TRABZON ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

VERGİ HUKUKUNDA HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ

DOKTORA TEZİ

Abdullah ARIKAN

TRABZON
Aralık, 2021

TRABZON ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

VERGİ HUKUKUNDA HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ

Abdullah ARIKAN
ORCID: 0000-0002-3881-9949

Trabzon Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü'nce
Doktora Unvanı Verilmesi İçin Kabul Edilen Tezdir.

Tez Danışmanı
Doç. Dr. Recep NARTER
ORCID: 0000-0001-6217-3335

TRABZON
Aralık, 2021

ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ

Tezimin içerdiği yenilik ve sonuçları başka bir yerden almadığımı; çalışmamın hazırlık, veri toplama, analiz ve bilgilerin sunumu olmak üzere tüm aşamalardan bilimsel etik ilke ve kurallara uygun davrandığımı, tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada kullanılan her türlü kaynağa eksiksiz atıf yaptığımı ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi, ayrıca bu çalışmanın Trabzon Üniversitesi tarafından kullanılan "bilimsel intihal tespit programı"yla tarandığını ve hiçbir şekilde "intihal içermediğini" beyan ederim. Herhangi bir zamanda aksinin ortaya çıkması durumunda her türlü yasal sonuca razı olduğumu bildiririm.

Abdullah ARIKAN

07 / 12 / 2021

ÖN SÖZ

Hukukun güvenilir olmasını ifade eden hukuki güvenlik ilkesi, hukuk devleti idealine giden yolda önemli bir merhale taşıdır. Oldukça geniş ve aynı zamanda dinamik bir içeriği bünyesinde barındıran ilke çoğu zaman, öğreti ve yargısal içtihatlarda, içeriğine dahil olan gerekliliklerin yalnızca bir kısmı ile anılmakta ve özdeşleştirilmektedir. Bu sebeple çalışmada hukuki güvenlik ilkesinin hayata geçirilebilmesi noktasında gereklilik arz eden hususlar kapsayıcı bir şekilde ele alınmaya çalışılmıştır. Bunun için çalışmanın birinci bölümü bütünüyle hukuk devleti perspektifinde ilkenin ele alınışına ayrılmıştır. Akabinde ilkenin, temel hak ve özgürlükler bakımından oldukça duyarlı bir alan olması sebebiyle hukuki güvenliğe büyük gereksinim duyulan, vergi hukuku alanındaki görünüm ve yansımaları irdelenmiştir.

Milli gelirin dörtte biri civarındaki kısmının özel kesimden kamu kesimine aktarılmasını konu alan vergi hukuku alanında güvenilirliği tesis edebilmek için belirli ve öngörülebilir kural ve uygulamalarından oluşan bir hukuk düzeninin inşası zaruridir. Bunun için sadece vergisel düzenlemeler açısından belirliliği ve öngörülebilirliği sağlayabilmek yeterli değildir. Aynı zamanda vergi idaresi uygulamaları ile vergi yargısı içtihatlarının da değinilen vasıfları taşıması gerekir. Ancak böyle bir ortamda vergi hukukunun güvenilirliğinden söz edilebilecektir. Dolayısıyla işbu çalışmayla vergi hukukunun yükümlüler nezdinde güvenilirlik vasfını taşıyabilmesi için varlığı aranacak gerekliliklere odaklanılmış ve halihazırdaki vergisel düzenleme ve uygulamaların bir kısmı bahsi geçen perspektiften değerlendirilmeye çalışılmıştır.

Akademik yaşantımın başlangıcından bugüne kadar katkı ve desteklerini her zaman yanımda hissettiğim ve yoğun iş yüküne rağmen vakit oluşturarak çalışma içeriğindeki her bir hususu ayrıntılı olarak değerlendirmek suretiyle çalışmanın şekillenmesinde çok büyük emek ortaya koyan kıymetli danışman hocam Doç. Dr. Recep NARTER'e ve doktora yeterlilik sınavında çalışma konusuna dair soruları ile çalışmanın belirlenmesinde ve tez savunma sınavında görüş ve katkıları ile çalışmanın gelişmesinde önemli katkıları bulunan kıymetli hocam Prof. Dr. Doğan Şenyüz'e teşekkürleri arz ederim. Ayrıca tezi başından sonuna okuyarak değerli eleştiri ve görüşlerini esirgemeyen kıymetli hocam Dr. Öğr. Üyesi Ercan SARICAOĞLU'na ve tez yazım sürecinin zorluklarını birlikte paylaştığımız kürsüdaşım Arş. Gör. Efe Can NARTER'e de şükranlarımı sunarım.

Aralık, 2021

Abdullah ARIKAN

İÇİNDEKİLER

ÖN SÖZ ..... **iv**
İÇİNDEKİLER ..... **v**
ÖZET ..... **x**
ABSTRACT ..... **xi**
KISALTMALAR LİSTESİ ..... **xii**
GİRİŞ **1**

BİRİNCİ BÖLÜM

1. HUKUK DEVLETİ PERSPEKTİFİNDE HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİNE GENEL BİR BAKIŞ: TERMİNOLOJİ, TARİHSEL GELİŞİM, KAPSAM VE İÇERİK **4**
1.1. Kavram ve Terim 4
1.2. Tarihsel Gelişim 6
1.3. Hukuki Güvenliğin *"Sine Qua Non"* u Olduğu Üst İlke: Hukuk Devleti 10
1.4. İlkenin Kapsam ve İçeriği 15
1.4.1. İlkenin Kapsam ve Sınırları 16
1.4.2. Alt İlkeler: Hukuki Belirlilik ve Öngörülebilirlik İlkeleri 18
1.4.2.1. Hukuki Belirlilik İlkesi 22
1.4.2.1.1. Kural Koyma Aşamasında Hukuki Belirlilik 22
1.4.2.1.1.1. Kuralların Açık ve Anlaşılabilir Olması 24
1.4.2.1.1.1.1. Dil ve Anlam İtibariyle Açıklık ve Anlaşılabilirlik 24
1.4.2.1.1.1.1.1. Hukuk Metinlerinde Kelime Tercihi 25
1.4.2.1.1.1.1.2. Hukuk Metinlerinde Kavram ve Terim Birliğinin Sağlanması 26
1.4.2.1.1.1.1.3. Hukuki Metinlerin Şekli ve Sistematik Tasarımı 26
1.4.2.1.1.1.1.4. Hukuki Metinlerdeki İfade Tarzı ile Dilbilgisi Kurallarına Uygunluk 28
1.4.2.1.1.1.2. Kuralların Mutlak Düzeyde Açıklık ve Anlaşılabilirliği Sorunu 29
1.4.2.1.1.1.3. Kanun Seviyesindeki Kuralların Taşıması Gereken Belirlilik Düzeyi 33
1.4.2.1.1.1.4. Anlaşılabilirlik Gereğinin Muhatabı 44
1.4.2.1.1.2. Kuralların Ulaşılabilir Olması 46

1.4.2.1.1.3. Hukuk Düzeni Norm Enflasyonundan Arındırılmış Olmalı 51
1.4.2.1.1.4. Kuralların Tutarlı Olması 53
1.4.2.1.2. Uygulama Aşamasında Hukuki Belirlilik 56
1.4.2.1.2.1. İdari Uygulamada Belirlilik 56
1.4.2.1.2.2. Yargı Kararlarının Belirliliği 61
1.4.2.2. Hukuki Öngörülebilirlik İlkesi 65
1.4.2.2.1. Kural Koyma Aşamasında Hukuki Öngörülebilirlik 65
1.4.2.2.1.1. Kurallar Çok Sık Değiştirilmemeli 65
1.4.2.2.1.2. Kurallar Geçmişe Yürümemeli 67
1.4.2.2.1.2.1. Kuralların Zaman Bakımından Uygulanması ve Geçmişe Yürüme 73
1.4.2.2.1.2.1.1. Gerçek Geçmişe Yürüme ve Kazanılmış Haklara Saygı 77
1.4.2.2.1.2.1.2. Gerçek Olmayan Geçmişe Yürüme ve Haklı Beklentilerin Korunması 83
1.4.2.2.2. Uygulama Aşamasında Hukuki Öngörülebilirlik 87
1.4.2.2.2.1. İdari Uygulamada Öngörülebilirlik 88
1.4.2.2.2.1.1. Bireysel İdari İşlemlerin İdare Tarafından Sona Erdirilmesinde Öngörülebilirlik 88
1.4.2.2.2.1.2. İdarenin Vermiş Olduğu Bir Taahhüt ya da Yerleşmiş İdari Uygulamalar Nedeniyle Ortaya Çıkan Haklı Beklentilerin Korunması 92
1.4.2.2.2.2. Yargı Kararlarının Öngörülebilirliği 95
1.4.2.2.2.2.1. AİHM ve Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru Kararlarında Hukuki Öngörülebilirlik 96
1.4.2.2.2.2.2. Hukuki Öngörülebilirliğe Katkı Sağlayan Metodolojik Araçlar 111

İKİNCİ BÖLÜM

2. VERGİ HUKUKUNDA HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİNİN BİR ALT İLKESİ OLARAK HUKUKİ BELİRLİLİK İLKESİ 115
2.1. İlkenin Vergi Hukukundaki Önem ve Konumu 115
2.2. İlkenin Kapsam ve İçeriği 117
2.2.1. Kural Koyma Aşaması 117
2.2.1.1. Vergisel Düzenlemelerin Açık ve Anlaşılabilir Olması 117
2.2.1.1.1. Dil ve Anlam İtibariyle Açıklık ve Anlaşılabilirlik 118
2.2.1.1.1.1. Vergisel Düzenlemelerin Yazımında Olması Gereken Dilsel Tasarım…… 118

2.2.1.1.1.2. Vergisel Düzenlemelerde Kavram ve Terim Birliğini Bozan Haller…… 120
2.2.1.1.1.3. Biçimsel ve Sistematik Tasarım Noktasındaki Sorunlar ve Çözüm Önerileri 123
2.2.1.1.1.4. Vergisel Düzenlemelerin Şekillendirilmesinde Dilbilgisi Kurallarına Riayet 127
2.2.1.1.2. Vergilerin Kanuniliği İlkesi ile Hukuki Belirlilik İlkesi Arasındaki İlişki 128
2.2.1.1.2.1. Vergilerin Kanuniliği İlkesi 135
2.2.1.1.2.1.1. Tarihsel Gelişim 136
2.2.1.1.2.1.2. İlkenin İçeriği 139
2.2.1.2.2.1.3. İlkenin İstisnaları 140
2.2.1.1.2.2. İki İlkenin Kesişme Alanı: Vergi Kanunlarının Asgari İçeriği 144
2.2.1.1.2.2.1. İdari Düzenleme Yasağı: Kanuni Dayanak Olmaksızın Vergi İdaresince Düzenleme Yapılmamalı 144
2.2.1.1.2.2.2. Vergi İdaresine Geniş Takdir Yetkisi Tanınmamalı 147
2.2.1.1.2.2.2.1. Verginin Temel Öğeleri Kanun ile Hükme Bağlanmalı 150
2.2.1.1.2.2.2.2. Vergi İdaresine Tanınan Düzenleme Yetkisinin Sınırları Net Bir Şekilde Çizilmeli 156
2.2.1.1.2.2.2.3. Vergi Kanunları İçerik İtibariyle Aşırı Muğlak Kavram ya da Geniş İfadeler İçermemeli ve Düzenleme Konusunun Belli Bölümlerinde Sessiz Kalmamalı 163
2.2.1.1.3. Vergi Kanunları Bazında Sağlanması Gereken Açıklık ve Anlaşılabilirlik Düzeyi 167
2.2.1.1.4. Vergisel Düzenlemeler Açısından Anlaşılabilirlik Gereğinin Muhatabı 172
2.2.1.2. Vergisel Düzenlemelerin Ulaşılabilir Olması 173
2.2.1.3. Vergi Hukukunun Norm Enflasyonundan Mümkün Olduğu Ölçüde Arındırılması…. 178
2.2.1.4. Vergisel Düzenlemelerin Tutarlı Olması 181
2.2.2. Hukuk Uygulaması Aşaması 186
2.2.2.1. Vergi İdaresi Uygulamasının Belirliliği 187
2.2.2.1.1. İdari İşlemlerin Gerekçeli Olması İlkesi: Vergi ve/veya Ceza İhbarnamelerinin Tebliği Sırasında Tarh ve/veya Ceza Kesme İşlemlerinin Dayanağını Teşkil Eden Vergi Tekniği Raporlarının İhbarnameye Ek Olarak Gönderilmesi Gereği 188
2.2.2.1.2. Vergi İdaresi İşlemlerinin Anayasa Md. 40/2 Karşısındaki Durumu 193

2.2.2.1.3. Tebliğin Önemi ve Yeni Yöntem ve Usullerin İlke Bağlamında Değerlendirilmesi 198
2.1.2.2. Vergi Yargısı Kararlarının Belirliliği 204

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. VERGİ HUKUKUNDA HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİNİN BİR ALT İLKESİ OLARAK HUKUKİ ÖNGÖRÜLEBİLİRLİK İLKESİ 209
3.1. İlkenin Vergi Hukukundaki Önem ve Konumu 209
3.2. İlkenin Kapsam ve İçeriği 210
3.2.1. Kural Koyma Aşaması 210
3.2.1.1. Vergisel Düzenlemelerin Çok Sık Değiştirilmemesi 211
3.2.1.2. Vergisel Düzenlemelerin Geçmişe Yürümemesi 217
3.2.1.2.1. Vergi Hukuku Perspektifinden Gerçek ve Gerçek Olmayan Geçmişe Yürüme Ayrımı 222
3.2.1.2.1.1. Gerçek Geçmişe Yürüme 228
3.2.1.2.1.1.1. Gerçek Geçmişe Yürür Mahiyetteki Vergisel Düzenlemeler 229
3.2.1.2.1.1.2. Vergisel Düzenlemelerin Kazanılmış Haklara Dokunmasına Kamu Yararı Nedeniyle Müsaade Edilmesi ve Bunun Sınırları 244
3.2.1.2.1.2. Gerçek Olmayan Geçmişe Yürüme 245
3.2.1.2.1.2.1. Gerçek Olmayan Mahiyetteki Geçmişe Yürür Vergisel Düzenlemeler 246
3.2.1.2.1.2.2. Vergisel Düzenlemelerin Haklı Beklentileri Zedelemesine Kamu Yararı Nedeniyle Müsaade Edilmesi ve Bunun Sınırları 253
3.2.1.2.1.3. Geçmişe Yürümenin Öngörülebilir Olması Nedeniyle Vergi Ödevlisinin Hukuka Olan Güveninin Zedelenmediği Durumlar 254
3.2.1.2.2. Vergi Suç, Kabahat ve Cezalarına İlişkin Düzenlemeler Bakımından Geçmişe Yürümezlik Esası 256
3.2.2. Hukuk Uygulaması Aşaması 258
3.2.2.1. Vergi İdaresi Uygulamasının Öngörülebilirliği 258
3.2.2.1.1. Yükümlü Lehine Vuku Bulmuş Vergi Hatalarının Düzeltilebilmesinde Zamansal Sınır 259
3.2.2.1.2. Vergilendirme Sürecinde Yükümlüler Nezdinde Yaratılan Haklı Beklentilerin Korunması 260
3.2.2.1.2.1. Yükümlüye Özel İdari Yorumdan Doğan Güvenin Korunması: Özelge Müessesesi 261

3.2.2.1.2.2. Vergi İdaresinin Uzlaşma Tutanağına Uygun Hareket Etmesi..... 269
3.2.2.1.2.3. Yerleşmiş İdari Uygulamalar Dolayısıyla Ortaya Çıkan Beklentilerin Korunması 270
3.2.2.2. Vergi Yargısı Kararlarının Öngörülebilirliği 271
3.2.2.2.1. Bireysel Başvuru Kararları Bağlamında Vergisel Uyuşmazlıklara Dair Yargısal Kararların Öngörülebilirliği 272
3.2.2.2.2. Vergi Hukukunda Yargısal Kararlar Bağlamında Kanunilik İlkesi ile Hukuki Öngörülebilirlik İlkesinin Ortak Gerekleri: Hukuk Uygulamasının Yorum Sınırlarını Aşmaması ve Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Öngörülebilir Bir Biçimde Tatbik Edilmesi..... 286
3.2.2.2.2.1. Hukuk Uygulamasının Yorum Sınırlarını Aşmaması..... 288
3.2.2.2.2.1.1. Boşluk Doldurma ve Kıyas Yasağı 289
3.2.2.2.2.2. Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Hukuki Öngörülebilirliğe Uygun Tatbik Edilmesi…… 299
SONUÇ 305
KAYNAKLAR 314
ÖZGEÇMİŞ VE İLETİŞİM BİLGİLERİ 363

ÖZET

Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi

Hukuki güvenlik ilkesi, hukuk kurallarının ihdası ve uygulanmasında belirlilik ve öngörülebilirlik alt ilkeleri üzerinde yükselen ve hukuk devletinin olmazsa olmazı mahiyetini taşıyan bir ilkedir. Hukukun güvenilir olması manasını taşıyan mevzu bahis ilke, kamu kudretinin keyfiliğinin önlenmesinde başta gelen güvencelerden biridir. İlkenin hayata geçirilebilmesi için, kişilerin hukuka güven duyabilmeleri ve duymuş oldukları güvenin zedelenmemesi/korunması gerekir. Bu çerçevede değinilen iki ayak üzerine oturan ilkenin, muhtevasında yer alan gerekliliklerden güven oluşumunu sağlamaya yönelik olanları hukuki belirlilik, güvenin zedelenmemesi/korunmasına yönelik olanları ise hukuki öngörülebilirlik ilkesi bünyesinde konumlandırılmıştır. Her iki alt ilkeye dair gereklilikler öncelikle genel hatları ile irdelenmiş, akabinde ise temel hak ve özgürlüklere etkin ve yoğun müdahalelerin cereyan ettiği bir hukuk dalı olması nedeniyle hukuki güvenliğe yüksek dozda gereksinim duyulan vergi hukuku bağlamında ele alınmıştır. Gerçekten de mülkiyet hakkı ve sözleşme özgürlüğü gibi pek çok temel hak ve özgürlük yönünden sık ve etkin müdahalelerin gerçekleştirildiği vergi hukukunda, keyfiliğin önüne geçilebilmesi için gerek vergisel düzenlemeler gerekse bunların idari ve yargısal makamlar tarafından uygulanmasında belirlilik ve öngörülebilirliğin sağlanması gerekir. Böylece vergi yükümlüleri tabi olacakları vergisel düzenlemeleri ve bunların nasıl uygulanacaklarını bilebilecekler ve onlara erişebileceklerdir. Ayrıca vergi hukukuna yönelik duymuş oldukları güven korunmuş olacak ve bu sayede yükümlüler vergisel tasarruflarını güvenle inşa edebilecekler ve gelecekte ani ve beklenmedik vergisel sürprizlerle karşılaşmayacaklardır.

Anahtar Kelimeler: Hukuki Güvenlik İlkesi, Hukuk Devleti İlkesi, Belirlilik, Öngörülebilirlik, Vergilerin Kanuniliği İlkesi, Vergilendirme, Yükümlü Hakları.

ABSTRACT

Legal Certainty Principle in Tax Law

The principle of legal certainty is a principle that rises above the sub-principles of certainty and predictability in the creation and implementation of the legal rules and is a must-have for the rule of law. The principle of question, which means that the law is reliable, is one of the leading guarantees in preventing the arbitrariness of public power. In order for the principle to be implemented, individuals must be able to have confidence in the law and this trust must not be damaged/protected. In this context, the two-footed principle is positioned within the principle of legal certainability for the formation of trust from the requirements contained in its content, and those for the protection of trust is positioned within the principle of legal predictability. The requirements for both sub-principles were first examined in general terms and then discussed in the context of tax law, which is highly needed for legal certainty as it is a branch of law where effective and intensive interventions in fundamental rights and freedoms take place. Indeed, in tax law, where frequent and effective interventions are carried out in terms of many fundamental rights and freedoms such as property rights and freedom of contract, certainness and predictability must be ensured in both tax arrangements and their implementation by administrative and judicial authorities in order to prevent arbitrariness. Thus, taxpayers will be able to know and access the tax arrangements they will be subject to and how they will be implemented. Thus, taxpayers will be able to know and access the tax arrangements they will be subject to and how they will be implemented.

Keywords: Principle of Legal Certainty, Rule of Law, Certainty, Predictability, Principle of Legality of Tax, Taxation, Taxpayer Rights.

KISALTMALAR LİSTESİ

AATUHK : Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
ABAD : Avrupa Birliği Adalet Divanı
AİHM : Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AİHS : Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
ATAD : Avrupa Toplulukları Adalet Divanı
AÜEHFD : Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi
AÜHF : Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi
AÜHFD : Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
AÜSBFD : Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi
AYİM : Askeri Yüksek İdare Mahkemesi
BGK : Belediye Gelirleri Kanunu
Bkz. : Bakınız
Çev. : Çeviren
DEÜHFD : Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
dpn. : Dipnot
E. : Esas
Ed. : Editör
EÜHFD : Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
EVK : Emlak Vergisi Kanunu
GİB : Gelir İdaresi Başkanlığı
GÜHFD : Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
GVK : Gelir Vergisi Kanunu
HFSA : Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi
HGK : Hukuk Genel Kurulu
HHFD : Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi
İBGK : İçtihatları Birleştirme Genel Kurulu
İBK : İçtihatları Birleştirme Kurulu
İDDK : İdari Dava Daireleri Kurulu
İHİD : İdare Hukuku İlimleri Dergisi
İİBF : İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İİBFD : İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi

İÜHF : İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi
İÜHFD : İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
İÜHFM : İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası
İYUK : İdari Yargılama Usulü Kanunu
K. : Karar
KDV : Katma Değer Vergisi
KDVK : Katma Değer Vergisi Kanunu
KK : Kabahatler Kanunu
KVK : Kurumlar Vergisi Kanunu
M. Ö. : Milattan Önce
M. S. : Milattan Sonra
MAMK : Maliye Merkezi Araştırma Konferansları
md. : madde
MTVK : Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
MÜHFHAD : Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi
para. : Paragraf
R.G. : Resmî Gazete
s. : sayfa
T. : Tarih
T.C. : Türkiye Cumhuriyeti
TAAD : Türkiye Adalet Akademisi Dergisi
TBB : Türkiye Barolar Birliği
TBBD : Türkiye Barolar Birliği Dergisi
TBMM : Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCK : Türk Ceza Kanunu
TMK : Türk Medeni Kanunu
TODAİE : Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü
UÜİİBFD : Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi
vd. : ve diğerleri, ve devamı
VDDGK : Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
VDDK : Vergi Dava Daireleri Kurulu
VUK : Vergi Usul Kanunu
Yay. Haz. : Yayına Hazırlayan

YBHD : Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi

GİRİŞ

Bir toplum içerisinde yaşayan kişilerin davranışlarını, birbirleriyle ve devletle olan ilişkilerini düzenleyen, onlara hangi davranışlarda bulunup bulunmamaları gerektiğini gösteren ve yaptırımları belirleyen hukukun kendisine tabi olanlar nezdinde güvenilirlik vasfını taşımasını gerekir. Hukukun güvenilir olması[1] manasını taşıyan mezkûr vasıf, hukuki güvenliği işaret etmekte olup, hukuk devleti ilkesinin temel kilometre taşlarından birisini meydana getirmektedir. Öyle ki hukuki güvensizliğin hâkim olduğu bir hukuk düzeninde hukuk devleti ilkesinin mevcudiyetinden söz edilemez. Kamu kudretinin keyfiliğinin önlenmesinde oldukça önemli bir hukuk ilkesi konumunda bulunan hukuki güvenliğin gereklerinin yerine getirilmesinden her uzaklaşılma örneği, üstün buyurma gücü ile donatılmış devletin hukuk devleti olabilmesi açısından istenmeyen bir durum olan keyfiliğin ön plana çıkmasına sebebiyet vermektedir. Bunun önüne geçilebilmesi için mezkûr ilkenin yasama, yürütme ve yargı şeklindeki üç farklı devlet erkinin işleyişinde esas alınarak hayata geçirilmesi gerekir.

Hukuki güvenlik ilkesi hem hukuk kuralları hem de bunların gerek idare gerekse yargı organları tarafından tatbik edilmeleri sırasında varlığı aranılacak pek çok gerekliliği bünyesinde taşımaktadır. Oldukça geniş ve aynı zamanda dinamik bir muhteviyata sahip olan mezkûr ilke özellikle kamu hukuku kökenli ilişkilerde kendisine büyük bir gereksinim göstermektedir. Ayrıca temel hak ve özgürlüklere yoğun düzeylerde müdahalelerin cereyan ettiği düzenleme ve uygulama alanlarında söz konusu gereksinimin dozu daha da artmaktadır. Öyle ki sözü edilen gereksinim çoğu zaman, değişen biçim ve ölçüler içerisinde, hukuki düzenleme ve yargısal içtihatlar vasıtasıyla karşılanmaya çalışılmaktadır. Bu noktada özellikle Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM), Anayasa Mahkemesi ile Danıştayın hem ilkenin içeriğinin tayininde hem de oluşturulan içeriğin hayata geçirilmesinde çok önemli bir işlev gördüklerini vurgulamak gerekir.

Değinilen perspektiften yaklaşıldığında, temel hak ve özgürlüklere belki de ceza hukukundan sonra en etkin ve yoğun düzeylerde müdahalelerin cereyan ettiği vergi hukuku alanında, hukuki güvenlik ilkesinin çok önemli bir konuma sahip olduğu ifade edilmelidir. Gerçekten de kamu hizmetlerinin finanse edilmesi şeklindeki meşru bir gaye doğrultusunda ve akçalı bir konuda[2] oldukça sık ve yoğun bir şekilde gerçekleştirilen müdahalelerin hukuka uygun bir zeminde

---

1 Güstav Radbruch, **Der Mensch im Recht**, 2. unveraenderte Auflage, Göttingen: Vandenhoeck und Ruprecht, 1961, s.98 Aktaran: Vecdi Aral, **Hukuk Felsefesinin Temel Sorunları**, 3. Baskı, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2012, s.231; Yasemin Işıktaç ve Sevtap Metin, **Hukuk Metodolojisi**, 2. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2010, s.183; Gülsen Güneş, "Yeni Binyıl Türkiyesi'nde Yer Almaması Gereken Vergi Kuralları", **MAMK**, (39), 2001, (Yeni Binyıl Türkiyesi), s.85; Erhan Coşkun, **Vergilendirmede Hukuki Güvenlik İlkesi**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2012, s.21.

2 Ahmet G. Kumrulu, "Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler", **AÜHFD**, 40(1), 1998, (Faiz), s.243.

kalabilmesi için belirlilik ve öngörülebilirlik unsurlarını ihtiva eden hukuki güvenlik ilkesini zedelememesi gerekir. Bunun için de vergi ilişkisinde zayıf bir konumda bulunan vergi yükümlüleri nezdinde vergi hukukunun güvenilirliğinden söz edebilmek gerekir. Bu da ancak yükümlülerin vergisel düzenleme ve uygulamalara güven duyabilmesinin sağlandığı ve onlar nezdinde oluşan/meydana gelen bu güvenin zedelenmediği bir ortamda mümkün olabilir. Böylece vergi yükümlüleri öncelikle gerek vergisel kuralları gerekse bunların idare ve yargı mercileri tarafından nasıl uygulandığını bilebilecek ve onlara erişebileceklerdir. Bu şekilde vergi hukukunun değinilen tezahürlerine güvenerek vergisel planlarını hayata geçirilebilmeleri mümkün hale gelecektir. Tabi hukuki güvenlik ilkesinin ilk ayağını oluşturan bu durumun (hukuki belirlilik), sonraki kural ve uygulamalar ile zedelenmemesi de gerekir. Aksi takdirde vergi hukuku yükümlüler nezdinde tahmin edilemez/kestirilemez bir hale bürünecektir. Söz gelimi bilinebilir ve erişilebilir mahiyette olan vergisel düzenlemelerin geçmişe yürütülmesi, önceki düzenlemelere güvenen ve onları vergisel tasarruflarında esas alan yükümlülerin hukuka olan güvenlerini zedelemektedir. Bahis konusu yapılan durum, hukuki güvenlik ilkesinin ikinci ayağını (hukuki öngörülebilirlik) meydana getirmektedir. Yükümlüler nezdinde vergi hukukunun güvenilirliğinden söz edilebilmesi için, ilkenin her iki ayağının da (belirlilik ve öngörülebilirlik) yere sağlam bir şekilde basması zorunluluk taşımaktadır.

Sözü edilen kapsam ve içerikten hareketle vergi hukuku disiplinini hukuki güvenlik ilkesi yönünden irdeleyen ve değerlendiren işbu tez üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm, hukuki güvenlik ilkesine hukuk devleti perspektifinde genel bir bakışa ayrılacaktır. Bu kapsamda ilk olarak ilkeye kavram ve terim açısından yaklaşılacak, ardından tarihsel gelişimi üzerinde durularak, olmazsa olmazını meydana getirdiği hukuk devleti ilkesine değinilecektir. Akabinde, birinci bölümün önemli bir kısmını meydana getiren, ilkenin kapsam ve içeriği ele alınacaktır. İlke, içerdiği gerekliliklerin özellikleri dikkate alınarak, ikili bir ayrımla ve hukuki belirlilik ile öngörülebilirlik alt ilkeleri muhtevasında irdelenecektir. Her iki alt ilkeye dair de incelemeler hem kural koyma hem de hukuk uygulaması aşamaları itibariyle ayrı ayrı yapılacaktır. Alt ilkelerin ilintili oldukları gereklilikler tek tek ele alınacak ve bu çerçevede sözü edilen ilkelere dair genel mahiyetteki tespit ve önerilere yer verilecektir.

İkinci bölümde, vergi hukukunda hukuki belirlilik ilkesi ele alınacaktır. Bu çerçevede öncelikle ilkenin vergi hukukundaki önem ve anayasal konumuna bakılacaktır. Ardından ilkenin gerek kural koyma gerekse hukuk uygulaması aşamaları itibariyle, birinci bölümde ortaya konulan içerikten hareketle, vergi hukukunda nasıl bir görünüm taşıdığı irdelenecek ve bu doğrultuda çeşitli tespit ve önerilere yer verilecektir.

Üçüncü bölümde ise, vergi hukukunda hukuki öngörülebilirlik ilkesi ele alınacaktır. Bu çerçevede öncelikle ilkenin vergi hukukundaki önem ve anayasal konumuna bakılacaktır. Ardından ilkenin gerek kural koyma gerekse hukuk uygulaması aşamaları itibariyle, birinci bölümde ortaya

konan içerikten hareketle, vergi hukukunda nasıl bir görünüm taşıdığı irdelenecek ve bu doğrultuda çeşitli tespit ve önerilere yer verilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. HUKUK DEVLETİ PERSPEKTİFİNDE HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİNE GENEL BİR BAKIŞ: TERMİNOLOJİ, TARİHSEL GELİŞİM, KAPSAM VE İÇERİK

1. 1. Kavram ve Terim

Öz itibariyle hukukun ihdasından terkine kadar güvenilir olması anlamına gelen hukuki güvenlik ilkesi[3] öğreti ve uygulamada çok sayıda farklı terim ile ifade edilmektedir. Terim tercihindeki bu farklılaşma, bazen ilkenin öğretide yabancı literatürden yapılan çeviriler nedeniyle farklı adlandırılmasından[4] bazen de çeşitli hukuk alanlarının bakış açılarından hareketle ilkeye farklı anlamlar yüklenmesine sebep olabilecek adlandırmalardan[5] doğmaktadır. Bu noktada genellikle aynı anlamı karşılamak üzere *hukuki güvenlik, hukuk güvenliği, hukuki kesinlik*[6] ve *hukuki belirlilik*

---

3 İlkenin *"hukukun güven altına alınması"* şeklinde anlamlandırılması için bkz. Vecdi Aral, **Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine**, 7. Baskı, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2012, (Hukuk Bilimi), s.22; İlkenin *"hukukun güvenilir ve saygın olması"* şeklinde anlamlandırılması için bkz. Ahmet Ulvi Türkbağ, **Kanıtlanamayanı Kanıtlamak: Ronald Dworkin'in Hukuk Kuramı**, Gözden Geçirilmiş Yeni Basım, İstanbul: Derin Yayınları, 2012, (Dworkin'in Hukuk Kuramı), s.9; İlkenin *"hukuka güvenilirlik, hukukun kendisinin güvenilir olması"* şeklinde anlamlandırılması için bkz. İsmail Köküsarı, **Anayasa Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi**, Ankara: Adalet Yayınevi, 2015, s.9.

4 Gerek Kıta Avrupası Hukuk Sisteminde gerekse Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin (AİHS) uygulama görünümü olan AİHM içtihatlarında, Avrupa Birliği Adalet Divanı (ABAD – ya da önceki adıyla Avrupa Toplulukları Adalet Divanı (ATAD)) kararlarında ve Avrupa Demokrasi Yoluyla Hukuk Komisyonu (Venedik Komisyonu) raporlarında ilkenin İngilizce karşılığı olarak genellikle *"legal certainty"* (çok daha az kullanılmakla birlikte *"legal security"* terimine de rastlanılmaktadır.) terimi kullanılmaktadır. *"Certainty"* sözcüğü tek başına güvenlikten ziyade belirlilik veya kesinlik olarak çevrilmeye müsait bir yapıda olduğundan farklı kullanımlar ortaya çıkmaktadır. Nitekim *hukuki belirlilik* ya da *hukuki kesinlik* terimlerinin tercih edilmesi genellikle bu sebebe dayanmaktadır. Yine Alman literatüründe ilke için *"rechtssicherheit"* terimi kullanılmakta ve bu terim Türkçeye genellikle *hukuk güvenliği* olarak çevrilmektedir. Fransız literatüründe *"la sécurité juridique"*, İtalyanca karşılığı olarak ise *"certezza giuridica"* terimleri kullanılmakta ve bu terimlerin Türkçeye çevirisinde farklılaşan isimlendirme tercihleri ortaya çıkmaktadır. Bkz. Tuğrul Katoğlu, "Ceza ve Ceza Muhakemesi Hukuku Bakımından Hukuki Güvenlik İlkesi", Ece Göztepe (Ed.), **Kamu Hukukçuları Platformu: Hukuk Güvenliği**, Ankara: TBB Yayınları: 277, 2015, s.144-145; Köküsarı, s.10-15; İlkenin Avrupa ülkelerinde hangi terimlerle ifade edildiğine dair daha ayrıntılı bilgi için bkz. James R. Maxeiner, "Legal Certainty and Legal Methods: A European Alternative to American Legal Indeterminacy", **Tulane Journal of International and Comparative Law**, (15), 2007, (Legal Certainty), s.550-551.

5 Bunun belki de en dikkat çekici örneği, hukuki güvenliğin bir ilke yahut hukuk devletinin unsuru olarak görülmeyip aksine, hukuk devletinin bir işlevi veya sonucu olarak değerlendirilmesidir. Ayrıntılı bilgi için bkz. Selda Çağlar, **Hukuk Devletinin Hukuki Belirlilik İlkesi Üzerinden Değerlendirilmesi**, İstanbul: Beta Yayınları, 2013, (Hukuki Belirlilik İlkesi), s.245-246.

6 AİHM kararlarında geçen *"legal certainty"* teriminin *hukuki kesinlik* olarak çevrildiği ve ilkenin bu şekilde ifade edildiği bir çalışma için bkz. Sibel İnceoğlu, **Adil Yargılanma Hakkı: Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi-4**, Ankara: Avrupa Konseyi Ankara Program Ofisi Yayınları, 2018, (Adil Yargılanma Hakkı), s.217-238; İlkenin *hukuki kesinlik* olarak ifade edilmesinin daha doğru bir yaklaşım olduğu yönünde bkz. Abdülkadir Gülçür, "AİHM ve Türk Anayasa

terimlerinin yaygın olarak tercih edildiği söylenebilir[7]. Zikredilen genel tercihlerin yanı sıra, *hukuksal güvenlik, hukuksal belirlilik, hukuka güven*[8], *devlete güven*[9] terimleri de kullanılmaktadır[10].

Öğreti ve uygulamada kavrama yüklenen işlev ve muhteviyatına dair çizilen çerçeve dikkate alındığında *hukuki güvenlik, hukuksal güvenlik* yahut *hukuk güvenliği* terimleri, ilkeyi tercih edilen diğer terimlere nazaran daha iyi yansıtabilme gücüne sahiptir. Nitekim ilke yalnızca hukuk kurallarının ihdası aşamasını değil, uygulanması aşamasını da kapsamakta ve tüm bu süreçlerde kavramsal değeri itibariyle belirlilik ve öngörülebilirlik alt ilkelerinden doğan hukuki gereksinimleri karşılamak üzere kurgulanmaktadır. Ancak hemen belirtelim ki gerek *hukuki belirlilik* gerekse *hukuki kesinlik* kavramlarının asıl ilke olan hukuki güvenlik kavramını karşılamak üzere kullanıldığına da rastlanılmaktadır. Böyle bir tercih, kavramların yerli yerine oturmasını engellediği gibi kavram karmaşasına da yol açan bir kullanım şekli olarak görülebilir[11]. Bu sebeplerle inceleme konusu yapılan kavramın ifadesinde *hukuki güvenlik, hukuksal güvenlik* ya da *hukuk güvenliği* terimlerinden birinin tercih edilmesi kavramın terim ve kapsam olarak doğru ifadesini karşılamaya hizmet etmektedir.

Mahkemesi'nin Kararları Işığında Hukuki Kesinlik (Belirlilik) İlkesinin İncelenmesi", **MÜHFHAD**, 24(1), 2018, s.150; İlkenin *hukukun kesinliği* olarak ifadesi için bkz. Selahattin Keyman ve Haluk Toroslu, **Hukuka Giriş**, 5. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2012, s.206-207.

7 Bazı eski tarihli eserlerde *güvenlik* yerine aynı anlama gelen *emniyet* sözcüğü kullanılmış ve ilke *hukuki emniyet* ya da *hukuk emniyeti* olarak ifade edilmiştir. *Hukuki emniyet* kullanımı için bkz. Bülent Daver, "Kanunla İlgili Meseleler", **AÜSBFD**, 16(4), 1961, s.228; Orhan Münir Çağıl, **Hukuka ve Hukuk İlmine Giriş**, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1971; Her iki kullanımın da yer aldığı bir eser için bkz. F. Schulz, "Roma Hukukunun Bir Prensibi: Emniyet", (Çev. Belgin Erdoğmuş), **İÜHFM**, 42(1-4), 1976, s.603-610.

8 İlkenin *hukuka güven* şeklindeki ifadesiyle hukuka duyulan güveni esas alarak ilkeyi isimlendirme örneklerine de literatürde rastlanılmaktadır. Bu yönde kullanım örnekleri için bkz. Selim Kaneti, "Vergi Hukukundaki Gelişmeler Konulu Toplantının Üçüncü Gündemindeki Konuşması", **Vergi Hukukundaki Gelişmeler**, Ankara: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını, 1991, (Vergi Hukukundaki Gelişmeler), s.248; Hayrettin Ökçesiz, "Yargıya Güven Gereksiniminin Karşılanması Zorunluluğu, Yargıda Yozlaşma Göstergeleri ve Yargıda Reform İçin Öneriler", Hayrettin Ökçesiz (Ed.), **HFSA: 5**, İstanbul: İstanbul Barosu Yayınları, 2002, s.123-124; Rukiye Akkaya Kia, **Moderniteden Postmoderniteye Egemenlik ve Hukuk**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, 2011, s.84-87; Anayasa Mahkemesi de bir kararında bu doğrultuda bir kullanıma yer vermiştir. Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2014/88, K: 2015/68, T: 13.7.2015, R.G. tarih ve sayısı: 24.7.2015-29424.

9 İlkenin bazı eser ve Anayasa Mahkemesi kararlarında *devlete güven* şeklinde ifade edilerek kullanımından hukuk ve devlet kavramları arasında bir özdeşleştirme yaklaşımı gözlemlenmekte ise de ne devlete güven ne de hukuka güven kavramları yaygın bir kullanım kazanarak yerleşmiştir. Bahsi geçen yönde *(devlete güven)* bir kullanım örneği için bkz. Erdoğan Bülbül, **İdari İşlemlerin Yürürlükten Kaldırılması**, İstanbul: Beta Yayınları, 2010, s.41; Bu ifadenin geçtiği bir Anayasa Mahkemesi kararı için bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 1989/11, K: 1989/48, T: 12.12.1989, R.G. tarih ve sayısı: 22.1.1990-20410.

10 Her ne kadar terim birliğini bozduğu aşikâr olsa da birçok eserde farklı terimlerin bir arada kullanıldığı görülmektedir. Bir anlamın ifadesi için bu kadar farklı terimin kullanılmasının meselenin derinliği ve çok yönlülüğünden kaynaklanan ifade güçlüğünü aşabilme zorluğunu kaldırmaya yönelik gayretten doğduğunu düşünmekteyiz.

11 Benzer yönde bkz. Mehpare Çaptuğ, "Hukuki Güvenlik İlkesinin Kavramsal Gelişimi", **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, (17), 2021, s.136.

Bahse konu *hukuki güvenlik, hukuksal güvenlik* ile *hukuk güvenliği* terimleri arasından ise çalışmada *hukuki güvenlik* teriminin kullanımı tercih edilmiştir. Zira söz konusu terimin, üzerinde durulan kavramı ifade etmede ve içini doldurmada daha oturaklı olduğunu düşünmekteyiz.

1. 2. Tarihsel Gelişim

Pek çok gerekliliği bünyesinde barındıran hukuki güvenlik ilkesinin günümüzde ulaştığı modern çerçevesi ile olmasa da içerdiği bazı gereklilikler itibariyle köken bakımından tarihsel geçmişi oldukça eskilere dayandırılabilir. Bu konuda ayrıntıya girmeden evvel ilkenin geniş ve dar anlamıyla nasıl bir muhteviyata sahip olduğu hususu üzerinde durmak gerekir. Hukuki güvenlik ilkesinden söz edebilmek için öncelikle hukukun pozitifleşmesi yani yürürlük kazanması[12] ve taraflar arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların bağımsız ve tarafsız yargı mercileri tarafından kesin hüküm etkisi meydana getirecek şekilde neticelendirilmesi gerekir. Hukukun yürürlük ve uygulanması perspektifinden hareketle değinilen bu prosedür, ilkenin geniş anlamını karşılar. Dar anlamıyla hukuki güvenlik denilince ise gerek kuralın ihdasında gerekse uygulanmasında ilkenin temel çatısını oluşturan belirlilik ve öngörülebilirlik alt ilkelerinin gereksinimleri çerçevesinde hukuk kurallarının açık ve anlaşılabilir olması ve aynı zamanda ulaşılabilir olma, tutarlı olma, çok sık değiştirilmeme, geçmişe yürümeme, kazanılmış haklara saygı ve haklı beklentileri koruma gibi birçok yerleşik hukuki esası karşılar niteliği haiz olması beklenir[13]. Bu tasnif doğrultusunda yaklaşıldığında, ilkenin geniş anlamı itibariyle kökenini Kıta Avrupası Hukuk Sistemine kaynak teşkil eden Roma Hukukunda[14] aramak yerinde bir yaklaşım olacaktır[15]. Nitekim günümüzde Türkiye'nin de birçok kanununu kendilerinden iktibas ettiği Almanya, Fransa, İtalya ve İsviçre gibi modern hukuk düzenlerine sahip ülkelerin özel hukuk kurallarının temeli Roma Hukukuna dayanmaktadır[16].

İlkenin geniş anlamı itibariyle unsurlarından birini meydana getiren hukukun pozitifleşmesi açısından M. Ö. 149 – 146 yılları arasında hazırlanan ve Roma toplumunda o zaman mevcut örf ve adetlerin yazılı hale getirildiği ilk kanun mahiyetini taşıyan On İki Levha Kanunları[17] ile ilke yolunda ilk adımın atıldığı söylenebilir. Ancak bu kanun metinlerinin bozulmadan korunması yönünde

---

12 Aral, Hukuk Bilimi, s.22.

13 Köküsarı, s.21.

14 Hukuki güvenlik ile adalet arasında vuku bulan çatışmanın hukukun kendisi kadar eski olduğu, yalnızca terimlerin değiştiği, eskiden bahse konu bu çatışmanın Roma Hukukunda yer alan *"ius strictum"* ve *"ius aequum"* terimleri bağlamında cereyan ettiği konusunda bkz. Paul Heinrich Neuhaus, "Legal Certainty Versus Equity in the Conflict of Laws", (Çev. Editör), **Law and Contemporary Problems**, 4(76), 1963, s.795.

15 İlkenin Antik Yunan Hukukunda da izlerinin bulunduğu hakkında bkz. Bronislaw Totskyi, "Legal Certainty as a Basic Principle of the Land Law of Ukraine", **Jurisprudence**, 21(1), 2014, s.205-207.

16 Özcan Karadeniz Çelebican, **Roma Hukuku**, Yeni Medeni Kanun'a Uyarlanmış On Yedinci Basım, Ankara: Turhan Kitabevi, 2014, s.5; Selda Güneş Ceylan, "Roma Hukukunun Günümüz Hukuk Düzenlerine Etkisi", **GÜHFD**, 3(1-2), 2004, s.82-93.

17 Çelebican, s.38.

devletçe herhangi bir girişimde bulunulmaması, daha sonraki süreçte de hukuk malzemelerinin sistematik bir düzen arz etmekten uzak bir görünüm taşıması ve geniş çapta ilan edilmemesi[18] gibi hususlar dikkate alındığında, bu adımın ilke açısından kalıcı bir iz taşımaktan uzak bir görünüm arz ettiği ifade edilebilir.

Geniş anlamda hukuki güvenlik ilkesinin diğer unsuru olan, dava konusu uyuşmazlığın artık belli bir aşamadan sonra nihayete erdirilmesi anlamına gelen ve hukuki güvenliğin yargılama pratiği temelinde adalete nazaran tercih edildiğinin göstergesi mahiyetindeki kesin hüküm etkisinin[19] kökenini de Roma Hukukunda bulmak mümkündür[20].

İlkenin dar anlamıyla ilmi kökenini ise, Iustinianus tarafından başlatılan ve hukuk tarihi açısından dönüm noktalarından birisini teşkil eden büyük kanunlaştırma hareketinde aramak gerekir[21]. Nitekim bahse konu kanunlaştırma hareketi neticesinde M. S. 528 – 534 yılları arasında ortaya çıkarılan Corpus Iuris Civilis (Yurttaşlar Hukuku Derlemesi[22])'in hukukun muhteviyatının ne olduğunun bilinebilirliği bağlamında hukuki güvenlik açısından taşıdığı önem yadsınamaz[23]. Roma imparatorlarının emirnamelerinin ve Romalı hukukçuların eserlerinin gözden geçirilerek derlendiği ve sistematik bir düzen dahilinde bir arada toplandığı, kanun metninden ziyade hukuk ilmine dair temel bir eser mahiyetini taşıyan[24] Corpus Iuris Civilis ile, hukukun bilinebilirliği bağlamında ilkenin dar anlamı açısından ilk somut adıma rastlanıldığı söylenebilir.

Bununla birlikte bu tarihi vakıa ilkenin günümüzde teori ve uygulamada kazandığı kapsam ve içeriği karşılayacak seviyede olmasa da tarihsel açıdan önemli bir adımdır. İlkenin dar anlamı itibariyle günümüzdeki içeriğine yönelik fikri temellerini kapitalizm – modern devlet – hukuk devleti üçgeninde aramak gerekir[25]. Böyle bir önermenin temelinde öncelikle hukuki güvenlik ilkesi ile hukuk devleti arasındaki ilişki yatmaktadır. Nitekim hukuk devletini hukuki güvenlik ilkesinden, hukuki güvenlik ilkesini de hukuk devletinden bağımsız olarak tasavvur etmek mümkün değildir. Bu ön kabulden sonra modern devlet anlayışı içinde siyasi iktidarın örgütlenmesi ve hukuk devleti kisvesine bürünmesi evresinin tarihsel olarak yakın çağın gelişmeleri olması[26] dikkate alındığında

---

18 Schulz, s.606-607.

19 Bahsi geçen etki usul hukukunda şekli anlamıyla hükmün kesinleşmesini yani hükme karşı ya kanun yoluna başvuru süresinin geçirilmesi ya da yapılan başvurunun reddedilmesi nedeniyle olağan kanun yollarının tüketilmesini ifade eder. Maddi anlamıyla ise iki yönü bulunmaktadır. Bunlardan ilki, olumsuz dava şartı, diğeri ise kesin delil mahiyetini taşımasıdır. Her iki anlam noktasında detaylı bilgi için bkz. Mine Akkan, "Medeni Usul Hukukunda Tarafların Farklı Olması Durumunda Kesin Hükmün Delil Niteliği", **DEÜHFD (Prof. Dr. Bilge Umar'a Armağan)**, 11(Özel Sayı), 2009, s.3 vd.

20 Totskyi, s.206.

21 Çağlar, Hukuki Belirlilik İlkesi, s.176-177.

22 Bu yönde çeviri için bkz. Çelebican, s.48.

23 Schulz, s.608-609.

24 Çelebican, s.47-50.

25 Karşılaştırma için bkz. Köküsarı, s.44-45.

26 Berke Özenç, **Hukuk Devleti: Kökenleri ve Küreselleşme Çağındaki İşlevi**, 2. Baskı, İstanbul: İletişim Yayınları, 2016, s.171.

ilkenin fikri temellerini ortaya koyabilmek bakımından modern devletin ortaya çıkışı ve gelişimi de ayrı bir önem arz eder.

Kurumsallaşmış siyasi iktidar[27] olarak modern devleti[28], modern devlet öncesi siyasi iktidar görünümlerinden ayırt eden kuşkusuz pek çok özellik bulunmaktadır. Devletin meşru şiddet tekelini elinde bulundurması, üretim sürecine dahil olmaması ve bunun sonucu olarak iktisadi ve siyasi alanın birbirinden ayrılması, üretim ilişkilerine doğrudan müdahale etmemekle birlikte bu ilişkilerin cereyan ettiği piyasa mekanizmasının işleyişini sağlaması ve koruması, işçi sınıfının emek gücünün metalaştığı iktisadi ilişkilerin onlar üzerinde kurduğu sessiz baskının güvencesi konumunda olması gibi kapitalizm lehine özellikler ve modern devletin varlığını devam ettirebilmesi için gerekli olan finansmanın temini noktasında kapitalist üretim süreci sonunda ortaya çıkan sermaye birikimine ihtiyaç duyması göz önünde bulundurulduğunda kapitalizm ile modern devletin de birbirlerine muhtaç bir vaziyette gelişim gösterdiklerini ortaya koymaktadır[29]. Kapitalist bir ekonomik düzende ilkeye duyulan ihtiyaç (özellikle dar anlamıyla), liberal çizgideki düşünürlerin çalışmalarına ve fikirlerine de yansımıştır. Burada öncelikle siyasal liberalizmin kurucularından olan[30] ve daha sonraları fikirleri ile pek çok takipçisine esin kaynağı olan John Locke'tan söz etmek gerekir. Locke'un 1690 tarihinde kaleme aldığı *"Yönetim Üzerine İkinci İnceleme"*[31] adlı eserinde hukuki güvenlik ilkesine dair birçok gerekliliği işlediği görülmektedir. Nitekim Locke eserinde siyasi iktidarın keyfiliğine yoğun bir biçimde karşı çıkarak[32] kanunilik[33], kanunların genelliği[34], yasama

---

27 Cemal Bali Akal, **Yasa ve Kılıç**, 2. Baskı, İstanbul: Engin Yayıncılık, 1995, s.105, 125.

28 Abdurrahman Saygılı, **Kutsallık ile Rasyonellik Sarkacında Devlet**, Ankara: İmaj Yayınevi, 2014, s.13.

29 Özenç, s.119-162.

30 Oktay Uygun, **Devlet Teorisi**, 3. Baskı, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2017, s.297-298.

31 John Locke, Yönetim Üzerine İkinci İnceleme: Sivil Yönetimin Gerçek Kökeni Boyutu ve Amacı Üzerine Bir Deneme, (Çev. Fahri Bakırcı), 2. Baskı, Ankara: Ebabil Yayınları, 2012.

32 Locke keyfi yönetime karşı çıkışını şu şekilde temellendirir: "İnsanlar yaşamlarını, hürriyetlerini ve servetlerini koruma amacı taşımayan ve onların barış ve huzurlarını güvenceye almak için hak ve mülkiyete ilişkin belirlenmiş kuralları olmayan bu tür yönetimler uğruna doğa durumu özgürlüğünden vazgeçmezlerdi ve kendilerini bu yönetimler altında bağlamazlardı." Bkz. Locke, s.90.

33 Teorisini yaşam, özgürlük ve mülkiyet hakkı üzerine inşa eden Locke'un mülkiyet hakkına verdiği önem ve bu hakka bir müdahale niteliğini taşıyan vergilendirme özelinde kanunilik ilkesine yaklaşımını şu ifadelerinde görebilmek mümkündür: "Yönetimler büyük gelirler olmadan varlıklarını sürdüremezler ve her bir kişinin kendi payına düşen korumadan dolayı, servetinin sürekliliğini sağlamak için kendine düşen oranı ödemesi uygundur. Ancak bunun da yine kişinin kendi onayıyla, yani çoğunluğun onayıyla yapılması zorunludur; çoğunluğun onayı kendileri tarafından ya da kendileri tarafından seçilmiş temsilcileri aracılığıyla verilebilir. Çünkü herhangi birisi halka kendi otoritesiyle, halkın bu tür bir onayı olmaksızın, vergiler koyma ve toplamaya ilişkin bir iktidarı olduğunu iddia ederse, bu kişi bu şekilde Temel Mülkiyet Yasasını ihlal eder ve yönetimin amacını alt üst eder. Çünkü bir başkasının dilediği takdirde hak yoluyla kendisine alabildiği mülkiyette ben hangi mülkiyete sahibim ki...Yasamacılar, halkın mülkiyetleri üzerindeki vergileri, halkın kendi ya da vekilleri tarafından verilen onayları olmaksızın artırmamalıdırlar." Bkz. Locke, s.93-94.

34 "Yasamacılar özel durumlarda değişmeyen yayınlanmış kurumsallaşmış yasalarla yönetmek; zengin ile yoksul için, mahkemedeki hatırı sayılır kişi ile pulluğundaki köylü için sadece tek kurala sahip olmak zorundadırlar." Bkz. Locke, s.94.

yetkisinin devredilmezliği[35], kanunların duyurulması[36] gerektiği esaslarına temas etmiştir[37]. Yine klasik iktisadi görüşün en önemli temsilcilerinden olan Adam Smith'in 1776 tarihli *"Milletlerin Zenginliği"* isimli eserinde vergilendirmede belirliliğe dair yaptığı vurgu, ilkenin liberal bir talep olarak ortaya çıktığını doğrulamaktadır. Ayrıca her ne kadar bu eserde terim olarak hukuki güvenlik (legal certainty) doğrudan geçmese de[38], vergilerin keyfi değil belirli, açık ve sade olması ile vergi ödemek zorunda olan bireyler açısından vergilerin ödeme zamanının, şeklinin ve tutarının önceden belli olması gerekliliklerine yer verilmesi, *"vergilendirmede belirsizlik (the uncertainty of taxation)"* ifadesinin kullanılması ve bunun sakıncalarından söz edilmesi[39], ilke ile mülkiyet hakkı ve ona bir müdahale niteliğini taşıyan vergilendirme arasındaki bağlantının görülmesi açısından da önem taşımaktadır[40].

Fikri temelleri bu şekilde kapitalizm – modern devlet – hukuk devleti üçgeninde atılan hukuki güvenlik ilkesinin gitgide daha geniş bir kapsam ve içeriğe ulaşacak düzeyde geliştiğini ifade edebiliriz. İlkenin terimsel olarak ilk kez *"rechtssicherheit"* olarak Alman hukuk literatüründe 19. yüzyılda kullanıldığı yönünde görüşler bulunmaktadır[41]. Bununla birlikte ilkenin dar anlamı açısından günümüzde ulaştığı kapsam ve içerik itibariyle gelişimi ise oldukça yakın bir geçmişe

---

35 "Yasama yasalar yapma iktidarını başka ellere devredemez. Çünkü bu sadece halk tarafından aktarılan bir iktidar olduğundan ona sahip olanlar onu başkasına geçiremezler." Bkz. Locke, s.93.

36 "Yönetici iktidarın, ilan edilmiş ve kabul edilmiş yasalarla yönetmesi ve anlık kararlar ve belirsiz kararnamelerle yönetmemesi gerekir…Böylece hem halk görevlerini bilebilir ve yasanın sınırları içinde emniyette ve güvende olabilir, hem de yöneticiler kendi görev sınırları içinde tutulur ve ellerindeki iktidarı, bilemeyecekleri ve kendileri tarafından da istenmeyen amaçlar için ve bu tür ölçülerle kullanma eğiliminde olmazlar." Bkz. Locke, s.91.

37 Burada Locke dışında sosyal sözleşme teorisinin diğer temsilcileri olan Thomas Hobbes ile Jean Jacques Rousseau'nun da ilkeye dair temaslarına değinmek gerekir. Hobbes'un *Leviathan* adlı eserinde kanunların duyurulması ve ceza kanunlarının geçmişe yürümemesi gerekliliklerinin izlerine rastlamak mümkündür. Bkz. Thomas Hobbes, **Leviathan**, (Çev. Semih Lim), 6. Baskı, İstanbul: Yapı Kredi Yayınları, 2007, s.194, 208; Rousseau'nun *Sosyal Sözleşme* adlı eserinde ise kanunların genel ve soyut olması hakkında önemli bir vurguya rastlanılmaktadır: "Yasa yurttaşları bir bütün, davranışları da soyut olarak göz önüne alır; yoksa özel bir kişiyi ya da özel bir davranışı dikkate almaz. Böylece, yasa birtakım ayrıcalıklar kabul edebilir ama, adlarını belirterek kimseye ayrıcalık tanıyamaz. Yasa yurttaşları sınıflara ayırabilir, hatta bu sınıflara girme hakkı veren birtakım özellikler de gösterebilir ama, şu ya da bu kimseyi, isim söyleyerek, bu sınıflara sokamaz." Bkz. Jean Jacques Rousseau, **Toplum Sözleşmesi**, (Çev. Vedat Günyol), 9. Baskı, İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2012, s.35.

38 Smith'in 18. yüzyılda kaleme aldığı eserinde vergilendirmede belirlilikten söz etmesi ve hukuk devleti ilkesinin kavramsal açıdan 18. yüzyılın sonu / 19. yüzyıl itibariyle yerleşmesi olguları göz önünde bulundurularak hukuki güvenlik ilkesinin henüz hukuk devleti kavramının dillendirilmediği bir süreçte ortaya çıktığı yönünde bir görüş için bkz. Nami Çağan, "Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi başlıklı bildiri ile ilgili Yorumlar", Ece Göztepe (Ed.), **Kamu Hukukçuları Platformu: Hukuk Güvenliği**, Ankara: TBB Yayınları: 277, 2015, (Yorumlar), s.275.

39 Adam Smith, **An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations**, (Yay. Haz. Edwin Cannan), Chicago: University of Chicago Press, 1977, s.1104.

40 *"Cezalandırmanın yasal belirliliği ilkesi (nulla poena sine lege)"* şeklinde ilk kullanımın Feuerbach tarafından 1801 tarihli bir çalışmada yapıldığı ile ilgili bkz. Osman Can, "Belirlilik İlkesine Anayasal Bakış", **AÜEHFD**, 9(1-2), 2005, s.89.

41 Terimin ilk kez 19. yüzyılın başında veya ortalarında kullanıldığına dair iki ayrı görüş için bkz. Köküsarı, s.45.

dayanmaktadır. Nitekim bu gelişim ancak 20. ve 21. yüzyıllarda mümkün olabilmiş[42] ve hala da devam etmektedir. Bu gelişimde özellikle AİHM ve Anayasa Mahkemesinin kararlarının kuşkusuz çok önemli bir payı olduğunu da ayrıca belirtmek gerekir.

1. 3. Hukuki Güvenliğin "Sine Qua Non" u Olduğu Üst İlke: Hukuk Devleti

Hemen belirtelim ki, herhangi bir ülkede hukuk devleti ve hukukun üstünlüğünü esas alan ve bunun gereklerini karşılayan bir anayasal kurgunun varlığı ile tatbikinden söz edebilmek için evvelemirde o ülkenin egemenlik sınırları içerisinde hukuki güvenliğin mevcudiyeti gereklidir. Terim olarak ilk kez 18. yüzyılın sonu ve 19. yüzyılın başlarında Almanya'da liberal düşüncenin temsilcileri tarafından kullanılan[43] hukuk devleti kavramı[44] öz itibariyle devletin hukuk ile bağlanması/sınırlandırılması ve kişisel özgürlüğün korunmasını ifade eder. Bu sebeple terimsel açıdan olmasa da köklerinin Antik Çağdan Orta Çağa kadar uzandığını söylemek yanlış olmayacaktır. Çünkü özgürlük fikri kadar egemen olanın hukuka tabi kılınması arzusu da Antik Çağdan bu yana toplumda hâkim olan siyasi düşünce ve hedeftir[45]. Nitekim bireylerin hak ve özgürlüklerinin devlet karşısında güvenceye bağlanmış kabul edilebilmesinin asgari şartı devletin tüm erklerinin hukuka tabi kılınmasıdır. O halde bir devletin hukuk devleti kıvamında bir anayasal kurguya sahip olduğunu söyleyebilmek için devletin teşkilat ve işleyişinde her aşamada hukukun

---

42 Totskyi, s.206-207.

43 Hüseyin Hatemi, **Hukuk Devleti Öğretisi**, İşaret Yayınları, İstanbul, 1989, s.7-8; Hayrettin Ökçesiz, "Hukuk Devleti", Hayrettin Ökçesiz (Ed.), **Hukuk Devleti**, HFSA: 4, İstanbul: Afa Yayınları, 1998, (Hukuk Devleti), s.17; Mithat Sancar, **"Devlet Aklı" Kıskacında Hukuk Devleti**, 6. Baskı, İstanbul: İletişim Yayınları, 2012, s.32-33.

44 Bahsi geçen kavram Almanya'da *"rechtsstaat"*, Fransa'da *"état de droit"*, İngiltere'de ise *"rule of law"* ya da *"supremacy of law"* terimleri ile ifade edilmektedir. Fark edileceği üzere, kavramın İngilizce karşılıkları diğerlerinden farklı olarak *hukukun üstünlüğü, hükümranlığı ya da egemenliği* olarak da Türkçeye çevrilebilmektedir. ABD'de ise *"due process"* terimi (bu konuda detaylı bilgi için bkz. Kerem Altıparmak, "Due Process of Law Kavramının Amerikan Hukukundaki Yeri Üzerine Bir İnceleme", **AÜHFD**, 45(1), 1996, s.219-249.) ile karşılanmaktadır. Hemen belirtelim ki, öğretide ilgili kullanımlar arasında değinilen çeviri uyumsuzluğunun yanı sıra içeriksel açıdan da farklılıklar bulunduğu yönünde görüşler mevcuttur. Gerçekten de hukuk devleti anlayışının Kıta Avrupası ile Anglo Sakson hukuk geleneklerinde veya bunlar içerisindeki farklı ülke hukuklarında az ya da çok farklı şekillerde ele alınması kaçınılmaz bir olgudur. Bu konuda bkz. Tahsin Bekir Balta ve Hüseyin Nail Kubalı, "Türkiye'de Hukuk Devleti Anlayışı", **AÜSBFD**, 15(3), 1960, s.3; Ökçesiz, Hukuk Devleti, s.17; Michel Rosenfeld, "Hukuk Devleti ve Anayasal Demokrasinin Meşrutiyeti", (Çev. Ali Rıza Çoban), Ali Rıza Çoban vd. (Ed.), **Hukuk Devleti: Hukuki Bir İlke Siyasi Bir İdeal**, Ankara: Adres Yayınları: 20, 2008, s.222 vd.; Gerald L. Neuman, "Amerika'da Anayasal Bir Kavram Olarak Rule of Law ve Alman Anayasasının Rechtsstaat İlkesi", (Çev. Ali Rıza Çoban), Ali Rıza Çoban vd. (Ed.), **Hukuk Devleti: Hukuki Bir İlke Siyasi Bir İdeal**, Ankara: Adres Yayınları: 20, 2008, s.557-574; Fakat nerede olursa olsun ortaya çıkışı itibariyle kavram siyasi iktidarı sınırlandırma misyonunu taşıyor olması sebebiyle (bkz. Zühtü Arslan, "Devletin Hukuku, Hukuk Devleti ve Özgürlük Sarkacı", **Doğu Batı**, (13), 2000, s.80, dpn.50.) mezkûr kullanımlar arasında çalışmada farklılık görülmemekte ve aynı anlamda kullanılmaktadır. Benzer yönde bkz. İsmet Giritli vd., **İdare Hukuku**, Güncellenmiş ve Genişletilmiş 4. Bası, İstanbul: Der Yayınları, 2011, s.68.

45 Ökçesiz, Hukuk Devleti, s.17-18; Hatemi, s.8-9.

hâkim kılınması gerekir. Eğer hukuk devlet otoritesini durdurabiliyor ve böylece onun karşısında üstünlük sağlayabiliyorsa orada hukukun üstünlüğünden dolayısıyla hukuk devletinden söz edilebilir[46]. Bu durum *devletin insanlar tarafından değil, hukuk tarafından yönetilmesi/idare edilmesi* özdeyişi ile de ifade edilmektedir[47].

Fakat devletin hukuka tabi kılınması çabalarına bağlı olarak hukuk devleti kavramının dile getirilişi tarihsel süreç içerisinde çok da eski bir vakıa değildir. Çünkü daha önceleri tarih sahnesinde mülk ve polis devleti anlayışları ile karşılaşılmış ve nihayetinde gelinen son nokta hukuk devleti olmuştur. Orta Çağda yani feodal sistemin geçerli olduğu siyasi düzlemde mülk devleti anlayışı hakimdi. Kralın ve feodal beylerin hakimiyetleri altında bulundurdukları coğrafyada hem toprak hem de toprak üstünde yaşayanlar üzerinde sınırlandırılmamış tam bir mülkiyet hakkı söz konusuydu[48]. Ülkenin adeta kralın ve diğer feodal beylerin çiftliği konumunda olduğu[49] böyle bir ortamda hukuk devletinden söz edebilmek mümkün değildir. Fakat hemen belirtelim ki, bu dönemde egemen gücün özel hukuk çerçevesinde birtakım sınırlamalara tabi olduğu bilinmektedir. Örneğin bunlardan biri kazanılmış haklara saygı ilkesidir[50]. Fakat zamanla bu anlayış da kaybedilerek gitgide polis devleti anlayışına yaklaşılmıştır[51]. Bu anlayış ise esas itibariyle mutlakiyetçi rejimleri ifade etmekte olup, Kıta Avrupası ülkelerinde 17. ve 18. yüzyıllarda kendisini göstermiştir. Dolayısıyla mülk devletten, hukuka bağlı olmayan ve sınırsız mahiyetteki bir gücü elinde bulunduran devlet anlamına gelen polis devletine geçiş, feodaliteden mutlak monarşiye geçişle paralellik taşır. Polis devleti anlayışına göre, devlet kamusal menfaatleri tesis edebilmek adına her türlü önlemi alabilir. Bireylerin hak ve özgürlüklerinin teminat altına alınması bir yana bilakis dilediği gibi müdahale edilebilir ve sınırsızca

---

46 Yılmaz Aliefendioğlu, "Hukuk-Hukukun Üstünlüğü-Hukuk Devleti", **Ankara Barosu Dergisi**, (2), 2001, s.30; Böyle bir ortamda ise, kaba kuvvet ve keyfilik (hikmet-i hükümet) yerine hukukun egemen olmasından söz edilir. Bu anlayış doğrultusunda hukukun olmadığı bir ortamda devletten değil de salt örgütlü bir şiddetin mevcudiyetinden söz edilebilir. Bkz. Mustafa Erdoğan, "Hikmet-i Hükümet'ten Hukuk Devletine Yol Var mı?", **Doğu Batı**, (13), 2000, s.55.

47 Joseph Raz, "Hukuk Devleti ve Erdemi", (Çev. Bilal Canatan), Ali Rıza Çoban vd. (Ed.), **Hukuk Devleti: Hukuki Bir İlke Siyasi Bir İdeal**, Ankara: Adres Yayınları: 20, 2008, s.151; Brian Z. Tamanaha, "The History and Elements of the Rule of Law", **Singapore Journal of Legal Studies**, (232), 2012, s.243; Onur Sır, **Hukuk Devleti Açısından Kanunların Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi**, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2010, s.16.

48 Sıddık Sami Onar, **İdare Hukukunun Umumi Esasları Cilt: I**, 3. Bası, İstanbul: İsmail Akgün Matbaası, 1966, s.123-126; Kemal Gözler ve Gürsel Kaplan, **İdare Hukuku Dersleri**, 19. Baskı, Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım, 2017, s.60; Hayrettin Yıldız, "Hukuk Devleti'nin Gelişim Sürecinde Mülk Devleti ve Polis Devletinin Yeri", **DEÜHFD**, 15(2), 2013, s.213.

49 Carl Schmitt, **Theorie de la Constitution**, (Çev. Lilyane Deroche), Paris: PUF, 1993, s.428 Aktaran: Gözler ve Kaplan, s.60.

50 Onar, s.125-126; Gözler ve Kaplan, s.60.

51 Gözler ve Kaplan, s.60.

külfet yüklenebilir. Tüm bunların icrasında herhangi bir yargısal denetim de söz konusu değildir[52]. Fakat bu süreçte üstlendiği kamu hizmetlerini yürüten idarenin, tamamen başıbozuk bir şekilde hareket ettiği de söylenemez. Elbette idari işlemlerin icrasında idarenin kendi iç işleyiş düzeni vardı. Fakat idare ile idare edilenler arasındaki ilişkileri düzenleyen kurallar bulunmamaktaydı. İdare edilenlerin herhangi bir güvenceye sahip olmadığı bir düzen söz konusuydu[53].

Fakat zaman içerisinde bireylere uğradıkları zararlar için en azından devletten ayrı bir tüzel kişiliğe sahip olduğu kabul edilen hazineye karşı yargı yoluna başvurabilme imkânı yargısal içtihatlarla sağlanmıştır. Köklerini Roma Hukukunda bulan ve *hazine teorisi* adı verilen bu anlayış Almanya'da geliştirilmiştir. Devletin hiçbir hukuk kuralına ve yargısal denetime tabi olmayacağı esasına karşılık bu şekilde bireyler lehine bir güvence getirilmeye çalışılmıştır. Devlet bir kimseyi istediği gibi çalıştırabiliyor, dilediği gayrimenkule el atıp onu işgal edebiliyordu. Geliştirilen hazine teorisi çerçevesinde devlet tüzel kişiliğine karşı dava açılmasa da özel hukuk tüzel kişisi olduğu kabul edilen hazineye karşı özel hukuk hükümleri uyarınca yargı yoluna gidilebiliyordu[54]. Tabii ilerleyen süreçte böyle bir ayrıma gerek olmadığı, tek bir tüzel kişiliğe sahip olan devletin tüm faaliyetlerinin hukuk kuralları çerçevesinde yürütülmesi ve hukuk uygun olması gereği benimsenmeye başlanmış ve neticede hukuk devleti anlayışının temelleri atılmıştır[55].

Ortaya çıkışını kısaca özetlemeye çalıştığımız hukuk devleti ilkesinin yalnızca devleti kavrayan ve sınırlayan bir hukuk ilkesi değil aynı zamanda bazı akademik yaklaşımlarda siyasi bir ideal olarak kabul edilerek gelişimini sürdürdüğü ifade edilmektedir[56]. Tüm akademik camialarda hakkında sonu gelmeyen tartışmaların yürütüldüğü hukuk devleti ilkesi üzerinde uyuşulan ve tereddüt bulunmayan yegâne husus, bir anayasal devletin hukuk sistemi bakımından taşıdığı değer ve önemdir[57]. Söz konusu uyuşmanın ötesinde özde bir ayrılık olmaksızın farklı hukuk okullarının kendi faraziyelerine nazaran hukuk devleti ilkesini değişik bakış açılarıyla temellendirdiğini ve irdelediğini de ifade etmek gerekir. Nitekim hukuki pozitivizm taraftarları ile doğal hukuk

---

52 Tahsin Bekir Balta, **İdare Hukukuna Giriş**, Ankara: TODAİE Yayınları No: 117, 1970, (Giriş) s.60; A. Şeref Gözübüyük ve Turgut Tan, **İdare Hukuku Cilt: I**, Güncelleştirilmiş 5. Bası, Ankara: Turhan Kitabevi, 2007, s.31-32; Metin Günday, **İdare Hukuku**, 11. Baskı, Ankara: İmaj Kitabevi, 2017, s.37-38.

53 Günday, s.38.

54 Balta, Giriş, s.60; Günday, s.38.

55 Balta, Giriş, s.61; Günday, s.39; Tanzimat döneminden günümüze gelinceye dek hukuk devleti anlayışının Türkiye'de geçirdiği serüvene ilişkin olarak bkz. Oktay Uygun, **Kamu Hukuku İncelemeleri: İnsan Hakları, Demokrasi, Hukuk Devleti, Egemenlik**, 2. Baskı, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2013, s.389-398; Halihazırda ise 1982 Anayasası'nın *"Cumhuriyetin nitelikleri"* başlığını taşıyan 2. maddesinde, Türkiye Cumhuriyeti'nin demokratik, laik ve sosyal bir hukuk devleti olduğu ifade edilmektedir.

56 Ali Rıza Çoban, "Hukuk Devleti: Hukuki Bir İlke Siyasi Bir İdeal İsimli Çalışmaya Giriş Yazısı", Ali Rıza Çoban vd. (Ed.), **Hukuk Devleti: Hukuki Bir İlke Siyasi Bir İdeal**, Ankara: Adres Yayınları: 20, 2008, s.13.

57 Böyle olmakla beraber ilkeye tamamen karşı çıkan akademik görüşlerde bulunmaktadır. Bu görüşler için bkz. Arslan Z., s.87-88.

teorisyenleri hukuk devleti ilkesini ele alış ve ilkenin anayasal devlet düzeni ile hukuk sistemi ve uygulamasında kazandığı anlamı tespit etme hususlarında birbirlerinden oldukça farklı görüşler ortaya koymaktadırlar[58]. Neredeyse her müellifin farklı şekilde anlamlandırdığı ve içini doldurduğu hukuk devletine dair bakış açılarını ikili bir ayrım ile ele alabilmek mümkündür. Bu ayrım şekli *("formal")* hukuk devleti ile maddi *("substantive")* hukuk devleti anlayışlarıdır[59]. İlk anlayışı ortaya koyan ve destekleyenler genellikle hukuki pozitivizm ekolünün takipçileridir. Bu anlayış, kuralların ilan edilmiş olması ya da geçmişe yürümemesi gibi hukuki güvenlik ilkesinin bileşenleri, kuvvetler ayrılığı, şekli anlamda eşitlik, yargı organlarının bağımsızlığı ve kanunların Anayasaya uygunluğunun yargısal denetimi gibi hukuk kurallarının içeriğine doğrudan temas etmeyen biçimsel konulara ve yargısal işleyişteki güvencelere odaklanmak suretiyle temerküz etmiştir[60]. Maddi hukuk devleti anlayışında ise yukarıdakilere ilaveten insan onuruna, haklarına ve adalete uygunluk gibi hukuk kurallarıyla hedeflenen ve korunan hukuki yararlara temas eden argümanlar da eklenir[61]. Bu ayrımın temasını oluşturan argümanları irdelemek tek başına ayrı bir çalışmanın konusunu oluşturacak genişlikte olduğundan ayrıntıya girilmeyecektir. Fakat yeri gelmişken belirtelim ki, hukuk devletine dair tanım ve içerik noktasında uzun zamana yayılı pek çok kararı ile zengin bir

---

58 P. P. Craig, "Formal and Substantive Conceptions of the Rule of Law: An Analytical Framework", **Public Law**, 1997, (Rule of Law), s.487; Mark Bennett, "The Rule of Law Means Literally What it Says: The Rule of Law: Fuller and Raz on Formal Legality and the Concept of Law", **Australian Journal of Legal Philosophy**, (32), 2007, s.91; Sururi Aktaş, "Hukuk Devleti İdealine Felsefi Bir Bakış", **YBHD**, (1), 2020, (Hukuk Devleti), s.3.

59 Robert S. Summers, "A Formal Theory of the Rule of Law", **Ratio Juris**, 6(2), 1993, s.139-141; Richard H. Fallon Jr., "The Rule of Law as a Concept in Constitutional Discourse", **Columbia Law Review**, 97(1), 1997, s.14-24; Craig, Rule of Law, s.467; Brian Z. Tamanaha, **On the Rule of Law: History, Politics, Theory**, Cambridge: Cambridge University Press, 2004, s.91; Mark Ellis, "Toward a Common Ground Definition of the Rule of Law Incorporating Substantive Principles of Justice", **University of Pittsburgh Law Review**, 72(191), 2010, s.192 vd.; Çağlar, Hukuki Belirlilik İlkesi, s.12-13; Gülriz Uygur, "Hukuk Devletinde Hukukun Önünde Olmanın Anlamı", Merih Öden vd. (Yay. Haz.), **Prof. Dr. Erdal Onar'a Armağan Cilt: II**, Ankara: Ankara Üniversitesi Yayınları No: 391, 2015, s.1155 vd.; Bertil Emrah Oder, "Anayasal Düzende İdari Yargı Sistemi", **Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu: 147. Yıl**, Ankara: Danıştay Yayınları No: 89, 2015, (İdari Yargı), s.93; Micheal Mcilwaine, "Denying Human Rights, Upholding the Rule of Law: A Critique of Joseph Raz's Approach to the Rule of Law", **The Western Australian Jurist**, 7, 2016, s.401-404; Aktaş, Hukuk Devleti, s.3-4; Bu ayrımın şekli adalete dayanan hukuk devleti ve maddi adalete dayanan hukuk devleti şeklinde kavramsallaştırıldığı bir çalışma için bkz. Gülriz Uygur, "Adalet ve Hukuk Devleti", **AÜHFD**, 53(3), 2004, s.29-38.

60 Başta gelen savunucularını Lon L. Fuller, Albert V. Dicey ve Joseph Raz'ın oluşturduğu mezkûr anlayışa yönelik olarak bkz. Albert V. Dicey, "Hukuk Devleti: Doğası ve Genel Uygulamalar", (Çev. Ali Rıza Çoban), Ali Rıza Çoban vd. (Ed.), **Hukuk Devleti: Hukuki Bir İlke Siyasi Bir İdeal**, Ankara: Adres Yayınları: 20, 2008, s.25-38; Raz, s.149-166; Fallon Jr., s.14-21; Craig, Rule of Law, s.468 vd.; Çağlar, Hukuki Belirlilik İlkesi, s.13-30; Aktaş, Hukuk Devleti, s.9-21.

61 Başta gelen savunucularını Radbruch ve Dworkin'in meydana getirdiği sözü edilen anlayışa ilişkin olarak bkz. Güstav Radbruch, "Hukuk Devleti", (Çev. Hayrettin Ökçesiz), Hayrettin Ökçesiz (Ed.), **Hukuk Devleti**, HFSA: 4, İstanbul: Afa Yayınları, 1998, s.11-16; Ernst Rudolf Huber, "Modern Endüstri Toplumunda Hukuk Devleti ve Sosyal Devlet", (Çev. Tuğrul Ansay), Hayrettin Ökçesiz (Ed.), **Hukuk Devleti**, HFSA: 4, İstanbul: Afa Yayınları, 1998, s.60-61; Craig, Rule of Law, s.478 vd.; Fallon Jr., s.21-24; Çağlar, Hukuki Belirlilik İlkesi, s.30-45; Aktaş, Hukuk Devleti, s.21-25.

içtihat birikimi ortaya koyan[62] Anayasa Mahkemesinin maddi hukuk devleti anlayışını benimsediği[63] görülmektedir. Anayasa Mahkemesinin hukuk devletine ilişkin son zamanlarda sıkça kullandığı tanım şu şekildedir[64]:

> "Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devleti eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygılı, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adil bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, hukuki güvenliği sağlayan, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuk kurallarıyla kendini bağlı sayan ve yargı denetimine açık olan devlettir."

Dolayısıyla Anayasa Mahkemesi hukuk devleti kavramını ve niteliklerinden hareketle muhteviyatını ortaya koyarken ince ve zayıf (*"thin"*) değil, ilkeye kalın ve güçlü (*"thick"*) bir anlam yüklemeyi tercih etmekte[65], şekilden maddeye meyleden bir çizgiyi takip ederek hukuk devletinin içeriğinden insan onurunu, haklarını ve adaleti dışlamamaktadır[66].

Buraya kadar yaptığımız açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, hukuk devleti kavramının ilkesel muhteviyatını belirlemekte hangi yaklaşımdan hareket edilirse edilsin hukuki güvenliği sağlamak onun olmazsa olmazı (sine qua non) yani zaruri bir gereğidir. Şu hâlde hukuki güvenlik ilkesi bakımından ortaya çıkabilecek her sorunlu düzenleme ya da uygulama tereddüt içermez bir surette hukuk devleti olma yolundaki ideale vurulmuş darbe niteliğini taşıyacaktır[67].

---

62 Bu konuda bkz. Yılmaz Aliefendioğlu, "Türk Anayasa Mahkemesi'nin Hukuk Devleti Anlayışı", Hayrettin Ökçesiz (Ed.), **Hukuk Devleti**, HFSA: 4, İstanbul: Afa Yayınları, 1998, s.147-167; Adnan Küçük, "Hukuk Devleti Kavramı ve Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarında Hukuk Devleti", Ali Rıza Çoban vd. (Ed.), **Hukuk Devleti: Hukuki Bir İlke Siyasi Bir İdeal**, Ankara: Adres Yayınları: 20, 2008, s.351-454; Gürsel Özkan, "Anayasa Mahkemesi'ne Göre Hukuk Devletinin Anlamı ve Yargının Konumu", **TAAD**, (1), 2020, s.81-134.

63 Çağlar, Hukuki Belirlilik İlkesi, s.174.

64 Anayasa Mahkemesi, E: 2020/61, K: 2020/74, T: 10.12.2020, para.16, R.G. tarih ve sayısı: 17.3.2021-31426; Ayrıca örnek mahiyetinde olmak üzere şu karar künyelerine de yer verilebilir. Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2020/60, K: 2020/54, T: 1.10.2020, para.31, R.G. tarih ve sayısı: 10.12.2020-31330; Anayasa Mahkemesi, E: 2018/119, K: 2020/25, T: 11.6.2020, para.31, R.G. tarih ve sayısı: 9.11.2020-31299; Anayasa Mahkemesi, E: 2018/124, K: 2020/56, T: 15.10.2020, para.47, R.G. tarih ve sayısı: 27.11.2020-31317.

65 Hukuk devletine dair bahsi geçen anlayışların bu şekilde kavramsallaştırılması hususunda bkz. Oder, İdari Yargı, s.93; Tamanaha'da hukuk devletine dair şekli anlayışı ince ve zayıf olarak nitelendirmektedir. Bkz. Tamanaha, Rule of Law, s.233.

66 Belirtmek gerekir ki, çalışmada hukuk devletinin unsurlarına/öğelerine tüketici bir liste halinde yani tek tek ifade edilmek suretiyle yer verilmemiştir. Zaten bunu yapabilmek pek de mümkün değildir. Söz gelimi Ökçesiz bir eserinde örnek verme maksadını taşıdığını belirterek hukuk devletine dair yüz kırk iki öğeye maddeler halinde yer vermiştir. Bkz. Hayrettin Ökçesiz, "Hukuk ve Siyaset Geriliminde Hukuk Kültürünün Yapısı Üzerine Yedi Üçüzlü Bir Açıklama Şeması", **HFSA: 7**, İstanbul: İstanbul Barosu Yayınları, 2003, s.113-117.

67 Burada son olarak kanun devleti – hukuk devleti ilişkisine, konuyu açık bir biçimde yansıtan, şu alıntıya yer verilmek suretiyle değinilmesi gerekir: "'Hukuk devletinin' 'kanun' devleti olmadığı sık sık tekrarlanan bir görüştür. Eğer bu görüşle otoriter bir devlette keyif ve zulüm esasına dayanan kanunların hâkim olduğu devlete 'hukuk' devleti denemiyeceği fikri ifade edilmek isteniyorsa bu görüş şüphe yok isabetlidir. Fakat siyasi iktidarın kanunlarla sınırlandığı, yasalara uygunluk denetiminin bağımsız yargı ile gerçekleştirildiği bir ülke hukuk devleti alanında birinci dönemi %30-40 oranında gerçekleştirmiştir.

1. 4. İlkenin Kapsam ve İçeriği

Hukuki güvenlik ilkesi, her ne kadar 1982 Anayasası'nda açıkça düzenlenerek pozitif dayanağa kavuşturulmamış olsa da neredeyse hukuk devletine dair her çalışma ve kararda onunla anılmakta ve onun temel unsurlarından birisini meydana getirmektedir. Öyle ki bazen hukuk devletini tanımlarken, hukuki güvenliğin sağlanması tek başına kurucu bir kriter olarak dikkate alınmaktadır[68]. Bu durum hukuk devleti ile hukuki güvenlik ilkeleri birbirlerinin yerine kullanılmasalar ve birbirlerinin yerini karşılamasalar dahi birbirinden bağımsız bir şekilde tasavvur edilemeyeceğinin delilidir[69].

Böylesine önemli bir konumda bulunan hukuki güvenlik ilkesinin kapsam ve içerik açısından belirginleştirilmesi ve çerçevesinin oluşturulması önem arz eder. Ancak genel olarak belirlilik ve öngörülebilirlik temelleri üzerine inşa edilmiş hukuki güvenlik ilkesi açısından terim, kapsam ve içerik yönlerinden görüş birliğinden söz edilemeyeceği gibi neredeyse etimolojik ve kavramsal bir karmaşanın varlığından söz etmek mümkündür[70]. Hukuk devleti ilkesinin vazgeçilmez ve temel kilometre taşlarından olma ve kamu kudretinin keyfiliğinin önlemesinde hukukun belirliliği ve

---

Bu anlamda kanun devleti, hukuk devletinin ilk kademesini oluşturur. Siyasi iktidarın anayasalarla sınırlandığı ve anayasaya uygunluk denetiminin bağımsız bir yargı tarafından yapıldığı bir ülkede Hukuk devletinin ikinci kademesi %80-90 veya daha fazla oranda gerçekleşmiş olabilir. Amaç, ideal hukuk devleti ile ikinci dönemde bulunan Anayasa devleti arasındaki açığı -Anayasaları ıslah etmek, yorum ve uygulama yolu ile- sıfıra indirmektir." Bkz. Yaşar Karayalçın, "Hukukun Üstünlüğü (Kavram – Bazı Problemler)", Hayrettin Ökçesiz (Ed.), **Hukuk Devleti**, HFSA: 4, İstanbul: Afa Yayınları, 1998, s.131-132.

68 Hayek, hukuk devletinin esas itibariyle tüm faaliyetlerinde önceden belirlenmiş ve duyurulmuş kurallarla bağlı olan devlet anlamına geldiğini, bu sayede kişilerin kamu gücünün belirli bir durumda nasıl kullanılacağını makul bir düzeyde öngörebileceklerini ve bunun sonucu olarak da yaşamlarına dair planlamalar yapabileceklerini ifade etmektedir. Her ne kadar burada *hukuki güvenlik* terimini doğrudan kullanmasa da yapmış olduğu tanımın içeriği hukuki güvenliğe ilişkindir. Bkz. F. A. Hayek, **The Road to Serfdom**, Routledge, 2006, s.75-76; Hukuk devletinin hukuki güvenliği sağlayan devlet olarak tanımlandığı bazı çalışmalar için bkz. Mümtaz Soysal, **Anayasaya Giriş**, 3. Baskı, Ankara: İmge Kitabevi, 2011, s.238; A. Şeref Gözübüyük, **Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları**, Güncelleştirilmiş 32. Bası, Ankara: Turhan Kitabevi, 2010, (Hukuka Giriş), s.81; Turgut Tan, **İdare Hukuku**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2011, s.27; Hukuk devletinin vatandaşlarına hukuki güvenlik sağlayan ve faaliyetlerinde hukuk kurallarıyla bağlı olan devlet olarak tanımlandığı bir çalışma için bkz. Ergun Özbudun, **Türk Anayasa Hukuku**, 2017 Anayasa Değişikliklerine Göre Gözden Geçirilmiş 18. Basım, Ankara: Yetkin Yayınları, 2018, s.124; "Hukuk devleti insanların başlarına ne geleceğinden endişe etmeden, hukuki güvenlik içinde yaşadıkları, huzur içinde uyuyabildikleri devlet demektir." Bkz. Kemal Gözler, **Türk Anayasa Hukuku**, Güncellenmiş, Düzeltilmiş ve Genişletilmiş 3. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayım Dağıtım, 2019, (Anayasa), s.225.

69 "…hukuk devletinin en önemli niteliğinden biri de "güvenilir" olmasıdır." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 1989/11, K: 1989/48, T: 12.12.1989, R.G. tarih ve sayısı: 22.1.1990-20410.

70 Böyle bir durumun esas itibariyle hukuki güvenlik kavramının karmaşık ve çok yönlü olmasından kaynaklandığını ifade edebilmek mümkündür. Kavramın bu özelliklerine dair bkz. Juha Ratio, **The Principle of Legal Certainty in EC Law**, Kluwer Academic Publisher, 2003, s.125.

öngörülebilirliği araçlarıyla hukuki güvenliğin temin edilmesi ilkesi[71] yönetilenler bakımından da bir sigorta değerindedir.

Öyle ki pozitif hukuk kurallarının kendilerinden ve uygulamalarından bağımsız bir ilke olması hasebiyle kuralların uygulanmasında da değer taşıyan bir sigortadır. Nitekim ulusal ve uluslararası düzeyde yüksek yargı mercileri, mahkeme kararlarının öngörülebilir olması gerekliliğine işaret ederek, güçlü argümanlar olmaksızın içtihat değişikliğine gidilmesinin hukuki güvenliği zedeleyeceği yolundaki saptamalarıyla bu ilkenin hukuksal değerine vurgu yapmışlardır[72]. Şu hâlde ilkenin kapsamını belirlemede az önce zikredilen genişletici yargısal yorumlarda hukuki güvenlik ilkesi ve onun araçları olan belirlilik ve öngörülebilirlik alt ilkeleri gelişim düzeyinde olup, yeni hukuki gerek ve koşullar itibariyle de yeniden yorumlanmaya muhtaçtır. Hatta tabiri caiz ise, söz konusu ilkeler manzumesi uygulanmakta olan hukukun şekli ve maddi anlamını hayata geçirmekte olan canlı bir organizma gibidir. Hukuk devletinin varlığını ve teminatını sağlamak bakımından da önemli bir mihenk taşıdır.

1. 4. 1. İlkenin Kapsam ve Sınırları

Hukuki güvenlik ilkesinin kapsamını tayin edebilmek için öncelikle ilkeye adını veren *hukuki güvenlik* terimi ile ne anlaşılması gerektiğinin ortaya konulması gerekir. Bu meseleyi yukarıda incelemiş olduğumuzdan hatırlatmak babında burada da kısaca değinelim. Bu çerçevede Aral'ın *"hukuk vasıtayla güvenlik"* ile *"hukukun güvenilir olması"* ayrımından hareketle ve hukukun düzen sağlama, toplumsal yarar (toplumsal ihtiyaçları sağlama) ve adaleti temin üç temel işlevini[73] göz önüne alarak konuyu şöylece irdeleyebiliriz: Bunlardan ilki olan düzen işlevi yani toplumsal yaşamın hukuk kuralları ile düzenlemesi toplumda barış, güvenlik, eşitlik ve özgürlük sağlanmasına hizmet eder[74]. Bu işlevin sağladığı güvenlik, hukuk vasıtasıyla güvenlik ile hukukun güvenilir olmasını görünümlerini kazanır. Hukuk vasıtasıyla güvenlik, bireylerin toplum içerisinde diğer bireylerden gelebilecek müdahalelere karşı korunmasını ifade eder. Bu kapsamda bireylerin can ve mal güvenliğinin sağlanması, ihkak-ı hakkın önüne geçebilmek amacıyla güç kullanma yetkisinin devletin tekelinde olması ve sadece devletin haklı olana hakkını teslim etmesi gibi bileşenler

---

71 İlkenin keyfiliğe karşı güvence oluşturduğu yönünde bkz. Jacques Chevallier, **Hukuk Devleti**, (Çev. Ertuğrul Cenk Gürcan), Ankara: İmaj Yayınevi, 2010, s.100; İbrahim Özden Kaboğlu, **Anayasa Hukuku Dersleri (Genel Esaslar)**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 9. Baskı, İstanbul: Legal Yayıncılık, 2014, s.21; Mark Fennick ve Stefan Wrbka, "The Shifting Meaning of Legal Certainty", Mark Fennick ve Stefan Wrbka (Ed.), **Legal Certainty in a Contemporary Context: Private and Criminal Law Perspectives**, Basingstoke: Springer Nature, 2016, s.1.

72 Karar örnekleri için bkz. aşağıda 1.4.2.2.2.2.2.

73 Belirtilen bu işlevlerin hukukun amaçları olarak kabul edildiği bir çalışma için bkz. Necip Bilge, **Hukuk Başlangıcı: Hukukun Temel Kavram ve Kurumları**, 27. Bası, Ankara: Turhan Kitabevi, 2009, s.20-21.

74 Aral, Hukuk Bilimi, s.16-50.

sayesinde toplum içerisinde güvenlik temin edilir. Değinilen bileşenleri ifade eden hukuk vasıtasıyla güvenliğin yanı sıra bir de hukukun bizzat kendi bünyesinde güvenilirliği temin etmesi, yani hukukun güvenilir olması anlamına gelen bir husus daha söz konusudur. Bu ayrım çerçevesinde yaklaşıldığında, hukuki güvenlik ilkesi anlam itibariyle hukukun güvenilir olması hususuna denk düşmekte ve *hukuk vasıtasıyla güvenliği* kapsamına almamaktadır[75]. Bu kabulden hareketle çalışmada *hukuki güvenlik* terimi ile kastedilen hukukun güvenilir olmasıdır. Hukuk vasıtasıyla güvenlik anlam itibariyle bu kabulün dışında bırakılmıştır. Nitekim bu ayrım doğrultusunda yaklaşıldığında, adil yargılanma hakkı esas itibariyle hukuk vasıtasıyla güvenlik kapsamında değerlendirildiğinden[76] bu kapsamda dikkate alınmamıştır. Ancak adil yargılanma hakkı içerisinde yer alan/değerlendirilen bazı güvenceler, hukukun güvenilir olması kapsamında ele alınması gerektiği düşüncesiyle hukuki güvenlik kavramının kapsamı içerisine dahil edilmiştir. İnceleme itibariyle böyle bir kabulü benimsemiş olmak hukuki güvenlik ilkesi ile adil yargılanma hakkının bazı gereklilikler/güvenceler itibariyle kesişme[77] alanından kaynaklanmakta fakat bu bağlamdaki bir kapsam genişlemesinin birini diğerinin unsuru olarak tanımlamaya izin vermeyeceğini söylemek gerekir. Nitekim AİHM'in adil yargılanma hakkını düzenleyen AİHS'in 6. maddesinde açıkça yer almamakla birlikte, maddenin lafzında geçen *hakkaniyete uygun yargılama (fair hearing)* kavramından üretilen susma hakkı[78] hukuki güvenlik ilkesi kapsamına dahil olmadığı gibi, keza hukuki güvenlik ilkesi kapsamında bulunan kuralların açık ve anlaşılır olması gerekliliği de adil yargılanma hakkı kapsamında yer alan bir güvence değildir.

Hukuki güvenlik ilkesinin kapsamını ortaya koyabilmek için bir başka bakış açısı da kuralların ihdas olunduktan sonra terkine kadar gerek ihdası gerekse yürürlükte kaldığı süre içerisindeki uygulanma ameliyesi aşamalarının hepsinde hukuki güvenlik ilkesinin hayata geçirilmesi gerekliliğinin aranmasıdır. Bu bağlamda hem kural koyma hem de hukuk uygulaması aşamalarında bu ilkenin görünümlerinin yansıması gerekir. Bu noktada dikkatten kaçmaması gereken bir husus da kural ihdası denilince yalnızca meclisin teşrii faaliyetleri değil aynı zamanda idarenin düzenleyici işlemleri de anlaşılmalıdır[79]. İhdas edilen bu hukuk kurallarını uygulayacak makamlar idare ve yargı

---

75 Aral, Hukuk Bilimi, s.20-22; Işıktaç ise, hukuki güvenliği oldukça geniş bir bakış açısıyla ele almış ve hukukun güvenilir olmasının yanı sıra hukuk vasıtasıyla sağlanan güvenliği de hukuki güvenliğin kapsamı içerisinde değerlendirmiştir. Bkz. Yasemin Işıktaç, **Hukuk Başlangıcı**, 2. (Tıpkı) Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2012, (Başlangıç), s.19-31.

76 Işıktaç, Başlangıç, s.20-21.

77 Bu kesişim alanına giren gerekliliklere/güvencelere kesin hüküm etkisine saygı, mahkeme kararlarının gerekçeli olması ve mahkeme kararlarının öngörülebilir olması örnek olarak verilebilir.

78 İnceoğlu, Adil Yargılanma Hakkı, s.112.

79 Bir hukuk düzeninde kural koymanın sadece yasama organına münhasır bir yetki olduğu düşünülmemelidir. İdare de belirli sınırlar çerçevesinde ve düzenleyici işlemler vasıtasıyla kural koyabilir. Daha geniş bir bakış açısıyla, şirketlerin (özellikle çokuluslu şirketlerin) ve ulusal ya da uluslararası devlet dışı kurumların da kendi örgütlenme yapısı ve çevresi içerisinde kural koyma

organları olunca; kuralların idari yorumla şekillendiği idari kararların görünümü olan idari işlemler ile mahkeme kararları genel olarak hukukun uygulama tezahürleri olarak ortaya çıkmaktadır. O halde bir kez daha vurgulayalım ki, sadece kuralların meydana getirilmesi aşamasının değil, aynı zamanda ihdas edilen kuralların uygulanması aşamasının da hukuki güvenlik ilkesinin yansımaları olarak belirlilik ve öngörülebilirlik niteliklerini taşıması gerekir. Kurallar ne kadar belirli ve öngörülebilir olursa olsun, bunların gerek idarece gerekse mahkemelerce uygulanmasının belirsiz ve öngörülemez oluşu hukukun güvenilmezliğine yol açacaktır[80]. Dolayısıyla bireylerin hukuka riayet etmeleri, davranışlarını hukuk çerçevesinde gerçekleştirebilmeleri için hem kural koyma hem de hukuk uygulaması aşamalarında[81] belirlilik ve öngörülebilirliğe hizmet eden birtakım gerekliliklerin mevcudiyeti aranacaktır[82].

Sonuç olarak, hukuki güvenlik ilkesinin kapsamı gerek hukuk kuralları gerekse bunların uygulanması bakımından hukukun güvenilir olmasını sağlamaya yönelik gereklilikler olarak ifade edilebilir.

1. 4. 2. Alt İlkeler: Hukuki Belirlilik ve Öngörülebilirlik İlkeleri

Yukarıda da değinildiği üzere hem hukuk kuralları hem de bunların uygulanmasında geçerli olduğu kabul olunan hukuki güvenlik ilkesi beraberinde pek çok gerekliliğin de sağlanmasını zorunlu kılmaktadır. Bu kapsam dahilinde ve hatta hukuki güvenliğin içeriğini dolduran gereklilikler hukuki

---

faaliyetinde bulunduklarını söylemek mümkündür. Ayrıca hakimlerin, hukuken tanınan imkanlar ölçüsünde, hukuk yaratması da bu kapsamda düşünülebilir. Bkz. Mehmet Tevfik Özcan, "Yasama Faaliyetinin Sınırı Olarak Hukuk Devleti", Nami Çağan (Yay. Haz.), **Prof. Dr. Tunçer Karamustafaoğlu'na Armağan**, Ankara: Adalet Yayınevi, 2010, s.536-537; Buna karşılık belirtmek gerekir ki, çalışmada kural koyma aşaması ile bu aşamanın ürünü olan hukuk kuralları bu denli geniş ele alınmamıştır. Sadece kanunlar ile idarenin düzenleyici işlemleri dikkate alınmıştır.

80 James R. Maxeiner, "Legal Indeterminacy Made in America: U.S. Legal Methods and the Rule of Law", **Valparaiso University Law Review**, 41(2), 2006, s.522, 526; Maxeiner, Legal Certainty, s.546, 552, 604; James R. Maxeiner, "Some Realism About Legal Certainty in the Globalization of the Rule of Law", **Houston Journal of International Law**, 31(1), 2008, s.36-37; Köküsarı, s.10, 67-190.

81 AİHM ve Anayasa Mahkemesinin yargısal içtihatların öngörülebilir olmasını hukuki güvenlik ilkesi ile bağlantılı olarak değerlendirmesi de ilkenin kapsam açısından yalnızca kural koyma aşaması ile sınırlı olmadığını göstermektedir. Ayrıca Anayasa Mahkemesinin yerleşmiş içtihadını yansıttığı yakın tarihli bir kararındaki şu ifadeler de ilkenin hukuk uygulaması aşamasını da kapsadığının izlerine rastlamak mümkündür: "Hukuk devleti ilkesinin gereklerinden biri belirliliktir. Belirlilik ilkesi; bireylerin hukuk kurallarını önceden bilmeleri, tutum ve davranışlarını bu kurallara göre güvenle belirleyebilmeleri anlamını taşımaktadır. Belirlilik ilkesi yalnızca yasal belirliliği değil daha geniş anlamda hukuki belirliliği ifade etmektedir. Bir başka deyişle hukuk kurallarının belirliliğinin sağlanması yalnızca kanunla düzenleme yapılması anlamına gelmemektedir. Yasal düzenlemeye dayanarak erişilebilir, bilinebilir ve öngörülebilir olmaları koşuluyla mahkeme içtihatları ve yürütmenin düzenleyici işlemleri ile de hukuki belirlilik sağlanabilir. Hukuki belirlilik ilkesinde asıl olan, bir hukuk normunun uygulanmasıyla ortaya çıkacak sonuçların o hukuk düzeninde öngörülebilir olmasıdır." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2017/159, K: 2018/41, T: 2.5.2018, para.6, R.G. tarih ve sayısı: 31/5/2018-30437.

82 Bu yönde bir kabulün sonucu olarak hukuki güvenlik ilkesinin yalnızca yasama organınca ihlal edilmeyeceği, yürütme ve yargı organlarının da işlem ve kararları ile ilkeye aykırı davranabilecekleri söylenebilir.

belirlilik ve öngörülebilirlik ilkeleri olarak isimlendirilen iki alt ilke[83] şeklinde literatürde yer almaktadır. Böyle bir ayrıma gidilmesi yerli ve yabancı literatürde oldukça geniş bir biçimde[84] incelenen ve çalışmanın ana temasını oluşturan hukuki güvenlik ilkesinin belli bir sistematik üzere ele alınarak anlaşılmayı kolaylaştırmak gayesini taşımaktadır.

Yukarıda da değinildiği üzere hukukun güvenilir olması anlamına gelen hukuki güvenlik ilkesi, cari hukuk düzenine karşı toplum nezdinde güvenin sağlanması ve diğer taraftan tesis edilen bu güven tabiri caizse inancın zedelenmemesini temin etmek üzere iki boyutuyla ele alınabilir. Hukuki güvenliğin tesis ve temininde; tesis aşaması hukuki belirlilik alt ilkesinin yerli yerinde uygulanması ile daha çok bağlantılı iken, tesis olunan güvenin zedelenmemesi yani korunması ise hukuki öngörülebilirlik ilkesinin cari hukuk düzenine hâkim kılınması ile yakından ilgilidir. Nitekim Anayasa Mahkemesinin kararlarında ilkeye dair yaygın olarak kullanılan şu ifadeler[85]: "…Hukuk güvenliği; normların öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de…bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar." dikkati çekmektedir.

---

83 Köküsarı hukuki güvenlik ilkesini *hukuki belirlilik ilkesi, hukuki istikrar ilkesi ve hukuki öngörülebilirlik ilkesi* olmak üzere üç alt ilkeye ayırmış ve söz konusu ilkeleri hukuk kuralları, (idari) uygulama ve mahkeme kararları açısından ayrı ayrı incelemiştir. Bkz. Köküsarı, s.67-190; Buradaki sınıflandırma büyük ölçüde yerinde olmakla birlikte *hukuki istikrarın* bir alt ilke düzeyine çıkarılması çabalarına katılmadığımızı hemen belirtelim. Zira söz konusu istikrarın hukuki güvenlik ilkesinin bir alt ilkesi olmaktan ziyade hukuki öngörülebilirlik ilkesinin gerçekleşme düzeyine katkı sağlayan araçlardan biri olduğu görüşündeyiz. Çünkü hukuk kuralları ve bunların uygulanması açısından öngörülebilirlikten söz edebilmek için belli bir düzeyde istikrara ihtiyaç bulunduğu aşikardır. Bu nedenle istikrar kavramı/olgusu hukuki öngörülebilirlik ilkesinin kapsamında bir unsur olarak ele alınmıştır. Ayrıca istikrar kavramını merkeze alarak hukuki öngörülebilirlik ilkesini tanımlayan çalışma örneği için bkz. Mustafa Erdoğan, **Anayasal Demokrasi**, Gözden Geçirilmiş 13. Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2017, s.118.

84 Hukuki güvenlik ilkesine dair genellikle tanım verilmekten kaçınıldığı ve bu durumun ilkenin geniş bir içeriğe sahip olması nedeniyle yapılacak sınırlı bir tanımla muhteviyatının daraltılmak istenmemesinden kaynaklandığı yönünde bkz. Taha Ayhan, "Avrupa Topluluğu Mahkemesi Kararları Işığında AB İdare Hukuku'nda Genel Düzenleyici İşlemlerde Hukuk Güvenliği İlkesi", **Amme İdaresi Dergisi**, 43(3), 2010, s.179.

85 Alıntılanan cümlenin yer aldığı karar için bkz. Anayasa Mahkemesi, E:2013/50, K: 2015/38, T: 1.4.2015, para.12, R.G. tarih ve sayısı: 15.4.2015-29327; Benzer yönde ifadelere yer verilen diğer bazı karar örnekleri için bkz. Anayasa Mahkemesi, E:2020/15, K: 2020/78, T: 24.12.2020, para.10, R.G. tarih ve sayısı: 28.4.2021-31468; Anayasa Mahkemesi, E:2017/21, K: 2020/77, T: 24.12.2020, para.34, R.G. tarih ve sayısı: 8.4.2021-31448; Anayasa Mahkemesi, E:2020/14, K: 2020/58, T: 15.10.2020, para.34, R.G. tarih ve sayısı: 3.12.2020-31323; Anayasa Mahkemesi, E:2019/40, K: 2020/40, T: 17.7.2020, para.33, R.G. tarih ve sayısı: 9.10.2020-31269; Anayasa Mahkemesi, E:2017/18, K: 2019/66, T: 25.7.2019, para.98, R.G. tarih ve sayısı: 1.11.2019-30935; Anayasa Mahkemesi, E:2018/33, K: 2018/113, T: 20.12.2018, para.17, R.G. tarih ve sayısı: 20.2.2019-30692; Anayasa Mahkemesi, E:2016/181, K: 2018/111, T: 20.12.2018, para.24, R.G. tarih ve sayısı: 5.4.2019-30736; Anayasa Mahkemesi, E:2018/68, K: 2018/87, T: 11.7.2018, para.6, R.G. tarih ve sayısı: 16.10.2018-30567; Anayasa Mahkemesi, E:2018/1, K: 2018/83, T: 11.7.2018, para.13, R.G. tarih ve sayısı: 20.2.2019-30692.

Buraya kadar yapılan açıklamalar dikkate alınarak çalışma planı bakımından hukuki güvenlik ilkesinin içeriğini meydana getiren gereklilikler hukuki belirlilik ilkesi ve hukuki öngörülebilirlik ilkesi olmak üzere iki ayrı alt ilke bağlamında[86] ele alınmış ve değerlendirilmiştir[87].

İki ilke bazında yapılan ayrımı somutlaştırmak gerekirse, örneğin hukuk kurallarının açık ve anlaşılabilir olması hukuki belirlilik ilkesi ile ilgilidir. Mümkün olduğunca açık, anlaşılabilir ve muğlak ifadeler içermeyen bir düzenleme belirliliğe dair diğer gereklilikleri de taşıdığı müddetçe kişilerin davranışlarına rehberlik edebilecek bir konumdadır. Kişiler bu düzenleme karşısında hak ve yükümlülüklerinin neler olduğunu bilebilir, bu düzenlemeyi esas alarak davranışlarını

---

86 Öğreti ve yargı kararlarında, hukuki güvenlik ilkesiyle birlikte hukuki belirlilik ya da hukuki öngörülebilirlik ilkelerine ayrı veya alt ilke boyutunda yer verildiği de gözlemlenmektedir. Öğretide Can, belirlilik ilkesinin hukuki güvenlik ilkesi ile doğrudan bağlantısı olduğunu ifade etmektedir. Bkz. Can O., s.93; Anayasa Mahkemesi de birçok kararında hukuki güvenlik ilkesinin yanında özellikle hukuki belirlilik ilkesinden açıkça söz etmektedir. Bu tespite delil olmak üzere mahkeme kararlarında yer alan şu ifadeleri örnek olarak gösterebiliriz: "Belirlilik ilkesi, hukuksal güvenlikle bağlantılı olup birey normdan belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını bilmelidir. Birey ancak bu durumda kendisine düşen yükümlülükleri öngörebilir ve davranışlarını ayarlar." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2017/100, K: 2018/162, T: 17.10.2018, para.33, R.G. tarih ve sayısı: 3/1/2019–30644; "…Hukuk devletinin gereği olan belirlilik ve hukuki güvenlik ilkesi, idarenin keyfi hareket etmesini engeller. Bunu gerçekleştirmenin başlıca yolu ise kural konulmasını gerektiren durumlarda bunların genel, soyut, anlaşılabilir ve sınırlarının belirli olmasını sağlamaktır. Bu bakımdan…hukuk güvenliği ve belirlilik ilkelerine aykırılık oluşturmaz." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2008/115, K: 2001/86, T: 2.6.2011, R.G. tarih ve sayısı: 17.3.2012-28236; Hukuki güvenlik ilkesinin yanında hukuki belirlilik ilkesinden yaygın bir şekilde söz edilmekte ise de benzer bir durumun hukuki öngörülebilirlik ilkesi açısından da geçerli olduğunu söylemek yerinde olmaz. Öğretide bu şekildeki bazı kullanım örnekleri için bkz. Erdoğan, Anayasal Demokrasi, s.118; Cenker Göker, "Dış Ticaret İşlemlerine Konulan Ek Mali Yükümlülüklerde Öngörülebilirlik İlkesi Üzerine Bir Deneme", **Ankara Barosu Dergisi**, (1), 2013, s.113-124; Elif Yılmaz, **Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Gereği Olarak Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi**, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2014, s.26-31; Gülden Şişman, "Anayasa Mahkemesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Vergi Hukukunda Öngörülebilirlik", **AÜHFD**, 65(4), 2016, s.2423-2444; Hemen ifade edelim ki, hukuki güvenlik ilkesinin içeriğinin önemli bir bölümü belirlilik alt ilkesi kapsamında yer almakta ve incelenmektedir. Geriye kalan kısım için ise ilke bazında en uygun adlandırma da hukuki öngörülebilirlik olmaktadır.

87 Hukuki güvenlik ilkesinin ikinci boyutunu meydana getiren ve çalışmada hukuki öngörülebilirlik ilkesi olarak adlandırılan gerek kurallar gerekse bunların uygulanması dolayısıyla toplum nezdinde hukuka yönelik oluşan güvenin korunması/zedelenmemesi esası Alman hukuk literatüründe *güvenin korunması ("vertrauenschutz") ilkesi* olarak adlandırılmaktadır. Bu ilke Alman Anayasa Mahkemesinin içtihatlarına İkinci Dünya Savaşından sonra Almanya'da hukuk devletinin inşası sürecinde kişilerin istikrarlı ve dolayısıyla öngörülebilir bir hukuki çevrede yaşamlarını sürdürebilmeleri gayesiyle yansımıştır. Bkz. Nur Özcan, **Avrupa Toplulukları Adalet Divanı Kararları Işığında Haklı Beklentilerin Korunması**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Galatasaray Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2011, s.1; İlkenin içeriği konusunda görüş birliği bulunmasa da (örneğin haklı beklenti kavramı ile eşdeğer görüldüğü bir çalışma için bkz. Özcan N., s.1.) kural koyma aşamasının yanı sıra hukuk uygulaması aşaması itibariyle de dikkate alınması gerektiğini savunan yazarlar bulunmaktadır. Bunun bir neticesi olarak da güvenin korunması ilkesinin kapsama alanına yargı kararlarına dair oluşan güvenin korunması da dahil edilmektedir. Bu yönde bkz. Funda Başaran Yavaşlar, "Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi", Ece Göztepe (Ed.), **Kamu Hukukçuları Platformu: Hukuk Güvenliği**, Ankara: TBB Yayınları: 277, 2015, (Hukuki Güvenlik), s.195, dpn.23; Rabia Yılmaz, **Türk Hukuku Bakımından Vergi İdaresinin İşlem ve Uygulamalarına Olan Güvenin Korunması İlkesi**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2019, s.13; Böyle bir yaklaşım kuşkusuz ki güvenin korunması ilkesi ile çalışmada hukuki öngörülebilirlik olarak adlandırılan alt ilke ile kapsam ve içerik itibariyle örtüştürmektedir.

şekillendirebilir ve geleceğe dair planlar yapabilirler[88]. Ancak bu düzenlemeyi ilga eden yeni bir düzenlemenin yürürlüğe konulması ve bu düzenlemenin eski düzenleme zamanında meydana gelen işlem veya olaylara da uygulanacağına dair bir hükmün varlığı halinde, eski düzenleme çerçevesinde geleceklerini planlayan ve davranışlarını şekillendiren kişilerin hukuka karşı daha önce, eski düzenleme çerçevesinde, oluşmuş olan güvenleri korunmamış/zedelenmiş olacaktır. Dolayısıyla kuralların geçmişe yürütülmesi gerekliliğinin belirlilik ve öngörülebilirlik temelinde yapılan ayrımda hukuki öngörülebilirlik ilkesi ile bağlantılı olduğu[89] söylenebilecektir.

Benzer yönde bir örnek, hukuk uygulaması aşaması itibariyle de verilebilir. Nitekim yargı kararları açısından yaklaşıldığında, belli bir yargı kolunda temyiz mercii konumundaki Yüksek Mahkemenin bir dairesinin vermiş olduğu karar, hukuk metodolojisi açısından oldukça yerinde olabilir. Somut maddi olayın saptanması ve nitelendirilmesi, uygulanacak kanun hükmünün/hükümlerinin tespiti, bu kanun hükmünün/hükümlerinin yorumu ve somut maddi olaya uygulanması yönlerinden[90] yeterli ve tatmin edici bir gerekçeye sahip yargısal kararın hukuki belirlilik ilkesi yönünden yerinde olduğu da söylenebilir[91]. Ancak o yargı kolunda aynı hukuki soruna ilişkin ilgili Yüksek Mahkemenin farklı daireleri arasında birbirine tamamen zıt kararların verilmesi ve bu istikrarsızlığın uzun süre giderilememiş olması ihtimali gerçek olsa hukuki güvenliğin tam manasıyla gerçekleşmiş olduğundan da söz edilemeyecektir. Zira mevzu bahis uyuşmazlığın tarafları ya da ileride böyle bir uyuşmazlığa taraf olması muhtemel kimselerin davalarına Yüksek Mahkemenin hangi dairesinin bakacağı önceden belli değildir. Temyiz incelemesini yapacak dairenin değişmesine bağlı olarak sonucun değişeceğinin derin ve süregelen içtihat tutarsızlığı nedeniyle ortada olması yargı sistemine toplum nezdinde duyulan güveni derinden sarsar. Dolayısıyla hukukun güvenilir olduğundan söz edebilmek için içtihatların belli bir düzeyde istikrarlı ve dolayısıyla öngörülebilir olması gerekliliğini bünyesinde barındıran hukuki öngörülebilirlik ilkesinin de varlığı zaruridir[92]. Yahut bir yargı kolunda mahkemelerin belirli bir uyuşmazlık türü ile ilgili kararları, o uyuşmazlığa taraf olan kişiler nezdinde ulaşılabilir bir konumda olabilir. Bu gereklilik itibariyle yargı kararları açısından hukuki belirlilik ilkesinin temin edildiği söylenebilir[93]. Ancak yukarıda belirtilen uzun süre giderilemeyen içtihat farklılıklarının varlığı, yargı kararlarının öngörülemezliği nedeniyle hukuki güvensizliğe yol açacaktır.

Buraya kadar yapılan açıklamalar göstermektedir ki, belirliliğin tesisi tek başına hukukun güvenilir olması açısından yeterli değildir. Aynı zamanda öngörülebilirliğin temini de gerekir. Bu

---

88 Köküsarı, s.72-80.
89 Köküsarı, s.158-167.
90 Bahsi geçen sürece dair bkz. Mustafa Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2002, (Ekonomik Yaklaşım), s.5-11.
91 Köküsarı, s.100-102.
92 Köküsarı, s.173-190.
93 Köküsarı, s.98.

sonuç aynı zamanda tam tersi bir hal için de söz konusudur. Öngörülebilirliğin sağlandığı, söz gelimi çok sık değişikliğe uğramayıp istikrarlı bir görünüm çizen ve aynı zamanda kural olarak yürürlüğe girdikten sonra meydana gelen işlem ve olaylara uygulanan normların mevcut olduğu bir hukuk düzeninde, bu normlar her ne kadar hukuki öngörülebilirlik ilkesinin içeriğinde yer alan gereklilikleri taşısalar da, hukuki belirlilik ilkesine dair gereklilikleri taşımadıklarında, söz gelimi açık ve anlaşılır olmadıklarında, bilinebilir olma vasfını taşımayacaklarından yine hukuki güvensizlik ortamı söz konusu olacaktır. Bu çerçevede belirlilik ve öngörülebilirliğin bir arada bulunması halinde ancak hukukun bir toplumda güvenin kaynağı olabileceğini söylemek mümkündür[94].

Sonuç olarak her iki ilke bünyesinde yer alan ve bir bütün olarak hukukun güvenilir olmasına hizmet eden gerekliliklerin hukuki güvenlik ilkesinin içeriğini meydana getirdiğini ifade etmek mümkündür. Bir hukuk düzeni bu gereklilikleri gerçekleştirdiği ölçüde keyfilikten uzak ve bireylerin davranışlarına rehberlik edebilecek bir düzeye erişecektir. Kapsam ve içerik açısından buraya kadar yapılan açıklamalar çerçevesinde ilkeye dair şu şekilde bir tanım yapılabilir: Hukuki güvenlik ilkesi, hukuk kurallarının ihdası ve uygulanmasında belirlilik ve öngörülebilirlik alt ilkeleri üzerinde yükselen ve hukuk devletinin çekirdeği[95] mesabesinde bir temel olgudur.

1. 4. 2. 1. Hukuki Belirlilik İlkesi

Hukuki belirlilik ilkesi kısaca hukukun bilinebilir ve erişilebilir olmasını ifade eder. Hukuk bilinebilir ve erişilebilir olduğu müddetçe, muhataplarının davranışlarının şekillenmesinde rehber olabilme vasfını taşır. Bu perspektiften hareketle aşağıda, ilkenin muhteviyatını meydana getiren gereklilikler kural koyma ve hukuk uygulaması aşamaları göz önünde tutularak ele alınacaktır.

1. 4. 2. 1. 1. Kural Koyma Aşamasında Hukuki Belirlilik

Kural koyucu iradenin hukuki belirlilik ilkesine uygun davranışından söz edebilmek için kuralın açık, anlaşılabilir, ulaşılabilir, tutarlı/çelişkilerden uzak, norm enflasyonundan[96] arındırılmış olması gerekir[97]. Bu gereklilikler öğretide sadece hukuki belirlilik ve dolayısıyla hukuki güvenlik ilkesi ile sınırlı olarak ele alınmamakta hatta daha geniş bir kapsam ile özellikle kanun koyucunun

---

94 *Hukuki belirlilik, hukuki istikrar ve hukuki öngörülebilirlik* ilkeleri arasında yukarıda sözü edilen mahiyette bir bağlantının kurulması yönünde bkz. Köküsarı, s.69-190.

95 Hukuki güvenlik ilkesinin hukuk devleti rejiminin çekirdeği olarak tasvir edildiği bir çalışma için bkz. İbrahim Özden Kaboğlu, "Türkiye'de Hukuk Devletinin Gelişimi", Hayrettin Ökçesiz (Ed.), **Hukuk Devleti**, HFSA: 4, İstanbul: Afa Yayınları, 1998, s.96.

96 Bu ifadenin kullanımı için bkz. Chevallier, s.101.

97 Köküsarı, s.70-91.

uyması gereken kriterlerin ortaya konulması ve bunların da *hukukun iç ahlakiliği*[98], *düzgün kural koyma ilkeleri*[99] veya *normatif düzen kalitesi*[100] olarak adlandırıldığı gözlemlenmektedir.

Ne şekilde adlandırılırsa adlandırılsın bu ve benzeri gereklilikler hukuk kurallarının içeriğiyle ilgili olmakla birlikte ondan bağımsızdırlar. Zira belirliliğin sağlanması açısından kuralların içeriğinin adil olup olmamasının ya da düzenlenen şeyin ne olduğunun yahut olması gerektiğinin bir önemi yoktur. Burada mevzu bahis olan hukuk metninin açık ve anlaşılır olması gibi gereklilikler etrafında sınırlı olarak içeriğin irdelenmesidir[101]. Ayrıca belirtmek gerekir ki, hukuk kurallarının bilinebilir ve erişilebilir olması sadece yönetilenler açısından değil, bu kuralları uygulayacak olan makamların hukuka uygun davranabilmeleri açısından da gereklilik arz eder. Hukuki düzenlemelerin belirlilik düzeyinin yüksek olması, bunların idare ve yargı organlarınca somut olaylara uygulanmasında istikrarın (dolayısıyla hukuki öngörülebilirliğin) gerçekleşmesine de o denli katkı sağlayacaktır[102].

---

98 Fuller kural koymaya yönelik hukukun iç ahlakı olarak adlandırdığı sekiz ilkeden yahut gereklilikten söz etmektedir. Bunlar; kuralların genel olması, kuralların duyurulmuş/yayımlanmış/ilan edilmiş olması, kuralların geçmişe yürümemesi, kuralların açık olması, kuralların birbirleriyle çelişmemesi, kuralların imkansızı istememesi, kuralların istikrarlı olması ve yayımlanan kurallar ile resmi makamların bunları uygulaması arasında uygunluk bulunmasıdır. Bkz. Lon L. Fuller, **The Morality of Law**, London: Yale University Press, 1969, s.33-91; Yazar bahsi geçen sekiz gerekliliği kurmaca bir hikâyeye dayanarak temellendirmeye çalışmaktadır. Bu hikâyede kendisinden öncekilere nazaran kanun yapımında fark ortaya koymak arzusu taşıyan Kral Rex'in bu konuya ilişkin yukarıda yer verilen sekiz gerekliliğinin her birinin ayrı ayrı aksini uygulaması neticesinde karşı karşıya kaldığı başarısızlıklar konu edilmektedir. Fuller bu gerekliliklere kanun koyucuların uygun davranmaması halinde, kuralların insan davranışlarını yönlendirerek onlara rehberlik işlevi göremeyeceğini, insanların kurallara uygun davranması için nedenlerinin kalmayacağını ifade etmektedir. Bkz. Wibren van der Burg, "Lon L. Fuller'dan Yasakoyuculara Dersler", (Çev. İrem Akı), **Hukuk Kuramı**, 1(3), 2014, s.58-64; Emine İrem Akı, "Hukukun İç Ahlakı: Lon L. Fuller'in Görüşleri Çerçevesinde Bir İnceleme", **AÜHFD**, 64(1), 2015, (Hukukun İç Ahlakı), s.10-16; Hatta Fuller bu gerekliliklerden herhangi birinde bütünüyle başarısızlığa uğranması halinde, ortada kötü bir hukuk sisteminin varlığından değil, bir hukuk sisteminin yokluğundan söz edileceğini belirtmektedir. Bkz. Fuller, s.39.

99 Popelier, hukuk kurallarının taşıması gereken nitelikleri düzgün kural koyma ilkeleri olarak adlandırmakta ve bunları altı başlıkta toplamaktadır. Bunlar sırasıyla; kurallar uygun şekilde yayımlanmalı, yeterli düzeyde açık olmalı, uyum içerisinde bulunmalı, uygulama açıklığı taşımalı, haklı beklentilere saygı göstermeli, imkansızı istememeli ve nihayet yürütülebilir olmalıdır. Bkz. Patricia Popelier, "Legal Certainty and Principles of Proper Law Making", **European Journal of Law Reform**, 3(2), 2000, s.339.

100 Akıncı, hukuk kuralları açısından bunlara tabi olanların hukuki güvenliklerinin temin edilebilmesi için normatif düzen kalitesi olarak adlandırdığı birtakım kalite ölçütlerine yer vermiştir. Bunlar şu şekilde sıralanabilir: Genellik, yaygınlık/ulaşılabilirlik, açıklık, öngörülebilirlik, çelişmezlik, izlenebilme yeteneği, süreklilik/dayanıklılık. Bkz. Müslüm Akıncı, "Normatif Düzen Kalitesi", **İÜHFD**, 3(1), 2012, s.188-191.

101 Çağlar, Hukuki Belirlilik İlkesi, s.246; Fuller'in hukukun iç ahlakı olarak ortaya koyduğu sekiz gerekliliğin hukuk kurallarının içeriğine yönelik olmadığı görüşü için bkz. Akı, Hukukun İç Ahlakı, s.1.

102 Çağlar, Hukuki Belirlilik İlkesi, s.190; "Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devletinin temel ilkelerinden biri "belirlilik"tir. Bu ilkeye göre, yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi de gereklidir." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2015/22, K: 2015/37, T: 1.4.2015, R.G. tarih ve sayısı: 15.4.2015-29327;

1. 4. 2. 1. 1. 1. Kuralların Açık ve Anlaşılabilir Olması

Kural koyma aşaması bakımından ilkenin içeriğini meydana getiren gerekliliklerden ilki, hukuk kurallarının açık ve anlaşılabilir olmasıdır. Özü hukuk öznelerine yön vermek olan hukukun[103] bunu gerçekleştirebilmesi için kurallar bazında açıklık/belirginlik/berraklık ve anlaşılabilir olma gibi birtakım nitelikleri taşıması gerekir. Bu sayede hukuk özneleri hukuka riayet edebilmenin yol haritasına kavuşurlar. Nitekim bir kimse bir kuralın emrettiği ödevleri/yükümlülükleri tek başına veya uzmanından yardım almasına rağmen anlayamıyorsa, bu kimsenin söz konusu kurala uygun davranması veya davranmadığı takdirde bu davranışından sorumlu olması gereğinden ne ölçüde söz edilebilir? Bu bakımdan hukuk kurallarının mümkün olduğu ölçüde açık ve anlaşılabilir olması gerekir[104].

Aşağıda öncelikle hukuk kurallarının dil ve anlam itibariyle açık olabilmesi[105] için varlığı gereken şekil ve sistematiğe dair bazı hususlar üzerinde durulacaktır. Bunu takiben kurallar nezdinde mutlak düzeyde bir belirliliğin gerçekleşip gerçekleşmeyeceğine, sebeplerine de yer verilmek suretiyle değinilecektir. Ayrıca kanuni düzenlemeler özelinde ulaşılması gereken belirlilik düzeyi tartışılarak hukuk kurallarının anlaşılabilir olması esasının kimlerin nezdinde gerçekleşmiş olması gereği üzerinde durulacaktır.

1. 4. 2. 1. 1. 1. 1. Dil ve Anlam İtibariyle Açıklık ve Anlaşılabilirlik

Her hukuki metnin temelinde düzenleme nedeni ve bu düzenleme ile ulaşılmak istenen bir amaç bulunmaktadır. Bu düzenleme nedeni ve amacının hukuk metni ile somutlaştırılmasında izlenen dilsel tasarım ve ifade tarzı açısından açıklık ve anlaşılabilirliğin sağlanması, hukuk düzeninin kalitesi yönünden büyük önem taşır[106]. Hukuki metinlerdeki dilsel tasarım ve ifade tarzı öyle olmalıdır ki, söz konusu metinler olabildiğince kolay okunabilmeli, basit (karmaşıklıktan uzak) ve sade bir anlatım ile görünüm taşımalıdır. Bunların sağlanabilmesi bakımından hukuk metinlerinde hangi kelimelerin daha yaygın olarak tercih edilmesi gerektiği, kavram ve terim birliğinin

---

Hatta Anayasa Mahkemesi bir kararında, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu (EVK)'nun 40. maddesinde hüküm altına alınan ancak fiili olarak uygulanması oldukça güç olan ve bu sebeple Anayasaya aykırılığı ileri sürülen zamanaşımı düzenlemesinin iptal edilmesinin idarenin hukuki güvenliğini zedeleyeceği hususunu itiraz başvurusunu reddederken gerekçe olarak kullanmıştır. Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2016/43, K: 2017/146, T: 1.11.2017, para.22, R.G. tarih ve sayısı: 20.12.2017-30276.

103 Raz, s.163.

104 Andrei Marmor, "Hukuk Devleti ve Sınırları", (Çev. Sevda Gültekin Göktolga), Ali Rıza Çoban vd. (Ed.), **Hukuk Devleti: Hukuki Bir İlke Siyasi Bir İdeal**, Ankara: Adres Yayınları: 20, 2008, s.174.

105 Çağlar, Hukuki Belirlilik İlkesi, s.193.

106 Andreas Lötscher, "İyi Kanunlar Şeffaf Metinlerdir", (Çev. Belirtilmemiş), Yener Ünver (Yay. Haz.), **Kanun Yapma Tekniği**, Ankara: TBB Yayınları: 310, 2016, s.120-121.

sağlanması, metnin şekli ve sistematik tasarımı, sade ve basit bir ifade tarzının kullanılması ile dilbilgisi kurallarına uygunluk gibi hususlar önem arz etmektedir.

1. 4. 2. 1. 1. 1. 1. 1. Hukuk Metinlerinde Kelime Tercihi

Hukuk metinlerinde açıklık ve anlaşılabilirliğin sağlanabilmesi için mümkün olduğu ölçüde günlük konuşma dilinde yerleşmiş ve anlamı genellikle herkes tarafından bilinen veya bilinmeye müsait olan kelimeler tercih edilmelidir[107]. Ancak bilindiği üzere hukuk metinlerinde, düzenleme konusuna bağlı olarak niceliği değişkenlik göstermekle birlikte, hukukun kendine has kavram ve terim dizgesi de bulunmaktadır. Bu nedenle her bilim alanının kendine ait bir ilmi lisanı tabiri caizse jargonu olduğundan hukuk metinlerinin yerleşmiş ilmi tabirlere yer vermesi kaçınılmaz olup bu tabirlerin sadeleştirilmesi adına yapılanlarla ilmi lisanın terkinin yanı sıra aynı manada hiç benzemeyen terimleri birbirlerinin yerine kullanılması garabeti de ortaya çıkmaktadır. Bu durum literatürde bölünmeyi ve kelime tercihlerine istinaden karşılıklı suçlamalara yol açacak derecede müdahaleleri beraberinde getirmektedir. Bu karmaşık durumu daha da körükleyen bir diğer durum ise kanun koyucunun belirlilik ilkesinin gereği açık ve anlaşılır olmak adına halihazırda literatürde yerleşmiş hukuki terimlerin yerine zorlama mahiyetini taşıyan yeni terim ve tabirler üretme gayretidir. Buna Türkçenin öz Türkçeleştirilmesi çalışmalarıyla yapılan kelime budamaları da eklenince hukuk bilim dilinin çok hızlı bir dönüşüm ve değişime bağlı olarak istikrarsızlığı ve buna bağlı olarak anlaşılmazlığı hali ortaya çıkmıştır. Bu noktada açıklık, sadelik ve basitlik adına bilim dilinden fedakârlık yapılmasının yarardan çok zarara yol açacağını da düşünmek gerekir.

Şu hâlde hukuk bilimi alanında yerleşmiş terimlerin hukuk ihdası sırasında tercihinde şu veya bu dil grubuna ait olması taassubu içinde bulunulmamalı, aksine Türk hukuk literatüründe kabul görmüş ve yerleşmiş tüm dil unsurları Türkçe kabul edilerek kullanılma gayreti içinde olunulmalıdır. Her bilim alanının kendine has lisanları söz konusu olup, ilmi metinlerin ve ona dayanak olan hukuk kurallarının ihdasında belirlilik, açıklık, sadelik, basitlik vb. kavramlar bahane edilerek dil tercihinde ilmi lisandan uzaklaşmak bunlarla hedeflenen anlaşılabilir olmaktan bilakis uzaklaşmaya yol açar. Çünkü anlaşılabilir olmak geçmişten bu yana yerleşmiş terimleri koruyarak aynı kavramlar etrafında fikir üretme ve üretilmiş fikirleri anlayabilme ameliyesiyle mümkündür. O halde bilim lisanına karşı yerleşmiş tabirleri esas alan bir yaklaşım belirlilik ilkesinin istikrarı bakımından son derece önemlidir. Dil tercihinde eskiye ya da yeniye karşı muhafazakarlığın o ilim alanındaki üretme ve gelişmenin önünde bir bariyer teşkil edebileceğini düşüncesindeyiz. Dolayısıyla metnin

---

107 Hüsnü Merdanoğlu, "Yasalarımızın Sadeleştirilmesi Gereği", **TBBD**, (1), 1993, s.28; Ali Nazım Sözer, "Yeni Bir Bilim Dalı: Yasa Yapma Öğretisi", **Ankara Hukuk Toplantıları: Norm Koyma ve Hüküm Verme**, Ankara: Ankara Üniversitesi Yayını, 2011, (Yasa Yapma), s.95; Eberhard Birkert, "Kanunma Almanya ve Baden-Württemberg'deki Yöntemi ve Uygulaması", (Çev. Belirtilmemiş), Yener Ünver (Yay. Haz.), **Kanun Yapma Tekniği**, Ankara: TBB Yayınları: 310, 2016, s.174-175.

anlaşılabilirliği ne dilde özleşme amacıyla henüz yerleşmemiş yeni kelimeler ne de terk edilmiş ağır ve ağdalı bir dil kullanılarak feda edilmelidir[108].

Bu noktada son belirtmek gerekir ki, hukuk metinlerinde yer verilecek kelimelerin gerçek anlamları ile kullanılması ve olabildiğince mecaz anlamlı kelimelerin tercihinden kaçınılması açıklık ve anlaşılabilirliğe katkı sağlayacaktır[109].

1. 4. 2. 1. 1. 1. 1. 2. Hukuk Metinlerinde Kavram ve Terim Birliğinin Sağlanması

Hukuki bir kavram ya da kurumun aynı ya da farklı düzenleyici işlem türlerinde değişik kelimeler ile ifade edilmemesi gerekir. Ayrıca kanun koyucunun benzer hukuki kavram ya da kurumları hatalı bir biçimde birbirine karıştırmaması da açıklık ve anlaşılabilirlik açısından önem arz eder. Söz gelimi bir hukuki kavram ya da kurum (A) terimi ile ona benzer başka bir hukuki kavram ya da kurum (B) terimi ile ifade ediliyor olsun. (A) ve (B) terimlerinin hukuki metinlerde birbiri yerine kullanılmaması gerekir. Aksi takdirde kavram ya da kurum karmaşasından söz edilir ki bu durum açıklık ve anlaşılabilirliğe gölge getirir. Dolayısıyla pozitif hukuk metinlerinde kavram ve terim birliğinin tesisine özen gösterilmesi gerekliliğini ifade etmek gerekir[110].

1. 4. 2. 1. 1. 1. 1. 3. Hukuki Metinlerin Şekli ve Sistematik Tasarımı

Hukuk metinlerinin şekli tasarımı, tafsilatlı bir konudur. Açıklık ve anlaşılabilirlik açısından cümle ve paragrafların uzun olmaması metinlerin kolay okunabilmeleri ve anlaşılabilmeleri açısından önem arz eder. Hukuk metninde ifade edilmek istenen hususlar kısa cümleler ve genellikle az sayıda cümleden oluşan paragraflar kullanılmak suretiyle formüle edilmelidir. Böyle davranılması belki bent, fıkra veya madde sayısını arttırabilir ancak çok uzun cümle ya da paragrafların özellikle de karmaşık konularda tercih edilmesi o düzenlemenin muhatapları açısından içinden çıkılmaz bir hale dönüşebilmektedir[111]. Ayrıca madde, fıkra, bent ve alt bentlerin belli bir sıra dahilinde düzenlenmesinde yeknesaklığın sağlanması da gerekir. Hukuki metinlerin tipleştirilmesinde tek

---

108 Bu yönde bkz. Daver, s.227-228; Hıfzı Veldet Velidedeoğlu, **1961 Anayasasının Dili**, Ankara: Türk Dil Kurumu Yayınları, 1972, s.26; Mehmet Bahtiyar, "Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nın Dili ile Bazı Hükümlerinin Değerlendirilmesi", **TBBD**, (61), 2005, s.48-49; Bülent Yavuz ve İsmail Köküsarı, "1982 Anayasası'nda Dil Şekil ve Anlam Bütünlüğü Sorunu", Merih Öden vd. (Yay. Haz.), **Prof. Dr. Erdal Onar'a Armağan Cilt: I**, Ankara: Ankara Üniversitesi Yayınları No: 391, 2015, s.516-517.

109 Yavuz ve Köküsarı, s.513.

110 Daver, s.228; Lötscher, s.131-133; Yavuz ve Köküsarı, s.518; Birkert, s.175.

111 Birkert, s.175; Maria Eder-Rieder, "Avusturya'da Kanunla Düzenlemelerin Tasarımı İçin Hukuki Kurallar", (Çev. Belirtilmemiş), Yener Ünver (Yay. Haz.), **Kanun Yapma Tekniği**, Ankara: TBB Yayınları: 310, 2016, s.302.

düzeliği sağlayıcı bir şablon benimsemek mümkün olabilirse, bunun okuma ve anlaşılırlığa hizmet edebileceği aşikardır[112].

Hukuki metinlerin sistematik tasarımı bakımından bütünlüğün temini oldukça önem arz eder. Hukuk metnini oluşturan hükümleri belirli bir sıra dahilinde belirtmek üzere kullanılan maddelerin[113] metin içerisinde genelden ayrıntıya doğru giden bir sistematik içerisinde düzenlenmesi, bir maddenin üst hukuk kuralları veya eşdeğer diğer hukuki metinlerdeki düzenlemeler ile tutarlılığı, aynı metindeki maddeler arasındaki insicam, madde içerisinde genel kural ve istisna bağıntısının iyi kurgulanması, madde bünyesinde birbirini tekrar eden ifadelerin kullanımından kaçınılması, madde sayısını azaltmak maksadıyla birbirleri ile alakası bulunmayan konuların tek madde çatısı altında sıkıştırılmaması ve madde başlıklarının maddede anlatılanı kısa ve öz bir biçimde yansıtması gibi hususlar metnin bütünlük taşıyan sistematik dizaynı açısından büyük önem taşır. Ayrıca düzenleyici işlemler kitap, kısım ve bölüm şeklinde sınıflandırılabilmektedir. Bu gibi durumlarda yapılacak sınıflandırmanın ve bunların başlıklarının da sistematiğe uygun olması beklenir[114].

Sistematik tasarım bağlamında olması gerekenlerden söz ettikten sonra ülkemizde son yıllarda çok sık başvurulan torba kanun uygulamasını[115], hukuki metinlerin sistematik bütünlüğü açısından değerlendirmek gerekir. *"Zorunluluk olmadığı halde birden fazla kanunda değişiklik öngören kanun"* veya *"aralarında zorunlu ilişki olmayan birden fazla kanunu değiştiren kanun"* olarak tanımlanabilecek[116] torba kanun uygulaması günümüzde kanun yapımında genel bir uygulama şeklini almıştır[117]. Torba kanunların bu denli tercih edilmesinin temelinde yasama sürecinin hızlandırılması gayesi yatsa da[118] bir kanun çatısı altında birden fazla kanunu ilgilendiren düzenlemeler getirmek suretiyle tematik bir bütünlüğü bulunmayan karışık bir hükümler manzumesi oluşturulmaktadır. Bu torba kanun ile birçok diğer kanunda değişiklik ya da ilaveler yapılmaktadır[119]. Bu nitelikteki bir kanun çok sayıda ve birbiri ile bağlantısız düzenlemeyi içerdiği için karmakarışık

---

112 Nitekim 2005 yılında Bakanlar Kurulu tarafından tüm hukuki düzenleme taslakları bakımından geçerli olmak üzere Mevzuat Hazırlama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik çıkarılmıştır. Sözü edilen Yönetmelik şekli konulardaki yeknesaklığın tesisi bakımından önemli bir işlev görmektedir.

113 Şeref İba, **Parlamento Hukuku**, Yenilenmiş 4. Baskı, İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2010, s.58.

114 İbrahim Kaplan, "Kanun Yapma San'atı ve Tekniği", **AÜSBFD**, 47(1), 1992, s.100-101; Yavuz ve Köküsarı, s.525-529.

115 Torba kanun deyimi mevzuatta geçmediği gibi hukuki bir terim de değildir. Ancak günlük konuşma dilinde bu ifade yaygın olarak kullanılmakta ve öğretide tarafından da benimsenmektedir. Bkz. Erdoğan Teziç, "Torba Kanun", Yener Ünver (Yay. Haz.), **Kanun Yapma Tekniği**, Ankara: TBB Yayınları: 310, 2016, s.335-336.

116 Fahri Bakırcı, "Yasama Sürecinin Hızlandırılması ve Sakıncaları", Yener Ünver (Yay. Haz.), **Kanun Yapma Tekniği**, Ankara: TBB Yayınları: 310, 2016, s.24.

117 Bakırcı, s.22, 29.

118 Şeref İba, "Ülkemizde "Torba Kanun" ve "Temel Kanun" Uygulamaları", **Ankara Barosu Dergisi**, (1), 2011, (Torba Kanun), s.197; Bakırcı, s.27.

119 Bakırcı, s.21-29.

ve sistematik açıdan bütünlükten oldukça uzak bir görünüm taşımaktadır[120]. Bu nedenle başka kanunlarda yapılacak değişiklik ve ilaveler bakımından torba kanun uygulamasından vazgeçilmesi ve bunun yerine çerçeve (taşıyıcı) kanun[121] ya da paket kanunların[122] tercih edilmesi sistematik bütünlük bakımından önemlidir.

1. 4. 2. 1. 1. 1. 1. 4. Hukuki Metinlerdeki İfade Tarzı ile Dilbilgisi Kurallarına Uygunluk

Hukuk metinlerinde benimsenen ifade tarzı gerek düzenlemelerin muhatapları gerekse o düzenlemeleri uygulayacaklar açısından karmaşık ve anlaşılmaz bir mahiyet taşımamalıdır. Düzenleme ile anlatılmak istenen hususlar basit ve sade bir biçimde kaleme alınmalıdır. Bu konuda hedeflenmesi gereken, o düzenlemeyi okuyanların genellikle düzenlemeden aynı anlamı çıkarmalarıdır[123].

Metnin okunabilirliği ve anlaşılabilirliği açısından dilbilgisi kuralları da önemli bir konuma sahiptir. Bu nedenle kuralın formüle edilişinde noktalama işaretlerine, bağlaçların kullanımına ve diğer dilbilgisi kurallarına riayet edilmek zorundadır. Söz gelimi bir kuralın ifadesinde hatalı bir bağlaç seçimi ya da noktalama işaretinin yanlış yerde kullanımı, düzenleme ile ifade edilmek istenenin tam olarak anlaşılamamasına ya da yanlış anlaşılmasına yol açabilir[124].

Buraya kadar değinilen hukuk kurallarının dil ve anlam itibariyle açık ve anlaşılabilir olmasını temin etmeye yönelik hususlara uygunluk, bu kuralların yorumu açısından da oldukça önemli bir yere sahiptir. Zira bir hukuk metninin anlamlandırılabilmesi için yoruma başvurulduğunda yorumu yapacak makamlar açısından öncelikli hareket noktası kural metni olmaktadır. Bahsi geçen hususlara

---

120 Teziç, Torba Kanun, s.336; Atila Sav, "Yasa Yapma Sanatının Ölümü (Torba Yasalar)", **Ankara Barosu Dergisi**, (4), 2014, s.605; Cem Barlas Arslan, **Vergi Uygulamasında Torba Kanunlar**, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2017, s.49.

121 Çerçeve kanundan söz etmeden evvel temel (kod) kanundan söz etmek gerekir. Temel kanun esas itibariyle belli bir alanı baştan başa düzenleyen bir kanundur. Nitekim 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu (TCK) temel kanunun bir örneğidir. Temel kanun ile başka bir kanuna ek ya da bu kanunda değişiklikler yapılmaz. Çerçeve kanun ise, belli bir alanı bütünüyle düzenlemeyip başka bir kanuna ek ya da bu kanunda değişiklikler yapmak amacıyla çıkarılır. Bkz. İba, Parlamento Hukuku, s.56-57; Kahan Onur Arslan, **Türk Parlamento Hukuku**, Ankara: Adalet Yayınevi, 2014, s.134.

122 Paket kanunun temel özelliği, bu kanunun içerisinde yer alan düzenlemelerde tematik bir bütünlüğün yani konu birliğinin olmasıdır. Esasen bu kanunda birden fazla kanunda değişiklik ya da bu kanunlara ilaveler yapılmaktadır. Bu bakımdan çerçeve kanundan farklıdır. Ancak bu durum bir zorunluluktan kaynaklanmaktadır. Zira bir kanunda değişiklik yapılması başka bir kanunda da değişiklik yapılmasını zorunlu kılabilir. Söz gelimi 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nda yapılacak bir değişiklik, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)'nda da değişiklik yapılmasını gerektirebilir. Bu noktada da torba kanunlardan ayrılmaktadır. Nitekim torba kanunlarda böyle bir zorunluluk söz konusu olmaksızın birbiri ile bağlantısız konular bir kanun çatısı altında düzenlenmektedir. Bkz. Bakırcı, s.21-29.

123 İbrahim Araç ve Şeref İba, "Türkiye'de Yasa Önerisi Hazırlama ve Norm Koyma Tekniği ve Yasamacı Mesleğinin Nitelikleri Üzerine", **AÜSBFD**, 58(3), 2003, s.55.

124 Yavuz ve Köküsarı, s.513-516.

uygun davranılması halinde mümkün olduğunca yorum sorunları minimize edilebileceğinden birbirleriyle çelişen kararların ortaya çıkışının önlenmesi bakımından da olumlu sonuçlar doğacaktır.

1. 4. 2. 1. 1. 1. 2. Kuralların Mutlak Düzeyde Açıklık ve Anlaşılabilirliği Sorunu

Hukuk kuralları açısından mutlak düzeyde bir açıklık ve anlaşılabilirlikten söz edebilmek için, boşluk içermeyen ve anlamlandırılabilmesi için lafzi yorum haricinde herhangi bir yorum yöntemine ihtiyaç göstermeyen kurallar bütününün varlığı gerekir. Ancak bu düzeyde bir belirlilik, hukuk kurallarının tamamı itibariyle ulaşılması mümkün olmayan fakat ne ölçüde ulaşılırsa hukuka o denli güvenin oluşmasına katkı sağlayan bir hedeftir. Gerçekten de hukuk kuralları açısından mutlak düzeyde açıklık ve anlaşılabilirlik vasfının sağlanması çoğu zaman mümkün değildir. Dolayısıyla hukuk kuralları ne tam manasıyla belirlilik taşır ne de bütünüyle belirsizdir[125]. Kurallar nezdindeki bu nispi belirsizliğin çeşitli nedenleri bulunmaktadır.

Hart, kurallar açısından mevcut bulunan nispi belirsizliğin sebepleri olarak kullanılan dilin bizzat kendisini ve kurallarda yer verilen hakkaniyet, kamu yararı veya kamu düzeni gibi muğlak hukuki kavramları[126] göstermektedir. Gerçekten de Hart'ın kullanılan dil sebebiyle ortaya çıkan belirsizliğe ilişkin verdiği *"parka taşıt giremez"* kuralı örneğinde görülebileceği üzere, taşıt kavramının içeriğinin doldurulmasında şüpheye düşülmesi muhtemeldir. Nitekim taşıt kavramının kapsamına otomobil veya minibüslerin dahil olabileceği hususunda uzlaşı sağlanabilecek iken, söz gelimi bisikletin bu kapsam içerisinde bulunup bulunmadığı tartışmaya açıktır[127].

Yine hukuk metinlerinde çoğu zaman muğlak hukuki kavramların kullanıldığına rastlanılmaktadır. Belirtmek gerekir ki, bu mahiyetteki soyut kavramların önceden tanımlanmaları ve kesin bir biçimde sınırlarının çizilmeleri mümkün değildir. Ancak bu kavramların kullanılması hukuk alanından tamamen dışlanamamakta ve bunlar genellikle somut olay bağlamında ve hukuki değerlendirme neticesinde anlamlandırılabilecek ya da içerik kazandırılabilecek bir konumda bulunmaktadır[128]. Bu konumları sayesinde hukuka belli bir düzeyde esneklik kazandırılarak[129] adaletin gerçekleştirilmesi ve mahkeme kararlarının maddi doğruluğunun temin edilmesi amaçlarına

---

125 Köküsarı, s.71-72.

126 Örneğin, "tarafların malî durumlarının değişmesi veya hakkaniyetin gerektirdiği hâllerde iradın artırılması veya azaltılmasına karar verilebilir." hükmünü içeren 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu (TMK)'nun 176. maddesinin 3. fıkrasında bu nitelikte bir kavram yer almaktadır.

127 Gülriz Özkök, "Hukuki Belirsizlik Problemi Üzerine", **AÜHFD**, 51(2), 2002, s.3; Dilin duygu ve düşüncelerin ifade edilişinde/karşı tarafa aktarılışında herhangi bir surette noksanlık barındırmayan ve muazzam işlev gören bir yapıda bulunup bulunamayacağına dair bir soru olumsuz yanıtlanmaya mahkumdur. Dil ne kadar yetkin bir yapıda olursa olsun bazı kurallar tereddüt içermeyecek düzeyde ifade edilememiş olabilir. Ya da kanun koyucu bir norma vücut verirken düşündüklerini ya da tasarladıklarını tam manasıyla norm metnine yansıtamayabilir. Dolayısıyla dilin bizatihi kendisi yoruma ihtiyaç göstermekte ve boşluk oluşturmaya müsait bir yapı arz etmektedir. Bkz. Işıktaç ve Metin, s.183.

128 Can O., s.95-96.

129 Marmor, s.193.

hizmet edilebilmektedir[130]. Hukuk metinlerinde bu tarz kavramlara veya genel ifadelere (genelleştirmelere ya da soyutlamalara[131]) yer verilmesi değinilen hususların yanı sıra kanunların genelliği ilkesi ve kanunlaştırma yöntemlerinden soyut kural yöntemi ile de doğrudan bağlantılıdır. Zira bu tarz kavramların ya da ifadelerin kanun düzeyindeki metinlerde yer alması, kanunların genelliği ilkesi ile soyut kural yönteminin benimsenmesinin bir neticesidir[132]. Bu nedenle bahsi geçen hususlara da belirlilik bağlamında ayrıca değinilmesi gerekir.

Kanunların genelliği ilkesi, şekli ve maddi anlamda kanun ayrımında maddi anlamda kanun anlayışının dayandığı esaslardan biri olarak, genellikle hukuk devleti ve kanun önünde eşitliğin bir sonucu olarak kabul edilmektedir. Kanunların genelliği esas itibariyle kanunların belli bir kişiyi, somut bir olayı ya da durumu esas almadan ilgili düzenlemeden etkilenecek tüm kişi, olay ya da durumları kapsamına alacak surette ve soyut bir tarzda formüle edilmesidir[133].

Kanunların genel, soyut ve objektif karakterli kurallar içermesini (yani kanunların genelliğini) ifade eden soyut kural yönteminin yanı sıra kanunların tasarımı bakımından kazuistik/hadiseci/somut olay yöntemi olarak adlandırılan bir yöntem daha bulunmaktadır. Kazuistik yöntemde kanun koyucu düzenleme alanı itibariyle ortaya çıkabilecek her ihtimali göz önünde bulundurmaya çalışarak boşluk bırakmamaya gayret gösterir. Bunun sonucu olarak da çok ayrıntılı düzenlemelere, tanımlamalara ve hatta örneklemelere yer verir. Bu yönteme tarihsel açıdan Çarlık Rusya'da kabul edilmiş altmış bin maddeyi içeren 1832 tarihli Kanun örnek olarak verilebilir. Ancak aşırılığa kaçılması nedeniyle bu yöntemde başarısız sonuçlarla karşılaşılmaktadır. Zira bu tarz düzenlemeler ile her ne kadar boşluk bırakılmamak istense de toplumsal yaşamın dinamizmine, gelişen ve değişen koşullara ayak uydurulamamaktadır. Böyle olunca kanunlar hızlı bir biçimde eskimekte ve yine de boşluklarla karşılaşılmaktadır. Soyut kural yönteminde ise kanun koyucu çok ayrıntılı düzenlemeler yapmak yerine genel ve soyut kurallar getirmekle yetinir. Bu sayede kanunlar kazuist yöntemdekine nazaran daha geç eskir ve uygulamacıların elinde toplumsal gelişmelere daha kolay uyarlanabilir. Bu sebeplerle günümüzde çağdaş kanun yapma anlayışında soyut kural yöntemi benimsenmektedir[134]. Ancak soyut kural yönteminin bu olumlu yönlerine karşılık, gerçekleşen somut maddi olayın muğlak

---

130 Can O., s.98, dpn.32.

131 Yasemin Işıktaç, "Dil, Yorumlama ve Hukuk İlişkisi", **Ankara Barosu Dergisi**, (1), 2001, s.33.

132 Köküsarı, s.87.

133 Erdoğan Teziç, **Türkiye'de 1961 Anayasasına Göre Kanun Kavramı**, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1972, (Kanun Kavramı), s.34-35; "Kanunların ilke olarak genel ve nesnel olmaları gereğini ifade eden "kanunların genelliği ilkesi" ise hukuk devleti ve kanun önünde eşitlik ilkelerinin bir sonucudur. Kanunların genelliğinden anlaşılan, belli kişileri hedef almayan, özel bir durumu gözetmeyen, önceden saptanıp soyut biçimde herkese uygulanabilecek kurallar içermesidir. Buna göre yasa kurallarının her şeyden önce genel nitelikte olması, herkes için objektif hukuki durumlar yaratması ve aynı hukuki durumda bulunan kişilere ayırım gözetilmeksizin uygulanabilir olması gerekir." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2013/70, K: 2013/166, T: 26.12.2013, R.G. tarih ve sayısı: 9.5.2014-28995.

134 Gözübüyük, Hukuka Giriş, s.60; Adnan Güriz, **Hukuk Başlangıcı**, 18. (Tıpkı) Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2017, s.71-72; Bilge, s.69-70; Kemal Gözler, **Hukuka Giriş**, Genişletilmiş 15. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2018, s.245.

kavramlarla ya da genel ifadelerle formüle edilmiş norm kapsamına girip girmediği noktasında tereddütlerle karşılaşılabilir. Ayrıca bu tarz kavramların ya da ifadelerin içeriğini doldurmak her zaman kolay olmadığı gibi bu yönde yapılacak bir faaliyet çoğu zaman lafzi yorum yöntemi dışında kalan yorum yöntemlerine başvurulmasını gerekli kılmaktadır. Yine bu yöntemde de her ne kadar genel ve soyut tarzda formüle edilmiş kurallar bulunsa da boşluklarla karşılaşılmaktadır[135].

Dolayısıyla hangi kanun yapma tekniği benimsenmiş olursa olsun bir ölçüde belirsizlikle karşılaşılması kaçınılmazdır[136]. Bunun neticesi olarak da hiçbir surette boşluk içermeyen ya da anlamlandırılabilmesi için lafzi yorum yöntemi dışındaki yorum yöntemlerine ihtiyaç göstermeyen kurallardan (ve özellikle kanunlardan) oluşan bir hukuk düzeni, kabul etmek gerekir ki, ütopyadan öte bir şey değildir[137].

---

135 Doğru ve Nalbant, AİHM'in Cantoni/Fransa kararına atıfla, buraya kadar sözü edilenlerle ilgili olarak şu ifadelere yer vermektedir: "Yasalar genel olması gerektiği için, bir yasanın metni mutlak bir belirlilik taşımayabilir. Nitekim temel yasa koyma veya düzenleme yöntemlerinden birisi, suç tipinin neleri kapsadığına ilişkin tüketici bir liste vermek yerine bu suç tipine ilişkin genel sınıflamaları saymaktır. Bu nedenle, sert bir uygulamadan kaçınmak ve duruma uygun uygulama yapabilmek için, birçok yasa metni az ya da çok sınırları tam tanımlanmamış ifadeler içerir. Bu metinlerin yorumu ve uygulaması her gün yapılagelmektedir. Ancak genel sınıflamalar yapmak birçok belirsiz alanın ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu çerçevede, yargı organına düşen görev, kuralların yorumunda ortaya çıkan şüphe ve belirsizlikleri, günlük hayatın gerçekleri ve oluşunu dikkate alarak ortadan kaldırmaktır." Bkz. Osman Doğru ve Atilla Nalbant, **İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi: Açıklama ve Önemli Kararlar Cilt: I**, Ankara: Avrupa Konseyi Yayınları, 2012, s.858; Anayasa Mahkemesinin bir kararına şerh düşen bazı üyeler, AİHM'in kanunların genelliği ilkesi ile belirlilik arasındaki ilişkiye bakışını şu şekilde ortaya koymaya çalışmışlardır: "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi de, kanunların genelliği ilkesi sonucu kanunlarda kullanılan ifadelerin her zaman mutlak bir şekilde açık olmadıklarını, düzenleme yapmanın standart tekniklerinden birinin, uzun ve sınırlı listeler yapmak yerine genel sınıflar belirlemek olduğunu, aşırı katılıktan kaçınmak ve değişen şartlara uyum sağlayabilmek için kanunların az ya da çok muğlak ifadeler içerdiğini, zaten yargı yetkisinin günlük uygulamadaki değişiklikleri de gözönüne alarak kuralların yorumuna ilişkin tereddütleri ortadan kaldırmak için var olduğunu belirterek, suç oluşturan fiiller bakımından bile kanunilik ilkesini geniş yorumlamaktadır." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2013/24, K: 2013/133, T: 14.11.2013, R.G. tarih ve sayısı: 22.7.2014-29068.

136 "…Bir norm, vatandaşın davranışlarını düzenlemesine imkân tanıyacak yeterlilikteki bir açıklıkla formüle edilmediği müddetçe bir "kanun" olarak kabul edilemez: Vatandaş belirli bir eyleminin gerektirdiği sonuçları, durumun makul saydığı ölçüde ve eğer gerekiyorsa uygun bir danışmayla önceden görebilmelidir. Bu sonuçların mutlak bir belirginlikle önceden görülebilir olması gerekmez; çünkü tecrübeler bunun ulaşılmaz olduğunu göstermektedir. Yine, belirginlik son derece arzu edilirken, aşırı katılığı beraberinde getirebilir, fakat hukukun değişen koşullara ayak uydurabilmesi gerekir. Bu nedenle birçok kanun az ya da çok fakat kaçınılmaz olarak muğlak terimlerle ifade edilmekte ve bunların yorumu ve uygulanması hukuk uygulamasının sorunudur." Bkz. Sunday Times/Birleşik Krallık Kararı, AİHM, Başvuru No: 6538/74, T: 26.4.1979, para.49, https://hudoc.echr.coe.int/, 14 Mayıs 2021; "AİHM, yasaların mutlak bir kesinlik içinde hazırlanmasının güç olabileceğini…ulusal mahkemelere belirli bir esneklik payı tanınabileceğini daha önceden de dile getirmiştir. Hukuki bir düzenleme ne kadar açık bir dille kaleme alınmış olursa olsun, mahkemelerin kısmen yorumda bulunması kaçınılmazdır. Daima açık olmayan noktaları aydınlığa kavuşturmak ve söz konusu hükmü değişen koşullara uyarlamak gerekecektir…" Bkz. Karademirci ve diğerleri/Türkiye Kararı, AİHM, Başvuru No: 37096/97, T: 25.1.2005, https://hudoc.echr.coe.int/, 14 Mayıs 2021.

137 Aynı yönde bkz. Işıktaç ve Metin, s.179-186, 221; Ahmet Ulvi Türkbağ, "Hart-Dworkin Tartışmasının Ana Hatları", **Anayasa Yargısı Dergisi**, (28), 2011, s.79; Ancak belirtmek gerekir ki, bazı düzenlemeler açısından şüphe götürmeyecek bir biçimde açıklık ve anlaşılabilirlik mevcut olabilir. Zira kolay dava – zor dava (veya Hart'ın deyimiyle standart dava – gölgeli alandaki problemler) arasındaki ayrımda

Bu çerçevede hukuki belirlilik ilkesinin açıklık ve anlaşılabilirlik yönü bakımından bu gerçekleri göz önünde bulundurarak değerlendirme yapmak gerekir. Dolayısıyla ilke bazında arzu edilenin hukuk kurallarının mümkün olduğu ölçüde açık ve anlaşılabilir olmasını temin etmek olduğunu[138] ifade etmek makul bir yaklaşım olacaktır[139] [140]. Bunun yanı sıra mezkûr ölçünün (açıklık ve anlaşılabilirlik düzeyi) çeşitli etkenler dolayısıyla farklılaşabileceğini de ifade etmek gerekir. Nitekim AİHM'e göre hukuki düzenlemelerin *içeriği, hiyerarşik konumu, kapsadığı alan* ile *hitap ettiği kişi sayısı* değiştikçe onlardan beklenen açıklık ve anlaşılabilirlik düzeyi de aynı olmayacaktır[141]. Söz gelimi düzenlemenin hiyerarşik konumuna göre bahsi geçen düzey değişmektedir. Bunun temel sebebi düzenleme konusunun normlar hiyerarşisinde aşağıya doğru inildikçe daha da somutlaştırılıyor ve ayrıntılandırılıyor olmasıdır. Örneğin idarenin düzenleyici işlemlerinin kanunda düzenlenen hususları somutlaştıran ve detaylandıran bir nitelikte oldukları

---

başvurulan kriterlerden (Hart'ın ileri sürdüğü) biri, somut uyuşmazlık bağlamında uygulanacak olan normun açık olup olmadığıdır. Norm anlam itibariyle açık değilse zor davadan aksi takdirde de kolay davadan söz edilir. Nitekim Solum'un örnek olarak verdiği *"kırmızı ışıkta geçmek suçtur"* şeklinde formüle edilmiş bir kural anlam açısından gayet açıktır. Bkz. Özkök, s.4-5.

138 Marmor, s.174; Işıktaç ve Metin, s.66; Başaran Yavaşlar, Hukuki Güvenlik, s.191-192.

139 AİHM'in yakın tarihli bir kararında da bu yönde bir tespitin izlerine rastlamak mümkündür: "Mahkeme, "yasayla öngörülme" ifadesinin, öncelikle dava konusu tedbirin yerel hukukta bir dayanağının bulunmasını gerektirdiğini tekrarlamıştır. Söz konusu ifade ayrıca ilgili kanunun niteliğine de atıfta bulunmakta olup, kanunun, ilgili kişiler tarafından erişilebilir olmasını ve kişilerin belirli bir eylemin doğurabileceği sonuçları, şartların izin verdiği ölçüde ve gerekirse uygun tavsiyeler ile öngörebilmelerini sağlayacak şekilde yeterli kesinlikte formüle edilmiş olmasını gerektirmektedir." Bkz. Cumhuriyet Halk Partisi/Türkiye Kararı, AİHM, Başvuru No: 19920/13, T: 26.4.2016, para.86, https://hudoc.echr.coe.int/, 14 Mayıs 2021.

140 Anayasa Mahkemesi hukuki belirlilik ilkesine dair bir kararında, kanun koyucunun düzenleme yaparken göz önünde bulundurması gereken temel hedefleri şu şekilde ortaya koymaktadır: "…yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması…gereklidir. Belirlilik ilkesi…bireyin, kanundan, belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini verdiğini bilmesini zorunlu kılmaktadır". Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2011/45, K: 2013/24, T: 31.1.2013, R.G. tarih ve sayısı: 13.1.2015-29235. Burada alıntılanarak iki cümlesine yer verilen kararın ilk cümlesinde geçen *"herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde"* ifadesi esas itibariyle mutlak düzeydeki belirliliği çağrıştırmaktadır. Ancak ikinci cümlede yer alan *"belirli bir kesinlik içinde"* ifadesi ile esasen ilk cümledeki katı yaklaşım yumuşatılmış ve daha makul bir ifade tarzı benimsenmiştir. Nitekim Yüksek Mahkemenin bir başka kararında da bu hususu görebilmek mümkündür: "…kanunun metni, bireylerin, gerektiğinde hukuki yardım almak suretiyle, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını belli bir açıklık ve kesinlikte öngörebilmelerine imkân verecek düzeyde olmalıdır. Dolayısıyla, uygulanması öncesinde kanunun, muhtemel etki ve sonuçlarının yeterli derecede öngörülebilir olması gereklidir." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2012/116, K: 2013/32, T: 28.2.2013, R.G. tarih ve sayısı: 13.8.2013-28734.

141 Groppera Radio AG ve diğerleri/İsviçre Kararı, AİHM, Başvuru No: 10890/84, T: 28.5.1990, para.68, https://hudoc.echr.coe.int/, 14 Mayıs 2021; Ayrıca bkz. Cantoni/Fransa Kararı, AİHM, Başvuru No: 17862/91, T: 11.11.1996, para.35, https://hudoc.echr.coe.int/, 14 Mayıs 2021; Anayasa Mahkemesi de benzer yönde bir içtihat geliştirmiştir: "…kanun metninin tüm sonuç ve etkileri göstermesi her zaman beklenemeyeceğinden, aranan açıklığın ölçüsü, söz konusu metnin içeriği, düzenlemeyi hedeflediği alan ile hitap ettiği kitlenin statü ve büyüklüğü gibi faktörler dikkate alınarak belirlenebilir." Bkz. Neriman Polat Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2012/1223, T: 5.11.2014, para.46, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020.

düşünüldüğünde, bu düzenleyici işlemlerdeki açıklık ve anlaşılabilirlik düzeyi o konuya dair daha genel ve soyut mahiyet taşıyan kanunlara nazaran doğal olarak daha yüksek olmalıdır[142]. Aksi durumda ise yani normlar hiyerarşisinde yukarıya doğru çıkıldıkça düzey daha da düşecektir. Nitekim temel bir hakka Anayasa hükmüne istinaden müdahale edilmesi örneğinde AİHM, müdahalenin hukukiliğini değerlendirirken *"Anayasal hükümlerin genel doğası nedeniyle, bunlardan istenen açıklık düzeyi diğer mevzuattan daha düşük olabilir."* saptamasını yapmıştır[143].

Yine teknik ve uzmanlık gerektiren konulardaki belirlilik ölçüsü ile toplumsal yaşam bakımından çok temel kabul edilebilecek düzenlemelerdeki ölçü muhtemeldir ki aynı seviyede olmayacaktır[144]. Dolayısıyla hukuk kurallarının açıklık ve anlaşılabilirlik özelinde hukuki belirlilik ilkesini ihlal edip etmediğinin tayininde her bir kural bazında ayrı ayrı değerlendirme yapılması kaçınılmaz bir durumdur[145].

1. 4. 2. 1. 1. 1. 3. Kanun Seviyesindeki Kuralların Taşıması Gereken Belirlilik Düzeyi

Hukuki düzenleme türleri arasında bilhassa kanun seviyesindeki normların taşımaları gereken belirlilik düzeyini irdelemek gerekir. Zira Kıta Avrupası Hukuk Sistemine dahil Türk Hukukunda açıklık ve anlaşılabilirlik özelinde hukuki belirlilik ilkesine dair tartışmalar genellikle kanun düzeyindeki normlar açısından yapılmaktadır. Bu tartışmaların arka planında ise hukuki belirlilik

---

142 Kanunlar ile yürütme organının düzenleyici işlemleri arasındaki bu ilişki için bkz. Onar, s.372; Bülent Tanör ve Necmi Yüzbaşıoğlu, **1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku**, 14. Bası, İstanbul: Beta Yayınları, 2014, s.279-280.

143 Rekvény/Macaristan Kararı, AİHM, Başvuru No: 25390/94, T: 20.5.1999, para.34, https://hudoc.echr.coe.int/, 14 Mayıs 2021.

144 Can O., s.96-97.

145 Can O., s.96.

ilkesi ile Anayasal temellerini yasama yetkisinin asliliği[146] [147], devredilmezliği[148] ile temel hak ve özgürlüklerin ancak kanunla sınırlandırılabileceği esaslarından alan kanunilik ilkesi[149] arasındaki ilişki yer almaktadır.

---

146 Yasama yetkisinin asliliği, Anayasaya aykırı olmamak kaydıyla, belli bir konuda herhangi bir hukuk metnine dayanmadan veya onun ön-iznine tabi olmadan doğrudan doğruya yani ilk elden düzenleme yapılabilmesi anlamına gelir. Kanun ile yürütmenin düzenleyici işlemleri bunları yapan organların farklı olmasının yanı sıra bu husus itibariyle de birbirinden ayrılmaktadır. Zira yürütme organının bir konuda düzenleyici idari işlem yapabilmesi için o konuda çıkarılmış bir kanunun varlığı gerekir. Diğer bir ifadeyle, kanun ile daha önce düzenlenmemiş bir alanda yürütme organı ilk elden düzenleyici idari işlem yapamaz ve dolayısıyla yürütme organının yetkisi *türevsel* bir nitelik taşımaktadır. Bkz. Özbudun, 209-210; Lütfi Duran, "Düzenleme Yetkisi Özerk Sayılabilir mi?", **İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi**, 4(1-3), 1983, s.34-35; Lütfi Duran, "Anayasa Mahkemesine Göre Türkiye'nin Hukuk Düzeni I", **Amme İdaresi Dergisi**, 19(1), 1986, (Hukuk Düzeni I), s.14; Tanör ve Yüzbaşıoğlu, s.279-283; Fakat bu noktada 9.7.2018 tarihi itibariyle yürürlüğe giren *Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi* ile yürütmenin düzenleme yetkisinin türevselliğine *Cumhurbaşkanlığı kararnameleri* aracılığıyla geniş ölçekte istisna getirildiğinin altını çizmek gerekir. Bilindiği üzere, 21.1.2017 tarih ve 6771 sayılı Kanunla Anayasa'da önemli bazı değişiklikler yapılmış ve yürütmenin düzenleme formlarından kanun hükmünde kararnameler ile tüzükler ilga edilirken, değişiklik öncesi 107. maddede yer alan ve çok dar bir düzenleme alanını kapsayan (bu hükmün o zamanlar için Cumhurbaşkanına asli bir düzenleme yetkisi ve aynı zamanda mahfuz/saklı bir alan tanıdığı yönünde bkz. Gözler, Anayasa, s.627; Salih Taşdöğen, "Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri", **AÜHFD**, 65(3), 2016, s.943; 25, dpn.8.) Cumhurbaşkanlığı kararnameleri yeni baştan inşa edilmiş ve oldukça mühim bir düzenleyici işlem formu haline getirilmiştir. Öyle ki mezkûr kararnameler açısından önceki sistemde çıkarılmakta olan kanun hükmünde kararnamelerden farklı olarak yetki kanununa ihtiyaç duyulmamaktadır. Dolayısıyla Anayasa'da (başta md. 104 olmak üzere) Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile hüküm altına alınabileceği öngörülen konularda (yürütme yetkisine ilişkin konular) düzenleme yapabilme yetkisi Cumhurbaşkanına doğrudan doğruya Anayasa ile verilmektedir. Bunun bir neticesi olarak da bahsi geçen konularda kanuni bir yetkilendirme/dayanak bulunmaksızın Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılabilmektedir. Böylece Cumhurbaşkanı belli konularda asli/özerk/muhtar düzenleme yetkisi ile donatılmış ve kanuni düzenleme mevcut olmasa dahi bu konularda asli düzenleme yapabilme imkanına geniş bir zeminde erişmiş bulunmaktadır. Bkz. M. Artuk Ardıçoğlu, "Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi", **Ankara Barosu Dergisi**, (3), 2017, s.25, 37, 50; Özbudun, s.249; Gözler, Anayasa, s.629, 748-749; Lokman Yeniay ve Gülden Yeniay, "Türk Hukukunda Yürütme Organının Düzenleme Yetkisi ve Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi", **Anayasa Yargısı**, 36(1), 2019, s.110; Recep Narter ve Semih Batur Kaya, **Hukuk İhdası Rejiminde Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2020, s.225.

147 Yasama yetkisinin asliliği yanı sıra genelliği ilkesini de ele almak gerekir. Genellik ilkesi uyarınca yasama organı, anayasaya aykırı olmamak kaydıyla, ihtiyaç görülen her konuyu kanunla hükme bağlayabilmektedir. Ayrıca düzenleme konusu yapılacak hususu tipleştirirken soyut ya da ayrıntılı düzenleme yapma tercihi tamamıyla yasama organının takdirindedir. Bu ilkeye nazaran yine her konu kanunla düzenlenebilir olduğundan yürütme organının mahfuz bir alanının bulunmadığı söylenebilecektir. Eğer böyle bir alandan söz edilirse o alan kanuna kapalı/yasak olacağından sadece yürütme organı tarafından düzenlenebilecektir. Bu konuda bkz. Özbudun, s.209; Turan Güneş, **Türk Pozitif Hukukunda Yürütme Organının Düzenleyici İşlemleri**, Ankara: AÜSBF Yayınları No: 191-173, 1965, s.42; Nitekim 2017 Anayasa değişikliği sonrasında Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile düzenlenebilecek dört konuda (bkz. md. 104/9, md. 106/11, md. 108/4, md. 118/6) yürütmeye/Cumhurbaşkanına mahfuz alan tanınıp tanınmadığı diğer bir ifadeyle yasama yetkisinin genelliği ilkesine istisna getirilip getirilmediği noktasında öğretide yoğun tartışmalar yaşanmaktadır. Bu konuda bkz. Ardıçoğlu, s.21 vd.; Gözler, Anayasa, s.627-628, 752-753, 915-916; Ece Göztepe, "Cumhurbaşkanlığı Sistemine Geçiş ve Anayasa Değişikliği", **Güncel Hukuk,** 159, 2017, s.159; Korkut Kanadoğlu, "Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi", **Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 17(2), 2018, s.647; Özen Ülgen, "Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin Niteliği ve Türleri", **Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 17(1), 2018, s.20; Yavuz Atar,

Mezkûr ilişkiyi ele alırken öncelikle şu soruya cevap aramak gerekir: Hukukun egemenlik sahasındaki olay ve ilişkilerin gereğini tayin eden kural metninin belli bir düzenleme türü tarafından konulmuş olması hukuki belirlilik ilkesi açısından zorunluluk taşır mı? Bu sorunun cevaplanması kanun altı düzeyde ortaya konulmuş kural metinlerinin hukuk devletinin gereği olarak belirlilik ve öngörülebilirlik yönünden denetiminde kanunla aynı düzeyde kabul edilip edilmeyeceği noktasında kilitlenmektedir.

Bu noktada sırası ile AİHM ve Anayasa Mahkemesinin yukarıda zikredilen soruya dair yaklaşımlarını ortaya koymak gerekir. AİHM, AİHS'in muhtelif maddelerinde geçen *"kanun ile öngörülmüş olma"* koşulunun gerçekleşmesi için müdahalenin dayandığı düzenlemenin belirli ve öngörülebilir olması gibi niteliğine/kalitesine dair birtakım gereklilikleri taşımasını aramaktadır. Bu koşul açısından AİHM düzenlemenin mutlaka şekli anlamda kanun (yani parlamentolarca usulüne uygun olarak kabul edilip yürürlüğe giren) ile yapılmasını zorunlu görmez[150]. Bahsi geçen gereklilikleri taşıması kaydıyla normlar hiyerarşisinde kanunların altında yer alan düzenleyici idari işlemler, mahkeme içtihatları veya yazılı olmayan hukuk da *"kanun ile öngörülmüş olma"* şartını

"Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin Hukuki Rejimi ve Anayasallık Denetimi", **Anayasa Yargısı**, 36(1), 2019, s.247-248; Abdurrahman Eren, "Anayasa Mahkemesi'nin Kanun Hükmünde Kararnamelere İlişkin İçtihadı Doğrultusunda Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin Değerlendirilmesi", **Anayasa Yargısı,** 36(1), 2019, s.44; Yeniay ve Yeniay, s.111 vd.; Narter ve Kaya, s.265-269; Volkan Arslan, **Karşılaştırmalı Anayasa Hukukunda ve Türkiye'de Devlet Başkanının Kararname Yetkisi**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2020, s.286-289; Hasan Tahsin Fendoğlu, **Anayasa Hukuku**, 8. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2020, s.697; Ali D. Ulusoy, **Yeni Türk İdare Hukuku**, 3. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2020, s.314; Ayrıca mahfuz alan tartışması Anayasa Mahkemesinin de önüne gelmiştir. Fakat karar içeriğindeki karşı oy ve farklı gerekçe kısımları da dikkate alındığında Yüksek Mahkemenin konuya dair henüz net bir yaklaşım sergilediğini söyleyebilmek oldukça güç gözükmektedir. Karar için bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2019/31, K: 2020/5, T: 23.1.2020, R.G. tarih ve sayısı: 13.5.2020-31126.

148 Yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesi Anayasa'nın 7. maddesinde "Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisinindir. Bu yetki devredilemez." denilmek suretiyle hükme bağlanmıştır. Mezkûr ilke ile kastedilen *"kanunla eşdeğerde ya da kanun gücüne sahip hukuki işlemler yapma yetkisinin devredilmesi"*nin yasak olmasıdır. Bu nedenle belli bir konuda düzenleyici idari işlemler ile kanun hükümleri değiştirilebiliyor yahut ilga edilebiliyorsa bu yasağa aykırı davranılmış olacaktır. Yahut bir kanun ile daha evvel düzenleme konusu yapılmamış belli bir alan idarenin düzenleyici işleminin norm alanına giriyorsa yine bu ilkenin (ve ayrıca yasama yetkisinin asliliği ilkesinin) ihlalinden söz edilecektir. Çünkü herhangi bir surette kurala bağlanmamış bir konuyu ilk elden düzenleyen normun, idarenin türevselliği ilkesi nedeniyle, kanun düzeyinde olması gerekir. Eğer bu norm düzenleyici bir idari işlemle kaleme alınmışsa artık burada yasama yetkisinin devrinden söz edilir. Bkz. Özbudun, s.211.

149 Barış Bahçeci, **Vergisel Düzenleyici İşlemlerin Hukuksal Sınırları**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2016, (Düzenleyici İşlem), s.29-49.

150 Bunu zorunlu gören yaklaşım şekli anlamda (ya da biçimsel) kanun anlayışı (veya biçimsel kanunilik) olarak adlandırılmaktadır. Bkz. Bertil Emrah Oder, "Bireysel Başvuruda Kanunilik Ölçütü: Tutarlılık ve Stratejik Kullanım Sorunları", **Güncel Hukuk**, (154), 2016, (Kanunilik), s.12-16; Belirtmek gerekir ki, mezkûr yaklaşım demokrasi prensibinin bir uzantısı olup normun içeriğine odaklanmaz. Gerçekten de kanun kavramına yönelik şekli ve maddi yaklaşım ayrımını teorik açıdan ilk kez geliştiren Alman hukukçu Laband'ın da belirttiği üzere şekli yaklaşım normun üretimine, maddi yaklaşım ise normun içeriğine odaklanmaktadır. Bkz. Tolga Şirin, **Karşılaştırmalı Anayasa Hukukunda Kanun Kavramı**, 2. Baskı, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2019, s.276, 298.

yerine getirmektedir. Dolayısıyla AİHM, kanun ile öngörülmüş olma koşulunda yer alan kanun kavramını maddi anlamı ile değerlendirmekte ve neredeyse tüm düzenleyici metin ve kuralları kanun kavramı altında kabul etmektedir[151]. Bu yönde bir yaklaşım esas itibariyle içtihat hukukunu benimseyen Common Law ülkelerindeki uyuşmazlıkların AİHS'in kapsama alanına girmesini sağlamaya yöneliktir. Böyle olunca AİHS uygulamasında kanun kavramının kapsamına şekli anlamda kanunların yanı sıra düzenleyici idari işlemler ile mahkeme içtihatları (ayrıca yazılı olmayan hukuk) da girer. Dolayısıyla AİHM uygulamasında kanun ile öngörülmüş olma (ya da diğer bir ifadeyle kanunilik) koşulu kapsamında dikkate alınan - hukuki güvenlik ilkesi ile bağlantılı - belirlilik ve öngörülebilirlik ölçütleri açısından düzenlemenin şekli önemli değildir. Yeter ki ulusal hukuka dayanan ve müdahaleye imkân tanıyan belirli ve öngörülebilir olan bir düzenleme olsun[152] [153].

Anayasa Mahkemesi ise bu konudaki müstakar/yerleşik içtihadında[154] şunları söylemektedir:

> "Yasama organının bir konuda düzenleyici işlem yapma yönünde yürütme organına yetki vermesi tek başına belirlilik ilkesine aykırı değildir. Anayasa Mahkemesinin yerleşik içtihadına göre belirlilik ilkesi bireylerin hukuk kurallarını önceden bilmeleri, tutum ve davranışlarını bu kurallara göre güvenle belirleyebilmeleri anlamını taşımaktadır. Belirlilik ilkesi yalnızca yasal belirliliği değil daha geniş anlamda hukuki belirliliği ifade etmektedir. Bir başka deyişle hukuk kurallarının belirliliğinin sağlanması yalnızca kanunla düzenleme yapılması anlamına

---

151 Maddi anlamda kanun (maddi kanunilik) anlayışı olarak da ifade edilebilecek mezkûr yaklaşımda normun hukuki biçimine değil de barındırdığı içeriğin belli başlı kalite standartlarını taşıyıp taşımadığına odaklanılır. Bu standartlar karşılaştırmalı Anayasacılıkta genellik, süreklilik, nesnellik, belirlilik, yeterince eksiksiz olma ve öngörülebilirlik olarak karşımıza çıkmaktadır. Burada sayılanlar esas itibariyle *keyfi müdahalenin önlenmesi* gayesi etrafında hukuk devleti ilkesi ile bağlantılıdır. Ancak belirtmek gerekir ki, maddi anlamda kanun anlayışının kapsamı başta temel haklara dair güvenceler olmak üzere Anayasal ilke ve kurallara uygunluğu da içerecek şekilde genişletilebilir. Bununla birlikte gerek AİHM gerekse Anayasa Mahkemesinin özellikle bireysel başvuru içtihatları ile geliştirdiği maddi kanunilik yaklaşımının hukuki güvenliğin bileşenleri olan belirlilik ve öngörülebilirliği ön plana çıkardığını da ifade etmek gerekir. Bu nedenle mezkûr yaklaşım aynı zamanda *"geniş anlamda hukuki belirlilik"* olarak da kavramsallaştırılabilir. Bkz. Oder, Kanunilik, s.12-16.

152 A. Şeref Gözübüyük ve Feyyaz Gölcüklü, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İnceleme ve Yargılama Yöntemi**, 13. Ek Protokole Göre Hazırlanıp Genişletilmiş 10. Bası, Ankara: Turhan Kitabevi, 2013, s.324-325; Billur Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, İstanbul: Beta Yayınları, 2006, s.65-66; Sibel İnceoğlu, "Hak ve Özgürlükleri Sınırlama ve Güvence Rejimi", Sibel İnceoğlu (Ed.), **İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa: Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Kapsamında Bir İnceleme**, Ankara: Avrupa Konseyi, 2013, s.30-31; Şirin T., s.302-314; Öğretide AİHM'in kanun kavramını *hukuk* olarak yorumladığı ifade edilmektedir. Bkz. Billur Yaltı, "Vergisel Alanda Kanun Kavramının Yorumu: Anayasa Mahkemesinin Yakın Tarihli Kararlarına İlişkin Bir Değerlendirme", **Vergi Sorunları Dergisi**, (341), 2017, (Kanun Kavramı), s.11.

153 Ancak vurgulanmalıdır ki, AİHM'in kanun kavramına ilişkin yaklaşımı Türkiye'nin de içerisinde yer aldığı Kıta Avrupası Hukuk Sistemine dahil ülkeler bakımından ancak *asgari* bir düzeye işaret etmektedir. Zira 1982 Anayasası belirli konularda hukuki düzenlemelerin ancak şekli anlamda kanunla yapılabileceğini öngörmektedir. Bkz. Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, 8. (Tıpkı) Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, 2016, s.28; Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s.65.

154 Mezkûr yaklaşımın sergilendiği örneklerden biri olan ve yukarıda yapılan alıntının yer aldığı karar için bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2017/143, K: 2018/40, T: 2.5.2018, para.13, R.G. tarih ve sayısı: 5.6.2018-30442; Benzer yönde ifadelere yer verilen diğer bazı karar örnekleri için bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2020/9, K: 2021/37, T: 3.6.2021, para.38, R.G. tarih ve sayısı: 5.10.2021-31619; Anayasa Mahkemesi, E: 2018/112, K: 2021/24, T: 31.3.2021, para.41, R.G. tarih ve sayısı: 2.7.2021-31529; Anayasa Mahkemesi, E: 2017/21, K: 2020/77, T: 24.12.2020, para.247, R.G. tarih ve sayısı: 8.4.2021-31448.

> gelmemektedir. Yasal düzenlemeye dayanarak erişilebilir, bilinebilir ve öngörülebilir gibi niteliksel gereklilikleri karşılaması koşuluyla mahkeme içtihatları ve yürütmenin düzenleyici işlemleri ile de hukuki belirlilik sağlanabilir. Hukuki belirlilik ilkesinde asıl olan, bir hukuk normunun uygulanmasıyla ortaya çıkacak sonuçların o hukuk düzeninde öngörülebilir olmasıdır. Dolayısıyla kanun koyucunun bir konuda yürütme organına düzenleyici işlem yapma yetkisi vermesi ve yürütme organının da bu yetkiye dayanarak o konuya ilişkin esas ve usulleri ayrıntılı olarak düzenlemesi belirlilik ilkesine aykırılık oluşturmamaktadır."

Gerçekten de kanunlarda yer alan düzenlemeler her ne kadar genellik ilkesi ve soyut kural yönteminin benimsenmesi dolayısıyla muğlak kavram ya da soyut ifadeler içerse de bu düzenlemelerin muhatapları nasıl davranmaları gerektiğini düzenleyici idari işlemler ve/veya yargısal kararlar vasıtasıyla daha net bir biçimde görebilme imkanına kavuşmaktadırlar. Çünkü kanunun düzenleme konusuna dair her detayın, bir önceki başlıkta da değinildiği üzere, kanunla hükme bağlanması kanun koyucudan beklenemez. Kaldı ki böyle bir beklentiyi karşılamaya çalışmak norm enflasyonunun doğrudan sebebidir. Bu nedenle aşağıda içeriği somutlaştırılmaya çalışılacak olan *kanunilik ilkesine riayet edilmesi kaydıyla* yürütmeye düzenleme yetkisi tanınmasını hukuki belirlilik ilkesine aykırı görmemek gerekir. Gerek bu kapsamda çıkarılacak hukuki düzenlemeler gerekse yargısal içtihatlar kanun nezdinde varlığı kaçınılmaz bulunan nispi belirsizliği önemli düzeyde giderebilme işlevini görmektedirler. Bu perspektiften yaklaşarak maddi anlamda kanun hüviyetini kazanmış yargısal kararlar dahil tüm kural koyan metinlerin hukuki belirlilik ilkesi yönünden ele alınıp değerlendirilmesinde bir mahzur bulunmadığı gibi bu düzenlemelerde yer alan hükümler, muhataplarına nasıl davranmaları gerektiğini açık ve anlaşılabilir bir şekilde gösteriyorsa hukuki belirlilik ilkesi bakımından bir sorun teşkil etmediğini söylemek mümkündür.

Ancak Anayasa hükümleri emrince kanun şeklinde formüle edilmesi zaruri olan hususların yürütme organının yetki alanına bırakılarak düzenleyici işlemler ile hükme bağlanması ihtimalinde bu kuralların muhatabı olanların nezdinde hukuka güven kavramının karşılık bulduğundan söz etmek yerinde olmayacaktır. Çünkü tabiri caizse katı bir kanunilik ilkesi emri ihlal edilerek yapılan düzenleme ne kadar yerinde olsa dahi yine de hukuk devleti ve belirlilik ilkesine uygun olmayacaktır. O halde yazılı Anayasa hükümleriyle şekli kanuniliğin açıkça emredildiği durumlarda sırf bu emre uyulmaması otomatik olarak hukuki belirlilik ilkesinin ihlali sonucunu doğuracaktır. Elbette bu tespit içtihat hukukunun geçerli olduğu ülkelerin hukuk sistemleri açısından geçerli değildir. Buna karşın Kıta Avrupası hukuk sistemine dahil hukuk sistemimizde ise *katı bir kanunilik zemininin* anayasal düzeyde belirlendiğini ifade etmek gerekir. Örneğin 1982 Anayasası'nda temel hak ve özgürlüklerin ancak kanunla sınırlandırılabilmesi gibi belli başlı konularda *katı kanunilik zemini* mevcut bulunduğundan AİHM'in yukarıda sözü edildiği üzere benimsemiş olduğu *geniş hukukilik zemini* esas alınarak *kanuni belirsizliğe rağmen hukuki belirlilik mevcut olabilir* anlayışı geçerli olamaz[155]. İlgili konuda kanunilik ilkesine uygun davranılmış sayılabilmesi için kanunda asgari düzeyde yer

---

155 Yaltı, Kanun Kavramı, s.9-23.

alması gereken içeriğe (diğer bir ifadeyle *kanunun asgari içeriğine*[156]) bizzat kanun metni bünyesinde açık ve net bir biçimde yer verilmelidir. Bu sayede o konuya dair yürütme organınca çıkarılabilecek düzenleyici işlemler açısından da kanunun çizdiği çerçeve ve o konuda tanınacak takdir yetkisinin sınırları kanun metni incelendiğinde bilinebilir olacaktır[157]. Dolayısıyla düzenleyici idari işlemler ile yargı kararlarının hukuki belirlilik ilkesi yönünden yukarıda sözü edilen işlevi (kanunlar nezdinde ortaya çıkan nispi belirsizliği giderme) ancak kanunilik ilkesine riayet edilen ihtimallerde gerçekleştirebileceğini ifade etmek gerekir.

Buraya kadar yapılan açıklamaları takiben kanunilik ile hukuki belirlilik ilkeleri arasındaki ilişkiyi daha yakından somutlaştırmak gerekir. Tekrar ifade edelim ki, mezkûr ilkeler arasında neredeyse bir örtüşme hali[158] bulunmaktadır. Öyle ki öğretide kanuniliğin belirliliği de içine alan hukuki güvenlik ilkesinin bir alt ilkesi olduğu[159] ya da kanuniliğin belirlilik ilkesinin önkoşulu olduğu[160] veya hukuki güvenliğin bileşenlerinin (belirlilik ve öngörülebilirlik) kanunilik ilkesinin

---

156 *"Yasanın asgari içeriği"* ifadesinin kullanımı için bkz. Başaran Yavaşlar, Hukuki Güvenlik, s.207-211; Aynı yönde kullanım için Bahçeci, Düzenleyici İşlem, s.84; Aynı anlama gelecek *"yasa ile düzenlemenin asgari koşulları"* ifadesinin kullanımı için bkz. Turgut Tan, "Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Yürütmenin Düzenleme Yetkisi", **Anayasa Yargısı Dergisi**, 3, 1986, s.209.

157 Anayasa Mahkemesinin bir kararında geçen şu ifadeler de değinilen tespitleri haklı gösterir mahiyettedir: "…kanunilik ilkesi"ne yer verilmiştir. Bu ilke düzenlenen alanda temel ilkelerin kanunla konulmasını ve çerçevenin kanunla çizilmesini ifade etmekte olup bu niteliği taşıyan bir yasal düzenleme ile uzmanlık ve teknik konulara ilişkin hususların belirlenmesi konusunda yürütme organına yetki verilmesi, söz konusu ilkeye aykırılık oluşturmaz. Anayasa'nın 7. maddesinde de "Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisinindir. Bu yetki devredilemez." denilmiştir. Buna göre Anayasa'da yasa ile düzenlenmesi öngörülen konularda yürütme organına genel ve sınırları belirsiz bir düzenleme yetkisinin verilmesi mümkün değildir. Ancak kanunda belirlenerek çerçevesinin çizilmiş olması koşuluyla uzmanlık ve teknik konulara ilişkin hususların düzenlenmesinin yürütme organına bırakılması, yasama yetkisinin devri olarak yorumlanamayacağı gibi yürütme organının yasama organı tarafından çerçevesi çizilmiş alanda genel nitelikte hukuksal tasarruflarda bulunması hukuk devletinin belirlilik ilkesine de aykırı değildir." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2015/41, K: 2017/98, T: 4.5.2017, para.301-302, R.G. tarih ve sayısı: 3.8.2017-30143; Kararın son cümlesinin lafzı, belirliliğe aykırılıktan söz edilememesi için kanuniliğe uygun hareket edilmesi gerektiğini ortaya koyar mahiyettedir.

158 İlkelerin iç içe geçmiş oldukları yönünde bkz. Annika Suominen, "What Role for Legal Certainty in Criminal Law Within the Area of Freedom, Security and Justice in the EU?", **Bergen Journal of Criminal Law and Criminal Justice**, 2(1), 2014, s.8.

159 Başaran Yavaşlar, Hukuki Güvenlik, s.190-235; Onur Eroğlu, "Yargı Kararları Çerçevesinde Vergilendirmede Hukuki Güvenlik İlkesi", **UÜİİBFD**, 34(2), 2015, s.56.

160 Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1982, s.172; Çağan, Yorumlar, s.275.

kapsamı içerisinde[161] ya da sonuçları arasında ele alındığı[162] veyahut da her iki ilkenin de birbirinden ayrı bir şekilde değerlendirildiği[163] görüşlerle karşılaşılmaktadır.

Hemen belirtelim ki, Anglo Sakson ile Kıta Avrupası hukuk sistemlerinin kanun kavramına yükledikleri farklı anlamlar da konuyu oldukça karmaşık bir hale getirmektedir. Anglo Sakson hukukunda, yukarıda AİHM'in yerleşik içtihadından da söz ederken değinildiği üzere, maddi anlamda kanun anlayışı hâkim durumdadır. Ancak bizim de dahil bulunduğumuz Kıta Avrupası hukuk sisteminde temel hak ve özgürlükler yalnızca şekli anlamda kanunlar vasıtasıyla sınırlandırılabildiğinden hem şekli hem de maddi kanun ayrımının bir arada benimsendiği görülmektedir[164]. Böyle olunca da bireysel başvuru davalarında kanunilik kriteri içerisinde şekli

---

161 Uygun'a göre, temel hak ve özgürlüklerin kanunla sınırlandırıldığından söz edilebilmesi için, getirilecek kanuni düzenlemelerin yeterince somut ve uygulayıcıların şahsi kanaatlerine göre değişmeyecek bir açıklık ve kesinlikle hükme bağlanmaları gerekir. Bkz. Oktay Uygun, **1982 Anayasası'nda Temel Hak ve Özgürlüklerin Genel Rejimi**, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları No: 121, 1992, (Temel Hak), s.92; Güneş, vergilerin kanuniliği ilkesini çeşitli ilkeler/boyutlar etrafında irdelemekte ve bunlardan birinin verginin belirgin olması ilkesi/boyutu olduğunu ifade etmektedir. Bu ilke/boyut içeriğinde ise, hukuki belirlilik ilkesine dair gereklilikler üzerinde durmaktadır. Ayrıca hukuki öngörülebilirlik ilkesi bünyesinde ele aldığımız vergi kanunlarının geçmişe yürümemesi gereğini yazar vergilerin kanuniliği ilkesinin sonuçları arasında değerlendirmektedir. Bkz. Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 4. Tıpkı Baskı, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2014, (Yasallık), s.18-21, 154-163; Anayasa Mahkemesi de bir norm denetimi kararında, temel hak ve özgürlüklerin ancak kanunla sınırlandırılması gereği doğrultusunda kanunilik ilkesini şu şekilde yorumlamaktadır: "…Anayasa Mahkemesinin sıkça vurguladığı gibi temel hakları sınırlayan kanunun şeklen var olması yeterli olmayıp yasal kuralların keyfiliğe izin vermeyecek şekilde belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir düzenlemeler niteliğinde olması gerekir. Esasen temel hakları sınırlayan kanunun bu niteliklere sahip olması, Anayasa'nın 2. maddesinde güvenceye alınan hukuk devleti ilkesinin de bir gereğidir. Hukuk devletinin temel unsurlarından olan hukuki belirlilik ilkesi uyarınca…Dolayısıyla Anayasa'nın 13. maddesinde sınırlama ölçütü olarak belirtilen kanunilik, Anayasa'nın 2. maddesinde güvenceye alınan hukuk devleti ilkesi ışığında yorumlanmalıdır." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2020/15, K: 2020/78, T: 24.12.2021, para.9-10, R.G. tarih ve sayısı: 28.4.2021-31468.

162 Ceza hukuku öğretisinde hukuki güvenliğin bileşenleri arasında yer alan belirlilik ilkesi ile geçmişe yürüme yasağı yaygın bir şekilde suçta ve cezada kanunilik ilkesinin sonuçları arasında ele alınmaktadır. Bkz. Mahmut Koca ve İlhan Üzülmez, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 13. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2020, s.57-60, 72-82; Hakan Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 22. Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi, 2019, s.15-24, 31-32; Veli Özer Özbek vd., **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Güncellenmiş ve Gözden Geçirilmiş 11. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2020, s.70-71; Zeynel T. Kangal, "Anayasal Güvence Olarak Suçta ve Cezada Kanunilik İlkesi", **Ceza Hukuku Dergisi**, (17), 2011, s.63; Abdullah Batuhan Baytaz, **Kanunilik İlkesi Bağlamında Ceza ve Ceza Muhakemesi Hukukunda Yorum**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2018, s.72-97, 132-163.

163 Suçta ve cezada kanunilik ilkesi ile belirlilik ilkelerini biri diğerinin sonucu olarak değil de birbirlerinden ayrı ilkeler şeklinde değerlendiren bir görüş için bkz. İzzet Özgenç, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 16. Bası, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2020, s.121-134; Belirlilik ilkesinin temellerinin kanunilik ilkesine dayandığı, fakat gelinen aşamada kanuniliğin sınırlarını aştığı ve ondan farklı gereklilikleri bünyesinde taşıdığı yönünde bir görüş için bkz. Temel Gürdal ve Şebnem Ekeryılmaz, "Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesinin Danıştay Kararları Işığında İncelenmesi", **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBFD**, 13(2), 2018, s.206.

164 Şirin T., s.298 vd.

anlamda kanunun varlığı arandığı gibi *kanunun kalitesi (quality of the law)*[165] olarak adlandırılan hukuki güvenliğin bileşenlerine yönelik de denetim icra edilmektedir[166]. Her ne kadar mezkûr denetimlerde sözü edilen bileşenlerin hukuk devleti/hukukun üstünlüğü ilkesine mündemiç oldukları[167] ifade edilse de genellikle bunlar kanunilik kavramı içerisinde irdelenmektedirler.

Genel olarak bakıldığında, kanunilik ilkesinin düzenlemeyi kimin yaptığı, hukuki belirlilik ilkesinin ise düzenlemenin nasıl olması gerektiği ile ilgili olduğu söylenebilir[168]. Ancak konunun detaylarına inildiğinde fark edilmektedir ki, iki ilke arasında keskin çizgilerle ayrım yapılabilmesi kolay değildir.

Öncelikle ifade etmek gerekir ki, kanunilik ilkesi ile kastedilen düzenleme konusuna dair tüm hususların en ince ayrıntısına kadar kanunda yer alması demek değildir. Esasen belirli bir konuda, yasama yetkisinin genelliği ilkesinin sonucu olarak, kanun ile en ince ayrıntısına kadar düzenleme yapılabilir[169]. Ancak Anayasa Mahkemesi kararlarında da ifade edildiği üzere, kanun koyucu böyle

---

165 Mezkûr ifadenin geçtiği örnek mahiyetteki AİHM içtihatları için bkz. Z. A. ve diğerleri/Rusya Kararı, AİHM, Başvuru No: 61411/15, 61420/15, 61420/15 ve 3028/16, T: 21.11.2019, para.161, https://hudoc.echr.coe.int/, 10 Aralık 2019; Fernandes de Oliveira/Portekiz Kararı, AİHM, Başvuru No: 78103/14, T: 31.1.2019, para.119, https://hudoc.echr.coe.int/, 10 Aralık 2019; Tv Vest As & Rogaland Pensjonistparti/Norveç Kararı, AİHM, Başvuru No: 21132/05, T: 11.12.2008, para.85, https://hudoc.echr.coe.int/, 10 Aralık 2019.

166 "Anayasa'nın 35. ve 13. maddeleri mülkiyet hakkına getirilecek sınırlamaların kamu yararı amacıyla ve kanunla yapılması gerektiğini hüküm altına almaktadır. AİHM, yasada öngörülen koşulları, bir diğer ifadeyle hukukiliği geniş yorumlayarak istikrar kazanmış yargı kararlarına dayanan içtihat yoluyla geliştirilmiş ilkelerin de hukukilik şartını karşılayabildiğini kabul ederken (bkz. Malonei/İngiltere, B. No: 8691/79, 2/8/1984, §§ 66-68) Anayasa, tüm sınırlandırmaların mutlak manada kanunla yapılacağını öngörerek Sözleşme'den daha geniş bir koruma sağlamaktadır (B. No: 2013/817, 19/12/2013, § 31). Kanunun varlığı kadar kanun metninin ve uygulamasının da bireylerin davranışlarının sonucunu önceden öngörebilecekleri kadar hukuki belirlilik taşıması gerekir. Bir diğer ifadeyle kanunun kalitesi de kanunilik koşulunun sağlanıp sağlanmadığının tespitinde önem arz etmektedir." Bkz. Necmiye Çiftçi ve diğerleri Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2013/1301, T: 30.12.2014, para.54-55, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020.

167 "Kanunun varlığı kadar kanun metninin ve uygulamasının da bireylerin davranışlarının sonucunu öngörebileceği ölçüde hukuki belirlilik taşıması gerekir. Bir diğer ifadeyle kanunun kalitesi de kanunilik koşulunun sağlanıp sağlanmadığının tespitinde önem arz etmektedir (Necmiye Çiftçi ve diğerleri, B. No: 2013/1301, 30/12/2014, § 55). Bu bağlamda müdahalenin kanuna dayalı olması, müdahaleye ilişkin yeterince ulaşılabilir ve öngörülebilir kanun hükümlerinin bulunmasını gerektirmektedir (Türkiye İş Bankası A.Ş., § 44). Hukuki güvenlik ve hukuki belirlilik ilkeleri, hukuk devletinin ön koşullarındandır…" Bkz. Atanur Ekin ve diğerleri Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2018/1406, T: 30.6.2021, para.78-79, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020; Bu konuda AİHM'in bir içtihadında geçen şu ifadeye de yer verilebilir: "…5. maddenin ilk fıkrası sadece iç hukuka atıfta bulunmaz; 8 ila 11. maddelerin 2. fıkralarında yer alan "kanuna uygun" ve "kanunun öngördüğü" ifadeleri gibi, aynı zamanda hukukun üstünlüğüne uygun olmasını gerektiren "kanunun kalitesi" ile de ilgilidir." Bkz. Nolan ve K./Rusya Kararı, AİHM, Başvuru No: 2512/04, T: 12.2.2009, para.98, https://hudoc.echr.coe.int/, 10 Aralık 2019.

168 Başaran Yavaşlar, Hukuki Güvenlik, s.192-193.

169 Tahsin Bekir Balta, **İdare Hukuku I: Genel Konular**, AÜSBF Yayınları No: 326, Ankara, 1972, s.82-83; Özbudun, s.209.

davranmayıp düzenleme konusuna dair temel esas ve ilkeleri[170] hükme bağladıktan sonra çerçevesini tayin etmek kaydıyla o konuya dair ayrıntı, uzmanlık gerektiren ya da idare tekniğine ilişkin hususları düzenleme yetkisini yürütmeye bırakabilir[171]. Buna karşılık yürütmeye düzenleme konusuna ilişkin genel esasları tayin etmeye ya da sınırları belirsiz, çerçevesi çizilmemiş, keyfi ve takdiri uygulamalara zemin hazırlamaya imkân tanıyan bir düzenleme yetkisi tanınması halinde kanunilik ilkesi ihlal edilmiş olacaktır[172].

Tam da bu noktada Anayasa Mahkemesinin kanunilik ilkesine dair 2013 yılından itibaren geliştirdiği yeni yaklaşımından[173] söz etmek gerekir. Sözü geçen yaklaşımın ilk kez sergilendiği kararın[174] konumuzla bağlantılı ve daha sonraki kararlarda da benzer şekilde tekrarlanan kısmı şu şekildedir:

> "Yasama yetkisinin devredilmezliği esasen kanun koyma yetkisinin TBMM dışında başka bir organca kullanılamaması anlamına gelmektedir. Anayasa'nın 7. maddesi ile yasaklanan, kanun yapma yetkisinin devredilmesidir. Bununla birlikte, çok geniş yorumlandığında yasama yetkisinin devredilemezliği ilkesi kanunla düzenlenmesi gereken konuların yürütmeye bırakılmasını da yasaklamaktadır. Bu noktada Anayasa gereğince kanunla düzenlenmesi gereken hususlarla diğerleri arasında bir ayrım yapmak gerekecektir. Anayasa temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması (m.13), vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin konması (m.73) ve memurların

---

170 Anayasa Mahkemesi kararlarında sözü geçen ibare yerine aynı anlamı taşıyacak şekilde *esaslı hükümler* (Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 1962/232, K: 1963/9, T: 16.1.1963, R.G. tarih ve sayısı: 11.5.1963-11400), *temel esaslar* (Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2015/41, K: 2017/98, T: 4.5.2017, para.190, 208, 302, R.G. tarih ve sayısı: 3.8.2017-30143), *genel esaslar* (Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2005/42, K: 2006/27, T: 23.2.2006, R.G. tarih ve sayısı: 23.3.2007-26471), *esaslı konular* (Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2009/45, K: 2011/88, T: 2.6.2011, R.G. tarih ve sayısı: 28.3.2013-28601), *temel hükümler* (Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2010/85, K: 2012/13, T: 26.1.2012, R.G. tarih ve sayısı: 6.10.2012-28433), *asli kurallar* (Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2014/24, K: 2014/122, T: 3.7.2014, R.G. tarih ve sayısı: 12.12.2014-29203), *önemli konular* (Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 1970/55, K: 1971/57, T: 15.6.1971, R.G. tarih ve sayısı: 24.2.1972-14109), *temel kurallar* (Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 1962/198, K: 1962/111, T: 10.12.1962, R.G. tarih ve sayısı: 24.1.1963-11316) gibi ibarelere de yer verilmektedir.

171 Balta, Giriş, s.82; Duran, Hukuk Düzeni I, s.14; Selim Kaneti, "Anayasa Mahkemesi Kararları'na Göre Yasama Yetkisi ile Yürütmenin Düzenleme Yetkisinin Sınırları", **İHFM**, 54(1), 1994, s.33; Erdoğan Teziç, **Anayasa Hukuku**, Tıpkı 23. Bası, İstanbul: Beta Yayınları, 2019, s.21-22; Cengiz Arıkan, **Türk Anayasa Hukukunda Yasama Yetkisinin Devredilmezliği İlkesi**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2011, s.122.

172 "Yasa düzenlemek istediği alanı yeterince düzenliyecek ve yürütmeye tanıyacağı yetkileri yine yeterince sınırlandıracak, yürütme ise, yasanın tanıyacağı sınırları belli yetkinin nasıl kullanılacağını düzenliyecektir." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 1967/41, K: 1969/57, T: 23-25.10.1969, R.G. tarih ve sayısı: 12.3.1971-13776; "Yürütmenin düzenleme yetkisi, sınırlı, tamamlayıcı ve bağımlı bir yetkidir…yürütme organına düzenleme yetkisi veren bir yasa kuralının Anayasa'nın 7. maddesine uygun olabilmesi için temel ilkeleri koyması, çerçeveyi çizmesi, sınırsız, belirsiz, geniş bir alanı yürütmenin düzenlemesine bırakmaması gerekir. Buna göre, kanun ile düzenlenmesi öngörülen konularda, yürütme organına, genel, sınırsız, esasları ve çerçevesi belirsiz bir düzenleme yetkisi verilmesi, yasama yetkisinin devri anlamına geleceğinden Anayasa'nın 7. maddesine aykırı düşer. Ancak, kanunda temel esasların ve çerçevenin belirlenmesi koşuluyla, uzmanlık ve teknik konulara ilişkin ayrıntıların düzenlenmesinin yürütmeye bırakılması Anayasa'ya aykırılık oluşturmaz." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2013/96, K: 2014/118, T: 3.7.2014, para.12, R.G. tarih ve sayısı: 21.5.2015-29362.

173 Şirin T., s.136.

174 Anayasa Mahkemesi, E: 2013/72, K: 2013/126, T: 31.10.2013, R.G. tarih ve sayısı: 24.1.2014-28892.

> atanmaları, özlük hakları v.s. (m.128) gibi bazı konularda düzenlemenin münhasıran kanunla yapılmasını öngörmektedir. Bu konularda kanunun temel esasları, ilkeleri ve çerçeveyi belirlemeden düzenleme yetkisini yürütmeye bırakması yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesine aykırılık teşkil edebilmektedir. Esasen bu durumda, söz konusu düzenlemenin kanunla yapılması gerektiğini belirten anayasal hükme aykırılıktan söz edilmesi daha isabetli olacaktır. Anayasa'nın açıkça kanunla düzenlenmesini öngörmediği konularda ise kanunun çok genel ifadelerle düzenleme yaparak, ayrıntıyı yürütmeye bırakması mümkündür. Anayasa'da münhasıran kanunla düzenleme yapılması öngörülmeyen konularda yürütme organının doğrudan ve ilk elden düzenleyici işlem yapabileceği düşünülebilirse de yasamanın asliliği ve yürütmenin türevselliği gereği idari işlemlerin kanuna dayanması zorunluluğu vardır. Nitekim, Anayasa'nın gerek yürütme yetkisinin kanunlara uygun olarak kullanılacağını ifade eden hükmü (m.8), gerekse yönetmeliklerin kanunların uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak kaydıyla çıkarılabileceğini belirten kuralı (m.124) bu zorunluluğa işaret etmektedir. Ancak, bu durumda kanundan belirlemesi beklenen çerçeve, Anayasa'nın kanunla düzenlenmesini öngördüğü durumdakinden çok daha geniş olabilecektir. Başka bir ifadeyle, Anayasa'ya göre mutlaka kanunla düzenlenmesi gerekmeyen bir konu, kanuni dayanağı olmak kaydıyla idarenin düzenleyici işlemlerine bırakılabilir. Aksi yorum, Anayasa'da bazı hususların kanunla düzenlenmesinin öngörülmüş olmasını anlamsız hâle getirebilecektir.”

Yüksek Mahkemenin bahsi geçen yaklaşımı da dikkate alındığında, Anayasa’da kanunla düzenlenmesi gereken konular özelinde kanunilik ilkesine aykırılık taşıyacak ihtimalleri esas itibariyle üç noktada toplayabilmek mümkündür. İlk olarak, idare kanuna dayanmadan belli bir konuda düzenleyici işlem çıkarabilir. Başka bir deyişle, daha evvel kanunla düzenlenmemiş bir konu idare tarafından ilk elden düzenlenmiş olabilir. Böylece yasama yetkisinin asliliği ve devredilmezliği ilkeleri ile bağlantılı olarak kanunilik ilkesi zedelenmiş olur. İkinci olarak, Anayasa uyarınca kanunla düzenlenmesi gereken bir konu, kanunda *yeterli ölçüde* düzenlenmemiş olabilir. Diğer bir ifadeyle, kanun bünyesinde yer alması gereken asgari içerik ilgili kanunda kısmen ya da tamamen mevcut bulunmayabilir. Bu durum esas itibariyle çeşitli şekillerde cereyan edebilmektedir. Söz gelimi düzenleme konusunun temel esasları ve münderecatı kanunla belirlenmemiş ya da çerçeve düzenlemelerde yürütmeye ucu açık düzenleme yetkisi tanınmış olabilir. Yine kanun metninde somut bir şekilde düzenlenmek yerine, muğlak kavram ya da yoruma müsait geniş ifadelere yer verilerek yahut da yasamanın iradesini net bir şekilde ortaya koyması mümkün olduğu halde bilinçli bir sessizlik suretiyle idareye geniş takdir yetkisi tanımak şeklinde vücut bulabilir. Bu gibi durumlarda idarenin keyfi ve takdiri uygulamalarına fırsat tanınıyor olması nedeniyle kanunilik ilkesi yönünden ihlal sonucu gündeme gelecektir. Son olarak, idare tarafından çıkarılan bir düzenleyici işlem ile kanunda düzenlenmiş olan bir husus değiştirilebilir yahut kaldırılabilir. Böylece idare, kanunla çizilen çerçevenin dışına çıkmış olur ki sözü edilen hal de kanunilik ilkesini zedeler[175].

Bu açıklamalar doğrultusunda ifade etmek gerekir ki, kanunda asgari düzeyde yer alması gereken hususların bizzat kanun çatısı altında hiç (birinci ihtimal) ya da yeterli ölçüde düzenlenmediği durumlarda (ikinci ihtimal) kanunilik ilkesinin yanı sıra hukuki belirlilik ilkesi

---

175 Bahçeci, Düzenleyici İşlem, s.29-112.

yönünden de aykırılık meydana gelmektedir[176]. Çünkü bahsi geçen ihtimallerde kanun düzeyindeki metin nezdinde bilinebilirlik vasfı gerçekleşmemektedir. Belki idare yapacak olduğu düzenleyici işlemlerle son derece açık ve anlaşılabilir hükümler getirebilir. Ancak önemle vurgulamak gerekir ki, şekli anlamda bir kanunun hukuka tabi olanlara tanıdığı güvence ile düzenleyici idari işlemlerin tanıdığı güvence birbirinden farklıdır. Çünkü kanun altı seviyedeki düzenlemeler kanunların sağlayabileceği güç ve istikrarda teminat getiremez. Nitekim bunların değiştirilme usulü kanunlarınkine nazaran çok daha kolaydır[177] [178]. Ayrıca kanunların yapım sürecinde açık görüşme ve tartışma imkânının varlığı dolayısıyla kamuoyunun etkin denetimi[179] de söz konusu olmaktadır. Bu sebeple yeni kanuni düzenlemeden toplumun çok daha geniş bir kesimi haberdar olabilmekte ve kendilerini buna göre ayarlayabilmektedir. Tüm bunların yanında normlar hiyerarşisi içerisindeki farklı konumları da kanunların daha güçlü teminat sağlayan bir hukuki araç olduğunu göstermektedir[180]. Dolayısıyla kanuni belirsizliğin mevcut bulunduğu ihtimallerde düzenleme muhataplarının hukuka güven duyabilmelerinden söz edilemez.

Kanunilik ile hukuki belirlilik ilkeleri arasındaki ilişkiye dair yukarıdaki tespitlerin ardından kanun düzeyindeki metinlerde aranacak açıklık düzeyi üzerinde daha detaylı bir biçimde duralım. Bu noktada Alman Anayasa Mahkemesinin Anayasaya uygunluk denetimi sırasında geliştirdiği bazı ölçütlerden söz edilebilir. Bu çerçevede bir kanuni düzenleme genel ve soyut olma özelliğini kaybetmemek kaydıyla düzenleme konusu yapılan husus bakımından daha açık ve kesin bir şekilde formüle edilmeye imkân tanımıyorsa hukuki belirlilik ilkesine aykırılıktan söz edilemez[181]. Alman Anayasa Mahkemesinin getirmiş olduğu bu ölçüt ile esas itibariyle mutlak düzeyde bir belirliliğin sağlanamayacağı olgusu dikkate alınmakta ve nispi belirsizliğin kanunlar özelinde makul kabul edilebileceği düzey ortaya konulmaktadır: Bu da kanunların genelliği ile belirliliği arasındaki hassas dengenin sağlanmasına hizmet etmeye yöneliktir[182].

---

176 Dolayısıyla sözü edilen ihtimaller iki ilkenin kesişim alanını meydana getirmektedir. Bununla birlikte, son ihtimal açısından bu yönde bir tespit yapabilmek zordur. Zira burada kanun yahut düzenleyici idari işlem nezdinde vuku bulan bir belirsizlik halinden söz edilemez. Söz konusu ihtimalde gerçekleşen husus yalnızca yürütmenin kanun hükmünü aşması yahut ona aykırı hareket etmesidir.

177 "Düzenleyici işlemler "yasa derecesinde" güvenceli işlemler değildir. Kolayca değiştirilerek, temel hakların kullanılması güçleştirilebilir ya da engellenebilir." Bkz. Uygun, Temel Hak, s.95.

178 "…yönetmeliğin, kanun derecesinde kuvvetli ve istikrarlı bir teminat sayılamayacağı meydandadır. İdare kanunla bağlı olmayınca, yönetmeliğin bu hükmünü her zaman kaldırabilir." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 1965/25, K: 1965/57, T: 26.10.1965, R.G. tarih ve sayısı: 8.12.1965-12171.

179 Münci Kapani, **Kamu Hürriyetleri**, Yedinci Baskı (Tıpkı Baskı), Ankara: Yetkin Yayınları, 1993, s.231.

180 Başaran Yavaşlar, Hukuki Güvenlik, s.202-203; Tahir Erdem, "Vergisel Kabahatlerin Tanımlanmasında Çerçeve Kanun Hükmünün İdarenin Düzenleyici İşlemiyle Doldurulmasının Kanunilik İlkesi Yönünden Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, (276), 2011, (Vergisel Kabahatler), http://www.vergisorunlari.com.tr/, 23 Eylül 2021.

181 Can O., s.96.

182 Bu yönde bir yaklaşım için ayrıca bkz. Köküsarı, s.86-88.

Yine Alman Anayasa Mahkemesi, bir kanuni düzenlemenin belirli olup olmadığının tayininde bu düzenlemenin anlamının hukuk metodolojisi ve yorum yöntemleri çerçevesinde belirlenebilir olup olmadığı ya da uygulanması sırasında yeknesaklığın temin edilip edilememiş olmasının da ölçüt olarak dikkate alınabileceğini söylemektedir[183]. Nitekim bir düzenlemenin anlamı hukuk metodolojisi ve yorum yöntemleri ışığında belirlenebilir bir konumda ya da yargı organlarınca istikrarlı bir biçimde belirlenmişse ortada yalnızca giderilebilir bir belirsizlik vardır ve bu takdirde söz konusu kuralın iptaline gerek bulunmamaktadır[184]. Ayrıca kanuni bir düzenlemede aranacak belirlilik düzeyi, temel hak ve özgürlüklere müdahale oranına göre de değişmelidir. Nitekim müdahale oranı ne kadar yüksekse belirlilik düzeyi de o kadar yüksek olmalıdır[185].

Yukarıda çeşitli gerekçelerle hukuk metinlerinde muğlak hukuki kavramlara yer verildiğinden söz etmiş idik. Bahse konu tarzdaki kavram kullanımından özellikle kamu hukuku alanında kaçınmak gerektiği aşikardır. Örneğin, Anayasa'da bir temel hak ve özgürlük açısından sınırlama sebebi olarak yer verilen ve kanunla somutlaştırılması gereken belirsiz bir hukuki kavramın somutlaştırılmadan doğrudan kanun metnine alınması kanunilik ve hukuki belirlilik ilkeleri açısından uygun bulunmamaktadır[186].

1. 4. 2. 1. 1. 1. 4. Anlaşılabilirlik Gereğinin Muhatabı

Burada son olarak tartışılması gereken husus, hukuki düzenlemelerin anlaşılabilir olması gereğinin muhatabı kim olmalıdır sorusuna verilecek yanıttır. Başka bir deyişle, hukuki düzenlemeler

---

183 İlk durum esas itibariyle soyut norm denetimlerinde (iptal davası yolunda), ikinci durum ise somut norm denetimlerinde (itiraz yolunda) dikkate alınmaya uygun bir mahiyet taşımaktadır.

184 Can O., s.96, dpn.24, 100, 102.

185 Can O., s.98; Temel hak ve özgürlüklere müdahale düzeyinin yoğun şekilde hissedildiği alanlarda belirliliğe (ve dolayısıyla hukuki güvenliğe) daha çok ihtiyaç duyulmaktadır. Nitekim ceza hukuku ve vergi hukuku gibi alanlarda kanunilik ilkesine duyulan ihtiyaç Anayasal düzeyde pozitifleştirilmiştir. Burada tartışma konusu yapılabilecek bir husus da acaba ceza hukukunda belirlilik ilkesine vergi hukukuna nazaran daha mı çok ihtiyaç duyulmaktadır? Bu soruya verilecek cevabın yasama ve yargı pratiği bağlamında pek çok önemli yansımaları olacaktır. Belirliliğin düzeyi bakımından bu yansımalar önem arz eder. Anayasa'da ceza hukuku bağlamında kanunilik ve belirlilik açısından daha katı bir anlayışın benimsendiği gözlenebilir. Öyle ki Anayasa'nın 73. maddesinin kapsamına giren mali yükümlülükler açısından sınırlı da olsa yürütmenin değişiklik yapabilme yetkisi düzenlenmişken Anayasa'nın 38. maddesinde ise suç ve cezalar açısından sert kanuniliği bir nebze de olsa yumuşatan böyle bir yürütme yetkisi bulunmamaktadır. Aynı katı yaklaşım kanunların geçmişe yürümesi meselesi açısından da Anayasal bazda sergilenmektedir. Bu kıyaslamalardan da anlaşılacağı üzere gerek kanunilik gerekse belirlilik açısından aranan yoğunluk düzeyi temel hak ve özgürlükler arasında, bunun neticesinde ise çeşitli hukuk dalları itibariyle değişkenlik gösterebilmektedir. Bkz. Can O., s.94-95, 99.

186 Selda Çağlar, "Hukuk Devleti Açısından Hukuki Belirlilik – Hukuk Güvenliği İlişkisi", Ece Göztepe (Ed.), **Kamu Hukukçuları Platformu: Hukuk Güvenliği**, Ankara: TBB Yayınları: 277, 2015, s.118, dpn.133.

her bir vatandaşın anlayacağı düzeyde mi formüle edilmeli yoksa bu düzenlemelerin uzmanları tarafından anlaşılabilmesi[187] yeterli olacak mıdır?

Söz gelimi Elektrik İç Tesisleri Yönetmeliği gibi alt bir düzenleme metni üzerinden konuyu irdelediğimizde, böylesi teknik içeriği ağır basan kuralların orta halli bir vatandaş tarafından anlaşılabilir olmasını beklemek yerinde olmayacaktır[188]. Bu sonuç hukuk hükümlerini anlaması beklenen kişi ile ilgili olmaktan çok hukuk metinlerinin özellikle günümüzde giderek teknik ve karmaşık bir yapıya bürünmesinden kaynaklanmaktadır[189]. Bu ise işin mutfağından yani kuralların konulma aşamasında yürütme, idare yahut meclisteki teşrii ameliyesi sırasında giriftleşerek belirlilikten uzaklaşan adeta uzmanlığa ihtiyaç gösterir düzeyde bir karmaşık metne dönüşmesinden kaynaklanmaktadır. Böyle olunca düzenleme konusu hakkında teknik ve uzmanlığa sahip olmayanların neredeyse anlayamayacakları kural metinleri ortaya çıkmaktadır. Bu durumda ilgili düzenleme, anlaşılabilirlik gereği noktasında muhatabını ya da düzenlemeden etkilenen kimseleri aşmakta ve doğrudan o konunun uzmanlarına yönelik hale gelmektedir. Tabii bazen de ihdas edilen düzenleme teknik ve uzmanlık boyutunun az evvel sözü edilen metinlere nazaran daha düşük olması sebebiyle muhatapları veya ondan etkilenenler açısından da anlaşılabilir mahiyet taşıyacak bir surette kaleme alınabilmektedir. Bu söylenenlere göre düzenleme bazında sağlanması gereken anlaşılabilirlik gereği, muhataba göre değil içeriğe göre tayin edilmek durumundadır. O halde tüm bu hususlar dikkate alındığında, hukuk kurallarının muhatapları ve bunlardan etkilenecek kimseler tarafından mümkün olduğunca anlaşılabilir surette formüle edilmesi gerektiği[190], bununla birlikte düzenleme konusunun yukarıda değinildiği üzere karmaşık veya uzmanlık gerektirecek tarzda teknik meseleler içermesi halinde ise anlaşılabilirlik gereği noktasında muhatabın artık o alanın uzmanları olarak kabul edilmesinin makul bir yaklaşım olacağı ifade edilmelidir[191]. İkinci ihtimale denk düşen düzenlemenin ilgili olduğu hukuk alanının uzmanlarından yardım alınmasına rağmen de anlaşılamaması halinde artık muhataplarının davranışlarına rehberlik edebilme vasfını kaybettiğini ve belirlilik ilkesinin ihlali boyutuna vardığını kabul etmek gerekir[192].

---

187 Bu yönde bkz. Marmor, s.193; Başaran Yavaşlar, Hukuki Güvenlik, s.193; AİHM ve Anayasa Mahkemesinin de yaklaşımı bu doğrultudadır: "İlgili kişi, belirli bir eylemin gerektirebileceği sonuçları makul bir dereceye kadar değerlendirmek için uygun hukuki tavsiyeyi almak zorunda olsa bile, bir kanun öngörülebilirlik şartını yine de karşılayabilir…" Bkz. Cantoni/Fransa Kararı, para.35; "Bu bakımdan, kanunun metni, bireylerin, gerektiğinde hukuki yardım almak suretiyle, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını belli bir açıklık ve kesinlikte öngörebilmelerine imkân verecek düzeyde kaleme alınmış olmalıdır." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2013/22, K: 2013/73, T: 6.6.2013, R.G. tarih ve sayısı: 22.11.2013-28829.

188 Sözer, hukuk metinlerinin (yazar bu metinler arasında ayrım yapmamakta) anlaşılabilirliği noktasında en az ortaokul mezuniyeti düzeyinde eğitim almış kimseleri baz almakta ve sözü edilen kimselerce anlaşılamayan metinlerin belirsiz olduğunu belirtmektedir. Bkz. Sözer, Yasa Yapma, s.95.

189 Marmor, s.202.

190 Çağlar, Hukuki Belirlilik İlkesi, s.179.

191 Yukarıda örnek olarak verilen elektrik iç tesislerinin kurulmasına ve işletilmesine yönelik düzenlemeler bu niteliktedir.

192 Başaran Yavaşlar, Hukuki Güvenlik, s.193.

1. 4. 2. 1. 1. 2. Kuralların Ulaşılabilir Olması

Hukukun öznelerinin öngörülen hukuki sınırlar içerisinde ve hukuku rehber alarak hareket edebilmeleri için hukuk kurallarına ulaşabilmelerinin önemi tartışma götürmeyecek derecede açıktır. Bundan kasıt, normların devlet sırrı veya gizlilik vasfı taşımamaları[193] diğer bir ifadeyle onlara fiili olarak erişimin mümkün olmasıdır. Aksi takdirde kişilerin fiilen ulaşamadıkları kurallara uygun davranmalarından veya davranmamaları halinde bu davranışlarından sorumlu olmaları gerektiğinden söz edilemez. Hukuk kuralları aleniyet kazanmakla diğer bir deyişle kamuya açık hale gelmekle ulaşılabilirlik vasfını kazanabilir[194].

Normlara ulaşılabilirlik bakımından kanunlar ile yürütme organının düzenleyici işlemlerini ayrı ayrı ele almak gerekir. Kanun teklifleri Türkiye Büyük Millet Meclisinde (TBMM) Anayasa ve TBMM İçtüzüğünün ilgili hükümleri uyarınca görüşülüp oylanır. Bu teklifler yapılan oylama sonucunda kabul edilmeleri halinde kanunlaşırlar. Ancak kanunlaşan bu tekliflerin yürürlüğe girebilmeleri için Cumhurbaşkanı tarafından Resmî Gazete'de yayımlanmaları gerekir[195]. Dolayısıyla bir kanunun uygulanma kabiliyetini haiz olabilmesi için yayımı zorunluluk arz eder[196] ve bu zorunluluğun mevzuatımızda öngörülmüş bir istisnası bulunmamaktadır[197]. Kanunlar her daim Resmî Gazete'de yayımlandıkları gün yürürlüğe girmeyebilirler. Nitekim 15.07.2018 tarih ve 30479 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 10 sayılı Resmî Gazete Hakkında Cumhurbaşkanlığı

---

193 Van der Burg, s.61.

194 Çağlar, Hukuki Belirlilik İlkesi, s.191.

195 Teziç, Kanun Kavramı, s.137; Bu noktada belirtmek gerekir ki, kanunların varlık kazanabilmeleri için Resmî Gazete'de yayımlanmaları gerekmez. Zira bunun için TBMM tarafından kabul edilmeleri yeterlidir. Yayım sadece kanunların yürürlüğe girebilmelerinin bir koşuludur. Bkz. Teziç, Kanun Kavramı, s.138; Gözler, Anayasa, s.672; Günday, s.94.

196 Kanunların uygulanabilmeleri için yürürlüğe girmeleri şart olmakla birlikte her zaman tek başına yeterli değildir. Bu hususa dair vergi kanunları örnek olarak gösterilebilir. Nitekim bu kanunların uygulanabilmeleri için yürürlüğe girmiş olmalarının yanı sıra her mali yılda o yıla ilişkin bütçe kanununun C cetvelinde gösterilmeleri gerekir. Bunun sebebi bütçe kanununun kamu gelirlerinin toplanmasına ve kamu giderlerinin yapılmasına izin veren bir kanun mahiyetini taşımasıdır. Eğer bir vergi kanunu herhangi bir mali yıl bütçe kanununun C cetvelinde yer almazsa o mali yılda bu vergi kanununa dayanılarak herhangi bir tahsilat/işlem yapılamaz. Diğer bir ifadeyle, bu vergi kanunu ilgili mali yılda yürürlükte olmakla birlikte uygulanabilir mahiyette olmayacaktır. Bu durum vergi hukukunda *ön izin ilkesi* olarak adlandırılmaktadır. Bkz. Mualla Öncel vd., **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 27. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2018, s.16.; Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku: Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 20. Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2015, (Vergi Hukuku), s.25; Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 45. Baskı, Ankara: Savaş Kitabevi, 2018, s.24; Doğan Şenyüz vd., **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 9. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2018, (Vergi Hukuku), s.33-34; Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 2. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2017, (Vergi Hukuku), s.76; Bu konuda 1974, 1975 ve 1976 yıllarının Bütçe Kanunlarının C cetvelinde gösterilmediği için ilgili yıllarda uygulanamayan *Dış Seyahat Harcamaları Vergisi Kanunu* örnek olarak gösterilebilir. Bkz. Kırbaş, Vergi Hukuku, s.25.

197 Çağlar, Hukuki Belirlilik İlkesi, s.191; Yayımlanmayan bir kanunun bağlayıcılık vasfını kazanması mümkün değildir. Bkz. Gözübüyük, Hukuka Giriş, s.45; Gözübüyük ve Tan, s.72; Ömer Anayurt, **Anayasa Hukuku: Temel Kavramlar ve Türk Anayasa Hukuku**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2018, s.191.

Kararnamesi'nin 7. maddesinde, kanunların (ve diğer bazı düzenleyici işlemlerin) hangi tarihte yürürlüğe girecekleri kendi metinlerinde öngörülmemişse Resmî Gazete'de yayımlandıkları gün yürürlüğe girecekleri hüküm altına alınmıştır[198] [199]. Dolayısıyla bir kanunda bu kanunun Resmî Gazete'de yayımlandığı tarihten başka bir tarihte yürürlüğe gireceği hüküm altına alınabilir. Bu takdirde kanunun yayım tarihi ile yürürlüğe girme tarihi birbirinden farklılık taşıyacaktır.

Yürütme organının düzenleyici işlemleri açısından yaklaşıldığında ise, bunların bir kısmı Resmî Gazete'de yayımlanmakta, diğer bir kısmı ise başka birtakım yöntemlere başvurulmak suretiyle muhataplarına duyurulmaktadır. Burada sırası ile bu düzenleyici işlemlerin muhataplarına nasıl duyurulması gerektiğine değinmek gerekir. Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin yürürlüğe girebilmeleri için Resmî Gazete'de yayımlanmaları gerektiği Anayasa'da açıkça düzenlenmiştir (md. 104/19). İlgili hükümde ayrıca kararnamenin hangi tarihte yürürlüğe gireceği kararname metninde açıkça belirtilmemişse, yayımı tarihinde yürürlüğe gireceği düzenlenmiştir. Cumhurbaşkanı kararlarının yayımı açısından ise Anayasa'da açık bir hüküm bulunmamaktadır. Bilindiği üzere, Cumhurbaşkanı kararlarının önemli bir bölümü bireysel işlem niteliğindedir. Ama bazen düzenleyici işlem mahiyetinde olan kararlar da bulunmaktadır. 10 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nde ise, Cumhurbaşkanı kararlarının Cumhurbaşkanlığınca uygun görülmesi halinde Resmî Gazete'de yayımlanacağı öngörülmüştür (md. 4/1-ç). Uygulamada ise düzenleyici işlem mahiyetindeki kararların Resmî Gazete'de yayımlandığı gözlemlenmektedir.

Yönetmeliklerin muhataplarına duyurulması açısından, Cumhurbaşkanı tarafından çıkarılan yönetmelikler ile diğer yönetmelikler şeklinde ikili bir ayrıma gidilmesi gerekir. Cumhurbaşkanı tarafından çıkarılan yönetmeliklerin Resmî Gazete'de yayımlanmaları Anayasa uyarınca zorunluluk taşır (md. 104/19). Ancak diğer yönetmelikler açısından Anayasa'da, hangi yönetmeliklerin Resmî

---

198 Bu konuda uzunca bir süre 1322 sayılı Kanunların ve Nizamnamelerin Sureti Neşir ve İlanı ve Meriyet Tarihi Hakkında Kanun uygulanmıştır. Kanun'un 3. maddesinde, yayımlanan bir kanunda ne zaman yürürlüğe gireceğine dair bir hüküm bulunmaması halinde bu kanunun yayımını takip eden kırk beşinci günün sonunda yürürlüğe gireceği düzenlenmişti. Ancak 1322 sayılı Kanun, 9.7.2018 tarih ve 30473 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 231. maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak aynı Kanun Hükmünde Kararnamenin geçici 15. maddesinde ilgili konuda Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile düzenleme yapılıncaya kadar 1322 sayılı Kanun'un uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. 10 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi Resmî Gazete'de yayımlanıp yürürlüğe girdiği için artık 1322 sayılı Kanun'un uygulanma imkânı kalmamıştır.

199 Günümüzde iletişim teknolojisinde yaşanan gelişmelerin bir neticesi olarak 10 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 2. maddesinde Resmî Gazete'nin artık internet ortamında yayımlanacağı, ancak gerek görülmesi halinde ayrıca basılı olarak da yayımlanacağı düzenlenmiştir. Kararnamenin 9. maddesi ile verilen yetki doğrultusunda Cumhurbaşkanı tarafından Resmî Gazete Hakkında Yönetmelik çıkarılmıştır. Yönetmeliğin 5. maddesinin ilk fıkrasında, Resmî Gazete'nin Cumhurbaşkanlığı nezdinde örgütlenen Hukuk ve Mevzuat Genel Müdürlüğü tarafından (internet ortamında) yayımlanacağı öngörülmüştür.

Gazete'de yayımlanacaklarının kanun ile belirleneceği hüküm altına alınmıştır (md. 124/2)[200]. Bu konuda 3011 sayılı Resmî Gazete'de Yayımlanacak Olan Yönetmelikler Hakkında Kanun yürürlüktedir. Bu Kanun'un 1. maddesinin ilk fıkrasının a, b ve c bentlerinde hangi yönetmeliklerin Resmî Gazete'de yayımlanması gerektiği sayma usulüyle belirlenmiştir[201].

Ulaşılabilirlik bakımından üzerinde durulması gereken hususlar, yönetmeliklerin yayım veya ilanlarının idari işlem teorisi bakımından konumu ile duyurulmamalarının meydana getireceği sonuçlardır. Öncelikli olarak belirtmek gerekir ki, yönetmelikleri de kapsayacak surette, ilgililerinin hukuksal durumlarını etkileyen düzenleyici işlemlerin duyurulması, bu işlemlerin hukuk aleminde varlık kazanabilmelerinin ya da geçerliliklerinin bir şartı olmayıp, yürürlüğe girmek suretiyle uygulanabilmelerinin yani muhatapları nezdinde hak ve yükümlülükler doğurabilmelerinin bir şartıdır[202]. Bu çerçevede yayımlanmayan bir düzenleyici işlem, bu işlemden etkilenenlere karşı ileri sürülemez ve bunun bir neticesi olarak duyurulma/haberdar edilme olgusu düzenleyici işlemlerin muhataplarına hukuki güvenlik temelinde önemli bir güvence sağlar[203].

Buraya kadar sayılanlar dışında kalan ve uygulamada *kararname, sirküler, karar, statü, genel emir, genel tenbih, tenbihname, genelge (tamim), iç genelge, ilke kararı, açıklama, yönerge, tebliğ, ilke kararı, genel tebliğ, ilan, duyuru, plan* gibi çeşitli adlar altında çıkarılan adsız düzenleyici işlemlerin[204] yayımlanması ile ilgili mevzuatta genel nitelikte bir düzenleme bulunmamaktadır. Bununla birlikte bu düzenleyici işlemlerin de yürürlüğe girebilmeleri ve dolayısıyla uygulanabilmeleri için ilgililerine duyurulması gerekir[205]. Bunun nedeni genel, soyut ve süreklilik niteliklerini taşıyan adsız düzenleyici işlemlerin yeni bir norm getiriyor (kural koyucu nitelikte) ve idare edilenler nezdinde hukuki sonuçlar doğuruyor yani onların hukuksal durumlarını etkiliyor

---

200 Anayasa'nın 124. maddesi esas itibariyle yönetmelikler ile ilgili (Cumhurbaşkanı yönetmeliklerini de kapsayan) genel bir hükümdür. Bir an için Cumhurbaşkanı tarafından çıkarılan yönetmelikler hakkında da 124. maddenin 2. fıkrasının uygulanabileceği düşünülebilir. Diğer bir ifadeyle, hangi yönetmeliklerin Resmî Gazete'de yayımlanmaları gerektiğini düzenleyen kanun hükümlerinin Cumhurbaşkanı yönetmelikleri açısından da geçerli olacağı kabul edilebilir. Ancak 104. maddenin 19. fıkrası, 124. maddeye nazaran özel hüküm mahiyetini taşımaktadır. Bu sebeple Cumhurbaşkanı yönetmeliklerinin Resmî Gazete'de yayımlanması, bu konuda istisna içermeyecek bir konumdadır. Bkz. Gözler, Anayasa, s.974-975.

201 Bunlar yönetmelik çıkarma yetkisine sahip kamu kurum ve kuruluşlarının iş birliğine, yetki ve görev alanlarına dair hüküm içeren (a bendi), kamu personeline ait genel hükümleri kapsayan (b bendi) ve kamuyu ilgilendiren (c bendi) yönetmeliklerdir. Aynı maddenin 2. fıkrasında milli güvenlik ile bağlantılı olan ve gizlilik derecesi taşıyan yönetmeliklerin yayımlanmayacağı hüküm altına alınmıştır. 2. maddede ise mahalli idareler (il özel idareleri, belediyeler ve köyler) tarafından çıkarılacak yönetmeliklerin, o yerde çıkan (yerel) bir gazetede ya da diğer yayın yolları ile ilan edileceği hüküm altına alınmıştır.

202 Güneş T., s.95; Kemal Gözler, **İdare Hukuku Cilt: I**, 2. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2009, (İdare), s.829, 1045, 1047-1049, Emre Can, **İdari İşlemin Şekil Unsuru**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2016, s.377, 382-383.

203 Gözler, İdare, s.1053.

204 Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Yeliz Şanlı Atay, **Türk İdare Hukukunda Adsız Düzenleyici İşlemler**, Ankara: TODAİE Yayınları, 2011, (Adsız).

205 Giritli vd., s.202; Şanlı Atay, Adsız, s.136.

olmalarıdır[206]. Ayrıca önemle belirtmek gerekir ki, adsız düzenleyici işlemlerin esas itibariyle yönetmeliklerin hukuki rejimine tabi[207] ya da yönetmelik benzeri bir tasarruf[208] oldukları düşünüldüğünde, bu işlemler hakkında da 3011 sayılı Kanun'un ilgili hükümlerinin uygulanması gerekir. Dolayısıyla yönetmeliklerin yayımlanması ile ilgili yapılan açıklamalar bu işlemler hakkında da geçerlidir[209].

Bu noktada adsız düzenleyici işlemlerden farklı nitelikte olan iç düzen işlemlerinden de söz etmek gerekir. İç düzen işlemleri esas itibariyle idare edilenler hakkında herhangi bir hukuki sonuç doğurmazlar. İdarenin kendi iç yapısı ve işleyişi ile ilgilidirler. Bu işlemlerde hiyerarşik olarak üst konumda bulunanların kanun ve diğer düzenleyici işlemleri kendilerinden alt konumda bulunanlara yönelik açıklamaları, yorumlamaları veya bu düzenlemeler hakkında bilgilendirmede bulunmaları amaçlanmaktadır. Bu işlemlerin muhatabının esasen idare aygıtında görevli bulunan kimseler olması ve idare edilenler açısından hukuki bir etki meydana getirmemeleri dikkate alındığında, yayımlanmaları veya başka yollarla kamuya duyurulmaları zaruri değildir. Bu işlemlerin muhatabı olan kamu görevlilerinin bunlardan haberdar olması yeterlidir[210]. Ancak uygulamada idarenin pek çok kez aynı adı taşıyan bir işlem ile bazen adsız düzenleyici işlemler bazen de iç düzen işlemi mahiyetini taşıyan işlemler yaptığı gözlemlenmektedir. Bu noktada ulaşılabilirlik bakımından sorun teşkil edebilecek husus idarenin iç düzen işlemi mahiyetini taşıdığını tasavvur ederek bir adsız düzenleyici işlem tesis etmesidir. İç düzen işlemlerinin genellikle yayımlanmadığı veya yayımlansa da Resmî Gazete yerine daha az ulaşılabilirlik derecesini haiz yayın araçları ile duyurulduğu hususları dikkate alındığında, ortada iç düzen işlemi görüntüsü altında bir adsız düzenleyici işlem

---

206 Gözler, İdare, s.1260-1261; Şanlı Atay, Adsız, s.8-23.

207 Giritli vd., s.202; Gözler, İdare, s.1265-1266.

208 İl Han Özay, **Günışığında Yönetim**, 3. (Tıpkı) Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2017, s.429; Aynı yönde bkz. Bahtiyar Akyılmaz vd., **Türk İdare Hukuku**, Yenilenmiş 9. Baskı, Ankara: Savaş Yayınevi, 2018, s.38.

209 Şanlı Atay, Adsız, s.133-141.

210 Lütfi Duran, **İdare Hukuku Ders Notları**, İstanbul: İÜHF Yayını No: 648, 1982, (İdare Hukuku), s.472-473; Güneş T., s.150-151; Gözler ve Kaplan, s.298-303; İç düzen işlemleri icrailik vasfı taşımamaları sebebiyle iptal davasına konu yapılamazlar. Bkz. Celal Erkut, **İdari İşlemin Kimliği**, Ankara: Danıştay Yayınları, 1990, s.133; Fakat bir işlemin yalnızca idare tarafından adlandırılmasına bakılarak iç düzen işlemi ya da adsız düzenleyici işlem nitelendirilmesi yapılamaz. İşlemlerin mahiyetlerine bakılarak vasıflandırılmaları ve iptal davasına konu yapılıp yapılamayacaklarının bu şekilde saptanması gerekir. Bu husus Danıştayın bir içtihadında şu şekilde ifade edilmektedir: "Anayasada düzenleyici işlemler tüzük ve yönetmelikler olarak belirtilmiş ise de idarenin düzenleme yetkisi bununla sınırlı olmayıp idareler değişik adlar altında da (genelge, tamim, sirküler vb.) düzenleyici işlemler yapmaktadırlar. Danıştay'ın yerleşik kararlarında, idarenin örgütlerine mevcut mevzuat anlayışını bildiren, onlara hareket tarzlarını gösteren bu haliyle de üçüncü şahısların hak ve menfaatlerini ihlal etmeyen genelgelerin idari davaya konu olamayacakları, ancak böyle bir tasarruf hukuk alemine yeni bir unsur kattığı, dolayısıyla ilgililerin subjektif haklarını, menfaatlerini ihlal ettiği takdirde iptal davasına konu olabileceği kabul edilmektedir." Bkz. Danıştay İDDK, E: 2006/3196, K: 2008/1179, T: 11.4.2008, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 11 Nisan 2018.

bulunmakta ve bu işlemden etkilenenler işlemin varlığından ve içeriğinden haberdar olamamakta ya da daha az etkin bir şekilde bilgi sahibi olmaktadırlar[211].

Uygulamada çoğu zaman idare edilenler haklarında idarece bir işlem tesis edilmesi vasıtasıyla bu tür idari düzenlemelerden haberdar olmaktadır. Bu nitelikteki idari düzenlemelere bunlara istinaden yapılan bir idari işlem olmaksızın işlem muhataplarının önceden haberdar olmasının bir gereği ve hukuki yararı var mıdır sorusu da cevaplanmak gerekir. Zira bu düzenlemeler idarenin iç işleyişi ve idare edilenlerin haklarına doğrudan müdahale etmeyen kurallar boyutundadır. Bunların ihdasından maksat genellikle idarenin kendi iç işleyişindeki tekdüzelik ve insicamı temin edebilmektir. Ne var ki böyle kurallar idare edilenin haklarını etkileyen veya onu zarara uğratan bir işlemin dayanağı olursa bu durumda yargı işlemin adına bakmaksızın niteliği ve içeriğinden hareketle idarenin düzenleyici işlemi sıfatıyla denetimini yapacaktır. Yapılacak denetim kanunilik ilkesi yönünden belki ihlalle sonuçlanacak olsa da dış görünüş itibariyle iç düzen işlemi olarak biçimlendirilmesi nedeniyle genellikle yayımlanmadığı veya yayımlansa da Resmî Gazete yerine daha az ulaşılabilirlik derecesini haiz yayın araçları ile ilan edilmesi nedeniyle ulaşılabilirlik gereği bağlamında hukuk belirliliğin de zedelendiğini belirtmek gerekir[212].

Buraya kadar yapılan açıklamalar çerçevesinde kanunların ve diğer düzenleyici işlemlerin duyurulmasının yürürlük ve uygulanabilme açısından taşıdığı önem dikkate alındığında, Türk hukuk düzeninde normların genel itibariyle ulaşılabilirlik vasfını taşıdığını söyleyebilmek mümkündür. Ayrıca bu vasfı daha da güçlendirmek maksadıyla ülkemizde *Mevzuat Bilgi Sistemi* adlı devletin hüküm ve kontrolünde olan bir dijital erişim ortamı oluşturulmuştur. Bu sistemin normlara ulaşma açısından Resmî Gazete'ye nazaran tercih edildiği gözlemlenmektedir. Zira mezkûr sistem ile kanun veya diğer pek çok düzenleyici idari işlem metninde sonradan yapılan değişiklikler işlenerek, bu metinlerin güncel hallerine ulaşım imkânı[213] sunulmakta ve dolayısıyla söz konusu düzenlemelere daha etkin bir erişim hali ortaya çıkmaktadır. Her ne kadar yoğun ve daha çok tercih edilen dijital erişim noktası olsa da bu resmi sitede değişikliklerin işlenmesi bakımından ortaya çıkacak aksaklıklarda Resmî Gazete'de yer alan metnin esas olacağı düzenlemesiyle bir açık kapı bırakılmıştır. Çok küçük bir ihtimali karşılamak için konulmuş bu hükmün varlığı bir aksaklığın sığınma noktası olarak değerlendirilmemelidir. Zira Mevzuat Bilgi Sistemi resmî sitesinin güvenliği

---

211 Şanlı Atay, Adsız, s.1-2; Kemal Gözler, "Genelge Devleti: Hukukta Şeklin Önemi Üzerine", 14 Mayıs 2021, (Genelge Devleti), https://www.anayasa.gen.tr/, 20 Mayıs 2021; Duran, böyle ihtimallerde ilgili düzenleyici işlemlere herhangi hukuki bir kıymet atfedilmemesi gerektiğini savunmaktadır. Bkz. Duran, İdare Hukuku, s.473.

212 Covid-19 salgını sırasında temel hak ve özgürlükleri kısıtlar mahiyetteki (sokağa çıkma ya da alkol satışı gibi) yasakları bünyesinde barındıran genelgelerin ulaşılabilirliği noktasında yukarıda değinilen mahiyetteki eleştiriler ile ilgili bkz. Gözler, Genelge Devleti, https://www.anayasa.gen.tr/, 20 Mayıs 2021.

213 Bu husus 10 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 8. maddesinde açıkça düzenlenmiştir.

ve oradan ulaşılan metinlerin belirliliği noktasında zaaf oluşturacak bir aksaklığa veya eksikliğe yol açtığı bilgisine ulaşılmamıştır[214].

1. 4. 2. 1. 1. 3. Hukuk Düzeni Norm Enflasyonundan Arındırılmış Olmalı

Günümüzde toplumların oldukça hızlı bir değişim içerisine girmeleri, toplumsal yaşamın karmaşıklaşması, yeni toplumsal ihtiyaçların ve ilişkilerin ortaya çıkması gibi etkenler sebebiyle yeni hukuk kurallarının ihdasına duyulan ihtiyaç artmaktadır. Bu durum yasama organlarını daha fazla kanun yapmaya yöneltmektedir[215]. Ancak hukuki metinlerin hacim ve üretim ritimlerinin devamlı olarak artması, düzenlemelerin kalitesi yönünden ters orantılı bir etki meydana getirmektedir[216]. Bunun neticesi olarak da yasama/kanun/norm/kural enflasyonu sorunu ile karşı karşıya kalınmaktadır[217]. Ayrıca düzenlemelerin nicelik itibariyle çokluğu, bunların muhatapları nezdindeki izlenebilirliğini/takip edilebilirliğini[218] dolayısıyla bilinebilirliğini ve erişilebilirliğini büyük ölçüde sekteye uğratmaktadır. Bahsi geçen sorunun ortaya çıkardığı olumsuzluklarının azaltılabilmesi için kanun koyucunun dikkate alması gereken birtakım hususlar bulunmaktadır. Nitekim bunlar dikkate alınıp uygulanırsa kanuni düzenlemelerin hukuki kalitesi artacak ve böylece söz konusu düzenlemelerin nicelik itibariyle artış ivmesi de azalacaktır.

Bu noktada dikkate alınması gereken ilk husus, kanun yaparken kazuistik yapıdan mümkün olduğunca kaçınılmasıdır. Bununla birlikte belirtmek gerekir ki, her bir düzenleme alanı itibariyle ayrıntılı düzenleme yapılmasına duyulan ihtiyaç farklılık gösterebilir. Nitekim toplumsal değişimin kendisini yoğun bir biçimde hissettirdiği ya da kanunilik ilkesinin hâkim olduğu alanlarda bu durum makul karşılanacaktır. Bu nedenle düzenleme konusuna bağlı olarak değişkenlik göstermekle birlikte genel anlamda kanuni düzenlemeler açısından soyut kural yöntemi ile kazuistik yöntem arasındaki düzlemde soyut kural yöntemine daha çok yaklaşılması gerekmektedir. Zira kanuni düzenlemeler ayrıntı ve tekniğe dair ne kadar çok hususu bünyesinde barındırırsa gelecekte ortaya çıkacak ihtiyaçlar dolayısıyla ilave ve/veya değişiklik yapan düzenlemelere duyulacak ihtiyaç da o kadar artacaktır. Unutmamak gerekir ki, her ilave ya da değişiklik mevzuattaki düzenleme hacmini

---

214 Hemen belirtelim ki, kanun ve diğer düzenleyici işlemlerin güncel hallerine Mevzuat Bilgi Sisteminde olduğu gibi TBMM'nin internet sitesinde ulaşılamamaktadır. Bu durum ise hukuka dair bilgi seviyesi yetersiz olan ancak davranışlarını düzenleyen kurallara ulaşması gereken sıradan vatandaşlar açısından önemli sıkıntılara vücut verebilecek bir konumdadır. Bu nedenle TBMM'nin internet sitesinde söz konusu düzenlemelerin güncel halleri ile yer alması etkin bir ulaşılabilirlik bakımından önem taşımaktadır. Bkz. Çağlar, Hukuki Belirlilik İlkesi, s.207-208.

215 Bakırcı, s.21.

216 Chevallier, s.101-102; Nihan Yancı Özalp, "Türkiye'de Yasa Yapımı: Nicelik Sorunu mu, Nitelik Sorunu mu?", **AÜSBFD**, 61(1), 2006, s.274.

217 Daver, s.226; Araç ve İba, s.38; Yancı Özalp, s.270; Şeref İba, "Yasama Tarihimizde Kanunların Ayıklanmasına Yönelik Çalışmalar Üzerine", **Meclis Bülteni**, (108), 2004, (Ayıklama), s.30; Akıncı, s.193; Köküsarı, s.84.

218 Akıncı, s.193.

arttırmaktadır[219]. Bu nedenle - kanunilik ilkesine uygun davranılmak kaydıyla - mümkün olduğu ölçüde düzenleyici idari işlemler ile düzenlenmesi imkânı bulunan konuların kanun kapsamında ele alınmaması kanun enflasyonunun önüne geçmede önemli bir rol oynayacaktır.

Kanuni düzenleme bazında mevzuat şişkinliğine[220] yol açan sebeplerden bir diğeri, uygulanma imkânı kalmamış ya da yeni düzenlemeler ile açıkça ilga edilmesi gerekirken böyle yapılmamış (ancak örtülü/zımni bir biçimde ilga edilmiş) kanuni düzenlemelerdir. Böyle düzenlemelerin mevzuatta yer almaları hacim itibariyle fazlalığa yol açmalarının yanı sıra karmaşıklığa da sebebiyet verebilmektedir. Zira özellikle yeni düzenleme ile çelişmesine/çatışmasına karşılık açık bir şekilde ilga edilmemiş eski düzenlemelerin hala mevzuatta yer almaları uygulama sırasında bunların yürürlükte olup olmamalarına dair tereddütlere sebep olabilir. Bu nedenle belirtilen mahiyetleri taşıyan kanun veya tekil düzenlemelerin mevzuattan ayıklanması kanun enflasyonu ile mücadele bakımından önemli bir misyon taşımaktadır. Mevzuattan ayıklama esasen iki şekilde yapılabilir. Bunlardan ilki, yeni bir düzenleme getirilmeden evvel ilgili alandaki tüm kanuni düzenlemeler gözden geçirilip ilga edilmesi gerekenlerin açıkça ilga edildiğinin ilgili hukuk metninde belirtilmesidir. Hukuki belirlilik ilkesi bağlamında her kanun çıkarılmasından evvel başvurulması gereken yöntem budur. Diğeri ise, uygulanma imkânı kalmayan ve örtülü biçimde ilga edilen kanunların ve tekil düzenlemelerin sistemden ayıklanmasına yönelik bir kanun çıkarılmasıdır. Bu yönde bir kanuna 27.10.1988 tarihli ve 3488 sayılı Uygulanma İmkânı Kalmamış Olan Kanunların Yürürlükten Kaldırılması Hakkında Kanun örnek olarak verilebilir. Bu kanun ile 1657 adet kanunun yürürlüğüne son verilmiştir. Bu tarz toplu ayıklamalara ihtiyaç duyuldukça başvurulması kanunlar nezdinde önemli bir sadeleştirme imkânı sağlamaktadır[221].

O halde denilebilir ki, kanun yapma ihtiyacı ne derece baskın olursa olsun aşağıdaki düsturlar terk edilmeden bu ihtiyaç karşılanmalıdır. Şöyle ki;

- Kendisini tekrar eden uzun düzenleme metinlerinden kaçınılması yani kanun metninin açık ve net olması,
- Özellikle kanun metninde soyut ve genel düzenleme tarzına yönelinmesi,
- Hangi düzeyde olursa olsun kendinden önceki kural metinlerinden artık yürürlükte kalamayacak olanların açıkça ilga edilmek suretiyle mülga kural yığınlarını temizlemesi beklenir.

Kanun enflasyonu sorununun çözümünde kanun yapım sürecinde sırasıyla şu hususların dikkate alınması da önem arz etmektedir. Öncelikle kanun ile getirilmek istenen düzenlemenin amacı metne iyi bir şekilde yansıtılmalıdır. Metnin yazımında ön hazırlık çalışması yapılmalı ve toplumsal beklentiler ile ihtiyaçlar göz önünde bulundurulmalıdır. Kanuni düzenlemenin kamuoyunda

---

219 Daver, s.227; Lötscher, s.126-128; Köküsarı, s.85-86; Birkert, s.173-174.
220 Daver, s.227.
221 İba, Ayıklama, s.30-32.

tartışılmasına imkân tanınmalı ve bu düzenlemenin gerekliliği noktasında toplum bilgilendirilmelidir. Yine kanunun yapımı sürecinde düzenleme konusu ile ilgili kamu kurum ve kuruluşları, sivil toplum kuruluşları ve akademik çevrelerin görüşlerinin alınması da önem arz etmektedir[222]. Tüm bu hususların dikkate alınması yasama mutfağından çıkacak kanunların sağlam temeller üzerine oturmasına vesile olacak ve kanunları dayanıklı bir yapıya kavuşturacaktır. Böylece değişiklik ya da ilave yapılması ihtiyacı da azalacaktır.

1. 4. 2. 1. 1. 4. Kuralların Tutarlı Olması

Hukuk kurallarının tutarlı olması ile kastedilen normlar hiyerarşisinde farklı seviyelerde veya aynı seviyede yer alan kurallar arasında belirli bir uyum/insicamın bulunmasıdır. Zira bir kimseye bir kural belirli bir davranışta bulunmayı yasaklarken bir başka kural ile bu davranışa izin veriliyorsa söz konusu kurallar bazında hukukun insan davranışlarını yönlendirebilmesinden söz edilemeyecektir. Bu nedenle aynı konuyu düzenleyen kuralların, farklı şeyleri emretmesi ya da yasaklaması ihtimalinde mevcut bir vakada hangisinin uygulanacağının tespiti hukuk sistemi genelindeki tutarlılığın ve belirlilik ilkesinin gerekliliğidir.

Hemen belirtelim ki, her hukuk sisteminde kurallar arasında bu tarz çatışmalar[223] az ya da çok bulunur[224]. Bu noktadan sonra önemli olan, bu kaçınılmaz çatışmanın uygulama esnasında giderilip giderilemeyeceği hususudur. Ayrıca belirtelim ki, her kural çatışmasının da hukuki belirsizliğe dolayısıyla hukuki güvensizliğe yol açtığı söylenemez. Eğer bir çatışma hali söz konusu ise bunu giderecek çözüm getiren açık hükümlere yer verilmiş olabileceği gibi[225], böyle bir hüküm bulunmasa dahi çözüm noktasında başvurulabilecek lex superior (hiyerarşik olarak üst basamaktaki bir kuralın alt basamaktakilere nazaran üstünlüğü), lex posterior (sonraki tarihli bir kuralın önceki tarihli bir kurala nazaran üstünlüğü) ve lex specialis (özel mahiyetteki bir kuralın genel mahiyetteki bir kurala nazaran üstünlüğü) olmak üzere kuralların çatışma hallerini gideren üç ilke öteden beri her hukuk

---

222 Ali Em, **Kanunların ve İdari Düzenleyici Tasarrufların Yapım Tekniği**, Ankara: Ajans Türk Matbaası, 1997, s.9-10; Yancı Özalp, s.275.

223 Kelsen normlar arasında ortaya çıkabilecek çatışmaları, bir normun uygulanmasının başka bir normu ihlal etmesi ya da böyle bir olasılığın mevcut bulunması olarak tanımlamaktadır. Bkz. Oytun Canyaş, "Vergi Yargılaması Hukukunda Norm Çatışması", **HHFD**, 3(2), 2013, s.129, dpn.21.

224 Marmor, s.194; Yaşar Karayalçın, **Hukukda Öğretim – Kaynaklar – Metod Problem Çözme**, Genişletilmiş l5. Baskı, Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Enstitüsü Yayınları, 2001, (Metod), s.136.

225 Böyle bir durumda mezkûr çatışmanın nihayete erdirilmesinde çatışan düzenlemelerden hangisinin önce ya da sonraki tarihli (kabul tarihi esas alınır) veya hangisinin özel ya da genel nitelikte olduğuna bakılmaz. Çatışma halinde hangi düzenlemenin esas alınacağı hükme bağlanmışsa bu kabulün esas alınarak somut maddi olaya uygulanacak düzenlemenin saptanması gerekir. Örneğin "Bu Kanun ve yukarıdaki fıkra uyarınca Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri uygulanır." hükmünü içeren 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun (İYUK) 31. maddesinin 2. fıkrası değinilen mahiyettedir. Bkz. Oytun Canyaş, "İdari Yargılama Usulü Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Arasındaki Çatışmaların Klasik Yöntemle Çözümü", **TBBD**, (110), 2014, (Klasik Yöntem), s.194.

sisteminde uygulanmaktadır[226]. Bu ilkelerin uygulanmasıyla eğer çözüm sağlanabiliyorsa hukuki belirlilik ilkesine aykırılıktan söz edilemez. Nitekim Anayasa Mahkemesi bir kararında[227],

> "Aynı konuyu düzenleyen iki farklı kanun hükmünün bulunması, tek başına hukuki güvenliği ve dolayısıyla belirlilik ilkesini ihlal eden bir durum değildir. Bu durumda kural olarak hangi kuralın geçerli olduğu, uygulayıcı idareler ve yargı organları tarafından 'genel-özel hüküm' ve 'önceki-sonraki hüküm'e ilişkin genel hukuk ilkelerinden hareketle tespit edilir."

diyerek *görünüşte çatışma*[228] olarak da adlandırılabilecek kural çatışması hallerinin (yani sözü edilen ilkelerin birinin veya birkaçının uygulanmasının mümkün olduğu ihtimaller) mevcudiyetinde lex posterior ve lex specialis ilkelerinin[229] uygulanarak çözüme ulaşılması gerektiğini ifade etmektedir[230].

Yüksek mahkeme aynı kararının devamında "Ancak çatışma kurallarının uygulanmasına rağmen kesin bir sonuca ulaşılamaması ve bu durumun kamu düzenini tehdit edecek boyutta belirsizliğe yol açması durumunda hukuki güvenlik ilkesinin ihlalinden söz edilebilir." demektedir. Bu ifadeler birden fazla kanuni düzenlemedeki çelişmenin hukuk sisteminde oluşturduğu belirsizlik, klasik çözüm yöntemi olarak önceki kural – sonraki kural ve özel kural – genel kural kıstasları çerçevesinde giderilemiyor ve bu durum kamu düzenini tehdit eder bir boyutta ise hukuki güvenlik ilkesinin ihlalinden söz edilebileceği hükmünü havidir. Şu hâlde belirsizlikten mütevellit hukuki güvenlik ilkesi ihlaline dayanarak yürürlükteki cari bir düzenlemenin iptali için öncelikle, idare ile yargı organları arasında ya da yargı organlarının kendi aralarındaki çelişkili yaklaşımlar dolayısıyla mevzu bahis kural çatışması sorununun çözülememesi hali somut şart olarak gerçekleşmiş olmalıdır.

---

226 Bu konuda bkz. Gözübüyük, Hukuka Giriş, s.71-72; Karayalçın, Metod, s.136-140; Güriz, Hukuk Başlangıcı, s.158-159; Gözler, Hukuka Giriş, s.369-386; Işıktaç ve Metin, s.258-262.

227 Anayasa Mahkemesi, E: 2011/100, K: 2012/191, K: 29.11.2012, R.G. tarih ve sayısı: 22.2.2013-28567.

228 Gözler, Hukuka Giriş, s.369.

229 Lex superior ilkesi normlar hiyerarşisinde farklı seviyelerde bulunan kurallar arasındaki çatışmalarda dikkate alınmaktadır. Kararda ise iki kanun hükmü arasındaki çatışma değerlendirme konusu yapıldığından bu ilkenin ayrıca zikredilmemiş olması genel olarak kural çatışmalarının çözümünde göz önünde bulundurulmayacağı anlamına gelmez. Ancak şunu da ifade etmek gerekir ki, önüne gelen uyuşmazlığın çözümünde uygulayabileceği bir kanun hükmünün üst norm olan Anayasaya aykırı olduğunu düşünen bir yargıç ilgili kanun hükmünü kendiliğinden göz ardı edemez. Burada söz konusu olan aykırılık/çatışma noktasında somut norm denetimi/itiraz yolu mekanizmasını (Anayasa md. 152) hayata geçirmek suretiyle konuyu Anayasa Mahkemesinin önüne taşımalıdır. Eğer Yüksek Mahkeme ilgili hükmü Anayasaya aykırı görürse iptal eder. Görmezse hüküm hukuk düzeninde varlığını sürdürmeye devam eder.

230 Anayasa Mahkemesi bir başka kararında bahsi geçen ilkelere başvurulmak suretiyle çözüme kavuşturulabilecek kural çatışmalarının ilgili kanuni düzenlemenin iptaline yol açmamasını ayrıca şu şekilde gerekçelendirmektedir: "Oysa bir yasa kuralı bir başka yasa kuralına göre ve onun varlığı ya da yokluğu gözetilerek değil, ancak ilgili Anayasa kuralına göre değerlendirilerek denetlenecektir. Kanun koymak, değiştirmek, kanunu yürürlükten kaldırmak ve yerindeliğini takdir etmek, tümüyle kanun koyucunun yetkisi içindedir ve kanunlar arasında uyum ve uygunluk kanun koyucu tarafından gözetilmesi gereken hususlardır. Bu nedenle, dava dilekçesinde ileri sürülen, dava konusu kuralların yürürlükteki diğer kanun hükümleri ile uyumlu olmadığı iddiasının anayasaya uygunluk denetiminde esas alınabilmesi olanaklı değildir." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2011/65, K: 2013/49, T: 28.3.2013, R.G. tarih ve sayısı: 25.1.2014-28893.

İkinci ve mahkemenin muğlak bir ölçüte bağladığı şart ise, somut şartın gerçekleşmiş olmasından doğan belirsizliğin, *"kamu düzenini tehdit edecek boyutta belirsizlik"* derecesinde olması ve buna bağlı olarak hukuki güvenliğin ihlalidir. Görülüyor ki Yüksek Mahkemenin çizmiş olduğu yol haritasına göre belirsizlik tabanlı hukuki güvenlik ihlaline dayanan bir iptalin gerekçesi de belirsizliklerle doludur. Kamu düzenini tehdit etme ölçütünün içeriğinin doldurulması konusunda Yüksek Mahkemenin belirlediği bir muhteviyat söz konusu değildir. Öğretide de mezkûr ifadenin içeriğinin nasıl doldurulacağına dair bir görüşe rastlanmamıştır. Böyle olunca uygulamada ortaya çıkan çetrefilli bir hukuk sorununu hukuki güvenlik ilkesinin temini adına gidermek için verilen hükmün münderecatı, benimsenen ölçütlerin muğlaklığı nedeniyle hedeflenen hukuki güvenliği sağlamaktan uzak bir görünüm arz etmektedir.

Bu noktada hukuki belirlilik ilkesinin ihlaline yol açabilecek tutarsızlık hallerine esas itibariyle iki ihtimalin gerçekleşmesi sebebiyet verebilmektedir. Bunlardan ilki, sonraki tarihli ve genel nitelikteki bir kural ile önceki tarihli ve özel nitelikteki bir kuralın çatışması halidir[231]. Diğeri ise, hangi düzenlemenin genel hangisinin özel nitelikte olduğunu tespit edebilmenin güç olduğu durumlardır. Bu ihtimallerde çelişkinin ortaya çıkaracağı belirsizlik düzeyi her bir somut kural çatışması bazında ayrı ayrı değerlendirmeye tabi tutulmalıdır.

Burada ayrıca yukarıda bahsi geçen ilkelerin uygulanmasının mümkün bulunmadığı ve *gerçek çatışma* olarak da adlandırılan kural çatışması halinden söz etmek gerekir. Hemen ifade edelim ki, bu tarz bir çatışmaya nadiren rastlanılır. Zira aynı konuda farklı düzenlemeler getiren eşdeğer (genel-genel veya özel-özel nitelikteki), aynı tarihli ve normlar hiyerarşisinde aynı seviyede yer alan kuralların varlığı ihtimalinde ortaya çıkan bu çatışmaya yol açmamak gerekir[232]. Böyle bir halin gerçekleşmesi hukuki belirlilik ilkesini doğrudan ihlal eder. Nitekim Anayasa Mahkemesinin görünüşte çatışma hallerinde denetim konusu kanuni düzenlemenin iptal edilebilmesi için ortaya koyduğu *"kamu düzenini tehdit edecek boyuttaki belirsizlik"* ölçütü, bu çatışma halinin içerisinde var kabul edilmek durumundadır. Benzer bir örneği yakın bir geçmişte ele alan Yüksek Mahkeme,

---

231 Bu konuda nasıl bir çözüm benimseneceği öğretide tartışmalıdır. Yaygın görüş önceki tarihli özel hükmün esas alınacağı yönünde olsa da kanun koyucunun iradesine, kanunun amacına, çıkarlar dengesine bakılarak bir sonuca ulaşılması gerektiği de savunulmaktadır. Bu konudaki görüşler için bkz. Gözübüyük, Hukuka Giriş, s.71; Karayalçın, Metod, s.139; Güriz, Hukuk Başlangıcı, s.158; Aral, Hukuk Bilimi, s.169; Gözler, Hukuka Giriş, s.383-384; Yasemin Işıktaç, **Hukuk Normunun Mantıksal Analiz ve Uygulaması**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1999, s.139-140; Aleksander Peczenic, **On Law and Reason**, Law and Philosophy Library-Volume 8, Springer, 2008, s.344; Canyaş, Klasik Yöntem, s.205-207.

232 Gözler, Hukuka Giriş, s.385; Karayalçın, bu ihtimalde birbiri ile çelişen düzenlemelerin aynı anda uygulanamayacağı gibi bu düzenlemelerden birinin de tercih edilemeyeceğini, çünkü bunların birbirlerini yok ettiğini ve bunun neticesi olarak da ortada gerçek boşluk halinin bulunduğunun kabulü ile TMK'nın 1. maddesi uyarınca boşluk doldurma yoluna gidilmesi gerektiğini savunmaktadır. Bkz. Karayalçın, Metod, s.140; Bu çözüm (boşluk doldurulması) özel hukuk alanında kabul edilebilir olmakla birlikte, kamu hukuku ve özellikle ceza hukuku ile vergi hukuku gibi kanunilik ilkesinin hâkim olduğu alanlarda tartışmaya açıktır. Bkz. Gözler, Hukuka Giriş, s.386.

gerçek çatışma nitelemesini yapmadan ve aynı zamanda bahsi geçen içtihadi ölçütünü aramaksızın diğer bir deyişle somut olayın özelliklerinden hareketle denetim konusu düzenlemeyi iptal etmiştir[233].

1. 4. 2. 1. 2. Uygulama Aşamasında Hukuki Belirlilik

Hukukun bilinebilir ve erişilebilir olması anlamına gelen hukuki belirlilik ilkesi, kural koyma aşamasının yanı sıra bu kuralların uygulanması sırasında da kendisine ihtiyaç gösterir. Zira her ne kadar kurallar bilinebilir ve erişilebilir olsa da bunların idare ve yargı makamları tarafından somut hukuki durum, ilişki ve olaylara uygulanması belirtilen nitelikleri taşımıyorsa hukuki belirliliğin tam manasıyla gerçekleştiğinden söz edilemeyecektir. Bu nedenle hukuk uygulaması aşaması bakımından da belirliliğin gereklerinden söz etmek gerekir. Bahsi geçen aşama çalışmada idari uygulama ve yargı kararları olmak üzere iki başlık altında incelenmiştir[234].

1. 4. 2. 1. 2. 1. İdari Uygulamada Belirlilik

---

233 "Dava dilekçesinde, birlik üyeliğinin kanunla verilmiş bir hak olmasına rağmen üyelik için mevcut üyeler tarafından ayrıca seçim yapılmasının, seçimin hangi usul ve esaslara göre yapılacağının belirtilmemesinin hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmadığı belirtilerek kuralın, Anayasa'nın 2. maddesine aykırı olduğu ileri sürülmüştür. Kanun'un 'Birliğin Tüzel Kişilik Kazanması ve Birliğe Üyelik' başlıklı 4. maddesinin dava konusu ibarenin de yer aldığı (8) numaralı fıkrasında, birlik üyelerinin haklarının, birlik meclisi toplantılarını izlemek, birliğe olan borçlarını su kullanım hizmet bedelini ve cezalarını ödemiş olmak şartıyla birlik üyesi seçmek ve meclis üyesi seçilmek, birliğin sağladığı her türlü hizmetten faydalanmak, birlik faaliyetleri ile ilgili bilgi istemek olduğu belirtilmiştir. Bu kural uyarınca devletin hüküm ve tasarrufu altında bulunan ve tabiî servet ve kaynaklar arasında yer alan su kaynaklarının işletme hakkı, 6172 sayılı Kanun ile su kaynaklarının bulunduğu yörede yaşayan ve su kullanıcısı durumunda bulunan bireylerin oluşturduğu sulama birliklerine devredilmiş, birliklerin uyacağı şartlardan biri olan birliğe üyelik konusu ise Kanun'un 'Birliğin tüzel kişilik kazanması ve üyelik' başlıklı 4. maddesinin (7) numaralı fıkrasıyla düzenlenmiştir. Bu fıkrada 'Birlik görev alanında yer alan her su kullanıcısı gerçek ve tüzel kişi o birliğe üye olma hakkına sahiptir.' denilerek birlik görev alanında olmak kaydıyla her gerçek ve tüzel su kullanıcısı kişinin başka bir işleme gerek olmadan birlik üyeliğine hak kazanabileceği açıkça ifade edilmiştir. Kanun'un 4. maddesine ilişkin gerekçesinde de birliğe üyelik için birlik görev alanı içinde su kullanıcısı olmanın yeterli görüldüğü belirtilmiştir. Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devleti, eşitlik temelinde adaletli bir hukuk düzeni kurup, bunu geliştirerek sürdüren ve evrensel ilkelerden biri olan hukuk güvenliğini gerçekleştirebilen devlettir. Hukuk güvenliği ilkesi hukuk normlarının birbirleriyle çelişmeyecek biçimde açık, anlaşılabilir ve öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar. Dava konusu ibare ile su kullanıcısı durumunda bulunanlardan bir bölümünün birlik üyesi olabilmeleri, diğer birlik üyelerinin değerlendirmelerine bırakılarak, birliğe üye olma hakları engellenmiştir. Bu durumun adil bir hukuk düzeni kurup bunu sürdürmekle yükümlü olan hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmadığı açıktır. Ayrıca Kanun'un 4. maddesinin (7) numaralı fıkrasıyla su kullanıcılarına hiçbir ayırım yapılmaksızın birliğe üye olma konusunda genel bir kural getirilmesine karşın, iptali istenen ibarenin bu ilkeyle çelişkili bir durum yaratılması, hukuk kurallarının açık, anlaşılabilir ve öngörülebilir olması, bu bağlamda hukuk güvenliği ilkesiyle de uyumlu değildir. Açıklanan nedenlerle dava konusu kural, Anayasa'nın 2. maddesine aykırıdır. İptali gerekir." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2011/53, K: 2012/27, T: 22.2.2012, R.G. tarih ve sayısı: 6.7.2012-28345.

234 Bu yönde bkz. Köküsarı, s.91-96.

İdari uygulamanın bu uygulamadan etkilenecek kimseler nezdinde bilinebilir ve erişilebilir olabilmesi için öncelikle idari sürecin açıklığı ve bu sürece halkın katılımı anlamını taşıyan idarenin şeffaflaşması[235] olgusunun temini gerekir[236]. Yönetimde açıklık, saydamlık ya da gün ışığında yönetim olarak da ifade edilen bu olgu[237] hem hukuk devleti hem de demokratik devlet ideallerinin gerçekleştirilmesinde önemli bir araç olarak işlev görmektedir[238]. Şeffaf bir yönetim olgusunun hukuki belirlilik ile bağlantısı, idari kararların alınması sürecinin bu kararların muhataplarınca görülebilir, izlenebilir ve takip edilebilir olmasını mümkün kılması[239] noktasında cereyan etmektedir. Gerçekten de devlet yönetiminde gizlilik ve kapalılığın hâkim olduğu bir hukuk düzeninde hukuki belirlilikten söz edilemez. Klasik (gizli ve kapalı) devlet anlayışından günümüzde şeffaf ve katılımcı bir devlet anlayışına doğru evrilen sürecin belirlilik temelinde hukuki güvenlik açısından memnuniyet verici bir gelişme olduğu yadsınamaz bir gerçektir[240].

İdarenin şeffaflığının sağlanabilmesi bakımından gerek düzenleyici gerekse bireysel idari işlemlerin önceden belirlenmiş ve kurallara bağlanmış bir usul çerçevesinde yapılması gerekir. İdari işlemin yapılış sürecinin kurallaştırılması sayesinde karar alma usulü salt idarenin takdirine bırakılmamış olacak ve usul konusunda gizlilikten ya da idarenin keyfiliğinden ziyade hukuki belirlilikten söz edilecektir[241]. Gerçekten de idari işlemlerin yapılışında takip edilmesi gereken yol ve yöntemleri ifade eden idari usulün[242] en önemli işlevlerinden biri idari faaliyetlerin açıklık ve anlaşılırlığını temin etmesidir[243]. Aynı zamanda idarenin aynı işlemleri farklı işlem muhatapları nezdinde icra edişinde farklı idari usuller uygulamasının önüne geçilmek suretiyle[244] istikrar ve dolayısıyla hukuki öngörülebilirlik de sağlanmış olacaktır[245].

---

235 Ayhan Döner, **Şeffaf Devlette Bilgi Edinme Hakkı ve Sınırları**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2010, s.2.

236 Köküsarı, s.91.

237 Sait Güran, "Yönetimde Açıklık", **İHİD**, 3(1-3), 1982, s.101-112; Özay, s.1-6; Akyılmaz vd., s.98; Önder, s.19.

238 Bu ilişki ve şeffaflığın belirtilen hususlar bakımından olumlu sonuçları hakkında bkz. Önder, s.32-68.

239 Güran, s.102; Lütfi Duran, "İdari Usul İlkeleri ve Kapsadığı Konular", Gürol Banger ve Gürsel Özkan (Yay. Haz.), **T.C. Başbakanlık İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu**, Ankara: T.C. Başbakanlık Basımevi, 1998, (İdari Usul), s.29.

240 Önder, s.53-54.

241 Gürsel Özkan, **Demokratik Yönetimin Birinci Adımı Bilgi Edinme Hakkı**, Ankara: Türkiye Kamu–Sen Yayınları, 2004, (Bilgi Edinme), s.24-25; Bu sayede idarenin bireyle olan ilişkilerinde gizlilikten açıklığa geçilmiş olacaktır. Bkz. Zehra Odyakmaz, "İdari Usulden Beklediklerimiz", Gürol Banger ve Gürsel Özkan (Yay. Haz.), **T.C. Başbakanlık İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu**, Ankara: T.C. Başbakanlık Basımevi, 1998, (Beklediklerimiz), s.2.

242 Duran, İdari Usul, s.27.

243 Özkan, Bilgi Edinme, s.26.

244 Özkan, Bilgi Edinme, s.25; Odyakmaz, Beklediklerimiz, s.2; Bahtiyar Akyılmaz, "Yeni Bir İdari Usul Kanunu Örneği: İspanya Kamu İdarelerinin Hukuki Rejimi ve Genel İdari Usul Hakkında Kanun", Gürol Banger ve Gürsel Özkan (Yay. Haz.), **T.C. Başbakanlık İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu**, Ankara: T.C. Başbakanlık Basımevi, 1998, s.36.

245 İdari usulün faydaları arasında hukuki güvenliğin temin edilmesinin bulunduğu yönünde bkz. Bahtiyar Akyılmaz, **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2000, s.75; Can E., s.3; *Hukuki istikrarı* temin işlevi bulunduğu yönünde bkz. Köküsarı, s.114-115.

İdari usulün kurallaştırılması aracılığıyla şeffaflığın sağlanması bakımından olması gereken, bütün idari faaliyetleri kapsamına alacak surette tek ve genel bir idari usul kanununun yürürlüğe sokulmasıdır[246]. Bu konuda ülkemizde bir tasarı hazırlanmış ve kamuoyunun bilgisine sunulmuş olmakla birlikte henüz kanunlaşmamıştır. Ancak bazı idari faaliyet konularında usule yönelik özel düzenlemeler de bulunmaktadır. Söz gelimi, vergilendirme usulüne yönelik 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) ve kamu alacaklarının takip ve tahsil usulünü düzenleyen 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) bu niteliktedir. Bu çerçevede bahsi geçen özel düzenlemeler bir kenara bırakılacak olursa, ülkemizde tüm idari faaliyetleri kapsamına alacak surette genel bir idari usul kanununun eksikliğinin sonucu olarak idari karar alma usulü büyük ölçüde idarenin takdirine bırakılmış vaziyettedir. Bununla birlikte esas itibariyle genel idari usul kanunu içerisinde yer alması gereken bazı idari usul ilkeleri ya doğrudan Anayasa'da ya da ayrı bir kanun şeklinde düzenlenerek yürürlüğe konulmuştur. Nitekim Anayasa'nın 40. maddesinin 2. fıkrasında hüküm altına alınan devlet işlemlerine karşı başvuru yol, mercii ve sürelerinin gösterilmesi zorunluğu ile 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu bu niteliktedir[247].

İdari usulün kanun düzeyinde idari işlemlerin tamamını kapsayıcı surette ele alınması gereğinden söz ettikten sonra, bu mahiyette bir kanun içerisinde yer alması gereken idari usul ilkelerinden bazıları üzerinde, hukuki belirlilik ilkesi ile yakın ilişkileri dolayısıyla, kısaca da olsa durmak gerekir. Ancak bundan evvel idari usul ilkelerinin dört temel başlıkta toplandığını belirtmek gerekir. Bunlar; idare makamına yönelik ilkeler, bireyin güvenliğine yönelik usul ilkeleri, idari işleme yönelik usul ilkeleri ve yargı kararlarının uygulanmasına yönelik usul ilkeleridir[248]. Üzerinde durulacak olan ilkeler esas itibariyle bireyin güvenliğine yönelik usul ilkeleri içerisinde değerlendirilmektedir. Bu ilkeler Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesince 1977 yılında kabul edilen "İdarenin İşlemleri Karşısında Bireyin Korunması Hakkında Karar"dan[249] esinlenilerek dinlenilme hakkı, bilgi ve belgelere erişme hakkı (bilgi edinme hakkı), hukuki yardım ve temsil, idari işlemlerin gerekçeli olması ve işleme karşı başvuru yollarının ve süresinin belirtilmesi olmak üzere beş başlıkta

---

246 Özay, s.2; Zehra Odyakmaz, "Hazırlanmakta Olan İdari Usul Kanunu Açısından Demokratikleşme Sürecinde Şeffaflaşma ve Bireye Tanınan Haklar", **GÜHFD**, 1(2), 1997, (Demokratikleşme), s.1; Ancak belirtmek gerekir ki, birbirinden muhteva ve yapı itibariyle önemli farklılıklar taşıyan idari faaliyetlerin yapılış usulüne dair bu kanun esas itibariyle genel ilkeleri hükme bağlayacaktır. Özel idare hukuku olarak da adlandırılan belirli kamu hizmet ve faaliyet alanlarında bu alanların kendine has özellikleri dikkate alınmak suretiyle usule dair özel düzenlemeler yapılması da mümkündür. Bkz. A. Ülkü Azrak, "Umumi İdari Usul ve Kodifikasyonu Meselesi", **İÜHFM**, 33(1-2), 1967, s.74.

247 Akyılmaz vd., s.494.

248 Gürsel Özkan, "İdari Usul Kanununda Düzenlenmesi Gereken Genel İdari Usul İlkeleri", Gürol Banger ve Gürsel Özkan (Yay. Haz.), **T.C. Başbakanlık İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu**, Ankara: T.C. Başbakanlık Basımevi, 1998, (İdari Usul), s.55.

249 Kararın çevirisi ve değerlendirilmesi için bkz. İhsan Kuntbay, "İdarenin İşlemleri Karşısında Bireyin Korunması Hakkında Karar", **Amme İdaresi Dergisi**, 11(4), 1978, s.3-11; Tekin Akıllıoğlu, "Bireyin Yönetsel İşlemler Karşısında Korunması ve Yönetim Hukukumuz", **Amme İdaresi Dergisi**, 14(3), 1981, (Birey), s.37-56.

toplanmaktadır[250]. Burada esas itibariyle idari işlemlerin gerekçeli olması ilkesi ile Anayasa'nın 40. maddesinin 2. fıkrasında hüküm altına alınan devlet işlemlerine karşı başvuru yollarının ve sürelerinin gösterilmesi zorunluğu üzerinde durulacaktır.

İdari işlemlerin gerekçeli olmasından kasıt, işlemin hukuki ve maddi sebeplerinin işlem metninde ya da işlem muhatabının ilgili mercie başvurusu üzerine makul bir süre içerisinde yapılacak yazılı bir bildirim ile açıkça belirtilmesidir[251] [252]. İşlemin gerekçesinin paylaşılması ile işlemden etkilenen kimse bu işlemin dayandığı esasları ve doğurabileceği sonuçları bilebilecek ve bu sayede söz konusu işleme karşı hukuki yollara (idari ve/veya yargısal) başvurup başvurmama noktasında gerekçenin belirtilmemiş olması ihtimaline nazaran daha elverişli bir karar verebilme imkanına kavuşacaktır. Eğer hukuki yollara başvurmayı tercih ederse aynı zamanda söz konusu gerekçe kendisi için önemli bir savunma aracı olacaktır[253]. Ayrıca kendisi aleyhine işlem tesis edilen bir kimse işlemin niçin tesis edildiğini bilirse ancak o zaman söz konusu işleme karşı güven duyabilir ve işlemin doğruluğu bakımından ikna olabilir. İşlem hukuka uygunsa ve işlem muhatabı gerekçeden tatmin olmuşsa işleme karşı hukuki yollara başvurmayabilir[254]. Belirtilen nedenlerle söz konusu ilke belirlilik temelinde hukuki güvenliğin tesisine yönelik bir işlev görmektedir[255]. Mevzuatımızda idareye karar alırken karar metninde gerekçe gösterme yükümlülüğü getiren genel bir düzenleme bulunmamakla birlikte bazı kanunlarda istisnai olarak bu yönde bir zorunluluk getirildiği görülmektedir[256]. Genel İdari Kanun Tasarısında ise, tüm idari işlemleri (bazı istisnalar dışında)

---

250 Özkan, İdari Usul, s.58; Odyakmaz, Demokratikleşme, s.5.

251 Kuntbay, s.11; Akıllıoğlu, Birey, s.52; Odyakmaz, Demokratikleşme, s.12; Gözler, İdare, s.839; İdari işlemin sebebi ile gerekçesi birbirinden farklı hususları ifade etmektedir. Nitekim sebep idari işlem teorisinde başlı başına bir unsur iken, gerekçe işlemin şekil unsuru ile ilgilidir. Ayrıca gerekçe ile işlemin sebebi bildirildiğine göre sebep esasen gerekçenin içeriğini meydana getirmektedir. Her işlemin sebebi olmakla birlikte bu sebebin işlem metninde belirtilmemiş olması nedeniyle gerekçesi olmayabilir. Zira gerekçesi belirtilmemiş olsa da her işlemin mutlaka bir sebebi bulunmaktadır. Bkz. Gözler, İdare, s.839-40.

252 Bu konuda "İdarenin İşlemleri Karşısında Bireyin Korunması Hakkında Karar"da şu ifadelere yer verilmiştir: "Haklarını, özgürlüklerini ya da yararlarını zedeler nitelikte bir yönetsel işlem söz konusu olduğunda, ilgiliye işlemin dayandığı nedenler üzerine bilgi verilir. Bu bilgi verme, işlemde nedenlerin açıklanması biçiminde olabileceği gibi, ilgilinin isteği üzerine makul bir süre içinde yazılı biçimde de olabilir". Bkz. Akıllıoğlu, Birey, s.51.

253 Tekin Akıllıoğlu, "Yönetsel İşlemlerde Gerekçe İlkesi", **Amme İdaresi Dergisi**, 15(2), 1982, s.9; Murat Sezginer, "Usul Kanunlarında İdari İşlemin Dış Görünüşü", Gürol Banger ve Gürsel Özkan (Yay. Haz.), **T.C. Başbakanlık İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu**, Ankara: T.C. Başbakanlık Basımevi, 1998, s.218-219.

254 Akyılmaz vd., s.510.

255 Odyakmaz, Demokratikleşme, s.13; "İşlemlerde gösterilen sebep ve gerekçe, işlemin yasaya uygunluğu ve dayanağını değerlendirme, itiraz edip etmeme konusunda ilgililere yardımcı olmakla birlikte, idarenin saydamlığı, savunma hakları ve idareye güven ilkeleri ve hukuk devleti anlayışının oluşumu noktalarında da büyük öneme sahiptir." Danıştay 8. Daire, E: 2009/7855, T: 11.1.2010, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 9 Eylül 2021.

256 Günday, s.145; Turan Yıldırım, **İdari Yargı**, 2. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, 2010, s.230; Gözler, İdare, s.840-842; Çınar Can Evren, "İdari Usul İlkelerinin Yönetim Hukukumuz Açısından Değeri", **TBBD**, (91), 2010, s.136.

kapsayacak bir şekilde gerekçe zorunluluğu getirilmektedir[257]. Dolayısıyla Tasarının kanunlaşması halinde hukuki belirlilik ilkesi bakımından önemli bir aşama kaydedilmiş olacaktır.

Anayasa'nın 40. maddesine 2001 Anayasa değişiklikleri kapsamında "Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır." hükmü eklenmiştir[258]. Alıntılanan düzenleme doğrudan hukuki belirliliği sağlamaya yönelik yani onun bünyesinde yer alan bir gereklilik ya da idari bir usul ilkesi değildir. Zira başvuru yolları ve süreleri halihazırda ilgili bulundukları kanunlarda gösterilmiştir. Dolayısıyla işlem muhatapları açısından söz konusu yol ve süreler esas itibariyle bilinebilir ve ulaşılabilir bir konumdadır. Ancak başvuru yolları ile sürelerine ilişkin düzenlemelerin mevzuatta dağınık bir vaziyette bulunması, başvuru sürelerinin uzun olmaması ve pek çok özel kanunda genel idari ya da yargısal başvuru yol ve sürelerine istisnalar getirilmesi gibi hususlar dikkate alındığında[259], getirilen zorunluluğun belirliliğe katkı sağlama noktasında önemli bir işlev gördüğü söylenebilir. Zira işlem muhatapları bu sayede kendileri aleyhine sonuç doğuracak işlemlere karşı hangi makamlara ve hangi süreler içerisinde başvuru yapabileceklerini işlem metninde görme imkanına kavuşmaktadırlar. Böylece kendileri açısından oldukça mühim olan hukuki başvuru konuları ile ilgili usuli bilgileri daha kolay ve etkili bir şekilde takip edebilme ve bunlardan haberdar olabilme imkânına kavuşacaklardır[260]. Hele ki kanuni düzenlemelerin nicelik itibariyle çokluğu ve bu düzenlemelerin sık sık değiştirilmeleri nedeniyle *"kanunu bilmemek mazeret sayılmaz"* esasının dahi günümüzde tartışıldığı[261] mevcut

---

257 Tasarının "İdari İşlemin Gerekçesi" başlıklı 33. maddesi şu şekildedir: "(1) Her idarî işlem gerekçeli olmak zorundadır. İlgiliye tebliğ edilen işlem metninde, idarenin o işlemi yapmasını gerektiren maddî ve hukukî sebepler açık ve anlaşılabilir şekilde yer alır. (2) Ancak ilgilinin talebine uygun olarak yapılan işlemler, ilgililerin haklarını etkilemeyen işlemler, düzenleyici işlemler, takdire dayalı işlemler ile ivedi yapılması gereken işlemlerde gerekçe gösterilmeyebilir."

258 Bu konuda "İdarenin İşlemleri Karşısında Bireyin Korunması Hakkında Karar"da şu ifadelere yer verilmiştir: "Yazılı olarak bildirilen yönetsel işlem ilgilinin haklarını, özgürlüklerini ya da yararlarını zedeler nitelikte ise, olağan başvuru yollarını ve başvuru sürelerini de gösterir." Bkz. Akıllıoğlu, Birey, s.53; Buradan anlaşılıyor ki, yukarıda yer verilen Anayasa hükmü belirlilik ilkesini gerçekleştirmek bakımından kanun metinlerinin açık, sade, net ve anlaşılabilir olmaları noktasındaki özene aykırı bir şekilde alelacele yazılmış bir metin izlenimi vermektedir. Zira devletin işlemlerini, hiçbir ayrıma tabi tutmaksızın, tamamına itiraz olunabilir yahut dava açılabilir nitelikte kabul gören bir yaklaşım üzerine kaleme alınmıştır. Bkz. Gözler, İdare, s.837-838; Fakat yararlandırıcı işlemler açısından ilgili zorunluluğun tatbik edilmesi böyle bir mecburiyetin getirilme amacı ile örtüşmeyecek ve idareyi gereksiz bir meşguliyet ile muhatap kılacaktır. Bkz. Akyılmaz vd., s.512.

259 Akyılmaz vd., s.511.

260 Söz konusu zorunluluk belirlilik bakımından dolaylı bir etkiye sahip olmakla birlikte hak arama özgürlüğünün korunması açısından doğrudan bir işlev görmektedir. Bkz. Akyılmaz vd., s.511; İnceoğlu, Adil Yargılanma Hakkı, s.41; Yeliz Şanlı Atay, "İdari İşlemde Başvuru Yollarının Gösterilmesi Yükümlülüğü", **TBBD**, (96), 2011, (Başvuru Yolları), s.294.

261 Köküsarı, s.83.

düzende bu yönde bir zorunluluk belirlilik temelinde hukuki güvenlik açısından oldukça önemli bir araç mahiyetindedir[262].

İdari uygulamanın belirliliği ile ilgili son olarak, bireysel idari işlemlerin ilgililerine duyurulmalarından söz edilmesi gerekir[263]. Bireysel işlemlerin yürürlüğe girebilmeleri ve bu suretle ilgilileri nezdinde uygulanabilir nitelik kazanabilmeleri için bu kimselere tebliğ edilmiş olmaları lazımdır. Esas itibariyle imza edilmekle tamam olan yani hukuksal açıdan varlık kazanan işlemlerin ilgililerine karşı ileri sürülebilmeleri için tebliğ edilmeleri gerekir[264]. Ayrıca Anayasa'nın 125. maddesi ile İYUK'un 7. maddesi uyarınca bireysel işlemlerin tebliğ edilmesi (düzenlemelerdeki ifadesiyle yazılı bildirim) dava açma süresinin başlangıç tarihinin belirlenmesinde temel kriter olarak dikkate alınmıştır[265]. Böylece işlem muhataplarının işlem hakkında bilgi sahibi olmaları diğer bir ifadeyle işlem metnine ulaşabilmeleri güvence altına alınmış olmaktadır[266].

1. 4. 2. 1. 2. 2. Yargı Kararlarının Belirliliği

Belli bir hukuki uyuşmazlığı sona erdiren bir yargı kararında belirlilik ilkesinin temerküz ettiği alan kararın gerekçe kısmıdır. Mahkeme kararlarının gerekçeli olması zaten Anayasa'nın 141. maddesinin 3. fıkrası[267] uyarınca Anayasal bir zorunluluktur. Fakat belirtmek gerekir ki, her gerekçe hukuki belirlilik ve dolayısıyla hukuki güvenlik ilkesi açısından çıkması gereken düzeye varamamış olabilir. Zira gerekçe, ikna kabiliyeti taşımalı ve tatmin edici bir vasfı haiz olmalıdır. Bu husus gerekçelendirmenin rasyonel nitelikte olması gerektiği anlamına gelir[268]. Bir yargı kararının gerekçelendirilmesinin hangi kural, koşul ve ölçütler temelinde rasyonel olacağı ise, hukuki

---

262 Bu zorunluluğun hukuki güvenliği sağlamakla yükümlü bulunan hukuk devletinin ödevlerinden biri olduğu yönünde bkz. Emre Akbulut, "İdari İşlemlerde Kanun Yolu ve Süresini Gösterme Yükümlülüğünün Yargısal Denetime Etkisi", **TBBD**, (81), 2009, s.1-2; "İdari işlemlere karşı başvuru yollarının ayrıntılı düzenlemelerde yer alması, başvuru süresinin kısa olması veya olağan başvuru yollarına istisna getirilebilmesi sebebiyle işlemlere karşı hangi mercilere ve ne kadar sürede başvurulabileceğinin idarelerce işlemde belirtilmesi hukuk güvenliği ilkesinin gereğidir." Bkz. Danıştay 12. Daire, E: 2017/428, K: 2017/816, T: 16.3.2017, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 26 Temmuz 2021.

263 Köküsarı, s.94-96.

264 Gözler, İdare, s.1049-1056; Ender Ethem Atay, **İdare Hukuku**, 3. Bası, Ankara: Turhan Kitabevi, 2012, s.516-517.

265 Dava açma süresinin başlayabilmesi için yazılı bildirimin tam olması yani açık ve anlaşılabilir olması gerekmektedir. Bkz. A. Şeref Gözübüyük, **Yönetsel Yargı**, 32. Bası, Ankara: Turhan Kitabevi, 2012, s.404-405; Gürsel Kaplan, **İdari Yargıda Dava Açma Süreleri**, Güncelleştirilmiş 3. Bası, Ankara: Turhan Kitabevi, 2011, s.190-196.

266 Gözler, İdare, s.1053-1054.

267 İlgili düzenleme şu şekildedir: "Bütün mahkemelerin her türlü kararları gerekçeli olarak yazılır." Bu hüküm çerçevesinde, Yüksek Mahkeme kararları da dahil olmak üzere, tüm mahkemelerin ara kararları ile yürütmenin durdurulması gibi geçici koruma niteliğindeki kararlarını da kapsayacak surette bütün kararlarının gerekçeli olması zorunluluğu bulunmaktadır. Bkz. Yusuf Karakoç, "Yargı Kararlarının Dili ve Gerekçesi", Hayrettin Ökçesiz (Ed.), **HFSA: 16**, İstanbul: İstanbul Barosu Yayınları, 2007, s.280.

268 Köküsarı, s.100-102.

argümantasyon teorisinin konusudur[269]. Bahsi geçen teorinin önde gelen temsilcilerinden Aarnio, gerekçelendirme ile ilgili teorisini yargı kararlarında hukuki güvenlik ihtiyacı üzerine inşa etmektedir. Yazara göre, yargı organlarınca icra edilen hukuk uygulamasında hukuki güvenliğin sağlanabilmesi için yargı kararlarının keyfiliğe dayanmaması ve düzgün olması gerekir. Özellikle hüküm olarak ortaya çıkabilecek birden fazla ihtimalin söz konusu olduğu (zor) davalarda bu ihtimaller arasından yargıç tarafından yapılacak seçimin gerekçelendirilmesi keyfiliğin önlenmesi ve dolayısıyla hukuki güvenlik ideali açısından büyük önem taşır[270].

Yargı kararlarının gerekçelendirilmesinin rasyonel kabul edilebilmesi için hukuki argümantasyon teorisi bağlamında iki unsurun sağlanmasından söz etmek mümkündür. İlki gerekçelendirme sürecinin rasyonel bir biçimde yürütülmesi, ikincisi ise gerekçelendirme sonucunda ortaya çıkan hükmün hukuk camiasınca kabul edilebilir olmasıdır[271]. Usuli unsur olarak da adlandırılan ilk unsur bağlamında gerekçelendirme sürecine odaklanılmakta ve bu süreç bir diyalog ya da tartışma (diskur) olarak görülmektedir. Nitekim Alexy gerekçelendirme sürecini genel pratik tartışmanın özel bir hali olarak nitelendirdiği *hukuki tartışma* olarak ele almaktadır. Alexy'e göre, yargı kararlarında ortaya konulan normatif ifadelerin (kanuni bir düzenlemenin yorumu) doğru ve rasyonel kabul edilebilmesi için hukuki tartışmanın, hukuki argümantasyonu sağlayacak düzeyde yürütülmesi gerekir[272].

Aarnio tarafından ileri sürülen ve yargı kararları ile ulaşılan nihai sonuçların hukuk camiasınca kabul edilebilirliği ise, gerekçelendirmenin rasyonalitesinin sağlanabilmesi açısından ikinci unsur (maddi unsur) olarak kabul edilmektedir[273]. Bu unsur[274] şu şekilde ayrıntılandırılabilir: Belli bir hukuk dalında ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümünde yapılan gerekçelendirmelerin o hukuk dalının yerleşmiş ve genel kabul gören esaslarına uygun olması gerekir. Bu bakımdan her ne kadar

---

269 Eveline T. Feteris, **Hukuki Argümantasyonun Temelleri: Yargı Kararlarını Gerekçelendirme Teorileri Üzerine Bir Araştırma**, (Çev. Ertuğrul Uzun), İstanbul: Paradigma Yayıncılık, 2010, s.21; Teori ile ilgili ayrıca bkz. Altan Heper, "Hukuki Argümentasyon Teorisi", Hayrettin Ökçesiz (Ed.), **HFSA: 16**, İstanbul: İstanbul Barosu Yayınları, 2007, s.288-302; Sevtap Metin, "Hukuksal Argümentasyon Teorisi ve Hukuk Uygulamasındaki Görünümü", Hayrettin Ökçesiz (Ed.), **HFSA: 8**, İstanbul: İstanbul Barosu Yayınları, 2003, s.136-153.

270 Feteris, s.205-206; Ertuğrul Uzun, "Aulis Aarnio'nun Hukuki Muhakeme Teorisinde Hukuki Yorumların Doğruluk Ölçütleri", **Legal Medeni Usul ve İcra İflas Hukuku Dergisi**, 7(18), 2011, (Aarnio), s.98-99, 106; Rasyonel bir gerekçelendirme yargı erkinin hukuk devletine bağlılığını sağlama işlevi görmektedir. Bkz. Bertil Emrah Oder, **Anayasa Yargısında Yorum Yöntemleri**, İstanbul: Beta Yayınları, 2010, (Yorum), s.7.

271 Feteris, s.201; Uzun, Aarnio, s.106-107.

272 Feteris, s.155-156; Ertuğrul Uzun, "Robert Alexy'nin Hukuki Argümantasyon Teorisinde Hukuki Tartışma Kuralları", **Legal Medeni Usul ve İcra İflas Hukuku Dergisi**, (15), 2010, s.23-24; Ali İhsan Özgür Çilingir, **Vergi Hukukunda Yorum**, Ankara: Adalet Yayınevi, 2012, s.18-24.

273 Feteris, s.219-225; Uzun, Aarnio, s.115-117.

274 Bahsi geçen unsur esas itibariyle hukuki öngörülebilirlik ilkesi ile de bağlantılıdır. Zira herhangi bir hukuk dalına özgü temel esas ve değerlerin o hukuk dalına ilişkin olarak ortaya çıkan hukuki uyuşmazlıkları çözüme bağlayacak yargı kararlarının oluşturulmasında benimsenmesi yargı kararlarının belli bir düzey istikrar ve öngörülebilirlik kazanabilmesine olumlu bir katkı sağlayacaktır.

bağlayıcı bir hukuk kaynağı olmasa da öğretinin üzerinde uzlaştığı ilgili hukuk dalına dair temel değer ve esasların gerekçeli yargı kararlarının oluşumunda dikkate alınması gerekir.

Bu bağlamda hukuki belirlilik ilkesi ile yakın bağlantısı sebebiyle gerekçelendirme konusunda hukuki argümantasyon teorisi alanında yapılan başka bir ayrımdan daha söz etmek yerinde olacaktır. Bu ayrım, yargı kararlarının iyi temellendirilmiş kabul edilebilmesi için gerekçelendirmenin nasıl yapılması gerektiği sorunu üzerine odaklanmaktadır. Bahsi geçen ayrım MacCormick'in terminolojisi ile birinci düzey (ya da dedüktif gerekçelendirme) ve ikinci düzey gerekçelendirmedir[275]. Birinci düzey gerekçelendirme belirli öncüllerden hareketle mantıki bir çıkarımda bulunulabildiği durumlarda söz konusu olmaktadır. Bu düzey gerekçelendirme tümden gelim kurallarının uygulanmasının mümkün olduğu yani somut maddi olaya uygulanabilecek açık bir kuralın bulunduğu ve maddi olayın söz konusu kuralın kapsamına girdiğinin kolaylıkla tespit edilebildiği ihtimallerde (kolay davalarda) başvurulan ve yeterli olan bir gerekçelendirmedir. Ancak bu düzey bir gerekçelendirme somut maddi olaya uygulanacak bir kuralın olmadığı ya da böyle bir kural var olsa da anlamının açık olmadığı uyuşmazlıklarda (zor davalarda) başlangıç aşaması için yeterli olmayacak ve ikinci düzey gerekçelendirmenin uygulama alanı doğacaktır. Diğer bir ifadeyle, somut maddi olayı ifade eden küçük önermenin, hukuk kuralını ifade eden büyük önermeye altlanması imkanının henüz söz konusu olmadığı ihtimallerde ikinci düzey gerekçelendirme gerekli hale gelecektir. Öncelikle somut maddi olaya uygulanabilecek bir hukuk kuralının olmadığı yani boşluk bulunması ihtimalinden hareket edelim. Böyle bir durumda yargıcın, ilgili hukuk dalında boşluk doldurulmaya müsaade edilmiş olması kaydıyla, yeni bir kural formüle etmesi gerekecektir. Diğer ihtimalde ise, yani somut maddi olaya uygulanabilecek bir kural olmasına karşılık açık olmadığı durumlarda, bu kuralın anlamlandırılması (yorum yapılması) gerekecektir. Kuralın açık olmaması hallerinde genellikle yargıcın önünde en az iki yorum seçeneği bulunmaktadır. Gerek olaya uygulanabilecek kuralın bulunmaması gerekse açık olmayan bir kuralın varlığı ihtimallerinde formüle edilen yeni kuralın ya da farklı yorum seçenekleri arasında tercih edilen seçeneğin (dolayısıyla yorum sonucunun) gerekçelendirilmesi[276] yargı kararlarının rasyonel olabilmesi için elzemdir. MacCormick bunun için belirtilen ihtimallerde formüle edilen yeni kuralın ya da yorum sonucunun müstakbel benzer davalarda da uygulanmaya elverişli olacak biçimde genelleştirilmeye

---

275 Aarnio ise dahili ve harici gerekçelendirme olmak üzere ikili bir ayırım yapmaktadır. Terminoloji farklı da olsa her iki ayrım birbirleri ile bir kısım benzerlikler taşımaktadır. Esas itibariyle birinci düzey gerekçelendirme dahili gerekçelendirmeye, ikinci düzey gerekçelendirme ise harici gerekçelendirmeye tekabül etmektedir. Bkz. Feteris, s. 226-228.

276 İkinci ihtimale dair kastedilen şudur: Somut maddi olaya uygulanabilecek hukuk kuralının ne anlama geldiğine dair en az iki yorum seçeneğinin bulunduğu hukuki uyuşmazlıklarda yargıcın ortaya koyduğu gerekçelendirme faaliyetinin ikna ediciliği noktasında hangi sebeple farklı seçeneklerden birinin tercih edildiğinin açıklanması gerekir. Diğer bir ifadeyle, belli bir yorum yöntemi ile bir başka yorum yöntemi farklı sonuçlara varılmasına sebep oluyorsa, yorum sonucunu meydana getiren seçeneğe üstünlük tanınmasının dayanaklarına gerekçelendirmede yer verilmesi mezkûr kararının içeriğinin bilinebilirliği bakımından önem taşımaktadır. Bkz. Köküsarı, s.101.

müsait, hukuk sistemi ile uyumlu ve hukukun genel ilkeleri ile tutarlı oldukları yönünde getirilecek gerekçelerin kararın rasyonel ya da iyi bir şekilde temellendirilmiş olması bakımından yeterli olacağını ifade etmektedir. Ancak belirtmek gerekir ki, sözü edilen üç vasıftan hâkimin boşluk doldurma ya da kuralı yorumlarken hangisinin ilgili uyuşmazlık bakımından gerekçelendirme sırasında daha ön planda tutulacağına göre somut uyuşmazlık bakımından hükmün kuruluşunda farklılık hasıl olabilir. Hangisi daha ön planda olursa olsun bu üç vasıf yönünden yapılan gerekçelendirme ışığında yeni bir kural formüle edildikten ya da belirli bir yorum seçeneği tercih edildikten sonra artık dedüktif gerekçelendirme uygulanarak nihai sonuca ulaşılacaktır. Zira artık boşluk ya da yorum sorunu çözüme bağlanmıştır ve küçük önerme olan somut maddi olay büyük önerme olan soyut hukuk kuralına altlanarak veya onun kapsamı dışında kaldığı yönünde nihai sonuca ulaşılabilir[277]. Dolayısıyla formüle edilen yeni kuralın ya da tercih edilen yorum seçeneğinin MacCormick tarafından ifade edilen üç vasfı dikkate alarak gerekçelendirilmesi yargı kararlarının belirliliği açısından önem arz etmektedir.

Yargı kararlarının belirliliği noktasında değinilmesi gereken diğer bir husus, bu kararların ilgililerine tebliğ (veya tefhim) edilmesidir. Zira bu durum hukuki belirlilik açısından son derece önemli bir gereklilik niteliğini taşımaktadır[278]. Bilindiği üzere, yargı kararları davanın taraflarına tebliğ (veya tefhim) edilmekte ve bu sayede taraflar söz konusu kararlardan haberdar olmaktadırlar[279]. Bu konuda hukuk düzenimizde öngörülmüş bir istisna bulunmadığı için yargı kararlarının davanın taraflarınca ulaşılabilir olması noktasında sorunlu bir alan bulunmamaktadır[280]. Öte yandan diğer kesinleşmiş tüm yargı kararlarına herkesin erişebilir olmasının sağlanması belirlilik ilkesi açısından zaruri bir şart kabul edilmemelidir. Burada öncelikle ilk derece mahkemeleri ile istinaf mercilerinin vermiş oldukları (nihai) kararlar ile Yüksek Mahkemelerin vermiş oldukları kararları birbirinden ayırmak gerekir. İlk derece mahkemeleri ile istinaf mercilerinin vermiş oldukları kararlar esas itibariyle erişime açık değildir. Yüksek Mahkemelerin vermiş oldukları kararlar açısından yaklaşıldığında ise, Anayasa Mahkemesi ile Yargıtay kararlarının erişime açıldığı, Danıştay kararlarının ise, tamamen değil de kısmen erişime açılmış olduğu gözlemlenmektedir. Fakat Danıştay kararlarının erişime açılmayanların çoğunlukla çeşitli dijital platformlardan ya da akademik eserlerden istifade edilerek erişilebildiğini vurgulamak gerekir. Bu durum ise, herkesin erişimini

---

277 Feteris, s.123-154; Belirtmek gerekir ki, bahsi geçen gereklilik gerekçelendirmenin doyuruculuğunu temin etmenin yanı sıra hukuki öngörülebilirlik bakımından da olumlu bir işlev görecektir. Nitekim genel olarak bahsi geçen üç vasıf doğrultusunda yapılacak gerekçelendirmelere dayanan kararlar verilmesi yargı kararlarının istikrarlı ve öngörülebilir bir niteliğe erişmesine de katkı sağlayacaktır.

278 Köküsarı, s.98-100.

279 Farklı yargılama usulüne ilişkin kanunlarda kanun yollarına başvurunun ilgili kararın tebliğ (veya tefhim) tarihine bağlanmış olması davanın tarafları açısından belirliliğin temini noktasında önem arz etmektedir.

280 Ayrıca dava dosyalarında yer alan ve Ulusal Yargı Ağı Projesine entegre edilen belgeler davaya taraf olan kimseler nezdinde e-devlet platformu aracılığıyla dijital ortamda da erişilebilir kılınmış vaziyettedir.

sağlamak ve belirlilik ve hukuki güvenlik ilkesinin temel düzeyde gereğini sağlamak bakımından yeterli kabul edilmelidir.

1. 4. 2. 2. Hukuki Öngörülebilirlik İlkesi

Hukukun özneleri nezdinde güvenilir olduğundan söz edilebilmesi için bilinebilir ve erişilebilir olması diğer bir ifadeyle hukuki belirliliğin temini tek başına yeterli değildir. Belirlilik vasfını taşıyan hukukun aynı zamanda öngörülebilir olması da gerekir. Zira bilinebilir ve erişilebilir olmakla birlikte öngörülebilir olmayan bir hukuk düzeninin insan davranışlarını yönlendirebilmesinden ya da kendisine tabi olanlara geleceğe dönük kısa veya uzun vadeli plan yapabilme yahut tahminde bulunabilme imkânı tanımasından[281] söz edilemez. Öngörülebilirliğin gerçekleşebilmesi için ise toplum nezdinde hukuka karşı oluşan güveni zedeleyecek kural, idari uygulama ve yargısal kararlardan kaçınılması gerekir. Ancak bu sayede bütüncül bir bakış açısıyla hukuki güvenliğin sağlandığından söz edilebilir.

Hukuki güvenlik ilkesinin hukuka karşı güvenin oluşması ve oluşan bu güvenin korunması/zedelenmemesi şeklinde iki boyutunun bulunduğuna ilkenin içeriği saptanırken değinilmişti[282]. Hukuki öngörülebilirlik ilkesi bu boyutlardan ikincisine tekabül etmektedir. Bu boyuta denk düşen gereklilikler kural koyma ve hukuk uygulaması aşamaları itibariyle ayrı ayrı ele alınacaktır.

1. 4. 2. 2. 1. Kural Koyma Aşamasında Hukuki Öngörülebilirlik

Hukuk kuralları nezdinde hukuki öngörülebilirlik ilkesine uygun davranıldığından söz edilebilmesi için kuralların çok sık değiştirilmemesi ve geçmişe yürümemesi olmak üzere iki önemli gereğin mevcudiyeti gerekir. Aşağıda sırası ile bahsi geçen gereklilikler üzerinde durulacaktır.

1. 4. 2. 2. 1. 1. Kurallar Çok Sık Değiştirilmemeli

Hukuk düzeninin norm enflasyonundan arındırılması gerekliliği üzerinde durulurken toplumsal yaşamda meydana gelen gelişme ve değişimlerin yeni hukuk kurallarına ihtiyaç gösterdiğinden söz edilmişti[283]. Gerçekten de ancak bir toplum içerisinde var olabilen ve işlev görebilen hukukun toplumsal ihtiyaçları karşılaması ve onun koşullarına uyum göstermesi zorunluluk taşır[284]. Bunun bir neticesi olarak da mevcut hukuk kurallarında zaman içerisinde

---

281 Erdoğan, Anayasal Demokrasi, s.118; Köküsarı, s.138.
282 Bkz. yukarıda 1.4.2.
283 Bkz. yukarıda 1.4.2.1.1.3.
284 Aral, Hukuk Bilimi, s.26-27; Yasemin Işıktaç, **Hukuk Sosyolojisi**, 2. (Tıpkı) Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2013, s.126.

birtakım değişiklikler yapılması kaçınılmaz bir hal almaktadır. Hukuki güvenlik ilkesi de hukuk kurallarının herhangi bir surette değiştirilmemesini ve sonsuza dek varlığını sürdürmesini gerektirmez. Hukuk kurallarında değişiklikler yapılması zorunlu bir olgu olsa da bu kuralların çok sık bir biçimde değişikliklere tabi tutulması o kurallara tabi olanların belirli bir zaman diliminde yürürlükte olan kurallara karşı duydukları güveni zedelemektedir. Sık değişiklik olgusu sebebiyle kurallar nezdinde ortaya çıkan bu istikrarsızlığın bir neticesi olarak da bu kurallara tabi olanların mevcut kurallara güvenerek geleceklerine dair plan yapmaları ve bu kuralları kendilerine rehber edinmeleri oldukça zorlaşmakta ya da imkânsız hale gelmektedir. Bu sebeple hukuk kurallarının yürürlükte kalmak bakımından makul bir düzeyde istikrarı bünyesinde barındırması gerekir. Diğer bir ifadeyle, hiç değişmeme ile çok sık değişme arasında makul bir değişim düzeyinin varlığı gerekir[285]. Mevzu bahis değişim düzeyi ise, düzenleme konularına göre farklılaşmaktadır. Toplumsal değişim veya toplumun ihtiyacı olarak görülen hususlardaki değişim düzeyinin yüksek oranda kendisini hissettirdiği alanlar ile kanunilik ilkesinin hâkim olduğu ve bu sebeple daha ayrıntılı düzenlemelerin yer aldığı alanlarda kuralların değişim hızı da yeni ihtiyaçlara bağlı olarak artmaktadır. Bu tip alanlarda hukuki metinlerin hacimleri ve üretim ritimleri de diğer alanlara nazaran daha yüksektir. Bu sebeple norm enflasyonu sorununun çözümünde değinilen kazuistik yapıdan – kanunilik ilkesinin gereklerine aykırı davranmamak kaydıyla - olabildiğince uzaklaşılması önerisi bu başlık açısından da geçerli bir öneridir.

Sık değişiklik olgusunun önüne geçilmesinde yine norm enflasyonu sorunun çözümü noktasında getirilen bir diğer öneri olan kanun yapımında varlığı gereken demokratik, şeffaf, çoğulcu ve katılımcı bir müzakere sürecini[286] muhafazaya yönelik hususların icrasından salt kanun yapımını hızlandırmak maksadı ile uzaklaşılmaması hususu da önem arz etmektedir. Bunun için ise öncelikle torba kanun uygulamasından vazgeçilmesi gerekir. Hele ki bazı torba kanunların, hızlı kanun yapma saikine yönelik ve TBMM İçtüzüğünün 91. maddesinde düzenlenen özel yasama yöntemi[287] ile

---

285 Marmor, s.174-175, 199; Köküsarı, s.109-111.

286 Bakırcı, s.21.

287 91. madde başlığından hareketle temel kanun uygulaması olarak da adlandırılan mezkûr yöntem ile kanun yapımının genel yasama yöntemine nazaran nasıl hızlandırıldığını sözü geçen maddede geçen şu ifadelerde görebilmek mümkündür: "…tekliflerin Genel Kurulda bölümler halinde görüşülmesine ve her bölümün en çok otuz maddeyi geçmemek kaydıyla hangi maddelerden oluşacağına esas komisyonun veya grupların teklifi, Danışma Kurulunun oybirliği ile önerisi üzerine Genel Kurulca karar verilebilir. Bu takdirde bölümler, maddeler okunmaksızın maddenin görüşülmesindeki usule göre ayrı ayrı görüşülür ve bölümdeki maddeler ayrı ayrı oylanır. Milletvekilleri ve esas komisyon değişiklik önergeleri verebilir. Milletvekilleri tarafından Anayasaya aykırılık önergeleri dahil madde üzerinde iki önerge verilebilir. Ancak, her siyasî parti grubuna mensup milletvekillerinin birer önerge verme hakkı saklıdır. Yeni bir madde olarak görüşülmesine komisyonun salt çoğunlukla katıldığı önergeler ile yeniden görüşülmesine karar verilen maddeler üzerinde görüşme açılır ve bu maddede belirtilen sayıda önerge verilebilir. Bölümler üzerindeki soru-cevap süresi, on beş dakika ile sınırlıdır. Diğer hükümler saklıdır. b) Danışma Kurulunda oybirliği sağlanamaması halinde siyasi parti gruplarının önerisi üzerine

görüşülüp kanunlaştığı göz önünde bulundurulduğunda, kanunun kalitesini geliştirmeye yönelik yukarıda değinilen hususları ihlal edeceği açıktır. Nitekim bu uygulama yasama mutfağından çıkarılan kanunların dayanıksız bir yapıda olmalarına yol açmaktadır. Bu durum yasama faaliyetinin usul hatası olarak adeta yeni değişiklikleri bünyesinde barındırmakta tabiri caizse söz konusu usul eksiklikleri aynı konuda yeni kanuni düzenlemeleri tetiklemektedir[288]. Bu değişiklikler silsilesi ise hukuki metinlerin değişim hızını arttırmakta ve neredeyse bir mevzuat yığınına dönüşmesine yol açmaktadır. Görüldüğü üzere, hukuki metinlerin kalitesi ile norm enflasyonundan arındırılma ve çok sık değişiklik yapılmaması hususları doğru orantılıdır[289]. Bu nedenle hukuk devleti olma idealini taşıyan devletler açısından hukuki metinlerin kalite düzeyi bu idealin temel yapı taşlarından olan hukuki güvenliğin hem belirlilik hem de öngörülebilirlik yönü ile bağlantılıdır[290].

1. 4. 2. 2. 1. 2. Kurallar Geçmişe Yürümemeli

Hukukun özneleri yürürlükte bulunan hukuk kurallarına güvenerek hareket edebilmeli ve geleceklerine dair planlarını mevcut kuralları esas alarak yapabilmelidir. Yürürlükteki kuralları esas alarak davranışlarına ve faaliyetlerine yön vermiş kimseler, gelecek bir zaman diliminde geçmişte öngörmeleri mümkün olmayan kurallara uygun davranmadıkları gerekçesiyle mağdur edilmemelidir. Gerçekten de herhangi bir kimseden içinde bulunulan zaman diliminde yürürlüğü olmayan ve

---

de (a) bendinde belirtilen yasama yönteminin uygulanmasına Genel Kurulca karar verilebilir." Bu yönteme dair ayrıntılı bilgi için bkz. Bakırcı, s.34-43; Taner Geçmez, "Özel Yasama Yöntemi Olarak Temel Kanun", **TBBD**, (104), 2013, s.265-297.

288 İba, Torba Kanun, s.200.

289 Chevallier, s.101-102.

290 Hukuk kurallarının çok sık değiştirilmesi olgusu değinilen olumsuzluklar yanında hukuk uygulaması açısından da arzu edilmeyen birtakım sonuçlara yol açmaktadır. Bu konuya ilişkin Emekli Yargıtay Başkan Vekilinin şu sözleri kurallar nezdindeki istikrarın önemini çarpıcı bir biçimde ortaya koymaktadır: "…24.12.2004 tarihinde 5272 sayılı Belediye Kanunun 1.maddesinde bazı istisnalar dışında belediye hudutları içerisinde kalan hazine mallarının belediyeye devredileceği hükmü getirildi. Bakın tarih 24.12.2004, tabi bu kanun çıkmadan önce verilen kararlar Yargıtay'a geldiğinde biz orada dedik ki: "Böyle bir kanun değişikliği olmuştur, bu kanun değişikliğini dikkate alarak karar ver." Diğer mahkemenin kararlarını bozduk gönderdik. Biz bu bozmalara devam ederken bir gün bir hâkim arkadaş dedi ki: "efendim biz ona göre bozuyoruz ama" dedi. Daha sonra bir hafta sonra 31.12.2004 tarihinde 5281 sayılı kanun ile o bir hafta önce çıkartılan kanun geriye dönük olarak iptal edildi. Baktık hakikaten iptal edilmiş, bu defa mahkeme kararlarını "kusura bakma bu kanun tekrar ortadan kaldırıldı, sen şu yeni kanuna göre karar ver" diye bozmaya başladık. Bu arada partilerden birisi Anayasa Mahkemesine başvurmuştu. 5272 sayılı ilk çıkan kanunun iptali için. Anayasa Mahkemesi de bizler gibi bu işin farkında değil, tuttu 18.01.2005 tarihinde 5272 sayılı kanunu iptal etti. Oysa o tarihte o kanun ortada yok ve uygulamada boşluk olmasın diye iptalin 6 ay sonra yürürlüğe gireceğini hükmetti. Şimdi yargıya yazık değil mi? Burada emek veren insanlara yazık değil mi? Neden çıkardığınız kanunu 1 hafta sonra ortadan kaldırırsınız. Hem de kamu düzenine aykırı olarak geçmişe dönük olarak kaldırırsınız? Bizde Yargıtay'da, hâkim gelip söylemeseydi bilemeyecektik, bizde durmadan kararları bozuyorduk ona göre. Bir hukuk devletinde böyle bir şey olamaz…" Bkz. Erdal Sanlı, "Kanun Yapma Tekniği", Yener Ünver (Yay. Haz.), **Kanun Yapma Tekniği**, Ankara: TBB Yayınları: 310, 2016, s.65-66.

öngörülmesi de mümkün olmayan kurallara uygun davranması beklenemez[291]. Ayrıca insan davranışlarını yönlendirmeyi hedefleyen hukukun bunu gerçekleştirebilmesi için gelecekteki davranış tarzlarını esas alması gerekir. Artık geçmişte kalmış olgulara gelecekteki bir zaman diliminde temas ediliyor olması hukukun sözü geçen hedeften uzak bir yapıda olacağının göstergesidir[292]. Dolayısıyla gerek insan davranışlarının yönlendirilebilmesi gerekse mevcut düzenlemelere duyulan güvenin korunması/zedelenmemesi için hukuk kurallarının geçmişe yürümemesi gerekir[293] [294]. *"Geçmişe/geriye/önceye etki/yürüme yasağı"* ya da "*kanunların (daha geniş bir ifade ile hukuk kurallarının) geçmişe/geriye/önceye yürümezliği"* olarak da adlandırılan bu gerekliliğin/esasın/ilkenin hukuki temelini/dayanağını hukuki öngörülebilirlik (daha genel bir bakış açısıyla hukuki güvenlik) ilkesi oluşturmaktadır[295].

---

291 Yıldırım Uler, **İdari Yargıda İptal Kararının Sonuçları**, Ankara: AÜHF Yayınları No: 281, 1970, s.17; Burhan Kuzu, "Anayasa Mahkemesinin İptal Kararlarının Geriye Yürümezliği Sorunu", **İÜHFM**, 52(1-4), 1987, s.197; Nurettin Bilici ve Turgut Candan, "Vergi Hukukunda Geriye Yürüme Sorunu", **30. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Adnan Menderes Üniversitesi Nazilli İİBF Maliye Bölümü, Antalya, 2015, s.906; Diğer bir ifadeyle "mevcut olmayan bir kuralla, bir kimsenin bağlı olduğu düşünülemez. Hukuk akla aykırı olamaz, hiç kimse müstakbel bir kanunu bilemeyeceği için, bilinmeyene göre hareket etmesi de beklenemez." Bkz. Muhammet Özekes, "Özel Hukuk – Kamu Hukuku ve Yargılama Hukuku Bakımından Kanunların Zaman İtibariyle Uygulanması", Sabih Arkan (Ed.), **Prof. Dr. Fırat Öztan'a Armağan Cilt: II**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2010, s.2862.

292 Marmor, s.174; "Mal sahibi veya mirasçılarının daha önce yararlanabildiği birtakım imkânları sona erdiren veya bunlara daha önce var olmayan bazı yükümlülükler yükleyen düzenlemelerin, yürürlüğe girme tarihinden önceki olay ve durumlara da uygulanacağının düzenlenmesi, kişilerin işlemin yapıldığı tarihte var olmayan, dolayısıyla öngörmeleri mümkün bulunmayan kurallara tabi kılınmaları sonucunu doğurmakta, böylece kişilerin…hukuki güvenliklerini ihlal etmektedir. Hukuk güvenliği, kişilerin hangi somut eylem ve işleme hangi sonuçların bağlandığını bilebilecekleri ve buna göre davranışlarını ayarlayabilecekleri bir hukuk düzeninin kurulmasını zorunlu kılarken dava konusu kural, işlemin yapıldığı tarihte işlemin tabi olduğu hukuki sonucu işlem tarihinden sonra değiştirerek kişilerin davranışlarını kurala göre ayarlayabilme imkânını ortadan kaldırmakta ve…hukuki güvenliklerini zedelemektedir." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2014/177, K: 2015/49, T: 14.5.2015, R.G. tarih ve sayısı: 11.6.2015-29383.

293 Hukuk kurallarının geçmişe yürümemesi gereği bireylere hukuk tarafından sağlanan güvenin devamlılık arz edeceği ya da boşa çıkarılmayacağı ön kabulünde kendisine zemin bulur. Bu gereğe aykırı davranılması halinde hukuka olan inanç ve güven sarsılır. Bkz. Güriz, Hukuk Başlangıcı, s.155.

294 Bu gerekliliğe riayet edilmesinin önemini alıntılanan şu örnekle de gösterebilmek mümkündür: "Herkes önceden bilinen kurallara göre davranışı ayarlar ve yaptığı eylem ve işlemlerin sonuçlarından yararlanır veya bunlara katlanır. Kuralların bu fonksiyonunu yerine getirebilmeleri için, haliyle, önceden herkesçe biliniyor olmaları ve olaydan sonra da değişmemeleri gerekir. Aksi takdirde, kuralların güvenlik sağlayıcı bir fonksiyonu olamaz. Futbol kuralları önceden biliniyor olmasa maç oynanamaz. Keza kurallar maç devam ederken değişiyor olsa yine maç oynanamaz. Dahası kurallar maç bittikten sonra değişirse ve bu değişen kurallar bitmiş maça uygulanırsa maç yapmanın bir anlamı kalmaz. Kazandığı maçı, maçtan sonra değişen kurallar uyarınca kaybeden bir takım ya artık maç yapmak istemez ya da yapacağı maçta artık kurallara uymak istemez. Gelecek maçta da maç bittikten sonra kuralların tekrar değişmeyeceğini kim garanti edebilir ki?" Bkz. Kemal Gözler, "Yorum İlkeleri", Ozan Ergül (Ed.), **Kamu Hukukçuları Platformu: Anayasa Hukukunda Yorum ve Norm Somutlaşması**, Ankara: TBB Yayınları: 236, 2012, s.16.

295 Gözübüyük, Hukuka Giriş, s.73; Başak Baysal, "Kanunların Zaman Açısından Yürürlüğü", Rona Serozan (Ed.), **Prof. Dr. Necip Kocayusufpaşaoğlu İçin Armağan**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2004, (Zaman), s.486; A. Volkan Özgüven, **Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007, (Geriye Yürümezlik), s.47-49; Mehmet Altundiş, "Hukuki Güvenlik

Anayasa'da kanunların (ve diğer düzenleyici işlemlerin) yürürlüğe girdikleri tarihten önceki olaylara uygulanmayacaklarına başka bir deyişle geçmişe yürümeyeceklerine dair suç ve ceza içeren hükümler (ceza normları) için öngörülen istisna dışında (md. 38/1)[296] herhangi bir düzenleme

İlkesi", **Yasama Dergisi**, (10), 2008, s.68; Taner Ayanoğlu, "Kanunlar ve İdari İşlemler Bakımından Geriye Yürümezlik İlkesi", **Legal Hukuk Dergisi**, 10(112), 2012, s.90; Yılmaz E., s.76-77; Köküsarı, s.158-167; "Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devletinin sağlamakla yükümlü olduğu hukuk güvenliği, kural olarak yasaların geriye yürütülmemesini gerekli kılar." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2007/44, K: 2009/148, T: 15.10.2009, R.G. tarih ve sayısı: 28.4.2010-27565.

296 "Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılamaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez." Bu hükmün yanı sıra Anayasa'nın 15. maddesinin ilk fıkrasında savaş, seferberlik ya da olağanüstü hallerde temel hak ve özgürlüklerinin kullanımının belli şartlar altında kısmen veya tamamen durdurulabileceği öngörülmesine karşılık aynı maddenin 2. fıkrasında ilk fıkrada değinilen hallerde dahi suç ve cezaların geçmişe yürütülemeyeceği ifade edilmiştir. Bahsi geçen Anayasal düzenlemelerin yanı sıra TCK'nın 7. maddesinde ceza kanunlarının zaman bakımından nasıl uygulanacakları daha ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Maddenin ilk fıkrasının ilk cümlesi "İşlendiği zaman yürürlükte bulunan kanuna göre suç sayılmayan bir fiilden dolayı kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz." hükmünü içermektedir. Burada failin aleyhine olan ceza normlarının geçmişe yürümeyeceğinin Anayasa'nın 38. maddesinin ilk fıkrasına paralel bir biçimde kaleme alındığı görülmektedir. Devamında "İşlendikten sonra yürürlüğe giren kanuna göre suç sayılmayan bir fiilden dolayı da kimse cezalandırılamaz ve hakkında güvenlik tedbiri uygulanamaz. Böyle bir ceza veya güvenlik tedbiri hükmolunmuşsa infazı ve kanuni neticeleri kendiliğinden kalkar." (2) Suçun işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanun ile sonradan yürürlüğe giren kanunların hükümleri farklı ise, failin lehine olan kanun uygulanır ve infaz olunur." denmek suretiyle failin lehine olan ceza normlarının geçmişe yürüyeceği hüküm altına alınmıştır. Bu noktada önemle belirtmek gerekir ki, lehe kanunun geçmişe yürümesi noktasında mezkûr fıkrada mahkemece fail hakkında önceki kanuna göre verilen hükmün verilme ya da kesinleşme tarihi değil infazın tamamlandığı tarih esas alınmıştır. Hatta ceza veya güvenlik tedbirlerinin kanuni neticelerinin de kalkacağı belirtilmek suretiyle failin daha da lehine bir hüküm tesis edilmiştir. Aynı maddenin 3. fıkrasında, "Hapis cezasının ertelenmesi, koşullu salıverilme ve tekerrürle ilgili olanlar hariç; infaz rejimine ilişkin hükümler, derhal uygulanır." denilerek bazı istisnalar dışında infaz rejimine ilişkin hükümler açısından bundan öncekilerden farklı olarak yeni düzenlemenin yürürlüğe girer girmez etkilerini meydana getireceği öngörülmüştür. Son olarak ise "Geçici veya süreli kanunların, yürürlükte bulundukları süre içinde işlenmiş olan suçlar hakkında uygulanmasına devam edilir." denilmek suretiyle bahsi geçen kanunların yürürlükten kalkmaları halinde dahi gelecekte hüküm ve sonuç doğurmaya devam edecekleri belirtilmiştir. Tüm bu düzenlemeler dikkate alındığında, ceza hukuku bağlamında yeni normun zaman bakımından nasıl uygulanacağı hususunun bahsi geçen hukukun ilke ve amaçları farklı olan alt dallarına göre değiştiğini söyleyebilmek mümkündür. Nitekim aleyhe olan ceza normlarının geçmişe yürümemesi ile lehe olan ceza normlarının geçmişe yürümesi ilkeleri maddi ceza hukukuna ilişkin düzenlemeler bakımından geçerli olmaktadır. Ancak infaz rejimine (ve ceza muhakemesine) ilişkin kurallar ise esas itibariyle lehe olup olmadıklarına bakılmaksızın derhal uygulanacaklardır. Yine geçici veya süreli kanunlar bakımından da öncekilerden farklı olarak yürürlükten kalksalar dahi yürürlükleri esnasında işlenen fiiller bakımından geçerliliklerini sürdürecekleri kabul edilmiştir. Bkz. Doğan Soyaslan, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara: Yetkin Yayınları, 1998, s.109-116; Konuya kabahatler ve bunlara karşılık uygulanan idari yaptırımlar açısından yaklaşıldığında ise, 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun (KK) 5. maddesinin ilk fıkrasından söz etmek gerekir. Değinilen fıkra şu şekildedir: "26.9.2004 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun zaman bakımından uygulamaya ilişkin hükümleri kabahatler bakımından da uygulanır. Ancak, kabahatler karşılığında öngörülen idarî yaptırımlara ilişkin kararların yerine getirilmesi bakımından derhal uygulama kuralı geçerlidir." Dolayısıyla kabahatler hukuku alanında esasa ilişkin hükümlerin zaman bakımından uygulanmasında aleyhe olan ceza normlarının geçmişe yürümemesi ile lehe olan ceza normlarının geçmişe yürümesi ilkeleri, usule ilişkin hükümlerin uygulanmasında ise derhal uygulama ilkesi dikkate alınacaktır. Bkz. Zeynel T. Kangal, **Kabahatler Hukuku**, 2. Baskı, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2019, s.98-122.

bulunmamaktadır[297]. Buna karşılık öğreti ve yargı kararlarında hukuk kurallarının geçmişe yürümemesi gereği hukukun genel ilkeleri arasında değerlendirilmektedir[298]. 38. maddenin ilk fıkrasında öngörülen istisna haricinde geçmişe yürümezlik esası Anayasa'da açıkça hükme bağlanmaması nedeniyle mutlak bir surette uygulama alanı bulamamaktadır[299]. Her ne kadar geçmişe yürümezlik hukuki öngörülebilirlik açısından gerekli bir olgu olarak kabul edilse de diğer anayasal değerler ile çatışma/çelişme/yarışma içerisinde bulunması ihtimallerinde söz konusu değerler arasında bir denge kurulmaya çalışılmaktadır[300]. Bunun bir neticesi olarak da kamu düzeni ya da yararı gibi çeşitli nedenlerle geçmişe yürüyen bazı düzenlemeler yargı makamlarınca hukuka uygun bulunabilmektedir[301]. Farklı değerler arasında denge sağlanması bakımından her somut düzenleme bazında değerlendirme yapılması gerekmekle birlikte geçmişe yürümezlik esası bakımından temel ayrım ve kriterler konusunda öğreti ve yargı kararlarının zengin bir içeriğe sahip olduğu gözlemlenmektedir.

Bu kapsamda öncelikle hem anayasaya uygunluk denetimleri hem de bireysel başvuru incelemelerinde geçmişe yürüme olgusunun mahkemelerce hangi bağlamda ele alındığına değinmek gerekir. Uygunluk denetimleri açısından yaklaşıldığında, Anayasa Mahkemesinin mezkûr olguya

---

297 Benzer bir durum AİHS bakımından da geçerlidir. Zira Sözleşmede bahsi geçen esastan yalnızca 7. maddede söz edilmektedir. Bu maddenin kapsamında ise suç ve ceza içeren hükümler yer almaktadır.

298 Uler, s.17-18; Duran, İdare Hukuku, s.413; Hasan İsmet Bıyıklı, "Fransız ve Türk Hukuk Sistemlerinde İdari İşlemlerin Geriye Yürümezliği İlkesi", **Danıştay Dergisi**, (11), 1973, s.88-89; Celal Erkut, **Hukuka Uygunluk Bloku: İdare Hukukunda Hukukun Genel Prensipleri Teorisi**, İstanbul: Kavram Yayınları, 1996, (Blok), s.75; Yavuz Atar, **Türk Anayasa Hukuku**, Cumhurbaşkanlığı Sistemi ve Diğer Değişikliklere Göre Güncellenmiş 13. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019, (Anayasa), s.108-109; Yücel Oğurlu, **İdare Hukukunda Kazanılmış Haklara Saygı ve Haklı Beklentiler Sorunu**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2003, s.44; "…Bu nedenle, sonradan yürürlüğe giren kanunların geçmişe ve kesin nitelik kazanmış hukuksal durumlara etkili olmaması hukukun genel ilkelerindendir." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2013/86, K: 2013/117, K: 10.10.2013, R.G. tarih ve sayısı: 7.1.2014-28875; Ancak belirtmek gerekir ki Anayasa Mahkemesi, geçmişe yürümezlik ilkesini hukukun genel ilkelerinden biri olarak kabul etmekle birlikte herhangi bir kanun hükmünü salt bu ilkeye aykırı olduğu için iptal etmemiştir. Diğer bir ifadeyle, söz konusu ilke Yüksek Mahkeme tarafından bağımsız bir ölçü norm olarak kullanılmamaktadır. İlkenin hukukun genel ilkelerinden biri olarak vasıflandırılması daha çok ulaşılan neticeyi destekleyici olması içindir. Bkz. Şirin T., s.617.

299 Baysal, Zaman, s.487; Özgüven, Geriye Yürümezlik, s.107; H. Burak Gemalmaz, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Mülkiyet Hakkı**, İstanbul: Beta Yayınları, 2017, (Mülkiyet), s.465.

300 Tekin Akıllıoğlu, "Ekonomik Alanda Yönetsel İşlemlerin Geriye Yürümezlik Kuralı Karşısında Çeşitli Durumları", **Prof. Dr. Aziz Köklü'nün Anısına Armağan**, Ankara: AÜSBF Yayınları No: 535, 1984, (Ekonomik Alan), s.42.

301 Geçmişe yürümezlik ile ilgili meselelerin özünde esas itibariyle çeşitli Anayasal değerlerin çatışması ve çatışan bu değerlerin uyumlaştırılması/uzlaştırılması faaliyeti yatmaktadır. Bu faaliyete ise Anayasanın bütünlüğü ilkesinin bir gereği olarak başvurulmaktadır. Nitekim söz konusu ilke uyarınca Anayasa çelişmesiz bir bütündür. Bu sebeple de Anayasanın bünyesinde yer alan farklı değerlerin birbirleriyle çatışmaları halinde bunların uyumlaştırılması gerekmektedir. Konumuz itibariyle Anayasal korumadan faydalanan kamu düzeni ya da yararı ile öngörülebilirlik/hukuka olan güvenin korunması çatışma içerisinde bulunabilmekte ve bu çatışmanın kanun düzeyindeki düzenlemeler bakımından Anayasa Mahkemesince uyumlaştırılması gerekmektedir. Bkz. Konrad Hesse, **Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland**, Neudruck der 20. Auflage, C. F. Müller, Heidelberg, 1999, s.28 Aktaran: Şirin T., s.630.

dair temel yaklaşımını şöylece özetleyebiliriz: Geçmişe yürümezlik hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak görülmekte; hukuk devletinden hukuki güvenlik alt ilkesi, hukuki güvenlik ilkesinden de normların öngörülebilirliği (güvenin korunması), bundan da geçmişe yürümezlik türetilmektedir. Ancak son yıllarda geçmişe yürüme olgusu, hukuk devleti ilkesinin yanı sıra sübjektif haklar yönünden de ele alınmaktadır. Zira bir kanun hükmünün geçmişe etkili olması ilgili sübjektif hak yönünden bir müdahale niteliğini taşımaktadır. Anayasa Mahkemesi özellikle mülkiyet ile adil yargılanma hakları yönünden bu konuda denetimler yapmış ve ilgili hakkın ihlal edildiği gerekçesiyle iptal kararları vermiştir. Ancak daha yaygın argümantasyon unsuru olarak hukuk devleti üzerinden yürümeyi tercih etmektedir[302].

Bireysel başvuru incelemeleri açısından yaklaşıldığında ise, öncelikle geçmişe yürüme olgusuna dair denetimlerin mülkiyet ile adil yargılanma hakları kapsamında yürütüldüğünü belirtmek gerekir. Gerek AİHM'in gerekse Anayasa Mahkemesinin bu konudaki kararları topluca değerlendirildiğinde, geçmişe yürümezlik esası kategorik olarak tüm haklar için uygulama imkânı bulabilecek bir yasak ya da kriter değildir. Eğer bir kanun geçmişe yürüyorsa ancak o kanun ile müdahale edilen sübjektif hak temelinde klasik denetim ölçütleri çerçevesinde ihlal bulunup bulunmadığı değerlendirmesi yapılabilecektir. Bu noktada akla ilk gelen, kanunilik kriteri kapsamındaki öngörülebilirlik unsuru merkezinde denetlenmesidir. Ancak geçmişe yürüme halinin varlığı genellikle, bu doğrultuda değerlendirilmeyip[303], sübjektif hak ile kamu yararı arasındaki adil dengenin kurulması düzleminde yani ölçülülük kriteri çerçevesinde ele alınmaktadır[304]. Adil denge usulünde ise, temel hakkın ihlaline yol açtığı iddia edilen mevzuatın öngörülebilirliği bu denge için

---

302 Şirin T., s.617-619.

303 Benzer bir yaklaşım Anayasa Mahkemesinin konu ile ilgili bireysel başvuru kararlarında da görülmektedir. Zira Yüksek Mahkeme Zekiye Şanlı (Başvuru No: 2012/931, T: 26.6.2014, para.58, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Temmuz 2020), Yasemin Mutlu (Başvuru No: 2013/1426, T: 25.3.2014, para.57, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Temmuz 2020) ile Ülkü Tunca ve diğerleri (Başvuru No: 2012/928, T: 11.12.2014, para.59, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Temmuz 2020) başvurularında AİHM kararlarına atıf yapmak suretiyle geçmişe yürüme olgusunun ancak açık keyfilik taşıması durumunda kanunilik kriterine uygun olmayacağını ifade etmiştir. Atıf yapılan AİHM kararları ise Arras ve diğerleri/İtalya (Başvuru No: 17971/07, T: 14.2.2012, para.81, https://hudoc.echr.coe.int/, 20 Haziran 2020), Maggio ve diğerleri/İtalya (Başvuru No: 46286/09, T: 31.5.2011, para.60, https://hudoc.echr.coe.int/, 20 Haziran 2020), Maurice/Fransa (Başvuru No: 11810/03, T: 6.1.2005, para.81, https://hudoc.echr.coe.int/, 20 Haziran 2020), Draon/Fransa (Başvuru No: 1513/03, T: 6.1.2005, para.73, https://hudoc.echr.coe.int/, 20 Haziran 2020) ve Kuznetsova/Rusya (Başvuru No: 67579/01, T: 7.6.2007, para.50, https://hudoc.echr.coe.int/, 20 Haziran 2020) başvuruları kapsamında verilenlerdir.

304 Hem bu kapsamda olup hem de adil dengenin kurulamamış olması nedeniyle verilen ihlal kararlarından bazıları için bkz. Smokovitis/Yunanistan Kararı, AİHM, Başvuru No: 38155/02, T: 2.11.2010İ https://hudoc.echr.coe.int/, 20 Haziran 2020; Pressos Compania Naviera S.A. ve diğerleri/Belçika Kararı, AİHM, Başvuru No: 17849/91, T: 20.11.1995, https://hudoc.echr.coe.int/, 20 Haziran 2020.

bir unsur olarak dikkate alındığından öngörülebilirlik bir ölçüt olarak ölçülülük kriteri ile eklemlenmektedir[305].

Bu başlık altında son olarak geçmişe yürüyen bir düzenlemenin hukuki öngörülebilirlik ilkesine aykırılık taşıdığından söz edilebilmesi için her şeyden evvel önceki düzenlemenin yeni düzenlemeye nazaran bu düzenlemelerden etkilenen kimseler nezdinde yararlandırıcı bir nitelik taşıması gerektiğinden söz etmek gerekir. Diğer bir ifadeyle, geçmişe yürüyen yeni düzenleme öncekine nazaran muhatabı açısından aleyhe hükümler içeriyor olmalıdır[306]. Geçmişe yürüme ilgili kimselerin lehine ise, Anayasaya uygunluk açısından değerlendirme hukuki öngörülebilirlik ilkesi dışındaki diğer ilkeler (söz gelimi eşitlik ilkesi) bakımından yapılabilir[307]. Bu çerçevede denilebilir ki, hukuki öngörülebilirlik ilkesi *"düzenleyici işlemlerin yapıldığı zamandaki koşullara göre kötüleşme"*[308] hallerinde geçmişe yürümeme gereği bağlamında gündeme gelmektedir[309]. Dolayısıyla çalışmada geçmişe yürümezlik ile *"geçmişe etkili yükümleyici, yasaklayıcı, cezalandırıcı, kısaca zedeleyici işlemler yapmama"*[310] gereği kastedilmektedir[311].

---

305 Şirin T., s.610-612; Gemalmaz, Mülkiyet, s.465-467, 558-562; H. Burak Gemalmaz, **Mülkiyet Hakkı: Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi – 6**, Ankara: Avrupa Konseyi Ankara Program Ofisi Yayınları, 2018, s.130-132, 175-179.

306 Akıllıoğlu, Ekonomik Alan, s.39; Ali Nazım Sözer, "Sosyal Sigortalarda Kazanılmış Hakların Korunması Üzerine Bir İnceleme (Süper Emeklilikte Son Durum)", **Çimento Dergisi**, 3(6), 1989, s.13.

307 Öncel vd., s.52.

308 Bülbül, s.50.

309 "Ancak kanun koyucunun kişilerin lehine haklar sağlayan kanuni düzenlemeleri geçmişe etkili olarak yapma konusunda takdir yetkisine sahip olduğuna kuşku yoktur." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2016/150, K: 2017/179, T: 28.12.2017, para.309, R.G. tarih ve sayısı: 15.2.2018-30333; "Hukuk güvenliği ilkesi…eski kanun döneminde oluşmuş ve tamamlanmış hukuki durumların korunmasını gerektirmektedir. Kanunların geçmişe yürütülme yasağıyla, geçmiş dönemde yürürlükte bulunan kanunlara uygun olarak oluşmuş kazanılmış hakların korunması sağlanmaktadır. Bununla beraber, geçmişe yürüme yasağı mutlak bir kural değildir. Geçmişe yürüme yasağının amacı, kişilerin hukuka olan güvenini korumak olduğuna göre, kişilere yükümlülük yüklemeyen aksine, kişiler lehine elverişli durumlar doğuran ve kişilere menfaat sağlayan düzenlemelerin geçmişe yürütülmesine herhangi bir engel bulunmamaktadır." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2014/177, K: 2015/49, T: 14.5.2015, R.G. tarih ve sayısı: 11.6.2015-29383; "Yükümlüler arasında eşitsizliğe yol açmayacak düzenlemeler, üstelik yükümlülerin yararına olunca, geriye yürütülmekle hukuksal güvenlik ilkesini çiğnemiş sayılamaz." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 1989/6, K: 1989/42, T: 7.11.1989, R.G. tarih ve sayısı: 6.4.1990-20484.

310 Akıllıoğlu, Ekonomik Alan, s.39.

311 Yalnız burada bir hususun altını çizmek gerekir. O da lehe-aleyhe düzenleme ayrımının özel hukuk ve kamu hukuku kökenli ilişkilerde birbirinden farklılık taşıdığıdır. Zira özel hukuk kökenli ilişkileri düzenleyen bir hüküm ilişkinin taraflarından birinin lehine olacak şekilde geçmişe temas ettiğinde bu durum ilişkinin diğer tarafı açısından aleyhe bir netice doğurmaktadır. Böyle olunca da geçmişe yürür düzenleme ile aleyhine sonuç doğan kimse açısından hukuki öngörülebilirlik ilkesinin ihlal edilmiş olduğu iddiası gündeme gelebilecektir. Ancak kamu hukuku kökenli ilişkilerde durum genellikle böyle değildir. Zira ilişkinin zayıf tarafı olan birey lehine düzenlemeler getirilmesi ilişkinin diğer tarafı olan devlet bakımından bazı yükümlülüklere işaret etmektedir. Devletin böyle bir düzenlemeyi tercih ediyor oluşu esasen hukuk devleti ilkesi ya da temel haklar alanına yönelik bir tesir meydana getirmeyeceğinden hukuki öngörülebilirlik yönünden değerlendirme yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Bkz. Şirin T., s.681.

1. 4. 2. 2. 1. 2. 1. Kuralların Zaman Bakımından Uygulanması ve Geçmişe Yürüme

Geçmişe yürümeme esası hukuk kurallarının zaman bakımından uygulanması ile bağlantılı olduğundan bu konuya dair bazı ihtimal ve normlardan söz etmek gerekir. Bu ihtimal ve normlar esas itibariyle yürürlüğe giren bir düzenlemenin hangi hukuki durum, işlem ve olaylara uygulanabilecekleri ile ilgilidir. Burada zaman bakımından uygulanma ile ilgili dört farklı ihtimal ve norm gündeme gelmektedir. İlk olarak yeni düzenleme eski düzenleme zamanında başlayıp bitmiş, tamamlanmış ve sonuçlarını doğurmuş hukuki durum, işlem ve olaylara uygulanabilir. Bu ihtimalde zaman bakımından uygulanma ile ilgili normlardan, *geçmişe yürüme normu* söz konusu olmaktadır. İkinci olarak yeni düzenleme önceki düzenleme zamanında başlamış ancak henüz tamamlanmamış hukuki durum, işlem ve olaylara uygulanabilir. Dikkat edilirse bu ihtimalde önceki düzenleme zamanında tamamlanmış olgulara yeni düzenleme uygulanmamaktadır. Burada mevzu bahis olan norm, *derhal uygulama normudur*. Üçüncü olarak yeni düzenleme yalnızca yürürlüğe girdikten sonra meydana gelen hukuki durum, işlem ve olaylara uygulanabilir. Böylece derhal uygulama normunun kapsamı daraltılmış olur. Yeni düzenleme eski düzenleme zamanında başlamakla birlikte henüz tamamlanmamış hukuki durum, işlem ve olaylara uygulanmaz. Bahsi geçen hukuki olgulara eski düzenleme uygulanmaya devam etmekte ve etkisini sürdürmektedir. Buradaki norm, *etkiyi devam ettirme normdur*. Son olarak da yeni düzenleme yayımlanmakla birlikte sonraki bir tarihte yürürlüğe girişi kararlaştırılmış olabilir. Yeni düzenleme yürürlüğe girene dek eski düzenleme yürürlükte kalmaya devam eder. Söz gelimi yeni düzenlemenin yayımlandıktan iki yıl sonra yürürlüğe gireceği öngörülmüşse bu süre içerisinde yeni düzenleme değil eski düzenleme uygulanır. Bu şekilde yeni düzenlemenin etkisi geciktirilmiş ya da ertelenmiş olmaktadır. Bu son ihtimalde ise, *erteleme normu* söz konusu olmaktadır[312].

Geçmişe yürüme olgusunun kapsamına yukarıdaki ihtimallerden ilkinin (dolayısıyla zaman bakımından uygulanma normlarından bu ihtimale denk düşen geçmişe yürüme normunun) girdiği hususunda bir tereddüt bulunmamaktadır. Yine benzer bir tereddütsüzlük hali son iki ihtimalde (dolayısıyla bu ihtimallere tekabül eden etkiyi devam ettirme ve erteleme normları bakımından)

---

312 Gio ten Berge ve Rob Widdershoven, "The Principle of Legitimate Expectations in Dutch Constitutional and Administrative Law", E. H. Hondius (Ed.), **Netherlands Reports to the Fifteenth International Congress of Comparative Law**, Bristol: Intersentia Rechtswetenschappen, 1998, s.431; Bahsi geçen ilk üç ihtimalde zaman bakımından uygulama ile ilgili normların *"geçmişe yürüme"*, *"derhal uygulama"* ve *"etkiyi sürdürme"* olarak adlandırılması için bkz. Tekin Akıllıoğlu, "Yasaların (Anayasa Dahil) Zaman İçinde Uygulanması", **Anayasa Yargısı Dergisi**, 1, 1984, (Zaman), s.280; Son ihtimal özellikle belirli bir alanda yeni baştan düzenleme yapan kod/temel kanunların tamamı ya da belirli maddeleri açısından gündeme gelmektedir. Ayrıca bu ihtimalde ortaya çıkan söz konusu geciktirici yahut erteleyici etki hangi maddeler için getirilmek isteniyorsa bu hususa ilgili kanunda açıkça yer verilmektedir. Bununla birlikte düzenleme pratiğinde yaygın olarak torba kanunlarla karşılaşıldığından söz konusu ihtimalin oldukça istisnai olduğunu belirtmek gerekir.

geçmişe yürüme olgusunun bulunmadığı ile ilgili olarak da geçerlidir. Nitekim bu ihtimallerde yeni düzenleme yürürlüğünden önceki hukuki olgulara uygulanmamakta böylelikle hukuki öngörülebilirlik ilkesi bakımından sorun teşkil eden bir durum gündeme gelmemektedir[313]. Ancak ikinci ihtimal (dolayısıyla buna karşılık gelen derhal uygulama normu) açısından benzer bir halin bulunduğunu söyleyebilmek pek mümkün görünmemektedir[314]. Zira yeni düzenlemenin yürürlüğe girer girmez ilişkin bulunduğu hukuki olgulara derhal uygulanmasının zaman bakımından uygulama açısından asıl olduğu ve bu halde geçmişe yürümeden söz edilemeyeceği görüşüne öğreti ve yargı kararlarında azımsanamayacak bir ölçüde rastlanılmaktadır[315]. Hemen belirtmek gerekir ki, bu ihtimal açısından geçmişe yürümenin vukuu bulmadığının kabulü ilgili düzenlemenin hukuki öngörülebilirliği ihlal etmediği ve dolayısıyla yapılacak Anayasaya uygunluk denetimlerinde salt bu nedenle iptal kararı verilemeyecek olması neticelerini doğurmaktadır. Ancak bizim de katıldığımız ve gelişen haklı beklentiler doktrini çerçevesinde günümüzde hâkim görüş olarak nitelendirebileceğimiz görüşe göre ise, kavramsal açıdan böyle bir yaklaşım doğru kabul edilse dahi[316], yürürlüğe giren bir düzenlemenin geçmişte başlamış ancak tamamlanmamış hukuki olgulara derhal uygulanarak etkisini göstermesi ilgili düzenlemenin geçmişe etkili sonuçlar doğurması gerçeğini ortadan kaldırmamaktadır[317]. Zira tamamlanmamış dahi olsa hukuki olgu eski düzenleme döneminde vukuu bulmaya başlamış bir vaziyettedir. Bu nedenle ikinci ihtimal ve derhal uygulama

---

313 Ercan Sarıcaoğlu ve Abdullah Arıkan, "Gerçek Olmayan Geçmişe Yürüme v.s. Haklı Beklentilerin Korunması İlkesi: 7194 Sayılı Kanun Örneği Üzerinden Bir Değerlendirme", **SÜHFD**, 29(2), 2021, s.1510.

314 Baysal, Zaman, s.475; Başak Baysal, "Türk Borçlar Kanunu'nun Yürürlüğü", **İÜHFM**, 70(1), 2012, s.226-227.

315 Bu görüş temellerini Fransız hukukçu Roubier'den almaktadır. Bkz. Akıllıoğlu, Ekonomik Alan, s.41; Bıyıklı, s.98; Turgut Tan, **İdari İşlemin Geri Alınması**, Ankara: AÜSBF Yayınları No: 298, 1970, (Geri Alma), s.58; Baysal, Zaman, s.486, 500; Anayasa Mahkemesinin pek çok kararında bahsi geçen yaklaşımın izlerini görebilmek mümkündür. Bu konuda yakın tarihli bir kararındaki şu ifadeler örnek olarak verilebilir: "Kanunların geriye yürümesi, getirilen yeni kuralın eski kural döneminde tamamlanmış ve hukuki sonuçlarını doğurmuş hukuksal durum, ilişki ve olaylara uygulanmasıdır. Yeni kuralın eski kural yürürlükte iken başlamakla beraber henüz sonuçlanmamış hukuksal durum, ilişki ve olaylara uygulanması ise kanunların geriye yürümesi olarak nitelendirilemez." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2018/103, K: 2019/4, T: 13.2.2019, para.16-17, 21-22, R.G. tarih ve sayısı: 14.3.2019-30704.

316 Özgüven, Geriye Yürümezlik, s.26; Bununla kastedilen ikinci ihtimale denk düşen zaman bakımından uygulanma normunun geçmişe yürüme değil de derhal uygulama olarak adlandırılmasıdır. Böylece iki ihtimal arasında ayrım yapılmaktadır. İleride de değinileceği üzere, ilk ihtimal geçmişe yürümenin dar anlamına, ikinci ihtimal ise geniş anlamına tekabül etmektedir.

317 A. De Laubadare, **Droit Public Économique**, Paris: Dalloz, 1983, s.274 Aktaran: Akıllıoğlu, Ekonomik Alan, s.40; Özgüven, Geriye Yürümezlik, s.18-21, 27; Anayasa Mahkemesinin, ileride ayrıntılı olarak değinileceği üzere, haklı beklentilerin korunması ilkesi kapsamında yapmış olduğu denetimler esas itibariyle derhal uygulama normunun benimsendiği düzenlemeler nezdinde ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla Yüksek Mahkeme her ne kadar bazı kararlarında yeni düzenlemenin etkilerini derhal doğuruyor olmasını geçmişe yürüme kapsamında görmeyerek ret kararı ile sonuçlandırmakta ise de yakın tarihli bir kısım kararlarında bahsi geçen etkileri haklı beklentilerin (aynı zamanda öngörülebilirliğin) zedelendiği gerekçesiyle iptal edebilmektedir. Bu sebeple mezkûr kararlar bağlamında Yüksek Mahkemenin yeni bir düzenlemenin derhal uygulanması hususunu dolaylı da olsa geçmişe yürüme olgusu içerisinde değerlendirdiğini söyleyebilmek mümkündür.

normu geniş anlamıyla da olsa geçmişe yürüme olgusunun kapsamına girmektedir. Ancak belirtmek gerekir ki, geçmişe yürüme veya derhal uygulama normlarının tercih edildiği düzenleme örneklerinde hukuki öngörülebilirlik yönünden ortaya çıkabilecek zedelenme boyutu da esas itibariyle birbirlerinden farklı seviyelerdedir. Çünkü geçmişe temas birinde tamamlanmış diğerinde ise tamamlanmamış hukuki olgulara yönelmektedir[318].

Geçmişe yürüme olgusu bakımından öğreti ve yargı kararlarında yaygın olarak gerçek (dar anlamda) geçmişe yürüme ve gerçek olmayan (görünüşte/geniş anlamda) geçmişe yürüme olmak üzere ikili bir ayrım yapılmaktadır[319]. Bu ayrımın temelinde, yürürlüğe giren bir düzenlemenin münderecatına dahil ve önceki düzenleme zamanında başlamış bir hukuki olgunun yeni düzenleme yürürlüğe girmeden evvel tamamlanmış olup olmadığı kriteri esas alınmaktadır. Diğer bir ifadeyle, kuralların zaman bakımından uygulanması ile ilgili yukarıda değinilen ilk ihtimal ve geçmişe yürüme normu gerçek geçmişe yürümeye, ikinci ihtimal ve derhal uygulama normu ise gerçek olmayan

---

318 Bu noktada usule yönelik düzenlemelerin zaman bakımından uygulanmasında gerek öğretide gerekse içtihatlarda derhal uygulama normunun benimsendiğini belirtmek gerekir. Nitekim yargılamaya ilişkin kanunların zaman bakımından uygulanması baz alındığında bu durumu somut bir biçimde görebilmek mümkündür. Söz gelimi ceza muhakemesi hukuku alanında yürürlüğe giren bir düzenleme muhakeme sürecinde tamamlanmamış işlemler bakımından derhal uygulanma imkânı bulacaktır. Yeni düzenlemenin lehe ya da aleyhe olmasının kural olarak bir önemi bulunmamaktadır. Dolayısıyla ceza muhakemesine ilişkin kuralların zaman bakımından uygulanması maddi ceza hukukuna ilişkin kurallarınkinden farklılık taşımaktadır. Ancak belirtmek gerekir ki, usule yönelik bir konu da olsa her durumda derhal uygulama normunun tercih edilmesi hukukun öngörülebilir olması gereği bakımından bazı olumsuz sonuçlar doğurabilecektir. Zira haklı beklentilerin korunması ilkesi, şüphe götürmeksizin, bahsi geçen mahiyetteki düzenlemeler açısından da geçerlidir. Ceza hukuku öğretisinde de mezkûr normun muhakeme sürecine ilişkin düzenlemeler bakımından her koşulda benimsenmesinin bazen birtakım haksızlıklara ya da ağır surette hakkaniyete, adalete aykırı neticelerin meydana gelmesine yol açabileceği belirtilerek bu gibi durumlarda normun derhal tesir göstermesi esasına kanun koyucu tarafından geçici düzenlemelerle istisna getirilmesi ya da böyle bir düzenleme olmasa dahi yargı makamlarınca ilgili esasın yumuşatılması gerektiği savunulmaktadır. Bu çerçevede örneğin şikâyet, itiraz ya da kanun yoluna başvurma sürelerinin kısaltılması ihtimallerinde derhal uygulama normuna sıkı sıkıya bağlı kalmak mevzu bahis müesseselere başvuracaklar açısından hak kayıplarına yol açabilecek ve eski düzenleme nezdindeki süreye güvenerek başvuruda bulunma konusunda acele etmemiş olan kimselerin haklı beklentilerini hiçe saymak anlamına gelebilecektir. Söz gelimi belli bir kanun yoluna başvuru süresi otuz gün iken kanun değişikliği ile on güne indirilmiş olsun. Değişikliğin yürürlüğe girdiği tarih itibariyle başvuru süresi bakımından yirminci günde olan bir kimse derhal uygulama normunun kabulü halinde artık kanun yoluna başvuramayacaktır. Böyle bir durumda ise yukarıda değinilen sakıncalar ortaya çıkacaktır. Bu konuda bkz. Nurullah Kunter ve Feridun Yenisey, **Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku**, Onbirinci Bası, İstanbul: Beta Yayınları, 2000, s.492-493; Nur Centel ve Hamide Zafer, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, Yenilenmiş ve Gözden Geçirilmiş 11. Bası, İstanbul: Beta Yayınları, 2014, s.56-58; Soyaslan, s.114; M. Emin Artuk vd., **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Yenilenmiş Gözden Geçirilmiş 9. Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi, 2015, s.158; Feridun Yenisey ve Ayşe Nuhoğlu, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, Güncellenmiş 6. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2018, s.97; Yener Ünver ve Hakan Hakeri, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 14. Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi, 2018, s.89.

319 Bu ayrım esas itibariyle Alman Anayasa Mahkemesi tarafından hukuk literatürüne kazandırılmıştır. Türk Anayasa Mahkemesi de kararlarında büyük ölçüde bu ayrımdan hareket etmektedir. Bkz. Şirin T., s.609, 665.

geçmişe yürümeye denk düşmektedir[320]. Bu ayrımdan hareketle geçmişe yürüyen düzenlemelerin Anayasaya uygunluğunun değerlendirilmesinde esas itibariyle kazanılmış haklara saygı ve haklı beklentilerin korunması ilkelerine başvurulmaktadır. Anayasa Mahkemesinin gerçek geçmişe yürüme hallerinde kazanılmış haklar yönünden, gerçek olmayan geçmişe yürüme hallerinde ise özellikle yakın tarihli kararlarıyla birlikte haklı beklentiler yönünden denetim yaptığı görülmektedir. Bir çıkarım olarak şunu ifade edelim ki haklı beklentiler ve kazanılmış haklara saygı esasları, geçmişe yürümeden doğan ihlal başvurularında hukuki öngörülebilirlik ilkesi zemininde yapılan denetimin temelini oluşturmaktadır[321].

Geçmişe yürümenin türüne göre denetime esas alınan kriter farklılaşmakla birlikte, gerçekleştirilecek denetimlerde her iki tür itibariyle de ortak bir noktanın bulunduğundan söz etmek gerekir. O da kamu düzeni veya kamu yararı nedeniyle ilgili düzenlemenin geçmişe yürümesinin gerekliliği iddiası, hukuk devleti Anayasal ilkesinden doğan hukuki güvenlik, belirlilik, öngörülebilirlik gibi türetilmiş Anayasal değerlerle çatışma halindedir. Esasında her iki geçmişe yürüme türü bakımından da meselenin düğümlendiği yer burasıdır. Nitekim çatışan değerler mutlak mahiyet taşımadıklarından biri diğerine her koşulda üstünlük sağlayamaz. Dolayısıyla somut düzenleme bazında sözü geçen değerler arasında haklılaştırılabilir/makul bir denge kurulması gerekmektedir. Bu dengenin kurulmasında ise gerek hukuk devleti ilkesinin en önemli unsurlarından gerekse temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasının sınırlarından birini teşkil eden ölçülülük ilkesinden[322] istifade edilmelidir. Bu sebeple de ne zaman kamu düzeni ya da yararı ile öngörülebilirlik arasında ilki lehine ölçüsüz bir ilişki var ise, işte o vakit ilgili düzenlemenin

---

320 "Anayasa Mahkemesinin çeşitli kararlarında, kanunların geriye yürümezliği ilkesi ile ilgili olarak gerçek geriye yürüme ve gerçek olmayan geriye yürüme ayrımı yapılmaktadır. Gerçek geriye yürüme, yeni getirilen kuralın eski kural döneminde tamamlanmış ve hukuki sonuçlarını doğurmuş hukuksal durum, ilişki ve olaylara uygulanmasıdır. Gerçek olmayan geriye yürüme ise yeni getirilen kuralın eski kural yürürlükte iken başlamakla beraber henüz sonuçlanmamış hukuksal durum, ilişki ve olaylara uygulanması anlamına gelmektedir." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2016/150, K: 2017/179, T: 28.12.2017, para.310, R.G. tarih ve sayısı: 15.2.2018-30333.

321 Sarıcaoğlu ve Arıkan, s.1512-1513.

322 Werner Heun, **Die Verfassungsordnung der Bundesrepublik Deutschland**, Tübingen: Mohr Siebeck, 2012, s.50 Aktaran: Şirin T., s.630; "Kanun koyucu…takdir yetkisini kullanırken diğer bir ifade ile herhangi bir konuda düzenleme yaparken kamu yararını da göz önünde bulundurmak zorundadır. Ancak getirilen kural ile ulaşılmak istenen amaç arasında adil bir dengenin bulunması, hukuk devleti ilkesinin bir gereğidir. Kural ile ulaşılmak istenen amaç arasında bulunması gereken adil denge, "ölçülülük ilkesi" olarak da adlandırılmakta ve bu ilkenin alt ilkelerini de elverişlilik, gereklilik ve orantılılık ilkeleri oluşturmaktadır. "Elverişlilik ilkesi", öngörülen kuralın ulaşılmak istenen amaç için elverişli olmasını, "gereklilik ilkesi" öngörülen kuralın ulaşılmak istenen amaç bakımından gerekli olmasını, "orantılılık ilkesi" ise öngörülen kural ile ulaşılmak istenen amaç arasında olması gereken orantıyı ifade etmektedir." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2016/13, K: 2016/127, T: 22.6.2016, para.18, R.G. tarih ve sayısı: 21.9.2016-29384.

Anayasaya aykırılık taşıdığı söylenebilir[323]. Ancak takip eden iki alt başlıkta da değinileceği üzere, kazanılmış haklar ile haklı beklentilerin korunma düzeyleri aynı olmadığından[324] geçmişe yürüme türlerinde söz konusu dengenin kurulması birbirinden farklılık göstermektedir.

Kuralların zaman bakımından uygulanmasında, normun teşriindeki kronolojik tercihin yapılmasında kanun koyucunun yahut yürürlük aşamasında hukuk uygulayıcılarının takdir yetkileri ve sınırları üzerinde de durulmalıdır. Öncelikle belirtmek gerekir ki, kanun koyucu yürürlüğe koyacağı düzenlemenin zaman itibariyle nasıl uygulanacağına dair bahsi geçen normlardan birini tercih etme noktasında takdir yetkisine sahip olup söz konusu tercihini ilgili kanunda açıkça zikredebilir. Eğer geçmişe yürüme ve derhal uygulama normlarından birini tercih etmişse bu yöndeki tercihi esas itibariyle geçmişe yürümezlik esası çerçevesinde Anayasaya uygunluk denetimine tabi tutulur. Ancak kanun koyucu tercihini belli etmeyebilir. Böyle bir durumda hukuk uygulayıcılarının derhal uygulama veya etkiyi devam ettirme normlardan birini tercih etme noktasında takdir yetkisi bulunmaktadır[325]. Ancak hukuk uygulayıcıları bu konudaki takdir yetkilerini geçmişe yürüme normunu tercih etmek suretiyle kullanamazlar. Zira geçmişe yürüme normu sadece kanunda açıkça öngörülmüşse ve bir sonraki başlıkta değinileceği üzere ancak bazı istisnai hallerde hukuka uygun olabilir[326]. Ayrıca derhal uygulama normunun tercih edilebilmesi hukuka olan güvenin korunmasını mümkün kılabilmek amacıyla bazı sınırlamalara tabi tutulmaktadır. Nitekim yürürlüğe giren kuralların ilgili bulundukları hukuki ilişkilere derhal uygulanacağının benimsenmesi halinde haklı beklentilerin zedelenmesi söz konusu ise etkiyi devam ettirme normunun tercih edilmesi gerekir. Bu yönde bir tercih haklı beklentilerin korunmasını temin etmesi dolayısıyla hukuki öngörülebilirlik ilkesi bakımından daha yerinde olacaktır. Aksi takdirde idare tarafından yeni düzenlemenin derhal uygulanacağı yönünde yapılan idari yorum yargı makamları nezdinde düzenleyici veya bireysel idari işlemin iptaline sebep olabilir.

1. 4. 2. 2. 1. 2. 1. 1. Gerçek Geçmişe Yürüme ve Kazanılmış Haklara Saygı

---

323 Şirin T., s.630, 635, 668, 670, 693; "Geriye yürümezlik ilkesi hakkında Anayasa'da açık bir kural bulunmamasına karşın, Anayasa Mahkemesi, hukuk devleti ilkesi ve ölçülülük yönlerinden yargısal denetim yapar." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 1989/6, K: 1989/42, T: 7.11.1989, R.G. tarih ve sayısı: 6.4.1990-20484.

324 Erdoğan, Anayasal Demokrasi, s.150; Hasan Tuna Göksu, "6494 Sayılı Kanun ile Yargıtay ve Danıştay Üyeliği İçin Getirilen 20 Yıl Hizmet Şartının Anayasa'ya Uygunluğu", **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, (3), 2013, s.166-169.

325 Akıllıoğlu, Zaman, s.280-281.

326 P. Roubier, **Les Conflits de Lois Dans le Temps Cilt: I**, Paris: Sirey, 1929, s.10-11 Aktaran: Akıllıoğlu, Zaman, s.284-285; Seyfullah Edis, **Medeni Hukuka Giriş ve Başlangıç Hükümleri**, Gözden Geçirilmiş 4. Bası, Ankara: AÜHF Yayınları No: 491, 1989, s.181; Keyman ve Toroslu, s.60-61; Baysal, Zaman, s.486.

Yeni bir hukuk kuralı önceki kural zamanında tamamlanmış ve sonuçlarını doğurmuş hukuki durum, işlem ve olaylara uygulanıyor ise söz konusu kural gerçek geçmişe yürümenin bir örneğini teşkil etmektedir. Bu nitelikteki düzenlemeler kazanılmış haklara dokunur mahiyette olduklarından hukuki öngörülebilirlik (daha genel bir bakış açısıyla hukuki güvenlik) ilkesini zedelemektedirler[327]. Bu noktada kazanılmış hak kavramı ile ne kastedildiğine değinmek gerekir. Kazanılmış hak esas itibariyle *"doğumu anında hukuka uygun olarak tamamlanmış ve böylece kişiye özgü, lehte sonuçlar doğurmuş, daha sonra mevzuat değişikliği ya da işlemin geri alınması gibi nedenlere rağmen, hukuk düzenince korunması gereken hak"*[328] şeklinde tanımlanabilir[329]. Bu çerçevede kazanılmış haklar

---

327 "Hukuk devletinin önemli bir unsuru olarak hukuk güvenliği…yürürlükteki mevzuatın süreceğine duyulan güveni de içerir. Bu nedenle hukuk devleti idealinin gerçekleşebilmesi için bireylerin kazanılmış haklarına saygı gösterilmesi bir zorunluluktur. Dolayısıyla yürürlükte bulunan hükümlere göre gerçekleşmiş durumlar ile elde edilmiş hakların korunması hukuk devletinin gereği olarak görülmelidir." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2008/7, K: 2011/80, T: 18.5.2011, R.G. tarih ve sayısı: 19.9.2013-28770.

328 Oğurlu, s.28.

329 "Kazanılmış hak, özel hukuk ve kamu hukuku alanlarında genel olarak, bir hak sağlamaya elverişli nesnel yasa kurallarının bireylere uygulanması ile onlar için doğan öznel hakkın korunmasıdır. Kazanılmış bir haktan söz edilebilmesi için bu hakkın, yeni kanundan önce yürürlükte olan kurallara göre bütün sonuçlarıyla fiilen elde edilmiş olması gerekir. Kazanılmış hak kişinin bulunduğu statüden doğan, tahakkuk etmiş ve kendisi yönünden kesinleşmiş ve kişisel alacak niteliğine dönüşmüş haktır." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2017/18, K: 2019/66, T: 25.7.2019, para.65, R.G. tarih ve sayısı: 1.11.2019-30935; "…hükümlerinin uygulanacağı öngörülmekte olup taraflar arasında eski kural döneminde tamamlanmış, sona ermiş bir hukuksal durum söz konusu değildir. Dolayısıyla taraflar arasında devam eden bir hukuki ilişki bulunduğundan kazanılmış haktan ya da kesinleşmiş işlemlerden söz edilemez." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2016/150, K: 2017/179, T: 28.12.2017, para.318, R.G. tarih ve sayısı: 15.2.2018-30333; "Kazanılmış hak kişinin bulunduğu statüden doğan, tahakkuk etmiş ve kendisi yönünden kesinleşmiş ve kişisel alacak niteliğine dönüşmüş haktır." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2017/160, K: 2017/178, T: 28.12.2017, para.17, R.G. tarih ve sayısı: 31.1.2018-30318; Anayasa Mahkemesi, E: 2014/177, K: 2015/49, T: 14.5.2015, R.G. tarih ve sayısı: 11.6.2015-29383; Anayasa Mahkemesi, E: 2011/142, K: 2013/52, T: 3.4.2013, R.G. tarih ve sayısı: 29.5.2014-29014; Anayasa Mahkemesi, E: 2011/147, K: 2012/152, T: 11.10.2012, R.G. tarih ve sayısı: 31.12.2013-28868; Anayasa Mahkemesi, E: 2011/140, K: 2012/185, T: 22.11.2012, R.G. tarih ve sayısı: 31.12.2013-28868; "Kuralda, Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten önce oluşmuş mevcut durumlara ilişkin herhangi bir düzenleme yer almadığından kazanılmış hak ihlali yönünden tartışılması gereken anayasal bir sorun bulunmamaktadır." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2013/95, K: 2014/176, T: 13.11.2014, R.G. tarih ve sayısı: 13.3.2015-29294; "Kazanılmış haklara saygı, yürürlükteki hukuka uygun olarak doğmuş olan hakların yeni bir yasa ile ortadan kaldırılamamasını gerektirir." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2009/30, K: 2011/76, T: 12.5.2011, R.G. tarih ve sayısı: 12.7.2011-27992; "…yapılacak yasal düzenlemelerde, daha önce tesis edilmiş bulunan ve kişilerin lehine hukuki sonuçlar doğuran işlemlerin gözetilmesi gerekmektedir. Bu işlemlerin doğurduğu hukuki sonuçları ortadan kaldıracak şekilde yasama tasarrufunda bulunulması, hukuk güvenliği ilkesine aykırılık oluşturmaktadır." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2005/51, K: 2007/12, T: 31.7.2007, R.G. tarih ve sayısı: 27.4.2011-26505; "Hukuksal güvenliğin bir sonucu da kazanılmış haklara saygı gösterilmesi ilkesidir…Kişilerin hukuk düzenine güvenerek elde ettikleri hakların sonradan çıkarılacak yasal düzenlemelerle ihlal edilmemesi bu ilkenin gereğidir." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2006/64, K: 2006/54, T: 4.5.2006, R.G. tarih ve sayısı: 5.10.2006-26310; "…kazanılmış bir haktan söz edilebilmesi için bu hakkın yeni yasadan önce yürürlükte olan kurallara göre bütün sonuçlarıyla fiilen elde edilmiş olması gerekmektedir." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2005/10, K: 2005/111, T: 29.12.2005, R.G. tarih ve sayısı: 26.7.2006-26240; Bir karşı oy yazısı: "Hukukta kazanılmış hak, kamu kesiminde olsun, özel kesimde olsun güvenirliğin kanıtı, uygunluğun ölçüsüdür. Olmadık bir nedenle çiğnenmesi anayasal düzeyde haklı bulunamaz." Anayasa Mahkemesi, E: 1996/1, K: 1996/18, T: 11.6.1996, R.G. tarih ve sayısı: 18.10.1997-23144.

"tam olarak kurulmuş hukuki durumlara bağlanmış ayrıcalık"[330] olarak da ifade edilebilir. Dolayısıyla hukuk kurallarının dar anlamda geçmişe yürümemesi ile kazanılmış haklara saygı esasları birbirleriyle örtüşme hali içerisindedir[331]. Kazanılmış hakların tanınıp korunması hukukun genel ilkelerindendir[332] ve bunun için yürürlükteki hukuk kurallarına uygun olarak ilgili kimseler lehine doğmuş ve tamamlanmış olan hukuki olgulara[333] sonradan yürürlüğe girecek düzenlemeler ile müdahale edilmemesi gerekir. Böylece hukuka karşı daha evvel oluşmuş olan güven de korunmuş olacaktır[334]. Bu doğrultuda gerçek geçmişe yürüme mahiyetindeki düzenlemelerin kazanılmış hakları ve hukuki öngörülebilirliği ihlal etmeleri sebebiyle kural olarak Anayasaya aykırılık taşıdıklarını

---

330 Carlo Santulli, "Les Droit Acquis", **Revue Fraçaise de Droit Administratif**, (1), 2001, s.88 Aktaran: Oğurlu, s.25.

331 Belirtmek gerekir ki, kazanılmış haklara saygı ile geçmişe yürümezlik esası arasında yakın bir ilişki bulunmakla birlikte her iki kavram arasındaki sınırın da doğru bir şekilde çizilmesi gerekir. Zira dar anlamda geçmişe yürüme hallerinde ortaya çıkan kesişim haricinde her iki kavramın da diğer kavramla ilgisi bulunmayan görünümleri vardır. Söz gelimi her geçmişe yürüyen düzenleme kazanılmış hakları zedelemez. Zira gerçek olmayan geçmişe yürüme hallerinde ortada kazanılmış bir hak yoktur. Burada yalnızca kazanılması beklenen bir haktan söz edilebilir. Bu beklenti ise ancak bazı durumlarda korunabilir ve söz konusu düzenleme hukuka aykırı bulunabilir. Bu sebeple geçmişe yürümezlik geniş anlamıyla dikkate alındığında kazanılmış hak kavramı ile bağlantılı değildir. Yine geçmişe yürümezliğin bireysel idari işlemler nezdindeki müesses durumların korunması görünümünde de ayrışma hali ortaya çıkmaktadır. Zira müesses durumlar hukuka aykırı idari işlemlerden kaynaklandıkları için kazanılmış hakka vücut vermezler. Kazanılmış hak dolayısıyla bir idari işlemin geri alınamayacağından söz edebilmek için bu işlemin hukuka uygun olması şarttır. Buna karşılık hukuka aykırı idari işlemlerin bazı hallerde hukuki güvenlik kaygısıyla müesses duruma vücut verdikleri kabul edilmekte ve idari işlemlerin geçmişe yürümezliği ilkesi çerçevesinde bu işlemler geri alınamamaktadır. Değinilen bu farklılıkların yanı sıra kazanılmış hakları zedeleyen bir idari işlemin her daim geçmişe yürür nitelikte olduğu da söylenemez. Zira kazanılmış hak doğuran bir idari işlemin geleceğe etkili olarak kaldırılması hali bu kapsamda örnek olarak verilebilir. Dolayısıyla tüm bu açıklamalar çerçevesinde denilebilir ki, geçmişe yürümezlik ile kazanılmış haklara saygı esasları arasında birtakım farklılıklar bulunmaktadır ve her iki kavram arasında tam manasıyla bir özdeşlikten söz edilememektedir. Bkz. Tan, Geri Alma, s.59-61; Akıllıoğlu, Zaman, s.288-290; Akıllıoğlu, Ekonomik Alan, s.39; Özgüven, Geriye Yürümezlik, s.55-63.

332 Necmi Yüzbaşıoğlu, **Türk Anayasa Yargısında Anayasallık Bloku**, İstanbul: İÜHF Yayınları No: 703, 1993, s.23; Erkut, Blok, s.74-76; Atar, Anayasa, s.108-109, 111; Zuhal Bereket, **Hukukun Genel İlkeleri ve Danıştay**, Ankara: Yetkin Yayınları, 1996, s.134-138.

333 Erdoğan, Anayasal Demokrasi, 150.

334 "Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devleti ilkesinin temel gereklerinden biri de hiç kuşkusuz kazanılmış haklara saygı gösterilmesidir. Kazanılmış haklara saygı, hukuk güvenliği ilkesinin bir sonucu olup hukukun genel ilkelerinden birini oluşturmaktadır. Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2017/18, K: 2019/66, T: 25.7.2019, R.G. tarih ve sayısı: 1.11.2019-30935; Anayasa Mahkemesi, E: 2017/20, K: 2018/75, T: 5.7.2018, R.G. tarih ve sayısı: 31.12.2013-28868; Anayasa Mahkemesi, E: 2011/147, K: 2012/152, T: 11.10.2012, R.G. tarih ve sayısı: 30.11.2018-30611; "Geçmiş, yeni çıkarılan bir kanunun etki alanı dışında kalır. Bu nedenle, sonradan yürürlüğe giren kanunların geçmişe ve kesin nitelik kazanmış hukuksal durumlara etkili olmaması hukukun genel ilkelerindendir." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2014/177, K: 2015/49, T: 14.5.2015, R.G. tarih ve sayısı: 11.6.2015-29383; "…düzenleyen kuralın kazanılmış hakları veya genel olarak hukuk güvenliği ilkesini ihlal eden bir yönü bulunmamaktadır." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2013/114, K: 2014/184, T: 4.12.2014, para.61, R.G. tarih ve sayısı: 16.7.2015-29418; "…Kazanılmış haklara saygı ilkesi de hukukun genel ilkeleri ve hukuk devleti kavramı içerisinde yer alır. Bu ilkenin temel amacı bireylerin hukuk güvenliğini sağlamaktır." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2009/58, K: 2011/52, T: 17.3.2011, R.G. tarih ve sayısı: 23.7.2011-28003.

belirtmek gerekir. Zira Anayasa Mahkemesi de esas itibariyle bu yönde bir yaklaşım sergilemektedir[335] [336].

---

[335] "Bu Kanunun sinema eseri sahipliği ile ilgili hükümleri, 4110 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği 12/6/1995 tarihinden sonra yapımına başlanan sinema eserlerine uygulanır." hükmünü içeren 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'nun 4630 sayılı Kanun'un 35. maddesi (3.3.2001 tarihinde yürürlüğe girmiştir) ile değiştirilen Ek 2. maddesinin son fıkrası Anayasa Mahkemesince geçmişe yürümezlik ile kazanılmış haklara saygı esasları çerçevesinde değerlendirilmiş ve nihayetinde hukuki güvenlik ilkesini ihlal ettiği gerekçesiyle hukuk devleti ilkesini düzenleyen Anayasa'nın 2. maddesine aykırı bulunmuştur. İlgili düzenleme aynı zamanda mülkiyet hakkına tesir ettiğinden (mülkiyet hakkının düzenlendiği) Anayasa'nın 35. maddesi bakımından da aykırılık tespitinde bulunulmuştur. Ancak alıntılanan kısım incelendiğinde görülebileceği üzere iptal kararı düzenlemenin tamamı değil de belli bir yönü itibariyle verilmiştir: "5846 sayılı Kanun'un 8. maddesinin ilk hâli uyarınca 'imal ettiren (yapımcı)' sinema eseri sahibiyken, anılan maddede 4110 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle 'yönetmen', 'özgün müzik bestecisi' ve 'senaryo yazarı' sinema eseri sahibi olarak kabul edilmiş ve 4630 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle bu eser sahiplerine 'diyalog yazarı' ve canlandırma (animasyon) tekniğiyle yapılmış sinema eserlerinde 'animatör' eklenmiştir…İtiraz konusu kuralla, sinema eseri sahipliğine ilişkin hükümlerin 4110 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği 12.6.1995 tarihinden sonra yapımına başlanan sinema eserlerine uygulanacağı düzenlenerek, değişiklikler nedeniyle doğacak ihtilafların önlenmesi ve imal ettirenin (yapımcının) kazanılmış haklarının korunması amaçlanmıştır…Kuralla sinema eseri sahipliğine ilişkin hükümlerin geriye yürütülüp yürütülmediğinin belirlenebilmesi için, öncelikle sinema eseri sahipliğini doğuran olayın ne zaman gerçekleştiğinin tespit edilmesi gerekir. Sinema eserlerinde eser sahipliği, herhangi bir hukuki işleme gerek olmadan eserin meydana getirilmesiyle birlikte kendiliğinden doğar. Kuralla, 4110 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği 12.6.1995 gününden önce sinema eseri sahibi olan imal ettiren (yapımcı) ile bu tarihten itibaren sinema eseri sahibi olarak kabul edilen yönetmen, özgün müzik bestecisi ve senaryo yazarı yönünden sinema eseri sahipliğine ilişkin hükümler geriye yürütülmemektedir. Ancak diyalog yazarı ve animatör, 3.3.2001 gününde yürürlüğe giren 4630 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle sinema eseri sahipleri arasına eklendiği hâlde, kuralla bunlar yönünden de sinema eseri sahipliğine ilişkin hükümlerin 4110 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği 12.6.1995 gününden sonra yapımına başlanan sinema eserlerine uygulanacağı düzenlenmektedir. Buna göre kural, 12.6.1995 gününden sonra yapımına başlanıp 3.3.2001 gününe kadar meydana getirilerek eser sahipliği ortaya çıkmış olan sinema eserlerinde, 'diyalog yazarı' ve 'animatör' yönünden eser sahipliğine ilişkin hükümleri geriye yürütmektedir. Diğer taraftan, eser sahipliği sadece bir hukuki statüden ibaret değildir. Eser sahipliği ile birlikte ve ona bağlı olarak eser üzerindeki fikrî haklar da kendiliğinden kazanılır. 5846 sayılı Kanun'un 8. maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca sinema eseri sahipleri birlikte eser sahibi olduklarından, eser üzerindeki haklara da birlikte sahip olurlar. Anılan Kanun'un 10. maddesinin ikinci fıkrasının atfıyla uygulanması gereken adi şirkete ilişkin hükümler uyarınca ise sinema eseri sahipleri, eser üzerindeki haklardan elde edilen bütün kazançları aralarında eşit olarak paylaşmak ve bunlara ilişkin kararları oybirliğiyle almakla yükümlüdürler. Buna göre, kuralla diyalog yazarı ve animatör yönünden eser sahipliğine ilişkin hükümler geriye yürütülerek 12.6.1995 gününden sonra yapımına başlanıp 3.3.2001 gününe kadar meydana getirilmiş olan sinema eserlerinin üç kişiden oluşan eser sahipleri beş kişiye çıkarılmakta ve daha önce sinema eseri sahibi olan yönetmen, özgün müzik bestecisi ve senaryo yazarının eserin meydana getirilmesiyle birlikte kazanmış oldukları mülkiyet hakkı kapsamında yer alan fikrî hakları üzerindeki kullanma, ürünlerinden yararlanma ve tasarruf yetkileri azaltılmaktadır. Dolayısıyla kural, diyalog yazarı ve animatörler yönünden sinema eseri sahipliğine ilişkin hükümleri geriye yürütüp, eser sahipliği statüsünden doğan, kesinleşmiş ve kişisel niteliğe dönüşmüş olan fikrî haklar üzerindeki yetkileri azaltmak suretiyle kazanılmış hak ve hukuk güvenliği ilkelerini ihlal etmekte ve mülkiyet hakkını zedelemektedir. Açıklanan nedenlerle kural, 'diyalog yazarı ve animatörler' yönünden Anayasa'nın 2. ve 35. maddelerine aykırıdır. İptali gerekir." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2010/73, K: 2011/176, T: 29.12.2011, R.G. tarih ve sayısı: 17.3.2012-28236.

[336] 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 15. maddesine eklenen bir hükmün zaman bakımından nasıl uygulanacağını düzenleyen 6552 sayılı Kanun'un geçici 8. maddesi Anayasa Mahkemesince hukuki güvenlik ilkesini ihlal ettiği gerekçesiyle iptal edilmiştir. Belediye Kanunu'nun 15. maddesine eklenen hüküm 6552 sayılı Kanun'un 121. maddesinde yer almaktadır. Mezkûr hüküm ile icra dairelerine

Ancak daha önce de değinildiği üzere[337], geçmişe yürümezlik esası dar anlamıyla dahi olsa suç ve ceza içeren hükümler dışında kalan düzenlemeler açısından istisna içermeyecek bir surette uygulanma imkânı bulamamaktadır. Çeşitli nedenlerle dar anlamda geçmişe etki eden düzenlemeler Anayasaya aykırı bulunmayabilmektedir[338]. Savaş, ekonomik buhran ya da doğal afetler gibi olağanüstü durumlar mevzu bahis nedenlere örnek olarak gösterilebilir. Tüm bu nedenlerin temelinde yatan değer ya da menfaat ise kamu yararıdır[339]. Kamu yararını temsil eden söz konusu nedenler ile geçmişe yürütülen düzenlemelerin Anayasaya uygunluğu tartışılırken, dar anlamıyla geçmişe yürümeye müsaade edilmemesi halinde düzenleme muhatapları açısından temin edilecek özel yarar ile geçmişe yürümeye gerekçe olarak kabul edilen nedenin dayandığı kamu yararı arasında ölçülü bir denge kurulması gerekir. Fakat gerçek geçmişe yürür mahiyetteki düzenlemeler ile kazanılmış haklara dokunulduğu olgusu göz önünde bulundurulduğunda, mevzu bahis dengenin ancak kamu

belediyeler hakkında haciz kararı almadan evvel ilgili belediyeden borcu karşılamaya yetecek miktarda ve haczedilebilecek mallarını göstermesini isteme zorunluluğu getirilmektedir. Diğer bir ifade ile icra dairesi haciz işlemini, borca yetecek miktarda olmak kaydıyla, belediyenin gösterdiği mallar üzerinde gerçekleştirecektir. On günlük süre zarfında belediye sessiz kalırsa bu hükümden istifade edemeyecek ve icra dairesi genel hükümler çerçevesinde hareket edecektir. Geçici 8. madde ile bu hükmün halihazırda belediyeler hakkında yürütülen icra takipleri hakkında da uygulanacağı ve daha önce yürütülen icra takipleri kapsamında konulan hacizlerin ise kaldırılacağını düzenlenmektedir. Kesinleşmiş haciz kararlarının kaldırılmasına yol açması dolayısıyla gerçek geçmişe yürüme etkisi meydana getiren düzenleme ile ilgili Anayasa Mahkemesinin kararının bir bölümü şu şekildedir: "Kamu hizmetlerinin kesintisiz olarak sürdürülebilmesi için çeşitli önlemlerin alınması doğal kabul edilmekle birlikte, bu konuda kişilerin hakları ve hukukun genel ilkelerinin de göz önünde bulundurulması hukuk devletinin bir gereğidir. İtiraz konusu kuralın, belediyelerin hizmet görme kapasitelerinin kısıtlanmasına yol açmasını engellemek için çıkarıldığı anlaşılmakta ise de, Kanun'un 15. maddesinin son fıkrası hükmünün devam eden her türlü icra takiplerinde uygulanması ve bu maddenin yürürlük tarihinden önce belediye aleyhine yapılmış olan icra takipleri gereğince konulan hacizlerin kaldırılması, kişilerin alacaklarının tahsilini geciktireceği ya da alamamalarına neden olabileceğinden hukuka olan güven duygusunu zedelemekte ve hukuk güvenliği ile bağdaşmamaktadır. Öte yandan, hak arama yollarına başvuran bireylerin bu yolla elde etmek istedikleri alacaklarını almalarının yasama tasarruflarıyla etkisizleştirilmesi, subjektif hakların ihlal edilmesine yol açmakta ve Devlete olan güven duygusunu zedelemektedir. Açıklanan nedenlerle, itiraz konusu kural Anayasa'nın 2. maddesine aykırıdır. İptali gerekir." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2014/194, K: 2015/55, T: 17.6.2015, R.G. tarih ve sayısı: 26.6.2015-29398.

337 Bkz. yukarıda 1.3.2.2.1.2.

338 "Yasaların önceye etki-geriye yürüme (makable şamil) yasağı ilkesi, kazanılmış hak kuralını öne çıkarır. Bir hukuk kuralının yürürlüğü sırasında, bu kurala uygun biçimde tüm sonuçları ile kesin olarak edinilmiş hakların korunması hukuk devletinin gereğidir. Yasakoyucunun bu haklara elatması, değiştirip geri alması düşünülemezse de önceki yasaya göre sağlanmış bir hak, kamusal düzen, toplumsal yarar açısından "kazanılmış hak" korumasından sonsuza değin yararlanamaz." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 1989/14, K: 1989/49, T: 19.12.1989, R.G. tarih ve sayısı: 2.3.1990-20449.

339 "…Bu anlamda değiştirilen kuralın beklenen hakların yanı sıra kazanılmış haklar yönünden dahi etkili olabileceği de belirtilmelidir. Kamu düzeni, genel sağlık gibi haklı nedenlerle daha önce elde edilmiş bir hakkın kullanımı yönünden getirilen ek koşulların mevcut hak sahipleri yönünden gözetilebilmesi de mümkündür." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2016/32, K: 2017/168, T: 13.12.2017, para.27, R.G. tarih ve sayısı: 16.1.2018.

yararının böyle bir geçmişe yürüme bakımından sıradan bir gereklilik halinin ötesinde zorlayıcılık vasfını taşıması durumunda kurulmuş olduğundan söz edilebileceğini[340] belirtmek gerekir[341].

Burada son olarak gerçek geçmişe yürüme örneği düzenlemelerin bazı hallerde yürürlüğe girmeden evvel düzenleme muhatapları nezdinde öngörülebilir mahiyette olmaları sebebiyle Anayasaya aykırı olarak değerlendirilemeyeceklerinden söz etmek gerekir. Nitekim Alman Anayasa Mahkemesi şu üç durumda gerçek geçmişe yürüyen düzenlemeleri iptal etmemektedir. İlk olarak ilgililer düzenleme değişikliği yapılacağından ve bu değişikliğin geçmişe temas edeceğinden yürürlük öncesinde haberdar olabilir veyahut olmaları gerekebilir. Nitekim yapılacak düzenlemelerin önceden kamuoyunda tartışılması veya kamuoyunun önüne gelmesi bu mahiyettedir. Böyle olunca da yeni düzenlemeden haberdar olan ya da olmak durumunda bulunan kimselerin önceki düzenleme nezdinde oluşan güvenlerinin zedeleneceğinden ya da bu güvenlerinin korunmaya değer olduğundan söz edilemeyecektir[342]. İkinci olarak eski düzenleme zamanında bir boşluk bulunmakta ya da hukuki durum ile ilgili bir belirsizlik hali söz konusu ise, yeni düzenlemenin geçmişe dokunur surette uygulanması[343] Anayasaya aykırılık taşımayabilir. Son olarak ise, eski düzenleme yok hükmünde yani açık bir biçimde Anayasaya aykırılık taşıyorsa yine yeni düzenleme dar anlamıyla da olsa

---

340 Şirin T., s.670, 679-680; Bu vasıf esas itibariyle Anayasanın 119. maddesinin ilk fıkrasında hükme bağlanan ve olağanüstü hâl ilanına yol açabilecek *savaş, kamu düzeninin ciddi şekilde bozulması, doğal afet ya da ağır ekonomik bunalım* gibi birtakım sebeplerin vuku bulması hallerinde kazanılabilmektedir. Olağanüstü halin hukuki rejimine dair ayrıntılı bilgi için bkz. Gözler, Anayasa, s.1003-1026; Recep Narter ve Semih Batur Kaya, **Olağanüstü Hal Rejimi: Alacakaranlıkta Yönetim**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2020, s.175 vd.

341 Gerçekten de ölçülü bir denge bakımından böyle bir vasfın aranması gerek kazanılmış haklara saygı gerekse haklı beklentilerin korunması ilkeleri yönünden yapılan denetimler topluca göz önünde bulundurulduğunda gayet makul bir vaziyettedir. Zira öngörülebilirliğin temini için henüz tamamlanmamış hukuki olgular bakımından bunlara eski düzenlemenin uygulanacağına dair düzenleme muhataplarında oluşan haklı beklentilerin korunması yönünde öğreti ve yargı makamları tarafından özellikle son zamanlarda oldukça olumlu bir tutum sergilenmesi, haklı beklentilerden daha ileriki bir aşama olan kazanılmış haklara getirilecek istisnaların da daha dar yorumlanması şeklinde bir yaklaşıma zemin hazırlamaktadır. Zira haklı beklentilere nazaran daha yüksek düzeyde korunması gereken (bkz. Erdoğan, Anayasal Demokrasi, s.150; Göksu, s.166-169.) kazanılmış haklara getirilecek istisnalarda güvenin korunması lehine daha güçlü bir irade ortaya konulması gerekir. Böylece iki müessesenin korunma düzeyleri arasındaki mantıksal tutarlılık da sağlanmış olacaktır. Netice olarak gerçek anlamda geçmişe yürüyen bir düzenlemenin söz konusu istisna nedeniyle hukuka uygun görülebilmesi için böyle bir geçmişe yürümenin alelade bir gereklilikten ziyade zorlayıcı bir mahiyette bulunması nedeniyle haklılaştırılabilir olması gerekir.

342 Ancak ileride ayrıntılı olarak değinileceği üzere (bkz. aşağıda 3.2.1.2.1.3.), bahsi geçen durum geçmişe yürümeyi öngörülebilir kılmakla birlikte ilgili düzenlemenin iptal edilmemesi için ayrıca böyle bir geçmişe teması haklı kılan bir nedene ihtiyaç duyulmaktadır. Aksi takdirde *düzenlemelerin yayımlanmak suretiyle yürürlüğe girmesi* olgusunun bir önemi kalmayacaktır.

343 Böyle bir durumda ilgililerin söz konusu boşluğun ya da belirsizliğin kanun koyucu tarafından geçmişe dönük olarak giderilebileceğini tahmin etmeleri gerektiği söylenebilir. Bkz. P. P. Craig, "Substantive Legitimate Expectations in Domestic and Community Law", **Cambridge Journal Law**, 55(2), 1996, (Legitimate Expectations), s.306.

geçmişe yürüyebilir. Bu duruma örnek olarak eski düzenlemenin Anayasal koşul ve sınırları aşacak bir biçimde yürütmeye yetki devrinde bulunması verilebilir[344].

1. 4. 2. 2. 1. 2. 1. 2. Gerçek Olmayan Geçmişe Yürüme ve Haklı Beklentilerin Korunması

Yeni bir hukuk kuralı önceki kural zamanında başlamış ancak henüz tamamlanmamış ve sonuçlarını doğurmamış hukuki durum, işlem ve olaylara uygulanıyor ise söz konusu kural gerçek olmayan geçmişe yürümenin bir örneğini teşkil etmektedir. Bu yönde bir uygulama zaman bakımından uygulama normlarından derhal uygulama normundan kaynaklanmakta olup, yeni düzenleme yürürlüğe girer girmez etkisini göstermeye başlamakta ve henüz tamamlanmamış hukuki olgulara da uygulanmaktadır. Gerçek olmayan geçmişe yürümeyi ihtiva eden düzenlemeler uzunca bir süre yargı makamlarınca hukuka uygun olarak nitelendirilmiştir[345]. Ancak özellikle Alman ve İngiliz hukuk sistemlerinde filizlenen[346] ve ABAD tarafından benimsenip içtihatlara yaygın bir biçimde yansıtılan[347] haklı/meşru/makul beklentilerin korunması ilkesi[348] [349] doğrultusunda bu nitelikteki geçmişe yürümelerin de güvenin korunması amacıyla iptal edilebileceği hususu günümüzde Türk Anayasa Mahkemesi kararlarına da yansımıştır. Anayasa Mahkemesi *kazanılmış*

---

344 Öncel vd., s.49-50; Selahattin Tuncer, "Vergi Kanunlarının Geriye Yürümezliği", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, (13), 2005, https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/yayinlar/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi, 15 Mart 2020; Şirin T., s.624-629.

345 Anayasa Mahkemesi, (kapatılan) Askeri Yüksek İdare Mahkemesi (AYİM) ile Danıştayın haklı beklentiler konusundaki yaklaşımının tarihsel süreç içindeki gelişiminin ayrıntılı olarak ele alındığı bazı çalışmalar için bkz. Selçuk Gişi, **Haklı Beklentilerin Korunması İlkesi**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2017, s.266-298; Selman Sacit Boz, **İdare Hukukunda Haklı Beklentinin Korunması**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017, s.468-497; Derya Deviner Erguvan, "Türk İdare Hukuku'nda Haklı Beklentilerin Korunması İlkesi", **DEÜHFD (Prof. Dr. Durmuş Tezcan'a Armağan)**, 21(Özel Sayı), 2019, s.1725-1745.

346 İlkenin bahsi geçen ve diğer hukuk sistemlerindeki gelişimi için bkz. C. F. Forsyth, "Haklı Beklenti'lerin Doğuşu ve Korunması", (Çev. Esin Örücü), **İHİD**, 7(1-3), 1986, s.121-139; Berge ve Widdershoven, s.424-427; Oğurlu, s.227-233; Engin Saygın, "Haklı Beklentilerin Korunması İlkesine Yönelik Türk ve İngiliz İdare Hukuku Yaklaşımı Üzerine Karşılaştırmalı Analiz", **TBBD**, (126), 2016, s.213-226; Gişi, s.30-41; Boz, s.361-467; Erguvan, s.1713-1722.

347 Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Özcan N.

348 İlkenin *"meşru güven ilkesi"* şeklinde kavramsallaştırılması noktasında bkz. İrem Berksoy, "Vergi Güvenliğinin İki Boyutu: Yasallık İlkesi Karşısında Meşru Güven İlkesi", **Journal of Life Economics**, 3(1), 2016, s.71 vd.

349 Haklı beklenti kavramı İngiliz hukukunda usulî ve maddi olmak üzere ikili bir ayrım ile ele alınmaktadır. Ancak bu ayrım Türk hukukunda benimsenmemekte ve bunun yerine söz konusu kavram kazanılmış hak kavramı ile ilişkisi bağlamında değerlendirmeye tabi tutulmaktadır. Usuli haklı beklenti kavramı esas itibariyle idare tarafından ilgilinin beklentisini zedelemeye yönelik bir işlem tesis edilmeden evvel bu kimsenin savunmasının alınmasını ya da dinlenilmesini ifade eder. Hukuki belirlilik ilkesi ile açıklamalarda değinildiği üzere (bkz. yukarıda 1.4.2.1.2.1.), usulî haklı beklenti kavramı Türk hukukunda idari usul bağlamında ele alınmaktadır. Hukuki öngörülebilirlik ilkesi kapsamında ele aldığımız haklı beklentilerin korunması esası ise maddi haklı beklentiler kavramına denk düşmektedir. Bu ayrım ile ilgili bkz. Forsyth, s.121-139; Oğurlu, s.234-244; Saygın, s.230; Gişi, s.118-124, 207 vd.; Boz, s.177-193.

hak yoksa ortada geçmişe yürüme (ya da iptali gerektirecek bir geçmişe yürüme) yoktur anlayışından[350] büyük ölçüde dönmüş ve tamamlanmamış hukuki olgulara duyulan haklı beklentileri baskın bir kamu yararının bulunmadığı düzenleme örneklerinde korumaya başlamış ve iptal kararları vermiştir[351] [352]. Yüksek Mahkemelerin gerçek olmayan geçmişe yürümeler bakımından söz konusu yeni yaklaşımı ile artık kazanılmış hakka yol açmayacak surette geçmişe yürüyen düzenlemeler de haklı beklentiler yönünden değerlendirmeye tabi tutulmaktadır. Ayrıca bu yöndeki kararlar sayesinde kural koyucu da düzenleme yaparken haklı beklentileri göz önünde bulundurmak ve güvenin korunması için gereklilik taşıması durumunda etkiyi devam ettirme normu içeren geçiş hükümleri getirmek hususunda teşvik edilmiş olmaktadır.

---

350 "Kazanılmış hakkın ihlâl edildiğinin kabul edilebilmesi için öncelikle kişinin bulunduğu statüden doğan ve kendisi yönünden kesinleşmiş ve kişisel alacak niteliğine dönüşmüş bir hakkın bulunması gerekir. Dava dilekçesinde de böyle bir haktan değil bir statüye bağlı olarak ileriye dönük, beklenen hakların ihlâlinden söz edilmektedir. Henüz kişisel bir hak haline dönüşmemiş ileriye dönük beklenen haklar, kazanılmış hak olarak kabul edilemeyeceğinden Geçici 2. maddesinin ikinci fıkrası hukuk devleti ilkesine aykırı görülmemiştir." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2003/36, K: 2003/91, T: 15.10.2003, R.G. tarih ve sayısı: 14.5.2005-25785; "Kazanılmış hak kişinin bulunduğu statüden doğan, kendisi yönünden kesinleşmiş ve kişisel niteliğe dönüşmüş haktır. Hukuk devletinde bu hakların korunacağı kuşkusuzdur. Ancak, bir statüye bağlı olarak ileriye dönük, beklenen haklar bu kapsamda değildir." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2001/346, K: 2003/63, T: 11.6.2003, R.G. tarih ve sayısı: 8.11.2003-25283.

351 Haklı (kararda *meşru* sözcüğü kullanılmıştır.) beklenti kavramına yer verilerek iptalle sonuçlanan ilk karar 16.7.2010 tarihlidir (Anayasa Mahkemesi, E: 2010/29, K: 2010/90, T: 16.7.2010, R.G. tarih ve sayısı: 4.12.2010-27775). Bu yönde bkz. Erguvan, s.1728.

352 Örneğin Anayasa Mahkemesi 16.7.2010 tarihli kararında gerçek olmayan geçmişe yürüme örneği bir düzenlemeyi haklı beklentileri zedelediği için hukuki güvenlik (dolayısıyla hukuk devleti) ilkesine aykırı olması gerekçesiyle iptal etmiştir. Karara konu düzenleme, 5947 sayılı Kanun'un 6. maddesi ile 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'na eklenen geçici 57. maddedir. Söz konusu geçici madde öncesinde doçent veya profesör olarak faaliyet gösteren öğretim üyelerinin devamlı ya da kısmi statü olmak üzere iki ayrı statüde çalışmalarına imkân tanınmaktaydı. Kısmi statüde çalışılabilmesi belirli koşullara bağlanmış ve bu koşulların varlığı halinde iki yıl süre ile bahsi geçen statüde çalışabilmek mümkündü. İptale konu geçici düzenleme ile kısmi statüde görev yapmakta olan öğretim üyelerinden kanunun yayımlandığı tarihten itibaren bir yıl içinde talepte bulunanların devamlı statüye geçirileceği, bu süre içinde talepte bulunmayanların ise istifa etmiş sayılacağı hüküm altına alındı. Anayasa Mahkemesi bahsi geçen düzenlemeyi alıntılanan şu gerekçe ile Anayasa'nın 2. maddesine aykırı bulmuş ve iptal etmiştir: "Değişiklikten önceki düzenlemede, kısmi statüde çalışan öğretim üyelerinin kendi talepleri hariç, öngörülen iki yıllık süre dolmadan bu statünün sona erdirilemeyeceği konusunda yasal bir güvenceye sahip oldukları anlaşılmaktadır. Dava konusu tümce ile üniversitelerde öğretim üyesi olarak kısmi statüde görev yapan profesör ve doçentlere devamlı statüye geçmemesi halinde kanunla tanınan süreli çalışmanın, kanunla tanınan süre dolmadan istifa etmiş sayılmaları hukuk devletinin gereği olan belirlilik ve hukuki güvenlik ilkeleri ile bağdaşmaz. Diğer taraftan kısmi statüde çalışanların, bu durumlarının en az iki yıllık bir dönemi kapsadığı düşüncesiyle üniversite dışındaki serbest çalışmalarını planladıkları, ekonomik ve sosyal hayatlarını bu koşuları öngörmek suretiyle belirledikleri açıktır. Yasayla elde edilen bu statünün çalışanlar için kazanılmış hak olarak değerlendirilmesi olanaklı olmasa da yasada öngörülen süre yönünden meşru bir beklentiye sahip oldukları, bu beklentinin hukuki güvenlik ve belirlilik ilkeleri gereğince korunmasının kabulü gerekir." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2010/29, K: 2010/90, T: 16.7.2010, R.G. tarih ve sayısı: 4.12.2010-27775.

Kazanılmış hakların yanı sıra haklı beklentilerin de korunmasının dayanağını hukuki öngörülebilirlik (daha genel bir bakış açısıyla hukuki güvenlik) ilkesi oluşturmaktadır[353]. Haklı beklentilerin korunması ilkesi, hukuk kurallarının toplumsal koşullara uyarlanması ihtiyacı ile mevcut düzenlemeler nedeniyle oluşan güvenin korunması ihtiyacının dengelendiği bir ilkedir. Gerçekten de hukuk kurallarında birtakım değişikliklerin yapılması kamu yararı açısından kaçınılmazdır. Ancak önceki düzenlemelerin devam edeceği yolunda düzenlemeden etkilenen kimseler açısından doğan beklentilerin hiçbir surette korunmaması hukuk düzeninin istikrar ve öngörülebilirliğini ne kadar temin edebilir? Bu çerçevede kazanılmış bir hak bulunmasa dahi haklı beklentilerin belirli koşullarla karşılanması, hukukta değişim ihtiyacının dayandığı kamu yararı karşısında istikrar ve öngörülebilirlik sağlamak suretiyle bireyleri korumaya yönelik bir işlev görmektedir[354]. Ancak belirtmek gerekir ki, mevcut düzenlemelerin devam edeceği yolundaki her beklenti korunmaz[355]. Eski düzenlemenin etkilerini sürdürmeye devam edeceğine dair bir beklentinin

---

353 Craig, Legitimate Expectations, s.299; Oğurlu, s.221-223; Dean R. Knight, **Estoppel (Principles?) in Public Law: The Substantive Protection of Legitimate Expectations**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), British Columbia Üniversitesi, Vancouver, 2004, s.78; Halil Altındağ, **Yürürlükte Olan Yasalara ve İdari Düzenleyici İşlemlere Güvenden Kaynaklanan Haklı Beklenti Kavramı ve Korunması**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2010, (Haklı Beklenti), s.18, 25; Özcan N., s.26-28; "Kişilere belirli haklar sağlayan hukuk kurallarının muhataplarında bir beklentiye yol açması mümkündür. Hak beklentisi, bir kişinin mevcut kurallar uyarınca bir hakkı elde etme beklentisini ifade etmektedir. Bir kuralda öngörülen koşulları taşıyan kişilerin o kuralın ilişkin olduğu hakkı hukuken ve fiilen elde etmeleri, kendileri yönünden kazanılmış hak oluşturmakla birlikte henüz bu hakkı kazanmamış kişilerin de söz konusu hakkı elde etme noktasında bir beklenti içinde olmaları olağandır. Kişilerin hukuka güveni, hukuk devleti yönünden önemli olup kişilerin bu güveninin yine hukuk tarafından korunması asıldır ve bu koruma, hukuki güvenlik ilkesi olarak adlandırılmaktadır." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2016/32, K: 2017/168, para.24, 26, T: 13.12.2017, R.G. tarih ve sayısı: 16.1.2018-30303; "…hukuki güvenlik ilkesi, yürürlükte bulunan hukuk kurallarına uygun olarak teessüs etmiş kazanılmış hakları korumanın yanında, kazanılmış hakka dönüşmemiş beklentileri de belli ölçüde korumaktadır." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2016/195, K: 2017/158, T: 16.11.2017, para.68, R.G. tarih ve sayısı: 8.2.2018-30326; Bu noktada belirtmek gerekir ki, ilkenin temellendirilmesinde yalnızca hukuki güvenlik ilkesine dayanılmamaktadır. Bu ilkenin yanı sıra *hakkaniyet*, *dürüstlük kuralı*, *iyiniyet*, *çelişkili davranma yasağı/estoppel* gibi birtakım hukuki değer ve ilkeler de dayanak olarak alınmaktadır. Bu konuda ayrıntılı açıklamalar için bkz. Gişi, s.105-118; Boz, s.97-140.

354 Özcan N., s.2-3.

355 "Kanunlara güvenerek hayatını yönlendiren, hukuki iş ve işlemlere girişen bireyin bu kanunların uygulanmasına devam edileceği yolunda oluşan beklentisinin mümkün olduğunca korunması hukuki güvenlik ilkesinin gereğidir. Ancak güvenin korunması, mevcut bir hukuki durumun dokunulmazlığı anlamında da değerlendirilmemelidir. Hukuki güvenliğin mevcut bir hukuki durum için dokunulmazlık şeklinde algılanması, dinamik toplum yapısının kurallarla statik, durağan hâle getirilmesi sonucunu doğurur ki bu da toplumun çağın gerisinde kalmasına neden olabilir. Bu nedenle kanun koyucu, Anayasa'da öngörülen kurallar çerçevesinde diğer alanlarda olduğu gibi kamu görevine giriş koşullarıyla ilgili olarak da kamu yararı amacıyla değişiklikler yapabilir…Kişilerin mevcut kurallar çerçevesindeki tüm beklentilerinin mutlak suretle hukuken korunması ise kuralların değişmezliğine yol açabileceği gibi kuralların değiştirilmesini anlamsız kılabilecek sonuçlara da yol açabilecektir. Oysa hukuk, toplumun değişimine ve gelişimine koşut olarak değişime açık ve yaşayan bir varlıktır. Bu nedenle her değişiklikte olduğu gibi kişilerin değişen kurallardan etkilenmesi söz konusu olabilir. Bir kuralda yapılan değişikliğin kişilerin elde etmeyi bekledikleri haklara etkisinin saptanmasında söz

hukuken korunabilmesi için birtakım şartların varlığı gerekmektedir. Bu noktada üç aşamalı bir değerlendirme yapılması gerekir. Öncelikle ortada eski düzenleme zamanında başlamış ancak henüz tamamlanmamış olgulara eski düzenlemenin uygulanmaya devam edeceği yolundaki bir beklentinin varlığı gerekir. Bu ilk aşamadır ve beklentinin varlığının saptanmasını takiben böyle bir beklentinin aynı zamanda haklı (diğer bir ifadeyle hukuken korunmaya değer) bir beklenti olarak kabul edilip edilemeyeceğinin değerlendirileceği ikinci aşamaya geçilir[356]. Bu aşamada beklentinin objektif olması[357], eski düzenlemenin uygulanmaya devam edeceğine yönelik güven[358] ve düzenleme değişikliğinin öngörülemez olması[359] gibi birtakım unsurların varlığı aranır. İkinci aşama sonucunda haklı beklentinin varlığı saptanırsa bu kez de beklentiyi korumamayı gerektiren baskın bir kamu yararının bulunup bulunmadığı değerlendirmesini içeren üçüncü aşamaya geçilir[360]. Buradaki kamu yararı ile kastedilen yeni düzenlemenin etkilerini derhal göstermesindeki kamu yararıdır. Yoksa ilgili

konusu kuralın değiştirilme gerekçelerinin de gözetilmesi zorunludur. Bu anlamda değiştirilen kuralın beklenen hakların yanı sıra kazanılmış haklar yönünden dahi etkili olabileceği de belirtilmelidir. Kamu düzeni, genel sağlık gibi haklı nedenlerle daha önce elde edilmiş bir hakkın kullanımı yönünden getirilen ek koşulların mevcut hak sahipleri yönünden gözetilebilmesi de mümkündür. O hâlde her beklentinin hukuken korunmasının söz konusu olmadığının öncelikle belirtilmesi zorunludur." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2016/32, K: 2017/168, T: 13.12.2017, para.24-25, 27-28, R.G. tarih ve sayısı: 16.1.2018-30303; "…kanunların uzun süreli uygulanmasına güvenerek hayatını yönlendiren, hukuki iş ve işlemlere girişen bireyin bu kanunların uygulanacağı yolunda oluşan beklentisinin mümkün olduğunca korunması gerekmektedir. Ancak hukuki güvenlik ilkesi, her türlü beklentinin korunmasını zorunlu kılmaz. Aksi takdirde kanun koyucunun hukuk düzeninde değişiklik yapması olanaksız hâle gelir. Zira her hukuk kuralının yürürlüğe girdiği andan itibaren bireylerde az veya çok bir beklenti yaratması ve değişmesi durumunda da beklentilerin boşa çıkması ve bireylerin az veya çok hayal kırıklığı yaşaması işin doğası gereğidir. Bu nedenle her türlü beklentinin hukuki güvenlik ilkesi kapsamında koruma görmesi düşünülemez." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2016/195, K: 2017/158, para.69, T: 16.11.2017, R.G. tarih ve sayısı: 8.2.2018-30326.

356 "Korunmaya değer beklenti, belli bir yoğunluğa ulaşan, diğer bir ifadeyle meşru (haklı) hâle gelen beklentilerdir." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2016/195, K: 2017/158, T: 16.11.2017, para.69, R.G. tarih ve sayısı: 8.2.2018-30326.

357 Bununla kastedilen, önceki düzenlemenin devam edeceği hususundaki beklentinin sadece ilgili kimse bakımından değil aynı veya benzer koşullar altında bulunan diğer kimseler açısından da ortaya çıkabilecek bir nitelikte olmasıdır. Bkz. Jürgen Schwarze, **European Administrative Law**, London: Sweet and Maxwell, 1992, s.951 Aktaran: Altındağ, Haklı Beklenti, s.55.

358 Haklı beklentilerin korunmasının temel sebebi esas itibariyle ilgililerin önceki düzenlemenin devam edeceği olgusuna duydukları güvenin korunmasıdır. Dolayısıyla bir beklentinin haklı olduğundan söz edilebilmesi için ilgililerin önceki düzenlemenin devam edeceğine güvenerek hareket etmiş, bu düzenlemeyi esas alarak tercihlerini belirlemiş olmaları gerekir. Ayrıca belirtmek gerekir ki, bu nitelikteki güvenin zedelenmesi ilgililer nezdinde zarar doğurucu bir nitelikte bulunmalıdır. Söz gelimi, ilgililer yeni düzenlemeye ancak önemli sayılabilecek maddi bir kayba ya da zaman kaybına uğramak suretiyle uyum sağlayabiliyorlarsa bahsi geçen unsurun somut düzenleme bazında varlığından söz edilebilir. Yoksa ABAD içtihatlarında belirtildiği üzere, olağan ticari kayıplar beklentinin haklı olma düzeyine çıkması için yeterli değildir. Bkz. Altındağ, Haklı Beklenti, s.56.

359 Eğer yeni düzenleme ilgili tarafından öngörülebiliyorsa eski düzenlemenin devam edeceğine dair beklenti haklı olarak değerlendirilemez. Nitekim gerçek geçmişe yürüme hallerinde bazı ihtimallerde kazanılmış haklara dahi dokunulabileceğinden söz edilmişti. Bu ihtimaller esasen yeni düzenlemenin öngörülebilir olduğu ya da olması gerektiği hususuna ilişkindir. Bu sebeple söz konusu ihtimaller gerçek olmayan geçmişe yürüme örneği düzenlemeler açısından mevcutsa bu düzenlemelerin de hukuka aykırı olduklarından söz edilemez.

360 Gişi, s.127.

düzenlemenin getirilmesindeki kamu yararı değildir. Diğer bir ifadeyle, burada kural koyucunun mevzu bahis düzenlemeyi devam etmekte bulunan hukuki süreçlere uygulamakla temin etmeye yöneldiği kamu yararı esas alınır[361]. Bahsi geçen mahiyetteki kamu yararı ile mevcut düzenlemenin devam edeceği yolundaki haklı beklentinin korunmasındaki özel yarar terazinin iki kefesinde tartılır ve kamu yararı baskın gelirse beklenti haklı da olsa korunmaz[362]. Yapılacak bu kıyaslamada yani baskınlığın tayininde ölçülülük ilkesi devreye girmektedir. Bu çerçevede yargı makamları ilgili düzenlemenin kamu yararı nedeniyle gerçek olmayan mahiyette geçmişe yürütülüyor olmasının ilgili kişiler açısından ölçülü bir yük getirip getirmediğine bakacaktır. Eğer makul ölçüyü aşan bir yük getiriyorsa haklı beklentinin korunması gerekecektir[363].

1. 4. 2. 2. 2. Uygulama Aşamasında Hukuki Öngörülebilirlik

Hukuki öngörülebilirliğin tam manasıyla gerçekleşebilmesi için kural koyma aşamasının yanı sıra bu kuralların uygulanması sırasında da istikrar ve öngörülebilirliğin temin edilmesi gerekir. Kuralları uygulayan makamlar idare ve yargı organları olduğu için hukuki öngörülebilirlik ilkesinin

---

361 Craig, Legitimate Expectations, s.197; Knight, s.140; Altındağ, Haklı Beklenti, s.57-58.

362 Buraya kadar değinilen hususlar Anayasa Mahkemesi kararlarında şu şekilde ifade edilmektedir: "…Haklı beklentinin tespitinde ise kişilerin bu hakkı elde etmeye ne kadar yakın olduklarının ve kural değişikliğinin bu hakkın elde edilmesine etkilerinin, kural değişikliğine neden olan gerekçelerin gözetilmesi gerekir. Bu kapsamda kuralda gerçekleşen değişiklik sonucu ilgililerin bu haktan mahrum kalıp kalmadıkları ya da söz konusu değişikliğin bu hakkı elde etmeleri yönünden zorlaştırıcı bir etkisi olup olmadığı da dikkate alınır. Haklı beklentinin var olup olmadığı, yapılan bu inceleme sonucunda tespit edilir." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2016/32, K: 2017/168, E: 13.12.2017, para.28, R.G. tarih ve sayısı: 16.1.2018-30303; "Bir beklentinin hukuken koruma görebilmesinin ön koşullarından biri beklentinin haklı (meşru) beklenti seviyesine ulaşmasıdır. Haklı beklenti, bireyin kendisine güvenerek hareket ettiği lehine olan bir kanunda öngörülemez bir değişiklik yapılması ve bu öngörülemez değişikliğin herkes yönünden objektif olarak beklenebilecek bir beklentiyi sonuçsuz bırakması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda gündeme gelmektedir. Ancak bir beklentinin hukuken korunabilmesi için anılan koşulların gerçekleşmesi yeterli olmayıp bu beklentinin korunmasına engel teşkil eden bir kamu yararının da bulunmaması gerekmektedir. Bu yönüyle anayasa yargısında kişi yararıyla kamu yararının karşı karşıya geldiği durumlarda ancak önemli bir kamu yararının bulunmadığı durumlarda haklı beklentinin korunması kabul edilebilir. Aksi takdirde kanun koyucunun kamu yararını gerçekleştirmek üzere değişen koşulara göre yeni politikalar belirlemesi imkânı önemli ölçüde zedelenebilir." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2015/41, K: 2017/98, E: 4.5.2017, para.247, R.G. tarih ve sayısı: 3.8.2017-30143; Anayasa Mahkemesi bir kararında belirli uyuşmazlıklar özelinde vekalet ücretinin hesaplanmasına ilişkin bir kanun değişikliğinin devam etmekte olan davalar ve icra takipleri için de uygulanacağı düzenlemesini (geçici madde) haklı beklentileri zedeler nitelikte bulmamıştır. Kararda söz konusu değişikliğin kazanılmış haklara müdahale eder bir mahiyette olmadığı, zira bunun için mahkeme kararının kesinleşmesi gerektiği ifade edilmiş, akabinde haklı beklentilerin de hukuki güvenlik ilkesi çerçevesinde korunması gerektiğine değinilmiş, ancak her beklentinin korunmayacağı ve somut düzenlemede korunmaya değer bir beklenti olmadığı, bu gerekçeyle söz konusu düzenlemenin anayasaya aykırı olmadığına karar verilmiştir. Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2016/195, K: 2017/158, T: 16.11.2017, para.63-75, R.G. tarih ve sayısı: 8.2.2018-30326.

363 Altındağ, Haklı Beklenti, s.56-61; Gişi, s.144-147, 191 vd.; Alman Anayasa Mahkemesi mevzu bahis kritere başvurarak gerçek olmayan mahiyette geçmişe yürür olmasına karşılık aşırı yük getiren ya da muhatabın önceki düzenleme çerçevesindeki hukuki pozisyonunu aşırı ölçüde tahrip eden veya gerileten düzenlemeleri iptal etmektedir. Bkz. Şirin T., s.635.

hukuk uygulaması aşaması itibariyle nasıl temin edilebileceği noktasında idari uygulama ve yargı kararları şeklinde ikili bir ayrım yapılmış ve konu bu çerçevede değerlendirilmiştir[364].

1. 4. 2. 2. 2. 1. İdari Uygulamada Öngörülebilirlik

İdari uygulama bakımından hukuki öngörülebilirliğin temini için gereklilik arz eden hususları ikili bir ayrım doğrultusunda ele almak mümkündür. İlk olarak bireysel idari işlemlerin idare tarafından sona erdirilmesinde istikrar ve öngörülebilirliğin nasıl temin edilebileceği üzerinde durulacaktır. Daha sonra, idarenin vermiş olduğu bir taahhüt ya da yerleşmiş idari uygulamalar nedeniyle ortaya çıkan haklı beklentilerin korunması esası üzerinde durulacaktır[365].

Sözü edilen konulara geçmeden evvel bu başlık altında son olarak bazı düzenleyici idari işlemlerin bizzat varlıkları dolayısıyla idari uygulama sürecinde hukuki öngörülebilirliğin temini bakımından müspet bir işlev gördükleri[366] hususuna değinmek gerekir[367]. Gerçekten de bahsi geçen düzenleyici işlemler aracılığıyla özellikle ilgili kanuni düzenleme nezdinde boşluk bulunan ya da birden fazla yorum seçeneğinin mevcut bulunduğu ihtimallerde veyahut da idareye takdir yetkisi tanıyan kanuni düzenlemelerin varlığı halinde uygulamanın nasıl olacağına dair hususlar açıklığa kavuşturulmaktadır. Dolayısıyla sözü geçen hallerde, hukuka aykırılık arz etmemeleri kaydıyla (özellikle kanunilik ilkesine), söz konusu düzenleyici işlemler vasıtasıyla uygulamada istikrar temin edilebilecek ve bu sayede işlem muhatapları yönünden hukuki öngörülebilirlik sağlanabilecektir.

1. 4. 2. 2. 2. 1. 1. Bireysel İdari İşlemlerin İdare Tarafından Sona Erdirilmesinde Öngörülebilirlik

Hukuk kuralları nasıl ki sonsuza kadar varlıklarını devam ettiremez ve ihtiyaç hasıl olduğunda ilga edilir ise, benzer şekilde bireysel idari işlemler de çeşitli sebeplerle ortadan kaldırılabilir ve etkileri de yok olur. İşlemi sona erdiren sebepler açısından idarenin iradesine bağlı olanlar ile idarenin iradesi dışındaki sebepler olmak üzere ikili bir ayrım yapılmaktadır[368]. Hukuki öngörülebilirlik ilkesi ile bağlantılı olan sona erme sebepleri esas itibariyle idarenin iradesine bağlı

---

364 Bu yönde bkz. Köküsarı, s.169-172.

365 Köküsarı, s.171-172.

366 Bundan sonraki başlıklarda değinilecekler esas itibariyle idarenin hukuk kurallarını uygulaması sürecinde istikrar ve öngörülebilirliğin temini için gereklilik arz eden hususlardır. Halihazırda ise idarenin düzenleyici işlemlerinden özellikle adsız düzenleyici işlemler ile iç düzen işlemi niteliğindeki işlemlerin hukuki öngörülebilirliğin temini noktasında gördüğü işlevden söz edilmektedir.

367 Başaran Yavaşlar, Hukuki Güvenlik, s.223; Köküsarı, s.113-114.

368 Gözler, İdare, s.1090.

olanlardır. Bu sebepler geri alma ve ilga (kaldırma) olmak üzere iki türlüdür[369]. Geri alma ve ilga ayrı birer idari işlemdir[370] ve bu işlemler ile idare önceki bir işlemini geçmişe ya da geleceğe etkili olmak üzere sona erdirmektedir. Ancak bireysel idari işlemlerin herhangi bir sınırlama getirilmeksizin idare tarafından geri alınması ya da ilgası suretiyle sona erdirilmesi idare hukuku öğretisi ve içtihatlarında idari uygulama sürecinde istikrar ve öngörülebilirliğin teminini sağlamak maksadıyla eleştirilmektedir. Bu doğrultuda idari işlemlerin ancak belirli hallerde geri alınabilmesi ya da ilgasının mümkün bulunduğu söylenmektedir.

Konunun detaylarına girmeden evvel idari işlemin geri alınması ile ilgası kavramlarının ne anlama geldiğinden söz etmek gerekir. İdari işlemin geçmişe etkili olacak şekilde (ex tunc) sona erdirilmesi geri alma olarak tanımlanmakta ve geri alma işlemi ile geri alınan işlem yapıldığı tarihten itibaren hukuk aleminden silinmekte, hüküm ve sonuçları itibariyle ortadan kaldırılmaktadır. Ancak idari işlem geçmişe değil de geleceğe etkili olacak şekilde (ex nunc) sona erdiriliyor ise bu kez idari işlemin ilgasından söz edilmektedir[371].

Hukuki öngörülebilirlik ilkesi açısından üzerinde durulması gereken, geçmişe etkili olması sebebiyle idari işlemin geri alınmasıdır. Bu noktada belirtmek gerekir ki, idarenin tesis etmiş olduğu hukuka uygun ya da aykırı idari işlemleri geri alabilme yetkisi esas itibariyle hukuki öngörülebilirlik ilkesinin idari uygulama bazında görünümlerinden olan idari işlemlerin geçmişe yürümezliği ve idari istikrar ilkeleri çerçevesinde sınırlandırılmıştır[372]. İdari işlemlerin geri alınıp alınamayacaklarının tespiti noktasında işlemin hukuka uygun olup olmadığı ve kazanılmış hak doğurup doğurmadığı kriterlerine bakılması gerekmektedir. Zira idari işlemin sağlığına ya da sonuçlarına göre hukuki öngörülebilirlik ilkesinin geri alma yetkisini sınırlandırmadaki işlevi değişkenlik arz etmektedir[373]. Hukuka uygun idari işlemler açısından yaklaşıldığında ifade etmek gerekir ki, bu işlemler eğer kazanılmış hak doğurmakta iseler geri alınmaları mümkün değildir[374]. Böyle bir durumda kazanılmış hakların tanınıp korunması esası kendisini etkin bir biçimde göstermekte ve işlem muhatabının önceki işlem nedeniyle hukuka ve idareye karşı oluşan güveni korunmuş olmaktadır.

---

369 Öğretide geri alma ya da ilgaya benzer mahiyette olacak şekilde *değiştirme* ve *düzeltme* kavramları da kullanılmaktadır. Değiştirme, mevcut bir işlemin öncelikle geleceğe etkili olacak şekilde sona erdirilmesi ve ilaveten bu işlemin yerine yenisinin yapılmasını, düzeltme ise bir işlemin yanlışının yerine doğrusunun geçmişe de etkili olacak şekilde konulmasını ifade eder. Eğer düzeltme, işlemin içeriği ya da sonucuna tesir ediyorsa geçmişe etkili olması bakımından geri almaya, geleceğe etkili olması yönünden ise değiştirmenin hüküm ve sonuçlarını doğurur. Bkz. Duran, İdare Hukuku, s.421; Dolayısıyla bunlar açısından da geri alma ve kaldırmaya ilişkin olarak söylenecekler değinilen benzerlikler doğrultusunda geçerlilik taşıyacaktır.

370 Tan, Geri Alma, s.7; Gözler, İdare, s.1096, 1112; Bülbül, s.20.

371 Tan, Geri Alma, s.7; Özay, s.645; Duran, İdare Hukuku, s.421; Giritli vd., s.1084; Gözler, İdare, s.1113; Bülbül, s.16.

372 Tan, Geri Alma, s.73, 116; Oğurlu, 189-201.

373 Duran, İdare Hukuku, s.422.

374 Tan, Geri Alma, s.49; Duran, İdare Hukuku, s.422; Giritli vd., s.1086.

Hukuka aykırı idari işlemlerin geri alınıp alınamayacaklarına değinmeden evvel belirtmek gerekir ki, bu nitelikteki işlemler kazanılmış hak doğurmazlar[375]. Buna karşılık idare hukuku öğretisi ve içtihatlarında hukuka aykırılık taşıyan idari işlemlerin ancak belirli bir süre içerisinde geri alınabilmesinin mümkün olduğu genel kabul görmektedir. Zira bu nitelikteki işlemlerin belirli bir süre yürürlükte kalması (ve diğer şartların varlığı) sonucunda *müesses durum* adı verilen kazanılmış hak olarak nitelendirilemeyen ancak idari istikrar nedeniyle korunması gereken bir hukuki durum ortaya çıkmaktadır[376]. Bu noktada şu sorunun sorulması gerekir: Hukuka aykırı bir idari işlemin ancak belirli bir süre içinde geri alınabilmesi diğer bir ifadeyle müesses durumların korunması idarenin faaliyetlerinin hukuka uygun olması gerektiği esası ile çelişmez mi? Gerçekten de idari faaliyetlerin hukuka uygun olması bağlamında bu nitelikteki işlemlerin her zaman geri alınabilmesi gerektiği düşünülebilir. Bununla birlikte eğer hukuka aykırı idari işlemlerin süre sınırlaması olmaksızın her daim geri alınabilecekleri kabul edilseydi, muhatapları yönünden bu işlemler sürekli bir biçimde tartışmalı ve belirsiz bir mahiyet taşıyacaklardı. İşlem muhataplarının zihninden bu işlemlerin her an geri alınabilecekleri endişesinin kaldırılması idari uygulamada istikrar ve öngörülebilirlik için elzem nitelik taşımaktadır[377]. Bu çerçevede müesses durum doğuran idari işlemlerin belirli bir müddetin geçmesiyle birlikte artık idare tarafından geri alınamayacak olduğunun kabulü hukuki öngörülebilirlik ilkesinin bir gereğidir. Tabiidir ki, bu süre henüz geçirilmemiş ise idare hukuka aykırı işlemini geri alabilir[378]. Ancak öyle bazı durumlar vardır ki, bunların varlığı

---

375 Tan, Geri Alma, s.71-72; Duran, İdare Hukuku, s.424; Oğurlu, s.100-106; Atay, s.127.

376 Müesses durum kavramı, varlığı için gerekli bulunan unsurları da kapsamına alacak surette şu şekilde tanımlanabilir: "İlgilinin lehine sonuçları olan hukuka aykırı bir idari tasarrufun sonuçlarından kendisine atfedilebilecek bir kusur, yokluk ve açık hata bulunmadıkça, belirli bir süre yararlanılmasıyla hukuk düzenince tanınması gerektiği düşünülen; tanınmaması durumunda ise idari istikrar ve hukuk güvenliğinin bozulacağı düşünülen hukuki durumdur." Bkz. Oğurlu, s.200-201.

377 Tan, Geri Alma, s.73; Forsyth, s.125; Ramazan Çağlayan, "İdari İşlemin Geri Alınması Üzerine", **AÜEHFD**, 4(1-2), 2000, s.57; Oğurlu, s.180, 190.

378 Konuya ilişkin genel bir düzenleme bulunmamakla birlikte hukuka aykırı bir idari işlemin geri alınabileceği sürenin ne olması gerektiği konusunda öğretide genel kanı şu yöndedir: Nasıl ki işlem muhatapları dava açma süresi geçtikten sonra artık hukuka aykırı da olsa idari işlemlere katlanmak durumunda iseler benzer durum idare açısından da geçerli olmalı ve dava açma süresi içinde ya da dava açılmışsa karar kesinleşinceye kadar idare hukuka aykırı işlemini geri alabilir. Ancak bu süre geçtikten sonra işlem geri alınamaz. Bkz. Onar, s.551; Tan, Geri Alma, s.72, 116; Duran, İdare Hukuku, s.424; Gözler, İdare, s.1120-1121; Oğurlu, s.211; "Geri alma ve sonuçları konusunu en çok inceleyen Fransız Danıştay'ında 1922 tarihine kadar hiç bir süre düşünülmeksizin sakat tasarrufların her zaman geri alınabileceği karara bağlanmış iken, bu tarihte verilen Dame Cachet kararıyle süre üzerinde durulmuş ve geri alınacak kararın hak doğuran sakat bir karar olması nedeniyle ancak dava açma süresi içinde ve dava açılmışsa karar verilinceye kadar geri alınabileceği kabul edilmiş ve bu görüş bazı istisnalar dışında bu güne kadar devam edegelmiştir. Gerek Türk gerek yabancı doktirinde gerekse yargı kararlarında geri alma işleminin, idari işlemlerin geriye yürümezliği prensibine istisna getirdiği, bu prensibin kazanılmış haklarla müesses durumları korumak ve hukuki münasebetlerde istikrar sağlamak ihtiyaç ve zaruretinden doğduğu, ancak hukuka uygunluğu yerine getirmenin de bir hukuk kuralı olduğuna göre sakat tasarrufların geri alınarak hukuka uygunluğu sağlamanın da bir zorunluluk olduğundan bahsedilmiş, aynı zamanda toplumda istikrar ve güvenlik sağlamanın da hukukun amacı

halinde idari işlemler herhangi bir süre sınırlaması olmaksızın geri alınabilirler. Bunlar işlemin yok hükmünde olması, hile sonucu yapılmış olması ve işlemde açık hata bulunması halleridir. Böyle durumlarda artık hukuka uygunluk değeri, hukuki öngörülebilirliğe nazaran daha ağır basar ve idari işlem geçmişe etkili bir biçimde ortadan kaldırılabilir[379]. Bu şekilde gerek müesses durumun oluşabilmesi ve korunabilmesi için belirli bir sürenin geçmesinin aranması gerekse yukarıda değinilenler gibi mazur görülemeyecek tarzda (ağır) hukuka aykırılık taşıyan durumların varlığı halinde işlemin her daim geri alınabileceğinin kabulü ile hukuka uygunluk ve hukuki öngörülebilirlik değerleri arasında denge kurulmuş olmaktadır[380].

Kazanılmış hak doğuran idari işlemlerin geri alınamamasının yanı sıra kural olarak ilga edilememesi esası da hukuki öngörülebilirlik ilkesi ile bağlantılıdır. Bu yönde bir kabulün temel sebebi idari işlemlerin kişisel etkilerinin/sonuçlarının dokunulmazlığını sağlamak[381] suretiyle kazanılmış hakların tanınıp korunabilmesini temin etmektir. Ancak bu esasın bir istisnası bulunmaktadır. O da bahsi geçen nitelikteki bir işlemin kanunda öngörülen hal ve şartlar dahilinde karşı bir işlem (diğer bir ifadeyle aksine bir işlem) vasıtasıyla ilga edilebilmesidir. Söz gelimi, memur olarak atanan bir kimsenin kanunda öngörülen hal ve şartlar dahilinde işine son verilebilmesi bu

---

olduğu açıklanmıştır. Bütün bu prensipler göz önüne alınarak istikrar prensibinin ağırlık kazanması sonucu dava açma süresi ve zaman aşımı müessesesi ortaya çıkmış bulunmaktadır, iptal davası açmak için şahıslara belirli bir süre verilip bu sürenin geçmesi halinde idari tasarruf sakat olsa dahi yapay bir sıhhat kazanır duruma girdiğine göre, yine sakat bir idari tasarrufun geri alınması için iptal davası açma süresine denk bir sürenin tanınması fikri Fransa'da gerek doktirinde gerek Fransız Danıştay'ında genellikle kabul edilmiştir." Bkz. Danıştay İBK, E: 1968/8, K: 1973/14, T: 22.12.1973, R.G. tarih ve sayısı: 14.6.1974-14915.

379 Bahsi geçen işlemler hukuki değerden yoksun olup, korunması gereken bir müesses durum oluşturmayacakları gibi evleviyetle kazanılmış hak da bahşetmezler. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Tan, Geri Alma, s.74-79; Oğurlu, s.119-132; D. Çiğdem Sever, **Danıştay Kararları Işığında İdare Hukukunda Kazanılmış Haklar**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi – Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006, s.145-154.

380 "Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun 22/12/1973 gün ve E:1968/8, K:1973/14 Sayılı kararı ile, idarenin yokluk, açık hata, memurun gerçek dışı beyanı ve hilesi hallerinde süre aranmaksızın kanunsuz terfi veya intibaka dayalı ödediği meblağı her zaman geri alabileceği; belirtilen istisnalar dışında kalan hatalı ödemelerin geri alınmasının, hatalı ödemenin ilk yapıldığı tarihten başlamak üzere idari dava açma suresi içinde mümkün olduğu, bu süre geçtikten sonra geri alınamayacağı karara bağlanmıştır. Anılan karar, her ne kadar hatalı terfi ve intibaktan doğan ödemelerin geri alınmasına dair ise de bu karar ile idari işlemlerin geriye alınmasında uyulması gereken temel ilkeler ortaya konulmuş bulunduğundan, anılan kararın tüm hatalı işlemlerin idarece geri alınmasında da dikkate alınması gerekmektedir. Dolayısıyla Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun, idari işlemlerin geri alınması koşullarını da belirleyen bahsi geçen kararında açıklandığı üzere; dava açma süresi içinde, hukuka aykırı tüm işlemlerini geri almaya yetkili olan idarenin, dava açma süresi geçtikten sonra ancak, yok hükmündeki idari işlemleri ile ilgililerin gerçeğe aykırı beyanı veya hilesi sebebiyle veya açıkça hataya düşerek tesis ettiği idari işlemlerini, süre kaydı aranmaksızın geri alması mümkün bulunmaktadır. Zira bu tür işlemlerin ilgililer lehine hak doğurması mümkün bulunmadığı gibi bu nitelikleri itibariyle istikrar yaratmaları da mümkün değildir." Bkz. Danıştay 8. Daire, E: 2016/5772, K: 2017/5545, T: 19.6.2017, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 9 Aralık 2019.

381 Tan, Geri Alma, s.59-60; Duran, İdare Hukuku, s.422; Gözler, İdare, s.1098.

niteliktedir. Bu istisna haricinde kazanılmış hak doğuran idari işlemlerin geleceğe etkili olarak ilga edilebilmesi mümkün değildir[382].

1. 4. 2. 2. 2. 1. 2. İdarenin Vermiş Olduğu Bir Taahhüt ya da Yerleşmiş İdari Uygulamalar Nedeniyle Ortaya Çıkan Haklı Beklentilerin Korunması

İdari uygulamada hukuki öngörülebilirliğin temas ettiği diğer konu, idarenin vermiş olduğu taahhütler ya da yerleşmiş idari uygulamalar nedeniyle ilgili kimseler nezdinde ortaya çıkan haklı beklentilerin korunması gereğidir[383]. Daha önce hukuk kurallarının geniş anlamıyla da olsa geçmişe yürüyebilmelerinin ancak düzenleme muhataplarının haklı beklentilerinin zedelenmemesi şartıyla mümkün olduğuna ve bu tarz beklentilerin korunabilmesi için de birtakım uygulama şartlarının varlığından söz edilmişti[384]. Aynı şartları taşımak kaydıyla idari uygulama sürecinde de bireyler nezdinde ortaya çıkabilecek ve korunması gereken haklı beklentiler gündeme gelebilmektedir.

Bu haklı beklenti sebeplerinden ilki, idarenin vermiş olduğu taahhütlerle ilgili kimseler nezdinde hukuken korunmaya değer bir beklenti meydana getirdikten sonra aksi yönde bir işlem tesis etmeme gereği bakımından ortaya çıkmaktadır. Söz konusu taahhüt, resmi sözleşmelerden doğabileceği gibi ayrıca idarece yapılan bilgilendirmeler, açıklamalar, ilanlar, açık sözler ya da benzeri kaynaklardan doğmuş olabilir[385]. Bu kaynaklar vasıtasıyla idarenin taahhüdüne güvenerek hareket eden bireylerin haklı güvenlerinin boşa çıkarılmaması gerekir. Dolayısıyla idarece verilen bir taahhüde güvenen kimsenin bu güveni haklı beklentilerin korunması ya da daha genel bir yaklaşımla hukuki öngörülebilirliğin temini için hukuk düzenince korunması gerektiği söylenebilir.

Bahsi geçen beklentinin korunması gerektiği açık olmakla birlikte, idarece verilen bir taahhüdün hukuka aykırı nitelik taşıması durumunda mezkûr taahhüde güvenen kimsenin beklentisinin korunup korunmayacağı hususu üzerinde durulmalıdır. Bu konu bağlamında idarenin hukuka uygun davranması gereği ile bizzat kendi işlemiyle ilgilisinde meydana getirdiği güveni koruması gereğinin karşı karşıya geldiği görülmektedir. Dolayısıyla şu sorunun sorulması gerekir: İdare hata sonucu ilgili kimseyi yanlış yönlendirmişse güvenin korunması maksadıyla hukuka aykırı mahiyet taşıyacak tasarrufta bulunmaya zorlanabilir mi? Bu noktada öncelikle ifade etmek gerekir

---

382 Tan, Geri Alma, s.49-50; Duran, İdare Hukuku, s.423-424; Giritli vd., s.1085-1086; Gözler, İdare, s.1105.

383 "…Hukuk Devleti'nin önemli bir unsuru olarak hukuk güvenliği, yalnızca hukuk düzeninin değil, aynı zamanda belirli sınırlar içinde, bütün Devlet davranışlarının, az çok, önceden öngörülebilir olması anlamını taşır…Gerek yargı kararları, gerek öğretideki ortak tanımlamalara göre "haklı beklenti"; idarenin ister bir taahhüt, isterse uzun süren bir uygulamasına güvenerek olsun, bireylerin çıkarları ya da lehlerine olan bir sonuca ulaşabileceklerini ya da edinebileceklerini ümit etmelerini ifade eder." Bkz. Danıştay 12. Daire, E: 2016/8833, K: 2017/269, T: 9.2.2017, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 9 Aralık 2019.

384 Bkz. yukarıda 1.4.2.2.2.1.2.

385 Gişi, s.128.

ki, bir beklentinin hukuken korunmaya değer (haklı) olabilmesi için hiç şüphesiz hukuka uygun doğması gerekir. Ancak bir beklentinin hukuka uygun doğması ile taahhüdün ya da içeriğini oluşturan idari işlemin hukuka uygun olması birbirinden farklı şeylerdir[386].

Gerçekten de taahhüt içeriğindeki işlem yoklukla malulse ya da söz konusu taahhütte bulunulmasına ilgili kimse hileli davranışları ile sebebiyet vermişse (söz gelimi sunduğu bilgi ya da belgelerle idareyi yanıltmış olabilir) veyahut da idarenin verdiği taahhüdün hukuka aykırı olduğunu biliyor yahut bilmesi gerekiyorsa başka bir deyişle açık hata hali[387] söz konusu ise beklentinin hukuka uygun doğduğundan söz edilemez. Ayrıca bu hallerde ilgili kimsenin iyiniyetli olduğundan da söz edilemez ve netice olarak mezkûr beklenti herhangi bir surette hukuki korumadan istifade edemez. Ancak sözü edilen ihtimaller dışında taahhüt ya da taahhüt içeriği işlem hukuka aykırı da olsa koşulları mevcutsa mezkûr beklentinin korunması gerekir[388]. Peki mevzu bahis koruma nasıl sağlanacaktır? İdarenin hukuka aykırı işlemde bulunmaya zorlanmasının doğuracağı sakıncalar[389] dikkate alındığında, hukuka uygunluk değeri ile hukuki güvenlik ilkeleri arasındaki sözü edilen gerilimde makul düzeydeki denge şu şekilde tesis edilebilir: İdare bizzat kendi hatası neticesinde taahhütte bulunduğu (iyiniyetli) kimseyi yanlış yönlendirmişse, hukuka aykırı mahiyette işlem tesis etmeye zorlanamasa da mezkûr kimsede oluşturduğu güven dolayısıyla ortaya çıkan zararı tazmin etmelidir. Böylece haklı beklenti telafi edici mekanizmalarla da olsa korunmuş olacaktır. Neticede iki ilke arasında adil bir dengenin kurulduğundan söz edilebilecektir[390].

Haklı beklenti doğurduğu kabul edilen diğer durum yerleşmiş idari uygulamalardır. Bununla kastedilen idarenin *"belli konularda ve sorunlar karşısında öteden beri süregelen tutum ve davranışları"*[391] şeklinde tanımlanabilecek idari teamül seviyesine ulaşmış idari uygulamalardır. İdari teamülün varlığından söz edebilmek için üç unsurun bir arada bulunması gerekir. Bunlardan ilki, belli bir konuda idarenin aynı yönde davranış ve tutum sergilemesi nedeniyle bundan sonra da aynı şekilde hareket edeceği noktasında o işleme gelecekte muhatap olabilecekler nezdinde bir kanaat/beklenti oluşmasıdır. İkincisi, aynı yöndeki işlemlerin idarenin bu konudaki iradesinin ya da kararlılığının yoğun olduğunu göstermeye elverişli olabilecek bir süre zarfında tekrarlanmasıdır. Son

---

386 Boz, s.236.

387 Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Halil Altındağ, "İdari İşlemin Geri Alınması Sebebi Olarak Açık Hata", **GÜHFD**, 20(4), 2016.

388 Yılmaz R., s.123-130.

389 Nitekim böyle bir ihtimalde idarenin kanunlarla çizilen sınırlar içerisinde faaliyette bulunabileceği yetki alanının hukuka aykırı bir surette genişletildiğinden söz edilebilecektir. Bkz. Soren Schonberg, **Legitimate Expectation in Administrative**, Oxford University Press, New York, 2000, s.165 Aktaran: Altındağ, Haklı Beklenti, s.6.

390 Altındağ, Haklı Beklenti, s.6; Boz, s.238.

391 Duran, İdare Hukuku, s.28; Veyahut "idarenin işlem ve eylemlerinde süreklilik arz eden ve bu nedenle de hem idare hem de kişiler nezdinde uyulması gerektiği konusunda ortak bir kanaat oluşan idari uygulamalar" olarak da tanımlanabilir. Bkz. Melikşah Yasin, "Örf ve Adet Kuralları ile İdari Teamüllerin İdare Hukukundaki Yeri", **İHİD**, 15(2), 2012, s.32-33.

unsur ise, süregelen bu işlemlerin artık herkes için uygulama olanağı bulacağı yolunda gerek idare gerekse bireyler yönünden ortak kanaat oluşmasını sağlayacak tarzda istikrar kazanmış olmasıdır[392]. Bu unsurların varlığı ile idari uygulama artık yerleşmiştir ve dolayısıyla idari teamül olarak değerlendirilecektir. İdari teamül oluşturan uygulamalar özellikle kanuni düzenleme bulunmayan durumlarda ya da idareye takdir yetkisi tanıyan veya yoruma ihtiyaç gösteren kanuni düzenlemeler açısından kendisini göstermektedir[393]. Bu gibi durumlarda idari teamülün oluşması esas itibariyle hem idari istikrara hem de bunun bir neticesi olarak öngörülebilirliğe hizmet eder. Nitekim boşluk bulunması ya da farklı yorum yöntemlerinin uygulanması ile farklı sonuçlara ulaşılabilmesi muhtemel kanuni düzenlemeler nedeniyle idari uygulamanın belli bir yönde istikrar kazanacak bir biçimde tecelli etmesi söz konusu kanunlar nezdinde mevcudiyeti kaçınılmaz olan soyutluk halini büyük ölçüde somutlaştırması nedeniyle hukuki güvenliğin teminini sağlamaktadır. Benzer durum esas itibariyle idareye takdir yetkisi tanıyan kanuni düzenlemeler bakımından da söz konusudur. Bireyler idari teamül sayesinde idarenin takdir yetkisini hangi doğrultuda kullanacağını istikrar kazanmış uygulama dolayısıyla önceden öngörebilmektedir.

Ancak yerleşmiş idari uygulamalardan haklı bir nedene dayanmaksızın ve bu yönde bir değişikliğe gidileceğinden muhtemel işlem muhatapları haberdar edilmeksizin belli bir kişi ya da durum hakkında tesis edilecek idari işlem ile dönülürse söz konusu işlemin muhatabı nezdinde, yerleşmiş idari uygulama sebebiyle ortaya çıkan haklı beklenti zedelenmiş olacaktır[394]. Ayrıca benzer durumda bulunanlara benzer muamele yapılmadığı gerekçesi ile eşitlik ilkesine de aykırılık söz konusu edilebilecektir. Dolayısıyla bahsi geçen ihtimalde idari istikrar, haklı beklentiler ve daha genel bir yaklaşımla hukuki öngörülebilirlik ilkesi ile eşitlik ilkesi kesişmektedir[395]. İdare hukuki öngörülebilirlik ve eşitlik ilkelerini zedelemeden söz konusu meseledeki tavır ve tutumunu değiştirmek istiyorsa haklı bir nedene dayanmalı ve yerleşmiş idari uygulamadan dönüleceği hususunda ilgilileri önceden haberdar etmelidir[396].

Burada son olarak üzerinde durulması gereken husus, idari teamül seviyesine ulaşmış idari uygulamaların hukuka aykırılık taşımaları halinde ne olacağıdır. Bu ihtimalde ilgilinin güveni hukuk düzenince korunacak mıdır? Öğretide tartışmalı olan[397] bu konu açısından yukarıda idarece verilen taahhüdün hukuka aykırı mahiyette olması ile ilgili söylenenlerin benzer şekilde geçerlilik taşıması

---

392 Yasin, s.33-34.
393 Yasin, s.33-34, 41.
394 Yasin, s.39-40, 43.
395 Yasin, s.39-40.
396 İlgililerin haberdar edilmesi açısından başvurulabilecek en etkin hukuki araç, ihdas edilecek geçiş hükümleridir. Bu konuda bkz. Humberto Ávila, **Certainty in Law**, Switzerland: Springer, 2016, s.95, 113; Yılmaz R., s.215.
397 Ayrıntılı bilgi için bkz. Boz, s.277-285.

gerektiğini düşünmekteyiz[398]. Zira idare burada hukuka aykırı olan ve dolayısıyla tatbik etmemesi gereken idari tasarrufu *ısrarla* (idari teamül oluşumuna zemin hazırlayacak düzeyde) yapmak/tekrarlamak suretiyle ilgililer nezdinde o tasarrufa hukuka uygun izlenimi vermekte ve idarenin o tasarrufu hukuka uygun nitelendirdiği hususunda güçlü bir beklenti uyandırmaktadır[399]. Böyle bir durumda telafi edici bir yöntem benimsenmeksizin idarece ani/sürpriz bir şekilde belli bir kimse ve olgu bazında yerleşik idari uygulamadan geri adım atılması ise hukuki öngörülebilirlik açısından sorun teşkil eder.

1. 4. 2. 2. 2. 2. Yargı Kararlarının Öngörülebilirliği

Önlerine gelen hukuki uyuşmazlıkları çözüme bağlamakla yükümlü bulunan[400] yargısal makamların ürettikleri içtihatların istikrarlı bir yapıda bulunmak suretiyle öngörülebilirlik vasfını taşımaları gerekir. Hukuk uygulaması bakımından sözü geçen gerekliliğin hukukun güvenilirliğini temin noktasındaki önemi oldukça büyüktür. Nitekim söz konusu uyuşmazlıklara dair son sözü[401] ilgili yargısal makamlar söylemektedir. Ancak, bir sonraki başlıkta da değinileceği üzere, arzu edilen istikrar ve öngörülebilirliğin içtihatlar nezdinde mutlak manada sağlanamayacağı da bilinen bir hakikattir[402]. Bu husus da dikkate alınarak mahkemelerin vermiş oldukları kararların hangi koşullar çerçevesinde ideal düzeyde istikrarlı ve öngörülebilir olacağının ortaya konulması gerekir. Bu

---

398 Bu yönde bkz. Boz, s.285; Yılmaz R., s.204-215; Ayrıca belirtmek gerekir ki, idare hukuka aykırılık taşıyan uygulamasını ilgilileri haberdar etmek kaydıyla (dolayısıyla geleceğe etkili olacak bir biçimde) her zaman sonlandırabilir. Bunun önünde bir engel yoktur ve hatta böyle bir tutum hukuka uygunluğun sağlanması açısından gereklilik/zorunluluk taşımaktadır.

399 Johannes Mainka, **Vertrauensschutz im öffentlichen Recht,** Ludwig Röhrscheid, Bonn, 1963, s.32 Aktaran: Ávila, s.153-154.

400 Bahsi geçen husus Anayasa'nın 36. maddesinin 2. fıkrasında "Hiçbir mahkeme, görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınamaz." şeklinde hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla yargı makamları önlerine gelen hukuki uyuşmazlıkları herhangi bir sebeple (söz gelimi somut olaya uygulanabilecek kuralın bulunmaması) çözüme kavuşturmaktan imtina edemez. Sözü edilen düzenleme ve bundan kaynaklanan yükümlülük aynı zamanda hukuk yaratma faaliyetine de dayanak oluşturmaktadır. Nitekim yargıç önündeki uyuşmazlığa uygulanabilecek kural bulamaz ve ilgili hukuk dalı da cevaz vermekte ise, uyuşmazlık hukuk yaratma faaliyeti üzerine çözüme bağlanabilir.

401 Oder, Yorum, s.9.

402 Gerçekten de uyuşmazlık konusu olaya uygulanacağı saptanan kural yeterli düzeyde açıklık içermediği için farklı anlamlar taşıyor olabilir. Başka bir ifade ile değişik yorum yöntemleri uygulandığında farklı sonuçlara ulaşılabilir. Söz gelimi lafzi yorum başka, tarihsel yorum başka yorum sonuçlarına sebebiyet verebilir. Bu noktada şu soru akla gelmektedir: Acaba bu sonuçlardan biri doğru, diğeri yanlıştır denilebilir mi? Bu konuda yaygın görüş bu şekilde bir saptamanın yapılamayacağı yönündedir. Ancak bu görüşe karşılık Dworkin hukuki uyuşmazlıkların çözümüne dair tek bir doğru cevabın bulunduğu tezini savunmaktadır (Bkz. Sevtap Metin, "Ronald Dworkin'in Hukuk Teorisinde Yorum Yaklaşımı", **İÜHFM**, 61(1-2), 2003, s.47-52; Türkbağ, Dworkin'in Hukuk Kuramı, s.106-115). Bir an için Dworkin'in ileri sürdüğü tezin yerindeliği kabul edilse dahi, özellikle zor davalar yönünden söz konusu cevaba ulaşabilecek yargıcın yazar tarafından "Herkül yargıç" olarak nitelendiriliyor oluşu (bu konuda bkz. Ronald Dworkin, **Hakları Ciddiye Almak**, (Çev. Ahmet Ulvi Türkbağ), Ankara: Dost Kitabevi, 2007, s.140 vd.), içtihatlar nezdinde tam manasıyla istikrar ve öngörülebilirliğin sağlanamayacağı yolundaki saptamanın haklılığını da göstermektedir.

noktada öncelikle AİHM ile Anayasa Mahkemesinin konu ile ilgili bireysel başvuru kararları irdelenmelidir. Zira sözü geçen kararlar çerçevesinde içtihatların hangi ihtimallerde hukuki öngörülebilirliğe ve bu doğrultuda ilgili temel hak ve özgürlüğe aykırılık taşıdıkları tespit edilecektir. Ardından ise, hak ihlaline yol açıp açmadığına bakılmaksızın yargı kararları nezdindeki istikrar ve öngörülebilirlik düzeyini arttırmaya yönelik istifade edilebilecek hukuk metodolojisi araçları üzerinde durulacaktır[403].

1. 4. 2. 2. 2. 2. 1. AİHM ve Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru Kararlarında Hukuki Öngörülebilirlik

Konuya dair bireysel başvuru kararları değerlendirildiğinde, hukuki öngörülebilirliğe uygun olan içtihatlar için yargı mercilerince göz önünde bulundurulması gereken temel gereklilikler ikili bir ayrımla ele alınabilir. Birincisi, saptanan ve nitelendirilen somut maddi olay ya da yorumlanan hukuk kuralı açısından aynı ya da benzer uyuşmazlıkları konu edinen yargısal kararların makul düzeyde[404] istikrarlı olmasıdır. Diğeri ise, yargı kararlarının açık keyfilik ya da bariz takdir hatası içermemesidir. Bu gerekliliklerin yerine getirildiği bir hukuk düzeninde içtihatların hak ihlaline yol açmayacak düzeyde öngörülebilir olduğundan söz edilebilecektir. Çünkü hukuka tabi olanlar riayet etmek zorunda oldukları kuralların ne surette anlamlandırılacağını ya da uygulanacağını esas itibariyle makul düzeyde istikrar kazanmış ve açık keyfilik ya da bariz takdir hatası içermeyen yargı kararları vasıtasıyla öngörebilir ve böylece geleceklerine dair planlarını güven içerisinde inşa edebilirler[405]. Buna karşılık mezkûr gerekliliklere aykırı yargı kararlarının hüküm sürdüğü hukuk düzenlerinde ise toplumun yargı sistemine ve mahkemelere duymuş olduğu güvenin sarsılması[406] kaçınılmazdır.

---

403 Bu noktada ifade etmek gerekir ki Anayasanın 153. maddesinde, Anayasa Mahkemesi tarafından verilen iptal kararlarının geçmişe yürümeyeceği hüküm altına alınmıştır. İptale konu kanuna duyulan güven doğrultusunda tesis edilen işlemlerin sıhhatinin korunması nedeniyle hukuki öngörülebilirlik ilkesi açısından yerinde olan mezkûr düzenlemede ayrıca iptal hükmünün yürürlüğe giriş zamanının, Resmî Gazete'de yayım tarihini takip eden bir yıllık süre zarfını aşmamak kaydıyla, ertelenebileceği de norma bağlanmıştır. Böylece iptal kararı ile doğabilecek hukuki boşluk ihtimalinin sebebiyet verebileceği hukuki belirsizlik tehlikesi de bertaraf edilmeye çalışılmıştır. Bkz. Köküsarı, s.261-264.

404 Köküsarı, s.116-117; Gamze Gümüşkaya, "Vergi Yükümlüsünün Hakları Bakımından Çelişkili Yargı Kararları", Esra Ekmekci Çalıcıoğlu vd. (Yay. Haz.), **Prof. Dr. Süheyl Donay'a Armağan**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2020, s.171.

405 Ozan Ergül, "Bireysel Başvuru Üzerinden Hukuk Metoduna Odaklanmak: Norm Somutlaşması, İhmal Yaptırımı ve İçtihat Farklılığı Özelinde Bir Genel Değerlendirme", **Anayasa Yargısı Dergisi**, 35, 2018, s.239.

406 Gerek AİHM gerekse Anayasa Mahkemesi konu ile ilgili kararlarında hukuki güvenliğin hukuki durumlarda belirli bir istikrarı temin ettiğine, toplumun mahkemelere olan güvenine katkı sağladığına ve belirtilen gerekliliklere aykırı davranılması halinde yargısal sisteme toplum nezdinde duyulan güvenin azalacağına vurgu yapmaktadır. Bu yönde bkz. Ştefănică/Romanya Kararı, AİHM, Başvuru No: 38155/02, T: 2.11.2010, para.38, https://hudoc.echr.coe.int/, 20 Ocak 2020; Engin Selek Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2015/19816, T: 8.11.2017, para.58,

Değinilen gerekliliklerin ayrıntılarından söz etmeden evvel yargı kararlarının makul düzeyde istikrar kazanması dolayısıyla öngörülebilir olması ile hukuk kurallarının belirliliği arasındaki ilişki üzerinde durmak gerekir. Nitekim kuralların çeşitli sebeplerle mutlak manada açık ve anlaşılabilir olamayacaklarına daha önce değinilmişti[407]. Bu nedenledir ki, özellikle farklı yorum sonuçlarına varılmaya müsaitlik gösteren kanuni düzenlemelerin somut olaylara uygulanması sırasında ne surette anlamlandırılacaklarına dair yargı mercilerinin istikrarlı içtihatları *genel bir bakış açısıyla* hukuki güvenlik ilkesi açısından büyük önem taşır. Zira yargı mercilerinin aynı veya benzer uyuşmazlıklarda belli bir düzeyde muğlaklık içeren kanuni düzenlemeler ile ilgili yapmış oldukları yorumlar ya da ulaştıkları sonuçlar istikrarlı ve dolayısıyla öngörülebilir olursa, kurallar dairesinde belirlilik açısından kaçınılmaz olan eksiklik büyük ölçüde giderilmiş olacaktır[408]. Örneğin somut olaylara uygulanabilmesi için lafzi yorumun yeterli olmadığı bir kanun maddesini ele alalım. Ayrıca söz konusu düzenleme iki farklı yorum yöntemi ile farklı sonuçlara ulaşılmaya müsait bir yapıda olsun. Söz gelimi, böyle bir düzenlemenin tarihsel süreçte uğradığı değişiklikler dikkate alınarak tarihsel yorum yöntemine başvurulduğunda ulaşılacak sonuçla söz konusu hüküm aynı kanun içerisindeki ya da konu bütünlüğü bakımından başka kanunlardaki düzenlemeler ile bir arada değerlendirilerek sistematik yorum yöntemine başvurulduğunda ulaşılacak sonuç birbirinin tam tersi olabilir. İşte uygulamada sıkça karşılaşılan böyle durumlarda yargı mercileri istikrarlı bir biçimde bu yorum yöntemlerinden birini tercih ederse, o düzenleme ile ilgili ortaya çıkmış olan bir uyuşmazlığın tarafları ya da ileride böyle bir uyuşmazlığa taraf olması muhtemel kimseler açısından hukuki güvenlik sağlanmış olacaktır. Bu sebeple nasıl ki yerleşmiş idari uygulamalar ya da bazı idari işlemler (adsız düzenleyici işlemler ve iç düzen işlemi niteliğinde olanlar) kuralların belirliliği bakımından kaçınılmaz ancak iptale yol açmayacak düzeydeki noksanlıkların giderilmesinde önemli bir işlev görüyorsa, benzer durum esas itibariyle istikrar kazanmış yargı kararları bakımından da söz konusudur[409].

---

https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020; Türkan Bal Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2013/6932, T: 6.1.2015, para.64, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020.

407 Bkz. yukarıda 1.4.2.1.1.1.2.

408 Burada kastettiğimiz, hukuki belirlilik ilkesini ihlal edecek boyuta erişmemiş olan eksikliklerdir. Hukuki belirlilik ilkesini ihlal edecek surette muğlaklık taşıyan kanuni düzenlemelere dair yargısal kararların istikrar kazanmış olması, düzenlemeler nezdindeki belirsizliği gideremez. Nitekim belirsizlik dolayısıyla bir kere zedelenmiş olan hukuki güvenliğin, içtihatlar vasıtasıyla düzeltilmesi mümkün değildir. Burada yapılması gereken, ilgili düzenlemenin hukuk düzeninden Anayasa Mahkemesince verilecek bir iptal kararı ile ayıklanmasıdır.

409 Ancak olağan kanun yolları tüketilmek suretiyle kesinleşmiş yargı kararları bazı istisnalar (yargılamanın yenilenmesi gibi) dışında tekrar yargı mercilerinin önüne getirilemediğinden uyuşmazlığın tarafları açısından geri dönülemez sonuçlar doğurmaktadır. Dolayısıyla içtihatlardaki öngörülebilirliğin kurallar nezdindeki nispi belirsizliği hukuk güvenlik lehine giderme/tamamlama işlevi, idari uygulamadaki örneklere nazaran çok daha fazla önem taşımaktadır.

Bahsi geçen iki gereklilik etrafında yargı kararlarının öngörülebilir olup olmadığı, bireysel başvuru incelemeleri kapsamında ele alınmaktadır. Bu çerçevede gerek AİHM gerekse Anayasa Mahkemesi önlerine gelen bireysel başvurularda makul düzeyde istikrar ile açık keyfilik ve bariz takdir hatası bulunmaması gerekliliklerine riayet edilip edilmediğini titiz bir biçimde incelemekte ve öngörülemezliğin söz konusu olduğu durumlarda hukuki güvenliğin zedelenmiş olduğu gerekçesiyle ihlal kararları vermektedir. Anayasa Mahkemesinin konu ile ilgili vermiş olduğu kararlar esas alındığında denilebilir ki, içtihatların öngörülebilirliği noktasındaki değerlendirmeler bazen (ve genellikle) adil yargılanma hakkı bazen de özellikle mülkiyet hakkı gibi diğer temel hak ve özgürlükler[410] bağlamında yapılmaktadır. Adil yargılanma hakkı bünyesinde yapılan değerlendirmelerde öngörülemezliğe yol açan yargısal kararların varlığı genellikle bu hakkın bir unsuru olan hakkaniyete uygun yargılanma hakkı ile bağlantılı olarak ele alınmaktadır[411]. Bu doğrultuda öngörülemez mahiyetteki içtihatların hakkaniyete uygun yargılanma hakkını ve dolayısıyla adil yargılanma hakkını ihlal ettiği gerekçesiyle ihlal kararları verilmektedir[412]. Konunun diğer temel hak ve özgürlükler bağlamında değerlendirildiği kararlarda ise, öngörülemezlik olgusu her bir temel hak ve özgürlük bakımından varlığı aranan kanunilik kriteri kapsamında ele alınmaktadır. Nitekim Anayasa Mahkemesi tarafından pek çok kez vurgulandığı üzere, bireysel başvuru kapsamında bir müdahalenin ihlal niteliğinde olup olmadığının saptanmasında öncelikle kanuni bir dayanağının olup olmadığına bakılmaktadır[413]. Müdahalenin kanuni dayanağının

---

410 Konunun mülkiyet hakkı kapsamında ele alındığı bir karar için bkz. Şevki Atasoy ve Yakup Atasoy Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2016/866, T: 12.11.2019, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020; Kişi hürriyeti ve güvenliği hakkı kapsamında ele alındığı bir karar için bkz. Mehmet Duran Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2016/9472, T: 23.10.2019, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020; Mahkemeye erişim hakkı kapsamında ele alındığı bir karar için bkz. İbrahim Tuncer Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2016/15305, T: 23.10.2019, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020.

411 Konuya dair görece ilk kararlardan birinde öngörülemezlik sorunu hakkaniyete uygun yargılanma hakkı ile bağlantı kurulmayıp, hüküm kısmında doğrudan hukuki belirlilik ilkesine yer verilmek suretiyle adil yargılanma hakkı yönünden değerlendirilmiştir. Bkz. Ahmet Saygılı ve Şefika Saygılı Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2013/135, T: 21.1.2015, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020.

412 Bu yöndeki ihlal kararı örneklerinden bazıları için bkz. Ömer Gökenci Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2015/14955, T: 26.9.2019, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020; Hasan Köle ve İsmail Kara Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2016/8958, T: 26.9.2019, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020; Aşır Tunç Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2015/17453, T: 22.1.2019, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020; Yasemin Bodur Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2017/29896, T: 25.12.2018, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020; Hakan Altıncan Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2016/13021, T: 17.5.2018, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020.

413 Ford Motor Company Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2014/13518, T: 26.10.2017, para.49, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020.

saptanmasında ise, ilk olarak şekli anlamda bir kanunun bulunup bulunmadığı tespit edilir[414]. Ancak böyle bir düzenlemenin varlığı kanunilik kriterinin sağlanabilmesi için tek başına yeterli değildir. Aynı zamanda *belirlilik* ve *öngörülebilirlik* gibi hukuki güvenliğin temel unsurlarını ifade eden ve *kanunun kalitesi (quality of law)* olarak da nitelendirilen[415] ölçütlerin gerek kanun metni gerekse uygulaması esas alınarak varlığı sorgulanır[416]. Eğer kanunilik kriteri bir bütün olarak sağlanamamakta ise artık ilgili temel hak ve özgürlük bakımından ihlalin vücut bulup bulmadığına dair diğer ölçütler bağlamında bir değerlendirme yapılmaz[417]. Böyle bir durumda müdahalenin belirlilik ve öngörülebilirlik ölçütlerini sağlayan bir kanuna dayanmadığı gerekçesiyle ilgili temel hak ve özgürlük bakımından ihlal kararı verilmektedir[418].

Konuya hangi temel hak ve özgürlük bağlamında yaklaşılırsa yaklaşılsın, bireysel başvuru kararlarında yukarıda değinilen iki gereklilik doğrultusunda değerlendirme yapılmaktadır. Her iki gereklilik bağlamında da ileride yapılacak açıklamalar açısından geçerli olacak şekilde burada bir hususu hatırlatmak gerekir. O da bireysel başvuru incelemelerinde öngörülebilir olup olmadığı değerlendirilecek olan kararın son derece mahkemesince verilen karar olduğudur[419]. Zira konumuz itibariyle ortaya çıkabilecek ihlalin kaynağını şüphesiz ki yargı mercilerince verilmiş olan kararlar oluşturmaktadır[420]. Ancak bireysel başvuru yolunda kabul edilebilirlik koşullarından birini başvuru

---

414 Ali Hıdır Akyol ve diğerleri Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2015/17510, T: 18.10.2017, para.56, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020.

415 Bu yönde bir nitelendirme için bkz. Necmiye Çiftçi ve diğerleri Başvurusu, para.55.

416 Bu ölçütlerin adlandırılması konusunda Anayasa Mahkemesinin tutarlı bir yaklaşım sergilediğinden söz edilemez. Örneğin bazı kararlarda söz konusu ölçütler *belirlilik* ve *öngörülebilirlik* (Bkz. Halk Radyo ve Televizyon Yayıncılık A.Ş. Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2014/19270, T: 11.7.2019, para.44, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020.) olarak ifade edilirken bazı kararlarda ise *erişilebilirlik*, *kesinlik* ve *öngörülebilirlik* (Bkz. Halime Sare Aysal Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2013/1789, T: 11.11.2015, para.62, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020.) ya da *ulaşılabilirlik* ve *öngörülebilirlik* (Bkz. Türkiye İş Bankası A.Ş. Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2014/6192, T: 12.11.2014, para.50, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020.) veya *belirlilik*, *ulaşılabilirlik* ve *öngörülebilirlik* (Bkz. Tuna Tuç Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2016/80432, T: 12.11.2019, para.52, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020.) olarak da ifade edilmektedir. Daha farklı adlandırmalar da bulunmakla birlikte, çalışmada hukuki güvenlik ilkesini belirlilik ve öngörülebilirlik şeklinde ikili bir ayrımla ele aldığımızdan, Yüksek Mahkemece bahsi geçen ölçütlere dair yapılan adlandırma tercihlerinden ilkini esas aldık.

417 Ali Hıdır Akyol ve diğerleri Başvurusu, para.54.

418 Bu yöndeki ihlal kararı örneklerinden bazıları için bkz. Ioanis Maditinos Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2015/9880, T: 8.5.2019, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020; Ford Motor Company Başvurusu (2), Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2015/12767, T: 9.5.2019, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020.

419 "Birbiriyle çelişen kararlar, belirli bir yargı kolundaki tek yüksek mahkemenin farklı daireleri tarafından ya da yine aynı yargı kolu içinde fakat son derece mahkemesi sıfatını haiz, nihai hüküm veren çeşitli mahkemeler tarafından verilebilir." Bkz. Gökhan Koçar ve Mesut Kasırğa Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2016/777, T: 12.11.2019, para.45, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020.

420 Ömer Gökenci Başvurusu, para.37; Aşır Tunç Başvurusu, para.77.

yollarının tüketilmesi gereği[421] oluşturduğu için bireysel başvuruya konu olabilecek kararlar yalnızca hakkında olağan kanun yollarına başvuru imkânı kalmayan kararlardır. Bu doğrultuda derece mahkemesince verilen karara karşı kanun yoluna (istinaf veya temyiz) başvurma imkânı varsa ve somut uyuşmazlıkta başvurulmamışsa, bireysel başvuru söz konusu kabul edilebilirlik koşulunu taşımıyor olacaktır. Böyle bir durumda ise, esasa girilmeyip kabul edilemezlik kararı verilecektir. Adli ve idari yargı kollarında istinaf kanun yolunun fiilen uygulanmaya başlamasıyla birlikte her iki yargı kolunda da kural olarak üç dereceli bir yargılama usulü söz konusu olmaktadır. Bu çerçevede örneğin bir uyuşmazlık hakkında temyiz kanun yoluna başvurulabiliyorsa bireysel başvuru incelemesinde öngörülebilirlik bakımından baz alınacak karar, temyiz makamı olan Yargıtay ya da Danıştayın ilgili daire ya da kurulu tarafından verilen karar olacaktır. Temyiz yolu kapalı ve yalnızca istinaf kanun yoluna başvurulabiliyorsa baz alınacak karar, istinaf mercii olan bölge adliye mahkemesinin ya da bölge idare mahkemesinin ilgili dairesinin kararı olacaktır. Eğer istinaf kanun yolu da kapalı ise, bu kez ilk derece mahkemesinin kararı baz alınacaktır[422]. Dolayısıyla değinilen

---

421 Gerçekten de gerek AİHM'e gerekse Anayasa Mahkemesine bireysel başvuruda bulunabilmek için ihlale yol açtığı iddia edilen işlem, eylem ya da eylemsizliğe (ihmale) karşı başvuru yollarının tüketilmesi gerekir. AİHM'e yapılacak bireysel başvurular bakımından ilgili koşul, AİHS'in 35. maddesinde düzenlenmiştir. Bu düzenleme çerçevesinde başvurunun kabul edilebilir bulunabilmesi için iç hukuk yollarının tüketilmesi gerekmektedir. Anayasa Mahkemesine yapılacak bireysel başvurular bakımından ise olağan kanun yollarının tüketilmesinin şart olduğu hususu, Anayasa'nın 148. maddesinin 3. fıkrasında düzenlenmiştir. Ayrıca 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanunu'nun 45. maddesinin 2. fıkrasında şu hükme yer verilmiştir: "İhlale neden olduğu ileri sürülen işlem, eylem ya da ihmal için kanunda öngörülmüş idari ve yargısal başvuru yollarının tamamının bireysel başvuru yapılmadan önce tüketilmiş olması gerekir."

422 İstinaf kanun yolunun uygulamaya konulmasındaki temel hedeflerden biri, davaların önemli bir kısmının sözü geçen kanun yolunda kesinleşmesini sağlamak suretiyle yüksek mahkemelerin iş yükünü azaltmak ve bu sayede onlara bir içtihat mahkemesi kimliğini kazandırmaktır. Ancak değinilen faydanın yanı sıra bu uygulama ile istinaf mercilerinin son sözü söyledikleri uyuşmazlık sayısının artmasıyla birlikte çelişkili içtihatların eskisine nazaran daha da çoğalması gibi öngörülebilirlik yönünden sakınca doğuracak bir sorunun ortaya çıkması da ihtimal dahilindedir. Bu yönde bkz. Yunus Emre Yılmazoğlu, "İçtihat Farklılıklarının Temel Hak ve Özgürlükler Yönünden Değerlendirilmesi", **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, (13), 2019, s.551-552; Hele ki ileride değinileceği üzere, yüksek mahkemelerin kendi daireleri arasında dahi azımsanamayacak ölçüde tutarsızlıkların mevcut olduğu yargı sistemimizde bahsi geçen ihtimalin göz ardı edilmemesi gerekir. Bu hususu öngören kanun koyucu da önlem mahiyetinde bazı düzenlemeler getirmiştir. Nitekim 5235 sayılı Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri ile Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yetkileri Hakkında Kanun'un 35. maddesinin 3. fıkrasında bölge adliye mahkemelerinin ceza ve hukuk daireleri başkanlar kurullarının görevleri arasında "re'sen veya bölge adliye mahkemesinin ilgili hukuk veya ceza dairesinin ya da Cumhuriyet başsavcısının, Hukuk Muhakemeleri Kanunu veya Ceza Muhakemesi Kanununa göre istinaf yoluna başvurma hakkı bulunanların, benzer olaylarda bölge adliye mahkemesi hukuk veya ceza dairelerince verilen kesin nitelikteki kararlar arasında ya da bu mahkeme ile başka bir bölge adliye mahkemesi hukuk veya ceza dairelerince verilen kesin nitelikteki kararlar arasında uyuşmazlık bulunması hâlinde bu uyuşmazlığın giderilmesini gerekçeli olarak istemeleri üzerine, kendi görüşlerini de ekleyerek Yargıtaydan bu konuda bir karar verilmesini istemek." hususu sayılmıştır. Aynı maddenin 5. fıkrasında ise "(3) numaralı bende göre yapılacak istemler, ceza davalarında Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığına, hukuk davalarında ise ilgili hukuk dairesine iletilir. Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı uyuşmazlık bulunduğuna kanaat getirmesi durumunda ilgili ceza dairesinden bir karar verilmesini talep eder. Uyuşmazlığın giderilmesine ilişkin olarak dairece bu fıkra uyarınca verilen kararlar kesindir."

iki gerekliliğin ihlal edilip edilmediği noktasındaki saptamalar son derece mahkemesinin kararı esas alınarak değerlendirilecektir. Bu tespitin ardından bahsi geçen gerekliliklerden ilki olan yargı kararlarının makul düzeyde istikrar taşıması gereği üzerinde duralım.

Yargı kararlarının makul düzeyde istikrar kazanması gereği ile ilgili iki durum öngörülebilirliği ihlal eder boyutta değerlendirilmekte ve ihlal kararları verilmesine yol açmaktadır[423]. Bunlardan ilki, belli bir yargı kolunda belli bir hukuki meseleye ilişkin ortaya çıkan içtihat farklılığının derin ve süregelen bir nitelik kazanması halidir. Bu aykırılık halinin içtihatlarda öngörülemezliğe yol açacağı noktasında AİHM ve Anayasa Mahkemesi kararlarında bir tereddüt bulunmamaktadır. İkincisi ise, belli bir hukuki meseleye dair yargı mercilerince istikrar kazanmış bir içtihat mevcut iken bir yargı merciinin bu içtihattan yeterli ve tatmin edici bir gerekçe olmaksızın sapması ve daha sonra bu farklı yaklaşımın ilgili yargı kolunda yerleşmemesi halidir.

Her iki aykırılık hali bakımından da öncelikle içtihat farklılığının hangi hallerde ortaya çıkacağını belirlemek gerekir. Anayasa Mahkemesi bir kararında[424] bu konuda şu ifadelere yer vermiştir: "İçtihat farklılığından söz edilebilmesinin ön koşulu, dava konusu edilen uyuşmazlıkların, özü itibarıyla aynı mahiyette olmasıdır. Dolayısıyla uyuşmazlıkların içeriğinin ve niteliğinin örtüşmediği, esaslı noktalarda ayrıldığı durumlarda, verilen kararlar arasındaki farklılık da içtihat farklılığı olarak değerlendirilemez." Gerçekten de uyuşmazlık konusu olaylar arasında birbiriyle ayrıksı değerlendirmeler yapılmasını haklı kılacak surette farklılıklar bulunmakta ise söz konusu uyuşmazlıkların öz itibariyle aynı olduğundan söz edilemez. Bu nedenle de yapılacak

---

hükmüne yer verilmiştir. Benzer düzenlemelere 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanunda da yer verilmiştir. Mezkûr Kanun'un 3/C maddesinin 4. fıkrasının (c) bendinde Bölge İdare Mahkemesinin Başkanlar Kurulunun görevleri arasında "benzer olaylarda, bölge idare mahkemesi dairelerince verilen kesin nitelikteki kararlar arasında veya farklı bölge idare mahkemeleri dairelerince verilen kesin nitelikteki kararlar arasında aykırılık veya uyuşmazlık bulunması hâlinde; resen veya ilgili bölge idare mahkemesi dairelerinin ya da istinaf yoluna başvurma hakkı bulunanların bu aykırılığın veya uyuşmazlığın giderilmesini gerekçeli olarak istemeleri üzerine, istemin uygun görülmesi hâlinde kendi görüşlerini de ekleyerek Danıştaydan bu konuda karar verilmesini istemek." hususu sayılmıştır. Aynı maddenin 5. fıkrasında ise "dördüncü fıkranın (c) bendine göre yapılacak istemler, konusuna göre İdari veya Vergi Dava Daireleri Kuruluna iletilir. İlgili dava daireleri kurulunca üç ay içinde karar verilir. Aykırılık veya uyuşmazlığın giderilmesine ilişkin olarak bu fıkra uyarınca verilen kararlar kesindir." hükmüne yer verilmiştir. Dolayısıyla gerek adli yargıda gerekse idari yargı da bu düzenlemeler etkin bir biçimde uygulanırsa öngörülebilirlik bakımından ortaya çıkabilecek sorun ihtimali büyük ölçüde giderilmiş olacaktır.

423 "…hukuk devleti ile hukuk güvenliği ilkelerine uyulduğundan söz edilebilmesi için öncelikli olan, ilgili yargısal süreçte oluşabilecek içtihat farklılığının giderilmesidir." Bkz. Mehmet Harman Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2017/34154, T: 3.7.2019, para.73, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020.

424 Engin Selek Başvurusu, para.54.

değerlendirmelerin ya da verilecek kararların farklı olması esas itibariyle içtihat tutarsızlığına yol açmayacak ve bu suretle de hukuki öngörülebilirlik zedelenmiş olmayacaktır[425].

İlk aykırılık hali için değinilen surette bir farklılığın bulunması ilgili temel hak ve özgürlük açısından başlı başına bir ihlal nedeni olarak kabul edilemez. Böyle bir farklılık ancak ilgili yargı kolunda derin ve süregelen bir nitelik kazanmış ise öngörülemezliğe yol açacaktır. Dolayısıyla içtihatlar nezdinde ortaya çıkan her çelişki ya da çatışma hali ihlal kararı verilmesine yol açmaz. Bu durum esasen yargı kararları arasında bulunması gereken istikrarın, mutlak değil de makul düzeyde aranmasının doğal bir sonucudur. Bu yönde bir kabul AİHM ve Anayasa Mahkemesi tarafından çeşitli argümanlarla gerekçelendirilmeye çalışılmaktadır. Öncelikli olarak dayanağını bireysel başvuru yolunun doğasında ya da ikincil niteliğinde bulan argümandan başlayalım. Gerçekten de AİHM ya da Anayasa Mahkemesinin bireysel başvuru incelemelerinde bir kanun yolu mercii gibi hareket etmesi mümkün değildir[426]. Derece mahkemelerinin uyuşmazlık konusu olayı nitelendirmesinin ya da delilleri değerlendirmesinin veyahut hukuk kurallarını yorumlamasının yerinde olup olmadığı bireysel başvuru kapsamında incelenemez[427]. Ayrıca AİHM ya da Anayasa Mahkemesinin görevi belli bir hukuki meseleye dair ilgili yargı mercilerince yapılan farklı nitelendirme, değerlendirme ya da yorumlardan birini tercih etmek de değildir[428]. Bireysel başvuru

---

425 Çelebi ve diğerleri/Türkiye Kararı, AİHM, Başvuru No: 582/05, T: 9.2.2016, para.52, https://hudoc.echr.coe.int/, 20 Ocak 2020; Orlen Lietuva Ltd./Litvanya Kararı, AİHM, Başvuru Numarası: T: 45849/13, 29.1.2019, para.80, https://hudoc.echr.coe.int/, 20 Ocak 2020; Ahmet Saygılı ve Şefika Saygılı Başvurusu, para.42-43; Yasemin Bodur Başvurusu, para.29.

426 Bu husus Anayasa'nın 148. maddesinin 4. fıkrasında açık bir şekilde dile getirilmiştir: "Bireysel başvuruda, kanun yolunda gözetilmesi gereken hususlarda inceleme yapılamaz." Olağan kanun yolları kapsamında değerlendirilmesi gereken iddiaların bireysel başvuru kapsamında ileri sürülmesi halinde bu tarz başvurular açıkça dayanaktan yoksun oldukları gerekçesi ile kabul edilemez bulunmaktadır: "…başvurucunun iddialarının özünün derece Mahkemesi ve Yargıtay tarafından delillerin değerlendirilmesinde ve yorumlanmasında isabet olmadığına ve esas itibariyle yargılamanın sonucuna ilişkin olduğu anlaşılmaktadır…başvurucunun…ihlal iddialarının kanun yolu şikâyeti niteliğinde olduğu… anlaşıldığından, başvurunun, diğer kabul edilebilirlik koşulları yönünden incelenmeksizin "açıkça dayanaktan yoksun olması" nedeniyle kabul edilemez olduğuna karar verilmesi gerekir." Bkz. Ahmet Sağlam Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2013/3351, T: 18.9.2013, para.43, 46, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020.

427 Mahkemenin yargılama sonunda ulaştığı neticenin adil olup olmadığı ya da ulaşılan neticede maddi ve/veya hukuki hata bulunup bulunmadığı da bu kapsamdadır.

428 Nejdet Şahin ve Perihan Şahin/Türkiye Kararı, AİHM, Başvuru No: 13279/05, T: 20.1.2011, para.50, https://hudoc.echr.coe.int/, 20 Ocak 2020; "…bireysel başvuruya konu davadaki olayların kanıtlanması, hukuk kurallarının yorumlanması ve uygulanması, yargılama sırasında delillerin kabul edilebilirliği ve değerlendirilmesi ile kişisel bir uyuşmazlığa derece mahkemeleri tarafından getirilen çözümün esas yönünden adil olup olmaması, bireysel başvuru incelemesinde değerlendirmeye tabi tutulamaz." Bkz. Necati Gündüz ve Recep Gündüz Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2012/1027, T: 12.2.2013, para.26, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020; "Hukuk kurallarının ne şekilde yorumlanacağı ve birden fazla biçimde yorumlanmasının mümkün olduğu durumlarda bunlardan hangisinin benimseneceği, derece mahkemelerinin yetkisinde olan bir hususdur. Anayasa Mahkemesinin bireysel başvuruda, derece mahkemelerince benimsenen yorumlardan birine üstünlük tanıması bireysel başvurunun amacıyla bağdaşmaz." Bkz. Mehmet Arif Madenci Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2014/13916, T: 12.1.2017, para.81,

yolunda yalnızca değinilen hususlarda yargı mercilerinin birbiriyle çatışan yaklaşımları dolayısıyla öngörülebilirliğin zedelenip zedelenmediği saptanmaya çalışılacaktır[429]. Ayrıca AİHM ya da Anayasa Mahkemesi bireysel başvuru incelemesi üzerine derin ve süregelen içtihat farklılığı dolayısıyla ihlal kararı vermekte ise bu durum, başvuruda bulunan kimsenin aleyhine yapılan yorumun değil de onun lehine olup başka yargı mercilerince benimsenen yorumun desteklendiği anlamına da gelmez. Nitekim bireysel başvuru kapsamında ihlale yol açan husus esas itibariyle sürüp giden içtihat tutarsızlığının ilgili yargı kolunda bir türlü giderilememiş olmasıdır[430].

Diğer bir argüman, yeni bir kanuni düzenlemenin yürürlüğe girmesiyle birlikte bu düzenlemenin ne surette yorumlanacağına ya da uygulanacağına yönelik içtihadın yerleşik bir hale gelmesinin belirli bir zamana ihtiyaç duyacağıdır. Böyle bir durumda söz konusu düzenlemenin son derece mahkemesinin farklı daire ya da kurulları tarafından aynı şekilde anlamlandırılmaması ya da uygulanmaması söz konusu olabilir ve bu durumun hemen önüne geçilmesi mümkün değildir. Bu nedenle söz konusu ihtimallerde başvurucu aleyhine yapılan yoruma karşılık son derece mahkemesinin başka daire ya da kurulunca aksi yönde yorum yapılmış olması tek başına ihlale yol açmayacaktır[431].

---

https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020; "…derin ve süregelen içtihat farklılıkları dışında Anayasa Mahkemesinin bireysel başvuruda salt derece mahkemelerinin kararlarını kıyaslaması…derece mahkemelerinin yerine geçerek hukuk kurallarını yorumlaması bireysel başvurunun amacıyla bağdaşmaz." Bkz. Dilek Kaya Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2018/14313, T: 17.7.2019, para.69, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020.

429 "Anayasa Mahkemesinin…görevi, hukuk kurallarının birden fazla yorumunun hukuki belirlilik ve öngörülebilirliği etkileyip etkilemediğini tespit etmektir. Bu itibarla, tartışılması gereken husus, anılan istisna hükmünün farklı Dairelerce farklı biçimlerde yorumlanmasının belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerini zedeleyip zedelemediğidir." Bkz. Mehmet Arif Madenci Başvurusu, para.81; "Anayasa Mahkemesi, anılan maddenin…yorumlanmasıyla ilgili olarak yukarıda yer verilen görüşlerden hangisinin daha isabetli olduğu hususunda bir değerlendirme yapmayacaktır. Esasen Anayasa Mahkemesinin böyle bir görevi bulunmadığı gibi bu yöndeki bir saptama Anayasa Mahkemesinin bireysel başvuru kapsamındaki yetkisinin de dışındadır. Ancak Anayasa Mahkemesi bu yorum farklılığının hukuk sistemi üzerinde meydana getirdiği sonuçları ve etkileri görmezden gelemez. Anayasa Mahkemesi Danıştayın farklı dairelerinin aynı kanun hükmüne ilişkin farklı yorumlarının hukuk kuralının belirliliği ve öngörülebilirliğini etkileyip etkilemediğini inceler. Bununla birlikte Anayasa Mahkemesinin bu yöndeki denetimi sırasında belirlilik ve öngörülebilirlik ilkeleri bakımından değerlendirme yapması bu yorumlardan birini benimsediği veya bunlardan birine üstünlük tanıdığı biçiminde anlaşılmamalıdır." Bkz. İbrahim Tuncer Başvurusu, para.61.

430 "…uygulamadaki birlikteliği sağlamaları beklenen yüksek mahkemeler içinde yer alan dairelerin benzer davalarda tatmin edici bir gerekçe göstermeksizin farklı sonuçlara ulaşmaları, bir kararın belirli bir daireye düştüğü takdirde onanacağı, başka bir daire tarafından ele alındığı takdirde bozulacağı gibi ihtimale dayalı ve birbirine zıt sonuçları ortaya çıkartır. Bu ise hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerine ters düşecektir. Ayrıca, böyle bir algının toplumda yerleşmesi halinde, bireylerin yargı sistemine ve mahkeme kararlarına duymaları beklenen güven zarar görebilir." Bkz. Türkan Bal Başvurusu, para.64.

431 "…yapılan yasal değişikliğin ve bu yasal değişiklik uyarınca düzenlenen bir yönetmeliğin mahkemelerce ilk defa yorumlanması söz konusudur. İlgili mevzuatın ilk defa yorumlanmasında bölgesel ve görevsel yetkilere sahip mahkemeler arasında farklılıklar oluşması doğaldır." Bkz. İslam Şahin Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2014/7280, T: 21.1.2013, para.54,

Son argüman ise, belli bir yargı kolunda birden fazla son derece mahkemesi bulunduğundan içtihatlar arasında belli bir düzeye kadar ortaya çıkabilecek çelişkilerin yargı sisteminin doğasından kaynaklandığıdır. Özellikle yeni bir uyuşmazlık konusunu benzer zamanlarda ele alan Yüksek Mahkemenin farklı daireleri bu konuda farklı bir yaklaşımla hüküm tesis edebilirler. Bu durum son derece mahkemesi sıfatıyla hüküm tesis eden birden fazla sayıdaki istinaf mahkemelerinin farklı daireleri bakımından da söz konusudur[432]. Ayrıca yargı mercileri toplumsal yaşamda meydana gelen değişimleri takip ederek hukukun dinamizmi ve gelişiminin bir gereği olarak aynı kurala ilişkin önceki yorumlarından sapabilir. Yeni bir yorum yöntemini benimseyerek önceki yaklaşımlarından farklı doğrultuda kararlar verebilirler. Zira içtihat değişikliği yeterli ve tatmin edici bir biçimde gerekçelendirmek kaydıyla hukuki öngörülebilirliği zedelemez[433] [434].

---

https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020; "İlgili mevzuatın ilk defa yorumlanmasında bölgesel ve görevsel yetkilere sahip mahkemeler arasında farklılıklar oluşması doğaldır. Diğer bir deyişle değişik yargı kademelerinde görev alan hakimlerin tamamının ilk defa uygulanan bir kuralı aynı şekilde yorumlamaları mümkün olmayabilir." Bkz. Uğur Çelik Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru Numarası: 2015/20244, T: 15.6.2016, para.53, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020; "Bir kanun hükmüne ilişkin içtihadın henüz yerleşik hale gelmediği bir aşamada o hükmün yargı organlarınca farklı biçimlerde yorumlanabilmesi hukukun doğası gereğidir. Zira hukukta nesnelliğin sağlanabilmesi açısından hukuk kurallarının belli ölçüde soyut kavramlar içermesi kaçınılmazdır. Nesnel hukuk kurallarının maddi alemde gerçekleşen olaylarla birebir örtüşmesi ve bunlara uygulanması ise her zaman mümkün olamayabilmektedir. Öte yandan hukuk kurallarının kapsamının tespitinde kural koyucu ne kadar titiz davranırsa davransın kuralın yürürlüğe girmesinden ve uygulanmaya başlamasından sonra önceden öngörülemeyen bazı yeni durumların ortaya çıkması da mümkündür. Bu gibi hallerde kuralın yetkili otoritelerce ve özellikle yargı organlarınca yorumlanması zorunlu hale gelmektedir. Kuralı yorumlayan otoritelerin birden fazla olması, bazı hallerde kuralın birden fazla yorumunu önlenemez kılmaktadır. Dolayısıyla hukuk kurallarının bu niteliği dikkate alındığında bir kanun hükmünün yargı organlarınca farklı biçimde yorumlanabilmesi ve kurala ilişkin farklı içtihatların varlığı, tek başına kuralın belirsiz ve öngörülemez olduğu yargısına ulaşmayı haklı kılmaz. Bununla birlikte birden fazla içtihadın varlığı hukuk kurallarının temel bir özelliği olan, bireyin davranışını yönlendirebilme gücünü zayıflatacak bir boyuta ulaşmışsa kamu düzeninin bozulduğundan söz edilebilir. Bu durumda bireylerin hangi içtihada göre davranışlarını yönlendirecekleri belirsizleşeceğinden öngörülebilirlik ortadan kalkar." Bkz. Mehmet Arif Madenci Başvurusu, para.84.

[432] "Değişik yönlerde kararlar verilmesi ihtimali, Yargıtay, Danıştay…gibi çeşitli yüksek mahkemelerden oluşan yargı sistemimizin kaçınılmaz bir özelliği olarak kabul edilmelidir." Bkz. Türkan Bal Başvurusu, para.53; "Farklı yetki bölgelerinde ilk derece ve istinaf mahkemesi şeklinde teşkilatlanmış yargısal sistemlerin nitelikleri gereği doğalarında kararların çelişmesi ihtimali her zaman bulunmaktadır. Bu farklılıklar aynı mahkemede bile ortaya çıkabilir." Bkz. Dilek Kaya Başvurusu, para.69.

[433] "Yargısal kararlardaki değişiklikler, hukukun dinamizmini ve mahkemelerin yaklaşımlarını yaşanan gelişmelere uyarlama kabiliyetlerini yansıtması yönüyle olumludur." Bkz. Türkan Bal Başvurusu, para.64.

[434] Böyle bir yaklaşım aynı zamanda yargı organlarının bağımsızlığı açısından da elzem bir mahiyet taşımaktadır. Zira istinaf ya da temyiz mercileri arasında farklı görüşlerin veya aynı yargı merci içerisindeki karşı oyların mevcudiyeti belli çerçeveler dahilinde bir zaaf değil önemli bir kazanım mahiyetini taşıyabilir. Çünkü misal olarak bir kararda yer alan karşı oylar aslına bakılacak olursa nihai kararın hangi çetin hukuki tartışma ve üyelerin tecrübelerinin kıyasıya rekabeti neticesinde ortaya çıktığını göstermektedir. Bu nedenle gerek bir içtihat içerisinde gerekse farklı içtihatlar arasında ayrıksı yaklaşımların ortaya çıkması kaçınılmazdır. Aksi takdirde "…hiç kimsenin, hiçbir şeyi güvence altında olmaz. İnsanın tek güvencesi yargının yorumlarında ve uygulamalarında bağımsızlık içinde olmasıdır." Bkz. Kaneti, Vergi Hukukundaki Gelişmeler, s.248-249.

Bu argümanlar kapsamında çizilen sınırı aşacak cinsten diğer bir ifadeyle derin ve süregelen nitelik kazanmış bir içtihat farklılığının bulunup bulunmadığı, her bir bireysel başvuru özelinde ayrı ayrı değerlendirmeye tabi tutulacaktır. Bu çerçevede verilen ihlal kararları baz alındığında genellikle birbiriyle çatışan kararların kısa sayılamayacak bir zaman zarfında ortaya çıkmış olmalarının arandığını söylemek mümkündür. Başka bir deyişle, kanuni bir düzenleme yürürlüğe girdikten veya yeni bir uyuşmazlık konusu ortaya çıktıktan sonra uzun bir müddet geçmesine karşılık bu düzenlemenin ya da uyuşmazlık konusunun yorumlanmasında veya nitelendirilmesinde içtihatlar nezdinde birlik sağlanamamış ise, ortada derin ve süregelen bir içtihat farklılığının varlığının kabulü gerekir[435]. Eğer bu tarz bir içtihat farklılığı söz konusu ise, bu kez de bu farklılığı gidermeye yönelik bir mekanizmanın olup olmadığına ve varsa ilgili mekanizmanın başvuru konusu uyuşmazlık açısından işletilip işletilmediğine bakılır[436]. Bu mekanizma belli bir yargı kolu bünyesinde ortaya

---

435 "…9/4/2003 tarihinde yürürlüğe giren geçici 61. maddenin yeni uygulanmaya başlanan bir kanun hükmü olduğu da söylenemez. Anılan maddenin Dairenin karar verdiği tarih itibarıyla yaklaşık on yıllık bir uygulamasının olduğu görülmektedir. On yıllık süre, söz konusu maddenin yorumuna ilişkin içtihadın yerleşmesi ve yeknesaklık kazanması bakımından yeterli uzunluktadır. Bu süre zarfında kanunun yorumunda yeknesaklığın sağlanamamış olması, Dairelerin görev sahasına bağlı olarak farklı kararların verilmesi sonucunu doğurmaktadır." Bkz. Ford Motor Company Başvurusu, para.68; "…anılan Kanun hükmünün yorumundan hareketle…farklı içtihatların bulunması ve Kanun'un yürürlüğe girmesinin üzerinden uzun süre geçmesine rağmen ilgili hükmün yorumunda yeknesaklığın sağlanamaması nedeniyle hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ilkeleri zedelenmiştir." Bkz. Cihanpa Cihaner İç ve Dış Tic. Paz. A.Ş. Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2016/15208, T: 23.10.2019, para.58, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020; "Başvurucu tarafından kendisi hakkındaki karardan farklı sonuca ulaşılan üç adet karar sunulmuştur. Bu kararların verildiği davalar ile başvurucunun davasının aynı derecedeki farklı mahkemelerce aynı dönemlerde yürütüldüğü, hukukun gelişimi ve içtihat oluşumu için kısa bir süre içinde aynı dönemde aynı konuda davalar yürütülerek farklı sonuca ulaşıldığı görülmektedir. Öncelikle içtihat farklılığı yönünden inceleme yapılabilmesi için bu farklılığın derin ve süregelen bir farklılık olması gereklidir…Somut olayda kısa sürede…belli sayıda farklı karar verilmesi ve somut olayın koşulları derin ve süregelen bir içtihat farklılığı oluştuğu sonucuna ulaşmak için yeterli değildir." Bkz. Dilek Kaya Başvurusu, para.68; "Bu noktada 61. maddenin 1982 yılından itibaren yürürlükte olan ilk şeklinde de…adli tatil tarihleri farklı belirlenmiş olsa da kadar kelimesi bağlamında aynı nitelikte bir düzenleme bulunduğu hatırlanmalıdır. Bu itibarla anılan Kanun hükmünün yeni uygulanmaya başlanan bir düzenleme içerdiği söylenemez. Anılan maddenin bireysel başvurunun temelindeki davanın açıldığı tarih itibarıyla yirmi yıldan fazla uygulamasının olduğu görülmektedir. Belirtilen süre söz konusu ibarenin yorumuna ilişkin içtihadın yerleşmesi ve yeknesaklık kazanması bakımından yeterli uzunluktadır. Bu süre zarfında kanunun yorumunda yeknesaklığın sağlanamamış olması, dairelerin görev sahasına bağlı olarak farklı kararların verilmesi sonucunu doğurmaktadır." Bkz. İbrahim Tuncer Başvurusu, para.62; "Anayasa Mahkemesi…derece mahkemelerinin hukuk kurallarını yorumlamasından kaynaklanan içtihat farkının süregelen bir hal aldığı, başka bir anlatımla kısa sayılamayacak bir zaman dilimi içinde uygulamada birliğin sağlanamadığı durumlarda…" Bkz. Yasemin Bodur Başvurusu, para.43.

436 "…yargı sistemine olan…güveni sağlamak ve korumakla yükümlü olan devlet, aynı yargı koluna dahil mahkemeler arasındaki derin ve süregelen içtihat farklılıklarını ortadan kaldırabilecek nitelikte bir mekanizmayı kurmak ve bu mekanizmanın etkin bir şekilde işleyişini sağlayacak düzenlemeler yapmakla yükümlüdür." Bkz. Engin Selek Başvurusu, para.58; "İncelenmesi gereken diğer bir husus ise farklı kararlar verilmesi halinde çözüm sunabilecek yapısal bir mekanizmanın varlığı ve ne şekilde işletildiğidir." Bkz. Türkan Bal Başvurusu, para.69; "…somut başvuruda öncelikle derin ve süre gelen bir içtihat farklılığının varlığı, içtihat farklılığı nedeniyle meydana gelen tutarsızlıkların üstesinden gelmek için bir mekanizmanın bulunup bulunmadığı, böyle bir mekanizma var ise bu mekanizmanın uygulanıp uygulanmadığı, uygulandıysa ne ile sonuçlandığı incelenmelidir." Bkz. Mehmet Harman Başvurusu, para.65.

çıkan uyuşmazlıklar bağlamında yaklaşıldığında içtihadı birleştirme müessesesidir[437]. Gerçekten de Türk hukuk düzeninde gerek adli yargı gerekse idari yargı kollarında işletilmesi mümkün olan ve içtihatlar arasında sürüp giden çelişkileri/tutarsızlıkları gidermeye yönelik önemli bir müessese mahiyetini taşıyan içtihadı birleştirme müessesesinin derin ve süregelen içtihat farklılıklarının varlığına rağmen işletilmemesi, söz konusu başvuru bakımından ihlal kararı verilmesine yol açacaktır[438].

Derin ve süregelen içtihat farklılığı ile ilgili buraya kadar yapmış olduğumuz açıklamalar esas itibariyle aynı yargı kolu içerisinde yer alan son derece mahkemelerinin vermiş oldukları kararlar ile ilgiliydi. Acaba benzer uyuşmazlıklar hakkında farklı yargı kollarında yer alan son derece mahkemelerinin kararları arasında ortaya çıkacak bu denli tutarsızlıklar[439], öngörülemezliğe ve dolayısıyla bireysel başvuru kapsamında ihlal kararı verilmesine yol açar mı? Hatta bazı durumlarda aynı somut olaydan kaynaklanan uyuşmazlıklara ilişkin bazı davalar bir yargı kolunda, diğer davalar ise başka bir yargı kolunda görevli son derece mahkemeleri tarafından çözüme bağlanmaktadır[440]. Gerek AİHM gerekse Anayasa Mahkemesine göre, farklı yargı kollarında örgütlenmeleri dolayısıyla aralarında yargısal hiyerarşi bulunmayan son derece mahkemelerinin kararları arasında ortaya çıkabilecek çelişkilerin dikey bir denetim mekanizması aracılığıyla giderilmesi noktasında devletlere

---

437 "…hususunda yedi yıldan beri süren içtihat farklılığının derinleşmiş ve sürekli bir nitelik kazanmış olması, Dairelerin ve buna bağlı olarak alt dereceli mahkemelerin vardıkları sonucun davaların somut özelliğinden kaynaklanmaması ve hukuki belirsizliğe yol açan bu durumun ortadan kaldırılmasını sağlayacak içtihadı birleştirme kararı gibi elverişli bir mekanizma bulunmasına rağmen bunun işletilmemesi neticesinde uyuşmazlığın çözümünde görev alan Daire ve Kurula göre farklı ve birbiriyle çelişkili kararlar ortaya çıkmıştır. Başka bir anlatımla derin ve süregelen farklılıkları ortadan kaldırmaya elverişli bir mekanizma niteliğindeki içtihadın birleştirilmesi yolunun işletilmemesi nedeniyle varılan sonucun başvurucu için öngörülemez olduğu ve bu hususun hükümden bağımsız olarak yargılamanın hakkaniyetini zedelediği sonucuna ulaşılmıştır." Bkz. Yasemin Bodur Başvurusu, para.52.

438 "Aynı kanun hükmüne ilişkin iki farklı yorumun yürürlükte bulunması ve bu yorumlardan birine geçerlilik sağlayacak şekilde içtihadın birleştirilememesi hukuk kurallarının, muhataplarının davranışlarına yön verme kapasitesini ve dolayısıyla öngörülebilirliğini zayıflatmaktadır." Bkz. Ford Motor Company Başvurusu, para.69; "Aynı Kanun hükmüne ilişkin iki farklı yorumun başvuruya dayanak davaların açıldığı tarih itibarıyla mevcut olması ve bu yorumlardan birine geçerlilik sağlayacak şekilde içtihadın birleştirilememiş olması hukuk kurallarının muhataplarının davranışlarına yön verme kapasitesini ve dolayısıyla öngörülebilirliğini zayıflatmaktadır. Bitimi adli tatil dönemine rastlayan dava açma süresinin uzayacağı son tarihin ne olduğu hususunda bir kesinliğin bulunmaması, hangi tarih esas alınarak davaların açılacağı noktasında belirsizliklerin oluşmasına neden olmaktadır. Bu durum hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerine ters düşeceği gibi bireylerin yargı sistemine ve mahkeme kararlarına olan güvenini de sarsmaktadır." Bkz. E-Ba İnşaat Taahhüt Ticaret Ltd. Şti. Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2015/13921, T: 27.6.2018, para.64, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020.

439 "İçtihat farklılığı…birbirinden tamamen bağımsız, aralarında yargısal anlamda bir hiyerarşi ilişkisi olmayan birden fazla yargı koluna dâhil mahkemeler arasında da oluşabilir." Bkz. Gökhan Koçar ve Mesut Kasırğa Başvurusu, para.44.

440 Bu sorun özellikle kapatılmadan evvel AYİM tarafından verilen kararlar ile Yargıtay ya da Danıştay tarafından verilen kararlar arasında vuku bulmaktaydı. AYİM'in kapatılması ile bu sorunun büyük ölçüde azalacağı ya da ortadan kalkacağını söylemek yanlış olmayacaktır.

yüklenilecek bir ödev, adil yargılanma hakkı kapsamında yer alan güvencelerin ötesine geçecektir[441]. Esasında böyle bir ödev getirilmesi Anayasa ile benimsenmiş yargı ayrılığı sisteminin özüne bir müdahale niteliğini taşıyacaktır. Bu nedenle farklı yargı kollarında örgütlenen son derece mahkemelerinin öz itibariyle aynı uyuşmazlıklara, gerekçelendirmeleri kaydıyla, farklı bakış açılarıyla yaklaşarak farklı sonuçlara ulaşmaları makul karşılanmalıdır[442].

İlk gereklilik kapsamında ortaya çıkabilecek diğer aykırılık hali, belli bir hukuki meseleye ilişkin herhangi bir yargı kolunda yerleşik hale gelmiş bir içtihat bulunmakta iken, o yargı kolunda görevli bir son derece mahkemesi tarafından bu içtihattan yeterli ve tatmin edici bir gerekçe olmaksızın sapılması ve daha sonra bu yeni yaklaşımın söz konusu yargı kolunda istikrar kazanmaması halidir. Vurgulamak gerekir ki, bu aykırılık halinde derinleşmiş ve süreklilik kazanmış bir içtihat farklılığı bulunmamaktadır. Buna karşılık söz konusu hallerde de öngörülemezliğin vuku bulduğu gerekçesiyle ihlal kararları verilmektedir[443].

İlk gerekliliğe dair çizilen bu çerçevenin ardından içtihatlar nezdinde öngörülebilirliğin temini için aykırı davranılmaması gereken ikinci gereklilik üzerinde duralım. Bu gereklilik içtihatların delillerin değerlendirilmesi, maddi olayın nitelendirilmesi ya da hukuk kurallarının yorumlanması bakımından açık keyfilik yahut bariz takdir hatası içermemesidir. Aksi takdirde söz konusu içtihatlar

---

441 "Ülkemizde farklı yargı kollarındaki yüksek mahkemelerin…çelişen içtihatlarını birleştirici bir mekanizma bulunmamaktadır. Esasen adil yargılanma hakkının yargı sisteminin yapısına doğrudan müdahale edecek şekilde devletten böyle bir mekanizma getirilmesini isteyecek bir gerekliliği özünde barındırdığı da söylenemez." Bkz. Gökhan Koçar ve Mesut Kasırga Başvurusu, para.59.

442 "…böyle bir yaklaşım, doğrudan Anayasa tarafından benimsenmiş yargı ayrılığı sisteminin özüne bir müdahale teşkil edeceğinden Anayasa ile çelişen bir duruma da sebebiyet verme riskini barındırmaktadır. Dolayısıyla farklı yargı alanlarındaki uyuşmazlıkları çözmekle görevli her bir yüksek mahkeme kendi yargı kolunun görev alanındaki dava tiplerine göre özü itibarıyla aynı nitelikteki uyuşmazlıklarda farklı bir bakış açısıyla olaya yaklaşabilir ve hukuki gerekçelerini de göstererek farklı sonuçlara ulaşabilir." Bkz. Engin Selek Başvurusu, para.59.

443 "Özellikle aynı somut olay ve hukuksal durumdaki farklı kişilerce açılan davalarda birbiriyle çelişen sonuçlara ulaşılması hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerine ters düşebilir. Yargı mercilerinin anılan ilkelerin bir sonucu olarak kamuoyu nezdinde yargıya olan güveni muhafaza etme bakımından kararlarında belli bir istikrar sağlaması beklenir. Bu itibarla içtihat değişikliği tek başına adil yargılanma hakkının ihlali sonucunu doğurmaz ise de bu değişiklik ile benimsenen yeni yaklaşımın benzer uyuşmazlıklarda tutarlı olarak uygulanması gereklidir." Bkz. Hakan Altıncan Başvurusu, para.48; "Esas itibarıyla hukuk kurallarını yorumlama ve uygulama yetkisine sahip olan Yargıtay Dairesinin içtihat değişikliğine gitmiş olması tek başına adil yargılanma hakkının ihlali olarak kabul edilemez ise de somut olayda bu içtihattan sonraki kararlarında da aynı Dairenin eski içtihadını sürdürdüğü dikkate alınmalıdır. Diğer bir deyişle başvurucunun açtığı davada verilen karar Yargıtayın önceki içtihadına uygun olmadığı gibi bu karardan sonraki tarihlerde verilen içtihada da uygun değildir. Dolayısıyla içtihat farklılığının bizzat bu farklılıkları önlemekle görevli Yargıtay Dairesi kararlarından kaynaklandığı anlaşılmaktadır. Diğer taraftan Yargıtay Dairesinin kararında önceki içtihattan farklı karar verilmekle niçin bu içtihattan ayrıldığına dair herhangi bir açıklamada bulunulmamış, buna dair bir gerekçe gösterilmemiştir…Dolayısıyla somut olaya özgü olduğu anlaşılan içtihadın aynı uyuşmazlıklar yönünden yine aynı Daire ve Yargıtay Hukuk Genel Kurulu tarafından benimsenmediği, en üst dereceli mahkeme sıfatıyla Yargıtay nezdinde tutarlı ve yeknesak bir uygulamanın sağlanmadığı saptanmıştır. Bu durum ise hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerine ters düşeceği gibi bireylerin yargı sistemine ve mahkeme kararlarına güvenini de sarsmaktadır." Bkz. Aşır Tunç Başvurusu, para.64-65, 67.

ilgilileri nezdinde öngörülemez bir mahiyet taşıyacaktır[444]. Bunun bir neticesi olarak da hukuki öngörülebilirlik ilkesi zedelenecek ve bireysel başvuru bağlamında ilgili temel hak ve özgürlük yönünden ihlal kararına yol açacak olan, *"mahkemelerin belirli bir davada yürürlükteki hukuku açıkça hatalı veya keyfî amaçlara ulaşmak için uygulamaları ve/veya adaleti reddetmeleri"* olarak tabir edilebilecek[445] açık keyfilik veya bunun yanı sıra *yapılan nitelendirme, değerlendirme veya yorumların açıkça mantık dışı olması* olarak ifade edilebilecek[446] bariz takdir hatasının varlığıdır. Sözü edilen ihlal örnekleri daha önce değindiğimiz bireysel başvuru incelemeleri kapsamında AİHM ve Anayasa Mahkemesinin yargılama sonucunun doğru, adil veya hatalı olup olmadığı yönünde değerlendirme yapamayacak olmaları esasının istisnasını teşkil etmektedir. Gerçekten de kanun yolu şikâyeti mahiyetindeki iddiaları bireysel başvuru kapsamında irdeleyemeyecek olan AİHM ve Anayasa Mahkemesi istisnai olarak son derece mahkemelerinin sözü edilen tarzdaki keyfilik ya da hatalarını göz ardı etmemektedir[447]. AİHM ve Anayasa Mahkemesinin söz konusu gerekliliğe dair istikrar kazanmış bu yaklaşımı, ihlal oluşturan mahkeme kararları ile yargı erkine duyulan güvene verilen zararı gidermek bakımından yerinde ve önemlidir.

Ayrıca ortaya çıkabilecek aykırılık hallerine şu örnekler verilebilir: Söz gelimi bir mahkeme taraflarca sunulan ve yargılamanın sonucuna etki edecek mahiyetteki delilleri hükmün inşasında gözden kaçırmak ya da göz ardı etmek suretiyle karar vermişse burada olağan kanun yolları kapsamında irdelenmesi gereken maddi veya hukuki hatanın ötesine geçmiş bir bariz takdir hatasından ya da açık keyfilikten söz edilebilecektir[448]. Veyahut da somut uyuşmazlığın çözümünde uygulanır mahiyette olan açık bir kanun hükmüne olağan anlamının dışında bir anlam yüklenmek ya

---

444 "…yargılama sürecinde delillerin değerlendirilmesi ve hukuk kurallarının yorumlanması -kural olarak- derece mahkemelerinin takdirindedir. Ancak bu takdir yetkisi sınırsız olmayıp derece mahkemelerinin kararlarının açıkça keyfî olmaması veya bariz bir takdir hatası içermemesi gerekir." Bkz. Aslıhan Baştuğ Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2016/22172, T: 18.7.2019, para.25, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020.

445 Andelkovic/Sırbistan Kararı, AİHM, Başvuru No, 1401/08, T: 9.11.2013, para.24-27 (İnceoğlu, Adil Yargılanma Hakkı, s.197.).

446 Khamidov/Rusya Kararı, AİHM, Başvuru No: 72118/01, T: 15.11.2007, para.170, https://hudoc.echr.coe.int/, 20 Ocak 2020.

447 "…ilke olarak derece mahkemeleri önünde dava konusu yapılmış maddi olay ve olguların kanıtlanması, delillerin değerlendirilmesi, hukuk kurallarının yorumlanması ve uygulanması ile derece mahkemelerince uyuşmazlıkla ilgili varılan sonucun esas yönünden adil olup olmaması bireysel başvuru incelemesine konu olamaz. Bunun tek istisnası, derece mahkemelerinin tespit ve sonuçlarının adaleti ve sağduyuyu hiçe sayan tarzda bariz bir takdir hatası içermesi ve bu durumun kendiliğinden bireysel başvuru kapsamındaki hak ve özgürlükleri ihlal etmiş olmasıdır. Bu çerçevede, kanun yolu şikâyeti niteliğindeki başvurular bariz takdir hatası veya açık keyfilik içermedikçe Anayasa Mahkemesince esas yönünden incelenemez. Bkz. Ümit Caner ve Erge İnşaat San. Tur. Tic. Ltd. Şti. Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2013/1422, T: 5.11.2014, para.19, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020.

448 Khamidov/Rusya, para.172-174.

da bu hükmün lafız ve amacına aykırı bir yorum yapılmak suretiyle karar veriliyorsa, bu kararın da açıkça keyfi olduğu ya da bariz takdir hatası içerdiği kabul edilebilecektir[449].

Son örnek baz alınarak hukuk uygulaması açısından Alman hukuk literatüründe yapılan bir ayrım doğrultusunda konuyu biraz daha açmak gerekir. Nitekim hukuk uygulaması secundum legem, praeter legem ve contra legem olmak üzere üçlü bir ayrımla ele alınmaktadır. Secundum legem hukuk uygulaması metodolojik açıdan yoruma tekabül etmektedir. Diğer bir ifadeyle, yargıç burada kanuna bağımlı/tabi hareket etmekte ve onun mümkün olan kelime anlamının ötesine geçmemektedir. Bilinen yorum yöntemlerinden hareket eden yargıç kanunun kelime anlamı itibariyle sınırları içerisinde kalarak diğer bir ifadeyle önüne gelen uyuşmazlığı kanunu aşmayacak ya da ona aykırılık taşımayacak bir biçimde çözüme bağlar. Praeter legem hukuk uygulamasında ise, kanunun mümkün olan kelime anlamının ötesine geçilmektedir. Ancak burada kanuna aykırı hareket edilmesi söz konusu değildir. Nitekim yargıç kanunda var olan bir boşluğu doldurmaktadır. Zira belli bir uyuşmazlık konusu hakkında kanunda eksiklik varsa ve bu eksiklik bakımından kanun koyucu bilinçsiz bir biçimde sessiz kalmışsa, ilgili hukuk dalının cevaz vermesi kaydıyla, yargıç boşluk doldurma yoluna gidecektir. Bu şekilde eksik olan kanun tamamlanmak suretiyle uyuşmazlık çözüme bağlanacaktır. Ancak yargıç ne zaman ki açık bir kanun hükmünü kişisel kanaatine göre gayri adil ya da olması gereken hukuka aykırı bulur ve bu sebeple göz ardı ederse o zaman contra legem hukuk uygulaması söz konusu olur. Bu uygulamada yargıç kendi kanaati doğrultusunda mezkûr kanun hükmü yerine daha adil ya da uygun olduğunu düşündüğü bir normu esas alır ve

---

449 "Başvuru konusu olayda…açık bir kanun hükmü mevcuttur. Bu hükme verilecek olağan anlam bellidir ve başvurucu buna göre kendisine muamele edileceğini beklemektedir. Ancak AYİM 2. Dairesi, açık olan kanun hükmüne olağanın dışında farklı bir anlam verip buna göre uygulama yapmıştır. Bu uygulama yönünde yerleşmiş içtihat olduğu ne derece mahkemesi kararında belirtilmiş ne de Bakanlık görüşünde ileri sürülmüştür. Dolayısıyla…başvurucunun dava açarken (hukuki yardımdan yararlansa bile) açık kanun hükmünden farklı bir şekilde kendisine muamele edileceğini beklemesini gerektiren bir durum bulunmamaktadır. Buna göre, AYİM 2. Dairesinin...kararındaki yorumu "öngörülemez" niteliktedir ve "bariz takdir hatası" içermektedir." Bkz. Kenan Özteriş Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2012/989, T: 19.12.2013, para.64, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020; "…başvurucunun vekil ile temsil edildiği davayı kazanması neticesinde lehine vekâlet ücretine hükmedilmesinin gerekliliğine ilişkin birçok yasal düzenleme ve Yargıtay içtihadının mevcut olduğu görülmektedir. Dolayısıyla, anılan kanuni düzenlemeler ve içtihatlar karşısında başvurucunun kendisi lehine vekâlet ücretine hükmedileceğini beklediğinin kabulü gerekir. Ancak…Mahkemesince bu beklentinin karşılanmadığı anlaşılmaktadır. Açıklanan nedenlerle, Mahkemenin, kendisini vekil ile temsil ettiren başvurucu lehine vekâlet ücretine hükmetmemesi yönündeki uygulaması, ilgili mevzuatın lafız ve amacına açıkça aykırı olup, başvurucunun Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan adil yargılanma hakkının ihlal edildiğine karar verilmesi gerekir." Bkz. Burak Günay Başvurusu (2), Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2013/6218, T: 10.6.2015, para.44-45, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020; "…yoruma imkân vermeyecek ölçüde açık olan kanun hükmünün yerleşik Yargıtay içtihadına aykırı olarak ve öngörülemez biçimde yorumlanmak suretiyle başvurucuya tazminat verilmemesi nedeniyle kişi hürriyeti ve güvenliği hakkının ihlal edildiği değerlendirilmiştir." Bkz. Mehmet Duran Başvurusu, para.42.

uyuşmazlığı çözüme bağlar[450]. Bu tarz bir hukuk uygulaması çoğu zaman yorum faaliyetinin sınırları içerisinde kalınıyormuş gibi gösterilerek yapılmaktadır. Nitekim yargıcın ilgili düzenlemenin anlam ve amacına dair yapmış olduğu tespit, görünüşte normun mümkün olan kelime anlamının sınırları içinde kalmakla birlikte gerçekte bu sınır aşılmaktadır. Bu şekilde genellikle secundum legem hukuk uygulaması gibi görünen ancak yorum faaliyetinin arkasına gizlenerek yapılan bir contra legem (kanuna karşı) hukuk uygulaması söz konusudur[451]. Böylece mezkûr düzenleme öngörülemez bir biçimde yorumlanmış ve somut olaya uygulanmış olmaktadır.

Buraya kadar yapılan açıklamalar dikkate alındığında denilebilir ki, verilen kararın açık keyfilik ya da bariz takdir hatası içermesi bakımından ortaya çıkabilecek ihlal örneklerinden sonuncusu, contra legem hukuk uygulamasına tekabül etmektedir. Bu mahiyetteki bir karar da kuşkusuz öngörülebilirliği zedeler. Çünkü yürürlükte bulunan bir kanun hükmüne güvenmek suretiyle davranışlarını tasarlayan veya geleceğe dair planlarını bu hükmü esas alarak yapan kimse açısından yargılama esnasında söz konusu düzenlemenin reddedilmesi anlamına gelecek tarzda bir contra legem hukuk uygulaması bu kimsenin yargı sistemine olan güvenini derinden sarsar. Eğer yargıç söz konusu kanuni düzenlemeyi Anayasaya aykırı görüyorsa somut norm denetimi mekanizmasını harekete geçirmek suretiyle Anayasa Mahkemesinin önüne götürmelidir. Yoksa Anayasaya aykırı olduğunu düşündüğü bir düzenlemeyi yok sayma ya da düzeltme yetkisi bulunmamaktadır. Bu konuda karar verme yetkisi pozitif hukukumuza göre yalnızca Anayasa Mahkemesine aittir. Aksi takdirde yargıcın bu tutumu hukuki öngörülebilirliği zedelemesinin yanı

---

450 İdris Hakan Furtun, **Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma – Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2009, s.20, 42-45; Bu noktada hukuk yaratma faaliyetine dair yine Alman hukuku menşeili bir kavramlaştırmadan söz etmek gerekir. Yukarıda değinilen ve secundum legem hukuk uygulaması olarak da ifade edilen yorum faaliyeti, intra legem hukuk yaratma olarak adlandırılmaktadır. Yine praeter legem hukuk uygulaması diğer bir ifade ile boşluk doldurma faaliyeti praeter legem hukuk yaratma olarak ifade edilmektedir. Buradaki hukuk yaratma faaliyetinde kanunun sınırları içerisinde kalınmakta olup, kanuna içkin bir hukuk yaratma hali söz konusudur. Boşluk doldurma anlamındaki hukuk yaratma da denilen bu faaliyette kıyas gibi birtakım mantık kurallarından istifade edilerek kanundaki eksiklik tamamlanır. Bir diğer hukuk yaratma türü extra legem ya da normu aşan mahiyetteki hukuk yaratmadır. Burada kanunu aşan/aşkın bir hukuk yaratma faaliyeti söz konusudur. Fakat her ne kadar kanun aşılsa da hukuk düzeninin gerekleri/hukuk düzenine içkin yönlendirici ilkeler doğrultusunda hareket edilir. Böylece hukukun sınırları içinde kalınmak suretiyle kanunun kapsam ve içeriği genişletilmek ya da daraltılmak suretiyle değiştirilir. Tabi böyle bir hukuk yaratmaya ancak haklı/zorlayıcı nedenlerin varlığı halinde başvurulması mümkün olabilir. Bunun bir neticesi olarak da gerekçelendirmenin doyuruculuğuna duyulan gereksinim en çok mezkûr hukuk yaratma faaliyeti bünyesinde ortaya çıkmaktadır. Son olarak da contra legem hukuk uygulamasına karşılık gelen contra legem hukuk yaratma kavramlaştırması söz konusudur. Yukarıda da değinildiği üzere, burada kanunun açık sözü hukuk uygulayıcısının kişisel kanaati çerçevesinde gayri adil bulunur ya da yerinde görülmez ve göz ardı edilir. Böylece kanuna aykırı düşer surette uygulayıcının kişisel kanaatine göre kanun düzeltilir. Ancak vurgulamak gerekir ki, sözü geçen türler arasında extra legem ile contra legem hukuk yaratma türleri arasındaki ayrım oldukça soyut ve muğlaktır. Bkz. Hakan Birsenoğul, **Vergi Hukukunda Yorum**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2019, (Yorum), s.201-206; Furtun, s.20-21, 46-51; Oder, Yorum, s.50, 157, 262-264, 274-276.

451 Akkaya, Ekonomik Yaklaşım, s.57; Furtun, s.317-318.

sıra aynı zamanda kuvvetler ayrılığı ve yasama yetkisinin devredilmezliği gibi ilkelere de aykırılık taşıyacaktır.

1. 4. 2. 2. 2. 2. 2. Hukuki Öngörülebilirliğe Katkı Sağlayan Metodolojik Araçlar

Öncelikle belirtelim ki delillerin değerlendirilmesi, somut maddi olayın nitelendirilmesi ile yorum safhalarını içeren hukuk uygulamasında konumuz itibariyle en önemli safhayı yorum faaliyeti oluşturmaktadır. Hukuki uyuşmazlıkların çözümünü yalnızca somut maddi olayın soyut hukuk kuralına altlanmasından ibaret gören yaklaşımın[452] günümüzde kıymetini kaybetmesiyle birlikte yorumun hukuk uygulaması sürecinde kaçınılmaz bir faaliyet olduğu kabul edilmektedir. Bu denli zaruri bir faaliyet olmasının yanı sıra her bir uyuşmazlık bakımından uygulanır mahiyetteki hukuk kuralına ilişkin tek bir yorum seçeneği ve dolayısıyla yalnızca bir yorum sonucu mevcut değildir. Böyle olunca da birbiri ile çelişen yaklaşımlarla karşı karşıya kalınabilmektedir. Kuşkusuz bazı uyuşmazlıklarda kuralın lafzı açık olduğundan ilgili uyuşmazlık kolay dava niteliğini taşımakta ve çözümü zorluk içermemektedir. Fakat lafzın açık olmadığı ve dolayısıyla birden fazla yorum seçeneğinin söz konusu olduğu ihtimallerde (zor davalarda) uyuşmazlığın bu seçenekler doğrultusunda farklı şekillerde çözüme bağlanması mümkün hale gelmektedir[453]. Bu durum ve yukarıda bireysel başvuru kararları irdelenirken de üzerinde durulduğu üzere çeşitli sebeplerin varlığı dolayısıyla birbiri ile çelişen içtihatların içtihat havuzu içerisindeki birlikteliği kaçınılmazdır. Dolayısıyla hak ihlaline yol açıp açmadığına bakılmaksızın, içtihatlar arasındaki sözü edilen çelişkilerin en aza indirilebilmesi için yorum sürecinde hangi hususların dikkate alınmasının hukuki öngörülebilirlik açısından katkı sağlayacağının ele alınması gerekir.

İlk olarak sorgulanması gereken husus, yorum yöntemleri arasında bir öncelik sonralık ilişkisinin bulunup bulunmadığıdır. Eğer böyle bir ilişkinin varlığından söz edilir ve yargıçlar bu

---

452 Kodifikasyon hareketlerinin başladığı 19. yüzyılın başlarından 20. yüzyıla kadar hukuk metodolojisine kanunların mükemmel bir yapıda bulundukları ve boşluk içermeyecek surette muhtemel tüm sorunları çözüme bağladıkları yönündeki görüş hâkim idi. Bu yaklaşımın bir neticesi olarak da yargıç kusursuz mahiyetteki bu normları somut olaylara altlayan kanun koyucunun bir memuru yahut bir altlama makinesi olarak görülmekteydi. Bkz. Oder, Yorum, s.33, 230; Öyle ki, ihtilal sonrası Fransa'da 1790 tarihli bir Kanunla yorumun yasaklandığı görülmektedir. Yorum faaliyeti o dönem için yargılama değil de yasama işlevi kapsamında görülmüş ve yorumu gerektiren bir durum söz konusu olduğunda ya da boşluk bulunduğunda yargıcın yasama organına başvuruda bulunması zorunlu kılınmıştır. Yorum yetkisini kuralı koyan makamda görmenin yanı sıra yargıca güvensizlik duymanın da bir yansıması olan mezkûr yaklaşımın izlerine Montesquieu tarafından kaleme alınan *Kanunların Ruhu* isimli eserde de rastlamak mümkündür. Nitekim Montesquieu yargıcı kanunun sözünü söyleyen bir ağız olarak konumlandırmıştır. Bkz. Adnan Güriz, **Hukuk Felsefesi**, 13. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2018, s.280-281; Oder, Yorum, s.74-76; Montesquieu'ye göre, uyuşmazlığı çözmekle yükümlü yargıç için kanun metinlerini okuyabilecek bir çift göz ve kanun metninin sözlerini söyleyebilecek bir ağız yeterlidir. Bkz. Ülker Gürkan, "Montesquieu ve Kanunların Ruhu", **AÜHFD**, 40(1), 1988, s.29.

453 Hart'ın normun açık olup olmamasına göre temellendirdiği kolay-zor dava ayrımı için bkz. Özkök, s.4-5; Emine İrem Akı, **Amerikan Hukuki Realizmi Çerçevesinde Hukuki Belirsizlik**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2008, s.48-49.

sıralama doğrultusunda hareket ederlerse ortaya çıkan içtihatların nispeten öngörülebilir olabileceği söylenebilir. Öncelikle belirtmek gerekir ki, hukuk metodolojisi alanında bahsi geçen konuda görüş birliği bulunmamaktadır[454]. Her ne kadar yorum yöntemleri arasında belli bir sıralama/hiyerarşi bulunduğu yönünde görüşler bulunmakta ise de belli bir uyuşmazlık özelinde hangi yorum yönteminin ya da yöntemlerinin benimsenerek neticeye ulaşılabileceği hususu, somut uyuşmazlığa bağlı olarak değişkenlik gösterecektir. Ayrıca değinilen yöntemler birbirleri ile eşdeğer vaziyettedir ve birbirlerini tamamlayıcı bir işlev görürler[455]. Her bir yöntem yargıca ilgili kurala farklı bir bakış açısı ile bakma imkânı tanır. Bu bakış açılarından hangisinin benimseneceği noktasında ise belli bir yorum yöntemine önceden üstünlük tanınamaz[456].

Yorum yöntemleri arasında bir öncelik sonralık ilişkisi kurulamasa da içtihatlar nezdinde öngörülebilirliği güçlendirebilecek iki önemli metodolojik araçtan[457] söz etmek gerekir. Bunlardan ilki yorum ilkeleridir[458]. Gerçekten de somut maddi olaya uygulanacak soyut hukuk kuralının anlamının açığa çıkartılması sürecinde bu ilkeler sayesinde, belli bir hukuk kuralının farklı yorumcular tarafından aynı ya da benzer şekilde yorumlanması nispeten mümkün hale gelmektedir. Böylece yorum faaliyeti yorumcuya göre değişen yapısından belli ölçüde soyutlanarak objektifleştirilebilir[459]. Genellikle birbirinden türetilen bu tarz ilkelerin tam bir listesi verilemese de farklı hukuk sistemlerinde benzer şekillerde ifade olunduklarını da belirtmek gerekir[460]. *"İstisnalar dar yorumlanır"*[461], *"sözde asıl olan, gerçek anlamıdır"* [462], *"açık yasa hükmü varsa içtihat yoluna*

---

454 Bu konudaki tartışmalar için bkz. Oder, Yorum, s.291-297.

455 Karl Larenz, **Methodenlehre der Rechtswissenschaft**, 2. Auflage, Berlin / Heidelberg / New York: Springer Verlag, 1992, s.233 Aktaran: Oder, Yorum, s.291; Klaus Tipke, **Die Steuerrechtsordnung Bd. III Föderative Steuerverteilung, Rechtsanwendung und Rechtsschutz, Gestalter der Steuerrechtsordnung**, O. Schmidt, Köln, 1993, s.1232 Aktaran: Akkaya, Ekonomik Yaklaşım, s.53.

456 Oder, Yorum, s.291.

457 Böylece her ne kadar farklı yöntemler ile ulaşılabilecek yorum seçenekleri arasında hangisinin *doğru* olduğunu saptamaya elverişli nesnel bir ölçüt bulunmasa da bunlardan hangisinin *en doğru* olduğunu tayin edebilme (Yılmaz Aliefendioğlu, "Anayasal Yargıda Yorum", **Amme İdaresi Dergisi**, 28(3), 1995, s.4) noktasında bahsi geçen araçlar mühim işlevler göreceklerdir.

458 Yorum ilkelerinin böyle bir işlevinin bulunduğu yönünde bkz. Ali Himmet Berki, **Hukuk Mantığı ve Tefsir**, Ankara: Güney Matbaacılık, 1948, s.4; Ali Nazım Sözer, **Hukukta Yöntembilim**, İstanbul: Beta Yayınları, 2011, s.18-19; Köküsarı, s.186-188.

459 Gözler, Yorum İlkeleri, s.18.

460 Gözler, Yorum İlkeleri, s.22; Bazı ülkelerde bahsi geçen ilkeler kanun düzeyinde hükme bağlanmıştır. Örneğin Birleşik Krallık, Kanada, İrlanda Cumhuriyeti ve Singapur gibi bazı ülkelerde yürürlüğe konulan *yorum kanunlarında (interpretation act)* bahsi geçen ilkelerin bir kısmının pozitifleştirildiğini görebilmek mümkündür. Benzer şekilde Mecellede de (2. ila 100. maddeler arasında) yorum ilkelerine ayrıntılı olarak yer verildiği görülmektedir. İlgili kısım için bkz. Ali Himmet Berki, **Açıklamalı Mecelle (Mecelle-i Ahkam-ı Adliyye)**, 2. Baskı, Hikmet Yayınları, İstanbul, 1979, s.19-28; İlkelerin günümüz Türkçesi ile ifadesi için bkz. Cengiz İlhan, **Mecelle: Hukukun Doksan Dokuz İlkesi**, 2. Baskı, Türkiye Ekonomik ve Toplumsal Tarih Vakfı Yayını, İstanbul, 2006.

461 Bu konuda bkz. Gözler, Yorum İlkeleri, s.59-65; Aynur Yongalık, ""İstisnalar Dar Yorumlanır" Kuralı ve Değerlendirilmesi", **AÜHFD**, 60(1), 2015, s.3-13.

462 Mecellenin 12. maddesi. Bkz. İlhan, s.16.

gidilmez"[463], *"söze bir anlam vermek, anlamsız bulmaktan önce gelir"*[464] ilkeleri bu kapsamda örnek olarak verilebilir.

Belirtmek gerekir ki, halihazırda yürürlükte bulunan hukukumuza bakıldığında yorum ilkelerine dair pozitif bir dayanak bulunmadığı gözlemlenmektedir. Ancak her ne kadar söz konusu ilkeler pozitifleştirilmemiş olsalar da bu durum verilen kararların sağlamlığının yorum esnasında sözü edilen ilkelere uygun hareket edilmesi ile paralellik taşıyor olduğu gerçeğini ortadan kaldırmamaktadır[465]. Zira mezkûr ilkeler insan aklının ürünü olarak uzun bir zaman diliminde (iki bin beş yüz yıllık bir süreçte) hukukçuların eşyanın tabiatına dair yapmış oldukları gözlemlerden çıkarılmıştır[466]. Dolayısıyla pozitif dayanağın bulunmayışı yorum sürecinde söz konusu ilkelerden ilgili kural bazında ayrılmayı haklı kılan bir gerekçe bulunmaksızın[467] karar mercii bakımından bir serbesti söz konusu değildir. Aksi takdirde yeterli ve tatmin edici bir gerekçenin varlığından değil, yorum esnasında vuku bulmuş bir keyfilikten söz edilebilecektir.

İçtihatlar nezdinde öngörülebilirliği güçlendirmeye yönelik bir diğer araç normun anlamlandırılması sürecinde Anayasa odaklı yorum mekanizmasının işletilmesidir. Farklı yorum yöntemleri bünyesinde işletilebilecek bu mekanizma sayesinde normun içeriğinin belirlenmesi sürecinde Anayasanın temelinde yatan değerler esas alınmaktadır. Böylece yorum esnasında yoruma konu hukuk kuralı Anayasal hak, ilke ve değerler çerçevesinde anlamlandırılmaktadır[468]. Temel haklar rejimi, Anayasal değerler ile Anayasaya mündemiç hukukun genel ilkelerinin düzenlemeye rengini verebilecek olması[469] aynı zamanda normlar hiyerarşisi, Anayasanın üstünlüğü ilkesi[470] ve Anayasa'nın 138. maddesinin ilk fıkrası[471] bakımından da oldukça önemli bir işlev görmektedir[472]. Hukuk uygulayıcılarının Anayasa odaklı yorumu istikrarlı bir biçimde dikkate almaları hukuki öngörülebilirliğin tesisi noktasında oldukça etkin bir metodolojik araç vasfını görebilir. Bu noktada belirtmek gerekir ki, söz konusu mekanizma bazen yorum faaliyetini aşacak surette[473] de işletilebilir.

---

463 Mecellenin 14. maddesi. Bkz. İlhan, s.18.

464 Mecellenin 60. maddesi. Bkz. İlhan, s.58.

465 Gözler, Yorum İlkeleri, s.27-30.

466 Gözler, Yorum İlkeleri, s.21.

467 Eğer yorum konusu kuralın amacı (ratio legis) belli bir yorum ilkesinden sapmayı haklı kılıyorsa bu durum gerekçelendirmede ortaya konulmak suretiyle amaç doğrultusunda hüküm tesis edilebilir. *"İstisnalar dar yorumlanır"* ilkesi özelinde bu yönde yapılan bir değerlendirme için bkz. Yongalık, s.12.

468 Bu konuda bkz. Oder, Yorum, s.139-151.

469 Oder, Yorum, s.139-141, 150.

470 Anayasa'nın 11. maddesinin ilk fıkrasında pozitifleştirilen ilke şu şekildedir: "Anayasa hükümleri, yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk kurallarıdır."

471 "Hakimler, görevlerinde bağımsızdırlar; Anayasaya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdanı kanaatlerine göre hüküm verirler."

472 A. Ülkü Azrak, "İdari Yargıda Anayasaya Uygunluk Sorunu", **Anayasa Yargısı Dergisi**, 9, 1992, (Uygunluk), s.334.

473 Oder, Yorum, s.147-148.

Ancak ilgili hukuk dalında bu tarz bir hukuk uygulamasına cevaz verilmiyorsa mezkûr mekanizmanın işletilmesi hukuki öngörülebilirliğe hizmetin aksine ihlal oluşturacaktır. Hatta böyle bir tutum contra legem hukuk uygulamasına dahi konu olabilir[474]. Belirtmek gerekir ki, söz konusu uygulama hangi hukuk dalında olursa olsun açık keyfilik ya da bariz takdir hatası içereceğinden hukuki öngörülebilirlik ilkesinin ihlali kaçınılmaz bir hal alacaktır.

Değinilen iki metodolojik araca yargı makamlarınca uygun hareket edilmesi içtihatlar genelinde belli düzeyde bir istikrar ve öngörülebilirlik halinin gerçekleşmesine katkı sağlayacaktır. Burada son olarak ifade etmek gerekir ki, bazı hukuk dallarında hukuk uygulayıcılarınca kıyas veya başka yöntemlere başvurulmak suretiyle boşluk doldurulmasına ya da normu aşan manada bir hukuk yaratılmasına cevaz verilmez. Nitekim ceza hukuku ile vergi hukuku bu konudaki örneklerdir. Bu hukuk dallarında idarenin yahut yargı organlarının kendilerine tanınan yetkinin ötesine geçerek boşluk doldurmaları ya da daha geniş bir ifade ile hukuk yaratmaları kanunilik ilkesinin yanı sıra hukuki öngörülebilirlik ilkesini de zedeleyecektir.

---

474 Bu konuda Fransız Devlet Şurası'nın bir kararı örnek olarak verilebilir. Karara konu uyuşmazlık, belli bir idari işlemin yargısal denetime tabi olup olamayacağına ilişkindir. Ancak söz konusu işlemlerin dava konusu yapılamayacağına yönelik o dönem Fransız mevzuatında açık bir kanuni düzenleme bulunmasına karşılık Yüksek Mahkeme *"yargı yoluna başvurma hakkının tanınması"* ilkesine aykırı olduğu gerekçesiyle ilgili kanun hükmünü göz ardı ederek işlemin yargısal denetime tabi olacağına hükmetmiştir. Bu konuda bkz. Azrak, Uygunluk, s.328-329.

İKİNCİ BÖLÜM

2. VERGİ HUKUKUNDA HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİNİN BİR ALT İLKESİ OLARAK HUKUKİ BELİRLİLİK İLKESİ

2. 1. İlkenin Vergi Hukukundaki Önem ve Konumu

Hukukun ona tabi olanlar nezdinde bilinebilir ve erişilebilir olmasını ifade eden hukuki belirlilik ilkesi, hukuki güvenlik ilkesine dair Anayasa Mahkemesi tarafından yeknesak bir biçimde benimsenen[475] "…Hukuk güvenliği…bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de…bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar." tanımının[476] ilk unsurunu meydana getirmektedir. Diğer bir ifadeyle, bireylerin hukuka güvenebilmeleri için hukuki belirlilik ilkesinin gereklerine hayatiyet kazandırılması gerekir. İlkenin mevcudiyetine esas itibariyle her bir hukuk dalında gereksinim duyulmaktadır. Fakat Alman Anayasa Mahkemesince de ifade edildiği üzere, temel hak ve özgürlüklere yönelik müdahale düzeyi arttıkça hukuki belirliliğe duyulan ihtiyaç da o denli artmaktadır[477]. Dolayısıyla vergi hukuku alanında temel hak ve özgürlüklerle yakın bir irtibatı bulunan vergilendirme olgusunun inşa edildiği dikkate alındığında mezkûr ilkenin taşıdığı önem yadsınamaz bir boyuttadır. Gerçekten de Anayasa Mahkemesi bir kararında[478] ilkeye vergi hukukunda duyulan gereksinimi şu şekilde ortaya koymaktadır:

> "Mükellefler konusunda keyfî uygulamalara karşı düşünülen ilk önlem her ne kadar kanunilik ilkesi olsa da malî yükümlülüklerin kanunla konulması, değiştirilmesi veya kaldırılması yalnız başına vergilendirme yetkisinin keyfî kullanılarak adaletsiz sonuçlar doğurmasını engelleyemeyeceğinden kanunilik ilkesi yanında düzenlemelerin idare ve kişiler yönünden duraksamaya yol açmayacak şekilde belirlilik içermesi, öngörülebilir olması ve hukuki güvenlik ilkesine de uygunluğunun sağlanması gerekir."

Gerek vergisel düzenlemeler gerekse vergi hukuku uygulaması yönlerinden bilinebilirlik ve erişilebilirlik vasıflarının sağlanmasının gördüğü birtakım işlevler de mezkûr ilkenin önemini berraklaştırmaktadır. Hakikaten bahsi geçen vasıflar vergi hukuku alanında vücut bulduğu takdirde, vergi yükümlüleri vergi hukukuna güven duyabilecek ve böylece sağlıklı bir şekilde vergi planlaması

---

475 Bu konuda bkz. yukarıda 1.4.2.

476 Alıntılanan cümlenin yer aldığı karar için bkz. Anayasa Mahkemesi, E:2013/50, K: 2015/38, T: 1.4.2015, para.12, R.G. tarih ve sayısı: 15.4.2015-29327.

477 Can O., s.98.

478 Anayasa Mahkemesi, E: 2019/53, K: 2019/75, T: 19.9.2019, R.G. tarih ve sayısı: 12.11.2019-30946.

yapabilme haklarını kullanabileceklerdir[479]. Yükümlü hakları arasında da değerlendirilen[480] hukuki belirlilik ilkesine dair gereklilikler, aynı zamanda yükümlülerin vergiye gönüllü uyumlarının temini açısından da büyük önem taşır. Nitekim belirsizlik dolayısıyla iradesi dışında olması gerekenden az vergi beyan eden yahut ödeyen vergi yükümlülerinin faiz ve/veya ceza gibi uygulamalarla karşı karşıya kalmaları vergiye gönüllü uyumlarını olumsuz etkileyecektir[481].

Ayrıca kamu maliyesi teorisinde *"bir vergi uygulamasının gerek mevzuat ve gerekse uygulama açısından başarılı bir şekilde yürütülebilmesi bakımından"* geliştirilen[482] ve *"vergiciliğin anayasası"* olarak da adlandırılan[483] vergi/vergileme ilkeleri arasında kendisine kemikleşmiş bir surette yer buluyor olması da ilkeye verilen önemi görebilmek açısından yeterlidir[484].

Hukuki belirlilik ilkesinin vergi hukuku alanındaki konumuna bakılacak olursa, Anayasal vergilendirme ilkeleri arasında yer aldığını ifade etmek gerekir[485]. Mezkûr ilkeler gerek kural koyma gerekse hukuk uygulaması aşamalarında, vergilendirme yetkisinin hangi esaslar doğrultusunda kullanılabileceği ve sınırlarının ne olduğu hususlarında Anayasal düzeyde yol gösterici mahiyet taşımaktadır. Öğretide genellikle tüm hukuk düzenine içkin mahiyetteki hukuk devleti, demokratik

---

479 Neslihan Coşkun Karadağ, "Hukuki Güvenlik İlkesinin Vergi Planlamasında Taşıdığı Anlam Üzerine Bir Değerlendirme", Ertuğrul Akçaoğlu ve İnci Solak Akman (Ed.), **Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan Cilt: I**, Ankara: Ankara Üniversitesi Yayınları No: 243, 2009, s.732-737.

480 Adnan Gerçek vd., **Mükellef Hakları: Türkiye Perspektifi ve Geliştirilmesi**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2015, (Türkiye Perspektifi), s.83-84; Yıldırım Taylar vd., **Mükellef Haklarının Korunması Bakımından Hukuki Güvenlik İlkesi**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2020.

481 Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 16. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2014, s.215-217; Osman Pehlivan, **Kamu Maliyesi**, Trabzon: Celepler Matbaacılık, 2016, s.157; Mehmet Tunçer, "Hükümet-Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye", **AÜSBFD**, 57(3), 2002, s.111; Doğan Gökbel, **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2011, (Kaçınma), s.28; Güneş Çetin Gerger, **Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum**, İstanbul: Legal Yayıncılık, 2011, s.73, 77-78.

482 Akdoğan, Kamu Maliyesi, s.205.

483 İlhan Özer, **Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara: Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları No: 163, 1977, s.60.

484 Söz gelimi, vergi/vergileme ilkeleri açısından ortaya koyduğu dört ilke ile (eşitlik, belirlilik, uygunluk iktisadilik) öncü bir konumda olan Adam Smith'in belirlilik ilkesine ikinci sırada yer verdiği görülmektedir. Bkz. Smith, s.1104; Adolph Wagner de mezkûr ilkeye teknik-idari ilkeler üst başlığı altında yer vermektedir. Bkz. Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, İstanbul: Der Yayınları, 1987, s.235-236.

485 Anayasal vergilendirme/vergileme ilkelerine ilişkin detaylı bilgi için bkz. Saban, Vergi Hukuku, s.61-74; Şenyüz vd., Vergi Hukuku, s.23-32; Gülsen Güneş, "Verginin Anayasal Temelleri, İdarenin Temelsiz Tasarrufları ve Anayasaya İlişkin Bazı Öneriler", **Vergi Sorunları Dergisi**, (237), 2008, (Anayasal Temeller), http://www.vergisorunlari.com.tr/, 22 Eylül 2021; Abdullah Tekbaş, "Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler", **DEÜHFD (Prof. Dr. Burhan Ceyhan'a Armağan)**, 12(Özel Sayı), 2010, (Anayasal İlkeler), s.123-183; Yusuf Karakoç, "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme", **DEÜHFD (Prof. Dr. M. Polat Soyer'e Armağan)**, 15(Özel Sayı), 2013, (Değerlendirme), s.1259-1303; Ümit Süleyman Üstün, "Vergi Hukuku ile İlgili Anayasal İlkeler", **SÜHFD**, 11(1-2), 2003, (Anayasal İlkeler), s.251-271; Gözde Erkin, "Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler", **Ankara Barosu Dergisi**, (3), 2012, s.240-246; Caner Koyuncu, **Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Anayasal Vergilendirme İlkeleri**, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2016; Mehmet Ezhan Doğrusöz ve Nergis Feride Kaplan, "Vergilendirme Yetkisine Egemen Olan Anayasal İlkeler", **Journal of Strategic Research in Social Science**, 4(4), 2018, s.41-49.

devlet ve sosyal devlet ilkesi gibi *genel ilkeler* ve doğrudan vergi ödevine yönelik vergilerin kanuniliği ve mali güce göre vergilendirme ilkesi gibi *Anayasa'nın 73. maddesine dayanan ilkeler (veya vergilendirmeye müteallik ilkeler)* şeklinde ikili bir ayrımla ele alınmaktadır[486]. Dolayısıyla değinilen ayrımdan hareketle belirtilmelidir ki, hukuki belirlilik ilkesi hukuki güvenlik ilkesinin, hukuki güvenlik ilkesi de hukuk devleti ilkesinin olmazsa olmazını (sine qua non) meydana getirdiğinden, hukuki belirlilik ilkesi *genel ilkeler* arasında kendisine yer bulmaktadır.

2. 2. İlkenin Kapsam ve İçeriği

Vergi hukukunun yükümlüler nezdinde bilinebilir ve erişilebilir olabilmesi için hem kural koyma hem de vergi idaresinin faaliyetleri ile vergi yargısı içtihatları itibariyle hayata geçirilmesi babında iki aşamalı biçimde aşağıda irdelenmektedir.

2. 2. 1. Kural Koyma Aşaması

Gerek yasama organı gerekse yürütme organınca ihdas edilen vergisel düzenlemelerin bilinebilir ve erişilebilir olabilmesi için diğer hukuki düzenlemeler gibi birtakım vasıfları (açık ve anlaşılabilir, ulaşılabilir, norm enflasyonundan arındırılmış ve tutarlı olma) taşıyor olmaları gerekir. Fakat ulaşılabilirlik haricinde diğer gereklerin yerine getirilebilmesi noktasında vergi hukukunun yapısı itibariyle kendine has pek çok zorluğu bünyesinde barındırdığı da gözlemlenmektedir. Aşağıda bu hususlar ayrıntılı bir biçimde ele alınacaktır.

2. 2. 1. 1. Vergisel Düzenlemelerin Açık ve Anlaşılabilir Olması

Vergisel düzenlemelerin bilinebilir ve erişilebilir nitelikte olabilmeleri için her şeyden evvel açık ve anlaşılabilir bir biçimde kaleme alınmış olmaları gerekir. Zira açık ve anlaşılabilir olmayan düzenlemelerin vergi yükümlüleri nezdinde vergisel davranışlara rehber alınabilme noktasında işlevsel olmayacakları tabiidir. Fakat bu gereğin hayata geçirilebilmesi teknik boyutu yüksek olan hukuk dallarında pek de kolay olamamaktadır. Nitekim birçok hukuk ve diğer bilim dalları ile oldukça yakın münasebetleri dolayısıyla değinilen hukuk dallarından biri ve belki de en başta geleni olan vergi hukukunda, belirlilik ilkesinin en üst düzeyde gerçekleştirilmesi gereği dikkate alındığında, konunun önemi ve zorluğu kendisini göstermektedir.

---

[486] Bu yönde bkz. Saban, Vergi Hukuku, s.61; Şenyüz vd., Vergi Hukuku, s.23; Güneş G., Anayasal Temeller, http://www.vergisorunlari.com.tr/, 22 Eylül 2021; Tekbaş, Anayasal İlkeler, s.124; Karakoç, Değerlendirme, s.1263; Üstün, Anayasal İlkeler, s.253.

Bu çerçevede vergilerin kanuniliği ile hukuki belirlilik ilkeleri arasındaki ilişki de dikkate alınarak, vergisel düzenlemelerde dil ve anlam itibariyle açıklık ve anlaşılabilirliğin nasıl tesis edilebileceği ve muhatabının kim olduğu üzerinde durulacaktır.

2. 2. 1. 1. 1. Dil ve Anlam İtibariyle Açıklık ve Anlaşılabilirlik

Vergisel düzenlemeler yapıları itibariyle anlaşılması pek kolay olmayan ve düzenlemelerin yapısı gereği bünyelerinde karmaşıklık barındıran hukuki metinlerdir. Bu durum esasen gerek vergilerin tümüne dair temel ilke ve esasların düzenlendiği genel vergi hukuku gerekse çeşitli vergi konularının tek tek ele alındığı özel vergi hukukunu[487] alakadar eden hükümler açısından geçerlidir. Bahsi geçen tablo sadece ülkemize özgü olmayıp diğer ülke mevzuatları bakımından da aynı durum söz konusudur. Dolayısıyla vergi hükümlerindeki karmaşıklığın evrensel nitelik taşıdığını söyleyebiliriz[488]. Böyle olunca da zaten bünyesinde ister istemez belli düzeylerde karmaşıklığın var olduğu bir alanda bir de dil ve anlam itibariyle açıklık ve anlaşılabilirliğin sağlanamaması, hukuki belirlilik açısından içinden çıkılamaz bir tablonun doğuşuna sebebiyet verebilir. Bu nedenle vergisel düzenlemeler dilsel tasarımı itibariyle kolay okunabilirliği sağlama, basitlik ve sadelik gibi birtakım vasıfları bünyesinde barındırır surette hazırlanmalıdır. Bunlar ise, daha önce bu kapsamda dile getirilen[489], kavram ve terim birliğinin sağlanması ya da dilbilgisi kurallarına uygunluk gibi birtakım alt gerekliliklerin hayata geçirilmesi ile gerçekleştirilebilir[490].

2. 2. 1. 1. 1. 1. Vergisel Düzenlemelerin Yazımında Olması Gereken Dilsel Tasarım

Kural koyucular zihinlerindeki normatif önermeleri, dil vasıtasıyla somutlaştırarak hukuki metinlere yansıtırlar. O andan itibaren hukuk uygulayıcılarının artık o kurala dair ellerindeki en temel hareket noktasını yazılı hukuk metni oluşturur. Ayrıca hukuk kuralları somut hukuki durum, işlem,

---

487 Öncel vd., s.7-8; Şenyüz vd., Vergi Hukuku, s.13-15.

488 Lucien Mehl, **Science et Technique Fiscales**, Paris: Presses Universitaires de France, 1959, s.321 Aktaran: Doğan Şenyüz, "Vergilemede İstikrar İlkesi ve Türk Vergi Mevzuatı", **MAMK (Prof. Dr. Bedi N. Feyzioğlu'na Armağan)**, (35), 1993, (İstikrar), s.211; Şenyüz, İstikrar, s.211.

489 Bkz. yukarıda 1.4.2.1.1.1.1.

490 Vergisel düzenlemelerde dil ve anlam itibariyle tesis edilecek açıklık ve anlaşılabilirliğin en önemli getirisi yükümlülerin vergiye gönüllü uyumunu arttırmak olacaktır. Zira vergi sistemlerinin karmaşıklığı ile yükümlülerin vergiye uymama yönelimleri dolayısıyla verginin erozyona uğrama (diğer bir ifadeyle vergi kayıp ve kaçağının ortaya çıkma) olasılığı arasında doğru orantılı bir ilişki bulunmaktadır. Bkz. Cem Barlas Arslan, "Vergilemede Basitlik ve Açıklık İlkesi: Türk Vergi Mevzuatı Ekseninde Bir Değerlendirme", **Vergi Hukukunda Güncel Sorunlar**, Ankara: TBB Yayınları: 388, 2020, (Basitlik ve Açıklık), s.36; Vergi mevzuatının karmaşık bir yapıda bulunması ile anlaşılabilirlik, yükümlülerin vergi sisteminin belirsizliği ve adaletsizliği hususundaki algıları ve vergi uyumu müesseseleri arasındaki ilişkiye dair bkz. M. Erkan Üyümez, "Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı ve Uzlaşma Yöntemi Bağlamında Vergi Uyumunun Değerlendirilmesi", **Ekonomi Bilimleri Dergisi**, 8(1), 2016, s.75-90.

olay ve eylemlere uygulanarak hayata geçirileceklerinden kural koyucunun ihdas ettiği kurala dair zihnindeki düzenleme sebep ve gayesini metne çok iyi bir biçimde yansıtması gerekir. Bunun için de hukuk metinlerinde mümkün olduğunca yaşayan ve güncel dili yansıtan kelimeler tercih edilmelidir. Eski ve yabancı kelimelerin kullanımından mümkün mertebe uzak durulmalıdır. Fakat yeni terimleri tercih etmek kaygısıyla ilgili hukuk dalında yerleşmiş olan eski ve yabancı terimlerin hızlıca terk etmek yoluna gidilmesi, bazen ifade zaaflarına yol açan bir tercih yanlışı olarak nitelendirilebilir.

Tüm bu söylenenlere vergi kanunlarında yer alan kelimeler açısından yaklaşıldığında, karşılaşılan tablonun pek de iç açıcı olmadığı belirtilmelidir[491]. Çünkü vergi kanunlarında, değil yükümlülerce onların profesyonel yardım aldıkları vergi danışmanlarınca dahi ilk bakışta anlamlarının bilinebilmesinin güç olduğu kelimelerle karşı karşıya kalınmaktadır. Bu konuda GVK'da rastlanılan *muharrik, müsademe* ve *maksur* kelimeleri örnek olarak verilebilir[492].

Ayrıca eski hukuki müesseselerden kalan ve herhangi bir surette güncelliği bulunmayan terim ve ifadelerin de halen vergi kanunlarında yer almaya devam ettikleri görülmektedir. Bu kapsamda, vergi kanunlarında geçen *vergi itiraz komisyonu* (AATUHK) ve *vergi ihtilafı* (VUK) gibi önceki vergi yargılama hükümlerinden kanunda kalmış ve günümüzde herhangi bir karşılığı bulunmayan ifadeler örnek olarak verilebilir[493]. Bu durumu AATUHK'un ödeme emrine karşı yargısal yola başvurulmasını düzenleyen 58. maddesi nezdinde daha somut bir şekilde ele alabilmek de mümkündür. Gerçekten de bahsi geçen düzenleme, başlığından içeriğine kadar her yönüyle vergi yargısının eski sürümünün izlerini taşımaktadır. Madde başlığı *"Ödeme emrine itiraz"* olup, düzenleme içeriğinde belli sebeplere dayanılarak ödeme emirlerine karşı on beş günlük süre içerisinde ilgili itiraz komisyonlarına başvurulabileceği ve komisyon kararlarının kesin olduğu gibi ifadeler yer almaktadır. Her ne kadar 2576 sayılı Kanun'un 13. maddesiyle, diğer kanunlarda geçen *itiraz komisyonu* ifadesinin *vergi mahkemesine* karşılık geleceği açıkça hükme bağlanmış olsa da ödeme emri gibi kamu borçlusu ile alacaklı tahsil dairesinin belki de vergi icra hukuku düzleminde en çok muhatap oldukları bir müesseseye dair düzenlemede, 1982 yılında yargı sisteminden çıkarılan itiraz komisyonları terimiyle kanun metninde karşılaşılabiliyor olması dilsel tasarımın kalitesi

---

491 Selahattin Tuncer, "Bazı Temel Vergi ve Usul Kanunları Yeniden Yazılmalı", **Yaklaşım**, (138), 2004, (Yeniden Yazılmalı), https://www.yaklasim.com/, 16 Ağustos 2021.

492 Ahmet Ak, "Gelir Vergisi Kanunu'nun İçeriği ve Biçimsel Yapısının Vergi Tekniği Açısından Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası**, (278), 2004, http://www.vergidunyasi.com.tr/, 9 Ağustos 2021.

493 Gülsen Güneş ve Z. Ertunç Şirin, "Vergi Ödevlisinin Hakları", **Vergi Sorunları Dergisi**, (197), 2005, s.144; Ayrıca VUK'un 227. maddesinde Hazine ve Maliye Bakanlığı değil de Maliye ve Gümrük Bakanlığı ifadesinin geçiyor olması da bu kapsamdadır. İfade öyle eskidir ki, gümrük teşkilatının bakanlık bünyesinde yer alışına 1993 yılında son verilmiştir. Bkz. Coşkun Can Aktan vd., "Vergi Reformu Mu? Yoksa Vergi Deformu Mu? Türk Vergi Sisteminde Bitmek Bilmeyen Mevzuat Değişiklikleri ve Ortaya Çıkardığı Tahribatlar Üzerine", **Yönetim Bilimleri Dergisi**, 17(33), 2019, (Vergi Deformu), s.170.

açısından makul sayılmaz[494]. Bu nedenle hukuki bir müessese bazında yapılacak değişiklikler eğer diğer kanunlardaki düzenlemeleri etkiliyorsa, yukarıda değinildiği gibi bir geçiş düzenlemesi hükmüyle baştan savılmak yerine, yeni hukuki metnin etkilediği tüm hükümleri tek tek düzeltmesi açıklık ve anlaşılabilirlik yönünden çok daha yerinde olacaktır.

Bu tip sorunların örnekleri arttırılabilir ve nasıl çözümlenebileceği üzerinde durmak gerekir. Hemen belirtelim ki, yaşanan sorunların başlıca nedeni birçok temel vergi kanununun oldukça eski tarihli olmasıdır. Söz gelimi 31.12.1960 tarihli GVK ile 4.1.1961 tarihli VUK'un ihdas edildikleri zamanın dili ile günümüzdeki dilin ulaştığı seviyenin koşut olması beklenemez. Ayrıca bahsi geçen kanunlarda günümüze dek öyle değişiklikler yapılmıştır ki, tercih edilen terimlerin eski ya da yeni veyahut Türkçe ya da yabancı olması hususlarında bir karışıklık halinin ortaya çıkışı kaçınılmaz bir seviyeye erişmiştir. Nitekim VUK nezdinde artık eskimiş olan *istihsal* terimi de dilde özleşmenin ürünü olan *özelge* terimi de bir arada yer almaktadır. Dolayısıyla maddi hukuk açısından vergi hukukunun gerekleri bir tarafa, sadece dilsel tasarımın güncelliğini sağlamak bakımından dahi yerine yenilerinin ihdası bir zorunluluk olarak karşımıza çıkmaktadır[495].

2. 2. 1. 1. 1. 2. Vergisel Düzenlemelerde Kavram ve Terim Birliğini Bozan Haller

Hukuki metinlerde kavram ve terim birliğinin temini, ancak açıklık ve anlaşılabilirlik düsturuna uymakla mümkündür. Bu esası bozan haller ise esas itibariyle iki ihtimalde ortaya çıkar. Birincisi, aynı kavramın farklı kelimelerle ifade edilmesidir. İkincisi ise, farklı hukuki kavram ya da kurumların birbirlerine karıştırılmasıdır[496]. Her iki ihtimalin de vergi mevzuatında birçok örneği bulunmaktadır. İlk ihtimale dair örneklere farklı vergi kanunları bünyesinde rastlanılmakla birlikte aynı kanun içerisinde dahi göz ardı edilemeyecek boyutlara erişebilmektedir. Bu noktada örnek mahiyetinde olmak üzere yakın tarihli bir temel vergi kanunu tasarısını ele aldığımızda; 2013 yılında TBMM'ne sunulan ve gelir üzerinden alınan vergileri tek kanun çatısı altında toplayan Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı öğretide pek çok yönden değerlendirmeye/eleştiriye tabi tutulmuştur. Bu eleştirilerden konumuzla ilgili olanı, aynı hususların farklı kelimelerle ifade ediliyor oluşudur. Söz gelimi, tasarının bir yerinde *yemek, nakil araçları, mal, bedelsiz* kelimeleri kullanılırken, diğer

---

494 Bu yönde bkz. A. Bumin Doğrusöz, "Kimsenin Okumadığı Madde", **Dünya Gazetesi**, 30 Ocak 2018, https://www.dunya.com/, 10 Eylül 2021.

495 Bu yönde bkz. Tuncer, Yeniden Yazılmalı, https://www.yaklasim.com/, 16 Ağustos 2021; Bu esnada hazırlanacak metinlerin kolay okunur ve anlaşılabilir olmalarının sağlanabilmesi için Türk dili alanında uzman kimselerden yardım alınmasının büyük faydası olacaktır. Bkz. Arslan C. B., Basitlik ve Açıklık, s.39.

496 Yavuz ve Köküsarı, s.513.

yerinde aynı anlama gelen *iaşe, nakil vasıtaları*, *emtia*, *ivazsız* kelimelerine yer verilmektedir[497]. Bu durum aslında aynı tasarının parçalar halinde farklı kimselerce kaleme alınmış olmasından kaynaklanmaktadır. Fakat son tahlilde böyle farklılıkların tasarı nezdinde varlığını devam ettiriyor oluşu dil birliğini ortadan kaldırmaktadır[498].

İkinci ihtimal de vergi kanunlarında rastladığımız bir olgudur. Bu konuda iki ayrı örnek üzerinde durulabilir. İlki, 5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nda (BGK) düzenlenen elektrik ve havagazı tüketim vergisi bünyesinde vergi yükümlülüğü ile vergi sorumluluğu müesseselerinin birbirine karıştırılmış olmasıdır. Nitekim BGK'nın 35. maddesinde vergi yükümlüsü olarak elektrik ve havagazı tüketenlerin, vergi sorumlusu olarak ise elektrik enerjisi tedarik eden ve havagazı dağıtan kuruluşların tayin edildiği görülmektedir. Fakat BGK nezdindeki bu saptama tüketim/gider/harcama vergilerinin kendilerine has yapıları ile son derece uyumsuzdur. Zira vergi teorisi açısından vergi konusuna dahil hizmetleri ifa edenler kanuni yükümlü, hizmetlerden istifade edenler ise iktisadi/fiili yükümlü (vergi taşıyıcısı) statüsündedir. Kanuni yükümlüler sunacakları hizmete dair belirledikleri fiyat içerisine tüketim vergisini de ekleyip iktisadi yükümlüye piyasa koşulları dahilinde yansıtırlar. Fakat tam tersi de söz konusu olabilir. Böyle bir durumda vergi, bizzat kanuni yükümlü üzerinde kalır[499]. Ayrıca vergi sorumluluğu müessesi zaten tüketim vergilerine uygun mahiyette değildir[500]. Bununla birlikte değinilen teorik çerçeveye rağmen ilgili kanuni düzenlemede vergi teorisi açısından iktisadi yükümlü statüsünde olacak kişiler, kanuni yükümlü olarak belirlenmiştir. Yine kanuni yükümlü olması gereken kişiler ise, vergi sorumlusu olarak tayin edilmiştir. Fakat bahsi geçen hukuki kavram ya da kurumların birbirine karıştırılması, hakların kullanılması ve ödevlerin yerine getirilmesi bağlamında bazı sıkıntıların ortaya çıkmasına sebebiyet verecek niteliktedir. Söz gelimi, elektrik enerjisi tedarik eden ya da havagazı dağıtan bir kuruluş beyannamede matrahı eksik gösterir ve bunun üzerine ikmalen vergi tarhiyatı gerçekleştirilirse bu işleme karşı kim dava açabilecektir?

---

497 Adnan Gerçek, "Yeni Gelir ve Kurumlar Vergisi Yasa Tasarısı Paneli'ndeki Konuşması", **31. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Mersin Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, Antalya, 2016, (Tasarı), s.436; Halihazırda tatbik edilmekte olan GVK'ya bakıldığında da benzer bir tablo ile karşılaşıldığını belirtmek gerekir. Zira aynı anlama gelmesine rağmen bir yerde *alamet-i farika* diğer yerde *marka* ya da yine bir yerde *ihtira beratı* diğer yerde *patent* terimlerinin kullanıldığı görülmektedir. Aynı kavramların sanki farklı şeyleri ifade ediyorlarmış gibi değişik terimlerle metne yansıtılması iyi bir yasa için kabul edilemez olan terim tercihindeki özensizliği göstermektedir. Bkz. Yusuf Ziya Taşkan, "Gelir Vergisi Kanunu'nun Kanunlaştırma Tekniği Açısından Eleştirisi", **Vergi Sorunları Dergisi**, (212), 2006, (Eleştiri), s.135.

498 S. Ateş Oktar, "Yeni Gelir ve Kurumlar Vergisi Yasa Tasarısı Paneli'ndeki Konuşması", **31. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Mersin Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, Antalya, 2016, (Tasarı), s.432; Gerçek, Tasarı, s.436.

499 Tüketim vergilerinin değinilen yapıları, kanuni ve iktisadi yükümlü ayrımı ve yansıma mekanizmasına dair daha geniş bilgi için bkz. Akif Erginay, **Kamu Maliyesi**, Ankara: Sevinç Matbaası, 1972, s.132 vd.; Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 10. Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 1998, s.264 vd.; Turhan, s.276 vd.; Akdoğan, Kamu Maliyesi, s.317 vd.; Pehlivan, Kamu Maliyesi, s.164 vd.; Hüseyin Şen ve İsa Sağbaş, **Vergi Teorisi ve Politikası**, İkinci Baskı, Ankara: Kalkan Matbaacılık, 2016, s.306 vd.

500 Öncel vd., s.79-80.

Vergi sorumlularının dava açabilmeleri (ve aynı zamanda hata düzeltme talebinde bulunabilmeleri) hususunda olumsuz yaklaşım sergileyen içtihatların varlığı da dikkate alındığında[501], bahsi geçen vergilerdeki mezkûr hukuki kavram ya da kurum karmaşıklığının giderilmesi gerekir. Bu da ilgili kanuni düzenlemelerde vergi sorumlusuna yer verilmeyerek ve *lege feranda* kanuni yükümlü *"elektrik enerjisi tedarik eden ve havagazı dağıtan kuruluşlar"* şeklinde belirlenmelidir[502].

İkincisi ise, vergi kanunlarında vergi muafiyeti ile vergi istisnası kurumlarını birbiriyle karıştıran hükümlere yer verilmesidir. Nitekim aslında vergi istisnası getiren bir düzenleme muafiyet olarak ya da vergi muafiyeti getiren bir düzenleme istisna olarak adlandırılabilmektedir. Bu konuda çok sayıda örnek bulunmakla birlikte ilk ihtimale dair EVK'nın *"Geçici muaflıklar"* başlığını taşıyan 5. maddesinde düzenlenen *"inşaat istisnası"* ele alınabilir. Zira ilgili hüküm aracılığıyla mesken olarak kullanılan bina ya da apartman daireleri için inşaatlarının sona erdiği yılı takip eden yılın başından itibaren belli bir süre kısmi istisna imkânı getirilmektedir. Burada vergi kolaylığı sağlanmasında vergi konusuna odaklanılmış olsa da EVK'da muafiyet başlığı altında düzenlenmiştir[503]. İkinci ihtimal bakımından da GVK'nın *"Genç girişimcilerde kazanç istisnası"*

---

501 Bu yöndeki içtihatlar için bkz. Nihal Saban, **Vergi Hukukunda Sorumluluk**, **(**Yayımlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1991, (Sorumluluk), s.87-92; Yılmaz Özbalcı, **Vergi Davaları**, Ankara: Oluş Yayıncılık, 2010, s.61, 95; Mustafa Akkaya, "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu", **AÜHFD**, 46(1-4), 1997, (Vergi Sorumlusu), s.197; Levent Yaralı, "Danıştay Kararları Işığında Vergi Kesenlerin Dava Ehliyeti", **İÜHFM**, 71(2), 2013, s.546-547; Atiye Merve Işık, **Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davalarda Ehliyet**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2019, s.174.

502 Öncel vd., s.80-81; Aynı yönde bkz. Saban, Sorumluluk, s.90; Mezkûr eleştiri ve önerilerin yerindeliğini, hak ihlali saptaması ile neticelenen yakın tarihli bir bireysel başvuru kararı nezdinde ortaya koyabilmek mümkündür (bkz. İskenderun Demir ve Çelik A.Ş. Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2015/941, T: 25.10.2018, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Eylül 2021). Somut başvuruda başvurucu üretim faaliyetiyle ilgili ihtiyaç duyduğu elektrik ve kok gazını bizzat kendisi üretmektedir. Böyle olunca da kanuni yükümlü ve vergi sorumlusu sıfatları başvurucunun şahsında toplanmış vaziyettedir. Anayasa Mahkemesi de somut başvuru nezdinde "…ödenmesi gereken verginin beyan ve tahsilinin başvurucu açısından belirli ve öngörülebilir nitelikte olup olmadığı…" (para.75) hususunu tartışmıştır. Yüksek Mahkemeye göre, "2464 sayılı Kanun'un elektrik ve havagazı tüketim vergisinin ödenmesinde vergi sorumluluğu esasına dayandığı görülmektedir. Buna göre vergi sorumlusu, vergi mükellefine yaptığı satış bedeli üzerinden vergiyi hesaplayarak vergiyi tahsil etmekte ve ilgili belediyeye yatırmaktadır. Başvuruya konu olayda kendi ürettiğini tüketen mükellefler yönünden ise bir satım ilişkisi ve hâliyle vergi sorumlusu olarak nitelenebilecek bir tedarikçi ve dağıtıcı kuruluş bulunmamaktadır. Kanun, verginin tahsil yöntemini vergi sorumluluğu esasına dayandırmakla birlikte vergi sorumlusunun bulunmadığı durumlarda verginin nasıl tahsil edileceği, bir başka anlatımla bu hâlde verginin mükellef tarafından mı beyan edilmesi gerektiği belirsizdir. Tahsil usulüne ilişkin bu belirsizlik, beyanname verilmemesi durumunda mükellefin idari yaptırımla karşılaşmasına sebep olabilecek niteliktedir. Hâlbuki…verginin tahsil yönteminin vergilendirmenin esaslı unsurları olması nedeniyle kanunda belirli ve öngörülebilir şekilde düzenlenmesi gerekir. Bir mali yükümlülük bu yönleriyle kanunla yeterince çerçevelenmemişse kişilerin mülkiyet hakkını etkileyecek idari ya da yargısal takdire dayanan uygulamalara yol açabilmesi mümkündür." (para.80-81). Ayrıca başvurucunun içerisinde bulunduğu somut koşullarda matrahın tayininde de birtakım belirsizlikler bulunduğundan (para.76-79, 81-82) kanunilik kriterinin sağlanamadığı gerekçesiyle mülkiyet hakkı yönünden ihlal kararı verilmiştir (para.83-85).

503 Doğan Şenyüz vd., **Türk Vergi Sistemi**, 14. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2017, s.384-385.

başlığını taşıyan mükerrer 20. maddesi esasında *"genç girişimciler muafiyeti"*ni düzenlemektedir. Bahsi geçen hükümle, belli şartları taşıyarak adlarına ilk kez gelir vergisi yükümlülüğü tesis ettirenlerin kısmi bir muafiyetten yararlanabilecekleri öngörülmüştür. Burada vergi kolaylığı getirilmesinde vergi konusuna değil, vergi yükümlüsüne odaklanılmıştır. Dolayısıyla adlandırmanın muafiyet şeklinde olması gerekir[504].

2. 2. 1. 1. 1. 3. Biçimsel ve Sistematik Tasarım Noktasındaki Sorunlar ve Çözüm Önerileri

Hukuki metinlerin biçimsel ve sistematik tasarımı açısından daha önce pek çok gereklilikten söz edilmişti[505]. Vergisel düzenlemelerin bu gerekliliklere riayet edilerek hazırlanması vergilemede basitlik, sadelik ve kolay okunabilirlik yönlerinden büyük önem taşır. Fakat, yüksek dozda belirlilik gereksinimin hasıl olduğu, vergi kanunlarının bahsi geçen gereklilikler açısından pek de iç açıcı bir tablo çizmediğini ifade etmek gerekir.

Biçimsel tasarım açısından öncelikle düzenlemelerin cümle, paragraf ve madde bazındaki uzunluklarına bakılabilir. Bu noktada hemen belirtelim ki, hukuki bir metnin kolay okunabilirliği açısından hiç kuşkusuz sayılanların uzun değil kısa olması gerekir. Fakat her biri bazında vergi kanunlarında aksi yönde pek çok düzenlemenin mevcut bulunduğu görülmektedir. Bu noktada konunun uzmanlarının dahi anlamakta zorlandığı VUK'un 153/A maddesi örnek gösterilebilir[506]. Zira tek cümleden oluşan düzenleme aşırı uzun olup, sade ve basitlikten oldukça uzaktır. Düzenlemenin ilk fıkrası, paragrafı ve tek cümlesi şöyledir:

> "Başkaca bir ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiğinin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilmesi ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediğinin raporda belirtilmesi üzerine işi bırakmış addolunan ve mükellefiyet kayıtları vergi dairesince terkin edilenlerden, serbest meslek erbabının, şahıs işletmelerinde işletme sahibinin, adi ortaklıklarda ortaklardan her birinin, ticaret şirketlerinde; şirketin, kanuni temsilcilerinin, yönetim kurulu üyelerinin, şirket sermayesinin asgari % 10'una sahip olan gerçek veya tüzel kişilerin ya da bunların asgari % 10 ortağı olduğu veya yönetiminde bulundukları teşebbüslerin, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunları idare edenlerin veya düzenlenen raporda fiillerin işlenmesinde bilfiil bulundukları tespit edilenlerin işe başlama bildiriminin alınması halinde, bunlar adına mükellefiyet tesis edilebilmesi için işe başlama bildiriminde bulunanların ve mükellefiyeti terkin edilenlerin tüm vergi borçlarının ödenmiş ve 6183 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan nev'iden 75.000 (150.000) Türk Lirasından ve düzenlenmiş olan sahte belgelerde yer alan toplam tutarın % 10'undan az olmamak üzere teminat verilmiş olması şarttır."

---

504 Şenyüz vd., Türk Vergi Sistemi, s.48.
505 Bkz. yukarıda 1.2.2.1.1.1.1.3.
506 Bu yönde bkz. Şişman, s.2439-2440.

Dışarıdan bakıldığında tek fıkra-cümle olarak görünse de içerik itibariyle belirlilik ilkesine uygun özellikleri taşıdığını söyleyebilmek mümkün değildir[507].

Ayrıca Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı dolayısıyla gündeme gelen bir başka soruna da temas edelim. Tasarı ile GVK ve KVK birleştirilerek tek başlık altında toplanmaktadır. Fakat Tasarıda her iki vergi ayrı bölümler halinde değil de bir maddede gelir vergisi takip eden maddede kurumlar vergisine yahut da aynı madde içerisinde önce gelir vergisi sonra kurumlar vergisine ilişkin düzenlemelere yer verilerek iç içe geçmiş bir surette hazırlanmıştır[508]. Bu da GVK ve KVK'daki madde sayısı ile kıyaslandığında çok daha az madde ile her iki verginin de düzenlenmesine olanak sağlamaktadır. Gerçekten de genel gerekçede GVK'daki hüküm sayısının iki yüz onu aştığı belirtilirken, Tasarıda yer alan madde sayısı yalnızca doksan ikidir. Fakat hemen belirtelim ki, Tasarıda madde sayısı az olmakla beraber çok önemli bir kısmı oldukça uzun tasarlanmıştır. Bu durum da vergilemede basitlik ve sadelik açısından az sayıda fakat uzun ve yoğun düzenlemelerin mi yoksa daha fazla sayıda ancak kısa ve öz düzenlemelerin mi makbul olduğu sorusunu gündeme getirmiştir. Öncelikle belirtmek gerekir ki, Tasarı vasıtasıyla her iki Kanun'un da yenileniyor ve vergiler arasındaki yakın irtibata rağmen farklı kanunlarda düzenleme yapılmasının ortaya çıkardığı mükerrerliğin gideriliyor olması[509] basitlik ve sadelik açısından olumludur. Fakat her iki vergiye dair hükümlerin iç içe geçmiş/bütünleşik şekilde hazırlanması basitlik ve sadelik yönünden yerinde değildir. Diğer bir ifadeyle, GVK ve KVK'da yer alan hükümlerin içeriklerinde birtakım değişiklikler yapılıyor olsa da bir oradan bir buradan alınıp ardışık maddelerde veya tek madde bünyesinde sıkıştırılması ne kolay okunabilirliği ne de basitlik ve sadeliği temin edebilir[510]. Tam da bu noktada mezkûr soruna dair İngiltere vergi mevzuatında yaşanan gelişmelerden söz etmek gerekir. İngiltere'de farklı kanunlar bünyesinde kaleme alınan gelir ve kurumlar vergileri 1998 yılında tek kanun çatısı altında fakat farklı bölümler içerisinde toplanmıştır. Daha sonra vergi kanunlarının içeriklerine dokunulmaksızın onları daha basit ve anlaşılabilir kılabilmek adına yeniden yazılması

---

507 Bu konuda GVK nezdinde verilebilecek örneklerin başında muhtemeldir ki vergi kesintisi müessesesinin düzenlendiği 94. madde gelmektedir. Bkz. Tuncer, Yeniden Yazılmalı, https://www.yaklasim.com/, 16 Ağustos 2021.

508 Cenker Göker, "Vergi Kanunlarında Maliye Bakanlığı'na Verilen "Usul ve Esasları" Düzenleme Yetkisinin Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı Kapsamında Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, (299), 2013, s.61.

509 Tasarı kapsamında ortaya konulan genel gerekçede de ifade edildiği üzere, indirim ve istisna gibi müesseselerde aynı hususlara her iki Kanunda da birden yer verilmek zorunda kalınması mükerrerliğe ve dolayısıyla madde sayısının fazlalaşmasına yol açmaktadır.

510 N. Semih Öz, "Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı Üzerine Genel Bir Değerlendirme", **Vergi Sorunları Dergisi**, (299), 2013, (Tasarı), s.22; Ahmet Kavak, "Gelir Vergisi Kanun Tasarısı Hakkında Özet Bilgilendirme", **Vergi Sorunları Dergisi**, (299), 2013, s.15; Gerçek, Tasarı, s.433-436; İlhami Söyler, "Yeni Gelir Vergisi Tasarısı Ne Getiriyor/Götürüyor", **31. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Mersin Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, Antalya, 2016, s.73; Canatay Hacıköylü, "Taşınmazların Elden Çıkarılmasında Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi: Yeni Gelir Vergisi Kanun Tasarısının Getirdikleri" **International Journal of Public Finance**, 1(2), 2016, s.218; Hasan Doğan, "Türk Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı Hakkında Bazı Görüş ve Öneriler", **Vergi Dünyası**, (421), 2016, s.102.

noktasında tam tamına on yıl süren bir proje başlatılmıştır. Proje sonunda yapılan ulaşılan netice, gelir ve kurumlar vergilerinin tek kanun çatısı altında düzenlenmesinin karışıklığa sebebiyet vererek anlaşılabilirliği düşürdüğü yönünde olmuştur. Akabinde 2007 yılında gelir vergisi, 2010 yılında ise kurumlar vergisi ayrı kanunlar halinde ihdas edilmişlerdir[511]. Dolayısıyla İngiltere örneği de dikkate alınarak ülkemizde her iki vergi ayrı kanunlar nezdinde ya da aynı kanun bünyesinde hükme bağlanacak dahi olsa farklı bölümler dahilinde düzenlenmelidir[512]. Aksi takdirde, Tasarıya dair genel gerekçede de ifade edildiği üzere, vergi kanunlarının hazırlanmasında esas alınan üç hedeften (etkinlik, basitlik ve adalet) biri olan basitlik gerçekleştirilememiş olacaktır.

Biçimsel tasarıma dair değinilmesi gereken diğer husus, vergi kanunlarının alt bent, bent, fıkra ve madde bazında nasıl yapılandırıldığı ve bunların harflendirilmesinde ya da numaralandırılmasında yeknesaklığın sağlanıp sağlanamadığıdır. Öncelikli olarak belirtmek gerekir ki, değinilen konularda tüm hukuki düzenleme taslakları bakımından geçerlilik taşıyacak şekilde 2005 yılında Bakanlar Kurulu tarafından Mevzuat Hazırlama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik ihdas edilmiştir. Mezkûr Yönetmeliğin çıkarılmasını takiben hazırlanan düzenleme taslakları, büyük ölçüde Yönetmelik bazında öngörülen ve yeknesaklaştırılmış biçim doğrultusunda[513] ihdas edilmiş ve yürürlüğe girmiştir. Nitekim 13.6.2006 tarihinde kabul edilen KVK incelendiğinde biçim itibariyle ilgili Yönetmelik doğrultusunda kaleme alındığı görülmektedir. Fakat ilgili Yönetmeliğin ihdasından evvel çıkarılan vergi kanunlarının değinilen hususlarda tek bir şablondan çıkmadıkları görülmektedir. Fakat daha da önemlisi, bir kısım vergi kanunlarında geçici ve artık kullanımı bulunmayan mükerrer maddelerin ana madde sayıları ile yarışır hale gelmiş bulunmalarıdır. Bu konuda örnek mahiyetinde olmak üzere GVK'ya bakılması sanıyoruz ki yeterli olacaktır. Zira GVK'nın bünyesinde yirmi biri mülga yüz yirmi altı adet ana madde, altısı mülga on dokuz adet mükerrer madde ve tam tamına yüz yedi adet geçici madde bulunmaktadır[514] [515]. Bahsi geçen tablo Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı nezdinde ortaya konan genel gerekçede GVK'nın neden bir an evvel yenilenmesi gerektiği hususuna ilişkin destek argüman olarak sunulmaktadır. Gerçekten de GVK

---

511 Gerçek, Tasarı, s.434-435.

512 Öz N. S., Tasarı, s.22; Gerçek, Tasarı, s.436; Doğan, s.102.

513 Örnek olarak, *mükerrer madde* isimlendirmesine yer verilmemesi (Yönetmelik md. 16/2) ya da alt bent, bent ve fıkraların Yönetmelikte yer alan hükümler doğrultusunda numaralandırılması ya da harflendirilmesi verilebilir.

514 GVK'nın 36. ve 37. maddeleri arasına sıkıştırılan ve *"yatırım indirimi"* başlığını taşıyan ek 1 ila 6. maddeler 2003 yılında 4842 sayılı Kanunla ilga edilmiştir. Dolayısıyla halihazırda GVK nezdinde ek madde bulunmamaktadır.

515 İlga edilmiş ek maddeler de dikkate alındığında görülmektedir ki ek, mükerrer ve geçici madde şeklinde adlandırılan teferruat düzenlemeleri ana maddeleri geçmiş vaziyettedir. Böyle bir tablo da ortaya *"okunduğunda anlaşılmayan anlaşılmadığı için de uyulmayan, uyulmadığı için uygulanamayan mevzuat"* çıkarmaktadır. Bkz. Yusuf Karakoç, "Yeni Gelir ve Kurumlar Vergisi Yasa Tasarısı Paneli'ndeki Konuşması", **31. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Mersin Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, Antalya, 2016, s.73.

nezdinde karmakarışık olmuş biçimsel tasarım aynı zamanda sistematiği de bozmakta olup, bir bütün itibariyle GVK'nın açıklık ve anlaşılabilirliğini kaybetmesine sebebiyet vermektedir.

Sistematik tasarım açısından da vergi kanunlarına yönelik çeşitli eleştiriler getirilebilir[516]. Bunlar arasında en önde gelenlerini torba kanun uygulaması ile vergi kanunlarının zamansal olarak eskimesi dolayısıyla sistematiklerinin bozulması meydana getirmektedir. Daha önce torba kanun uygulamasına yönelik getirilen eleştiriler[517] bütünüyle vergi hukuku açısından da geçerlilik taşımaktadır. Zira halihazırda teknik boyutu dolayısıyla karışık ve anlaşılması zor bir mahiyet taşıyan vergisel düzenlemelerin gerek başka alanlara gerekse vergi hukukuna dair olmakla beraber birbirleriyle alakasız hükümler ile bir arada (tek kanun çatısı altında) ihdas edilmesi açıklık ve anlaşılabilirlik bakımından önemli bir sorundur. Bu uygulamadan vergisel düzenlemeler de dahil tüm kanunlar bakımından vazgeçilmesi hukuki güvenlik ilkesi yönünden zaruret taşımaktadır.

Sistematik tasarımı bozan diğer hal, oldukça eskimiş bulunan GVK ve VUK gibi vergi kanunlarının halen daha yürürlükte bulunmalarıdır. Çünkü ne kadar sağlam temeller üzerine inşa edilmiş olurlarsa olsunlar her kanunun belli bir ömrü vardır. Nitekim hazırlanırken oldukça özenilmiş dahi olsa kanun metninde kullanılan dil zaman içerisinde güncelliğini kaybeder ve değişen toplumsal ilişkiler doğrultusunda birtakım değişiklik ve/veya ilaveler yapılmasına ihtiyaç duyulur. Ancak gitgide artan dozlarda yapılan değişiklik ve/veya ilaveler tabiri caizse kanunun *yamalı bohçaya dönmesine*[518] sebebiyet verir ve kanunda karmaşa ortamını tetikler. Son tahlilde kanunun sistematiği bozulur. Bu sebeple güncelliğini yitiren vergi kanunlarının yeni değişiklik ve/veya ilavelerle ayakta tutulmaya çalışılması yerine yeni bir kanun yapmaya yönelinmesi ideal bir sistematik tasarım açısından gereklilik taşır.

Burada son olarak, vergi usulü ile gelir üzerinden alınan vergilere yönelik yeni kanun hazırlıklarının gündeme geldiği bir konjonktürde sistematik tasarım açısından bir hususun üzerinde durmak gerekir. O da yenilenmesi düşünülen söz konusu temel kanunların ayrı ayrı değil de zamansal açıdan ardı ardına ihdas edilmelerinin, insicamları açısından büyük önem taşıyor olmasıdır. Diğer

---

516 Söz gelimi, GVK'da vergi muafiyeti ve vergi istisnası müesseselerinin gelir unsurlarından evvel hükme bağlanması henüz vergilendirmeden bahsedilmeden vergilendirilmeyen hallerden söz ediliyor olması sebebiyle yerinde değildir. Zira maddelerin genelden ayrıntıya doğru giden bir sistematik içerisinde tasarlanması gerekir. Bu sebeple her bir muafiyet ve istisna düzenlemesinin ilgili bulunduğu gelir unsurunun sonunda hükme bağlanması kanunun sistematiği açısından daha yerinde olacaktır. Bkz. Taşkan, Eleştiri, s.134; Bu konuda Gelir Vergisi Kanunu Tasarısına bakıldığında, muafiyetlerin önceden olduğu gibi gelir unsurlarından önce fakat istisnaların gelir unsurları bünyesinde düzenlendiği görülmektedir.

517 Bkz. yukarıda 1.4.2.1.1.1.1.3.

518 Yusuf Karakoç, "Vergi Mevzuatı – Vergi Hukuku İlişkisi", Feridun Yenisey ve Gülsen Güneş (Ed.), **Prof. Dr. Adnan Tezel Günleri: Vergi Hukuku**, İstanbul: Arıkan Basım Yayım Dağıtım, 2006, (Vergi Mevzuatı), s.30; 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda gerçekleştirilen birtakım değişiklikler akabinde sözü geçen ifadenin kullanımı için bkz. Hakan Pekcanıtez vd., "Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda Değişiklik Yapılmasına Dair 7251 Sayılı Kanun Hakkında Değerlendirme", **TBBD**, (150), 2020, s.266.

bir ifadeyle, her iki kanunun da araya zaman girmeksizin birbirlerini takip eder şekilde (örneğin, aralarında rakamsal olarak yalnızca bir fark olacak şekildeki kanun numaraları ile) çıkarılması gerekir. Aksi takdirde bir temel kanun çıkarılırken diğerinin eski halindeki madde numaralarına atıf yapılacağı için, yeni halinin ihdasıyla birlikte tek tek bu atıfların değiştirilmesi gerekecektir. Bu da yakın bir zaman önce ihdas edilen temel bir kanunun kısa süre içerisinde, diğer kanunla arasındaki yakın irtibat da dikkate alındığında, eskimesine yol açacaktır[519].

2. 2. 1. 1. 1. 4. Vergisel Düzenlemelerin Şekillendirilmesinde Dilbilgisi Kurallarına Riayet

Vergisel düzenlemelerin hazırlanması sırasında dilbilgisi kurallarına uygunluk noktasında özel bir ihtimam gösterilmesi gerekir. Çünkü aksi bir uygulama, kural metninin gerek yükümlü gerekse hukuk uygulayıcıları tarafından anlaşılabilirliğini zayıflatır. Bu da hukuk uygulaması aşamasında yorum farklılıklarının ortaya çıkmasına sebebiyet vererek nihayetinde çelişkili içtihatların gündeme gelmesine yol açar. Bu nedenle vergisel normların ihdasında, ilgili düzenlemeyle ne kastedilmek isteniyorsa onu yansıtmaya elverişli bağlaç ve noktalama işaretlerinin kullanımı ile diğer tüm dilbilgisi kurallarına uygun hareket edilmesine önem verilmelidir.

Mezkûr gereğin anlaşılabilirlik noktasındaki ehemmiyetini, hatalı bağlaç kullanımının bir örneğini teşkil eden AATUHK'un teminat isteme nedenlerini düzenleyen 9. maddesinin ilk fıkrasında gözlemlemek mümkündür. Zira ilgili hükümde kullanılan *ile* bağlacı, farklı yorumların ortaya çıkmasına sebebiyet vermektedir. Düzenlemenin lafzı şöyledir: "…Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesi uyarınca vergi ziyaı cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359 uncu maddesinde sayılan hallere temas eden bir amme alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanmış olduğu takdirde…teminat istenir." Bu ifade tarzından iki zıt anlam çıkarabilmek mümkündür. Bunlardan ilkine göre *ile* bağlacı, her iki halin kesişim noktasında vuku bulan ihtimalleri kapsar ve yalnızca vergi kaçakçılığı suçuna temas eden haller ile vergi ziyaına sebebiyet verilmesi ihtimallerinde teminat istenmesinin mümkün olduğu şeklinde anlaşılmasına yol açar[520]. Bir başka yaklaşımla ise, yukarıdaki ihtimali de kapsar biçimde vergi ziyaı cezası kesilmesini gerektiren tüm hallerde teminat istenmesine imkân veren bir anlam yüklenebilir[521]. Mezkûr düzenlemede *ile* bağlacı yerine *ve* yahut

---

519 Oktar, Tasarı, s.432-433.

520 Ercan Sarıcaoğlu, "Kamu Alacağının Korunmasına Yönelik Bir Önlem: 6183 Sayılı Kanuna Göre Teminat", **DEÜHFD**, 22(2), 2020, (Teminat), s.869; Bu noktada belirtmek gerekir ki, Seri: A Sıra No: 1 Tahsilat Genel Tebliği'nde *ve* bağlacı kullanılmıştır. Tebliğin ilgili kısmı şu şekildedir: "…mükelleflerin veya sorumluların kayıt ve işlemlerinin incelenmesi sırasında 213 sayılı Kanunun 344 ve 359 uncu maddelerinde sayılan hallerin tespit edilmesi nedeniyle bir amme alacağı salınması için gereken işlemlere başlanılmışsa, inceleme elemanlarınca yapılacak ilk hesaplara göre tespit edilecek tutar üzerinden derhal teminat istenecektir."

521 Adnan Gerçek, **Türk Mali Hukukunda Teminat Kurumu**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013, s.51-54.

veya bağlaçları kullanılsa idi sözü edilen belirsizlik hali vuku bulmayacaktı[522]. Dolayısıyla dilbilgisi kuralları kural metnine iyi bir şekilde yansıtılamamıştır.

2. 2. 1. 1. 2. Vergilerin Kanuniliği İlkesi ile Hukuki Belirlilik İlkesi Arasındaki İlişki

Kanunilik ilkesi Anayasa'da başlı başına bir ilke olarak değil de suçta ve cezada kanunilik (md. 38) [523] ya da kanuni idare (veya idarenin kanuniliği – md. 123) ilkesi gibi ilgili olduğu alanlar

---

522 Sözü geçen teminat isteme nedeni aynı zamanda ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuka başvurabilme nedenleri arasında da yer aldığından sözü edilen belirsizlik halinin bir an evvel ilgili fıkrada yapılacak bir değişiklik vasıtasıyla giderilmesi yerinde olacaktır. Bu yönde bkz. Binnur Çelik, "Kamu Alacaklarını Güvence Altına Alan Teminat, İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuk Uygulamaları ve Kanun Değişikliği Önerileri", İstanbul Vergi Merkezi (Ed.), **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bağlantılı Problemler ve Çözüm Yolları Paneli**, İstanbul: Legal Yayıncılık, 2019, s.1; Sarıcaoğlu, Teminat, s.865.

523 VUK bünyesinde vergi kanunlarına aykırılık taşıyan fiillerin bir kısmı (vergi) kabahat(i), diğer bir kısmı ise (vergi) suç(u) şeklinde düzenlenmiştir. Vergi suç ve cezalarına yönelik hükümlerin suçta ve cezada kanunilik ilkesinin düzenlendiği Anayasanın 38. maddesinin koruma alanına dahil olduğu noktasında herhangi bir tereddüt bulunmamaktadır. Fakat vergi kabahatleri açısından aynı berraklığın mevcut olduğunu söyleyebilmek pek mümkün görünmemektedir. Zira TCK'nın *"Suçta ve cezada kanunilik ilkesi"* başlığını taşıyan 2. maddesinin 2. fıkrasında "İdarenin düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza konulamaz." hükmüne yer verilirken, KK'nın *"Kanunilik ilkesi"* başlığını taşıyan 4. maddesinin ilk fıkrasında "Hangi fiillerin kabahat oluşturduğu, kanunda açıkça tanımlanabileceği gibi; kanunun kapsam ve koşulları bakımından belirlediği çerçeve hükmün içeriği, idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle de doldurulabilir." hükmüne yer verilmiştir. Böyle olunca da öğretide kabahatlerin 38. maddenin koruma alanına dahil olmadığı (bkz. Oğuz Sancakdar, "İdari Cezaların Yaptırımlar Teorisindeki Yeri ve Türk Hukuku'ndaki Anayasal Temelleri", **İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, İlhan Ulusan ve Funda Başaran Yavaşlar (Ed.), Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2009, s.81-82; Aziz Taşdelen, "Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler", **AÜHFD**, 59(4), 2010, s.772-773.) ya da dahil olduğu kabul edilse bile kanunilik ilkesinin suçlarda olduğu gibi katı bir şekilde tatbik olunamayacağı yani esnetildiği/yumuşatıldığı (bkz. Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 10. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2017, (Vergi Ceza), s.11-12; Ümit Süleyman Üstün, "Maliye Bakanlığının Vergi Kabahatlerini Belirleme Yetkisi", **EÜHFD**, 15(1-2), 2011, (Kabahat), s.50-51.) savunulmaktadır. Bu duruma da yasama organının işleyiş açısından hantal bir yapıya sahip olması ile bazı kabahat fiillerinin muhtevaları itibariyle uzmanlık gerektirdiği ve teknik konulara isabet ettiği, dolayısıyla değinilen konularda idareye kanuni çerçevenin içinin doldurulması yetkisinin tanınması hususunun gereklilik taşıdığı gerekçeleri ileri sürülmektedir (Şenyüz, Vergi Ceza, s.12; Üstün, Kabahat, s.50-51). Fakat Anayasanın 38. maddesinin ihdas edildiği dönemde kabahatlerin cürümlerle birlikte suç kavramına dahil olduğu dikkate alındığında, mevzu bahis fiillerin 38. maddenin kapsamına dahil bulunmadığı yönündeki görüşe katılmamaktayız. Zira bu yöndeki bir kabul, sonradan ihdas edilecek kanuni bir düzenleme ile Anayasal bir hükmün kapsam itibariyle daraltılmasına imkân tanındığı manasını taşır. Bu ise normlar hiyerarşisinin mantığıyla çelişir vaziyettedir. Bkz. Altan Rençber, "Vergi Kabahatlerinin Kanunilik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi", H. Burak Gemalmaz ve Gülay Arslan Öncü (Ed.), **Vergi ve Temel Haklar İncelemeleri I: Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvurunun Vergi Yargısına Etkisi**, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 2020, s.55; Dolayısıyla KK'nın 4. maddesindeki düzenleme Anayasaya aykırılık taşımaktadır. Bu yönde bkz. A. Volkan Özgüven, **Vergi İdaresinin Düzenleme Yetkisinin Kapsamı ve Sınırları**, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2014, (Düzenleme Yetkisi), s.179; Rençber, s.57 vd.; Belki az önce belirtilen gerekçeler *olması gereken hukuk* açısından tartışılabilir. Fakat *olan hukuk* açısından

dikkate alınarak pozitifleştirilmiştir. İlkenin vergi hukukundaki izdüşümü olan vergilerin kanuniliği ilkesi de Anayasal düzeyde somutlaştırılarak kuvvetlendirilmiş bir ilkedir[524]. Mezkûr ilke ile hukukun bilinebilirliği ve erişilebilirliği manasını taşıyan hukuki belirlilik ilkesi arasında oldukça yakın bir ilişki bulunmaktadır. Zira bahsi geçen ilkeler vasıtasıyla yürütmenin keyfi ve takdiri uygulamalarına karşılık vergi ilişkisinin zayıf konumunda olup vergilendirme vasıtasıyla temel haklarına yoğun düzeyde müdahalelerde bulunulan vergi yükümlülerine yönelik önemli güvenceler getirilmektedir[525].

Biçimsel kanun anlayışının benimsendiği hukuk sistemlerinde kanunilik ile belirlilik ilkeleri genellikle bir arada telaffuz edilmektedir. Çünkü söz konusu anlayış gereği belirlilik ihtiyacının en çok hissedildiği düzenleme türleri kanunlardır. Zira kanunla düzenlenmesi gereken bir konunun kanunla düzenlenmiş sayılabilmesi için o konunun kanunda açık, net ve sınırları keskin çizgilerle tayin edilmiş (yani belirlilik vasıflarını taşır) bir şekilde kaleme alınması gerekir. Dolayısıyla kanuniliğin gereklerinin yerine getirildiğinin sorgulanması noktasında belirlilik kriterlerinden istifade edilmektedir.

Yine daha önce ifade edildiği üzere[526], hukuka tabi olanlara Anayasa ile getirilmiş ve belli konuların *daha güçlü koruma sağlayan*[527] kanunlar ile düzenleneceği güvencesine[528] rağmen böyle

---

Anayasaya aykırı bir hükmün, özellikle VUK bünyesinde özel usulsüzlük kabahatlerini oluşturan fiillerin tayininde idareye tanınan yetkiler (VUK md. 353/2, 4 ve 355/1) göz önünde bulundurulduğunda, vergi kabahatleri yönünden aktif bir şekilde tatbik edildiği görülmektedir. Böyle bir uygulama (kabahatler yönünden KK'nın 4. maddesinde öngörüldüğü üzere çerçeve hükmün içeriğinin idare tarafından doldurulabilmesi) ise ancak Anayasada bu yönde idareye yetki tanınması halinde Anayasaya aykırılık teşkil etmeyecektir. Bkz. Özgüven, Düzenleme Yetkisi, s.179; Burada son olarak ifade edilmelidir ki, kabahatlere karşılık uygulanacak yaptırımlar açısından KK'nın 4. maddesinin 2. fıkrasında yer alan "Kabahat karşılığı olan yaptırımların türü, süresi ve miktarı, ancak kanunla belirlenebilir." hükmü de dikkate alındığında, kanunilik ilkesi açısından ilk fıkradaki gibi bir esnetme/yumuşatma hali söz konusu değildir.

524 Güneş G., Yasallık, s.7-8; "Devletin vergilendirme yetkisine ilişkin temel ilkeleri düzenleyen Anayasa'nın 73. maddesi, vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına yapılacak müdahalelerde kanunilik ilkesini özel olarak düzenlemiştir." Bkz. İskenderun Demir ve Çelik A.Ş. Başvurusu, para.59.

525 Güneş G., Yasallık, s.50.

526 Bkz. yukarıda 1.4.2.1.1.1.3.

527 Başaran Yavaşlar, Hukuki Güvenlik, s.202-203; Erdem, Vergisel Kabahatler, http://www.vergisorunlari.com.tr/, 23 Eylül 2021.

528 Vergi kanunları düzenleyici idari işlemlerinkine nazaran ağır işlemekle beraber daha temkinli bir yöntem doğrultusunda ihdas edildiklerinden yükümlüler yönünden daha güvenli bir hukuki araç mahiyetini taşımaktadırlar. Bkz. Güneş G., Yasallık, s.50; Gerçekten de mezkûr doğrultudaki saptamanın yerindeliğini, vergi ziyaı cezasının hesaplanmasında gecikme faizinin baz alınıyor olmasını (bahsi geçen faiz oranının belirlenmesinde yürütmenin iradesi söz konusu olduğu için) hem kanunilik hem de belirlilik ilkeleri yönünden sakıncalı bularak iptal eden Anayasa Mahkemesinin mevzu bahis kararından alıntılanan şu kısımda da görebilmek mümkündür: "Kuralda, ziyaa uğratılan verginin bir katına eklenecek olan cezanın hesaplanmasında esas alınacak olan gecikme faizi oranının Bakanlar Kurulu tarafından ne zaman belirleneceğinin bilinmemesi ve bu durumun sonuçta öngörülecek ceza miktarında belirsizliğe yol açacak olması, Anayasa'nın, 38. maddesinde sözü edilen ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur ve 2. maddesindeki "hukuk devleti" ilkelerine aykırılık oluşturur." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2001/3, K: 2005/4, T: 6.1.2005, R.G. tarih ve sayısı: 20.10.2005-25972.

yapılmayıp düzenleyici idari işlemlerle hükme bağlanması ihtimallerinde düzenleme muhataplarının hukuka güven duyabilmelerinden söz edilemeyecektir[529]. Diğer bir ifadeyle, kanuni belirsizliğin mevcut olduğu bir ortamda hukuki belirlilik haliyle gerçekleşemez. Söz gelimi, kanunda düzenlenmesi gereken bir hususun böyle yapılmayıp yürütme tarafından gerçekleştirilecek bir hukuk ihdasının kaynağı haline getirilmesi genelde hukuk devleti ilkesine özelde ise kanunilik ve hukuki belirlilik ilkelerine uygun düşmeyecektir[530].

Buraya kadar değinilen hususlar bakımından Anayasa Mahkemesinin norm denetimi ile bireysel başvuru davaları çerçevesinde verdiği kararlar topluca değerlendirildiğinde, bir tutarsızlık halinin mevcut bulunduğunu belirtmek gerekir. Şöyle ki, Yüksek Mahkemenin bazı kararlarında kanunilik ve belirlilik ilkelerinin kanun vasfında gerçekleştirildiğini sıkı bir şekilde denetlemesinin yanı sıra bazı kararlarında ise özellikle belirlilik vasıflarını taşır mahiyetteki düzenleyici idari işlem ya da yargısal kararın varlığını saptayıp AİHM'in benimsediği anlayış çerçevesinde başvuruyu reddettiği görülmektedir[531]. Anayasa Mahkemesinin istikrar taşımayan son yaklaşımı yerinde değildir. Çünkü 1982 Anayasası ile temel hakların sınırlandırılması gibi birtakım konular açısından geniş anlamda hukuki belirlilikten ziyade katı kanunilik düsturu benimsenmiştir[532]. Böyle olunca özellikle kanun metninde düzenlenmesi gereken hususların kanunda hiç düzenlenmediği veya sınırları belli olmayan hükümler koyarak içeriğinin doldurulmasının yürütmeye bırakıldığı haller iptal ya da ihlal kararı verilmesi için tek başına yeterlidir. Kanunilik ile hukuki belirlilik ilkeleri

---

529 Vergilerin kanuniliği ilkesinin yükümlülere belirlilik ve güven sağladığı yönünde bkz. Adnan Gerçek, "Mükellef Hakları", Recai Dönmez, (Ed.), **Genel Vergi Hukuku**, Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 3780, 2018, s.108; "Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrası hükmü ile vergi mükellefi bakımından vergi yükümlülüklerinin belirliliğinin ve öngörülebilirliğinin, bu bağlamda vergi mükelleflerinin hukuki güvenliğinin sağlanması amaçlanmıştır." Bkz. Bilnam İşletmecilik ve Ticaret A.Ş. Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2016/3675, T: 3.11.2020, para.66, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 23 Eylül 2021; "Verginin yasallığı ilkesi, vergi kurumunun hukuksal yapısının temel koşulu olup oranının, salınma biçiminin, alınma zamanının yönetim ve yükümlüler bakımından belirginliğine dayanır. Yükümlülere güven veren bu ilke, vergi yönetiminde de kararlılık sağlamakta, herkesi eşit biçimde kapsamına alan bir yurttaşlık görevinin göstergesini oluşturmaktadır." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2006/124, K: 2009/146, T: 15.10.2009, R.G. tarih ve sayısı: 8.1.2010-27456.

530 İlgili konu yürütme tarafından değil de yargı organlarınca verilen içtihatlarla açıklığa kavuşturulsa da aykırılık durumu açısından bir değişiklik söz konusu olmayacaktır. Bkz. Yaltı, Kanun Kavramı, s.20, dpn.50; Nitekim Anayasa Mahkemesinin bir bireysel başvuru kararındaki şu ifadeleri sözü edilen durumu açık bir biçimde ortaya koymaktadır: "Türk hukukunun bazı alanlarında, hâkimin yarattığı hukuk, hukukun bir kaynağı olarak kabul edilmekle birlikte insan hak ve hürriyetlerinin sınırlandırılması gibi tamamen biçimsel kanunilik ilkesi temelinde örgütlenen bir alanda hiçbir zaman "kanun" niteliğinde kural özelliği kazanamaz. Öte yandan temel bir hak ve özgürlüğe yapılan müdahalenin süreklilik kazanarak ulaşılabilir ve öngörülebilir hale gelmesi, müdahalenin dayanağı olan kamu gücü işlemini bir "kanun" haline getirmez. Aksi bir düşüncenin kabulü, ulaşılabilir ve öngörülebilir bir kamu gücü işleminden veya eyleminden kaynaklanan hak ihlallerinin "kanuni" dayanaklarının olduğunun kabul edilmesi anlamına gelecektir." Tuğba Arslan Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2014/256, T: 25.6.2014, para.96, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 23 Eylül 2021.

531 Oder, Kanunilik, s.13-16; Yaltı, Kanun Kavramı, s.9-23.

532 Yaltı, Kanun Kavramı, s.13-14, 23.

yönünden yapılacak denetimlerde düzenleyici idari işlemler ile yargısal kararlar yalnızca kanunlar bünyesinde ortaya çıkması kaçınılmaz bulunan nispi belirsizliğin boyutlarının ölçülmesinde dikkate alınabilecek hukuki araçlardır. Bu noktada ilk yaklaşımın benimsenmesi bireysel başvuru kararlarında sözü edilen "AİHM, yasada öngörülen koşulları, bir diğer ifadeyle hukukiliği geniş yorumlayarak istikrar kazanmış yargı kararlarına dayanan içtihat yoluyla geliştirilmiş ilkelerin de hukukilik şartını karşılayabildiğini kabul ederken…Anayasa, tüm sınırlandırmaların mutlak manada kanunla yapılacağını öngörerek Sözleşme'den daha geniş bir koruma sağlamaktadır." saptamasına da daha uygun düşmektedir[533].

Anayasa Mahkemesinin eleştiri konusu yapılan yaklaşımının vergi hukukuna sirayet eden tezahürüne GVK'nın 94. maddesinin somut norm denetimi başvurusunda rastlamak mümkündür. İtiraza konu olan düzenleme, "Maliye Bakanlığı, vergiye tâbi işlemlere taraf veya aracı olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir." son fıkra hükmüdür. Söz konusu hüküm ile gelir vergisi uygulamasında vergi tevkifatı/stopajı/kesintisi usulü düzenlenmekte ve vergi sorumluluğu ihdas edilmektedir. Düzenlemenin ilk fıkrasında kimlerin vergi kesen sıfatını taşıyacağı düzenlenmiş ve akabinde bentler halinde hangi ödemeler üzerinden istihkak sahibinin hesaplanan gelir vergisine mahsup edilmek üzere kesinti gerçekleştirileceği hüküm altına alınmıştır. Son fıkrada ise Bakanlığa,

---

533 Alıntılanan kısmın yer aldığı karar için bkz. Mehmet Akdoğan ve Diğerleri Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2013/817, T: 19.12.2013, para.31, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 23 Eylül 2021; Bu noktada eski tarihli de olsa çarşı ve mahalle bekçilerinin ücretlerini vergi benzeri mali yüküm olarak nitelendiren ve bu ücretleri ihdas eden Kanun nezdinde vergilerin kanuniliği ilkesinin gereklerini denetleyen Anayasa Mahkemesinin, konuya dair kararının alıntılanan kısmında görüleceği üzere, ücret miktarının tayininde borçluların mali güçlerinin kanunla değil de yönetmelik hükmü ile dikkate alınmasına dair yaklaşımı oldukça yerindedir: "Şu halde iptali istenen hükümde, bekçi ücretlerinin, herkesin malî gücüne göre alınmasını Öngören bir hükmün bulunmadığını kabul etmek gerekir. Gerçi, idarece, çarşı ve mahallât bekçileri hakkında bir yönetmelik hazırlanmış, Resmî Gazete'de yayınlanmış ve bunun 2 nci maddesinde bekçi ücreti yükümlülerinin "ödeme kabiliyetlerinin" nazara alınması yolundn bir hüküm konulmuştur. Ancak bu yönetmeliğin, kanun derecesinde kuvvetli ve istikrarlı bir teminat sayılamayacağı meydandadır. İdare kanunla bağlı olmayınca, yönetmeliğin bu hükmünü her zaman kaldırabilir. Anayasa'ya uygunluğu sağlamak için, malî güç konusunun, kanunla düzenlenmesi zorunludur. İptali istenen hüküm, bu unsuru kapsamadığından ve bu unsur gözetilmeksizin uygulama yapılmasına acık kapı bıraktığından Anayasa'nın 61 inci maddesine aykırı düşmektedir." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 1965/25, K: 1965/57, T: 26.10.1965, R.G. tarih ve sayısı: 8.12.1965-12171; Ayrıca 1961 Anayasası döneminde Yüksek Mahkemenin verdiği bir kararda da aynen şu ifadelere yer verilmiştir: "…malî yüküme ilişkin bir kanun maddesindeki esaslı eksiklik ve boşlukların tüzük hükümleriyle doldurulmasının o kanun maddesini Anayasa'ya uygun duruma getirmesi düşünülemeyeceği gibi, tüzükler için kanuna aykırı bulunmamak başlıca koşul olduğuna göre (Anayasa: Madde 107), itiraz konusu hükümdeki gibi geniş kanunî yetkiler karşısında Bakanlar Kurulunun, böyle bir tüzüğün düzenlenmesinde takdir hakkını çok daha serbestçe kullanabileceği; oda yönetim kurullarına ve meclislerine tarifeler konusunda şimdikinden geniş yetkiler tanıyabileceği ve bundan da çeşitli sakıncalar doğacağı ortadadır, devlet Orman işletmesinin bir bölgedeki müdürlüğü adına iki yıllık üye aidatı olarak, Danıştay'dan gelen kâğıtlara göre, Ziraat Odasınca 47.231,85 lira tahakkuk ettirilmiş olması bile, itiraz konusu hükümle getirilen malî yükümün, ne denli gevşek ve değişken bir çerçevesi olduğunu göstermeğe yeter." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 1969/65, K: 1970/16, T: 24.3.1970, R.G. tarih ve sayısı: 21.7.1970-13555.

verginin temel öğelerinden birisi[534] hakkında çok geniş bir marj tanıyan takdiri düzenleme yetkisi tanınmıştır. Yüksek Mahkeme gerçekleştirdiği denetimde hukuki belirliliğe ve vergilerin kanuniliği ilkesine dair diğer içtihatlarındakine benzer ön açıklamalarda bulunmuş[535] fakat bunları somut düzenlemeye tatbik ederken biçimsel kanuniliği göz ardı ederek AİHM gibi maddi kanunilik anlayışı doğrultusunda hareket etmiştir. Zira Yüksek Mahkeme kararında açıkça Bakanlığa verilen yetki ile "mevcut vergi sorumlusu kişi ve kuruluşların kapsamı bakımından ortaya çıkabilecek belirsizliklerin giderilmesinin ve bu kapsamda bunlara ek olarak yeni vergi sorumlularının belirlenebilmesinin" amaçlandığını belirtmesine rağmen mezkûr hükmün vergilerin kanuniliği ilkesini ihlal etmediğini[536] belirttikten sonra şu ifadelere yer vererek hukuki güvenlik ilkesi yönünden de sakıncalı bir halin söz konusu olmadığını söylemiştir:

> "Maliye Bakanlığının, itiraz konusu kuralla verilen yetkiyi düzenleyici işlemlerle kullanacağı kuşkusuzdur. Söz konusu düzenleyici işlemlerin Resmî Gazetede yayımlanacak olmaları nedeniyle de gelir vergisine tâbi işlemlere taraf veya aracı olanların vergi sorumluluğuna ilişkin düzenlemelerden önceden haberdar olmaları sağlanacağından, ilgililerin uymakla yükümlü oldukları kuralların öngörülemezliğinden ya da belirsizliğinden söz edilebilmesi de olanaklı değildir."

---

534 Belirmek gerekir ki, kamu hukuku ilişkisinden doğan ve başkasına ait vergi borcu dolayısıyla o borca dair maddi ve/veya şekli ödevleri yerine getirme külfetini içeren vergi sorumluluğu müessesesi (bkz. Öncel vd., s.77-78.) verginin temel öğelerindendir ve bu sebeple yalnızca kanunla ihdas edilebilir. Verginin temel öğeleri konusuna ileride (bkz. aşağıda 2.2.1.2.2.2.1.) değinilecektir. O yüzden burada detaylı olarak irdelenmemektedir.

535 Söz gelimi, "Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında, "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır." denilerek verginin kanuniliği ilkesi belirtilmiştir. Bu ilke takdire dayalı keyfi uygulamaları önleyecek sınırlamaların kanunda yer almasını gerektirmekte ve vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının kanun ile yapılmasını zorunlu kılmaktadır." ifadelerinin yer aldığı 6 no'lu paragraf veyahut da "Vergi ve malî yükümlülüklerin kanunla konulmasını öngören 73. madde, malî yükümlülüğün yalnızca yasa ile konulabileceği ve yasanın hiçbir şekilde bu konuda yürütme organını ve idareyi yetkili kılamayacağı anlamındadır. Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfi uygulamalara neden olmaması için, vergilendirmede, vergiyi doğuran olayın ve vergilerin matrah ve oranlarının, yukarı ve aşağı sınırlarının, tarh ve tahakkuklarının, tahsil usullerinin, yaptırımlarının ve zamanaşımı gibi belli başlı temel ögelerinin kanunlarla belirlenmesi gerekir. Ancak, kanun ile her konuyu bütün kapsam ve ayrıntılarıyla düzenlemenin olanaklı bulunmadığı durumlarda çerçevesi çizilerek bu sınırlar içinde kalmak koşuluyla uygulamaya ilişkin konularda yürütme organına açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleyici idari işlem yapma yetkisi verilebilir." ifadelerine yer verilen 7 no'lu paragraf değinilen mahiyettedir. Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2014/183, K: 2015/122, T: 30.12.2015, para.6-7, R.G. tarih ve sayısı: 13.1.2016-29592.

536 "Gelir vergisinde vergi sorumluluğuna ilişkin temel düzenlemelere Kanun'un 94. maddesinde yer verildikten sonra, Maliye Bakanlığına bu çerçevede ve yukarıda belirtildiği üzere sınırlı ve istisnai nitelikte bir yetki verilmesi, verginin kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturmamaktadır." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2014/183, K: 2015/122, T: 30.12.2015, para.13, R.G. tarih ve sayısı: 13.1.2016-29592; Bizzat Anayasa Mahkemesince yukarıda da alıntılandığı üzere Bakanlığa verilen yetki ile yeni vergi sorumlularının belirlenebileceği ifade edildikten sonra bu yönde bir saptama yapabilmek gerçekten şaşırtıcı bir mahiyet taşımaktadır.

Yüksek Mahkemenin red kararı vermeden evvel yaptığı ve alıntılanan bu son açıklaması kaygı vericidir[537]. Zira vergi hukuku katı kanunilik düsturu üzerine inşa edilen[538] ve yürütmenin olası keyfi müdahalelerine karşı vergi yükümlülerinin etkin ve güçlü bir şekilde korunması gereken bir hukuk dalıdır. Bu zeminin aşındırılarak, AİHM'in değişik Anayasal kültürlerin farklılıklarını bağdaştırmak maksadıyla benimsemiş olduğu[539], geniş hukukilik zeminine kayılması[540] zaten yürütmenin güçlendirilmesi eğilimi ile gerek Anayasanın 73. maddesinin 4. fıkrası gerekse 167. maddesinin 2. fıkrası uyarınca yumuşatılan vergilerin kanuniliği ilkesinin[541] içi iyice boşaltılmış olmaktadır.

Anayasa Mahkemesinin eleştirdiğimiz yaklaşımının vergi ceza hukuku alanında da tezahür eden bir örneği vardır. Kararda norm denetimine tabi tutulan düzenleme VUK'un 344. maddesinin 2. fıkrasında yer alan "bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat" ibaresidir. Mezkûr ibare ile vergi ziyaı kabahatinin VUK'un 359. maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçunu meydana getiren fiillerle işlenilmesine iştirak eden kimseler, ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyaı cezasına tabi tutulmaktadırlar. İlgili ibarenin Anayasa Mahkemesinin önüne götürülmesine gerekçe olarak VUK'da iştirak kavramının tanımına yer verilmemiş olmasının Anayasa'nın 2. ve 38. maddelerine aykırılık taşıdığı gösterilmiştir[542].

Anayasa Mahkemesinin meseleye yönelik yaklaşımına geçmeden evvel mezkûr durumun hukuki belirlilik ilkesi ile suç ve cezada kanunilik ilkesini ihlal edip etmediği hususunu ele almak gerekir. Bu bağlamda somut düzenleme bazında kanunilik ve belirlilik ilkeleri yönünden sakıncalı bir hal bulunmamaktadır. Çünkü daha evvel de ifade edildiği üzere[543], kanuni düzenlemelerde belli düzeylerde nispi belirsizlik olgusunun varlığı kaçınılmazdır. Bu nedenle bir düzenleme lafzi yorum yöntemi dışındaki yorum yöntemlerine başvurularak anlamlandırılabiliyorsa -ki bu noktada idari görüş ya da yargısal kararlar baz alınabilir- değinilen ilkeler yönünden ihlal neticesine varılması gerekmeyebilir. Somut düzenlemede de sistematik bir yorumla iştirak kavramının içeriği doldurulabilmektedir. Çünkü özel ceza kanunu mahiyetini taşıyan VUK'da geçen bir ceza hukuku kavramı/müessesi (iştirak) her ne kadar tanımlanmamış olsa da genel kanun mahiyetindeki TCK ve KK bu noktada devreye girecektir[544]. Nitekim özel ve genel kanun arasındaki mevzu bahis işleyiş

---

537 Yaltı, Kanun Kavramı, s.21.
538 Yaltı, Kanun Kavramı, s.12, 23.
539 Oder, Kanunilik, s.12.
540 Yaltı, Kanun Kavramı, s.20-23.
541 Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s.109-110.
542 Anayasa Mahkemesi de Anayasa'nın 38. maddesinde suç ve kabahatler yönünden herhangi bir ayrım yapılmadığı gerekçesi ile mezkûr maddede düzenlenen suçta ve cezada kanunilik ilkelerinin vergi kabahatleri ile bunlara karşılık öngörülen vergi cezaları açısından da uygulanacağını belirtmiştir. Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2014/120, K: 2015/23, T: 5.3.2015, R.G. tarih ve sayısı: 21.5.2015-29362.
543 Bkz. yukarıda 1.4.2.1.1.1.2.
544 Tabi bu durum VUK'da o müesseseye dair ayrıksı bir düzenleme yer almadığı müddetçe geçerlidir. VUK ile TCK ve KK arasındaki söz konusu ilişki bakımından bkz. Şenyüz, Vergi Ceza, s.7-8, 50-51,

tarzının geçerliliği karşısında, salt özel kanunda genel kanunda tanımlanmış bir hukuki kavram ayrıca tanımlanmıyor diye kanunilik ile belirliliğe aykırılıktan söz edilemez.

Yüksek Mahkeme ise, yukarıda eleştiri konusu yapılan yaklaşımının izlerini taşır bir biçimde meseleye yaklaşmıştır. Nitekim alıntılanan şu kısımda bu durum görülebilmektedir:

> "Belirlilik ilkesi yalnızca yasal belirliliği değil, daha geniş anlamda hukuki belirliliği ifade etmektedir. Yasal düzenlemeye dayanarak erişilebilir, bilinebilir ve öngörülebilir gibi niteliksel gereklilikleri karşılaması koşuluyla, doktrin, uygulama ve yargı kararları ile de hukuki belirlilik sağlanabilir. Aslolan muhtemel muhataplarının mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini öngörmelerini mümkün kılacak bir normun varlığıdır…Kanun koyucunun bir konuyu ayrıntılı şekilde düzenleme yetkisi bulunmakta ise de temel esasların ve çerçevenin belirlenmesi koşuluyla, diğer ayrıntıların kanunda düzenlenmemiş olması hukuk güvenliği ve belirlilik ilkelerine aykırılık oluşturmaz. Kanunda ayrıntılı olarak düzenlenmeyen kavramlara alt mevzuat ve yargı kararlarıyla zaman içerisinde anlam kazandırılarak kavramların genel çerçevesi belirlenmekte ve içeriği somutlaştırılmaktadır. Nitekim iştirak kavramı yargı kararlarıyla somutlaştırılmıştır. Buna göre, iştirak, bir kişi tarafından tek başına işlenebilen bir hareketin, suça iştirak iradesiyle iş birliği hâlinde birden fazla kişi tarafından birlikte işlenmesini ifade eder. Vergi ziyaı suçuna iştirak ise bir kimsenin mükellef veya sorumlu ile iş birliği hâlinde Kanun'un 359. maddesinde yazılan fiillerden biriyle vergi ziyaına sebebiyet vermesidir. Bu itibarla, itiraz konusu kuralda hangi eylemlere hangi sonucun bağlandığı belirli bir kesinlik içinde ortaya konmuş olup iştirake ilişkin ayrıntıların uygulama ve yargı kararlarına bırakılması belirlilik ve suçta ve cezada kanunilik ilkelerine aykırılık oluşturmaz."

Yüksek Mahkemenin bu açıklamalarına karşılık Yaltı'nın da haklı olarak sorduğu şu soruyu sormak gerekir: Eğer TCK ve KK'da iştirak kavramı/müessesine dair ayrıntılı düzenlemeler olmasaydı, Anayasa Mahkemesi yine de yargısal içtihatları baz alarak ceza hukuku yönünden çok önemli neticeler meydana getiren böylesine önemli bir kavram/müessese açısından kanunilik ya da belirliliğe uygunluktan söz edebilir miydi? Elbette ki böyle bir ihtimalde hem suç ve cezada kanunilik hem de belirlilik ilkeleri *ağır bir biçimde* ihlal edilmiş olurdu[545].

Nihai olarak, 1982 Anayasası'nda hem biçimsel hem de maddi kanun anlayışına yönelik Anayasal dayanaklar mevcut bulunmaktadır. Bu nedenle kanunilik ilkesinin hâkim olduğu bir alan olan vergi hukukunu ilgilendiren norm denetimi ya da bireysel başvuru davalarında her iki yaklaşımın da kümülatif bir şekilde ele alınması gerekir. Birisi açısından vuku bulacak eksiklik diğerinin varlığına rağmen iptal ya da ihlal kararı verilmesi için yeterli olacaktır. Ayrıca hukuki belirlilik ilkesi, biçimsel kanun anlayışının benimsendiği hukuk düzenlerinde hem kanunlar nezdindeki hukuki belirliliği hem de geniş anlamda hukuki belirliliği muhtevasında taşımaktadır. Hukuki belirliliğin dar ve geniş anlamları olarak ifade edilebilecek söz konusu iki boyutunun da varlığı kümülatif bir şekilde aranır. Geniş anlamda hukuki belirlilik ile aranılan vasıfların, sadece

---

59-61; Yusuf Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, 2. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2019, (Ceza), s.34-36, 48-50; Ayhan Kılıç, "Kabahatler Kanunu'nun Genel Hükümlerinin Vergi Kabahatleri Bakımından Uygulanabilirliği", **TAAD**, (18), 2014, s.308; Yunus Emre Yılmazoğlu, "Vergi Yargısı Uygulamasında Kabahatler Kanunu'na Alternatif Bir Bakış ve Vergi Ziyaı Doğuran Fiillere İştirake İlişkin Anayasa Mahkemesi Kararına Dair Bir İrdeleme", **TBBD**, (124), 2016, (Kabahat), s.353-354.

545 Yaltı, Kanun Kavramı, s.23.

kanunlarda değil hukuk uygulaması araçları bakımından da mevcut olması gerekir. Söz gelimi somut olay açısından uygulanması gereken kanuni düzenleme, belirlilik vasıflarını taşıyor olsa da o olaya dair gerek idare gerekse yargı organları nezdinde tatbik edilen hukuk uygulaması belirlilik vasıflarını taşımıyorsa hukuki belirlilik ilkesi ihlal edilmiş olacaktır. Yalnızca maddi anlamda kanun anlayışının benimsendiği hukuk düzenlerinde ise, hukuki belirliliğin dar anlamı açısından denetim icra edilmesine gereksinim duyulmamaktadır. Mezkûr hukuk düzenlerinde norm ve bunların uygulanması aşamalarının tümü göz önünde bulundurularak belirlilik vasıflarının mevcudiyeti aranır. Dolayısıyla denilebilir ki, biçimsel kanun anlayışının benimsendiği 1982 Anayasası doğrultusunda hareket edecek Anayasa Mahkemesi ile yalnızca maddi kanunilik perspektifinden AİHS'i tatbik eden AİHM'in hukuki belirlilik ilkelerine bakış açılarının farklılık taşıması olağan ve aynı zamanda bir gereklilik arz etmektedir.

2. 2. 1. 1. 2. 1. Vergilerin Kanuniliği İlkesi

Devletin sahip olduğu egemenlik yetkisinin mali alanda vergilendirme, para basma ve borçlanma gibi çeşitli görünümleri bulunmaktadır. Bunlar arasında kuşkusuz en mühim olanı vergilendirmedir. Zira devletlerin vergi devleti olma kimliğini kazanmalarıyla birlikte kamu hizmetlerini finanse etme noktasında başvurdukları esas/asıl kaynağı vergiler oluşturmaktadır[546]. Tabi tarihsel gelişim sürecine bakıldığında, vergiler orta çağ Avrupa'sında kaynak değeri bakımından geri planda ve gönüllülük esasına dayalı olsa da zaman içerisinde cebre dayanma vasfını tekrar ve bu kez kalıcı bir şekilde kazanmış ve devletler açısından vazgeçilmez bir kamusal finansman kaynağı haline gelmiştir[547]. Öyle ki özellikle sosyal devlet anlayışının gelişmesine paralel olarak kamusal ihtiyaçlar artmış ve bu doğrultuda devletin ekonomiye müdahalesi de oldukça ivme kazanmıştır. Milli gelirin dörtte biri civarındaki kısmının özel kesimden kamu kesimine vergi adı altında aktarılmasını ifade eden[548] vergilendirme olgusunun hiç şüphesizdir ki ekonomik, hukuki ve sosyal yönlerden birtakım sınırları bulunmaktadır[549]. İşte vergilerin kanuniliği ilkesi vergilendirmenin en önemli hukuki sınırlarından birini meydana getirmektedir[550].

Ortaya çıkışı Anayasacılık hareketleri ile paralel seyir izleyen ilke, sadece vergi hukukunun değil temsili demokrasi ve hukukun üstünlüğü kurumlarının doğup gelişmesinde üstlendiği işlev dolayısıyla anayasa hukuku teorisinde de önemli bir konuma sahiptir[551]. Yükümlüler yönünden

---

546 Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s.13.
547 S. Ateş Oktar, "Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler Ek Mali Yükümlülükler ve Bir Totolojik Düzenlemenin Analizi", **MAMK**, (39), 2012, (Totolojik), s.157-158.
548 Nadaroğlu, s.26.
549 Nadaroğlu, s.285-289; Şen ve Sağbaş, s.157-183.
550 Nadaroğlu, s.285-286; Şen ve Sağbaş, s.157-161.
551 Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s.14-15.

münhasır olarak *"kanunla vergilendirilme hakkı"*[552] olarak da ifade edebilecek söz konusu ilke dolayısıyla vergilendirme yetkisi esas itibariyle yasama organına tahsis edilmiştir. Diğer bir ifadeyle, vergilendirme kanunla düzenlenmekte ve bu surette vergi hukukunun inşasında başvurulacak asli aracı kanunlar meydana getirmektedir[553]. Böylece vergilendirme alanında özellikle yürütme kanalından gelebilecek keyfi ve takdiri uygulamaların önüne geçilecektir. Bu sayede de bireylerin temel hak ve özgürlükleri güvence altına alınmış olacaktır[554].

2. 2. 1. 1. 2. 1. 1. Tarihsel Gelişim

Vergilerin kanuniliği ilkesinin tarihsel kökleri vergilendirme yetkisinin paylaşımı için kral/hükümdara karşı yürütülen ve parlamento lehine sonuçlanan mücadelelere uzanmaktadır. İlkenin doğup günümüzdeki konumunu elde edişi *temsilsiz vergi olmaz* ve *kanunsuz vergi olmaz* anlayışlarının Anayasacılık hareketleri ile bütünleşmesi sonucunda gerçekleşebilmiştir. Bu konuda özellikle İngiltere, Amerika ve Fransa'da yaşanan birtakım hadiseler vergilendirme yetkisinin parlamentoya geçişinde merhale taşlarını oluşturmaktadır.

Belirtmek gerekir ki, devletin vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü ifade eden vergilendirme yetkisinin[555] tarihsel süreç içerisindeki gelişimi mutlakiyetçi rejimlerden demokratik rejimlere geçişle paralel bir seyir taşımaktadır[556]. Bunun temel sebebi siyasi iktidarın sınırlandırılan ilk yetkisinin vergilendirme olmasıdır. Öyle ki orta çağda feodal düzenin hüküm sürdüğü bir dönemde ilk demokrasi mücadelesinin, kralın vergilendirme yetkisini keyfi kullanımına karşı verildiği görülmektedir. Bu ve daha sonra yürütülen birtakım mücadeleler zaman içerisinde yazılı-yazısız pek çok Anayasal belge/bildiri ve Anayasanın şekillenmesi ve bu metinlerde

---

552 Yaltı, Kanun Kavramı, s.15.

553 Başaran Yavaşlar, Hukuki Güvenlik, s.191; "73. maddenin üçüncü fıkrasında, vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı kuralı yer almaktadır. "Vergilerin yasallığı" ilkesi olarak da nitelendirilen bu kural uyarınca, vergilendirme yetkisi, yasama organına ait olup yürütme organının yasal dayanak olmaksızın bir idarî işlemle vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisi yoktur." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 1996/49, K: 1996/46, T: 11.12.1996, R.G. tarih ve sayısı: 2.12.2000-24248.

554 "…devletin vergilendirme yetkisinin sınırı, aynı zamanda kişilerin hak ve özgürlüklerinin de sınırını oluşturduğundan, bu yetkinin keyfiliğe kaçacak biçimde kullanılmasının önlenmesi, hukuk devleti olmanın gerekleri arasında öncelikli bir yere sahip bulunmaktadır. Vergilendirme alanında olası keyfi uygulamalara karşı düşünülen ilk önlem, kuşkusuz yasallık ilkesidir. Ancak vergilerin yasayla getirilmesi, yalnız başına vergilendirme yetkisinin keyfi kullanılarak adaletsiz sonuçlar doğurmasını engelleyemeyeceğinden, yasallık ilkesi yanında verginin genel ve eşit olması, idare ve kişiler yönünden duraksamaya yol açmayacak belirlilik içermesi, geçmişe yürümemesi, öngörülebilir olması ve hukuk güvenliği ilkesine de uygunluğunun sağlanması gerekir." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2003/73, K: 2003/86, T: 7.10.2007, R.G. tarih ve sayısı: 20.12.2005-26029.

555 Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s.2-3.

556 Özhan Uluatam ve Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, Yenilenmiş 5. Baskı, Ankara: İmaj Yayınevi, 2001, s.20.

parlamentoların tasdiki bulunmaksızın vergi alınamayacağı diğer bir ifadeyle temsilsiz ve kanunsuz vergi olmaz anlayışlarının tezahürü olarak vergilerin kanuniliğinin ilkeleşmesiyle neticelenmiştir[557].

Bilindiği üzere, 13. yüzyıla gelinceye dek egemenin vergilendirme konusundaki yetkileri mutlak ve sınırsız idi. Her ne kadar ağır vergi yükü ya da idarecilerin vergilendirme ile alakalı keyfi tutumlarına karşı pek çok ayaklanma cereyan etmişse de[558], vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması noktasındaki ilk başarılı girişim 13. yüzyılın ilk çeyreğinde İngiltere'de vuku bulmuştur. Dönemin İngiltere kralı John, feodal beyler ve din adamları ile giriştiği iktidar mücadelesinde başarısızlığa uğramış ve akabinde 1215 tarihli Magna Carta Libertatum'u (Büyük Özgürlük Fermanı) imzalamak zorunda kalmıştır[559]. İlk Anayasal belge mahiyetini taşıyan mevzu bahis ferman esas itibariyle halk hareketine dayanmamaktadır[560]. Fakat vergi alınabilmesi için soylu ve din adamlarından oluşan ve *Magnum Concilium* adı verilen parlamento tarafından onay verilmesinin zorunluluk taşıdığının Anayasal bir metne bağlanması temsilsiz vergi olmaz anlayışının tarihteki ilk görünümünü teşkil etmektedir[561]. Ancak bu tarihte ilkenin henüz kanunsuz vergi olmaz boyutunun hayata geçirildiğinden söz edilemez. Çünkü kanun koyma (diğer bir ifadeyle yasama) yetkisinin kraldan parlamentoya geçişi ancak 15. yüzyılda gerçekleşebilmiştir. Bundan evvel İngiltere'de parlamentonun asıl fonksiyonu kralın getirmek istediği vergilere onay vermekti. Dolayısıyla Anayasacılık ve demokrasi tarihinde parlamentonun elde ettiği ilk (ve uzun bir süre tek) yetki kralın getirmek istediği vergilere onay vermek olmuştur[562].

Ferman imzalandıktan sonra uzun soluklu uygulanma imkanına kavuşamamıştır. Diğer bir ifadeyle, izleyen kralların keyfi vergi uygulamalarının önüne bir türlü geçilememiştir. Ancak keyfiliğin önlenebilmesi ve vergilerin kanuniliği ilkesinin tam manasıyla yaşama geçirilebilmesi için

---

557 Nami Çağan, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", **AÜHFD**, 37(1), 1980, (Demokratik), s.131; Uluatam ve Methibay, s.20.

558 Bertrand de Jouvenel, **Sovereignty**, (İngilizceye Çev. J. F. Huntington), London: Cambridge University Press, 1957, s.187 Aktaran: Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s.14.

559 Bahsi geçen mücadelenin ayrıntıları için bkz. Ersan İlal, "Magna Carta", **İÜHFM**, 34(1-4), 1968, s.211-213; Hakan Üzeltürk, "Vergilerin Kanuniliği - Kanunların Meşruluğu: Yüzyılların Serüveni", **25. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Gazi Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, Antalya, 2010, (Meşruluk), s.117-120.

560 Fermanın 12. maddesi şöyledir: "Kendimiz için kurtuluş akçesi, büyük oğlumuzun şövalye olması ve <<yalnızca bir kere>> büyük kızımızın evlenmesi sebepleriyle toplananlar dışında krallığımızda genel oylama olmadan hiçbir vergi veya yardım toplanamayacaktır. Bu sebeplerle de ancak makul bir yardım toplanabilir. Londra şehrinden istenecek yardımlarda da benzer şekilde hareket edilecektir." Bkz. İlal, s.216-217.

561 Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s.16.

562 İlhan Arsel, **Anayasa Hukuku: Demokrasi**, Ankara: Doğuş Matbaacılık, 1964, s.91-100; Kemal Gözler, İngiltere'de Parlamento Neden ve Nasıl Ortaya Çıktı? Mali Hukukun Anayasa Hukukundan Eskiliği Üzerine Bir Deneme", Ertuğrul Akçaoğlu ve İnci Solak Akman (Ed.), **Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan Cilt: I**, Ankara: Ankara Üniversitesi Yayınları No: 243, 2009, (Deneme), s.366-373; Dolayısıyla vergilerin kanuniliği ilkesi ile parlamentoların tarihsel gelişim noktasında eşzamanlı bir gelişim gösterdikleri söylenebilir. Bkz. A. Bumin Doğrusöz, "DKV ve Verginin Yasallığı İlkesi", **Dünya Gazetesi**, 6 Şubat 2020, https://www.dunya.com/, 21 Eylül 2021.

sonraki yüzyıllarda çetin ve bazen kanlı mücadelelere tanıklık edilmiştir[563]. Nitekim söz konusu mücadeleler netice vermiş ve Magna Carta ile zihinlerde kalıcı izler bırakan[564] temsilsiz vergi olmaz anlayışı bu kez halk hareketine dayanan 1628 tarihli Haklar Dilekçesi (Petition of Rights) ve 1689 tarihli Haklar Demeci (Bill of Rights) isimli Anayasal belgeler aracılığıyla iyice pekiştirilmiştir[565]. Aynı zamanda bahsi geçen belgeler nezdinde vergilerin kanuniliği ilkesinin kanunsuz vergi olmaz boyutunun da artık benimsendiğini görebilmek mümkün hale gelmiştir[566].

Vergilendirme yetkisinin keyfi ve sınırsız kullanımı Fransa'da da önemli mücadelelere sahne olmuştur. Nitekim tarihin dönüm noktalarından biri olan ve *özgürlük, eşitlik ve kardeşlik* sloganı ile özdeşleşen Fransız Devriminin başta gelen nedenlerinden birisi budur[567]. Devrimin başarılı olmasının ardından ilan edilen İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi'nin 14. maddesi şöyledir: "Bütün yurttaşların kendileri ya da temsilcileri aracılığı ile ortak verginin gerekliliğini saptamak, buna serbest bir biçimde rıza göstermek kullanılmasını izlemek, miktarını, matrahını, tahakkuk biçim ve sürelerini belirlemek hakları vardır." Önemle belirtmek gerekir ki bu hüküm, vergilerin kanuniliği ilkesinin yukarıda değinilen boyutlarının yanı sıra vergiler nezdindeki hukuki belirliliğin izlerini de taşımaktadır[568].

Görüldüğü üzere, İngiltere ve Fransa'da ilkenin doğup gelişmesinde vergilendirme yetkisinin paylaşım mücadelesi yatmaktadır. Fakat Amerika'da durum daha farklıdır. Zira burada İngiltere'nin sömürgesi altında bulunan on üç koloni söz konusudur. Bu kolonilerin sömürge olmaktan kurtularak Amerika'yı bağımsızlığa kavuşturmalarında tetikleyici güç içerisinde bulundukları iki vergi isyan hareketi olmuştur. Bunlardan ilki pul vergisi isyanı, ikincisi ise Boston çay partisi isyanıdır. Bu iki isyanın arka planında yatan husus İngiliz parlamentosunun kolonilerin temsilcilerini bünyesinde barındırmaksızın koloniler hakkında doğrudan vergi ihdas etmesidir. Diğer bir ifadeyle, isyanlardaki temel hareket noktası temsilsiz vergi olmaz anlayışına aykırı hareket edilmesidir. Son isyanda Samuel Adams'ın önderliğindeki bir grup kimsenin Boston limanında demirlemiş İngiliz

---

563 Uluatam ve Methibay, s.21.

564 Magna Carta'nın imzalandığı dönem ya da daha öncesinde ona benzer mahiyette beratlar ile karşılaşılmaktadır. Hatta Magna Carta'nın büyük ölçüde İspanya'daki benzeri vesikalardan esinlenilerek oluşturulduğu dahi iddia olunmaktadır. Bununla birlikte Magna Carta'yı bu denli önemli kılan husus onun içeriğinden ziyade daha sonraki dönemlerde yaşanan önemli anayasal gelişmelerde ondan edilen istifade düzeyinin yoğunluğudur. Çünkü ilgili zaman dilimlerinde Magna Carta'da dahil benzer suretteki belgeler uzun süreli uygulanma imkânı bulamamışlardır. Kralların savaş ya da benzeri nedenlerle ihtiyaç duydukları vergileri bir şekilde alabilmek için kabul ettikleri mevzu bahis belgeler aynı ya da daha sonraki krallarca ilk fırsatta sümen altı edilmişlerdir. Bkz. H. V. Wiseman, "Magna Carta Efsanesi", (Çev. Münci Kapani), **Ankara Hukuk Fakültesi 40. Yıl Armağanı**, Ankara: AÜHF Yayınları No: 210, 1966, s.463; Bu nedenle Magna Carta'nın sadece metin değil aynı zamanda bir felsefe olduğunu da vurgulamak gerekir. Bkz. Üzeltürk, Meşruluk, s.120.

565 Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s.17-19; Uluatam ve Methibay, s.21; Güneş G., Yasallık, s.36-41; Şenyüz vd., Vergi Hukuku, s.21.

566 Güneş G., Yasallık, s.40-41.

567 Çağan, Demokratik, s.131.

568 Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s.25; Güneş G., Yasallık, s.43-44.

gemilerindeki çayları denize dökmesi ile bağımsızlık savaşının fitili ateşlenmiş ve altı yıl süren zorlu mücadelenin akabinde 4 Temmuz 1776 tarihinde bağımsızlık ilan edilmiştir. Dolayısıyla Amerikan tarihinde bağımsızlık mücadelesi ile vergilerin kanuniliği ilkesi koşut bir seyir izlediğinden ABD tarihinde ilkenin önemi yadsınamaz bir boyuttadır[569].

İlkenin Türk hukukundaki gelişimine bakıldığında ise, Osmanlı İmparatorluğu döneminde padişahın vergilendirme yetkisini sınırlandıran ilk belgenin 1808 tarihli Sened-i İttifak olduğu görülmektedir. Bu belgeye göre, padişah vergi ihdas edeceği zaman ayanlarla görüşecek ve görüşme sonucunda çıkan karar, salınacak vergi bakımından dikkate alınacaktı. Halk hareketine dayanmayan bu belge her ne kadar uygulanma imkânı bulamasa da gerek vergilendirme yetkisinin sınırlandırılma biçimi gerekse etkileri açısından Magna Carta'ya oldukça benzemektedir[570]. Sened-i İttifaktan sonra ilan edilen 1839 tarihli Gülhane Hatt-ı Hümayun, 1856 tarihli Islahat ve 1875 tarihli Adalet Fermanlarında da padişahın vergilendirme yetkisini sınırlandıran hükümlere rastlanılmaktadır. Ancak bahsi geçen fermanlar halk hareketine dayanmamış ve o zamanlar henüz halkın temsilcilerinden oluşan bir parlamento mevcut bulunmadığından vergilendirmenin keyfilikten arındırıldığından söz edilememektedir. Osmanlı İmparatorluğu döneminde yazılı ilk Anayasa mahiyetini taşıyan 1876 tarihli Kanun-u Esasi ile görünüşte de olsa ilk kez padişahla vergilendirme yetkisini paylaşan bir parlamento (Meclis-i Umumi) kurulmuştur[571]. Kanun-u Esasi'de vergilerin kanuniliğini açıkça düzenleyen iki ayrı hükme[572] yer verilmiştir. Cumhuriyet döneminde ise, 1921 Anayasası dışında tüm Anayasalarda vergilerin kanuniliği ilkesi hükme bağlanmıştır. Nitekim 1924 Anayasası'nın 85. maddesinin ilk fıkrasında[573], 1961 Anayasası'nın 61. maddesinin 2. fıkrasında[574] ve son olarak 1982 Anayasası'nın 73. maddesinin 3. fıkrasında[575] ilkenin somutlaştırıldığını görebilmek mümkündür.

2. 2. 1. 1. 2. 1. 2. İlkenin İçeriği

Vergilerin kanuniliği ilkesinin de hukuki güvenlik ilkesi gibi gerek kural koyma gerekse hukuk uygulaması aşamasına temas eden farklı boyutları mevcut bulunmaktadır. Kural koyma aşaması bakımından yaklaşıldığında ilkenin temsilsiz vergi olmaz, kanunsuz vergi olmaz ve verginin belirgin olması boyutlarının mevcut olduğu söylenebilir[576]. İlkenin tarihsel gelişiminden söz edilirken de

---

569 Coşkun Can Aktan vd., **Vergi, Zulüm ve İsyan**, Ankara: Phoenix Yayınevi, 2002, s.166-174.
570 Öncel vd., s.11.
571 Öncel vd., s.12.
572 "Bir kanuna müstenit olmadıkça vergi ve rüsumat namı ile namı aherle hiç kimseden bir akçe alınamaz." (25. madde) ve "Tekalifi Devletin hiçbiri bir kanun ile tayin olunmadıkça vaz ve tevzi ve istihsal olunamaz." (96. madde).
573 "Vergiler ancak bir kanun ile tarh ve cibayet olunabilir."
574 "Vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali yükümler ancak kanunla konulur."
575 "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır."
576 Bu yönde bkz. Güneş G., Yasallık, s.15-21.

değinildiği üzere parlamentoların elde ettikleri ilk yetki, getirilmek istenilen vergilere onay vermek olmuştur. Daha sonra parlamentolar kanun yapma yetkisini tekellerine almışlar ve vergilerin ancak mevzu bahis düzenleme formu ile ihdas edilebilecekleri kabul edilmiştir.

Verginin belirgin olması boyutuyla ise, getirilecek bir verginin belli başlı (ana/temel) öğelerinin şekli anlamda kanun bünyesinde tam bir şekilde yer alması gerektiği kastedilmektedir. Böylece kural koyma aşaması bakımından mevzu bahis ilkeyi kısaca *"sadece vergi kanunu fakat tam vergi kanunu"*[577] şeklinde ifade edebilmek mümkündür[578].

Vergilerin kanuniliği ilkesinin hukuk uygulaması aşaması bakımından da belli tezahürleri ile karşılaşılmaktadır. Bunlardan ilki, vergilerin alınmasının devlet nazarında bir yetki olmanın ötesinde zorunluluk da ihtiva ediyor oluşudur[579]. İkincisi, vergilerin kanunlara uygun ve doğru olarak alınması gereğidir[580]. Üçüncüsü, şartları mevcut olduğunda vergilerin cebri icra kanalıyla alınacak olmasıdır[581]. Son olarak ise, kıyas ve boşluk doldurma yasağıdır[582].

Sözü geçen boyut ve tezahürleri bünyesinde barındıran mezkûr ilke, Anayasal düzeyde kurallaştırılmış ve 1982 Anayasası'nın "Temel Haklar ve Ödevler" başlıklı ikinci kısmının "Siyasi Haklar ve Ödevler" başlık üçüncü bölümünde "Vergi Ödevi" başlığını taşıyan 73. maddenin 3. fıkrasında hükme bağlanmıştır. Devletin vergilendirme yetkisinin hem dayanağı hem de sınırlarını tayin eden 73. maddenin[583] ilgili fıkrası şu şekildedir: "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır."

2. 2. 1. 2. 2. 1. 3. İlkenin İstisnaları

Vergilerin kanuniliği ilkesi Anayasal düzeyde norma bağlandığından ilkeye dair istisnalar da doğrudan Anayasal düzeydeki hükümlerle getirilmektedir. Bu konuda üç istisnai durumdan söz edebilmek mümkündür.

İstisnalardan ilki, Anayasa'nın 73. maddesinin 4. fıkrasında "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir."

---

577 Lucien Mehl ve Pierre Beltrame, **Le Systéme Fiscal Français**, Paris: Presses Universitaires de France, 1989, s.109 Aktaran: Güneş G., Yasallık, s.14.

578 Güneş G., Yasallık, s.18-21.

579 Ahmet G. Kumrulu, "Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri", **AÜHFD**, 36(1-4), 1979, (Anayasal Temeller), s.151-152; Güneş G., Yasallık, s.21.

580 Kumrulu, Anayasal Temeller, s.152.

581 Güneş G., Yasallık, s.22.

582 Bu yasak vergilerin kanuniliği ile hukuki öngörülebilirlik ilkelerinin kesişim alanında yer almakta olup, ileride (bkz. aşağıda 3.2.2.2.2.1.1.) ayrıntılı bir şekilde ele alınacaktır.

583 Adnan Gerçek vd., "Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar", **AÜHFD**, 63(1), 2014, (Karşılaştırma), s.83.

şeklinde düzenlenmiştir[584]. Bu hükümle birlikte, Cumhurbaşkanına verginin bazı temel öğelerinde anayasal koşul ve sınırlar dahilinde[585] değişiklik yapabilme yetkisi tanınmaktadır. Burada normal koşullar altında kanunla düzenlenmesi gereken bir konu Anayasal izinle ve kanundaki koşul ve sınırlar içerisinde Cumhurbaşkanı dolayısıyla yürütme organı tarafından da düzenlenebilir hale getirilmektedir. Bu yetkinin tanınması Anayasada belli koşullara bağlanmıştır. İlk olarak, Cumhurbaşkanına tanınabilecek değişiklik yetkisi sadece muafiyet, istisna, indirim ve oranlar açısından söz konusu olabilir. Bunlar dışında kalan temel öğelerin konulması, bunlarda değişiklik yapılması yahut kaldırılması hususlarında Cumhurbaşkanına yetki tanınabilmesi hukuken izinli değildir. Aksi bir durumun Anayasaya aykırılığı açıktır. İkinci olarak, bu değişiklik yetkisi bizzat kanun adlı düzenlemeyle tanınmak zorundadır. Üçüncü olarak, söz konusu değişiklik yetkisi yalnızca Cumhurbaşkanına tanınabilir. Nitekim düzenlemede sayılan temel öğelerde değişiklik yapma yetkisi Cumhurbaşkanının dışında örneğin Hazine ve Maliye Bakanlığına tanınsa, Anayasaya uygun bir yetki devrinden söz edilemez[586]. Cumhurbaşkanına tanınan değişiklik yapma yetkisinin kullanımı hususunda ise yine Anayasada çizilmiş sınırlar bulunmaktadır. Bu bağlamda Cumhurbaşkanına verginin temel öğelerinde ancak kanunun belirttiği aşağı ve yukarı sınırlar içerisinde değişiklik yapabilme yetkisi tanınabilmektedir. Dolayısıyla aşağı ve yukarı sınırları belirleyen bir kanuni düzenlemenin varlığı da şart olmaktadır. Söz gelimi, özel bir vergi kanununda %10 olarak belirlenen bir vergi oranını yarısından az veya iki katından çok olmamak üzere değiştirebilme yetkisi Cumhurbaşkanına tanınmış olsa, bu yetki Cumhurbaşkanınca ancak bu sınırlar içerisinde kullanılabilecektir.

İstisnalardan bir diğeri ise, Anayasa'nın 167. maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenmiştir. Bu hüküm ile dış ticaretin ülke ekonomisi yararına düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine, 73. maddenin bünyesine dahil olan mali yükümlülükler dışında, ek mali yükümlülük koyma ve kaldırma hususlarında Cumhurbaşkanına kanunla yetki tanınabileceği öngörülmektedir[587]. Konuya dair 1984 yılında 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında

---

584 Mezkûr istisna ilk kez 1961 Anayasasının 61. maddesine 1971 yılında 1488 sayılı Kanunla eklenmiştir. 61. maddeye 3. fıkra olarak eklenen hüküm şu şekildedir: "Kanunun belli ettiği yukarı ve aşağı hadler içinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun olmak şartiyle, vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnalariyle nisbet ve hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapmaya, Bakanlar Kurulu yetkili kılınabilir."

585 "Bakanlar Kurulu'na verilen bu yetki 'koşullu ve sınırlı bir yetki'dir." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2010/11, K: 2011/153, K: 17.11.2011, R.G. tarih ve sayısı: 14.2.2012-28204.

586 "Bakanlar Kurulu'na verilen bu yetki, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulup değiştirilebileceği ilkesinin, çerçevesi Anayasa ile belirlenmiş bir istisnasıdır. Anayasa ile Bakanlar Kurulu'na verilen bu yetkinin yürütmenin başka bir organına verilmesi mümkün değildir." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2003/33, K: 2004/101, T: 15.7.2004, R.G. tarih ve sayısı: 2.3.2005-25743.

587 Bu yönde bir hüküm vergi mevzuatına ilk kez 1982 Anayasası ile getirilmiştir. Danışma Meclisi ile Milli Güvenlik Konseyi Anayasa Komisyonu'nca hazırlanan metinlerde böyle bir düzenlemeye yer verilmemiş fakat son kertede Milli Güvenlik Konseyi tarafından Anayasa'ya eklenmiştir. Bu nedenle düzenlemenin ihdasına yönelik Anayasa koyucunun maksadını gösterir bir gerekçe mevcut bulunmamaktadır. Bkz. Oktar, Totolojik, s.176.

Kanun çıkarılmıştır. Altı maddeden ibaret ve oldukça kısa olan bu Kanun, Anayasa'nın 167. maddesinin 2. fıkrasının büyük ölçüde tekrarı olup[588] adeta ona ayna işlevini görmektedir[589]. Mezkûr Kanunda en dikkat çekici hüküm 3. maddedir. Buna göre, "İthalat, ihracat veya dış ticaret işlemleri üzerine konulan ek mali yükümlülüklerin nevi, miktarı, tahsili, takibi, iadesi, gerektiğinde bütçeye irat kaydedilmesi, bir fonda toplanması ve fonun kullanım esasları Cumhurbaşkanı kararında gösterilir." Bu düzenlemeyi Anayasaya uygunluk yönünden ele alan Anayasa Mahkemesi ek mali yükümlülüğün nev'i ve miktarının yürütme organınca belirlenebilecek olmasıyla ilgili,

> "Anayasa'nın 167. maddesinin ikinci fıkrası ile sözü edilen "ek malî yükümlülüklerin" konulması ve kaldırılmasında Bakanlar Kuruluna kanunla yetkisi verilmesi söz konusudur. Bir "ek mali yükümlülüğün konulması" onun nev'inin ve miktarının saptanması demektir. Türü ve miktarı belli olmayan bir yükümlülük konulamaz. Şu hâlde, dış ticaretin, ülke ekonomisinin yararına düzenlenmesi amacıyla ek mali yükümlülükler koymaya yetkili kılınan Bakanlar Kurulu, ülke ekonomisi ne gibi ek mali yükümlülükler konulmasını gerektiriyorsa, bunun nev'ini ve miktarını saptamada serbest olacaktır. Esasen, önceden nelerden ibaret olacağını saymaya ve miktarını saptamaya olanak da yoktur. Başka ülkelerin alacağı önlemlere veya onların ekonomisinin gidişine ya da memleketimizdeki ekonomik olaylara bakılarak günü gününe alınacak tedbirlerle dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına düzenlenmesi sağlanacaktır."

ifadelerine yer vererek Anayasaya aykırılık iddialarını reddetmiştir[590]. Konuya dair Anayasal ve kanuni düzenlemeler ile Anayasa Mahkemesinin yaklaşımı dikkate alındığında görülmektedir ki, ek mali yükümlülüklere dair *tüm temel öğeler bütünüyle* Cumhurbaşkanı tarafından düzenlenebilecektir[591]. Bunun bir neticesi olarak da ek mali yükümlülükler alanında vergilendirme yetkisinin tam manasıyla yürütme organına geçtiğini söylemek yanlış olmayacaktır[592].

Her ne kadar *ek* olarak adlandırılsalar da nitelik itibariyle 73. madde kapsamına giren benzeri mali yükümlülüklerden farkları bulunmayan mezkûr yükümlülükler noktasında[593] vergilerin kanuniliği ilkesinin tamamıyla bertaraf ediliyor olması, dış ticaretin ülke ekonomisi yararına düzenlenmesi gayesiyle dahi olsa, 1215 tarihli Magna Carta ile temelleri atılan kazanımları hiçe sayar mahiyettedir[594]. Öğretide ek mali yükümlülüklerin ihdası noktasında 73. maddenin 3. ve 4. fıkralarındaki esaslara benzer bir uygulama yapılması gerektiği yönünde görüşler[595] bulunsa da 167.

---

588 Ümit Süleyman Üstün, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2007, (Takdir Yetkisi), s.215.

589 Oktar, Totolojik, s.176, 178.

590 Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 1984/6, K: 1985/1, T: 11.1.1985, R.G. tarih ve sayısı: 17.6.1985-18787.

591 Güneş G., Yasallık, s.197; Recep Kaplan, "Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ile Vergi Usul Kanunundaki Bazı Düzenlemelerin Kanunilik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi", **Maliye Dergisi**, (164), 2013, s.155; Mustafa Uyanık, **Dış Ticaretten Alınan Mali Yükümlülüklerde İdarenin Düzenleyici İşlem Yapma Yetkisi**, Ankara: Adalet Yayınevi, 2021, s.293-294.

592 Oktar, Totolojik, s.166.

593 Üstün, Takdir Yetkisi, s.217; Oktar, Totolojik, s.185.

594 Oktar, Totolojik, s.184.

595 A. Bumin Doğrusöz, "Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü", **İHİD**, (1-3), 1985, (Bölüşüm), s.75-76; Duran, Hukuk Düzeni I, s.15; Lütfi Duran, "Anayasa

maddenin 2. fıkrası açık olup buna fırsat tanımamaktadır. Diğer bir ifadeyle, 167. maddenin 2. fıkrasının açık lafzına karşılık 73. maddenin 4. fıkrasının esas alınması, 167. maddenin 2. fıkrasının aşılması/göz ardı edilmesi neticesini doğurur. Burada esas sorun ek mali yükümlülüklere dair anayasal düzenleme (md. 167/2) olup, vergilerin kanuniliğinin yanı sıra diğer vergilendirme ilkeleri ile özellikle hukuki güvenlik ilkesinin de bu hüküm dolayısıyla ihlal edildiğini ifade etmek gerekir[596].

Buraya kadar değinilen ve anayasal düzenlemelerle kendisine tanınmakta olan yetkiler Cumhurbaşkanınca *"Cumhurbaşkanı Kararı"* ile kullanılmaktadır[597]. Bu noktada mezkûr yetkilerin Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile düzenlemesinin mümkün olmadığını ifade etmek gerekir. Çünkü Anayasa'nın 104. maddesinin 17. fıkrasına göre, siyasi haklar ve ödevler Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile düzenlenemez. Vergi ödevi de Anayasa'da siyasi hak ve ödevler arasında yer aldığından mezkûr düzenleme bu duruma engel teşkil etmektedir. Ayrıca aynı fıkrada geçen "Kanunda açıkça düzenlenen konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılamaz." ile "Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile kanunlarda farklı hükümler bulunması halinde, kanun hükümleri uygulanır." hükümleri de 73. maddenin son fıkrasındaki yetkinin Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile kullanılmasına fırsat tanımamaktadır. Zira mevzu bahis yetki kanunla düzenlenen bir hususta yine kanunun belirttiği aşağı ve yukarı sınırlar içinde değişiklik yapılmasını ifade etmektedir. Dolayısıyla alıntılanan her iki cümle de vergi ödevinin Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile düzenlenebilmesine müsaade etmemektedir[598]. Olağanüstü dönemlerde ise durum Anayasa'nın 119. maddesinin 6. fıkrası uyarınca farklılaşmaktadır. Zira olağanüstü hâl ilanı ile başlayan mezkûr dönemlerde olağanüstü halin gerekli kıldığı konularda 104. maddenin 17. fıkrasının 2. cümlesi ile sınırlı olmaksızın kanun kuvveti taşıyacak Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile düzenleme yapılabileceği hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla yukarıda değinilen ve olağan dönemlerde vergi ödevine yönelik Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılmasının önüne geçen hükümlere olağanüstü dönemler için istisna getirilmiş bulunulmaktadır[599].

Mahkemesine Göre Türkiye'nin Hukuk Düzeni (II), **Amme İdaresi Dergisi**, 19(2), 1986, s.23; Güneş G., Yasallık, s.200-201; Sebahattin Yürekli, "Bakanlar Kurulu'nun Vergilendirme Yetkisi", **GÜHFD**, 1(1), 1997, s.292; Funda Başaran, "Anayasa Temelinde "Benzeri Mali Yükümlülük" Kavramı", **Vergi Sorunları Dergisi**, (118), 1998, s.118-119.

596 Oktar, Totolojik, s.176.

597 Belirtmek gerekir ki, *Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi* öncesinde mevzu bahis yetkiler Bakanlar Kurulu kararları/kararnameleri ile kullanılmaktaydı.

598 Yusuf Ziya Taşkan, "2017 Anayasa Değişikliklerinin Vergi Hukukunun Bazı Kaynaklarına İlişkin Sonuçları", **Vergi Sorunları Dergisi**, (349), 2017, (Anayasa Değişikliği), http://www.vergisorunlari.com.tr/, 11 Temmuz 2021; Ertuğrul Akçaoğlu ve Oytun Canyaş, "Anayasa'nın 73. Maddesi Uyarınca Cumhurbaşkanına Verilebilen Vergilendirme Yetkisinin Hangi Hukuk Kaynağıyla Kullanılacağı Sorunu Üzerine Bir Değerlendirme", **Vergi Sorunları Dergisi**, (371), 2019, s.121-122, 128; Ertuğrul Akçaoğlu, "Anayasa Değişiklikleri Sonrası Yürütmenin Vergilendirme Yetkisi", **Vergi Hukukunda Güncel Sorunlar**, Ankara: TBB Yayınları: 388, 2020, (Anayasa Değişikliği), s.86-87.

599 Taşkan, Anayasa Değişikliği, http://www.vergisorunlari.com.tr/, 11 Temmuz 2021; Akçaoğlu ve Canyaş, s.122-123, 128; Akçaoğlu, Anayasa Değişikliği, s.87.

2. 2. 1. 1. 2. 2. İki İlkenin Kesişme Alanı: Vergi Kanunlarının Asgari İçeriği

Daha önce de ortaya konulduğu üzere[600], vergilerin kanuniliği ile hukuki belirlilik ilkeleri Anayasa uyarınca kanunla düzenlenmesi gereken bir konunun kanunla düzenlenmiş sayılabilmesi için o kanunun ihtiva etmesi gereken asgari içerik noktasında kesişmektedirler[601]. Vergilerin konulması da Anayasa'nın 73. maddesi dolayısıyla kanunla düzenlenmesi gereken bir husus olduğu için vergi kanunlarının belli bir içeriği bünyelerinde taşıyor olmaları gerekir. Mevzu bahis içeriği vergi hukuku perspektifinden bundan sonraki alt başlıklar dahilinde somutlaştırabilmek mümkündür.

2. 2. 1. 1. 2. 2. 1. İdari Düzenleme Yasağı: Kanuni Dayanak Olmaksızın Vergi İdaresince Düzenleme Yapılmamalı

Yasama yetkisi asli ve devredilemez bir yetki olduğundan yürütme ve idarenin belli bir konuda düzenleme yapabilmesi için kanuna dayanması zaruridir. Nitekim kanun olmayan yerde idare de olmaz ve idare kaynağını kanundan almayan herhangi bir faaliyette/tasarrufta bulunamaz[602]. Dolayısıyla bir konu kanunlaştırılmamış ise o konuda idarenin söz hakkından bahis yoktur. Bu durum aynı zamanda idarenin özerk bir düzenleme yetkisinin bulunmadığını ve bu yetkinin kanundan kaynaklanan, onu izleyen diğer bir ifadeyle türevsel, bağlı ve tamamlayıcı bir nitelik taşıdığını gösterir[603].

Kanuni idare ilkesinin iki unsurundan biri olan ve kanuna dayanma (kanundan kaynaklanma) gereği olarak da ifade edilen mevzu bahis durum[604], herhangi bir farklılık taşımaksızın, vergi normlarının inşası bakımından da geçerlidir. Bununla birlikte vergi mevzuatına sözü geçen perspektiften yaklaşıldığında bazı aykırılık halleri ile karşılaşıldığını ifade etmek gerekir. Bunlardan belki de en önde gelenini *olumsuz mükellefler listesi* ya da *kara liste* olarak da ifade edilen ve yükümlülerin KDV indirim ve iade hakları üzerinde doğrudan hukuki sonuçlar doğuran *kod listesi*

---

600 Bkz. yukarıda 1.4.2.1.1.1.3.

601 Kanunilik ile hukuki belirlilik ilkeleri arasında oldukça yakın bir ilişki bulunsa da her iki ilkenin birbirlerinden ayrı noktalara temas ettiği de bir hakikattir. Söz gelimi, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi halinde vergi borcunun hazineye aktarılması zarureti kanunilik ile ilişkili iken belirlilik ile ilgili değildir. Veyahut da belirlilik noktasında ortaya konan gereklilikler yalnızca kanunlar açısından değil diğer düzenleyici idari işlemler, idari tasarruflar ile yargısal kararlar bakımından da geçerlidir. Ancak burada iki ilkenin kesişim kümesinde yer alan içerik üzerinde durulmaktadır.

602 Lütfi Duran, "İdare Alanının Düzenlenmesinde Teşrii ve Tanzimi Tasarrufların Sınırları", **İÜHFM**, 30(3-4), 1964, s.473; Bu durum *kanuni yetki (ya da dayanak) ilkesi* olarak da adlandırılmaktadır. Bkz. Balta, Giriş, s.79.

603 Duran, Hukuk Düzeni I, s.14; Güneş T., s.41; Erdoğan Teziç, "Yasama Yetkisi ve Kanun Hükmünde Kararnameler", **Amme İdaresi Dergisi**, 5(1), 1972, s.4-5; Özbudun, s.209-210; Tanör ve Yüzbaşıoğlu, s.374-376; Giritli vd., s.74; Günday, s.43-44; Gözler ve Kaplan, s.70-71.

604 İlkenin diğer unsuru ise *kanuna aykırı davranmama (kanuna saygılı olma)* olarak ifade edilebilir. İlke ve unsurlarına dair bkz. Balta, Giriş, s.79-84; Giritli vd., s.73-76; Günday, s.42-45; Gözler ve Kaplan, s.70-71.

uygulaması meydana getirmektedir[605]. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ya da kullanma eylemleri dolayısıyla ortaya çıkabilecek KDV kayıp ve kaçağının önüne geçebilmek için getirilen bu uygulama halihazırda genel tebliğ, iç genelge ve sirküler şeklindeki düzenleyici idari işlemler doğrultusunda yürütülmektedir[606]. Kod listelerinin yükümlülerin hukukunu etkileyen iki yönü bulunmaktadır. Bunlardan ilki, haklarında olumsuz rapor ya da tespit bulunan yükümlüler nezdinde devreden KDV'lerin iadesi noktasında genel esaslardan ayrı olarak özel esaslar uygulamasının benimsenmesi ve bu doğrultuda genel esaslara nazaran iade için teminat istenmesi gibi sıkı şartlar getirilmesidir.

Diğeri ise, vergi dairelerinin uygulamada kod listeye dahil bulunan yükümlülerden mal veya hizmet satın alan yükümlülere yazılı veya sözlü olarak ulaşarak söz konusu alımlara ilişkin yüklendikleri KDV'leri indirmemeleri, indirmişlerse düzeltme beyannamesi vererek bunları düzeltmeleri ya da teminat göstermeleri veyahut da konuya dair yeminli mali müşavir raporu ibraz etmeleri gerektiğini, böyle yapmazlarsa kod listesine ve akabinde incelemeye alınacaklarıyla tehdit olunmalarıdır. İkinci ihtimalde yükümlüler, ticari hayatları açısından çok ağır neticeler doğurabilecek mahiyetteki kod listesine dahil olmamak adına genellikle ihtirazi kayıtla düzeltme beyannamesi vermektedirler[607]. Özellikle son husus dikkate alındığında görülmektedir ki, mezkûr uygulama tüm KDV yükümlülerini kapsamı dahiline almakta[608] ve yükümlülerin birden çok temel

---

605 Bahçeci, Düzenleyici İşlem, s.172.

606 Bu düzenlemelerin ayrıntılı olarak ele alındığı bir çalışma için bkz. V. Özcan Avcı, "Her Yönüyle Özel Esaslar", **Vergi Dünyası**, (417), 2016, s.28-48.

607 "Sahte fatura kullanımının azaltılması amacıyla vergi idaresince sakıncalı ya da şüpheli bazı durumları tespit edilen mükellefler izlenmekte ve bu amaçla "olumsuz mükellefler listesi" olarak adlandırılan ve kamuoyunca "kod listesi" olarak da ifade edilen bir uygulama yürütülmektedir. Bu uygulamaya göre, olumsuzlukları bulunan mükellefler çeşitli kriterlere göre sınıflandırılmakta ve bu suretle oluşan listeler veri tabanına aktarılmaktadır. Kod listesine giren mükelleflerin sayısının çokluğu nedeniyle, bu mükelleflerin haklarında kısa sürede vergi incelemesi yapılamadığından, Kod listesine alınan mükelleflerden fatura alan mükellefler uyarılmak suretiyle bu faturaların gelir, kurumlar ve katma değer vergisi indirimlerinde kullanılmasının önüne geçilmesi amaçlanmaktadır. Uygulamada vergi dairelerinin; olumsuz mükellefler listesine girmiş bir mükelleften mal ve hizmet alan diğer mükellefleri, yazılı ya da sözlü olarak "koddaki mükelleflerden yapılan alışlara ait faturaları KDV beyanlarından çıkarmaları, yani bu faturalara ait katma değer vergilerini indirim konusu yapmamaları, bu suretle düzeltme beyannamesi vermeleri veya dört katı tutarında teminat göstermeleri veya yeminli mali müşavir raporu ibraz etmeleri, aksi halde olumsuz mükellefler listesine dahil edileceği ve incelemeye alınacakları" yönünde uyardıkları görülmektedir. Birçok firma incelemeye maruz kalmamak için idarenin bu talebini yerine getirmekte ve ilave vergi tahakkukunu faiziyle birlikte ödemek zorunda kalmaktadır. Vergi idaresinin bu uygulaması, kod listesine alınan mükelleflerden mal ve hizmet alan tüm mükellefleri de etkileyen bir sonuç ortaya çıkarmaktadır. Böylece kod listesindeki mükelleften mal almama şeklinde ifade edilebilecek bir davranış tarzı da ortaya çıkmaya başlamıştır ki, bu durum özellikle iyi niyetli mükellefler üzerinde haksız rekabet baskısına da yol açmaktadır." Danıştay 9. Daire, E: 2010/4896, K: 2012/9474, T: 13.12.2012, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 30 Haziran 2021.

608 Billur Yaltı, "Kod Listeleri'nden 'KDV İadesi Risk Analizi'ne Geçiş: KDV İndirim Hakkının Sınırlandırılmasına İlişkin Değerlendirmeler", **Vergi Sorunları Dergisi**, (258), 2010, (Kod Listeleri), http://www.vergisorunlari.com.tr/, 20 Ekim 2020; Hakan Üzeltürk, "Mükellef Hakları ve Anayasal Beklentiler: Gelecek İçin Birkaç Not", Feridun Yenisey vd. (Ed.), **Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2012, (Anayasal Beklentiler), s.263.

hakkına müdahale niteliği taşımaktadır. Öncelikle belirtilmelidir ki, listeye dahil olmak ya da listedeki bir yükümlüden mal ya da hizmet satın almakla KDV indirim ve iade hakkı kısıtlandığından/engellendiğinden mülkiyet hakkına müdahale edildiği açıktır. Ayrıca listenin meydana getirilmesi ve listede yer alan bir kimseden (alıcı) mal veya hizmet alan kimseye (satıcı) alıcının mezkûr listede bulunduğunun duyurulması, sözü edilen uygulamanın yükümlülerin özel yaşam haklarını da ilgilendiren bir boyutu ihtiva ettiğini göstermektedir. Bu sebeplerle kod listesine dair getirilecek düzenlemelerin kanunla düzenlenmesi gerektiği şüphe götürmemektedir[609]. Kod listesi uygulamasına dair getirilen düzenleyici idari işlemlerin kanuni dayanaklarının bulunup bulunmadığı noktasında ise uygulamanın her iki yönünü ayrı ayrı ele almak gerekir.

İlk yöne dair mevzuat açısından süreç şu şekilde gelişim göstermiştir. Öncelikli olarak KDV iadesini düzenleyen ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDVK) 32. maddesi dayanak olarak gösterilen 84 numaralı KDV Genel Tebliği çıkarılmıştır[610]. Daha sonra KDV Genel Uygulama Tebliği ihdas edilmiş[611] ve önceki tebliğ ilga edilmiştir. Yeni tebliğ ile uygulamanın içeriğinde birtakım önemli değişiklikler yapılmış[612] ve tebliğe kanuni dayanak olarak başta KDVK'nın 9, 11, 29 ve 32. maddeleri olmak üzere KDV iadesini düzenleyen diğer kanuni düzenlemeler gösterilmiştir. Daha sonra KDVK'nın 36. maddesinin 2. fıkrasına 7104 sayılı Kanun'un[613] 11. maddesi ile 2018 yılında şu hüküm eklenmiştir:

> "Maliye Bakanlığı; mükellefiyet süresi, çalışan sayısı, aktif ve özsermaye büyüklüğü, ödenen vergi tutarı, vergisel ödevlerin zamanında yerine getirilip getirilmediği, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma yönünde olumsuz rapor ya da tespit bulunup bulunmadığı gibi kriterleri esas alarak mükelleflerin vergisel uyum seviyeleri ve bu uyum seviyelerine göre farklı iade yöntemleri tespit etmeye, iade alacağının mahsup edileceği vergi borçları ile iadeye ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

Akabinde ise KDV Genel Uygulama Tebliğinde 18 Seri No'lu KDV Genel Tebliği[614] ile değişiklik yapılarak kanuni dayanaklar arasına KDVK'nın 36. maddesi de ilave edilmiştir. Bu düzenleme kod listesi uygulamasının ilk yönüne ilişkin bir dayanak olarak kabul edilebilecek olsa dahi gerek 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği gerekse onu ilga eden KDV Genel Uygulama Tebliği söz konusu hükümden çok daha önceki tarihlerde yürürlüğe girmiştir. Böyle olunca uzun süre kanuni dayanaktan mahrum ve halihazırda yürürlükte olan KDV Genel Uygulama Tebliğinin özel esaslara ilişkin hükümlerinin yıllar sonra bir kanuni dayanağa kavuşturulmuş olması tebliğin özel esas

---

609 Yaltı, Kod Listeleri, http://www.vergisorunlari.com.tr/, 20 Ekim 2020; Aynı yönde bkz. Bahçeci, Düzenleyici İşlem, s.174; A. Bumin Doğrusöz ve Eyyüp İnce, "Türk Vergi Sisteminde Vergi İadeleri ve Çeşitli Yönlerden Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, (334), 2016, s.30.

610 23.11.2001 tarih ve 24952 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

611 26.4.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

612 Ömer Kaya, "KDV Uygulama Genel Tebliği ile KDV İadelerinde Özel Esas Uygulamalarına Getirilen Yenilikler", **Vergi Dünyası**, (394), 2014, s.25, 31.

613 6.4.2014 tarih ve 30383 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

614 5.6.2018 tarih ve 30442 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

uygulamasına ilişkin düzenlemelerini hukuka uygun hale getirmez. Ayrıca belirtmek gerekir ki, kod listesi uygulamasının ikinci yönüne dair olarak ne KDVK'nın 36. maddesinin 2. fıkrası ne de KDVK'nın iadeye ilişkin diğer hükümleri herhangi bir dayanak içermektedir.

Dolayısıyla tüm bu açıklamalar dikkate alındığında görülmektedir ki, yükümlülerin kod listesi adı verilen ve temel haklara müdahale niteliğini taşıyan bir listeye dahil edilmelerinin kanuni bir dayanağı bulunmamaktadır[615] [616]. Bu sebeple bir vergi kanunu hükmüyle düzenlenmesi gereken bahsi geçen hususun yalnızca düzenleyici idari işlemlerle hükme bağlanıp yükümlülerin hukukunu etkileyen bir baskı, tehdit ve *kanunsuz fişleme*[617] yöntemleriyle maliye idaresinin aczini ortaya koyan uygulamalar olarak hiçbir hukuki zemini bulunmamakta ve tabii olarak vergilerin kanuniliği ile hukuki belirlilik ilkelerini ihlal eder niteliktedir.

2. 2. 1. 1. 2. 2. 2. Vergi İdaresine Geniş Takdir Yetkisi Tanınmamalı

Anayasa'nın 73. maddesinde somutlaştırılan vergilerin kanuniliği ilkesi vergi koymada norm ihdası bakımından yasama organını tek yetkili kılmaktadır. Hangi verginin hangi tutarda ve kimlerden alınacağı gibi vergilendirmeye ilişkin temel düzenlemelerin ihdasına[618] halk tarafından seçilen temsilcilerden oluşan yasama organı karar vermektedir. Böylece dolaylı bir şekilde de olsa toplum bizzat kendi kendisini vergilendirmektedir[619]. Ancak vergilerin kanuniliği ilkesinin sertliği yürütme organına vergi hukukuna dair genel ve soyut kurallar getirme noktasında hiçbir düzenleme

---

615 Yaltı, Kod Listeleri, http://www.vergisorunlari.com.tr/, 20 Ekim 2020; Bahçeci, Düzenleyici İşlem, s.172-175; "Kod adı verilen bu kara listelerin hukuki bir zemini bulunmamaktadır. Maliye Bakanlığı'nın kendi iç işleyişi bakımından uygun bulduğu bu bilgilerin dış dünyada asli bir vergileme sebebi olarak yansıtılması veya bu şekilde anlaşılmasına yol açacak şekilde icraat yapılması son derece sakıncalıdır. Bkz. Üzeltürk, Anayasal Beklentiler, s.264.

616 "Davacı, hakkında vergi inceleme ve vergi suçu raporu bulunması sebebiyle vergi istihbarat iç genelgesi uyarınca sahte veya mahiyeti itibarıyla yanıltıcı belge kullanan veya düzenleyen mükellefler listesine alınmış ise de gerek davalı idarenin gerek bağlı bulunduğu hiyerarşik üst makamların mükellefleri bu şekilde kategorize edebilmelerine olanak sağlayan hiçbir yasal düzenleme bulunmadığı gibi, Anayasa'da da buna izin yeren bir hüküm yer almamaktadır. Bu şekilde yasal dayanağı olmadan yapılacak bir sınıflandırma, vergi barışını bozucu etki yaratacağı gibi, Anayasa'da güvence altına alınan temel kişi hak ve hürriyetlerine de aykırılık teşkil edeceğinden; sahte fatura düzenlemekten ötürü hakkında ceza davası açıldığı sabit olup yükümlülüklerini yerine getirmeyen ve sahte fatura ticareti ile iştigal ettiği anlaşılan davacı hakkında tesis edilen işlemde yasal isabetsizlik bulunmadığı gerekçesiyle davayı reddeden Mahkeme kararında hukuka uyarlık bulunmamaktadır." Danıştay 3. Daire, E: 2011/1085, K: 2011/5260, T: 27.9.2011, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 30 Haziran 2021.

617 Yaltı, Kod Listeleri, http://www.vergisorunlari.com.tr/, 20 Ekim 2020.

618 "Anayasa'nın 61. maddesinin temelinde yatan düşünce vergiye ilişkin önemli konuların Yasama Meclislerince düzenlenmesi sağlamaktır." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 1970/55, K: 1971/57, T: 15.6.1971, R.G. tarih ve sayısı: 24.2.1972-14109.

619 Yılmaz Aliefendioğlu, "Vergileme Yetkisi ve 1980 Sonrası Türk Vergi Politikası". **Vergi Dünyası**, (33), 1984, http://www.vergidunyasi.com.tr/, 6 Temmuz 2021; Oktar, Totolojik, s.171-172.

ve takdir yetkisi[620] tanınamayacağı anlamına gelmez. Zaten böyle bir ihtimal vergi kanunları ile her hususun tüm detayları ile fiilen düzenlenemeyeceği ve genel idare hukukunda takdir yetkisinin varlık sebeplerini oluşturan diğer gerekçeler[621] dolayısıyla mümkün değildir[622]. Vergi hukuku gibi kanunilik ilkesinin hâkim olduğu alanlarda üzerinde durulması gereken husus yürütmeye tanınacak takdir yetkisinin kullanılma derecesinin (dar ya da geniş) hangi konularda ve nasıl olması gerekeceği ile ilgilidir[623]. Bu noktada belirtmek gerekir ki, belli bir konuda yürütmeye tanınacak takdir yetkisinin dar ya da geniş olması bakımından o konunun kanunla düzenlenmesi gerekip gerekmediğine bakılır. Kanunla düzenlenmesi gereken konularda yürütmeye geniş değil ancak dar kapsamlı bir takdir yetkisi tanınabilir. Tersi durumda ise tanınacak takdir yetkisi daha geniş olabilir[624].

Konuya vergi hukuku perspektifinden yaklaşıldığında, öncelikle bir verginin kanunla konulmuş sayılabilmesi için o verginin yalnızca konusunun kanunda kurallaştırılmış olmasının yeterli olmadığını ifade etmek gerekir. Bunun yanı sıra verginin yükümlü, vergiyi doğuran olay, matrah, tarife, tarh ve tahakkuk usulleri, ödeme zamanı ve zamanaşımı gibi diğer temel öğelerinin de kanunda açıkça hükme bağlanması ve sınırlarının kesin çizgilerle tayin edilmesi gerekir[625]. Temel

---

620 İdarenin düzenleme yetkisi ile takdir yetkisi kavramları arasında oldukça yakın bir bağ bulunmaktadır. Bu bağ özellikle iki meselenin çözümü noktasında ön plana çıkmaktadır. Bunlardan ilki, idarenin Anayasa'da yönetmelik gibi ismen zikredilmiş olanlar dışında (adsız) düzenleyici işlemler çıkarıp çıkaramayacağı, ikincisi ise kanunla idareye belli bir konuda düzenleme yapabilme noktasında açıkça yetki verilmediği hallerde idarenin bu konuya ilişkin olarak düzenleme getirip getiremeyeceğidir. Esasında her iki meselenin kökeninde de yürütmenin düzenleme yetkisinin kaynağının ne olduğu sorusu yatmaktadır. Bir görüşe göre (bkz. Güneş T., s.87-91), mezkûr sorunun cevabını idareye tanınan takdir yetkisinin nesnelleştirilmesi gereği meydana getirmektedir. Gerçekten de idareye bireysel işlem yapma noktasında takdir yetkisi tanındığında idarece bu yetkinin nasıl kullanılacağına ilişkin düzenleyici işlem ihdas edilebilmesi, tanınan takdir yetkinin bir uzantısı/yansıması mahiyetini taşımaktadır. Burada artık kanunla idareye *şu konularda düzenleme yapılır/yapılabilir* şeklinde yetki tanınmasına gerek bulunmamaktadır. Yine aynı gerekçe doğrultusunda idare Anayasa'da ismen zikredilmemiş genel tebliğ gibi düzenleyici işlemler de çıkarabilir. Bkz. Güneş T., s.87-91; Özbudun, s.245-247; Tanör ve Yüzbaşıoğlu, s.375; Bahçeci, Düzenleyici İşlem, s.53-56.

621 Bunları idarenin karşılaştığı sorunların artması ile kamu hizmetlerinin farklı teknik özellikler ve özel uzmanlıklar gerektirmesi nedenleriyle idareye esnek hareket edebilme imkanlarının sağlanması olarak ifade edebilmek mümkündür. Bkz. Adnan Gerçek, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2006, (Takdir Yetkisi), s.17-18; Üstün, Takdir Yetkisi, s.24-25.

622 Yıldızhan Yayla, "İdarenin Takdir Yetkisi", **İÜHFM**, 30(1-2), 1964, s.202, 207; Şükrü Karatepe, "İdarenin Takdir Yetkisi", **Türk İdare Dergisi**, (392), 1991, s.72; Gözler ve Kaplan, s.360-361; Gerçek, Takdir Yetkisi, s.13-18; Üstün, Takdir Yetkisi, s.23-25.

623 Karatepe, s.91; Üstün, Takdir Yetkisi, s.28.

624 Üstün, Takdir Yetkisi, s.33.

625 "Mahkememizin yerleşmiş içtihatlarında da açıkça belirtildiği üzere, Anayasa Koyucu her çeşit mali yükümün kanunla konulmasını buyururken, keyfi ve takdiri uygulamaları önlemeyi amaçlamıştır. Kanun koyucunun yalnız konusunu belli ederek bir mali yükümün ilgililere yükletilmesine olur vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılabilmesi için yeter neden olamaz. Mali yükümlerin, matrah ve oranlan, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları, zamanaşımı, yukarı ve aşağı sınırları gibi çeşitli yönleri vardır. Bir mali yüküm bu yönleri dolayısıyla, yasayla "yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta, temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilmesi mümkündür. Bu bakımdan mali yükümler belli başlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek yasalarla düzenlenmelidir." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 1986/20, K: 1987/9, T: 31.3.1987, R.G. tarih ve sayısı: 28.5.1987-19473.

öğeler konusunda, Anayasa'nın 73. maddesinin son fıkrasında düzenlenen istisnai durum dışında ne Cumhurbaşkanına ne de Hazine ve Maliye Bakanlığına geniş takdir yetkisi tanınabilir[626]. Aksi durumda vergi kanunlarında asgari düzeyde bulunması gereken içeriğin noksanlığı dolayısıyla hem vergilerin kanuniliği hem de hukuki belirlilik ilkeleri yönünden aykırılık halinden söz edilecektir. Bununla birlikte, yukarıda idareye takdir yetkisi tanınmasına gerekçe olarak ileri sürülen sebepler dolayısıyla temel öğelerin dışında kalan uzmanlık, teknik ve ayrıntıya ilişkin hususlarda yine çerçevesi kanunla belirlenmek kaydıyla vergi idaresine takdir yetkisi tanınması mümkündür[627]. Bu hallerde idareye doğaldır ki temel öğelerdekine nazaran daha geniş takdir yetkisi tanınabilir[628]. Fakat önemle vurgulamak gerekir ki, vergi idaresine düzenleme yetkisi tanınacak olması idarenin bu yetkiyi keyfi bir şekilde kullanabileceği anlamına gelmez. Nitekim idareye tanınan takdir yetkisinin birtakım hukuki sınırları mevcuttur. Bu sınırları esas itibariyle idareye o konuda takdir yetkisi tanıyan kanunun çizdiği çerçeveyi aşmamak ve hukukun genel ilkeleri olarak belirtmek mümkündür[629] [630].

Yalnız daha evvel de değinildiği üzere[631], idarenin çıkaracağı bir düzenleyici işlemin takdir yetkisinin hukuki sınırlarından olan kanunun çizdiği çerçeveyi aşmama gereğine aykırı davranılması hukuki belirlilik noktasında bir ihlal olgusunu ortaya çıkarmaz. Böyle bir durum yalnızca vergilerin

---

626 Üstün, Takdir Yetkisi, s.201-214.

627 "Vergi ve malî yükümlülüklerin kanunla konulmasını öngören 73. madde, malî yükümlülüğün yalnızca yasa ile konulabileceği ve yasanın hiçbir şekilde bu konuda yürütme organını ve idareyi yetkili kılamayacağı anlamındadır. Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfi uygulamalara neden olmaması için, vergilendirmede, vergiyi doğuran olayın ve vergilerin matrah ve oranlarının, yukarı ve aşağı sınırlarının, tarh ve tahakkuklarının, tahsil usullerinin, yaptırımlarının ve zamanaşımı gibi belli başlı temel ögelerinin kanunlarla belirlenmesi gerekir. Ancak, kanun ile her konuyu bütün kapsam ve ayrıntılarıyla düzenlemenin olanaklı bulunmadığı durumlarda çerçevesi çizilerek bu sınırlar içinde kalmak koşuluyla uygulamaya ilişkin konularda yürütme organına açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleyici idari işlem yapma yetkisi verilebilir." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2014/183, K: 2015/122, T: 30.12.2015, para.7, R.G. tarih ve sayısı: 13.1.2016-29592; "Maddenin üçüncü fıkrasında, "Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır." denilerek verginin kanuniliği ilkesi benimsenmiştir. Verginin kanuniliği ilkesi, takdire dayalı keyfî uygulamaları önleyecek sınırlamaların yasada yer almasını gerektirmekte ve vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının yasa ile yapılmasını zorunlu kılmaktadır." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2005/73, K: 2008/59, T: 21.2.2008, R.G. tarih ve sayısı: 7.11.2008-27047; "Yasama organı, vergi alanına giren konuları ayrıntılarıyla düzenlemesinin olanaklı bulunmadığı hallerde, vergilendirmenin temel ögelerini belirleyerek, uygulamaya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin konularda yürütme organına düzenleyici idarî işlemlerde bulunma yetkisi verebilir. Yürütme organına verilen yetki, vergilendirmenin temel ögelerine ilişkin olmayıp yasayla getirilen düzenlemeyi açıklayıcı ve tamamlayıcı niteliktedir. Yürütme organı, vergilendirme tekniğine ve ayrıntılara ilişkin konuları düzenlerken vergi yasalarının sınırları içinde kalmak zorundadır." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 1996/49, K: 1996/46, T: 11.12.1996, R.G. tarih ve sayısı: 2.12.2000-24248.

628 Üstün, Takdir Yetkisi, s.292-295.

629 Bu konuda detaylı bilgi için bkz. Halil Kalabalık, "İdarenin Takdir Yetkisinin Sınırları ve Yargısal Denetimi", **GÜHFD**, 1(1), 1997, s.172-209; Bahtiyar Akyılmaz, "Takdir Yetkisinin Yargısal Denetimi", **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Dergisi**, (1), 1998, s.34-55; Gerçek, Takdir Yetkisi, s.52-60; Üstün, Takdir Yetkisi, s.40-44.

630 Bu hususlarda idarenin kendisine tanınan takdir yetkisini kullanacağı düzenleyici idari işlemler nezdinde yapılacak denetimlerde yetkili mercii 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 24. maddesi uyarınca ilk derece mahkemesi sıfatıyla Danıştay olacaktır.

631 Bkz. yukarıda 1.4.2.1.1.1.3.

kanuniliği ilkesi ya da daha genel bir bakış açısıyla kanuni idare ilkesinin unsurlarından olan kanuna aykırı davranmama gereğini ihlal edecektir.

2. 2. 1. 1. 2. 2. 2. 1. Verginin Temel Öğeleri Kanun ile Hükme Bağlanmalı

Vergi kanunlarının asgari içeriğinin tayininde, her ne kadar belirsiz mahiyet taşıdığı gerekçesiyle eleştirilse de[632] [633], verginin temel öğeleri ile uzmanlık, teknik ve ayrıntıya (diğer bir ifadeyle uygulamaya) ilişkin hususlar bakımından bir ayrım yapılmaktadır. Bir verginin kanunla konulmuş, değiştirilmiş yahut kaldırılmış sayılabilmesi için temel öğeler noktasında sözü edilen neticelere ancak kanunla ulaşılabilmesi gerekir. Bu nedenle vergi kanunlarında temel öğelerin çerçevelerinin yeterince belli edilmiş ve sınırlarının keskin çizgilerle çizilmiş olması gerekir. Ancak

---

632 Anayasa Mahkemesinin bu yaklaşımı, daha önce de üzerinde durulan (bkz. yukarıda 1.4.2.1.1.1.3.), temel esas ve ilkeler ile ayrıntı, uzmanlık gerektiren ya da idare tekniğine ilişkin hususlar ayrımının vergi hukukundaki yansımasıdır. Yüksek Mahkemenin kanunilik ilkesine dair yapmış olduğu bu ayrım Alman Anayasa Mahkemesinin 1970'li yıllarda geliştirmeye başladığı ve 1980'li yıllarda olgunlaştırdığı esaslılık teorisine oldukça benzemektedir. Bu teoriye göre, kanun koyucu tarafından düzenlemesi gereken bir konunun esaslı diğer bir ifadeyle Anayasal açıdan önem taşıyan boyutlarının tayini yürütmeye bırakılmamalıdır. Böylece konuyla alakalı esaslı kararları yürütme değil yasama organı almış olacaktır. Fakat Alman öğretisinde esaslılık teorisine karşı belirsizlik eleştirisi yöneltilmiştir. Öğretideki aksi görüşteki yazarlar ise, mezkûr teorinin hukuk devleti ve demokrasi ilkelerini somutlaştırdığı ve nelerin esaslı nelerin esaslı olmadığı hususlarının ancak her olayın kendine has koşulları etrafında Yüksek Mahkemece belirlenebileceği argümanları çerçevesinde bu eleştiriye çok güçlü bir karşı çıkış göstermişlerdir. Bkz. Şirin T., s.127-129, 134-135, 186.

633 Ayrıca ayrım bünyesinde kullanılan kavramların hukuki olduklarından da söz edilemez. Bkz. Güneş T., s.103, 134, 141; Aynı yönde bkz. Bahçeci, Düzenleyici İşlem, s.87; Bu eleştirilere karşılık öğretide yasama ve yürütmenin düzenleme alanlarının birbirinden ayrılmasında daha elverişli ve nesnel bir ölçütün bulunmadığı, bu sebeple yukarıda sözü edilen ayrımın uygulamada aykırılık iddiasında bulunulan kanuni düzenlemeler bazında somutlaştırılması gerektiği ileri sürülmektedir. Bkz. Teziç, Kanun Kavramı, s.90; Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s.131; A. Bumin Doğrusöz, "Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü (I)", **Vergi Dünyası**, (43), 1985, (Bölüşüm (I)), http://www.vergidunyasi.com.tr/, 6 Temmuz 2021.

uzmanlık, teknik ve ayrıntıya ilişkin hususlar noktasında idareye daha geniş düzenleme yetkisi tanınabilir[634] [635].

Verginin temel öğeleri Anayasa Mahkemesi kararlarında tek tek sayılmak (sınırlı sayıda sayma/numerus clausus) yerine örnekseme yöntemine başvurulmak suretiyle ortaya konulmaya çalışılmaktadır[636]. Diğer bir ifadeyle, bir kısım temel öğeler sayıldıktan sonra *gibi* edatına yer verilerek benzer mahiyetteki öğelerin de *temel* vasfına sahip olduğu kastedilmektedir. Böyle olunca da temel öğe ve uygulamaya ilişkin tali nitelikteki hususlar noktasındaki ayrımın içeriğini somutlaştırabilmek hayati bir önem taşımaktadır. Zira temel öğe vasfına sahip bir öğenin tali nitelikte kabul edilip idareye o konuda geniş düzenleme yetkisi tanınmasına norm denetiminde olanak verilmesi, varılacak yargısal kararın vergilerin kanuniliği ile hukuki belirlilik ilkeleri noktasındaki yerindeliğini olumsuz yönde etkileyecektir. Bu nedenle mezkûr ayrımın içeriği üzerinde önemle eğilinilmesi gerekir.

Verginin temel öğelerini ikiye ayırabilmek mümkündür. Bunlardan ilki, verginin ana/kurucu temel öğeleridir. Bu öğelere verginin konusu, vergiyi doğuran olay, vergi yükümlüsü, vergi sorumlusu, vergi tutarı/miktarı, matrah, muafiyet, istisna, indirim ve tarife örnek olarak verilebilir.

---

634 Öğretide düzenleme yetkisinin yasama ve yürütme organları arasındaki dağılımının belirlenmesinde yaygın olarak mezkûr ayrımın esas alınarak açıklama yapıldığı görülmektedir. Bu yönde bkz. Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s.130 vd.; Öncel vd., s.16-18; Selim Kaneti vd., **Vergi Hukuku**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2019, s.56-57; Güneş G., Yasallık, s.134 vd.; Kırbaş, Vergi Hukuku, s.25-26; Doğrusöz, Bölüşüm (I), http://www.vergidunyasi.com.tr/, 6 Temmuz 2021; Abdurrahman Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 12. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2014, s.4-5, 17; Osman Pehlivan, **Vergi Hukuku: Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi**, Trabzon: Celepler Matbaacılık, 2017, (Vergi Hukuku), s.28; Yusuf Karakoç, **Türk Hukuku'nda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2017, (Anayasaya Uygunluk), s.134-137; Ersan Öz, **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2004, (Kanunilik), s.119 vd.; Şenyüz vd., Vergi Hukuku, s.30, 33; Gerçek, Takdir Yetkisi, s.95; Üstün, Takdir Yetkisi, s.61 vd.; Mehmet Tosuner ve Ahmet İnneci, "Kanunilik İlkesi Bağlamında Maliye Bakanlığı'nın Usul ve Esas Belirleme Yetkisi", **Maliye Araştırmaları Dergisi**, 4(1), 2018, s. 2, 6, 14; Abdullah Tekbaş, "Vergisel Müdahalelere İlişkin Bireysel Başvuru Kararlarında Kanunilik İlkesi (Mülkiyet Hakkı Kapsamında Değerlendirme)", H. Burak Gemalmaz ve Gülay Arslan Öncü (Ed.), **Vergi ve Temel Haklar İncelemeleri I: Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvurunun Vergi Yargısına Etkisi**, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 2020, s.25, 28-32.

635 Anayasa Mahkemesi de konuyla alakalı günümüze değin ortaya koyduğu içtihatlarında mezkûr ayrımı esas almaktadır. Örnek mahiyetinde olmak üzere bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2014/183, K: 2015/122, T: 30.12.2015, para.7, R.G. tarih ve sayısı: 13.1.2016-29592; Anayasa Mahkemesi, E: 2003/33, K: 2004/101, T: 15.7.2004, R.G. tarih ve sayısı: 2.3.2005-25743; Anayasa Mahkemesi, E: 1996/75, K: 1997/50, T: 14.5.1997, R.G. tarih ve sayısı: 21.2.2000-23971; Anayasa Mahkemesi, E: 1980/27, K: 1981/9, T: 27.1.1981, R.G. tarih ve sayısı: 2.4.1981-17298; Anayasa Mahkemesi, E: 1973/32, K: 1974/11, T: 26.3.1974, R.G. tarih ve sayısı: 21.6.1974-14922; Anayasa Mahkemesi, E: 1965/75, K: 1966/50, T: 29.3.1966, R.G. tarih ve sayısı: 12.5.1966-12297.

636 Başaran Yavaşlar, Hukuki Güvenlik, s.211. Bu konuda Yüksek Mahkeme içtihadından alıntılanan şu kısım örnek olarak verilebilir: "Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfi uygulamalara neden olmaması için, vergilendirmede, vergiyi doğuran olayın ve vergilerin matrah ve oranlarının, yukarı ve aşağı sınırlarının, tarh ve tahakkuklarının, tahsil usullerinin, yaptırımlarının ve zamanaşımı gibi belli başlı temel ögelerinin kanunlarla belirlenmesi gerekir." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2010/62, K: 2011/175, T: 29.12.2011, R.G. tarih ve sayısı: 19.5.2012-28297.

Burada sayılanlar ya vergi yükümlülüğü/sorumluluğunu ya da vergi borcu/yükünü (maddi ödev) doğrudan etkileyen hususlardır[637].

Her ne kadar Anayasa Mahkemesi yukarıda sayılanlardan vergi sorumluluğunu temel öğe olarak görmese de öğretide hâkim görüşün haklı olarak aksi yönde olduğunu belirtmek gerekir[638]. Zira vergi sorumluluğu esas itibariyle vergi yükümlülüğünün kimlik değiştirmiş halidir[639]. Gerçekten de VUK'un 8. maddesinde kanunla öngörülen istisnai haller haricinde yükümlülüğe dair olanların yanı sıra sorumluluğa ilişkin özel sözleşmelerin vergi dairelerini bağlamayacağı ve VUK'da geçen yükümlü kavramının vergi sorumluları bakımından da hüküm ifade edeceği hususlarının öngörülmesi sorumluluk müessesinin yükümlülük kadar önemli bir konuma sahip olduğunu göstermektedir[640].

İkincisi ise, vergiden doğan (vergisel) ödev ve yöntem (usul) ilişkilerini düzenleyen temel öğelerdir[641]. Kısaca usuli temel öğeler[642] denilebilecek bu öğelere tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil usulleri, vergi borcunu sona erdiren nedenler, ödeme zamanı, değerleme, yükümlülerin denetlenmesi, cezai yaptırımlar, vergi denetimi ve yükümlünün bildirimde bulunma, defter tutma, belge düzenleme, saklama ve ibraz mecburiyeti bir kısım şekli ödevler örnek olarak verilebilir[643].

Temel öğeler dışında kalan hususlar ise uygulamaya ilişkin tali konuları meydana getirmektedir[644]. Ancak temel öğe ile ayrıntılara ilişkin hususlar ayrımına yönelik getirilen belirsizlik eleştirisi tam da usuli temel öğeler noktasında kendisini göstermektedir. Özellikle yükümlünün şekli ödevleri açısından yaklaşılacak olursa, bunlardan hangileri için asli hangileri bakımından ise tali nitelemesi yapılarak idareye tanınabilecek takdir yetkisinin derecesi tayin edilebilir? Zira asli şekli yükümlülükler olarak nitelendirilebilecek bir kısım ödevler, usuli temel öğe olarak kabul edilecek ve bunlar bakımından idareye ancak çeşitli kayıt ve ölçütlerle sınırlandırılmış (diğer bir ifadeyle daraltılmış/dar) bir takdir yetkisi tanınabilecektir. Tali şekli yükümlülükler olarak

---

637 Güneş G., Yasallık, s.133-144, 184-185; Bu noktada hemen hatırlatmak gerekir ki Anayasa'nın 73. maddesinin son fıkrasında, yukarıda sözü edilen bazı temel öğelere (muafiyet, istisna, indirim ve oran) ilişkin olarak Cumhurbaşkanına belli koşul ve sınırlar dahilinde değişiklik yapabilme yetkisi tanınmıştır.

638 Öncel, s.49; Güneş G., Yasallık, s.140; Akkaya, Vergi Sorumlusu, s.186; Mustafa Ali Sarılı, **Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk**, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 2004, s.33; Adnan Gerçek, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi", **AÜHFD**, 54(3), 2005, s.164; Üstün, Takdir Yetkisi, s.274.

639 Selahattin Tuncer ve Salih Şanver, "Vergi Mükellefiyeti – Vergi Borcu – Vergi Mes'uliyeti" **İktisat ve Maliye Dergisi**, 5(11), 1959, s.529 Aktaran: Güneş G., Yasallık, s.140.

640 Üstün, Takdir Yetkisi, s.274.

641 Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s.100-101; Güneş G., Yasallık, s.20, 144.

642 Bu yönde bkz. Bahçeci, Düzenleyici İşlem, s.107.

643 Güneş G., Yasallık, s.144-153.

644 "…yasamanın varlık nedeni hukuk hayatının asli kurallarını meydana getirmektir…Yasama deyimi, bir kere şekli kanun yapmak, ikinci olarak şekli kanunla asli hukuk kuralları koymak anlamını birlikte taşıyor." Bkz. Balta, Giriş, s.112.

vasıflandırılabilecek diğer ödevler ise, ayrıntıya dair hususlar olarak kabul edilecek ve bunlarla alakalı olarak temel öğelere nazaran idareye daha geniş takdir yetkisi tanınabilecektir[645].

Usuli temel öğeler ile ayrıntıya ilişkin hususlar (diğer bir ifadeyle asli ve şekli yükümlülükler) noktasında yapılan ayrıma dair öğretide getirilen kriter, ihdas edilen şekli ödevin ilgiliye ilave masraf/ek kaynak harcaması/mali külfet yükleyip yüklemediğidir[646]. Eğer ödev muhatabına mali külfet getiriyorsa usuli temel öğe/asli şekli yükümlülük, getirmiyorsa ayrıntıya ilişkin husus/tali şekli yükümlülük olarak nitelendirilecektir[647]. Burada kriter olarak kullanılan mali külfet esas itibariyle getirilen ödevle ilgilinin mülkiyet hakkına bir müdahale yapıldığı hususuna da işaret etmektedir. Mali külfet getiren ödevlerin asli şekli yükümlülük olarak kabul edilip kanunla düzenlenmesi gerektiğinin ifadesi, temel hak ve özgürlüklerin ve bunlar arasında yer alan mülkiyet hakkının kanunla sınırlandırılabileceğini öngören Anayasa'nın 13. ve 35. maddeleri ile de uyumludur.

Ancak usul ve şekle dair hususlar arasında bazen mali külfet getirmese de herhangi bir temel hak ve özgürlüğün sınırlandırılabilmesi ihtimal dâhinde olabilir. Böyle bir durumda Anayasa'nın 13. maddesi ve ilgili temel hakkın düzenlendiği Anayasa maddesi çerçevesinde bahsi geçen usul ve şekle dair konunun ayrıntıya ilişkin tali husus değil, usuli temel öğe vasfını taşıyarak idareye o konuda geniş takdir yetkisi tanınamayacak olduğunun özellikle vurgulanması gerekir[648]. Buraya kadar vurgulanan hususlar çerçevesinde norm denetimlerinin icra edilecek olması halinde, sözü edilen temel öğe ve ayrıntıya ilişkin hususlar ayrımı büyük ölçüde somutlaştırılmış olacaktır.

Sözü edilen ayrım bakımından temel sorunun, ayrımın belirsizliğinden ziyade, Anayasa Mahkemesince bazı içtihatlarda *uygulanmaması* olduğunu ifade etmek gerekir. Zira Anayasa Mahkemesi vergi kanunları yönünden gerçekleştirdiği bir kısım norm denetimlerinde, mezkûr ayrıma dair hakikaten doyurucu ön açıklamalarda bulunmaktadır. Fakat sıra bunları somut kanuni düzenlemeler özelinde tatbik etmeye geldiğinde, yapmış olduğu açıklamaların bazen tam aksi istikametinde hareket edebilmektedir[649]. Bu konuda örnek mahiyetinde olmak üzere, talih oyunları

---

645 Bahsi geçen ayrım ve buna yönelik kavramsallaştırma için bkz. Üstün, Takdir Yetkisi, s.144-147, 168-169, 211-214, 292-295.

646 Doğrusöz, Bölüşüm, s.70-71; Güneş G., Yasallık, s.153; Zeynep Arıkan, **Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi)**, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 1994, (Vergilendirme Yetkisi), s.201-202; Abdullah Tekbaş ve Ersan Öz, "Görev Tazminatını Vergiden İstisna Eden Düzenlemelerin Vergilerin Kanuniliği İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, (178), 2003, s.182; Aykut Tavşancı, "Yürütme Organının Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası", **Vergi Sorunları Dergisi**, (189), 2004, s.151; Üstün, Takdir Yetkisi, s.211, 272, 292; Doğrusöz, herhangi bir şekli yükümlülüğü bulunmayan kimseler açısından yeni şekli yükümlülük ihdas edilecek olması ihtimallerinde de yukarıda değinilen kritere bakılmaksızın kanuni düzenlemeye ihtiyaç bulunduğunu belirtmektedir. Bkz. Doğrusöz, Bölüşüm, s.71; Güneş, sosyal ve psikolojik maliyet yükleyen düzenlemelerin de usuli temel öğe olarak değerlendirilmesi ve kanunla hükme bağlanması gerektiğini ifade etmektedir. Bkz. Güneş G., Yasallık, s.153.

647 Üstün, Takdir Yetkisi, s.211, 272, 292.

648 Başaran Yavaşlar, Hukuki Güvenlik, s.213.

649 Bu yönde bkz. Bahçeci, Düzenleyici İşlem, s.94.

salonları işleten gelir vergisi yükümlülerinin ödeyecekleri asgari vergi miktarı bakımından Bakanlar Kuruluna geniş yetki tanıyan düzenlemenin[650] ele alındığı içtihat irdelenebilir[651]. Norm denetimine tabi tutulan GVK'nın mükerrer 111. maddesinin konumuzla ilgili olan kısmı 2. fıkrasıdır. Düzenlemenin ilk fıkrasında, değinilen faaliyet konusuna ilişkin olarak asgari vergi miktarları tayin edilmiş, 2. fıkrada ise bunların her yıl yeniden değerleme oranında arttırılacakları ve ulaşılan miktarların Bakanlar Kurulunca on katına kadar arttırılabileceği hüküm altına alınmıştır. Aynı fıkrada söz konusu yetkinin turizm bölge, alan ve merkezleri bakımından farklı tutarlar saptanmak suretiyle de kullanılabileceği ifade edilmektedir. Yüksek Mahkeme mezkûr yetki devrini ele alırken vergilerin kanuniliği ilkesine dair teorik düzeyde, konuyla ilgili yerleşik içtihadına da paralel olarak, şunları söylemiştir:

> "Anayasa'nın 73. maddesinde öngörülen "vergilerin yasallığı" ilkesi uyarınca, vergilendirme yetkisi yasama organına ait olup yürütme organının yasal dayanak olmaksızın bir idarî işlemle vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisi bulunmamaktadır. Ancak yasama organının, vergi alanında her konuyu bütün kapsam ve ayrıntılarıyla düzenlemesinin olanaklı bulunmadığı hallerde, vergilendirmenin temel ögelerini belirleyerek, uygulamaya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin konularda yürütme organına düzenleyici idarî işlemlerde bulunma yetkisi verilebilir. Yürütme organına verilen yetki, vergilendirmenin temel ögelerine ilişkin olmayıp yasayla getirilen düzenlemeyi açıklayıcı ve tamamlayıcı niteliktedir. Yürütme organı, vergilendirme tekniğine ve ayrıntılara ilişkin konuları düzenlerken vergi yasalarının sınırları içinde kalmak zorundadır."

Bu ifadelerin hemen ardından ise, çok önemli bir saptama yapmıştır: "İtiraz konusu madde ile getirilen kuralda, yasama organınca verginin konusu, yükümlüsü, vergiyi doğuran olay, verginin miktarı, ödeme şekli ve süresi gibi temel ögeler belirlenmiştir." Görüldüğü üzere, vergi miktarı açık bir biçimde verginin temel öğeleri arasında sayılmıştır. Ancak Yüksek Mahkeme GVK ile belirlenmiş asgari vergi miktarlarının Bakanlar Kurulunca on katına kadar arttırılabilecek olmasını Anayasaya aykırı bulmamıştır. Bu konuda da "…Bakanlar Kurulu'na verilen yetki, 73. maddenin son fıkrasında öngörülen sınırlar içinde kalmaktadır." ifadesine yer vererek GVK'da Bakanlar Kuruluna değişiklik yapılabilmesi noktasında aşağı ve yukarı sınırların belirtilmiş olmasını vergilerin kanuniliği açısından yeter mahiyette görmüştür[652]. Ancak bir temel öğe bakımından böyle bir yetki devri ne vergilerin kanuniliği ilkesine ne de Yüksek Mahkemenin ilkeye dair gerek üzerinde durulan içtihat gerekse diğer içtihatlarında benimsediği ön açıklamalara uygunluk taşır.

Bazen de Anayasa Mahkemesi ihdas edilen düzenlemenin kanunilik ilkesi yönünden yeterli içerikte olup olmadığına bakmaksızın yalnızca kamu yararını sağlamaya elverişli olduğu üzerinde durarak *Anayasaya uygundur* vargısına ulaşmaktadır[653]. Bilindiği üzere, kanunların Anayasaya

---

650 Söz konusu hüküm GVK'ya 4108 sayılı Kanun'un 24. maddesi ile ilave edilmiştir.

651 Bahsi geçen kararın Yüksek Mahkemenin eleştiri konusu yapılan yaklaşımına örnek teşkil ettiği yönünde bkz. Bahçeci, Düzenleyici İşlem, s.94-95.

652 Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 1996/75, K: 1997/50, T: 14.5.1997, R.G. tarih ve sayısı: 21.2.2000-23971.

653 Bahçeci, Düzenleyici İşlem, s.96.

uygunluğu denetiminin sebep, amaç ve konu olmak üzere üç ayrı unsur etrafında yapılabileceği kabul edilmektedir. Sebep unsuru yönünden yapılan denetimde kanunun çıkartılmasındaki etkenler ele alınır. Amaç unsurunda kamu yararına, konu unsurunda ise kanunun içeriğine diğer bir ifadeyle hükme bağlamış olduğu hukuki durum ve ilişkiler ile doğurduğu hukuki sonuçlara odaklanılır[654]. Bahsi geçen unsurlardan, kanun koyucunun takdir yetkisinin hukukilik denetimine tabi tutulduğu unsur konu unsurudur. Norm denetimlerinde esas değerlendirme noktasını mezkûr unsur meydana getirmektedir[655]. Dolayısıyla bir kanunun konu unsuru yönünden denetimi yapılmadan salt amacına ve kamu yararına uygun bir nitelik taşıyıp taşımadığına bakılarak *Anayasaya uygundur* nitelemesi yapılmamalıdır. Zaten kamu yararını hedef almayan bir kanun her halükârda Anayasaya aykırılık taşır[656]. Ancak kamu yararını esas tutan her kanunun da Anayasal kural ve ilkelere uygunluk taşıdığı söylenilemez[657]. Bu sebeple Yüksek Mahkeme bahsi geçen unsurları birbirine karıştırarak konu unsuru yönünden uygunluğu amaç unsurunu baz alarak kanıtlamaya çalışmamalı[658] başka bir ifadeyle her iki unsur yönünden de ayrı ayrı denetim yaparak neticeye varmalıdır.

Bu konuda eleştiri ve örnek mahiyetinde olmak üzere yatırım indiriminden yararlanmanın şartlarını, uygulama esasları ile diğer hususları belirleme noktasında idareye geniş yetki tanıyan kanuni düzenlemenin[659] Anayasaya uygunluk denetimi esas alınabilir[660]. Anayasa Mahkemesi söz konusu düzenlemeyle alakalı değerlendirmesine oldukça yerinde bir şekilde yatırım indiriminde meydana gelebilecek bir değişikliğin doğrudan vergi matrahı ve miktarında netice doğuracağını ifade ederek başlamıştır. Dolayısıyla konu unsuru yönünden bir değerlendirme yapılacak olması ihtimalinde Yüksek Mahkemenin temel öğe vasfını taşıyor olması nedeniyle yatırım indirimine dair düzenlemelerin kanunla yapılması gerektiğini ve mevcut düzenleme bazında idareye çok geniş takdir

---

654 Özbudun, s.387-391; Teziç, Anayasa Hukuku, s.233-244; Ahmet G. Kumrulu, "Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Nedeniyle Vergi Borcunda Objektif Sorumluluk Esasına Dayanan Teselsül", **TBBD**, 1(3), 1988, (Teselsül), s.435.

655 Kumrulu, Teselsül, s.435.

656 "Hukuk devleti ilkesinin bir başka gereği ise kanunların kamu yararı amacını gerçekleştirmek üzere çıkarılmasıdır. Anayasa Mahkemesinin kimi kararlarında kamu yararı kavramından ne anlaşılması gerektiği ortaya konulmuştur. Buna göre kamu yararı, genel bir ifadeyle bireysel, özel çıkarlardan ayrı ve bunlara üstün olan toplumsal yararı ifade etmektedir. Kanunun amaç öğesi bakımından Anayasa'ya uygun sayılabilmesi için kanunun çıkarılmasında kamu yararı dışında bir amacın gözetilmemiş olması gerekir. İlgili yasama belgelerinin incelenmesinden kanunun kamu yararı dışında bir amaçla çıkarılmış olduğu açıkça anlaşılabiliyorsa amaç unsuru bakımından Anayasa'ya aykırı olduğu söylenebilir. Kanun koyucunun kamu yararı amacıyla hareket edip etmediği ancak ilgili yasama belgeleri incelenerek ve kuralın objektif anlamına bakılarak tespit edilebilir." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2016/140, K: 2017/92, T: 12.4.2017, para.6, R.G. tarih ve sayısı: 25.5.2017-30076.

657 Bu husus Anayasa Mahkemesinin bir kararında da şu şekilde ifade edilmektedir: "…bir düzenlemenin kamu yararına yönelik olarak yapılmış olması, onun Anayasa'ya uygunluğu bakımından tek başına yeterli değildir." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2017/27, K: 2017/117, T: 12.7.2017, para.26, R.G. tarih ve sayısı: 22.9.2017-30188.

658 Teziç, Kanun Kavramı, s.117.

659 Söz konusu düzenleme GVK'nın ek 2. maddesine 3239 sayılı Kanun'un 46. maddesi ile eklenmiştir.

660 Bahsi geçen kararın Yüksek Mahkemenin eleştiri konusu yapılan yaklaşımına örnek teşkil ettiği yönünde bkz. Bahçeci, Düzenleyici İşlem, s.99.

yetkisi tanındığı gerekçesiyle Anayasaya aykırılık vargısına ulaşması gerekirdi. Fakat Yüksek Mahkeme böyle yapmayıp norm denetimine amaç unsuru bağlamında devam edip şu ifadelere yer vererek düzenlemenin Anayasaya uygun olduğunu kanısına varmıştır[661]:

> "Ancak, kanun koyucu böyle bir yöntemi, müteşebbisleri ekonomik kalkınmanın temel unsuru olan yatırımları arttırmaları için bir teşvik tedbiri olarak kullanmakta kamu yararı görmüştür. Pek çok ülkede kullanılan bu teşvik aracı ülkemiz vergi mevzuatına...hükümlerle getirilmiş ve bu hükümler...değişikliğe uğramıştır. Bu değişiklikler sonucu ortaya çıkan nihaî hükümlerde yatırım indiriminin mahiyetini, indirimden yararlanacak mükellefleri, indirimden yararlanma şartlarını, yatırım indiriminin nispetini, yatırım indirimi ile ilgili kurallara uyulmaması halinde uygulanacak müeyyide ve işlemleri açık seçik belirlemiş bulunmaktadır. Temel hukuki çerçevesi kanunlarla düzenlenmiş olan yatırım indirimi sistemi ile ilgili uygulama esaslarının Maliye ve Gümrük Bakanlığı ile Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı'na bırakılmasında Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasına ve 7. maddesine aykırı bir durum yoktur. Sözkonusu düzenleme uyarınca Maliye ve Gümrük Bakanlığı ile Devlet Planlama Teşkilatı'nın müşterek kararına bırakılan hususlar, zamanla değişen ekonomik şartlar karşısında, bu temel ilkelerin uygulama esaslarıdır. Bu nedenle Anayasa'ya herhangi bir aykırılık sözkonusu değildir."

2. 2. 1. 1. 2. 2. 2. 2. Vergi İdaresine Tanınan Düzenleme Yetkisinin Sınırları Net Bir Şekilde Çizilmeli

Daha önce de ifade edildiği üzere[662], vergi hukuku alanında genel idare hukukunda olduğu gibi düzenleyici işlemler yapma noktasında idareye takdir yetkisi tanınması mümkün ve hatta vergi kanunları ile her detayın kurallaştırılması mümkün olmadığından zorunluluk taşır. Fakat vergi hukukunun düzenleme alanı içerisine giren ve kanunla hükme bağlanması gereken konularda idareye geniş derecede yani sınırları belirsiz mahiyette takdir yetkisi tanınmaması gerekir. Aksi takdirde hem vergilerin kanuniliği hem de hukuki belirlilik ilkelerine aykırı hareket edilmiş olur[663].

Bahsi geçen konularda yani verginin gerek kurucu gerekse usuli temel öğelerinde idareye tanınacak takdir yetkisinin dar kapsamlı olabilmesi için her şeyden evvel bu konulardaki düzenleme yetkisinin tümüyle/kül halinde idareye aktarılmaması gerekir[664]. Zira böyle bir durumda ilgili konuların kanunla düzenlendiğinden herhalde söz edilemeyecektir.

Ayrıca kanunun içeriğinde temel öğelere dair somut ölçüt ve kayıtlara yer verilerek idarenin o konularda hareket kabiliyetinin sınırlandırılması gerekir. Bu noktada ise öğretide ileri sürülen şöyle bir standart esas alınabilir: İdareye düzenleme yetkisi tanınan konu ile alakalı kanun nezdinde öyle ölçüt ve kayıtlar getirilmiş olmalı ki, idarenin ileride çıkaracağı düzenleyici işlem idari yargının önüne geldiğinde yargı organı bu işlemi kanundaki ölçüt ve kayıtlar çerçevesinde

---

661 Anayasa Mahkemesi, E: 1986/5, K: 1987/7, T: 19.3.1987, R.G. tarih ve sayısı: 12.11.1987-19632.

662 Bkz. yukarıda 2.2.1.1.2.2.2.

663 Adnan Gerçek, "Vergileme Alanında Bakanlar Kurulu Kararlarının Hukuki Sınırı: ÖTV Açısından Bir İnceleme", **Vergi Sorunları Dergisi**, (204), 2005, s.118-119; "…malî yükümlülük konusunda sınırları belirsiz yetkiler tanınması, Anayasa Koyucunun gerçek amacını aşan ve kimi sakıncaların doğmasına yol açan bir sonucu oluşturur." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 1976/54, K: 1977/8, T: 3.2.1977, R.G. tarih ve sayısı: 8.5.1977-15931.

664 Bahçeci, Düzenleyici İşlem, s.18, 20, 102-105.

denetleyebilmelidir. Bu standardın esas alınması vergilerin kanuniliği ile hukuki belirlilik ilkelerinin yanı sıra idarenin her türlü eylem ve işlemin yargı denetimine tabi olacağını hükme bağlayan Anayasa'nın 125. maddesinin ilk fıkrası bakımından da bir gereklilik olarak karşımıza çıkmaktadır[665].

Fakat vergi kanunlarında buraya kadar sözü edilen hususlara riayet edilmeksizin ihdas edilmiş pek çok düzenleme örneği mevcuttur[666]. Bu düzenlemeler vasıtasıyla özellikle Hazine ve Maliye Bakanlığına kanunla düzenlenmesi gereken konularda sınırları tayin edilmemiş surette düzenleyici işlem yapma yetkisi tanındığı görülmektedir. Burada tüm bu düzenlemelerin tek tek ele alınması mümkün olmamakla birlikte belli başlı örnekler üzerinden hareket edilecektir.

İlk olarak, KVK'nın 4. maddesinin ilk fıkrasının m) bendinde düzenlenen bir muafiyet bünyesinde Hazine ve Maliye Bakanlığına tanınan yetki üzerinde durulabilir. Mezkûr düzenlemede "Münhasıran bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar" vergiden muaf tutulmuş ve hemen akabinde parantez içerisinde "Bunların vergi muafiyetinden yararlanmasına ve muafiyetlerinin kaybedilmesine ilişkin şartlar Maliye Bakanlığınca belirlenir." hükmüne yer verilmiştir. Normal şartlar altında vergi yükümlüsü olan kişi ya da kurumların vergiden bağışık tutulması manasına gelen vergi muafiyeti kurumu, bir üst başlıkta da değinildiği üzere, verginin kurucu temel öğelerindendir. Bu konuda parantez içerisindeki hükümde olduğu gibi Hazine ve Maliye Bakanlığına ilgili muafiyetten yararlanma ve bunun sona ermesi şartlarının tayin edilmesi imkanının tanınması bariz bir şekilde vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık taşır. Zira burada vergi bahsi geçen muafiyet bakımından düzenleme yetkisi tümüyle Bakanlığa devredilmiştir[667].

Diğer bir örnek, Hazine ve Maliye Bakanlığına temel haklara dokunur mahiyetteki bazı konularda geniş derecede takdir yetkisinin tanındığı VUK'un mükerrer 257. maddesi nezdinde verilebilir. Gerçekten de bahsi geçen düzenlemede yükümlülere mali külfet yüklemek suretiyle mülkiyet haklarına müdahale niteliğini taşıyan pek çok konuda herhangi somut ölçüt ve kayıt içermeksizin Hazine ve Maliye Bakanlığına düzenleyici işlem yapma yetkisinin verildiği görülmektedir. Bunların tamamı üzerinde burada ayrıntılı bir şekilde durulamayacak olmakla birlikte içlerinde en çok dikkat çekenlerinin ele alınması mümkündür. Bunlardan ilki, hükmün ilk fıkrası

---

665 Güneş T., s.141-142; Duran, Hukuk Düzeni I, s.15-16; Uygun, Temel Hak, s.94-95; Bahçeci, Düzenleyici İşlem, s.21-23.

666 Öyle ki, içerisinde bulunulan tablo karşısında öğretide vergilerin kanuniliği ilkesinin yerini *"vergilerin kararliliği ilkesinin"* aldığı yönünde eleştiriler yapılmaktadır. Bkz. Yusuf Karakoç, "Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları (Düzenleme-Uygulama-Yargılama)", **19. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Uludağ Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, Antalya, 2004, s.108.

667 Bakanlığa düzenleme yetkisi tanınırken sınırlamaya yönelik hiçbir ölçüt ve kayda yer verilmediği yönünde bkz. Bahçeci, Düzenleyici İşlem, s.199.

çerçevesinde[668] Bakanlığa vergi kanunlarında tutulması veya düzenlenmesi zorunlu kılınan defter ya da belgelere ilaveler yapabilme yetkisinin verilmesidir. Böylece Bakanlık vergi kanunlarında zikredilmemiş bir defter yahut belgenin tutulması ya da düzenlenmesi noktasında yükümlülere zorunluluk getirebilir. Bakanlığa ek defter tutma veya belge düzenleme zorunluluğu getirebilme yetkisi kanunla tanınırken herhangi bir ölçüt ya da kayda yer verilmemiştir. Bu sebeple Bakanlık dilediği defter yahut belgeyi tutma veya düzenleme bakımından yükümlülere istediği zaman zorunluluk ihdas edebilecek ve bu zorunluluğu yine dilediği zaman kaldırabilecektir. Ek defter tutma ya da belge düzenleme zorunluluğu getirilmesi yükümlülerin vergi beyan ve ödeme masraflarını arttıracak ve onlar için mali külfet niteliğini taşıyacaktır. Mülkiyet hakkına bu yönde getirilecek bir kısıtlama ise ancak kanunla yapılabileceğinden mezkûr konuda Bakanlığa hiçbir ölçüt ve kayıt getirmeksizin yetki tanınması Anayasaya aykırılık taşır. Ayrıca burada Bakanlığa tanınan yetki, kanunun genişletilmesi mahiyetini de taşıyacağından yasama yetkisinin devrine de yol açmakta ve az önce sözü edilen aykırılık saptamasını daha da berrak bir hale getirmektedir[669] [670].

Bakanlığa tanınan bu yetki Anayasa Mahkemesince 1991 yılında norm denetimine tabi tutulmuş fakat Anayasaya aykırı görülmemiştir. Kararın içeriğine bakıldığında, Yüksek Mahkemenin gerekçesini iki ayrı argümana dayandırdığı görülmektedir. Bunlardan ilki düzenlemenin amacı, ikincisi ise Bakanlığa verilen yetkinin temel öğelere ilişkin değil de ayrıntılara yönelik ve kanunda sınırlandırılmış olmasıdır. Yüksek Mahkeme sözü geçen argümanlardan ilki üzerinde önemle durmuş ve tanınan düzenleme yetkisinin niçin getirildiğini ve hatta böyle bir yetki tanınması halinin zorunluluktan kaynaklandığını ortaya koymaya çalışmıştır[671]. Diğer argüman

---

668 Hükümde Bakanlığın "Mükellef ve meslek grupları itibariyle muhasebe usul ve esaslarını tespit etmeye, bu Kanuna göre tutulmakta olan defter ve belgeler ile bunlara ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi zorunlu bilgileri belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya; bedeli karşılığında basıp dağıtmaya veya üçüncü kişilere bastırıp dağıtmaya veya dağıttırmaya, bunların kayıtlarını tutturmaya, bu defter ve belgelere tasdik, muhafaza ve ibraz zorunluluğu getirmeye veya kaldırmaya, bu Kanuna göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgelerin tutulması ve düzenlenmesi zorunluluğunu kaldırmaya" yetkili olduğu öngörülmektedir.

669 Erol Çırakman, "Vergi Hukukundaki Gelişmeler Konulu Toplantının Birinci Gündemindeki Konuşması", **Vergi Hukukundaki Gelişmeler**, Ankara: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını, 1991, s.74; Güneş G., Yasallık, s.148-149; 70-71; Doğrusöz, Bölüşüm, s.70-71; Üstün, Takdir Yetkisi, s.273; Bahçeci, Düzenleyici İşlem, s.190 vd.

670 "…bana kanun diyecek ki "Bumin Bey, sen bilanço usulüne uygun defter tutacaksın," VUK bunu yazacak, sonra Maliye Bakanlığı diyecek ki "bilanço defterini kaldırdım ben, sen öz bilanço defteri tut"…Bunun bu kadar basit olmaması gerektiğini düşünüyorum. Anayasa'nın bu kadar yetki devrine cevaz verdiğini düşünmüyorum." Bkz. A. Bumin Doğrusöz, "Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler Sempozyumu'nun Dördüncü Oturumundaki Konuşması", Feridun Yenisey vd. (Ed.), **Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2012, s.319.

671 "Ek belge istemek yetkisi, yükümlülerin ekonomik ve teknik gereklere uymayan ya da normal ve alışılmış sayılmayacak bir sav ile karşılaşmamaları için önceden alınmış bir önlem niteliğinde olup, vergi yitik ve kaçağını önlemek amacı dışına taşmamaktadır…Vergi Usul Yasası'nda yükümlülerin vergilendirme ile ilgili olgu ve işlemler için düzenleyecekleri ve isteyecekleri belgeler kapsamlı ve ayrıntılı olarak saptanmış olmasına karşın ayrıca "Mükerrer 257. madde" ile defter ve belge düzeni

bağlamında ise, yeni defter tutma ya da belge düzenleme zorunluluğu getirilmesi ile yükümlülerin temel hakları arasında bir bağın mevcut olmadığı ve düzenleme içeriğinde gerekli sınırlamaların bulunduğu saptamasını yapmıştır[672]. Ancak belirtmek gerekir ki, ilk argüman sebep ve amaç unsurları yönünden gerçekleştirilen norm denetimine tekabül etmekte olup Anayasa uygunluk saptaması bakımından tek başına yeterli değildir. İkinci argüman ise, konu unsuru yönünden yapılan bir denetimle alakalıdır. Fakat mahkeme bu argümanla ilgili olarak sadece tespitte bulunmuş olup bu yönde bir tespite ulaşmanın dayanak ve sebeplerini ortaya koymamıştır. Bu nedenle Yüksek Mahkemenin kararını yerinde görmemekteyiz.

VUK'un mükerrer 257. maddesinde yer alan ve burada irdelenmesi gereken diğer bir yetki devri örneği, yine ilk fıkra çerçevesinde Bakanlığa vergi kanunları ile tutulması ve düzenlenmesi zorunlu kılınan defter ve belgeler bakımından bu zorunluluğu kaldırabilme yetkisinin tanınmasıdır. Bakanlık bu yetkiye dayanarak bizzat kanunla getirilen bir zorunluluğu ortadan kaldırabilme yetkisiyle donatılmıştır. Diğer bir ifadeyle, Bakanlık kendisine verilen bu yetki doğrultusunda kanunu değiştirebilme kudretine sahip olmaktadır. Bu çerçevede mezkûr yetki bariz bir şekilde yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesine aykırılık taşır[673].

Diğer bir örnek, verginin kurucu temel öğelerinden olan vergi sorumluluğu müessesine dair Hazine ve Maliye Bakanlığına KDVK ile 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu (ÖTVK) nezdinde tanınan sınırları çizilmemiş bir düzenleme yetkisidir. Nitekim KDVK'nın 9. maddesinin

---

alanında Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na geniş bir düzenleme yetkisi verilmesinin zorunluluktan kaynaklandığı ve belgelerde düzen ve disiplinin bu biçimde etkinleştirilmek istendiği ortadadır…Yasakoyucunun idareye yükümlülerin sosyal, kültürel ve ekonomik alışkanlıklarını dikkate alarak, vergi kayıp ve kaçağını önlemek amacıyla günün değişen koşullarına göre, ekonomik ve teknik gereklere uymayan ya da olayın özelliğine göre normal ve kabul edilebilir bir durumun ortaya çıkmasında Yasa'da öngörülen belge düzeninin disiplin altına alınması için ek önlemler almaya yetki vermesi, daha öncede açıklandığı üzere, genel yönetim esaslarının gereğidir…idare, belge düzeninde değişiklik yapmakla yasanın uygulanmasına açıklık getirmekte ve vergi kaçırılmasını önlemeye çalışmaktadır. Çünkü asıl olan herkesin gelir elde ettiği kadar vergi ödemesidir. Bakanlığa verilen yetki vergi kaçırmayı önleyici bir oto kontrol sağlamayı amaçlamaktadır." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 1990/29, K: 1991/37, T: 15.10.1991, R.G. tarih ve sayısı: 5.2.1992-21133.

672 "İptali istenen kuralda Vergi Usul Yasası'nın öngördüğü düzenlemeyi değiştirecek biçimde verilmiş, sınırları belirsiz bir yetki yoktur…Vergi Usul Yasası'nın mükerrer 257. maddesiyle, belge düzeniyle ilgili temel gereklerin, örneğin noter tarafından onama ya da anlaşmalı basımevlerinde basım gibi yöntemlerin belirtilmesi ve bu konularda yalnız uygulamayla ilgili ayrıntıları belirlemenin Bakanlığın düzenlemesine bırakılması Anayasa'ya aykırılık oluşturmamaktadır…İtiraz konusu kurallar Maliye Bakanlığı'na verilen…günlük olayların izlenmesine, teknik ya da ayrıntıya ilişkin konuların düzenlenmesine yönelik bulunması karşısında yasama yetkisinin devri niteliğinde değildir…İtiraz konusu kuralla Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na verilen yetki, vergi kayıp ve kaçağını önlemek amacıyla tutulmakta olan defter ve belgelere ilaveten tutulması ve düzenlenmesi uygun görülen defter ve belgelerin mahiyet, biçim ve içeriğini belirlemeye ve bunlarda değişiklik yapmaya ilişkindir. Konunun kişinin temel haklarıyla doğrudan ilgisi yoktur…idareye verginin yükümlüsü, konusu, matrahı ve vergiyi doğuran olay gibi temel öğelerinde değişiklik yapmaya yetki vermediğinden, Anayasa'nın 73. maddesine aykırı değildir." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 1990/29, K: 1991/37, T: 15.10.1991, R.G. tarih ve sayısı: 5.2.1992-21133.

673 Çırakman, s.74; Aynı yönde bkz. Bahçeci, Düzenleyici İşlem, s.192.

ilk fıkrasında "Mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir." hükmüne yer verilmiştir. Bu düzenlemenin tamamıyla benzer haline ÖTVK'nın 4. maddesinin 2. fıkrasında da yer verilmiştir. Her iki vergi bakımından da Bakanlığa vergi sorumluluğu ihdas etme noktasında çok geniş bir takdir yetkisi tanınmaktadır. Öyle ki, düzenleme lafzında geçen *gerekli görülen haller* ifadesi bu durumu net bir şekilde göstermektedir. Yine sorumluluk ihdasının vergi alacağının güvence altına alınması amacına dönük olması da tanınan yetkiyi sınırlandırmaya yönelik herhangi bir ölçüt yahut kayıt içerecek mahiyette değildir. Nitekim vergi sorumluluğu müessesinin varlık sebeplerinden birisi zaten sözü edilen gayenin hayata geçirilmesidir[674]. Dolayısıyla ilgili düzenleme bazında vuku bulan yetki devrinin Anayasaya uygun bulunduğundan söz edilemeyecektir[675].

Mezkûr başlık altında Hazine ve Maliye Bakanlığına verginin temel öğelerine dair sınırları çizilmemiş şekilde devredilen düzenleme yetkisi örneklerinden söz edildikten sonra, Anayasa'nın 73. maddesinin son fıkrasında Cumhurbaşkanına vergilerin kanuniliği ile hukuki belirlilik ilkelerini ihlal eder düzeyde tanınabilecek takdir yetkisi örneklerinden söz etmek gerekir. İlgili hüküm çerçevesinde Cumhurbaşkanına verginin yalnızca bir kısım temel öğelerinde değişiklik yapabilme yetkisi tanınmıştır. Ayrıca bu yetkinin kullanılabilmesi için kanunla Cumhurbaşkanına yetki verilmesi ve değişiklik yapılabilecek aşağı ve yukarı sınırların ilgili kanunda açıkça gösterilmesi gerekir. Böylece bazı temel öğelerde Cumhurbaşkanına Anayasal düzeyde tanınmış olan yetkinin kanunla nasıl sınırlandırılacağı, bizzat Anayasa'da gösterilmiştir. Fakat bazen vergi kanunlarında öyle aşağı ve yukarı sınırlar tayin edilmektedir ki, bu durum ilgili temel öğelerde değişiklik yapılabilmesi yetkisini aşmaktadır. Bu gibi hallerde Cumhurbaşkanına oldukça geniş ve aynı zamanda keyfi kullanıma müsait bir takdir yetkisi tanınmış olmaktadır. Dolayısıyla

---

674 Bu yönde bkz. Üstün, Takdir Yetkisi, s.276.

675 Bu yönde bkz. Akif Erginay, **Vergi Hukuku: İlkeler Vergi Tekniği Türk Vergi Sistemi**, 10. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 1982, (Vergi Hukuku), s.66; Öncel, s.41; Karakoç, Vergi Hukuku, s.163.

Cumhurbaşkanına görünüşte olmasa da fiilen vergi koyma yahut kaldırma mahiyetini taşıyacak surette değişiklik yapma yetkisi tanınmamalıdır[676] [677].

Anayasa Mahkemesinin de bu konuda benzer gerekçeyle vermiş olduğu bir iptal kararı bulunmaktadır. Kararda norm denetimine tabi tutulan düzenleme, Bakanlar Kuruluna 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun (MTVK) 10. maddesine eklenen bir hükümle verilen ve çeşitli şekillerde saptanan vergi miktarlarını yirmi katına kadar arttırabilme yetkisidir. Bilindiği üzere, motorlu taşıtlar vergisi spesifik matrahlı bir vergi olup tarifede taşıtın cinsi, yaşı gibi birtakım ölçütler etrafında maktu bir şekilde vergi miktarlarına yer verilmektedir. Norm denetimine tabi tutulan yirmi katına kadar artırma yetkisi esas itibariyle ya tarifelerde yazılı vergi miktarları ya da bu miktarlara yeniden değerleme oranının uygulanması suretiyle bulanacak vergi miktarları veyahut da yine Bakanlar Kurulunun MTVK'nın 10. maddesi doğrultusunda yeniden değerleme oranında yüzde ellisini aşmamak ve yüzde yirmisinden az olmamak üzere tespit edeceği yeni oranların tarifedeki tutarlara tatbiki ile bulunacak vergi miktarları üzerinde uygulanabilecektir. Esasında vergi miktarı yürütmenin, Anayasa'nın 73. maddesinin son fıkrası uyarınca, üzerinde değişiklik yapabileceği bir temel öğe değildir. Fakat bir önceki başlıkta da değinildiği üzere, Anayasa Mahkemesinin bu konuda aksi yönde içtihatları bulunmaktadır. Mezkûr içtihadında da vergi miktarı temel öğe midir hususuna hiç girmemiştir. Ancak Bakanlar Kuruluna tanınan söz konusu yetki yasama yetkisinin devrine yol

---

676 Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, Yeni Yasalara Göre Güncelleştirilmiş 8. Baskı, İstanbul: Batı Türkeli Yayıncılık, 2004, s.367; Güneş G., Yasallık, s.185-187; Ömer Faruk Batırel, "Türk Vergilemesinin Çağdaşlığına Uymayanlar", **Vergi Dünyası**, (230), 2000, http://www.vergidunyasi.com.tr/, 22 Eylül 2021; M. Aykut Kelecioğlu, "Vergi Kanunları ile Bakanlar Kuruluna Tanına Yetkilerin Vergilendirmede Kanunilik ve Belirlilik İlkeleri Çerçevesinde İrdelenmesi, **Yaklaşım**, (105), 2001, https://www.yaklasim.com/, 12 Eylül 2021; Billur Yaltı, "1923'ten 2003'e "Kazandıklarımız": "Cumhuriyet Hukuku" "Kazanamadıklarımız" "Hukukun Cumhuriyeti" Vergi Hukukunda Geldiğimiz Yere Yakın Tarihten Bakmak: Panaromik Bir Çalışma", **Cumhuriyetin Kuruluşundan Bugüne Türk Hukukunun Seksen Yıllık Gelişimi**, Ankara: AÜHF Yayınları No: 538, 2003, (Panaromik), s.105; Öz E., Kanunilik, s.187; Yusuf Ziya Taşkan, **Vergi Yönetiminin Düzenleyici İşlemleri**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2010, (Düzenleyici İşlem), s.38-39; Ümit Süleyman Üstün, **Türkiye'de Vergi ve Bütçe Hakkı: Cumhurbaşkanlığı Sistemi Sonrasında Vergi(leme) ve Bütçe(leme) Hakkının Görünümü**, Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık, 2019, (Vergi ve Bütçe Hakkı), s.147-155; Murat Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021, s.113.

677 Burada sözü edilen husus esas itibariyle aşağı ve yukarı sınırlar arasındaki makasın ölçülülüğü ile alakalıdır. Fakat hem belirlilik hem de öngörülebilirlikle bağlantılı bir husus daha bulunmaktadır. O da makas genişledikçe aşağı sınırdan yukarı sınıra ya da yukarı sınırdan aşağı sınıra bir seferde cereyan edecek sıçramalarda herhangi bir eşiğin bulunmamasıdır. Bu durum önemli bir meseledir. Zira aşağı sınırın tercih edilmesinin akabinde yürütme organınca birden yukarı sınıra çıkılması ya da tam tersinin vuku bulması hukuki güvenliği bozmaya müsait bir yapıdadır. Bkz. Billur Yaltı, "Anayasa Mimarisinde Yeni Bir Yapıtaşı: Mahalli İdarelerin Tali Vergilendirme Yetkisi Üzerine Değerlendirmeler", Feridun Yenisey vd. (Ed.), **Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2012, (Anayasa Mimarisi), s.362-363; Dolayısıyla kanunla yürütmeye yetki tanınırken makasın ölçülü tutulması hukukun güvenilirliği bakımından oldukça kritik bir gereksinim olarak karşımıza çıkmaktadır. Bkz. Üstün, Vergi ve Bütçe Hakkı, s.152.

açacak ve aynı zamanda keyfiliğe sebebiyet verecek nitelikte görülerek hem vergilerin kanuniliği hem de hukuki güvenlik ilkelerine aykırı bulunmuştur[678].

Burada son olarak herhangi bir vergi kanunu ile belirlenmiş vergi oranının sıfıra indirilebilmesi noktasında Cumhurbaşkanına yetki tanınması hususuna değinmek gerekir. Öğretide verginin kaldırılması şeklinde mütalaa edilip edilemeyeceği tartışmalı olan[679] böyle bir yetki devrine ilişkin Anayasa Mahkemesinin yaklaşımı

> "…vergi oranlarının, kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde Bakanlar Kurulunca değiştirilebilmesi, mevcut ekonomik koşulların özelliklerine göre önemli sosyo-ekonomik amaçlara ulaşabilmek için gereklidir. Bir vergi oranının sıfıra indirilmesi, hiçbir zaman o verginin kaldırıldığı anlamına gelmez. Bu durumda vergi bir kurum olarak devam etmekte olup Bakanlar Kurulu, ekonomik şartlara göre istediği zaman bu oranı yeniden kanunla belirlenen düzeye yükseltebilir."

şeklindedir[680].

---

678 "Vergilendirmede esas kural, vergilerin kanunla konulup, kaldırılması ve değiştirilmesidir. Nitekim 73. maddenin son fıkrasına ilişkin gerekçede vergi yükünün muaflığı ve istisnaların zamanla artan oranla düşmesini engellemek üzere kanunla Bakanlar Kurulu'na yetki verilmesinin kabul edildiği belirtilmiştir. Ancak Bakanlar Kurulu'na tanınan yetkinin çok geniş olması, verginin yasallığı ilkesinin zedelenmesine yol açarak yasama yetkisinin yürütme organına devri sonucunu doğurabileceğinden kabul edilemez…Bakanlar Kurulu'na bir de bu tutarları yirmi katına kadar artırma yetkisinin verilmiş olması, yasama yetkisinin devrine yol açan ve vergi adaleti ile bağdaşmayan ölçüsüz bir düzenlemedir…yirmi katına kadar arttırılabilmesi için Bakanlar Kurulu'na yetki verilmesi, keyfi bir uygulamaya neden olabileceğinden hukuk güvenliği ilkesi ile de bağdaşmamaktadır." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2001/36, K: 2003/3, T: 16.1.2003, R.G. tarih ve sayısı: 21.11.2003-25296.

679 Cumhurbaşkanına böyle bir yetki tanınmasının vergilerin kanuniliği ilkesini ihlal etmeyeceği yönündeki görüşler için bkz. Nami Çağan, "Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi", **Anayasa Yargısı Dergisi**, 1, 1984, (Türk Anayasası), s.174-175; Gerçek, Takdir Yetkisi, s.101; Üstün, Takdir Yetkisi, s.205; Yunus Emre Yılmazoğlu, **Vergilendirme Alanında Bakanlar Kuruluna Verilen Yetkiler ve Sınırları: Yargı Kararları Işığında Bir İnceleme**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2011, s.141; Verginin kaldırılması mahiyetini taşıyıp vergilerin kanuniliği ilkesini ihlal edeceği yönündeki görüşler için bkz. Veysi Seviğ, "Vergi Hukukundaki Gelişmeler Konulu Toplantının Birinci Gündemindeki Konuşması", **Vergi Hukukundaki Gelişmeler**, Ankara: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını, 1991, s.98; Güneş G., Yasallık, s.30-31, 186; Batırel, http://www.vergidunyasi.com.tr/, 22 Eylül 2021; Yürekli, s.290; Oktar, Totolojik, s.169-170; Bazı yazarlar ise, vergi oranını sıfıra indirme yetkisi tanınmasının farklı ihtimaller bağlamında verginin kaldırılması anlamına geleceğini ya da gelmeyeceğini savunmaktadırlar. Nitekim Doğrusöz'e göre, gerçekleştirilen vergi kesintisi eğer tahsil yöntemi olarak işlev görüyorsa, sıfıra indirme yetkisi verginin kaldırılması anlamı taşır. Söz gelimi, gelir vergisi açısından yıllık beyanname verilmesi gerekmeyen ve nihai vergilendirme mahiyeti taşıyan bir vergi kesintisi bakımından vergi oranı sıfıra indirilirse, vergi kaldırılmış olacaktır. Fakat yıllık beyanname verilmesi gereken bir ihtimalde vergi oranı sıfıra indirilse de vergi yıllık beyannamede gösterilip ödeneceği için verginin kaldırılmasından söz edilemez. Bkz. A. Bumin Doğrusöz, **Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme "Stopaj"**, İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayın No: 3, 1992, s.188; Yakar ve Budak'a göre ise, vergi oranı sıfıra indirildiğinde yükümlünün vergi borcunu ödemek olan maddi ödevinin yanı sıra şekli ödevleri de ortadan kalkmakta ise vergi kaldırılmış olur. Ancak şekli ödevler yükümlü açısından varlığını devam ettiriyor ise verginin kaldırıldığından söz edilemez. Bkz. Soner Yakar ve Tamer Budak, "Bakanlar Kurulunun Vergi Oranını Belirleme Yetkisinin Alt Sınırı: "Sıfır Oran"ın Anlamı", **ÇÜSBED**, 22(1), 2013, s.409.

680 Anayasa Mahkemesi, E: 1986/5, K: 1987/7, T: 19.3.1987, R.G. tarih ve sayısı: 12.11.1987-19632.

Belli bir verginin oran itibariyle Cumhurbaşkanınca sıfıra indirilebilecek olması, her ne kadar teknik manada verginin kaldırılması olarak değerlendirilemese de fiilen bu sonucu doğurmaktadır[681]. Cumhurbaşkanı sıfıra indirdiği oranı daha sonra tekrar yükseltme yetkisine sahip olduğundan, verginin alınamayacağı sürenin takdiri de bizzat Cumhurbaşkanına ait olmaktadır[682]. Sözü edilen tablo Cumhurbaşkanına tanınan takdir yetkisinin genişliğini ve keyfi uygulamalara müsait bir yapıya sahip olduğunu göstermektedir. Bu nedenle böyle bir yetkinin yasama organı tarafından yürütmeye tanınmaması gerektiği ifade edilmelidir.

2. 2. 1. 1. 2. 2. 2. 3. Vergi Kanunları İçerik İtibariyle Aşırı Muğlak Kavram ya da Geniş İfadeler İçermemeli ve Düzenleme Konusunun Belli Bölümlerinde Sessiz Kalmamalı

Vergi kanunlarının yazımında tipleştirmeye başvurulması[683] kaçınılmaz bir olgu olsa da gerek verginin temel öğelerinin kurallaştırılması gerekse yürütmeye tanınacak düzenleme yetkisinin sınırlarının çizilmesi sırasında aşırı muğlak kavram ya da geniş ifadelerin kullanımından kaçınılması gerekir. Aksi takdirde vergi idaresinin keyfi ve takdiri uygulamalarına kapı aralanmış olur ki, bu durum ne vergilerin kanuniliği ne de hukuki belirlilik ilkesine uygunluk taşır.

Bu noktada Anayasa Mahkemesinin denetimine tabi tutulan ve kalkınma ajanslarına vergi muafiyeti tanıyan bir düzenlemede geçen ifadenin değinilen ilkeler yönünden ele alınması mümkündür. Kalkınma ajanslarına yönelik hükümler getiren 5449 sayılı Kanun'un 26. maddesinde şöyle bir ifadeye yer verilmişti: "Ajanslar: bu Kanunun uygulanmasıyla ilgili iş ve işlemlerde her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır." Hükmün lafzına bakıldığında, ajanslar yönünden uygulanacak muafiyetin tayininde belirleyici ifadenin *"bu (5449 sayılı) Kanunun uygulanmasıyla ilgili iş ve işlemler"* olduğu net bir şekilde görülmektedir. Fakat mezkûr ifade o kadar geniştir ki, verginin temel öğelerinden biri olan muafiyet kurumu somut düzenleme bağlamında kapsam ve içerik itibariyle belirsiz haldedir. Nitekim itiraz başvurusunda bulunan yargı mercii tarafından örnek olarak ifade edildiği üzere, ajansların satın alacakları taşıtlar için o zaman yürürlükte olan taşıt alım vergisi ya da sahibi oldukları taşınmazlar nedeniyle emlak vergisi gibi vergi, resim ve harçlardan muaf olup olmadıklarının belirgin olmadığı ortadadır. Anayasa Mahkemesi de vergilerin kanuniliği ve hukuki belirlilik ilkelerine yönelik birtakım ön açıklamalar yaptıktan sonra şu ifadelerle ilgili düzenlemeyi iptal etmiştir:

> "Kuralda muafiyetin tanındığı mükellef ve muafiyetin türü olmak üzere vergilendirme yönünden iki unsur bulunmaktadır. Her türlü vergi, resim ve harç muafiyeti ajanslara tanınırken, 5449 sayılı

---

681 Güneş G., Yasallık, s.30; Abdullah Tekbaş, "Bakanlar Kurulu'nun Vergi Oranlarını Sıfıra Kadar İndirilebilme Yetkisi Hakkında Bir Değerlendirme", **Vergi Sorunları Dergisi**, (172), 2003, s.130.

682 Çağan, Türk Anayasası, s.175.

683 Bu konu üzerinde bir sonraki başlıkta daha detaylı durulacaktır.

> Yasa'nın uygulanmasıyla ilgili iş ve işlemlerin neler olduğu açık olarak gösterilmemiştir. Yasa'nın uygulanmasıyla ilgili, vergi, resim ve harçtan muaf tutulacak iş ve işlemlerin niteliği, türü, kapsamı ve sınırı gibi unsurlar belirtilmemiş; vergi, resim ve harç türü ile muafiyet arasında bağlantı kurulmamıştır. Muafiyetin hangi amaçla, niçin, hangi sınır ve koşullarla yapıldığına ilişkin bir açıklık bulunmamaktadır."[684]

İptal kararının akabinde madde yeniden düzenlenmiş ve ajansların hangi mali yükümlülüklerden muaf oldukları açıkça hükme bağlanmıştır[685].

Yine KDVK'nın 14. maddesinin 3. fıkrasında hükme bağlanan ve vergi istisnası getiren bir düzenlemenin içeriğindeki oldukça muğlak bir kavramın vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına yapılan bir müdahaleyi kanuni dayanaktan yoksun bırakabileceğine dair *Bilnam İşletmecilik ve Ticaret A.Ş. Başvurusuna* dair karar üzerinde durmak gerekir. Mezkûr karara konu düzenleme ile 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun ihracat rejimi kapsamında yurt dışına çıkarılacak eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve soğutucu ünitesine sahip yarı römorkların depolarına yurt dışına çıkışlarında yapılacak motorin teslimleri vergiden istisna edilmiştir. Fakat aynı düzenlemede parantez içerisinde *"araçların ve soğutucu ünitelerin standart yakıt deposu miktarlarını aşmamak kaydıyla"* ifadesine yer verilerek istisna uygulaması *standart yakıt deposu* kavramına bağlı olarak sınırlandırılmıştır. Dolayısıyla mevzu bahis kavramın ifade ettiği sınırı aşmayan motorin teslimleri istisnadan yararlanacak, aşanlar ise yararlanamayacaktır. Ancak Kanunda bu kavrama dair ne bir tanıma ne de istisna tutarına ilişkin Cumhurbaşkanının değişiklik yapabileceği alt ve üst sınırlara yer verilmiştir. Bahsi geçen düzenlemenin devamı fıkrasında ise, istisna uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirleme noktasında Hazine ve Maliye Bakanlığına yetki tanınmıştır. Mezkûr istisnanın bir benzeri ÖTVK'nın 7/A maddesi ile ihdas edilmiş ve bu düzenlemede de Bakanlığa aynı yetki (usul ve esasları belirleme) tanınmıştır. Bakanlık da her iki vergi bakımından KDVK ve ÖTVK ile kendisine tanınan yetkiyi genel tebliğ düzenlemeleri[686] ile kullanmış ve mezkûr kavramın içeriğini Gümrük Kanunu çatısı altında düzenlenen bir istisna hükmü[687] (167. maddesinin 9. fıkrasının (c) bendi) ile doldurmuştur. Zira Gümrük Kanunu'ndaki bu hükümle *ulaşım araçları ile özel konteynerlerde mevcut bulunan akaryakıt ve madeni yağlar* açısından istisna getirilmiş ve Bakanlık genel tebliğ düzenlemelerinde KDVK ve ÖTVK'da geçen *standart yakıt deposu* kavramının, ilgili hükümde gümrük vergisi istisnası uygulanan standart depolar olduğunu belirtmiştir. Gümrük Kanunu'nun 167. maddesinde Cumhurbaşkanına istisna uygulamasına ilişkin birçok konuda yetki tanınmıştır. Konu

---

684 Anayasa Mahkemesi, E: 2006/61, K: 2007/91, T: 30.11.2007, R.G. tarih ve sayısı: 23.2.2008-26796.

685 "Ajans; alacaklarının tahsili, taşınır ve taşınmaz mallarının alım, satım, kiralama ve devri, mal ve hizmet alımları, proje ve faaliyet desteği kapsamında yapılacak işlemler ve düzenlenecek kâğıtlar ile ilgili olarak damga vergisi, harç ve fondan; yapılacak bağış ve yardımlar nedeniyle veraset ve intikal vergisinden muaftır."

686 100 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile 11 Seri No'lu ÖTV Genel Tebliği.

687 Her ne kadar Gümrük Kanunu'nda bahsi geçen vergi kolaylığı muafiyet olarak adlandırılsa da mahiyet itibariyle vergi konusunun bir kısmının vergi dışı bırakılması söz konusu olduğundan yukarıda istisna tabiri kullanılmıştır.

ile ilgili Bakanlar Kurulu kararında standart depo kavramına ilişkin tanıma ve farklı araçlar için üst sınırlara yer verilmiştir.

Başvuruya konu olayda ise, Bakanlığın yukarıda değinilen yaklaşımı doğrultusunda başvurucu aleyhine cezalı tarhiyatlar gerçekleştirilmiştir (para.11). Başvurucu bunlara karşı yargı yoluna başvurmuş ve bir kısmı lehine diğer bir kısmı ise aleyhine neticelenmiştir (para.12-21). Akabinde Anayasa Mahkemesine bireysel başvuruda bulunmuş ve Yüksek Mahkeme mezkûr başvuru kapsamında değerlendirmelerini vergilendirmenin mülkiyet hakkına müdahale taşıdığı gerekçesiyle mezkûr hak doğrultusunda yürütmüştür[688]. Yüksek Mahkemenin başvuruya dair hukuki değerlendirmesi müdahalenin kanuni bir dayanağının mevcut bulunup bulunmadığı diğer bir ifadeyle kanunilik kriterine yönelik olmuştur. Bahsi geçen kritere dair birtakım ön açıklamalara yer verdikten sonra (para.33-38) uyuşmazlığın kökenini meydana getiren istisna düzenlemesini ele alan Yüksek Mahkeme, oldukça yerinde bir şekilde iki hususa dair vurguda bulunmuştur. Bunlardan ilki, istisnanın düzenlendiği hüküm ile Bakanlığa tanınan yetkinin neyi ifade ettiğine ilişkindir. Yüksek Mahkeme sadece bu istisnaya dair olarak değil, vergi kanunlarında idareye pek çok konuda düzenleme yetkisi tanınırken sıkça (adeta klişe haline gelmiş bir şekilde[689]) dile getirilen *usul ve esasları belirleme* ifadesi ile alakalı şunları söylemektedir (para.77): "Bu yetki Kanun'un nasıl anlaşılması ve uygulaması gerektiğini açıklamakla sınırlıdır. Maliye Bakanlığına istisnanın kapsamını belirleme veya daraltma konusunda herhangi bir yetki ise verilmemiştir…kullanılan yetkinin istisnanın kapsamını belirleyici ve özellikle kapsamını daraltıcı nitelik taşımaması gerekmektedir." [690] Bir diğeri ise, KDVK'nın 19. maddesinde geçen "Diğer kanunlardaki vergi muaflık ve istisna hükümleri bu vergi bakımından geçersizdir. Katma değer vergisine ilişkin istisna ve muafiyetler ancak bu Kanuna hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir." hükmüdür (para.76). Sözü edilen vurguların akabinde ise, KDVK'nın ilgili düzenlemesi

---

688 "Vergilendirme işleminin mülkiyet hakkına müdahale teşkil ettiği hususunda tereddüt bulunmamaktadır…" Bkz. Bilnam İşletmecilik ve Ticaret A.Ş. Başvurusu, para.47.

689 Özgüven, Düzenleme Yetkisi, s.28.

690 Mezkûr ifade 1980'li yıllardan itibaren vergi kanunlarında kullanılmaya başlanmış (bkz. Şahnaz Gerek ve Ali Rıza Aydın, **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, Genişletilmiş 2. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2010, s.190.) ve neredeyse ihdas edilecek her yeni müesseseye dair düzenlemede kendisine yer bulacak bir kullanım seviyesine erişmiştir. Nitekim GVK bünyesinde, geçici maddelerdekiler de dahil, kırk iki kez mevzu bahis ifadenin kullanımına yer veriliyor olması bu saptamayı doğrular vaziyettedir. Tabi *usul* neyse de *esas* kavramının da bahsi geçen ifadede geçiyor oluşu asli konulara ilişkin düzenleme yetkisi de idareye tanınıyormuş gibi birtakım endişelere sebebiyet verse de (bu yönde bkz. Yaltı, Panaromik, 109; Cenker Göker, "Verginin Yasallığı İlkesi Kapsamında Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Üzerine", Ertuğrul Akçaoğlu ve İnci Solak Akman (Ed.), **Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan Cilt: II**, Ankara: Ankara Üniversitesi Yayınları No: 243, 2009, s.1041; bkz. A. Bumin Doğrusöz, "Verginin Yasallığı İlkesi (2)", **Dünya Gazetesi**, 2 Kasım 2017, https://www.dunya.com/, 21 Eylül 2021.) Anayasa Mahkemesinin sözü geçen ifadeye yönelik yapmış olduğu yukarıdaki yorum son derece yerindedir. Zira böyle bir yorum ile mevzu bahis ifadenin Bakanlığa Anayasal sınırları aşacak surette yetki tanınması manasına gelmediği gayet açık bir biçimde vurgulanmaktadır.

nezdinde bir belirsizlik halinin mevcut bulunduğunu ve bunun Bakanlık tarafından giderilmesinin vergilerin kanuniliği ilkesine aykırı olduğunu saptamıştır. Bu çerçevede de somut başvuru içeriğinde vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin Anayasa'nın 13, 35 ve 73. maddelerine aykırı olarak kanuni dayanaktan yoksun olduğu gerekçesi ile ihlal kararı vermiştir[691].

Aşırı muğlak kavram ya da geniş ifadelerin kullanımından kaçınılmasının yanı sıra gerek verginin temel öğelerinin kurallaştırılması gerekse yürütmeye tanınacak düzenleme yetkisinin sınırlarının çizilmesi sırasında bu konularla alakalı bazı hususlarda kanun koyucunun sessiz kalıyor olması da idarenin keyfi ve takdiri uygulamalarına zemin hazırlayabilir. Çünkü sessiz kalınan hususlar itibariyle idareye geniş takdir yetkisi tanınmış olabilmektedir[692]. Bu duruma ilişkin Anayasa Mahkemesinin iptalle neticelendirdiği, tarh zamanaşımının düzenlendiği VUK'un 114. maddesinin 2. fıkrasına ilişkin, önemli bir örnek söz konusudur. Bilindiği üzere, vergi borcu ilişkisinin çok uzun bir süre sürüncemede kalmasının sebep olacağı belirsizliği gidermek gibi çeşitli gayelerle[693] vergi borcunu sona erdiren bir hal olarak VUK'un 114. maddesinde tarh zamanaşımı müessesine yer verilmiştir[694]. Düzenlemenin ilk fıkrasına göre, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılını takip eden yılın başından itibaren beş yıllık süre zarfında tarh ve tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar. Bu sürenin dolmasıyla beraber artık vergi idaresinin vergiyi tarh ve tebliğ etme

---

691 "Somut olayda vergi kanunları ile ihracat rejimi kapsamında yurt dışına çıkarılacak eşyayı taşıyan belirli nitelikteki araçlara standart depoları esas alınarak teslim edilecek motorin miktarı kadar bir vergi istisnası getirildiği ancak anılan kanunlarda standart deponun tanımının yapılmadığı gibi her araç yönünden bu depoya teslim edilebilecek akaryakıtın miktarının belirtilmediği görülmektedir. Bu durum yurt dışına çıkarılacak eşyanın taşınmasında kullanılan araçların marka ve sınıf çeşitliliği nedeniyle uygulamada bir standardın oluşmasını güçleştirmekte ise de bu nedenle oluşan belirsizlik doğrudan 3065 sayılı Kanun'dan kaynaklanmaktadır. İdare ise belirsizliği ortadan kaldırarak bir standart oluşturmak amacıyla Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan tebliğ ile belirlenen istisna miktarını esas almıştır. Maliye Bakanlığının vergi kanunlarındaki belirsiz hükümleri bu şekilde yorumlayarak bir standart oluşturması, başka bir anlatımla alt ve üst sınırları belirtilmeyen bir istisnanın kapsamını belirlemesi vergilendirmede kanunilik ilkesine aykırıdır. Nitekim kanunda yer alan ve istisna miktarını belirleyen standart yakıt deposu kavramı çerçevesinde başvurucu tarafından aynı maddi olguya -taşımacılık istisnası- dayalı olarak açılan on yedi davadan on altısında derece mahkemeleri bu gerekçeyi esas alarak başvurucunun lehine karar vermiştir. Bu hâlde kanunda öngörülen istisnanın idare tarafından belirlenen limitler esas alınarak belirlenmesi şeklindeki mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin Anayasa'nın 13., 35. ve 73. maddelerine aykırı olarak kanuni bir dayanağının mevcut olmadığı sonucuna varılmaktadır." Bkz. Bilnam İşletmecilik ve Ticaret A.Ş. Başvurusu, para.79.

692 Eksik kanuni düzenlemenin hem idare hem de yükümlü açısından belirsizlik doğurabileceği yönünde bkz. Bahçeci, Düzenleyici İşlem, s.83-84.

693 Bu konuda bkz. Öncel vd., s.135-136; Karakoç, Vergi Hukuku, s.261; Mehmet Arslan, **Vergi Hukukunda Zamanaşımı**, Genişletilmiş ve Güncellenmiş 2. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2016, s.50-53.

694 Belirtmek gerekir ki, zamanaşımı müessesinin verginin temel öğelerinden olduğu kararda açıkça ifade edilmiştir: "Vergi alacaklısı olan devleti vergi alacağını takip etme ve harekete geçirme konusunda itici bir güç olan zamanaşımı, vergilendirmenin temel öğeleri arasındadır ve süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkması sonucunu doğurur. Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfi uygulamalara neden olunmaması için vergiyi doğuran olay, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, yaptırım gibi vergilendirmenin temel öğelerinden olan zamanaşımının da yasalarla belirlenmesi gerekir." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2006/124, K: 2009/146, T: 15.10.2009, R.G. tarih ve sayısı: 8.1.2010-27456.

yetkisi sona ermektedir. Aynı maddenin iptal kararı öncesi yürürlükte bulunan ikinci fıkrasında matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması hallerinde zamanaşımı süresinin duracağı ve duran sürenin komisyon kararının vergi dairesine tevdi edilmesini izleyen günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam edeceği öngörülmüştür. Ancak ilgili fıkrada ya da VUK'un diğer hükümlerinde takdir komisyonlarına matrah takdiri için başvurulması hallerinde komisyonda geçecek süreye dair herhangi bir belirleme yahut sınırlamaya yer verilmemiştir. Böyle olunca da yükümlü matrah takdiri için takdir komisyonuna sevk işleminin yapıldığından haberdar olsa bile komisyonun ne kadarlık bir süre zarfında karar vereceğini bilememekteydi. Ayrıca süre noktasında vuku bulan yetersiz düzenleme hali idareye zamanaşımı süresini sınırsız bir şekilde uzatabilme imkânı da vermiştir. Keyfi ve takdiri uygulamalara cevaz veren mezkûr eksiklik aynı zamanda yükümlü aleyhine hesaplanacak gecikme faizi tutarını da ortaya çıkacak gecikme nispetince arttırır vaziyetteydi. Tüm bu hususları göz önünde bulunduran Yüksek Mahkeme alıntılanan şu ifadeleri ile ilgili fıkrayı iptal etmiştir[695]:

> "Zamanaşımı hükümlerindeki açıklık, sadece zamanaşımı süresinin, başlangıç ve bitişinin yasada gösterilmesiyle kendisini göstermez. Vergilemede hukuksal kararlılığın sağlanması amacıyla getirilen zamanaşımını durduran nedenlerle, durma süresinin ve duran zamanaşımının işlemeye başlama tarihinin de açık, belirgin, somut ve öngörülebilir olması, keyfiliğe izin vermemesi yasallık ve hukuk devleti ilkesinin gereğidir."

İptal kararının ardından fıkranın yeni halinde "Ancak işlemeyen süre her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamaz." cümlesine yer verilmek suretiyle takdir komisyonunda geçen sürenin zamanaşımını en fazla bir yıl süre ile durdurabileceği hüküm altına alınmıştır. Böylece durma süresi bizzat kanunla açık bir şekilde düzenlenerek kanunilik ile belirlilik ilkelerine uygunluk sağlanmıştır.

2. 2. 1. 1. 3. Vergi Kanunları Bazında Sağlanması Gereken Açıklık ve Anlaşılabilirlik Düzeyi

Vergi kanunları, Anayasa'nın 73. maddesinde pozitifleştirilen vergilerin kanuniliği ilkesi nedeniyle, vergi hukukunda asli ve temel kaynak işlevini[696] görmektedir. Tarihsel süreçte yönetenlerin vergi alma haklarını sınırlandırma gayesi[697] ile girişilen toplumsal mücadelelerin başta gelen kazanımlarından olan ve pek çok ülke Anayasasında açıkça norma bağlanan[698] *temsilsiz-*

---

695 Anayasa Mahkemesi, E: 2006/124, K: 2009/146, T: 15.10.2009, R.G. tarih ve sayısı: 8.1.2010-27456.

696 Öncel vd., s.16; Kırbaş, Vergi Hukuku, s.24-25; Uluatam ve Methibay, s.36; Şenyüz vd., Vergi Hukuku, s.32-33; Karakoç, Vergi Hukuku, s.74; S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 11. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2016, s.35.

697 Güneş G., Yasallık, s.xi.

698 Vergilerin kanuniliği ilkesinin anayasalarda açıkça yer almasının, parlamentoların ortaya çıkış zamanlarında kazandıkları ilk yetkinin vergilendirme olmasından ya da verginin temel hak ve özgürlüklere yönelik cereyan eden en etkin müdahalelerden biri olması nedeniyle kanunla ihdasının

kanunsuz vergi olmaz anlayışı, vergi mevzuatının omurgasını düzenleyici idari işlemlere nazaran bireyler yönünden daha güçlü koruma sağlayan[699] kanunların oluşturmasını sağlamaktadır. Vergilendirmeye dair önemli hususlar kanun düzeyindeki normlarla hükme bağlandığı için vergi hukuku alanında belirliliğe dair vasıfların kendisine en çok ihtiyaç gösterdiği düzenleme formunu doğaldır ki kanunlar meydana getirmektedir.

Bilindiği üzere, kanuni düzenlemeler açısından varlığı aranılacak belirlilik düzeyini etkileyen pek çok faktör bulunmaktadır. Daha önce ortaya konulmaya çalışan[700] bu faktörlere vergi hukuku perspektifinden yaklaşıldığında şu tespitleri yapabilmek mümkündür. Vergi hukuku başta mülkiyet ve miras hakkı ile çalışma ve sözleşme özgürlüğü olmak üzere[701] pek çok temel hak ve özgürlüğe yönelik yoğun müdahalelerin cereyan ettiği bir alandır. Bu noktada vergilemeye en duyarlı temel hakkın mülkiyet hakkı olduğunu bilhassa belirtmek gerekir[702]. Zira devlet vergiler vasıtasıyla yükümlülerin *keselerine* hukuki zorla el atmakta, onların gelirine, bazen servetlerine ortak olmakta ve harcamalarının bir bölümünü vergi olarak yapmalarını istemektedir[703]. Değinilen olgu, kanuni ve/veya iktisadi yükümlü statüsü ile toplumu oluşturan fert ve kurumlar açısından neredeyse her gün vuku bulagelmektedir. Bu nedenledir ki, vergi hukuku perspektifinden hukuki belirlilik ilkesine yaklaşırken mezkûr alanın temel hak ve özgürlüklere ne denli duyarlı olduğu hususunu gözden kaçırmamak gerekir.

Temel haklara yönelik müdahale yoğunluğu arttıkça keyfiliğin önlenmesi ve hukukun güvenilirliğine duyulan gereksinim de artmaktadır. Bu nedenle temel haklara oldukça duyarlı bir alan olan vergi hukukunda, kanun mahiyetindeki düzenlemelerde alelade kanuni düzenlemelere nazaran daha yüksek dozda bir belirlilik gereksinimi mevcut olduğu söylenebilir. Ancak bu doz hiç şüphesizdir ki bazı istisnalar hariç[704] mutlak düzeydeki belirlilik seviyesine ulaşamayacaktır. Çünkü

---

sağlanması suretiyle ilkenin kuvvetli bir biçimde korunması gayesinden kaynaklandığı ileri sürülebilir. Bkz. Çağan, Demokratik, s.133; Mezkûr ilkenin farklı ülke anayasalarında nasıl yer aldığına dair bkz. Z. Ertunç Şirin, "Vergi Hukukunun Anayasal Temellerinin Karşılaştırmalı Hukuk Açısından Değerlendirilmesi", Feridun Yenisey vd. (Ed.), **Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2012, s.291 vd.; Gerçek vd., Karşılaştırma, s.101, 102-104.

699 Başaran Yavaşlar, Hukuki Güvenlik, s.202, 206; Erdem, Vergisel Kabahatler, http://www.vergisorunlari.com.tr/, 23 Eylül 2021.

700 Bkz. yukarıda 1.4.2.1.1.1.3.

701 Çağan, Demokratik, s.141.

702 Funda Başaran Yavaşlar, "Vergilendirme Yoluyla Temel Hak ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır", İlhan Ulusan ve Bahri Öztürk (Ed.), **Kamu Hukuku, Özel Hukuk ve Ceza Hukuku Alanlarında Kamunun Önderliği ve Bireysel Özerklik Sempozyumu**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2009, (Temel Hak), s.149-150.

703 Öncel vd., s.4.

704 Bazı vergisel kanuni düzenlemeler bazında soru işareti içermeyecek berraklıkta normlar ihdas edilebilir. Söz gelimi, sürelerin hesaplanmasının düzenlendiği VUK'un 18. maddesinde resmî tatil günlerinin süreye dahil olacağı ifadesi gayet belirgindir.

her ne kadar diğer alanlara nazaran daha kazuistik mahiyette düzenlemeler içeriyor olsa da[705], vergi kanunlarının yazımında da kanunların genelliği ilkesi ve soyut kural yöntemi benimsenmektedir. Diğer bir ifadeyle, vergi kanunlarının kaleme alınmasında genel ve soyut mahiyetteki kuralların (başka bir deyişle model kavramlar) kullanılması anlamına gelen tipleştirmeye başvurulmaktadır[706]. Bu durum esas itibariyle diğer hukuk dallarında olduğu üzere, vergi hukukunda da kaçınılmaz bir olgudur. Çünkü kanun koyucunun iktisadi yaşamda ortaya çıkabilecek sayısız olay, işlem ve ilişkileri önceden tek tek kavrayabilmesi olanaksızdır. Bunun yerine sonsuz sayıdaki somut ve özel olaylara uygulanabilecek genelleştirme ve soyutlaştırmalara yer verilmesi yeterli ve zaruridir[707]. Söz gelimi, gelir vergisi uygulamasında her bir kazanç ve irat türünde olduğu üzere ticari kazancın saptanmasında da ilgili dönem elde edilen hasılattan indirilebilecek giderler GVK'da açıkça hükme bağlanmıştır. 40. maddede ticari kazancın tespitinde indirilebilecek giderlere ve bunlar arasında *"ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler"*e yer verilmiştir. Mezkûr ifadenin genel ve soyut bir şekilde kaleme alındığı açıktır. Ancak bahsi geçen düzenleme bazında bu şekilde geniş bir ifadeye yer verilmesi zorunluluk taşımaktadır. Zira kanun koyucu ticari ve sınai faaliyet olarak nitelendirilebilecek her bir faaliyet kapsamında ortaya çıkabilecek giderleri tek tek kanunda sayma suretiyle tüketemez. Velev ki böyle yapılsa dahi, çok büyük olasılıkla ileride ortaya çıkabilecek yeni bir faaliyet dolayısıyla önceden öngörülmesi mümkün olmayan gider kalemleri doğacaktır. Böyle bir ihtimalde ise, o giderlerin hasılattan düşürülememesi söz konusu olacaktır. Bu da gelir vergisinin temelini oluşturan gerçek gelirin vergilendirilmesi esasını zedeleyecektir. Ancak böyle yapılmayıp ilgili madde bünyesinde yer alan ifade gibi, içeriğinde birtakım ölçütlere yer verilmek kaydıyla, genel ve soyut belirlemeler yapılarak tipleştirmeye gidilmesi ile sözü edilen sakınca hali giderilebilir[708]. Bu şekilde uygulamada önce vergi idaresi akabinde de vergi yargısı organları somut olaylardaki harcama/masrafların ilgili gider kalemindeki ölçütlerle bağdaşıp bağdaşmadığını irdeleyerek işlem ya da karar tesis edeceklerdir.

---

705 Kamu hukuku içerisinde yer alan hukuk dalları arasında en çok kurallaşan alanın vergi hukuku olduğu yönünde bkz. Salih Şanver, "Vergi Hukukunda Yorum", Maliye Hesap Uzmanları Derneği'nin "Türkiye'de Vergi Denetimi ve Etkinliği Sorunları" konulu tartışmalı toplantısında sunulan tebliğ özeti (Yayımlanmamış), Ankara, 1979, s.7 Aktaran: Nevzat Saygılıoğlu, **Vergi Hukukunda Yorum**, Ankara: Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 1987/288, 1987, (Yorum), s.117.

706 Öncel vd., s.33.

707 Saygılıoğlu, Yorum, s.83-85, 102.

708 Aynı yönde bkz. Saygılıoğlu, Yorum, s.84-85.

Anayasa Mahkemesi de bir bireysel başvuru kararında GVK'da ücret gelirini tanımlayan düzenlemeyi (md. 61/1[709]) açıklık/belirlilik noktasında ele almış ve şu değerlendirmelere yer vermiştir[710]:

> "…tahsil edilen gelir vergisine ve damga vergisine dayanak oluşturan ücret tanımı kanunda açıkça yer almaktadır. Bu çerçevede kazuistik bir biçimde ücretlerin tek tek sayılması yerine ücret sayılabilme ölçütlerine makul bir biçimde yer verilmesi de kanun hükümlerinin belirli olarak kabul edilebilmesi için yeterli görülmelidir. Belirtilen tanım çerçevesinde neyin ücret olup olmadığını tespit etmek ise ilgili kanun hükmünün belirlenen ölçütler çerçevesinde yorumlanmasını gerektirmektedir...müdahalenin dayandığı kanuni düzenlemelerin yeterli ölçüde belirli olduğu sonucuna varılmıştır." [711]

Nispi belirsizlik olgusunun vergi kanunları açısından da kaçınılmaz olduğuna değinildikten sonra, vergi kanunları nezdinde varlığı gereklilik taşıyan açıklık ve belirlilik ile ulaşılmak istenen gaye ortaya konulmalıdır. Bu hususa dair AİHM ve Anayasa Mahkemesinin özellikle temel hak ve özgürlüklere yönelik müdahale niteliği taşıyan düzenlemelerde aradığı açıklık ve belirliliğe dair yaklaşımlarından hareket edilebilir. Buna göre mezkûr düzenlemeler öyle tasarlanmalıdırlar ki, hak özneleri o düzenlemeler doğrultusunda davranışlarını düzene koyabilmeli, eylemlerinin sonuçlarını önceden bilebilmelidirler[712]. Diğer bir ifadeyle, hukuk kurallarının uygulanması durumunda doğabilecek sonuçların hukuka tabi olanlar nezdinde açık, net, somut ve belirgin olması gerekir[713]. Dolayısıyla bahsi geçen hususlara vergi hukuku perspektifinden yaklaşıldığında denilebilir ki, vergi yükümlüleri vergi kanunları ile kendilerine yüklenen maddi ve/veya şekli yükümlülükleri/ödevleri iktisadi ve sosyal davranışlarını düzene koyabilecekleri düzeyde ve belli bir faaliyette ya da eylemde bulundukları takdirde ne gibi vergisel sonuçlarla karşılaşacaklarını önceden net bir biçimde bilebilmelidirler. Ancak bu takdirde vergi yükümlülerinin vergi hukukuna yönelik güven duyabilmeleri mümkün olur.

---

709 "Ücret, işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir."

710 Türkiye İş Bankası A.Ş. (9) Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2016/2400, T: 3.4.2019, para.64, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 25 Eylül 2020.

711 Aynı kararda geçen şu ifadeler de dikkat çekicidir: "Ancak her zaman kanunlarda mutlak bir açıklığın beklenemeyeceği, bu sebeple kanuni düzenlemelerde mevcut olan yoruma ihtiyaç duyulan hususların ise uygulamadaki yorumlarla giderilebileceği açıklanmıştır (Türkiye İş Bankası A.Ş., § 53). Nitekim 213 sayılı Kanun'un bazı hükümlerinde de genel çerçevesi ve ana unsurları kanunla belirlenen vergilendirmenin uzmanlık gerektiren teknik yönleri bakımından kanun hükümlerinde mutlak bir açıklığın bulunmayabileceği öngörülmüştür. Örneğin bu Kanun'un ek 1. maddesinde kanun hükümlerine yeterince nüfuz edilememesi nedeniyle vergi ziyaına sebep olunmasının bir uzlaşma sebebi oluşturduğu açıklanmıştır. Ayrıca Kanun'un 369. maddesinde de vergi uygulanmasında tereddütün oluşması nedeniyle idari yoruma başvurulmasının gerekli olması hâlinde idareden izahat istenebilmesi ancak verilen izahatın yanlış olması ile bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin içtihadın değişmiş olmasının sonuçları düzenlenmiştir." Bkz. Türkiye İş Bankası A.Ş. (9) Başvurusu, para.61-62.

712 Altuğ Taner Akçam/Türkiye Kararı, AİHM, Başvuru No: 27520/07, T: 25.10.2011, para.93, https://hudoc.echr.coe.int/, 25 Eylül 2020.

713 Hentrich/Fransa Kararı, AİHM, Başvuru No: 13616/88, T: 22.9.1994, para.42, https://hudoc.echr.coe.int/, 25 Eylül 2020.

Tam da bu noktada Anayasa Mahkemesince vergiye dair kanuni bir düzenleme açısından, buraya kadar sözü edilenlerin mevcudiyetinin sınandığı yakın tarihli bir karar[714] üzerinde durmak gerekir. Karar nezdinde *belirliliği* tartışılan düzenlemeler bazı döviz kazandırıcı faaliyetler kapsamında yapılan işlemler için harçlar ve düzenlenen kağıtlar için damga vergisi yönünden getirilen istisnalara[715] ilişkindir. İki ayrı mali yükümlülük yönünden getirilen istisnalara dair hükümler 488 sayılı Kanun'un ek 2. maddesi ile 492 sayılı Kanun'un ek 1. maddesinde aynı ifadeleri içerecek şekilde düzenlenmiştir. Mezkûr düzenlemeler içeriğinde yer alan döviz kazandırıcı faaliyetlerden burada ele alınan içtihadı ilgilendirir olanı, kamu kurum ve kuruluşlarınca çıkılan ve uluslararası mahiyetteki ihalelere konu edilen bir kısım faaliyetlerdir[716]. Her iki maddenin de 2. fıkrasında istisnadan yararlanabilmek için getirilen birtakım şartların yanı sıra aynı maddelerin 4 numaralı fıkrasında uluslararası ihale kavramı "Kamu kurum ve kuruluşları tarafından yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olarak çıkılan ve yabancı firmalarca da teklif verilen ihale" olarak tanımlanmıştır. İtiraz yolu başvurusunda bulunan mahkemece belirsizliğe sebebiyet verdiği iddia olunan ve norm denetimine tabi tutulan, yukarıda alıntılanan fıkrada yer alan *"...ve yabancı firmalarca da teklif verilen..."* ibaresidir. İlgili tanıma bakıldığında, bir ihalenin uluslararası ihale mahiyetini taşıyabilmesi için yerli firmaların yanı sıra yabancı firmalara da açık olması gerekmekte ancak bu durum tek başına yeterli olmamaktadır. Buna ilaveten ihaleye yabancı firmalarca teklif verilmesi de gerekmektedir. Aksi ihtimalde istisnadan yararlanılamayacaktır (para.18-19). Konuya kamu ihale mevzuatı perspektifinden yaklaşan Anayasa Mahkemesi, öncelikle ihaleye teklif veren firmaların idareye tekliflerini sunma safhasında diğer teklif sahiplerini bilemediklerini ve ayrıca bu durumu ilerleyen süreçte öğrendiklerinde tekliflerini istisnadan yararlanamayacaklarını göz önünde bulundurarak güncelleme imkanlarına sahip olmadıklarını ifade etmiştir (para.20-21, 24). Yüksek Mahkemeye göre, ihaleye katılacak olan firmalar sunacakları teklifleri tayin ederlerken kapsamlı maliyet araştırması yapmakta ve ulaştıkları maliyet hesabını dikkate almak suretiyle teklifte bulunmaktadırlar. Ancak tekliflerini oluştururken katılmak istedikleri ihaleye yabancı firmaların teklifte bulunup bulunmadıklarını hukuken bilmeleri mümkün olmadığından gerek harçlar gerekse damga vergisi yönünden istisnadan yararlanıp yararlanamayacakları noktasında bir belirsizlik hali söz konusu olmaktadır (para.23). Öyle ki, bu belirsizlik halini ortadan kaldırmaya yönelik herhangi bir kanuni güvence ya da mekanizma da söz konusu değildir (para.25). Ancak gerek vergilerin kanuniliği gerekse hukuki belirlilik bakımından

---

714 Anayasa Mahkemesi, E: 2020/15, K: 2020/78, T: 24.12.2020, R.G. tarih ve sayısı: 28.4.2021-31468.

715 "…vergilendirmenin diğer unsurlarında olduğu gibi vergi muafiyeti ve istisnasına ilişkin düzenlemelerin de makul bir düzeyde belirli ve öngörülebilir olması gerekmektedir. Nitekim ancak bu sayede kişiler açısından vergi yükümlülüğünün sınırlarının öngörülebilmesi mümkün hâle gelir." Anayasa Mahkemesi, E: 2020/15, K: 2020/78, T: 24.12.2020, para.22, R.G. tarih ve sayısı: 28.4.2021-31468.

716 Bu faaliyetler her iki maddenin 2 numaralı fıkrasının a), e), j) ve ı) bentlerinde sayılanlardır.

ihaleye katılacak firmaların nasıl bir vergi yükü ile karşılaşacaklarını bilerek hareket etme imkanına sahip olmaları gerekmektedir (para.22). Tüm bu nedenlerle ilgili ibare aracılığıyla istisnadan yararlanabilme noktasında getirilen şart Yüksek Mahkemece Anayasaya aykırı bulunarak iptal edilmiştir (para.26-27).

2. 2. 1. 1. 4. Vergisel Düzenlemeler Açısından Anlaşılabilirlik Gereğinin Muhatabı

Belli bir düzenleme konusuna yönelik olarak getirilen normların anlaşılabilirlik düzeyinin tayininde hedef kitlenin kim olduğu önemli bir meseledir. Zira bazı düzenleme konuları, içerdikleri teknik detaylar dolayısıyla uzmanlık gerektirebilir ve yapılan düzenlemeler herkesçe anlaşılamayabilir. Hedeflenen düzey olması gereken hukuk açısından herkese yönelik iken, özellikle teknik boyutu yüksek olan alanlarda bu durumun fiiliyatta gerçekleşmesi pek mümkün olamamaktadır. Bu fiili durumu esas alan AİHM ve Anayasa Mahkemesinin de konuya dair yeknesak yaklaşımı, hukuka tabi olanların belli bir düzenlemeyi anlayabilmeleri için profesyonel yardım almalarının hukuki belirliliği tek başına ihlal etmediği yönündedir[717].

Belirtmek gerekir ki, vergi hukuku kaynaklı normlar da oldukça teknik ve uzmanlık gerektiren düzenleme konularıdır. Söz gelimi, VUK'da yer alan ve vergi muhasebesi hukuku[718] ile bağlantılı olan değerleme müessesine ilişkin hükümlerin kolay anlaşılabilir olduğunu iddia etmek zor görünmektedir. Ayrıca vergi hukuku diğer hukuk dalları ile oldukça yakın ilişkiler içerisinde bulunmaktadır[719]. Bu nedenle vergilendirmeye dair belli bir konu hakkında ihdas edilen düzenlemeyi anlayabilmek için vergi hukukunun yanı sıra ilişki içerisinde bulunulan bir başka hukuk dalına yönelik de bilgi birikimi gerekmektedir. Yine pek çok vergi kanunu hükmünün anlaşılabilmesi için bazen diğer hukuk dallarına hâkim olmak da yeterli olmamaktadır. Nitekim yukarıda sözü edildiği üzere, vergi muhasebesi hukukuna yönelik getirilen hükümlerin anlaşılabilmesi için muhasebe bilim dalına yönelik bilgi birikimi de gereklilik taşımaktadır. Ayrıca vergi normlarında iktisat, maliye ve işletme bilim dallarına yönelik kavramların da kullanıldığı[720] dikkate alındığında, mezkûr alanın griftliği daha da açık bir şekilde görülmektedir. Şüphesiz ki, hukukçuların dahi vakıf olabilmekte zorlandığı ve uzmanlaşmaya ihtiyaç duyduğu böylesine bir alanda teknik yönleri ağır basan normları hukuk, maliye ve muhasebe alanlarında herhangi bir uzmanlığı bulunmayan kimselerin yüksek düzeyde anlayabilmelerini aramak pek gerçekçi olmayacaktır. Bu nedenle bir vergi kanunu hükmünün belirliliğini sorgularken profesyonel yardım alınması ihtiyacının tek başına o normun Anayasaya aykırılığına yahut da hak ihlaline sebebiyet vermeyeceğini belirtmek gerekir. Dolayısıyla

---

717 Bu konuda bkz. yukarıda 1.4.2.1.1.1.4.

718 Oktar, Vergi Hukuku, s.231-303.

719 Bu konuda bkz. Akif Erginay, "Vergi Hukuku ve Diğer Hukuk Branşlarile Münasebeti", **AÜHFD**, 8(3), 1951, s.670-686.

720 Öncel vd., s.22.

vergi danışmanları ya da uzmanları olarak ifade edilebilecek serbest muhasebeci mali müşavir ile yeminli mali müşavirlerin[721] anlaşılabilirlik noktasında hedef kitle olarak alınması makul bir yaklaşım olacaktır[722].

Anayasa Mahkemesi de bir bireysel başvuru kararında[723] konuyla ilgili şöyle demektedir: "…vergi yoluyla yapılacak müdahalelerin temel dayanağı olan kanunların…ilgili kişinin davranışlarını belirlemesi amacıyla, kolayca ulaşabileceği, gerektiğinde profesyonel yardım almak suretiyle de olsa anlayabileceği, açık, net ve yeterince belirgin nitelikte olması gerekmektedir."

2. 2. 1. 2. Vergisel Düzenlemelerin Ulaşılabilir Olması

Hukukun insan davranışlarına rehberlik edebilmesi için kuralların ulaşılabilir olması zaruridir. Zira ulaşılabilir olmayan hukukun, muhataplarınca bilinebilmesi ve eylemlerin düzene konulmasında esas alınabilmesi mantıken olanaksızdır. Hele ki kanunu bilmemenin mazeret sayılamayacağının kabul edildiği hukuk düzenlerinde ulaşılabilir olmayan kuralların varlığı tahayyül edilemez. Dolayısıyla genel olarak hukuk kurallarının, özelde ise mülkiyet hakkına müdahale mahiyeti taşıyan vergilendirmenin kurallaştırıldığı düzenlemelerin ulaşılabilir olması hukukun güvenilirliği noktasında kritik bir fonksiyon icra etmektedir.

Kural koyma aşaması bakımından ulaşılabilirlik vasfının mevcudiyetinden söz edebilmek için mevzuatın aleni olması diğer bir ifadeyle yayımlanması gerekir. Bu konuda ise en önemli yayın aracını devletlerin çıkardıkları resmî gazeteler oluşturmaktadır[724].

Türk Hukukunda, daha evvel değinildiği üzere[725], hukuki düzenlemelerin oldukça önemli bir kısmı Resmî Gazete'de yayımlanmaktadır. Vergi mevzuatı açısından yaklaşıldığında vergi kanunları, (olağanüstü dönem) Cumhurbaşkanlığı kararnameleri, (Anayasa md. 73/4 ile 167/2'de tanınan yetkilerin kullanıldığı) Cumhurbaşkanı kararları, yönetmelikler ile düzenleyici ve açıklayıcı genel tebliğlerin istisna içermeyecek bir surette Resmî Gazete'de yayımlandıkları

---

721 "Vergi danışmanı, vergi hukuku konusunda özel eğitime sahip uzman kişidir. Bireyler ve işletmeler, kendisinden, çoğunlukla nasıl daha az vergi ödeyebilecekleri, vergiyle ilgili ödevlerini hukuka uygun şekilde nasıl yerine getirebilecekleri, karmaşık mali konularla vergisel açıdan nasıl başa çıkabilecekleri ya da vergi hukuku düzenleme ve uygulamalarının nasıl olduğu konularında bilgi ve/veya destek talep ederler…3568 sayılı kanun, vergi danışmanlarını serbest muhasebeci mali müşavir ile yeminli mali müşavirler şeklinde iki gruba ayırmakta…" Bkz. Funda Başaran Yavaşlar, "Açılış Konuşmaları", Funda Başaran Yavaşlar (Ed.), **Arafta Bir Meslek Grubu: Vergi Danışmanları (3568 Sayılı Kanuna Tabi Meslek Mensupları) VII. Uluslararası Mali Hukuk Sempozyumu**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017, s.23.

722 Bu yönde bkz. Başaran Yavaşlar, Hukuki Güvenlik, s.193.

723 Türkiye İş Bankası A.Ş. Başvurusu, para.53.

724 Gemalmaz, Mülkiyet, s.457; Resmî gazeteler hakkında geniş bilgi ve mezkûr yayın aracının hukuki güvenlik ilkesi yönünden gördüğü işlev için bkz. Yasin Söyler, "Karşılaştırmalı Hukukta Resmî Gazeteler ve Hukuki Güvenlik İlkesi", **HHFD**, 6(2), 2016, s.108-132.

725 Bkz. yukarıda 1.4.2.1.1.2.

gözlemlenmektedir. Dolayısıyla bahsi geçen hukuk kaynakları yönünden ulaşılabilirlikle alakalı sorun teşkil eden bir durum söz konusu değildir.

Fakat daha önce de değinildiği üzere[726], dış görünüş itibariyle iç düzen işlemi fakat içerik olarak yeni norm getirmeleri ve hukuka tabi olanların hak ve menfaatlerini etkilemeleri dolayısıyla adsız düzenleyici işlem mahiyeti taşıyan normlar hukuki belirliliğin ulaşılabilirlik unsuru ile sorunlu bir hali meydana getirmektedir. Çünkü bu düzenlemelerin bir kısmı yayımlanmamakta, bir kısmı ise ulaşılabilirlik derecesinin daha yüksek olduğu Resmî Gazete'de değil de başka yayın araçları vasıtasıyla ilan edilmekte/duyurulmaktadır[727].

Mevzu bahis tabloyla, düzenleyici idari işlemlerin belki de en çok ihdas edildiği vergi hukuku alanında da karşı karşıya kalınmaktadır. Bu durum daha çok mahiyet itibariyle düzenleyici ya da açıklayıcı genel tebliğ vasfını taşıyan hukuki düzenlemelerin, Hazine ve Maliye Bakanlığınca sirküler[728] yahut (iç) genelge adı ile çıkarılması ihtimallerinde vuku bulur[729]. Zira genel tebliğlerin düzenleyici yahut açıklayıcı vasıflarına bakılmaksızın Resmî Gazete'de yayımlanıyor olmalarına karşılık, sirkülerler VUK'un 413. maddesinin 5. fıkrası uyarınca Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitesinde yayımlanmaktadır. (İç) genelgelerin ise yayımlanacaklarına dair, diğer iç düzen işlemlerinde olduğu gibi, mevzuatımızda herhangi bir hüküm söz konusu değildir. Fakat bir kısım (iç) genelgeler Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitesinde yayımlanmaktadır. Bununla birlikte, yayımlanmamış (iç) genelgelerin varlığı da olasıdır. Bu konuda Bahçeci'nin dikkat çektiği[730] ve varlığı kod listesi uygulamasıyla alakalı bir Danıştay kararı içeriğinden anlaşılan[731] (iç) genelge

---

726 Bkz. yukarıda 1.4.2.1.1.2.

727 Bu konuda bkz. Duran, İdare Hukuku, s.473; Şanlı Atay, Adsız, s.1-2; Gözler, Genelge Devleti, https://www.anayasa.gen.tr/, 20 Mayıs 2021.

728 2003 yılında 4962 sayılı Kanunla VUK'un 413. maddesine yapılan ilave ile kanuni dayanağa kavuşturulan sirkülerler idareye yöneltilen izahat talebine yönelik verilen genel cevap mahiyetini taşımaktadır. Dolayısıyla burada muhatap belli bir yükümlüden ziyade aynı durumda bulunan tüm yükümlülerdir (diğer bir ifadeyle anonimdir). 413. maddenin lafzı esas alındığında denilebilir ki, sirkülerlerle yeni vergi normu getirilmemekte, yükümlülerin hak ve menfaatlerinde bir değişiklik yaratılmamaktadır. Bu sebeple vergi hukukunda sirküler adı altında çıkarılan düzenlemeler kural olarak icrailik vasfını taşımazlar. Böyle olunca da sözü edilen çerçeve içerisinde kalan sirkülerler kesin ve yürütülmesi zorunlu idari işlem vasfını taşımadıklarından iptal davasına konu edilemezler. Bkz. Adnan Gerçek, "Sirkülerde Maliye Bakanlığının Yetkisi ve Sonuçları", **Yaklaşım**, (199), 2009, https://www.yaklasim.com/, 21 Temmuz 2021; Adnan Gerçek, "Sirkülerlerin Vergi Hukuku Kaynağı Olma Niteliği", **Yaklaşım**, (135), 2004, (Kaynak), https://www.yaklasim.com/, 21 Temmuz 2021.

729 Sirkülerler yönünden mevzu bahis durum için bkz. Gerçek, Kaynak, https://www.yaklasim.com/, 21 Temmuz 2021.

730 Bahçeci, Düzenleyici İşlem, s.173.

731 "Davacı, hakkında vergi inceleme ve vergi suçu raporu bulunması sebebiyle vergi istihbarat iç genelgesi uyarınca sahte veya mahiyeti itibarıyla yanıltıcı belge kullanan veya düzenleyen mükellefler listesine alınmış ise de gerek davalı idarenin gerek bağlı bulunduğu hiyerarşik üst makamların mükellefleri bu şekilde kategorize edebilmelerine olanak sağlayan hiçbir yasal düzenleme bulunmadığı gibi, Anayasa'da da buna izin yeren bir hüküm yer almamaktadır. Bu şekilde yasal dayanağı olmadan yapılacak bir sınıflandırma, vergi barışını bozucu etki yaratacağı gibi, Anayasa'da güvence altına alınan temel kişi hak ve hürriyetlerine de aykırılık teşkil edeceğinden; sahte fatura düzenlemekten ötürü

örnek olarak verilebilir. Yükümlü hakları yönünden oldukça kritik neticeler doğuran ve esasında şekli anlamda bir kanun nezdinde hükme bağlanması zaruri olan mezkûr uygulamanın içeriğinin bir kısmının, kararda ifade edildiği üzere, vergi istihbarat iç genelgesi ile düzenleniyor oluşu kişilerin tabi olduğu hukuk kurallarının ulaşılabilir olması gereğini çiğner vaziyettedir.

Vurgulamak gerekir ki, hukuk kurallarının hiç yayımlanmaması ile yayımlanmakla birlikte yayımın gerçekleştiği vasıtanın Resmî Gazete olmaması hususlarının ulaşılabilirlik yönünden ortaya çıkardıkları zedelenme boyutu kuşkusuz aynı değildir. Eğer yükümlülerin hak ve menfaatlerini etkileyen, yeni norm getiren ve dolayısıyla adsız düzenleyici işlem vasfındaki hukuki düzenlemeler yayımlanmazlar ise hiçbir hüküm ve kıymet taşımazlar[732]. Hele ki yukarıdaki gibi temel haklara dokunur mahiyetteki vergisel düzenlemeler kamuoyunun erişimine açılmayarak gizli norm niteliğini taşırlarsa ilgili bulundukları temel haklar yönünden kanunilik kriteri şüphe götürmez bir biçimde zedelenir. Fakat vergisel düzenlemenin yayın aracının Resmî Gazete olmaması ihtimallerinde ulaşılabilirlik unsuru yönünden ne gibi bir neticenin ortaya çıkacağı tartışmaya açıktır.

Her iki ihtimal açısından da konuya önce AİHM'in ulaşılabilirlik unsuruna dair genel yaklaşımından hareketle bakılmalı, akabinde ise sözü edilen olasılıklar hem AİHM hem de Anayasa Mahkemesinin önlerine gelse yaklaşımlarının ne yönde olabileceği üzerinde durulmalıdır. Belirtmek gerekir ki AİHM, müdahalenin dayanağı olan hukuki araçların hak özneleri nezdinde ulaşılabilir olmasını kanunilik kriteri dahilinde ele almakta fakat bu araçların ilgili ülkelerde çıkarılan resmî gazetelerde yayımlanmasını zorunluluk olarak görmemektedir. Nitekim söz konusu hukuki araçlar ile ilgili farklı yayın vasıtalarının kullanımını bu konuda yeterli görmektedir. Yeter ki düzenleme muhatapları gerektiğinde uzman yardımına başvurmak suretiyle ilgili düzenlemelerden haberdar olabilsin. Ancak ilgili düzenlemeye muhataplarınca, konuyla alakalı profesyonel yardıma başvurulsa dahi, ulaşılabilmesi mümkün değilse artık müdahalenin dayanağı olan hukuki düzenlemenin kanunilik kriterini taşıdığından söz edilemeyecektir[733]. Bunun en önde gelen örneğini, konusu polis tarafından bulunduğu ortama dinleme cihazı yerleştirilen ve buradaki kayıtlarla mahkûm edilen bir kimsenin yapmış olduğu başvuru[734] oluşturmaktadır. Gizli dinleme cihazlarına yönelik kanuni bir zeminin bulunmadığı iddiasının irdelendiği başvuruda, İngiliz Hükümeti mezkûr konuda İçişleri

---

hakkında ceza davası açıldığı sabit olup yükümlülüklerini yerine getirmeyen ve sahte fatura ticareti ile iştigal ettiği anlaşılan davacı hakkında tesis edilen işlemde yasal isabetsizlik bulunmadığı gerekçesiyle davayı reddeden Mahkeme kararında hukuka uyarlık bulunmamaktadır." Danıştay 3. Daire, E: 2011/1085, K: 2011/5260, T: 27.9.2011, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 30 Haziran 2021.

732 Duran, İdare Hukuku, s.473.

733 Şirin T., s.378-382; Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları, 66-68; Gemalmaz, Mülkiyet, s.457-458; Gamze Gümüşkaya, **Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'ne Kişisel Başvuru**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2010, (Mülkiyet Hakkı), s.124-127.

734 Khan/Birleşik Krallık Kararı, AİHM, Başvuru No: 35394/97, T: 12.5.2000, https://hudoc.echr.coe.int/, 30 Haziran 2021.

Bakanlığının bir genelgesi olduğunu ileri sürmüşse de AİHM söz konusu hukuki düzenlemenin ulaşılabilir olmadığı gerekçesi ile ihlal kararı vermiştir[735].

Ancak bu başvurudaki gibi temel haklara yönelik gizli bir normun bulunmadığı hallerde, AİHM'in ulaşılabilirlik ölçütünü esnek bir şekilde ele aldığı görülmektedir[736]. Nitekim bahsi geçen konuda AİHM'in genel yaklaşımını vergisel kökenli bir uyuşmazlığa dayanan *Špaček, s.r.o./Çek Cumhuriyeti* kararı ekseninde ele alabilmek mümkündür[737]. Kararın özünü meydana getiren uyuşmazlık, başvurucu şirket aleyhine cezalı tarhiyata girişilmesine sebebiyet veren düzenlemelerin şekli anlamda kanunla yapılmamış olması ve bu konuda çıkarılan tüzük ve yönetmeliklerin Resmî Gazete'de değil de Maliye Bakanlığınca çıkarılan Mali Bültenle (Financial Bulletin) duyurulmuş olmasıdır. Başvurucu ilgili konuda kanunla düzenleme yapılmamış olmasına dayanmış (para.42), fakat AİHM'in genel yaklaşımının hukuki güvenliğin bileşenlerini oluşturan unsurları taşımak kaydıyla şekli anlamdaki kanun dışındaki hukuk kaynaklarının da temel haklara müdahaleye dayanak teşkil edebileceğini kabul etmek yönünde olduğu dikkate alındığında (para.54), kararda hukuki değerlendirmenin yoğunlaştığı noktanın bu olmadığı kolaylıkla gözlemlenebilir. AİHM mezkûr kararında esas olarak tek girişli defter tutma usulünden iki girişli defter tutma usulüne geçişte muhasebe ilkelerini düzenleyen ve geçmiş dönem vergi matrahlarının arttırılması gereğini getiren kanun altı düzenleme formlarının aleni olup olmadığını irdelemiştir (para.53). AİHM bahsi geçen kararda ulaşılabilirlik noktasındaki denetimlerinde nasıl hareket edeceğine dair önemli ipuçları vermektedir. Bunlar, AİHS'in alenilik derecesine yönelik bir hüküm içermediği ve AİHM'in müdahaleye dayanak teşkil eden hukuki düzenlemenin ilgili ülkedeki yayım mevzuatına uygunluğunu denetleyemeye yetkili olmadığı hususlarıdır. AİHM yalnızca ilgili düzenlemenin yayım usulünün AİHS'e uygunluğunu denetleyecektir (para.57). Bu noktada ise temel kriter, somut başvuru bazında başvurucunun gerektiğinde uzman yardımı da almak suretiyle ilgili düzenlemelere ulaşıp ulaşamadığıdır. Somut başvuruda ilgili düzenlemelerin Mali Bültende yayımlanarak kamunun erişimine Resmî Gazete ile benzer şekilde açıldığı ve başvurucunun şirket yapısını taşıdığı hususlarını da dikkate alan AİHM, ilgili düzenlemelerin resmî gazete çatısı altında duyurulmamasını ulaşılabilirlik yönünden sakıncalı bulmamıştır (para.58-60). Dolayısıyla yukarıda sözü edilen ikinci ihtimal AİHM'in önüne gitse muhtemeldir ki ihlal saptaması gündeme gelmeyecektir.

Anayasa Mahkemesinin konuya dair yaklaşımına bakılacak olursa, bireysel başvuru kararlarında ulaşılabilirlik unsuruna kanunun kalitesine yönelik değerlendirmelerde bir alt

---

735 Şirin T., s.382.

736 Şirin T., s.382.

737 Špaček, s.r.o./Çek Cumhuriyeti /Çek Cumhuriyeti, AİHM, Başvuru No: 26449/95, T: 9.11.1999, https://hudoc.echr.coe.int/, 30 Haziran 2021.

ölçüt/kriter olarak yer verildiği görülmektedir[738]. Ancak Yüksek Mahkemenin konuya dair ayrıntılı değerlendirmelerine ya da ihlalle sonuçlandırdığı bir bireysel başvuru kararına rastlanılamamaktadır. Ulaşılabilirlikle ilgili yapmış olduğu ön açıklama ve başvuru nezdindeki somut saptamaları şu ifadelerden öteye geçmemektedir: "Ulaşılabilirlik" ilgili hukuki düzenlemenin aleni olması yani yayımlanmasını ifade etmekte olup (Špaček, s.r.o./Çek Cumhuriyeti, B. No: 26449/95, 9/11/1999, §§ 56-61) başvuru konusu müdahalenin dayanağı olan Kanun hükümleri bakımından ulaşılabilirliğin sağlandığında şüphe bulunmamaktadır."[739] veya "Söz konusu kanun hükümlerinin Resmî Gazete'de yayımlandıkları dikkate alındığında yeterince ulaşılabilir olduklarında kuşku bulunmamaktadır."[740] [741] Dolayısıyla yukarıda sözü edilen iki ihtimale dair de Anayasa Mahkemesi kararlarından somut bir veri elde edilememektedir[742]. Fakat önüne *Khan/Birleşik Krallık başvurusuna* benzer bir içerik ile başvuru gelirse diğer bir ifadeyle temel haklara dokunur mahiyetteki vergisel normların kamuoyuna duyurulmaması ihtimallerinde (gizli vergisel norm hadisesi) muhtemeldir ki Yüksek Mahkeme de AİHM içtihadına paralel bir yaklaşım sergileyecektir.

Peki ikinci ihtimal yani Resmî Gazete'de yayımlanmaları gerekirken böyle yapılmayıp başka yayın araçları ile muhataplarına duyurulan vergisel düzenlemelerin hukuki belirlilik ilkesini zedeledikleri söylenebilir mi? Yükümlülerin hak ve menfaatlerini etkileyen, yeni kural ihdas eden düzenlemeler ister (iç) genelge isterse sirküler adı altında çıkarılsın Resmî Gazete ile değil de Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitesinde yayımlandıkları takdirde ulaşılabilirlik dereceleri düşmektedir. Bu düşüşün hukuki belirlilik ilkesine yüksek dozda gereksinim duyulan vergi hukuku alanında aykırılık taşıyacağını düşünmekteyiz. Çünkü ilgili düzenlemelerin muhatapları kendileri açısından bağlayıcı nitelik taşıyan vergisel düzenlemelere Resmî Gazete üzerinden erişmektedirler. Dolayısıyla mezkûr yayın aracında yayımlanan vergisel düzenlemelerin bilin(e)memesi muhataplar yönünden mazeret teşkil edemez. Ancak aynı durum Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitesi

---

738 "Mülkiyet hakkına yönelik müdahalelerde ilk incelenmesi gereken ölçüt kanuna dayalı olma ölçütüdür. Bu ölçütün sağlanmadığı tespit edildiğinde diğer ölçütler bakımından inceleme yapılmaksızın mülkiyet hakkının ihlal edildiği sonucuna varılacaktır. Müdahalenin kanuna dayalı olması, müdahaleye ilişkin yeterince ulaşılabilir, belirli ve öngörülebilir kanun hükümlerinin bulunmasını gerektirmektedir (Türkiye İş Bankası A.Ş. [GK], B. No: 2014/6192, 12/11/2014, § 44; Ford Motor Company, B. No: 2014/13518, 26/10/2017, § 49; Necmiye Çiftçi ve diğerleri, B. No: 2013/1301, 30/12/2014, § 55)." Bkz. Yakup Ziya Genç Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2018/18585, T: 16.6.2021, para.27, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 30 Haziran 2021.

739 Türkiye İş Bankası A.Ş. Başvurusu, para.51.

740 Türkiye Sınai Kalkınma Bankası A.Ş. Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2015/127121, T: 18.4.2019, para.47, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 30 Haziran 2021; "Elektrik ve havagazı tüketim vergisi, 2464 sayılı Kanun'un 34. ve devamı maddelerinde düzenlenmiştir. Kanun ve yürürlüğe girdiği tarihten bu yana geçirdiği tüm değişiklikler, Resmî *Gazete'de* yayımlandığından başvurucu açısından ulaşılabilir niteliktedir." Bkz. İskenderun Demir ve Çelik A.Ş. Başvurusu, para.73.

741 Ayrıca bir norm denetimi kararında şöyle denmektedir: "5479 sayılı Yasa 8.4.2006 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanmış, yatırımcılar yatırım indirimi istisnasının kaldırıldığını bu tarihte öğrenmişlerdir." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2006/95, K: 2009/144, T: 15.10.2009, R.G. tarih ve sayısı: 8.1.2010-27456.

742 Şirin T., s.383-384.

bakımından söylenemeyecektir. Zira yükümlülerin mevzu bahis yayın aracını takip etme zorunlulukları bulunmamaktadır. Dolayısıyla belki yukarıda yer verilen görüşleri dolayısıyla AİHM ihlal kararı vermeyebilecek olsa dahi, değinilen ihtimalde Anayasa Mahkemesinin mülkiyet hakkı yönünden ihlal kararı vermesinin hukuki belirlilik ilkesi yönünden gereklilik arz ettiği ifade edilmelidir.

2. 2. 1. 3. Vergi Hukukunun Norm Enflasyonundan Mümkün Olduğu Ölçüde Arındırılması

Hukuki düzenlemelerin hacim ve üretim ritimleri arttıkça muhatapları nezdindeki takip edilebilirlikleri/izlenebilirlikleri azalmaktadır. Diğer bir ifadeyle, hukuki düzenlemelerde yapılacak değişiklik ve/veya ilavelerin olması gerekenden fazlalılığı norm enflasyonuna sebebiyet vermekte ve bunların bilinebilirliği ile erişilebilirliğini dolayısıyla belirliliğini zayıflatmaktadır. Bunun önüne geçebilmek için hukuki düzenlemelerin kalite düzeylerini arttırabilecek ve daha önce sözü edilen[743] birtakım hususlara uygun şekilde kural tasarımı şarttır. Tabi sözü edilen hususlara riayet edilmesi belki de en çok vergi hukuku alanında gereklilik arz etmektedir. Zira kamu hukuku içerisinde en çok kurallaşmanın cereyan ettiği hukuk dalı vergi hukukudur[744]. Bunun temel sebeplerinden birisi, mezkûr alanda kanunilik ilkesinin hâkim oluşudur. Nitekim verginin gerek kurucu gerekse usuli temel öğelerinin kanunla düzenlenmesi zorunluluğu ilgili düzenlemeler bazında ortaya çıkan çokluğu/bolluğu bir nebze kaçınılmaz kılmaktadır. Diğer sebep ise, vergi hukukunun toplumsal yaşamda meydana gelen ekonomik, siyasi, teknolojik ve sosyal değişim ve gelişmelere oldukça duyarlı oluşudur. Tüm bu değişim ve gelişmeler kanun koyucuyu güncel koşullara adapte olunabilmesi adına mevcut kanunlarda birtakım değişiklik ve/veya ilaveler yapmaya zorlamaktadır.

Değinilen sebeplerden ötürü, vergi hukuku alanında belli düzeylerde kanuni düzenleme bolluğu ile karşı karşıya kalınması kaçınılmazdır. Mühim olan bu durumun belirlilik noktasında ortaya çıkaracağı sakıncaları mümkün mertebe aşağı seviyelerde tutabilmektir. Bunun için gereklilik arz eden ilk husus, asgari olarak kanunla düzenlenmesi gerekenler dışında kalan diğer bir ifadeyle ayrıntıya ilişkin konuların hükme bağlanmasının idareye bırakılmasıdır. Söz gelimi, defter ve belgelerin şekil ve içermeleri gereken bilgiler açısından nasıl olmaları gerektiği, vergiye dair asli değil tali bir konudur[745]. Bu nedenle mezkûr konuda kanun bünyesinde detaylı hükümlere yer verilmesindense, idareye yetki tanınması ve konuyla alakalı düzenleyici idari işlem ihdas edilmesi kanun enflasyonunun önüne geçebilme noktasında önem arz etmektedir.

---

743 Bkz. yukarıda 1.4.2.1.1.3.
744 Bu yönde bkz. Şanver, "Vergi Hukukunda Yorum", s.7 Aktaran: Saygılıoğlu, Yorum, s.117.
745 Bu yönde bkz. Üstün, Takdir Yetkisi, s.273-274.

Diğer bir husus, vergi kanunlarında çeşitli sebeplerle uygulanma imkânı kalmayan hükümlerin mevzuattan ayıklanmasıdır. Bu konuda örnek mahiyetinde, halihazırda herhangi bir uygulaması bulunmayan (dolayısıyla metruk hüküm olma vasıflarını taşıyan) VUK'un 36 ila 39. maddeleri arasındaki hükümler ele alınabilir. Bahsi geçen hükümler bazında, tahrire dayanan usul doğrultusunda saptanan matrahlar üzerinden gerçekleştirilen eski ve günümüzde örneği bulunmayan tahrire dayanan tarh yöntemi düzenlenmektedir. Değinilen hükümlerin halihazırda VUK'da yer iştigal etmesi kanun enflasyonuna sebebiyet vermektedir.

Yine VUK'da önce bir ödev akabinde ise yerine getirilmemesi hallerinde cezai yaptırımlara bağlanan ekim ve sayım beyanı uygulaması da bu kapsamda ele alınabilir. Nitekim VUK'un 243. maddesine göre, gerçek usule tabi çiftçilerin bir kısmının her yılın Kasım ayında, düzenleme bazında yer alan bazı bilgileri köy ya da mahalle muhtarlıklarına bildirmeleri gerekir. İhtiyar heyetleri beyanda bulunanlara tasdikli ekim ve sayım ilmühaberi verir (VUK md. 244) ve belli bir süre sonra yapılan beyanları topluca vergi dairesine iletir (VUK md. 243). Muhtar ve ihtiyar heyetleri, VUK'un 245. maddesi uyarınca, yapılan beyanları doğru olup olmadıkları yönünden inceler. Hiç beyanda bulunmayanları beyana ve eksik ya da gerçeğe aykırı beyanda bulunanları ise bunları düzeltmeye davet eder. Davete icabet etmeyenler belli bir süre zarfında vergi dairesine bildirilir. VUK'un 246. maddesine göre, muhtar ve ihtiyar heyeti üyeleri buraya kadar sözü edilen görevlerini yerine getirmeleri sırasında görevi ihmal ya da kötüye kullanmaları halinde TCK'nın ilgili hükümleri doğrultusunda cezalandırılacaklardır. Ayrıca VUK'un 352. maddesi ile ekim ve sayım beyanında bulunmayan yükümlüler bakımından genel usulsüzlük kabahatinin işlenmiş olacağı da öngörülmektedir. Hükme göre, kabahat olarak işlenen fiilin derecesi muhtar ve ihtiyar heyetlerince beyanda bulunma ya da eksik yahut gerçeğe aykırı beyanları düzeltme noktasında yapılan davete icabet edilip edilmemesine göre değişmektedir. Fakat tüm bu düzenlemelere rağmen, ekim ve sayım beyanına yönelik hükümler pratikte uygulanmadığı için, ortada bir metrukiyet hali söz konusudur. Dolayısıyla ilgili hükümler metruk hüküm vasfını taşımaktadır[746].

VUK, AATUHK, GVK ya da KDVK gibi temel ve köklü vergi kanunları zamanla yıprandıkları için bünyelerinde bu tarz düzenlemeleri az ya da çok ihtiva edebilmektedirler. Dolayısıyla bu kanunların yerine yenilerinin yürürlüğe konulması beklenilmeden değinilen suretteki hükümlerin tek tek saptanıp, ihdas edilecek bir kanun vasıtasıyla mevzuattan ayıklanması hukuki belirlilik açısından görünürdeki en faydalı yol mahiyetini taşımaktadır.

---

746 Şenyüz, Vergi Ceza, s.449-450; Bu konuda örnek olarak GVK'nın mükerrer 111. maddesi de verilebilir. Nitekim düzenleme içeriğinde talih oyunları salonları işletmeciliği faaliyeti dolayısıyla elde edilen kazançlar açısından asgari vergi ödenmesi hususu hükme bağlanmaktadır. Fakat 2634 sayılı Turizmi Teşvik Kanunu uyarınca ilgili salonların işletilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla mükerrer 111. maddenin uygulanma imkânı bulunmamaktadır. Bkz. Taşkan, Eleştiri, s.134.

Kanun enflasyonunun önüne geçilmesinde dikkate alınması gereken belki de en önemli husus, vergi kanunlarında yapılacak değişiklik ve/veya ilavelerin alelacele değil de sağlam temeller üzerine inşa edilerek ihdas edilmesidir. Bunun için, getirilmek istenen düzenlemelerin yasama organında detaylıca tartışılması ve ele alınması gerekir. Ayrıca kanun teklifi taslakları ile ilgili önceden düzenleme konusuyla bağlantısı olan kamu kurum ve kuruluşları, sivil toplum kuruluşları ile akademik çevrelerden görüş ve önerilerin alınması hukuki kalitesi yüksek vergisel düzenlemelerin ihdası açısından büyük önem taşır[747]. Zira vergisel bir düzenlemenin başarıya ulaşabilmesi (uzun soluklu tatbik edilebilme hali) için hem teorik hem de pratik açıdan iyi tasarlanmış olması gerekir[748]. Aksi takdirde, yükümlülerin vergiye uyumlu davranışları ile değil de *meşru olmayan* vergiden kaçınma[749], vergi kaçırma ya da kaçakçılığı gibi arzu edilmeyen reaksiyonlarıyla karşılaşılacaktır. Bu da söz konusu düzenlemeler bazında yeni değişiklik ve/veya ilaveler yapılmasını zorunlu hale getirerek, vergi mevzuatında gereksiz şişkinliğin baş göstermesine sebebiyet verir[750]. Dolayısıyla vergi hukukunda optimal düzeydeki kanuni düzenleme hacmi, buraya kadar değinilen hususların hayata geçirilmesine bağlıdır.

Norm enflasyonu yönünden son olarak vergi hukuku alanında ihdas edilen düzenleyici idari işlemler üzerinde durmak gerekir. Çünkü ilgili alanda kurallaşmanın en çok cereyan ettiği düzenleme tipini mevzu bahis işlemler meydana getirmektedir. Böyle bir tablo ile karşılaşılması asli kuralların düzenlendiği vergi kanunlarındaki düzenleme hacmi ile kıyaslandığında, tali konuların hükme

---

747 Em, s.9-10; Karakoç, Vergi Mevzuatı, s.31; Yancı Özalp, s.275.

748 Diğer bir ifadeyle, mezkûr düzenleme vergi teorisi ve ihdas edileceği dönemdeki toplumsal gereksinimler ile uyum taşır vaziyette olmalıdır. Bunlardan birini esas alıp diğerini göz ardı eden düzenlemeler uzun ömürlü olmayacaktır. Bkz. M. Kâmil Mutluer vd., **Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi**, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2013, s.xxix.

749 Vergiden kaçınma kavramına yönelik olarak gerek ulusal gerekse uluslararası literatürde oldukça farklı anlamlandırmalar söz konusu olsa da (bkz. Gökbel, Kaçınma, s.37 vd.; Şerif Emre Gökçay, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kapsamı, Niteliği ve Sınırları**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2018, s.173 vd.; "Vergiden kaçınma herkesin anladığı, ancak hiç kimsenin açıklayamadığı bir terimdir." Bkz. Daniel Gutmann, "Vergiden Kaçınmanın Tanımlanması", (Çev. A. Selçuk Özgenç), Billur Yaltı (Ed.), **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler**, İstanbul: Beta Yayınları, 2014, s.2.) mezkûr kavram çalışmada Eyüpgiller tarafından benimsenen ikili bir ayrımla ele alınmaktadır. Zira bu ayrımda vergiden kaçınma faaliyetinin *meşru olup olmamasına* bakılmaktadır. *Meşru* vergiden kaçınma eylemi, yükümlünün vergi kanunlarının kendisine tanıdığı imkanlardan kanuna karşı hile ya da hakkın kötüye kullanılması mahiyetini taşımayacak bir surette istifade ederek vergiyi doğuran olayı kendi kişiliğinde gerçekleştirmemesi ya da vergi borcunu azaltma girişimlerini ifade eder. Burada kanunun hem sözüne hem de özüne uygun hareket edilmektedir. Fakat *meşru olmayan* vergiden kaçınma eylemlerinde ise, yükümlü kanunun lafzına uygun hareket ediyor görünmekle birlikte onun özünü ve amacını ihlal etmektedir. Yükümlünün mezkûr eylemleri kanuna karşı hile ya da hakkın kötüye kullanılması mahiyetini taşıdığından hukuk düzenince tasvip edilmemekte ve korunmamaktadır. Mevzu bahis kavramsallaştırma açısından bkz. Saygın Eyüpgiller, "Vergiden Kaçınma ve Vergi Peçelemesi", **Yaklaşım**, (113), 2002, https://yaklasim.com/, 13 Eylül 2021; Saygın Eyüpgiller, "Mükellef Hakları ve Hakkın Kötüye Kullanılması", **LMHD**, (24), 2006, s.2932.

750 Bu yönde bkz. Şenyüz, İstikrar, s.216; M. Kâmil Mutluer, **Vergi Hukuku: Genel ve Özel Hükümler**, Değiştirilmiş ve Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2011, s.xlvii.

bağlandığı ve vergi kanunlarının idarece nasıl yorumlanıp uygulanacağının açıklandığı düzenleyici idari işlemler açısından çok da yadırgatıcı değildir. Örnek vermek gerekirse, halihazırda güncel olup GVK ile ilgili iki yüz elliye yakın, VUK ile ilgili ise iki yüz elliyi aşkın sayıda genel tebliğ bulunmaktadır. Fakat burada hukuki güvenlik ilkesini zedeleyen ve adeta bir karmaşa hali doğuran, bu düzenleyici işlemlerin içeriğini meydana getiren normların kolayca erişilecek bir tarzda yapılandırılmamış olmalarıdır. Gerçekten de bazı genel tebliğler yalnızca başka tebliğlerde yer alan bir düzenlemeyi ilga etmek yahut değiştirmek için çıkarılmaktadır. Fakat ortaya çıkan yeni durum, ilgili maddesi ilga edilen yahut değiştirilen genel tebliğ nezdinde güncelleştirilmemektedir. Değinilen sayılardaki genel tebliğin mevcut olduğu bir ortamda, düzenlemelerin güncel halinin takibi bir hayli zorlaşmaktadır. Bu da vergi kanunlarının idarece ne şekilde anlamlandırılıp uygulanacağını öğrenmek isteyen yükümlüler nazarında hiç kuşkusuz istenmeyen bir durum yaratmaktadır[751].

Bunun önüne geçebilmek için esas itibariyle iki yöntemden birisine başvurulması mümkündür. Bunlardan ilki, AATUHK ve KDVK'da olduğu gibi parça parça yerine bütüne hitap eden genel tebliğlerin çıkarılması[752] ve yapılacak ilga, değişiklik ve ilavelerin ilgili tebliğ üzerinde işlenmesi yöntemidir. Bahsi geçen Kanunlar nezdinde benimsenen bu yöntemin tüm genel tebliğ hükümlerini tek metinde toplaması dolayısıyla en ideal yöntem olduğunu önemle belirtmek gerekir. Böyle yapılamıyorsa da gerçekleştirilen her ilga, değişiklik ve ilavelerin ilgili bulunduğu tebliğe işlenmesi yöntemine de başvurulabilir. Böylece kanunlar nezdinde yapılan değişikler nasıl ki Mevzuat Bilgi Sisteminde güncel bir şekilde işleniyorsa, her iki yöntem bakımından da böyle bir uygulamaya geçilmiş olacaktır[753].

2. 2. 1. 4. Vergisel Düzenlemelerin Tutarlı Olması

Hukuk kurallarının onlara tabi olanlar nezdinde bilinebilir olabilmesi için kendi aralarında belli bir düzeyde uyum/insicam taşıyor olmaları gerekir. Birbiriyle çatışan ve bunlardan hangisinin baz alınacağının belirgin olmadığı kuralların mevcudiyeti hukuki belirsizliğe sebebiyet verir. Ancak her hukuk dalı az ya da çok kural çatışması hallerini bünyesinde barındırır. Bilindiği üzere, vergi hukuku diğer hukuk dalları ve aynı zamanda hukuk dışındaki diğer bazı bilim dallarıyla (maliye, iktisat, muhasebe ve işletme gibi) oldukça yakın münasebetler içerisindedir. Bağımsız bir hukuk dalı hüviyetini taşımakla birlikte[754], diğer alanlarla belki de hukuk dalları içerisinde en başta gelecek

---

751 Başaran Yavaşlar, Hukuki Güvenlik, s.232, dpn.122.

752 Değinilen mahiyetteki genel tebliğler, Tahsilat Genel Tebliği ile KDV Genel Uygulama Tebliğidir.

753 Hemen belirtelim ki, Mevzuat Bilgi Sisteminin gördüğü bu işlevi genel tebliğler açısından Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitesi görebilecektir.

754 Bu konuda günümüzde olmasa da geçmişte birtakım tartışmalar yürütülmekteydi. Fakat gelinen süreçte kendine has birçok kavram ve kurumu bünyesinde barındıran vergi hukukunun bağımsız bir hukuk dalı

yoğunlukta bir ilişki yumağının mevcudiyeti, vergi hukuku alanında hukukun bilinebilirliği vasfını gerçekleştirmede, değinilen gerekliliği bir hayli önemli konuma getirmektedir.

Söz konusu yakınlık vergisel düzenlemelerin kendi arasında ortaya çıkabileceklerin yanı sıra, vergi hukukunun ilişki içerisinde bulunduğu diğer alanlardaki düzenlemeler ile de çeşitli uyumsuzluk ve çatışmaların ortaya çıkmasına yol açmaktadır. Bu durumu vergi hukukunun bazı alt dalları bazında somutlaştırabilmek mümkündür. Nitekim vergi ceza hukuku bağlamında yaklaşıldığında vergi suç, kabahat ve cezalarının düzenlendiği VUK ile suçlar yönünden genel kanun niteliğindeki TCK ve kabahatler yönünden genel kanun niteliğindeki KK hükümleri arasında bazı uyumsuzluk ve çatışmaların ortaya çıkabildiği görülmektedir[755]. Yine vergi yargılama hukukunda VUK ve İYUK hükümleri arasında sözü edilen olgular vuku bulabilmektedir[756]. Ayrıca vergi icra hukuku nezdinde AATUHK ile 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu (İİK) arasında da benzer bir tabloyla karşı karşıya kalınabilmektedir[757]. Ancak yine vurgulamak gerekir ki, her kural çatışması hali hukuki belirsizliğe sebebiyet vermez. Ne zaman ki, söz konusu çatışma uygulamada (idare ile yargı organları arasında yahut yargı organlarının kendi arasında) giderilemiyor ve mevcut durum artık o kurallara tabi olanlar nezdinde güven oluşumunun önüne geçiyorsa, işte o zaman ilgili kurallar nezdinde hukuki belirsizliğe yol açan bir tutarsızlık halinden söz edilir.

Bu noktada vergisel düzenlemeler arasında vuku bulan çatışmaların hukuki belirlilik ilkesi açısından değerlendirmeye tabi tutulduğu bazı AİHM ve Anayasa Mahkemesi kararlarına değinmek

---

olduğu noktasında herhangi bir duraksama bulunmamaktadır. Bu konuda bkz. Erginay, Vergi Hukuku, s.14; Öncel vd., s.6; Kırbaş, Vergi Hukuku, s.9-11; Karakoç, Vergi Hukuku, 52-56; M. Kâmil Mutluer ve N. Nilay Dayanç Kuzeyli, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2019, s.97-98; Oktar, Vergi Hukuku, s.29-30.

755 Konunun ayrıntıları için bkz. Yılmazoğlu, Kabahat, s.331-348.

756 "2017 yılındayız. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun yürürlüğe girişinin 35. yılındayız. Bu tarihte kimin vergi davası açabileceği, kimin açamayacağı üzerine artık bir tartışmanın kalmamış olması; içtihatlarla bu işin çoktan çözümlenmiş olması gerekiyordu. Ama konunun özünde bir sorun var ve bu sorun ne yazık ki halen devam etmektedir. Bir örnek vermek gerekirse kanunlar arasında bir evlilik var. Bu evlilik vergi usul kanunuyla idari yargılama usulü kanunu arasında ve bu bir aşk evliliği değil. O yüzden tam olarak anlaşamıyorlar. Anlaşamama nedeni bir tanesinin Fransız hukukuna, diğerinin Alman hukukuna meyilli oluşudur. Yani bir çeşit, bölgesel konuşursak, burada Alsas bölgesindeki bir kişiden bahsediyor olabiliriz. Yani Fransızca konuşurken Almanca'ymış gibi kulağa geliyor, Almanca konuşurken Fransızca konuşuyormuş gibi geliyor. Vergi usul kanunu ile idari yargılama usulü kanunu arasındaki uyumsuzluk veya uyum bu şekilde ifade edilebilir." Bkz. Cenker Göker, "Vergi Yargısında Dava Ehliyeti Sorunları", Ahmet Kürşat Ersöz ve Oğuzhan Güzel (Ed.), **İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun Kabul Edilişinin 35. Yıl Dönümü Sempozyumu**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2017, s.112.

757 Hemen belirtmek gerekir ki, İİK ile AATUHK arasında genel – özel kanun ilişkisi bulunmamaktadır. Dolayısıyla, *AATUHK'da hüküm bulunmayan hallerde doğrudan İİK'ya başvurulacaktır* önermesi yerinde değildir. Tabi açık atıf bulunması halinde İİK'ya gidileceğinde şüphe yoktur. Bunun haricindeki ihtimallerde nasıl hareket edileceğini içtihatlar tayin edecektir. Bu yönde bkz. Ahmet G. Kumrulu, "Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım", **Prof. Dr. Akif Erginay'a 65. Yaş Armağanı**, Ankara: AÜHF Yayınları No: 460, 1981, s.653; Yukarıda sözünü ettiğimiz uyumsuzluk halleri de özellikle İİK'ya atıf yapılan hallerde ortaya çıkmaktadır.

gerekir. İlk olarak AİHM'in aynı konuda birbiriyle çelişkili düzenlemeler içeren Ukrayna vergi mevzuatını mülkiyet hakkı yönünden ele aldığı *Shchokin/Ukrayna* kararı üzerinde durulacaktır[758].

Karara konu uyuşmazlığın kökeninde, işyeri kapsamında elde edilen gelirlere artan oranlı tarifenin uygulanacağı vergi mevzuatında açık olmakla birlikte işyeri dışında elde edilen gelirlere de artan oranlı mı yoksa düz oranlı tarifenin mi uygulanacağı sorunu yatmaktadır. Mevzu bahis probleme, birbiriyle ayrıksı hükümler içeren ve normlar hiyerarşisinde farklı düzeylerde yer alan metinler içerisinde pozitifleştirilmiş düzenlemeler sebebiyet vermektedir. AİHM konuyu ele alırken öncelikle başvurucu aleyhine gerçekleştirilen vergilendirme işlemlerinin mülkiyet hakkına müdahale teşkil ettiğini ve böyle bir müdahalenin ihlale yol açmaması için kanunilik kriterini taşıması gerektiğini ifade etmiştir (para.50). Sözü edilen kriter müdahalenin hukuki dayanağının bulunması gereğinin yanı sıra, mezkûr dayanağın hukuki güvenliği taşır vaziyette olması anlamına gelen hukukun kalitesini de bünyesinde barındırmaktadır (para.51). AİHM hukuku yorumlama ve uygulama yetkisinin ulusal makamlara ait olduğunu kabul etmekle birlikte, iç hukukun ilgili makamlarca yorumlanıp uygulanma tarzının Sözleşme ilkeleri ile tutarlı neticeler doğurup doğurmadığını değerlendirmeye tabi tutmaktadır (para.52). Somut olaya bakıldığında görülmektedir ki, başvurucu ilgili hukuk düzeni açısından kanun kuvvetini haiz Gelir Vergisi Kararnamesi'nin 7. maddesinin 3. fıkrası doğrultusunda, işyeri dışında elde ettiği kazançlar için %20 (düz) oranlı tarifeyi baz alarak beyanda bulunmuştur. Ancak idare sözü geçen Kararnamenin uygulanmasına açıklık getirmek üzere çıkardığı Yönerge çerçevesinde, mezkûr gelirlerin de artan oranlı tarifeye tabi tutulması gerektiğini hükme bağlamış ve somut olayda da bu hükmü esas almıştır. Ayrıca yargılama süreçleri de dikkate alındığında, yükümlü aleyhine olan yaklaşımın sözü edilen Yönergenin yanı sıra Başkanlık Kararnamesi'ne de dayandırıldığı görülmektedir (para.53). Başvurucu yargılama süreçlerinin her birinde Gelir Vergisi Kararnamesi'nin 7. maddesinin 3. fıkrasının hangi sebeple dikkate alınmadığını sormasına karşılık, kendisine herhangi bir yanıt verilmemiştir. AİHM ise kararında, bu duruma anlam veremediğini ifade etmiştir. Ayrıca AİHM'e göre, Gelir Vergisi Kararnamesi'nin 23. maddesi çerçevesinde Yönerge yalnızca ilgili Kararnamenin uygulanmasına açıklık getirmek üzere çıkarılabileceğinden, Yönerge ile Kararnameye aykırı hükümlere gidildiğinde onu somutlaştıran işlemleri haklılaştırmak adına mevzu bahis Yönergeye atıf yapılması isabetli olmayacaktır (para.54). Başvurucu aleyhine verilen yargısal kararlarda, Yönergenin yanı sıra yeni bir artan oranlı tarife getiren ve yükümlülerin elde ettikleri her türlü geliri kapsadığı düşünülen Başkanlık Kararnamesi de esas alınmaktadır. Ancak ilgili yargısal kararlarda Gelir Vergisi Kararnamesi'nin başvurucu tarafından esas alınan hükmü ile sözü edilen diğer mevzuat düzenlemeleri arasındaki ilişki değerlendirmeye tabi tutulmamıştır. Ayrıca idarenin Gelir Vergisi

---

758 Shchokin/Ukrayna Kararı, AİHM, Başvuru No: 23759/03 ve 37943/06, T: 14.1.2011, https://hudoc.echr.coe.int/, 20 Ekim 2020.

Kararnamesi'nde 7. maddenin başka fıkralarını dikkate alıp, gelirin vergilendirilmesi açısından özel hüküm mahiyetini taşıyan 3. fıkrayı göz ardı etmesi de anlaşılabilir değildir (para.55). Tüm bu değinilenler etrafında AİHM, ulusal mevzuatın açık bir biçimde birbiri ile tutarsız olduğu saptamasını yapmaktadır. Yerel makamlar çelişkili düzenlemelerden kendi takdirlerine uygun olanları tercih etmiş ve başvurucunun beyanında esas aldığı düzenlemeyi görmezden gelmişlerdir. AİHM'e göre, böylesine önemli bir mali konuda çelişkili mevzuatın varlığı kanunilik kriteri bünyesinde yer alan hukukun kalitesi gereğini zedelemiş ve yetkili makamların keyfi müdahalelerine karşı yeterli bir güvence sağlayamamıştır (para.56). Bu nedenle başvurucunun mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin hukuka uygun olmadığı gerekçesi ile ihlal kararı verilmiştir[759] (para.58).

Değinilen içtihadın ardından Anayasa Mahkemesince somut norm denetimine konu olmuş bir kural çatışması örneğinden de söz etmek gerekir. Denetime tabi tutulup hukuk devleti ilkesine aykırılığı dolayısıyla iptal edilen düzenleme "Kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmaz." hükmünü içeren AATUHK'un mükerrer 35. maddesinin 6. fıkrasıdır. Kanuni temsilcilerin ödev ve sorumluluklarına yönelik olarak önceleri yalnızca VUK'un 10. maddesinde düzenleme yapılmıştır. Ancak mezkûr maddenin kapsamına esas itibariyle vergi, vergiye bağlı alacaklar ve vergi cezaları (VUK'un 333. maddesi çerçevesinde) girdiğinden, diğer kamu alacakları açısından kanuni temsilcilerin sorumluluğa gidilebilmesine imkân tanıyan bir kanuni düzenleme bulunmamaktaydı. Değinilen alacaklar açısından da sorumluluğu mümkün kılabilmek adına AATUHK'a 4108 sayılı Kanun ile mükerrer 35. madde eklenmiştir[760].

Ancak iki düzenleme arasında sorumluluğun koşulları (ve dolayısıyla nitelikleri) yönünden önemli farklılıklar bulunmaktadır. Zira VUK'un 10. maddesi çerçevesinde kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilebilmesi için iki koşul aranır. Bunlardan ilki, vergi ve buna bağlı alacağın asıl vergi borçlusunun malvarlığından kısmen veya tamamen alınamamış olmasıdır. Diğeri ise, mevzu bahis durumun (alınamama hali) kanuni temsilcinin borçluya ait vergi ödevlerini yerine getirmemiş olmasından kaynaklanmasıdır. AATUHK'un mükerrer 35. maddesine göre ise, kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilebilmesi için tek şart, kamu alacağının borçlunun malvarlığından kısmen veya

---

759 "Mahkeme, iç hukuktaki vergisel düzenlemenin belirlilik koşulunu gerçekleştirip gerçekleştirmediğini ölçümlemiş; mevzuat hükümlerinin birbirleriyle olan ilişkisine vurgu yapmıştır. Buna göre, çelişkili mevzuat belirlilik koşulunu ortadan kaldıran bir durumdur. Mahkeme, aynı anda yürürlükte olan ve dolayısıyla keyfi ve seçmece uygulama olanağı veren, birbirleri ile açıkça çelişkili; birbirine açık aykırılık taşıyan hükümlerin, Sözleşmenin aradığı anlamda "kanun" niteliğinde kabul edilemeyeceğini açıkça ifade etmiştir. Dikkat edilmesi gereken konu, Mahkemenin yatay ya da dikey aykırılığın tespitini değil, bu türden açık aykırılıkların yarattığı belirsizliğin tespitini yapmasıdır." Bkz. Billur Yaltı, "Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahalede Kanunilik: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin Yeni Kararlarında "Çelişik Mevzuat" ve "Çelişik İçtihat", **Vergi Sorunları Dergisi**, (276), 2011, (Çelişik), http://www.vergisorunlari.com.tr/, 20 Ekim 2020.

760 Turgut Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Ankara: Mali Akademi Yayınları, 2013, (Amme Alacakları), s.182.

tamamen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmasıdır[761]. Sözü edilen koşullardan esas itibariyle şu yönde sonuçlar çıkarabilmek mümkündür. Öncelikle sorumluluğun niteliği her iki maddede de birbirinden farklıdır. Zira VUK'un 10. maddesi çerçevesinde sorumluluğa gidilebilmesi için kanuni temsilcinin borçluya ait vergi ödevlerini yerine getirmemiş olmasının aranması, ilgili düzenlemedeki sorumluluğu kusur sorumluluğu; AATUHK'un mükerrer 35. maddesinde ise böyle bir koşul aranmaması, ilgili düzenlemedeki sorumluluğu kusursuz sorumluluk haline getirmektedir[762]. Çıkarılabilecek diğer sonuç ise, ilgili hükümler çerçevesinde kanuni temsilcilerin sorumluluğuna gidilebilecek diğer bir ifadeyle alacağın onlardan takip ve tahsil edilebileceği zaman evresinin farklılık ihtiva etmesidir. Nitekim VUK'un 10. maddesindeki *alınamama* ifadesi, AATUHK'un mükerrer 35. maddesindeki *tahsil edilememesi* ifadesiyle denk düşmekte ve *tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması* evresinden daha sonraki bir aşamaya tekabül etmektedir[763]. Böyle olunca da kamu alacaklısının mükerrer 35. madde çerçevesinde kanuni temsilcinin sorumluluğuna, VUK'un 10. maddesine nazaran daha erken bir aşamada gidebileceğini söylemek mümkündür. Kamu alacaklısı idare de bu durumu göz önüne almış olacak ki, mükerrer 35. maddenin yürürlüğe girişinden Anayasa Mahkemesinin sözünü ettiğimiz iptal kararına dek, VUK'un 10. maddesi kapsamına giren alacaklar için de mükerrer 35. maddeyi uygulamak istemiştir[764]. Ancak Danıştay bu konuda idareninkinden ayrı bir yaklaşım benimseyerek içtihatlarında yaygın bir şekilde vergi, vergiye bağlı alacaklar ve vergi cezaları (VUK'un 333. maddesi çerçevesinde) bakımından VUK'un 10.

---

761 Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Turgut Candan, **Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, (Kanuni Temsilci), s.51-53, 93-108; İrfan Barlass, **Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu**, İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2006, s.69-82.

762 "213 sayılı Kanun'un 10. maddesinde, kanuni temsilciler için kabul edilen sorumluluk, kusura dayalı sorumluluktur. Buradaki kusur, vergilendirmeye dair ödevlerin ihlal edilmesidir. Buna göre, 213 sayılı Kanun'un 10. maddesi uyarınca kanuni temsilcilerin sorumlu tutulabilmesi için vergilendirme ödevlerini yerine getirmemiş olması gerekmektedir. İtiraz konusu kuraldan kaynaklanan sorumluluk ise kusursuz sorumluluk esasına dayanmakta olup kamu alacağının borçlu şirketten tahsil edilememesinde kanuni temsilcilerin kusuru bulunmasa dahi sorumlu tutulmasına neden olmaktadır." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2014/144, K: 2015/29, T: 19.3.2015, R.G. tarih ve sayısı: 3.4.2015-29315.

763 Recep Narter ve Abdullah Arıkan, "Vergi İcra Hukukunda Aciz Hali", **TAAD**, (34), 2018, s.150; 5766 sayılı Kanunla AATUHK'a yapılan ilavelerle her iki kavramın tanımına 3. madde bünyesinde yer verilmiştir. Mezkur maddede tahsil edilemeyen kamu alacağının "Amme borçlusunun bu Kanun hükümlerine göre yapılan mal varlığı araştırması sonucunda haczi kabil herhangi bir mal varlığının bulunmaması, haczedilen mal varlığının satılarak paraya çevrilmesine rağmen satış bedelinin amme alacağını karşılamaması gibi nedenlerle tahsil edilemeyen amme alacaklarını…", tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağının ise, "Amme borçlusunun haczedilen mal varlığına bu Kanun hükümlerine göre biçilen değerlerin amme alacağını karşılayamayacağının veya hakkında iflas kararı verilen amme borçlusundan aranılan amme alacağının iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gibi nedenlerle tahsil dairelerince yürütülen takip muamelelerinin herhangi bir aşamasında amme borçlusundan tahsil edilemeyeceği ortaya çıkan amme alacaklarını…" ifade edeceği hükme bağlanmıştır.

764 Recep Narter, "Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun Mükerrer 35'inci Maddesinde Yer Alan Bazı Fıkraların Anayasa Mahkemesi Tarafından İptali Üzerine Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğuna İlişkin Değerlendirme", **Vergi Dünyası**, (410), 2015, (Kanuni Temsilci), s.127-128.

maddesinin, diğer kamu alacakları açısından ise mükerrer 35. maddenin uygulanması gerektiğini ifade etmiştir[765]. Bunun akabinde 5766 sayılı Kanun'un 4. maddesi ile somut norm denetimine tabi kural ihdas edilmiştir[766]. Ancak bu düzenleme de VUK 10. maddesi ile AATUHK'un mükerrer 35. maddesi arasında iki maddenin kapsamlarına ilişkin olarak vuku bulan uyumsuzluğu/çatışmayı giderebilmiş değildir. Zira Danıştay aynı yaklaşımını sürdürmeye devam etmiştir[767]. Bunun akabinde Anayasa Mahkemesi de

> "…itiraz konusu kural nedeniyle, 213 sayılı Kanun kapsamına giren amme alacakları da dâhil olmak üzere tüm amme alacakları için takip yapılması mümkündür. Bu durumda her iki kanunun aynı maddi olaya uygulanabilmesi nedeniyle, iki ayrı kanuni düzenlemeden hangisinin uygulanacağı konusunda belirsizlik oluşmaktadır."

gerekçesine dayanarak ilgili fıkrayı iptal etmiştir[768]. Yüksek Mahkemenin bahsi geçen yaklaşımı yerindedir. Zira meselenin özüne inildiğinde görülmektedir ki, kanuni temsilcilerin sorumluluğu bakımından VUK'un 10. maddesi önceki tarihli özel hüküm iken, AATUHK mükerrer 35. maddesi sonraki tarihli genel hüküm mahiyetindedir ve mükerrer 35. maddeye eklenen 6. fıkra da lafzi olarak VUK'un 10. maddesini ilga etmemektedir[769]. Dolayısıyla ortada bir kural çatışması vardır. Ancak sözü geçen çatışma idare ile yargı organları arasında oldukça uzun bir zaman dilimine tekabül edecek surette çözüme kavuşturulamamıştır. Bu sebeple mezkûr çözümsüzlük halinin artık hukuki belirlilik ilkesini zedeler bir mahiyete büründüğünü kabul etmek gerekir.

2. 2. 2. Hukuk Uygulaması Aşaması

Vergi kanunları başta olmak üzere tüm vergisel düzenlemeler açısından hukuki belirliliğin tesisi buraya kadar sözü edilen gereklerin hayata geçirilmesine bağlıdır. Fakat hukukun güvenilirliğinin sağlanabilmesi için kuralların belirliliği kadar bunların idari ve yargısal makamlar tarafından somut olay, durum, işlem ve ilişkilere uygulanmasının da bilinebilirliği ve erişilebilirliği

---

765 Candan, Kanuni Temsilci, s.71-75.

766 Kuralın Danıştayın benimsediği yaklaşımı bertaraf etme maksadıyla getirildiği görüşü için bkz. Billur Yaltı, "Vergi Hukukunda Sorumluluğun Sınırı: Mülkiyet Hakkı: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Çerçevesinde AATUHK, 35 ve Mükerrer 35", Ertuğrul Akçaoğlu ve İnci Solak Akman (Ed.), **Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan Cilt: I**, Ankara: Ankara Üniversitesi Yayınları No: 243, 2009, (35 ve Mükerrer 35), s.512-513, dpn.26.

767 Candan, Amme Alacakları, s.197, dpn.214; Soner Yakar, "Kanuni Temsilci Hakkında İhtiyati Haciz Kararı Alınabilir mi?", **Bankacılar Dergisi**, (87), 2013, s.30, 38; Narter, Kanuni Temsilci, s.126-127.

768 Anayasa Mahkemesi, 19.3.2015, E: 2014/144, K: 2015/29, R.G. tarih ve sayısı: 3.4.2015-29315.

769 Bu konuda bkz. Yılmaz Özbalcı, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, Ankara: Oluş Yayıncılık, 2010, s.375; Candan, Kanuni Temsilci, s.67-76; Adnan Gerçek, "5766 Sayılı Kanun ve Danıştay Kararları Çerçevesinde Limited Şirketlerde Kanuni Temsilciler ve Ortakların Vergi Borcundan Sorumluluğu", **Yaklaşım**, (207), 2010, https://yaklasim.com/, 13 Eylül 2021; Mahmut Coşkun, **Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, 2. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013, s.332-333; Yakar, s.30, 38.

gereklilik taşımaktadır. Bu çerçevede vergi hukuku uygulaması bakımından hukuki belirliliğin nasıl gerçekleştirilebileceği konusunu vergi idaresi uygulaması ile vergi yargısı içtihatları şeklinde ikili bir ayrım içerisinde ele alabilmek mümkündür.

2. 2. 2. 1. Vergi İdaresi Uygulamasının Belirliliği

İdari faaliyetler bakımından hukuki belirliliğin tesisi için şeffaf ve saydam bir idari işleyişe gereksinim duyulmaktadır. Bunun için ise, idari kararların alınması sürecinin diğer bir ifadeyle idari usulün kurallaştırılması gerekmektedir. Daha önce de değinildiği üzere[770], bu konuda tüm idari işlemleri kapsamına alacak genel bir kanun bulunmamaktadır. Fakat vergi hukuku alanında gerek vergilendirme usulü gerekse kamu alacaklarının takip ve tahsili noktasında usul kodları ile karşılaşılmaktadır. Bu bakımdan VUK ve AATUHK, idari usulün vergi hukuku nezdinde kurallaştırıldığı kanunları meydana getirmektedir. Yine sözü geçen kanunlara ilişkin vergi idaresinin çıkardığı pek çok sayıdaki düzenleyici idari işlemin varlığı da göz önünde bulundurulduğunda, mezkûr başlık altında ele alınmaya çalışılan gereklilik bakımından vergi hukukunun önemli bir mesafe kat ettiğini göstermektedir.

Bahsi geçen usul kodları içerisinde dağınık vaziyetlerde de olsa idari usul ilkelerin kurallaştırıldığı görülmektedir. Söz gelimi, bahsi geçen ilkelerinden biri olan bilgi ve belgelere erişme hakkının (bilgi edinme hakkı) VUK bünyesindeki yansıması, vergi yükümlüsünün izahat talep hakkıdır. İdari usul ilkesi olmasının yanı sıra Anayasa'nın 74. maddesinde düzenlenerek Anayasal dayanağa da kavuşturulan genel bilgi edinme hakkının vergi hukukundaki izdüşümünü oluşturan izahat müessesi, VUK'un 413. maddesi ile hükme bağlanmıştır[771]. Diğer pek çok ilkenin de benzer surette ilgili kanunlara serpiştirildiği görülmektedir. Fakat burada her bir idari usul kodu ayrıntılı olarak incelenmeyecek olup, daha önce de yapıldığı gibi[772], belli başlı idari usul ilkelerinin vergi hukukundaki görünümleri ele alınacaktır. Ardından ise, vergilendirmeyle alakalı olup hüküm ifade eden vesika ve yazıların ilgililerine duyurulmasını ifade eden ve VUK bünyesinde norma bağlanan tebligat müessesinin hukuki belirlilik ilkesi yönünden taşıdığı öneme ve bu müesseseye dair getirilen yeni yöntem ve usullerin (elektronik tebligat ile kapıya yapıştırma usulü) ilke açısından ne gibi etki ve neticeler doğurduğu hususları üzerinde durulacaktır.

---

770 Bkz. yukarıda 1.4.2.1.2.1.

771 Billur Yaltı, "Vergisel İzahatlar: Sirküler ve Özelge Düzeninde Değişen-Değişmeyen Hükümlere Genel Bakış", Mustafa Koçak ve Suat Teker (Ed.), **Prof. Dr. Sadık Kırbaş'a Armağan Kitap**, İstanbul: Okan Üniversitesi Yayınevi, 2011, (Vergisel İzahat), s.320-321; Hasan Aykın, "Mükellefin Özelge Yoluyla İzahat Talep Hakkı, Hukuki Sonuçları ve Bazı Tartışmalı Konular", **TBBD**, (125), 2016, (Özelge), s.182.

772 Bkz. yukarıda 1.4.2.1.2.1.

2. 2. 2. 1. 1. İdari İşlemlerin Gerekçeli Olması İlkesi: Vergi ve/veya Ceza İhbarnamelerinin Tebliği Sırasında Tarh ve/veya Ceza Kesme İşlemlerinin Dayanağını Teşkil Eden Vergi Tekniği Raporlarının İhbarnameye Ek Olarak Gönderilmesi Gereği

Daha önce de değinildiği üzere[773] idari işlemlerin gerekçeli olması, bireyin güvenliğine yönelik idari usul ilkelerinden birisidir. İdarenin vergi yükümlüsü nezdinde gerçekleştirdiği ve icrai mahiyet taşıyan işlemlerini hangi maddi ve hukuki sebepler etrafında tesis ettiğini, işlem metninde ya da yükümlünün başvurusu üzerine uygun bir süre içerisinde bildirmesi gereğini ifade eder[774]. Mezkûr gereğin kanun düzeyinde somutlaştırıldığı düzenlemelere, idari usulün vergi hukukundaki görünümünü teşkil eden ve vergi usulünün kodlaştırıldığı VUK'da rastlanılmaktadır. Nitekim vergi ve ceza ihbarnamelerinin içerikleri ile bunlara ek olarak tebliğ edilmesi gereken evrakların düzenlendiği VUK'un 35. ve 366. maddeleri, değinilen mahiyettedir[775]. Fakat bahsi geçen gereğin vergi hukuku alanında gerçek manada hayata geçirilip geçirilmediği noktasında, bir süredir vergi yargısı organları kararlarında yorum farklılıklarının ortaya çıkmasına sebebiyet veren[776] vergi tekniği raporlarının yükümlüye tebliğ sorununun ele alınması gerekir. Hatta bazı Danıştay kararlarında vergi tekniğinin yanı sıra vergi inceleme raporlarının da ilgiliye tebliğ edilmemesinin işlemin iptaline yol açmayacağı, dava aşamasında ilgili raporların eksikliğinin tamamlanabileceğinin kabulü karşısında[777] mevzu bahis konu hukuki belirlilik adına oldukça önemli ve bir o kadar da kaygı verici bir boyuta erişmektedir.

---

773 Bkz. yukarıda 1.4.2.1.2.1.

774 Kuntbay, s.11; Akıllıoğlu, Birey, s.52; Odyakmaz, Demokratikleşme, s.12; Gözler, İdare, s.839.

775 Vergi ihbarnamelerine yönelik VUK'un 35. maddesinin ilk fıkrasının 10 numaralı bendinde geçen "Kısa ve açık bir ifade ile ikmalen veya re'sen vergi tarhını icabettiren sebepler" ile son fıkrasında yer alan "Takdir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re'sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer sureti ihbarnameye eklenir." ve yine ceza ihbarnamelerine dair VUK'un 366. maddesinin 2. fıkrasının 6 numaralı bendinde geçen "Olayın izahı; (Kanunun madde ve fıkra numaraları gösterilmek ve mevcut deliller bildirilmek suretiyle)" ile son fıkrasında yer alan "Cezayı gerektiren olayın tesbitine dair tutanak sureti ile inceleme raporunun birer örneği ihbarnameye bağlanır." ifade ve cümleleri idari işlemlerin gerekçeli olması ilkesinin vergi hukukundaki somutlaşan örnekleridir.

776 İsa Aydemir, "Savunma Hakkı Kapsamında Vergi İnceleme ve Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliği", **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, 1(7), 2016, s.197-202; Fuat Usta, "Vergi Tekniği Raporu Mükellefe Verilmezse Ne Olur", **Vergi Sorunları Dergisi**, (333), 2016, s.106-108; Nurettin Bilici, "Vergi Tekniği Raporlarının Gizliliği Sorunu", **Dünya Gazetesi**, 27 Kasım 2017, (Gizlilik), https://www.dunya.com/, 29 Temmuz 2021; Özkan Aykar, "Yargı Kararları Perspektifinde: Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliğ Edilme(me) Sorunsalı", **Vergi Dünyası**, (441), 2018, s.173-176; Mustafa Yılmaz, "Vergi Tekniği Raporlarının Tebliğ Edilmemesi Sorunsalı", **Vergi Sorunları Dergisi**, (382), 2020, s.140-141.

777 "213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 35. maddesinin son fıkrasında, vergi inceleme raporlarının ekleneceği belirtilen ihbarnameler; Kanunun 34. maddesi uyarınca, ikmalen ve re'sen salınan vergilerin, ilgililere tebliğini sağlayan işlemler olup, değinilen düzenlemeler uyarınca ana kural, vergi inceleme raporlarının vergi ve ceza ihbarnamesine eklenerek tebliğ edilmesidir. Genel olarak uygulamada da bu şekilde yerine getirilmekle birlikte, söz konusu raporların eklenmediği durumlarda, ilk derece mahkemesi tarafından ara kararıyla istenmesi ya da re'sen idarece dava dosyasına sunulması üzerine,

İlgili raporların hangi durumlarda düzenleneceği/düzenlenebileceği, Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin 53. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Düzenlemenin ilk fıkrasında vergi incelemeleri neticesinde vergi inceleme raporlarının düzenleneceği, 3. fıkrasında ise "…birden fazla mükellefi veya vergi türünü ya da aynı mükellefin birden fazla vergilendirme dönemini kapsayan eleştiri konusu yapılabilecek hususların tespit edilmesi halinde…" vergi tekniği raporunun düzenlenebileceği öngörülmüştür. Ayrıca 3. fıkrada mezkûr raporların inceleme raporlarının ekini meydana getireceği, fakat 4. fıkrada

> "Sahte belge düzenleme fiili dolayısıyla düzenlenen Vergi Tekniği Raporunun başka bir mükellefin sahte belge kullandığına ilişkin tespitler içermesi durumunda, söz konusu Vergi Tekniği Raporu, sahte belge kullanan mükellef nezdinde düzenlenecek vergi inceleme raporlarına ek yapılmaz. Ancak, sahte belge kullanma fiili nedeniyle düzenlenecek vergi inceleme raporlarında, sahte belge düzenleyicisinin bu fiili işlediğinin tespitine dair Vergi Tekniği Raporunda yer alan bilgi, belge ve değerlendirmelere ayrıntılı olarak…"

yer verileceği ifade edilmektedir.

Uygulamada vergi tekniği raporları daha çok sahte fatura düzenleme ya da zarar-amortisman indirimi veya nakli gibi teknik meselelerin cereyan ettiği hallerde düzenlenmektedir. Söz gelimi, sahte fatura düzenleyen bir yükümlü ile alakalı bilgi ve belgeler ayrıntılı bir biçimde vergi tekniği raporu muhtevasında işlenir. Fakat bu kimse ile alışveriş yapan ve sahte belge kullanma isnadının yöneltildiği yükümlüler hakkında ilgili vergi tekniği raporlarına atıfta bulunulmak suretiyle vergi inceleme ve vergi suçu raporları düzenlenmektedir[778] [779]. Önemle belirtmek gerekir ki, uygulamada değinilen mahiyetteki inceleme raporlarının detaylı olarak hazırlanmadığı, yapılan atıfların daha çok geçiştirme mantığını taşıdığı, dolayısıyla dayanak olarak alınan vergi tekniği raporlarının, Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin 53. maddesinin 4. fıkrasında ifade edildiği üzere, ayrıntılı bir

---

davacıya anılan rapor tebliğ edilerek, haklılığını ortaya koymaya yönelik delillerini sunmasına imkân vermek suretiyle bu eksikliğin, yargılama aşamasında giderilmesi mümkündür. Somut olayda, ihbarname ekinde davacıya tebliğ edilmediği anlaşılan vergi inceleme raporunun vergi idaresi tarafından dava dosyasına sunulduğu görülmektedir. Yargılama sürecinin bütünü gözetildiğinde davacıya tarh işleminin dayanağı olan raporu inceleme, idarenin hangi gerekçeyle işlem tesis ettiğini öğrenebilme ve karşı argümanlar geliştirerek tarh işleminin hukuka aykırı olduğu iddiasını etkili bir biçimde ileri sürebilme imkanının tanındığı anlaşılmaktadır. Davacının da aksi yönde bir iddiası bulunmamaktadır." Danıştay VDDGK, E: 2019/374, K: 2019/345, T: 8.5.2019, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 30 Temmuz 2020; Aynı yönde bkz. Danıştay 4. Daire, E: 2015/1734, K: 2019/4990, T: 27.6.2019, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 30 Temmuz 2020.

778 Bilici, Gizlilik, https://www.dunya.com/, 29 Temmuz 2021.

779 Mezkûr başlık altında ele alınan tebliğ edilmeme sorunu esas itibariyle bahsi geçen örnek bazında ortaya çıkmakta olup, bunun haricinde düzenlenen vergi tekniği raporları genellikle yükümlülere tebliğ edilmektedir. Ancak aksi yönde hareket eden vergi daireleri ile de karşılaşılmaktadır. Bkz. Bekir Baykara, "Dayanağı Başka Bir Mükellef Hakkında Yazılan Vergi Tekniği Raporu Olan Vergi İncelemeleri, Vergi Tarhiyatları ve Vergi Davalarının "Bireysel Başvuru" Hakkı Bakımından İncelenmesi", **Vergi Dünyası**, (222), 2014, (Vergi Tekniği Raporu), s.65.

biçimde inceleme raporlarına yansıtılmadığı görülmektedir[780]. Hatta çoğu inceleme raporunda yalnızca ilgili vergi tekniği raporunun tarih ve numarasına atıfta bulunulduğu, bunun dışında herhangi bir bilgiye yer verilmediği de rastlanılan bir olgudur[781].

Bununla birlikte ilgili raporlar gerek Anayasa Mahkemesi gerekse Danıştay kararlarında ifade edildiği üzere, tarh ve/veya ceza kesme işlemlerinin asıl/esas dayanağını meydana getirmektedir. Gerçekten de bir VDDGK kararında[782] konuyla ilgili olarak aynen şöyle denmektedir: "…yolundaki hükümler ile vergi idaresinin uygulaması dikkate alındığında tarh nedeni, matrahın bulunuş yöntemi ve tarhiyatın dayanağına ilişkin bilgi ve belgelerin hem vergi inceleme raporlarında hem de vergi tekniği raporlarında gösterilebildiği anlaşılmaktadır." Dolayısıyla tesis edilen tarh ve/veya ceza kesme işlemlerinin sebep unsuru ilgili raporlarda somutlaşmakta olup, yalnızca ihbarnamelerin tebliği ile yetinilmeyip, idari işlemlerin gerekçeli olması ve hukuki belirlilik ilkelerinin hayata geçirilebilmesi için bu raporların da ihbarnameyle birlikte tebliği zaruridir[783]. Fakat uygulamada bilhassa sahte belge kullandığı düşünülen yükümlüler hakkında düzenlenecek inceleme raporlarının hazırlanmasında tetikleyici gücü meydana getiren vergi tekniği raporları, vergi dairelerince vergi mahremiyetinin korunması gerekçesiyle mezkûr kimselere tebliğ edilmemektedir. Nitekim idareye göre, sahte belge düzenleyen ve haklarında vergi tekniği raporu düzenlenen yükümlülerle alakalı bilgi ve belgelerin yer aldığı mezkûr raporların sahte belge kullanması dolayısıyla hakkında inceleme raporu düzenlenen ve akabinde tarh ve/veya ceza kesme işlemlerine muhatap tutulan kimselere tebliğ edilmesi, VUK'un 5. maddesinde hüküm altına alınan vergi mahremiyetinin korunması gereğine aykırılık teşkil etmektedir[784].

Danıştay bahsi geçen soruna ilişkin olarak bir kısım kararında, mezkûr raporların tebliğ edilmemesi nedeniyle tarh ve/veya ceza kesme işlemlerinin şekil unsuru yönünden hukuka aykırı hale geldiğini kabul edilmektedir. Bahsi geçen kararlardaki esas gerekçeyi, ilgili raporların tebliğ edilmemesinin yükümlülerin savunma haklarını kısıtladığı yönündeki argüman meydana

---

780 Yasemin Cangüloğlu, "Vergi Tekniği Raporlarının Mükellefe Tebliği", **Fasikül Hukuk Dergisi**, (106), 2018, s.24.

781 Baykara, Vergi Tekniği Raporu, s.65.

782 Danıştay VDDGK, E: 2020/9, K: 2020/2, T: 19.2.2020, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 28 Temmuz 2020.

783 Öğreti ve yargı kararlarında konu daha çok savunma hakkı, hakkaniyete uygun yargılanma, silahların eşitliği ve çelişmeli yargılama ilkesi bağlamında adil yargılanma hakkı yönünden ele alınmaktadır. Bu yönde bkz. Baykara, Vergi Tekniği Raporu, s.68-69, 71; A. Bumin Doğrusöz, "Vergi Tekniği Raporu", **Dünya Gazetesi**, 16 Nisan 2015, (Vergi Tekniği Raporu), https://www.dunya.com/, 29 Temmuz 2021; Bilici, Gizlilik, https://www.dunya.com/, 29 Temmuz 2021; Cangüloğlu, s.25-26.

784 Baykara, Vergi Tekniği Raporu, s.69; Bilici, "Vergi Tekniği Raporlarının Gizliliği Sorunu", https://www.dunya.com/, 29 Temmuz 2021; Aykar, s.171; Eyyüp İnce, "Tebliğ Edilmeyen Vergi Tekniği Raporuna İlişkin Üst Yargı Merciileri Yeni İçtihadları" **Vergi Sorunları Dergisi**, (385), 2020, s.82.

getirmektedir[785]. Fakat diğer ve halihazırda güncel olan kararlarda ise, ilgili raporların ihbarname ekinde tebliğ edilmemesi VUK hükümleri baz alınmak suretiyle asli/esasa etkili şekil sakatlığına yol açan bir eksiklik olarak görülmemektedir[786]. Bu görüşe göre, mevzu bahis hallerde adil yargılanma hakkı da ihlal edilmemektedir. Zira Danıştaya göre, mezkûr eksiklik dava aşamasında tamamlanarak yükümlünün söz konusu raporlardan haberdar edilebilmesi mümkün hale gelmektedir. Nitekim ilk derece mahkemesi re'sen araştırma ilkesi doğrultusunda vereceği ara karar ile ilgili raporları idareden isteyebilir yahut da buna gerek kalmaksızın idarece cevap veya ikinci cevap dilekçesine ek olarak ilgili raporları mahkemeye ibraz edilebilir. Bu şekilde raporlar dava dosyasına girer ve davacı tarafından erişilebilir hale gelir[787]. Anayasa Mahkemesi de bir bireysel başvuru kararında, somut

---

785 Danıştay bir kararında mezkûr meseleye dair şu ifadelere yer vermiştir: "…tarh ve ceza kesme işlemlerinin dayanağı olan ve davacı adına düzenlendiği belirtilen…vergi tekniği raporunun davacıya tebliğ edilmediği anlaşıldığından, yukarda açıklandığı üzere davacının savunma hakkının engellendiği tartışmasız bulunmaktadır." Bkz. Danıştay 7. Daire, E: 2016/1996, K: 2017/2061, T: 20.3.2017, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 30 Temmuz 2021.

786 "Tarh edilmiş verginin veya kesilmiş cezanın bildirim aracı olan ihbarnamelerde yer alması gereken hususlar Vergi Usul Kanunu'nun 35. maddesinin birinci fıkrasında on iki bent olarak sayıldıktan sonra takdir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re'sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer suretinin ihbarnameye ekleneceği düzenlenmiştir. Bununla birlikte, Kanun'un "Hatalı tebliğler" başlıklı 108. maddesinde ihbarnameyi hükümsüz kıtan haller sınırlı olarak sayılmıştır. Bu haller arasında mükellef hakkında düzenlenen vergi inceleme raporunun ve/veya vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmemesi durumu bulunmamaktadır. Bu düzenlemeler karşısında, Vergi Usul Kanunu'nun 35. maddesinde ihbarnamede yer alması gerektiği belirtilen hususlardan herhangi birinin eksik olmasının veya ihbarnamede yanlış yazılmış veyahut hiç yazılmamış olmasının, Kanun'un 108. maddesinde belirtilen hallerden birini oluşturmamak şartıyla ihbarnameyi hükümsüz kıldığından bahsedilemeyecektir…Bu durumda, Vergi Usul Kanunu'nun 108. maddesinde sayılan haller arasında yer almadığından, davacılar adına düzenlenen vergi inceleme raporunun ve/veya vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmemesi durumunun ihbarnameyi hükümsüz kılacak nitelikte esasa müessir şekil hatası oluşturduğunun kabulüne de imkân bulunmamaktadır." Danıştay VDDGK, E: 2020/9, K: 2020/2, T: 19.2.2020, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 28 Temmuz 2020.

787 "Uygulamada, genellikle vergi tekniği raporuna atıfla düzenlenen vergi inceleme raporları ve/veya takdir komisyonu kararlarının tebliğ edildiği, ancak tarh nedenini, matrahın bulunuş yöntemini ve tarhiyatın dayanağına ilişkin bilgi ve belgeleri gösteren vergi tekniği raporunun tebliğ edilmediği görülmektedir. Ana kural vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmesi olmakla birlikte söz konusu raporun tebliğ edilmediği durumlarda mahkeme tarafından ara kararıyla istenmesi ya da re'sen idarece dava dosyasına sunulması üzerine, davacıya, anılan rapor tebliğ edilerek, haklılığını ortaya koymaya yönelik delillerini ileri sürmesine imkân verilmek suretiyle, bu eksikliğin yargılama aşamasında mahkeme tarafından giderilmesi mümkündür. Mahkeme tarafından da istenilmesine rağmen idarece sunulmamasının söz konusu olabileceği hallerde ise bu durumun; 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2. Maddesi uyarınca, yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden hangisine aykırı düştüğü belirlenerek karar verilmesi gerekmekte olup yargılama aşamasında, mahkemece tesis edilmesi gereken "hakkaniyete uygun yargılama hakkı"nın, idare tarafından sağlanmadığı gerekçesine dayanılamayacağı açıktır." Bkz. Danıştay VDDGK, E: 2019/211, K: 2019/851, T: 23.10.2019, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 30 Temmuz 2020; Aynı yönde bkz. Danıştay VDDGK, E: 2018/1203, K: 2019/58, T: 30.1.2019, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 30 Temmuz 2020; Danıştay VDDGK, E: 2018/1127, K: 2019/43, T: 30.1.2019, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 30 Temmuz 2020; Danıştay VDDGK, E: 2018/267, K: 2018/209, T: 11.4.2018, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 30 Temmuz, 2020.

başvurunun koşullarını da dikkate alarak, bu yönde bir yaklaşım sergilemiş ve adil yargılanma hakkının ihlal edilmediği yönünde karar vermiştir[788].

Yukarıda zikredilen Danıştayın son yaklaşımı, inceleme konumuz olan hukuki belirlilik ilkesini zedelemektedir. Zira bu yaklaşım çerçevesinde, yükümlü kendisi hakkında tesis edilen tarh ve/veya ceza kesme işlemlerinin sebep unsurunu kısmen ya da tamamen bilememekte olup, idari ve/veya yargısal çözüm yollarına başvurup başvurmama ya da başvuracaksa bunlardan hangisini tercih etmesinin kendi menfaatine olacağı hususlarında yeterli düzeyde bilgi sahibi olamamaktadır. Dava aşamasının herhangi bir safhasında hakkında tesis edilen işlemin sebebini öğreniyor olması bu durumu değiştirmemektedir. Çünkü mevzu bahis bilgi yükümlünün hukuki pozisyonunun tayini için dava açıldıktan sonra değil, vergi ve/veya ceza ihbarnamesinin tebliği anından itibaren gereklidir. Zira bilindiği üzere yargısal yola başvurulması, idari çözüm yollarına başvurulabilmesinin önüne geçmektedir. Yükümlü belki ilgili raporlara erişim imkânı olduğunda yargısal yolun kendisi açısından olumsuz şekilde neticeleneceğine kanaat getirip doğrudan bu yollara başvurabilir ve uyuşmazlığı nihayete erdirme yönünde irade ortaya koyabilir[789]. Veyahut da hakkında tesis edilen işlemlerin dayanaklarını dikkate aldığında, açabilecek olduğu davanın lehine sonuçlanacağı kanaatinde olan yükümlü, idari çözüm yollarını es geçerek doğrudan yargısal yola da başvurabilir. Ayrıca idare ile arasında ortaya çıkan uyuşmazlığın özünü ortaya koyan raporlara çok daha geç ulaşması, mahkeme önünde inşa edeceği savunmanın kalitesini de etkileyebilecektir. Ayrıca vergi tekniği raporunda vergi mahremiyetini ihlal edecek hususların çıkarılması ya da üzerlerine gölgeleme yapılması suretiyle[790] vergi mahremiyetinin ihlal edilmesi ihtimalinin de önüne geçilebilir. Dolayısıyla başvuru yollarının belirlenmesinde ilgili raporlar oldukça kritik bir işlev görmekte olup, bunların belli başvuru yolları için *iş işten geçtikten sonra* tebliğine imkân tanınması hukuk uygulamasının bilinebilirliği ve erişilebilirliği bakımından oldukça eleştiriye açıktır[791] [792].

---

788 Ayfer Atalmış Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2016/12198, T: 9.6.2020, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 29 Temmuz 2021.

789 Belirtmek gerekir ki, mevcut tablo içerisinde yükümlünün VUK'un 376. maddesi uyarınca cezalarda indirim yoluna başvurabilmesinde herhangi bir tereddüt bulunmamaktadır. Fakat uzlaşma yoluna gidilebilmesi için, hakkında sahte belgeyi bilerek kullanmadığı gerekçesi ile tek kat vergi ziyaı cezası kesilmiş olması gerekir. Eğer üç kat vergi ziyaı cezasına tabi tutulmuşsa, uzlaşma yoluna başvurabilmesi, VUK'un Ek Madde 1 hükmü uyarınca, mümkün değildir. Eğer uzlaşma talebinde bulunabilmesi değinilenler doğrultusunda mümkünse, ilgili raporların uzlaşma müzakeresi öncesinde tebliği yükümlü açısından büyük önem taşımaktadır. Nitekim aksi bir durumda, uzlaşma müzakerelerine hakkında gerçekleştirilen işlemlerle alakalı herhangi bir bilgi sahibi olmadan katılmak zorunda kalacaktır. Bkz. Baykara, Vergi Tekniği Raporu, s.63, 65, 68, 71.

790 Bu yönde bkz. Bilici, Gizlilik, https://www.dunya.com/, 29 Temmuz 2021.

791 Bu yönde bkz. Baykara, Vergi Tekniği Raporu, s.63-72; Doğrusöz, Vergi Tekniği Raporu, https://www.dunya.com/, 29 Temmuz 2021; Bilici, Gizlilik, https://www.dunya.com/, 29 Temmuz 2021; Cangüloğlu, s.25-26.

792 "…Vergi Usul Kanununun 34. maddesinin, ikmalen ve resen tarh edilen vergilerin ilgilisine ihbarnameyle tebliğ edilmesine dair düzenlemesine bağlı olarak, izleyen 35. maddesinin 2. fıkrasında

Tüm bu açıklamalar doğrultusunda, dava açılmadan evvel kuru bir maddi sebep gösterisinden öteye geçilerek, tarh ve/veya ceza işleminin sebebini oluşturan ve o sebebin gerekçeli duruşunu ortaya koyan raporların tebliğ edilmesinin hukuka uygun olan olduğunu ifade etmek gerekir. *Nasıl olsa dava aşamasında şu veya bu şekilde, zamanlı ya da zamansız, işlemin sebep unsurunu oluşturan gerekçeli metinlere ulaşmak mümkün olmaktadır* anlayışı benimsenirse, mülkiyet hakkına temas edilen bir alanda hukuki belirlilik ilkesi ile savunma hakkının gerçekleşmesi noktasında önemli bir gedik açılmış olur.

2. 2. 2. 1. 2. Vergi İdaresi İşlemlerinin Anayasa Md. 40/2 Karşısındaki Durumu

2001 yılında yapılan Anayasa değişikliğiyle birlikte, devlet işlemlerinde bu işlemlere karşı başvuru yol, mercii ve sürelerinin belirtilmesi zorunluluk haline getirilmiştir. Anayasa'nın 40. maddesine 2. fıkra olarak ihdas edilen mezkûr yükümlülük başvuru yol, merci ve sürelerine ilişkin mevzuatın dağınık ve karmaşık yapısı karşısında adil yargılanma hakkı ile oldukça yakından bağlantılı, bilinebilirlik dozunu arttıran önemli bir hukuki araç işlevi görmektedir[793]. Fakat bahsi geçen Anayasal hükmün ilavesinden sonra konuya dair kanun düzeyinde ve özellikle idari işlemler açısından geçerlilik taşıyacak genel bir düzenleme yapılmamıştır. Buna karşılık gerek öğretide[794]

varsa takdir komisyonu kararı veya inceleme raporunun birer suretinin ihbarnameye eklenmesini öngören düzenlemesi, talep veya dava hakkının gereği gibi kullanılmasını amaçlamaktadır. Buradan, mükelleflerin uzlaşma, dava açma ve savunma gibi yasal haklarını kullanabilmeleri için tarhiyatın dayanağı olan ve tarhiyatın yapılma sebebiyle matrah farkının tespitine dair hesaplamaların nasıl yapıldığına dair açıklamaları içeren takdir komisyonu kararının, vergi inceleme raporunun ve tarhiyata dayanak alınan mükellef adına düzenlenmiş vergi tekniği raporunun ihbarnameye eklenmesi gerekmektedir. Bu durumda, davacının hangi suç ile isnad edildiğini öğrenme ve bu duruma göre savunma yapma hakkı elinden alındığı gibi kendisine ait bilgilerin verilmemesi, 213 Sayılı Kanunun "Vergi Mahremiyeti" başlıklı 5. maddesi kapsamında da değerlendirilemeyeceğinden, sadece vergi ve ceza ihbarnamesiyle vergi inceleme raporu tebliğ edilmek suretiyle, işlemlerin dayanağı mükellef adına düzenlenen vergi tekniği raporunun davacıya tebliğ edilmemesi davacı hakkında tesis edilen işlemi hükümsüz kılacak nitelikte esasa etkili bir şekil hatası olduğu halde, davacının bu konudaki iddiaları gözetilmeden davanın esası incelenerek verilen karar hukuka uygun görülmediğinden bozulması gerekmiştir." Bkz. Danıştay VDDK, E: 2014/304, K: 2014/563, T: 18.6.2014, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 30 Temmuz 2021.

793 Akyılmaz vd., s.511; VDDK'da bir kararında, söz konusu zorunluluğun hak arama özgürlüğünün korunmasına hizmet ettiğini belirttikten sonra, hukuk devleti ve belirlilik ilkelerinin de özellikle mevzuatın dağınık yapısı dikkate alındığında bu yönde uygulamayı gerektirdiğini ifade etmiştir. Bkz. Danıştay VDDK, E: 2011/40, K: 2011/594, T: 12.10.2011, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 26 Temmuz 2021.

794 Şanlı Atay, Başvuru Yolları, s.296-304; Aksi yönde bkz. Akyılmaz vd., s.512, dpn.97.

gerekse Anayasa Mahkemesi[795] ile Danıştay içtihatlarında[796], ilgili Anayasal norm doğrudan uygulanabilir nitelikte kabul edilmektedir. Diğer bir ifadeyle, söz konusu yükümlülüğe dair genel mahiyetteki kanuni düzenleme/düzenlemelerin yokluğu, bu Anayasal yükümlülüğün tatbikinde hükmün doğrudan uygulanabilirliğini temin etmektedir. Zaten öğretide kanunla hükme bağlanmamış bir konuda Anayasada yeterli açıklık ve kesinlikte bir düzenleme mevcutsa, uygulanabilirlik noktasında artık kanunun varlığı zorunlu görülmemektedir[797]. Hele ki bu norm temel haklara ilişkin ise, aksi yöndeki bir yorumun ilgili haktan yararlanmanın önüne geçeceği de gözden kaçırılmamalıdır[798].

Anayasa Mahkemesi de bir bireysel başvuru kararında[799], Anayasa'nın 40. maddesinin 2. fıkrasına rağmen gümrük mevzuatı uyarınca yabancı uyruklu bir kimse hakkında kesilen idari para cezasının tebliğinde ceza kesme işlemine karşı hangi mercie ve ne kadarlık bir süre içerisinde dava açılabileceğinin belirtilmemesini, mahkemeye erişim hakkının ihlali olarak görmüştür. Gerçekten de gümrük idaresince ilgili Anayasal hüküm ile getirilen zorunluluğa uyulmaması karşısında oldukça karışık bir yapıda bulunan gümrük mevzuatına, bireysel başvuruda bulunan yabancı uyruklu şahsın hâkim olabilmesi pek güç gözükmektedir. Somut başvuru içeriğinde de ilgili şahıs vergi mahkemesinde özel dava açma süresi (otuz gün) geçtikten sonra idare mahkemesinde genel dava açma süresi (altmış gün) içerisinde dava açmış ve süreaşımı dolayısıyla davası reddedilmiştir[800].

Bununla birlikte bahsi geçen yükümlülüğün kanunda ayrıntılandırılmamış olması bu yükümlülüğe uyulmaması hallerinde ne gibi neticelerin ortaya çıkacağı hususunda özellikle Danıştay kararlarında farklı yaklaşımların ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Öncelikli olarak belirtmek gerekir ki Danıştayın konuya dair yerleşik yaklaşımı, bu Anayasal yükümlülüğe idare tarafından uyulmamasının asli değil tali bir şekil sakatlığına sebebiyet verdiğidir. Dolayısıyla tebliğ edilen bir

---

795 "…40. maddenin ikinci fıkrasıyla Devlet'e verilen görev, somut olaylarda ilgili kişiler hakkında tesis edilen işlemlere karşı başvurulacak kanun yolları ve merciler ile sürelerin belirtilmesi zorunluluğu olup, bu hususlara ilişkin olarak her yasada özel bir düzenleme yapma yükümlülüğü içermemektedir." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2004/84, K: 2004/124, T: 8.12.2004, R.G. tarih ve sayısı: 2.12.2005-26011.

796 "Devletin, işlemlerinde, bireylerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorunda olduğunu düzenleyen Anayasa'nın yukarıda yer verilen 40. maddesinin ikinci fıkrasının, ayrı bir yasal düzenlemenin varlığını gerektirmeyen, doğrudan uygulanabilir nitelikte bir düzenleme olması nedeniyle, yasama, yürütme ve yargı organlarının, idare makamlarının ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının, işlemlerinde bu işlemlere karşı başvurulacak idari mercileri ve kanun yolları ile sürelerini belirtmesi zorunludur." Bkz. Danıştay 5. Daire, E: 2019/6328, K: 2021/486, T: 3.3.2021, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 26 Temmuz 2021.

797 Tekin Akıllıoğlu, **İnsan Hakları I (Kavram, Kaynaklar ve Koruma Sistemleri)**, Ankara: AÜSBF İnsan Hakları Merkezi Yayınları No: 17, 1995, s.53.

798 Yılmaz Aliefendioğlu, **Anayasa Yargısı**, Ankara: Yetkin Yayınları, 1997, s.295.

799 Mohammed Aynosah Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2013/8896, T: 23.2.2016, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 26 Temmuz 2021.

800 Yüksek Mahkemenin somut başvuru bazında ortaya koyduğu yaklaşımının hukuki belirlilik adına oldukça olumlu olduğunu ifade etmek gerekir.

işlemde o işleme karşı hangi başvuru yol, mercii ve sürelerinin söz konusu olduğunun belirtilmemesi, ilgili işlemin şekil unsurundaki hukuka aykırılık dolayısıyla iptaline yol açmamaktadır[801].

Ortaya çıkan farklı yaklaşımların kökeninde, ilgili zorunluluğa riayet edilmemesinin dava açma süresi bakımından ne yönde bir etki meydana getireceği sorunu yer almaktadır. Zira mezkûr yükümlülük Danıştayın önüne daha çok ilk derece ya da istinaf mahkemelerinin süreaşımı dolayısıyla usulden verdiği red kararları üzerine gelmektedir. Danıştay bu çerçevede incelediği dosyaların bir kısmında ilgili yükümlülüğe uyulmaması hallerinde, dava açma süresinin işlemeye başlamayacağına karar vermektedir[802]. Dolayısıyla yükümlü ister özel isterse genel dava açma süresini kaçırmış olsun başvuru yol, mercii ve sürelerinin işlem metninde yer almaması ihtimalinde, açmış olduğu dava süreaşımı dolayısıyla reddedilemeyecektir. Zira Danıştay VDDK bir kararında[803] bu konuda şöyle demektedir: "…idari makamlarca tesis edilen; hangi kanun yollarına, hangi mercilere başvurulacağı hususu ve başvuru süreleri belirtilmemiş olan işlemlerde tebliğ ile dava açma süresi başlamayacak olup bu şekilde tesis edilen işlemlere karşı açılacak davalarda davanın süresinde açılmadığından söz edilemeyecektir." Yüksek Mahkemenin güncel kararlarının oldukça önemli bir kısmında mezkûr yaklaşımın izlerinin bulunduğunu bilhassa ifade etmek gerekir.

---

801 Akbulut, s.8-10; Şanlı Atay, Başvuru Yolları, s.310-311; "…söz konusu düzenlemenin uygulama alanı, dağınık mevzuat karşısında kanun yolu, mercii ve süreleri konusunda yanılgıya düşen bireylerin hak arama hürriyetlerini kullanabilmelerini sağlamaktır. İlgili mevzuatta belirtilen usule uygun olarak yapılan başvuru nedeniyle idari işlemin hukuka uygunluğunun denetimi sırasında, söz konusu işlemin, başvuru zamanının ve yerinin bulunmadığı gerekçesiyle şekil yönünden hükümsüz kabul edilmesi Anayasanın 40. maddesinin 2. fıkrası ile sağlanmak istenen amacı aşan bir yorum olacaktır." Danıştay 9. Daire, E: 2008/559, K: 2010/5801, T: 3.11.2010, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 26 Temmuz 2021.

802 "…düzeltme başvurusunun reddine dair 17/05/2018 tarih ve 471778 Sayılı işleme karşı açılan davada, Vergi Mahkemesi'nin dava dilekçesinin Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığına tevdiine kararından sonra şikayet mercii tarafından cevap verilmeyerek zımni ret işlemi gerçekleştiğinden, dolayısıyla, bu işleme karşı başvurulabilecek kanun yolları ve mercilerinin neler olduğu ve başvuru sürelerinin belirtilmediği anlaşıldığından, sözü edilen Anayasa hükmü karşısında davacı tarafından yasal süresi içerisinde dava açıldığının kabul edilmesi ve işin esasının incelenmesi gerektiğinden, Vergi Mahkemesince davanın süre aşımı nedeniyle reddine karar verilmesinde isabet görülmemiştir." Bkz. Danıştay 9. Daire, E: 2019/6710, K: 2021/1212, T: 23.2.2021, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 26 Temmuz 2021; "Anayasa'da yer alan düzenlemeler, normlar hiyerarşisinde aynı düzeyde yer aldığından bu kuralların birbirine üstünlüklerinden söz etmek mümkün olmamakla birlikte, Anayasal normlar değerlendirilirken normun kabul edildiği tarihe bakılarak yorum yapılabilmesi mümkündür. Bu kapsamda, her ne kadar Anayasa'nın 125. maddesinde, idari işlemlere karşı açılacak davalarda sürenin, yazılı bildirim tarihinden başlayacağı belirtilmişse de; 40. maddeye eklenen fıkrayla idari işlemlerde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağının ve sürelerinin belirtilmesi zorunluluğu getirildiğinden, kişilere bildirilen idarî işlemlerde başvuru süresi ve başvuru yerinin de gösterilmesi gerekmektedir. Dava açma süresini başlatacak olan Anayasa'nın amir hükmü gereğince başvuru mercii ve süresini de gösteren yazılı bildirimdir. Bunun dışındaki yazılı bildirimler, Anayasa'nın 40. maddesinin amir hükmüne uygun olmadığından, dava açma süresi işlemeye başlamaz." Bkz. Danıştay 13. Daire, E: 2019/3131, K: 2020/215, T: 28.1.2020, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 26 Temmuz 2021.

803 Danıştay VDDK, E: 2020/11, K: 2021/1, T: 27.1.2021, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 26 Temmuz 2021.

Fakat bir kısım kararlarında ise, ilgili zorunluluğa idarece uyulmaması hallerinde süreaşımının vuku bulup bulmadığının tayininde, somut olaydaki özel dava açma süresinin değil de genel dava açma süresinin esas alınacağını kabul etmektedir[804]. Vergi hukuku bazında özellikle ödeme emrine karşı açılan iptal davaları bakımından mezkûr yaklaşımın örneklerine rastlanmaktadır[805]. Bu mahiyetteki kararlarında Danıştay, hangi yargı organına hangi süre içerisinde dava açılacağının evrak üzerinde yazılı olunmaması hallerinde genel dava açma süresi aşılmamak kaydıyla özel dava açma süresinin esas alınamayacağına hükmetmektedir.

Danıştayın ilk yaklaşımında ortaya koyduğu dava açma süresinin başlamayacağına dair hukuki çözümlemesi hak ve nesafet noktasında gereklilik taşısa da bu konudaki farklı içtihatlarının ortaya koyduğu ikinci görüşünün daha yerinde olduğu düşüncesindeyiz. Gerçekten de başvuru yol, mercii ve sürelerinin gösterilmemesi halinde idare mahkemesi ve ilk derece mahkemesi sıfatıyla Danıştay nezdinde açılacak davalarda genel dava açma süresi olan altmış günlük sürenin baz alınması karşı karşıya gelen çeşitli menfaatlerin dengelenmesi bakımından *denge noktasını* meydana getirmektedir. Çünkü kendisine dava açma süresini başlatan yazılı bildirimin (tebligat) yapılmasıyla yükümlü işlemden haberdar olmakta fakat hangi yargısal makama ne kadarlık bir süre içerisinde dava açabileceğini işlem metninde görememektedir. Özellikle somut uyuşmazlık bazında vergi mahkemesi ile diğer idari yargı ilk derece mahkemelerinden hangisinin görevli olduğu noktasında

---

804 "…idari işlemlerin nitelikleri gereği özel yasalarda, genel dava açma süreleri dışında ayrı dava açma sürelerinin öngörülmüş olması halinde, idareler tarafından Anayasanın 40. maddesine uygun olarak bu işlemlerin tabi olduğu dava açma süreleri gösterilmedikçe, özel dava açma sürelerinin işletilmesine olanak bulunmadığından, ilgili işlemlerin tebliği tarihinden itibaren özel dava açma süresinin değil, 60 günlük genel dava açma süresinin uygulanması gerekmektedir." Bkz. Danıştay 12. Daire, E: 2017/428, K: 2017/816, T: 16.3.2017, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 26 Temmuz 2021; "…davaya konu işlemin men-i muhakeme ya da lüzum-u muhakeme kararı niteliğinde bir karar olup olmadığının dolayısıyla söz konusu işleme karşı hangi kanun yolları ve mercilere başvurulacağının tespitinin teknik bir konu olması, davaya konu işlemde ise, Anayasa'nın 40. maddesinde yer alan düzenlemeye uygun olarak hangi kanun yolları ve mercilere başvurulacağının ve süresinin gösterilmemiş olması, davacının da hangi kanun yoluna başvuracağını Danıştay Birinci Dairesi'nin 30/09/2014 gün ve E:2014/1082, K:2014/1279 Sayılı kararı ile öğrenmesi nedeniyle, anılan kararın tebliğ tarihinden itibaren genel dava açma süresi olan altmış gün içinde açılan işbu davanın süresinde olduğunun kabulü gerekmektedir." Bkz. Danıştay 8. Daire, E: 2015/4796, K: 2017/437, T: 2.2.2017, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 26 Temmuz 2021.

805 "…İdare Mahkemesince, ödeme emrinin 07.04.2014 tarihinde davacı tarafından tebellüğ edildiği, ödeme emrine karşı 7 günlük dava açma süresinin sona ermesinden sonra 26.06.2014 tarihinde açılan davanın süresinde olmadığı, gerekçesiyle davanın süre aşımı yönünden reddine karar verilmiş…özel kanunda yer alan düzenleme gereği tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde iptali istemiyle dava açılması gereken davaya konu ödeme emri içeriğinde Anayasanın 40. maddesinde yer alan düzenlemeye uygun olarak dava açma süresinin gösterilmemiş olması sebebiyle 60 günlük genel dava açma süresi içinde dava açılabilmesi mümkün olmakla birlikte, işlemin tebliğ edildiği 07.04.2014 tarihinden itibaren 60 günlük genel dava açma süresi de geçirildikten sonra, 26.06.2014 tarihinde açılan davada süre aşımı bulunmaktadır." Bkz. Danıştay 14. Daire, E: 2015/2768, K: 2015/4957, T: 9.6.2015, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 26 Temmuz 2021; İdari yargıda genel dava açma süresi olan altmış günlük sürenin değil de vergi mahkemesinde dava açılabilecek olan otuz günlük sürenin dikkate alınması gerektiği yönünde bkz. Şükrü Kızılot, "Ödeme Emrine Karşı Dava Açma Süresi 7 Gün mü Yoksa 30 Gün mü?", **Yaklaşım**, (174), 2007, https://yaklasim.com/, 26 Temmuz 2021.

tereddüt bulunan ya da dava açma süresinde karışıklık yaşanabilecek diğer ihtimallerin varlığı, ilgili Anayasal normu oldukça önemli bir konuma getirmektedir. Dolayısıyla söz konusu normun göz ardı edilip davanın geç açıldığından bahisle usulden red kararı verilmesi şüphesiz hukuka uygun olmayacaktır. Bununla birlikte, işlem metninde başvuru yol, mercii ve sürelerinin gösterilmemesi halinde yükümlüye süre sınırlaması getirilmeksizin dava açma hakkı tanınması halinde bu kez de hukukta sürelere yer verilmesinin arkasında yatan gayelerle ters düşülmüş olacaktır. Zira hukuka tabi olanların hak ve yetkilerini kullanabilmeleri, ödevlerini yerine getirebilmeleri belli sürelere bağlanmıştır ki bunun temel nedeni hukuki belirliliği temin edebilmektir. Bu durum dava açma süreleri açısından da geçerlidir. Gerçekten de süre sınırlaması bulunmaksızın dava açma hakkının mevcut olması yargı sistemini işlemez hale getirir ve ilgili yükümlülüğe riayet edilmeyerek gerçekleştirilen tebligatların arka planında yer alan hukuki meseleleri sonsuza dek sürüncemede bırakır[806]. Yazılı bildirim (tebligat) ile işlemden haberdar olan yükümlü başvuracağı makamı ya da başvuru süresini ilgili Anayasal norma uyulmaması dolayısıyla karıştırmış olsa da en azından altmış günlük süre içerisinde dava açmış olmalıdır. Böylece esasında hukuki belirliliğe hizmet eden iki menfaat arasında hassas denge de kurulmuş olacaktır. Söz konusu yaklaşım ayrıca yazılı bildirim (tebligat) ile dava açma süresinin başlayacağını öngören Anayasa'nın 125. maddesinin 3. fıkrası ile uyum içerisinde olacaktır. Bu konuda Danıştayın bir içtihadında da şu ifadelere yer verilmiştir[807]:

> "İdarenin Anayasa'dan kaynaklanan yükümlülüğünü yerine getirmesi esas olmakla birlikte belirtilen yükümlülüğün yerine getirilmemesi, idari işlemlere karşı açılan davalarda dava açma süresinin işletilmeyip, ihmal edilmesi sonucunu da doğurmamalıdır. Anayasa'nın 125. maddesinde idari işlemlere karşı açılacak davalarda sürenin yazılı bildirim tarihinden başlayacağının belirtilmesi karşısında, usulüne uygun tebliğ olunan veya bütün unsurlarıyla ilgililer tarafından öğrenilen idari işlemler üzerine, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda açıkça belirtilen ve ilgililerce de bilindiğinin kabulü gereken genel dava açma sürelerinin işletilmesi zorunludur."

Fakat hemen belirtelim ki, VUK'un "Hatalı Tebliğler" başlığını taşıyan 108. maddesinde mezkûr konuya ilişkin önemli bir hüküm bulunmaktadır. Hükümde şöyle denmektedir:

> "Tebliğ olunan vesikalar, esasa müessir olmayan şekil hatalarından dolayı hukuki kıymetlerini kaybetmezler; yalnız vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda mükellefin adının, verginin nevi veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veyahut bu vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunması vesikayı hükümsüz kılar."

---

806 Bu yönde bkz. Köküsarı, s.89-91; "Bireysel başvurunun süre koşuluna bağlanmasıyla başvuruculara bireysel başvuruda bulunmak için imkân tanınmasının yanında hukuki belirlilik de sağlanmaktadır." Bkz. İbrahim Şen Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2015/19415, T: 8.5.2019, para.33, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 27 Temmuz 2021; AİHM'e başvuru yapılabilmesi için AİHS'in 35. maddesi ile getirilmiş bulunan altı aylık sürenin varlığının, AİHS'e taraf devletlerin uzunca bir müddet belirsizlik içerisinde kalmamalarını sağlaması sebebiyle, hukuki güvenlik ilkesine hizmet ettiği yönünde bkz. Kemal Gözler, **Anayasa Hukukunun Genel Teorisi Cilt: II**, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2011, s.602.

807 Bkz. Danıştay 14. Daire, E: 2011/292, K: 2012/10, T: 23.1.2012, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 27 Temmuz 2021.

Gerçekten de ilgili anayasal hükmün ihdasından evvel VUK'un 108. maddesi nezdinde *"vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda…vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması"* ihtimallerinde idari işlemin belgeye bağlandığı metnin geçersiz olacağı açıkça hükme bağlanmıştır[808].

Fakat ilgili geçersizlik, hükmün lafzından da anlaşılabileceği üzere, sadece vergi ihbarına yönelik vesikalarda ve vergi mahkemesine karşı açılacak davalarda vuku bulabilecektir. Söz gelimi, AATUHK'un 8. maddesi uyarınca kamu alacaklarının takip ve tahsilinde gerçekleştirilecek tebliğ işlemleri bakımından VUK hükümlerinin uygulanacağı öngörülmüş olsa da AATUHK çerçevesinde yapılacak tebligatlar vergi ihbarına yönelik olmadığından, mezkûr işlemler açısından VUK'un 108. maddesindeki netice hasıl olmayacaktır[809]. Dolayısıyla vergi hukuku alanında başvuru yol, mercii ve sürelerinin işlem metninde belirtilmemesinin iki farklı neticesi söz konusudur.

2. 2. 2. 1. 3. Tebliğin Önemi ve Yeni Yöntem ve Usullerin İlke Bağlamında Değerlendirilmesi

Bir müessesenin kıymeti hakkında görüş tayin ederken onun doğurduğu sonuçlara ilgili hukuk dalında atfedilen değerin esas alınması gerekir[810]. Bu bakış açısından hareketle, vergilendirmeyle ilgili ve hüküm ifade eden belgelerin muhataplarına tebliğ edilmesinin vergi hukuku alanında doğurduğu sonuçlar ile bunlara atfedilen değerleri ikili bir ayrımla ele almak gerekir. İlk olarak, vergi ve/veya ceza ihbarnamesinin tebliğ edilmesi işleminin vergilendirme sürecinde gördüğü işlev üzerinde durulmalıdır. Bilindiği üzere, bir verginin yükümlünün malvarlığından hazineye intikali için birtakım aşamaları bünyesinde barındıran vergilendirme sürecinin eksiksiz ve sağlıklı bir şekilde işletilmesi gerekir. Tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarından oluşan bu süreç içerisinde tebliğ aşaması, matrahın tespit edilerek vergi borcunun somutlaştırıldığı tarh aşaması ile vergi borcunun ödenmesi gereken safhaya gelmesini ifade eden tahakkuk aşamaları arasında köprü işlevini görmektedir[811]. Bir verginin tahakkuk etmeden tahsil edilebilir hale gelemeyeceği de dikkate alındığında, tahsil aşamasına geçilebilmesi için usulüne uygun tebligatın varlığı zorunluluk taşır[812]. Öyle ki, tahsil aşamasında kamu borçlusuna gönderilen ödeme emri ya da haciz işlemine karşı açılan iptal davalarında tarh işleminin usulsüz tebligatı dolayısıyla verilen iptal kararları mevcuttur. Burada

---

808 Dolayısıyla böyle bir eksiklik asli şekil sakatlığına sebebiyet verecektir. Bkz. Ahmet İnneci ve Neslihan Coşkun Karadağ, "Vergi Usul Kanunu'na Göre "Tebliğ"de Yapılan Hatalar ve Yargının Konuya Bakışı", **Maliye Dergisi**, (169), 2015, s.58.

809 Kadir Ayyıldırım, **Türk Vergi Hukukunda Tebligat**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2019, s.256-257.

810 Doğan Şenyüz, **Vergi Hukukunda Tebligat**, 2. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1997, (Tebligat), s.9.

811 Öncel vd., s.106.

812 Ayyıldırım, s.14.

dayanılan gerekçe esas itibariyle ortada tahakkuk etmediği için tahsili mümkün alacak bulunmamasıdır[813].

İkinci olarak birtakım hakların kazanılması, kullanılması ve ödevlerin yerine getirilebilmesi noktasında tanınan sürelerin işlemeye başlayabilmesi için tebligatın yapılmış olması gerekir. Nitekim yükümlü ilgili hususlardan haberdar ve bilgi sahibi olmazsa, belli süreler içerisinde kullanması gereken hakları kullanamaz (söz gelimi dava açılması, uzlaşma ya da cezalarda indirim yoluna başvurulması) ve yapması gereken ödevleri yerine getiremez[814]. Dolayısıyla vergi hukukunda tebligat müessesinin doğurduğu sonuçlara bakıldığında, söz konusu müesseseye ne denli değer atfedilmesi gerektiği ve dolayısıyla taşıdığı önem derecesi gayet açıktır. Ayrıca ilgili alanda tebliğe dair sürecin, genel tebliğ usulünün düzenlendiği 7201 sayılı Tebligat Kanunu'ndan ayrı olarak VUK'un 93 ila 106. maddeleri uyarınca yürütülüyor olması da kanun koyucunun ilgili müesseseye vergi hukuku açısından ne denli bir ihtimam gösterdiğini ortaya koymaktadır[815].

Vergi hukuku alanında bu denli önemli bir konuma sahip olan tebliğ işleminin bilgilendirme ve belgelendirme olmak üzere başta gelen iki gayesi bulunmaktadır[816]. Bunların her ikisinin de hukuki belirlilik ilkesine hizmet ettiği ortadadır[817]. Fakat sözü edilenlerin yanı sıra Yargıtay

---

813 "…ortada usulüne uygun tebligat bulunmadığından, kamu alacağının tahsili kabil hale geldiğinden söz edilmesi ve tahsili amacıyla ödeme emri düzenlenmesi olanaklı değildir." Bkz. Danıştay 7. Daire, E: 2000/449, K: 2004/2790, T: 17.10.2000, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 13 Eylül 2021; "…ihbarnameler ile ödeme emirleri yasada öngörülen usule uygun tebliğ edilmediğinden davacı hakkında tesis edilen haciz işleminde yasaya uyarlık bulunmamaktadır." Bkz. Danıştay 4. Daire, E: 2003/1996, K: 2004/713, T: 8.4.2003, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 13 Eylül 2021.

814 Öncel vd., s.106-107.

815 Neslihan Coşkun Karadağ ve Ahmet İnneci, "Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Tebliğe İlişkin Hükümlerde 7061 Sayılı Kanun'la Yapılan Değişiklikler: Bilinen Adres & Kapıya Yapıştırma Usulü", **ÇÜSBED**, 26(3), 2017, (Kapıya Yapıştırma), s.93-94; "Hukukumuzda tebligata ilişkin temel esasları düzenleyen genel kanun 11/2/1959 tarihli ve 7201 sayılı Tebligat Kanunu'dur. Ancak vergi işlemlerinin taşıdığı önem ve özellikler nedeniyle vergilendirmeyle ilgili tebligat hükümleri genel kanun hükümlerinden farklı olarak 213 sayılı Kanun'da düzenlenmiştir." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2018/144, K: 2019/72, T: 19.9.2019, para.3, R.G. tarih ve sayısı: 26.11.2019-30960.

816 Ayyıldırım, s.5-7; Muhammed Çelik ve Mehmet Yüce, "Vergi Hukukunda Tebligat Usulleri; Muhatabın Önemi", **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, (16), 2020, s.140; "Yönetimde açıklık ilkesinin de bir sonucu olan yazılı bildirimin amacı, ilgilinin hakkında tesis edilen işlem konusunda bilgilendirilmesi ve söz konusu bilgilendirmenin hangi tarihte yapıldığının belgelendirilebilir olmasıdır." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2018/144, K: 2019/72, T: 19.9.2019, para.22, R.G. tarih ve sayısı: 26.11.2019-30960.

817 Anayasa'nın 125. ve İYUK'un 7. maddeleri çerçevesinde, idari işlemlere karşı dava açma süresinin yazılı bildirimle başlayacağını öngören hükümler baz alındığında tebliğ işleminin adil yargılanma hakkı ile de oldukça yakından irtibatlı olduğu görülmektedir. Bkz. Ayyıldırım, s.55-74; Anayasa Mahkemesinin bu konuda bir kararında şu ifadelere yer verilmiştir: "Tebligat, yetkili makamlarca birtakım hukuki işlemlerin bu işlemin hukuki sonuçlarından etkilenmeleri amaçlanan kişilere kanuna uygun şekilde bildirimi ve bu bildirimin usulüne uygun olarak yapıldığının belgelendirilmesi işlemidir. İşlemlerin kendilerine bağlanan hukuki sonuçları doğurabilmesi için muhatabına bildirilmesi gerekir. Tebligat, Anayasa'da güvence altına alınmış olan iddia ve savunma hakkının tam olarak kullanılabilmesinin ve bireylere tanınan hak arama hürriyetinin önemli güvencelerinden biridir." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2018/144, K: 2019/72, T: 19.9.2019, para.20, R.G. tarih ve sayısı: 26.11.2019-30960.

HGK'nın bir kararında da zikredildiği üzere[818], tebliğ müessesi ile ilgili getirilen hukuki düzenlemeler *"...konusuyla ilgili olan kişilerin bilgilendirilmesi ve bu hususların belgeye bağlanması..."* nın yanı sıra *"...tebligatın muhatabına en kısa zamanda ulaşması..."* gayesini de taşımaktadır. Müesseseye dair düzenlemeler genellikle bilgilendirme (hukuki belirlilik) ile tebligatın kısa süre zarfında muhataba ulaştırılması (kamu yararı) gayelerinin dengelenmesi neticesinde ortaya çıkmaktadır. Hukuki belirlilik açısından ilgili müessese bazında ortaya çıkabilecek sakıncalı durum, tebliğ süresinin kısaltılması ya da kolaylaştırılması hedefi doğrultusunda tebligatın içeriğinden ilgilinin haberdar edilmesi gayesinden uzaklaşıldığı durumlarda ortaya çıkmaktadır. Her iki gaye arasındaki makul dengenin bozulup bozulmadığı bakımından somut düzenlemeler bazında ayrı ayrı değerlendirme yapılması gerekir[819]. Bu çerçevede özellikle son zamanlarda vergisel tebligata dair getirilen yeni yöntem ve usullerle (elektronik tebligat ile kapıya yapıştırma usulü) alakalı yukarıda sözü edilen dengenin hukuki belirlilik adına zedelenme ihtimalinin gündeme gelebileceği haller üzerinde durulacaktır.

İlk olarak, 2016 yılının başından itibaren tatbik edilmeye başlanılan elektronik tebliğ yöntemi ve işleyişini[820] hukuki belirlilik ilkesi açısından ele almak gerekir. Yeni bir tebliğ yöntemi olarak VUK'un 107/A maddesinde düzenlenen elektronik ortamda tebliğ diğer yöntemler ile kıyaslandığında birçok faydayı beraberinde getirmektedir. Bunların başlıcası ve önemlisi yukarıda sözü edilen tebliğ müessesesinin bilgilendirme ile tebligatın kısa süre içerisinde ilgiliye ulaştırılması gayelerine hizmet etmesidir. Bunların hepsi üzerinde durulmayacak olmakla birlikte özellikle tebliğe konu evrakın dış müdahaleler sonucu değiştirilmesinin önüne geçilmesi ile tebligatın kim tarafından, kime, ne zaman yapıldığı ve hangi evrakların gönderildiği hususları elektronik tebligat sisteminde görüntülenebildiği için bu konularda ortaya çıkabilecek ihtilafların en baştan engellenmesi faydaları[821] doğrudan bilgilendirme gayesi ve dolayısıyla hukuki belirlilik ile alakalıdır. Diğer yöntemlere başvurulduğunda tebligatın haftalarca sürmesine karşılık ilgili yöntemde tebliğe konu belgenin saniyeler içerisinde gönderiliyor olması da[822] sözü geçen ikinci gayeye hizmet etmektedir.

Bahsi geçen yöntemin işleyişi ele alındığında ise, tebligatın bilgilendirme gayesinin daha etkin bir biçimde hayata geçirilebilmesi adına iki önemli vurgunun yapılması gerekir. Bunlardan ilki, muhatabın elektronik tebligat adresine elektronik imzalı belge gönderileceği sırada buna ilaveten başvuru sırasında bildirmiş olduğu mobil telefon numarası ve/veya elektronik posta adresine de

---

818 Yargıtay HGK, E: 2011/11-753, K: 2012/46, T: 1.2.2012, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 8 Ağustos 2021.

819 Şenyüz, Tebligat, s.9; Mehmet Yüce ve Muhammed Çelik, **Karşılaştırmalı Vergi Tebligat Hukuku**, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2017, s.7-8.

820 İlgili yönteme dair düzenlemeler esasen 2010 yılında ihdas edilen 6009 sayılı Kanunla VUK'a eklenmiş bulunmakla birlikte, elektronik tebligat sistemine ilişkin altyapının Hazine ve Maliye Bakanlığınca kurulup işler hale getirilmesi ancak 2015 yılının sonuna doğru gerçekleşmiştir.

821 Şenyüz vd., Vergi Hukuku, s.200.

822 Şenyüz vd., Vergi Hukuku, s.200.

bilgilendirme mesajının gönderilmesi zorunluluğunun getirilmesi gereğidir. Çünkü elektronik tebligat sisteminin bünyesinde oluşturulduğu internet vergi dairesinin yükümlülerce sıkça kullanılmadığı ve her daim kontrol edilmediği hakikati karşısında böyle bir uygulama yükümlünün tebligatın içeriğinden haberdar olması gayesinin gerçekleştirilmesi bakımından oldukça önemlidir[823]. Ayrıca böyle bir zorunluluk tebligatın yükümlüye ulaşma zamanını da herhangi bir şekilde kesintiye uğratmamaktadır. Fakat VUK'un 107/A maddesi ile kendisine tanınan geniş yetkileri[824] çıkardığı genel tebliğler ile kullanan vergi idaresi, 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'ne 511 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile şu ilaveyi yapmıştır:

> "Kendisine elektronik ortamda tebligat yapılacak muhatap tarafından elektronik tebligat sistemine başvuru sırasında veya daha sonra bildirilen mobil telefon numarasına ve/veya e-posta adresine, kendisine gönderilen tebligata ilişkin bilgilendirme mesajı gönderilebilir. Bilgilendirme mesajının herhangi bir nedenle muhataba ulaşmamış olması tebligat süresini ve geçerliliğini etkilemez."

Aslına bakılacak olursa idareyi bu yönde bir ilaveye teşvik eden husus, uygulamada bilgilendirme mesajı yapılmayan elektronik tebligat örneklerine karşı açılan davalarda vergi yargısının bir kısım kararlarında böyle bir zorunluluğun herhangi bir hukuki düzenleme ile ihdas edilmemesi gerekçesiyle davanın reddi şeklindeki sonuçlara varmasıdır. Dolayısıyla muhatabın tebligatın içeriğinden varsayıma dayalı olarak değil de gerçek manada haberdar olması isteniyorsa, mezkûr konuda kanuni ya da düzenleyici idari işlem çatısı altında yapılacak bir düzenlemeye gereksinim bulunmaktadır[825].

Bahsi geçen yönteme dair üzerinde durulması gereken diğer nokta, VUK'un 107/A maddesinin 2. fıkrasıdır. Bahsi geçen hükümle ilgili yöntemde tebliğin muhatabın elektronik tebligat adresine ulaştığı tarihi takip eden beşinci günün sonunda yapılmış sayılacağı öngörülmektedir. Bu düzenleme temelde üç argümana dayanılarak adil yargılanma hakkını ihlal ettiği gerekçesiyle Anayasa Mahkemesinin önüne götürülmüştür[826]. Bu argümanlar; tebliğin yapılmış sayılmasının tayininde tebligata konu belgenin muhatap tarafından elektronik ortamda açılıp açılmadığına bakılmaması, beş günlük sürenin kapıya pusula yapıştırma usulü ile ilan yoluyla tebligatlarda öngörülen sürelerle (on beş gün ve bir ay) kıyaslandığında hak arama özgürlüğünün etkin bir şekilde kullanımı açısından yeterli ve makul olmadığı ve mevzuatta muhataba idarece bilgilendirme mesajı

---

823 A. Bumin Doğrusöz, "Yeni Tebligat Yöntemi: Habersiz Tebligat (Bir Gece Ansızın Gelebilir)", **Dünya Gazetesi**, 3 Aralık 2019, (Ansızın), https://www.dunya.com/, 2 Ağustos 2021.

824 Tanınan yetkilerin kanunilik ilkesi yönünden değerlendirildiği ve eleştirildiği bir çalışma için bkz. İnci Solak Akman, "Türk Vergi Hukukunda Norm Koyma ve Normun Uygulanmasında Kronikleşmiş "Yetkilendirme" Sorununa Yeni Bir Örnek: Elektronik Ortamda Tebliğ Usulüne İlişkin Düzenlemeler", **Ankara Barosu Dergisi**, (2), 2016, s.267 vd.

825 Doğrusöz, Ansızın, https://www.dunya.com/, 2 Ağustos 2021.

826 Karar için bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2018/144, K: 2019/72, T: 19.9.2019, R.G. tarih ve sayısı: 26.11.2019-30960.

gönderilmesinin zorunlu kılınmamasıdır. Yüksek Mahkeme ilgili düzenlemeyi adil yargılanma hakkının bir unsuru olan mahkemeye erişim hakkını kısıtlar vaziyette görerek[827], norm denetimini söz konusu kısıtlamanın Anayasa'nın 13. maddesi uyarınca ölçülü olup olmadığı ekseninde yürütmüştür.

Düzenlemenin ölçülülük ilkesinin elverişlilik ile gereklilik unsurlarına uygun olup olmadığı noktasında kararda şu ifadelere yer verilmiştir:

> "Kuralla, haklarında vergi dairelerince düzenlenen işlemlerden mükelleflerin haberdar edilmelerinin ve anılan işlemlere karşı idari ya da yargısal yollara başvurmaları için öngörülen sürelerin gecikmeksizin işlemeye başlamasının amaçlandığı anlaşılmaktadır. Bu şekilde hem vergi idareleri ile mükellef ya da ilgililer arasındaki ihtilafların bir an önce giderilmesi hem de idari faaliyetlerin uzun süre iptal tehdidi altında kalmadan sürdürülebilmesi ve böylece idari istikrarın sağlanmasının hedeflendiği görülmektedir. Söz konusu amaca ulaşma yönünden tebliğe konu evrakın muhatabın elektronik adresine gönderilmesinden makul bir süre sonra tebliğin yapılmış sayılmasının elverişli ve gerekli bir araç olmadığı söylenemez." (para.34).

Yüksek Mahkeme mezkûr ifadeleriyle, daha önce sözünü ettiğimiz ve tebligat müessesesinin gayelerinden biri olan tebligatın kısa sürede ilgilisine ulaştırılmasını hukuki güvenlik ilkesi ile irtibatlandırmış ve somut düzenleme bazında kamu yararını söz konusu gaye etrafında şekillendirmiştir.

Düzenlemenin orantılılık unsuruna uygunluğu noktasında ise, beş günlük sürenin kapıya pusula yapıştırma usulü ya da ilan yoluyla yapılan tebliğlerde öngörülen sürelerle kıyaslamasına yer verilmiştir. Yüksek Mahkemeye göre, kapıya pusula yapıştırma usulünde verilen on beş günlük süre ile ilan yoluyla tebliğe çıkılan durumlarda tanınan bir aylık süre, muhataba fiziki olarak ulaşmanın denendiği fakat bunun sağlanamadığı koşullara özgüdür (para.39). Buna karşılık günümüz teknolojik koşulları göz önünde bulundurulduğunda, elektronik tebliğ yönteminde muhataba erişebilme ihtimali diğerlerine nazaran daha yüksektir. Bu nedenle sözü geçen durumlarda farklı sürelere yer verilmesi haklı nedene dayanmaktadır (para.40). Ayrıca şu iki hususa da kararda somut düzenleme bazında muhataba yönelik makul olmayan bir külfet getirilmediği saptamasına gerekçe olarak yer verilmiştir. İlk olarak, mevcut düzenleme ile muhataplara elektronik tebligat adreslerini belirli süre aralıkları ile kontrol etmeleri külfeti getirilmiş olup, buna uygun hareket edildiği takdirde hukuki yollara başvuru bakımından herhangi bir kaybın ortaya çıkması söz konusu olmayacaktır (para.36-37). Yine VUK'un

---

827 "Dava açma süresinin başlangıcına esas alınması nedeniyle tebliğin hangi tarihte yapılmış sayılacağı hususunu düzenleyen kuralın mahkemeye erişim hakkını etkilediği tartışmasızdır. İdari mercilerin ilgililere tebligat yapmasıyla birlikte tebliğe konu işleme karşı idareye başvuru süresi ve hak düşürücü nitelikte olan dava açma süresi işlemeye başlamakta ve bu süreler geçirildikten sonra yargı mercileri nezdinde dava açma hakkı yitirilmektedir. İdareye başvuru ve dava açma süresini elektronik tebligatın muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonu itibarıyla başlatan itiraz konusu kuralla tebligatın yapılmış sayılması ve dolayısıyla dava açma süresinin başlaması için belirli bir zaman kısıtlaması öngörüldüğü dikkate alındığında mahkemeye erişim hakkına yönelik bir sınırlama yapıldığı açıktır." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2018/144, K: 2019/72, T: 19.9.2019, para.27-28, R.G. tarih ve sayısı: 26.11.2019-30960.

15. maddesinde düzenlenen mücbir sebep hallerinin vuku bulduğu hallerde bunlar ortadan kalkıncaya kadar beş günlük süre işlemeyecektir. Tüm bu hususları göz önünde bulunduran Yüksek Mahkeme, ilgili kısıtlamanın *"makul olmayan bir külfet getirmediği, kuralda birey ile kamu yararı arasındaki dengenin korunduğu, mahkemeye erişim hakkına getirilen sınırlamanın ölçülü olduğu"* (para.42) tespitini yaparak itirazın reddine karar vermiştir (para.47).

Son olarak yine 7061 sayılı Kanunla VUK'da yapılan değişiklikler neticesinde bilinen adres ve tebliğ evrakının teslimi hususlarında önemli yenilikler getirilmiş ve tebligat hukukunda halihazırda uygulanmakta olan *kapıya yapıştırma usulü* vergisel tebligatlar açısından da geçerli kılınmıştır. Bu değişikliklerin ardından ortaya çıkan tablo şu şekilde özetlenebilir. Önceden sekiz bent halinde sayılan bilinen adresler üçe indirilmiştir. Düzenlemenin yeni halinde (101. maddenin ilk fıkrası) ilk iki bent yükümlünün işyeri adresine ilişkindir. İlk bentte, muhatabın işe başlamada yahut adres değişikliğinde bildirdiği işyeri adresi, ikinci bentte yoklama fişinde yahut ilgilinin imzası bulunmak kaydıyla yetkili memur tarafından düzenlenen tutanakta yazılı işyeri adresinin bilinen adres olarak kabul edileceği hüküm altına alınmıştır. 101. maddenin 2. fıkrasına göre, tebligat ilk fıkrada sayılan adreslerden en güncel olanına yapılacaktır. 3. fıkraya göre ise, bilinen işyeri adresine tebliğ çıkarılmasına karşılık muhatap bulunamamışsa[828], işi bırakmışsa veyahut bırakmış kabul edilmekteyse artık 101. maddenin ilk fıkrasının 3. bendinde ve diğer (yeni) bilinen adres olarak düzenlenen adres kayıt sisteminde yer alan yerleşim yeri adresine tebligat çıkarılacaktır. Buradaki usul 102. maddede hükme bağlanmıştır. Hükmün 3. fıkrasında öncelikle muhatabın tebligatı almaktan kaçınması halinde posta memurunun nasıl hareket edeceği ortaya konulmuştur[829]. Böyle bir ihtimalde memur tebliğ evrakının ilgili idareden teslim alınabileceği şerhini içeren pusulayı kapıya yapıştırır ve tebliğ alındısı üzerinde durumu ifade ederek evrakı tebliği çıkaran idareye iade eder. Tebliğ de pusulanın kapıya yapıştırıldığı tarihte yapılmış sayılır.

Eğer muhatap tebliğe çıkılan adreste bulunamamışsa posta memuru, 102. maddenin 4. fıkrasına göre, durumu tebliğ alındısı üzerinde ifade ederek tebliğ evrakını ilgili idareye iade eder. İdare uygun bir süre bekledikten sonra yeniden tebliğe çıkar. Bu kez de öncekinde olduğu gibi muhatap adresinde bulunamazsa, posta memuru tebliğe konu evrakın ilgili idareden alınabileceği şerhini düştüğü pusulayı kapıya yapıştırır. Yine durumu tebliğ alındısı üzerinde ifade ederek tebliğ evrakını ilgili idareye iade eder. Eğer muhatap pusulanın yapıştırıldığı tarihten itibaren on beş gün içinde evrakı ilgili idareden almışsa bu tarihte, almamışsa on beşinci günde tebliğ yapılmış sayılır.

---

828 Düzenlemede *bulunamama* kavramının içeriğine geçici ayrılmaların da dahil olduğu parantez içi ifadelerle hükme bağlanmıştır. Böylece adres değişikliğini ifade eden daimî ayrılmaların yanı sıra ister kısa süreli (komşuya ya da markete gitme gibi) isterse uzun süreli (yurtdışına çıkma ya da belli bir süre çalışma maksadıyla başka bir şehre gitme) olsun geçici ayrılmalar da kapsam içerisine alınmıştır. Bkz. Coşkun Karadağ ve İnneci, Kapıya Yapıştırma, s.104-105.

829 Bahsi geçen uygulama işyeri adresine yapılacak tebligatlar açısından da geçerlilik taşımaktadır.

Bu usul 102. maddenin önceki haline nazaran tebliğe konu evrakın muhatabına daha kolay ve kısa süre içerisinde iletilmesini temin etmektedir. Buna karşılık muhatabın tebligatın varlığından haberdar olabilmesinin temini noktasında hukuki belirlilik açısından birtakım mahzurları bünyesinde taşımaktadır. Nitekim gerek tebellüğden kaçınma gerekse adreste iki kez bulunamama hallerinde posta memurunun kapıya pusula yapıştırdığına dair düzenleme içeriğinde herhangi bir delil aranmıyor oluşu, yukarıda önemine değinilen tebliğ müessesesinin işleyişinde telafisi mümkün bulunmayan aksama ve keyfiyetlerin ortaya çıkışına fırsat verir vaziyettedir. Söz gelimi, posta memurunun husumet veya herhangi bir sebeple kapıya pusula yapıştırmadığı halde böyle davranması ya da yapıştırılmakla birlikte sonradan üçüncü bir kişinin (komşu gibi) koparması veyahut da rüzgârın pusulayı uçurması gibi doğal sebeplerle muhatabın tebligattan haberdar olamaması ihtimal dahilindedir. Tüm bu ihtimallerin önüne geçilebilmesi adına, kapıya pusula yapıştırıldığının komşulardan biri veya muhtar ya da ihtiyar heyetinden bir kimse yahut zabıta memurlarından birisinin tanıklığı ile delile bağlanması yerinde olacaktır[830].

Bu öneriye ilave olarak elektronik tebliğ yönteminde olduğu gibi, muhatabın idarece bilinmekte olan mobil telefon numarasına ve/veya elektronik posta adresine pusulanın yapıştırıldığı yönünde bilgilendirme mesajı gönderilmesi zorunluluğu getirilebilir[831]. Zira kapıya pusula yapıştırma usulü tebligatın fiilen muhataba ulaştığı anlamına gelmemekte olup varsayıma dayanmaktadır[832]. Bir nevi tebliğe konu evrakın alınması noktasında muhatabın idareye davet edilmesi mahiyetini taşıyan bu usulün idareye kolaylık sağladığı aşikâr olmakla birlikte[833], daha önce sözü edilen makul dengenin tesisi bakımından bilgilendirme gayesine yönelik olarak sözü edilen önerilerin ya da benzerlerinin hayata geçirilmesi hukuki belirlilik açısından elzemdir.

2. 2. 2. 2. Vergi Yargısı Kararlarının Belirliliği

Her bir hukuk dalında somut maddi olayları saptama ve nitelendirme, o dalla ilişkili hukuk kurallarını anlamlandırma ve uyuşmazlık kapsamındaki olayları ilgili hukuk kurallarına altlama ya da altlamama faaliyetleri noktasında son sözü yargı mercileri söylemektedir[834]. Hukuk kurallarının

---

830 A. Bumin Doğrusöz, "Torba Kanunla Değişecek Vergi Tebligat Hukuku", **Dünya Gazetesi**, 12 Ekim 2017, https://www.dunya.com/, 2 Ağustos 2021; Biyan, tebellüğden kaçınma hallerinde yukarıda ifade edilen ve esasında 102. maddenin eski halinde de yer alan tanık deliline başvurulması fakat adreste bulunamama hallerinde ise ilan yoluyla tebliğ yöntemine başvurulması gerektiğini savunmaktadır. Bkz. Özgür Biyan, "Vergide Yeni Düzenlemeler: Tebligat İşleminde Mernis Sistemi ve Kapıya Yapıştırma Usulü", 2 Ekim 2017, https://www.alomaliye.com/, 2 Ağustos 2021; Ancak Anayasa Mahkemesi sözü ettiğimiz ve eleştirdiğimiz eksikliği Anayasaya aykırı bulmamıştır. Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2021/37, K: 2021/63, T: 22.9.2021, R.G. tarih ve sayısı: 1.12.2021-31676.

831 Coşkun Karadağ ve İnneci, Kapıya Yapıştırma, s.106.

832 Coşkun Karadağ ve İnneci, Kapıya Yapıştırma, s.104.

833 Coşkun Karadağ ve İnneci, Kapıya Yapıştırma, s.104.

834 Oder, Yorum, s.9.

mutlak manada açık ve anlaşılabilir olmadığı ve gündelik yaşamda içinden çıkılması oldukça zor hukuki ihtilaflara sebebiyet verir suretteki olayların sonsuzluğu hususları dikkate alındığında, hukuka tabi olanlar açısından yargının ne söylediğinin büyük önem taşıdığı açıkça görülebilmektedir. Yargısal kararların toplum nezdinde bilinebilir ve erişilebilir kılınabilmesi için, daha önce de değinildiği üzere[835], iki temel gereklilikten söz edilir. Bunlardan ilki, kararların gerekçeye bağlanmış ve bu gerekçelerin yeterli ve tatmin edici bir mahiyet taşıyor olmasıdır. İkincisi ise, kararların uyuşmazlığa taraf olanlara tebliğ (veya tefhim) edilmesidir. Sözü edilen ikinci gereklilik noktasında, daha önce de değinildiği üzere[836], herhangi kısıtlayıcı bir durum söz konusu olmadığından burada üzerinde durulmayacaktır.

Yargı kararlarının gerekçeye bağlanması Anayasa'nın 141. maddesi ile açıkça ve istisna içermeyecek surette zorunluluk olarak düzenlenmiştir[837]. Tabi ifade edilmelidir ki, yargı kararı ile varılan hükme dair gösterilen her gerekçe hukuki belirlilik ilkesinin gereklerini taşıyor olmayabilir. Aksi bir durum için diğer bir ifadeyle belirlilik vasıflarını taşır bir gerekçeden söz edebilmek için gerekçenin yeterli ve tatmin edici olması gerekir[838]. Gerekçenin taşıması gereken bu vasıf[839] esasen gerekçelendirmenin rasyonalitesi ile ilgili olup, hukuki argümantasyon teorisinin ilgi alanına girmektedir. Bu konuda ayrıntılı açıklamalara daha önce yer verilmişti[840]. Orada söylenenler farklılık içermeksizin vergi yargısı içtihatları bakımından da geçerlilik taşımaktadır. Burada ise esas itibariyle bireysel başvuru yolunda son derece mahkemelerinin karar gerekçeleri açısından yeterliliğin ne şekilde sınandığına önce genel mahiyette, akabinde ise somut bazı vergi yargısı içtihatları özelinde değinilecektir.

Yargısal kararların gerekçeli (ve bu gerekçenin yeterli ve tatmin edici) olması gereği gerek AİHM gerekse Anayasa Mahkemesi kararlarında *gerekçeli karar hakkı* şeklinde

---

835 Bkz. yukarıda 1.4.2.1.2.2.

836 Bkz. yukarıda 1.4.2.1.2.2.

837 Düzenlemenin gerekçesinde şu ifadelere yer verilmiştir: "Madde bütün kararların gerekçeli yazılmasına amir bulunmaktadır. Genellikle mahkeme kararlarına karşı kanun yolu açıktır. İlgilinin bu kanun yoluna başvurabilmesi için hakkındaki kararların gerekçesini bilmesi ve kanun yolu merciinde savunmasını bu gerekçeye göre yapabilmesi, inceleme merciin incelenmesinde de gerekçenin gözönüne alınması için kararın gerekçeli yazılması lazımdır."

838 "…insan haklarına ilişkin güvencelerin soyut ve teorik olarak değil, uygulamada ve etkili bir şekilde sağlanması gerekir. Buna göre, mahkemelerin ileri sürülen iddia ve savunmalara şeklen cevap vermiş olmaları yeterli olmayıp, iddia ve savunmalara verilen cevapların dayanaksız olmaması, mantıklı ve tutarlı olması da gerekir." Bkz. Sencer Başat ve Diğerleri Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2013/7800, T: 18.6.2014, para.36, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 20 Ağustos 2021.

839 Tatmin edici ve doyurucu gerekçelerin yargı erkine toplum nezdinde güven duygusunun inşasında oldukça önemli işlev gördüğü yönünde bkz. Mustafa Balcı, "İdari Yargı Kararlarında Gerekçe Sorunu", Nurcan Yılmaz Özel ve Ezgi Şirin (Ed.), **İdari Yargıda Gerekçeli Karar Hakkı**, İstanbul: İstanbul Barosu E-Yayınları, 2019, s.27.

840 Bkz. yukarıda 1.4.2.1.2.2.

kavramsallaştırılmakta ve adil yargılanma hakkı bağlamında ele alınmaktadır[841]. Bu hakkın unsurlarından olan hakkaniyete uygun yargılanma hakkının bir uzantısı olarak görülen[842] gerekçeli karar hakkına ilişkin bireysel başvuru yolunda benimsenen temel esasları öz bir şekilde şöyle ifade edebilmek mümkündür[843]. İlk olarak, yargı mercileri tarafların ileri sürdükleri her iddia ve savunmayı değerlendirmeli fakat bunların tamamını detaylı bir şekilde gerekçe bünyesinde karşılamak ve ele almak zorunda değildir. Karar içeriğinde ayrıntılı bir şekilde karşılanması/tartışılması gereken iddia ve savunmalar esas itibariyle uyuşmazlığın nihayete erdirilmesine etki edebilecek (yani sonuca etkili) olanlardır[844]. İkinci olarak mahkemenin ortaya koyduğu gerekçe, karar ile varılan hükme hangi sebeplerle ulaşıldığı noktasında yol gösterir mahiyette (diğer bir deyişle yeterli) olmalıdır. Dolayısıyla yetersiz gerekçelendirme bireysel başvuru davalarında ihlal kararı verilmesine yol açabilmektedir[845]. Üçüncü olarak, gerekçe kanuna dayanmalı başka bir deyişle gerekçede açık bir hata ya da uyuşmazlığın ilgili olduğu mevzuata bariz bir aykırılık bulunmamalıdır. Son olarak ise, istinaf ya da temyiz gibi kanun yollarında verilen kararların tamamının detaylı bir gerekçeye sahip olması aranmamaktadır. Gerçekten de istinaf ya da temyiz mercileri önlerine gelen dosyada bir

---

841 Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Abdullah Çelik, **Adil Yargılanma Hakkı Rehberi**, Ankara: Anayasa Mahkemesi Yayınları-Bireysel Başvuru El Kitapları Sayı: 3, 2014, s.130-139; İnceoğlu, Adil Yargılanma Hakkı, s.192-213; "…mahkemelerin, başvurucuların önemli bazı iddialarına yanıt vermemiş olması, kişinin iddialarının incelenmesi hakkının yanında, adil yargılanma hakkının önemli gerekliliklerinden biri olan mahkemelerin kararı gerekçelendirme yükümlülüğü ile de ilişkilidir. Zira bir muhakemede usule ilişkin koruma sağlayan adil yargılanma hakkının önemli unsurlarından biri olan gerekçeli karar hakkı da kişilerin adil bir şekilde yargılanmalarını sağlamayı ve denetlemeyi amaçlamaktadır." Bkz. Sencer Başat ve Diğerleri Başvurusu, para.31.

842 İnceoğlu, Adil Yargılanma Hakkı, s.112; M. Nedim Bekri, "Gerekçeli Karar Hakkı", **Ankara Barosu Dergisi**, (3), 2014, s.209-210.

843 Bu konuda bkz. Nurcan Yılmaz Özel, "AİHM İçtihatlarında İdari Yargılama Hukukuna İlişkin Gerekçeli Karar Hakkı", Nurcan Yılmaz Özel ve Ezgi Şirin (Ed.), **İdari Yargıda Gerekçeli Karar Hakkı**, İstanbul: İstanbul Barosu E-Yayınları, 2019, s.42-47.

844 "…muhakeme sırasında açık ve somut bir biçimde öne sürülen iddia ve savunmaların davanın sonucuna etkili olması, başka bir deyişle davanın sonucunu değiştirebilecek nitelikte bulunması halinde, davayla doğrudan ilgili olan bu hususlara mahkemelerce makul bir gerekçe ile yanıt verilmesi gerekir." Bkz. Sencer Başat ve Diğerleri Başvurusu, para.35.

845 "Makul gerekçe, davaya konu olay ve olguların mahkemece nasıl nitelendirildiğini, kurulan hükmün hangi nedenlere ve hukuksal düzenlemelere dayandırıldığını ortaya koyacak, olay ve olgular ile hüküm arasındaki bağlantıyı gösterecek nitelikte olmalıdır…Gerekçelendirme, davanın sonucuna etkili olay, olgu ve argümanları açıklamak yükümlülüğü olmakla birlikte, bu şekildeki gerekçelendirmenin mutlaka detaylı olması şart değildir. Ancak gerekçelendirmenin, iddia ve savunmadan birinin diğerine üstün tutulma sebebinin ve bu kapsamda davanın taraflarınca gösterilen delillerden karara dayanak olarak alınanların mahkemelerce kabul edilme ve diğerlerinin reddedilmesi hususunda, makul dayanakları olan bir bilgilendirmeyi sağlayacak ölçü ve özene sahip olması gerekmektedir. Zira bir davada tarafların, hukuk düzenince hangi nedenle haklı veya haksız görüldüklerini anlayıp değerlendirebilmeleri için usulüne uygun şekilde oluşturulmuş, hükmün içerik ve kapsamı ile bu hükme varılırken mahkemenin neleri dikkate aldığı ya da almadığını gösteren, ifadeleri özenle seçilmiş ve kuşkuya yer vermeyecek açıklıktaki bir gerekçe bölümünün ve buna uyumlu hüküm fıkralarının bulunması "gerekçeli karar hakkı" yönünden zorunludur. Aksi bir tutumla, mahkemenin, davanın sonucuna etkili olduğunu kabul ettiği bir husus hakkında "ilgili ve yeterli bir yanıt" vermemesi veya yanıt verilmesini gerektiren usul veya esasa dair iddiaların cevapsız bırakılmış olması bir hak ihlaline neden olabilecektir." Bkz. Sencer Başat ve Diğerleri Başvurusu, para.37-39.

önceki safhada ortaya konulan karar nezdindeki gerekçe ile aynı doğrultuda kanaat taşımakta iseler, aynı gerekçenin kullanılmasında ya da basit bir atıfla o gerekçeye gönderme yapılmasında bir sakınca görülmemektedir[846]. Özü bu şekilde ortaya konulabilecek gerekçeli karar hakkının, konusu vergisel uyuşmazlıklar olan birçok yargısal karar nezdinde de değerlendirmeye tabi tutulduğu görülmektedir. Bu noktada ihlalle sonuçlanan kararlar esas itibariyle davanın sonuca etki edebilecek birtakım iddiaların ilk derece ya da üst yargı mercileri tarafından yeterli ve makul bir şekilde gerekçe bünyesinde tartışılıp yanıtlanmamasından kaynaklanmıştır[847].

Söz gelimi bahsi geçen mahiyetteki bir bireysel başvuru kararında[848], somut uyuşmazlık bazında verilen hükmün inşasına doğrudan etki eder mahiyette görülen iki iddianın gerek ilk derece gerekse üst derece yargı mercileri tarafından herhangi bir surette karşılanmaması ihlal kararı verilmesine yol açmıştır. Mezkûr iddialardan birisi şudur: Başvurucu yükümlüye aynı tebligat zarfı içerisinde hem KDV hem de geçici vergi dolayısıyla tarh ve ceza kesme işlemlerine yönelik ihbarnameler tebliğ edilmiştir. Yükümlü bu işlemlere karşı iki ayrı dava açmıştır. Yönelttiği iddialardan birisi, tebligatın usulsüz olduğu ve vergi ile cezanın zamanaşımına uğramış olmasıdır. Geçici vergi ile vergi cezası bakımından açılan davada bölge idare mahkemesi yükümlünün bu iddiasını haklı bulmuştur. Diğer davada ise yükümlü, bölge idare mahkemesinin kendi lehine olan kararından hem ilk derece mahkemesini hem de temyiz aşamasında Danıştayın ilgili dairesini haberdar etmesine karşılık, verilen kararlarda niçin bölge idare mahkemesinden farklı içtihatta

---

846 Garcia Ruiz/İspanya Kararı, AİHM, Başvuru No: 30544/96, T: 21.1.1996, para.28, https://hudoc.echr.coe.int/, 20 Ağustos 2021; "…temyiz mercilerinin kararlarının tamamen gerekçeli olması zorunlu değildir. Temyiz mercinin, yargılamayı yapan mahkemenin kararıyla aynı fikirde olması ve bunu ya aynı gerekçeyi kullanarak ya da basit bir atıfla kararına yansıtması yeterlidir. Burada önemli olan husus, temyiz mercinin bir şekilde temyizde dile getirilmiş ana unsurları incelediğini, derece mahkemesinin kararını inceleyerek onadığını ya da bozduğunu göstermesidir…" Bkz. Yasemin Ekşi Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2013/5486, T: 4.12.2013, para.57, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 20 Ağustos 2021; Vergisel uyuşmazlıklar bazında üst yargı mercilerinin benzer şekilde hareket etmesinin Anayasa Mahkemesince gerekçeli karar hakkına aykırı bulunmadığı yönündeki bireysel başvuru karar örnekleri için bkz. Osman Nuri Öner Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2013/578, T: 23.3.2016, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 20 Ağustos 2021; Em Export Dış Ticaret A.Ş. Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2013/4051, T: 21.4.2016, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 20 Ağustos 2021; Sam Yağcılık Sanayi ve Ticaret A.Ş. Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2014/6675, T: 30.6.2016, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 20 Ağustos 2021; Açan Demir Ticaret ve Sanayi Ltd. Şti. Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2015/5766, T: 6.3.2019, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 20 Ağustos 2021.

847 Değinilen sebep doğrultusunda ihlalle neticelendirilen başvurular için bkz. Şah Tarım İnşaat Turizm Seyahat Yatçılık San. ve Tic. Ltd. Şti. Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2013/7847, T: 9.3.2016, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 20 Ağustos 2021; Burak Şendir Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru Numarası: 2015/278, T: 9.5.2019, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 20 Ağustos 2021; Kemal Turan Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2018/18194, T: 25.2.2021, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 20 Ağustos 2021.

848 Münür Ata Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2014/4958, T: 22.1.2015, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 20 Ağustos 2021.

bulunulduğuna yönelik herhangi bir değerlendirmede bulunulmamıştır. Anayasa Mahkemesine göre, yükümlü tarafından ileri sürülen bu iddia davanın sonucuna etkili olup, ilgili yargısal makamlarca oluşturulacak gerekçede etraflıca tartışılmalıydı (para.44). Diğer iddia ise, yükümlü tarafından somut uyuşmazlık bazında gerçekleştirilen teslime konu malın pamuk olduğu iddiasıdır. Zira bu iddia matraha uygulanacak vergi oranını değiştirmekte olmasına ve yükümlüce her aşamada ileri sürülmesine karşılık ne ilk derece mahkemesince ne de temyiz ve karar düzeltme aşamalarında Danıştay tarafından tartışılmıştır. Anayasa Mahkemesine göre bu iddia da esasa etkili olup, yargı mercilerince ayrı ve açık bir şekilde yanıtlanmalı ve gerekçeye yansıtılmalıydı (para.44).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. VERGİ HUKUKUNDA HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİNİN BİR ALT İLKESİ OLARAK HUKUKİ ÖNGÖRÜLEBİLİRLİK İLKESİ

3. 1. İlkenin Vergi Hukukundaki Önem ve Konumu

Hukukun ona tabi olanlar nezdinde geleceğe dönük kısa veya uzun vadeli plan yapabilme yahut tahminde bulunabilme imkânı tanımasını[849] ifade eden hukuki öngörülebilirlik ilkesi, hukuki güvenlik ilkesine dair Anayasa Mahkemesi tarafından yeknesak bir biçimde benimsenen[850] "…Hukuk güvenliği…bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de…bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar." tanımının[851] ikinci unsurunu meydana getirmektedir. Temel hak ve özgürlüklerle vergilendirme arasındaki irtibat nedeniyle nasıl ki vergi hukuku alanında hukuki belirlilik ilkesine yüksek dozda gereksinim duyuluyorsa, hukuki belirlilik ile sağlanan hukuka güven duyulması olgusunun korunması/zedelenmemesine de o denli gereksinim duyulmaktadır.

Anayasa Mahkemesinin bir kararında[852] ilkeye vergi hukukunda duyulan gereksinim şu şekilde ortaya konulmaktadır:

> "Mükellefler konusunda keyfî uygulamalara karşı düşünülen ilk önlem her ne kadar kanunilik ilkesi olsa da malî yükümlülüklerin kanunla konulması, değiştirilmesi veya kaldırılması yalnız başına vergilendirme yetkisinin keyfî kullanılarak adaletsiz sonuçlar doğurmasını engelleyemeyeceğinden kanunilik ilkesi yanında düzenlemelerin idare ve kişiler yönünden duraksamaya yol açmayacak şekilde belirlilik içermesi, öngörülebilir olması ve hukuki güvenlik ilkesine de uygunluğunun sağlanması gerekir."

Gerçekten de örnek olarak, çok sık değişikliklerin cereyan ettiği ya da geçmişe yürür mahiyetteki vergisel düzenlemelerin hâkim olduğu diğer bir ifadeyle istikrarsız ve öngörülemez bir vergisel düzende yükümlülerin vergi planlaması haklarını kullanabilmelerinden söz edilemez. Nitekim mer'i mevzuata güvenerek vergisel konumlarını tayin eden yükümlülerin bahsi geçen olumsuz tablo karşısında güvenleri boşa çıkarılmış olmaktadır[853]. Yükümlü hakları arasında da değerlendirilen hukuki öngörülebilirlik ilkesine dair gereklilikler[854] aynı zamanda yükümlülerin vergiye gönüllü uyumları açısından da zorunluluk taşımaktadır. Zira vergi hukukuna duyulan

---

849 Erdoğan, Anayasal Demokrasi, s.118; Köküsarı, s.138.

850 Bu konuda bkz. yukarıda 1.4.2.

851 Alıntılanan cümlenin yer aldığı karar için bkz. Anayasa Mahkemesi, E:2013/50, K: 2015/38, para.12, T: 1.4.2015, R.G. tarih ve sayısı: 15.4.2015-29327.

852 Anayasa Mahkemesi, E: 2019/53, K: 2019/75, T: 19.9.2019, R.G. tarih ve sayısı: 12.11.2019-30946.

853 Coşkun Karadağ, s.732-740; Başaran Yavaşlar, Hukuki Güvenlik, s.197, dpn.26.

854 Gerçek vd., Türkiye Perspektifi, s.83-84; Taylar vd.

güvenin hiçe sayıldığı düzenleme ve uygulamalar karşısında, vergi yükümlülerinin istekli ve arzulu bir biçimde vergi ödemelerini beklemek pek olası olmayacaktır[855]. Yine kamu maliyesi teorisi alanında *vergilemede istikrar ilkesi* gibi çeşitli adlar altında mezkûr ilkeye vergi/vergileme ilkeleri arasında yer veriliyor oluşu da ilkenin önemi noktasında bir göstergedir.

Hukuki öngörülebilirlik ilkesinin vergi hukuku alanındaki *hukuki konumuna* bakılacak olursa, Anayasal vergilendirme ilkeleri arasında yer aldığını ifade etmek gerekir. Gerek kural koyma gerekse hukuk uygulaması aşamalarında vergilendirmeye ilişkin hem yetki kullanımı hem de sınırların tayini noktasında rehberlik işlevi gören mezkûr ilkelere dair, daha önce de değinildiği üzere[856], öğretide *genel ilkeler* ve *Anayasa'nın 73. maddesine dayanan ilkeler (veya vergilendirmeye müteallik ilkeler)* şeklinde ikili bir ayrım yapılmaktadır[857]. Bu ayrım doğrultusunda belirtilmelidir ki, tıpkı hukuki belirlilik ilkesi gibi hukuki öngörülebilirlik ilkesi de nihayetinde hukuk devleti ilkesine mündemiç olduğundan, Anayasal vergilendirme ilkelerinden *genel ilkeler* arasında yer almaktadır.

3. 2. İlkenin Kapsam ve İçeriği

Vergi hukukunun yükümlüler nezdinde istikrarlı ve öngörülebilir bir yapıyı bünyesinde taşıyor olabilmesi için hem kural koyma hem de hukuk uygulaması aşamaları itibariyle bazı hususların hayata geçirilmesi gerekir. Tüm bunlar iki aşama itibariyle yapılan ayrım doğrultusunda aşağıda irdelenmektedir.

3. 2. 1. Kural Koyma Aşaması

Vergi yükümlülerinin iktisadi yaşamlarına dair tercih ve planlamalarının şekillenmesinde mer'i vergi mevzuatının oldukça önemli bir yeri vardır. Zira işletmeler açısından vergi ve diğer mali yükümlülükler önemli bir maliyet kalemini teşkil etmektedir. Dolayısıyla iktisadi pozisyonların tayininde baz alınan vergisel düzenlemelere yükümlülerce duyulan güvenin zedelenmemesi gerekir. Bunun için de vergi mevzuatının çok sık değişikliğe tabi tutulmaması ve geçmişe yürütülmemesi gerekir.

---

855 Mehmet Ali Çetin, "Vergi Sistemimizde İstikrar ve Reform İlişkisi", **Vergi Sorunları Dergisi**, (143), 2000, s.107; Selçuk İpek, "Vergi Uyumu Açısından Vergilemede İstikrar-I", **Yaklaşım**, (203), 2009, (İstikrar-I), https://www.yaklasim.com/, 24 Eylül 2021; Selçuk İpek, "Vergi Uyumu Açısından Vergilemede İstikrar-II", **Yaklaşım**, (204), 2009, (İstikrar-II) https://www.yaklasim.com/, 24 Eylül 2021; Çetin Gerger, s.73, 77; Nihat Edizdoğan vd., **Kamu Maliyesi**, 6. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2015, s.261.

856 Bkz. yukarıda 2.1.

857 Bu yönde bkz. Saban, Vergi Hukuku, s.61; Şenyüz vd., Vergi Hukuku, s.23; Güneş G., Anayasal Temeller, http://www.vergisorunlari.com.tr/, 22 Eylül 2021; Tekbaş, Anayasal İlkeler, s.124; Karakoç, Değerlendirme, s.1263; Üstün, Anayasal İlkeler, s.253.

3. 2. 1. 1. Vergisel Düzenlemelerin Çok Sık Değiştirilmemesi

Vergi kanunlarının çok sık aralıklarla değişikliğe tabi tutulması gerek vergi mevzuatı gerekse vergi sistemi yönünden istikrarı bozar[858]. İstikrardan uzak bir vergi düzeni ise öngörülebilirliği ortadan kaldırmasının[859] yanı sıra yükümlülerin vergiye karşı olumsuz (*meşru olmayan* vergiden kaçınma, vergi kaçırma ve kaçakçılığı gibi) davranışlarda bulunmaları ve vergi idaresinin etkinliğinin azalması gibi birçok arzu edilmeyen neticenin de ortaya çıkmasına yol açar[860]. Bu nedenle vergilemeye dair asli kuralların yer aldığı vergi kanunlarında değişiklik yapılırken belli esaslara uygun hareket edilmesi ve vergi yükümlülerinin mer'i mevzuata olan güvenlerinin korunması gerekir[861]. Fakat şu hususun da başlangıçta altının çizilmesi gerekir. Vergi mevzuatında çeşitli nedenlerle diğer hukuk dallarına nazaran daha fazla ve sık değişiklik yapılması bir gereksinim olarak ortaya çıkabilmektedir[862]. Bunun başta gelen sebebi, vergilerin kanuniliği ilkesidir. Zira mezkûr ilke, vergi hukukunun kazuistik yöntem ile soyut kural yöntemi arasındaki düzlemde kazuistik yönteme daha yakın bir konumda yer almasına[863] sebep olmaktadır. Artan kanuni düzenleme hacmi, toplumsal yaşamdaki dinamizme bağlı olarak, daha fazla değişiklik ihtiyacı ortaya çıkaracağından düzenlemeler bazındaki değişimin nicelik ve hızı da yükselmektedir. Diğer sebep ise, toplumun ekonomik, siyasi ve sosyal yapısında vuku bulan pek çok değişim ve gelişmenin vergi hukukuna doğrudan ve yoğun bir şekilde sirayet ediyor oluşudur[864]. Verginin toplumsal hayata karşı duyarsız kalmasının imkansızlığı kendisini vergi kanunlarında yapılan değişiklik ve getirilen yenilikler vasıtasıyla etkin bir biçimde göstermektedir.

Bu nedenlerle vergi kanunlarında değişiklik yapılması olgusuna tamamıyla karşı çıkılabilmesi mümkün değildir[865]. Fakat yapılacak değişikliklerin ritmi açısından optimal seviyenin ne olduğunun saptanması gerekir. Zira vergicilik tarihimize bakıldığında, özellikle 1980'den sonra vergi kanunlarında değişiklik hızının oldukça yükseldiği görülmektedir[866]. Bunlara ilaveten yürütme organına Anayasa'nın 73. maddesinin 4. fıkrasıyla tanınan yetkinin de sık bir şekilde kullanıldığı

---

858 Aktan vd., Vergi Deformu, s.169-170.

859 İpek, İstikrar-II, https://www.yaklasim.com/, 24 Eylül 2021.

860 Şenyüz, İstikrar, s.210-213.

861 Şenyüz, vergilemede belirlilik ile istikrar ilkelerinin her ne kadar benzerlik taşısalar da birbirleriyle farklılık arz ettiklerini ve bu sebeple karıştırılmamaları gerektiğini vurgulamaktadır. Zira Adam Smith'in ikinci ilke olarak benimsediği belirlilik ilkesi, verginin keyfi değil açık ve anlaşılabilir olmasını ifade etmektedir. Başka bir deyişle, verginin ödeme zamanı, şekli ve miktarı itibariyle belirgin ve berrak olması gerekir. Bununla birlikte, istikrar ilkesi ise vergi mevzuatının değişikliğe tabi tutulma sıklığı açısından nasıl olması gerektiği ile ilgilidir. Bkz. Şenyüz, İstikrar, s.210.

862 Genel olarak bakıldığında en sık değişikliğin cereyan ettiği kanunların vergi kanunları olduğu yönünde bkz. Mutluer vd., s.286.

863 Öncel vd., s.33.

864 Şenyüz, İstikrar, s.207-208.

865 Şenyüz, İstikrar, s.216.

866 Sadık Kırbaş, "Vergi Hukukundaki Gelişmeler Konulu Toplantının Birinci Gündemindeki Konuşması", **Vergi Hukukundaki Gelişmeler**, Ankara: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını, 1991, s.67; Şenyüz, İstikrar, s.213-214; Aktan vd., Vergi Deformu, s.169-170.

dikkate alındığında, yükümlülerin yanı sıra uygulamacılar ve hatta akademik çevrelerin dahi üstesinden gelebilmelerinin zor olduğu bir *mevzuat depremi*[867] ile karşı karşıya kalınmaktadır[868].

Tam da bu noktada hitabet ve hicvetme yeteneği dolayısıyla Avam Kamarası'nda yaptığı konuşmalarla yaşadığı dönem (1750-1815) için nam salmış İngiliz parlamenter Richard Sheridan'ın vergi kanunları ile alakalı yaptığı ve büyük ses getiren konuşmasının bir kısmına burada yer vermek gerekir[869]:

> "Bundan önceki hükümet zamanında Parlamentodan çıkarılan vergi kanunlarının sayısı öylesine artmış, bilhassa yürürlükteki vergi kanunlarına ilave edilen ekler öylesine muğlak hale gelmiştir ki, vergilerin tatbikinden sorumlu hakimler dahi içinden çıkılamayan bu bilmeceler karşısında, ellerinden, hayret ve şaşkınlıkla kaşlarını çatmak, kızgınlıkla başlarını sallamaktan başka bir şey gelmiyordu. Başka ne yapabilirlerdi ki! Bakıyoruz önce vergi kanunu çıkarılıyor, ardından alelacele, Parlamentodan henüz çıkmış bir kanunun bazı maddelerinin tadili ile ilgili yeni bir kanun teklifi önümüze konuyor. Nihayet bu da kanunlaşıyor, fakat çok şükür demeye vakit kalmadan Hükümet, yürürlükteki kanunu tadil eden kanunun kusurlu ve hatalı taraflarını düzelten ikinci kanunun eksikliklerini tamamlayacak yepyeni bir kanun teklifi karşımıza dikiyor. Gelelim, iş bununla bitmiş olmuyor. Bir müddet sonra, bir de bakıyoruz ki, yürürlükteki vergi kanununu tadil eden kanunun kusurlu yönlerini düzelten en son kanunun eksiklerini tamamlayacak yepyeni bir kanun teklif ediliyor. Böylece vatandaşlar, bir türlü sonu gelmeyen vergi kanunları fasit dairesinde bocalayıp duruyor. Bu ancak denize indirildikten sonra dümenin konmadığı anlaşılan bir gemiyi akla getiriyor. Gemi, dümen takılması için tekrar kızağa alınıyor. Ne var ki, geminin denize her indirilişinde yeni yeni eksikliklerin, yeni yeni hataların farkına varılıyor. Omurgasındaki çemberlerin vidaları takılmadığından, omurgadaki bazı tahtaların kaybolmuş olduğu anlaşılıyor. Eksik tahtalar tamamlanıyor, yeniden çemberlemiyor ve tam denize indirileceği sırada harcanan bunca paraya rağmen, geminin tamamen parçalanmasına ve yeni baştan yapılmasına karar veriliyor. Gerçekte Parlamentodan son yıllarda çıkan bütün kanunlar, yumurtadan çıkan böceğin kelebek haline istihalesine kadar geçirdiği her safhayı hatırlatırcasına, bir sürü tadilden geçiyor."

Buraya kadar dile getirilen sorunların çözümü için vergi mevzuatında yapılacak değişiklikler noktasında istikrarın temini gerekir. Peki öğretide vergilemede istikrar (ya da vergi hukukunda süreklilik[870]) ilkesi olarak da adlandırılan[871] mezkûr gerek bakımından olması gereken değişim sıklığı nedir? Bu noktada başlangıç düzeyinde olmak üzere, vergi mevzuatının mümkün mertebe az

---

867 Mutluer, s.1.

868 Şenyüz, İstikrar, s.213-215; Mutluer, s.xliii-1; "Hadi hukukçular Resmî Gazeteyi takip edebilir; ama ben kendimi bir teşebbüs sahibi olarak düşündüğümde çok kısa vadeli işletme planı, vergi planı yapmak olanağından yoksun kalacağımı kavrayabiliyorum…" Bkz. Ahmet G. Kumrulu, "Vergi Hukukundaki Gelişmeler Konulu Toplantının Birinci Gündemindeki Konuşması", **Vergi Hukukundaki Gelişmeler**, Ankara: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını, 1991, s.71.

869 Mutluer, s.xliii-xliv.

870 Mezkûr kavramsallaştırma Neumark tarafından yapılmaktadır. Bkz. Turhan, s.236.

871 Bu yönde bkz. Özer, s.66-67; Şenyüz, İstikrar, s.207-216; Ahmet Özen, "İktisadi Gelişmede Vergilemenin Rolü ve Vergilemede İstikrar – II", **Vergi Sorunları Dergisi**, (188), 2004, s.101 vd.; Coşkun Can Aktan, "Anayasal İktisat ve Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesi", **Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi**, 9(2), 2017, s.105-106; Edizdoğan vd., s.261; Coşkun E., s.118 vd.; İpek, İstikrar-I, https://www.yaklasim.com/, 24 Eylül 2021; İpek, İstikrar-II, https://www.yaklasim.com/, 24 Eylül 2021; *"Vergilemede öngörülebilirlik ve istikrar ilkesi"* şeklindeki kavramsallaştırma için bkz. Pehlivan, Kamu Maliyesi, s.157.

değiştirilmesi gerektiği söylenebilir[872]. Fakat bunun daha da somutlaştırılması gerekiyor. Bu çerçevede de şöyle bir saptama yapılabilir: Vergi hukuku alanında bahsi geçen gerek, Neumark'ın da ifade ettiği üzere, vergi tarifeleri dışındaki[873] tüm vergisel düzenlemelerin mümkün olduğu ölçüde geniş zaman aralıkları ve sistemli vergi reformları ile değiştirilmesi halinde hayata geçirilebilir[874]. Bunun için de yapılacak değişikliklerin konuyla ilgili bulunan kurum, kuruluş ve kişilerin görüşleri alınmak ve yasama organında demokratik, şeffaf, çoğulcu ve katılımcı bir müzakere sürecini[875] takiben çıkarılması gerekir. Böylece vergisel normlar alelacele değil de üzerinde iyice düşünülerek ve tartışılarak sağlam temeller üzerine inşa edilmiş olur. Dolayısıyla bir sonraki değişiklik ihtiyacı da kısa ve hatta bazen orta vadede dahi ortaya çıkmayacaktır.

Fakat halihazırda vergi mevzuatı ile vergi sistemini istikrar yönünden büyük ölçüde tahrip eden iki uygulama söz konusudur. Bunlardan ilki, torba kanun uygulamasıdır[876]. Bahsi geçen uygulama ile, aralarında herhangi bir bağlantı bulunmayan birçok kanun bazında yapılmak istenen değişiklik ve/veya ilaveler salt kanun yapım sürecini hızlandırma maksadıyla tek bir kanun çatısı altında ihdas edilmektedir. Zira her bir kanun nezdindeki değişiklik ve/veya ilaveler için ayrı ayrı (çerçeve-taşıyıcı) veya farklı kanunlara temas da etseler aralarında konu bütünlüğü bulunan değişiklik ve/veya ilaveler için ayrı ayrı paket kanunlar çıkarılacağına, torba kanun uygulaması nedeniyle yalnızca tek bir kanun çıkarılmakta ve kanun yapımı için gereken zaman unsuru oldukça daraltılmaktadır. Fakat mezkûr uygulamada yukarıda ihdas edilecek vergisel düzenlemelerin kalite ve olgunlaşmalarına dair sözü edilen gerekliliklerin hiçbirisi karşılanmamış olmaktadır. Bu da uzun bir süredir olduğu gibi ardı ardına kesilmeyen değişiklik ve/veya ilavelerin yapılmasına sebebiyet vermektedir. Bu sebeple daha önce de değinildiği üzere[877], çerçeve ya da paket kanunlarla değişiklik yapılması ve yukarıda sözü edilenlere riayet edilmesi vergi kanunları nezdinde olması gereken değişiklik hızı yönünden zorunluluk taşımaktadır.

Diğeri ise, son dönemde oldukça sık bir şekilde başvurulan ve genellikle *tahsilatın hızlandırılması* ya da *yeniden yapılandırma* gibi kavramlarla ifade edilen fakat esas itibariyle vergi affı mahiyetini taşıyan kanunlardır[878]. Öyle ki, günümüzde artık vergi sistemi neredeyse bahsi geçen

---

872 Özer, s.66-67.

873 Vergi tarifeleri ile ilgili olarak ise Neumark şöyle bir öneri getirmektedir: "Ancak, şunu ilave etmek icap eder ki, konjonktür dalgalanmalarını hafifletmeyi güden bir maliye politikası bakımından, hiç değilse gelir vergisi gibi belli bazı vergilerin nisbetlerini konjonktürel duruma uygun bir surette zaman zaman değiştirmek lüzumlu olabilir." Bkz. F. Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler**, Dördüncü Tabı, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No: 118 - İktisat Fakültesi Neşriyatı No: 9, 1951, s.162.

874 Turhan, s.236.

875 Bakırcı, s.21.

876 Aktan vd., Vergi Deformu, s.179-181.

877 Bkz. yukarıda 1.4.2.1.1.1.1.3.

878 Aktan vd., Vergi Deformu, s.171-173; İçeriği vergi affı olmasına karşılık kanun isimlendirmelerinde af terimine yer verilmemektedir. Bu durum kanun koyucunun af kavramına sıcak bakmadığını gösteriyor

kanunlar vasıtasıyla işler hale gelmiştir. Bu nedenle adeta *vergi hukukundan tahsilatın hızlandırılması/yeniden yapılandırma hukukuna doğru evrilen hazin gidişat* vergi mevzuatını ve sistemini yadsınamaz bir şekilde istikrarsızlaştırmaktadır. Çünkü her ne kadar kısa vadede kamu kaynaklarında artış sağlanması arzu edilse de[879] [880], af kanunlarının çok sık çıkarılıyor olması yükümlülerde *nasıl olsa af kanunu çıkacak* beklentisi yaratmakta[881] ve normal koşullarda VUK ve özel vergi kanunları çerçevesinde tesis ve nihayete erdirilmesi gereken vergi ilişkisi, aftan istifade eden ve geniş bir yükümlü kesimi için, af kanunları doğrultusunda somut bir şekilde kurulmakta ve sonlandırılmaktadır[882]. Başka yönlerden de önemli sakıncaları bünyesinde barındıran[883] vergi affı uygulamasından bir an evvel vazgeçilmesi[884] istikrarlı bir vergi uygulaması bakımından elzem nitelik taşımaktadır.

---

olacaktır ki, bunun yerine *tahsilatın hızlandırılması*, *vergi barışı*, *varlık barışı* ya da *yeniden yapılandırma* gibi terimler tercih edilmektedir. Bkz. Nihal Saban, "Vergi Suçlarında Affı Anayasa ile Sorunsallaştırmak", **Anayasa Yargısı**, 17(1), 2001, (Af), s.455.

879 Fatih Savaşan, "Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları ("Vergi Barışı" Uygulama Sonuçları)", **AKÜİİBFD**, 8(1), 2006, s.44.

880 Tabi belirtmek gerekir ki, tek gaye bu değildir. Söz gelimi, 25.2.2003 tarihli Vergi Barışı Kanunu'nda yer alan bir ibarenin Anayasaya uygunluğunun denetimi sırasında Anayasa Mahkemesi bahsi geçen Kanun'un getirilme sebeplerine yönelik olarak şöyle bir saptama yapmıştır: "Vergi Barışı Kanunu ile belirlenen koşulların yerine getirilmesi halinde vergi cezaları, gecikme zammı ve gecikme faizinin tahsilatından vazgeçmeyi, vergi aslının ise tamamının tahsil edilmesini öngören düzenlemeler getirilmiştir. Böylece, vergi tahsilatının hızlandırılarak kamu gelirlerinin artışının sağlanması amaçlanırken, dava açılmaması ya da açılmış davalardan vazgeçilmesi koşulu ile ihtilaflı vergi alacaklarına ilişkin yargı organları ve vergi dairelerinde biriken dosyaların tasfiyesi hedeflenmiştir." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2003/106, K: 2004/59, T: 12.5.2004, R.G. tarih ve sayısı: 3.11.2004-25632.

881 Günümüzde vergi aflarına müracaat sıklığı öyle artmıştır ki, her seferinde siyasetçiler tarafından ilgili affın son olduğu ve kanundan yararlanabilecek olanların bu fırsatı kaçırmamaları gerektiği söylense de istifade imkânı biten af kanunundan hemen sonra yenisi konuşulmaya ve talep edilmeye başlanmaktadır. Dolayısıyla toplumsal düzeyde yeni af kanunu beklentisinin olağan hale geldiğini söylemek yanlış olmayacaktır. Fakat bu durum vergi sisteminin mali amacını zedelemektedir. Çünkü yükümlülerin vergi sistemine olan güvenleri zedelenmekte ve böyle bir ortamda yükümlülerden düzenli vergi ödeme alışkanlığına sahip olmalarını beklemek mümkün olamamaktadır. Bkz. Doğan Şenyüz, "Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları", **Tesam Akademi Dergisi**, 1(2), 2014, (Af), s.91-92.

882 Diğer bir ifadeyle, vergi aflarına vergi sisteminin asli ve sürekli düzenleyicisi olma vasfı yüklenmektedir. Bkz. Şenyüz, Af, s.92.

883 Eleştiriler daha çok vergi adaleti ve eşitlik ilkesi bağlamında dile getirilmektedir. Bu konuda bkz. Recai Dönmez, **Teoride ve Uygulamada Vergi Afları**, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 1990, s.59-66; Billur Yaltı, "Devlet (Siyaseten) Unutur, Bilim (Hukuku) Hatırlar", **Vergi Sorunları Dergisi**, (272), 2011, http://www.vergisorunlari.com.tr/, 14 Ağustos 2021; Nihat Edizdoğan ve Erhan Gümüş, "Vergi Afları ve Türkiye'de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi", **Maliye Dergisi**, (164), 2013, s.108-109; Şenyüz, Af, s.91-94.

884 Ekonomik buhran ya da doğal afetler gibi olağanüstü durumlar ya da getirilecek kapsamlı bir vergi reformu dolayısıyla önceki/eski halin etki ve izlerini ortadan kaldırabilmek, somut koşulların niteliğine de bağlı olarak, vergi aflarına başvurulması açısından *haklı neden* olarak kabul edilebilir. Bkz. Şenyüz, Af, s.92-93; Bu nedenle burada eleştiri konusu yapılanın esas itibariyle bu çok istisnai haller dışında kalan ve ortalama 2 ya da 3 yılda bir çıkarılarak istikrarı zedeleyen af uygulamaları olduğunun altını çizmek gerekir.

Sık değişiklik olgusu yönünden buraya kadarki açıklamalar daha çok vergi kanunlarını baz almaktaydı. Fakat mezkûr olgu açısından vergi kanunlarının yanı sıra hacim itibariyle oldukça geniş bir alanı kaplayan düzenleyici idari işlemlerin de irdelenmesi gerekir. Bilindiği üzere, Anayasa'nın 73. maddesinin son fıkrası ile Cumhurbaşkanına verginin bazı temel öğelerinde değişiklik yapabilme yetkisi tanınmıştır. Yürütme erkine tanınan bu yetkinin kökeninde yasama organının ağır ve yavaş işleyen yapısının meydana getirdiği sakıncaları azaltabilme ve dolayısıyla toplumsal, sosyal ve en önemlisi de ekonomik yaşama daha hızlı ve etkin müdahalelerde bulunulabilmeyi mümkün hale getirebilme maksatları yer almaktadır[885]. Ayrıca 167. maddenin 2. fıkrası ile dış ticaret işlemleri üzerine ek mali yükümlülükler koyma ve kaldırma hususlarında Cumhurbaşkanına 73. maddenin 4. fıkrasına nazaran daha geniş boyutlarda tanınan yetki de benzer maksatlara yöneliktir[886]. Dolayısıyla her iki yetkinin de ekonomik yaşama yasama organınkinden daha hızlı müdahale edebilmeye yönelik olduğu açıktır. Fakat sözü edilen maksatlar genel manada kamu yararını hedeflese de mezkûr yetkilerin çok sık ve yoğun bir şekilde kullanımı vergilemede istikrarı zedeler mahiyet taşıyabilmektedir[887]. Fakat hem kanun hem de bahsi geçen düzenleyici idari işlemleri çıkarma yetkisinin kullanım sıklığına yönelik önceden herhangi bir sınırlama getirilebilmesi pek mümkün görünmemektedir. Çünkü mezkûr yetkilerin hangi durumlarda ve ne denli bir sıklıkla kullanılacağı o an içerisinde bulunulan koşullara bağlı olarak tamamıyla değişkenlik gösterebilecek mahiyettedir[888].

Bununla birlikte ya düzenleme tipine göre Anayasa yargısı (norm denetimi) veya vergi yargısı bünyesinde ya da bu aşamada yapılmaması halinde bireysel başvuru yolunda ilgili yetkilerin sık kullanımının hukuki öngörülebilirlik ilkesine uygunluk açısından yargısal denetime tabi tutulabileceğini düşünmekteyiz. Nitekim bahsi geçen yetkilerin yasama veya yürütme organınca çok

---

885 Bu konuda bkz. Kaneti vd., s.57; Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s.109-110; Güneş G., Yasallık, s.173-175; Arıkan Z., Vergilendirme Yetkisi, s.200; Doğan Şenyüz, "Tevkifat Kapsamının Bakanlar Kurulu Kararları ile Belirlenmesinin Yatırım İndirimi Açısından Değerlendirilmesi", **Yaklaşım**, (83), 1999, https://yaklasim.com/, 14 Eylül 2021; Gerçek, Takdir Yetkisi, s.95-96; Üstün, Takdir Yetkisi, s.52

886 Bu konuda bkz. Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s.110; Doğrusöz, Bölüşüm, s.75; Arıkan Z., Vergilendirme Yetkisi, s.202-203; Batırel, http://www.vergidunyasi.com.tr/, 22 Eylül 2021.

887 Zeynep Arıkan, "Vergilendirmede Demokrasi", **Vergi Sorunları Dergisi**, (115), 1998, http://www.vergisorunlari.com.tr/, 16 Temmuz 2020; Öyle ki, yürütmeye tanınacak düzenleme yetkisinin sınırlı ve ölçülü olması hukuki belirlilik açısından nasıl gereklilik taşıyorsa, tanınan bu yetkinin ölçülü bir zaman aralığında kullanımı da hukuki öngörülebilirlik bakımından o denli gereklilik arz eder. Bkz. Üstün, Vergi ve Bütçe Hakkı, s.155; Bu noktada Anayasa Mahkemesinin bir kararında geçen "…Bakanlar Kurulu, ekonomik koşullara göre dilediği zaman bu tutarı kanun ile belirlenen sınırlar içinde kalarak arttırabileceğinden…" ifadesi oldukça eleştiriye açıktır (karar için bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2013/66, K: 2014/19, T: 29.1.2014, R.G. tarih ve sayısı: 10.1.2015-29232). Yaltı'nın da ifade ettiği üzere, mezkûr alıntıda geçen *"dilediği zaman"* ifadesi keyfiliği çağrıştırmaktadır. Vergilerin kanuniliği ilkesi gibi keyfi ve takdiri uygulamaların önüne geçilebilmesine hizmet eder mahiyetteki Anayasal bir ilkenin içeriğinin tayininde böyle bir ifadeye yer verilmesi yerinde değildir. Gerçekten de yürütmeye tanınan söz konusu yetkilerin keyfekeder yani ani ve sık sık kullanımı, öngörülebilirliği ortadan kaldıracağından hukuk devletinde tasvip edilemez. Bkz. Yaltı, Anayasa Mimarisi, s.363.

888 Şenyüz, İstikrar, s.215; Üstün, Takdir Yetkisi, s.210.

sık kullanımı nedeniyle vergi sisteminin istikrarsız bir konuma evrilmesi, Anayasa Mahkemesi veya Danıştay tarafından yapılacak denetimlerde ilgili kanun yahut da düzenleyici idari işlemin iptaline sebebiyet verebilir. Ya da bunun aksi yönünde içtihat edilmesi hallerinde bireysel başvuru mekanizması işletilmek suretiyle özellikle mülkiyet hakkı yönünden kanunilik kriterine aykırılık nedeniyle Anayasa Mahkemesi tarafından ihlal kararı verilebilmesi mümkündür[889]. Zira öngörülebilirlik, temel haklar yönünden getirilecek kısıtlamalarda uyulması gereken, kanunilik kriterinin unsurlarından birini meydana getirmektedir.

Değinilmesi gereken diğer düzenleyici idari işlemler, Hazine ve Maliye Bakanlığınca çıkarılanlardır. Bunlar içerisinde bilhassa idarenin yanı sıra yükümlüleri de bağlayıcı nitelikte olanlar önem taşımaktadır. Çünkü vergi kanunları nezdinde Bakanlığa yoğun bir şekilde belli bir konuya ilişkin usul ve esasları düzenleme yetkisi tanınmaktadır. Bakanlık da bu yetkisini, eğer ilgili kanuni düzenlemede yönetmelik ile kullanacağı noktasında direktif içermiyorsa, genellikle düzenleyici genel tebliğler[890] vasıtasıyla kullanmaktadır[891]. Dolayısıyla bunlarda meydana gelen değişim sıklığı istikrarı ortadan kaldıracak nitelikteyse, bağlayıcı oldukları da dikkate alındığında, yukarıda sözü edilen surette yargısal denetime konu yapılmaları mümkündür.

Yine bunların yanı sıra vergi kanunlarının nasıl tatbik edilmesi gerektiği, bunlarda meydana gelen değişikliklerin ya da yapılan ilavelerin ne anlama geldiği hususlarında uygulamada birliği temin etme maksadıyla açıklayıcı veya yorumlayıcı genel tebliğ gibi pek çok vergi hukuku kaynağı daha Bakanlıkça ihdas edilmektedir[892]. Bunlar her ne kadar yeni vergi normu getirmeseler[893] ve yükümlüler nezdinde bağlayıcı hukuk kaynağı vasfı taşımasalar dahi istikrarlı bir görünüm taşımaları hukuki öngörülebilirlik ilkesi açısından önemlidir. Zira mezkûr düzenlemeler idari yorumu ve

---

889 Burada sözü edilen istikrarsızlık hali, bir sonraki başlıkta detaylı olarak değinilecek, geçmişe temas olgusunu kapsamamaktadır. Diğer bir ifadeyle, geçmişe temas etmemekle beraber yetki kullanımı dolayısıyla vuku bulan değişiklik ritmi göz önünde bulundurulduğunda, ortaya çıkacak istikrarsızlık hali kastedilmektedir.

890 Söz konusu genel tebliğler öğretide *"uygulama (genel) tebliğleri"* (bkz. Akif Erginay, "Vergi Genel Tebliğleri Üzerine", **Mali Sorunlara Çözüm Dergisi**, (7), 1985, s.7 Aktaran: Taşkan, Düzenleyici İşlem, s.51; Bekir Baykara, "Vergi Kanunları ile İlgili Genel Tebliğler ve İç Genelgelerin Hukuki Anlamı ve Değeri", **Vergi Dünyası**, (242), 2001, (Tebliğ ve Genelge), http://www.vergidunyasi.com.tr/, 14 Eylül 2021) ya da *"bağlayıcı bakanlık tebliğleri"* (bkz. Kaneti vd., s.36) olarak da adlandırılmaktadır.

891 Öncel vd., s.17-18; Kaneti vd., s.36; Kırbaş, Vergi Hukuku, s.35; Şenyüz vd., Vergi Hukuku, s.40-41; Karakoç, Vergi Hukuku, s.90-91; Baykara, Tebliğ ve Genelge, http://www.vergidunyasi.com.tr/, 14 Eylül 2021; Mustafa Gürhan Acar, "Genel Tebliğ ve Muktezaların (Özelgelerin) Vergi Hukuku Bakımından Bağlayıcılığı", **Vergi Dünyası**, (242), 2001, http://www.vergidunyasi.com.tr/, 14 Eylül 2021; Taşkan, Düzenleyici İşlem, s.51-53.

892 Öncel vd., s.18-19; Kaneti vd., s.37-40; Kırbaş, Vergi Hukuku, s.35-38; Şenyüz vd., Vergi Hukuku, s.44-47; Karakoç, Vergi Hukuku, s.92-95; Baykara, Tebliğ ve Genelge, http://www.vergidunyasi.com.tr/, 14 Eylül 2021; Acar, http://www.vergidunyasi.com.tr/, 14 Eylül 2021; Taşkan, Düzenleyici İşlem, s.53-56.

893 Öncel vd., s.15.

gelecekteki idari uygulamayı teşhir ettiklerinden yükümlülerce vergisel beyan ve tasarruflarda büyük ölçüde esas alınmaktadırlar.

3. 2. 1. 2. Vergisel Düzenlemelerin Geçmişe Yürümemesi

Bir hukuk düzeninin kurallar nezdinde güvenilirlik vasfını taşıyabilmesi için hukuk kurallarının önceden bilinebilir ya da erişilebilir olması tek başına yeterli değildir. Aynı zamanda bu nitelikteki kurallara güvenerek geleceklerini tasarlamış olan bireylerin söz konusu güvenlerinin de korunması gerekir. Bunu sağlayabilmek için hukuk kurallarının yürürlüklerinden sonraki olaylara uygulanmaları diğer bir ifadeyle geçmişe yürümemeleri gerekir. Aksi takdirde önceden bilinen ve erişilebilen bir kuralı esas alarak o kuralın tasarladığı bir hukuki ilişkiye taraf olan kimse açısından gerek ilişkinin meydana gelme sürecinde gerekse süreç tamamlanıp ilişki sonuçlarını doğurduktan sonra kuralın geçmişe dönük olarak değiştirilmesi öngörülemezliğe yol açar[894].

Hukuka tabi olanlar gerek rızaları ile gerekse rızaları dışında pek çok hukuki ilişkiye taraf olmakta ve tabii olarak bu ilişkilerin tamamında öngörülebilirlik beklentisi içerisinde bulunmaktadırlar. Bireylerin rızaları doğrultusunda taraf oldukları hukuki ilişkiler bağlamında ortaya çıkan öngörülebilirlik beklentisi esas itibariyle kendisini söz konusu ilişkiye taraf olup olmama noktasında göstermektedir. Zira o ilişkiyi düzenleyen kuralın geçmişe dönük olarak değiştirileceğini başlangıçta öngörebilseydiler belki de o ilişkiye hiç taraf olmayacaklardı. Dolayısıyla özel hukuk karakterli olan bu tarz ilişkilerde geçmişe yürümeme esası kuralların öngörülebilirliği bakımından önem arz etmektedir. Ancak bireylerin iradeleri dışında yani taraf olma mecburiyeti altında bulundukları hukuki ilişkiler bakımından duydukları öngörülebilirlik gereksiniminin, özel hukuk karakterli olanlara nazaran daha yoğun olduğunu belirtmek gerekir. Zira kamu hukuku karakterli olan bu tarz ilişkilerde devlet kamu gücü ile donatıldığından ilişkinin diğer tarafı olan birey daha zayıf bir konumda bulunmakta ve ilişkiye taraf olma ya da ilişkinin detaylarını belirleme hususlarında bir tercih imkanına sahip olamamaktadır. Değinilen nitelikteki hukuki ilişkilere askerlik ödevi, cezalandırma, ruhsata tabi faaliyetler ya da vergilendirme örnek olarak gösterilebilir[895].

Bu ilişkiler arasında yer alan cezalandırmanın temel hak ve özgürlükler yönünden taşıdığı önemi göz önünde bulunduran Anayasa koyucu ceza normları açısından Anayasa'nın 38.

---

894 "Kanunların geriye yürümezliği ilkesi, bir hukuki eylem ya da davranışın, bir hukuki ilişkinin vuku bulduğu ya da meydana geldiği dönemdeki kanunun hükümlerine tabi kalmakta devam edeceğini ifade eder. Sonradan çıkan kanun, kural olarak, yürürlüğünden önceki olaylara ve ilişkilere uygulanmaz. Vergi Kanunları, kamu hukukuna ilişkin yükümlülükler getirdiğinden, bu kanunların, özellikle mali yükümü artırıcı nitelikteki hükümlerinin, geçmişe yürütülmemesi hukuki güvenlik ilkesi yönünden önem taşır…" Bkz. Danıştay İBGK, E: 1988/5, K: 1989/3, T: 3.7.1989, R.G. tarih ve sayısı: 27.10.1989 ve 20325.

895 Mustafa Akkaya, "Vergi Aslı ve Feri'leri Bakımından Geriye Yürümezlik Esası: "Haklılık" Ölçütü Üzerine Değerlendirmeler", Billur Yaltı (Ed.), **Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası**, İstanbul: Beta Yayınları, 2011, (Haklılık), s.113-114.

maddesinde geçmişe yürümezlik yasağını açık bir biçimde hükme bağlamıştır. Buna karşılık, vergilendirme ilişkisini düzenleyen vergi kanunları açısından Anayasa'da geçmişe yürümeyi yasaklayan herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Tarihsel açıdan detaya inildiğinde ise, 1961 Anayasası'nın yapım sürecinde vergi ödevinin düzenlendiği 61. maddeye vergi kanunlarının geçmişe yürümezliğini öngören ya da suç ve cezalarda kanuniliği düzenleyen 33. maddeye "Kimse vergi borcunu doğuran olayın vukuundan önce yürürlükte bulunmayan kanunlara göre vergilendirilemez" ifadesini içeren bir hükmün ilavesi önerilmesine karşılık söz konusu önerinin Kurucu Meclisteki görüşmeler sırasında reddedildiği[896], yine 1982 Anayasası Tasarısının 38. maddesi ile getirilmek istenen "Tarh ve tahakkuk ettirilen vergi, sonra çıkartılan kanunla ağırlaştırılamaz. Hukuk devleti ilkelerine aykırı şekilde, önceye etkili kanunlar çıkartılamaz." hükmünün kabul edilen metinde yer almadığı[897] olgularına rastlanılmaktadır. Bu açıklamalar çerçevesinde geçmişe yürümezlik esasının ceza hukukundan farklı olarak vergi hukuku alanında mutlak manada geçerli olduğunu söylemenin mümkün görünmediğini belirtmek gerekir[898]. Ancak daha önce de değinildiği üzere[899], söz konusu esas hukuki güvenlik ilkesinin temel bileşenlerinden birini teşkil etmekte ve aksi yöndeki düzenlemeler duruma göre kazanılmış hakları ya da haklı beklentileri zedelemesi nedeniyle iptal edilebilmektedir. Bu sebepledir ki, ceza normları dışında kalan normlar açısından önemli olan bahsi geçen esastan hangi hallerde sapılabileceğini ve bu sapmanın Anayasaya aykırı kabul edilmeyeceğini saptayabilmektir.

Konuya vergi hukuku perspektifinden yaklaşıldığında, yapılacak değerlendirmelerde vergilendirmenin başta mülkiyet hakkı olmak üzere pek çok temel hak ve özgürlük bakımından etkin bir müdahale aracı[900] ve vergilendirme ilişkisinin vergi yükümlülerinin iradeleri dışında en sık taraf

---

896 Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s.180, dpn.274; Bu önerinin reddedilmesinin temel nedeni, devletin olağanüstü birtakım gelişmelerin varlığı halinde geçmişe yürür mahiyetteki vergisel düzenlemelere başvurmak zorunda kalabilecek olmasıdır. Bkz. Erginay, Vergi Hukuku, s.47-48.

897 Öz E., Kanunilik, s.59.

898 Özgüven, Geriye Yürümezlik, s.107; Yusuf Karakoç, "Anayasanın Vergi Ödevine İlişkin Ödevinin Değerlendirilmesi", Feridun Yenisey vd. (Ed.), **Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2012, (Vergi Ödevi), s.93.

899 Bkz. yukarıda 1.4.2.2.1.2.

900 Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s.164-171; Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları; Doğan Şenyüz, "Hukuk Devleti ve Türk Vergi Hukuku", **LMHD**, (44), 2008, (Hukuk Devleti), s.1847 vd.; Başaran Yavaşlar, Temel Hak, s.147-199; Gümüşkaya, Mülkiyet Hakkı; Yıldırım Taylar, "Vergi Borcu İlişkisinin Pasif Süjesi Olarak Birey ve Vergilendirme Yetkisinin Bireyin Hak, Özgürlük ve Ödevlerine Etkisi", **DEÜHFD (Prof. Dr. Hakan Pekcanıtez'e Armağan)**, 16(Özel Sayı), 2014, s.4943-4981; Funda Töralp, "Temel Hak ve Özgürlüklerin Vergilendirme Yetkisinin Kullanımına Etkisi", Feridun Yenisey vd. (Ed.), **Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2012, s.163-181; Adnan Gerçek ve Esra Uygun, **Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru**, Bursa: Ekin Basım Yayım Dağıtım, 2018; Mehmet Yüce, **Vergi Davalarında Bireysel Başvuru (Anayasa, AİHM) Rehberi**, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2019; Kader Melis Topçu, **Vergi Hukuku Özelinde Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2020; "Vergi düzenlemeleri hemen hemen tüm hak ve özgürlükleri ilgilendirip etkileyen

oldukları hukuki ilişki türü olduğu hususları göz önünde bulundurulmalıdır. Gerçekten de her iki husus bahsi geçen ilişki türünde duyulan öngörülebilirlik gereksiniminin ne denli yüksek olduğunu açık bir biçimde göstermektedir. Bunun bir neticesi olarak da geçmişe yürümezlik esasına ceza hukukunun ardından en çok gereksinim duyulan alanların başında vergi hukukunun geldiğini belirtmek gerekir[901].

Geçmişe yürümenin, takip eden başlıklarda değinileceği üzere, istisnai hallerde mümkün olabildiği bir vergi sisteminde yeni dönem başlamadan evvel hesapladığı vergi yükünü esas alarak mali planlamasını ve rekabet konumunu tayin eden vergi yükümlüleri[902] gelecek zamanlarda beklenmedik vergi yükleriyle karşılaşmamak suretiyle[903] devlete ve hukuka olan güvenleri zedelenmemiş olacaktır. Böylece ekonomik ve ticari yaşamda bulunması gereken istikrar ve öngörülebilirliğin bozulmasının da önüne geçilebilecektir[904]. Ancak geçmişe yürür mahiyetteki vergisel düzenlemeler nedeniyle öngörülemezliğin hâkim olduğu bir vergi sisteminin gerek vergi yükümlüleri gerekse ülke ekonomisi yönünden çeşitli sakıncaları beraberinde getirdiğini belirtmek gerekir. Gerçekten de bireyler gelecek dönemlere ilişkin tüketim, yatırım yahut tasarruf planlarını yürürlükteki mevzuatı baz alarak yaparlar. Söz gelimi, belli bir sektörde yatırım yapmayı düşünen bir yükümlü yatırım kararı almadan önce o sektör bazındaki vergi yükünü göz önünde bulundurur. Nitekim vergiler işletmeler açısından önemli bir maliyet kalemini meydana getirdiği için, verilecek kararlarda etkili olmaktadır. Hatta muafiyet, istisna ya da indirimler gibi vergi teşvik ve kolaylıkları bazen yatırım yapılacak faaliyet konusunda doğrudan belirleyici bir işleve sahip olabilmektedir[905]. Bu nedenle geçmişe etkili düzenlemelerle vergi yükünde artışa gidilmesi[906] yükümlü açısından

---

yasama işlemleridir. Devletin, akçalı olanaklarının en önemli kaynağı olmak yönünden vergi, bu hak ve özgürlükleri kullanma ve bunlardan yararlanmayı, tümüyle ya da bir bölümüyle olanaklı ya da olanaksız kılar." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 1989/6, K: 1989/42, T: 7.11.1989, R.G. tarih ve sayısı: 6.4.1990-20484.

901 Akkaya, Haklılık, s.114, 117.

902 Şenyüz, Hukuk Devleti, s.1875-1876.

903 Erginay, Vergi Hukuku, s.46; Kumrulu, Faiz, s.247; Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Son Değişikliklere Göre Yeniden Düzenlenmiş ve Gözden Geçirilmiş 6. Bası, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2010, s.21.

904 Öncel vd., s.49; Gerçekten de piyasa ekonomisinde firmalar satışını yaptıkları mal ya da hizmetleri fiyatlandırırlarken o anki vergi yükünü esas aldıklarından daha sonra geçmişe dönük yapılacak değişiklikler fiyatlandırma ve kazancın tayininde bazı sorunlara yol açabilecektir. Bkz. Ahmet Ak, "Yasaların Zaman Bakımından Uygulanması ve Vergi Yasalarının Geriye Yürümezliği İlkesi", **E-Yaklaşım**, (8), 2004, (Zaman Bakımından), https://yaklasim.com/, 7 Eylül 2020.

905 Örnek olarak, kanuni düzenlemelerde belirtilen mahiyetteki özel okulların işletilmesinden doğan kazançların tamamının faaliyete başlanılan dönemden itibaren beş vergilendirme dönemi için vergiden istisna edildiği GVK'nın 20. maddesi ile KVK'nın 5. maddesi verilebilir.

906 Bu durum esasen çeşitli şekillerde ortaya çıkabilir. Geçmişe etkili olacak tarzda söz gelimi yeni yükümlülük veya sorumluluklar ihdas edilebilir, vergi oran ya da miktarlarında artış yapılabilir, önceden gider olarak indirilebilen bir harcama kaleminin bu vasfına son verilebilir veyahut istisna, muafiyet ya da indirimlerde aleyhe değişiklikler söz konusu olabilir.

öngörülemez bir mali külfet doğurmakta ve onun hukuka olan güvenini sarsmaktadır[907]. Gerek güveni sarsılan gerekse geçmişe yürüyen düzenlemeler nedeniyle geleceği kestiremeyen yatırımcıların halihazırda yürürlükte olan mevzuata güvenerek yeni girişimlerde bulunma ihtimalleri de zayıflamakta veya ortadan kalkmaktadır[908]. Vergi sistemindeki bu tarz düzenlemelerin yol açtığı öngörülemezlik sadece yerli yatırımcının değil, aynı zamanda yabancı yatırımcının da kararlarını olumsuz yönde etkilemektedir. Zira küreselleşmeyle birlikte yabancı sermayeyi çekebilmek için ülkelerin birbirleri ile vergi rekabetine giriştikleri günümüzde özellikle doğrudan yabancı yatırımların ülke ekonomisi yönünden önemini göz ardı etmemek gerekir[909]. Geçmişe yürüyen düzenlemeler yatırım kararlarını etkilediği gibi, yükümlülerin çalışma kararlarını da etkileyebilmekte ve daha ileri boyutta mali durumu kötüleşen bazı yükümlüler faaliyetlerine son verebilmektedir. Tüm bu gelişmelerin ülke ekonomisini de olumsuz etkilemesi kaçınılmazdır. Özellikle gelişmekte olan ülkeler açısından önde gelen hedefler arasında yer alan ekonomik büyüme ve kalkınma seviyesinin bu gelişmeler sonucunda arzu edilenin gerisinde kalacağı da aşikardır. Ayrıca bu tarz düzenlemeler ile kısa vadede gelir arttırma hedefinde olan devletin uzun vadede mevcut gelirlerinde azalmalar ile karşılaşması da muhtemeldir[910]. Zira *haksız* olarak değerlendirdiği bu tarz düzenlemelere karşı savunma mekanizmasına geçen bireyler vergi kayıp ve kaçağına yol açacak teşebbüslerde bulunarak kayıt dışı ekonominin artmasına neden olmaktadır.

Vergi kanunlarının geçmişe yürümemesi gereği, doğrudan hukuki öngörülebilirlik (daha genel bir bakış açısıyla hukuki güvenlik) ilkesi ile bağlantılıdır ve bu ilkenin bünyesinde yer almaktadır[911].

---

907 Aynı zamanda *vergi planlaması/vergiden kaçınma hakkı* da elinden alınmış olmaktadır. Nitekim bir örnekten hareketle bu durumu ortaya koyabilmek mümkündür. İki ayrı olaydan biri vergiye tabi diğeri ise vergiye tabi olmasın. Vergi planlaması hakkını kullanarak vergiye tabi olmadığını bildiği ve buna güvenerek gerçekleştirdiği olayın daha sonradan geçmişe yönelik bir düzenleme ile vergiye tabi tutulması halinde yükümlünün bahsi geçen hakkı kullanabildiğinden söz edilemeyecektir. Bkz. Başaran Yavaşlar, Hukuki Güvenlik, s.197.

908 Coşkun Can Aktan ve Ufuk Gencel, "Türkiye'de Geriye Doğru Vergileme ve Verginin Hukukiliği İlkesinin İhlali", **DEÜSBED**, 5(1), 2003, s.7-8, 18-19; Üzeltürk, Meşruluk, s.137.

909 Erdoğan Öner, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 11. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019, s.41; Abdullah Tekbaş, **Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi**, Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2009/396, 2009, (Anayasaya Uygunluk), s.214; Ersan Öz ve Fatih Akçay, "Uygulama Örnekleriyle Türk Vergi Hukukunda Gerçek ve Gerçek Olmayan Geriye Yürümeler ve Hukuki Güvenlik İlkesine Etkisi", **Vergi Sorunları Dergisi**, (288), 2012, (Geriye Yürüme), http://www.vergisorunlari.com.tr/, 16 Temmuz 2020.

910 Aktan ve Gencel, s.7-8, 18-19; Başka bir ifadeyle, kısa vadeli ve geçici mali çözümler üretmek maksadıyla getirilen bu düzenlemeler uzun vadede bireysel bazda olduğu üzere hukuki ve ekonomik açıdan da olumsuz neticeler doğurmaktadır. Bkz. Güneş G., Yeni Binyıl Türkiyesi, s.82.

911 Vergisel meseleler bakımından geçmişe yürümezlik esasına hukuki güvenlik ilkesinin yanı sıra veya onun yerine başka ilkeler bağlamında da yaklaşılmaktadır. Bu noktada en önde gelenin söz konusu esası verginin kanuniliği ilkesi ile irtibatlandıran yaklaşım olduğunu belirtmek gerekir. Bu yönde bkz. Güneş G., Yasallık, s.154-163; Bunun yanı sıra konuya verginin kanuniliğiyle birlikte mali güce göre vergilendirme (bu yönde bkz. Pasquale Pistone, "İtalya ve Avrupa Birliği Deneyiminde Karşılaştırmalı ve Uluslarüstü Hukuk Açısından Vergilendirmede Geriye Yürümenin Özellikli Yönleri", (Çev. Ege

Fakat aynı zamanda bütçe hakkının[912] yansıması olan ön izin ilkesi yönünden de bir gereklilik olarak ortaya çıktığını vurgulamak gerekir[913]. Öncelikle belirtmek gerekir ki, belli bir mali yılın başlamasından evvel yasama organınca o mali yıla ilişkin gelir toplama ve gider yapma yetkilerinin bütçe kanunu vasıtasıyla yürütme organına bırakılmasını[914] ifade eden ön izin ilkesi gelir yönüyle vergi hukukunda hukuki belirliliğin sağlanmasında önemli bir işlev görmektedir[915]. Bu izin esas itibariyle her mali yıl öncesi o yılda toplanacak vergilerin (teknik bir deyimle bu vergilerin düzenlendiği kanunların) bütçe kanununun C cetvelinde tek tek gösterilmesi suretiyle icra edilmektedir. Bu sayede vergi yükümlüleri ilgili yıl itibariyle hangi vergilerin uygulanma kabiliyetini haiz bulunduklarını önceden bilebilir bir konumda olmaktadır. Ayrıca ilgili yılda fazladan bir mali sürprizle karşılaşmayacakları inancını taşıyarak geleceğe güvenle bakabilmektedirler[916]. Ancak gerek gerçek gerekse gerçek olmayan geçmişe yürüme örneği düzenlemeler nedeniyle öz izin ilkesi ihlal edilmektedir. Nitekim bütçe kanunu ile verilen iznin kapsamında (diğer bir ifadeyle iznin verildiği esnada) ilgili mali yıl ya da ileriki yıllarda geçmişe yürür vaziyette kabul edilen vergi yükündeki artışlar bulunmamaktadır[917]. Acaba ön izin ilkesi yönünden ortaya çıkan bu aykırılığın geçmişe yürür mahiyetteki kanuni düzenlemeleri Anayasaya aykırı hale getirdiği söylenebilir mi? Bu sorunun yanıtlanabilmesi için öncelikle ön izin ilkesinin pozitif dayanağının saptanması gerekir. Belirtmek gerekir ki, ön izin ilkesi gider yönüyle Anayasal bir dayanağa sahiptir[918]. Ancak gelir

---

Berber), Billur Yaltı (Ed.), **Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası**, İstanbul: Beta Yayınları, 2011, s.29-30.) ya da kanuni idare (Akkaya, Haklılık, s.121.) ilkeleri açısından yaklaşan görüşler de bulunmaktadır. Veyahut Avusturya Anayasa Mahkemesinin konuya dair yerleşik içtihadında olduğu üzere geçmişe yürüme olgusu eşitlik ilkesi bağlamında da denetlenebilmektedir. Bkz. Michael Lang ve Christoph Marchgraber, "Avusturya Vergi Hukukunda Geriye Yürüme ve Haklı Beklentiler", (Çev. Ege Berber), Billur Yaltı (Ed.), **Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası**, İstanbul: Beta Yayınları, 2011, s.2-5, 8.

912 Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Recep Narter, "Anayasal Açıdan Bütçe Hakkı", **EÜHFD**, 14(1-2), 2012, s.35-49; Üstün, Vergi ve Bütçe Hakkı, s.191 vd.

913 Bütçe hakkının tarihsel süreç içerisindeki gelişimini üç aşama itibariyle ortaya koymak mümkündür. İlk aşama, toplumun rızası bulunmaksızın vergi alınamaması anlamına gelen vergilerin ve diğer kamusal gelir kaynaklarının yasama organınca tasdik edilmesidir (vergi hakkı). İkinci aşama, giderlerin yasama organınca tasdik edilmesidir. Son aşama ise, gelir ve giderlere ilişkin söz konusu tasdik işleminin yasama organınca her yıl yeniden yapılmasıdır. Ön izin ilkesi son aşamaya tekabül etmekte ve bu aşama bütçe hakkı itibariyle ulaşılan nihai aşamayı meydana getirmektedir. Bkz. Bedi Necmeddin Feyzioğlu, **Nazari, Tatbiki, Mukayeseli Bütçe**, 5. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1976, s.16.

914 Özhan Uluatam, **Kamu Maliyesi**, Genişletilmiş 4. Baskı, Ankara: Savaş Yayınları, 1991, s.75.

915 Tekbaş, Anayasaya Uygunluk, s.162.

916 Gülsen Güneş, "Hukuksal Teknik Açıdan Bütçede "Önceden İzin İlkesinin" Vergi Gelirleri Yönüyle İşlevini Kısmen Yitirmesinin Bütçe Hakkı Açısından İncelenmesi", **13. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Marmara Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, Muğla, 1998, s.179.

917 Aktan ve Gencel, s.18; Tekbaş, Anayasaya Uygunluk, s.162; Özgüven, Geriye Yürümezlik, s.120; Karakoç, Vergi Ödevi, s.93.

918 Nitekim Anayasa'nın 161. maddesinin ilk fıkrası şu şekildedir: "Kamu idarelerinin ve kamu iktisadî teşebbüsleri dışındaki kamu tüzel kişilerinin harcamaları yıllık bütçelerle yapılır."

yönüyle Anayasal bir dayanağı olmayıp[919], yalnızca 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 15. ve 37. maddelerinde[920] düzenlenmiş bir mali hukuk kuralı mahiyetindedir[921]. Anayasal düzeyde kurallaşmamış başka bir ifadeyle kanun düzeyinde kurallaşmış bulunması nedeniyle ön izin ilkesinin geçmişe yürüyen ve vergiye dair bir kanuni düzenlemeyi tek başına Anayasaya aykırı hale getirdiğinden söz edilemez[922]. Bununla birlikte, getirdiği işlev göz önünde bulundurulduğunda mevzu bahis ilkeye yukarıda çeşitli sebeplerle ortaya koymaya çalıştığımız *geçmişe yürümezlik esasının ceza hukukundan sonra en katı biçimde vergi hukuku alanında yorumlanması gerektiği*[923] saptamasının temellendirilmesinde diğer bir dayanak olarak başvurulması mümkündür. Bu çerçevede denilebilir ki, ön izin ilkesi vergi kanunlarının geçmişe yürümezliği esasını istisna içermeyecek bir düzeye çıkarmamakla birlikte, onu daha da güçlendiren bir ilke mahiyetindedir.

3. 2. 1. 2. 1. Vergi Hukuku Perspektifinden Gerçek ve Gerçek Olmayan Geçmişe Yürüme Ayrımı

---

919 Nami Çağan, "Anayasa Yönünden Fonlar", **Anayasa Yargısı Dergisi**, 3, 1986, (Fon), s.115; Tekbaş, Anayasaya Uygunluk, s.164; S. Ateş Oktar, "Kamu Maliyesi Hukukunun Bazı Anayasa İlkeleri ve Anayasanın Mali Hükümlerine İlişkin Düşünceler", Feridun Yenisey vd. (Ed.), **Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2012, s.192-193; Üstün, Vergi ve Bütçe Hakkı, s.228-229.

920 Yusuf Ziya Taşkan, **Vergi Hukuku**, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi, 2018, s.47; İlgili hükümler sırası ile şu şekildedir: "Merkezî yönetim bütçe kanunu, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir ve gider tahminlerini gösteren, bunların uygulanmasına ve yürütülmesine yetki ve izin veren kanundur. Merkezi yönetim bütçe kanununda…malî yıl içinde gelir ve giderlere yönelik olarak uygulanacak hükümler yer alır" (15. madde) ile "Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelirlerinin kanuni dayanakları bütçelerinde gösterilir." (37. madde).

921 Çağan, Fon, s.115.

922 Anayasa Mahkemesi bir kararında konu ile ilgili şu ifadelere yer vermiştir: "Başvuru kararında, 3986 sayılı Yasa ile getirilen düzenlemenin olağanüstü bir vergi olduğu iddiasının kanıtı olarak, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun 39. ve 42. maddeleri gösterilmekte; bütçe yasası ile verilen yetki dışında vergi alınamayacağı, oysa 3941 sayılı 1994 Malî Yılı Bütçe Yasası'na ekli B ve C cetvellerinde 3986 sayılı Yasa'ya yer verilmediği belirtilmektedir. Hukukumuzda yasalar arasında hiyerarşik farklılık bulunmadığından yasanın yasaya uygunluğu zorunluluğu yoktur. Sonraki Yasa (Lex posterior) durumunda olan 3986 sayılı Yasa önceki yasanın kendisiyle çalışan kuralları yerine geçer. Ayrıca, 1994 Malî Yılı Bütçe Yasası'nın (C) cetvelinin sonunda "Bu cetvellerde herhangi bir şekilde belirtilmeyen Umumi ve Hususi Bilcümle Kanun, Kanun Hükmünde Kararname, Kararname, Tüzük, Yönetmelik, Genel Tebliğ vesair mevzuat ile ikili ve çok taraflı her türlü anlaşmaların gelir, tarh, tahakkuk ve tahsiline ilişkin hükümleri" denilerek çok geniş kapsamlı bir hüküm konulmuştur." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 1995/6, K: 1995/29, T: 6.7.1995, R.G. tarih ve sayısı: 10.2.1996-22550.

923 Akkaya, Haklılık, s.117; Güneş G., Yasallık, s.156; Özgüven, Geriye Yürümezlik, s.121.

Alman Anayasa Mahkemesi tarafından ilk kez 1960 yılında yapılan[924] ve vergi hukuku literatüründe de yerleşmiş bulunan[925] gerçek ve gerçek olmayan geçmişe yürüme ayrımının temelinde zaman bakımından uygulama normlarından geçmişe yürüme ile derhal uygulama normları arasındaki farklılık yatmaktadır. Nitekim her iki geçmişe yürüme türünde de yeni düzenleme eski düzenleme zamanında başlamış hukuki olgulara temas etmekle birlikte, gerçek (dar anlamda) geçmişe yürümede tamamlanmış ve sonuçlarını doğurmuş hukuki olgular kapsama alınırken, gerçek olmayan (geniş anlamda/görünüşte) geçmişe yürümede ise henüz tamamlanmamış ve sonuçlanmamış hukuki olgular yeni düzenlemeden etkilenmektedir[926].

Söz konusu ayrım ekseninde geçmişe yürüme olgusunun Anayasaya uygunluğu bağlamında öğreti ve yargı kararlarında genel kabul gören yaklaşımı şu önerme yardımıyla ortaya koyabilmek mümkündür: *Kural olarak* gerçek geçmişe yürüme mahiyetindeki kanuni düzenlemeler Anayasaya aykırı olup, gerçek olmayan geçmişe yürüme mahiyetindekiler ise Anayasaya aykırılık arz etmezler. Ancak hemen belirtmek gerekir ki, her iki geçmişe yürüme türü bakımından da *kural olarak* ifadesinin kullanımı, değinilen ön kabullerin istisnalarının bulunduğunu göstermek maksatlıdır. Gerçekten de dar anlamda geçmişe yürüme örneği vergisel düzenlemeler bazı durumlarda Anayasaya uygun olarak değerlendirilebilmektedir. Esasında bu tarz düzenlemeler vasıtasıyla, daha önce kamuoyuna duyurulmuş olmaları gibi nedenlerle vergi ödevlilerince öngörülebilir oldukları ihtimaller dışında, kazanılmış haklar zedelendiği için hukuki öngörülebilirlik ilkesinin ihlal edildiği noktasında herhangi bir kuşku bulunmamaktadır. Bununla birlikte bazı haklı nedenlerin varlığı sebebiyle kamu yararı somut düzenleme bazında hukuki öngörülebilirliğe nazaran baskın gelebilmektedir[927]. Böyle olunca da çatışan hukuki değerlerin dengelenmesi neticesinde bu tarz düzenlemeler iptal edilmeyerek hukuki varlıklarını sürdürmeye devam edebilmektedir. Ayrıca gerçek olmayan geçmişe yürüme örneği bazı vergisel düzenlemeler de değinilen önermenin aksine Anayasaya aykırılık taşıyabilmektedir. Nitekim bu tarz geçmişe yürümeler haklı beklentileri

---

924 Selahattin Tuncer, "5228 Sayılı Yasanın Yürürlük Maddesi", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, (10), 2004, https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/yayinlar/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi, 10 Mart 2020.

925 Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s.182; Kaneti vd., s.65; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, s.118-119; Şenyüz vd., Vergi Hukuku, s.57-58; Billur Yaltı ve A. Selçuk Özgenç, **Vergi Hukuku (Pratik El Çalışma Kitabı)**, İstanbul: Beta Yayınları, 2005, s.56; Pehlivan, Vergi Hukuku, s.37; Şükrü Kızılot vd., **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 2. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2007, s.54-55; Özgüven, Geriye Yürümezlik, s.66 vd.; Taşkan, Vergi Hukuku, s.83; Doğan Bozdoğan, **Hukuki Güvenlik İlkesi Açısından Katma Değer Vergisinin Değerlendirilmesi**, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Pamukkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli, 2015, s.33-35; 77-80.

926 Akıllıoğlu, Zaman, s.280; Ali Nazım Sözer, "Kanunların Önceye Etki Yasağı: Sosyal Sigortalar Hukuku Bakımından Bir Değerlendirme", **Yaşar Üniversitesi E-Dergisi**, 8(Özel), 2013, s.2482 vd.; Özgüven, Geriye Yürümezlik, s.23-28; Sarıcaoğlu ve Arıkan, s.1509.

927 Ancak daha önce de değinildiği üzere (bkz. yukarıda 1.4.2.2.1.2.1.1.), kazanılmış hakların zedelenmesine kamu düzeni ya da yararı nedeniyle cevaz verilebilmesi için mezkûr Anayasal değerlerin öngörülebilirliğe nazaran tercih edilmesinin *zorlayıcılık* vasfını taşıması gerekir. Bu yönde bkz. Şirin T., s.670, 679-680.

zedeledikleri ve kamu yararının da bu beklentilerin korunmasına nazaran baskın gelmediği hallerde ilgili düzenlemelerin iptal edilmeleri gerekmektedir[928].

Geçmişe etki eden vergisel düzenlemelerin Anayasaya uygun olup olmadıklarına dair yapılacak değerlendirmelerde öncelikle somut düzenleme bazında geçmişe yürümenin hangi türünün vukuu bulduğunun tespit edilmesi gerekir. Bu noktada belirtmek gerekir ki değinilen tespitin doğru bir şekilde icra edilmesi, yargılama sonucunda ortaya çıkacak karar açısından büyük bir önem taşımaktadır. Zira takip eden başlıklarda değinileceği üzere, Anayasa Mahkemesinin bu konudaki bazı hatalı nitelendirmeleri, sonuca doğrudan etki etmekte ve Anayasaya aykırı düzenlemelerin iptal edilmemelerine yol açmaktadır.

Geçmişe yürüme türünün saptanabilmesi için başlangıç noktasını söz konusu ayrıma esas alınacak temel kriterin belirlenmesi oluşturmaktadır. Bu kriter vergiye dair düzenlemeler açısından somut vergi ilişkisinin kurulduğu diğer bir ifadeyle vergi borcunun doğduğu an ya da süreç olmaktadır. Teorik düzeyde vergi borcunun ne zaman doğduğu hususu tartışmalı olsa da[929], pozitif hukukumuz bu konuda getirdiği açık bir düzenleme ile mezkûr tartışmanın önüne geçmiş vaziyettedir[930]. Nitekim VUK'un 19. maddesinde de ifade edildiği üzere, vergi borcu (idare açısından vergi alacağı) vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü yani vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle doğmaktadır[931]. Dolayısıyla geçmişe yürüme türlerine vergi hukuku perspektifinden yaklaşıldığında, temel kriterin vergiyi doğuran olay olduğu noktasında herhangi bir tereddüt bulunmamaktadır[932]. Bu açıklamalar çerçevesinde gerçek geçmişe yürümeyi

---

928 Öncel vd., s.49-50; Karakoç, Anayasaya Uygunluk, s.121; Merih Öden ve Mustafa Akkaya, "Hayat Standardı Esasının Anayasaya Uygunluğu Sorunu", **AÜHFD**, 50(2), 2001, s.28; Özgüven, Geriye Yürümezlik, s.67-68.

929 Tartışma esasen vergi borcunun vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle mi yoksa tarh işlemiyle mi birlikte doğduğu hususunda düğümlenmektedir. Bu konudaki tartışmalar için bkz. Bedi Necmettin Feyzioğlu, "Mükellefiyet Doğurucu Vakıa", **AÜSBFD**, 7(1), 1952, s.73-77.

930 Öncel vd., s.92; N. Semih Öz, **Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, s.36.

931 Maddenin lafzından da anlaşılabileceği üzere, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile vergi borcu kendiliğinden doğmaktadır. Borcun doğumu için ayrıca idarenin tarh veya tebliğ işlemlerini yapmasına veyahut tahakkukun gerçekleşmesine lüzum bulunmamaktadır. Bkz. Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, s.166-167; "Vergi yükümlülüğü, vergi konusu olayın gerçekleşmesi ile doğar. Bu olayın gerçekleşmesi vergi yükümlülüğünün doğması için gerekli ve yeterlidir...Vergi yaratan olay gerçekleştiği an, vergi yükümlülüğü doğmuş olacaktır. Bu yükümlülüğün beyan yoluyla yükümlü tarafından veya ikmalen, re'sen veya idarece tarh işlemleri yoluyla vergi idaresince belirlenmesi hangi tarihte yapılmış olursa olsun; mükellefiyete esas olacak tarih, vergiyi yaratan olayın meydana geliş tarihidir." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 1988/7, K: 1988/27, T: 27.9.1988, R.G. tarih ve sayısı: 26.12.1988-20031.

932 "Kamu alacaklarının tahsilinde, geriye yürümenin söz konusu olup olmadığının saptanabilmesi için alacağı doğuran olayın ne zaman meydana geldiğinin tespiti gerekir. Genel olarak kamu alacağı alacak konusu olayın meydana gelmesi veya hukuki durumun oluşması ile doğmaktadır." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2009/39, K: 2011/68, T: 28.4.2011, R.G. tarih ve sayısı: 15.10.2011-28085; "Vergi hukukunda geriye yürümenin söz konusu olup olmadığının saptanabilmesi için vergiyi doğuran olayın ne zaman meydana geldiğinin tespiti gerekmektedir." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2001/392, K: 2003/60, T: 4.6.2003, R.G. tarih ve sayısı: 18.12.2003-25320; "Vergi hukukunda, yasa kurallarının

vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinden sonra yürürlüğe giren bir vergi kanunu hükmünün bu olaya tesir etmesi, gerçek olmayan geçmişe yürümeyi ise vergiyi doğuran olayın meydana gelme/oluşum süreci içerisinde yürürlüğe giren bir vergi kanunu hükmünün sürecin başından (veyahut başlangıç ile yürürlük tarihi arasında bir tarihten) itibaren ilgili olaya uygulanması olarak ifade etmek mümkündür[933].

Bilindiği üzere, verginin kanuniliği ilkesinin bir gereği olarak her bir vergi bakımından o vergiyi doğuran olayın ne olduğu hususuna ilgili vergiyi düzenleyen kanunda yer verilmiştir[934]. Farklı vergiler itibariyle getirilen düzenlemeler dikkate alındığında, vergiyi doğuran olayın bazı vergiler açısından belli bir dönem/süreç içerisinde, bazı vergiler açısından ise belli bir anda (günde) meydana geldiği görülmektedir. İlk ihtimal yani dönemsellik esasının geçerli olduğu vergilere gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi (KDV) ve özel tüketim vergisi (ÖTV) örnek olarak verilebilir. Bu vergilerde *vergilendirme dönemi* olarak adlandırılan belli bir zaman dilimi içerisinde meydana gelen vergiye tabi olay ya da işlemler bir bütün olarak vergiyi doğuran olayı oluşturmaktadır. Dönemin kapanmasıyla birlikte vergiyi doğuran olay tamamlanmakta ve o dönemin verileri esas alınarak ilgili vergi hesaplanmaktadır[935].

Konuya gelir vergisi açısından yaklaşıldığında, öncelikle vergiyi doğuran olayın gelirin elde edilmesi olduğunu belirtmek gerekir. Elde etme olgusu ise kural olarak 1 Ocak'ta başlayıp 31 Aralık'ta sona eren takvim yılı içerisinde gerçekleşmektedir[936]. Bu husus GVK'nın 1. maddesinde yer verilen gelirin tanımına da yansımıştır. Zira *"bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı"* olarak tanımlanan gelirin yıllık olması onun temel niteliklerinden biridir. 108. maddede de vergilendirme döneminin geçmiş takvim yılı olduğu açıkça hükme bağlanmıştır. Ayrıca 85. maddede gelirin toplam/üniter olması niteliği yıllık olması esasıyla birlikte ele alınmış ve bir takvim yılı içerisinde farklı gelir unsurlarından elde edilen beyana tabi kazanç ve iratların yıllık beyannamede toplanmak suretiyle beyan edileceği hüküm altına alınmıştır.

---

geriye yürümenin sözkonusu olup olmadığının saptanabilmesi için vergiyi doğuran olayın tanımı yapılmalıdır…" Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 1994/85, K: 1995/32, T: 13.7.1995, R.G. tarih ve sayısı: 28.9.1996-22771; "Vergilendirme işleminin öğesini oluşturan vergiyi doğuran olaydan sonraki artışları içeren düzenlemeler geriye yürümeyi kapsarsa uygunluk denetimine bağlı tutulabilir." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 1989/6, K: 1989/42, T: 7.11.1989, R.G. tarih ve sayısı: 6.4.1990-20484.

933 Öncel vd., s.50-52; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, s.118-119; Şenyüz vd., Vergi Hukuku, s.57-58; Özgüven, Geriye Yürümezlik, s.79.

934 Güneş G., Yasallık, s.139.

935 Tekbaş, Anayasaya Uygunluk, s.275-276.

936 Ancak bazı yükümlüler açısından vergilendirme dönemi takvim yılı olarak değil de özel ya da kıst dönem olarak dikkate alınabilmektedir. Nitekim VUK'un 174. maddesi uyarınca, faaliyet ya da işlemlerinin mahiyeti takvim yılına uygun düşmeyenlerin başvuruları üzerine Hazine ve Maliye Bakanlığı, bu kimseler bakımından özel bir hesap dönemi tayin edebilmektedir. Veyahut dönem içerisinde işe başlayanlar ya da işi bırakanlar açısından vergilendirme dönemi on iki aydan daha kısa bir süre olmaktadır. Bu dönem ise *kıst dönem* olarak adlandırılmaktadır (bkz. Şenyüz vd., Türk Vergi Sistemi, s.161.). Bu gibi hallerde vergiyi doğuran olay açısından takvim yılı değil, ilgili dönemler dikkate alınmaktadır.

Dolayısıyla kural olarak bir takvim yılı içerisinde farklı tarihlerde meydana gelen gelir akımları ayrı ayrı vergiyi doğuran olay olarak nitelendirilerek vergiye tabi tutulmamaktadır. Burada vergiyi doğuran olay dönemin kapanmasıyla tamamlandığından mezkûr olayın takvim yılının son günü itibariyle gerçekleştiğini söyleyebilmek mümkündür[937]. Bu açıklamalar çerçevesinde farazi bir örnek yardımıyla gelir vergisi özelinde geçmişe yürüme türlerini şu şekilde somutlaştırabilmek mümkündür: 2022 takvim yılı içerisinde söz gelimi Şubat ayında yürürlüğe giren ve gelir vergisi tarifesinde değişiklik yapan bir düzenlemenin 2021 yılı gelirleri için de uygulanacağı hüküm altına alınmışsa, bahsi geçen düzenleme gerçek geçmişe yürümenin bir örneğini teşkil etmektedir. Zira verilen örnekte vergilendirme dönemi kapanmış ve vergiyi doğuran olay tamamlanmıştır. Ancak söz konusu değişiklik 2022 takvim yılı içerisinde herhangi bir tarihte yürürlüğe girse ve aynı yılın başından itibaren uygulanacağı hüküm altına alınsa idi bu kez de gerçek olmayan geçmişe yürümeden söz edilecekti. Zira bu örnekte değişikliğin yürürlüğe girdiği tarihte henüz vergilendirme dönemi kapanmamış ve dolayısıyla vergiyi doğuran olay tamamlanmamıştır[938].

Gelir vergisi açısından burada bir hususa dikkat çekmek gerekir. Zira bazı kazanç ve iratlar bakımından gelirin yıllık olması niteliğinden sapıldığı olgusuna rastlanılmaktadır. Söz gelimi, verginin kesintiye tabi tutulduğu ve bahsi geçen kesintinin yükümlü açısından nihai vergi özelliği taşıdığı kazanç ve iratlarda bu durumu görebilmek mümkündür[939]. Bu noktada konuyu daha da açmak gerekirse, öncelikle yıllık beyan esasına tabi olunan durumlarda cari yıl içerisinde yapılan

---

937 "Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine göre gelir, bir takvim yılında elde edilen kazanç ve iratların safi tutarıdır. Buna göre, vergiye tabi gelirin elde edilmesi ve safi tutarı vergilendirme döneminin sonunda belirlenecek ve bu tarihte yürürlükte olan vergi oranı uygulanacaktır. İtiraz konusu yasa kuralı 31 Aralık tarihinden önce 14.8.1999 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu durumda önceki yasa yürürlükte iken başlamakla birlikte henüz sonuçlanmamış hukuksal ilişkilere yeni yasa kuralı uygulanacağından, gerçek anlamda geriye yürümeden ve kazanılmış hakların ihlâlinden söz edilemez." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2001/34, K: 2003/2, T: 14.1.2003, R.G. tarih ve sayısı: 19.11.2003-25294; Konusu gelir vergisinin konusu ile özdeş olup kurum kazancı olarak adlandırılan kurumlar vergisinde vergiyi doğuran olay mevzu bahis kazancın elde edilmesidir. Söz konusu vergi bakımından da elde etme olgusu kural olarak takvim yılına tekabül eden (normal) hesap dönemi dikkate alınarak saptanmaktadır. Anayasa Mahkemesinin kurumlar vergisi açısından vergiyi doğuran olayın ne zaman vukuu bulduğuna dair saptaması şu şekildedir: "5520 sayılı Kanun'un "Safi kurum kazancı" kenar başlıklı 6. maddesinde "(1) Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safî kurum kazancı üzerinden hesaplanır./ (2) Safî kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır..." denilmek suretiyle ticarî kazanca ilişkin vergiyi doğuran olayın tespitinde 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na gönderme yapılmaktadır. 193 sayılı Kanun'un 38. maddesinde ise "Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır" denilerek kurumlar vergisi açısından vergiyi doğuran olay tanımlanmaktadır. Buna göre kurumlar vergisinin konusunu teşkil eden ticarî kazanç açısından vergiyi doğuran olayın tespitinde hesap dönemi sonunun esas alınması gerekir. Vergi Usul Kanunu hesap dönemini takvim yılı olarak belirlediğinden hesap döneminin sonu 31 Aralık tarihidir. Dolayısıyla kurumlar vergisi açısından vergiyi doğuran olay, kurumlar vergisi mükelleflerinin bir takvim yılı itibarıyla öz sermayelerindeki artış miktarı olup bu kazanç 31 Aralık tarihinde yapılan dönem sonu kapanış kayıtlarıyla ortaya çıkmaktadır." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2018/103, K: 2019/4, T: 13.2.2019, para.20, R.G. tarih ve sayısı: 14.3.2019-30704.

938 Tekbaş, Anayasaya Uygunluk, s.275-276.

939 Öncel vd., s.244.

kesintilerin yıl sonunda hesaplanan vergiden mahsup edildiklerinden istihkak sahipleri nezdinde kesin ve nihai vergilendirme niteliğini taşımadıklarını belirtmek gerekir. Bu durum ise esas itibariyle genel/normal vergileme rejimini ifade eder. Ancak bazı durumlarda kesinti müstakil bir vergileme rejimi mahiyetini taşıyabilmektedir. Nitekim kesintiye tabi tutulan verginin istihkak sahibince beyanının gerekmediği diğer bir ifadeyle vergileme açısından yalnızca söz konusu kesinti ile yetinildiği hallerde bu durumu görebilmek mümkündür[940]. İşte böyle durumlarda vergiyi doğuran olay dönemsel olarak değil de belli bir anda (günde) gerçekleşmektedir. Söz gelimi, GVK'nın 9. maddesi çerçevesinde vergiden muaf bir esnaftan faaliyet konuları ile bağlantılı olarak mal veya hizmet alan ve 94. madde kapsamında kesinti yapmak zorunda bulunanlar arasında yer alan kişi ve kurumların bu kimselere yapacakları ödemeler sırasında belirli oranlarda vergi kesintisi yapmaları gerekir. Kaynakta kesintiye tabi tutulan bu vergi, vergiden muaf esnaflar açısından, nihai vergi özelliğini taşımaktadır. Başka bir ifadeyle, bu kimseler muafiyet kapsamına giren işleri dolayısıyla yıllık beyanname vermezler. Bunun dışında beyana tabi başka gelirleri varsa beyanname vereceklerdir fakat bu işleri vasıtasıyla elde ettikleri kazançları beyannamelerine dahil etmeyeceklerdir (GVK md. 86). Dolayısıyla bu kimselerin ilgili faaliyetleri sebebiyle vergilendirilmelerinde söz konusu kesinti ile yetinildiğini belirtmek gerekir. Yine telif kazançları yönünden istisna getiren GVK'nın 18. maddesinde de benzer bir durum söz konusudur. Söz gelimi, yazmış olduğu makaleyi belli bir dergiye gönderen kimseye dergi yönetimince ödeme yapılacaksa, bu ödeme yapılmadan evvel telif bedelinden 94. madde uyarınca belli bir oranda kesinti yapılması gerekir. Bu kesinti makale yazarı bakımından nihai vergi mahiyetini taşımaktadır[941]. Bunlar dışında değinilen hususa dair diğer örnekleri kesintiye tabi tutulan ve 86. madde kapsamında toplama esasına tabi tutulmayan (beyana tabi olmayan) kazanç ve iratlar bakımından da görebilmek mümkündür. Zira bu örneklerde de yapılan kesinti yükümlü açısından nihai vergi niteliğindedir. Tüm bu durumlarda söz konusu kazanç ve iratlar bakımından vergiyi doğuran olay belli bir anda (günde) doğduğu için aynı takvim yılı içerisinde de olsa kesintinin gerçekleştiği tarihten sonra yapılacak kanun değişikliklerinin ilgili kazanç ve iratlara uygulanması mezkûr düzenlemelerin gerçek geçmişe yürür mahiyette olmalarına yol açacaktır[942].

---

940 Yılmaz Özbalcı, **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara: Oluş Yayıncılık, 2010, s.779-780.

941 Ancak belirtmek gerekir ki 18. maddeye 7194 sayılı Kanun ile eklenen fıkra uyarınca, söz konusu madde kapsamındaki kazançların gelir vergisi tarifesinin dördüncü diliminde yer alan tutarı aşması ihtimalinde yükümlü istisnadan yararlanamayacaktır. Bunun bir neticesi olarak da söz konusu ihtimallerde kesilen vergi yükümlü açısından nihai vergi mahiyetini taşımayacaktır.

942 Tekbaş, Anayasaya Uygunluk, s.276; Benzer bir durum kurumlar vergisi açısından da geçerlidir. Zira burada da kesinti yoluyla vergilendirme ile yetinildiği durumlarda dönemsellik esasından sapılmış olunmakta ve vergiyi doğuran olay bakımından kural olarak takvim yılına tekabül eden hesap dönemi esas alınmamaktadır.

Vergiyi doğuran olayın anlık olarak ortaya çıkmasına dair yukarıda değinilen ihtimal haricinde en dikkat çekici örnekleri servet vergileri nezdinde görebilmek mümkündür. Söz gelimi, motorlu taşıtlar vergisinde her yıl 1 Ocak tarihi itibariyle ilgili sicilde adına kayıt ve tescilli (ve aynı zamanda vergiye tabi) motorlu taşıt bulunan kimseler söz konusu verginin yükümlüsü olarak kabul edilmektedir. Bu tarihte motorlu taşıtlar vergisi açısından vergiyi doğuran olayın yanı sıra tarh ve tahakkuk aşamaları da bir arada gerçekleşmiş olmaktadır. Böyle olunca da söz konusu vergi açısından ortaya çıkabilecek geçmişe yürümelerin tamamı gerçek geçmişe yürüme niteliğinde olmaktadır[943]. Emlak ile veraset ve intikal vergileri bakımından da vergiyi doğuran olayın anlık ortaya çıkması bakımından benzer bir halin söz konusu olduğunu belirtmek gerekir. Bu çerçevede vergi yükünde artışa sebep olan vergisel düzenlemeler bakımından gerçek ve gerçek olmayan geçmişe yürüme ayrımının esas itibariyle dönemsellik esasının geçerli olduğu vergiler nezdinde ortaya çıktığı neticesine varmak mümkündür. Diğer bir ifadeyle, gerçek geçmişe yürüme türünü tüm vergiler bakımından görebilmek mümkün iken gerçek olmayan geçmişe yürüme ise yalnızca vergiyi doğuran olayın vergilendirme dönemi olarak ifade edilen süre zarfında dikkate alındığı vergilerde ortaya çıkabilmektedir[944].

Geçmişe yürüme türünün buraya kadar yapılan açıklamalar çerçevesinde saptanmasının ardından gerçek geçmişe yürümeler açısından kazanılmış haklara saygı, gerçek olmayan geçmişe yürümeler açısından ise haklı beklentilerin korunması ilkeleri doğrultusunda değerlendirme yapılması gerekir[945]. Bundan sonraki alt başlıklar kapsamında sırası ile mezkûr geçmişe yürüme türlerine dair vergisel düzenleme örnekleri yargısal kararlardan istifade edilmek suretiyle ele alınacaktır. Ardından ise, geçmişe yürümezlik esasının istisnalarından olan yeni düzenlemenin öngörülebilir olduğu/kabul edildiği hallere değinilecektir. Bu noktada belirtmek gerekir ki, bahsi geçen esasın diğer istisnası olan kamu yararını ayrı bir başlık altında değil de her bir geçmişe yürüme türünün kendi içerisinde bir alt başlık dahilinde irdelemeyi tercih ettik. Bunun nedeni ise, kamu yararının özel yarar ile dengelenmesinde geçmişe yürümezliğe nazaran baskın gelebilmesi için taşıması gereken yoğunluk düzeyinin farklı türler itibariyle aynı olmamasıdır.

3. 2. 1. 2. 1. 1. Gerçek Geçmişe Yürüme

Vergi yükümlülerinin kazanılmış haklarına dokunan diğer bir ifadeyle vergiyi doğuran olayın meydana geldiği sırada yürürlükte bulunmamasına rağmen tamamlanmış/bitmiş mezkûr olaylara uygulanan vergisel düzenlemeler gerçek geçmişe yürüme mahiyetini taşımaktadırlar[946]. Vergi

---

943 Tekbaş, Anayasaya Uygunluk, s.277-278; Güneş G., Yasallık, s.160-161; Gerek ve Aydın, s.262-265.
944 Tekbaş, Anayasaya Uygunluk, s.276.
945 Bu konuda bkz. yukarıda 1.4.2.2.1.2.1.1. ve 1.4.2.2.1.2.1.2.
946 Yaltı ve Özgenç, s.53.

hukuku alanında düzenleme sayısının ve bunlarda meydana gelen değişikliklerin diğer alanlara nazaran azımsanamayacak ölçüde fazla olduğu göz önünde bulundurulduğunda, yükümlülerin kazanılmış haklarına (ve benzer surette haklı beklentilerine) genellikle saygı gösterildiğini ifade etmek mümkündür[947]. Ancak yine de diğer alanlarla kıyaslandığında, Yüksek Mahkemelerin ilgili esasa dair kararlarının önemli bir kısmının da vergisel düzenlemelerle alakalı olduğunu belirtmek gerekir.

3. 2. 1. 2. 1. 1. 1. Gerçek Geçmişe Yürür Mahiyetteki Vergisel Düzenlemeler

Kazanılmış hakları zedeler nitelikte olup Anayasa Mahkemesinin denetiminden geçmiş vergiye dair kanuni düzenleme örneklerinden ilki, 3505 sayılı Kanun'un[948] 26. maddesi ile değiştirilen ve halihazırda da yürürlükte bulunan MTVK'nın 9. maddesinin ilk fıkrasıdır. İlgili fıkra şu şekildedir:

> "Motorlu taşıtlar vergisi, taşıtların kayıt ve tescilinin yapıldığı yerin vergi dairesi tarafından her yıl Ocak ayının başında yıllık olarak tahakkuk ettirilmiş sayılır. Şu kadar ki, yıl içinde bu Kanunun 10 uncu ve 11 inci maddeleri gereğince, vergi miktarlarında bir değişiklik olması halinde, bu değişikliğe göre ödenecek vergi; değişiklik, takvim yılının ilk altı ayında yapılmış ise takip eden son altı aylık dönemin başında, son altı ayında yapılmış ise takip eden takvim yılı başında tahakkuk ettirilmiş sayılır."

Öncelikle belirtmek gerekir ki burada geçmişe temas etmeye sebep olan, mezkûr düzenlemenin ikinci cümlesindeki *"takvim yılının ilk altı ayında yapılmış ise takip eden son altı aylık dönemin başında"* ibaresidir. Dikkat edilecek olursa, bu ibare esas itibariyle vergi miktarındaki somut bir artışı geçmişe yürütmemektedir. Fakat düzenlemenin yürürlüğe girmesinden sonra değinilen mahiyette yapılacak artışlar için dar anlamıyla geçmişe yürümeye yol açan bir yapıya sahip bulunmaktadır. Zira bir önceki başlıkta değinildiği ve alıntılanan düzenlemeden de görüleceği üzere, Ocak ayının başında yıllık olarak tahakkuk ettirilen yani doğmuş ve hatta muaccel hale gelmiş bir vergi bakımından aynı yıl içerisinde fakat ilk altı aylık zaman diliminde yapılan bir artış ikinci altı aylık dilimin başından itibaren geçerli oluyorsa, burada artık gerçek geçmişe yürümenin varlığından söz edilecektir[949]. Buna karşılık Anayasa Mahkemesi mevzu bahis konuda farklı bir yaklaşım sergileyerek, gerçek – gerçek olmayan geçmişe yürümenin sınırını vergiyi doğuran olay olarak esas almayıp ödeme/tahsil aşamasına çekmek suretiyle[950] önceki kanun zamanında tamamlanmış ve

---

947 Öner, s.41.

948 3.12.1988 tarihinde kabul edilmiş ve 10.12.1988 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

949 Motorlu taşıtlar vergisi Ocak ve Temmuz aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödenmektedir. Bu nedenle ilgili düzenlemede ilk altı aylık dilimde gerçekleşen değişiklikler, ikinci altı aylık dilime yansıtılmak istenmektedir.

950 Gerek ve Aydın, s.263-264; Özgüven, Geriye Yürümezlik, s. 81-82, dpn.276; Tekbaş, Anayasaya Uygunluk, s.284.

sonuçlarını doğurmuş bir hukuki olguya temas edilmediği gerekçesi ile gerçek geçmişe yürümenin bulunmadığına ve hukuk devleti ilkesinin ihlal edilmediğine karar vermiştir[951] [952].

Motorlu taşıtlar vergisine dair sözü edilen geçmişe yürümenin ardından, Cumhuriyet dönemi vergicilik pratiğinde gerçek mahiyetteki geçmişe yürüme olgusunun en bariz örneklerini taşıdığını ifade edebileceğimiz *ek vergi getiren kanuni düzenlemeler* üzerinde durmak gerekir. Sadece bir kez uygulanmakla tükenen bu tip vergiler, özellikle gelir ya da servet unsurları üzerinden (esas) vergi (ler) alındıktan sonra bu unsurların yeniden vergilendirilmelerini ifade ettiklerinden, mükerrerliğe neden olmaktadırlar. Bu mahiyette vergiler getiren ve geçmişe yürümezlik esası kapsamında ele alınacak kanunlardan ilkini, 3986 sayılı Kanun[953] oluşturmaktadır. Söz konusu Kanun kapsamında ekonomik denge vergisi, net aktif vergisi, ek gayrimenkul vergisi ve ek motorlu taşıtlar vergisi yer almaktadır[954]. Bunlardan ilk ikisi, Anayasaya uygunluk denetimine tabi tutulmuş olmakla birlikte ek gayrimenkul ve motorlu taşıtlar vergileri Anayasa Mahkemesinin önüne gelmemiştir. Ancak ileriki yıllarda bunlara benzer vergilere yine yer verilmiş ve bunlar Anayasal denetime tabi tutulmuşlardır.

---

951 "…Bu tür bir vergilendirme…vergi yasalarının geriye yürümezliği ilkesine de ters düşmemektedir. Zira, düzenlemede, gerçek anlamda bir geriye yürüme, yani, önceki yasa döneminde tamamlanmış ve hukuksal sonuçlarını doğurmuş hukuksal durum ve ilişkilerin, yeni yasaya bağlı olması değil, önceki yasa yürürlükte iken başlamakla birlikte henüz sonuçlanmamış hukuksal ilişkilere yeni kuralların uygulanması, daha açık bir anlatımla gerçek bir geriye yürümeme söz konusudur." Anayasa Mahkemesi, E: 1989/6, K: 1989/42, T: 7.11.1989, R.G. tarih ve sayısı: 6.4.1990-20484.

952 Değinilen kararda motorlu taşıtlar vergisi bakımından gerçek – gerçek olmayan geçmişe yürüme ayrımına kriter olarak ödeme/tahsil aşamasının alındığı açık bir biçimde ifade edilmese de, kararın içeriğinden çıkarılabilmektedir. Zira vergiyi doğuran olayın vukuu bulduğu noktasında herhangi bir duraksama bulunmamasına karşılık somut düzenleme bazında gerçek geçmişe yürümenin varlığı kabul görmemiştir. İlerleyen zamanlarda ise, ödeme/tahsil aşamasının ilgili ayrımda esas alındığı açıkça karar metnine de yansımıştır. İlgili kararda denetlenen düzenleme, 25.12.2003 tarihinde kabul edilmiş ve 2.1.2004 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanmış 5035 sayılı Kanun'un, MTVK'nın vergi tarifesini düzenleyen 5. ve 6. maddelerinde değişiklik yapan, 23. ve 24. maddelerinin zaman bakımından uygulanmasına ilişkindir. Motorlu taşıtlar vergisi tarifesinde değişiklik yapan söz konusu maddelerin 2.1.2004 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmelerine karşılık 1.1.2004 tarihinden itibaren geçerli olacaklarını öngören bu düzenleme aynı Kanunun 50. maddesinin (d) bendinde yer almaktadır. Yüksek Mahkeme bu düzenlemenin Anayasaya uygunluğu konusundaki değerlendirmesini şu şekilde yapmıştır: "197 sayılı Yasa'nın 9. maddesine göre, 2004 yılı motorlu taşıtlar vergisi, 1.1.2004 tarihi itibariyle tarh, tebliğ ve tahakkuk etmiş, ancak birinci ve ikinci taksitlerin ödeme süresi geçirilmeden dava konusu kuralla; önceki Yasa döneminde başlamış ve henüz sonuçları doğmamış bir hukuksal ilişki, yeniden düzenlendiğinden bu durumun geriye yürüme olarak nitelendirilmesi olanaklı değildir." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2004/14, K: 2004/84, T: 23.6.2004, R.G. tarih ve sayısı: 22.10.2005-25974.

953 4.5.1994 tarihinde kabul edilmiş ve 7.5.1994 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

954 Kanun'un gerekçesi şu şekildedir: "1980'li yılların ikinci yarısından günümüze kadar kamu finansman açıklarında sürekli bir artış eğilimi görülmüştür. Bu durum, iç finansman yapımızı bozmuş ve dış ticaret açıklarının büyüme eğilimine girmesine neden olmuştur. Yıllarca biriken sorunlar ve bozulan ekonomik dengeler, bu konuda ciddi tedbirlerin alınmasını zorunlu kılmıştır. Kamu finansman açıklarının hızla aşağılara çekilmesi, enflasyonun düşürülmesi, dış ticaret açıklarının kapatılması, sağlıklı ekonomik büyümenin gerçekleştirilmesi, kamunun ekonomi içindeki yerinin yeniden tanımlanması ve sonuç olarak ekonominin yeniden istikrara kavuşturulması amacıyla alınması gereken tedbirlerin en önemlilerinden birisi de vergi gelirlerini artırmaktır. Bu düşünceden hareketle bir defaya mahsus olmak üzere ilave bir vergi alınması için tasarı hazırlanmıştır."

Dolayısıyla aşağıda benzerleri açısından yapılacak değerlendirmeler, bahsi geçen vergiler için de geçerlilik taşımaktadır.

Ekonomik denge vergisi açısından yaklaşıldığında, öncelikle verginin 1993 yılı gelir ve kurumlar vergisi matrahları üzerinden belirli oranlarda alınmak üzere getirildiğini belirtmek gerekir[955]. Konusu ve matrahı aynı olan mevzu bahis vergi bakımından geçmişe yürüme olgusunun vuku bulup bulmadığı, bulmuşsa türünün hangisi olduğunu saptayabilmek için vergiyi doğuran olayın bilinmesi gerekir. Ancak 3986 sayılı Kanunda söz konusu vergi açısından vergiyi doğuran olayın ne olduğuna dair herhangi bir hükme yer verilmemiştir. Bu durum esas itibariyle kanunilik ve belirlilik ilkelerini ihlal eden bir düzenleme eksikliğine yol açmaktadır. Zira vergiyi doğuran olay verginin kurucu/ana öğelerinden olduğu için gerek biçimsel olarak gerekse içerik itibariyle mutlaka kanun ile düzenlenmelidir[956]. Bir an için verginin gelir üzerinden alındığı ve geliri kendisine konu edinen vergilerde vergiyi doğuran olayın gelirin elde edilmesi olduğu hususları göz önünde bulundurulup, söz konusu vergi için de vergiyi doğuran olayın 1993 yılı kazanç ve iratlarının elde edilmesi olduğu düşünülebilir. Böyle bir yaklaşım gelir vergilemesi mantığı itibariyle doğru bir yaklaşım olsa da[957], ileride değinileceği üzere, Anayasa Mahkemesinin görüşü sözü edilenden farklılık taşımaktadır. Dolayısıyla böyle bir görüş farklılığının da bulunduğu mezkûr vergi bakımından değinilen ilkelere aykırılık halinin tartışma götürmekten uzak bir görünüm arz ettiğini belirtmek gerekir[958]. Buna karşılık, Anayasa Mahkemesinin ekonomik denge vergisi ile ilgili üç ayrı kararında da kanunilik ve belirlilik ilkeleri yönünden herhangi bir değerlendirme bulunmamaktadır[959]. Bu noktada bahsi geçen aykırılık halinden söz ettikten sonra, Yüksek Mahkemenin geçmişe yürümezlik esasına ilgili vergi bakımından nasıl yaklaştığına ve bu yaklaşımın yerinde olup olmadığına değinmek gerekir.

---

955 Kanun'un 1. maddesinde verginin yükümlüleri bentler halinde tek tek sayılmıştır. Bu kimseler; 1993 yılı kazanç ve iratlarına ilişkin yıllık, münferit ya da özel beyanname vermek zorunda olanlar, götürü usule tabi ticaret ve serbest meslek erbapları, bent kapsamında belirtilen kazanç ve iratlara ilişkin olarak muhtasar beyanname vermek zorunda olanlar ile bir kısım ücretlilerdir. Ancak belirtmek gerekir ki, verginin konu, matrah ve oranının düzenlendiği 2. maddede ücret gelirlerine ilişkin (e) bendi vergide eşitlik ve adalet ilkelerine (Anayasa md. 73/1-2) aykırı bulunarak iptal edilmiştir (ilgili bentle bağlantısı dolayısıyla 4. maddenin (f) bendi de iptal edilmiştir.). İptalin ardından ise, vergiye tabi ücretlileri yalnızca 1. maddenin (d) bendi kapsamındakiler oluşturmaktadır. İlgili karar için bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 1995/4, K: 1995/28, T: 6.7.1995, R.G. tarih ve sayısı: 2.2.1996-22542.

956 Güneş G., Yasallık, s.138-140; Gülsen Güneş, "Anayasa Mahkemesinin Ekonomik Denge Vergisine İlişkin Bir Kararında "Geriye Yürümezlik İlkesi" Yaklaşımına Eleştirisel Bakış", **Yaklaşım**, (42), 1996, (Ekonomik Denge Vergisi), https://yaklasim.com/, 28 Mart 2020.

957 Recep Bıyık, "Yasa, Kararname ve İdari İşlemlerin Geriye Yürümezliği İlkesi ve Bazı Uygulamaların Bu İlke Açısından Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası**, (222), 2000, http://www.vergidunyasi.com.tr/, 28 Mart 2020.

958 Güneş G., Ekonomik Denge Vergisi, https://yaklasim.com/, 28 Mart 2020.

959 Kararlar için bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 1995/6, K: 1995/29, T: 6.7.1995, R.G. tarih ve sayısı: 10.2.1996-22550; Anayasa Mahkemesi, E: 1995/4, K: 1995/28, T: 6.7.1995, R.G. tarih ve sayısı: 2.2.1996-22542; Anayasa Mahkemesi, E: 1994/80, K: 1995/27, T: 6.7.1995, R.G. tarih ve sayısı: 2.2.1996-22542.

Yüksek Mahkeme ekonomik denge vergisi ile ilgili yapılan itiraz başvurularında ileri sürülen ve söz konusu verginin gerçek geçmişe yürür mahiyette olduğuna dair iddiaları reddetmiştir. Yüksek Mahkemeye göre, ekonomik denge vergisi gelir ve kurumlar vergisine *ek* olmayıp *başlı başına* yani değinilen vergilerden *bağımsız* ve *yeni* bir vergi kimliğini taşımaktadır. Ayrıca ekonomik denge vergisi açısından vergiyi doğuran olay, *kişinin 3986 sayılı Yasa'da yükümlülüğü belirleyen kapsam içine girmesi ve 2. maddedeki olayların meydana gelmesi* diğer bir ifadeyle *beyanname verilmesidir*. Böyle olunca da 1993 yılına ilişkin kazanç ve iratlar bakımından gelir ve kurumlar vergisi ile ilgili beyannameler 1994 yılında verildiği için, Yüksek Mahkemeye göre söz konusu vergi bakımından geçmişe yürüme hali vuku bulmamıştır[960]. Ancak değinilen yaklaşım geçmişe yürüme türünün hatalı bir biçimde saptanmasının en önde gelen örneklerinden birini teşkil etmektedir. Zira gelir vergilemesi mantığı bir kenara bırakılarak vergiyi doğuran olay bir an için gelir ve kurumlar vergisine dair beyannamelerin verilmesi olarak kabul edilse dahi, 3986 sayılı Kanun'un

> "…Ekonomik denge vergisi; bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihte, gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinin verilme süresi başlamış veya geçmiş olanlarda, bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren bir ay içinde, kanuni beyanname verme süresi başlamamış olanlarda ise beyanname verme süresi içinde ayrı bir beyanname ile beyan edilir."

hükmünü içeren 4. maddesinin (a) bendi dikkate alındığında, kanunun yürürlüğe girdiği tarihte bazı durumlar için beyanname verme süresinin geçmiş olabileceği kolaylıkla görülebilmektedir. Söz gelimi, yıllık gelir vergisi beyannamesinin verilmesi gereken son tarih (ilgili yıl için en geç 31 Mart) 3986 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesinden önceki bir tarihe rastlamaktadır. Dolayısıyla bizzat Yüksek Mahkeme tarafından yapılan vergiyi doğuran olay nitelendirmesinde dahi söz konusu kanuni düzenlemeler bakımından gerçek geçmişe yürüme olgusu vuku bulmaktadır[961].

Ayrıca ekonomik denge vergisi ile getirilen vergi yükü mükerrerliğe neden olmaktadır. Zira 1993 yılı gelir ve kurumlar vergisi matrahları, 1994 yılında hem gelir veya kurumlar vergisine hem de ekonomik denge vergisine tabi tutulmaktadır. Kanun koyucu 1994 yılında yapacağı bir düzenleme ile gelir ve kurumlar vergisi tarifesinde yalnızca 1993 yılına dair vergi hesaplamalarında geçerli olmak üzere bir artışa gidebilirdi. Bunun yerine ekonomik denge vergisi adı altında yine 1993 yılı gelir ve kurumlar vergisi matrahlarını esas alarak bir düzenleme yapmıştır. Her iki yöntem nihayetinde aynı neticeyi doğurmaktadır. Dolayısıyla söz konusu vergi bağımsız ya da yeni değil, gelir ve kurumlar vergisine ek bir vergi mahiyetindedir. Böyle olunca da her iki ihtimal açısından da

---

960 Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 1995/6, K: 1995/29, T: 6.7.1995, R.G. tarih ve sayısı: 10.2.1996-22550; Anayasa Mahkemesi, E: 1994/80, K: 1995/27, T: 6.7.1995, R.G. tarih ve sayısı: 2.2.1996-22542.

961 Güneş G., Ekonomik Denge Vergisi, https://yaklasim.com/, 28 Mart 2020; Aktan ve Gencel, s.17; Dolayısıyla Yüksek Mahkemenin vergiyi doğuran olay nitelendirmesi zorlama bir yoruma dayanmaktadır. Bkz. Yıldırım Taylar, "Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi", **Vergi Dünyası**, (307), 2007, (Hukuki Güvenlik), http://www.vergidunyasi.com.tr/, 31 Mayıs 2020.

gerçekleşen geçmişe temas etme olgusu aynı olmaktadır. Zira her ikisinde de (son ihtimal için kanun ile düzenlenmemiş olsa da) vergiyi doğuran olay 1993 yılı kazanç ve iratlarının elde edilmesidir[962]. Burada sadece ortaya çıkan mükerrerliğin adlandırılmasında bir farklılık söz konusu olabilir. Nitekim ilk ihtimaldeki gibi aynı kanun çatısı altında yapılacak düzenlemelerle aynı vergi konusunun aynı dönem için birden fazla vergilendirilmesi *hukuki anlamda mükerrerlik* olarak ifade edilebilecek iken, yine aynı vergi konusunun aynı dönem için fakat bu kez farklı bir vergi adı ve kanun çatısı altında vergilendirilmesi *ekonomik anlamda mükerrerlik* olarak ifade edilebilir[963]. Özgüven'de bu kavramsallaştırmadan hareketle geçmişe yürüme bakımından hukuki ve ekonomik anlamda olmak üzere ikili bir ayrım yapmaktadır. Nitekim yazara göre[964], "…verginin temel unsurlarında yapılan geriye dönük değişiklik, söz konusu verginin düzenlenmiş olduğu normda yapılıyorsa, hukuki anlamda geriye yürüme, daha önce var olmayan başka bir normla aynı temel unsurlara ek yükümlülük getiriliyorsa ekonomik anlamda geriye yürümeden söz edilir." Bu ayrım çerçevesinde ekonomik denge vergisi ve diğer ek vergilerin hukuksal anlamda olmasa da ekonomik anlamda mükerrerliğin/geçmişe yürümenin örneklerini meydana getirdiklerini söylemek mümkündür.

3986 sayılı Kanun kapsamındaki diğer bir vergi olan net aktif vergisi ise ya 1993 yılı sonunda düzenlenen bilançoların aktifinde (veya işletme hesabı esasına tabi olanlar ile serbest meslek erbapları için envanter ve amortisman kayıtlarında) yer alan varlıkların net değeri ya da 1993 yılında elde edilen gayrisafi hasılat üzerinden alınmak üzere getirilmiş seçenekli[965] bir vergidir. Seçenekli olması ile kastedilen, vergiye tabi varlıkların net değeri ile gayrisafi hasılat tutarlarından hangisi esas alındığında hesaplanacak vergi daha yüksek oluyorsa o tutarın beyan edilecek olmasıdır. Matrah olarak ilk ihtimal esas aldığında servet, ikinci ihtimal esas alındığında ise muamele/ciro vergisi mahiyetini taşıyan[966] net aktif vergisi açısından 3986 sayılı Kanunda, ekonomik denge vergisinde olduğu üzere, vergiyi doğuran olayın tanımına yer verilmemiştir. Söz konusu düzenleme eksikliğinin kanunilik ve belirlilik ilkeleri bakımından ortaya çıkardığı aykırılık konusunda ekonomik denge vergisi ile ilgili yapılan açıklamalar burada da geçerlidir. Yine ekonomik denge vergisi ile ilgili kararlarında olduğu üzere Anayasa Mahkemesi net aktif vergisine ilişkin vermiş olduğu üç ayrı kararında da değinilen ilkeler bakımından sessiz kalmıştır. Ancak bu kararlarda dikkat çeken husus ekonomik denge vergisine ilişkin olanlardan farklı olarak Yüksek Mahkeme burada bizzat kendisi

---

962 Ekonomik denge vergisinin geçmişe yürüme ve mükerrerlik vasıflarını taşıdığı hususlarının tartışmasız olduğu görüşü ile ilgili bkz. Öncel vd., s.230, dpn.90.

963 Bu ayrım ile ilgili bkz. Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1978, s.25 Aktaran: Özgüven, Geriye Yürümezlik, s.88, dpn.297.

964 Özgüven, Geriye Yürümezlik, s.89.

965 Öncel vd., s.51.

966 Öncel vd., s.51, 230, dpn.90.

vergiyi doğuran olayı saptama yoluna gitmemiştir[967]. Buna karşılık her iki matrah tipinden hangisi uygulanırsa uygulansın, ilgili vergi bakımından geçmişe yürüme olgusunun bulunmadığına kanaat getirmiştir[968]. Ancak söz konusu yaklaşım ilgili matrah tipleri ayrı ayrı ele alındığında görüleceği üzere hatalı bir tespite dayanmaktadır[969]. Zira matrah 1993 yılı gayrisafi hasılatı olarak dikkate alındığında, düzenlemenin yürürlüğe girdiği tarih vergilendirme döneminin (1993 takvim yılı) kapanmasından sonraki bir tarihe rastlamaktadır. Dolayısıyla söz konusu matrah tipi açısından belli bir zaman dilimini kapsayan vergiyi doğuran olay tamamlandıktan sonra yürürlüğe giren bir düzenleme bu olaya tesir etmektedir[970]. Diğer matrah tipi açısından yaklaşıldığında ise, öncelikle net aktif vergisinin söz konusu matrahın esas alınması halinde servet vergisi kimliğini taşıdığının göz önünde bulundurulması gerekir. Bilindiği üzere, servet vergileri açısından vergiyi doğuran olay bir süreç içerisinde değil de belli bir anda (günde) meydana gelmektedir. Matrahı meydana getiren varlıklara sahip olma bakımından dönem sonu bilanço ya da envanter ve amortisman kayıtları esas alındığından, bunların düzenlendikleri tarihten sonra yürürlüğe giren ilgili düzenleme de gerçek geçmişe yürür bir mahiyette olmaktadır[971].

Gerek ekonomik denge vergisi gerekse net aktif vergisine ilişkin kararlar göz önünde bulundurulduğunda denilebilir ki, Anayasa Mahkemesi ilgili düzenlemelerin gerçek geçmişe yürür mahiyette olduklarını saptadıktan sonra kazanılmış hakların ya da daha genel bir bakış açısıyla hukuki öngörülebilirliğin korunması ile ekonominin yeniden istikrara kavuşturulması veya daha genel bir bakış açısıyla kamu yararın gerçekleştirilmesi değerleri arasında bir ölçümleme/tartım yapmalıydı. Yüksek Mahkeme belki somut vergiler açısından kazanılmış hakların zedelenmesine yol açacak düzeyde zorlayıcı bir kamu yararının var olduğunu ifade ederek bu vergileri Anayasaya uygun görebilirdi. Ancak böyle yapmayıp, ilgili vergilerin geçmişe yürümediklerine yönelik bir saptamaya yönelmesi metodolojik açıdan ne doğru ne de yerindedir[972].

3986 sayılı Kanun'un ardından 17 Ağustos ve 12 Kasım 1999 tarihlerinde meydana gelen depremlerin ülke ekonomisi açısından yol açtığı hasarları giderebilmek amacıyla yürürlüğe konulan

---

967 Kararlar için bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 1997/54, K: 1997/67, T: 26.11.1997, R.G. tarih ve sayısı: 9.3.2000-23988; Anayasa Mahkemesi, E: 1995/7, K: 1995/35, T: 18.7.1995, R.G. tarih ve sayısı: 9.1.1995-22872; Anayasa Mahkemesi, E: 1994/85, K: 1995/32, T: 13.7.1995, R.G. tarih ve sayısı: 28.9.1996-22771.

968 Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 1995/7, K: 1995/35, T: 18.7.1995, R.G. tarih ve sayısı: 9.1.1995-22872; Anayasa Mahkemesi, E: 1994/85, K: 1995/32, T: 13.7.1995, R.G. tarih ve sayısı: 28.9.1996-22771.

969 Bu yönde bkz. Mehmet Tosuner, "Vergi Hukuku İlkeleri ve Yüksek Mahkemelerin Kararları Işığında Net Aktif Vergisinin Değerlendirilmesi", **Yaklaşım**, (20), 1994, https://yaklasim.com/, 28 Mart 2020.

970 Gerçi verginin gayrisafi hasılat esasına göre hesaplanmasını öngören düzenleme Anayasa Mahkemesince mali güce göre vergilendirme ve hukuk devleti ilkelerini ihlal ettiği gerekçesi ile iptal edilmiştir. Ancak bilançodaki aktif toplamını yahut envanter ve amortisman kayıtlarındaki varlıkların net tutarının matrah olarak esas alınması değinilen ilkelere aykırı görülmemiştir.

971 Tekbaş, Anayasaya Uygunluk, s.282-283.

972 Benzer yönde bkz. Tekbaş, Anayasaya Uygunluk, s.281, 283.

4481 sayılı Kanun[973] kapsamında da birtakım ek vergilere yer verilmiştir[974]. Nitekim ek gelir ve ek kurumlar vergisi, ek emlak vergisi ve ek motorlu taşıtlar vergisi bu mahiyettedir. Söz konusu vergilerin geçmişe yürümeleri sebebiyle hukuki güvenlik ilkesinin ihlal edildiği gerekçesi ile Anayasa Mahkemesine başvurulmuştur. Yüksek Mahkeme ise vermiş olduğu kararında, geçmişe yürümezlik ile ilgili herhangi bir hususa değinmeden, yalnızca somut düzenlemeler nezdinde ek mahiyette vergi salınmasıyla kamu yararının gözetildiğinin açık bulunduğunu ifade ederek Anayasa'nın 2. maddesi ile ilgili bir aykırılık bulmamıştır[975]. Ancak belirtmek gerekir ki, geçmişe yürür mahiyetteki bir kanunun çıkarılmasında kamu yararının gözetilmiş olması o kanunun Anayasaya uygun kabul edilebilmesi için tek başına yeterli değildir. Zira bir kanunun kamu yararına uygun olması esas itibariyle tüm kanunlar açısından varlığı aranan bir husustur. Herhangi bir kanun kamu yararı değil de özel bir çıkar ya da menfaat için çıkarılmışsa kuşkusuz Anayasaya aykırılık taşır. Ancak kamu yararının hedef alınması geçmişe yürüyen bir kanunun her zaman Anayasaya uygun olacağı anlamına gelmez. Geçmişe yürümesi nedeniyle Anayasaya aykırı olduğu iddia edilen bir kanun ile ilgili yapılacak denetimde öncelikle geçmişe yürümenin hangi türünün meydana geldiği saptanmalıdır. 4481 sayılı Kanun kapsamında getirilen ek vergiler açısından yaklaşıldığında, gerçek geçmişe yürüme halinin vuku bulduğu görülmektedir. Bu tespitin ardından ise, ilgili kanunun salt geçmişe yürüyor olması nedeniyle temin edilecek kamu yararının *zorlayıcı* mahiyette olup olmadığının değerlendirilmesi gerekir. Bu değerlendirmelere yer verilmeksizin *kanunun ihdasında kamu yararı vardır* denilerek iptal talebinin reddedilmesi, verilen kararın inşasında gösterilen özensizliğe işarettir[976].

---

973 26.11.1999 tarihinde kabul edilmiş ve 26.11.1999 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

974 Kanun'un gerekçesi şu şekildedir: "Ülkemiz 17 Ağustos 1999 günü bir deprem felâketi yaşamıştır. Yaşanan bu felâket önemli boyutta can ve mal kaybına yol açmış, daha bir hafta önce yürürlüğe giren bir vergi kanununun ekonomik hayata yapması beklenen olumlu etkinin işaretleri görülmeden, yeni ve büyük bir kamu finansman ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bölgede meydana gelen ciddî boyutlardaki tahribatın ve zararın giderilerek hayatın mümkün olan en kısa sürede normale dönüştürülmesi, hükümetin temel amacıdır. Depremin Devlet gelirlerinin yüzde onbeşine tekabül eden bir bölümünün tahsil edildiği bölgede meydana gelmiş olmasının gelir kaybına neden olacağı gözönüne alındığında karşılaşılan yükün boyutu daha açık bir biçimde ortaya çıkmaktadır. Karşı karşıya bulunulan gelir ihtiyacının sağlıklı kaynağının vergi olduğu kuşkusuzdur. Bu amaçla hazırlanan Tasarıda depremde zarar gören yurttaşlarımızın, getirilen yükümlülüklerin kapsamı dışında bırakılması prensibi benimsenmiştir. Bu Tasarıyla; - 1998 yılında beyan edilen gelir veya kurumlar vergisi matrahları ile bu yılda elde edilen ve belli miktarın üzerindeki ücretler, - Bina, arsa ve araziler, - Motorlu taşıtlar, - Cep telefonları, üzerinden bir defalık ek vergi ödenmesi öngörülmektedir. Ayrıca bankalar tarafından verilen çekler Değerli Kâğıtlar Kanunu kapsamına alınmaktadır. Bu düzenleme ile bir yandan depremde zarar gören yurttaşlarımızın yaraları sarılmaya çalışılacak diğer yandan ekonomide yeni yapısal sorunlar yaratılmadan bir süredir uygulanmakta olan ekonomik istikrar programının devamı sağlanacaktır. Tasarı ile aynı zamanda toplumsal dayanışmanın hakiki bir örneği gerçekleştirilecektir."

975 Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 1999/51, K: 2001/63, T: 28.3.2001, R.G. tarih ve sayısı: 29.3.2002-24710.

976 Bu konuda benzer yöndeki bir eleştiri için bkz. yukarıda 2.2.1.1.2.2.2.1.

Ek vergilerle ilgili son olarak 4837 sayılı Kanunla[977] getirilen ek motorlu taşıtlar vergisi ile ek emlak vergisine de bu kapsamda değinmek gerekir[978]. Ekonomik anlamda mükerrerliğin/geçmişe yürümenin söz konusu olduğu bahsi geçen vergileri ihdas eden düzenlemeler, gerçek manada geçmişe yürür bir mahiyet taşımaktadırlar. Zira motorlu taşıtlar ve emlak vergileri açısından vergiyi doğuran olay, ilgili yılın 1 Ocak tarihi itibariyle meydana gelmiştir. Bunun akabinde 11 Nisan tarihinde yürürlüğe giren 4837 sayılı kanun çatısı altında değinilen vergilerle aynı konu ve matrahlar üzerinden ilave vergi alınması öngörülmüştür. İlgili Kanun Anayasa Mahkemesinin önüne gelmiştir. Ancak kararda her iki ek vergi bakımından da geçmişe yürümezlik ile ilgili herhangi bir değerlendirmeye yer verilmemiştir[979]. Bu tarz bir düzenlemeye dair yapılacak Anayasal denetimde izlenmesi gereken metot açısından diğer ek vergiler ile ilgili değinilenler aynı şekilde geçerlilik taşımaktadır[980].

Geçmişe yürür mahiyette olduğu için hukuki güvenlik ilkesine (dolayısıyla Anayasa'nın 2. maddesine) aykırı bulunarak iptal edilen kanun seviyesindeki ilk vergisel düzenleme, 5766 sayılı Kanun'un[981] geçici 1. maddesidir. İlgili Kanun ile diğer kanunların yanı sıra AATUHK'da birtakım değişiklik ya da ilaveler yapılmış ve bunların zaman bakımından uygulanmasına dair geçici 1. maddede şu hükme yer verilmiştir: "Bu Kanunla 6183 sayılı Kanunda yapılan değişiklikler ve eklenen hükümler, hükümlerin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla tahsil edilmemiş bulunan amme alacakları hakkında da uygulanır." Bu hüküm esasen temas ettiği düzenlemeler nezdinde gerçek

---

977 3.4.2003 tarihinde kabul edilmiş ve 11.4.2003 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

978 Kanun'un gerekçesi şu şekildedir: "2003 yılı ekonomik istikrarının gerçekleştirilmesi bakımından gayri safi millî hasılanın %6,5'i seviyesinde öngörülmüş olan kamu sektörü faiz dışı fazla hedefine ulaşabilmek için ilave tedbir olarak gelir artırıcı politikaların uygulanmasına ihtiyaç duyulmaktadır. Bu hedefin tutturulması konusundaki kararlılığın bir göstergesi olarak servet üzerinden bir defaya mahsus olmak üzere ek motorlu taşıtlar ve ek emlak vergisi alınması gereği doğmuştur. Gelir artırıcı tedbirlerin uygulamasında, vergi yükünün adil bir şekilde dağılımının sağlanması önem taşımaktadır. Bu nedenle özellikle servet üzerinden alınan vergilere yönelik olarak düzenleme yapılması bir ihtiyaç olarak ortaya çıkmaktadır. Ülkemizde son yıllarda dolaylı vergilerin yükü giderek artan bir seyir izlemiştir. 2003 yılında olduğu gibi orta vadede malî disiplini sağlamak ve kamu borç stokunun azalan seviyelerde sürdürülmesini temin etmek için, ek motorlu taşıtlar ve ek emlak vergisi uygulaması ile vergi yükünde dolaylı vergiler lehine olan trendin değiştirilmesine yönelik olarak bir düzenleme yapılmış olmaktadır. Böylece dolaylı-dolaysız vergi yükündeki olumsuzluğun iyileştirilmesine katkı sağlanması amaçlanmaktadır."

979 Belirtmek gerekir ki, söz konusu Kanun kapsamında getirilen ek motorlu taşıtlar vergisi vergi yükünün dengeli, adil, ölçülü ve eşit dağılımını engellediği gerekçesi ile Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırı bulunarak iptal edilmiştir. Fakat ek emlak vergisi açısından EVK'da düzenlenen muaflık ve istisnalar geçerli olacağından değinilen maddelere aykırılık bulunmamış ve iptal istemi reddedilmiştir. Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2003/48, K: 2003/76, T: 23.7.2003, R.G. tarih ve sayısı: 11.9.2004-25580.

980 Öğretide ek vergi ihdasının hukuki güvenliği zedelemesine karşılık Anayasa Mahkemesince cevaz verildiği, dolayısıyla bahsi geçen konuda Anayasal bir düzenlemeye gereksinim duyulduğu savunulmaktadır. Bu görüşe göre, değinilen uygulamanın önüne Anayasanın bütçeyle alakalı hükümlerine, bütçe kanununun C cetvelinde yer verilmeyen bir mali yükümün ilgili yılda tahsilinin mümkün olamayacağı şeklinde düzenleme getirilerek geçilebilecektir. Bkz. Gülsen Güneş, "Anayasadan Sistematik, Kavramsal ve İlkesel Bazı Vergisel Beklentiler", Feridun Yenisey vd. (Ed.), **Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2012, s.278, 283.

981 4.6.2008 tarihinde kabul edilmiş ve 6.6.2008 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

geçmişe yürümenin vukuu bulmasına yol açmaktadır[982]. Gerçekten de 5766 sayılı Kanun'un özellikle limited şirket ortakları ile kanuni temsilcilerin sorumluluğuna dair önemli düzenlemeler getiren hükümleri bağlamında bu saptamayı somutlaştırabilmek mümkündür. Söz gelimi AATUHK'un 35. maddesine 3. fıkra olarak eklenen 5766 sayılı Kanun'un 3. maddesinin son fıkrasına göre, kamu borcunun doğduğu ya da ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı kimseler olmaları halinde bu kimseler borcun ödenmesinden müteselsilen sorumlu olacaktırlar. Getirilen bu düzenleme ancak yürürlük tarihinden sonra doğan kamu alacaklarına uygulanması halinde geçmişe yürümeden söz edilemez. Buna karşılık yürürlük tarihinden önce doğmuş fakat henüz tahsil edilmemiş olan alacaklara uygulanırsa, mevzu bahis borcun doğumu tamamlanmış (vergiyi doğuran olayın meydana gelmiş) olduğundan gerçek geçmişe yürümeden söz edilir. Daha da somutlaştırmak gerekir ise, ilgili düzenlemeyle alakalı şöyle bir örnek verilebilir. 2005 yılı kurum kazançları üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi 2006 yılında beyan edilip ödenmektedir. 2005 yılında şirket ortağı olan bir kimse 2006 yılının başında henüz beyan ve ödeme süreleri gelmeden sermaye payını bir başkasına devretmiş olsun. Daha sonra ilgili kurum adına kurumlar vergisi beyan edilmesine karşılık vergi borcu vadesinde ödenmemiştir. Mevcut düzenleme yürürlüğe girmeden evvel şirket ortağı olarak sorumluluk, somut örnek açısından vergi borcunu ödeme ödevinin yerine getirilmediği sırada ortak olan kimseye aitti[983]. Ancak 2008 yılında yürürlüğe girmesine karşılık geçici 1. madde nedeniyle ilgili düzenleme, idarece söz konusu borcun tahsil edilmemiş olması halinde, verilen örnek bakımından da uygulama imkânı bulmaktadır. Böylece getirilen müteselsil sorumluluk esası uyarınca payını devretmesi nedeniyle vergi borcunu ödeme ödevini yerine getirme imkânı bulunmayan ortak da ilgili borçtan sorumlu tutulacaktır. Ancak kendisi henüz sermaye payını devretmemiş iken, böyle bir müteselsil sorumluluk esasına tabi olabileceğini öngörememekteydi. Anayasa Mahkemesi de her ne kadar ilgili hüküm için gerçek geçmişe yürüme nitelendirmesi yapmasa da tamamlanmış ve hukuki sonuçlarını doğurmuş vergisel ilişkilere uygulanmak üzere getirilen geçici 1. maddenin hukuka olan güveni zedelediği kanaatine ulaşarak iptal kararı vermiştir[984].

---

982 Serkan Ağar, "Limited Şirket Ortağının Kamu Alacağından Sorumluluğuna Dair Hükümlerin Zaman Bakımından Uygulanması (Türk Vergi Hukukunda Yeni Bir Gerçek: Geriye Yürüme Örneği)", **Yaklaşım**, (216), 2010, https://www.yaklasim.com/, 15 Eylül 2021.

983 Yargısal içtihadın bu yönde olduğuna dair bkz. Yaltı, 35 ve Mükerrer 35, s.511-512.

984 "İtiraz konusu geçici 1. maddeyle 5766 sayılı Kanun'la 6183 sayılı Kanunda yapılan değişiklikler ve eklenen hükümlerin Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihte henüz tahsil edilmemiş, ancak daha önceki bir dönemde doğmuş ve ödenmesi gereken hale gelmiş kamu alacaklarına da uygulanması öngörülmek suretiyle Kanun hükümleri geriye yürütülmüş olmaktadır. Buna göre, amme alacağının sorumluluğunun tespitinde alacağı doğuran olayın gerçekleştiği zaman değil, Kanunun yürürlük tarihi itibariyle borcun halen tahsil edilmemiş olması esas alınmıştır. Kamu hizmetlerinin yürütülmesinde gerekli kaynağın elde edilmesi adına vergi ve diğer kamu alacaklarının takip ve tahsili için hukuki düzenlemeler ve ayrıcalıklı yetkilerle kolaylık ve hızlılık sağlanmasının doğal olduğu kabul edilmekle birlikte bu konuda bireylerin

5766 sayılı Kanun'un 27. maddesinin (c) bendi de gerçek mahiyette geçmişe yürümeye yol açan düzenlemelerden biridir. Zira söz konusu maddede, 6.6.2008 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 5766 sayılı Kanun'un 8. maddesi ile GVK'ya geçici 73. madde olarak eklenen hükmün 1.1.2008 tarihinden itibaren uygulanacağı öngörülmüştür. Geçici 73. madde ile esas itibariyle 5084 sayılı Kanun'un 3. maddesi bünyesinde ve yatırım ve istihdamı arttırmak gayesiyle getirilen *gelir vergisi stopajı teşviki* uygulamasına dair bir hesaplama yöntemi ihdas edilmiştir. Söz konusu uygulama 3. madde kapsamında yatırım yapan bazı işverenler tarafından yapılacak ücret ödemelerinden kesilerek muhtasar beyanname ile beyan edilen gelir vergisinin aynı işverenler lehine kısmen veya tamamen terkin edilmesine yöneliktir. 5766 sayılı Kanun ile GVK'ya eklenen hüküm vasıtasıyla getirilen hesaplama yöntemi ise yatırım yapan ve teşvik uygulaması kapsamına giren yükümlülerin 6.6.2008 tarihinden 1.1.2008 tarihine doğru yani geçmişe dönük olarak yararlandıkları teşvikleri azaltmakta ya da duruma göre ortadan kaldırmaktadır. Zira bu yöntem ücretlere dair verginin hesaplanmasında asgari geçim indirimini[985] getirmektedir. Böylece ilgili düzenlemenin yürürlüğe girdiği tarihe kadar doğmuş ve hatta beyan edilen vergi üzerinden saptanacak teşviklerde en az geçim indirimine isabet eden gelir vergisi tutarı kadar geçmişe dönük kayba yol açılmaktadır. Anayasa Mahkemesi de bu düzenlemeyi denetlemiş ve açıkça gerçek geçmişe yürüme nitelendirmesi yapmasa da hukuki güvenlik ilkesini ihlal ettiği gerekçesiyle Anayasa'nın 2. maddesine aykırı bularak iptal etmiştir[986].

---

hakları ve hukukun genel ilkelerinin de göz önünde bulundurulması hukuk devletinin bir gereğidir. Kanunun değişmeden önceki hükümlerine göre şirket ortağı olan veya hisse devri yolu ile ortaklığı bırakan şahıslar ile kanuni temsilcilerin faaliyetlerini ve konumlarını o tarihte yürürlükte olan kurallara göre sahip oldukları ve üstlendikleri sorumluluk çerçevesinde belirlemeleri doğaldır. Bu şahıslardan sonraki yıllarda getirilecek sorumluluğa göre konumlarını belirlemeleri ve ticari faaliyetlerini sürdürmeleri beklenemez. Düzenlemeden beklenen kamu yararının, kamu alacaklarında ilgililerinin sorumluluklarını arttırarak ve müteselsil sorumluluk getirerek daha hızlı ve daha yüksek oranda tahsilâtın sağlanması olduğu anlaşılmaktadır. Buna karşı bireylerin, 5766 sayılı Kanunun yürürlük tarihinden önce doğmuş ve ödenmesi gereken kamu alacağından sorumlu oldukları dönemde öngörülmeyen sorumluluklar ile yükümlü tutulmaları, diğer bir anlatımla geçmişe yönelik sorumluluklarının arttırılması bireylerin hukuka olan güven duygusunu zedeler ve hukuk güvenliği ilkesi ile bağdaşmaz. 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." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2009/39, K: 2011/68, T: 28.4.2011, R.G. tarih ve sayısı: 15.10.2011-28085.

985 4.4.2007 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 5615 sayılı Kanun'un 2. maddesi ile GVK'nın mülga 32. maddesi yeniden düzenlenerek söz konusu indirim getirilmiştir.

986 "İtiraz konusu kuralla…yatırımcı, teşvikli yatırıma başladığında yürürlükte olan kurallar yerine, daha az teşvikten yararlanacağı, yatırımı yaparken bilmediği kurallarla karşı karşıya kalmıştır. 6.6.2008 tarihinden önce başlayan ve bu tarihten sonra da devam eden teşvikli yatırımlar için yasayla geriye dönük olarak açık bir müdahale yapılmıştır. İktisadi ve teknolojik kalkınma ve istihdam yaratma amacına yönelik teşviklerden biri olan gelir vergisi stopajı teşviki, yükümlülerin belli koşulları yerine getirmeleri halinde yararlanılan bir müessesedir. Gelir vergisi stopajı teşvikinin uygulama yöntemi ile

Gerçek geçmişe yürür mahiyetteki bir diğer düzenleme, 5479 sayılı Kanun'un[987] 3. maddesiyle GVK'ya geçici 69. madde olarak eklenen hükümdür. Mezkûr Kanun'un 2. maddesi ile önce GVK'nın 19. maddesinde düzenlenen yatırım indirimi istisnası uygulaması sona erdirilmiştir. Ardından sözü geçen istisnanın kaldırılmasıyla birlikte nasıl bir geçiş süreci olacağına dair 3. madde bünyesinde GVK'ya geçici 69. madde eklenmiştir[988]. Ancak bu düzenleme içeriğinde yatırım indirimi istisnasından yararlanmayla ilgili olarak önceki düzenlemeye nazaran yükümlüler aleyhine süre sınırlamasına yer verilmiştir. Nitekim geçici 69. madde uyarınca, devreden yatırım indirimleri bakımından istisnadan yararlanılabilmek 2006, 2007 ve 2008 yılları ile sınırlandırılmıştır[989]. Bu

---

yatırımları teşvik sistemi arasında bağlantı vardır. Ekonomik ve teknik yönden bütünlük; yatırımları özendirmede, istihdam yaratmada, ekonomik kalkınmada önemli bir araç, mali teşvik önlemidir. 5084 sayılı Kanun kapsamdaki yükümlüler, uygulamaya hak kazanmış oldukları gelir vergisi stopaj teşvikini, geçici 73. maddeden önceki düzenlemeyi bilerek yatırım yapmış veya yatırıma başlamışlardır. Geçici 73. madde 6.6.2008 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanmış, 5084 sayılı Kanun kapsamındaki yatırımcılar gelir vergisi stopajı teşviki sisteminde öncelikle asgari geçim indiriminin uygulanacağını, bu uygulamanın da 1.1.2008 tarihine kadar geriye yürütüleceğini, 6.6.2008 tarihinde öğrenmişlerdir. Ücretlilerin asgari geçim indiriminden kaynaklanan hakları korunurken, yatırımcı mükelleflerin teşvik hakları korunmamış, geçmişte başlayan yatırım teşvikleri geriye dönük olarak azaltılmıştır. Kanun'un yayımı tarihinden öncesine yönelik bir düzenleme getirmesi, bu tarihten önce yatırıma başlayan yükümlülerin öngöremeyecekleri şekilde, aleyhlerine sonuç doğurmuştur. Geçici 73. maddeyle 6.6.2008 tarihinden önce başlayan ve devam eden yatırımlar için yeni bir teşvik hesaplama yöntemi getirilmiş olması, bu kapsamdaki yükümlüler yönünden hak kayıplarına yol açabilecek ve yatırım sahiplerinin hukuki güvenliklerini ihlal edecek bir nitelik taşımaktadır. Yeni teşvik hesaplama yönteminin, bu yöntemin öğrenildiği 6.6.2008 tarihinden önceki yatırımlara uygulanması, kamusal yetkinin kullanılmasında herkesi eşit biçimde kapsamına alarak öngörülebilir olmasını sağlamakla yükümlü hukuk devleti ilkesine aykırılık oluşturmaktadır." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2010/7, K: 2011/172, T: 22.12.2011, R.G. tarih ve sayısı: 14.2.2012-28204.

987 30.3.2006 tarihinde kabul edilmiş ve 8.4.2006 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

988 5479 sayılı Kanun'un zaman bakımından uygulanmasını düzenleyen 15. maddede, değinilen iki maddenin de 1.1.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe gireceği hüküm altına alınmıştır. GVK'nın 19. maddesi bağlamında düzenlenen yatırım indirimi istisnasının 8.4.2006 tarihinde yürürlüğe giren bir düzenleme ile 1.1.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere ilga edilmesi gerçek olmayan mahiyette bir geçmişe yürümeye yol açmaktadır. Bu nedenle burada yalnızca GVK'ya geçici 69. madde olarak eklenen hüküm ele alınmaktadır. 15. madde bünyesindeki gerçek olmayan geçmişe yürümeye ise ileride değinilecektir.

989 Geçici 69. maddede yalnızca süre sınırlamasına yer verilmemiştir. İstisnadan yararlanabilmek için birtakım koşullar da bulunmaktadır. Söz gelimi 1.1.2006 tarihinden sonra yapılan yatırım harcamalarının tamamının değil, yalnızca maddede belirtilen kısmının indirilebileceği hükme bağlanmıştır. Ayrıca madde bünyesinde gerek 1.1.2006 tarihinden evvel başlanan gerekse bu tarihten sonra ve hükümde belirtilen mahiyetteki yatırım harcamalarının indirimi sırasında güncel mevzuatın değil de 31.12.2005 tarihindeki mevzuat hükümlerinin esas alınacağı öngörülmüştür. Madde lafzında geçen *"(vergi oranına ilişkin hükümler dahil)"* ibaresi bu noktada önem taşımaktadır. Zira aynı Kanunla vergi tarifesinde değişiklik yapılmış ve yeni tarife esas itibariyle istisnadan yararlanan yükümlüler açısından önceki tarifeye nazaran daha lehe bir vaziyet taşımaktadır. Bununla birlikte alıntılanan söz konusu ibare Anayasaya uygunluk denetimine tabi tutulmuş fakat Anayasa Mahkemesince hukuki güvenlik ilkesine aykırı görülmemiştir. Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2006/95, K: 2009/144, T: 15.10.2009, R.G. tarih ve sayısı: 8.1.2010-27456; Mezkûr düzenlemenin değinilen yönü bakımından Yüksek Mahkemenin kararını yerinde bulmaktayız. Zira yatırım indirimi istisnasına hak kazanıldığı zaman yürürlükte bulunan tarifenin uygulanmaya devam edecek olması kazanılmış hakları zedeler mahiyette bulunmamaktadır. Yani hakkın kazanıldığı sırada içinde bulunulan durumdan daha aleyhe bir durumla karşılaşılmadığından, hukuki güvenlik ilkesi yönünden sakıncalı bir vaziyetten söz edilemez.

noktada belirtmek gerekir ki, 2. maddeyle ilga edilen GVK'nın 19. maddesinde böyle bir sınırlama bulunmamakta olup, yükümlüler istisnaya konu yatırım harcamaları bakımından indirilecek tutara ulaşıncaya dek istisnadan yararlanmaya devam edebilmekteydiler[990]. Dolayısıyla söz gelimi kazanç yetersizliği sebebiyle indirilecek tutara ulaşılamadıysa, 2008 yılından sonrası için de mezkûr istisnadan yararlanabilmek mümkündü. 2006 yılı öncesi dönemlerde 19. maddeyi esas alarak istisnaya konu yatırım harcaması yapmış kimseler ilgili yılın kapanmasıyla birlikte mezkûr istisnadan yararlanma hakkını elde etmişler idi. Bu sebeple 1.1.2006 tarihinden önceki vergilendirme dönemlerinde elde edilen yatırım indirimi istisnasından yararlanma hakkının sonradan çıkarılan bir kanunla zorlaştırılması yahut yükümlülerin ellerinden alınması kazanılmış hakları zedeler bir mahiyet taşımaktadır. Anayasa Mahkemesi de bu sebeple söz konusu maddede geçen süre sınırlamasına yol açan *("... sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait ...")* ibaresini Anayasaya aykırı bularak iptal etmiştir[991].

İptal kararının akabinde kanun koyucu GVK'nın geçici 69. maddesine 6009 sayılı Kanun'un[992] 5. maddesi ile bir kısım ibare ve cümle ilaveleri yapmak suretiyle maddeyi yeniden düzenleme yoluna gitmiştir. Bu ilavelerden geçmişe yürümezlik esası bakımından ele alınması gereken esas itibariyle "Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın %25'ini aşamaz." cümlesidir. Bu ilaveyle geçici 69. maddenin yürürlüğe girmesinden evvel yatırıma başlamış ve istisna uygulamasına hak kazanmış yükümlüler hakkı kazandıkları sırada öngöremeyecekleri ve istisnadan yararlanma imkanlarını kısıtlayan bir düzenleme ile sonradan muhatap kılınmışlardır. Tıpkı süre sınırlamasında olduğu gibi indirim

---

990 Bu husus maddede şu şekilde ifade edilmektedir: "Yatırım indirimi istisnası uygulamasına, istisnaya konu iktisadi kıymete ilişkin harcamaların yapıldığı yılda başlanır ve indirilecek tutara ulaşılıncaya kadar devam olunur."

991 "5479 sayılı Yasa'yla yürürlükten kaldırılan 193 sayılı Yasa'nın 19. maddesinde, yatırım indirimi istisnası uygulamasına, yatırımın konusunu oluşturan aktif değerlere ilişkin harcamaların yapıldığı takvim yılından itibaren başlanacağı ve indirimden yararlanılacak tutara ulaşıncaya kadar devam olunacağı belirtilmiştir. Belirli bir vergilendirme döneminde, yararlanılabilecek yatırım indirimi istisnası tutarının tamamının kazanç yetersizliği nedeniyle kullanılamaması durumunda yatırım indiriminden yararlanılacak tutara ulaşıncaya kadar, dönem sınırlaması olmaksızın, indirime devam edilecektir. Bu kapsamdaki yükümlüler, yatırım indirimi tutarlarını kazançlarının elverdiği ölçüde matrahlarından indirebileceklerini bilerek yatırıma başlamışlardır. Dava konusu kuralda, yükümlülerin kapsamdaki yatırım indirimi tutarlarını sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlarından indirebilecekleri belirtilmiştir. Buna göre, kazanç yetersizliği nedeniyle yararlanılamayan yatırım indirimi istisna tutarları son olarak 2008 yılı kazançlarıyla sınırlandırılmıştır. 2008 yılı kazançlarından indirilemeyen tutarlar, daha sonraki yıllarda indirim konusu yapılamayacaktır. Geçici 69. madde kapsamındaki yükümlüler 5479 sayılı Yasa'nın yayımlandığı 8.4.2006 tarihine kadar yatırım indirimi istisnasından yararlanacaklarını göz önünde bulundurarak yatırım kararı almışlar ve yatırıma başlamışlardır. Bu yükümlüler indirimin yılla sınırlanacağını önceden bilmemektedirler. Yatırım indiriminden yararlanılacak tutara ulaşıncaya kadar yapılması gereken indirimin sonradan üç yılla sınırlandırılması verginin…öngörülebilirlik…ilkelerine aykırılık oluşturmaktadır." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2006/95, K: 2009/144, T: 15.10.2009, R.G. tarih ve sayısı: 8.1.2010-27456.

992 6009 sayılı Kanun 23.7.2010 tarihinde kabul edilmiş ve 1.8.2010 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

konusu yapılacak tutar açısından yapılan mezkûr sınırlandırma da esas itibariyle gerçek geçmişe yürümeye ve kazanılmış hakları zedelemeye sebep olunmuştur. Anayasa Mahkemesi de bu bağlamdan hareketle ilgili cümleyi hukuki güvenliği ihlal ettiği gerekçesiyle hukuk devleti ilkesine aykırı bularak iptal etmiştir[993].

5479 sayılı Kanun kapsamında olup Anayasa Mahkemesince denetlenen bir diğer düzenleme, gelir vergisi tarifesinde değişiklik yapan aynı Kanun'un 1. maddesinin 1.1.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe gireceğini öngören 15. maddesinin (1) numaralı bendidir. Gelir vergisi tarifesinde yapılan bu değişiklik vergiye tabi kazanç ve iratlar içerisinde yalnızca ücret gelirleri yönünden bazı durumlarda aleyhe sonuçlar doğurabildiğinden, Yüksek Mahkeme salt bu gelir unsuru bakımından Anayasaya uygunluk denetimi yapmıştır. Meseleye ücretler açısından yaklaşıldığında, mezkûr hükümlerin yanı sıra aynı Kanun'un 3. maddesi ile GVK'ya geçici 70. madde olarak eklenen hükümden de söz etmek gerekir. Bu hükümde konumuzla bağlantılı olan kısım şu şekildedir:

> "2006 takvim yılına ilişkin olarak yapılmış ücret ödemeleri için bu Kanunun yayımlandığı tarihe kadar yapılmış olan gelir vergisi tevkifat tutarlarının 103 üncü maddede bu Kanunla yapılan değişiklik hükmü uyarınca hesaplanan vergiden… Eksik olması halinde… bu fark, vergi sorumluları tarafından bu Kanunun yayımlanmasından sonra yapılacak ilk ücret ödemesinden kesilerek bu ödemenin ait olduğu döneme ilişkin muhtasar beyannamenin verilme ve ödeme süresi içinde topluca (muhtasar beyanname verme yükümlülüğü olmayanlar hariç) verilecek ayrı bir beyanname ile beyan edilir ve ödenir…"

Anayasa Mahkemesi yeni tarifenin 2006 takvim yılı başından itibaren hüküm ve sonuç doğurmasına yönelik değinilen düzenleme ile ilgili vermiş olduğu kararında, ücret gelirleri açısından yürürlük tarihi itibariyle henüz vergilendirme dönemi tamamlanmadığından gerçek geçmişe yürümenin vukuu bulmadığını ve bu sebeple hukuki güvenlik ilkesinin ihlal edilmediğini ifade etmiştir[994]. Ancak sözü geçen üç düzenleme bir arada değerlendirildiğinde (özellikle geçici 70.

---

993 "…Bu düzenlemeyle indirim konusu yapılacak tutar, kazançlarının %25'i ile sınırlandırılmıştır. Dolayısıyla, mükellefler önceden bilmedikleri ve öngöremedikleri, yatırım indirimi istisnası ile ilgili olarak kazancın belli yüzdesinin indirilebileceği yönündeki bu sınırlandırma ile hak ettikleri yatırım indirimini öngördüklerinden daha uzun bir sürede kazançlarından indirmiş olacaklar ya da sonraki yıllarda kazanç bulunmaması halinde hiç indiremeyeceklerdir…Böyle bir sınırlama getirilmiş olması, bu kapsamdaki mükellefler için hak kayıplarına yol açabilecek ve yatırım sahiplerinin hukuki güvenliklerini ihlal edecek bir nitelik taşımaktadır. Yatırım indirimi istisnasını kaldıran 5479 sayılı Kanun'un yayımlandığı 8.4.2006 tarihine kadar yatırım indirimi istisnasından herhangi bir sınırlama olmaksızın yararlanacaklarını ve indirilecek tutara ulaşılıncaya kadar kazançlarından indirim yapılacağını bilerek yatırım yapan mükelleflerin, indirebilecekleri yatırım indirimi istisnası tutarlarının, yıllık kazançlarının %25'i ile sınırlandırılması hukuk güvenliği ilkesine aykırılık oluşturmaktadır." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2010/93, K: 2012/22, T: 9.2.2012, R.G. tarih ve sayısı: 26.7.2013-28719.

994 "Ücretlerin vergilendirilmesinde vergilendirme dönemi yıllık olup, aylık vergi yıllık vergi 12'ye bölünmek, gündelik vergi aylık vergi 30'a bölünmek suretiyle hesaplanmakta, tevkif yoluyla ödenen vergilerde de kesilen veya kesilmesi gereken vergiler yıllık verginin yerine geçmektedir. Buna göre, vergilendirme dönemi bitmeden değiştirilen vergi oranlarına ilişkin düzenlemenin yılın başından

maddenin alıntılanan kısmı baz alındığında), bir kısım ücretlilerin aleyhine gerçek mahiyette bir geçmişe yürüme olgusunun mevcut bulunduğu açık vaziyettedir. Zira bilindiği üzere, ücret gelirlerinin oldukça önemli bir kısmında müstakil bir vergileme rejimi olarak kesintiyle yetinildiğinden, kaynakta kesilen vergi ücretli açısından kesin ve nihai vergiyi teşkil etmektedir[995]. Daha önce de değinildiği üzere[996], böyle durumlarda kesinti tarihinde vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir. Böyle olunca söz gelimi 2006 yılının Şubat ayında yapılan bir kesinti için aynı yılın Nisan ayında yürürlüğe giren mezkûr düzenlemenin geçmişe yürütülmesi gerçek geçmişe yürümeye yol açmaktadır. Ayrıca vergilendirme dönemi kavramından hareket eden Anayasa Mahkemesinin somut düzenleme bazında takvim yılından hareket etmesi ancak beyana tabi ücret gelirleri bakımından yerinde bir sonuca götürmektedir. Buna karşılık kesintinin nihai vergilendirme teşkil ettiği ücretler açısından vergilendirme döneminin takvim yılı olmayacağı, GVK'nın 108. maddesinin ilk fıkrasının (4) numaralı bendindeki şu hükümle gayet açık bir şekilde ortaya konulmuştur: "Tevkif yoluyla ödenen vergilerde, istihkak sahipleri ayrıca yıllık beyanname vermeye mecbur değillerse tevkifatın ilgili bulunduğu dönemler vergilendirme dönemi sayılır ve kesilen veya kesilmesi icabeden vergiler yıllık verginin yerine geçer…" Dolayısıyla beyana tabi olmayıp vergilendirme açısından kesintiyle yetinilen ücret gelirleri açısından ilgili düzenlemeler, kazanılmış hakları zedeler bir mahiyettedir.

İptal edilen bir diğer hüküm 6009 sayılı Kanun'un[997] 62. maddesinin (d) bendinde yer alan ve mezkûr Kanun'un 8. ve 16. maddelerinin zaman bakımından nasıl uygulanacağı gösteren *"1/7/2010 tarihinden geçerli olmak üzere"* ibaresidir[998]. Söz konusu maddelerin geçmişe temas etmesine neden olan ilgili ibarenin hangi geçmişe yürüme türüne yol açtığını saptayabilmek için öncelikle bu

---

itibaren yürürlüğe konulması, benimsenen vergi sisteminin bir sonucu olup yasanın gerçek anlamda geriye yürümesinden söz edilemez. Kaldı ki, gelir vergisi tarifesinin 5479 sayılı Yasa'yla değiştirilmesiyle birlikte, ücretliler yönünden geçici 70. maddeyle yeni bir düzenleme yapılmış, yeni tarifeye göre hesaplanan verginin fazla veya eksik olmasına göre terkin ya da ödeme yöntemi getirilerek yükümlüler arasındaki eşitsizlik giderilmiştir. Bu nedenle, dava konusu kural 'ücret gelirleri' yönünden Anayasa'nın 2. maddesine aykırı değildir." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2006/95, K: 2009/144, T: 15.10.2009, R.G. tarih ve sayısı: 8.1.2010-27456; Yüksek Mahkemeninki ile benzer yönde bir görüş için bkz. Ümit Süleyman Üstün, "Anayasa Mahkemesinin Ücret Gelirlerine İlişkin Gelir Vergisi Tarifesi İptal Kararı ve Değerlendirilmesi" **GÜHFD**, 14(2), 2010, s.603-604.

995 Ancak bazı ücretlerin kesintiye tabi tutulsun yahut tutulmasın yükümlü tarafından beyanı da GVK kapsamında söz konusu olabilmektedir. Nitekim kesintiye tabi olmayıp yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyanı gereken ücretlerin sayıldığı 95. madde kapsamına girenler ile kesintiye tabi olmakla birlikte toplama esasına dahil olmayacak kazanç ve iratların düzenlendiği 86. maddenin ilk fıkrasının (b) bendi uyarınca beyan edilmesi aranan ücret gelirleri bu mahiyettedir.

996 Bkz. yukarıda 3.2.1.2.1.

997 23.7.2010 tarihinde kabul edilmiş ve 1.8.2010 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

998 Bu noktada belirtmek gerekir ki mevzu bahis ibare düzenlendiği 62. maddede, 8. ve 16. maddelerin yanı sıra geçici 5. maddenin de zaman bakımından uygulanmasını göstermektedir. Ancak söz konusu ibare 6009 sayılı Kanun'un 8. ve 16. maddeleri itibariyle iptal edilmiş olup, geçici 5. madde bakımından geçerliliğini sürdürmüştür.

maddelerden söz etmek gerekir. Her iki madde de esasen tarh zamanaşımına ilişkindir[999]. Bilindiği üzere, VUK'un 114. maddesinin ikinci fıkrasında zamanaşımı süresini durduran bir sebep olarak vergi dairesinin matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurması haline yer verilmiştir. Ancak daha önce de değinildiği üzere[1000], düzenlemenin önceki halinde takdir komisyonunda geçecek süre ilgili herhangi bir sınırlandırmaya yer verilmediğinden, söz konusu düzenleme hukuki güvenlik ilkesine aykırı bulunarak iptal edilmiştir[1001]. Ancak iptal kararında mevzu bahis kararın Resmî Gazete'de yayımlanmasından başlayarak altı ay sonra yürürlüğe gireceği kararlaştırılmıştır. Düzenleme yapılması için tanınan bu süre 8.7.2010 tarihinde dolmasına karşılık, yasama organı konu ile ilgili iradesini 23.7.2010 tarihinde kabul ettiği 6009 sayılı Kanun ile ortaya koymuş ve mezkûr Kanun 1.8.2010 tarihinde Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Ancak 62. maddenin (d) fıkrasında *"1/7/2010 tarihinden geçerli olmak üzere"* ibaresine yer verilmek suretiyle 8.7.2010 ila 1.8.2010 tarihleri arasında vergilerin zamanaşımına uğraması engellenmek istenmiştir. Böylece söz konusu tarihler arası zamanaşımı süresinin tamamlanması ile artık yükümlüden idarece talep edilebilmesi imkânı kalkan vergi borçları adeta canlandırılarak sanki hiç zamanaşımına uğramamışlar gibi talep edilebilmelerinin önü açılmak istenmiştir. Bu nedenle mevzu bahis hüküm gerçek geçmişe yürür mahiyettedir. Anayasa Mahkemesi de bu hükmü yükümlülerin hukuka olan güvenlerini sarstığı gerekçesiyle Anayasa'nın 2. maddesine aykırı bularak iptal etmiştir[1002].

---

999 VUK'un 114. maddesine 2. fıkra olarak eklenen 8. madde şu şekildedir: "Şu kadar ki, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması, zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı mezkûr komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder. Ancak işlemeyen süre her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamaz." VUK'a geçici 28. madde olarak eklenen 16. madde ise şu şekildedir: "1/1/2005 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce matrah takdiri için takdir komisyonuna sevk edilmiş olup, komisyonca takdir edilen matrah üzerinden 31/12/2012 tarihine kadar tarh ve tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar. Bu hüküm, 374 üncü maddede yer alan ceza kesmede zamanaşımı açısından da uygulanır."

1000 Bkz. yukarıda 2.2.1.1.2.2.2.3.

1001 Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2006/124, K: 2009/146, T: 15.10.2009, R.G. tarih ve sayısı: 8.1.2010-27456.

1002 "İtiraz konusu ibareyle yürürlük tarihi belirlenen 8. ve 16. maddelerle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yapılan değişiklikler sonucunda, 6009 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihte zamanaşımına uğramış 1.1.2005 tarihinden önceki döneme ilişkin vergi borçlarının yeniden canlandırılması suretiyle Kanun hükümleri geriye yürütülmüş olmaktadır. Kamu hizmetlerinin yürütülmesinde gerekli kaynağın elde edilmesi adına vergi ve diğer kamu alacaklarının takip ve tahsili için hukuki düzenlemeler ve ayrıcalıklı yetkilerle kolaylık ve hızlılık sağlanmasının doğal olduğu kabul edilmekle birlikte bu konuda bireylerin hakları ve hukukun genel ilkelerinin de göz önünde bulundurulması hukuk devletinin bir gereğidir. Düzenlemeden beklenen kamu yararının, vergi borçlarının zamanaşımına uğramasını önleyerek daha yüksek oranda tahsilâtın sağlanması olduğu anlaşılmaktadır. Buna karşılık mükelleflerin, zamanaşımına uğramış vergi borçlarından sorumlu tutulmaları, diğer bir anlatımla zamanaşımına uğramış borçların yeniden canlandırılması hukuka olan güven duygusunu zedeler ve hukuk güvenliği ilkesi ile de bağdaşmaz. 6009 sayılı Kanun'un 62. maddesinin (d) bendinde yer alan ibare ile getirilen düzenlemenin, mükelleflerin sorumluluklarını geçmişe dönük olarak arttırması ve zamanaşımına uğramış vergi borçlarını canlandırması hukuk kurallarının geriye yürütülmesi anlamına gelmekte ve Anayasa'da yer alan hukuk devleti kapsamındaki hukuk güvenliği ilkesi ile bağdaşmamaktadır." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2011/74, K: 2012/15, T: 26.1.2012, R.G. tarih ve sayısı: 21.7.2012-28360.

3. 2. 1. 2. 1. 1. 2. Vergisel Düzenlemelerin Kazanılmış Haklara Dokunmasına Kamu Yararı Nedeniyle Müsaade Edilmesi ve Bunun Sınırları

Oluşumunu tamamlamış hukuki durumlara temas etmek suretiyle kazanılmış haklara dokunan düzenlemeler bazı hallerde Anayasaya aykırı görülmeyebilmektedir. Bu hallerden (diğer bir ifade ile geçmişe yürümezlik esasına getirilen istisnalardan) biri, kamu düzeni ya da yararının böyle bir geçmişe yürümeyi haklı kılmasıdır. Ancak daha önce de değinildiği üzere[1003], kazanılmış hakların zedelenmesine kamu düzeni ya da yararı sebebiyle cevaz verilebilmesi için geçmişe teması gerektiren ve kamu düzeni ya da yararını temsil eden sebebin sıradan bir gerekliliğin ötesinde zorlayıcılık vasfını taşıması gerekir[1004]. Başka bir deyişle, hukuki sonuçlarını doğurmuş olgulara yönelik yapılacak müdahaleyi gerektiren sebebin öngörülebilirlik karşısında elzem olması[1005] gerekir. Ancak bu halde çatışan değerler (kamu yararı/öngörülebilirlik-kazanılmış hakların korunması) arasında ölçülü bir dengenin kurulduğundan söz edilebilir.

Bu aşamada saptanması gereken hangi sebebin/sebeplerin vergisel düzenlemeler bazında kazanılmış haklara dokunur mahiyetteki geçmişe yürümeler açısından zorlayıcılık vasfını taşıyor olduğudur. Öncelikle belirtmek gerekir ki, yasama pratiğinde geçmişe yürür nitelikteki vergisel düzenlemelerin ihdasında pek çok gerekçenin ileri sürüldüğü görülmektedir. Bunlara *haksız savaş kazançlarının vergilendirilmesi*[1006]*, kamu borç stokunun azaltılması, ekonominin istikrarlı bir yapıya kavuşturulması, kamu sektörü faiz dışı fazla hedefine ulaşılması, istikrarlı bir büyüme ortamının temin edilmesi, (savaş, doğal afet ya da ekonomik buhran gibi) olağanüstü koşulların gerektirdiği ilave finansman gereksiniminin sağlanması* ve *dolaylı-dolaysız vergi yükündeki olumsuzluğun iyileştirilmesine katkı sunulması* örnek olarak verilebilir. Gerek genel itibariyle zorlayıcılık vasfının aranması gerekse vergi hukukunun ceza hukukundan sonra öngörülebilirliğe en çok gereksinim duyulan alan mahiyetinde olması hususları göz önünde bulundurulduğunda, bahsi geçen gerekçelerden/sebeplerden yalnızca *(savaş, doğal afet ya da ekonomik buhran gibi) olağanüstü koşulların gerektirdiği ilave finansman gereksiniminin sağlanması* vergisel düzenlemeler nezdinde dar anlamda bir geçmişe yürümeyi haklı kılabileceğini düşünmekteyiz[1007]. Bunun dışındaki gerekçeler/sebepler ise, sonraki başlıklarda değinilecek çerçeve içerisinde kalmak kaydıyla haklı beklentiler karşısında baskın gelebilecek olmakla birlikte, yükümlülerin kazanılmış haklarını

1003 Bkz. yukarıda 1.4.2.2.1.2.1.1.

1004 Şirin T., s.670, 679-680.

1005 Bilici, Vergi Hukuku, s.11.

1006 Değinilen gerekçe, servet ile fevkalade kazançları kendisine konu edinen ve bir defaya mahsus olmak üzere getirilmiş bulunan olağanüstü servet vergisi niteliğindeki varlık vergisine ilişkindir. Bkz. Öncel vd., s.50, 227; Aktan ve Gencel, s.293-294.

1007 Ancak böyle bir durumda dahi ölçülülük ilkesine uygun hareket edildiğinden söz edilebilmesi için amaç (geçmişe yürütmeyi zorunlu kılan sebep) ile araç (vergi yükündeki artış) arasındaki orantılılık ilişkisinin varlığı gerekir.

zedeleyebilmek için elzem bir mahiyet taşımamaktadır[1008]. Zira olağanüstü koşulların haklı kıldığı zorunlu nedenler dışındaki sebeplerin vukuu bulması ihtimallerinde ihtiyaç duyulan finansman kaynağı, gerçek geçmişe yürür mahiyette olmayacak tarzdaki vergi yükü artışları ya da vergi dışındaki gelirlerle[1009] de karşılanabilir[1010].

Anayasa Mahkemesinin gerçek geçmişe yürür mahiyetteki bir vergiye dair kararında da değindiğimiz yaklaşımı görebilmek mümkündür. Sözü edilen karar, ek vergi mahiyetinde olup 4962 sayılı Kanun'un[1011] 21. maddesinin ilk fıkrası[1012] ile getirilen taşıt vergisine ilişkindir. Bahsi geçen vergi esas itibariyle 4837 sayılı Kanunla getirilen ek motorlu taşıtlar vergisinin Yüksek Mahkemece iptal edilmesinin ardından neredeyse onunla aynı olmasına rağmen farklı bir adla yeniden ihdas edilmiştir. Diğer ek vergiler gibi geçmişe teması açık olmakla birlikte, kararda geçmişe yürümezlik esasından hareket edilmemiştir. Buna rağmen Yüksek Mahkeme yapmış olduğu denetim ve ulaştığı netice itibariyle ilgili esasın gereklerini yerine getirmiş bulunmaktadır[1013]. Zira adeta bir gerçek geçmişe yürür mahiyetteki kanuni düzenlemeyi denetliyor gibi, getirilen ek vergi ile ulaşılmak istenen kamu yararını Anayasal vergilendirme ilkeleri ile kıyaslamış ve bu ilkelerden vazgeçebilmek için ortada *"olağanüstü koşulların zorunlu kıldığı bir neden"* bulunması gerektiğini belirterek somut düzenleme bazında söz konusu nedenin bulunmadığı gerekçesi ile iptal kararı vermiştir.

3. 2. 1. 2. 1. 2. Gerçek Olmayan Geçmişe Yürüme

1008 Aynı yönde bkz. Özgüven, Geriye Yürümezlik, s.94-95; Selami Er, "Vergi Kanunlarının Geriye Yürümezliği İlkesi ve Türk Anayasa Mahkemesi Kararları", **DÜSBD**, (43), 2015, s.140.

1009 Yılmaz E., s.214-215.

1010 Ayrıca belirtmek gerekir ki, geçmişe yürür nitelikteki vergilerle toplanan hasılatların harcanması pratiğine bakıldığında, kanun gerekçelerinde belirtilen hedeflerin çoğunlukla gerçek yaşama aktarılamadığı görülmektedir. Söz gelimi, daha evvel üzerinde durulan 4837 sayılı Kanunla getirilen ek vergilere ilişkin sunulan gerekçelerden biri faiz dışı fazla hedefinin gerçekleştirilmesi olmasına karşılık, toplanan hasılat yalnızca borç faizlerine aktarılabilmiştir. Bkz. Yaltı, Panaromik, s.95; Özgüven, Geriye Yürümezlik, s.92-93, dpn.310.

1011 30.7.2003 tarihinde kabul edilmiş ve 7.8.2003 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

1012 "18.2.1963 tarihli ve 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 5 ve 6 ncı maddelerinde yer alan (I), (II), (III) ve (IV) sayılı tarifelere göre vergiye tabi olan ve bu Kanunun yayımlandığı tarihte ilgili sicilde kayıt ve tescilli bulunan taşıtlar ile yine bu Kanunun yayımı tarihinden 31.12.2003 tarihine kadar ilgili sicillere ilk defa kayıt ve tescil edilecek olan taşıtlar, bir defaya mahsus olmak üzere, anılan Kanundaki tarifelerde ilgili taşıt cinsi için belirlenmiş olan 2003 yılı tutarları kadar, taşıt vergisine tâbidir."

1013 "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 mümkün ise de, bunun dışındaki düzenlemeler, sosyal adaleti, sosyal refahı ve sosyal güvenliği sağlamakla yükümlü olan hukuk devletinin bu niteliği ile bağdaşmaz. Öte yandan, Yasa'nın madde gerekçesinde, ek motorlu taşıtlar vergisine ilişkin hükmün iptali nedeniyle ortaya çıkan ve uygulanmakta olan ekonomik program hedeflerini tehlikeye düşüren gelir kaybının telafisi amacıyla düzenleme yapıldığı açıklanmakta ise de bunun olağanüstü koşulların zorunlu kıldığı bir neden olarak kabulü mümkün görülmemiştir." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2003/73, K: 2003/86, T: 7.10.2007, R.G. tarih ve sayısı: 20.12.2005-26029.

Vergi yükümlülerinin hukuken korunmaya değer beklentilerini zedeleyen başka bir deyişle vergiyi doğuran olayın meydana geldiği süreç içerisindeki bir tarihte yürürlüğe giren ve henüz tamamlanmamış/bitmemiş olaylara uygulanan vergisel düzenlemeler gerçek olmayan geçmişe yürür bir mahiyet taşımaktadırlar. Bu tarz düzenlemeler genellikle dönemsellik esasının geçerli olduğu vergilerde dönem içerisinde yapılan bir değişikliğin dönemin başlangıcından (veya dönem içerisinde değişiklik tarihinden önceki herhangi bir tarihten) itibaren hüküm ve sonuç doğurduğu durumlarda ortaya çıkmaktadır.

3. 2. 1. 2. 1. 2. 1. Gerçek Olmayan Mahiyetteki Geçmişe Yürür Vergisel Düzenlemeler

Geniş anlamda geçmişe yürür mahiyette olup Anayasa Mahkemesince denetlenen vergisel düzenlemelere ilk olarak 4444 sayılı Kanun'un[1014] 3. maddesi ile GVK'ya eklenen geçici 57. madde örnek verilebilir[1015]. Söz konusu madde kapsamında

> "1999-2002 yılları gelirlerinin (ücretler hariç) vergilendirilmesinde bu Kanunun 103 üncü maddesindeki tarifenin mükerrer 123 üncü maddeye göre belirlenen gelir dilimlerine karşılık gelen vergi oranları beş puan artırılmak suretiyle uygulanır. Bu Kanunun mükerrer 120 nci maddesinin uygulanmasında bu hüküm dikkate alınmaz."

hükmüne yer verilmiştir. Hükmün 14.8.1999 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe girdiği ve vergi oranlarında yapılan artışın 1999 takvim yılı bakımından da uygulanacak olduğu dikkate alındığında, gerçek olmayan mahiyette bir geçmişe yürümeye sebep olduğunu söylemek mümkündür. Zira vergilendirme dönemi henüz kapanmamış ve vergiyi doğuran olay vuku bulmamıştır. Düzenlemenin 2000-2002 takvim yıllarında uygulanacak olması ise, henüz sözü edilen yıllara gelinmediğinden, geçmişe temasa yol açmamaktadır. Dolayısıyla değinilen yıllar bakımından hukuki güvenlik ilkesi yönünden herhangi bir denetim yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Anayasaya uygunluk denetimini 1999 yılı bağlamında ele alan Yüksek Mahkeme, bahsi geçen düzenleme bazında gerçek mahiyette bir geçmişe yürüme ve dolayısıyla kazanılmış haklara dokunulma olgusundan söz edilemeyeceğini belirterek hukuki güvenlik ilkesinin zedelenmediğine

---

1014 11.8.1999 tarihinde kabul edilmiş ve 14.8.1999 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

1015 İlgili Kanun'un gerekçesi şöyledir: "Tüm dünya ekonomilerini sarsan ekonomik krizin olumsuz etkileri Türkiye ekonomisini önemli ölçüde etkilemiş, 1998 yılında başlayan ekonomik daralma 1999 yılında da devam etmiştir. Dışsal faktörlerin etkileri sonucu ortaya çıkan yeni ekonomik durum bütün işletmeleri olumsuz yönde etkilemiş, bunun sonucunda da mükelleflerin yeni ekonomik koşullardan kaynaklanan haklı talepleri gündeme gelmiştir. Vergi sistemlerini ekonomik koşullardan bağımsız olarak düşünmek mümkün olmadığı gibi, vergi mevzuatını değişmez kabul etmek de mümkün değildir. Vergi sisteminin temel fonksiyonu ekonomik koşulları değiştirmek değildir. Tersine ekonomik koşullar vergi sistemini değiştirmek için yeterli gerekçe olabilir. Vergi sistemi ekonomik koşulları ve yapıyı izlemek ve yeni koşul ve yapıya uygun düzenlemeleri yapmak durumundadır."

kanaat getirmiş ve iptal talebini reddetmiştir[1016]. Denetimin yapıldığı yıl itibariyle Yüksek Mahkeme kararlarında henüz haklı beklentilerin korunması ilkesi benimsenmemiş olduğundan *kazanılmış hak yoksa geçmişe yürüme (ya da iptali gerektirecek bir geçmişe yürüme) yoktur* anlayışının izleri kararda açıkça görülmektedir.

Gerçek olmayan mahiyette geçmişe yürüyen bir diğer düzenlemeyi 4605 sayılı Kanun[1017] kapsamında görebilmek mümkündür. Söz konusu Kanun'un 5. maddesi ile GVK'ya hayat standardı esasını düzenleyen geçici 58. eklenmiştir. Daha önceki yıllarda kaldırılan fakat ilgili düzenleme ile tekrar canlandırılan mezkûr esas yalnızca 2000 ve 2001 yılı gelirlerine uygulanmak üzere getirilmiştir. Ancak 4605 sayılı Kanun, 30.11.2000 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. Buna karşılık bahsi geçen esas sonuçlarını, 4605 sayılı Kanun'un gerek 5. maddesinde gerekse zaman bakımından uygulanmasını düzenleyen 12. maddenin (a) bendinde ifade edildiği üzere, 2000 yılının başından itibaren doğuracağı için geçmişe yürütülmüş olmaktadır. Bu sebeple mezkûr Kanun hukuk devleti ilkesini ihlal ettiği iddiası ile Anayasa Mahkemesinin önüne getirilmiştir. Fakat Yüksek Mahkeme somut düzenleme bazında geçmişe yürümeden söz edilemeyeceğini, zira Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihte henüz vergilendirme dönemi kapanmamış olduğundan ortada kesinleşmiş bir hukuksal durumdan söz edilemeyeceğini ifade etmiştir. Yüksek Mahkemeye göre, ilgili düzenleme vergiyi doğuran olayın tamamlanmasından evvel yürürlüğe girmiş olması nedeniyle yükümlülerin hukuka olan güvenlerini sarsmamaktadır[1018].

Henüz tamamlanmamış hukuki olgulara temas eden vergisel düzenlemelerden bir diğeri, 4705 sayılı Kanun'un[1019] 2. maddesiyle 4481 sayılı Kanun'un 9. maddesine ilk fıkradan sonra gelmek üzere eklenen fıkranın üçüncü tümcesidir. 9. maddeye eklenen fıkra ile daha evvel aynı madde çerçevesinde belli işlem ve kağıtlar için ödenen eğitim katkı payı kadar alınacağı öngörülen özel

---

1016 "Vergiyi doğuran olay tamamlandıktan sonra, vergi yükünün arttırılması geriye yürüme olarak nitelendirilebileceğinden kazanılmış hakların zedelenmesine yol açar…İtiraz konusu yasa kuralı 31 Aralık tarihinden önce 14.8.1999 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu durumda önceki yasa yürürlükte iken başlamakla birlikte henüz sonuçlanmamış hukuksal ilişkilere yeni yasa kuralı uygulanacağından, gerçek anlamda geriye yürümeden ve kazanılmış hakların ihlâlinden söz edilemez." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2001/34, K: 2003/2, T: 14.1.2003, R.G. tarih ve sayısı: 19.11.2003-25294; Karar içeriği ile benzer yöndeki bir görüş için bkz. Garip Ayaz ve Erdal Sönmez, "01.01.1999 Tarihinden İtibaren Geçerli Olmak Üzere Gelir Vergisi Oranlarının 5 Puan Arttırılmasının Yasaların Geriye Yürümezliği İlkesi Açısından Anayasa'ya Aykırılığı Tartışması", **Yaklaşım**, (82), 1999, https://yaklasim.com/, 3 Eylül 2020.

1017 23.11.2000 tarihinde kabul edilmiş ve 30.11.2000 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

1018 "30.11.2000 günlü, Resmî Gazete'de yayımlanan 4605 sayılı Kanun'un 5. maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen Geçici 58. maddedeki hayat standardı esası, vergilendirme dönemi kapanmadan ve hukuki sonuçlarını doğurmadan yürürlüğe girdiğinden 2000 yılı vergilendirme dönemi için uygulanacaktır. 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." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2001/36, K: 2003/3, T: 16.1.2003, R.G. tarih ve sayısı: 21.11.2003-25296; Anayasa Mahkemesi, E: 2001/392, K: 2003/60, T: 4.6.2003, R.G. tarih ve sayısı: 18.12.2003-25320.

1019 30.3.2006 tarihinde kabul edilmiş ve 12.7.2001 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

işlem vergisinin konusuna birtakım ilaveler yapılmıştır[1020]. Zira yeni hükümle birlikte vadeli mevduat ve vadeli döviz tevdiat hesabı ile özel finans kurumlarınca açılan katılma hesabı sahiplerinden her vade sonu itibariyle banka ve özel finans kurumlarınca belli tutarda özel işlem vergisi tahsil edileceği ve tahsil edilen bu verginin takip eden ayın yedinci günü akşamına kadar beyan edilip ödeneceği öngörülmüştür. Fıkranın ilk iki tümcesi ile getirilen bu yeni vergi yükünün zaman bakımından uygulanmasıyla ilgili üçüncü tümcede şu hükme yer verilmiştir: "Bu hüküm Kanunun yürürlük tarihinden sonra vadesi dolan hesaplar için de uygulanır." Değinilen vergi açısından vergiyi doğuran olay vadenin sonunda gerçekleşmekte ve bu sebeple söz konusu tümce yeni düzenlemenin derhal uygulanmasına dolayısıyla gerçek olmayan mahiyette geçmişe yürümesine yol açmaktadır. Bu çerçevede haklı beklentilerin korunması ilkesi çerçevesinde bir değerlendirme yapılması gerekirken, Anayasa Mahkemesi özel işlem vergisi bakımından vergiyi doğuran olayı hesabın açıldığı tarih kabul ederek mezkûr durumda ilgili hesap sahiplerinin hukuki işlemlerinin sonuçlarını öngöremedikleri için hukuki güvenlik ilkesinin ihlal edildiği gerekçesiyle söz konusu tümceyi iptal etmiştir. Bu sebeple Yüksek Mahkemenin gerçek olmayan geçmişe yürür mahiyetteki vergisel düzenlemeler açısından yerleşik yaklaşımını bu kararı ile değiştirdiğini söyleyebilmek pek mümkün görünmemektedir. Ancak yine de vergi yükümlülerinin ekonomik ve ticari yaşamda yapmış oldukları hukuki işlemlerin vergisel açıdan neticelerini öngörebilmeleri gerektiği yönünde yapılan vurgu kayda değerdir[1021].

5615 sayılı Kanun'un[1022] 31. maddesi ile *ücretlilerde vergi indirimi* müessesini[1023] düzenleyen GVK'nın Mükerrer 121. maddesi ilga edilmiştir. İlgili Kanun'un zaman bakımından uygulanmasını

1020 "Yasa tasarısının gerekçesinde, özel işlem vergisinin uygulanmakta olan ekonomik program çerçevesinde ihtiyaç duyulan ek mali kaynağın bir bölümünün karşılanması amacıyla getirildiği belirtilmiştir." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2001/379, K: 2005/3, T: 6.1.2006, R.G. tarih ve sayısı: 17.5.2006-26171.

1021 "Özel işlem vergisi vâdeli mevduat ve vâdeli döviz tevdiat hesabı ile katılma hesabının açıldığı tarihte doğmakta, vadenin dolduğu tarihte ise tahsil edilmektedir. Yasa'nın yürürlük tarihinden önce hesap açtıranların hesabın açıldığı tarihte böyle bir vergi yükümlülükleri bulunmamakta iken dava konusu tümce ile Kanun'un yürürlük tarihinden sonra vadesi dolan hesapları için de bu yükümlülük öngörülmüştür. Böylece, Yasa'nın yürürlüğe girdiği 12.7.2001 tarihinden önce açılan vâdeli mevduat ve vâdeli döviz tevdiat ile katılma hesabı sahipleri, vadenin sonunda, hesap açtırdıkları tarihte olmayan ve öngöremedikleri özel işlem vergisi ödeme yükümlülüğü ile karşılaşmışlardır. Oysa, hukuk devletinde hukuk güvenliğinin sağlanabilmesi için hukuki işlemlerin sonuçlarının öngörülebilir olması gerekir. Bu nedenlerle, özel işlem vergisinin Yasa'nın yürürlük tarihinden önce açılmakla birlikte vadesi Yasa'nın yürürlük tarihinden sonra dolan hesaplar için de uygulanmasına ilişkin üçüncü tümce Anayasa'nın 2. maddesine aykırıdır." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2001/379, K: 2005/3, T: 6.1.2006, R.G. tarih ve sayısı: 17.5.2006-26171.

1022 28.3.2007 tarihinde kabul edilmiş ve 4.4.2007 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

1023 "5615 sayılı Kanun ile 1.1.2007 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 4.4.2007 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121. maddesine göre, 'ücretlilerde vergi indirimi', birincisi ücretliler tarafından vergi indirimine konu olan harcamalara ilişkin olarak alınan fatura, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi veya ödeme kaydedici cihazlara ait satış fişlerinin (yazar kasa fişlerinin) ilgili yıl içinde biriktirilmesi, ikincisi biriktirilen bu belgelerin izleyen

düzenleyen 32. maddenin (a) bendi, söz konusu hükmün gerçek olmayan mahiyette geçmişe yürümesine yol açmıştır. Zira ilgili düzenleme ile 31. ve diğer bazı maddelerin 1.1.2007 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 5615 sayılı Kanun'un Resmî Gazete'de yayımladığı tarihte (4.4.2007) yürürlüğe gireceği hüküm altına alınmıştır. 31. madde hükmünü 1.1.2007 tarihine kadar geçmişe yürüten 32. maddenin (a) bendinin *"ve 31"* ibaresi ilk derece mahkemesi tarafından itiraz yoluyla Anayasa Mahkemesinin önüne getirilmiştir. Yüksek Mahkeme öncelikle somut düzenleme bazında kazanılmış haktan söz etmenin mümkün olmadığını saptamıştır. Gerçekten de her yıl yapmış oldukları belgeye bağlanmış birtakım harcamaların Kanun ile belli edilen bölümünü sonraki yıl ödeyecekleri gelir vergisinden mahsup ettirme veya işverenlerden nakden iade alma imkanına sahip olan ücretliler açısından henüz 2007 takvim yılı tamamlanmamış olduğundan kazanılmış haktan söz edilemez. Başka bir ifadeyle, ilgili düzenleme bağlamında kesin nitelik kazanmış bir hukuksal durum bulunmadığından gerçek değil gerçek olmayan bir geçmişe yürüme hali mevcuttur. Yüksek Mahkeme bu tespitin ardından haklı beklentilerin korunması ilkesine dair herhangi bir değerlendirmede bulunmaksızın kısaca *ortada kazanılmış bir hak bulunmadığı için hukuki güvenlik ilkesini ihlal eden bir geçmişe yürüme bulunmamaktadır* diyerek iptal istemini reddetmiştir[1024].

Süregelen hukuki olgulara müdahale eden bir diğer vergisel düzenleme, 5479 sayılı Kanun'un[1025] 15. maddesidir. Bu maddenin (2) numaralı bendinde yer alan *"2" rakamından* kaynaklanan bu durum, Anayasa Mahkemesinin norm denetiminden geçmiştir. Yüksek Mahkeme burada vermiş olduğu kararıyla vergi hukukundaki gerçek olmayan geçmişe yürümeye dair yerleşik yaklaşımının ötesine geçmiş ve her ne kadar ilgili düzenlemenin gerçek olmayan geçmişe yürüme olduğunu saptayarak[1026] haklı beklentilerin korunması ilkesi kapsamında denetim yapmasa da önceki düzenlemeye güvenerek yatırım yapan yükümlülerin öngöremeyecekleri yeni düzenleme ile yatırım indirimi istisnasından yararlanma imkanlarının ellerinden alınmasının hukuki güvenliklerini

---

yılın ilk ayı içerisinde bir beyanname ile işverenlere teslim edilmesi ve üçüncüsü de işverenlerin, kendilerine verilen harcama belgelerinin geçerli olup olmadığını, harcamaların vergi indirimi kapsamında bulunup bulunmadığını ve harcama toplamının doğru beyan edilip edilmediğini kontrol ettikten sonra, hak kazanılan vergi indirimi tutarını, ücretlilerin Şubat ayından itibaren ödenen ücretleri üzerinden tevkif edecekleri vergiden mahsup veya kendilerine nakden iade etmeleri şeklinde işleyen üç aşamalı bir uygulamayı ifade etmektedir." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2007/44, K: 2009/148, T: 15.10.2009, R.G. tarih ve sayısı: 28.4.2010-27565.

1024 "…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." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2007/44, K: 2009/148, T: 15.10.2009, R.G. tarih ve sayısı: 28.4.2010-27565.

1025 30.3.2006 tarihinde kabul edilmiş ve 8.4.2006 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

1026 Henüz 2006 takvim yılı sona ermediğinden 8.4.2006 tarihinde yürürlüğe giren sözü edilen düzenlemenin 1.1.2006 tarihinden itibaren geçerli kabul edilmesi gerçek olmayan mahiyette bir geçmişe yürümeye yol açmaktadır.

zedeleyeceğine kanaat getirmiştir. Gerçekten de 8.4.2006 tarihinde yürürlüğe giren 5479 sayılı Kanun'un 2. maddesi ile yatırım indirimi istisnasının düzenlendiği GVK'nın 19. maddesi ilga edilmiştir. Norm denetimine tabi tutulan zaman bakımından uygulanmaya dair 15. maddenin içeriğinde 2. maddenin 1.1.2006 tarihinden itibaren geçerlilik taşıyacağı hüküm altına alınmıştır. Böyle olunca 1.1.2006 ila 8.4.2006 tarihleri arasında GVK'nın 19. maddesinde düzenlenen mezkûr istisnadan yararlanacağına güvenerek yatırım yapan yükümlülerin mezkûr maddeye olan güvenleri boşa çıkarılmış olmaktadır[1027].

Geçmişte başlamış ancak kesinleşmemiş hukuki olgulara temas eden diğer bir vergisel düzenleme, 6728 sayılı Kanun'un[1028] 76. maddesinin ilk fıkrasının (d) bendinden kaynaklanmaktadır. Zira bu hüküm ile aynı Kanun'un 56. maddesiyle KVK'nın istisnaları düzenleyen 5. maddesinin ilk fıkrasına (j) bendi olarak eklenen düzenlemenin 2.8.2013 tarihinden itibaren yapılan işlemlere uygulanacağı öngörülmüştür. Bu yeni düzenleme ile esasen daha evvel sat-kirala-geri al işlemleri dolayısıyla ortaya çıkan kazançlara uygulanan istisnada birtakım değişikliklere gidilmiştir. Nitekim istisnaya tabi sat-kirala-geri al işlemlerinde işlemin karşı tarafı yönünden bir genişleme sağlanmasına karşılık önceki düzenlemeden farklı olarak bu işlemlere konu olan taşınmazlara ait amortisman paylarının gider olarak indirilmesi imkanına son verilmiştir. Düzenlemeye göre, söz konusu amortisman payları özel fon hesabında tutulacak olan satış kazancından mahsup edilecektir. Zaman bakımından uygulanmaya dair yukarıda sözü edilen hükümle bir arada değerlendirildiğinde, bahsi geçen düzenleme istisnadan yararlanacak olan yükümlünün aleyhine bir geçmişe yürümeye sebep olmaktadır. Mezkûr hükmün Anayasaya uygunluğunu değerlendiren Anayasa Mahkemesi ise, öncelikle somut düzenleme ile tamamlanmış ve sonuçlarını doğurmuş bir hukuksal duruma temas edilmediğini saptamıştır. Yüksek Mahkemeye göre, somut hükmün 2.8.2013 tarihinden itibaren yapılan işlemlere uygulanacak olmasının 2013, 2014 ya da 2015 hesap dönemleri için bir etkisi

---

1027 "8.4.2006 tarihinde yayımlanan 5479 sayılı Yasa'nın 15. maddesinde 193 sayılı Yasa'nın 19. maddesini yürürlükten kaldıran 2. maddesinin 1.1.2006 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe gireceği öngörülmek suretiyle yatırım indirimi istisnası geriye doğru kaldırılmıştır. Önceki Yasa'nın yürürlükteki kurallarına göre 1.1.2006 tarihinde yatırım indirimi istisnası kapsamında yatırıma başlayan yükümlüler yatırım indirimi istisnasının kaldırıldığını 8.4.2006 tarihine kadar bilmemektedir. Yatırım indiriminin kaldırılmasına ilişkin maddenin, incelenen kuralla geriye yürütülmek suretiyle yükümlülerin hukuksal güvenlikleri zedelenmiştir. 193 sayılı Yasa'nın 19. maddesinde arananlar dışında herhangi bir koşula ve sınırlamaya bağlı olmaksızın 1.1.2006 ile 8.4.2006 tarihleri arasında yapılmasına başlanan yatırımlarla ilgili olarak yatırım indiriminden yararlanması gereken yükümlüler, diğer bir anlatımla yatırım indirimi istisnasından yararlanacağını bilerek ve bunun gereklerini yerine getirerek yatırıma başlayan yükümlüler, yatırım indirimi istisnasının kaldırılmasına ilişkin kuralın geriye yürütülmesi nedeniyle, öngöremedikleri bir durumla karşılaşmışlardır. Yasa koyucu, 193 sayılı Yasa'ya eklenen geçici 69. maddeyle 24.4.2003 ve 1.1.2006 tarihinden önce başlanan yatırımlar için indirim hakkı getirdiği halde, 1.1.2006 ile 8.4.2006 tarihleri arasında yapılan yatırımlar için indirim hakkı getirmeyerek hukuk devleti ilkesi ihlal edilmiştir." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2006/95, K: 2009/144, T: 15.10.2009, R.G. tarih ve sayısı: 8.1.2010-27456.

1028 15.7.2016 tarihinde kabul edilmiş ve 9.8.2016 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

bulunmamaktadır. Yalnızca 2016 hesap dönemi açısından etkisi vardır[1029]. 6728 sayılı Kanun henüz 2016 hesap dönemi kapanmadan yani vergiyi doğuran olay gerçekleşmeden yürürlüğe girdiğinden, Yüksek Mahkemeye göre somut düzenleme bazında geçmişe yürüme vuku bulmamış ve hukuki güvenlik ilkesi zedelenmemiştir[1030]. Bu tespit Yüksek Mahkemenin gerçek olmayan geçmişe yürümeleri geçmişe yürüme olarak değerlendirmeyerek haklı beklentilerin korunması ilkesini göz ardı etmesinin bir örneğini teşkil etmektedir.

Buraya kadar değinilen kararlar göz önünde bulundurulduğunda denilebilir ki, Anayasa Mahkemesi gerçek olmayan mahiyetteki geçmişe yürümelerin Anayasaya uygunluk denetimleri bakımından 2010 yılından itibaren uygulamaya ve içeriğini doldurmaya başladığı haklı beklentilerin korunmasını ilkesini[1031] henüz vergisel düzenlemeler açısından dikkate almamaktadır. Mezkûr ilkeye değinmeden doğrudan hukuki güvenliğe aykırı bulmak suretiyle iptal ettiği geniş anlamda geçmişe yürür düzenlemeler bulunsa da (belirtmek gerekir ki, bunlardan ilkinde vücut bulan geçmişe yürüme *gerçek* olarak nitelendirilmiştir) diğer kararlarında *kazanılmış hak yoksa hukuki güvenlik ihlal edilmez* yaklaşımını sürdürmeye devam etmektedir[1032]. Bu da Yüksek Mahkemenin kararlarını,

---

1029 Anayasa Mahkemesi, E: 2018/103, K: 2019/4, T: 13.2.2019, para.21, R.G. tarih ve sayısı: 14.3.2019-30704.

1030 "Kanunların geriye yürümesi, getirilen yeni kuralın eski kural döneminde tamamlanmış ve hukuki sonuçlarını doğurmuş hukuksal durum, ilişki ve olaylara uygulanmasıdır. Yeni kuralın eski kural yürürlükte iken başlamakla beraber henüz sonuçlanmamış hukuksal durum, ilişki ve olaylara uygulanması ise kanunların geriye yürümesi olarak nitelendirilemez. Anayasa Mahkemesi vergi kanunlarının geriye yürüdüğü iddiasıyla yapılan başvurularda öncelikle vergiyi doğuran olay tespitini yapmakta; bu tespiti yaptıktan sonra da geriye yürümeyi, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden sonra yapılan düzenlemelerin, ilgili döneme etki edecek şekilde uygulanması olarak tanımlamaktadır…Kurumlar vergisi açısından hesap döneminin bitmediği bu sebeple de vergiyi doğuran olayın henüz gerçekleşmediği bir tarihte, ödenecek olan kurumlar vergisini etkileyecek şekilde bir değişiklik yapılması kanunların geriye yürütülmesi olarak nitelendirilemez. Kurumlar vergisi matrahını etkileyecek nitelikteki bir düzenlemenin vergiyi doğuran olay henüz gerçekleşmeden uygulamaya girmesi ve ilgili yıla ilişkin olarak da uygulanması kuralın geçmişe yürümesi ve hukuki güvenlik ilkesinin ihlali anlamına gelmeyeceğinden, itiraz konusu kural Anayasa'nın 2. maddesine aykırı değildir." Anayasa Mahkemesi, E: 2018/103, K: 2019/4, T: 13.2.2019, para.16-17, 21-22, R.G. tarih ve sayısı: 14.3.2019-30704.

1031 Bu yönde bkz. Erguvan, s.1728.

1032 Geniş anlamda geçmişe yürür vergisel düzenlemelerin kazanılmış haklara dokunmadıkları (yeni düzenlemenin vergiyi doğuran olayın henüz tamamlanmadığı) gerekçesi ile geçmişe yürümezlik esasının kapsamı dışında tutulması mezkûr esasın varlık gayesi ile çelişmektedir. Nitekim bu hususu, kural olarak takvim yılının vergilendirme dönemi olarak esas alındığı gelir ve/veya kurumlar vergisi özelinde somutlaştırabilmek mümkündür. Söz gelimi, 31.12.2020 tarihinde vergi tarifesinde yapılan bir değişikliğin 1.1.2020 tarihinden itibaren geçerli sayılması gerçek olmayan mahiyette bir geçmişe yürümeye sebep olmaktadır. Fakat aynı değişiklik 1.1.2021 tarihinde yapılmış olsaydı bu kez de gerçek geçmişe yürümeye yol açacaktı. Çünkü ilkinde vergiyi doğuran olay tamamlanmış, ikincisinde ise tamamlanmamıştır. Böyle bir durumda, 1.1.2020 tarihindeki mer'i mevzuata güvenerek iş ve faaliyetlere girişmiş olan yükümlünün söz konusu mevzuata olan güveninin ilk ihtimalde zedelenmeyip, ikincisinde zedelendiğini kabul etmek hukuki güvenlik – hukuk devleti ilkeleri yönünden ne ölçüde yerinde kabul edilebilir? Bkz. Funda Başaran, "Vergilendirme Ahlakı ve Hayat Standardı Esası", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, (99), 2001, https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/yayinlar/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi, 9 Eylül 2020; Başaran Yavaşlar, Hukuki Güvenlik, s.197; Anayasa Mahkemesinin

vergisel düzenlemeler haricindekilerle kıyaslandığında, istikrarlı ya da tutarlı olmayan bir yapıya büründürmektedir. Zira vergi hukuku alanında bahsi geçen ilkeyi korumamaya ya da diğer hukuk dallarına nazaran daha az korumaya yönelik herhangi bir sebep/gerekçe bulunmamaktadır. Bu nedenle olması gereken açısından yaklaşıldığında, Yüksek Mahkemenin öncelikle vergisel düzenlemeler bazında vergi yükümlülerinin de haklı beklentilerinin korunacağını benimsemesi ve kararlarında bunu ifade etmesi gerekmektedir. Ardından somut düzenlemeler nezdinde bahsi geçen ilke etrafında, daha önce de değinilen üç aşamalı (beklenti var mı? Varsa hukuken korunmaya değer mi? Öyleyse korunmamasını gerektirecek baskın bir kamu yararı söz konusu mu?), bir denetim icra etmelidir. Böyle bir tutum, hukuki güvenliğe yüksek düzeyde ihtiyaç duyulan bir alanda, kuralların öngörülebilirliğini sağlamanın yanı sıra Yüksek Mahkemenin kararlarının da istikrarlı ve öngörülebilir olmasını da temin edecektir[1033] [1034].

Mezkûr başlık altında son olarak, gerçek olmayan geçmişe yürümenin yakın tarihli üç örneğinden söz etmek gerekir. Değinilen örneklerden ilkini, gayrimenkul sermaye iratlarının vergilendirilmesinde benimsenen (ve GVK'nın 74. maddesinde düzenlenen) götürü gider uygulamasında oran değişikliği yapan (%25'ten %15'e düşüren) 7061 sayılı Kanun'un[1035] 14. maddesinde görebilmek mümkündür[1036]. Söz konusu değişiklik, aynı Kanun'un zaman bakımından uygulamayı düzenleyen 123. maddenin ilk fıkrasının (ç) bendi uyarınca, 1.1.2017 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe sokulmuştur. Henüz vergilendirme dönemi (2017 takvim yılı) kapanmamış olduğundan ortada gerçek olmayan mahiyette bir geçmişe yürüme bulunmaktadır.

---

vergilendirme dönemi tamamlanmadan yapılan ve dönem başından (ya da dönem içerisinde belli bir tarihten) itibaren geçerli kılınan değişikliklerin geçmişe yürür mahiyette olduklarını kabul etmemesinin hukuki güvenlik ilkesi açısından sakıncalı olduğu yönünde bkz. Taylar, Hukuki Güvenlik, http://www.vergidunyasi.com.tr/, 10 Eylül 2020.

1033 Bu yönde bkz. Numan Emre Ergin, "2019 yılı Gelir Vergisi Beyanlarına Dava Açılmalı mı?", **Dünya Gazetesi**, 14 Mart 2020, https://www.dunya.com/, 14 Eylül 2021; Sarıcaoğlu ve Arıkan, s.1530.

1034 Öğretide vergi kanunlarında vuku bulacak geçmişe yürümelerin Anayasal düzeydeki bir hükümle yasaklanması gerektiğini savunan görüşler bulunmaktadır. Bir görüşe göre mezkûr yasak, vergi yükünü arttırıcı mahiyetteki geçmişe temasları kapsamına almalıdır. Bu yönde bkz. Ak, Zaman Bakımından, https://yaklasim.com/, 10 Eylül 2020; Öz ve Akçay, Geriye Yürüme, http://www.vergisorunlari.com.tr/, 16 Temmuz 2020; Diğer bir görüşe göre, bahsi geçen mahiyetteki hüküm vergi yükünde artış meydana gelip gelmediğine bakılmaksızın tüm gerçek geçmişe yürümeleri kapsayacak şekilde yasak getirmelidir. Bkz. Gülşen Gedik, "Çağdaş Anayasa Hazırlık Sürecinde Vergi Ödevinin Yeniden Tasarlanması", **Vergi Dünyası**, (334), 2009, s.148; Daha da ileri giden başka bir görüşe göre, gerçek geçmişe yürümelerin yanı sıra gerçek olmayan mahiyetteki geçmişe yürümeler de bahsi geçen hükmün kapsamına alınmalıdır. Bkz. Taylar, Hukuki Güvenlik, http://www.vergidunyasi.com.tr/, 10 Eylül 2020; Diğer görüşe göre ise, böyle bir hükümde geçmişe yürümenin hangi hallerde vuku bulabileceği açıkça gösterilerek bunlar dışında ihdas edilecek yeni düzenlemelerin takip eden takvim/bütçe yılından itibaren geçerlilik taşıyacağı hususuna yer verilmesi gerekir. Bkz. Karakoç, Vergi Ödevi, s.93.

1035 15.7.2016 tarihinde kabul edilmiş ve 9.8.2016 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

1036 Bu konuda ayrıca bkz. Kemal Uzun, "Vergi Kanunlarının Geriye Yürümesi (GMSİ Götürü Gider Oranını %25'ten %15'e İndiren Yasal Düzenleme)", **Vergi Dünyası**, (454), 2019, s.112-117.

Bahsi geçen örneklerden ikincisini gelir vergisi tarifesinde 7194 sayılı Kanun'un[1037] 17. maddesi ile yapılan değişiklik nezdinde görebilmek mümkündür[1038]. Zira bu değişikliğin zaman bakımından uygulanmasının düzenlendiği aynı Kanun'un 52. maddesinin ilk fıkrasının (e) bendinde 1.1.2019 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanacağı öngörülmüştür. Burada ayrıca belirtmek gerekir ki, 7194 sayılı Kanun'un 22. maddesi ile GVK'ya eklenen geçici 91. maddede yeni tarifenin 2019 yılında elde edilecek ücret gelirleri için uygulanmayacağı hüküm altına alınmıştır. Diğer bir ifadeyle, söz konusu geçmişe yürüme ücret gelirleri açısından vukuu bulmamaktadır. Daha önce de değinildiği üzere, ücret gelirlerinin önemli bir kısmı yıllık beyanname ile beyan edilmeyerek sadece kesintiye tabi tutulmakta ve bu kesinti ücret gelirleri açısından nihai vergilendirmeyi meydana getirmektedir. Muhtemeldir ki bu durumu dikkate alan kanun koyucu, bu doğrultuda bir düzenleme getirme ihtiyacı hissetmiştir.

Son örneği ise, kurumlar vergisi oranında belli yıllar açısından değişiklik yapan 7316 sayılı Kanun'un[1039] 11. maddesinin zaman bakımından nasıl uygulanacağını düzenleyen 14. maddesinin c) bendi nezdinde görebilmek mümkündür. Gerçekten de 11. madde vasıtasıyla KVK'ya geçici 13. madde eklenmiş ve bu hüküm ile vergi oranının düzenlendiği KVK'nın 32. maddesindeki %20 oranının 2021 yılı için %25, 2022 yılı için ise %23 olarak uygulanacağını öngörülmektedir. 14. maddenin c) bendinde ise ilgili düzenlemenin "…1/1/2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemine (özel hesap dönemi tayin edilen kurumlar için 1/1/2021 tarihinden itibaren başlayan hesap dönemine) ait kurum kazançları için geçerli olmak üzere yayımı tarihinde…" yürürlüğe gireceği hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla 2021 takvim yılının 22 Nisan'ında yayımlanan mezkûr değişikliğin 1.1.2021 tarihinden itibaren geçerli kılınması gerçek olmayan geçmiş yürümeye tekabül etmektedir.

3. 2. 1. 2. 1. 2. 2. Vergisel Düzenlemelerin Haklı Beklentileri Zedelemesine Kamu Yararı Nedeniyle Müsaade Edilmesi ve Bunun Sınırları

Geniş anlamda geçmişe yürüyen kanuni düzenlemelerin Anayasaya uygunluklarının denetlenmesinde belki de en önemli aşama, böyle bir geçmişe teması öngörülebilirlik karşısında haklı kılan bir kamu yararının bulunup bulunmadığını saptayabilmektir. Zira değinilen tür geçmişe yürümeler haklı beklentilerin korunması ilkesi bağlamında ele alınmakta ve hukuken korunmaya değer görülen beklenti ancak düzenlemenin derhal uygulanmasını gerektiren baskın nitelikteki bir kamu yararının bulunmaması halinde iptale yol açmaktadır. Buradaki baskınlığın tayininde ise, ölçülülük ilkesi devreye girmektedir. Bu noktada konuya vergisel düzenlemeler açısından

---

1037 28.11.2017 tarihinde kabul edilmiş ve 5.12.2017 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

1038 Bu konuda ayrıca bkz. Kemal Uzun, "Kanunların Geriye Yürümezliği İlkesi Bakımından Mükellefin Ceza Hukukundaki Suçlu Kadar Hukuki Güvenliği Yok Mu?", **Vergi Dünyası**, (462), 2020, s.33-42.

1039 15.4.2021 tarihinde kabul edilmiş ve 22.4.2021 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

yaklaşıldığında, öngörülebilirlik ile kamu yararı arasında hangi hallerde ölçülü olmayan bir ilişkiden söz edilebileceğini daha da somutlaştırmak gerekir. Bu hususta (gerçek olmayan mahiyetteki) geçmişe yürüme olgusunun zamansal açıdan (geçmişe temasın) uzunluğu ya da geçmişe yürüme nedeniyle ortaya çıkan ilave vergi yükünün orantısız oluşu dikkate alınabilir[1040]. Bu çerçevede söz gelimi takvim yılı olarak ele alınabilecek bir vergilendirme dönemi içerisinde son aylarda (söz gelimi Aralık ayında) yapılacak bir vergisel değişikliğin veya daha erken bir ayda (örneğin Şubat ayında) olmakla birlikte orantılı kabul edilemeyecek düzeyde yapılan bir vergi yükü artışının ölçülü olduğundan söz edilemeyecektir[1041]. Dolayısıyla mezkûr durumlarda öngörülebilirliğe nazaran baskın bir kamu yararı bulunmadığı kabul edileceğinden haklı beklentileri zedeleyen ve gerçek olmayan mahiyette geçmişe yürüyen mevzu bahis düzenlemenin iptali gerekmektedir. Bu çerçevede denilebilir ki, bahsi geçen hallerde kanun koyucunun zaman bakımından derhal uygulama normu yerine etkiyi devam ettirme normunu tercih etmesi hukuki güvenliğin gerçekleşebilmesi bakımından daha yerinde olacaktır.

3. 2. 1. 2. 1. 3. Geçmişe Yürümenin Öngörülebilir Olması Nedeniyle Vergi Ödevlisinin Hukuka Olan Güveninin Zedelenmediği Durumlar

Geçmişe yürümezlik esasına yürürlüğe giren düzenlemenin geçmişe etkili olacağı olgusunun önceden öngörülebilir olduğu ya da olması gerektiği bazı hallerde istisnalar getirilmektedir. Başka bir deyişle, bazı düzenlemeler her ne kadar geçmişe yürür mahiyette olsalar da muhataplarınca önceden öngörülebilir nitelikte olduklarından hukuki güvenlik ilkesini ihlal etmezler. Alman Anayasa Mahkemesinin kararlarına yansıyan bu hallerden ilkini, muhatapların yeni düzenlemeden önceden haberdar oldukları ya da böyle kabul edildikleri durumlar meydana getirmektedir. Mezkûr esasa getirilen söz konusu istisna bakımından öncelikle muhatapların yeni düzenlemeden hangi andan itibaren haberdar olduklarının ya da böyle kabul edileceklerinin saptanması gerekir. Aksi takdirde, söz konusu istisna noktasında muğlaklığın varlığı kaçınılmaz olacaktır. İlgililer nezdinde düzenlemenin hangi aşamadan itibaren öngörülebilirlik vasfını kazanacağı ile ilgili farklı ihtimaller gündeme gelebilmektedir. Nitekim bunlar ilgili düzenleme taslağının kamuoyunun erişimine sunulduğu, kanun teklifinin yapıldığı, müzakerelerin başladığı yahut kanunun kabul edildiği tarihler olarak ifade edilebilir. Belirtmek gerekir ki, öngörülebilirliğin vukuu bulduğunun kabul edileceği tarih açısından Alman Anayasa Mahkemesi kanunun yasama organında kabul edildiği tarihi esas

---

1040 Çağan, Türk Anayasası, s.181; Karakoç, Anayasaya Uygunluk, s.129; Tekbaş, Anayasaya Uygunluk, s.277.

1041 Özgüven, Geriye Yürümezlik, s.69.

almaktadır[1042]. Bu saptamanın ardından ayrıca her düzenleme örneğinde söz konusu tarihin esas alınmasının kanunların Resmî Gazete'de yayımlanması gereğini işlevsiz hale getirebileceğinden de[1043] söz etmek gerekir. Gerçekten de mezkûr istisnaya ancak sınırlı bazı hallerde başvurmak gerekir. Bu konuda genel kabul gören, söz konusu istisnaya yalnızca yeni düzenleme ile ulaşılmak istenen amacın gerçekleştirilebilmesinin zorunluluk taşıdığı durumlarda başvurulabileceğidir. Söz gelimi, ilgili düzenlemenin öngörülebilir olduğu tarih ile Resmî Gazete'de yayımlandığı tarih (aksi düzenlemede belirtilmedikçe yürürlük tarihi) arasındaki zaman diliminde muhataplar söz konusu düzenlemenin amacını ortadan kaldırmak üzere birtakım girişimlerde bulunmuşlar ya da bulunmaları muhtemelse ve böyle bir durumda düzenlemenin amacını gerçekleştirmesi büyük ölçüde ortadan kalkıyorsa artık bu istisna devreye sokulabilir[1044]. Konuya vergisel düzenlemeler açısından yaklaşıldığında, bahsi geçen durum daha çok vergi kolaylıklarının kaldırılması ya da vergi mevzuatında yer alan teknik hataların ileride geçmişe etkili olacak bir şekilde düzeltilmesi ihtimallerinde ortaya çıkabilmektedir. Söz gelimi *M. A. ve diğerleri/Finlandiya* kararında AİHM, başvurucuların yasama organında yürütülen tartışmaları takip etmeleri ve bunun neticesinde vergi kolaylığı henüz kaldırılmadan (yani tekrar vergiye tabi olma hali vuku bulmadan) önlem almak suretiyle ilgili düzenlemeyi etkisiz hale getirmeleri nedeniyle, geçmişe teması taraf devletin takdir marjı kapsamında görerek başvuruyu açıkça dayanaktan yoksun bulmuştur. Yine *The National & Provincial Building Society ve diğerleri* kararında yeni düzenlemenin parlamentoda tartışmaların yapıldığı tarihe kadar geri çekilmesini başvurucuların o zamanki vergi mevzuatında yer alan teknik hatalardan yararlandıkları gerekçesi ile ölçülü bulmuş ve başvuruyu reddetmiştir.

Geçmişe yürümeyi öngörülebilir kılan diğer durumlar ise, eski düzenlemenin belirsiz olması yahut yeni düzenleme öncesinde mevzuatta sisteme aykırı boşlukların bulunması ile önceki düzenlemenin Anayasaya açıkça aykırılık taşıdığı hallerdir. Bu hallerde Alman Anayasa Mahkemesine göre, hukuka tabi olanların maddi anlamda güven duyabilecekleri bir kanundan söz edilemeyeceğinden geçmişe yürüme olgusu güvenin korunması esası ile çelişmemektedir. Ancak bu istisnaya da temkinli yaklaşmak gerekir. Aksi takdirde, her belirsizlik ya da boşluk muhatapların aleyhine ve geçmişe etkili bir biçimde giderilecek ya da doldurulacak olursa genel manada bir hukuki güvenlikten söz edilemez. Burada da geçmişe temasın ölçülü olması gerektiğini belirtmek lazım gelir. Bu noktada Avrupa İnsan Hakları Komisyonunun (AİHK) *Voggenberger Transport*

1042 AİHM ise bir kararında, ilgili düzenlemenin tasarı halinin yasama organında tartışılıyor olmasını tartışmanın başvurucular nezdinde biliniyor olduğu gerekçesiyle öngörülebilirlik bakımından yeterli görmüştür. Bkz. The National & Provincial Building Society, The Leeds Permanent Building Society and The Yorkshire Building Society/Birleşik Krallık Kararı, AİHM, Başvuru No: 21319/93, 21449/93 ve 21675/93, T: 23.10.1997, para.81-82, https://hudoc.echr.coe.int/, 4 Temmuz 2020; Benzer yaklaşımın söz konusu olduğu bir kabul edilebilirlik kararı için bkz. M. A. ve diğerleri/Finlandiya Kararı, AİHM, Başvuru No: 27793/95, T: 10.6.2003, https://hudoc.echr.coe.int/, 4 Temmuz 2020.

1043 Bu yönde bir eleştiri için bkz. Gümüşkaya, Mülkiyet Hakkı, s.193.

1044 Şirin T., s.624-627.

GmbH/Avusturya kararı[1045] üzerinde durmak gerekir. Kararda vergi muafiyetine ilişkin bir düzenlemede geçen ve vergilendirmeyi doğrudan etkiyen bir kavramın kapsam ve içeriğine yönelik yapılan sonraki tarihli bir düzenlemenin geçmişe yürütülmesi ele alınmaktadır. Gerçekten de 1989 yılında ihdas edilen söz konusu hüküm öncesinde Avusturya mali mevzuatında, yarı römork sayısı motorlu taşıtlarının sayısından fazla olan şirketlere vergi muafiyeti uygulanacağı öngörülmüş, fakat değinilen hükümle muafiyetin kapsam ve içeriği daraltılmış ve her motorlu taşıtla değil, yalnızca şirketin motorlu taşıtlarınca çekilmekte bulunan yarı römorkların muafiyetten yararlanıp yararlanmamada dikkate alınacağı düzenlenmiştir. Mezkûr hükmün ardından ise, başvurucu şirket adına 1986, 1987 ve 1988 yılları için geçmişe dönük yol vergisi tarh ve tebligatı gerçekleştirilmiştir. İç hukukta söz konusu tarhiyat karşısında istediğini elde edemeyen başvurucu, meseleyi Komisyonun önüne taşımıştır. Komisyon ise, somut düzenleme bazında sübjektif hak ile kamu yararı arasında ölçülü bir dengenin kurulması gereğinden hareket etmiş ve amaç ile araç arasında bulunması gereken orantılılık ilişkisinin bozulmamış olduğuna karar vermiştir[1046].

3. 2. 1. 2. 2. Vergi Suç, Kabahat ve Cezalarına İlişkin Düzenlemeler Bakımından Geçmişe Yürümezlik Esası

"Ceza hükümleri" başlığını taşıyan dördüncü kitabı itibariyle özel bir ceza kanunu mahiyetindeki VUK'da vergi suç, kabahat ve cezalarına dair birtakım düzenlemeler getirilmiştir. Bu düzenlemelerin zaman bakımından nasıl uygulanacaklarına dair VUK'da herhangi bir hüküm bulunmadığından genel kanun mahiyetindeki TCK ve KK'nın konuyla ilgili hükümlerinin esas alınması gerekir[1047]. İlgili kanun hükümlerine daha evvel değinildiğinden[1048] ve vergi ceza hukuku yönünden farklı bir durum söz konusu olmadığından bu konu üzerinde ayrıca durulmayacaktır. Burada esas itibariyle lehe olan ceza normunun geçmişe yürümesine dair ilke ile ilgili vergi suç, kabahat ve cezalarını da ilgilendirir surette birkaç noktaya temas edilecektir.

Bilindiği üzere TCK'nın 7. maddesi uyarınca, maddi ceza hukukuna ilişkin yürürlüğe giren bir düzenleme eğer failin lehine ise geçmişe yürütülecektir. Lehe ceza normunun geçmişe yürümesi ilkesinin hukukun genel ilkelerinden biri olduğu[1049] açık olmakla birlikte, normun hangi tarihe kadar

---

1045 Voggenberger Transport GmbH/Avusturya Kararı, AİHK, Başvuru No: 21294/93, T: 12.10.1994, https://hudoc.echr.coe.int/, 4 Temmuz 2020.

1046 Şirin T., s.627-629.

1047 Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Şenyüz, Vergi Ceza, s.42-46; Karakoç, Ceza, s.91-95; Nusret Bulut ve Recep Kaplan, "Vergi Kabahatlerine İlişkin Cezalar (İdari Vergi Cezaları) Açısından Zaman Bakımından Uygulama Kuralları", **Vergi Dünyası**, (371), 2012, s.94-100.

1048 Bkz. yukarıda 1.4.2.2.1.2.

1049 "…Ceza hukukunun bu ilkesi çağdaş hukukun temel ilkelerinden biri olduğu gibi adaletli bir hukuk düzeninin de gereğidir." Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 2000/21, K: 2000/16, T: 6.7.2000, R.G. tarih ve sayısı: 29.11.2000-24245.

geçmişe yürütülmesi gerektiği hususu öğretide tartışmalıdır[1050]. Bu konuda esas itibariyle üç ihtimal gündeme gelebilmektedir. Bunlardan ilki fail hakkında hükmün verildiği tarih, ikincisi verilen hükmün kesinleştiği tarih ve üçüncüsü ise infazın tamamlandığı tarihtir. Tartışmalar daha çok ikinci ve üçüncü ihtimaller nezdinde yoğunlaşmaktadır. TCK'nın (ve aynı zamanda mülga TCK'nın[1051]) bahsi geçen konuya dair yaklaşımına bakıldığında, infazın tamamlandığı tarihin esas alındığı görülmektedir[1052]. Her ne kadar lehe normun geçmişe yürütülmesi çeşitli gerekçelerle[1053] savunulsa da üçüncü ihtimalin benimsenmesi, kesinleşen mahkûmiyet kararlarının aksine hareket edilmesine yol açtığı için kesin hüküm etkisine saygı ilkesini zedeler bir mahiyettedir. Bu sebeple TCK'daki mezkûr düzenleme öğretide eleştirilere tabi tutulmaktadır[1054]. Ancak halihazırda yürürlükte bulunduğundan infazın tamamlandığı tarihe kadar failin lehine olan norm geçmişe yürütülecektir. Bu noktada üzerinde durulması gereken bir diğer husus, bizzat kanun koyucunun TCK'da benimsemiş olduğu *infazın tamamlandığı tarih* kriterine belli bir ceza normu bazında istisna getirip getiremeyeceğidir. Nitekim vergi suçlarına dair bir normun zaman bakımından uygulanması ile ilgili böyle bir düzenleme yürürlüğe girmiş ve Anayasa Mahkemesinin önüne gelmiştir. 4369 sayılı Kanun ile VUK'a geçici 21. madde olarak eklenen ilgili hüküm şu şekildedir:

> "Bu Kanunun yürürlüğe girmesinden önce işlenmiş fiiller hakkında kesilecek cezalarda, bu fiillerin işlendiği tarihte 213 sayılı Vergi Usul Kanununun yürürlükte bulunan vergi cezalarına ait hükümleri; hükmolunacak cezalar hakkında ise, bu fiillerin işlendiği tarihte yürürlükte bulunan hükümler ile bu Kanun hükümlerinden lehe olanı uygulanır. Şu kadar ki, bu Kanunun yürürlüğe girmesinden önce kesinleşmiş mahkûmiyet kararları hakkında bu Kanun hükümleri uygulanmaz."

Yüksek Mahkeme mülga TCK'nın 2. maddesine atıfla kararını şu cümlelerle inşa etmiştir:

> "…Bu kuralın yalnız görülmekte olan davaları değil, infazı gereken mahkûmiyet kararlarını da kapsadığında duraksamaya yer yoktur. Ceza hukukunun bu ilkesi çağdaş hukukun temel ilkelerinden biri olduğu gibi adaletli bir hukuk düzeninin de gereğidir. Aynı hukuksal durumda

---

1050 Bu konuda bkz. Sulhi Dönmezer ve Sahir Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku (Genel Kısım) Cilt: I**, Yeniden Gözden Geçirilmiş Sekizinci Bası, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1983, s.227-229.

1051 765 sayılı (mülga) TCK'nın konu ile ilgili 2. maddesinin 2. fıkrasında "bir cürüm veya kabahatin işlendiği zamanın kanunu ile sonradan neşir olunan kanunun hükümleri birbirinden farklı ise failin lehinde olan kanun tatbik ve infaz olunur." denmek suretiyle failin lehine olan ceza normunun geçmişe yürütüleceği ilkesi düzenlenmiş bulunmaktadır. Dolayısıyla mülga TCK'da infazın tamamlanmasına kadarki süreç için geçmişe yürümeye cevaz verilmiştir.

1052 İtalyan Ceza Kanunu'nda mezkûr zaman sınırı hükmün kesinleştiği tarih olarak tayin edilmiştir. Bkz. Soyaslan, s.109; Benzer yönde bir uygulamanın Alman ceza hukukunda da söz konusu olduğuna dair bkz. Kayıhan İçel, **Ceza Hukuku (Genel Hükümler)**, Yenilenmiş Bası, İstanbul: Beta Yayınları, 2016, s.114.

1053 Dönmezer ve Erman, s.224-225; M. Emin Artuk vd., s.140; Soyaslan, s.109; Nur Centel vd., **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, 9. Bası, İstanbul: Beta Yayınları, 2016, s.99.

1054 Bkz. Faruk Erem, **Türk Ceza Hukuku (Genel Hükümler) Cilt: I**, Dördüncü Bası, İstanbul: Güzel İstanbul Matbaası, 1958, s.57-59; S. Ateş Oktar, "Aleyhe Olan Ceza Kuralının Geriye Yürümezliği İlkesi ve Anayasa Mahkemesinin Vergi Usul Kanunu ile İlgili İki İptal Kararı Üzerine Düşünceler - II", **Yaklaşım**, (103), 2001, https://yaklasim.com/, 4 Temmuz 2020; İkinci ihtimalin benimsenmesinin hukuki güvenliğin temini yönünden daha yerinde olacağını düşünmekteyiz.

> olan kişilerin, aynı tarihte sahte fatura kullanmak suretiyle kaçakçılık suçu işlemeleri halinde, haklarında açılacak kamu davalarının kimi nedenlerle farklı tarihlerde sonuçlanarak kesinleşmesi durumunda "fail lehine olan kanun tatbik ve infaz olunur" ilkesi, itiraz konusu kural kapsamına girenler için uygulanamayacağından bunların farklı cezalandırılmaları sonucu doğacaktır. Eşitlik ilkesine aykırılığı açık olan bu uygulamanın hukuksal eşitliği esas alan hukuk devleti ilkesiyle de bağdaştığı ileri sürülemez."

Ardından da düzenlemenin Anayasa'nın 2. ve 10. maddelerine aykırı olduğunu belirterek iptal kararı vermiştir. Konuya hukuki güvenlik ilkesi yönünden yaklaşıldığında esas itibariyle güvenin korunması ile kesin hüküm etkisine saygı esaslarının karşı karşıya geldiği görülmektedir. Zira fiili işlediği sırada gelecekte lehe bir hükmün yürürlüğe girmesi halinde bunun infazın tamamlanmasına kadarki süreç için geçmişe yürütüleceğine güvenen bir kimsenin alıntılanan düzenleme ile güveni boşa çıkarılmış olmaktadır. Fakat ilgili hükümle de kesin hüküm etkisine saygı ilkesine uygun hareket edilmiş bulunmaktadır. Yüksek Mahkeme ise konuyu eşitlik ilkesi bazında ele alsa da netice itibariyle ilgili düzenleme özelinde güvenin korunmasından yana tavır takınmıştır.

3. 2. 2. Hukuk Uygulaması Aşaması

Vergi hukukunun ona tabi olanlar nazarında öngörülebilirlik vasfını taşıyabilmesi için vergisel düzenlemelerin sık sık değişime uğramamaları ve geçmişe yürümemelerinin yanı sıra sözü edilen kuralların vergi idaresi ve yargısı organları tarafından tatbikleri esnasında da öngörülebilirliğinin temini gerekir. Söz gelimi, bahsi geçen nitelikteki bir vergisel düzenlemenin belli bir somut olay özelinde ne şekilde uygulanacağına yönelik vergi idaresi kanalından yapılan bir izahata rağmen sanki hiç bu izahat verilmemiş gibi aksi yönde işlemler tesis edilmesi ihtimalinde hukuki öngörülebilirliğin mevcudiyetinden söz edilebilir mi? Verilecek yanıt hiç şüphesizdir ki olumsuz olacaktır. Benzer bir durum esas itibariyle yargısal aşama bakımından da söz konusudur. Mesela vergisel bir düzenlemenin vergi yargısı organlarınca birbirleriyle çelişecek surette yorumlanması ve mezkûr farklılığın artık içtihat havuzunda yeknesaklaşmış bir nitelik kazanması halinde de öngörülemezlik olgusu ortaya çıkacaktır.

Bu çerçevede bundan sonraki alt başlıklar kapsamında vergi hukuku uygulamasında hukuki öngörülebilirliğin tesisi için hukuk uygulayıcısı makamlarca riayet edilmesi gereken hususlara değinilecektir.

3. 2. 2. 1. Vergi İdaresi Uygulamasının Öngörülebilirliği

İdari uygulamanın istikrarlı ve öngörülebilir bir yapıda olabilmesi için iki temel gereklilikten söz etmek mümkündür. Bunlardan ilki, bireysel idari işlemlerin idarece sona erdirilmesinde hukuki öngörülebilirliğin sağlanması için bazı esaslara uygun hareket edilmesi, ikincisi ise idari uygulama sürecinde idare edilenler nezdinde bizzat idare tarafından meydana getirilen haklı beklentilerin

zedelenmemesidir. Bahsi geçen gerekliliklere vergi hukuku perspektifinden yaklaşıldığında, bunlarla bağlantılı çeşitli müessese ve kuralların vergi usulünü düzenleyen ve özel bir idari usul kodu olan VUK içerisine serpiştirilmiş vaziyette olduğu görülmektedir. Bundan sonraki başlıklarda sırası ile mezkûr müessese ve kurallar irdelenecektir.

3. 2. 2. 1. 1. Yükümlü Lehine Vuku Bulmuş Vergi Hatalarının Düzeltilebilmesinde Zamansal Sınır

İdari işlemlerin idare tarafından sona erdirilmesiyle ilgili daha önce geri alma, ilga, değiştirme ve düzeltme şeklinde birtakım işlemler vasıtasıyla kazanılmış hak ve müesses durumlara dokunulup dokunulamayacağı, dokunulabilecekse bunların hangi esaslar dahilinde gerçekleştirilebileceği konuları üzerinde durulmuştu[1055]. Değinilen hususlar esas itibariyle vergi hukuku alanında tesis edilen idari işlemler bakımından da geçerlidir[1056]. Ancak vergi hatası olarak nitelendirilen[1057] birtakım işlem sakatlıklarının varlığı halinde, bunların nasıl ve hangi süreler içerisinde düzeltilebileceği VUK'da 116 ila 126. maddeleri arasında açıkça düzenlenmiştir. Belirtmek gerekir ki, değinilen suretteki vergi hatalarının varlığı, vergilendirme işlemini sebep ya da konu unsuru yönünden hukuka aykırı (sakat) hale getirir[1058]. Bahsi geçen mahiyetteki bir vergi hatasının varlığı durumunda, bunun yükümlü ya da idarenin lehine yahut aleyhine olup olmadığına bakılmaksızın, idarece re'sen veya yükümlünün başvurusu üzerine düzeltilmesi gerekir (VUK md. 119-120). Peki söz konusu işlem yukarıda sözü edilen sona erdirme işlemlerden hangisine tekabül etmektedir? Mezkûr işlem ile vergi hatasını içeren vergilendirme işlemi yapıldığı andan itibaren hüküm ve sonuçları itibariyle ortadan kaldırılmakta ve onun yerine hatasız vergilendirme işlemi ihdas edilmektedir. Dolayısıyla hata düzeltme işlemi geçmişe etkili olacak surette yanlış işlemin yerine doğrusunun konulmasını ifade ettiğinden[1059], sözü edilen ayrımda yer alan işlemlerden *düzeltme*ye karşılık gelmektedir[1060].

1055 Bkz. yukarıda 1.4.2.2.2.1.1.

1056 Öncel vd., s.5; Karakoç, Vergi Hukuku, s.58.

1057 Vergi hatası kavramı VUK'un 116. maddesinde tanımlanmıştır. Bu tanıma göre vergi hatası, vergiye dair hesaplarda ya da vergilendirmede yapılan hatalar nedeniyle haksız yere fazla veya eksik vergi alınmasıdır. Vergi hatası kapsamında değerlendirilebilecek işlem yanlışlıkları mezkûr tanıma paralel olarak hesap ve vergilendirme hataları olmak üzere iki üst başlık altında toplanmış ve 117. maddede hesap hatası türlerine (söz gelimi vergi miktarında ortaya çıkan hatalar) ve bunlara ilişkin tanımlara, 118. maddede ise vergilendirme hatası türlerine (söz gelimi mükellefiyette hata) ve bunlara dair tanımlara yer verilmiştir.

1058 Öncel vd., s.182; Neslihan Karataş Durmuş, **Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma ve Alternatif Çözüm Yolları**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2018, s.64.

1059 Duran, İdare Hukuku, s.421.

1060 Tahir Erdem, "Hatalı Beyanın Sonuçları", **Vergi Sorunları Dergisi**, (196), 2005, http://www.vergisorunlari.com.tr/, 10 Nisan 2021; Mine Biniş, **Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları**, Ankara: Adalet Yayınevi, 2012, s.147; Mevzu bahis işlem, bünyesinde geri almanın hüküm ve sonuçlarını barındırdığından, geri alma olarak da nitelendirilmektedir. Bu yönde bkz. Öncel vd., s.180.

Hukuki öngörülebilirlik açısından burada önem taşıyan husus vergi hatalarının hangi süre zarfında düzeltilebileceğidir. Nasıl ki müesses durum doğuran idari işlemler ancak belli bir zaman kesiti içerisinde geri alınabiliyorlarsa, benzer şekilde *"vergide istikrar ilkesinin"*[1061] (dolayısıyla hukuki öngörülebilirliğin) bir gereği olarak hata düzeltme işlemine de zamansal açıdan bir sınır getirilmesi gerekir. Bu sınırla alakalı olarak VUK'un 126. maddesinde, müesses durumlara ilişkin genel kanı olan dava açma süresinden farklı olarak, vergi aslı ve fer'ileri yönünden 114. maddede düzenlenen tarh zamanaşımı süresinin esas alınacağı[1062] hükme bağlanmıştır[1063]. Bu süre (vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılını takip eden yılın başından itibaren beş yıl) geçtikten sonra ortaya çıkartılan hatalar artık kimin lehine ya da aleyhine olduğuna bakılmaksızın giderilemeyecektir[1064]. Böylece kanuna uygun vergi alınması gereği (kanunilik ilkesi[1065]) ile yükümlünün süresiz şekilde ilave vergi yükü tehdidi altında kalmaması gereği (hukuki öngörülebilirlik ilkesi) arasındaki gerilimde denge sağlanmaya çalışılmıştır. Sürenin uzunluğunun hukuki öngörülebilirlik yönünden yerindeliği tartışılabilir. Fakat mezkûr düzeltme olgusundan yükümlünün de aynı zaman zarfında yararlanabilecek olması dikkate alındığında, sözü edilen ilkeler arasında sağlanması gereken dengenin mevcut düzenleme bağlamında zedelendiğinden söz edilemeyecektir[1066].

3. 2. 2. 1. 2. Vergilendirme Sürecinde Yükümlüler Nezdinde Yaratılan Haklı Beklentilerin Korunması

İdari uygulama sürecinde idare tarafından verilen taahhüt ya da yerleşmiş idari uygulamalar dolayısıyla idare edilenler nezdinde birtakım beklentilerin ortaya çıkabileceği ve söz konusu

---

1061 Öncel vd., s.189.

1062 VUK'un 375. maddesinde, vergi cezalarında yapılan hataların vergi hataları için benimsenen usul ve esaslar doğrultusunda giderileceği hüküm altına alınmıştır. Vergi cezaları açısından (ceza kesme) zamanaşımı süreleri iki ve beş yıl olarak VUK'un 374. maddesinde tayin edilmiştir. Vergi cezalarına yönelik hataların düzeltilmesi bakımından mevzu bahis sürelerin esas alınması gerekir. Bkz. Karakoç, Vergi Hukuku, s.448.

1063 126. maddede sayılan ihtimallerin ortaya çıkması halinde düzeltme yapılabilecek (beş yıllık) süreye bir yıla kadar süre ilavesi yapılabileceği hükme bağlanmıştır. Bunlar; tarh ve tebliğ işlemlerinin zamanaşımı süresinin son yılı içerisinde yapıldığı, ilan yoluyla tebliğ edilen verginin dava açılmaksızın tahakkuk ettiği ve ihbarname ile ödeme emrinin ilan yoluyla tebliğ edildiği hallerdir. Böyle durumlarda düzeltme zamanaşımı süresi sırası ile hatanın yapıldığı, ödeme emrinin tebliğ edildiği ve haczin yapıldığı tarihten başlayarak bir yıldan daha az olamaz.

1064 Her kadar *düzeltme zamanaşımı* olarak adlandırılsa da mevzu bahis süre hak düşürücü bir niteliktedir. Zira sürenin dolmasının ardından ortaya çıkarılan hataların düzeltilebilmesine olanak bulunmamaktadır. Hatalı işlem sonucu lehine bir durum ortaya çıkmış olan yükümlü veyahut idare açısından adeta kazanılmış bir hakkın varlığından söz edilir. Bkz. Öncel vd., s.189.

1065 Hata düzeltme müessesinin vergilendirme işlemlerinde vergi hatası olarak nitelenen belli sakatlıkların ortadan kaldırılmasını sağlaması suretiyle verginin kanuniliği ilkesinin bireysel idari işlemler nezdinde hayata geçirilmesine katkı sağladığı yönünde bkz. Öncel vd., s.180.

1066 Ayrıca kanun koyucunun tarh zamanaşımı, defter, kayıt ve belgeleri saklama ve ibraz mecburiyeti (VUK md. 253), vergi incelemesi yapılabilmesinin mümkün olduğu süre zarfı (VUK md. 138) ile düzeltme işleminin yapılabileceği zaman kesiti arasında paralellik kurduğunu da ifade etmek gerekir.

beklentilerin belli koşullar çerçevesinde korunması gerektiğinden söz edilmişti. Konuya vergi uygulamaları perspektifinden yaklaşıldığında, öncelikle idare edilenlere yönelik vergi idaresince verilen taahhütler üzerinde durmak gerekir. Bu noktada, verilen taahhüdün idare nezdinde ortaya çıkardığı bağlayıcılık vasfını dikkate alarak özelgeler ile uzlaşma müessesesini ayrı başlıklar altında ele almakta yarar vardır. Bunların akabinde ise son olarak, vergi idaresinin idari teamül seviyesine erişmiş uygulamalarının yükümlüler nezdinde yarattığı beklentiler üzerinde durulacaktır.

3. 2. 2. 1. 2. 1. Yükümlüye Özel İdari Yorumdan Doğan Güvenin Korunması: Özelge Müessesesi

Vergi yükümlüleri belli somut olaylar özelinde vergi kanunları uyarınca nasıl hareket etmeleri gerektiğine dair birtakım tereddütler içerisinde bulunabilirler. Söz gelimi, gerçekleştirdikleri belli türdeki iktisadi faaliyetlerin vergiye tabi olup olmadığı ya da tabi olmaları halinde hangi koşullar içerisinde vergilendirilecekleri hususlarında -profesyonel yardım alsalar dahi- tam manasıyla emin olamayabilirler. Özellikle ileride vergi incelemesi ve akabinde yapılabilecek tarh ve/veya ceza kesme işlemleri ile karşılaşma ihtimalleri göz önünde bulundurulduğunda, kanuni düzenlemelerin idare tarafından ne şekilde yorumlandığını peşinen öğrenmek isterler. Bu hususu dikkate alan kanun koyucu Anayasa'nın 74. maddesinde düzenlenen genel bilgi edinme hakkının vergi hukukundaki izdüşümünü meydana getiren izahat talep hakkını[1067] kanuni düzenlemeye bağlamıştır (VUK md. 413). Mezkûr düzenlemenin ilk fıkrası uyarınca, vergi yükümlüleri vergi durum ve uygulamalarıyla alakalı açık olmayan ve tereddüt duydukları hususlar hakkında Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde oluşturulacak bir komisyondan[1068] yazı ile izahat (idari görüş[1069]) isteyebilirler[1070]. İlgili komisyon izahat istenen konuyu doğrudan talepte bulunan kimseye yönelik vereceği özelge (eski deyişle mukteza) vasıtasıyla cevaplandırabileceği gibi, aynı durumda olan diğer yükümlüler açısından da uygulamaya açıklık getirmek ve yön vermek maksadıyla sirküler yayımlama yolunu da tercih edebilir (VUK md. 413/2)[1071]. Bahsi geçen düzenlemenin 5. fıkrasında ise, sirkülerler ile vergi

---

1067 Yaltı, Vergisel İzahat, s.320-321; Aykın, Özelge, s.149.

1068 Komisyon, VUK'un 413. maddesinin 3. fıkrası uyarınca, Gelir İdaresi Başkanı ya da onun tevkil edeceği bir başkan yardımcısı başkanlığında en az üç daire başkanından müteşekkil olacaktır.

1069 Şenyüz vd., Vergi Hukuku, s.47; Yaltı, Vergisel İzahat, s.316.

1070 413. maddenin son fıkrasında, hükmün uygulanmasına dair usul ve esasların Bakanlıkça çıkartılacak bir yönetmelikle belirleneceği ifade edilmiştir. Bu konuda 28.8.2010 tarih ve 27686 sayılı Resmî Gazete'de Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik yayımlanmıştır. Yönetmeliğin özelge talep edebileceklerin tayin edildiği 9. maddesinin ilk fıkrasında yükümlülerin yanı sıra vergi sorumluları, bunların mirasçıları, yetki belgesine sahip kanuni temsilciler ile iradi temsilcileri de sayılmaktadır.

1071 Yönetmeliğin 10. maddesi uyarınca, özelge talebi yükümlünün bahsi geçen hükümde ortaya konulduğu şekilde irtibatlı bulunduğu vergi dairesi başkanlığına ya da vergi dairesi başkanlığı bulunmayan illerde defterdarlıklara yapılacaktır. 11. madde çerçevesinde eğer somut özelge talebi konusu, kapsamı ve ilgili

mahremiyetine uyulmak kaydıyla özelgelerin internet ortamında yayımlanacağı öngörülmüştür[1072] [1073].

Öncelikli olarak belirtmek gerekir ki, özelge müessesi bizzat varlığı dolayısıyla yükümlüler nezdinde vergi mevzuatının hukuki belirlilik ilkesine uyumuna katkı sağlamaktadır[1074]. Nitekim vergi mevzuatı genişliği ve sıkça meydana gelen değişikliklerle teknik, detaylı, karmaşık ve dinamik

---

olduğu mevzuat uyarınca yeni/ilk kez yapılan bir başvuru olma mahiyetini taşıyorsa, taleple ilgili olarak vergi dairesi başkanlığı ya da defterdarlık kendi görüşünü yansıttığı bir özelge taslağı hazırlayarak bunu Gelir İdaresi Başkanlığına gönderecektir. Verilecek özelge noktasında nihai sözü söyleyecek olan komisyon, 6. madde uyarınca, söz konusu taslağı değiştirerek veya aynen onaylayacaktır. 413. maddenin 4. fıkrasına göre, eğer yükümlünün yapmış olduğu izahat talebi komisyonun daha önce vermiş olduğu bir özelge ya da sirküler ile konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat itibariyle paralellik taşıyorsa mezkûr özelge veya sirkülere uygun olmak kaydıyla Gelir İdaresi Başkanlığının taşra teşkilatınca da (özelge talebinde bulunulan vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık) özelge verilebilecektir.

1072 Yönetmeliğin 12. maddesinde, özelge tayin edilmesine ilişkin sürecin yürütülmesi (ayrıca verilmiş özelgelerden oluşacak bir emsal özelge havuzu meydana getirilmesi) bakımından Gelir İdaresi Başkanlığınca Özelge Otomasyon Sistemi kurulacağı hüküm altına alınmıştır.

1073 6009 sayılı Kanunla izahat müessesine dair önemli yenilikler getirilmiştir. Mezkûr Kanunla 413. madde nezdinde yapılan ve 1.8.2010 tarihinde yürürlüğe giren değişikliklerden birisi, özelge vermeye yetkili makamın tayinine yöneliktir. Gerçekten de değişiklik öncesinde özelge talepleri yükümlünün irtibatlı bulunduğu vergi dairesi başkanlığına (ya da vergi dairesi başkanlığı bulunmayan illerde defterdarlıklara) veyahut da doğrudan Gelir İdaresi Başkanlığına yapılabilmekteydi. Bu durum, verilmiş özelgelerin tek bir dijital ortamda saklanmadığı hususu da dikkate alındığında, uygulamada merkez ile taşra arasında ya da taşranın kendi içerisinde birbiriyle çelişen çok sayıda özelgenin ortaya çıkmasına sebebiyet vermiştir. Bkz. Nazmi Karyağdı, "Yeni Özelge Sistemi", **Vergi Dünyası**, (343), 2010, s.23; Nitekim değişiklik öncesi döneme ilişkin "…uygulamada…vergi dairesi başkanlıklarının verdiği pek çok mukteza daha sonra Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından düzeltilmekte ve verilmiş muktezaya uygun davranan mükelleften bu defa düzeltilmiş muktezaya uygun davranılması beklenilmektedir. Veya inceleme elemanları muktezaya itibar etmemektedir." şeklindeki tespit, sözü edilen sorunu açıkça ortaya koymaktadır. Bkz. A. Bumin Doğrusöz, "Muktezanın Yeniden Düzenlenmesi Gereği", **Yaklaşım**, (204), 2009, (Mukteza), https://www.yaklasim.com/, 25 Nisan 2021; Ancak yeni özelge düzeniyle birlikte artık yetki konusunda merkezi bir yapılanmaya gidilmiştir. Bkz. Yaltı, Vergisel İzahat, s.314; Özelgelerin bu şekilde tek bir merkezden üretiliyor olmasının yanı sıra 6009 sayılı Kanunla getirilen bir diğer yenilik ise, artık özelgelerin tamamının internet ortamında yayımlanarak kamuoyunun denetimine açılacağının öngörülmesidir. Böylece getirilen düzenlemelerle birlikte 6009 sayılı Kanun öncesindeki sisteme yönelik eleştiri konusu yapılan *farklı makamların aynı konuda birbirleriyle çatışan özelgeler verebilmesi* olgusunun önüne geçilebilmesi ve uygulama birliğinin sağlanabilmesi bakımından oldukça önemli adımlar olmaktadır. Bkz. İdris Şenyurt, "Özelge ve Sirkülerin Hukuki Durumu, Yeni Özelge Sistemi ve 6009 Sayılı Kanun'la Mükelleflerin İzahat Talebine İlişkin Esaslarda ve Sonuçlarında Yapılan Değişiklikler", **Vergi Dünyası**, (349), 2010, s.52; İhsan Kağan Bayraktar, "Özelgede Yeni Sistemin Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası**, (350), 2010, s.95-97.

1074 Winnie Chan, "Binding Rulings", **Fiscal Studies**, 18(2), 1997, s.190, 192; Carlo Romano, **Advance Tax Rulings and Principles of Law-Towards a European Tax Rulings System?**, IBFD Publications, Amsterdam, 2002, s.xi, 423-431 Aktaran: Leyla Ateş, "Vergi İdaresinde Demokrasinin Vazgeçilmez Aracı Olarak Mukteza", Ertuğrul Akçaoğlu ve İnci Solak Akman (Ed.), **Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan Cilt: I**, Ankara: Ankara Üniversitesi Yayınları No: 243, 2009, s.624; Doğan Gökbel, "Vergi Mükelleflerine Daha Fazla Belirlilik İçin Özelge Uygulaması", **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBFD**, 3(2), 2008, (Özelge), s.171-185; Erhan Gümüş, "Son Düzenlemeler Çerçevesinde Vergi İncelemelerinde Özelgelerin Önemi", **Mali Çözüm**, (117), 2013, s.18; Benjamin Alarie vd., "Advance Tax Rulings in Perspective: A Theoretical and Comparative Analysis", **New Zeland Journal of Taxation Law and Policy**, 20, 2014, s.383.

bir yapıya sahiptir[1075]. Böyle olunca yükümlüler kendilerince berrak olmayan ve tereddüt ettikleri vergisel durumları ile ileride karşı karşıya kalabilecekleri vergi uygulamalarıyla alakalı bizzat idare tarafından danışmanlık hizmetine diğer bir deyişle olaya mahsus izahati içeren idari yardıma kavuşmaktadırlar[1076] [1077]. Vergi mevzuatı ve uygulamasının bilinebilirliğine sözü edilen surette katkı sağlayan özelge müessesesinin hukuki öngörülebilirlik bakımından da önemli neticeleri bünyesinde barındırdığını belirtmek gerekir. Nitekim kendisine verilen özelgeye uyarak hareket eden bir yükümlü nezdinde doğan güvenin korunması gerekir. Zira burada yükümlünün vergiye dair davranışları idari görüş doğrultusunda şekillendiğinden, ortada vergi mevzuatına aykırılık manasında yanlış/hatalı izahat hali söz konusu ise yükümlüyü yanıltan bizzat vergi idaresi olmaktadır. Böyle bir durumda yükümlünün cezalı tarhiyata muhatap kılınması hukuki öngörülebilirlik ilkesinin altında yer alan haklı beklentilerin korunması gereğini zedeleyeceği gibi dürüstlük kuralına da[1078] aykırılık taşıyacaktır. Bunun önüne geçilebilmesi için *"Yanılma ve görüş değişikliği"* başlığını taşıyan VUK'un 369. maddesinin ilk fıkrasında, yetkili makamlarca yanlış izahatta bulunulması halinde

---

1075 Zeynep Arıkan, "Vergi Hukukunun Kaynaklarından Mukteza ve Sonuçları", **DEÜİİBFD**, 13(2), 1998, s.131; Tahir Erdem, "Vergi Hukukunda Yanılma", **Vergi Sorunları Dergisi**, (265), 2010, (Yanılma), http://www.vergisorunlari.com.tr/, 14 Nisan 2021.

1076 Selahattin Tuncer, "6009 Sayılı Yasa ile Özelge (Mukteza)'de Yapılan Yeni Düzenlemeler", **Yaklaşım**, (213), 2010, https://www.yaklasim.com/, 14 Nisan 2021.

1077 Belirtmek gerekir ki tek yanlı, sübjektif ve bireysel idari işlem niteliğindeki özelgeler yükümlü ve yargı organları açısından bağlayıcı değillerdir. Ayrıca bu işlemler iptal davasına konu edilemezler. Çünkü icrai nitelikteki (kesin ve yürütülmesi zorunlu) idari işlem vasfını taşımazlar. Bkz. Öncel vd., s.18-19; Şenyüz vd., Vergi Hukuku, s.48; Şükrü Kızılot ve Zuhal Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Güncellenmiş 18. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2010, s.319-320; Serkan Ağar, "Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem – I", **TBBD**, (67), 2006, s.295; Zira bir işlemin icrai nitelikte olabilmesi için başka bir işleme gerek olmaksızın doğrudan doğruya hukuki etki ve sonuçlarını ilgililer üzerinde doğurabiliyor olması gerekir. Ancak özelgelerin ceza kesilmeme ve faiz hesaplanmama gibi etki ve sonuçları bulunsa da bunların doğabilmesi için yükümlünün bu özelgeye uygun hareket etmesi ve özelgedeki idari görüşün tatbikinin cezalı tarhiyat yapılmasını gerektirecek türden bir yanlış izahat olması gerekir. Bkz. Ateş, s.632-635; "…Maliye Bakanlığının 213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Mükelleflerin İzahat Talebinde Bulunabilecekleri" başlıklı 413 üncü maddesi uyarınca kendisinden sorulan husus hakkında yapmış olduğu açıklamalardan ibaret bulunan dava konusu cevabi yazının, istişari nitelikte olması ve bu nedenle yürütülmesinin zorunlu bulunmaması sebebiyle, idari yargı yerlerinde açılacak davaya konu edilmesine olanak yoktur." Bkz. Danıştay 7. Dairesi, E: 1997/2452, K: 1998/3120, T: 30.9.1998, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 30 Nisan 2021.

1078 Yaltı, Vergisel İzahat, s.330; Yılmaz, Güvenin Korunması, s.57-70; Gerçekten de vergi ilişkisine taraf olanlar birbirlerinin haklı beklentilerine saygı duymalıdırlar. Eğer taraflardan biri diğerinde belli yönde tutum sergileme noktasında güven doğurucu adımlar atmışsa, dürüstlük kuralının gereği olarak, önceki davranışı ile çelişkili davranmamalıdır. Bu sebeple vergi idaresi verdiği sözde durmalıdır. Bkz. Funda Başaran, "Keyfilik Yaratıcısı mı Yoksa Hukuki Barış Sağlayıcı mı? Sorgudaki Kurum: "Uzlaşma" Gerekçelendirilmesi ve Hukuki Analizi (I)", **Mükellefin Dergisi**, (90), 2000, s.35.

mezkûr açıklamaya uygun davranan yükümlüler hakkında ceza kesilmeyeceği[1079] ve gecikme faizi[1080] hesaplanmayacağı hüküm altına alınmıştır[1081] [1082].

Acaba bu düzenleme hukuki öngörülebilirlik ilkesini ideal düzeyde gerçekleştirmek açısından yeterli midir? Zira bahsi geçen düzenlemenin mefhum-u muhalifinden hareketle, yanlış izahat hallerinde yükümlü adına vergi dairesince re'sen ya da ikmalen vergi tarhiyatına girişilerek vergi aslının istenilebileceği yorumu yapılabilecektir. Bu yorum çerçevesinde yapılan uygulamalarda vergi aslı güvenin korunması şemsiyesi altında değerlendirilmemekte ve bu durum öğretide eleştirilmektedir. Bu bağlamda idarenin vermiş olduğu yanlış bilginin külfetine yükümlü değil de bizzat idarenin kendisi katlanmalıdır eleştirisi yapılmaktadır[1083]. Ancak belirtmek gerekir ki, mezkûr meseleyle ilgili değerlendirme yapılırken verginin kanuna uygun bir biçimde tahsil edilmesi gereği bağlamında vergilerin kanuniliği[1084] ile haklı beklentilerin korunması bağlamında hukuki öngörülebilirlik ilkelerinin karşı karşıya geldiği göz önüne alınmalıdır. Zira kanun koyucunun sözü edilen ilkeler arasında VUK'un 369. maddesinin ilk fıkrası çerçevesinde kurmuş olduğu denge makuldür. Gerçekten de yanlış izahat dolayısıyla vergi aslının istenemeyecek olmasının kabulü

1079 369. maddenin ilk fıkrasında düzenlenen yanılma hali, TCK'nın 30. maddesinin 4. fıkrasında *işlenen fiilin haksızlık oluşturduğu hususunda kaçınılmaz hataya düşülmesi* olarak ifade edilen hukuki hata müessesinin vergi hukukundaki yansımasını ifade etmektedir. Bu nedenle idarece yanıltılan yükümlünün kusurluluğundan dolayısıyla ceza sorumluluğundan söz edilemez. Bkz. Yaltı, Vergisel İzahat, s.328-329; Erdem, Yanılma, http://www.vergisorunlari.com.tr/, 14 Nisan 2021.

1080 Vergilerin zamanında tahakkuk etmemesi (geç tahakkuk) nedeniyle alınan ve ek mali yükümlülük ya da asıl borca bağlı fer'i borç olarak ifade edebileceğimiz gecikme faizi hukuki mahiyeti itibariyle ceza olmayıp tazminat niteliğindedir. Bkz. Elif Sonsuzoğlu, **Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz ve Zam**, 2. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2013, s.101-106; Yanılma ve görüş değişikliği hallerinde gecikme faizi hesaplanmayacak oluşu, 6009 sayılı Kanunla getirilen ve mükellef hukuku bakımından oldukça olumlu ve önemli bir gelişmedir. Bkz. Erdem, Yanılma, http://www.vergisorunlari.com.tr/, 14 Nisan 2021.

1081 Yönetmeliğin 10. maddesinin 3. fıkrasında, özelge taleplerinin Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitesinde yayımlanan özelge talep formu aracılığı ile yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Matbu nitelikteki bu talep formunun içeriğinde de ifade edildiği üzere, eğer yükümlünün özelge talebinde idareye bildirdiği olay dizisi/örgüsü gerçek mahiyeti yansıtmıyorsa veyahut da talep formu ve eklerinde yer verilen bilgilerin gerçeği yansıtmadığına yönelik tespitler bulunmakta ise, yükümlüye verilen özelge geçersiz olacaktır. Dolayısıyla bu özelge bazında yükümlünün 369. maddenin ilk fıkrası ile sağlanan hukuki korumadan istifade edebilmesinden söz edilemez. Gerçekten de sözü edilen hallerde yükümlünün hukuken korunmaya değer bir beklentisi mevcut bulunmamaktadır. Bkz. Yaltı, Vergisel İzahat, s.330.

1082 369. maddede yanılma halinin yanı sıra aralarında sirkülerin de bulunduğu düzenleyici işlemlerde yapılan değişikliklerin hukuki sonuçlarına da yer verilmiştir. Mezkûr hükmün 2. fıkrasında açıkça ifade edildiği üzere, genel düzenleyici işlemler bazında yapılan değişiklikler yayımlandıkları tarihten itibaren geçerlidir ve geçmişe yürütülemezler. Dolayısıyla önceki tarihli düzenleyici işlemlerde benimsenen idari görüş ve kanaatlerin yanlış olduğu düşünülse dahi, o düzenleyici işlemleri esas alan yükümlülerin güvenleri korunur. Bu nedenle vergi cezası ile gecikme faizinin yanı sıra kendilerinden vergi aslı da istenemez. Bkz. Yaltı, Vergisel İzahat, s.333-334; Erdem, Yanılma, http://www.vergisorunlari.com.tr/, 14 Nisan 2021; Yılmaz R., s.202-203.

1083 Dolayısıyla vergi cezaları ile gecikme faizinin yanı sıra vergi aslının da yükümlüden aranmaması gerekir. Bu yönde bkz. Yaltı, Vergisel İzahat, s.329-331; Başaran Yavaşlar, Hukuki Güvenlik, s.198; Gökbel, Özelge, s.84; Yılmaz R., s.158-160.

1084 Kumrulu, Anayasal Temeller, s.150-151.

halinde, idareye izahatta bulunma yetkisi bağlamında vergi aslının kaldırılması neticesini doğuracak düzeyde geniş bir yetki tanınmış olacaktır. Bunun önüne geçebilmek ve vergi aslı yönünden kanunilik ilkesine uygun bir tahsilat gerçekleştirebilmek noktasında idareye yanlış görüşünden -gecikme faizi ve vergi cezası istemeksizin- dönebilme imkânının tanınması kanunilik ilkesinin icrası bakımından yerindedir[1085]. Çünkü özelgede yer verilen görüşün hukuka uygunluğu yönünde ileride yapılabilecek yargısal denetimi de dikkate alarak buraya kadar değindiklerimizi şu şekilde somutlaştırabiliriz. Bir an için farz edelim ki, idarenin özelge vasıtasıyla ortaya koyduğu görüş kanuna aykırılık taşıyor olsun. Daha sonra yükümlü nezdinde yapılan vergi incelemesinde inceleme elemanı durumu fark etmiş ve raporunu 369. maddenin ilk fıkrası doğrultusunda (rapor değerlendirme sürecinde ilgili komisyonca da aynı görüşün benimsendiğini kabul edelim) düzenleyerek tarhiyat önermiş olsun. Akabinde vergi dairesince yükümlü adına vergi aslını içeren ihbarname düzenlenerek tebliğ edilecektir. Yükümlü bunun üzerine dava açmak suretiyle yargısal yola başvurabilir. Eğer mahkeme izahatın kanuna aykırı olduğu kanaatinde ise davayı reddeder. Vergi dairesi de red kararın kendisine tebliği üzerine karar doğrultusunda ihbarnameyi yeniden düzenler ve bunu (uygulamadaki adıyla 2 no'lu ihbarname) yükümlüye tebliğ eder. Böylece tahakkuk gerçekleşmiş olur ve VUK'un 112. maddesi gereğince bir aylık süre içerisinde verginin ödenmesi gerekir. Bu surette kanuna uygun bir şekilde vergi tahsilatı gerçekleşmiş, fakat yükümlü idare tarafından yanıltılmış olduğundan faiz ve ceza istenmemiş olacaktır[1086]. Sonuç itibariyle kanunilik ile hukuki güvenlik ilkeleri arasında yanlış izahat dolayısıyla vergi aslının istenip, ceza ve faizin istenmemesi şeklindeki 369. maddenin ilk fıkrası düzenlemesi ile adil bir dengenin tesis edildiğini ifade etmek mümkündür.

Ancak bu noktada vurgulamak gerekir ki, iktisadi bir olay da olsa yansıma mekanizmasının kolaylıkla uygulanabildiği KDV gibi dolaylı vergilerde vergi aslının kanuni yükümlüden yanlış izahat dolayısıyla sonradan istenebilecek olması, mülkiyet hakkına vergi aracılığıyla yapılan müdahaleyi ölçüsüz kılacak boyuttadır[1087]. Nitekim bahsi geçen vergilerde kanuni yükümlü ile iktisadi yükümlü kural olarak birbirinden farklı kimselerdir[1088]. Kanuni yükümlü yanlış izahata

---

1085 Belirtmek gerekir ki, bu konudaki zamansal sınır VUK'un 114 vd. maddelerinde düzenlenen tarh zamanaşımı süresine tekabül etmektedir.

1086 Şu hususu da belirtmek gerekir ki, idarenin başlangıçta yükümlü lehine bir özelge ile ortaya koyduğu görüş inceleme sürecinde yanlış izahat olarak nitelendirilse de yargılama sürecinde vergi yargısı tarafından hukuka aykırı bulunmayabilir. Böyle olunca yükümlüden vergi aslı da istenemeyecektir. Dolayısıyla sözü edilen ihtimalde yükümlünün hukuka olan güvenin zedelendiğinden de bahsedilemez.

1087 Yılmaz R., s.164.

1088 "Katma değer vergisinde mükellef kavramı, diğer vergi kanunlarının öngördüğü mükellef kavramından oldukça farklı bulunmaktadır. Bu vergileme sisteminde mükellef, katma değer vergisine tabi mal tesliminde veya hizmet ifasında bulunan ise de, bu verginin nihai yüklenicisi değildir. Katma değer vergisinin sistemi içinde nihai yüklenici, (asıl mükellefi) nihai tüketici durumunda bulunan kişi ve kuruluşlar olup, katma değer vergisi mükellefleri vergi kapsamına giren mal ve hizmetlerin satış bedeli

güvendiğinde vergiye fiyat içerisinde yer vermeyecek veyahut da söz gelimi olması gerekenden daha düşük oran uygulamak suretiyle bir kısmına yer verecektir. Böyle olunca da vergiyi iktisadi yükümlüye kısmen ya da tamamen yansıt(a)mamış olacaktır. Daha sonra verilen izahatın yanlış olduğu kabul edilerek, VUK'un 369. maddesinin ilk fıkrasının uygulanması nedeniyle, sözü geçen vergi asılları kanuni yükümlüden aranacaktır. Ancak kanuni yükümlü bu şekilde kendisine yüklenen vergi asıllarını geçmişte kısmen ya da tamamen vergi hesaplamadığı kimselere yansıtamayacağından, bunlar kendi üzerinde kalacak ve idarece yanıltılmak suretiyle kanuni yükümlülüğün yanı sıra iktisadi yükümlü statüsünü de taşıyor olacaktır[1089] [1090]. Bu nedenle bahsi geçen mahiyetteki vergiler yönünden 369. maddenin ilk fıkrasının yeniden düzenlenmesi, mülkiyet hakkının ölçüsüz müdahaleler vasıtasıyla zedelenmemesi bakımından ehemniyet taşımaktadır[1091].

Konuya dair üzerinde durulması gereken diğer husus, yükümlünün kendisine değil de başka bir yükümlüye verilen ve kendi vergisel durumuna uyan bir özelgeye güvenerek hareket etmesi halinde mezkûr güvenin hukuk düzenince korunup korunmayacağı ile ilgilidir. Bu husus esas

---

ile birlikte vergiyi tahsil etmek ve vergi dairesine ödemekle yükümlü bulunmaktadır. Dolayısıyla vergi dairesine ödenen tutar (vergi) mükellefin mal varlığında bir eksilme meydana getirmemektedir." Bkz. Danıştay 7. Dairesi, E: 1997/2496, K: 1998/669, T: 25.2.1998, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 26 Nisan 2021.

1089 "…mükelleften vergi aslının istenilmesi, yanlış mukteza veren idarenin bu konudaki hizmet kusurunun mükellefe adeta bir ceza gibi yansıtılması sonucunu doğurmaktadır. Mükellef, mukteza istemeseydi veya mukteza doğru olsaydı, kendisinin katlanmayacağı, müşterisinden tahsil ederek Hazine'ye ödeyeceği bir vergiyi ödemek, "mukteza talep etmiş olmanın bedeli gibi" ödemek durumunda kalmaktadır." Bkz. Doğrusöz, Mukteza, https://www.yaklasim.com/, 25 Nisan 2021.

1090 Bu durum KDV uygulamasıyla alakalı uyuşmazlıklar bağlamında vergi yargısınca da irdelenmiştir. Örnek mahiyetinde ele alınabilecek kararlardan birisine konu uyuşmazlığın esası, belli faaliyetler çerçevesinde yapılan teslimlerin KDVK'nda yer alan bir istisna kapsamına girip girmediğiyle ilgilidir. İdare başlangıçta yükümlüye *söz konusu teslimler vergiden istisnadır* görüşünü içeren bir özelge vermiş fakat daha sonra aynı yükümlüye verdiği başka bir özelgede tam aksi yönde görüş bildirmiştir. Bunun üzerine, yükümlü aleyhine vergi aslı ve gecikme faizini (6009 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ve ilaveler öncesi) içeren bir ihbarname düzenlenip tebliğ edilmiştir. Bu işleme karşı açılan davada ilk derece mahkemesi yukarıda değindiğimiz hususlara paralel bir gerekçe ile tarh işleminin iptaline karar vermiştir. Akabinde temyiz incelemesi çerçevesinde Danıştay 9. Dairesi "bu gerekçenin kabulü halinde KDV uygulamasının satıcının keyfine bırakılmış olacağı ve bu KDV'nin artık hiçbir zaman alınamayacağı" gerekçesi doğrultusunda bozma kararı (E: 2007/2911, K: 2009/33, T: 20.1.2009) vermiştir. Daha sonra karar düzeltme kararı (E: 2009/5034, K: 2010/624, T: 9.2.2010) ile mezkûr yaklaşımından dönmüş ve "katma değer vergisinin özü itibariyle yansıtılarak nihai tüketicide kalması gereken bir vergi olduğu, özelgenin değiştirilmesi sonucu artık nihai tüketiciye yansıtılamayacak olan verginin davacının malvarlığından haksız yere eksilmeye yol açacak olması" gerekçesi doğrultusunda ilk derece mahkemesi kararını onamıştır. Bkz. A. Bumin Doğrusöz, "Özelge Vergi Aslını da Kaldırır (Yine Haklı Çıktık)", 18 Ekim 2010, https://www.bumindogrusoz.com/, 26 Nisan 2021; Ancak olması gereken hukuk açısından yerinde görülebilecek karar düzeltme kararının, olan hukukun sınırlarını aştığını ifade etmek gerekir. Nitekim vergi aslı yönünden netice doğurmaya yönelik olarak yorum sınırlarını aşan bir hukuk uygulaması, ileride de değinileceği üzere (bkz. aşağıda 3.2.2.2.2.1.), vergi hukukunda tasvip edilmemektedir.

1091 Yanlış izahat hallerinde ortaya çıkacak sonuçlar açısından vergi türleri itibariyle farklılaştırma yapılmamasının eksiklik olduğu ve bu nedenle mezkûr maddenin yeniden düzenlenmesi gerektiği yönünde bkz. Hasan Aykın, "İdarenin Yanlış Görüş İçeren Özelgesi Vergi Tarhiyatına Da Engel Midir? Konuya İlişkin Anayasa Mahkemesi Kararı Üzerine Bir Analiz", **Yaklaşım**, (270), 2015, https://www.yaklasim.com/, 26 Nisan 2021; Yılmaz R., s.164-165.

itibariyle özelgelerin vergi mahremiyetine uyulmak kaydıyla internet ortamında yayımlanacaklarını öngören ve 6009 sayılı Kanunla VUK'un 413. maddesine 5. fıkra olarak yapılan ilave sonrası daha da önem kazanmıştır. Ancak sorunun güncel mevzuat çerçevesinde basit bir cevabı bulunmamaktadır. Soruya cevaben *evet, yükümlünün somut koşullarına uyan güncel bir özelge varsa yükümlü kendisine verilmese dahi bu özelgenin VUK'un 369. maddesinin ilk fıkrası bağlamındaki hukuki korumasından istifade eder* yanıtı verilemez. Zira ilgili hükümle getirilen hukuki güvenceden sadece özelgenin doğrudan kendisine verildiği yükümlüler istifade edebilir. Nitekim maddenin açık lafzı bu şekildedir[1092]. Ancak bahsi geçen soruya tam manasıyla *hayır* yanıtı da verilemez. Çünkü özelgelerin vergi incelemesine yönelik hükümler getiren VUK'un 140. maddesinde 6009 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ve ilavelerin ardından vergi incelemelerindeki bağlayıcılık vasfı oldukça güçlendirilmiştir. 140. maddenin ilk fıkrasının 1 ila 5. bentleri çerçevesinde ilk olarak vergi incelemelerinde inceleme elamanlarının bir kısım düzenleyici işlemlere aykırı olarak rapor düzenleyemeyecekleri ifade edilmiştir. Fakat hükmün lafzında özelgelere yer verilmemiştir. Bununla birlikte 140. maddenin 2. fıkrasında, inceleme elemanları tarafından hazırlanan inceleme raporu taslaklarının rapor değerlendirme süreci içerisinde mevzuat ve özelgelere uygunluk yönünden ilgili komisyonlarca denetime tabi tutulacağı öngörülmüştür. Gerçekten de 6009 sayılı Kanunla getirilen önemli yeniliklerden birisi, özelgede yer alan görüşün yanlış olduğunun saptanmasının birden fazla komisyonun değerlendirme sürecinden geçerek idare nezdinde etraflıca ele alınıyor oluşudur. Bu süreci konuyla bağlantılı yönleri ile sınırlı kalmak kaydıyla şu şekilde irdeleyebiliriz. Öncelikle belirtmek gerekir ki, hazırlanan rapor taslakları yalnızca incelemeye tabi tutulan yükümlülere verilen özelgeler yönünden değil, aynı zamanda emsal özelge havuzunda yer alan diğer özelgeler yönünden de uygunluk denetimine tabi tutulur[1093]. Dolayısıyla emsal nitelikteki bir özelgeye[1094] güvenerek ve onu esas alarak vergiye dair işlemlerini oluşturan yükümlü aleyhine inceleme raporu düzenlenemeyeceği (dolayısıyla tarhiyat önerilemeyeceği) düşünülebilir. Bu durum özelgede ortaya konan yaklaşımın yanlışlığına karar verilmediği müddetçe[1095] geçerlidir. İnceleme elemanı düzenleyeceği rapor içeriğinde dikkate alması gerektiği bir özelgedeki görüşün VUK'un 369.

1092 Şenyüz vd., Vergi Hukuku, s.48; Erdem, Yanılma, http://www.vergisorunlari.com.tr/, 14 Nisan 2021; Z. Ertunç Şirin, "Özelge ve Sirkülerlerin Vergi Hukuku Kaynağı Olarak Konumları ve İşlevleri: 6009 Sayılı Yasa Öncesi ve Sonrası Durum", Mustafa Koçak ve Suat Teker (Ed.), **Prof. Dr. Sadık Kırbaş'a Armağan Kitap**, İstanbul: Okan Üniversitesi Yayınevi, 2011, (Özelge), s.233; Aykın, Özelge, s.172-173; Madde lafzında geçen "Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları…" ifadesi mevzu bahis açıklığı ortaya koymaktadır.

1093 Bu husus 425 sıra numaralı VUK Genel Tebliği'nde açıkça zikredilmiştir.

1094 425 sıra numaralı VUK Genel Tebliği'nde de ifade edildiği üzere "özelgede yer alan görüşün tam olarak raporda tenkid edilen konuyla ilgili olması diğer bir ifadeyle verilen izahatın aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulanabilir olması gereklidir. Ayrıca, rapor değerlendirme komisyonunun dikkate alacağı özelgenin ilgili konuda Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş en güncel özelge olması gerektiği tabiidir."

1095 Aykın, Özelge, s.171.

maddesinin ilk fıkrası kapsamında olduğunu düşünüyorsa buna göre bir rapor taslağı hazırlar. Rapor değerlendirme komisyonu yapacağı değerlendirmede inceleme elemanı ile aynı görüşte olmayabilir. Böyle bir durumda konu daha üst komisyon mahiyetindeki merkezi rapor değerlendirme komisyonunun önüne gider[1096]. Bu komisyon da özelgenin yanlış izahat niteliği taşımadığı kanaatinde ise, inceleme elemanı bu doğrultuda rapor düzenler (VUK md. 140/2). Ancak komisyon rapor taslağında ifade olunan yanlış izahat doğrultusundaki görüşe katılırsa, konu merkezi rapor değerlendirme komisyonundan üç, 413. madde çerçevesinde oluşturulacak komisyondan iki üyenin katılımıyla oluşturulacak yeni bir komisyonun kararı ile nihayete erdirilir. *Karma özelge değerlendirme komisyonu* olarak da ifade edilebilecek[1097] bu komisyonun devreye girişi, inceleme elemanı ile rapor değerlendirme komisyonu arasında görüş ayrılığının ortaya çıkmadığı ve gerek rapor taslağında gerekse komisyonca ilgili özelgedeki görüşün 369. maddenin ilk fıkrası kapsamında olduğu kanaatinin hasıl olduğu ihtimallerde de vuku bulacaktır. Özelgenin yanlışlığı noktasında son sözü söyleme yetkisine sahip olan bu komisyonca verilen karar ilgili süreç açısından idare nezdinde kesindir[1098]. Dolayısıyla inceleme elemanı bu karar doğrultusunda rapor düzenlemek zorundadır (VUK md. 140/4). İnceleme sonunda düzenlenen rapor özelgedeki görüşün yanlışlığı yönünde ise, kendisine verilmeyen fakat emsal nitelikteki bu özelgeye güvenen yükümlünün mezkûr güveni korunmamış olacaktır. Zira bu halde yükümlüden, yukarıda da söz edildiği üzere, vergi aslının yanı sıra gecikme faizi ile vergi cezası da istenecektir.

Emsal özelgelere duyulan güveni zedeler mahiyetteki bir diğer ihtimal ise, bunlar nezdinde idarece ortaya konan görüşün sonradan değiştirilmesi hallerinde ortaya çıkmaktadır. Nitekim 413. madde çerçevesinde oluşturulan komisyon önceden vermiş olduğu özelgedeki yaklaşımı değiştirebilir. Nitekim aksi yönde görüş içeren yeni bir özelge vermesinin önünde hukuki bir engel bulunmamaktadır. Bu yeni özelgenin VUK'un 369. maddesinin ilk fıkrası bağlamındaki hukuki korumasından esas itibariyle bu özelgenin muhatabı istifade eder. Ayrıca vergi incelemelerinde yukarıda değindiğimiz çerçevedeki bağlayıcılık vasfını *güncel* özelgeler taşıyacağından, önceki özelgeyi baz alan yükümlünün bu güveni korunmamış olacaktır[1099] [1100]. Bu nedenle her ne kadar

---

1096 140. maddenin 2. fıkrasında, belli tutarların üzerinde tarhiyat önerisi içeren rapor taslaklarının doğrudan merkezi rapor değerlendirme komisyonlarınca değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır.

1097 Bahsi geçen adlandırma için bkz. Yaltı, Vergisel İzahat, s.326.

1098 Bu yönde bkz. Yaltı, Vergisel İzahat, s.326.

1099 Dolayısıyla buraya kadar gerek yükümlünün kendisine verilen bir özelgenin yanlışlığının saptanması durumunda yükümlüden vergi aslının istenebilecek olması gerekse başka yükümlülere verilen özelgelerin kendilerine verilmese de o özelgeleri esas alan yükümlüler açısından her daim koruyucu bir etki ve sonuç doğurmaması nedenleriyle özelgelerin mevcut kanuni düzenlemeler çerçevesinde idare nezdinde tam bir bağlayıcılığa sahip bulunduğunu ifade etmek mümkün gözükmemektedir.

1100 Konuyu birbirleri ile çelişen özelgeler bazında ele alan Doğrusöz, ideal çözüm olarak özelgelerin de zamansal açıdan birbirlerini izlemeleri ve dolayısıyla önceki özelge ile ortaya konulan idari görüşün aynı konuda sonradan verilen özelgenin uygulanmaya başlanacağı tarihe kadar geçerli olması gerektiğini ifade etmiştir. Bkz. A. Bumin Doğrusöz, "Aynı Konuda İki Farklı Özelge", **Dünya Gazetesi**, 25 Mayıs 2019, https://www.dunya.com/, 25 Nisan 2021.

6009 sayılı Kanunla VUK'da yapılan değişiklik ve ilaveler neticesinde izahat müessesi nezdinde güvenin korunabilmesi maksadına yönelik olarak önemli adımlar atılmış olsa da yetersiz kaldığını söylemek gerekir. Dolayısıyla emsal nitelikteki özelgelere duyulan güvenin korunması yönünde 369. maddenin ilk fıkrasının içeriğinde yapılacak bir kanun değişikliği, öngörülebilir bir vergilendirme açısından gereklilik taşımaktadır[1101]. Hem böyle bir düzenleme vergi aslını etkilememesi dolayısıyla kanunilik ile hukuki güvenlik ilkeleri arasında kanuni düzeyde kurulmuş bulunan dengeyi de bozmayacaktır.

3. 2. 2. 1. 2. 2. Vergi İdaresinin Uzlaşma Tutanağına Uygun Hareket Etmesi

Kanunilik ilkesinin etkisini yoğun bir şekilde hissettirdiği vergi hukuku alanında vergi idaresinin yükümlü ile anlaşma yapabilmesi fikri kendisine epeyce sınırlı bir alanda yer bulabilmektedir. Güncel vergi mevzuatına bakıldığında, vergi ilişkisinin tarafları arasında uzlaşma kapsamında karşılıklı irade uyuşumunun söz konusu olabildiği ve bu duruma bizzat kanunla imkân tanındığı görülmektedir[1102]. Uzlaşma müessesinde taraflar uzlaşmış/anlaşmış oldukları hususlarla alakalı olarak kendilerini diğer tarafa karşı bağlamakta/kayıtlamaktadır[1103]. Bu durum özellikle vergi ilişkisinin güçsüz tarafı olan yükümlü yönünden oldukça önemli bir güven kaynağı meydana getirmektedir[1104]. Gerçekten de ortaya çıkan anlaşma iradesi yükümlüye uzlaşılan hususlarla alakalı idarenin aksi yönde işlem tesis etmeyeceği yönünde kanuni düzeyde güvence sağlamaktadır.

Uzlaşma, vergi idaresi ile yükümlü ve/veya ceza muhatabı arasında ileride doğması muhtemel (tarhiyat öncesi uzlaşma) ya da halihazırda doğmuş (tarhiyat sonrası uzlaşma) vergisel uyuşmazlıkların karşılıklı görüşme, tartışma ve pazarlık ortamı içerisinde çözüme bağlanmasını ifade etmektedir[1105]. Uzlaşmanın hukuki niteliğinin *"bir tür idari sözleşme"*[1106], *"sulh sözleşmesi"*[1107],

---

1101 Vergi aslını da kapsayacak bir şekilde özelgelerin idare nezdinde tam bağlayıcı bir vasfa büründürülmesi gerektiği yönünde bkz. Yaltı, Vergisel İzahat, s.330; Şirin Z. E., Özelge, s.238; Yılmaz R., s.159.

1102 Yılmaz R., s.180.

1103 Funda Başaran, "Keyfilik Yaratıcısı mı Yoksa Hukuki Barış Sağlayıcı mı? Sorgudaki Kurum: "Uzlaşma" Gerekçelendirilmesi ve Hukuki Analizi (II)", **Mükellefin Dergisi**, (90), 2000, s.109-110; Turgut Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 2. Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, (Uzlaşma), s.341-347, 416-418.

1104 Yılmaz R., s.176-181.

1105 Candan, Uzlaşma, s.259-260, 265, 377; Danıştayın bir içtihadı birleştirme kararında uzlaşma "…vergi idaresi ile mükellefler ya da adlarına ceza kesilenler arasında, vergi kanunlarının uygulanması nedeniyle doğan uyuşmazlıkların; tarafların karşılıklı görüşmeleri yolu ile, daha başlangıçta, ödenecek olan vergi ve ceza miktarı üzerinde mutabakat sağlanarak ortadan kaldırılması, yargısal yol ve usullerin uygulanmasına gerek bırakılmaksızın çözüme kavuşturulması…" olarak tanımlanmıştır. Bkz. Danıştay İBGK, E: 1986/2, K: 1986/2, T: 23.10.1986, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm/, 2 Mayıs 2021; Uzlaşma müessesi taraflar arasındaki uyuşmazlıkları hızla nihayete erdirmeleri dolayısıyla bizzat varlığı ile hukuki güvenliğe hizmet etmektedirler. Bkz. Funda Başaran Yavaşlar, "Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma", **MÜİİBFD**, 25(2), 2008, (Uzlaşma), s.310.

1106 Öncel vd., s.177.

1107 Candan, Uzlaşma, s.260.

"idarenin idari olmayan sözleşmesi"[1108], *"sui generis bir iki taraflı idari işlem/sözleşme*[1109]*"* olduğuna dair öğretide farklı görüşler bulunmaktadır. Ancak bu görüşlerin üzerinde hemfikir olduğu nokta, müessesenin nihayetinde iki taraflı bir anlaşma yani sözleşme olmasıdır[1110]. Uzlaşmanın temelinde sözleşme olgusunun bulunmasından kaynaklanıyor olacaktır ki, uzlaşmanın vaki olması hallerinde düzenlenen uzlaşma tutanağının gerek vergi idaresi gerekse vergi yükümlüsünü bağlayacağı VUK'un ek 6. ve 11. maddelerinde açıkça hükme bağlanmıştır. Buna göre, uzlaşma tutanakları kesindir ve idarece gereği derhal yerine getirilmelidir. Ayrıca üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında yükümlü ve/veya ceza muhatabınca dava açılamaz ve herhangi bir mercie şikâyette bulunulamaz.

Hemen belirtelim ki tutanağın kesinliğine ilişkin getirilen mezkûr hükümler, yükümlü ve/veya ceza muhatabı nezdinde uzlaşmaya varılma olgusu ile uzlaşma komisyonunca düzenlenen tutanağın geçerliliğine duyulan güvenin kanun nezdinde güvence altına alınması/korunmasına yöneliktir. Bu sebeple, düzenlenen tutanağın hukuki geçerlilik kazanabilmesi için başka bir makamın onayına ihtiyaç bulunmaması[1111] gerek vergi dairesince gerekse uzlaşma komisyonunca tutanağın iptal edilememesi, içeriğinin değiştirilememesi, matrahın arttırılması istemiyle yargı yoluna gidilememesi ve uzlaşma konusu vergi ve/veya cezaya dair ek bir tarhiyat yapılmasını gerektirecek yeni maddi ve/veya hukuki nedenler ortaya çıkmadıkça idarece yeniden vergilendirme yapılamaması[1112] bu amaca dönüktür.

3. 2. 2. 1. 2. 3. Yerleşmiş İdari Uygulamalar Dolayısıyla Ortaya Çıkan Beklentilerin Korunması

Vergi idaresi bazen düzenleyici işleme konu olmamış vergisel bir meseleyle alakalı hep aynı tutumu takınmak suretiyle vergi yükümlüleri nazarında hukuken korunmaya değer beklentiler oluşturabilir. Söz gelimi, belli bir kanuni düzenleme uzun süreden beri aynı şekilde yorumlanmak ve tatbik edilmek suretiyle istikrar kazanmış olabilir. Ya da belli faaliyetlere yönelik uzun bir zaman diliminde inceleme yapılmamış veyahut inceleme yapılsa da bunlarla alakalı tarh ve/veya ceza kesme işlemleri tesis edilmemiş olabilir[1113].

Eğer vergi idaresinin süregelen uygulaması idari teamül seviyesine[1114] ulaşmış ise, bu uygulamadan vergi yükümlülerinin haklı beklentileri zedelenmeden dönülmesi gerekir. Nitekim

---

1108 Ahmet G. Kumrulu, "Uzlaşmaya İlişkin Bir İçtihatları Birleştirme Kararının Işığında Vergi Hukukunda Teori, Uygulama ve Öğretim", **Danıştay Dergisi**, (72-73), 1989, (Uzlaşma), s.17, 21; Güneş G., Yasallık, s.203.

1109 Başaran Yavaşlar, Uzlaşma, s.316.

1110 Başaran Yavaşlar, Uzlaşma, s.313.

1111 Candan, Uzlaşma, s.344, 416.

1112 Başaran Yavaşlar, Uzlaşma, s.329-330.

1113 Yılmaz R., s.202-215.

1114 Bu konuda bkz. yukarıda 1.4.2.2.2.1.2.

yerleşmiş uygulamasıyla yükümlüler nezdinde güven doğuran vergi idaresi sözü geçen uygulamasından döneceği zaman bu durumdan yükümlüleri söz gelimi bir geçiş hükmü vasıtasıyla[1115] haberdar etmelidir. Bu noktada esas itibariyle üzerinde durulması gereken husus, vergi idaresinin yükümlüleri haberdar etmeden idari teamül seviyesine erişmiş nitelikteki bir uygulamasından dönmesinin yaptırımının ne olacağıdır? İster hukuka uygun isterse aykırı nitelik taşısın, yerleşmiş vergisel uygulamalardan geri adım atılmasının, özellikle kanunilik ilkesi de göz önünde bulundurulduğunda, nasıl bir netice doğuracağı ile ilgili herhangi bir kanuni düzenleme bulunmamaktadır.

VUK'un 369. maddesinde gerek yanlış izahatta bulunulmasının gerekse düzenleyici işlemler ile içtihatlar bağlamında vuku bulan görüş değişikliklerinin doğuracağı sonuçları tek tek ele alan kanun koyucu, yerleşmiş idari uygulamalardan dönülmesi halini madde bünyesinde hükme bağlamamıştır. Kanun koyucunun mevzu bahis suskunluğunun bilinçsiz boşluk haline denk düştüğü söylenebilecektir. İleride değinileceği üzere[1116], yükümlünün lehine neticeler meydana getirebilecek olsa da vergilerin kanuniliği ilkesi nedeniyle vergi yükünü azaltacak surette kıyas ya da boşluk doldurma yoluna gidilemez. Bu nedenle yerleşmiş vergisel uygulamalardan dönülmesi noktasında VUK'un 369. maddesindeki düzenlemelerin uygulanma alanı yoktur[1117]. Peki vergi idaresi herhangi bir sınırlama olmaksızın hukuka uygun ya da aykırı mahiyet taşıyan ve idari teamül seviyesine ulaşmış uygulamalarından dilediği yükümlü ve somut olay bazında vazgeçebilir mi? Sözü geçen hallerde yükümlüden vergi cezasının istenememesi gerekir. Nitekim özelge müessesesi bağlamında ifade edildiği üzere burada da yükümlüyü yanıltan, onu hataya yönlendiren bizzat vergi idaresinin uygulamalarıdır. Bu bağlamda yükümlüye bir kusur atfedilemeyeceği düşüncesinden hareketle TCK'nın 30. maddesi ve ona atıf yapan KK'nın 10. maddesi hükümleri tatbik olunarak ceza kesilmemesi gerektiğini savunuyoruz. Ancak idari teamül uygulamalarından vazgeçilmesi halinde yükümlüden vergi aslı ve gecikme faizi istenebilmesi mer'i mevzuat noktasında lazım gelmektedir.

3. 2. 2. 2. Vergi Yargısı Kararlarının Öngörülebilirliği

Yargı organlarınca verilen kararların istikrarlı ve öngörülebilir bir yapıya sahip olmaları ile toplumun yargısal sisteme duymuş olduğu güvenin devamlılığı arasında oldukça yakın bir ilişki vardır. Zira öngörülemezliğin hüküm sürdüğü yargısal sistemler hukuka tabi olanlar nezdinde güvensizlik ve davranışlara rehber olamama neticelerini doğurur. Ancak bahsi geçen vasıfların

---

1115 Bu yönde bkz. Ávila, s.113; Yılmaz R., s.215.

1116 Bkz. aşağıda 3.2.2.2.2.1.

1117 Ancak öğretide mezkûr uygulamaların VUK'un 369. maddesinin ilk fıkrasında geçen *"bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması"* ifadesindeki içtihat terimi içerisinde (bkz. Erdoğan Arslan, "Vergi Hukukunda İdarenin Görüşü-I", **Yaklaşım**, (313), 2019, https://www.yaklasim.com/, 2 Mayıs 2021.) ya da aynı maddenin 2. fıkrası nezdinde (bkz. Yılmaz R., s.203.) değerlendirilmesi gerektiğini savunan görüşler bulunmaktadır.

içtihatlar nezdinde mutlak düzeyde sağlanması fiilen mümkün olmadığından hukuki öngörülebilirlik açısından olması gereken düzeyin tespiti gerekir. Bu noktada ise, öncelikle bireysel başvuru kararları yol gösterici bir mahiyet taşımaktadır. Çünkü içtihatlar bazında belli bir düzeyde vuku bulan öngörülemezlikler hak ihlallerine sebep olmakta ve bu durum bireysel başvuru yolu neticesinde AİHM ya da Anayasa Mahkemesi tarafından saptanmaktadır. Belirtmek gerekir ki, vergi hukuku alanında da yadsınamayacak sayıda ve konu ile ilgili bireysel başvuru kararları bulunmaktadır. Ayrıca hak ihlaline yol açıp açmadığına bakılmaksızın içtihatlar nezdinde değinilen vasıfları güçlendirmeye yönelik birtakım metodolojik esas ve ilkelerden de söz etmek mümkündür. Hukuk uygulayıcılarınca mezkûr esas ve ilkelerin dikkate alınması, içtihatlar nezdinde ortaya çıkabilecek çelişki ve tutarsızlıkları en aza indirme işlevi görebilir. Sözü edilen esas ve ilkeleri Anayasa odaklı yorum ile yorum ilkeleri olarak ifade etmek mümkündür. Vergi yargılamasında da değinilen hususların dikkate alınması istikrar ve öngörülebilirliğe kuşkusuz önemli bir düzeyde katkı sağlayacaktır. Değinilen esas ve ilkeler ile ilgili daha önce söylenen hususlar[1118] aynı şekilde vergi yargılamaları bakımından da geçerlidir. Bu nedenle bahsi geçen hususlar üzerinde burada ayrıca durulmayacaktır.

Bu başlık altında irdelenmesi gereken bir diğer husus, vergi hukuku uygulaması sürecinde hukuk uygulayıcılarına getirilen bazı sınırlamalardır. Zira vergi hukukunda ceza hukukundaki gibi kanunilik ilkesinin hâkim olması hukuk uygulaması açısından diğer hukuk dallarına nazaran farklılık taşıyan birtakım sınırlamaları da beraberinde getirir. Gerçekten de vergi hukukunu ilgilendiren kanuni düzenlemelerin bir kısmının uygulanmasında, daha önce sözü edilen[1119] üçlü hukuk uygulaması tasnifinde, yalnızca secundum legem hukuk uygulamasına (yorum faaliyeti) imkân tanınmaktadır. Boşluk doldurma anlamındaki ya da normu aşan mahiyetteki (praeter veya extra legem) hukuk yaratma ise esas itibariyle vergilerin kanuniliği ilkesi ve hukuki güvenlik ilkesi sebebiyle yasak faaliyetler olarak nitelendirilmektedir. Öğretide ve yargı kararlarında daha çok boşluk doldurma ya da kıyas yasağı olarak ifade edilen söz konusu gereklilik üzerinde ileride durulacaktır. Yine bu kapsamda gerek somut maddi olayın nitelendirilmesi gerekse yorum esnasında gerçek ekonomik öz ve içeriğin dikkate alınmasını ifade eden ekonomik yaklaşım ilkesinin tatbiki de hukuki öngörülebilirlik yönünden irdelenecektir.

3. 2. 2. 2. 1. Bireysel Başvuru Kararları Bağlamında Vergisel Uyuşmazlıklara Dair Yargısal Kararların Öngörülebilirliği

Yargı kararlarının öngörülebilirliğini temin edebilme noktasında, kararların makul düzeyde istikrarlı olması ile açık keyfilik ya da bariz takdir hatası içermemesi gereklilikleri açısından daha

---

[1118] Bkz. yukarıda 1.4.2.2.2.2.2.

[1119] Bkz. yukarıda 1.4.2.2.2.2.1.

önce değinilen hususlar[1120] aynı şekilde vergisel uyuşmazlıklara dair içtihatlar açısından da geçerlidir. Dolayısıyla vergi yargısı organları da verecek oldukları kararlarda bu gerekliliklere riayet etmelidir. Aksi takdirde, yapılan bireysel başvuru incelemelerinin ya mülkiyet hakkı yönünden yapılan değerlendirmelerde müdahalenin dayandığı hukuki temelin/kanunun öngörülemez olduğu ya da adil yargılanma hakkı yönünden yapılan değerlendirmelerde hakkaniyete uygun yargılanmanın gerekliliklerine aykırılık gerekçesiyle ihlal kararı ile sonuçlanması kaçınılmaz olacaktır. Esasa dair sözü edilen benzerlik dolayısıyla bu başlık altında vergisel meselelere dair içtihat örnekleri üzerinde durulacaktır.

Konuyla ilgili içtihat örneklerinin incelenmesine AİHM'in gerekçesiz içtihat değişikliğinin temel hakka yönelmiş bir müdahaleyi öngörülemez kılabileceği saptamasını içeren[1121] *Serkov kararı* ile başlamak gerekir[1122]. Başvuru konusu olay bünyesinde hem düzenleme bazındaki belirsizliği hem de içtihatlar nezdindeki öngörülemezliği barındırmaktadır. Somut başvuruda yargısal kararlar bazında ortaya çıktığı saptanan öngörülemezlik, belli bir hukuki meseleye dair emsal nitelikteki bir karardan yeterli ve tatmin edici bir gerekçe bulunmaksızın dönülmesi ile ilgilidir. İçtihatlarda varlığı gereken makul düzeydeki istikrar halini bozan iki ihtimalden biri olan bu durum, bahsi geçen başvuruda AİHM tarafından hak ihlaline yol açar mahiyette görülmüştür. Karara konu uyuşmazlığın kökeninde, Ukrayna vergi mevzuatı çerçevesinde basit usulde vergilendirme rejimine tabi olan yükümlülerin ithalat işlemlerinin KDV'den istisna olup olmadığı sorunu yatmaktadır. Gerçekten de Ukrayna vergi mevzuatı vergilendirme yönünden genel ve basit usul olmak üzere iki sistem öngörmüş ve başvurucunun da dahil bulunduğu basit usulde genel usul çerçevesinde ödenmesi gereken vergi ve benzeri yükümlülükler yerine tek (birleşik) vergi uygulaması getirmiştir. Ancak vergi mevzuatı çerçevesinde basit usulde vergilendirme rejimine tabi olan yükümlülerin ithalat işlemlerinin KDV'den istisna olup olmadığı noktasında farklı düzenleyici işlem türleri bünyesinde birbirleriyle ayrıksı sonuçlara ulaşmaya sebep olabilecek düzenlemeler bulunmaktadır. AİHM'e göre, böylesi önemli bir mali konuda (para.42) mevzuatın açık olmaması nedeniyle ortaya çıkan sorunun giderilmesinde ilgili yargı kolunda son derece mahkemesi sıfatı taşıyan ve içtihat uyumunu temin etmesi gereken Yüksek Mahkemeye önemli bir görev düşmektedir (para.35). Ancak somut başvuru açısından Yüksek Mahkeme oldukça kısa bir zaman aralığında mezkûr konuya dair *emsal nitelik taşıyacak surette* birbiriyle zıt/çelişkili kararlar vermiştir. Nitekim Yüksek Mahkeme 15.1.2003 tarihli kararında KDV istisnasının basit usule tabi yükümlülerce yapılan ithalat işlemlerine uygulanacağını öngörmesine karşılık, 23.12.2003 tarihli kararında tam aksi yönde bir hüküm tesis

---

1120 Bkz. yukarıda 1.4.2.2.2.2.1.

1121 Yaltı, Kanun Kavramı, s.14.

1122 Bkz. Serkov/Ukrayna Kararı, AİHM, Başvuru No: 39766/05, T: 7.10.2011, https://hudoc.echr.coe.int/, 20 Ekim 2020; Kararın Türkçe çevirisi için bkz. Ercan Sarıcaoğlu, "AİHM'in Vergilerin Kanuniliğinde Öngörülebilirlik İlkesine Bakışı: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi 5. Daire Serkov-Ukrayna Davası", **Küresel Bakış**, 1(3), 2011, (Serkov-Ukrayna Davası), s.131-144.

etmiştir. Her iki karar da bunlara uyulması noktasında ilk derece mahkemelerine tavsiye edilmiş ve ilgili hukuk dergilerinde yayımlanmıştır (para.25-26). İkinci kararın yayımlandığı tarih ile somut uyuşmazlıktaki başvurucunun ithalat işlemlerine giriştiği tarih birbiriyle paralellik taşımaktadır. Konuya mülkiyet hakkı yönünden ve yargı kararları arasındaki çelişki bakımından yaklaşan AİHM, Yüksek Mahkemelerin emsal içtihatlarından güncelliği ve etkinliği sağlamak adına geçerli sebeplerle dönebileceklerini vurguladıktan sonra (para.39), somut durumda önceki kararı esas alarak iktisadi girişimlerini gerçekleştirmiş yükümlülerin bu güvenlerinin boşa çıkarılmasına sebep olan yeni içtihat bakımından haklı bir sebep bulamamıştır. Ayrıca ilgili Yüksek Mahkemenin de bu sebebi açıklama noktasında bir girişimi bulunmamaktadır (para.40). Bu saptamanın akabinde AİHM, somut uyuşmazlık açısından Yüksek Mahkemenin farklı yorumlarının temelinde mevzuattaki belirsizliğin bulunduğunu da vurgulamıştır (para.41). Nitekim ilgili mevzuatta soyut düzenleme yapma ihtiyacının bir neticesi olarak tam manasıyla açıklığın sağlanamaması zaruretinin ötesinde kanunun kalitesi yönünden bir eksiklik olarak sayılabilecek düzeyde belirsizlik hali mevcuttur (para.42). Tüm bu saptamaların ardından AİHM, başvurucuya yönelik KDV yükümlülüğünün kanunilik kriterini taşımadığı gerekçesi ile mülkiyet hakkı yönünden ihlal kararı vermiştir[1123].

Anayasa Mahkemesinin ise konu ile ilgili ilk ve oldukça ses getiren kararı Türkiye İş Bankası A. Ş. başvurusuna dair karardır *(İş Bankası kararı)*. Anayasa Mahkemesi bu kararda vergisel bir meseledeki idari ve yargısal yorumun öngörülemezliğini mülkiyet hakkı yönünden ihlal kararı verebilme noktasında yeterli görmüştür. Başvuruya konu uyuşmazlık, Türkiye İş Bankası A. Ş. (Banka) tarafından çalışanları adına ileride belli koşullar çerçevesinde emeklilik maaşı ödenmesini temin amacıyla Türkiye İş Bankası A. Ş. Mensupları Munzam Sosyal Güvenlik ve Yardımlaşma Sandığı Vakfına (Vakıf) yapılan katkı payı ödemelerinin vergilendirilmesiyle ortaya çıkmıştır. Sözü geçen Vakıf 1974 yılında kurulmuştur. O tarihten itibaren Banka ilgili Vakfa muhtelif şubeleri vasıtasıyla işçi paylarının yanı sıra bizzat kendisi de devamlı surette katkı payı ödemesi gerçekleştirmiştir. 2012 yılında Banka nezdinde 2007-2011 yıllarını kapsamak üzere vergi incelemesi başlatılmış ve akabinde söz konusu katkı payı ödemelerinin de ücret olarak nitelendirilip kesintiye tabi tutulması gerektiğinden bahisle muhtelif şubeler adına cezalı gelir ve damga vergisi tarhiyatları yapılmıştır (para.8). Bu işlemlere karşı davalar açılmış, bu davaların önemli bir kısmı vergi mahkemelerince reddedilmiş, geri kalanı ise kabul edilmelerine karşılık ya bölge idare mahkemeleri tarafından ya da Danıştayın 3. veya 4. dairelerince başvurucu aleyhine neticelendirilmiştir (para.9). Danıştayın konuya dair emsal uygulaması 2013 yılı itibariyle ortaya çıkmıştır (para.11).

[1123] Sarıcaoğlu, Serkov-Ukrayna Davası, s.132-142; Dolayısıyla kararda *"belirsiz mevzuata dayalı çelişkili içtihadın hukuki sonuçları"nın* değerlendirme konusu yapıldığını ifade etmek mümkündür. Bkz. Yaltı, Çelişik, http://www.vergi sorunlari.com.tr/, 20 Ekim 2020.

Somut uyuşmazlık bakımından farklı yaklaşımlara sebebiyet veren husus, Banka tarafından çalışanlar lehine Vakfa ödenen katkı paylarının ücret olarak nitelendirilip vergi kesintisine tabi tutulup tutulmayacağıdır (para.55). Bu noktada öncelikle belirtmek gerekir ki, söz konusu katkı payı ödemesinin çalışanlara sunulan bir menfaat olduğu ve GVK'nın 61. maddesinin kapsamına girdiği açıktır (para.57). Ancak tartışmalı olan husus, mezkûr ödemelerin yapıldığı sırada gelir vergisi açısından vergiyi doğuran olay olan elde etmenin vuku bulup bulmadığıdır. Konuya dair vergi yargılaması sürecinde elde etmenin vuku bulduğuna ilişkin görüşler

> "…banka tarafından Vakfa aktarılan paraların Vakıfta kalmayıp çalışanlara menfaat olarak yansıtıldığı, Vakıf tarafından sunulan menfaatlerin bir kısmının Banka tarafından finanse edildiği, Banka katılım payının çalışanların maaş ve ikramiyelerinin belli bir oranı olarak hesaplanması suretiyle her çalışanın elde edeceği menfaatin net tutarının belirlendiği, kayıtların personel bazında tutulduğu ve sağlanan maddi menfaatin bu kişilere münhasır kılındığı, menfaat anlık olarak sunulmasa bile Banka tarafından yapılan ödemelerin kişi bazında izlendiği ve sonuçta koşullar gerçekleştiğinde kişiye ödeme yapıldığı, dolayısıyla ödeme ile kişisel bazda menfaat sağlandığı"

şeklinde gerekçelendirilirken, vuku bulmadığına ilişkin görüşler ise

> "…menfaatin hangi çalışana ne zaman sağlandığının belli olmadığı, ödemenin yapıldığı tarih itibariyle çalışanın hukuki ve fiili tasarrufunun bulunmadığı, dolayısıyla Banka çalışanlarına doğrudan bir menfaat sağlanmadığı, menfaatin Vakıf ile yararlanan arasındaki hukuki bağa göre sağlandığı, hangi çalışana hangi tutarda menfaat sağlandığı tespit edilemeyeceğinden, menfaatin parayla temsil edilme kabiliyetinin bulunmadığı"

şeklinde gerekçelendirilmiştir (para.58).

Vurgulamak gerekir ki, mezkûr katkı payı ödemelerinin vergilendirilmesine ilişkin somut başvuruya konu süreç bünyesinde idari ya da yargısal uygulamada bir istikrarsızlık hali barındırmamaktadır[1124]. Anayasa Mahkemesi burada meseleye vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına yapılan müdahalelerin kanuna dayalı olması ölçütünün alt unsurlarından olan öngörülebilirlik kapsamında yaklaşmış ve somut uyuşmazlık bazında başvurucunun ilgili ödemeye dair kesinti yapılması gerektiğini mevcut kural ve bunların uygulaması çerçevesinde öngörebilip öngöremeyeceğini irdelemiştir.

Vakfın 1974 yılında kurulması, bu tarihten sonra pek çok kez Banka nezdinde vergi incelemesi yapılmasına karşılık söz konusu ödemelerin herhangi bir surette ücret kapsamında değerlendirilmemesi, her ne kadar bağlayıcı olmasalar da 2005 tarihli bir Yargıtay kararında "toptan ödeme koşulları gerçekleşmeden çalışması son bulan davacının, işveren tarafından vakfa ödenen katkı payları üzerinde hak iddia edemeyeceği"ne (böylece katkı payı ödemelerinin yapıldığı sırada

---

1124 "Olayda vergi inceleme raporu üzerine yapılan tarhiyatlara karşı açılan davalarda farklı yargı kararları verildiği görülmekle birlikte kısa süre içinde Danıştayın bu farklılıkları gidererek içtihatta bir uyumun yakalanmasını sağladığı ve Banka tarafından sağlanan söz konusu menfaatin ücret olarak vergilendirilebileceği hususunda bir içtihat birliğinin oluştuğu görülmektedir." Bkz. Türkiye İş Bankası A.Ş. (9) Başvurusu, para.60.

çalışanların bunların üzerinde tasarruf imkanlarının bulunmadığına) hükmedilmiş olması ve 1967 tarihli ve benzer bir konumda bulunan başka bir yükümlünün talebi üzerine söz konusu ödemelerin ücret olarak değerlendirilip vergilendirilemeyeceğini ifade eden bir özelgenin mevcut bulunması olgularının tamamını göz önünde bulunduran Yüksek Mahkeme, 2012 yılında yapılan bir vergi incelemesi neticesinde 2007-2011 yıllarına ilişkin vergilendirme ve cezalandırma işlemlerinin gerçekleştirilmesini başvurucu nezdinde öngörülemez bulmuş[1125] ve mülkiyet hakkı yönünden ihlal kararı vermiştir [1126] [1127] (para.58-61).

1125 "…kanuni düzeyde sağlanması gereken öngörülebilirliğin sağlanamadığı, kanun hükümlerindeki öngörülemezliğin kanun altı idari uygulamalar ve düzenlemeler veya yargısal içtihatlarla giderilemediği, bu durumda başvurucu tarafından 2007 yılında Vakfa ödenen katkı paylarının ücret sayılarak vergilendirilmesine ilişkin işlemlerin, öngörülebilir kanuni dayanağının bulunmadığı anlaşıldığından…" Bkz. Türkiye İş Bankası A.Ş. Başvurusu, para.61.

1126 Anayasa Mahkemesi başvurucunun farklı şubeleri nezdinde gerçekleştirilen vergilendirme ve cezalandırma işlemleri dolayısıyla önüne gelen diğer başvurular ile ilgili de ilk kararındaki yaklaşımını sürdürmüştür. Bu kararlarında ilk kararına ilave olarak yapılan şu tespitlerinden de burada söz etmek gerekir: Somut uyuşmazlıkla benzer bir konuda başvurucunun lehine bir yaklaşım içerecek surette Danıştay 3. Dairesinin 1991 tarihli bir kararının bulunduğu yönünde bkz. Türkiye İş Bankası A.Ş. (2) Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2014/6193, T: 15.10.2015, para.57, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 20 Ekim 2020; Bir kararında katkı paylarının vergilendirilmesine dair GVK'da yer alan kanuni dayanakların (1., 2., 61. ve 94. maddeler) belirliliği noktasında şu değerlendirmeye yer vermiştir: "Bu durumda başvurucu Bankadan tahsil edilen gelir vergisine ve damga vergisine dayanak oluşturan ücret tanımı kanunda açıkça yer almaktadır. Bu çerçevede kazuistik bir biçimde ücretlerin tek tek sayılması yerine ücret sayılabilme ölçütlerine makul bir biçimde yer verilmesi de kanun hükümlerinin belirli olarak kabul edilebilmesi için yeterli görülmelidir. Belirtilen tanım çerçevesinde neyin ücret olup olmadığını tespit etmek ise ilgili kanun hükmünün belirlenen ölçütler çerçevesinde yorumlanmasını gerektirmektedir. Bu gibi yoruma ihtiyaç duyulan hususları değerlendirme bakımından görevli olan derece mahkemelerince somut olay bağlamında keyfî olarak kabul edilemeyecek biçimde ilgili kanun hükümleri yorumlanmak suretiyle bu tespitin yapıldığı dikkate alındığında müdahalenin dayandığı kanuni düzenlemelerin yeterli ölçüde belirli olduğu sonucuna varılmıştır." Bkz. Türkiye İş Bankası A.Ş. (9) Başvurusu, para.64; Diğer kararlarda da ilk kararda olduğu üzere vergilendirmeye dair kanuni dayanakların somut başvuru yönünden öngörülebilir olmadıkları saptaması yapılmıştır: Bkz. Türkiye İş Bankası A.Ş. (2) Başvurusu, para.60; Türkiye İş Bankası A.Ş. (3) Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2015/356, T: 22.9.2016, para.44, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 20 Ekim 2020; Türkiye İş Bankası A.Ş. Başvurusu (5), Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2015/6691, T: 8.3.2018, para.23, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 20 Ekim 2020; Türkiye İş Bankası A.Ş. (7) Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2016/931, T: 6.2.2019, para.19, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 20 Ekim 2020; Türkiye İş Bankası A.Ş. (8) Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2015/11278, T: 18.4.2019, para.21, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 20 Ekim 2020; Türkiye İş Bankası A.Ş. (9) Başvurusu, para.82; Türkiye İş Bankası A.Ş. (10) Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2016/1008, T: 19.11.2019, para.34, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 20 Ekim 2020.

1127 Başvuruya konu uyuşmazlık bakımından öngörülebilirliğin ne zaman vuku bulduğu diğer bir ifade ile katkı payı ödemelerinden kesinti yapılması gerektiğine dair uygulamanın ne zaman tahmin edilebilir/kestirilebilir hale geldiği farklı bireysel başvuru kararlarında farklı tarihler olarak belirlenmiştir. Konuya dair ilk kararında Danıştayın uyuşmazlığa dair emsal nitelikteki kararının ortaya çıktığı 2013 yılını benimseyen (para.61) Anayasa Mahkemesi, daha sonraki bir kararında 2012 yılı Aralık ayı saptamasını yapmıştır. Bu görüş değişikliğini şu ifadelerde görebilmek mümkündür: "…ilk defa 2012 yılı Aralık ayı itibarıyla söz konusu katkı paylarının ücret olarak kabul edilmesi gerektiği tespit edildiğine göre somut olay bağlamında bu tarihten önceki söz konusu vergilendirme dönemleri yönünden müdahalenin dayandığı kanun hükümlerinin öngörülebilir olmadığı açıktır." Bkz. Türkiye İş Bankası A.Ş. (10) Başvurusu, para.34.

Anayasa Mahkemesi *Murat Çevik Başvurusu* ile ilgili kararında, belli bir vergisel meseleye dair vergi yargısı bünyesinde istikrar kazanmış bir içtihattan somut uyuşmazlık bazında yeterli ve tatmin edici bir gerekçe bulunmaksızın dönülmesinin o konuda yerleşik içtihadı esas alarak hareket eden başvurucu açısından öngörülemezliğe yol açtığı gerekçesiyle mülkiyet hakkı yönünden ihlal kararı vermiştir[1128]. Başvuruya konu uyuşmazlığın temelinde, okul aile birlikleri tarafından üçüncü şahıslara yapılan okul kantini kiralama işlemlerinin hukuki niteliğinin bir gayrimenkul kirası mı yoksa okul kantinini işletme hakkının kiralanması mı olduğu sorunu yatmaktadır. Zira bu soruya verilecek yanıtlardan ilki KDVK)'nın 17. maddesinin 4 numaralı fıkrasının d) bendinde düzenlenen istisnadan yararlanma, ikincisi ise vergiye tabi olma neticesini doğuracaktır (para.48). Bilindiği üzere KDVK'nın 1. maddesinin 3 numaralı fıkrasının f) bendinde, GVK'nın 70. maddesinde yer alan mal ve hakların kiralanmasının verginin konusuna gireceği, 17/4-d maddesinde ise iktisadi işletmeye dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanmasının vergiden istisna olduğu hüküm altına alınmıştır. Eğer okul kantini kiralamaları gayrimenkul kirası olarak nitelendirilirse, KDVK'nın 17/4-d maddesinde öngörülen istisna kapsamına girmesi muhtemeldir. Eğer böyleyse bu kez de okul aile birliklerinin kantin kiralama işlemlerinin iktisadi işletme bünyesinde değerlendirilip değerlendirilmeyeceğine bakılması gerekecektir. Diğer taraftan söz konusu kiralama işlemi işletme hakkının kiralanması olarak değerlendirilirse, bu işlem KDVK'nın 17/4-d maddesi kapsamında olmayıp, 1/3-f maddesi gereğince iktisadi işletmeye dahil olup olmadığına bakılmaksızın vergiye tabi olması gerekecektir. Vergiye tabi olma olgusu ise, ilgili vergi mevzuatı uyarınca, kantini kiralayan şahsın okul aile birliğine yapacağı kira ödemesinden sorumlu sıfatıyla vergiyi kesip 2 no'lu KDV beyannamesi ile vergi dairesine beyan ederek ödemesi ile somutlaşacaktır. Mezkûr başvuruda bu süreci takip etmeyen başvurucu aleyhine vergi dairesince cezalı KDV tarhiyatı yapılmıştır. Bu işlemleri dava konusu yapan başvurucunun söz konusu talebi vergi mahkemesince reddedilmiş ve akabinde bu red kararı üzerine bölge idare mahkemesine yapılan itiraz da reddedilmiş ve ilk derece mahkemesinin kararı kesinleşmiştir. Gerek vergi mahkemesi gerekse bölge idare mahkemesi söz konusu kiralama işlemini işletme hakkının kiralanması olarak görmüştür. Anayasa Mahkemesi ise önüne gelen başvuruda meseleye mülkiyet hakkı yönünden yaklaşmış ve uyuşmazlık konusuna dair Danıştay 3. ve 4. Dairelerinin (ve aynı zamanda birtakım bölge idare mahkemelerinin) istikrar kazanmış bir şekilde okul kantini kiralama işlemlerini 17/4-d kapsamında değerlendirmek suretiyle istisnadan yararlanılması gerektiği yönünde içtihat geliştirdiğini ifade ederek somut uyuşmazlıkta bu

---

[1128] Murat Çevik Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2013/3245, T: 11.12.2014, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 20 Ekim 2020.

yeknesaklaşmış tutumdan ayrılmayı gerektirecek haklı bir sebebin de bulunmadığını vurgulayarak öngörülemezlik teşhisinde bulunmuştur[1129].

Anayasa Mahkemesi *Ford Motor Company Başvurusu* ile ilgili kararında, belli bir kanun maddesine yönelik yorumun uzun bir zaman zarfı geçmesine karşılık yeknesaklaştırılamaması ve bu konuda içtihadı birleştirme mekanizmasının işletilmemiş olduğu gerekçesi ile mülkiyet hakkı yönünden ihlal kararı vermiştir. Başvuruya konu somut uyuşmazlığın temelinde, yatırım indirimi istisnasına tabi kazanç üzerinden GVK'nın geçici 61. maddesi uyarınca yapılan kesintinin kurum kazancı üzerinden yapılan bir vergilendirme mi yoksa temettü vergilendirmesi mi olduğu sorunu yatmaktadır (para.67). Başvurucu Şirket Türkiye'de kurulu Ford Otomotiv Sanayi Anonim Şirketinin ortağı olup ABD'nin mukimidir (para.8). İştirak edilen şirket nezdinde 2008 yılı vergilendirme döneminde yatırım indirimi istisnasına tabi kazanç üzerinden %19,8 oranında indirim yapılmıştır. Bunun üzerine başvurucu Şirket, mukimi bulunduğu ABD ile Türkiye arasındaki çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının (ÇVÖA) 10. maddesinin 2. fıkrasındaki şartları taşıyor olması hasebiyle orada öngörülen kar payları üzerinden yapılacak kesintinin azami %15 oranına tabi olması gerektiği gerekçesiyle aradaki kısmın iadesi talebiyle vergi idaresine başvurmuştur. Düzeltme ve şikâyet başvurusu reddedilen başvurucu Şirket bu kez de yargı yoluna başvurmuştur. İlk derece mahkemesi ortada hukuki bir uyuşmazlık bulunmadığı gerekçesi ile davayı reddederken, temyiz aşamasında Danıştayın 4. Dairesi esasa girmiş fakat yatırım indirimi üzerinden yapılan kesintinin kurum nezdinde yapılıyor olması nedeniyle temettü vergilendirmesi mahiyetinde olmadığı

1129 "Bu durumda, başvurucunun, okul aile birliğinden kantin kiralaması işlemi nedeniyle KDV tarhiyatı yapılması üzerine tarhiyatın kaldırılması istemiyle açtığı davada "öngörülebilen" husus, vergi yargılamasının da dâhil olduğu idari yargı düzeninde yüksek mahkeme olan ve kararları ülke çapında tüm idari yargı makamlarınca dikkate alınması gereken Danıştayın KDV'den kaynaklı uyuşmazlıkları çözmekle görevli dairelerinin konu hakkında verdiği kararlardan hareketle okul aile birliklerinden kiralanan kantinler için kira tutarları üzerinden sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanmasının ve KDV mükellefiyeti tesis edilmesinin mevzuata aykırı olduğu şeklinde karar verileceğidir. Ancak Balıkesir Vergi Mahkemesi, olaya uygulanan mevzuatın yorumlanmasında, Danıştay ilgili dairelerinin yerleşik kararları ve diğer bölge idare mahkemeleri kararlarından farklı ve "öngörülemez" nitelikte bir değerlendirme yaparak, davayı reddetmiştir. Bunun yanında başvurucunun dava açarken (hukuki yardımdan yararlansa bile) kendisine Danıştay Dairelerinin ilgili kurallardan çıkardıkları sonuçtan farklı bir şekilde muamele edileceğini beklemesini gerektiren bir durum da bulunmamaktadır. Açıklanan nedenlerle, başvurucu hakkında yapılan yargılama sırasında hukuk kurallarının yorum ve uygulanmasının "öngörülemez" nitelikte olması nedeniyle Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar verilmesi gerekir." Bkz. Murat Çevik Başvurusu, para.57-59; Benzer yönde bkz. Murat Çevik Başvurusu (2), Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2013/3244, T: 7.7.2015, para.53-55, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 20 Ekim 2020; Murat Çevik Başvurusu (4), Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2013/3241, T: 16.12.2015, para.53-55, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 20 Ekim 2020; Murat Çevik Başvurusu (5), Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2013/3246, T: 16.12.2015, para.53-55, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 20 Ekim 2020; Bu noktada belirtmek gerekir ki, 27.3.2018 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 7103 sayılı Kanun'un 30. maddesi ile KDVK'nın 17. maddesinin 4 numaralı fıkrasının d) bendinde yapılan değişiklikle "Millî Eğitim Bakanlığına bağlı okullarda kantin olarak belirlenen alanların okul aile birlikleri tarafından kiraya verilmesi işlemleri"nin KDV'den istisna edildiği hükme bağlanmıştır.

gerekçesiyle 2013 yılında temyiz istemini reddetmiştir (para.9-18). Ancak belirtmek gerekir ki, aynı Dairenin 2013 yılı öncesinde söz konusu kesintinin hukuki niteliğine dair kanaati, temettü vergilendirmesi olduğu yönünde idi. Ayrıca benzer uyuşmazlıklarda 3. Dairenin süregelen içtihatlarının da mezkûr yönde olduğunu ifade etmek gerekir (para.61). Başvurucu şirket vergi yargısından aleyhine sonuç çıkması üzerine bireysel başvuru yoluna müracaat etmiştir. Anayasa Mahkemesi somut başvuruya yönelik denetimini mülkiyet hakkı bağlamında ve kanunilik kriteri ekseninde yürütmüştür. Anayasa Mahkemesine göre, son derece mahkemeleri belli bir konuda içtihat değişikliğine hukukun dinamizminin ve yeni koşullara uyum sağlama ihtiyacının bir sonucu olarak gidebilirler. Yeter ki bu değişiklik makul ve tatmin edici bir biçimde gerekçelendiriliyor olsun (para.60). Somut uyuşmazlık bakımından 4. Dairenin içtihat değişikliğini yeterli düzeyde ikna edici bulan Anayasa Mahkemesi (para.65), 3. Dairenin aksi yöndeki içtihadını sürdürmeye devam etmesinin, uyuşmazlığın kökenindeki sorun yönünden derin ve süregelen mahiyette bir içtihat farklılığına yol açıp açmadığı hususuna odaklanmıştır[1130]. Somut olayda on yıllık bir uygulaması bulunan bir konuda Danıştayın bir dairesinin belli bir yönde, diğer dairesinin tam aksi bir yönde içtihat üretiyor oluşu ve mezkûr tabloya karşın içtihadı birleştirme mekanizmasının işletilmeyişi, Anayasa Mahkemesine göre gerek konu ile ilgili hukuk kurallarının gerekse bunların uygulanmasının öngörülebilirliğini zedelemekte ve söz konusu düzenleme muhataplarının davranışlarını yönlendirme gücünü zayıflatmaktadır[1131]. Dolayısıyla Yüksek Mahkeme on yıl gibi uzun bir süre zarfında ilgili kanuni düzenlemeye dair yargısal uygulamanın yeknesaklaşamaması nedeniyle öngörülebilir bir kanuni müdahale söz konusu olmadığı gerekçesiyle mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar vermiş ve yeniden yargılama yapılmak üzere dosyayı 4. Daireye göndermiştir (para.70-71).

1130 Her ne kadar karar metninde *derin ve süregelen mahiyette bir içtihat farklılığı* ifadesine doğrudan yer verilmemiş olsa da Anayasa Mahkemesince somut başvuruda çelişkili içtihatlar bakımından yapılan değerlendirmeler bahsi geçen öngörülemezlik haline tekabül etmektedir.

1131 "Yatırım indirimi istisnasına tabi kazanç üzerinden uygulanan stopajın mahiyetine göre tevkifatın oranı değişmektedir. Buna göre bu stopajın kurum kazancının vergilendirilmesi mahiyetinde olduğunun kabulü hâlinde uygulanacak oran %19,8 iken temettü (kâr payı) vergilendirmesi niteliğinde görülmesi durumunda ÇVÖA hükümleri uyarınca %15 olmaktadır. Danıştayın iki Dairesi arasında yatırım indirimi istisnası kazancı üzerinden yapılan vergilendirmenin mahiyetine ilişkin olarak ortaya çıkan bu görüş ayrılığı, ülke içinde iki farklı stopaj oranının uygulanması sonucunu doğurmaktadır. Bu çerçevede 193 sayılı Kanun'un geçici 61. maddesine göre yapılması gereken stopajın oranının coğrafi olarak Dördüncü Dairenin görev alanında bulunan yerlerdeki mükellefler yönünden %19,8, Üçüncü Dairenin görev alanındakiler yönünden ise %15 şeklinde uygulanması söz konusu olmaktadır. Öte yandan 9/4/2003 tarihinde yürürlüğe giren geçici 61. maddenin yeni uygulanmaya başlanan bir kanun hükmü olduğu da söylenemez. Anılan maddenin Dairenin karar verdiği tarih itibarıyla yaklaşık on yıllık bir uygulamasının olduğu görülmektedir. On yıllık süre, söz konusu maddenin yorumuna ilişkin içtihadın yerleşmesi ve yeknesaklık kazanması bakımından yeterli uzunluktadır. Bu süre zarfında kanunun yorumunda yeknesaklığın sağlanamamış olması, Dairelerin görev sahasına bağlı olarak farklı kararların verilmesi sonucunu doğurmaktadır. Aynı kanun hükmüne ilişkin iki farklı yorumun yürürlükte bulunması ve bu yorumlardan birine geçerlilik sağlayacak şekilde içtihadın birleştirilememesi hukuk kurallarının, muhataplarının davranışlarına yön verme kapasitesini ve dolayısıyla öngörülebilirliğini zayıflatmaktadır." Bkz. Ford Motor Company Başvurusu, para.67-69.

Anayasa Mahkemesi *Mehmet Arif Madenci Başvurusu* ile ilgili kararında, belli bir kanun maddesine ilişkin olarak ortaya çıkan ve son derece mahkemelerinin önüne ilk kez gelen bir vergisel meseleye dair birbirleriyle çelişen yaklaşımların gösterilmesinin, hak ihlaline yol açar bir mahiyette öngörülemezliğe sebep olmadığı gerekçesiyle mülkiyet hakkının ihlal edilmediğine ve bu sebeple başvurunun reddine karar vermiştir. Somut başvuruya konu uyuşmazlığın temelinde gemi ve tekne inşa, kaynak ve montaj faaliyeti ile uğraşan başvurucunun aynı zamanda %50 oranında ortağı bulunduğu ve tersanecilik faaliyeti ile iştigal eden Madenci Gemi Sanayi Limited Şirketi'ne sunmuş olduğu hizmetin KDVK'nın 13. maddesinin ilk fıkrasının a) bendinde[1132] düzenlenen istisna kapsamına girip girmediği sorunu bulunmaktadır (para.74). Şirket kendisine yapılan teslim ve hizmetlerin ilgili hüküm çerçevesinde KDV'den istisna olduğuna dair vergi dairesinden belge almıştır (para 10). Başvurucu da bu belgeye güvenerek Şirkete sunduğu değinilen mahiyetteki hizmetler için KDV hesaplamamıştır. Ayrıca başvurucu deniz taşıma araçlarına ilişkin istisnanın bir *tam istisna* mahiyetini taşıması nedeniyle KDVK'nın kendisine tanımış olduğu *hizmet ifaları sırasında yüklendiği fakat istisna dolayısıyla indirim konusu yapamadığı vergileri* (Şirkete ifa ettiği hizmetler ile ilgili yüklendiği KDV'leri) iade alma imkânı çerçevesinde, mezkûr iade alacağını şahsi ticari faaliyeti çerçevesinde çalıştırmış olduğu işçilere yaptığı ücret ödemelerinden kestiği gelir vergisinden mahsup etmiştir (para.11). Şirket nezdinde vergi incelemesi başlatılmış ve düzenlenen raporda Şirketçe sipariş üzerine inşa ve akabinde doğrudan ihraç edilen gemilerin şirket faaliyetlerinde kısmen dahi olsa kullanılmadığı gerekçesiyle, söz konusu gemilerin inşasına yönelik başvurucu tarafından yapılan hizmetlerin vergiden istisna olmadığı görüşü savunulmuştur (para.12). Ardından başvurucunun işletmesinde de vergi incelemesi başlatılmış ve neticede Şirket ile başvurucu nezdinde cezalı KDV tarhiyatları gerçekleştirilmiştir (para.13-14). Akabinde bu işlemler ilgililerce dava konusu yapılmıştır. Şirket hakkında başvurucu tarafından hesaplanmayan KDV'lerden VUK'un 11. maddesinde düzenlenen müteselsil sorumluluk esası çerçevesinde sorumlu olduğu gerekçesi ile cezalı tarhiyat gerçekleştirilmiştir. Açılan davada vergi mahkemesi başvurucu tarafından sunulan hizmetin mezkûr istisna kapsamına girdiği ve bu sebeple Şirketin müteselsilen sorumlu olmasını gerektiren bir vergi bulunmadığı gerekçesi ile davayı kabul etmiş ve bu karar Danıştay 9. Dairesince onanmıştır (para.78). Fakat başvurucunun açtığı davada ise vergi mahkemesi, söz konusu hizmetin istisna kapsamında bulunduğunu kabul edip, dava konusu ödeme emirlerini iptal etmesine karşılık mezkûr karar Danıştay 3. Dairesince bozulmuştur (para.79). Görülmektedir ki, KDVK'nın 13. maddesinin ilk fıkrasının (a) bendinde düzenlenen istisnanın kapsamına dair Danıştay Daireleri

---

[1132] İlgili kısım için bkz. "Faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu amaçla yapılan deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçlarının teslimleri, bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler ile bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler ve faaliyetleri deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçların imal ve inşası olanlara bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılacak teslim ve hizmetler…"

arasında görüş ayrılığı bulunmaktadır (para.80). Aynı somut maddi olaya dair ortaya çıkan bu çelişkiyi mülkiyet hakkı yönünden ele alan Anayasa Mahkemesi, "…tek bir olayla sınırlı olarak Danıştayın iki Dairesince verilen kararlardaki bu içtihat farklılığının kamu düzenini sarsıcı bir etkisinin bulunmadığı ve dolayısıyla hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerine ters düşecek şekilde bireylerin hukuka duyduğu güveni sarsıcı bir nitelik arz etmediği sonucuna…" ulaşarak başvuruyu reddetmiştir (para.85). Yüksek Mahkemeye göre, belli bir kanun maddesi ilk kez yorumlandığında diğer bir ifade ile o düzenlemeye dair yargısal yaklaşım henüz yeknesaklaşmadığı süreçte o düzenleme çerçevesinde ortaya çıkan uyuşmazlıklara dair farklı kararlar veriliyor oluşu, mülkiyet hakkına yönelen vergisel müdahaleyi öngörülemez hale getirmez. Ne zaman ki müdahalenin dayandığı kanun maddesine ilişkin içtihatlardaki çatışma hali derin ve süregelen bir nitelik taşır[1133], işte o zaman öngörülemezlik halinden söz edilecektir (para.83-84). Somut başvuruya konu uyuşmazlık ilk kez yargı mercileri önüne taşınmış olup, konu ile ilgili başka bir Danıştay kararı bulunmaması ve 6111 sayılı Kanun ile inşa edilerek satılan gemilerin de istisna kapsamında olacağına dair ileride ortaya çıkabilecek benzer ihtilafları ortadan kaldırıcı nitelikte bir düzenleme de getirildiği hususlarını göz önünde bulunduran Anayasa Mahkemesi, müdahaleye dayanak kanuni düzenleme ve uygulamasının öngörülemez olmadığına kanaat getirmiştir (para.85).

Anayasa Mahkemesi *Hasibe Uysal Başvurusu* ile ilgili kararında, belli bir kanun maddesine ilişkin ortaya çıkan bir uyuşmazlıkla ilgili yargısal yaklaşımın yerleşmesinin belli bir zaman alabileceği ve bu aşamada ortaya çıkan çelişkili kararların öngörülebilirliği zedelemeyeceği, dolayısıyla mülkiyet hakkının kanunilik kriteri yönünden ihlal edilmemiş sayılması gerektiğine hükmetmiştir[1134]. Somut başvuruya konu uyuşmazlık, başvurucu tarafından serbest bölgedeki bir firmaya yapılan fason tekstil işinin KDVK'nın 11 ila 12. maddelerinde düzenlenen ihracat istisnasının kapsamına girip girmediğine ilişkindir (para.48). Konunun anlaşılabilmesi bakımından öncelikle ilgili düzenlemeler ile bunların tarihsel seyrine değinmek gerekir. KDVK'nın "Mal ve Hizmet İhracatı" başlığını taşıyan 11. maddesinde, ihracat istisnasından yararlanabilecek teslim ve hizmetler arasında yurtdışındaki müşteriler için yapılan hizmetlere de yer verilmiştir. 12. maddede ise, ihracat teslimleri ile hizmet ihracatına ilişkin değinilen istisnanın koşullarına yer verilmiştir. Mezkûr maddenin 2. fıkrasında öncelikle yurtdışındaki müşteri deyimi tanımlanmış ve akabinde hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapılması ve hizmetten yurtdışında yararlanılması olmak

---

1133 Anayasa Mahkemesi kararında her ne kadar lafzen derin ve süregelen bir nitelik kazanmış içtihat farklılığı ifadesini kullanmasa da karar metninde yer verdiği "…birden fazla içtihadın varlığı hukuk kurallarının temel bir özelliği olan, bireyin davranışını yönlendirebilme gücünü zayıflatacak bir boyuta ulaşmışsa kamu düzeninin bozulduğundan söz edilebilir." söylemi ile değinilen öngörülemezlik halinin örtüştüğünü ve aynı şeyi yansıttıklarını belirtmek gerekir. Alıntılanan kısım için bkz. Mehmet Arif Madenci Başvurusu, para.84.

1134 Hasibe Uysal Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2015/3975, T: 5.7.2017, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 20 Ekim 2021.

üzere iki ayrı koşula yer verilmiştir. 12. madde nezdinde, 24.4.2003 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, 4842 sayılı Kanun'un 22. maddesi ile birtakım değişiklik ve ilaveler yapılmıştır. Maddenin yeni haliyle serbest bölgelerde faaliyet gösteren alıcılara yapılacak teslimler ihracat teslimi olarak değerlendirilmek suretiyle istisna kapsamına alınmıştır. Ancak ihracat teslimleri bakımından serbest bölge kavramına yer verilmekle birlikte, hizmet ihracatı yönünden bir değişiklik ya da ilave yapılmamıştır (para.48-49).

Başvurucu ise, serbest bölgedeki müşterisi için yapmış olduğu fason tekstil işini istisna kapsamında görerek Ocak 2005 döneminden Nisan 2007 dönemine kadar olan süreçte söz konusu faaliyete ilişkin KDV hesaplamamış ve yüklendiği KDV'leri ise mahsuben iade almıştır. Vergi idaresi ise, serbest bölgeye yapılan fason tekstil işinin istisna kapsamına girmediği gerekçesi ile başvurucu adına cezalı tarhiyatlara girişmiştir. Başvurucu üç ayrı dava açarak konuyu yargıya taşımıştır (para.9-11). Değinilen işlemlerle alakalı yargılama devam ederken 5766 sayılı Kanun'un 12. maddesiyle[1135], 6.6.2008 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, KDVK'nın 11 ila 12. maddelerinde birtakım değişiklik ve ilaveler yapılarak serbest bölgedeki müşteriler için yapılan fason hizmetlerin de istisna kapsamında olduğu ve bu durumun koşulları hüküm altına alınmıştır (para.23). Uyuşmazlığa bakan vergi mahkemesi istisnadan yararlanılabilmesi için hizmetin yurtdışındaki müşteriye yapılması gerektiği, serbest bölgelerin yalnızca mal teslimleri bakımından yurtdışı sayıldığı ve bu sebeple somut uyuşmazlıkta söz konusu hizmetin istisna kapsamında bulunmadığını ifade ederek davayı reddetmiştir (para.11). Temyiz incelemesini yapan Danıştay 9. Dairesi ise, ihracat istisnasının tanınmasının ve serbest bölgelerin kuruluş gayelerinden hareket ederek her ne kadar KDVK'da hizmet ihracatı yönünden serbest bölge kavramına yer verilmese de buraların ticari ve ekonomik manada yurtdışı olarak kabul edilmeleri gerektiği, bu durumu öngören kanun koyucunun da hizmetlerin mal teslimlerinden farklı olmadığı esasından yola çıkarak 5766 sayılı Kanun ile serbest bölgelere yapılan fason hizmetleri de istisna kapsamına aldığı gerekçeleri ile vergi mahkemesi kararını bozmuştur (para.12). Vergi mahkemesi 5766 sayılı Kanun ile getirilen yeni düzenlemenin yürürlükten önceki vergilendirme dönemlerine uygulanamayacağı gerekçesi ile red kararında direnmiştir. VDDK ise direnme kararını ilk derece mahkemesinin gerekçesini uygun bularak onamıştır (para.13-14). Başvurucunun aynı konuya dair başka bir vergi mahkemesinin önüne giden uyuşmazlığı yukarıda temyiz süreci bakımından değinilen gerekçeler çerçevesinde iptalle sonuçlanmıştır. Karar 9. Dairece onanmıştır (para.16). Yine başka bazı yükümlüler nezdinde sözü geçen fason hizmet ifasını hizmet ihracatı arasında gören ilk derece mahkemeleri ile 9. Daire kararları bulunmaktadır (para.17). Somut başvuru açısından aynı konuya ilişkin farklı içtihatların varlığı,

---

[1135] Düzenleme gerekçesinde, serbest bölgedeki müşteriler için yapılan fason hizmetlerin KDV'den istisna olmadığı, söz konusu KDV'nin ilgili işletmeler açısından bir maliyet unsuru olmasına sebep olduğu, ihracat maliyetini artıran böyle bir sebebin ise ortadan kaldırılmasının amaçlandığı ifade edilmiştir.

başvurucu aleyhine verilen kararların uyuşmazlık konusuna dair emsal kararlara aykırı olduğu iddiası bağlamında ele alınmıştır. Anayasa Mahkemesince mezkûr iddia mülkiyet hakkı yönünden ve kanunilik kriteri çerçevesinde değerlendirilmiştir (para.29). Yüksek Mahkemeye göre, somut uyuşmazlığın özünü meydana getiren ve 5766 sayılı Kanun ile netleştirilen serbest bölgelerdeki alıcılara yapılan fason hizmet ifalarının istisna kapsamında olup olmadığı meselesine dair vergi yargısında yeknesak nitelik kazanmış bir içtihat bulunmamaktadır. Zira 4842 sayılı Kanunla getirilen yeni durumun üzerinden değinilen sorunun çözümüne dair emsal mahiyetteki kararların ortaya çıkışının zaman alacağı ve bu kararların ortaya çıkışına kadar birbirinden farklı kararlar verilmesi mümkündür. Somut başvuruda da 9. Daire ile VDDK'nın çelişen kararlarında yer verilen gerekçeler Anayasa Mahkemesine göre yeterli ve ikna edici niteliktedir. Ayrıca başvurucu aleyhine olan ve tek bir olayla sınırlı kalan VDDK'nın kararı, 5766 sayılı Kanun'un gerekçesi ile de paralellik taşımaktadır (para.54). Değinilen Kanunla yapılan değişiklik ve ilaveler neticesinde artık somut başvuru konusundaki uyuşmazlığın ortadan kaldırılmış olduğu da dikkate alındığında, Yüksek Mahkemeye göre somut başvurudaki farklı içtihatların varlığı bireylerin hukuka olan güvenlerini sarsıcı bir mahiyet taşımamaktadır[1136]. Bu sebeple başvuru değinilen iddia kapsamında reddedilmiştir (para.55-56).

Anayasa Mahkemesi yeni yürürlüğe giren ve muğlaklık içeren bir kanuni düzenlemeye ilişkin aynı yargı organı tarafından, farklı vergilendirme dönemlerine ilişkin olması dışında, her yönüyle özdeşlik taşıyan uyuşmazlıklara dair yapılan çelişkili yorumların varlığını öngörülebilirlik bağlamında *Narsan Plastik San. Tic. Ltd. Şti. Başvurusu* ile ilgili kararında ele almıştır[1137]. Somut başvuruya konu uyuşmazlık esas itibariyle başvurucunun faaliyetlerinin belli bir kısmını oluşturan granül plastik teslimlerinin KDVK'nın 17. maddesinin 4. fıkrasının g) bendi bünyesinde düzenlenen istisnanın kapsamına girip girmediğiyle alakalıdır. 2003 yılının sonlarına doğru KDVK'nın yukarıda değinilen bendinde bir değişiklik yapılarak metal, plastik, kâğıt, cam hurda ve atıklarının teslimi vergiden istisna edilmiştir. Başvurucu işleyerek granül haline getirdiği plastik teslimlerinin istisna kapsamında olup olmadığı ile ilgili tereddüte düşmüş ve vergi idaresinden özelge talebinde bulunmuştur. Kendisine 17.2.2004 tarihinde verilen özelge kapsamında söz konusu teslimlerin istisnaya tabi olduğu belirtilmiştir (para.9-11). Ancak daha sonra idarenin başka yükümlülere granül hale getirilmiş plastik teslimlerinin istisna kapsamında olmadığına dair özelgeler verdiği

---

1136 Mezkûr kararda, *Ford Motor Company Başvurusu* ile *Mehmet Arif Madenci Başvurusuna* dair kararlarda olduğu üzere, mevcut içtihat farklılıklarının derin ve süregelen bir nitelik kazanıp kazanmadıkları irdelenmiştir. Yine lafzen bu ifadeye yer verilmese de somut başvurudaki "içtihat farklılığının hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerine ters düşecek şekilde bireylerin hukuka duyduğu güveni sarsıcı bir nitelik arz etmediği sonucuna" varılması sözü edilen öngörülemezlik halinin Anayasa Mahkemesine göre mevzu bahis başvuruda vuku bulmadığını göstermektedir. Alıntılanan kısım için bkz. Hasibe Uysal Başvurusu, para.55.

1137 Narsan Plastik San. Tic. Ltd. Şti. Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2013/6842, T: 20.4.2016, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 20 Ekim 2020.

gerekçesiyle, 16.3.2005 tarihinde tekrar özelge talebinde bulunmuştur. Bu kez idare 30.3.2005 tarihli özelgesinde plastik granülün işlemden geçiriliyor olması nedeniyle hurda ve atık mahiyetini kaybettiği, bu yüzden istisnadan yararlanılamayacağı doğrultusunda görüş bildirmiştir. Bunun akabinde başvurucu granül plastik teslimlerinde KDV hesaplamaya başlamıştır. İdare başvurucuya gönderdiği bir yazıyla 2004 ve 2005 yıllarında istisna uygulayıp KDV hesaplamadığı satışları için düzeltme beyannamesi vermesini talep etmiştir. Başvurucunun bunu yapmaması üzerine hakkında resen vergi tarhiyatına girişilmiş ve 10.3.2006 tarihinde vergi ihbarnameleri tebliğ edilmiştir (para.13-18). Başvurucu bu işlemlere karşı dava açmıştır. İlk derece mahkemesi 2004 yılına ilişkin tarhiyatları iptal etmiştir. İptal gerekçesinde esas itibariyle KDV'nin yansıtılabilir bir vergi olması nedeniyle vergi yükünü nihai tüketicinin yüklendiği ve somut olayda idarenin görüşü doğrultusunda hareket eden yükümlüden vergi aslının istenmesi halinde bunun müşterilere yansıtılmasının mümkün olmadığı hususları üzerinde durulmuştur (para.19-20). Ancak bu kararlar Danıştay 9. Dairesince, KDV'nin yansıtılabilir bir vergi olması hususunun, yükümlünün vergiyi hesaplayarak vergi dairesine ödemesi gerektiği esasını ortadan kaldırmadığı gerekçesi ile bozulmuştur. Başvurucu karar düzeltme talebinde bulunmuş ve 9. Daire bu kez ilk derece mahkemesinin kararını ilgili teslimlerin istisna kapsamında olduğu gerekçesiyle onamıştır (para.21-22). Ancak 2005 yılına ilişkin tarhiyatlar ile ilgili ilk derece mahkemesince verilen kabul kararlarına yönelik aynı Dairenin bozma kararlarına karşı karar düzeltme talebinde bulunulmamıştır. İlk derece mahkemesinin bozma kararı doğrultusunda verdiği karar temyiz edilse de bozmaya uyulmuş olunduğundan temyiz talebi reddedilmiştir (para.24-26).

Somut başvuru kapsamında aynı olaydan kaynaklanan ve aynı yargı makamınca ele alınan iki ayrı davada farklı neticelere ulaşılması meselesi Anayasa Mahkemesince adil yargılanma hakkı bağlamında ele alınmıştır (para.43). Yüksek Mahkemenin bu hususta saptamalarına geçmeden evvel belirtmek gerekir ki, somut uyuşmazlığa sebebiyet veren ilgili kanuni düzenleme hukuki belirsizliğe yol açar mahiyette görülmüştür. Ayrıca konuyu netleştiren idari bir düzenleme yahut uygulama da bulunmamaktadır (para.92). Nitekim konu ile ilgili genel tebliğ düzenlemesi 31.12.2005 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanmıştır (para.88). Ancak adil yargılanma hakkı bağlamında yaklaşıldığında görülmektedir ki, granül plastik teslimlerinin istisna kapsamında olup olmadığı sorunu Danıştayın önüne ilk kez başvurucunun açtığı davalar ile gelmiştir. Her ne kadar aynı Danıştay Dairesinin aynı konuya ilişkin birbiriyle çelişen yorumları bulunsa da Anayasa Mahkemesi yeni yürürlüğe giren ve hukuki belirsizliğe yol açan kanuni bir düzenlemenin uygulanmasına yönelik farklı içtihatların söz konusu olabileceğini ve bu konudaki yeknesak yaklaşımın derhal ortaya çıkmayabileceğini belirtmiştir. Ayrıca 9. Daire çelişkili olan her iki kararında da Anayasa Mahkemesine göre yeterli ve tatmin edici gerekçe ortaya koyabilmiştir (para.57, 60). Böyle olunca da birbiriyle çelişkili de olsalar Yüksek Mahkeme nezdinde mezkûr

kararların hukuki güvenliği zedeleyecek bir boyuta ulaştığı yönünde bir kanaat hasıl olmamıştır (para.58, 60).

Buraya kadar yapılan açıklamalar dikkate alındığında, özellikle uyuşmazlığın çözümünde esas alınan hukuk kuralına dair birden fazla yorum seçeneğinin mevcut olduğu durumlarda yargı kararlarının öngörülebilirliğine yüksek düzeyde gereksinim duyulduğunu belirtmek gerekir. Bu gereksinimi karşılama noktasında kendisinden ilgili yargı kolunda içtihat birliğini temin etme işlevini görmesi beklenen Yüksek Mahkemelere büyük iş düşmektedir. Gerçekten de bir yargı kolunda Yüksek Mahkeme sıfatını taşıyan yargısal makamların en temel fonksiyonlarından biri yetki alanlarındaki kanunların tutarlı, uyumlu ve istikrarlı bir biçimde uygulanmalarını sağlamaktır. Bu durum hukuka tabi olanlar açısından önemli bir güvence vasfını taşımaktadır. Zira yorumun ve belli koşullar altında boşluk doldurmanın ya da normu aşan mahiyetteki hukuk yaratmanın kaçınılmaz bir gereksinim olarak ortaya çıktığı hukuk uygulamalarında hukuki güvenliğin sağlaması bakımından Yüksek Mahkemelere önemli ölçüde gereksinim duyulmaktadır. Bu gereksinimin pratikte karşılanmıyor oluşu, çeşitli temel haklar yönünden yapılan denetimler noktasında ihlal kararı verilmesine yol açabilir. Yukarıda değinilen kararlarda da görüldüğü üzere, içtihat farklılıkları çeşitli sebeplerle belli bir düzeye kadar makul karşılanabilecektir. Ancak belli bir vergisel mesele, ilgili Yüksek Mahkeme nezdinde de bir türlü giderilemiyorsa, bu kez içtihadı birleştirme müessesine başvurulup sorunun çözüme bağlanması gerekir. Gerek AİHM gerekse Anayasa Mahkemesinin tutumu bu doğrultudadır.

Anayasa Mahkemesinin yargı kararlarının öngörülebilirliği ile ilgili içtihatları, henüz bireysel başvuruya konu olmamasına karşılık vergi yargısı bünyesinde derin ve süregelen nitelik taşıyan içtihat tutarsızlıklarını da ön plana çıkarmıştır. Hatta öyle ki Danıştay kendi kurul ve daireleri arasında adeta kronikleşmiş mahiyette içtihat ayrılığına sebep olan iki ayrı hukuki meseleyi yakın geçmişte içtihadı birleştirme mekanizmasına başvurmak suretiyle sonlandırmıştır. Söz konusu hukuki sorunlardan ilki, limited şirketlerden tahsil edilemeyen vergi borçları nedeniyle kanuni temsilci ya da ortaklar nezdinde yapılacak takibatlar arasında bir öncelik-sonralık ilişkisinin bulunup bulunmadığı hususudur. İki ayrı sorumluluğun kesiştiği mezkur konuda Danıştayın 9. Dairesi, VUK ve AATUHK'un ilgili hükümleri çerçevesinde şirketten tahsil olanağı kalmayan vergi borçları için kanuni temsilci nezdinde takibat gerçekleştirilmeksizin şirket ortaklarına yönelinemeyeceği görüşünde iken 3., 4., ve 7. Daireler ile VDDK ilgili hükümlerin kanuni temsilciler ile ortaklar hakkında gerçekleştirilecek takip ve tahsil işlemleri açısından bir sıralama getirmediği ve şirketten tahsil edilemeyen vergi borçlarının doğrudan doğruya ortaklardan sermaye payları oranında istenebileceğini kabul etmekteydi. İçtihatları Birleştirme Kurulu ise içtihadı 3., 4., ve 7. Daireler ile VDDK'nın kararları doğrultusunda birleştirmiştir[1138].

[1138] Danıştay İBK, E: 2013/1, K: 2018/1, T: 11.12.2018, R.G. tarih ve sayısı: 20.06.2019 ve 30807.

Diğer hukuki sorun ise, defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi ihtimallerinde mücbir sebebin bulunup bulunmamasına göre değişkenlik gösteren iki ayrı meseleyi bünyesinde barındırmaktadır. İlk olarak eğer ibraz edememe olgusu mücbir sebepten kaynaklanıyorsa, yargı organları arasında farklı yorumlara yol açan husus, KDV indiriminden yararlanan yükümlünün emtia alımını yaptığı kişi ve kurumlardan alış belgelerini temin ederek indirimden yararlanmanın ön koşullarının somut olayda varlığını ispat yükümlülüğü altında olup olmadığı ile ilgilidir. İkincisi ise, mücbir sebep olmaksızın vergi incelemesine ibraz edilmeyen defter ve belgelerin yükümlüce yargı organına ibraz edilmek istenmesi halinde delil olarak kabul edilip edilmeyeceğine ilişkindir. İlk meseleye dair bazı yargı makamları ispat yükünün yükümlüye düştüğü, bu sebeple alış belgelerinin yükümlü tarafından temin edilerek mahkemeye sunulması gerektiği, diğer makamlar ise mücbir sebep dolayısıyla böyle bir yükümlülüğün bulunmadığı yönünde içtihat geliştirmişlerdir. İçtihatları Birleştirme Kurulu ise içtihadı, ispat yükümlülüğünün söz gelimi alış yapılan kişi ya da kurumun faaliyetlerine son vermesi gibi bazı etkenler dolayısıyla yükümlüye yüklenmesinin gerçekçi olmayacağı gerekçesi ile ikinci görüşü temsil eden kararlar doğrultusunda birleştirmiştir. İkinci mesele ile ilgili olarak da bazı yargı makamları, incelemeye sunulmayan defter ve belgelerin yargı organlarınca idari eylem ya da işlem mahiyetinde karar verilememesi gibi çeşitli gerekçelerle dava aşamasında delil olarak değerlendirilemeyeceği yolunda, diğerleri ise resen araştırma ilkesi çerçevesinde bunların delil olarak kabul edilebileceği yönünde içtihat geliştirmişlerdir. İçtihatları Birleştirme Kurulu ise içtihadın, ikinci yöndeki kararlar doğrultusunda birleştirilmesine karar vermiştir[1139]. İki sorunun giderilmesi için değinilen mekanizmanın kullanılmasında Anayasa Mahkemesinin konuya dair içtihatlarının etkin bir işlev gördüğü söylenebilir.

3. 2. 2. 2. 2. Vergi Hukukunda Yargısal Kararlar Bağlamında Kanunilik İlkesi ile Hukuki Öngörülebilirlik İlkesinin Ortak Gerekleri: Hukuk Uygulamasının Yorum Sınırlarını Aşmaması ve Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Öngörülebilir Bir Biçimde Tatbik Edilmesi

Başlıkta sözü edilen gereklere geçmeden evvel hukuk uygulamasını özellikle somut maddi olayın saptanması ve nitelendirilmesi ile uygulanacak hukuk normunun anlamlandırılması safhaları itibariyle daha yakından irdelemek gerekir. Bilindiği üzere, hukuk normları esas itibariyle soyut hukuk olayı ve hukuki sonuç olmak üzere iki temel unsurdan oluşur. Söz gelimi *vergiye tabi kurumlar tarafından elde edilen kurum kazançları (soyut hukuk olayı) kurumlar vergisine tabidir (hukuki sonuç)* şeklindeki bir vergi normunda sözü edilen unsurları görebilmek mümkündür. Kanun koyucu norm bünyesinde düzenlediği hukuki sonuca tabi olmasını istediği olaylar kümesine yönelik önceden genel ve soyut çerçeve etrafında bir tanım getirir. Eğer gerçek yaşamda vuku bulan maddi

---

[1139] Danıştay İBK, E: 2013/3, K: 2019/1, T: 8.2.2019, R.G. tarih ve sayısı: 25.6.2019-30842.

olaylar normda getirilen soyut olay tanımı ile örtüşür, onun kapsamına girerse yine normda yer alan hukuki sonucun uygulanması gerekir. Bu süreç nihayetinde mantığın tümden gelim kurallarına, tasım işlemine dayanır. Altlama olarak da adlandırılan söz konusu mantık işlemi neticesinde somut maddi olay (küçük önerme) soyut kurala (büyük önerme) altlanabiliyorsa uyuşmazlık normdaki hukuki sonuç çerçevesinde çözüme bağlanır[1140]. Sözü edilen safhalar (nitelendirme ve yorum) çoğunlukla belli bir sıralama doğrultusunda değil de eş zamanlı (iç içe geçmiş) bir şekilde yürütülür[1141].

Hukuki nitelendirme kapsamında öncelikle somut maddi olay saptanır diğer bir ifadeyle söz konusu olayın nasıl gerçekleştiği ortaya konulur. Burada esas itibariyle gerçekleşen olayın tabiri caizse fotoğrafı çekilmektedir. Ardından değinilen olayın unsurları itibariyle hukuki tavsifine geçilir. Başka bir ifadeyle, fotoğrafı çekilen somut olay hukuki kavramlarla ifade edilmek suretiyle nitelendirilir. Yorum kapsamında ise öncelikle uyuşmazlık konusu olaya uygulanabilecek kurallar tespit edilir. Ardından saptanan kuralların anlamı açıklığa kavuşturulmaya çalışılır. Bu çerçevede kural bünyesinde yer alan ve hukuki kavramlarla şekillendirilmiş soyut olayın kapsam ve içeriği tayin edilmeye çalışılır. Eğer unsurları itibariyle nitelendirilen somut maddi olay ile soyut olay çakışmakta ise normdaki hukuki sonucun doğduğundan söz edilir[1142].

Buraya kadar değinilen hukuk uygulaması süreci vergi borcu ilişkisi bağlamında ele alınacak olursa, norm bünyesinde yer alan soyut olayın vergiyi doğuran olayın soyut boyutunu, somut maddi olayın ise vergiyi doğuran olayın maddi boyutunu teşkil ettiğini ifade etmek gerekir. Vergi borcu ise somut maddi olayın unsurları itibariyle soyut olayla denk düşecek surette vuku bulması ile doğar. Vergiyi doğuran olayın soyut boyutuna özel vergi kanunlarında yer verilmektedir. Söz gelimi KDVK çerçevesinde belli niteliklerdeki mal teslimleri, hizmet ifaları ile mal ve hizmet ithalatları vergi borcunun doğumuna sebebiyet verir. KDV açısından vergiyi doğuran olaya dair bahsi geçen soyut çerçeve KDVK'da çizilmiştir. Eğer dış dünyaya yansıyan somut maddi olay sözü edilen tanımdaki soyut olayın kapsamına girmekte ise, vergi borcunun doğduğundan söz edilir. Bu durumu tespit eden hukuk uygulayıcısının yine normda yer alan vergisel sonuç yönünde karar vermesi gerekir. Mevzu bahis uygulama sadece yükümlendirici değil, aynı zamanda yararlandırıcı vergisel sonuçlar bakımından da geçerlidir. Örneğin somut bir faaliyet, işlem ya da durum vergi kolaylığına dair

---

1140 Aral, Hukuk Bilimi, s.173-175, 180-183; Öncel vd., s.20; Işıktaç ve Metin, s.179-183; Akkaya, Ekonomik Yaklaşım, s.6-11; Gökçay, s.121-124.

1141 Işıktaç ve Metin, s.181; Akkaya, Ekonomik Yaklaşım, s.8, 10; Nitelendirmenin yorum safhasından sonra geldiği görüşü ile ilgili bkz. Selim Kaneti, **Hukuki İşlemlerin Çevrilmesi (Tahvili)**, İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 1827, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1972, s.27, dpn.102; Aynı yönde bkz. Nihal Saban, "Vergi Usul Kanunu 3,B,1'in -*neliği*", Billur Yaltı (Ed.), **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler**, İstanbul: Beta Yayınları, 2014, (3,B,1), s.151.

1142 Akkaya, Ekonomik Yaklaşım, s.6-11.

kanuni tanımdaki ifade ile kesişiyorsa yükümlünün ilgili kolaylıktan yararlanılması gerektiğine hükmedilir[1143].

Ancak belirtmek gerekir ki, hukuk uygulaması yalnızca basit bir mantık işleminden (altlama) ibaret değildir. Gerek somut maddi olayın saptanması ve nitelendirilmesi gerekse kuralın anlamlandırılması çeşitli zorlukları bünyesinde barındırır. Nitekim bazı durumlarda somut uyuşmazlığa doğrudan uygulanabilecek bir kural bulunamayabilir. Ya da mevcut kuralın lafzı onun amacına aykırı düşecek surette geniş kapsamlı düzenlenmiş ve amaca aykırı düşen istisnaları da bünyesine almış olabilir. Bu gibi hallerde ilgili uyuşmazlık yorum safhası açısından özellik taşır. Ayrıca bazı hallerde yükümlünün sözleşme serbestisini kötüye kullanması nedeniyle görünüşteki durumla gerçek durum arasında bir uyumsuzluk hali söz konusu olabilir. Böyle olunca da bu kez nitelendirme safhası özellik taşır. Vergisel normların uygulanmasında her iki safha itibariyle de hukuk uygulayıcısını sınırlayan çeşitli ilkeler bulunmaktadır. Uygulayıcı eğer sözü edilen sınırlar dahilinde hareket ederse, vergi normunun uygulanması ile ilgili nispi düzeyde öngörülebilirlik sağlanmış olacaktır.

3. 2. 2. 2. 2. 1. Hukuk Uygulamasının Yorum Sınırlarını Aşmaması

Ceza ve vergi hukuku gibi kanunilik ilkesinin hâkim olduğu alanlarda yargıcın hukuk uygulaması sürecindeki yetkileri diğer alanlardaki yargılamalara nazaran kısıtlıdır. Zira sözü edilen ilke gereği nasıl ki idare suç, ceza ve vergi ihdas edemiyorsa benzer surette yargı mercileri de hukuk yaratmak suretiyle yeni suç, ceza ve vergiler getiremez. Yine aynı ilke gereği mevcut suç, ceza ve vergilerde artış ya da azalışlara veyahut bunların ortadan kaldırılmasına da sebebiyet verilemez. Bu konularda değinilen suretlerde düzenleme yapma yetkisi yalnızca yasama organına aittir. Nitekim, vergi hukuku perspektifinden yaklaşıldığında, kanunilik ilkesi gereği vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır (Anayasa md. 73/1). Bu konuda idare ve/veyahut yargı mercileri yetki sahibi değildir[1144]. Böyle olunca vergi yükümlüleri vergi yargılaması sürecinde vergi yükünde değişikliğe mahal verecek surette hukuk yaratılamayacağına diğer bir ifadeyle kanun metninden sapılamayacağına güvenir ve yürürlükteki kanuni düzenlemeleri baz alarak ekonomik karar ve tercihlerini tasarlarlar. Eğer vergi hukukuna özgü uyuşmazlıkların çözümünde yargıç normun mümkün olan kelime anlamının ötesine geçer ve hukuk yaratırsa kanunilik ilkesinin yanı sıra hukuki öngörülebilirlik ilkesi de değinilen sebepten ötürü zedelenir. Zira

---

1143 Akkaya, Ekonomik Yaklaşım, s.11-21.
1144 Öncel vd., s.31-32.

bu şekilde hukuk yaratılamayacağına dair yükümlüler nezdinde oluşan güven boşa çıkarılmış olacaktır[1145].

Hukuk uygulamasının yorum sınırlarını aşmaması gereği olarak da ifade edebileceğimiz mezkûr konu öğretide daha çok boşluk doldurma anlamındaki hukuk yaratma (praeter legem hukuk uygulaması/yaratma) faaliyeti ile bu faaliyet kapsamında en sık başvurulan metot olan kıyas etrafında ele alınmaktadır. Boşluk doldurma veya kıyas yasağı olarak da ifade edilebilecek söz konusu gereklilik yargısal içtihatlarda da büyük ölçüde benimsenmekte ve dikkate alınmaktadır[1146]. Konunun değinilen faaliyetler kapsamında ele alınmasının temel sebebi uygulamada söz konusu faaliyetlere daha yoğun başvurulmasını gerektirecek somut olay ve düzenleme örnekleri ile çok daha sık karşı karşıya kalınmasıdır. Gerçekten de normu aşan mahiyette hukuk yaratılması olgusu özellikli ve boşluk doldurmaya nazaran oldukça az rastlanılan bir uygulamadır. Bu sebeple öğretideki temel yaklaşımdan da hareketle bu başlık altında boşluk doldurma ve bu konuda en yaygın başvurulan metot olarak kıyas üzerinde durulacaktır. Ancak belirtmek gerekir ki, burada söylenecek olan hususlar aynı zamanda normu aşan mahiyette hukuk yaratılması olgusu bakımından da geçerlilik taşımaktadır. Son olarak diğer hukuk dallarında olduğu üzere vergi hukuku alanında da contra legem hukuk uygulamasının tasvip edilmediğini ifade etmek gerekir. Bu tarz bir uygulama hiç şüphesiz uyuşmazlığın ilgili olduğu hukuk dalına bakılmaksızın hak ihlaline yol açacaktır.

3. 2. 2. 2. 2. 1. 1. Boşluk Doldurma ve Kıyas Yasağı

Her insan eserinde olduğu üzere kanunların da bünyelerinde birtakım eksiklikleri barındırıyor oluşu kaçınılmaz bir olgudur. Gerçekten de kanunlar ne kadar özenilerek hazırlanmış olursa olsunlar her hukuki mesele ya da uyuşmazlığı çözüme kavuşturabilecek dolayısıyla herhangi bir surette

---

1145 Kıyas yasağının hem kanunilik ilkesinin hem de hukuki güvenlik ilkesinin ortak bir gereği olarak görülmesi yönünde bkz. Çağan, Demokratik, s.141; Öncel vd., s.31; Kırbaş, Vergi Hukuku, s.56; Kumrulu, Uzlaşma, s.15; Saygılıoğlu, Yorum, s.77; Güneş G., Yasallık, s.163-164; Akkaya, Ekonomik Yaklaşım, s.60-61; Selahattin Tuncer, "Vergi Hukukunda Kıyas", **Yaklaşım**, (73), 1999, https://www.yaklasim.com/, 16.9.2021; Hakan Birsenoğul, "Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı Yoluyla Hukuki Güvenliği mi?", **AÜEHFD**, 7(3-4), 2003, (Kıyas), s.166, 168; Öz, Kanunilik, s.55; Üstün, Takdir Yetkisi, s.226; Tekbaş, Anayasal İlkeler, s.144-145; Recep Narter, "Vergi Ödevi İlişkisinde Hukuki Güvenlik İlkesi", Erdal Abdulhakimoğulları vd. (Ed.), **Hukuk Biliminin Güncel Sorunları III. Uluslararası Kongre Bildiri Kitabı**, Ankara: Adalet Yayınevi, 2012, s.576; Mehmet Batun, **Vergi Hukukunda Yorum ve İspat**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2012, s.68; Karakoç, Değerlendirme, s.1294; Ercan Sarıcaoğlu, **Türk Vergi Hukukunda Vergi Suç ve Kabahatleri Bakımından Yorum ve İspat**, Ankara: Adalet Yayınevi, 2017, s.90; İmran Arıtı Erdem, "Vergi Hukukunda Hakimin Hukuk Yaratması: Boşluk Doldurma", **YBHD**, (2), 2016, s.13; Doğan Bozdoğan ve Elif İlk, "Vergilendirme Yetkisinin Bir Sınırlandırıcısı Olarak Hukuki Güvenlik İlkesi", **Journal of International Management, Educational and Economics Perspectives**, 4(2), 2016, s.34; Murat Batı, "Danıştay'ın "Kur Farkı" Kararı Özelinde; Kıyas Yasağının İhlali", **Vergi Sorunları Dergisi**, (367), 2019, s102-103; Taylar vd., s.47-48.

1146 Öncel vd., s.32.

boşluk içermeyecek mükemmeliyette yapılamazlar[1147]. Kanunların boşluk içermesi kanun yapımındaki özensizlikten meydana gelebileceği gibi, kanunun hazırlanması sırasında kanun koyucunun öngörerek hükme bağlamasının mümkün olmadığı yeni toplumsal, ekonomik, teknolojik ya da sosyal ilişki yahut gelişmelerin ortaya çıkışından da kaynaklanabilir[1148]. Sebebi ne olursa olsun eğer belli bir hukuki mesele ya da uyuşmazlığa kanun çatısı altında herhangi bir yanıt veya çözüm bulunamıyorsa, kanunun bahsi geçen konuda boşluk içerdiğinden söz edilir[1149]. Somut maddi olaya uygulanabilecek kanun hükmünün bulunamaması olarak da ifade edilebilecek kanun boşluğu[1150] gerekli ve zorunlu bir düzenlemenin kanun koyucu tarafından ihdas edilmediği durumlarda ortaya çıkar[1151].

Öğretide boşluk kavramına dair çeşitli tür ve tasniflerden söz edilmektedir. Bunları kural/hüküm içi boşluk, bilinçli-bilinçsiz boşluk, gerçek-gerçek olmayan boşluk ve açık-örtülü boşluk olarak ifade etmek mümkündür. Kural/hüküm içi boşlukta, somut maddi olaya uygulanabilecek bir düzenleme mevcuttur. Fakat düzenleme bünyesinde *hakkaniyet*, *ahlak* ya da *kamu düzeni* gibi birtakım muğlak ve/veya kanun/hüküm dışı öğelere yer verilerek düzenlemenin içeriğinin tayini yargıca bırakılır[1152]. Veyahut da düzenlemeye dair birden fazla yorum seçeneğinin mevcut olduğu durumlarda da bunlardan birinin tercihi yargıca bırakılmıştır ve böyle bir ihtimalde de kural/hüküm içi boşluktan söz edilir[1153]. Ancak belirtmek gerekir ki, her ne kadar kavramın içeriğinde boşluk ifadesi geçse de burada metodolojik açıdan yürütülen faaliyet boşluk doldurma olmayıp yorum sınırları içerisinde kalmaktadır[1154]. Bilinçli-bilinçsiz boşluk ayrımı, kanunun belli bir

---

1147 Selahattin Sulhi Tekinay, **Medeni Hukuku Giriş Dersleri**, Gözden Geçirilmiş Beşinci Bası, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1987, s.63; Başka bir ifadeyle, kanunlar yalnızca belli bir zaman dilimi içerisindeki toplumsal ihtiyaçları giderebilir. Gün geçtikçe kanun koyucunun önceden öngöremeyeceği yeni bazı ihtiyaçlar ortaya çıkabilir. Bu sebeple hiçbir kanun açısından tam manasıyla bütünlük iddiasında bulunulamaz. Bkz. Ergun Özsunay, **Medeni Hukuka Giriş**, Gözden Geçirilmiş 3. Bası, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1978, s.201; Fransa'daki şerhçi hukuk okulu ile Almanya'daki kavram içtihatçılığı ekolünün savunduğu, hukuk sistemlerinin kendi kendilerine yeten kapalı bir sistem oldukları (dolayısıyla boşluk içermeyecekleri) argümanı 20. yüzyıl itibariyle etkinliğini kaybetmiştir. Günümüzde değinilen katı pozitivist yaklaşımın yerini, kanunların da boşluk içerebilecekleri ve mevzu bahis boşlukların belli sınırlar dahilinde doldurulabilecekleri yaklaşımı almıştır. Bkz. Sururi Aktaş, "Pozitif Hukukta Boşluk Kavramı", **EÜHFD**, 14(1-2), 2010, s.1-2, 28.

1148 Rona Serozan, **Hukukta Yöntem-Mantık**, 2. Bası, İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2017, s.144; Işıktaç ve Metin, s.226-227.

1149 Selim Kaneti, "Vergi Usul Kanunu'ndaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması", **Vergi Dünyası**, (123), 2000, (Boşluk), http://www.vergidunyasi.com.tr/, 28 Mart 2020.

1150 Kemal Oğuzman ve Nami Barlas, **Medeni Hukuk**, 23. Bası, İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2017, s.97.

1151 Edis, s.115; Kanun boşluğunun "hukuki bir çözüm yoluna (çaresine) bağlanması gereken bir eylem, davranış veya ilişki karşısında kanunun susması" veya "kanunun ne sözünden ne de özünden somut olaya uygun bir hükmün kanunda mevcut olmaması ya da kanundan çıkarılamaması" olarak tanımlanması da mümkündür. Bkz. Jale Akipek vd., **Türk Medeni Hukuku Cilt: I**, Yeni Düzenlemelere Uyarlanmış 8. Bası, İstanbul: Beta Yayınları, 2013, s.127.

1152 Edis, s.122-123; Kaneti, Boşluk, http://www.vergidunyasi.com.tr/, 28 Mart 2020; Oğuzman ve Barlas, s.98.

1153 Kaneti, Boşluk, http://www.vergidunyasi.com.tr/, 28 Mart 2020.

1154 Işıktaç ve Metin, s.231.

konuda sessiz kalışının kanun koyucunun bilinçli bir iradesine/tercihine dayanıp dayanmadığı ile ilgilidir. Gerçekten de kanun koyucu belli bir konuda suskun kalmak suretiyle o konuyu ilgili düzenlemenin kapsamına sokmamak istemiş olabilir. Bu durum kasıtlı bir iradenin tezahürü olup bilinçli boşluk kavramı ile ifade edilir. Söz gelimi, belli bir hukuki sonuca tabi olunması istenen hususlar kanunda sınırlı sayıda sayılmış (numerus clausus) olabilir. Böyle bir durumda ilgili düzenlemede sayılmayanlar açısından normdaki hukuki sonucun ortaya çıkmaması gerekir. Bu gibi durumlarda karşıt kavram kanıtı (aksiyle kanıt/argumentum a contrario/mefhum-u muhalif) olarak ifade edilen mantık kuralı esas alınır. Esas itibariyle burada da açık/gerçek bir boşluktan söz edilemez ve yorum vasıtasıyla kanun koyucunun kasıtlı olarak sustuğunun saptanması üzerine varılacak sonuç (olumsuz çözüm-somut maddi olayın normun kapsamı dışında kalması) boşluk doldurma faaliyeti olarak nitelendirilemez. Ancak kanun koyucunun belli bir konudaki sessizliği onun istem ve arzusu dışında vuku bulmuş olabilir. Böyle bir durumda ise bilinçsiz boşluktan söz edilir[1155].

Açık ve gerçek boşluk kavramları aynı anlama gelip, düzenlenmesi gerekli ve zorunlu olan bir konuda kanun koyucunun kasıtlı olmayan bir şekilde sessiz kalmasını ifade eder[1156]. Gerçek olmayan ve örtülü boşluk hallerinde ise durum daha farklıdır. Eğer belli bir hukuki meseleye dair kanunda yer alan çözüm tarzı beğenilmiyor, tatmin edici bulunmuyor yahut gereksinimleri karşılar mahiyette görülmüyorsa gerçek olmayan boşluktan söz edilir[1157]. Örtülü boşluk ise, gerçek olmayan boşluğa nazaran daha dar kapsamlıdır. Eğer belli bir hukuki meseleye uygulanabilecek mahiyette kanuni bir düzenleme bulunmakla birlikte söz konusu düzenlemenin lafzı ile ruhu (özü) arasında çatışma mevcutsa veya belli bir düzenlemenin uygulanması hakkın kötüye kullanılması mahiyetini taşıyorsa örtülü boşluktan söz edilir[1158]. Bahsi geçen nitelikteki bir boşluk genellikle kanunun lafzının olması gerekenden daha geniş kapsamlı olduğu durumlarda ortaya çıkar. Nitekim değinilen boşluk türünde kanunun nesnel amacı ile farklı durumda bulunanlara farklı şekillerde muamele edilmesi gereğini ifade eden (negatif) eşitlik ilkesi çerçevesinde ilgili kanun hükmünün kapsamına girmemesi (istisna mahiyetinde olduğu açık bir düzenleme ile ortaya konulması) gerekirken kanun koyucunun gözden

---

1155 Edis, s.118, 123; Oğuzman ve Barlas, s.99-104; Serozan, s.145-147.

1156 Edis, s.124.

1157 Edis, s.124; Özsunay, s.204.

1158 Edis, s.125; Oğuzman ve Barlas, s.104-105; Başaran Yavaşlar'a göre, vergi hukuku açısından örtülü boşluğa örnek olarak uzlaşma müessesini düzenleyen VUK'un ek 1 ile ek 11. maddeleri verilebilir. Zira mezkûr maddeler içeriğinde uzlaşma müzakerelerinde ne konuşulacağı, uzlaşılabilecek tutara yönelik azami bir sınırın söz konusu olup olmadığı ve hangi koşullar çerçevesinde uzlaşmaya varılabileceği konularında bir düzenleme getirilmediğinden uzlaşma çatısı altında idareye çok geniş bir takdir yetkisi tanınmaktadır. Bu durum ilgili hükümleri bariz bir şekilde Anayasaya aykırı kılmakta ve sözü geçen konularda VUK bünyesinde örtülü bir boşluğun mevcudiyetine sebebiyet vermektedir. Bkz. Funda Başaran Yavaşlar, "Uzlaşma Uygulaması Hukuka Uygun mu?", **Vergi Sorunları Dergisi**, (257), 2010, s.168.

kaçırması dolayısıyla belli hususlar düzenlemenin geniş lafzınca çerçevelenir[1159]. Böyle olunca da örtülü boşluk hallerinde açık/gerçek boşluk hallerinden farklı olarak bir eksiklikten ziyade fazlalıktan söz edilir. Bu çerçevede açık boşluk hallerinde kanundaki eksiklik tamamlanmaya çalışılırken, örtülü boşluk hallerinde ise kanundaki fazlalık kapsam dışı bırakılarak kanun düzeltilmeye gayret edilir. Açık boşluk hallerinde daha çok kıyasa başvurulmakta iken, örtülü boşluk hallerinde başvurulan yöntem amaca uygun sınırlama (teleolojik indirgeme/teleolojik redüksiyon/restriksiyon) olarak karşımıza çıkmaktadır[1160]. Örtülü boşluk hallerinde ortada bir düzenleme bulunduğu için boşluk olgusunun varlığından söz edilip edilemeyeceği tartışmalı olmakla birlikte[1161], değinilen hallerde başvurulan amaca uygun sınırlama yöntemi normu aşan mahiyetteki (extra legem) hukuk uygulaması/yaratma faaliyetine denk düşmektedir.

Bu çerçevede boşluk doldurma anlamındaki/praeter legem hukuk uygulaması/yaratma faaliyeti açık/gerçek boşluk türleri açısından söz konusu olmaktadır. Boşluk türlerine yönelik yukarıdaki açıklamaların ardından, saptanan bir kanun boşluğunun ilgili hukuk dalının da cevaz vermesi kaydıyla nasıl doldurulacağına bakmak gerekir[1162]. Bu noktada çeşitli yol ya da yöntemlerden söz etmek mümkündür. Hukuk uygulayıcısı mezkûr boşluğu doldurmak için kıyasa, örf ve adete ya da hukukun genel ilkelerine başvurabilir. Veyahut da kendisi kanun koyucu olsa idi nasıl bir çözüm benimseyecek idiyse onu yansıtacak surette yeni bir norm inşa etmek suretiyle ilgili boşluğu doldurabilir[1163]. Sözü geçen yol veya yöntemlerden konumuz itibariyle en önemli ve üzerinde durulacak olanı kıyastır. Nitekim boşluk doldurma yöntemleri arasında, benzer durumda bulunanlara benzer şekillerde muamele edilmesi gereğini ifade eden (pozitif) eşitlik ilkesi ile hukuki güvenlik bağlamında en elverişli olanı kıyastır. Zira mezkûr yöntemde bizzat kanun ile düzenlenmiş bir hukuki sonuç, söz konusu sonuca tabi kılınmış olaya benzeyen fakat ilgili düzenleme ile çerçevelenmemiş uyuşmazlık konusu olaya da uygulanmaktadır. Böylece birbirine benzer olaylar açısından aynı hukuki sonuç geçerli olduğundan eşitlik ilkesi hayata geçirilmiş olmaktadır. Ayrıca kıyasa başvurulan hallerde diğer boşluk doldurma yöntemlerine nazaran yargıcın hareket serbestisi daha dar olduğundan, inşa edilecek yargısal karardaki keyfiyet olasılığı da düşmektedir. Bu husus da

---

1159 Edis, s.125; Tekinay, s.64-65; Selim Kaneti, "Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'ndaki Boşlukların Anayasa Mahkemesi Tarafından Doldurulması", **Anayasa Yargısı Dergisi**, 8, 1991, s.78; Serozan, s.156-157; Çiğdem Kırca, "Örtülü (Gizli) Boşluk ve Bu Boşluğun Doldurulması Yöntemi Olarak Amaca Uygun Sınırlama (Teleologishe Reduktion)", **AÜHFD**, 50(1), 2011, s.96-97.

1160 Serozan, s.155-158; Kırca, s.98-102.

1161 Bu konuda bkz. Kırca, s.97-102.

1162 Yargıcın hukuk yaratma yetkisinin dayanağı olarak Anayasa'da hak arama özgürlüğünün düzenlendiği 36. madde bünyesinde yer alan 2. fıkra gösterilmektedir. Gerçekten de ilgili fıkra uyarınca yargıcın önüne gelen bir uyuşmazlığı, uygulanabilecek hüküm bulunmadığı gerekçesiyle çözüme bağlamaktan imtina etmesi mümkün değildir. Yargıcın hak dağıtımından kaçınması yasağı olarak da ifade edilebilecek söz konusu ödev dolayısıyla koşulları mevcutsa ve uyuşmazlığın bağlantılı olduğu hukuk dalında da cevaz veriliyorsa yargıç hukuk yaratmak suretiyle ilgili uyuşmazlığı nihayete erdirmek zorundadır. Bkz. Edis, s.111; Özsunay, s.202-203; Akipek vd., s.104-105; Oder, Yorum, s.281-282.

1163 Edis, s.95-96, 133-142.

hukuki güvenliğin tesisi bakımından kuşkusuz olumlu bir tabloya işaret etmektedir. Değinilen sebeplerle boşluk doldurma faaliyetine girişecek olan bir yargıcın mevzu bahis yöntemlerden öncelikle kıyasa başvurması, bu olanaklı değilse diğer yöntemleri tercih etmesi gerektiğini ifade etmek mümkündür[1164].

Kıyasta (örnekseme/analoji/argumentum a simili) biri kanunda düzenlenmiş diğeri düzenlenmemiş iki ayrı hukuki olay vardır. Bu olaylar korunan menfaatler yönünden birbirleriyle benzerlik taşırlar. Aralarındaki benzerlik dolayısıyla hakkında hüküm öngörülmemiş olaya, kanunda düzenlenen olay için getirilen hukuki sonuç kıyasen uygulanmaktadır[1165]. Kıyasa başvurulurken bilinçli bir boşluk halinin mevcut bulunmamasına ve hükme bağlanan olayın genel hüküm karşısında istisna mahiyetini taşıyacak surette öngörülmemiş olmasına dikkat edilmelidir. İlk hususa ilişkin olarak söz gelimi kanunda düzenlenen olayın kapsam ve çerçevesi tek tek sayılmak suretiyle çizilmiş ve sınırlandırılmışsa, ilgili hükmün ona benzeyen fakat kapsam dışı kalan bir olaya kıyasen uygulanması hatalı bir sonuca yol açar. Zira burada kanun koyucun kasıtlı bir biçimde uyuşmazlık konusu olayı norm kapsamına sokmaması hali söz konusudur. Bu durumda varılacak sonucun karşıt kavram kanıtına başvurulmak suretiyle somut maddi olayın normun kapsamı dışında kalması başka bir deyişle olumsuz çözüm olması gerekir. Yine kanunda belli bir olay genel mahiyetteki bir hükme istisna olacak bir şekilde düzenlenmişse, o olaya benzer olup hakkında hüküm öngörülmemiş olayların da kıyasen istisna niteliğindeki hükme tabi kılınması hatalı bir sonuca yol açar. Zira mevcut durumda da uyuşmazlık konusu olaya genel mahiyetteki hükmün uygulanması gerekir[1166].

Vergi hukuku kökenli uyuşmazlıkların çözümünde kıyasa başvurulup başvurulamayacağı hususu öğretide tartışmalıdır. Bir görüşe göre, vergi hukuku uygulamasında esas itibariyle eşitlik ilkesini hayata geçirebilmek için kıyasa başvurularak[1167] boşluk doldurulması mümkündür[1168]. Aksi

---

1164 Edis, s.136.

1165 Serozan, s.149; Söz gelimi, suni spreylerin vergilendirilmesine yönelik kanuni bir düzenleme ihdas edilmiş olsa ve her ne kadar suni sprey kavramı ile kastedilen içeriğe dahil olmasa da salt kokusu benzediği için tabii spreylerin de ilgili düzenleme (dolayısıyla vergilendirme) kapsamına alınması kıyas yoluna başvurulması anlamına gelecektir. Bkz. Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, **Vergi Usul Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş Baskı, İzmir: Kanyılmaz Matbaası, 2015, s.43.

1166 Gözler, Hukuka Giriş, s.358-362; İkinci hususa ilişkin olarak söylenenler *"istisnalarda kıyas yasaktır"* ya da *"kıyas yoluyla istisna üretilemez"* şeklinde ifade edilen ve köklerini *"istisnalar dar yorumlanır"* ilkesinden alan bir yorum ilkesinden kaynaklanmaktadır. Bkz. Gözler, Yorum İlkeleri, s.65.

1167 Bu noktada belirtmek gerekir ki, vergi hukuku alanında kıyasa başvurulmasını mümkün gören yazarlar genellikle diğer boşluk doldurma yöntemlerine başvurulmak suretiyle hukuk yaratılmasını tasvip etmezler. Zira bu yöntemlerde kanundan hareket edilmediği için kanunun sistematiği ve amacı ile olan bağlantı oldukça zayıflamaktadır. Bkz. Furtun, s.174.

1168 Bu görüşü savunan yazarların fikirleri genel hatları ile şu şekilde ortaya konulabilir: Kökeni ceza hukukuna dayanan kıyas yasağı vergi hukukunda da *kıyasen* uygulanmaktadır. Bunun temel sebebi, vergi hukuku ile ceza hukuku arasında temel hak ve özgürlüklere müdahale yönünden bağlantı kurulmasıdır. Zira her iki hukuk dalı bünyesinde temel hak ve özgürlüklere müdahalelerde bulunulmaktadır. Fakat her iki alanının dayandığı temel düşüncelerde olduğu gibi, her iki alan nezdinde vuku bulan müdahalelerin yarattığı etki ve sonuçlar bakımından da birtakım farklılıklar söz konusudur.

yöndeki görüşe göre ise, yükümlünün lehine ya da aleyhine veyahut da düzenleme konusuna bakılmaksızın güçler ayrılığı kuramı ile kanunilik ve hukuki güvenlik ilkelerinin bir gereği olarak kıyasa başvurulması mümkün değildir[1169]. İki görüş arasında belli durumlarda kıyasın mümkün olduğunu savunan görüşler de bulunmaktadır. Kıyasa kısmen imkân tanıyan bu görüşlerden ilki, bu konuda kıyasın yükümlü aleyhine ya da lehine olmasına göre ikili bir ayrım yapmakta, bunlardan yükümlü lehine olanlara imkân tanınıp, aleyhe olanlarına ise müsaade edilmemesi gerektiğini savunmaktadır[1170]. Diğer ve aynı zamanda öğretideki yaygın görüşe göre ise, kıyas yoluna ancak belli düzenleme konuları itibariyle başvurulabilir. Bu görüşe göre, eğer uyuşmazlık konusu olaya kıyasen uygulanması düşünülen düzenleme vergi ilişkisinin/yükümünün özüne diğer bir ifadeyle maddi vergi hukukuna ilişkin ise hukuk uygulayıcısı boşluk doldurma yoluna gidemez. Ancak usul ve şekle başka bir ifadeyle yöntem kurallarına/şekli vergi hukukuna dair ise uygulayıcı kıyas yoluna başvurmak suretiyle boşluğu doldurabilir[1171].

Kıyasa başvurulabilmesi ile başvurulamaması yönündeki görüşlerin dayandığı bazı Anayasal esas ve ilkeler bulunmaktadır[1172]. Somut meseleye dair farklı neticelere yol açan ve aralarında çatışma hali söz konusu olan mezkûr esas ve ilkeler arasında adil bir dengenin tesisi gerekir. Bahsi

---

Dolayısıyla kurulan bağlantının yerindeliği tartışmaya açıktır. Ayrıca ne güçler ayrılığı kuramı ne de kanunilik ile hukuki güvenlik ilkeleri vergi hukuku alanında kıyasa başvurulmasına, mezkûr yöntemde kanunun sistematiği ve amacı ile olan bağlantı tam olarak koparılmadığı için, engel teşkil eder. Bu yönteme başvurulmasının aynı zamanda eşitlik ilkesi ile adalet idesinin gerçekleşmesine hizmet edeceği hususu da göz önünde bulundurulduğunda, mezkûr yöntemin Anayasal sistem açısından sakıncalı bir yön barındırmadığını ifade etmek mümkündür. Bkz. Furtun, s.173-174; Bahsi geçen görüşteki yazarlardan Englisch'e göre, kıyas yöntemi kanunda berrak olmayan hususların somutlaştırılmasına hizmet eder. Bu sayede kanun koyucunun iradesi ortaya çıkarılmakta ve bu durum demokratik devlet ilkesi ile uyum içerisindedir. Ayrıca bahsi geçen yöntem ile boşluk doldurulduğunda kanunlar daha iyi uygulanabilir bir hale gelmektedir. Bahsi geçen hususlar göz önünde bulundurulduğunda, kıyasa başvurulmasının güçler ayrılığı kuramını ve aynı zamanda vergilerin kanuniliği ilkesini zedelediğini söylemek yerinde olmayacaktır. Bkz. Klaus Tipke ve Joachim Lang, **Steuerrecht**, 22. Auflage, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln, 2015, s.204 Aktaran: Taylar vd., s.47-48, dpn.140; Furtun'a göre ise, hakkında hüküm bulunan ve bulunmayan olaylar arasında benzerlik vargısı doğru bir şekilde kurulabilirse vergisel uyuşmazlıkların çözümünde de kıyasa başvurulabilir. Zira bu yöntemde kanundan hareketle bir çözüm getirilmektedir. Kanunun belli bir olay için getirdiği bu çözüm mantıksal açıdan tutarlı bir şekilde kanunda düzenlenmemiş benzer olay için de geçerli kılınmakta ve kanunilik ilkesi zedelenmemektedir. Ayrıca yazara göre, kıyasa başvurulmasını engelleyen bir pozitif dayanak da bulunmamakta olup kıyas yasağı savı Anayasal sistem ile tutarlı değildir. Bkz. Furtun, s.175-176, 178.

1169 Saygılıoğlu, Yorum, s.114; Arıtı Erdem, s.24.

1170 Alman hukukunda yaygın görüşün bu yönde olduğu ile ilgili bkz. Birsenoğul, Kıyas, s.164.

1171 Kumrulu, Uzlaşma, s.15; Öncel vd., s.19; Kaneti, Boşluk, http://www.vergidunyasi.com.tr/, 28 Mart 2020; Kızılot vd., s.63; Güneş G., Yasallık, s.165-166; Akkaya, Ekonomik Yaklaşım, s.62; Karakoç, Vergi Hukuku, s.142, 146; Birsenoğul, Kıyas, s.168; Tekbaş, Anayasal İlkeler, s.146.

1172 Uyuşmazlığın çözümünde kıyas yöntemine başvurulabilmesinin dayanakları arasında Anayasa'nın 36. maddesinin 2. fıkrasında hükme bağlanan yargıcın önüne gelen uyuşmazlığı çözüme kavuşturma yükümlülüğünün yanı sıra 10. madde de düzenlenen eşitlik ilkesi de yer almaktadır. Zira birbiri ile benzerlik vargısı kurulan iki olaydan biri kanunda düzenlenmiş diğeri kapsam dışı bırakılmıştır. Kıyasen uygulama sayesinde benzer durumlar için benzer muamele yapılmış olmaktadır. Ayrıca "Hakimler…Anayasaya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdani kanaatlerine göre hüküm verirler." hükmünü içeren Anayasa'nın 138. maddesinin ilk fıkrası da mezkûr yönteme dayanak olarak gösterilmektedir. Bu konuda bkz. Furtun, s.175-176.

geçen dengenin yukarıda sözü edilen son görüş nezdinde ortaya çıktığını düşünmekteyiz. Mevzu bahis görüşleri eleştirel açıdan tek tek ele almak gerekirse, öncelikle kıyasa herhangi bir ayrım gözetmeksizin imkân tanıyan görüşün yerinde olmadığını ifade etmek gerekir. Zira verginin kanunla konulup, değiştirilip, kaldırılabildiği bir hukuk düzeninde herhangi bir sınırlama içermeyecek surette kıyasa imkân tanınması gerek kanunilik gerekse vergi yükümlülüğüne dair hususların kanunla düzenleneceğine güvenen yükümlülerin bu güvenlerinin korunmasını ifade eden hukuki öngörülebilirlik ilkesi açısından sakıncalıdır. Uygulayıcı somut maddi olay ile normda yer verilen soyut hukuk olayını benzer mahiyette vasıflandırmasına rağmen normdaki hukuki sonucun ortaya çıkmasına imkân sağlayacak düzeyde her iki olayın örtüşmediği (normun kapsamına girmediği) kanaatinde ise, karşıt kavram kanıtına başvurarak uyuşmazlığı olumsuz çözüm ile neticelendirmelidir. Mevcut çözüm uygulayıcı tarafından eşitlik ilkesi ve adalet idesine aykırı görülüyor ise, somut norm denetimi müessesine başvurabilir. İlgili düzenleme Anayasa Mahkemesince Anayasaya aykırı görülürse iptal edilir. Ama bunun haricinde uygulayıcı yasama organı misyonunu üstlenerek kanundaki eksiklikleri tamamlama yoluna gitmemelidir. Nitekim bahsi geçen eksiklikleri giderme yetkisi yalnızca yasama organına aittir.

Kıyası tamamen reddeden görüşe de katılmak mümkün değildir. Zira hukukun boşluk içeren yapısı kanunilik ilkesinin egemen olduğu hukuk dallarında da söz konusu olabilmektedir. Böyle olunca ortaya çıkabilecek kanun boşluklarının ceza ve vergi hukuku gibi alanlarda da belli sınırlar dahilinde doldurulmasına cevaz vermek, hukuk yaratmanın dayandığı esas ve ilkeler de göz önünde bulundurulduğunda, ideal bir hukuk uygulaması için gereklilik taşır[1173]. Kıyasa ancak yükümlü lehine olması halinde imkân tanıyan görüş de eleştiriye açıktır. Çünkü yükümlü aleyhine değil de lehine sonuçlar doğuran kıyas uygulaması her ne kadar hukuki öngörülebilirlik ilkesini zedelemese de kanunilik ilkesine aykırılık taşır vaziyettedir. Zira yükümlü lehine kıyasta kanunla konulan vergi yargıç eliyle değiştirilmekte veya kaldırılmaktadır[1174]. Kıyasın vergi hukukunda mümkün olup olmadığına dair ortaya konulan görüşlerden sonuncusu, çatışan anayasal esas ve ilkelerin dengelenmesi noktasında en ideal olanıdır. Zira değinilen görüş doğrultusunda, yeni bir yükümlülük ihdas edecek veyahut mevcut vergi yükünde artışa ya da azalışa sebebiyet verecek surette kıyasa başvurulmasının önüne geçilerek kanunilik ile hukuki öngörülebilirlik ilkeleri korunmuş olurken, şekli vergi hukukuna dair konularda boşlukların doldurulabilmesine imkân tanınarak kanun koyucunun gözden kaçırdığı hususların eşitlik ilkesi ile adalet idesini mümkün olduğu ölçüde hayata geçirebilecek surette tamamlanmasına olanak tanınmaktadır.

1173 Benzer bir yaklaşım genellikle maddi ceza hukuku-ceza muhakemesi hukuku ayrımına paralel olarak ceza hukuku bağlamında da kabul görmektedir. Bkz. Kaneti, Boşluk, http://www.vergidunyasi.com.tr/, 28 Mart 2020.

1174 Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s.176.

Konuya yargı içtihatları bağlamında yaklaşıldığında, Danıştayın vergi hukuku kökenli uyuşmazlıkların çözümünde kıyas yasağına genellikle titiz bir şekilde riayet ettiğini söylemek mümkündür[1175]. Fakat istisna mahiyetindeki bazı karar örnekleriyle de karşılaşılmaktadır. Dolayısıyla burada kıyas yasağına uyulan ya da uyulmayan karar örnekleri üzerinde durmak gerekir. İlk olarak, vergi hukuku ile ceza hukukunun kesişim noktasında yer alan vergi ceza hukukunu[1176] ilgilendiren ve kıyas yasağına vurgu yapılan bir içtihadı birleştirme kararından söz edelim. Kararda tartışılan ve Danıştayın farklı daireleri nezdinde ayrıksı içtihatların ortaya çıkmasına sebebiyet veren husus, tarh zamanaşımına dair durma nedeni olarak VUK'un 114. maddesinde düzenlenen matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulmasının VUK'un 374. maddesinde hükme bağlanan ceza kesme zamanaşımı yönünden de dikkate alınıp alınamayacağıdır. İçtihatları Birleştirme Kurulu, 374. maddede zamanaşımını durdurmayı gerektirecek herhangi bir nedene yer verilmediği, mezkûr madde hükmünün bir ceza kuralı olduğu, tarh zamanaşımına dair kanunla getirilen bir durma nedeninin kıyas yolu ile ceza kesme zamanaşımına uygulanamayacağı gerekçesiyle birbiriyle çelişen içtihatları, gerekçe ile aynı yöndeki Danıştay 4. ve 13. Dairelerinin kararları doğrultusunda birleştirmiştir[1177]. Vergi hukuku alanında, zamanaşımı türüne bakılmaksızın, zamanaşımını kesen ya da durduran haller ancak kanunla ihdas edilebileceğinden[1178], böyle bir konuda kıyasa cevaz vermeyen ve olumsuz çözümü (ceza kesme zamanaşımının ilgili durma nedeni dolayısıyla durmayacağı) benimseyen içtihadı birleştirme kararının yerinde olduğunu ifade etmek gerekir[1179]. Yine BGK'nın 30. maddesi çerçevesinde salınan akaryakıt resminin (halihazırda yürürlükte değil) konusuna açıkça girmediği gerekçesiyle likitgaz üzerinden alınan resmi hukuka aykırı bulan Danıştay içtihadında da kıyas yasağına riayet edildiğini görebilmek mümkündür[1180].

Ancak bazı kararlarda kıyas yasağına aykırı hareket edilebilmektedir. Nitekim VDDK'nın bir kararında bu durumu açık bir şekilde görebilmek mümkündür. Kararın esasını gelir vergisi uygulamasında vergi kesintisi müessesinin düzenlendiği GVK'nın 94. maddesinin 5. bendinin b) ve c) alt bentlerinin kapsamına dair birtakım açıklamalar getiren genel tebliğ düzenlemesinin hukuka uygunluğu oluşturmaktadır. Bahsi geçen alt bentler dernek, vakıf ve kooperatiflere ait

---

1175 Öncel vd., s.32; Kırbaş, Vergi Hukuku, s.56-57; Saygılıoğlu, Yorum, s.173; Turgut Candan, "Vergi Hukuku Bağlamında Mülkiyet Hakkının Korunması ile İlgili Danıştay İçtihadı", **Danıştay Dergisi**, (124), 2010, s.25.

1176 Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Trabzon: Celepler Matbaası, 2017, s.7; Şenyüz, Vergi Ceza, s.51.

1177 Danıştay İBK, E: 1977/1, K: 1980/2, T: 22.12.1980, R.G. tarih ve sayısı: 25.12.1980 ve 17201; Değinilen kararın, kıyas yasağına titiz bir şekilde uyulduğunun ortaya konulabilmesi maksadıyla örnek gösterildiği bir çalışma için bkz. Saygılıoğlu, Yorum, s.174.

1178 Nami Çağan, **Vergi Hukukunda Süreler**, Ankara: AÜHF Yayınları No: 389, 1975, s.137, 158, 160.

1179 Kanunilik ilkesinin yanı sıra hukuki öngörülebilirlik ilkesi bakımından da yerindedir, zira durma veya kesme nedeni getirilmediği için kanunda yazılı olan sürenin dolması ile idarenin ceza kesme yetkisinin sona ereceğine güvenen vergi yükümlülerinin mezkûr güvenleri korunmuş olmaktadır.

1180 Danıştay 9. Daire, E: 1228, K: 2382, T: 30.9.1971 (Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s.177-178, dpn.264).

gayrimenkullerin kiraya verilmesi durumlarında yapılacak kira ödemelerinden vergi kesilmesini öngörmektedir. İhtilaf konusu genel tebliğ düzenlemesiyle, kesinti uygulaması bakımından *"sendikalar, ticaret odaları, sanayi odaları, ticaret borsaları, esnaf odaları veya bunların birlikleri ile diğer mesleki kuruluşlara ait oda ve birlikleri"nin"* dernek olarak kabul edileceği hükme bağlanmıştır. İlgili düzenlemeyi hukuka uygun bulan 4. Dairenin kararında yer vermiş olduğu şu ifadeler gerek genel tebliğ ile somutlaşan idari yorumun gerekse Dairenin red kararının kıyas yasağına aykırılık taşıdığını net bir şekilde ortaya koymaktadır:

> "…Anayasanın 135. maddesinde ve 5590 sayılı Kanunda tarifi yapılan kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarını, yapısı itibarıyla, dernek saymak mümkün değil ise de, şirket ya da vakfa benzetilmesi sözkonusu olmayan bu kuruluşların, Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin ikinci fıkrasının (5) işaretli bendinin uygulanması yönünden derneklere benzetilerek, gayrimenkullerin kiralanması karşılığı yapılan kira ödemelerinin dernekler gibi gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması yolundaki düzenlemede kanuna aykırılık görülmediği…"

Temyiz istemi üzerine konuyu inceleyen VDDGK'da aynı gerekçe ve nedenlerle 4. Dairenin kararını uygun bulmuş ve temyiz istemini reddetmiştir[1181]. Eğer ihtilaf konusu genel tebliğ düzenlemesi (ve onu hukuka uygun gören yargısal içtihat) olmasa gayrimenkullerini kiraya vermeleri ihtimalinde gelir veyahut kurumlar vergisi yükümlüsü olmadıkları için ne 94. madde çerçevesinde vergi kesintisine ne de daha genel bir bakış açısıyla vergiye tabi olacak olan mesleki kuruluşların değinilen kapsamlara alınması bariz bir şekilde kıyas yolu ile boşluk doldurulması mahiyetini taşımaktadır[1182].

Bu noktada son olarak ifade etmek gerekir ki, vergi yükümünün özüne dair meselelerde yorum sınırları içerisinde kalmak kaydıyla daraltıcı yahut genişletici yorum yapılması mümkündür. Çünkü sözü edilen yorum sonuçları amaca uygun sınırlama yahut kıyasa varmadıkları müddetçe hukuk yaratma faaliyeti olarak nitelendirilemez. Yorum sınırlarının aşılarak hukuk yaratılması esas itibariyle tamamlayıcı ya da düzeltici yorum sonuçlarında (sırası ile praeter – extra legem hukuk yaratma) ortaya çıkmaktadır. Bu sebeple kanunilik ilkesinin hâkim olduğu vergi hukukunda daraltıcı yahut genişletici yoruma başvurulması noktasında herhangi bir sakınca bulunmamaktadır[1183]. Her iki yorum sonucu da düzenlemede yer alan ifadenin kapsamına ilişkindir. Daraltıcı yorumda normdaki sözel bakış açısı daraltılmakta, genişletici yorumda ise genişletilmektedir. Dolayısıyla ilk ihtimalde normun uygulama alanı daralırken, diğerinde genişler. Normdaki ifadenin sözel anlamında meydana gelen daralma ya da genişleme olgusu tarihsel, sistematik ya da teleolojik argümanlara dayandırılarak yapılır[1184]. Yorum ile hukuk yaratma faaliyetleri arasındaki sınır çizgisinin bir yönünü daraltıcı

1181 Danıştay VDDGK, E: 1996/181, K: 1997/172, T: 21.3.1997, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 10 Mart 2021.

1182 Kızılot vd., s.63, dpn.12.

1183 Öncel vd., s.24.

1184 Oder, Yorum, s.22-23.

yorum ile amaca uygun sınırlama, diğer yönünü ise genişletici yorum ile kıyas arasındaki ayrım meydana getirir. Bu ayrımları açık bir şekilde ortaya koyabilmek için Peczenik'in konuya dair yapmış olduğu bir kavramlaştırmadan (norm özü/çekirdeği (core), norm çevresi (periphery) ve normun bütünüyle dışı (outside area) söz etmek faydalı olacaktır. Değinilen kavramsallaştırmada norm çevresi, yorum faaliyetinin sınırını meydana getirir. Hukuk uygulayıcısı ne zaman ki norm özü/çekirdeğine dokunur veyahut norm çevresinin dışına çıkar, o vakit yorum sınırlarını aşmış ve hukuk yaratmış olur. Daraltıcı yorumda normun çekirdek alanına dokunulmamakla birlikte norm çevresi elimine edilir. Amaca uygun sınırlamada ise, norm çevresinin yanı sıra lafzen normun kapsamına dahil olduğu tereddütsüz olan norm özü/çekirdeğinin bir bölümü de elimine edilir. Ancak teorik açıdan mezkûr ayrım şeffaf gözükse de uygulamada bu denli kolay değildir. Zira belli bir hususun norm özü/çekirdeğine mi yoksa çevresine mi dahil olduğu ihtilaflı olabilir. Genişletici yorumda norm çevresinin tamamı kapsanır ve dış alana taşma durumu söz konusu olmaz. Kıyasta ise, norm çevresi kapsandığı gibi normun dış alanına da taşılır. Yine söz konusu ayrımda da belli bir hususun norm çevresini aşıp aşmadığı konusunda ihtilaf bulunabilir[1185]. Bu nedenle belli bir hususun norm özü/çekirdeğine dahil olup olmadığı yahut norm çevresini aşıp aşmadığı konularında ihtilafın mevzu bahis olduğu hallerde gerekçelendirmenin kalitesine duyulan gereksinim şüphesiz ki oldukça yoğun düzeyde olacaktır.

Buraya kadar değinilen hususları Peczenik'in vermiş olduğu bir örneği vergi hukukuna uyarlamak suretiyle somutlaştırmak mümkündür. Farz edelim ki, satranç oyuncularını yıllık matbu tutarlar üzerinden vergilendirmek maksadıyla bir özel vergi kanunu ihdas edilmiş olsun. Kanunda verginin yükümlüsü satranç oyuncuları olarak ifade edilmiş olmakla birlikte söz konusu kategorinin detaylarına girilmemiştir. Böyle olunca da satranç oyuncuları ifadesinin içeriğinin hukuk uygulayıcıları tarafından tayin edilmesi gerekecektir. Uygulayıcı bahsi geçen ifadenin kapsamını satrançla ilgili ulusal açıdan yetkili federasyon tarafından çıkarılan sporcu lisansına sahip olanlarla sınırlı görebilir. Böyle bir yaklaşım daraltıcı yorum niteliğini taşır. Ancak normun dilsel olarak tartışmasız özü/çekirdeğini değinilen lisansı elinde bulunduran oyuncular oluşturmakta iken mevzu bahis öz/çekirdeğin bir kısmı elimine edilebilir. Bu kapsamda satranç oyuncuları yalnızca büyük usta (grand master) olarak görülürse burada amaca uygun sınırlama yapılmış olur. Böyle değil de ilgili ifadenin sporcu lisansına sahip olanların yanı sıra satranç kurallarını bilen herkesi de kapsadığı kabul ediliyorsa bu kez de genişletici yorum yapılmış olur. Her ne kadar ilk bakışta tatbiki olanaksız gibi gözükse de böyle bir yaklaşımın norma sözel açıdan bakıldığında (dilsel olarak) mümkün olduğunu belirtmek gerekir. Ancak bir an için uygulayıcı briç oyuncularını da satranç oyuncularına benzetir ve ilgili vergiyi kıyasen briç oyuncularına da uygularsa, bu kez normun dilbilimsel olarak mümkün olan çevresinin ötesine uzanılmış olur. Norm dışı alana taşıldığından burada kıyas yolu ile boşluk

---

1185 Peczenic, s.319.

doldurma halinden söz edilir[1186]. Vergi yükümlüsünü öngören kanuni düzenleme maddi vergi hukukuna dahil olduğundan hukuk uygulayıcısı yükümlünün tayinine dair ortaya çıkan uyuşmazlıklarda örnekteki gibi amaca uygun sınırlama ya da kıyas yöntemlerine başvurmamalıdır. Aksi takdirde kanunilik ve hukuki öngörülebilirlik ilkeleri uygulayıcı tarafından zedelenmiş olacaktır. Ancak gerekçelendirilmek suretiyle daraltıcı ya da genişletici yorum yapılması değinilen ilkeler yönünden aykırılık sonucu doğurmaz.

3. 2. 2. 2. 2. 2. Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Hukuki Öngörülebilirliğe Uygun Tatbik Edilmesi

Hukuk uygulamasının hem nitelendirme hem de yorum safhalarına temas eden ekonomik yaklaşım ilkesi öz itibariyle hukuki biçimlerin/kılıfların ötesine geçilerek vergilendirmede gerçek iktisadi durumun/boyutun esas alınmasını ifade eder[1187]. Anayasal düzeyde adalet, eşitlik ve mali güce göre vergilendirme ilkelerinin yansıması olan söz konusu yaklaşımın[1188] e*konomik irdeleme* ve *ekonomik yorum* olmak üzere iki unsuru bulunmaktadır. Ekonomik irdeleme, somut maddi olayın ekonomik niteliği ve işlerliğine göre saptanması ve nitelendirilmesini (hukuki nitelendirme safhası), ekonomik yorum ise somut maddi olaya tatbik edilecek normun iktisadi gerçekler dikkate alınarak saptanması ve anlamlandırılmasını (hukuki yorum safhası) ifade eder[1189].

Ekonomik yaklaşım vergi hukukunun yükümlülerin kanuna karşı hile mahiyetini taşıyan davranışlarına karşı kendisini koruma refleksiyle başvurduğu bir savunma mekanizmasıdır[1190]. Sadece vergi hukukuna özgü olmamakla birlikte kendisine mezkûr alanda büyük değer atfedilmektedir[1191]. Zira yükümlüler uygulamada özel hukukun kendilerine tanıdığı sözleşme serbestisini vergi borcunu azaltma veya ortadan kaldırma yahut da vergi kolaylıklarından yararlanma maksadıyla kötüye kullanabilmektedirler. Genellikle peçeleme/perdeleme sözleşmesi/işlemi[1192] olarak rastlanılan mezkûr tutum, vergi kanunlarının dolanılmasına ve haksız yere vergisel avantajlar

---

1186 Peczenic, s.317-318.

1187 Öncel vd., s.27; Kaneti vd., s.67; Akkaya, Ekonomik Yaklaşım, s.34; Birsenoğul, Yorum, s.155-156; Gökçay, s.1; Alman hukuku menşeili olan mezkûr ilkenin ABD vergi hukukundaki görünümünü, onu tamamlayan başka birtakım ilkelerle birlikte, özün biçime önceliği/üstünlüğü (substance over form) ilkesi meydana getirmektedir. Bahsi geçen ilkenin ABD'deki tatbikine dair bkz. Ertuğrul Akçaoğlu, "ABD Vergi Hukukunda Özün Şekle Üstünlüğü İlkesi", **Ankara Barosu Dergisi**, (2), 2012, s.171 vd.

1188 Akkaya, Ekonomik Yaklaşım, s.35; Gökçay, s.66-81.

1189 Öncel vd., s.27.

1190 Tipke, s.1309 Aktaran: Akkaya, Ekonomik Yaklaşım, s.35.

1191 Mustafa Akkaya, "Vergi Borcunu Etkileme Çabalarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Karşısındaki Konumu", Billur Yaltı (Ed.), **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler**, İstanbul: Beta Yayınları, 2014, (Vergi Borcunu Etkileme), s.31; Gökçay, s.118.

1192 *"Vergi peçelemesi"* ve *"vergi kaçamağı"* kavramlarının kullanımı için bkz. Kırbaş, Vergi Hukuku, s.59; *"Örtülü işlemler"* kavramının kullanımı için bkz. Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, s.124.

edinilmesine sebebiyet verir[1193]. Hiç kuşkusuz böyle bir durum da adalet, eşitlik ve mali güce göre vergilendirme ilkelerini zedeler. Zira aynı ödeme gücüne sahip bir kimse sözleşme serbestisini kötüye kullanarak, kullanmayan diğer kimseye nazaran vergisel bakımından daha avantajlı konum elde edebilmektedir[1194].

Yükümlülerin hukuk düzenince tasvip edilmeyen bu tarz tasarruflar içerisine girebilmeleri esas itibariyle vergi kanunlarında özel hukuk kavram ve kurumlarına yoğun düzeylerde yer verilmesinden kaynaklanmaktadır. Böyle bir durumun temel sebebi ise, özel vergi kanunlarıyla kavranmak istenen mali güç göstergelerinin (gelir, servet ve harcama) dış dünyaya özel hukuk biçimleriyle yansıyor oluşlarıdır[1195]. Gerçekten de mali gücü etkileyen iktisadi olgu ve olaylar genellikle özel hukuk kavram ve kurumlarıyla ifade edilmektedir. Söz gelimi mülkiyet, sınırlı ayni hak ve ortaklık hakları gibi iktisadi değerler ile satış ve kira gibi iktisadi olayların neredeyse tamamı özel hukuk alanında tanımlanmış, içerikleri doldurulmuş ve düzenlenmiş nitelikteki kavramlarıdır[1196]. Dolayısıyla görece genç bir hukuk dalı olan ve henüz kendi terminolojisini de tam manasıyla oluşturamamış vergi hukuku açısından özel hukuk dalları ile girişilen bu denli yakın fakat bir o kadar da griftleşmiş ilişki ağı kaçınılmaz mahiyet taşımaktadır[1197]. Bu da kanunla vergilendirilmek istenen iktisadi sonuca kanunda yer verilenle değil de başka hukuki biçimlerle ulaşılabilmesine kapı aralamaktadır. Böylece yükümlü özel hukukun düzenleme olanaklarından istifade ederek kanunun lafzına uygun davranmakla birlikte onun amacını ihlal etmektedir[1198]. Ancak kanundaki tanımda yer almayan hukuki biçime başvurulmasının başta gelen sebebi vergisel avantaj temin etmektir. İşte böyle ihtimallerde ekonomik yaklaşıma başvurularak vergilendirmede seçilen hukuki biçimle peçelenmekte/perdelenmekte olan gerçek iktisadi durum esas alınır. Tercih edilen ve dış dünyaya yansıtılan hukuki biçim özel hukuk bakımından geçerliliğini sürdürmekle beraber vergi hukuku yönünden herhangi bir hüküm ifade etmez[1199].

Bu kapsamda örnek mahiyetinde Danıştay içtihadına da konu olmuş olan[1200], ev-kirasız ve para-faizsiz olarak adlandırılan sözleşmeler ele alınabilir. Gerçekten de sözleşmeye taraf kimseler normal şartlar altında kira ve ödünç verme sözleşmelerini ayrı ayrı akdederek gelecekte sırası ile gayrimenkul sermaye iradı ve menkul sermaye iradı elde edeceklerken, değinilen suretteki karma sözleşmeyi akdetmişlerdir. Böylece taraflardan biri evi kullanma karşılığında edim olarak ödünç para vermekte, diğer taraf ise ödünç para karşılığında evinin kullanımını karşı tarafa bırakmaktadır. Fakat

---

1193 Öncel vd., s.27-31; Kaneti vd., s.70-71; Selahattin Tuncer, "İşletme Vergiciliğinden Vergi Planlamasına", **Yaklaşım**, (181), 2008, https://www.yaklasim.com/, 29 Ağustos 2021.

1194 Akkaya, Ekonomik Yaklaşım, s.35, 79, 96; Gökçay, s.66.

1195 Akkaya, Ekonomik Yaklaşım, s.12.

1196 Akkaya, Ekonomik Yaklaşım, s.23-24.

1197 Akkaya, Ekonomik Yaklaşım, s.23.

1198 Öncel vd., s.30-31; Kaneti vd., s.69-71.

1199 Öncel vd., s.31; Kaneti vd., s.72-73.

1200 Bu konuda bkz. Danıştay 7. Daire, E: 1985/64, K: 1987/2, T: 13.1.1987 (Öncel vd., s.29, dpn.9).

böyle bir hukuki biçimin tercihi vergisel motivasyon bulunmasa diğer bir ifadeyle olağan/normal koşullarda başvurulacak bir biçim olmayıp salt *gelir elde edilmesi olan iktisadi sonucun peçelenmesi/perdelenmesi* maksadına yöneliktir. Vergi kanununu dolanma diğer bir ifadeyle kanuna karşı hile mahiyeti taşıyan böyle bir tasarrufa karşı ekonomik yaklaşım devreye girmekte ve gerçek durum yani iki ayrı irat yönünden de gelir elde edildiği sonucuna varılmaktadır[1201].

Buraya kadar sözü edilenler dikkate alındığında görülmektedir ki, ekonomik yaklaşım ilkesi vergi idaresi ile vergi yargısının elini vergilendirmede gerçek durumun esas alınıyor olması dolayısıyla oldukça güçlendirmektedir. Fakat aynı zamanda soyutluk düzeyi ve tanıdığı takdir yetkisinin boyutları esas alındığında vergilerin kanuniliği ile hukuki güvenlik ilkeleri açısından birtakım risk ve endişeleri de bünyesinde barındırdığını ifade etmek gerekir[1202]. Gerçekten de kapsam, koşul ve uygulama alanı itibariyle mezkûr yaklaşımın sınırlarının netleştirilememesi halinde özellikle kamu gelirini arttırma gayesine yönelik salt hazineci bir yaklaşıma dönüştürülebilmesi ihtimal dahilindedir[1203]. Diğer bir ifadeyle, hukuk uygulamacılarının elinde her kapıyı açan maymuncuk[1204] ya da anahtar[1205] veya kanuna karşı açık bono[1206] mahiyetini taşımaması için değinilen hususların belirginleştirilmesi gerekir. Böylece yükümlüler ekonomik yaklaşıma hangi hallerde başvurulabileceğini bilebilir ve bu doğrultuda vergi kanunlarına güvenerek sağlıklı bir vergi planlaması yapabilirler. Ayrıca değinilen surette yaşama geçirilen vergi planlamaları bakımından ileride olumsuz sürprizlerle karşı karşıya kalınmasının da önüne geçilmiş olur.

Öncelikle belirtmek gerekir ki, hiçbir hukuk düzeni vergi kanunlarının dolanılmasına diğer bir ifadeyle kanuna karşı hileye başvurulmasına müsaade edemez[1207]. Bahsi geçen müesseseye başvurulması belirsizlik ve öngörülemezlik doğurduğu gerekçesiyle eleştirilse de Topçuoğlu'nun da ifade ettiği üzere eğer sınırları iyi bir şekilde çizilebilirse hukuki güvenlik ilkesi yönünden değinildiği gibi bir sakıncadan söz edilemeyecektir[1208]. Peki ekonomik yaklaşım aracılığıyla peçeleme sözleşmelerine karşı vergisel sonucun doğması yönünde reaksiyon gösterilebilmesinin kapsam, koşul ve uygulama alanına dair sınırlar nelerdir ve bunlara dair vergi mevzuatımız neler öngörmektedir? Bu noktada ekonomik yorum ve ekonomik irdeleme açısından ayrı ayrı değerlendirme yapılması yerinde olacaktır.

1201 Öncel vd., s.29; Kızılot vd., s.68; Şenyüz vd., Vergi Hukuku, s.71.

1202 Akkaya, Ekonomik Yaklaşım, s.34-35; Akkaya, Vergi Borcunu Etkileme, s.29-30.

1203 Akkaya, Ekonomik Yaklaşım, s.67.

1204 Akkaya, Ekonomik Yaklaşım, s.33.

1205 Billur Yaltı, "VUK, 3B'nin Sınırlarına İlişkin Bir Uygulama: Vergi Hukukunda Sermaye Tamamlama Akçesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, (262), 2010, (Sermaye Tamamlama Akçesi), http://www.vergisorunlari.com.tr/, 7 Şubat 2021.

1206 Salih Şanver, "Vergi Hukukunda Yorum ve Kanıtlama", **Ord. Prof. Reşat Kaynar'a Armağan**, İstanbul: İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, 1981, s.195.

1207 Akkaya, Ekonomik Yaklaşım, s.94-95, 102.

1208 Hamide Topçuoğlu, **Kanuna Karşı Hile: Kanundan Kaçınma Yolları**, İzmit: Selüloz Basımevi, 1950, s.12.

Ekonomik yorum geleneksel yorum yöntemlerinden bağımsız bir yöntem olmayıp, amaçsal yorumun vergi hukukundaki uzantısı/yansımasını meydana getirmektedir[1209]. Vergi kanunlarında geçen hukuki biçimlere temsil ettikleri iktisadi içerikleri dolayısıyla ilgili bulundukları alanlardaki anlamlarından başka anlamlar izafe edilebilmesine imkân tanıyan ekonomik yorumun[1210] sınırı bir önceki başlıkta sözü edilenler ile aynıdır. Diğer bir ifadeyle, hukuk uygulamacısı vergisel düzenlemelerin anlamlandırılmasında ekonomik yoruma başvuracaksa yorum faaliyetinin sınırı olan normun mümkün olan kelime anlamının ötesine geçmemeli diğer bir ifadeyle kıyasa ve daha genel bir bakış açısıyla hukuk yaratma faaliyetine girişmemelidir. Zira vergilerin kanuniliği ile hukuki güvenlik ilkesi maddi vergi hukuku bağlamında böyle bir faaliyete müsaade etmemektedir[1211].

Ekonomik irdeleme açısından yaklaşıldığında ise durum daha çetrefillidir. Zira normal şartlar altında hukuk uygulayıcısının hukuki nitelendirme safhasına ilişkin esas yetkisi somut maddi olayı saptamak yani onun fotoğrafını çekmek ve unsurları itibariyle onu hukuki kavramlarla nitelendirmektir diğer bir ifadeyle hukuk düzenindeki yerini tayin etmektir. Bu esnada uygulayıcının somut maddi olayı değiştirme, ona eklemeler yapma ya da onun bazı unsurlarını yok sayma gibi bir yetkisi bulunmamaktadır[1212]. Fakat ekonomik irdelemeye başvurulduğunda, dış dünyaya yansıtılan hukuki biçim göz ardı edilerek vuku bulan iktisadi olgu ya da olaya denk düşen ve kanundaki soyut tanımda yer alan hukuki biçim gerçekleşmiş gibi hareket edilmektedir. Diğer bir ifadeyle, gerçekleşen olay yerine varsayımsal bir olay ikame edilmekte ve buna vergisel sonuç bağlanmaktadır[1213]. Hukuki yorum safhasındaki kıyas faaliyetinin hukuki nitelendirme safhasındaki izdüşümünü meydana getiren söz konusu uygulama[1214], vergilerin kanuniliği ile hukuki güvenlik ilkeleri yönünden oldukça hassas bir konumda yer almaktadır. Böyle bir faaliyetin adalet, eşitlik ve mali güce göre vergilendirme ilkeleri ekseninde anayasal düzeyde dayanakları bulunuyor olsa da mülkiyet hakkı yönünden ortaya çıkardığı müdahale olgusu da dikkate alındığında, kanuni bir düzenleme ile somutlaştırılmasına duyulan gereksinim ortadadır[1215].

Ekonomik irdeleme faaliyetine dair vergi mevzuatındaki kanuni dayanağı VUK'un 3. maddesinin B bendi meydana getirmektedir. "Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya

---

1209 Akkaya, Ekonomik Yaklaşım, s.66; Kızılot vd., s.67; Şenyüz vd., Vergi Hukuku, s.69; Karakoç, Vergi Hukuku, s.131; Gökçay, s.118.

1210 Akkaya, Ekonomik Yaklaşım, s.69.

1211 Öncel vd., s.32; Selim Kaneti, "Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi", **Vergi Dünyası**, (131), 1992, http://www.vergidunyasi.com.tr/, 29 Ağustos 2021; Kırbaş, Vergi Hukuku, s.58; Saygılıoğlu, Yorum, s.99-100; Karakoç, Vergi Hukuku, s.; Akkaya, Ekonomik Yaklaşım, s.71-72; Yaltı, Sermaye Tamamlama Akçesi, http://www.vergisorunlari.com.tr/, 7 Şubat 2021; Gökçay, s.242-247.

1212 Bu durum öğretide *vergiyi doğuran olaya bağlı kalınması ilkesi* olarak adlandırılmaktadır. Bkz. Helmut Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise**, Frankfurt: Peter Lang, 1987, s.198 Aktaran: Gökçay, s.248.

1213 Akkaya, Ekonomik Yaklaşım, s.10, 15, 35.

1214 Akkaya, Ekonomik Yaklaşım, s.108.

1215 Gökçay, s.251.

ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır." hükmünü içeren düzenleme 1980 yılında 2365 sayılı Kanunla VUK'da yapılan bir değişiklikle ihdas edilmiştir. Peki mezkûr hüküm ekonomik nitelendirme faaliyetine girişilerek özellikle özel hukukun düzenleme olanaklarının kötüye kullanıldığı hallerde başvurulabilecek araç olma vasfını kapsam, koşul ve uygulama alanı itibariyle vergilerin kanuniliği ve hukuki güvenlik ilkeleri yönünden yeterince çerçevelemekte midir? Bu konuda olumlu bir yanıt verilebilmesi pek mümkün gözükmemektedir. Zira bahsi geçen hüküm oldukça soyut olup, ilgili faaliyetin koşul ve sınırlarını net bir biçimde ortaya koymaktan oldukça uzaktır. Dolayısıyla yukarıda sözü edilen kaygıları ortadan kaldırmaya yönelik vergisel bir düzenlemenin ihdasına büyük bir gereksinim bulunmaktadır[1216].

Nitekim bazı ülke mevzuatlarında bahsi geçen konularda ayrıntılı düzenlemeler yapıldığı görülmektedir. Söz gelimi Alman Vergi Usul Kanunu'nda hukuka ya da kamu düzenine aykırı tasarrufların vergisel sonuçlarının (md. 40) yanı sıra[1217], hem geçersiz işlemlerin hem de muvazaa (md. 41) ve hukuki düzenleme olanaklarının (diğer bir ifadeyle vergi planlaması hakkının) kötüye kullanılması (md. 42) ile ilgili hükümlere yer verilmiştir[1218]. Örnek olarak son ihtimale dair *"Vergi planlaması olanaklarının kötüye kullanılması"* başlığını taşıyan 42. madde şu şekildedir[1219]:

> "(1) Vergi planlaması olanaklarının kötüye kullanılması yoluyla vergi kanunundan kaçınılamaz. Eğer hukuki olay, vergiden kaçınmayı önlemeye yönelik özel bir vergi kanunu hükmünün koşullarını taşımakta ise, hukuki sonuçları ilgili özel hükme göre belirlenir. Aksi durumda 2. fıkra uyarınca kötüye kullanma durumu söz konusuysa, vergi ekonomik işlemlere uygun hukuki düzenlemeler dikkate alınarak tahakkuk eder. (2) Uygun bir hukuki düzenlemeye kıyasla uygun olmayan bir hukuki düzenlemenin tercih edilmesinin vergi yükümlüsü veya üçüncü kişi lehinde vergisel çıkar kanunla amaçlanmamış ise hukuki düzenlemeyi kötüye kullanma söz konusudur. Eğer vergi yükümlüsü, seçilen hukuki düzenleme için koşulların bütünü dikkate alındığında vergi ile ilgili olmayan önemli gerekçeler ortaya koyarsa bu durumda kötüye kullanma söz konusu değildir."

Her ne kadar getirilen düzenlemenin kötüye kullanma unsuru yönünden yeterli somutluğu taşımaması dolayısıyla yerindeliği Alman hukukunda tartışma konusu yapılsa da[1220] hukuk uygulayıcılarına yükümlülerin hukuki biçimlerin arkasına sığınma eylemlerine karşı vergisel sonucu tayin ederken iktisadi özü esas alabilme noktasında kanuni dayanak sunmanın ötesinde şartları da

---

1216 Akkaya, Ekonomik Yaklaşım, s.106-107, 117.

1217 Değinilen husus ekonomik yaklaşım ile bağlantılı olup (bkz. Selim Kaneti, "Vergi Hukukunda Yorum ve Nitelendirme", **Makaleler**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2011, s.263-264.) VUK'un 9. maddesinin 2. fıkrasında "Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz." şeklinde hükme bağlanmıştır.

1218 Gökçay, s.265-290.

1219 Bkz. Gökçay, s.275-276.

1220 Bu konuda bkz. Gökçay, s.276-281.

ortaya koymaktadır. Dolayısıyla VUK'da da Alman Vergi Usul Kanunu'ndaki gibi açık bir kanuni düzenlenmeye gereksinim bulunmaktadır[1221].

Son olarak belirtmek gerekir ki, vergi kanunlarının vergilendirme için iktisadi içeriklerine bakmaksızın doğrudan özel hukuk kavram ve kurumlarını esas aldığı düzenleme örneklerinde ekonomik irdelemeye başvurulamaz. Söz gelimi, kanun koyucu MTVK'nın 3. maddesi çerçevesinde vergi yükümlüsü olarak ilgili sicillerde adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş bulunan gerçek ve tüzel kişileri baz almaktadır. Burada motorlu taşıtı kimin kullandığının ya da semerelerinden kimin istifade ettiğinin vergisel açıdan hiçbir önemi bulunmamaktadır. Vergilendirme noktasında odaklanılan tek husus, motorlu taşıtın kimin adına kayıt ve tescil edilmiş olduğudur. Dolayısıyla verilen örnekteki gibi hukuki biçim-iktisadi içerik uyumsuzluğunun ortaya çıkmasının söz konusu olmadığı hallerde ekonomik irdeleme faaliyetine girişilemez[1222]. Bahsi geçen durum ekonomik irdeleme faaliyetinin doğal bir sınırını meydana getirmekte olup, hukuk uygulayıcılarınca dikkat edilmesi gerekir.

1221 Akkaya, Vergi Borcunu Etkileme, s.43; VUK'un 3. maddesinin B bendi olmasa dahi sistemin halihazırdaki gibi işlemeye devam edeceği ve konuya dair yeni bir düzenlemeye demokratik vergi hukukunun kurulması noktasında gereklilik olduğu yönünde bkz. Saban, 3,B,1, s.165.

1222 Akkaya, Ekonomik Yaklaşım, s.79, 82-83, 97-98.

SONUÇ

Hukukun ihdasından terkine kadarki süreçte güvenilirlik vasfını haiz olmasını ifade eden hukuki güvenlik ilkesi, hukuk devleti idealinin mihenk taşlarındandır. Geniş ve dinamik bir içeriği bünyesinde barındıran ilke hem kural koyma hem de hukuk uygulaması aşamalarında belirlilik ile öngörülebilirliğin teminini hedef alan birtakım gerekliliklere uygun hareket edilmesini zaruri kılar. Hukuki güvenlik ilkesi Anayasa Mahkemesince yerleşik bir biçimde kişilerin hukuka güven duyabilmeleri ve bu güvenin korunması/zedelenmemesi olarak tanımlanmaktadır. Bu tanımdan hareketle çalışmada, ilkenin kişiler nezdinde hukuka karşı güven oluşturulmasına yönelik gereklilikleri hukuki belirlilik ilkesi, oluşan güvenin korunmasına/zedelenmemesine yönelik gereklilikleri ise hukuki öngörülebilirlik ilkesi muhtevasında konumlandırılmıştır.

Hukukun bilinebilir ve erişilebilir olmasını ifade eden hukuki belirlilik ilkesinin kural koyma aşaması itibariyle içeriğini meydana getiren gereklilikler hukuk kurallarının açık ve anlaşılabilir, ulaşılabilir ve tutarlı olması ile hukuk düzeninin norm enflasyonundan arındırılmasıdır. İlkenin hukuk uygulaması aşamasında taşıması gereken gereklilikler ise idari uygulama ve yargı kararları bakımından ikili bir ayrıma tabi tutulmuştur. İdari uygulamada belirlilik açısından öncelikle idari usulün kurallaştırıldığı bir kanunun gerekliliği ve böyle bir kanun içerisinde hükme bağlanması lazım gelen idari işlemlerin gerekçeli olması ile devlet işlemlerine karşı başvuru yol, süre ve mercilerinin gösterilmesi hususları ele alınmıştır. Ardından bireysel idari işlemlerin tebliğinin belirlilik açısından taşıdığı önem üzerinde durulmuştur. Yargı kararlarının belirliliği açısından öncelikle hukuki argümantasyon teorisinden hareketle, kararların gerekçeli olmalarının tek başına yeterli olmadığı, aynı zamanda gerekçelerin yeterli ve tatmin edici (başka bir deyişle gerekçelendirmelerin rasyonel) nitelikte olmaları gerektiği vurgulanmıştır. Değinilen rasyonalitenin temini için ise gerekçelendirme sürecinin rasyonel bir şekilde yürütülmesi ve varılan sonucun hukuk camiasınca kabul edilebilir olması gerekir. Son olarak ise, kararların ilgililerine tebliğ (veya tefhim) edilmeleri gereği ile toplum nezdindeki ulaşılabilirlikleri değerlendirilmiştir.

Kişilerin hukuka olan güvenlerinin korunmasını ifade eden hukuki öngörülebilirlik ilkesinin kural koyma aşaması itibariyle içeriğini meydana getiren gereklilikler kuralların çok sık değiştirilmemeleri ve geçmişe yürütülmemeleridir. Son gerek noktasında öğretide yaygın bir biçimde benimsenen gerçek ve gerçek olmayan geçmişe yürüme ayrımı ekseninde kazanılmış haklara saygı ve haklı beklentilerin korunması ilkelerine temas edilmiştir. İlkenin hukuk uygulaması aşamasında taşıması gereken gereklilikler ise idari uygulama ve yargı kararları bakımından ikili bir ayrıma tabi tutulmuştur. İdari uygulamada öngörülebilirlik açısından, bireysel idari işlemlerin idare tarafından sona erdirilmesine yönelik geri alma (geçmişe etkili) ve ilga (geleceğe etkili) işlemleri üzerinde

durulmuştur. Hukuka uygun mahiyette olup kazanılmış hak doğuran idari işlemlerin geri alınamayacakları, ancak belirli hallerde ilga edilebilecekleri vurgulanmıştır. Bu noktada yokluk, hile ya da açık hata taşımayan fakat hukuka aykırılık arz eden idari işlemlerin ise kazanılmış hak doğurmasalar da müesses durum meydana getirdikleri, bunların da yalnızca belli bir süre zarfında geri alınabilmelerinin mümkün olduğu ifade edilmiştir. Son durum özelinde hukuka uygunluk ile hukuki öngörülebilirlik değerleri karşı karşıya gelmekte ve değinilen surette denge kurulmaya çalışılmaktadır. Ardından idarenin bilgilendirme, açık söz ya da ilanlar gibi çeşitli kaynaklar vasıtasıyla idare edilenler nezdinde haklı beklenti yarattıktan sonra bu beklentiyi boşa çıkarıp çıkaramayacağı ya da yerleşmiş idari uygulamaların mevcudiyeti halinde bunlardan vazgeçip vazgeçemeyeceği ele alınmıştır. Mezkûr sorulara hukuka uygun taahhüt ya da yerleşmiş idari uygulamalar yönünden öngörülebilirliğin teminini sağlayabilmek için olumsuz yanıt verilmesi gerekir. Fakat ilgili taahhüt ya da uygulamaların hukuka aykırılık taşımaları halinde, beklentinin hukuka uygunluk taşıması kaydıyla, idarenin hukuka aykırı işlemde bulunmaya zorlanamayacağı esasından da hareketle, ilgiliyi yanıltan idare olduğu için tazmin sorumluluğuna gidilebilmesi önerilmektedir. Yargı kararlarının öngörülebilirliği açısından öncelikle bireysel başvuru davalarında son derece mahkemelerinin istikrarsızlık ya da açık keyfilik yahut bariz takdir hatası taşımaları nedeniyle öngörülemezliğe ve dolayısıyla bazı temel hak ve özgürlükler yönünden ihlal kararı ile neticelenen içtihatları ele alınmıştır. Son olarak ise, yargısal kararlarda istikrar ve öngörülebilirliğe katkı sağlayabilecek birtakım metodolojik araçlar (yorum ilkeleri ve Anayasa odaklı yorum) üzerinde durulmuştur.

Değinilen kapsam ve içeriği bünyesinde taşıyan hukuki güvenlik ilkesi, vergi hukuku yönünden oldukça önemli bir konuma sahiptir. Zira, Alman Anayasa Mahkemesince de vurgulandığı üzere, temel hak ve özgürlüklere yönelik müdahale düzeyi ile hukuki güvenliğe duyulan gereksinim arasında doğru orantılı bir ilişki vardır. Vergi hukuku da mülkiyet hakkı ve sözleşme özgürlüğü gibi pek çok temel hak ve özgürlükler yönünden etkin ve yoğun müdahalelerin cereyan ettiği bir hukuk dalı olduğundan, hukuki güvenliğe belki de ceza hukukundan sonra en çok gereksinimin duyulduğu hukuk dalıdır. Ayrıca yükümlü hakları arasında da değerlendirilen hukuki güvenlik ilkesine dair gereklilikler vergiye gönüllü uyumun gerçekleşebilmesi noktasında da oldukça önem arz etmektedir.

Vergi hukuku alanında hukuki belirliliğinin tesisi noktasında önce kural koyma aşamasındaki gereklilikler ve bunların özellikle vergi kanunları bazındaki görünümleri ele alınmıştır. İlk olarak, vergisel düzenlemelerin açık ve anlaşılabilir olması gereğine odaklanılmıştır. Bu kapsamda dil ve anlam itibariyle açıklık ve anlaşılabilirliğin temini bakımından gereklilik taşıyan dilsel tasarım, kavram ve terim birliğinin sağlanması, biçimsel ve sistematik tasarım ile dilbilgisi kurallarına uygunluk konuları ele alınmıştır. Dilsel tasarım açısından, vergisel düzenlemelerde mümkün olduğunca yaşayan ve güncel dili yansıtan kelimelerin tercih edilmesi gerekir. Ancak özellikle temel vergi kanunlarının birçoğunun oldukça eski tarihli olmaları nedeniyle değinilen gereklilik noktasında

pek de iç açıcı bir tablo ile karşılaşılamamaktadır. Ayrıca aynı sebepten ötürü, vergi kanunlarında eski hukuki müesseselerden kalan ve herhangi bir surette güncelliği bulunmayan terim ve ifadelerin de halen yer almaya devam ettikleri gözlemlenmektedir. Dolayısıyla eski temel vergi kanunlarının yerine yenilerinin ihdası gereklilik taşımaktadır. Kavram ve terim birliği açısından, aynı kanun içerisinde bir kavramın eski ve güncel terimleri ile bir arada ifade edildiği ya da vergi yükümlülüğü ile sorumluluğu veyahut da vergi muafiyeti ve istisnası müesseselerinin birbirine karıştırıldığı düzenleme örnekleri ele alınmıştır. Biçimsel tasarım açısından, öncelikle vergisel düzenlemelerin kolay okunabilirliği için cümle, paragraf ve madde bazında kısa olmaları ardından alt bent, bent, fıkra ve maddelerin harflendirilmesi ya da numaralandırılmasında yeknesaklığın sağlanması gerekir. İkinci gerek noktasında 2005 yılında çıkarılmış Mevzuat Hazırlama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik bulunmakla beraber, ilgili yıldan evvel ihdas edilmiş pek çok temel vergi kanunu mevcut bulunmaktadır. Bu da bahsi geçen yeknesaklığın sağlanamamasına sebep olmaktadır. Ayrıca temel vergi kanunları bünyesindeki geçici madde ve halihazırda kullanımı olmayan mükerrer madde sayıları da oldukça fazladır. Dolayısıyla, temel vergi kanunlarında güncelleme yapılması elzem nitelik taşımaktadır. Sistematik tasarım açısından, torba kanun uygulamasının açıklık ve anlaşılabilirliğe vermiş olduğu zarardan söz edilmiş ve bunun yerine çerçeve ya da paket kanun uygulamasına geçilmesi gerektiği vurgulanmıştır. Son olarak da vergisel düzenlemelerin yazımında dilbilgisi kurallarına uygun hareket edilmesi gerektiği aksi takdirde birden fazla yorum seçeneği ile karşılaşılabileceği, örnek bir düzenleme yardımıyla, ortaya konulmuştur. Dil ve anlam itibariyle açıklık ve anlaşılabilirliğe dair söylenen hususlar hayata geçirilebilirse, zaten bünyesinde ister istemez belli düzeylerde karmaşıklığın var olduğu vergi hukuku alanında kolay okunabilirlik, basitlik ve sadeliğe dair önemli adımlar atılmış olacaktır.

Mevzu bahis tespit ve önerilerin akabinde, vergilerin kanuniliği ilkesi ile hukuki belirlilik ilkesi arasındaki ilişki ele alınmıştır. Öncelikle belirtmek gerekir ki, hukuki düzenlemeler nazarında mutlak düzeyde belirlilik sağlanamaz. Diğer bir ifadeyle, boşluk içermeyen ya da lafzi yorum dışındaki diğer yorum yöntemlerine gereksinim göstermeyen kurallardan oluşan bir hukuk düzeninden söz edilemez. Bunun temel sebepleri kanunların genelliği ilkesi ve soyut kural yöntemine başvuruluyor olmasıdır. Fakat hemen belirtelim ki son yönteme başvuruluyor olması diğer bir ifadeyle vergisel düzenlemelerde tipleştirme yönteminin tatbiki, kazuistik yöntemin başarısızlığından kaynaklanmaktadır. Nispi belirsizliğin kaçınılmaz olduğu saptamasından sonra, kanuni düzenlemelerdeki açıklık ve anlaşılabilirlik düzeyinin ne olması gerektiği irdelenmiştir. Tam da bu noktada kanunilik ilkesi ile hukuki belirlilik ilkesinin kesiştiği olgusu ile karşı karşıya kalınmıştır.

AİHM, AİHS'in muhtelif maddelerinde geçen "kanun ile öngörülmüş olma" koşulundaki kanun kavramını şekli anlamdaki kanunların yanı sıra diğer hukuk kaynakları ile de doldurmakta ve maddi bir yaklaşım sergilemektedir. Bu yaklaşım bünyesinde de belirlilik ve öngörülebilirlik

temelinde hukuki güvenliğe yönelik denetimler gerçekleştirmektedir. Fakat 1982 Anayasası temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması gibi belli başlı konuların şekli anlamda kanunla belli bir içeriği haiz olacak şekilde düzenlenmesini zaruri kıldığından, Anayasa Mahkemesinin maddi yaklaşımla yetinmeyip şekli yaklaşımı da denetimlerinde esas alması gerekmektedir. Fakat değinilen saptamanın aksine Yüksek Mahkemenin bazı içtihatlarında, Anayasa ile oluşturulan katı kanunilik zeminini göz ardı edip, geniş anlamda hukuki belirlilik doğrultusunda tutum sergilemesi oldukça eleştiriye açıktır. Bu saptama ve eleştirinin akabinde, kanunilik (vergi hukuku alanındaki yansıması vergilerin kanuniliği) ile hukuki belirlilik ilkeleri arasındaki kesişimin *kanunların asgari içeriği* noktasında cereyan ettiği ve mevzu bahis içeriğin yetersiz olduğu kanuni düzenleme örneklerinde her iki ilkenin de ihlal edileceği hususu vurgulanmıştır.

Vergilerin kanuniliği ilkesine dair tarihsel gelişim, içerik ve istisnalar ele alındıktan sonra, asgari içerik konusu somutlaştırılmaya çalışılmıştır. Bu noktada Anayasa Mahkemesinin temel esas ve ilkeler ile ayrıntı, teknik ve uzmanlık gerektiren konular ayrımı baz alınmıştır. Öncelikle kanuni dayanağın bulunmadığı hallerde idarece düzenleme yapılmaması gerektiği ifade edilmiş ve bu konuda ihlal niteliği taşıyan kod listesi uygulaması örnek mahiyetinde ele alınmıştır. Akabinde vergi idaresine geniş takdir yetkisi tanınmaması gereği içerisinde verginin temel öğelerinin kanunla belirlenmesi, vergi idaresine tanınan düzenleme yetkisinin sınırlarının net bir şekilde çizilmesi ve vergi kanunlarında aşırı muğlak ya da geniş ifadelere yer verilememesi ile keyfi ve takdiri uygulamalara yol açılmaması için konunun belli bölümlerinde sessiz kalınmaması alt gereklilikleri tek tek, aksi yöndeki bazı kanuni düzenleme örnekleri ve varsa bunlara dair Anayasa Mahkemesi kararları çerçevesinde, irdelenmiştir. Ardından vergi kanunları düzeyinde ideal düzeydeki açıklık ve anlaşılabilirlik, AİHM ve Anayasa Mahkemesinin temel hak ve özgürlüklere müdahale mahiyeti taşıyan düzenlemeler noktasındaki yaklaşımları esas alınarak, saptanmaya çalışılmıştır. Bu çerçevede denilebilir ki vergi kanunları öyle tasarlanmalıdırlar ki, vergi yükümlüleri bunlar vasıtasıyla kendilerine yüklenen maddi ve/veya şekli yükümlülükleri/ödevleri iktisadi ve sosyal davranışlarını düzene koyabilecekleri düzeyde ve belli bir faaliyette ya da eylemde bulundukları takdirde ne gibi vergisel sonuçlarla karşılaşacaklarını önceden net bir biçimde bilebilmelidirler. Ancak bu takdirde vergi yükümlülerinin vergi hukukuna yönelik güven duyabilmelerinden söz edilebilecektir. Son olarak ise, vergi kanunlarının anlaşılabilir olması gereği bakımından muhatap olarak kimin hedef alınması gerektiği üzerinde durulmuştur. AİHM ve Anayasa Mahkemesinin konuya dair yaklaşımı ve vergi hukukunun yapısı gereği teknik yönünün mevcut olduğu hususu göz önünde bulundurulduğunda, bir vergi kanunu hükmünün belirliliğini sorgularken vergi danışmanları ya da uzmanlarından profesyonel yardım alınması ihtiyacının tek başına o normun Anayasaya aykırılığına yahut da hak ihlali sebebiyet vermeyeceğini belirtmek gerekir.

İkinci olarak, vergisel düzenlemelerin ulaşılabilir olması gereği ele alınmıştır. Bu noktada genel olarak vergisel düzenlemelerin ulaşılabilir olduğu saptanmış, fakat yükümlü haklarına

dokunmakla birlikte yayımlanmayan ve esas itibariyle adsız düzenleyici işlem vasfını taşımakla birlikte idarece iç düzen işlemi şeklinde isimlendirildiğinden hiç yayımlanmayan ya da ulaşılabilirlik dozu daha az olan yayın organlarında yayımlanan vergisel düzenlemelerin mevcudiyetinden bahsedilmiştir. Böyle durumlarda AİHM ve Anayasa Mahkemesinin önlerine gelen bireysel başvurularda ne yönde hareket ettikleri ya da edebilecekleri üzerinde durulmuştur. AİHM, ilk ihtimalin mevcudiyetini temel haklar yönünden gerçekleştirilen müdahalelerde kanunilik kriteri yönünden eksiklik olarak işaret etmekle birlikte, ikinci ihtimal yönünden belirsizliğin vuku bulmadığını ifade etmektedir. Anayasa Mahkemesinin ise konuya dair iradesi henüz somutlaşmamış olmakla birlikte, önüne böyle bir başvuru gelmesi halinde, somut olayın özellikleri de dikkate alınarak, başvurunun ihlalle neticelenebileceğini düşünmekteyiz.

Üçüncü olarak, vergi hukukunun norm enflasyonundan arındırılması gereği ele alınmıştır. Bu kapsamda öncelikle vergilerin kanuniliği ilkesi ile vergi hukukunun toplumsal gelişmelere oldukça duyarlı olması sebepleriyle vergi kanunlarında düzenleme hacminin fazla olduğu saptaması yapılmıştır. Önemli olan, belirlilik noktasında ortaya çıkabilecek sakıncaları mümkün olduğu ölçüde aşağı seviyelerde tutabilmektir. Bunun için de kanun koyucunun bazı hususları dikkate alması gerekir. Bunlardan ilki, ayrıntıya ilişkin konuların hükme bağlanması noktasında idareye takdir yetkisi tanınmasıdır. İkincisi, çeşitli sebeplerle vergi kanunlarında uygulanma imkânı kalmayan hükümlerin mevzuattan ayıklanmasıdır. Sonuncusu ise, vergi kanunlarında yapılacak değişiklik ve/veya ilavelerin sağlam temeller üzerine inşa edilerek ihdas edilmesidir. Bunun için, getirilmek istenen düzenlemelerin yasama organında detaylıca tartışılması ve ele alınması gerekir. Ayrıca kanun teklifi taslakları ile ilgili önceden düzenleme konusuyla bağlantısı olan kamu kurum ve kuruluşları, sivil toplum kuruluşları ile akademik çevrelerden görüş ve önerilerin alınması da gerekir.

Dördüncü olarak, vergisel düzenlemelerin tutarlı olması gereği ele alınmıştır. Öncelikle her hukuk dalında kural çatışmalarının mevcut olabileceği ifade edilmiş ve mezkûr çatışmaların hangi durumlarda belirsizliğe sebebiyet vereceği saptanmaya çalışılmıştır. Bu konuda denilebilir ki, bir kural çatışması hali uygulamada (idare ile yargı organları arasında yahut yargı organlarının kendi arasında) giderilemiyor ve bu durum artık o kurallara tabi olanlar nezdinde güven oluşumunun önüne geçiyorsa hukuki belirsizliğe yol açan bir tutarsızlık halinden söz edilebilecektir.

Vergi hukuku alanında hukuk uygulaması aşaması itibariyle hukuki belirliliğinin tesisi vergi idaresi uygulaması ile vergi yargısı içtihatları şeklindeki ikili bir ayrımla ele alınmıştır. Vergi idaresi uygulamasının belirliliği açısından öncelikle idari işlemlerin gerekçeli olması ilkesinin vergi hukukundaki güncel yansıması olan vergi tekniği raporlarının yükümlülere ihbarname ekinde tebliğ edilmemesi sorunu üzerinde durulmuştur. Özellikle yargısal içtihatlarla da bu yaklaşımın benimsenmesi, savunma hakkının yanı sıra hukuki belirlilik ilkesi açısından da olumsuz neticeler meydana getirmektedir. Zira vergi tekniği raporlarının tarh ve/veya ceza kesme işlemi üzerine idari ve/veya yargısal yollara başvurup başvurmama noktasında ilgili kimse açısından vergi ve/veya ceza

ihbarnamesinin tebliğiyle birlikte bilinebilmesi ve erişilebilmesi büyük önem arz etmektedir. Bu sayede yükümlü hukuki pozisyonunu en başta tayin edecek ve savunma hakkını daha geniş bir zaman dilimi içerisinde kullanabilecektir. Bu noktada dava aşamasında ilgili raporların dosya kapsamına alınması, değinilen hususlar bakımından, yeterlilik taşımamaktadır.

Diğer gereklilik, vergi idaresi işlemlerine karşı başvuru yol, süre ve mercilerinin belirtilmesi zorunluluğudur. Anayasa'nın 40. maddesinin 2. fıkrası ile hükme bağlanan mezkûr zorunluluk kanunla detaylandırılmamış olsa da doğrudan uygulanabilir niteliktedir. VUK'un 108. maddesinde vergi ihbarına yönelik vesikalarda değinilen zorunluluğa uyulmamasının asli şekil sakatlığına sebebiyet vereceği açıkça hükme bağlanmıştır. Fakat bunun dışındaki ihtimallerde başvuru yol, süre ve mercilerinin belirtilmemesi, Danıştay içtihatlarında da ifade edildiği üzere, tali şekil sakatlığına sebebiyet vermektedir. Fakat ilgili zorunluluğa uyulmaması halinde dava açma süresinin işlemeye başlamayacağı mı yoksa özel dava açma süresi yerine genel dava açma süresinin mi esas alınacağı hususunda farklı içtihatlar söz konusudur. Hak ve nesafet noktasında ilk yaklaşım kabul edilebilirse de Anayasa'nın 40. maddesinin 2. fıkrası ile yazılı bildirimle (tebligat) dava açma süresinin başlayacağını öngören Anayasa'nın 125. maddesinin 3. fıkrası bir arada değerlendirildiğinde, ikinci yaklaşımın benimsenmesi gerektiğini düşünüyoruz. Ayrıca böyle bir yaklaşımın kabul görmemesi, yükümlüye süre sınırlaması getirilmeksizin dava açma hakkı tanınması manasına gelecek ki bu da hukukta sürelere yer verilmesi temelinde hukuki belirlilik ilkesi yönünden sakıncalıdır. Nitekim ilgili zorunluluğa uyulmaması nedeniyle ilgili tebligatların arka planında yatan hukuki meseleler sonsuza dek sürüncemede bırakılmış olacaktır.

Vergi idaresi uygulamasının belirliliği noktasında ele alınan son husus, tebliğ müessesesine dair yeni yöntem ve usullerdir. Bu kapsamda ilk olarak yeni bir tebliğ yöntemi olan elektronik tebligat yöntemi ilke çerçevesinde irdelenmiş ve muhatabın elektronik tebligat adresine elektronik imzalı belge gönderileceği sırada buna ilaveten başvuru sırasında bildirmiş olduğu mobil telefon numarası ve/veya elektronik posta adresine de bilgilendirme mesajının gönderilmesi zorunluluğunun getirilmesi önerisinde bulunulmuştur. Böylece tebliğ müessesesinin varlık gayesi olan yükümlünün ilgili işlemden haberdar edilmesi ve dolayısıyla hukuki belirlilik ilkesi daha etkin bir şekilde hayata geçirilmiş olacaktır. Ayrıca yine yeni bir usul olan kapıya yapıştırma usulü ele alınmış ve bu kapsamda hukuki belirlilik noktasında önem arz eden iki öneride bulunulmuştur. Bunlardan ilki, kapıya pusula yapıştırıldığının komşulardan biri veya muhtar ya da ihtiyar heyetinden bir kimse yahut zabıta memurlarından birisinin tanıklığı ile delile bağlanmasıdır. Diğeri ise, elektronik tebligat yöntemindeki gibi mezkûr usulde de muhataba mobil telefon numarası ve/veya elektronik posta adresi üzerinden bilgilendirme mesajının gönderilmesi zorunluluğunun getirilmesidir.

Vergi yargısı içtihatlarında hukuki belirliliğin tesisi bakımından, gerekçelendirmenin rasyonalitesine dair bireysel başvuru yolunda ortaya konan içtihatlar ekseninde yaklaşılmıştır. Bu noktada karar gerekçeleri açısından yeterliliğin AİHM ve Anayasa Mahkemesi içtihatlarında ne

şekilde sınandığına, önce genel mahiyette akabinde ise vergi yargısı organlarının bazı içtihatlarını baz alan bireysel başvuru kararları özelinde yaklaşılmıştır.

Vergi hukuku alanında hukuki öngörülebilirliğin tesisi noktasında önce kural koyma aşamasındaki gereklilikler ve bunların özellikle vergi kanunları bazındaki görünümleri ele alınmıştır. İlk olarak, vergisel düzenlemelerin çok sık değişmemeleri gereği irdelenmiştir. Bu noktada norm enflasyonu sorununda olduğu üzere, vergilerin kanuniliği ilkesi ile vergi hukukunun toplumsal gelişmelere karşı oldukça hassas bir yapıda olması nedeniyle vergisel düzenlemelerde bir kısım değişikliklere gidilmesi kaçınılmazdır. Fakat vergi mevzuatının istikrarsız ve dolayısıyla öngörülemez bir hale büründürülmemesi için değişim ritminin makul bir düzeyde tutulması gerekir. Bunun için de kanun koyucunun dikkate alması gereken bazı hususlar söz konusudur. İlk olarak, vergisel düzenlemelerin mümkün olduğu ölçüde geniş zaman aralıkları ve sistemli vergi reformları ile değiştirilmesi gerekmektedir. Bunun için de yapılacak değişikliklerin konuyla ilgili bulunan kurum, kuruluş ve kişilerin görüşleri alınmak ve yasama organında demokratik, şeffaf, çoğulcu ve katılımcı bir müzakere sürecini takiben çıkarılması gerekir. Ayrıca halihazırda vergi mevzuatı ile vergi sistemini istikrar yönünden büyük ölçüde tahrip eden iki uygulamadan da vazgeçilmesi gerekmektedir. Bunlardan biri torba kanun uygulaması, diğeri ise vergi aflarıdır. Her iki uygulama da vergi sistemini tahrip etmekte ve istikrarsız hale getirmektedir.

İkinci olarak, vergisel düzenlemelerin geçmişe yürümemeleri gereği ele alınmıştır. Bu kapsamda öncelikle gerçek ve gerçek olmayan geçmişe yürüme ayrımları somutlaştırılmıştır. İki geçmişe yürüme türü arasındaki ayrımda temel kriter, vergiyi doğuran olaydır. Akabinde her iki geçmişe yürüme bağlamında vuku bulmuş kanuni düzenleme örnekleri, konuya dair Anayasa Mahkemesi kararları ekseninde, ele alınmıştır. Akabinde hem gerçek geçmişe yürüme ve bu kapsamda kazanılmış haklara saygı ilkesi hem de gerçek olmayan geçmişe yürüme ve bu kapsamda haklı beklentilerin korunması ilkesine getirilen istisnalar irdelenmiştir. İstisnalardan biri ve belki de en mühimi olan kamu yararının öngörülebilirlik karşısında geçmişe yürümeyi haklı kılabilmesi için her iki geçmişe yürüme karşısında taşıması gereken ağırlık boyutu birbirinden farklılık taşımaktadır. Zira kazanılmış haklar, hukuk mantığı gereği, haklı beklentilerden ileriki bir safhayı meydana getirmektedir. Bu perspektiften hareketle kazanılmış haklara kamu yararı gerekçesi ile istisna getirilebilmesi için söz konusu yararın böyle bir (gerçek) geçmişe yürüme bakımından sıradan bir gereklilik halinin ötesinde zorlayıcılık vasfını taşıması gerekir. Bu vasıf ise esasen Anayasanın 119. maddesinin ilk fıkrasında hükme bağlanan ve olağanüstü hâl ilanına yol açabilecek savaş, kamu düzeninin ciddi şekilde bozulması, doğal afet ya da ağır ekonomik bunalım gibi birtakım sebeplerin vuku bulması hallerinde kazanılabilmektedir. Gerçek olmayan geçmişe yürüme türü bakımından ise yükümlülerin haklı beklentilerine dokunulmakta olup, kamu yararı nedeniyle ilgili beklentilerin korunmaması için hukuken korunmayı gerektiren haklı beklentilere karşılık kamu yararının baskın olması gerekir. Buradaki baskınlığın tayininde ise, ölçülülük ilkesi devreye girmektedir. Nitekim

gerçek olmayan mahiyetteki geçmişe yürüme olgusunun zamansal açıdan (geçmişe temasın) uzunluğu ya da geçmişe yürüme nedeniyle ortaya çıkan ilave vergi yükünün orantısız oluşu haklı beklentilerin ihlal edilmesine yol açacaktır.

Her iki geçmişe yürüme türüyle ilgili olarak Anayasa Mahkemesi kararları irdelendiğinde, Yüksek Mahkemenin gerçek geçmişe yürümeler açısından iptalle sonuçlandırdığı istisnai örnekler dışında ya ortada geçmişe yürüme hali yoktur diyerek ya da kamu yararını ön plana çıkarıp öngörülebilirliği göz ardı etmek suretiyle red kararları verdiği gözlemlenmektedir. Gerçek olmayan geçmişe yürümeler açısından yaklaşıldığında ise, vergi hukuku ile ilgili olmayan düzenleme örneklerinde 2010 yılından itibaren içtihatlarında haklı beklentilerin korunması ilkesini ele almaya başlamışken aynı tutumu henüz vergisel düzenlemeler açısından göstermemektedir. Tüm bu hususlar, hukuki güvenliğe yüksek dozda gereksinim duyulan vergi hukukunun hukuk devleti ekseninde gelişimi noktasında olumsuz bir tablonun ortaya çıkmasına sebebiyet vermektedir.

Vergi hukuku alanında hukuk uygulaması aşaması itibariyle hukuki öngörülebilirliğin tesisi vergi idaresi uygulaması ile vergi yargısı içtihatları şeklindeki ikili bir ayrımla ele alınmıştır. Vergi idaresi uygulamasının öngörülebilirliği açısından öncelikle yükümlü lehine vuku bulan vergi hatalarının düzeltilmesinde vergilerin kanuniliği ile hukuki öngörülebilirlik arasındaki denge noktasını meydana getiren düzeltme zamanaşımı müessesesinin varlık gayesi ortaya konulmuştur. Akabinde ise, vergilendirme sürecinde yükümlüler nezdinde yaratılan haklı beklentilerin nasıl korunması gerektiği üzerinde durulmuştur. Bu kapsamda ilk olarak, özelge müessesesi haklı beklentiler yönünden geniş çaplı bir şekilde irdelenmiştir. Öncelikle kendisine verilen özelgeye güvenerek hareket eden bir yükümlüden, VUK'un 369. maddesi gereğince vergi cezası ile gecikme faizi istenemezken, vergi aslının istenebilecek olmasının yerindeliği tartışılmıştır. Netice olarak kanuni düzenlemeye bağlanan mezkûr durumun, kanuna uygun vergi alınması esası ile öngörülebilirlik esası arasında kurulmuş makul bir dengeye dayandığı saptaması yapılmıştır. Fakat KDV gibi dolaylı vergilerde bahsi geçen halin makul denge halini ortadan kaldırdığı, bu konuda düzenleme yapılması gereksinimin bulunduğu ifade edilmiştir. Akabinde özelgelerin halihazırda yayımlandıkları da dikkate alındığında, yükümlülerce bunlara güvenilerek vergisel tasarruflara esas alınmaları halinde, söz konusu güvenlerinin korunup korunmayacağı hususu, vergi incelemesinde uyulacak esasların düzenlendiği VUK'un 140. maddesi baz alınarak irdelenmiştir. Neticede bazı hallerde yükümlülerin bahsi geçen güvenlerinin korunmadığı saptanmıştır. Fakat bu durumun hukuki öngörülebilirlik ilkesi açısından yerinde olmadığı, bu durumu düzeltecek kanuni bir düzenlemeye gereksinim duyulduğu vurgulanmıştır.

Özelge müessesesinin ele alınması akabinde uzlaşma tutaklarının kesinliğinin öngörülebilirlik noktasında gördüğü işleve değinilmiştir. Ardından vergi idaresinin yerleşmiş uygulamalarından dönmesi halinde, ilgili uygulamalara güvenen yükümlülerin güvenlerinin karşılanıp karşılanmayacağı üzerinde durulmuştur. Sözü edilen hal, VUK'un 369. maddesi kapsamına

girmemektedir. Bu nedenle vergi aslı ve gecikme faizleri istenebilecek olmasına karşılık, bahsi geçen hallerde yükümlüye kusur atfedilemeyeceği düşüncesinden hareketle, TCK'nın 30. maddesi ve ona atıf yapan KK'nın 10. maddesi hükümleri tatbik olunarak ceza kesilmemesi gerektiği ifade edilmiştir.

Vergi yargısı içtihatlarının öngörülebilirliği açısından öncelikle bireysel başvuru yolunda vergi yargısı organlarının içtihatlarının öngörülebilirliğini test eden AİHM ve Anayasa Mahkemesi kararları irdelenmiştir. Akabinde ise, vergi hukukunda vergilerin kanuniliği ile hukuki öngörülebilirlik ilkelerinin ortak gereği olan hukuk yaratma yasağı üzerinde durulmuştur. Konu daha çok boşluk doldurma ve bu kapsamda başvurulan bir yöntem olan kıyas ekseninde ele alındığından, açıklamalar mezkûr yöntem doğrultusunda yapılmıştır. Kıyasa başvurulup başvurulamayacağı öğretide tartışmalı olmakla birlikte vergi hukukuna rengini veren anayasal değer ve esaslar baz alınarak vergi ilişkisinin/yükümünün özüne dokunan meselelerde kıyasa başvurulamayacağı, ancak usul ve şekle dair meselelerde ise kıyasa başvurulabileceği yönündeki görüşün yerinde olduğunu düşünmekteyiz.

Kıyasla alakalı değerlendirmelerin akabinde, ekonomik yaklaşım ilkesinin hukuki öngörülebilirlik ilkesine uygun bir şekilde tatbik edilebilmesi noktasında ekonomik irdeleme faaliyetinin kanuni dayanağını meydana getiren VUK'un 3. maddesinin B bendinin, vergilerin kanuniliği ve hukuki öngörülebilirlik ilkeleri yönünden yeterliliği sorgulanmıştır. Bu çerçevede denilebilir ki, bahsi geçen hüküm oldukça soyut olup, ilgili faaliyetin koşul ve sınırlarını net bir biçimde ortaya koymaktan oldukça uzaktır. Yorum aşamasındaki kıyas yönteminin somut maddi olayın nitelendirilmesi safhasındaki izdüşümünü meydana getiren böylesine önemli bir faaliyetin istikrarlı ve öngörülebilir bir biçimde tatbik edilebilmesi için daha ayrıntılı bir kanuni düzenlemeye gereksinim duyulmaktadır.

KAYNAKLAR

Acar, Mustafa Gürhan. "Genel Tebliğ ve Muktezaların (Özelgelerin) Vergi Hukuku Bakımından Bağlayıcılığı". **Vergi Dünyası**, (242), 2001, http://www.vergidunyasi.com.tr/, 14 Eylül 2021.

Ağar, Serkan. "Limited Şirket Ortağının Kamu Alacağından Sorumluluğuna Dair Hükümlerin Zaman Bakımından Uygulanması (Türk Vergi Hukukunda Yeni Bir Gerçek: Geriye Yürüme Örneği)", **Yaklaşım**, (216), 2010, https://www.yaklasim.com/, 15 Eylül 2021.

Ağar, Serkan. "Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem – I". **TBBD**, (67), 2006, 285-316.

Ak, Ahmet. "Gelir Vergisi Kanunu'nun İçeriği ve Biçimsel Yapısının Vergi Tekniği Açısından Değerlendirilmesi". **Vergi Dünyası**, (278), 2004, http://www.vergidunyasi.com.tr/, 9 Ağustos 2021.

Ak, Ahmet. "Yasaların Zaman Bakımından Uygulanması ve Vergi Yasalarının Geriye Yürümezliği İlkesi". **E-Yaklaşım**, (8), 2004, https://yaklasim.com/, 7 Eylül 2020.

Akal, Cemal Bali. **Yasa ve Kılıç**. 2. Baskı. İstanbul: Engin Yayıncılık, 1995.

Akbulut, Emre. "İdari İşlemlerde Kanun Yolu ve Süresini Gösterme Yükümlülüğünün Yargısal Denetime Etkisi". **TBBD**, (81), 2009, 1-21.

Akçaoğlu, Ertuğrul ve Canyaş, Oytun. "Anayasa'nın 73. Maddesi Uyarınca Cumhurbaşkanına Verilebilen Vergilendirme Yetkisinin Hangi Hukuk Kaynağıyla Kullanılacağı Sorunu Üzerine Bir Değerlendirme". **Vergi Sorunları Dergisi**, (371), 2019, 117-129.

Akçaoğlu, Ertuğrul. "ABD Vergi Hukukunda Özün Şekle Üstünlüğü İlkesi". **Ankara Barosu Dergisi**, (2), 2012, 169-186.

Akçaoğlu, Ertuğrul. "Anayasa Değişiklikleri Sonrası Yürütmenin Vergilendirme Yetkisi". **Vergi Hukukunda Güncel Sorunlar**, Ankara: TBB Yayınları: 388, 2020, 82-90.

Akdoğan, Abdurrahman. **Kamu Maliyesi**. Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 16. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi, 2014.

Akdoğan, Abdurrahman. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**. Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 12. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2014.

Akı, Emine İrem. "Hukukun İç Ahlakı: Lon L. Fuller'in Görüşleri Çerçevesinde Bir İnceleme". **AÜHFD**, 64(1), 2015, 1-35.

Akı, Emine İrem. **Amerikan Hukuki Realizmi Çerçevesinde Hukuki Belirsizlik**. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2008.

Akıllıoğlu, Tekin. "Bireyin Yönetsel İşlemler Karşısında Korunması ve Yönetim Hukukumuz". **Amme İdaresi Dergisi**, 14(3), 1981, 37-56.

Akıllıoğlu, Tekin. "Ekonomik Alanda Yönetsel İşlemlerin Geriye Yürümezlik Kuralı Karşısında Çeşitli Durumları". **Prof. Dr. Aziz Köklü'nün Anısına Armağan**, Ankara: AÜSBF Yayınları No: 535, 1984, 33-51.

Akıllıoğlu, Tekin. "Yasaların (Anayasa Dahil) Zaman İçinde Uygulanması". **Anayasa Yargısı Dergisi**, 1, 1984, 36-45.

Akıllıoğlu, Tekin. "Yönetsel İşlemlerde Gerekçe İlkesi". **Amme İdaresi Dergisi**, 15(2), 1982, 7-19.

Akıllıoğlu, Tekin. **İnsan Hakları I (Kavram, Kaynaklar ve Koruma Sistemleri)**. Ankara: AÜSBF İnsan Hakları Merkezi Yayınları No: 17, 1995.

Akıncı, Müslüm. "Normatif Düzen Kalitesi". **İÜHFD**, 3(1), 2012, 187-213.

Akipek, Jale vd. **Türk Medeni Hukuku Cilt: I**. Yeni Düzenlemelere Uyarlanmış 8. Bası. İstanbul: Beta Yayınları, 2013.

Akkan, Mine. "Medeni Usul Hukukunda Tarafların Farklı Olması Durumunda Kesin Hükmün Delil Niteliği". **DEÜHFD (Prof. Dr. Bilge Umar'a Armağan)**, 11(Özel Sayı), 2009, 3-61.

Akkaya Kia, Rukiye. **Moderniteden Postmoderniteye Egemenlik ve Hukuk**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2. Baskı. İstanbul: Beta Yayınları, 2011.

Akkaya, Mustafa. "Vergi Aslı ve Feri'leri Bakımından Geriye Yürümezlik Esası: "Haklılık" Ölçütü Üzerine Değerlendirmeler". Billur Yaltı (Ed.), **Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası**, İstanbul: Beta Yayınları, 2011, 113-124.

Akkaya, Mustafa. "Vergi Borcunu Etkileme Çabalarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Karşısındaki Konumu". Billur Yaltı (Ed.), **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler**, İstanbul: Beta Yayınları, 2014, 25-43.

Akkaya, Mustafa. "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu". **AÜHFD**, 46(1-4), 1997, 185-208.

Akkaya, Mustafa. **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**. Ankara: Turhan Kitabevi, 2002.

Aksoy, Şerafettin. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**. Son Değişikliklere Göre Yeniden Düzenlenmiş ve Gözden Geçirilmiş 6. Bası. İstanbul: Filiz Kitabevi, 2010.

Aktan, Coşkun Can vd. "Vergi Reformu Mu? Yoksa Vergi Deformu Mu? Türk Vergi Sisteminde Bitmek Bilmeyen Mevzuat Değişiklikleri ve Ortaya Çıkardığı Tahribatlar Üzerine". **Yönetim Bilimleri Dergisi**, 17(33), 2019, 165-186.

Aktan, Coşkun Can vd. **Vergi, Zulüm ve İsyan**. Ankara: Phoenix Yayınevi, 2002.

Aktan, Coşkun Can ve Gencel, Ufuk. "Türkiye'de Geriye Doğru Vergileme ve Verginin Hukukiliği İlkesinin İhlali". **DEÜSBED**, 5(1), 2003, 1-21.

Aktan, Coşkun Can. "Anayasal İktisat ve Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesi". **Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi**, 9(2), 2017, 101-116.

Aktaş, Sururi. "Hukuk Devleti İdealine Felsefi Bir Bakış". **YBHD**, (1), 2020, 1-32.

Aktaş, Sururi. "Pozitif Hukukta Boşluk Kavramı". **EÜHFD**, 14(1-2), 2010, 1-28.

Akyılmaz, Bahtiyar vd. **Türk İdare Hukuku**. Yenilenmiş 9. Baskı. Ankara: Savaş Yayınevi, 2018.

Akyılmaz, Bahtiyar. "Takdir Yetkisinin Yargısal Denetimi". **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Dergisi**, (1), 1998, 23-55.

Akyılmaz, Bahtiyar. "Yeni Bir İdari Usul Kanunu Örneği: İspanya Kamu İdarelerinin Hukuki Rejimi ve Genel İdari Usul Hakkında Kanun". Gürol Banger ve Gürsel Özkan (Yay. Haz.), **T.C. Başbakanlık İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu**, Ankara: T.C. Başbakanlık Basımevi, 1998, 35-54.

Akyılmaz, Bahtiyar. **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü**. Ankara: Yetkin Yayınları, 2000.

Alarie, Benjamin vd. "Advance Tax Rulings in Perspective: A Theoretical and Comparative Analysis". **New Zeland Journal of Taxation Law and Policy**, 20, 2014, 362-389.

Aliefendioğlu, Yılmaz. "Anayasal Yargıda Yorum". **Amme İdaresi Dergisi**, 28(3), 1995, 3-26.

Aliefendioğlu, Yılmaz. "Hukuk-Hukukun Üstünlüğü-Hukuk Devleti". **Ankara Barosu Dergisi**, (2), 2001, 29-68.

Aliefendioğlu, Yılmaz. "Türk Anayasa Mahkemesi'nin Hukuk Devleti Anlayışı". Hayrettin Ökçesiz (Ed.), **Hukuk Devleti**, HFSA: 4, İstanbul: Afa Yayınları, 1998, 147-167.

Aliefendioğlu, Yılmaz. "Vergileme Yetkisi ve 1980 Sonrası Türk Vergi Politikası". **Vergi Dünyası**, (33), 1984, http://www.vergidunyasi.com.tr/, 6 Temmuz 2021.

Aliefendioğlu, Yılmaz. **Anayasa Yargısı**. Ankara: Yetkin Yayınları, 1997.

Altındağ, Halil. "İdari İşlemin Geri Alınması Sebebi Olarak Açık Hata". **GÜHFD**, 20(4), 2016, 81-97.

Altındağ, Halil. **Yürürlükte Olan Yasalara ve İdari Düzenleyici İşlemlere Güvenden Kaynaklanan Haklı Beklenti Kavramı ve Korunması**. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2010.

Altıparmak, Kerem. "Due Process of Law Kavramının Amerikan Hukukundaki Yeri Üzerine Bir İnceleme". **AÜHFD**, 45(1), 1996, 219-250.

Altundiş, Mehmet. "Hukuki Güvenlik İlkesi". **Yasama Dergisi**, (10), 2008, 60-94.

Anayurt, Ömer. **Anayasa Hukuku: Temel Kavramlar ve Türk Anayasa Hukuku**. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2018.

Araç, İbrahim ve İba, Şeref. "Türkiye'de Yasa Önerisi Hazırlama ve Norm Koyma Tekniği ve Yasamacı Mesleğinin Nitelikleri Üzerine". **AÜSBFD**, 58(3), 2003, 35-59.

Aral, Vecdi. **Hukuk Felsefesinin Temel Sorunları**. 3. Baskı. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2012.

Aral, Vecdi. **Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine**. 7. Baskı. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2012.

Ardıçoğlu, M. Artuk. "Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi". **Ankara Barosu Dergisi**, (3), 2017, 19-51.

Arıkan, Cengiz. **Türk Anayasa Hukukunda Yasama Yetkisinin Devredilmezliği İlkesi**. Ankara: Yetkin Yayınları, 2011.

Arıkan, Zeynep. "Vergi Hukukunun Kaynaklarından Mukteza ve Sonuçları". **DEÜİİBFD**, 13(2), 1998, 127-133.

Arıkan, Zeynep. "Vergilendirmede Demokrasi". **Vergi Sorunları Dergisi**, (115), 1998, http://www.vergisorunlari.com.tr/, 16 Temmuz 2020.

Arıkan, Zeynep. **Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi)**. (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 1994.

Arıtı Erdem, İmran. "Vergi Hukukunda Hâkimin Hukuk Yaratması: Boşluk Doldurma". **YBHD**, (2), 2016, 1-26.

Arsel, İlhan. **Anayasa Hukuku: Demokrasi**. Ankara: Doğuş Matbaacılık, 1964.

Arslan, Cem Barlas. "Vergilemede Basitlik ve Açıklık İlkesi: Türk Vergi Mevzuatı Ekseninde Bir Değerlendirme". **Vergi Hukukunda Güncel Sorunlar**, Ankara: TBB Yayınları: 388, 2020, 34-43.

Arslan, Cem Barlas. **Vergi Uygulamasında Torba Kanunlar**. Ankara: Siyasal Kitabevi, 2017.

Arslan, Erdoğan. "Vergi Hukukunda İdarenin Görüşü-I". **Yaklaşım**, (313), 2019, https://www.yaklasim.com/, 2 Mayıs 2021.

Arslan, Kahan Onur. **Türk Parlamento Hukuku**. Ankara: Adalet Yayınevi, 2014.

Arslan, Mehmet. **Vergi Hukukunda Zamanaşımı**. Genişletilmiş ve Güncellenmiş 2. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2016.

Arslan, Volkan. **Karşılaştırmalı Anayasa Hukukunda ve Türkiye'de Devlet Başkanının Kararname Yetkisi**. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2020.

Arslan, Zühtü. "Devletin Hukuku, Hukuk Devleti ve Özgürlük Sarkacı". **Doğu Batı**, (13), 2000, 67-89.

Artuk, M. Emin vd. **Ceza Hukuku Genel Hükümler**. Yenilenmiş Gözden Geçirilmiş 9. Baskı. Ankara: Adalet Yayınevi, 2015.

Atar, Yavuz. "Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin Hukuki Rejimi ve Anayasallık Denetimi". **Anayasa Yargısı**, 36(1), 2019, 241-259.

Atar, Yavuz. **Türk Anayasa Hukuku**. Cumhurbaşkanlığı Sistemi ve Diğer Değişikliklere Göre Güncellenmiş 13. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019.

Atay, Ender Ethem. **İdare Hukuku**. 3. Bası. Ankara: Turhan Kitabevi, 2012.

Ateş, Leyla. "Vergi İdaresinde Demokrasinin Vazgeçilmez Aracı Olarak Mukteza". Ertuğrul Akçaoğlu ve İnci Solak Akman (Ed.), **Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan Cilt: I**, Ankara: Ankara Üniversitesi Yayınları No: 243, 2009, 623-655.

Avcı, V. Özcan. "Her Yönüyle Özel Esaslar". **Vergi Dünyası**, (417), 2016, 28-48.

Ávila, Humberto. **Certainty in Law**. Switzerland: Springer, 2016.

Ayanoğlu, Taner. "Kanunlar ve İdari İşlemler Bakımından Geriye Yürümezlik İlkesi". **Legal Hukuk Dergisi**, 10(112), 2012, 1711-1765.

Ayaz, Garip ve Sönmez, Erdal. "01.01.1999 Tarihinden İtibaren Geçerli Olmak Üzere Gelir Vergisi Oranlarının 5 Puan Arttırılmasının Yasaların Geriye Yürümezliği İlkesi Açısından Anayasa'ya Aykırılığı Tartışması". **Yaklaşım**, (82), 1999, https://yaklasim.com/, 3 Eylül 2020.

Aydemir, İsa. "Savunma Hakkı Kapsamında Vergi İnceleme ve Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliği". **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, 1(7), 2016, 183-207.

Ayhan, Taha. "Avrupa Topluluğu Mahkemesi Kararları Işığında AB İdare Hukuku'nda Genel Düzenleyici İşlemlerde Hukuk Güvenliği İlkesi". **Amme İdaresi Dergisi**, 43(3), 2010, 153-186.

Aykar, Özkan. "Yargı Kararları Perspektifinde: Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliğ Edilme(me) Sorunsalı". **Vergi Dünyası**, (441), 2018, 171-178.

Aykın, Hasan. "İdarenin Yanlış Görüş İçeren Özelgesi Vergi Tarhiyatına Da Engel Midir? Konuya İlişkin Anayasa Mahkemesi Kararı Üzerine Bir Analiz". **Yaklaşım**, (270), 2015, https://www.yaklasim.com/, 26 Nisan 2021.

Aykın, Hasan. "Mükellefin Özelge Yoluyla İzahat Talep Hakkı, Hukuki Sonuçları ve Bazı Tartışmalı Konular". **TBBD**, (125), 2016, 147-186.

Ayyıldırım, Kadir. **Türk Vergi Hukukunda Tebligat**. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2019.

Azrak, A. Ülkü. "İdari Yargıda Anayasaya Uygunluk Sorunu". **Anayasa Yargısı Dergisi**, 9, 1992, 323-340.

Azrak, A. Ülkü. "Umumi İdari Usul ve Kodifikasyonu Meselesi". **İÜHFM**, 33(1-2), 1967, 66-82.

Bahçeci, Barış. **Vergisel Düzenleyici İşlemlerin Hukuksal Sınırları**. Ankara: Yetkin Yayınları, 2016.

Bahtiyar, Mehmet. "Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nın Dili ile Bazı Hükümlerinin Değerlendirilmesi". **TBBD**, (61), 2005, 47-106.

Balcı, Mustafa. "İdari Yargı Kararlarında Gerekçe Sorunu". Nurcan Yılmaz Özel ve Ezgi Şirin (Ed.), **İdari Yargıda Gerekçeli Karar Hakkı**, İstanbul: İstanbul Barosu E-Yayınları, 2019, 25-34.

Balta, Tahsin Bekir ve Kubalı, Hüseyin Nail. "Türkiye'de Hukuk Devleti Anlayışı". **AÜSBFD**, 15(3), 1960, 1-10.

Balta, Tahsin Bekir. **İdare Hukuku I: Genel Konular**. AÜSBF Yayınları No: 326, Ankara, 1972.

Balta, Tahsin Bekir. **İdare Hukukuna Giriş**. Ankara: TODAİE Yayınları No: 117, 1970.

Barlass, İrfan. **Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu**. İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2006.

Başaran Yavaşlar, Funda. "Açılış Konuşmaları". Funda Başaran Yavaşlar (Ed.), **Arafta Bir Meslek Grubu: Vergi Danışmanları (3568 Sayılı Kanuna Tabi Meslek Mensupları) VII. Uluslararası Mali Hukuk Sempozyumu**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017, 23-25.

Başaran Yavaşlar, Funda. "Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi". Ece Göztepe (Ed.), **Kamu Hukukçuları Platformu: Hukuk Güvenliği**, Ankara: TBB Yayınları: 277, 2015, 189-238.

Başaran Yavaşlar, Funda. "Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma". **MÜİİBFD**, 25(2), 2008, 309-337.

Başaran Yavaşlar, Funda. "Uzlaşma Uygulaması Hukuka Uygun mu?". **Vergi Sorunları Dergisi**, (257), 2010, 163-171.

Başaran Yavaşlar. Funda. "Vergilendirme Yoluyla Temel Hak ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır". İlhan Ulusan ve Bahri Öztürk (Ed.), **Kamu Hukuku, Özel Hukuk ve Ceza Hukuku Alanlarında Kamunun Önderliği ve Bireysel Özerklik Sempozyumu**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2009, 147-202.

Başaran, Funda. "Anayasa Temelinde "Benzeri Mali Yükümlülük" Kavramı", **Vergi Sorunları Dergisi**, (118), 1998, 114-133.

Başaran, Funda. "Keyfilik Yaratıcısı mı Yoksa Hukuki Barış Sağlayıcı mı? Sorgudaki Kurum: "Uzlaşma" Gerekçelendirilmesi ve Hukuki Analizi (I)". **Mükellefin Dergisi**, (90), 2000, 33-42.

Başaran, Funda. "Keyfilik Yaratıcısı mı Yoksa Hukuki Barış Sağlayıcı mı? Sorgudaki Kurum: "Uzlaşma" Gerekçelendirilmesi ve Hukuki Analizi (II)". **Mükellefin Dergisi**, (90), 2000, 105-110.

Başaran, Funda. "Vergilendirme Ahlakı ve Hayat Standardı Esası". **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, (99), 2001, https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/yayinlar/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi, 9 Eylül 2020.

Batı, Murat. "Danıştay'ın "Kur Farkı" Kararı Özelinde; Kıyas Yasağının İhlali". **Vergi Sorunları Dergisi**, (367), 2019, 99-114.

Batı, Murat. **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021.

Batırel, Ömer Faruk. "Türk Vergilemesinin Çağdaşlığına Uymayanlar". **Vergi Dünyası**, (230), 2000, http://www.vergidunyasi.com.tr/, 22 Eylül 2021.

Batun, Mehmet. **Vergi Hukukunda Yorum ve İspat**. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2012.

Baykara, Bekir. "Dayanağı Başka Bir Mükellef Hakkında Yazılan Vergi Tekniği Raporu Olan Vergi İncelemeleri, Vergi Tarhiyatları ve Vergi Davalarının "Bireysel Başvuru" Hakkı Bakımından İncelenmesi". **Vergi Dünyası**, (222), 2014, 63-72.

Baykara, Bekir. "Vergi Kanunları ile İlgili Genel Tebliğler ve İç Genelgelerin Hukuki Anlamı ve Değeri". **Vergi Dünyası**, (242), 2001, http://www.vergidunyasi.com.tr/, 14 Eylül 2021.

Bayraklı, Hasan Hüseyin. **Vergi Ceza Hukuku**. Gözden Geçirilmiş 3. Baskı. Trabzon: Celepler Matbaası, 2017.

Bayraktar, İhsan Kağan. "Özelgede Yeni Sistemin Değerlendirilmesi". **Vergi Dünyası**, (350), 2010, 93-97.

Baysal, Başak. "Kanunların Zaman Açısından Yürürlüğü". Rona Serozan (Ed.), **Prof. Dr. Necip Kocayusufpaşaoğlu İçin Armağan**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2004, 475-503.

Baysal, Başak. "Türk Borçlar Kanunu'nun Yürürlüğü". **İÜHFM**, 70(1), 2012, 221-244.

Baytaz, Abdullah Batuhan. **Kanunilik İlkesi Bağlamında Ceza ve Ceza Muhakemesi Hukukunda Yorum**. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2018.

Bekri, M. Nedim. "Gerekçeli Karar Hakkı". **Ankara Barosu Dergisi**, (3), 2014, 205-228.

Bennett, Mark. "The Rule of Law Means Literally What it Says: The Rule of Law: Fuller and Raz on Formal Legality and the Concept of Law". **Australian Journal of Legal Philosophy**, (32), 2007, 90-113.

Bereket, Zuhal. **Hukukun Genel İlkeleri ve Danıştay**. Ankara: Yetkin Yayınları, 1996.

Berge, Gio ten ve Widdershoven, Rob. "The Principle of Legitimate Expectations in Dutch Constitutional and Administrative Law". E. H. Hondius (Ed.), **Netherlands Reports to the Fifteenth International Congress of Comparative Law**, Bristol: Intersentia Rechtswetenschappen, 1998, 421-452.

Berki, Ali Himmet. **Açıklamalı Mecelle (Mecelle-i Ahkam-ı Adliyye)**. 2. Baskı. Hikmet Yayınları, İstanbul, 1979.

Berki, Ali Himmet. **Hukuk Mantığı ve Tefsir**. Ankara: Güney Matbaacılık, 1948.

Berksoy, İrem. "Vergi Güvenliğinin İki Boyutu: Yasallık İlkesi Karşısında Meşru Güven İlkesi", **Journal of Life Economics**, 3(1), 2016, 71-92.

Bıyık, Recep. "Yasa, Kararname ve İdari İşlemlerin Geriye Yürümezliği İlkesi ve Bazı Uygulamaların Bu İlke Açısından Değerlendirilmesi". **Vergi Dünyası**, (222), 2000, http://www.vergidunyasi.com.tr/, 28 Mart 2020.

Bıyıklı, Hasan İsmet. "Fransız ve Türk Hukuk Sistemlerinde İdari İşlemlerin Geriye Yürümezliği İlkesi". **Danıştay Dergisi**, (11), 1973, 82-132.

Bilge, Necip. **Hukuk Başlangıcı: Hukukun Temel Kavram ve Kurumları**. 27. Bası, Ankara: Turhan Kitabevi, 2009.

Bilici, Nurettin ve Candan, Turgut. "Vergi Hukukunda Geriye Yürüme Sorunu". **30. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Adnan Menderes Üniversitesi Nazilli İİBF Maliye Bölümü, Antalya, 2015, 871-908.

Bilici, Nurettin. "Vergi Tekniği Raporlarının Gizliliği Sorunu". **Dünya Gazetesi**, 27 Kasım 2017, https://www.dunya.com/, 29 Temmuz 2021.

Bilici, Nurettin. **Vergi Hukuku**, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 45. Baskı. Ankara: Savaş Kitabevi, 2018.

Biniş, Mine. **Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları**. Ankara: Adalet Yayınevi, 2012.

Birkert, Eberhard. "Kanunma Almanya ve Baden-Württemberg'deki Yöntemi ve Uygulaması". (Çev. Belirtilmemiş), Yener Ünver (Yay. Haz.), **Kanun Yapma Tekniği**, Ankara: TBB Yayınları: 310, 2016, 147-162.

Birsenoğul, Hakan. **Vergi Hukukunda Yorum**. Ankara: Yetkin Yayınları, 2019.

Biyan, Özgür. "Vergide Yeni Düzenlemeler: Tebligat İşleminde Mernis Sistemi ve Kapıya Yapıştırma Usulü". 2 Ekim 2017, https://www.alomaliye.com/, 2 Ağustos 2021.

Boz, Selman Sacit. **İdare Hukukunda Haklı Beklentinin Korunması**. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017.

Bozdoğan, Doğan ve İlk, Elif. "Vergilendirme Yetkisinin Bir Sınırlandırıcısı Olarak Hukuki Güvenlik İlkesi". **Journal of International Management, Educational and Economics Perspectives**, 4(2), 2016, 28-38.

Bozdoğan, Doğan. **Hukuki Güvenlik İlkesi Açısından Katma Değer Vergisinin Değerlendirilmesi**. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Pamukkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli, 2015.

Bulut, Nusret ve Kaplan, Recep. "Vergi Kabahatlerine İlişkin Cezalar (İdari Vergi Cezaları) Açısından Zaman Bakımından Uygulama Kuralları". **Vergi Dünyası**, (371), 2012, 93-101.

Bulutoğlu, Kenan. **Türk Vergi Sistemi**, Yeni Yasalara Göre Güncelleştirilmiş 8. Baskı. İstanbul: Batı Türkeli Yayıncılık, 2004.

Bülbül, Erdoğan. **İdari İşlemlerin Yürürlükten Kaldırılması**, İstanbul: Beta Yayınları, 2010.

Bülent, Tanör ve Yüzbaşıoğlu, Necmi. **1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku**, 14. Bası, İstanbul: Beta Yayınları, 2014.

Can, Emre. **İdari İşlemin Şekil Unsuru**. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2016.

Can, Osman. "Belirlilik İlkesine Anayasal Bakış". **AÜEHFD**, 9(1-2), 2005, 89-125.

Candan, Turgut. "Vergi Hukuku Bağlamında Mülkiyet Hakkının Korunması ile İlgili Danıştay İçtihadı". **Danıştay Dergisi**, (124), 2010, 23-32.

Candan, Turgut. **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**. Güncelleştirilmiş 3. Baskı. Ankara: Mali Akademi Yayınları, 2013.

Candan, Turgut. **Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**. Güncelleştirilmiş 3. Baskı. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006.

Candan, Turgut. **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**. Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 2. Baskı. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006.

Cangüloğlu, Yasemin. "Vergi Tekniği Raporlarının Mükellefe Tebliği". **Fasikül Hukuk Dergisi**, (106), 2018, 22-26.

Canyaş, Oytun. "İdari Yargılama Usulü Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Arasındaki Çatışmaların Klasik Yöntemle Çözümü", **TBBD**, (110), 2014, 189-218.

Canyaş, Oytun. "Vergi Yargılaması Hukukunda Norm Çatışması". **HHFD**, 3(2), 2013, 127-152.

Centel, Nur vd. **Türk Ceza Hukukuna Giriş**. 9. Bası. İstanbul: Beta Yayınları, 2016.

Centel, Nur ve Zafer, Hamide. **Ceza Muhakemesi Hukuku**. Yenilenmiş ve Gözden Geçirilmiş 11. Bası. İstanbul: Beta Yayınları, 2014.

Chevallier, Jacques. **Hukuk Devleti**. (Çev. Ertuğrul Cenk Gürcan), Ankara: İmaj Yayınevi, 2010.

Coşkun Karadağ, Neslihan ve İnneci, Ahmet. "Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Tebliğe İlişkin Hükümlerde 7061 Sayılı Kanun'la Yapılan Değişiklikler: Bilinen Adres & Kapıya Yapıştırma Usulü". **ÇÜSBED**, 26(3), 2017, 92-108.

Coşkun Karadağ, Neslihan. "Hukuki Güvenlik İlkesinin Vergi Planlamasında Taşıdığı Anlam Üzerine Bir Değerlendirme". Ertuğrul Akçaoğlu ve İnci Solak Akman (Ed.), **Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan Cilt: I**, Ankara: Ankara Üniversitesi Yayınları No: 243, 2009, 693-745.

Coşkun, Erhan. **Vergilendirmede Hukuki Güvenlik İlkesi**. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2012.

Coşkun, Mahmut. **Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**. 2. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013.

Craig, P. P. "Formal and Substantive Conceptions of the Rule of Law: An Analytical Framework". **Public Law**, 1997, 467-487.

Craig, P. P. "Substantive Legitimate Expectations in Domestic and Community Law". **Cambridge Journal Law**, 55(2), 1996, 289-312.

Çağan, Nami. "Anayasa Yönünden Fonlar". **Anayasa Yargısı Dergisi**, 3, 1986, 107-124.

Çağan, Nami. "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme". **AÜHFD**, 37(1), 1980, 129-151.

Çağan, Nami. "Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi başlıklı bildiri ile ilgili Yorumlar". Ece Göztepe (Ed.), **Kamu Hukukçuları Platformu: Hukuk Güvenliği**, Ankara: TBB Yayınları: 277, 2015, 274-277.

Çağan, Nami. "Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi". **Anayasa Yargısı Dergisi**, 1, 1984, 171-182.

Çağan, Nami. **Vergi Hukukunda Süreler**. Ankara: AÜHF Yayınları No: 389, 1975.

Çağan, Nami. **Vergilendirme Yetkisi**. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1982.

Çağıl, Orhan Münir. **Hukuka ve Hukuk İlmine Giriş**. İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1971.

Çağlar, Selda. "Hukuk Devleti Açısından Hukuki Belirlilik – Hukuk Güvenliği İlişkisi". Ece Göztepe (Ed.), **Kamu Hukukçuları Platformu: Hukuk Güvenliği**, Ankara: TBB Yayınları: 277, 2015, 25-139.

Çağlar, Selda. **Hukuk Devletinin Hukuki Belirlilik İlkesi Üzerinden Değerlendirilmesi**. İstanbul: Beta Yayınları, 2013.

Çağlayan, Ramazan. "İdari İşlemin Geri Alınması Üzerine". **AÜEHFD**, 4(1-2), 2000, 43-58.

Çaptuğ, Mehpare. "Hukuki Güvenlik İlkesinin Kavramsal Gelişimi". **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, (17), 2021, 133-160.

Çelebican, Özcan Karadeniz. **Roma Hukuku**. Yeni Medeni Kanun'a Uyarlanmış On Yedinci Basım. Ankara: Turhan Kitabevi, 2014.

Çelik, Abdullah. **Adil Yargılanma Hakkı Rehberi**. Ankara: Anayasa Mahkemesi Yayınları-Bireysel Başvuru El Kitapları Sayı: 3, 2014.

Çelik, Binnur. "Kamu Alacaklarını Güvence Altına Alan Teminat, İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuk Uygulamaları ve Kanun Değişikliği Önerileri". İstanbul Vergi Merkezi (Ed.), **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bağlantılı Problemler ve Çözüm Yolları Paneli**, İstanbul: Legal Yayıncılık, 2019, 1-10.

Çelik, Muhammed ve Yüce, Mehmet. "Vergi Hukukunda Tebligat Usulleri; Muhatabın Önemi". **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, (16), 2020, 139-162.

Çetin Gerger, Güneş. **Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum**. İstanbul: Legal Yayıncılık, 2011.

Çetin, Mehmet Ali. "Vergi Sistemimizde İstikrar ve Reform İlişkisi". **Vergi Sorunları Dergisi**, (143), 2000, 102-113.

Çırakman, Erol. "Vergi Hukukundaki Gelişmeler Konulu Toplantının Birinci Gündemindeki Konuşması". **Vergi Hukukundaki Gelişmeler**, Ankara: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını, 1991, 72-75.

Çilingir, Ali İhsan Özgür. **Vergi Hukukunda Yorum**. Ankara: Adalet Yayınevi, 2012.

Çoban, Ali Rıza. "Hukuk Devleti: Hukuki Bir İlke Siyasi Bir İdeal İsimli Çalışmaya Giriş Yazısı", Ali Rıza Çoban vd. (Ed.), **Hukuk Devleti: Hukuki Bir İlke Siyasi Bir İdeal**, Ankara: Adres Yayınları: 20, 2008, 11-19.

Daver, Bülent. "Kanunla İlgili Meseleler". **AÜSBFD**, 16(4), 1961, 217-246.

Deviner Erguvan, Derya. "Türk İdare Hukuku'nda Haklı Beklentilerin Korunması İlkesi". **DEÜHFD (Prof. Dr. Durmuş Tezcan'a Armağan)**, 21(Özel Sayı), 2019, 1711-1765.

Dicey, Albert V. "Hukuk Devleti: Doğası ve Genel Uygulamalar". (Çev. Ali Rıza Çoban), Ali Rıza Çoban vd. (Ed.), **Hukuk Devleti: Hukuki Bir İlke Siyasi Bir İdeal**, Ankara: Adres Yayınları: 20, 2008, 25-38.

Doğan, Hasan. "Türk Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı Hakkında Bazı Görüş ve Öneriler". **Vergi Dünyası**, (421), 2016, 90-103.

Doğru, Osman ve Nalbant, Atilla. **İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi: Açıklama ve Önemli Kararlar Cilt: I**. Ankara: Avrupa Konseyi Yayınları, 2012.

Doğrusöz, A. Bumin ve İnce, Eyyüp. "Türk Vergi Sisteminde Vergi İadeleri ve Çeşitli Yönlerden Değerlendirilmesi". **Vergi Sorunları Dergisi**, (334), 2016, 22-31.

Doğrusöz, A. Bumin. "Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler Sempozyumu'nun Dördüncü Oturumundaki Konuşması". Feridun Yenisey vd. (Ed.), **Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2012, 316-323.

Doğrusöz, A. Bumin. "Aynı Konuda İki Farklı Özelge". **Dünya Gazetesi**, 25 Mayıs 2019, https://www.dunya.com/, 25 Nisan 2021.

Doğrusöz, A. Bumin. "DKV ve Verginin Yasallığı İlkesi". **Dünya Gazetesi**, 6 Şubat 2020, https://www.dunya.com/, 21 Eylül 2021.

Doğrusöz, A. Bumin. "Kimsenin Okumadığı Madde". **Dünya Gazetesi**, 30 Ocak 2018, https://www.dunya.com/, 10 Eylül 2021.

Doğrusöz, A. Bumin. "Muktezanın Yeniden Düzenlenmesi Gereği". **Yaklaşım**, (204), 2009, https://www.yaklasim.com/, 25 Nisan 2021.

Doğrusöz, A. Bumin. "Özelge Vergi Aslını da Kaldırır (Yine Haklı Çıktık)". 18 Ekim 2010, https://www.bumindogrusoz.com/, 26 Nisan 2021.

Doğrusöz, A. Bumin. "Torba Kanunla Değişecek Vergi Tebligat Hukuku". **Dünya Gazetesi**, 12 Ekim 2017, https://www.dunya.com/, 2 Ağustos 2021.

Doğrusöz, A. Bumin. "Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü". **İHİD**, (1-3), 1985, 65-76.

Doğrusöz, A. Bumin. "Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü (I)". **Vergi Dünyası**, (43), 1985, http://www.vergidunyasi.com.tr/, 6 Temmuz 2021.

Doğrusöz, A. Bumin. "Verginin Yasallığı İlkesi (2)". **Dünya Gazetesi**, 2 Kasım 2017, https://www.dunya.com/, 21 Eylül 2021.

Doğrusöz, A. Bumin. "Yeni Tebligat Yöntemi: Habersiz Tebligat (Bir Gece Ansızın Gelebilir)". **Dünya Gazetesi**, 3 Aralık 2019, https://www.dunya.com/, 2 Ağustos 2021.

Doğrusöz, A. Bumin. **Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme "Stopaj"**. İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayın No: 3, 1992.

Doğrusöz, Mehmet Ezhan ve Feride Kaplan, Nergis. "Vergilendirme Yetkisine Egemen Olan Anayasal İlkeler". **Journal of Strategic Research in Social Science**, 4(4), 2018, 41-52.

Döner, Ayhan. **Şeffaf Devlette Bilgi Edinme Hakkı ve Sınırları**. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2010.

Dönmez, Recai. **Teoride ve Uygulamada Vergi Afları**. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 1990.

Dönmezer, Sulhi ve Erman, Sahir. **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku (Genel Kısım) Cilt: I**. Yeniden Gözden Geçirilmiş Sekizinci Bası. İstanbul: Filiz Kitabevi, 1983.

Duran, Lütfi. "Anayasa Mahkemesine Göre Türkiye'nin Hukuk Düzeni I". **Amme İdaresi Dergisi**, 19(1), 1986, 3-22.

Duran, Lütfi. "Düzenleme Yetkisi Özerk Sayılabilir mi?". **İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi**, 4(1-3), 1983, 33-42.

Duran, Lütfi. "İdare Alanının Düzenlenmesinde Teşrii ve Tanzimi Tasarrufların Sınırları". **İÜHFM**, 30(3-4), 1964, 466-492.

Duran, Lütfi. "İdari Usul İlkeleri ve Kapsadığı Konular". Gürol Banger ve Gürsel Özkan (Yay. Haz.), **T.C. Başbakanlık İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu**, Ankara: T.C. Başbakanlık Basımevi, 1998, 26-34.

Duran, Lütfi. **İdare Hukuku Ders Notları**. İstanbul: İÜHF Yayını No: 648, 1982.

Dworkin, Ronald. **Hakları Ciddiye Almak**. (Çev. Ahmet Ulvi Türkbağ), Ankara: Dost Kitabevi, 2007.

Eder-Rieder, Maria. "Avusturya'da Kanunla Düzenlemelerin Tasarımı İçin Hukuki Kurallar". (Çev. Belirtilmemiş), Yener Ünver (Yay. Haz.), **Kanun Yapma Tekniği**, Ankara: TBB Yayınları: 310, 2016, 283-298.

Edis, Seyfullah. **Medeni Hukuka Giriş ve Başlangıç Hükümleri**. Gözden Geçirilmiş 4. Bası. Ankara: AÜHF Yayınları No: 491, 1989.

Edizdoğan, Nihat vd. **Kamu Maliyesi**. 6. Baskı. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2015.

Edizdoğan, Nihat ve Gümüş, Erhan. "Vergi Afları ve Türkiye'de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi". **Maliye Dergisi**, (164), 2013, 99-119.

Ellis, Mark. "Toward a Common Ground Definition of the Rule of Law Incorporating Substantive Principles of Justice". **University of Pittsburgh Law Review**, 72(191), 2010, 191-215.

Em, Ali. **Kanunların ve İdari Düzenleyici Tasarrufların Yapım Tekniği**. Ankara: Ajans Türk Matbaası, 1997.

Er, Selami. "Vergi Kanunlarının Geriye Yürümezliği İlkesi ve Türk Anayasa Mahkemesi Kararları". **DÜSBD**, (43), 2015, 133-141.

Erdem, Tahir. "Hatalı Beyanın Sonuçları". **Vergi Sorunları Dergisi**, (196), 2005, http://www.vergisorunlari.com.tr/, 10 Nisan 2021.

Erdem, Tahir. "Vergi Hukukunda Yanılma". **Vergi Sorunları Dergisi**, (265), 2010, http://www.vergisorunlari.com.tr/, 14 Nisan 2021.

Erdem, Tahir. "Vergisel Kabahatlerin Tanımlanmasında Çerçeve Kanun Hükmünün İdarenin Düzenleyici İşlemiyle Doldurulmasının Kanunilik İlkesi Yönünden Değerlendirilmesi". **Vergi**

Sorunları Dergisi, (276), 2011, (Vergisel Kabahatler), http://www.vergisorunlari.com.tr/, 23 Eylül 2021.

Erdoğan, Mustafa. "Hikmet-i Hükümet'ten Hukuk Devletine Yol Var mı?". **Doğu Batı**, (13), 2000, 45-57.

Erdoğan, Mustafa. **Anayasal Demokrasi**. Gözden Geçirilmiş 13. Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2017.

Erem, Faruk. **Türk Ceza Hukuku (Genel Hükümler) Cilt: I**. Dördüncü Bası. İstanbul: Güzel İstanbul Matbaası, 1958.

Eren, Abdurrahman. "Anayasa Mahkemesi'nin Kanun Hükmünde Kararnamelere İlişkin İçtihadı Doğrultusunda Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin Değerlendirilmesi". **Anayasa Yargısı,** 36(1), 2019, 1-72.

Ergin, Numan Emre. "2019 yılı Gelir Vergisi Beyanlarına Dava Açılmalı mı?". **Dünya Gazetesi**, 14 Mart 2020, https://www.dunya.com/, 14 Eylül 2021.

Erginay, Akif. "Vergi Hukuku ve Diğer Hukuk Branşlarile Münasebeti". **AÜHFD**, 8(3), 1951, 670-686.

Erginay, Akif. **Kamu Maliyesi**. Ankara: Sevinç Matbaası, 1972.

Erginay, Akif. **Vergi Hukuku: İlkeler Vergi Tekniği Türk Vergi Sistemi**. 10. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 1982.

Ergül, Ozan. "Bireysel Başvuru Üzerinden Hukuk Metoduna Odaklanmak: Norm Somutlaşması, İhmal Yaptırımı ve İçtihat Farklılığı Özelinde Bir Genel Değerlendirme". **Anayasa Yargısı Dergisi**, 35, 2018, 225-239.

Erkin, Gözde. "Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler". **Ankara Barosu Dergisi**, (3), 2012, 235-249.

Erkut, Celal. **Hukuka Uygunluk Bloku: İdare Hukukunda Hukukun Genel Prensipleri Teorisi**. İstanbul: Kavram Yayınları, 1996.

Erkut, Celal. **İdari İşlemin Kimliği**. Ankara: Danıştay Yayınları, 1990.

Eroğlu, Onur. "Yargı Kararları Çerçevesinde Vergilendirmede Hukuki Güvenlik İlkesi". **UÜİİBFD**, 34(2), 2015, 56-93.

Evren, Çınar Can. "İdari Usul İlkelerinin Yönetim Hukukumuz Açısından Değeri". **TBBD**, (91), 2010, 110-145.

Eyüpgiller, Saygın. "Mükellef Hakları ve Hakkın Kötüye Kullanılması". **LMHD**, (24), 2006, 2925-2932.

Eyüpgiller, Saygın. "Vergiden Kaçınma ve Vergi Peçelemesi". **Yaklaşım**, (113), 2002, https://yaklasim.com/, 13 Eylül 2021.

Fallon Jr., Richard H. "The Rule of Law as a Concept in Constitutional Discourse". **Columbia Law Review**, 97(1), 1997, 1-56.

Fendoğlu, Hasan Tahsin. **Anayasa Hukuku**. 8. Baskı. Yetkin Yayınları, Ankara, 2020.

Fennick, Mark ve Wrbka, Stefan. "The Shifting Meaning of Legal Certainty". Mark Fennick ve Stefan Wrbka (Ed.), **Legal Certainty in a Contemporary Context: Private and Criminal Law Perspectives**, Basingstoke: Springer Nature, 2016, 1-6.

Feteris, Eveline T. **Hukuki Argümantasyonun Temelleri: Yargı Kararlarını Gerekçelendirme Teorileri Üzerine Bir Araştırma**. (Çev. Ertuğrul Uzun), İstanbul: Paradigma Yayıncılık, 2010.

Feyzioğlu, Bedi Necmettin. "Mükellefiyet Doğurucu Vakıa". **AÜSBFD**, 7(1), 1952, 52-89.

Forsyth, C. F. "Haklı Beklenti'lerin Doğuşu ve Korunması". (Çev. Esin Örücü), **İHİD**, 7(1-3), 1986, 121-139.

Fuller, Lon L. **The Morality of Law**. London: Yale University Press, 1969.

Furtun, İdris Hakan. **Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma – Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri**. Ankara: Yetkin Yayınları, 2009.

Geçmez, Taner. "Özel Yasama Yöntemi Olarak Temel Kanun". **TBBD**, (104), 2013, 265-298.

Gedik, Gülşen. "Çağdaş Anayasa Hazırlık Sürecinde Vergi Ödevinin Yeniden Tasarlanması". **Vergi Dünyası**, (334), 2009, 142-150.

Gemalmaz, H. Burak. **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Mülkiyet Hakkı**. İstanbul: Beta Yayınları, 2017.

Gemalmaz, H. Burak. **Mülkiyet Hakkı: Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi – 6**. Ankara: Avrupa Konseyi Ankara Program Ofisi Yayınları, 2018.

Gerçek, Adnan vd. "Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar", **AÜHFD**, 63(1), 2014, 81-130.

Gerçek, Adnan vd. **Mükellef Hakları: Türkiye Perspektifi ve Geliştirilmesi**. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2015.

Gerçek, Adnan ve Uygun, Esra. **Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru**. Bursa: Ekin Basım Yayım Dağıtım, 2018.

Gerçek, Adnan. "5766 Sayılı Kanun ve Danıştay Kararları Çerçevesinde Limited Şirketlerde Kanuni Temsilciler ve Ortakların Vergi Borcundan Sorumluluğu". **Yaklaşım**, (207), 2010, https://yaklasim.com/, 13 Eylül 2021.

Gerçek, Adnan. "Mükellef Hakları". Recai Dönmez, (Ed.), **Genel Vergi Hukuku**. Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 3780, 2018, 96-120.

Gerçek, Adnan. "Sirkülerde Maliye Bakanlığının Yetkisi ve Sonuçları". **Yaklaşım**, (199), 2009, https://www.yaklasim.com/, 21 Temmuz 2021.

Gerçek, Adnan. "Sirkülerlerin Vergi Hukuku Kaynağı Olma Niteliği". **Yaklaşım**, (135), 2004, https://www.yaklasim.com/, 21 Temmuz 2021.

Gerçek, Adnan. "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi". **AÜHFD**, 54(3), 2005, 157-193.

Gerçek, Adnan. "Vergileme Alanında Bakanlar Kurulu Kararlarının Hukuki Sınırı: ÖTV Açısından Bir İnceleme". **Vergi Sorunları Dergisi**, (204), 2005, 107-122.

Gerçek, Adnan. "Yeni Gelir ve Kurumlar Vergisi Yasa Tasarısı Paneli'ndeki Konuşması". **31. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Mersin Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, Antalya, 2016, 433-437.

Gerçek, Adnan. **Türk Mali Hukukunda Teminat Kurumu**. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013.

Gerçek, Adnan. **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2006.

Gerek Şahnaz ve Aydın, Ali Rıza. **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**. Genişletilmiş 2. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2010.

Giritli, İsmet vd. **İdare Hukuku**. Güncellenmiş ve Genişletilmiş 4. Bası. İstanbul: Der Yayınları, 2011.

Gişi, Selçuk. **Haklı Beklentilerin Korunması İlkesi**. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2017.

Gökbel, Doğan. "Vergi Mükelleflerine Daha Fazla Belirlilik İçin Özelge Uygulaması". **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBFD**, 3(2), 2008, 171-187.

Gökbel, Doğan. **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi**. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2011.

Gökçay, Şerif Emre. **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kapsamı, Niteliği ve Sınırları**. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2018.

Göker, Cenker. "Dış Ticaret İşlemlerine Konulan Ek Mali Yükümlülüklerde Öngörülebilirlik İlkesi Üzerine Bir Deneme". **Ankara Barosu Dergisi**, (1), 2013, 112-124.

Göker, Cenker. "Vergi Kanunlarında Maliye Bakanlığı'na Verilen "Usul ve Esasları" Düzenleme Yetkisinin Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı Kapsamında Değerlendirilmesi". **Vergi Sorunları Dergisi**, (299), 2013, 60-66.

Göker, Cenker. "Vergi Yargısında Dava Ehliyeti Sorunları". Ahmet Kürşat Ersöz ve Oğuzhan Güzel (Ed.), **İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun Kabul Edilişinin 35. Yıl Dönümü Sempozyumu**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2017.

Göker, Cenker. "Verginin Yasallığı İlkesi Kapsamında Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Üzerine". Ertuğrul Akçaoğlu ve İnci Solak Akman (Ed.), **Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan Cilt: II**, Ankara: Ankara Üniversitesi Yayınları No: 243, 2009, 1033-1050.

Göksu, Hasan Tuna. "6494 Sayılı Kanun ile Yargıtay ve Danıştay Üyeliği İçin Getirilen 20 Yıl Hizmet Şartının Anayasa'ya Uygunluğu". **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, (3), 2013, 161-181.

Gözler, Kemal **Hukuka Giriş**. Genişletilmiş 15. Baskı. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2018.

Gözler, Kemal ve Kaplan, Gürsel. **İdare Hukuku Dersleri**. 19. Baskı. Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım, 2017.

Kemal Gözler, "Genelge Devleti: Hukukta Şeklin Önemi Üzerine", 14 Mayıs 2021, https://www.anayasa.gen.tr/, 20 Mayıs 2021.

Gözler, Kemal. "Yorum İlkeleri". Ozan Ergül (Ed.), **Kamu Hukukçuları Platformu: Anayasa Hukukunda Yorum ve Norm Somutlaşması**, Ankara: TBB Yayınları: 236, 2012, 15-119.

Gözler, Kemal. **Anayasa Hukukunun Genel Teorisi Cilt: II**. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2011.

Gözler, Kemal. **İdare Hukuku Cilt: I**. 2. Baskı. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2009.

Gözler, Kemal. İngiltere'de Parlamento Neden ve Nasıl Ortaya Çıktı? Mali Hukukun Anayasa Hukukundan Eskiliği Üzerine Bir Deneme". Ertuğrul Akçaoğlu ve İnci Solak Akman (Ed.), **Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan Cilt: I**, Ankara: Ankara Üniversitesi Yayınları No: 243, 2009, 365-374.

Gözler, Kemal. **Türk Anayasa Hukuku**. Güncellenmiş, Düzeltilmiş ve Genişletilmiş 3. Baskı. Bursa: Ekin Basım Yayım Dağıtım, 2019.

Göztepe, Ece. "Cumhurbaşkanlığı Sistemine Geçiş ve Anayasa Değişikliği". **Güncel Hukuk,** 159, 2017, 46-51.

Gözübüyük, A. Şeref ve Gölcüklü, Feyyaz. **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İnceleme ve Yargılama Yöntemi**. 13. Ek Protokole Göre Hazırlanıp Genişletilmiş 10. Bası. Ankara: Turhan Kitabevi, 2013.

Gözübüyük, A. Şeref ve Tan, Turgut. **İdare Hukuku Cilt: I**. Güncelleştirilmiş 5. Bası. Ankara: Turhan Kitabevi, 2007.

Gözübüyük, A. Şeref. **Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları**. Güncelleştirilmiş 32. Bası. Ankara: Turhan Kitabevi, 2010.

Gözübüyük, A. Şeref. **Yönetsel Yargı**. 32. Bası. Ankara: Turhan Kitabevi, 2012.

Gutmann, Daniel. "Vergiden Kaçınmanın Tanımlanması". (Çev. A. Selçuk Özgenç), Billur Yaltı (Ed.), **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler**, İstanbul: Beta Yayınları, 2014, 1-12.

Gülçür, Abdülkadir. "AİHM ve Türk Anayasa Mahkemesi'nin Kararları Işığında Hukuki Kesinlik (Belirlilik) İlkesinin İncelenmesi". **MÜHFHAD**, 24(1), 2018, 149-175.

Gümüş, Erhan. "Son Düzenlemeler Çerçevesinde Vergi İncelemelerinde Özelgelerin Önemi". **Mali Çözüm**, (117), 2013, 17-39.

Gümüşkaya, Gamze. "Vergi Yükümlüsünün Hakları Bakımından Çelişkili Yargı Kararları". Esra Ekmekci Çalıcıoğlu vd. (Yay. Haz.), **Prof. Dr. Süheyl Donay'a Armağan**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2020, 168-202.

Gümüşkaya, Gamze. **Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'ne Kişisel Başvuru**. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2010.

Günday, Metin. **İdare Hukuku**, 11. Baskı. Ankara: İmaj Kitabevi, 2017.

Güneş Ceylan, Selda. "Roma Hukukunun Günümüz Hukuk Düzenlerine Etkisi". **GÜHFD**, 3(1-2), 2004, 75-93.

Güneş, Gülsen ve Şirin, Z. Ertunç. "Vergi Ödevlisinin Hakları". **Vergi Sorunları Dergisi**, (197), 2005, 135-145.

Güneş, Gülsen. "Anayasa Mahkemesinin Ekonomik Denge Vergisine İlişkin Bir Kararında "Geriye Yürümezlik İlkesi" Yaklaşımına Eleştirisel Bakış". **Yaklaşım**, (42), 1996, https://yaklasim.com/, 28 Mart 2020.

Güneş, Gülsen. "Anayasadan Sistematik, Kavramsal ve İlkesel Bazı Vergisel Beklentiler". Feridun Yenisey vd. (Ed.), **Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2012, 267-283.

Güneş, Gülsen. "Hukuksal Teknik Açıdan Bütçede "Önceden İzin İlkesinin" Vergi Gelirleri Yönüyle İşlevini Kısmen Yitirmesinin Bütçe Hakkı Açısından İncelenmesi". **13. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Marmara Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, Muğla, 1998, 173-198.

Güneş, Gülsen. "Verginin Anayasal Temelleri, İdarenin Temelsiz Tasarrufları ve Anayasaya İlişkin Bazı Öneriler". **Vergi Sorunları Dergisi**, (237), 2008, http://www.vergisorunlari.com.tr/, 22 Eylül 2021.

Güneş, Gülsen. "Yeni Binyıl Türkiyesi'nde Yer Almaması Gereken Vergi Kuralları". **MAMK**, (39), 2001, 71-87.

Güneş, Gülsen. **Verginin Yasallığı İlkesi**. 4. Tıpkı Baskı. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2014.

Güneş, Turan. **Türk Pozitif Hukukunda Yürütme Organının Düzenleyici İşlemleri**. Ankara: AÜSBF Yayınları No: 191-173, 1965.

Güran, Sait. "Yönetimde Açıklık". **İHİD**, 3(1-3), 1982, 101-112.

Gürdal, Temel ve Ekeryılmaz, Şebnem. "Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesinin Danıştay Kararları Işığında İncelenmesi". **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBFD**, 13(2), 2018, 205-226.

Güriz, Adnan. **Hukuk Başlangıcı**. 18. (Tıpkı) Baskı. Ankara: Siyasal Kitabevi, 2017.

Güriz, Adnan. **Hukuk Felsefesi**. 13. Baskı. Siyasal Kitabevi, Ankara, 2018.

Gürkan, Ülker. "Montesquieu ve Kanunların Ruhu". **AÜHFD**, 40(1), 1988, 9-31.

Hacıköylü, Canatay. "Taşınmazların Elden Çıkarılmasında Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi: Yeni Gelir Vergisi Kanun Tasarısının Getirdikleri". **International Journal of Public Finance**, 1(2), 2016, 194-219.

Hakeri, Hakan. **Ceza Hukuku Genel Hükümler**. 22. Baskı. Ankara: Adalet Yayınevi, 2019.

Hatemi, Hüseyin. **Hukuk Devleti Öğretisi**. İşaret Yayınları, İstanbul, 1989.

Hayek, F. A. **The Road to Serfdom**. Routledge, 2006.

Heper, Altan. "Hukuki Argümentasyon Teorisi". Hayrettin Ökçesiz (Ed.), **HFSA: 16**, İstanbul: İstanbul Barosu Yayınları, 2007, 288-303.

Hobbes, Thomas. **Leviathan**. (Çev. Semih Lim). 6. Baskı. İstanbul: Yapı Kredi Yayınları, 2007.

Huber, Ernst Rudolf. "Modern Endüstri Toplumunda Hukuk Devleti ve Sosyal Devlet". (Çev. Tuğrul Ansay), Hayrettin Ökçesiz (Ed.), **Hukuk Devleti**, HFSA: 4, İstanbul: Afa Yayınları, 1998, 57-81.

Işık, Atiye Merve, **Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davalarda Ehliyet**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2019.

Işıktaç, Yasemin ve Metin, Sevtap. **Hukuk Metodolojisi**. 2. Baskı. İstanbul: Filiz Kitabevi, 2010.

Işıktaç, Yasemin. "Dil, Yorumlama ve Hukuk İlişkisi". **Ankara Barosu Dergisi**, (1), 2001, 23-35.

Işıktaç, Yasemin. **Hukuk Başlangıcı**. 2. (Tıpkı) Baskı. İstanbul: Filiz Kitabevi, 2012.

Işıktaç, Yasemin. **Hukuk Normunun Mantıksal Analiz ve Uygulaması**. İstanbul: Filiz Kitabevi, 1999.

Işıktaç, Yasemin. **Hukuk Sosyolojisi**. 2. (Tıpkı) Baskı. İstanbul: Filiz Kitabevi, 2013.

İba, Şeref. "Yasama Tarihimizde Kanunların Ayıklanmasına Yönelik Çalışmalar Üzerine". **Meclis Bülteni**, (108), 2004, 30-32.

İba, Şeref. **Parlamento Hukuku**. Yenilenmiş 4. Baskı. İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2010.

İçel, Kayıhan. **Ceza Hukuku (Genel Hükümler)**, Yenilenmiş Bası. İstanbul: Beta Yayınları, 2016.

İlal, Ersan. "Magna Carta". **İÜHFM**, 34(1-4), 1968, 210-242.

İlhan, Cengiz. **Mecelle: Hukukun Doksan Dokuz İlkesi**. 2. Baskı. Türkiye Ekonomik ve Toplumsal Tarih Vakfı Yayını, İstanbul, 2006.

İnce, Eyyüp. "Tebliğ Edilmeyen Vergi Tekniği Raporuna İlişkin Üst Yargı Merciileri Yeni İçtihadları". **Vergi Sorunları Dergisi**, (385), 2020, 81-93.

İnceoğlu, Sibel. "Hak ve Özgürlükleri Sınırlama ve Güvence Rejimi", Sibel İnceoğlu (Ed.), **İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa: Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Kapsamında Bir İnceleme**. Ankara: Avrupa Konseyi, 2013, 23-52.

İnceoğlu, Sibel. **Adil Yargılanma Hakkı: Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi-4**, Ankara: Avrupa Konseyi Ankara Program Ofisi Yayınları, 2018.

İnneci, Ahmet ve Coşkun Karadağ, Neslihan. "Vergi Usul Kanunu'na Göre "Tebliğ"de Yapılan Hatalar ve Yargının Konuya Bakışı". **Maliye Dergisi**, (169), 2015, 55-69.

İpek, Selçuk. "Vergi Uyumu Açısından Vergilemede İstikrar-I". **Yaklaşım**, (203), 2009, https://www.yaklasim.com/, 24 Eylül 2021.

İpek, Selçuk. "Vergi Uyumu Açısından Vergilemede İstikrar-II". **Yaklaşım**, (204), 2009, https://www.yaklasim.com/, 24 Eylül 2021.

Kaboğlu, İbrahim Özden. "Türkiye'de Hukuk Devletinin Gelişimi". Hayrettin Ökçesiz (Ed.), **Hukuk Devleti**, HFSA: 4, İstanbul: Afa Yayınları, 1998, 89-116.

Kaboğlu, İbrahim Özden. **Anayasa Hukuku Dersleri (Genel Esaslar)**. Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 9. Baskı. İstanbul: Legal Yayıncılık, 2014.

Kalabalık, Halil. "İdarenin Takdir Yetkisinin Sınırları ve Yargısal Denetimi". **GÜHFD**, 1(1), 1997, 172-211.

Kanadoğlu, Korkut. "Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi". **Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 17(2), 2018, 642-645.

Kaneti, Selim vd. **Vergi Hukuku**. İstanbul: Filiz Kitabevi, 2019.

Kaneti, Selim. "Anayasa Mahkemesi Kararları'na Göre Yasama Yetkisi ile Yürütmenin Düzenleme Yetkisinin Sınırları". **İHFM**, 54(1), 1994, 33-44.

Kaneti, Selim. "Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'ndaki Boşlukların Anayasa Mahkemesi Tarafından Doldurulması". **Anayasa Yargısı Dergisi**, 8, 1991, 77-93.

Kaneti, Selim. "Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi". **Vergi Dünyası**, (131), 1992, http://www.vergidunyasi.com.tr/, 29 Ağustos 2021.

Kaneti, Selim. "Vergi Hukukunda Yorum ve Nitelendirme". **Makaleler**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2011, 257-264.

Kaneti, Selim. "Vergi Hukukundaki Gelişmeler Konulu Toplantının Üçüncü Gündemindeki Konuşması". **Vergi Hukukundaki Gelişmeler**, Ankara: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını, 1991, 247-249.

Kaneti, Selim. "Vergi Usul Kanunu'ndaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması". **Vergi Dünyası**, (123), 2000, http://www.vergidunyasi.com.tr/, 28 Mart 2020.

Kaneti, Selim. **Hukuki İşlemlerin Çevrilmesi (Tahvili)**. İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 1827, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1972.

Kangal, Zeynel T. "Anayasal Güvence Olarak Suçta ve Cezada Kanunilik İlkesi". **Ceza Hukuku Dergisi**, (17), 2011, 61-106.

Kangal, Zeynel T. **Kabahatler Hukuku**. 2. Baskı. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2019.

Kapani, Münci. **Kamu Hürriyetleri**. Yedinci Baskı (Tıpkı Baskı). Ankara: Yetkin Yayınları, 1993.

Kaplan, Gürsel. **İdari Yargıda Dava Açma Süreleri**. Güncelleştirilmiş 3. Bası. Turhan Kitabevi, Ankara, 2011.

Kaplan, İbrahim. "Kanun Yapma San'atı ve Tekniği". **AÜSBFD**, 47(1), 1992, 99-101.

Kaplan, Recep. "Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ile Vergi Usul Kanunundaki Bazı Düzenlemelerin Kanunilik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi". **Maliye Dergisi**, (164), 2013, 150-165.

Karakoç, Yusuf. "Vergi Mevzuatı – Vergi Hukuku İlişkisi". Feridun Yenisey ve Gülsen Güneş (Ed.), **Prof. Dr. Adnan Tezel Günleri: Vergi Hukuku**, İstanbul: Arıkan Basım Yayım Dağıtım, 2006, 25-34.

Karakoç, Yusuf. "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerinde Bir Değerlendirme". **DEÜHFD (Prof. Dr. M. Polat Soyer'e Armağan)**, 15(Özel Sayı), 2013, 1259-1308.

Karakoç, Yusuf. "Anayasanın Vergi Ödevine İlişkin Ödevinin Değerlendirilmesi". Feridun Yenisey vd. (Ed.), **Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2012, 83-98.

Karakoç, Yusuf. "Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları (Düzenleme-Uygulama-Yargılama)". **19. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Uludağ Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, Antalya, 2004, 99-126.

Karakoç, Yusuf. "Yargı Kararlarının Dili ve Gerekçesi". Hayrettin Ökçesiz (Ed.), **HFSA: 16**, İstanbul: İstanbul Barosu Yayınları, 2007, 275-283.

Karakoç, Yusuf. "Yeni Gelir ve Kurumlar Vergisi Yasa Tasarısı Paneli'ndeki Konuşması". **31. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Mersin Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, Antalya, 2016, 441-445.

Karakoç, Yusuf. **Genel Vergi Hukuku**. Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 2. Baskı. Ankara: Yetkin Yayınları, 2017.

Karakoç, Yusuf. **Türk Hukuku'nda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi**. Ankara: Yetkin Yayınları, 2017.

Karakoç, Yusuf. **Vergi Ceza Hukuku**. 2. Baskı. Ankara: Yetkin Yayınları, 2019.

Karataş Durmuş, Neslihan. **Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma ve Alternatif Çözüm Yolları**. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2018.

Karatepe, Şükrü. "İdarenin Takdir Yetkisi". **Türk İdare Dergisi**, (392), 1991, 63-119.

Karayalçın, Yaşar. "Hukukun Üstünlüğü (Kavram – Bazı Problemler)". Hayrettin Ökçesiz (Ed.), **Hukuk Devleti**, HFSA: 4, İstanbul: Afa Yayınları, 1998, 117-146.

Karayalçın, Yaşar. **Hukukda Öğretim – Kaynaklar – Metod Problem Çözme**. Genişletilmiş l5. Baskı. Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Enstitüsü Yayınları, 2001.

Karyağdı, Nazmi. "Yeni Özelge Sistemi". **Vergi Dünyası**, (343), 2010, 21-26.

Katoğlu, Tuğrul. "Ceza ve Ceza Muhakemesi Hukuku Bakımından Hukuki Güvenlik İlkesi", Ece Göztepe (Ed.), **Kamu Hukukçuları Platformu: Hukuk Güvenliği**, Ankara: TBB Yayınları: 277, 2015, 141-183.

Kavak, Ahmet. "Gelir Vergisi Kanun Tasarısı Hakkında Özet Bilgilendirme". **Vergi Sorunları Dergisi**, (299), 2013, 11-15.

Kaya, Ömer. "KDV Uygulama Genel Tebliği ile KDV İadelerinde Özel Esas Uygulamalarına Getirilen Yenilikler". **Vergi Dünyası**, (394), 2014, 25-31.

Kelecioğlu, M. Aykut. "Vergi Kanunları ile Bakanlar Kuruluna Tanına Yetkilerin Vergilendirmede Kanunilik ve Belirlilik İlkeleri Çerçevesinde İrdelenmesi". **Yaklaşım**, (105), 2001, https://www.yaklasim.com/, 12 Eylül 2021.

Keyman, Selahattin ve Toroslu, Haluk. **Hukuka Giriş**. 5. Baskı. Ankara: Yetkin Yayınları, 2012.

Kılıç, Ayhan. "Kabahatler Kanunu'nun Genel Hükümlerinin Vergi Kabahatleri Bakımından Uygulanabilirliği". **TAAD**, (18), 2014, 299-348.

Kırbaş, Sadık. "Vergi Hukukundaki Gelişmeler Konulu Toplantının Birinci Gündemindeki Konuşması", **Vergi Hukukundaki Gelişmeler**, Ankara: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını, 1991, 65-69.

Kırbaş, Sadık. **Vergi Hukuku: Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**. Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 20. Baskı. Ankara: Siyasal Kitabevi, 2015.

Kırca, Çiğdem. "Örtülü (Gizli) Boşluk ve Bu Boşluğun Doldurulması Yöntemi Olarak Amaca Uygun Sınırlama (Teleologishe Reduktion)". **AÜHFD**, 50(1), 2011, 91-119.

Kızılot, Şükrü vd. **Vergi Hukuku**. Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 2. Baskı. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2007.

Kızılot, Şükrü ve Kızılot, Zuhal. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**. Güncellenmiş 18. Baskı. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2010.

Kızılot, Şükrü. "Ödeme Emrine Karşı Dava Açma Süresi 7 Gün mü Yoksa 30 Gün mü?". **Yaklaşım**, (174), 2007, https://yaklasim.com/, 26 Temmuz 2021.

Knight, Dean R. **Estoppel (Principles?) in Public Law: The Substantive Protection of Legitimate Expectations**. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi) British Columbia Üniversitesi, Vancouver, 2004.

Koca, Mahmut ve Üzülmez, İlhan. **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**. Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 13. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2020.

Koyuncu, Caner. **Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Anayasal Vergilendirme İlkeleri**. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2016.

Köküsarı, İsmail. **Anayasa Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi**. Ankara: Adalet Yayınevi, 2015.

Kumrulu, Ahmet G. "Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Nedeniyle Vergi Borcunda Objektif Sorumluluk Esasına Dayanan Teselsül". **TBBD**, 1(3), 1988, 412-439.

Kumrulu, Ahmet G. "Uzlaşmaya İlişkin Bir İçtihatları Birleştirme Kararının Işığında Vergi Hukukunda Teori, Uygulama ve Öğretim". **Danıştay Dergisi**, (72-73), 1989, 8-26.

Kumrulu, Ahmet G. "Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler". **AÜHFD** 40(1), 1998, 237-250.

Kumrulu, Ahmet G. "Vergi Hukukundaki Gelişmeler Konulu Toplantının Birinci Gündemindeki Konuşması". **Vergi Hukukundaki Gelişmeler**, Ankara: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını, 1991, 69-72.

Kumrulu, Ahmet G. "Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri". **AÜHFD**, 36(1-4), 1979, 147-162.

Kumrulu, Ahmet G. "Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım". **Prof. Dr. Akif Erginay'a 65. Yaş Armağanı**, Ankara: AÜHF Yayınları No: 460, 1981, 647-668.

Kuntbay, İhsan. "İdarenin İşlemleri Karşısında Bireyin Korunması Hakkında Karar". **Amme İdaresi Dergisi**, 11(4), 1978, 3-11.

Kunter, Nurullah ve Yenisey, Feridun. **Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku**. Onbirinci Bası. İstanbul: Beta Yayınları, 2000.

Kuzu, Burhan. "Anayasa Mahkemesinin İptal Kararlarının Geriye Yürümezliği Sorunu". **İÜHFM**, 52(1-4), 1987, 185-229.

Küçük, Adnan. "Hukuk Devleti Kavramı ve Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarında Hukuk Devleti". Ali Rıza Çoban vd. (Ed.), **Hukuk Devleti: Hukuki Bir İlke Siyasi Bir İdeal**, Ankara: Adres Yayınları: 20, 2008, 351-454.

Lang, Michael ve Marchgraber, Christoph. "Avusturya Vergi Hukukunda Geriye Yürüme ve Haklı Beklentiler". (Çev. Ege Berber), Billur Yaltı (Ed.), **Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası**, İstanbul: Beta Yayınları, 2011, 1-14.

Locke, John. **Yönetim Üzerine İkinci İnceleme: Sivil Yönetimin Gerçek Kökeni Boyutu ve Amacı Üzerine Bir Deneme**. (Çev. Fahri Bakırcı), 2. Baskı, Ankara: Ebabil Yayınları, 2012.

Lötscher, Andreas. "İyi Kanunlar Şeffaf Metinlerdir". (Çev. Belirtilmemiş), Yener Ünver (Yay. Haz.), **Kanun Yapma Tekniği**, Ankara: TBB Yayınları: 310, 2016, 119-146.

Marmor, Andrei. "Hukuk Devleti ve Sınırları". (Çev. Sevda Gültekin Göktolga), Ali Rıza Çoban vd. (Ed.), **Hukuk Devleti: Hukuki Bir İlke Siyasi Bir İdeal**, Ankara: Adres Yayınları: 20, 2008, 169-207.

Maxeiner, James R. "Legal Certainty and Legal Methods: A European Alternative to American Legal Indeterminacy". **Tulane Journal of International and Comparative Law**, (15), 2007, 541-607.

Maxeiner, James R. "Legal Indeterminacy Made in America: U.S. Legal Methods and the Rule of Law". **Valparaiso University Law Review**, 41(2), 2006, 517-589.

Maxeiner, James R. "Some Realism About Legal Certainty in the Globalization of the Rule of Law". **Houston Journal of International Law**, 31(1), 2008, 27-46.

Mcilwaine, Micheal. "Denying Human Rights, Upholding the Rule of Law: A Critique of Joseph Raz's Approach to the Rule of Law". **The Western Australian Jurist**, 7, 2016, 399-411.

Melis Topçu, Kader. **Vergi Hukuku Özelinde Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru**. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2020.

Merdanoğlu, Hüsnü. "Yasalarımızın Sadeleştirilmesi Gereği". **TBBD**, (1), 1993, 23-40.

Metin, Sevtap. "Ronald Dworkin'in Hukuk Teorisinde Yorum Yaklaşımı". **İÜHFM**, 61(1-2), 2003, 35-83.

Mutluer, M. Kâmil vd. **Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi**. Güncelleştirilmiş 3. Baskı. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2013.

Mutluer, M. Kâmil ve Dayanç Kuzeyli, N. Nilay. **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**. Ankara: Yetkin Yayınları, 2019.

Mutluer, M. Kâmil. **Vergi Hukuku: Genel ve Özel Hükümler**. Değiştirilmiş ve Güncelleştirilmiş 3. Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi, 2011.

Nadaroğlu, Halil. **Kamu Maliyesi Teorisi**. Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 10. Baskı. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 1998.

Narter, Recep ve Arıkan, Abdullah. "Vergi İcra Hukukunda Aciz Hali". **TAAD**, (34), 2018, 143-163.

Narter, Recep ve Kaya, Semih Batur. **Hukuk İhdası Rejiminde Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi**. Ankara: Yetkin Yayınları, 2020.

Narter, Recep ve Kaya, Semih Batur. **Olağanüstü Hal Rejimi: Alacakaranlıkta Yönetim**. Ankara: Yetkin Yayınları, 2020.

Narter, Recep. "Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun Mükerrer 35'inci Maddesinde Yer Alan Bazı Fıkraların Anayasa Mahkemesi Tarafından İptali Üzerine Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğuna İlişkin Değerlendirme". **Vergi Dünyası**, (410), 2015, 120-130.

Narter, Recep. "Anayasal Açıdan Bütçe Hakkı". **EÜHFD**, 14(1-2), 2012, 35-52.

Narter, Recep. "Vergi Ödevi İlişkisinde Hukuki Güvenlik İlkesi". Erdal Abdulhakimoğulları vd. (Ed.), **Hukuk Biliminin Güncel Sorunları III. Uluslararası Kongre Bildiri Kitabı**, Ankara: Adalet Yayınevi, 2012, 569-580.

Neuhaus, Paul Heinrich. "Legal Certainty Versus Equity in the Conflict of Laws". (Çev. Editör), **Law and Contemporary Problems**, 4(76), 1963, 795-807.

Neuman, Gerald L. "Amerika'da Anayasal Bir Kavram Olarak Rule of Law ve Alman Anayasasının Rechtsstaat İlkesi". (Çev. Ali Rıza Çoban), Ali Rıza Çoban vd. (Ed.), **Hukuk Devleti: Hukuki Bir İlke Siyasi Bir İdeal**, Ankara: Adres Yayınları: 20, 2008, 557-574.

Neumark, F. **Maliyeye Dair Tetkikler**. Dördüncü Tabı. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No: 118 - İktisat Fakültesi Neşriyatı No: 9, 1951.

Oder, Bertil Emrah. "Anayasal Düzende İdari Yargı Sistemi". **Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu: 147. Yıl**, Ankara: Danıştay Yayınları No: 89, 2015, 91-100.

Oder, Bertil Emrah. "Bireysel Başvuruda Kanunilik Ölçütü: Tutarlılık ve Stratejik Kullanım Sorunları". **Güncel Hukuk**, (154), 2016, 1-9.

Oder, Bertil Emrah. **Anayasa Yargısında Yorum Yöntemleri**. İstanbul: Beta Yayınları, 2010.

Odyakmaz, Zehra. "Hazırlanmakta Olan İdari Usul Kanunu Açısından Demokratikleşme Sürecinde Şeffaflaşma ve Bireye Tanınan Haklar". **GÜHFD**, 1(2), 1997, 1-21.

Odyakmaz, Zehra. "İdari Usulden Beklediklerimiz". Gürol Banger ve Gürsel Özkan (Yay. Haz.), **T.C. Başbakanlık İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu**. Ankara: T.C. Başbakanlık Basımevi, 1998, 2-5.

Oğurlu, Yücel. **İdare Hukukunda Kazanılmış Haklara Saygı ve Haklı Beklentiler Sorunu**. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2003.

Oğuzman, Kemal ve Barlas, Nami. **Medeni Hukuk**. 23. Bası. İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2017.

Oktar, S. Ateş. "Aleyhe Olan Ceza Kuralının Geriye Yürümezliği İlkesi ve Anayasa Mahkemesinin Vergi Usul Kanunu ile İlgili İki İptal Kararı Üzerine Düşünceler - II". **Yaklaşım**, (103), 2001, https://yaklasim.com/, 4 Temmuz 2020.

Oktar, S. Ateş. "Kamu Maliyesi Hukukunun Bazı Anayasa İlkeleri ve Anayasanın Mali Hükümlerine İlişkin Düşünceler". Feridun Yenisey vd. (Ed.), **Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2012, 189-200.

Oktar, S. Ateş. "Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler Ek Mali Yükümlülükler ve Bir Totolojik Düzenlemenin Analizi". **MAMK**, (39), 2012, 155-189.

Oktar, S. Ateş. "Yeni Gelir ve Kurumlar Vergisi Yasa Tasarısı Paneli'ndeki Konuşması". **31. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Mersin Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, Antalya, 2016, 424-433.

Oktar, S. Ateş. **Vergi Hukuku**. Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 11. Baskı. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2016.

Onar, Sıddık Sami. **İdare Hukukunun Umumi Esasları Cilt: I**. 3. Bası. İstanbul: İsmail Akgün Matbaası, 1966.

Öden, Merih ve Akkaya, Mustafa. "Hayat Standardı Esasının Anayasaya Uygunluğu Sorunu". **AÜHFD**, 50(2), 2001, 1-35.

Ökçesiz, Hayrettin. "Hukuk Devleti". Hayrettin Ökçesiz (Ed.), **Hukuk Devleti**, HFSA: 4, İstanbul: Afa Yayınları, 1998, 17-34.

Ökçesiz, Hayrettin. "Hukuk ve Siyaset Geriliminde Hukuk Kültürünün Yapısı Üzerine Yedi Üçüzlü Bir Açıklama Şeması". **HFSA: 7**, İstanbul: İstanbul Barosu Yayınları, 2003, 107-118.

Ökçesiz, Hayrettin. "Yargıya Güven Gereksiniminin Karşılanması Zorunluluğu, Yargıda Yozlaşma Göstergeleri ve Yargıda Reform İçin Öneriler". Hayrettin Ökçesiz (Ed.), **HFSA: 5**, İstanbul: İstanbul Barosu Yayınları, 2002, 123-128.

Öncel, Mualla vd. **Vergi Hukuku**. Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 27. Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi, 2018.

Öner, Erdoğan. **Vergi Hukuku**. Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 11. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019.

Öz, Ersan ve Akçay, Fatih. "Uygulama Örnekleriyle Türk Vergi Hukukunda Gerçek ve Gerçek Olmayan Geriye Yürümeler ve Hukuki Güvenlik İlkesine Etkisi". **Vergi Sorunları Dergisi**, (288), 2012, http://www.vergisorunlari.com.tr/, 16 Temmuz 2020.

Öz, Ersan. **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**. Ankara: Gazi Kitabevi, 2004.

Öz, N. Semih. "Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı Üzerine Genel Bir Değerlendirme". **Vergi Sorunları Dergisi**, (299), 2013, 16-22.

Öz, N. Semih. **Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay**. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006.

Özay, İl Han. **Günışığında Yönetim**. 3. (Tıpkı) Baskı. İstanbul: Filiz Kitabevi, 2017.

Özbalcı, Yılmaz. **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**. Ankara: Oluş Yayıncılık, 2010.

Özbalcı, Yılmaz. **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**. Ankara: Oluş Yayıncılık, 2010.

Özbalcı, Yılmaz. **Vergi Davaları**. Ankara: Oluş Yayıncılık, 2010.

Özbek, Veli Özer vd. **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Güncellenmiş ve Gözden Geçirilmiş 11. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2020.

Özbudun, Ergun. **Türk Anayasa Hukuku**. 2017 Anayasa Değişikliklerine Göre Gözden Geçirilmiş 18. Basım. Ankara: Yetkin Yayınları, 2018.

Özcan, Mehmet Tevfik. "Yasama Faaliyetinin Sınırı Olarak Hukuk Devleti". Nami Çağan (Yay. Haz.), **Prof. Dr. Tunçer Karamustafaoğlu'na Armağan**, Ankara: Adalet Yayınevi, 2010, 529-566.

Özcan, Nur. **Avrupa Toplulukları Adalet Divanı Kararları Işığında Haklı Beklentilerin Korunması**. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Galatasaray Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2011.

Özekes, Muhammet. "Özel Hukuk – Kamu Hukuku ve Yargılama Hukuku Bakımından Kanunların Zaman İtibariyle Uygulanması". Sabih Arkan (Ed.), **Prof. Dr. Fırat Öztan'a Armağan Cilt: II**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2010, 2860-2874.

Özen, Ahmet. "İktisadi Gelişmede Vergilemenin Rolü ve Vergilemede İstikrar – II". **Vergi Sorunları Dergisi**, (188), 2004, 95-106.

Özenç, Berke. **Hukuk Devleti: Kökenleri ve Küreselleşme Çağındaki İşlevi**. 2. Baskı. İstanbul: İletişim Yayınları, 2016.

Özer, İlhan. **Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi**. Ankara: Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları No: 163, 1977.

Özgenç, İzzet. **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**. Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 16. Bası. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2020.

Özgüven, A. Volkan. **Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi**. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007.

Özgüven, A. Volkan. **Vergi İdaresinin Düzenleme Yetkisinin Kapsamı ve Sınırları**. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2014.

Özkan, Gürsel. "Anayasa Mahkemesi'ne Göre Hukuk Devletinin Anlamı ve Yargının Konumu". **TAAD**, (1), 2020, 81-134.

Özkan, Gürsel. "İdari Usul Kanununda Düzenlenmesi Gereken Genel İdari Usul İlkeleri". Gürol Banger ve Gürsel Özkan (Yay. Haz.), **T.C. Başbakanlık İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu**, Ankara: T.C. Başbakanlık Basımevi, 1998, 55-78.

Özkan, Gürsel. **Demokratik Yönetimin Birinci Adımı Bilgi Edinme Hakkı**. Ankara: Türkiye Kamu–Sen Yayınları, 2004.

Özkök, Gülriz. "Hukuki Belirsizlik Problemi Üzerine". **AÜHFD**, 51(2), 2002, 1-18.

Özsunay, Ergun. **Medeni Hukuka Giriş**. Gözden Geçirilmiş 3. Bası. İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1978.

Peczenic, Aleksander. **On Law and Reason**. Law and Philosophy Library-Volume 8, Springer, 2008.

Pehlivan, Osman. **Kamu Maliyesi**. Trabzon: Celepler Matbaacılık, 2016.

Pehlivan, Osman. **Vergi Hukuku: Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi**. Trabzon: Celepler Matbaacılık, 2017.

Pekcanıtez, Hakan vd. "Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda Değişiklik Yapılmasına Dair 7251 Sayılı Kanun Hakkında Değerlendirme". **TBBD**, (150), 2020, 247-299.

Pistone, Pasquale. "İtalya ve Avrupa Birliği Deneyiminde Karşılaştırmalı ve Uluslarüstü Hukuk Açısından Vergilendirmede Geriye Yürümenin Özellikli Yönleri". (Çev. Ege Berber), Billur Yaltı (Ed.), **Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası**, İstanbul: Beta Yayınları, 2011, 27-42.

Popelier, Patricia. "Legal Certainty and Principles of Proper Law Making". **European Journal of Law Reform**, 3(2), 2000, 321-342.

Radbruch, Güstav. "Hukuk Devleti". (Çev. Hayrettin Ökçesiz), Hayrettin Ökçesiz (Ed.), **Hukuk Devleti**, HFSA: 4, İstanbul: Afa Yayınları, 1998, 11-16.

Ratio, Juha. **The Principle of Legal Certainty in EC Law**, Kluwer Academic Publisher, 2003.

Raz, Joseph. "Hukuk Devleti ve Erdemi". (Çev. Bilal Canatan), Ali Rıza Çoban vd. (Ed.), **Hukuk Devleti: Hukuki Bir İlke Siyasi Bir İdeal**, Ankara: Adres Yayınları: 20, 2008, 149-166.

Rençber, Altan. "Vergi Kabahatlerinin Kanunilik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi". H. Burak Gemalmaz ve Gülay Arslan Öncü (Ed.), **Vergi ve Temel Haklar İncelemeleri I: Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvurunun Vergi Yargısına Etkisi**, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 2020, 51-80.

Rosenfeld, Michel. "Hukuk Devleti ve Anayasal Demokrasinin Meşrutiyeti". (Çev. Ali Rıza Çoban), Ali Rıza Çoban vd. (Ed.), **Hukuk Devleti: Hukuki Bir İlke Siyasi Bir İdeal**, Ankara: Adres Yayınları: 20, 2008, 211-255.

Rousseau, Jean Jacques. **Toplum Sözleşmesi**. (Çev. Vedat Günyol). 9. Baskı. İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2012.

Saban, Nihal. "Vergi Suçlarında Affı Anayasa ile Sorunsallaştırmak". **Anayasa Yargısı**, 17(1), 2001, 451-475.

Saban, Nihal. "Vergi Usul Kanunu 3,B,1'in -*neliği*". Billur Yaltı (Ed.), **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler**, İstanbul: Beta Yayınları, 2014, 141-168.

Saban, Nihal. **Vergi Hukuku**. 8. (Tıpkı) Baskı. İstanbul: Beta Yayınları, 2016.

Saban, Nihal. **Vergi Hukukunda Sorumluluk**. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1991.

Sancakdar, Oğuz. "İdari Cezaların Yaptırımlar Teorisindeki Yeri ve Türk Hukuku'ndaki Anayasal Temelleri". **İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, İlhan Ulusan ve Funda Başaran Yavaşlar (Ed.), Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2009, 59-109.

Sancar, Mithat. **"Devlet Aklı" Kıskacında Hukuk Devleti**. 6. Baskı. İstanbul: İletişim Yayınları, 2012.

Sanlı, Erdal. "Kanun Yapma Tekniği". Yener Ünver (Yay. Haz.), **Kanun Yapma Tekniği**, Ankara: TBB Yayınları: 310, 2016, 63-70.

Sarıcaoğlu, Ercan ve Arıkan, Abdullah. "Gerçek Olmayan Geçmişe Yürüme v.s. Haklı Beklentilerin Korunması İlkesi: 7194 Sayılı Kanun Örneği Üzerinden Bir Değerlendirme". **SÜHFD**, 29(2), 2021, 1501-1540.

Sarıcaoğlu, Ercan. "AİHM'in Vergilerin Kanuniliğinde Öngörülebilirlik İlkesine Bakışı: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi 5. Daire Serkov-Ukrayna Davası". **Küresel Bakış**, 1(3), 2011, 131-144.

Sarıcaoğlu, Ercan. "Kamu Alacağının Korunmasına Yönelik Bir Önlem: 6183 Sayılı Kanuna Göre Teminat". **DEÜHFD**, 22(2), 2020, 857-904.

Sarıcaoğlu, Ercan. **Türk Vergi Hukukunda Vergi Suç ve Kabahatleri Bakımından Yorum ve İspat**. Ankara: Adalet Yayınevi, 2017.

Sarılı, Mustafa Ali. **Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk**. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 2004.

Sav, Atila. "Yasa Yapma Sanatının Ölümü (Torba Yasalar)". **Ankara Barosu Dergisi**, (4), 2014, 595-606.

Savaşan, Fatih. "Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları ("Vergi Barışı" Uygulama Sonuçları)". **AKÜİİBFD**, 8(1), 2006, 41-65.

Saygılı, Abdurrahman. **Kutsallık ile Rasyonellik Sarkacında Devlet**. Ankara: İmaj Yayınevi, 2014.

Saygılıoğlu, Nevzat. **Vergi Hukukunda Yorum**. Ankara: Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 1987/288, 1987.

Saygın, Engin. "Haklı Beklentilerin Korunması İlkesine Yönelik Türk ve İngiliz İdare Hukuku Yaklaşımı Üzerine Karşılaştırmalı Analiz". **TBBD**, (126), 2016, 211-234.

Schulz, F. "Roma Hukukunun Bir Prensibi: Emniyet". (Çev. Belgin Erdoğmuş), **İÜHFM**, 42(1-4), 1976, 603-610.

Serozan, Rona. **Hukukta Yöntem-Mantık**. 2. Bası. İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2017.

Seviğ, Veysi. "Vergi Hukukundaki Gelişmeler Konulu Toplantının Birinci Gündemindeki Konuşması". **Vergi Hukukundaki Gelişmeler**, Ankara: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını, 1991, 97-98.

Sezginer, Murat. "Usul Kanunlarında İdari İşlemin Dış Görünüşü". Gürol Banger ve Gürsel Özkan (Yay. Haz.), **T.C. Başbakanlık İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu**, Ankara: T.C. Başbakanlık Basımevi, 1998, 201-226.

Sır, Onur. **Hukuk Devleti Açısından Kanunların Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi**. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2010.

Smith, Adam. **An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations**. (Yay. Haz. Edwin Cannan), Chicago: University of Chicago Press, 1977.

Solak Akman, İnci. "Türk Vergi Hukukunda Norm Koyma ve Normun Uygulanmasında Kronikleşmiş "Yetkilendirme" Sorununa Yeni Bir Örnek: Elektronik Ortamda Tebliğ Usulüne İlişkin Düzenlemeler". **Ankara Barosu Dergisi**, (2), 2016, 265-285.

Sonsuzoğlu, Elif. **Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz ve Zam**. 2. Baskı. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2013.

Soyaslan, Doğan. **Ceza Hukuku Genel Hükümler**. Ankara: Yetkin Yayınları, 1998.

Soysal, Mümtaz. **Anayasaya Giriş**. 3. Baskı. Ankara: İmge Kitabevi, 2011.

Söyler, İlhami. "Yeni Gelir Vergisi Tasarısı Ne Getiriyor/Götürüyor". **31. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Mersin Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, Antalya, 2016, 65-74.

Söyler, Yasin. "Karşılaştırmalı Hukukta Resmî Gazeteler ve Hukuki Güvenlik İlkesi". **HHFD**, 6(2), 2016, 107-134.

Sözer, Ali Nazım. "Kanunların Önceye Etki Yasağı: Sosyal Sigortalar Hukuku Bakımından Bir Değerlendirme". **Yaşar Üniversitesi E-Dergisi**, 8(Özel), 2013, 2477-2534.

Sözer, Ali Nazım. "Sosyal Sigortalarda Kazanılmış Hakların Korunması Üzerine Bir İnceleme (Süper Emeklilikte Son Durum)". **Çimento Dergisi**, 3(6), 1989, 3-29.

Sözer, Ali Nazım. "Yeni Bir Bilim Dalı: Yasa Yapma Öğretisi". **Ankara Hukuk Toplantıları: Norm Koyma ve Hüküm Verme**, Ankara: Ankara Üniversitesi Yayını, 2011, 69-101.

Sözer, Ali Nazım. **Hukukta Yöntembilim**. İstanbul: Beta Yayınları, 2011.

Summers, Robert S. "A Formal Theory of the Rule of Law". **Ratio Juris**, 6(2), 1993, 127-142.

Suominen, Annika. "What Role for Legal Certainty in Criminal Law Within the Area of Freedom, Security and Justice in the EU?". **Bergen Journal of Criminal Law and Criminal Justice**, 2(1), 2014, 1-31.

Şanlı Atay, Yeliz. "İdari İşlemde Başvuru Yollarının Gösterilmesi Yükümlülüğü". **TBBD**, (96), 2011, 293-318.

Şanlı Atay, Yeliz. **Türk İdare Hukukunda Adsız Düzenleyici İşlemler**. Ankara: TODAİE Yayınları, 2011.

Şanver, Salih. "Vergi Hukukunda Yorum ve Kanıtlama". **Ord. Prof. Reşat Kaynar'a Armağan**, İstanbul: İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, 1981, 183-196.

Şen, Hüseyin ve Sağbaş, İsa. **Vergi Teorisi ve Politikası**. İkinci Baskı. Ankara: Kalkan Matbaacılık, 2016.

Şenyurt, İdris. "Özelge ve Sirkülerin Hukuki Durumu, Yeni Özelge Sistemi ve 6009 Sayılı Kanun'la Mükelleflerin İzahat Talebine İlişkin Esaslarda ve Sonuçlarında Yapılan Değişiklikler". **Vergi Dünyası**, (349), 2010, 49-54.

Şenyüz, Doğan vd. **Türk Vergi Sistemi**. 14. Baskı. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2017.

Şenyüz, Doğan vd. **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**. 9. Baskı. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2018.

Şenyüz, Doğan. "Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları". **Tesam Akademi Dergisi**, 1(2), 2014, 81-96.

Şenyüz, Doğan. "Hukuk Devleti ve Türk Vergi Hukuku". **LMHD**, (44), 2008, 1854-1881.

Şenyüz, Doğan. "Tevkifat Kapsamının Bakanlar Kurulu Kararları ile Belirlenmesinin Yatırım İndirimi Açısından Değerlendirilmesi". **Yaklaşım**, (83), 1999, https://yaklasim.com/, 14 Eylül 2021.

Şenyüz, Doğan. "Vergilemede İstikrar İlkesi ve Türk Vergi Mevzuatı". **MAMK (Prof. Dr. Bedi N. Feyzioğlu'na Armağan)**, (35), 1993, 207-216.

Şenyüz, Doğan. **Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)**. Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 10. Baskı. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2017.

Şenyüz, Doğan. **Vergi Hukukunda Tebligat**. 2. Baskı. Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1997.

Şirin, Tolga. **Karşılaştırmalı Anayasa Hukukunda Kanun Kavramı**. 2. Baskı. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2019.

Şirin, Z. Ertunç. "Özelge ve Sirkülerlerin Vergi Hukuku Kaynağı Olarak Konumları ve İşlevleri: 6009 Sayılı Yasa Öncesi ve Sonrası Durum". Mustafa Koçak ve Suat Teker (Ed.), **Prof. Dr. Sadık Kırbaş'a Armağan Kitap**, İstanbul: Okan Üniversitesi Yayınevi, 2011, 230-241.

Şirin, Z. Ertunç. "Vergi Hukukunun Anayasal Temellerinin Karşılaştırmalı Hukuk Açısından Değerlendirilmesi". Feridun Yenisey vd. (Ed.), **Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2012, 285-305.

Şişman, Gülden. "Anayasa Mahkemesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Vergi Hukukunda Öngörülebilirlik". **AÜHFD**, 65(4), 2016, 2423-2444.

Tamanaha, Brian Z. "The History and Elements of the Rule of Law". **Singapore Journal of Legal Studies**, (232), 2012, 232-247.

Tamanaha, Brian Z. **On the Rule of Law: History, Politics, Theory**. Cambridge: Cambridge University Press, 2004.

Tan, Turgut. "Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Yürütmenin Düzenleme Yetkisi". **Anayasa Yargısı Dergisi**, 3, 1986, 203-216.

Tan, Turgut. **İdare Hukuku**. Ankara: Turhan Kitabevi, 2011.

Tan, Turgut. **İdari İşlemin Geri Alınması**. Ankara: AÜSBF Yayınları No: 298, 1970.

Taşdelen, Aziz. "Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler". **AÜHFD**, 59(4), 2010, 767-795.

Taşdöğen, Salih. "Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri". **AÜHFD**, 65(3), 2016, 937-966.

Taşkan, Yusuf Ziya. "2017 Anayasa Değişikliklerinin Vergi Hukukunun Bazı Kaynaklarına İlişkin Sonuçları". **Vergi Sorunları Dergisi**, (349), 2017, http://www.vergisorunlari.com.tr/, 11 Temmuz 2021.

Taşkan, Yusuf Ziya. "Gelir Vergisi Kanununun Kanunlaştırma Tekniği Açısından Eleştirisi". **Vergi Sorunları Dergisi**, (212), 2006, 130-137.

Taşkan, Yusuf Ziya. **Vergi Hukuku**. Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 2. Baskı. Ankara: Adalet Yayınevi, 2018.

Taşkan, Yusuf Ziya. **Vergi Yönetiminin Düzenleyici İşlemleri**. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2010.

Tavşancı, Aykut. "Yürütme Organının Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası". **Vergi Sorunları Dergisi**, (189), 2004, 148-156.

Taylar, Yıldırım vd., **Mükellef Haklarının Korunması Bakımından Hukuki Güvenlik İlkesi**. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2020.

Taylar, Yıldırım. "Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi". **Vergi Dünyası**, (307), 2007, http://www.vergidunyasi.com.tr/, 31 Mayıs 2020.

Taylar, Yıldırım. "Vergi Borcu İlişkisinin Pasif Süjesi Olarak Birey ve Vergilendirme Yetkisinin Bireyin Hak, Özgürlük ve Ödevlerine Etkisi". **DEÜHFD (Prof. Dr. Hakan Pekcanıtez'e Armağan)**, 16(Özel Sayı), 2014, 4943-4987.

Tekbaş, Abdullah ve Öz, Ersan. "Görev Tazminatını Vergiden İstisna Eden Düzenlemelerin Vergilerin Kanuniliği İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi". **Vergi Sorunları Dergisi**, (178), 2003, 176-185.

Tekbaş, Abdullah. "Bakanlar Kurulu'nun Vergi Oranlarını Sıfıra Kadar İndirilebilme Yetkisi Hakkında Bir Değerlendirme". **Vergi Sorunları Dergisi**, (172), 2003, 129-138.

Tekbaş, Abdullah. "Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler". **DEÜHFD (Prof. Dr. Burhan Ceyhan'a Armağan)**, 12(Özel Sayı), 2010, 123-191.

Tekbaş, Abdullah. "Vergisel Müdahalelere İlişkin Bireysel Başvuru Kararlarında Kanunilik İlkesi (Mülkiyet Hakkı Kapsamında Değerlendirme)". H. Burak Gemalmaz ve Gülay Arslan Öncü (Ed.), **Vergi ve Temel Haklar İncelemeleri I: Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvurunun Vergi Yargısına Etkisi**, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 2020, 21-50.

Tekbaş, Abdullah. **Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi**. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2009/396, 2009.

Tekinay, Selahattin Sulhi. **Medeni Hukuku Giriş Dersleri**. Gözden Geçirilmiş Beşinci Bası. İstanbul: Filiz Kitabevi, 1987.

Teziç, Erdoğan. "Torba Kanun". Yener Ünver (Yay. Haz.), **Kanun Yapma Tekniği**, Ankara: TBB Yayınları: 310, 2016, 335-343.

Teziç, Erdoğan. "Yasama Yetkisi ve Kanun Hükmünde Kararnameler". **Amme İdaresi Dergisi**, 5(1), 1972, 3-14.

Teziç, Erdoğan. **Anayasa Hukuku**. Tıpkı 23. Bası. İstanbul: Beta Yayınları, 2019.

Teziç, Erdoğan. **Türkiye'de 1961 Anayasasına Göre Kanun Kavramı**. İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1972.

Topçuoğlu, Hamide. **Kanuna Karşı Hile: Kanundan Kaçınma Yolları**. İzmit: Selüloz Basımevi, 1950.

Tosuner, Mehmet ve Arıkan, Zeynep. **Vergi Usul Hukuku**. Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş Baskı. İzmir: Kanyılmaz Matbaası, 2015.

Tosuner, Mehmet ve İnneci, Ahmet. "Kanunilik İlkesi Bağlamında Maliye Bakanlığı'nın Usul ve Esas Belirleme Yetkisi". **Maliye Araştırmaları Dergisi**, 4(1), 2018, 1-15.

Tosuner, Mehmet. "Vergi Hukuku İlkeleri ve Yüksek Mahkemelerin Kararları Işığında Net Aktif Vergisinin Değerlendirilmesi". **Yaklaşım**, (20), 1994, https://yaklasim.com/, 28 Mart 2020.

Totskyi, Bronislaw. "Legal Certainty as a Basic Principle of the Land Law of Ukraine". **Jurisprudence**, 21(1), 2014, 204-222.

Töralp, Funda. "Temel Hak ve Özgürlüklerin Vergilendirme Yetkisinin Kullanımına Etkisi". Feridun Yenisey vd. (Ed.), **Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2012, 163-182.

Tuncer, Selahattin. "6009 Sayılı Yasa ile Özelge (Mukteza)'de Yapılan Yeni Düzenlemeler". **Yaklaşım**, (213), 2010, https://www.yaklasim.com/, 14 Nisan 2021.

Tuncer, Selahattin. "Bazı Temel Vergi ve Usul Kanunları Yeniden Yazılmalı". **Yaklaşım**, (138), 2004, https://www.yaklasim.com/, 16 Ağustos 2021.

Tuncer, Selahattin. "İşletme Vergiciliğinden Vergi Planlamasına". **Yaklaşım**, (181), 2008, https://www.yaklasim.com/, 29 Ağustos 2021.

Tuncer, Selahattin. "Vergi Hukukunda Kıyas". **Yaklaşım**, (73), 1999, https://www.yaklasim.com/, 16.9.2021.

Tuncer, Selahattin. "Vergi Kanunlarının Geriye Yürümezliği". **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, (13), 2005, https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/yayinlar/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi, 15 Mart 2020.

Tunçer, Mehmet. "Hükümet-Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye". **AÜSBFD**, 57(3), 2002, 107-128.

Turhan, Salih. **Vergi Teorisi ve Politikası**. İstanbul: Der Yayınları, 1987.

Türkbağ, Ahmet Ulvi. "Hart-Dworkin Tartışmasının Ana Hatları". **Anayasa Yargısı Dergisi**, (28), 2011, 71-82.

Türkbağ, Ahmet Ulvi. **Kanıtlanamayanı Kanıtlamak: Ronald Dworkin'in Hukuk Kuramı**. Gözden Geçirilmiş Yeni Basım. İstanbul: Derin Yayınları, 2012.

Uler, Yıldırım. **İdari Yargıda İptal Kararının Sonuçları**. Ankara: AÜHF Yayınları No: 281, 1970.

Uluatam, Özhan ve Methibay, Yaşar. **Vergi Hukuku**. Yenilenmiş 5. Baskı. Ankara: İmaj Yayınevi, 2001.

Uluatam, Özhan. **Kamu Maliyesi**. Genişletilmiş 4. Baskı. Ankara: Savaş Yayınları, 1991.

Ulusoy, Ali D. **Yeni Türk İdare Hukuku**. 3. Baskı. Ankara: Yetkin Yayınları, 2020.

Usta, Fuat. "Vergi Tekniği Raporu Mükellefe Verilmezse Ne Olur". **Vergi Sorunları Dergisi**, (333), 2016, 105-109.

Uyanık, Mustafa. **Dış Ticaretten Alınan Mali Yükümlülüklerde İdarenin Düzenleyici İşlem Yapma Yetkisi**. Ankara: Adalet Yayınevi, 2021.

Uygun, Oktay. **1982 Anayasası'nda Temel Hak ve Özgürlüklerin Genel Rejimi**. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları No: 121, 1992.

Uygun, Oktay. **Devlet Teorisi**. 3. Baskı. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2017.

Uygun, Oktay. **Kamu Hukuku İncelemeleri: İnsan Hakları, Demokrasi, Hukuk Devleti, Egemenlik**. 2. Baskı. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2013.

Uygur, Gülriz. "Adalet ve Hukuk Devleti". **AÜHFD**, 53(3), 2004, 29-38.

Uygur, Gülriz. "Hukuk Devletinde Hukukun Önünde Olmanın Anlamı". Merih Öden vd. (Yay. Haz.), **Prof. Dr. Erdal Onar'a Armağan Cilt: II**, Ankara: Ankara Üniversitesi Yayınları No: 391, 2015, 1153-1170.

Uzun, Ertuğrul. "Aulis Aarnio'nun Hukuki Muhakeme Teorisinde Hukuki Yorumların Doğruluk Ölçütleri". **Legal Medeni Usul ve İcra İflas Hukuku Dergisi**, 7(18), 2011, 95-120.

Uzun, Ertuğrul. "Robert Alexy'nin Hukuki Argümantasyon Teorisinde Hukuki Tartışma Kuralları". **Legal Medeni Usul ve İcra İflas Hukuku Dergisi**, (15), 2010, 13-52.

Uzun, Kemal. "Kanunların Geriye Yürümezliği İlkesi Bakımından Mükellefin Ceza Hukukundaki Suçlu Kadar Hukuki Güvenliği Yok Mu?". **Vergi Dünyası**, (462), 2020, 33-42.

Uzun, Kemal. "Vergi Kanunlarının Geriye Yürümesi (GMSİ Götürü Gider Oranını %25'ten %15'e İndiren Yasal Düzenleme)". **Vergi Dünyası**, (454), 2019, 112-117.

Ülgen, Özen. "Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin Niteliği ve Türleri". **Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 17(1), 2018, 3-39.

Ünver, Yener ve Hakeri, Hakan. **Ceza Muhakemesi Hukuku**. 14. Baskı. Ankara: Adalet Yayınevi, 2018.

Üstün, Ümit Süleyman "Maliye Bakanlığının Vergi Kabahatlerini Belirleme Yetkisi". **EÜHFD**, 15(1-2), 27-57.

Üstün, Ümit Süleyman. "Anayasa Mahkemesinin Ücret Gelirlerine İlişkin Gelir Vergisi Tarifesi İptal Kararı ve Değerlendirilmesi". **GÜHFD**, 14(2), 2010, 25-57.

Üstün, Ümit Süleyman. "Vergi Hukuku ile İlgili Anayasal İlkeler". **SÜHFD**, 11(1-2), 2003, 251-271.

Üstün, Ümit Süleyman. **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**. Ankara: Turhan Kitabevi, 2007.

Üstün, Ümit Süleyman. **Türkiye'de Vergi ve Bütçe Hakkı: Cumhurbaşkanlığı Sistemi Sonrasında Vergi(leme) ve Bütçe(leme) Hakkının Görünümü**. Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık, 2019.

Üyümez, M. Erkan. "Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı ve Uzlaşma Yöntemi Bağlamında Vergi Uyumunun Değerlendirilmesi". **Ekonomi Bilimleri Dergisi**, 8(1), 2016, 75-92.

Üzeltürk, Hakan. "Mükellef Hakları ve Anayasal Beklentiler: Gelecek İçin Birkaç Not". Feridun Yenisey vd. (Ed.), **Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2012, 237-266.

Üzeltürk, Hakan. "Vergilerin Kanuniliği - Kanunların Meşruluğu: Yüzyılların Serüveni". **25. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Gazi Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, Antalya, 2010, 117-140.

Van der Burg, Wibren. "Lon L. Fuller'dan Yasakoyuculara Dersler". (Çev. İrem Akı), **Hukuk Kuramı**, 1(3), 2014, 58-64.

Velidedeoğlu, Hıfzı Veldet. **1961 Anayasasının Dili**. Ankara: Türk Dil Kurumu Yayınları, 1972.

Wiseman, H. V. "Magna Carta Efsanesi". (Çev. Münci Kapani), **Ankara Hukuk Fakültesi 40. Yıl Armağanı**, Ankara: AÜHF Yayınları No: 210, 1966, 463-471.

Yakar, Soner ve Budak, Tamer. "Bakanlar Kurulunun Vergi Oranını Belirleme Yetkisinin Alt Sınırı: "Sıfır Oran"ın Anlamı". **ÇÜSBED**, 22(1), 2013, 399-426.

Yakar, Soner. "Kanuni Temsilci Hakkında İhtiyati Haciz Kararı Alınabilir mi?". **Bankacılar Dergisi**, (87), 2013, 29-46.

Yaltı, Billur ve Özgenç, A. Selçuk. **Vergi Hukuku (Pratik El Çalışma Kitabı)**. İstanbul: Beta Yayınları, 2005.

Yaltı, Billur. "1923'ten 2003'e "Kazandıklarımız": "Cumhuriyet Hukuku" "Kazanamadıklarımız" "Hukukun Cumhuriyeti" Vergi Hukukunda Geldiğimiz Yere Yakın Tarihten Bakmak: Panaromik Bir Çalışma". **Cumhuriyetin Kuruluşundan Bugüne Türk Hukukunun Seksen Yıllık Gelişimi**, Ankara: AÜHF Yayınları No: 538, 2003, 93-117.

Yaltı, Billur. "Anayasa Mimarisinde Yeni Bir Yapıtaşı: Mahalli İdarelerin Tali Vergilendirme Yetkisi Üzerine Değerlendirmeler". Feridun Yenisey vd. (Ed.), **Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2012, 345-364.

Yaltı, Billur. "Devlet (Siyaseten) Unutur, Bilim (Hukuku) Hatırlar". **Vergi Sorunları Dergisi**, (272), 2011, http://www.vergisorunlari.com.tr/, 14 Ağustos 2021.

Yaltı, Billur. "Kod Listeleri'nden 'KDV İadesi Risk Analizi'ne Geçiş: KDV İndirim Hakkının Sınırlandırılmasına İlişkin Değerlendirmeler". **Vergi Sorunları Dergisi**, (258), 2010, http://www.vergisorunlari.com.tr/, 20 Ekim 2020.

Yaltı, Billur. "Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahalede Kanunilik: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin Yeni Kararlarında "Çelişik Mevzuat" ve "Çelişik İçtihat". **Vergi Sorunları Dergisi**, (276), 2011, http://www.vergisorunlari.com.tr/, 20 Ekim 2020.

Yaltı, Billur. "Vergi Hukukunda Sorumluluğun Sınırı: Mülkiyet Hakkı: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Çerçevesinde AATUHK, 35 ve Mükerrer 35". Ertuğrul Akçaoğlu ve İnci Solak Akman (Ed.), **Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan Cilt: I**, Ankara: Ankara Üniversitesi Yayınları No: 243, 2009, 507-536.

Yaltı, Billur. "Vergisel Alanda Kanun Kavramının Yorumu: Anayasa Mahkemesinin Yakın Tarihli Kararlarına İlişkin Bir Değerlendirme". **Vergi Sorunları Dergisi**, (341), 2017, 9-25.

Yaltı, Billur. "Vergisel İzahatlar: Sirküler ve Özelge Düzeninde Değişen-Değişmeyen Hükümlere Genel Bakış". Mustafa Koçak ve Suat Teker (Ed.), **Prof. Dr. Sadık Kırbaş'a Armağan Kitap**, İstanbul: Okan Üniversitesi Yayınevi, 2011, 313-336.

Yaltı, Billur. "VUK, 3B'nin Sınırlarına İlişkin Bir Uygulama: Vergi Hukukunda Sermaye Tamamlama Akçesi". **Vergi Sorunları Dergisi**, (262), 2010, http://www.vergisorunlari.com.tr/, 7 Şubat 2021.

Yaltı, Billur. **Vergi Yükümlüsünün Hakları**. İstanbul: Beta Yayınları, 2006.

Yancı Özalp, Nihan. "Türkiye'de Yasa Yapımı: Nicelik Sorunu mu, Nitelik Sorunu mu?". **AÜSBFD**, 61(1), 2006, 267-295.

Yaralı, Levent. "Danıştay Kararları Işığında Vergi Kesenlerin Dava Ehliyeti". **İÜHFM**, 71(2), 2013, 543-551.

Yasin, Melikşah. "Örf ve Adet Kuralları ile İdari Teamüllerin İdare Hukukundaki Yeri". **İHİD**, 15(2), 2012, 29-44.

Yavuz, Bülent ve Köküsarı, İsmail. "1982 Anayasası'nda Dil Şekil ve Anlam Bütünlüğü Sorunu". Merih Öden vd. (Yay. Haz.), **Prof. Dr. Erdal Onar'a Armağan Cilt: I**, Ankara: Ankara Üniversitesi Yayınları No: 391, 2015, 509-537.

Yayla, Yıldızhan. "İdarenin Takdir Yetkisi". **İÜHFM**, 30(1-2), 1964, 201-211.

Yeniay, Lokman ve Yeniay, Gülden. "Türk Hukukunda Yürütme Organının Düzenleme Yetkisi ve Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi". **Anayasa Yargısı**, 36(1), 2019, 105-138.

Yenisey, Feridun ve Nuhoğlu, Ayşe. **Ceza Muhakemesi Hukuku**. Güncellenmiş 6. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2018.

Yıldırım, Turan. **İdari Yargı**. 2. Baskı. İstanbul: Beta Yayınları, 2010.

Yıldız, Hayrettin. "Hukuk Devleti'nin Gelişim Sürecinde Mülk Devleti ve Polis Devletinin Yeri". **DEÜHFD**, 15(2), 2013, 211-230.

Yılmaz Özel, Nurcan. "AİHM İçtihatlarında İdari Yargılama Hukukuna İlişkin Gerekçeli Karar Hakkı". Nurcan Yılmaz Özel ve Ezgi Şirin (Ed.), **İdari Yargıda Gerekçeli Karar Hakkı**, İstanbul: İstanbul Barosu E-Yayınları, 2019, 41-49.

Yılmaz, Elif. **Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Gereği Olarak Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi**. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2014.

Yılmaz, Mustafa. "Vergi Tekniği Raporlarının Tebliğ Edilmemesi Sorunsalı". **Vergi Sorunları Dergisi**, (382), 2020, 136-142.

Yılmaz, Rabia. **Türk Hukuku Bakımından Vergi İdaresinin İşlem ve Uygulamalarına Olan Güvenin Korunması İlkesi**. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2019.

Yılmazoğlu, Yunus Emre. "İçtihat Farklılıklarının Temel Hak ve Özgürlükler Yönünden Değerlendirilmesi". **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, (13), 2019, 551-622.

Yılmazoğlu, Yunus Emre. "Vergi Yargısı Uygulamasında Kabahatler Kanunu'na Alternatif Bir Bakış ve Vergi Ziyaı Doğuran Fiillere İştirake İlişkin Anayasa Mahkemesi Kararına Dair Bir İrdeleme". **TBBD**, (124), 2016, 323-356.

Yılmazoğlu, Yunus Emre. **Vergilendirme Alanında Bakanlar Kuruluna Verilen Yetkiler ve Sınırları: Yargı Kararları Işığında Bir İnceleme**. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2011.

Yongalık, Aynur. ""İstisnalar Dar Yorumlanır" Kuralı ve Değerlendirilmesi". **AÜHFD**, 60(1), 2015, 1-15.

Yüce, Mehmet ve Çelik, Muhammed. **Karşılaştırmalı Vergi Tebligat Hukuku**. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2017.

Yüce, Mehmet. **Vergi Davalarında Bireysel Başvuru (Anayasa, AİHM) Rehberi**. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2019.

Yürekli, Sebahattin. "Bakanlar Kurulu'nun Vergilendirme Yetkisi". **GÜHFD**, 1(1), 1997, 281-292.

Yüzbaşıoğlu, Necmi. **Türk Anayasa Yargısında Anayasallık Bloku**. İstanbul: İÜHF Yayınları No: 703, 1993.

İnternet Kaynakları

http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm/

http://www.vergidunyasi.com.tr/

http://www.vergisorunlari.com.tr/

https://hudoc.echr.coe.int/

https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/

https://www.alomaliye.com/

https://www.bumindogrusoz.com/

https://www.dunya.com/

https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/yayinlar/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi

https://www.yaklasim.com/

Yargı Kararları

Altuğ Taner Akçam/Türkiye Kararı, AİHM, Başvuru No: 27520/07, T: 25.10.2011, https://hudoc.echr.coe.int/, 25 Eylül 2020.

Andelkovic/Sırbistan Kararı, AİHM, Başvuru No, 1401/08, T: 9.11.2013, https://hudoc.echr.coe.int/.

Arras ve diğerleri/İtalya, AİHM, Başvuru No: 17971/07, T: 14.2.2012, https://hudoc.echr.coe.int/, 20 Haziran 2020.

Cantoni/Fransa Kararı, AİHM, Başvuru No: 17862/91, T: 11.11.1996, https://hudoc.echr.coe.int/, 14 Mayıs 2021.

Cumhuriyet Halk Partisi/Türkiye Kararı, AİHM, Başvuru No: 19920/13, T: 26.4.2016, https://hudoc.echr.coe.int/, 14 Mayıs 2021.

Çelebi ve diğerleri/Türkiye Kararı, AİHM, Başvuru No: 582/05, T: 9.2.2016, https://hudoc.echr.coe.int/, 20 Ocak 2020.

Draon/Fransa, AİHM, Başvuru No: 1513/03, T: 6.1.2005, https://hudoc.echr.coe.int/, 20 Haziran 2020.

Fernandes de Oliveira/Portekiz Kararı, AİHM, Başvuru No: 78103/14, T: 31.1.2019, https://hudoc.echr.coe.int/, 19Aralık 2019.

Garcia Ruiz/İspanya Kararı, AİHM, Başvuru No: 30544/96, T: 21.1.1996, https://hudoc.echr.coe.int/, 20 Ağustos 2021.

Groppera Radio AG ve diğerleri/İsviçre Kararı, AİHM, Başvuru No: 10890/84, T: 28.5.1990, https://hudoc.echr.coe.int/, 14 Mayıs 2021.

Hentrich/Fransa Kararı, AİHM, Başvuru No: 13616/88, T: 22.9.1994, https://hudoc.echr.coe.int/, 25 Eylül 2020.

Karademirci ve diğerleri/Türkiye Kararı, AİHM, Başvuru No: 37096/97, T: 25.1.2005, https://hudoc.echr.coe.int/ 14 Mayıs 2021.

Khamidov/Rusya Kararı, AİHM, Başvuru No: 72118/01, T: 15.11.2007, https://hudoc.echr.coe.int/, 20 Ocak 2020.

Khan/Birleşik Krallık Kararı, AİHM, Başvuru No: 35394/97, T: 12.5.2000, https://hudoc.echr.coe.int/, 30 Haziran 2021.

Kuznetsova/Rusya, AİHM, Başvuru No: 67579/01, T: 7.6.2007, https://hudoc.echr.coe.int/, 20 Haziran 2020.

M. A. ve diğerleri/Finlandiya Kararı, AİHM, Başvuru No: 27793/95, T: 10.6.2003, https://hudoc.echr.coe.int/, 4 Temmuz 2020.

Maggio ve diğerleri/İtalya, AİHM, Başvuru No: 46286/09, T: 31.5.2011, https://hudoc.echr.coe.int/, 20 Haziran 2020.

Maurice/Fransa, AİHM, Başvuru No: 11810/03, T: 6.1.2005, https://hudoc.echr.coe.int/, 20 Haziran 2020.

Nejdet Şahin ve Perihan Şahin/Türkiye Kararı, AİHM, Başvuru No: 13279/05, T: 20.1.2011, https://hudoc.echr.coe.int/, 20 Ocak 2020.

Nolan ve K./Rusya Kararı, AİHM, Başvuru No: 2512/04, T: 12.2.2009, https://hudoc.echr.coe.int/, 19 Aralık 2019.

Orlen Lietuva Ltd./Litvanya, AİHM, Başvuru Numarası: T: 45849/13, 29.1.2019, https://hudoc.echr.coe.int/, 20 Ocak 2020.

Pressos Compania Naviera S.A. ve diğerleri/Belçika Kararı, AİHM, Başvuru No: 17849/91, T: 20.11.1995, https://hudoc.echr.coe.int/, 20 Haziran 2020.

Rekvény/Macaristan Kararı, AİHM, Başvuru No: 25390/94, T: 20.5.1999, https://hudoc.echr.coe.int/, 14 Mayıs 2021.

Serkov/Ukrayna Kararı, AİHM, Başvuru No: 39766/05, T: 7.10.2011, https://hudoc.echr.coe.int/, 20 Ekim 2020.

Shchokin/Ukrayna Kararı, AİHM, Başvuru No: 23759/03 ve 37943/06, T: 14.1.2011, https://hudoc.echr.coe.int/, 20 Ekim 2020.

Smokovitis/Yunanistan Kararı, AİHM, Başvuru No: 38155/02, T: 2.11.2010, https://hudoc.echr.coe.int/, 20 Haziran 2020.

Špaček, s.r.o./Çek Cumhuriyeti /Çek Cumhuriyeti Kararı, AİHM, Başvuru No: 26449/95, T: 9.11.1999, https://hudoc.echr.coe.int/, 30 Haziran 2021.

Sunday Times/Birleşik Krallık Kararı, AİHM, Başvuru No: 6538/74, T: 26.4.1979, https://hudoc.echr.coe.int/, 14 Mayıs 2021.

Ştefănică/Romanya Kararı, AİHM, Başvuru No: 38155/02, T: 2.11.2010, https://hudoc.echr.coe.int/, 20 Ocak 2020.

The National & Provincial Building Society, The Leeds Permanent Building Society and The Yorkshire Building Society/Birleşik Krallık Kararı, AİHM, Başvuru No: 21319/93, 21449/93 ve 21675/93, T: 23.10.1997, https://hudoc.echr.coe.int/, 4 Temmuz 2020.

Tv Vest As & Rogaland Pensjonistparti/Norveç Kararı, AİHM, Başvuru No: 21132/05, T: 11.12.2008, https://hudoc.echr.coe.int/, 19 Aralık 2019.

Voggenberger Transport GmbH/Avusturya Kararı, AİHK, Başvuru No: 21294/93, T: 12.10.1994, https://hudoc.echr.coe.int/, 4 Temmuz 2020.

Z. A. ve diğerleri/Rusya Kararı, AİHM, Başvuru No: 61411/15, 61420/15, 61420/15 ve 3028/16, T: 21.11.2019, https://hudoc.echr.coe.int/, 19 Aralık 2019.

Anayasa Mahkemesi, E: 1962/198, K: 1962/111, T: 10.12.1962, R.G. tarih ve sayısı: 24.1.1963-11316.

Anayasa Mahkemesi, E: 1962/232, K: 1963/9, T: 16.1.1963, R.G. tarih ve sayısı: 11.5.1963-11400.

Anayasa Mahkemesi, E: 1965/25, K: 1965/57, T: 26.10.1965, R.G. tarih ve sayısı: 8.12.1965-12171.

Anayasa Mahkemesi, E: 1965/75, K: 1966/50, T: 29.3.1966, R.G. tarih ve sayısı: 12.5.1966-12297.

Anayasa Mahkemesi, E: 1967/41, K: 1969/57, T: 23-25.10.1969, R.G. tarih ve sayısı: 12.3.1971-13776.

Anayasa Mahkemesi, E: 1969/65, K: 1970/16, T: 24.3.1970, R.G. tarih ve sayısı: 21.7.1970-13555.

Anayasa Mahkemesi, E: 1970/55, K: 1971/57, T: 15.6.1971, R.G. tarih ve sayısı: 24.2.1972-14109.

Anayasa Mahkemesi, E: 1973/32, K: 1974/11, T: 26.3.1974, R.G. tarih ve sayısı: 21.6.1974-14922.

Anayasa Mahkemesi, E: 1976/54, K: 1977/8, T: 3.2.1977, R.G. tarih ve sayısı: 8.5.1977-15931.

Anayasa Mahkemesi, E: 1980/27, K: 1981/9, T: 27.1.1981, R.G. tarih ve sayısı: 2.4.1981-17298.

Anayasa Mahkemesi, E: 1984/6, K: 1985/1, T: 11.1.1985, R.G. tarih ve sayısı: 17.6.1985-18787.

Anayasa Mahkemesi, E: 1986/5, K: 1987/7, T: 19.3.1987, R.G. tarih ve sayısı: 12.11.1987-19632.

Anayasa Mahkemesi, E: 1986/20, K: 1987/9, T: 31.3.1987, R.G. tarih ve sayısı: 28.5.1987-19473.

Anayasa Mahkemesi, E: 1988/7, K: 1988/27, T: 27.9.1988, R.G. tarih ve sayısı: 26.12.1988-20031.

Anayasa Mahkemesi, E: 1989/6, K: 1989/42, T: 7.11.1989, R.G. tarih ve sayısı: 6.4.1990-20484.

Anayasa Mahkemesi, E: 1989/11, K: 1989/48, T: 12.12.1989, R.G. tarih ve sayısı: 22.1.1990-20410.

Anayasa Mahkemesi, E: 1989/14, K: 1989/49, T: 19.12.1989, R.G. tarih ve sayısı: 2.3.1990-20449.

Anayasa Mahkemesi, E: 1990/29, K: 1991/37, T: 15.10.1991, R.G. tarih ve sayısı: 5.2.1992-21133.

Anayasa Mahkemesi, E: 1994/80, K: 1995/27, T: 6.7.1995, R.G. tarih ve sayısı: 2.2.1996-22542.

Anayasa Mahkemesi, E: 1995/4, K: 1995/28, T: 6.7.1995, R.G. tarih ve sayısı: 2.2.1996-22542.

Anayasa Mahkemesi, E: 1995/6, K: 1995/29, T: 6.7.1995, R.G. tarih ve sayısı: 10.2.1996-22550.

Anayasa Mahkemesi, E: 1994/85, K: 1995/32, T: 13.7.1995, R.G. tarih ve sayısı: 28.9.1996-22771.

Anayasa Mahkemesi, E: 1995/7, K: 1995/35, T: 18.7.1995, R.G. tarih ve sayısı: 9.1.1995-22872.

Anayasa Mahkemesi, E: 1996/1, K: 1996/18, T: 11.6.1996, R.G. tarih ve sayısı: 18.10.1997-23144.

Anayasa Mahkemesi, E: 1996/49, K: 1996/46, T: 11.12.1996, R.G. tarih ve sayısı: 2.12.2000-24248.

Anayasa Mahkemesi, E: 1996/75, K: 1997/50, T: 14.5.1997, R.G. tarih ve sayısı: 21.2.2000-23971.

Anayasa Mahkemesi, E: 1997/54, K: 1997/67, T: 26.11.1997, R.G. tarih ve sayısı: 9.3.2000-23988.

Anayasa Mahkemesi, E: 2000/21, K: 2000/16, T: 6.7.2000, R.G. tarih ve sayısı: 29.11.2000-24245.

Anayasa Mahkemesi, E: 1999/51, K: 2001/63, T: 28.3.2001, R.G. tarih ve sayısı: 29.3.2002-24710.

Anayasa Mahkemesi, E: 2001/34, K: 2003/2, T: 14.1.2003, R.G. tarih ve sayısı: 19.11.2003-25294.

Anayasa Mahkemesi, E: 2001/36, K: 2003/3, T: 16.1.2003, R.G. tarih ve sayısı: 21.11.2003-25296.

Anayasa Mahkemesi, E: 2001/392, K: 2003/60, T: 4.6.2003, R.G. tarih ve sayısı: 18.12.2003-25320.

Anayasa Mahkemesi, E: 2001/346, K: 2003/63, T: 11.6.2003, R.G. tarih ve sayısı: 8.11.2003-25283.

Anayasa Mahkemesi, E: 2003/48, K: 2003/76, T: 23.7.2003, R.G. tarih ve sayısı: 11.9.2004-25580.

Anayasa Mahkemesi, E: 2003/36, K: 2003/91, T: 15.10.2003, R.G. tarih ve sayısı: 14.5.2005-25785.

Anayasa Mahkemesi, E: 2004/14, K: 2004/84, T: 23.6.2004, R.G. tarih ve sayısı: 22.10.2005-25974.

Anayasa Mahkemesi, E: 2003/33, K: 2004/101, T: 15.7.2004, R.G. tarih ve sayısı: 2.3.2005-25743.

Anayasa Mahkemesi, E: 2004/84, K: 2004/124, T: 8.12.2004, R.G. tarih ve sayısı: 2.12.2005-26011.

Anayasa Mahkemesi, E: 2001/3, K: 2005/4, T: 6.1.2005, R.G. tarih ve sayısı: 20.10.2005-25972.

Anayasa Mahkemesi, E: 2005/10, K: 2005/111, T: 29.12.2005, R.G. tarih ve sayısı: 26.7.2006-26240.

Anayasa Mahkemesi, E: 2001/379, K: 2005/3, T: 6.1.2006, R.G. tarih ve sayısı: 17.5.2006-26171.

Anayasa Mahkemesi, E: 2005/42, K: 2006/27, T: 23.2.2006, R.G. tarih ve sayısı: 23.3.2007-26471.

Anayasa Mahkemesi, E: 2006/64, K: 2006/54, T: 4.5.2006, R.G. tarih ve sayısı: 5.10.2006-26310.

Anayasa Mahkemesi, E: 2005/51, K: 2007/12, T: 31.7.2007, R.G. tarih ve sayısı: 27.4.2011-26505.

Anayasa Mahkemesi, E: 2003/73, K: 2003/86, T: 7.10.2007, R.G. tarih ve sayısı: 20.12.2005-26029.

Anayasa Mahkemesi, E: 2006/61, K: 2007/91, T: 30.11.2007, R.G. tarih ve sayısı: 23.2.2008-26796.

Anayasa Mahkemesi, E: 2005/73, K: 2008/59, T: 21.2.2008, R.G. tarih ve sayısı: 7.11.2008-27047.

Anayasa Mahkemesi, E: 2006/124, K: 2009/146, T: 15.10.2009, R.G. tarih ve sayısı: 8.1.2010-27456.

Anayasa Mahkemesi, E: 2006/95, K: 2009/144, T: 15.10.2009, R.G. tarih ve sayısı: 8.1.2010-27456.

Anayasa Mahkemesi, E: 2007/44, K: 2009/148, T: 15.10.2009, R.G. tarih ve sayısı: 28.4.2010-27565.

Anayasa Mahkemesi, E: 2010/29, K: 2010/90, T: 16.7.2010, R.G. tarih ve sayısı: 4.12.2010-27775.

Anayasa Mahkemesi, E: 2009/58, K: 2011/52, T: 17.3.2011, R.G. tarih ve sayısı: 23.7.2011-28003.

Anayasa Mahkemesi, E: 2009/39, K: 2011/68, T: 28.4.2011, R.G. tarih ve sayısı: 15.10.2011-28085.

Anayasa Mahkemesi, E: 2009/30, K: 2011/76, T: 12.5.2011, R.G. tarih ve sayısı: 12.7.2011-27992.

Anayasa Mahkemesi, E: 2008/7, K: 2011/80, T: 18.5.2011, R.G. tarih ve sayısı: 19.9.2013-28770.

Anayasa Mahkemesi, E: 2008/115, K: 2001/86, T: 2.6.2011, R. G. tarih ve sayısı: 17.3.2012-28236.

Anayasa Mahkemesi, E: 2009/45, K: 2011/88, T: 2.6.2011, R.G. tarih ve sayısı: 28.3.2013-28601.

Anayasa Mahkemesi, E: 2010/11, K: 2011/153, K: 17.11.2011, R.G. tarih ve sayısı: 14.2.2012-28204.

Anayasa Mahkemesi, E: 2010/7, K: 2011/172, T: 22.12.2011, R.G. tarih ve sayısı: 14.2.2012-28204.

Anayasa Mahkemesi, E: 2010/62, K: 2011/175, T: 29.12.2011, R.G. tarih ve sayısı: 19.5.2012-28297.

Anayasa Mahkemesi, E: 2010/73, K: 2011/176, T: 29.12.2011, R.G. tarih ve sayısı: 17.3.2012-28236.

Anayasa Mahkemesi, E: 2010/85, K: 2012/13, T: 26.1.2012, R.G. tarih ve sayısı: 6.10.2012-28433.

Anayasa Mahkemesi, E: 2011/74, K: 2012/15, T: 26.1.2012, R.G. tarih ve sayısı: 21.7.2012-28360.

Anayasa Mahkemesi, E: 2010/93, K: 2012/22, T: 9.2.2012, R.G. tarih ve sayısı: 26.7.2013-28719.

Anayasa Mahkemesi, E: 2011/53, K: 2012/27, T: 22.2.2012, R.G. tarih ve sayısı: 6.7.2012-28345.

Anayasa Mahkemesi, E: 2011/147, K: 2012/152, T: 11.10.2012, R.G. tarih ve sayısı: 31.12.2013-28868.

Anayasa Mahkemesi, E: 2011/140, K: 2012/185, T: 22.11.2012, R.G. tarih ve sayısı: 31.12.2013-28868.

Anayasa Mahkemesi, E: 2011/100, K: 2012/191, K: 29.11.2012, R.G. tarih ve sayısı: 22.2.2013-28567.

Anayasa Mahkemesi, E: 2011/45, K: 2013/24, T: 31.1.2013, R.G. tarih ve sayısı: 13.1.2015-29235.

Anayasa Mahkemesi, E: 2012/116, K: 2013/32, T: 28.2.2013, R.G. tarih ve sayısı: 13.8.2013-28734.

Anayasa Mahkemesi, E: 2011/65, K: 2013/49, T: 28.3.2013, R.G. tarih ve sayısı: 25.1.2014-28893.

Anayasa Mahkemesi, E: 2011/142, K: 2013/52, T: 3.4.2013, R.G. tarih ve sayısı: 29.5.2014-29014.

Anayasa Mahkemesi, E: 2013/22, K: 2013/73, T: 6.6.2013, R.G. tarih ve sayısı: 22.11.2013-28829.

Anayasa Mahkemesi, E: 2013/86, K: 2013/117, K: 10.10.2013, R.G. tarih ve sayısı: 7.1.2014-28875.

Anayasa Mahkemesi, E: 2013/72, K: 2013/126, T: 31.10.2013, R.G. tarih ve sayısı: 24.1.2014-28892.

Anayasa Mahkemesi, E: 2013/24, K: 2013/133, T: 14.11.2013, R.G. tarih ve sayısı: 22.7.2014-29068.

Anayasa Mahkemesi, E: 2013/66, K: 2014/19, T: 29.1.2014, R.G. tarih ve sayısı: 10.1.2015-29232.

Anayasa Mahkemesi, E: 2013/96, K: 2014/118, T: 3.7.2014, R.G. tarih ve sayısı: 21.5.2015-29362.

Anayasa Mahkemesi, E: 2014/24, K: 2014/122, T: 3.7.2014, R.G. tarih ve sayısı: 12.12.2014-29203.

Anayasa Mahkemesi, E: 2013/95, K: 2014/176, T: 13.11.2014, R.G. tarih ve sayısı: 13.3.2015-29294.

Anayasa Mahkemesi, E: 2013/114, K: 2014/184, T: 4.12.2014, R.G. tarih ve sayısı: 16.7.2015-29418.

Anayasa Mahkemesi, E: 2014/120, K: 2015/23, T: 5.3.2015, R.G. tarih ve sayısı: 21.5.2015-29362.

Anayasa Mahkemesi, 19.3.2015, E: 2014/144, K: 2015/29, R.G. tarih ve sayısı: 3.4.2015-29315.

Anayasa Mahkemesi, E: 2014/144, K: 2015/29, T: 19.3.2015, R.G. tarih ve sayısı: 3.4.2015-29315.

Anayasa Mahkemesi, E: 2015/22, K: 2015/37, T: 1.4.2015, R.G. tarih ve sayısı: 15.4.2015-29327.

Anayasa Mahkemesi, E:2013/50, K: 2015/38, T: 1.4.2015, R.G. tarih ve sayısı: 15.4.2015-29327.

Anayasa Mahkemesi, E: 2014/177, K: 2015/49, T: 14.5.2015, R.G. tarih ve sayısı: 11.6.2015-29383.

Anayasa Mahkemesi, E: 2014/194, K: 2015/55, T: 17.6.2015, R.G. tarih ve sayısı: 26.6.2015-29398.

Anayasa Mahkemesi, E: 2014/88, K: 2015/68, T: 13.7.2015, R.G. tarih ve sayısı: 24.7.2015-29424.

Anayasa Mahkemesi, E: 2014/183, K: 2015/122, T: 30.12.2015, R.G. tarih ve sayısı: 13.1.2016-29592.

Anayasa Mahkemesi, E: 2016/13, K: 2016/127, T: 22.6.2016, R.G. tarih ve sayısı: 21.9.2016-29384.

Anayasa Mahkemesi, E: 2016/140, K: 2017/92, T: 12.4.2017, R.G. tarih ve sayısı: 25.5.2017-30076.

Anayasa Mahkemesi, E: 2015/41, K: 2017/98, T: 4.5.2017, R.G. tarih ve sayısı: 3.8.2017-30143.

Anayasa Mahkemesi, E: 2017/27, K: 2017/117, T: 12.7.2017, R.G. tarih ve sayısı: 22.9.2017-30188.

Anayasa Mahkemesi, E: 2016/43, K: 2017/146, T: 1.11.2017, R.G. tarih ve sayısı: 20.12.2017-30276.

Anayasa Mahkemesi, E: 2016/195, K: 2017/158, T: 16.11.2017, R.G. tarih ve sayısı: 8.2.2018-30326.

Anayasa Mahkemesi, E: 2016/32, K: 2017/168, T: 13.12.2017, R.G. tarih ve sayısı: 16.1.2018-30303.

Anayasa Mahkemesi, E: 2016/150, K: 2017/179, T: 28.12.2017, R.G. tarih ve sayısı: 15.2.2018-30333.

Anayasa Mahkemesi, E: 2017/160, K: 2017/178, T: 28.12.2017, R.G. tarih ve sayısı: 31.1.2018-30318.

Anayasa Mahkemesi, E: 2017/143, K: 2018/40, T: 2.5.2018, R.G. tarih ve sayısı: 5.6.2018-30442.

Anayasa Mahkemesi, E: 2017/159, K: 2018/41, T: 2.5.2018, R.G. tarih ve sayısı: 31/5/2018-30437.

Anayasa Mahkemesi, E: 2017/20, K: 2018/75, T: 5.7.2018, R.G. tarih ve sayısı: 31.12.2013-28868.

Anayasa Mahkemesi, E:2018/1, K: 2018/83, T: 11.7.2018, R.G. tarih ve sayısı: 20.2.2019-30692.

Anayasa Mahkemesi, E:2018/68, K: 2018/87, T: 11.7.2018, R.G. tarih ve sayısı: 16.10.2018-30567.

Anayasa Mahkemesi, E: 2017/100, K: 2018/162, T: 17.10.2018, R. G. tarih ve sayısı: 3/1/2019–30644.

Anayasa Mahkemesi, E:2016/181, K: 2018/111, T: 20.12.2018, R.G. tarih ve sayısı: 5.4.2019-30736.

Anayasa Mahkemesi, E:2018/33, K: 2018/113, T: 20.12.2018, R.G. tarih ve sayısı: 20.2.2019-30692.

Anayasa Mahkemesi, E: 2018/103, K: 2019/4, T: 13.2.2019, R.G. tarih ve sayısı: 14.3.2019-30704.

Anayasa Mahkemesi, E:2017/18, K: 2019/66, T: 25.7.2019, R.G. tarih ve sayısı: 1.11.2019-30935.

Anayasa Mahkemesi, E: 2018/144, K: 2019/72, T: 19.9.2019, R.G. tarih ve sayısı: 26.11.2019-30960.

Anayasa Mahkemesi, E: 2019/53, K: 2019/75, T: 19.9.2019, R.G. tarih ve sayısı: 12.11.2019-30946.

Anayasa Mahkemesi, E: 2019/31, K: 2020/5, T: 23.1.2020, R.G. tarih ve sayısı: 13.5.2020-31126.

Anayasa Mahkemesi, E: 2018/119, K: 2020/25, T: 11.6.2020, R.G. tarih ve sayısı: 9.11.2020-31299.

Anayasa Mahkemesi, E:2019/40, K: 2020/40, T: 17.7.2020, R.G. tarih ve sayısı: 9.10.2020-31269.

Anayasa Mahkemesi, E: 2020/60, K: 2020/54, T: 1.10.2020, R.G. tarih ve sayısı: 10.12.2020-31330.

Anayasa Mahkemesi, E: 2018/124, K: 2020/56, T: 15.10.2020, R.G. tarih ve sayısı: 27.11.2020-31317.

Anayasa Mahkemesi, E: 2020/14, K: 2020/58, T: 15.10.2020, R.G. tarih ve sayısı: 3.12.2020-31323.

Anayasa Mahkemesi, E: 2020/61, K: 2020/74, T: 10.12.2020, R.G. tarih ve sayısı: 17.3.2021-31426.

Anayasa Mahkemesi, E: 2020/15, K: 2020/78, T: 24.12.2020, R.G. tarih ve sayısı: 28.4.2021-31468.

Anayasa Mahkemesi, E:2017/21, K: 2020/77, T: 24.12.2020, R.G. tarih ve sayısı: 8.4.2021-31448.

Anayasa Mahkemesi, E: 2018/112, K: 2021/24, T: 31.3.2021, R.G. tarih ve sayısı: 2.7.2021-31529.

Anayasa Mahkemesi, E: 2020/9, K: 2021/37, T: 3.6.2021, R.G. tarih ve sayısı: 5.10.2021-31619.

Anayasa Mahkemesi, E: 2021/37, K: 2021/63, T: 22.9.2021, R.G. tarih ve sayısı: 1.12.2021-31676.

Anayasa Mahkemesi, E: 2020/15, K: 2020/78, T: 24.12.2021, R.G. tarih ve sayısı: 28.4.2021-31468.

Açan Demir Ticaret ve Sanayi Ltd. Şti. Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2015/5766, T: 6.3.2019, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 20 Ağustos 2021.

Ahmet Sağlam Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2013/3351, T: 18.9.2013, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020.

Ahmet Saygılı ve Şefika Saygılı Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2013/135, T: 21.1.2015, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020.

Ali Hıdır Akyol ve diğerleri Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2015/17510, T: 18.10.2017, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020.

Aslıhan Baştuğ Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2016/22172, T: 18.7.2019, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020.

Aşır Tunç Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2015/17453, T: 22.1.2019, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020.

Atanur Ekin ve diğerleri Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2018/1406, T: 30.6.2021, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020.

Ayfer Atalmış Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2016/12198, T: 9.6.2020, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 29 Temmuz 2021.

Bilnam İşletmecilik ve Ticaret A.Ş. Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2016/3675, T: 3.11.2020, para.66, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 23 Eylül 2021.

Burak Günay Başvurusu (2), Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2013/6218, T: 10.6.2015, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020.

Burak Şendir Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru Numarası: 2015/278, T: 9.5.2019, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 20 Ağustos 2021.

Cihanpa Cihaner İç ve Dış Tic. Paz. A.Ş. Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2016/15208, T: 23.10.2019, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020.

Dilek Kaya Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2018/14313, T: 17.7.2019, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020.

E-Ba İnşaat Taahhüt Ticaret Ltd. Şti. Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2015/13921, T: 27.6.2018, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020.

Em Export Dış Ticaret A.Ş. Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2013/4051, T: 21.4.2016, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 20 Ağustos 2021.

Engin Selek Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2015/19816, T: 8.11.2017, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020.

Ford Motor Company Başvurusu (2), Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2015/12767, 9.5.2019, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020.

Ford Motor Company Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2014/13518, T: 26.10.2017, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020.

Gökhan Koçar ve Mesut Kasırğa Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2016/777, T: 12.11.2019, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020.

Hakan Altıncan Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2016/13021, T: 17.5.2018, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020.

Halime Sare Aysal Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2013/1789, T: 11.11.2015, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020.

Halk Radyo ve Televizyon Yayıncılık A.Ş. Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2014/19270, T: 11.7.2019, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020.

Hasan Köle ve İsmail Kara Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2016/8958, T: 26.9.2019, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020.

Hasibe Uysal Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2015/3975, T: 5.7.2017, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 20 Ekim 2020.

Ioanis Maditinos Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2015/9880, T: 8.5.2019, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020.

İbrahim Şen Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2015/19415, T: 8.5.2019, para.33, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 27 Temmuz 2021.

İbrahim Tuncer Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2016/15305, T: 23.10.2019, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020.

İskenderun Demir ve Çelik A.Ş. Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2015/941, T: 25.10.2018, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Eylül 2021.

İslam Şahin Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2014/7280, T: 21.1.2013, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020.

Kemal Turan Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2018/18194, T: 25.2.2021, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 20 Ağustos 2021.

Kenan Özteriş Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2012/989, T: 19.12.2013, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020.

Mehmet Akdoğan ve Diğerleri Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2013/817, T: 19.12.2013, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 23 Eylül 2021.

Mehmet Arif Madenci Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2014/13916, T: 12.1.2017, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020.

Mehmet Duran Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2016/9472, T: 23.10.2019, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020.

Mehmet Harman Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2017/34154, T: 3.7.2019, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020.

Mohammed Aynosah Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2013/8896, T: 23.2.2016, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 26 Temmuz 2021.

Murat Çevik Başvurusu (2), Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2013/3244, T: 7.7.2015, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 20 Ekim 2020.

Murat Çevik Başvurusu (4), Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2013/3241, T: 16.12.2015, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 20 Ekim 2020.

Murat Çevik Başvurusu (5), Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2013/3246, T: 16.12.2015, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 20 Ekim 2020.

Murat Çevik Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2013/3245, T: 11.12.2014, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 20 Ekim 2020.

Münür Ata Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2014/4958, T: 22.1.2015, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 20 Ağustos 2021.

Narsan Plastik San. Tic. Ltd. Şti. Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2013/6842, T: 20.4.2016, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 20 Ekim 2020.

Necati Gündüz ve Recep Gündüz Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2012/1027, T: 12.2.2013, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020.

Necmiye Çiftçi ve diğerleri Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2013/1301, T: 30.12.2014, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020.

Neriman Polat Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2012/1223, T: 5.11.2014, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020.

Osman Nuri Öner Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2013/578, T: 23.3.2016, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 20 Ağustos 2021.

Ömer Gökenci Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2015/14955, T: 26.9.2019, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020.

Sam Yağcılık Sanayi ve Ticaret A.Ş. Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2014/6675, T: 30.6.2016, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 20 Ağustos 2021.

Sencer Başat ve Diğerleri Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2013/7800, T: 18.6.2014, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 20 Ağustos 2021.

Şah Tarım İnşaat Turizm Seyahat Yatçılık San. ve Tic. Ltd. Şti. Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2013/7847, T: 9.3.2016, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 20 Ağustos 2021.

Şevki Atasoy ve Yakup Atasoy Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2016/866, T: 12.11.2019, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020.

Tuğba Arslan Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2014/256, T: 25.6.2014, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 23 Eylül 2021.

Tuna Tuç Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2016/80432, T: 12.11.2019, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020.

Türkan Bal Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2013/6932, T: 6.1.2015, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020.

Türkiye İş Bankası A.Ş. (10) Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2016/1008, T: 19.11.2019, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 20 Ekim 2020.

Türkiye İş Bankası A.Ş. (2) Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2014/6193, T: 15.10.2015, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 20 Ekim 2020.

Türkiye İş Bankası A.Ş. (3) Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2015/356, T: 22.9.2016, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 20 Ekim 2020.

Türkiye İş Bankası A.Ş. (7) Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2016/931, T: 6.2.2019, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 20 Ekim 2020.

Türkiye İş Bankası A.Ş. (8) Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2015/11278, T: https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 20 Ekim 2020.

Türkiye İş Bankası A.Ş. (9) Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2016/2400, T: 3.4.2019, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 25 Eylül 2020.

Türkiye İş Bankası A.Ş. Başvurusu (5), Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2015/6691, T: 8.3.2018, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 20 Ekim 2020.

Türkiye İş Bankası A.Ş. Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2014/6192, T: 12.11.2014, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020.

Türkiye Sınai Kalkınma Bankası A.Ş. Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2015/127121, T: 18.4.2019, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 30 Haziran 2021.

Uğur Çelik Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru Numarası: 2015/20244, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020.

Ülkü Tunca ve diğerleri, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2012/928, T: 11.12.2014, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Temmuz 2020.

Ümit Caner ve Erge İnşaat San. Tur. Tic. Ltd. Şti. Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2013/1422, T: 5.11.2014, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020.

Yakup Ziya Genç Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2018/18585, T: 16.6.2021, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 30 Haziran 2021.

Yasemin Bodur Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2017/29896, T: 25.12.2018, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Ocak 2020.

Yasemin Ekşi Başvurusu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2013/5486, T: 4.12.2013, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 20 Ağustos 2021.

Yasemin Mutlu, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2013/1426, T: 25.3.2014, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Temmuz 2020.

Zekiye Şanlı, Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2012/931, T: 26.6.2014, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 10 Temmuz 2020.

Danıştay İBK, E: 1968/8, K: 1973/14, T: 22.12.1973, R.G. tarih ve sayısı: 14.6.1974-14915.

Danıştay İBK, E: 1977/1, K: 1980/2, T: 22.12.1980, R.G. tarih ve sayısı: 25.12.1980-17201.

Danıştay İBGK, E: 1986/2, K: 1986/2, T: 23.10.1986, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm/, 2 Mayıs 2021.

Danıştay İBGK, E: 1988/5, K: 1989/3, T: 3.7.1989, R.G. tarih ve sayısı: 27.10.1989-20325.

Danıştay İBK, E: 2013/1, K: 2018/1, T: 11.12.2018, R.G. tarih ve sayısı: 20.06.2019 ve 30807.

Danıştay İBK, E: 2013/3, K: 2019/1, T: 8.2.2019, R.G. tarih ve sayısı: 25.6.2019-30842.

Danıştay İDDK, E: 2006/3196, K: 2008/1179, T: 11.4.2008, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 11 Nisan 2018.

Danıştay VDDGK, E: 1996/181, K: 1997/172, T: 21.3.1997, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 10 Mart 2021.

Danıştay VDDK, E: 2011/40, K: 2011/594, T: 12.10.2011, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 26 Temmuz 2021.

Danıştay VDDK, E: 2014/304, K: 2014/563, T: 18.6.2014, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 30 Temmuz 2021.

Danıştay VDDGK, E: 2018/267, K: 2018/209, T: 11.4.2018, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 30 Temmuz, 2020.

Danıştay VDDGK, E: 2018/1127, K: 2019/43, T: 30.1.2019, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 30 Temmuz 2020.

Danıştay VDDGK, E: 2018/1203, K: 2019/58, T: 30.1.2019, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 30 Temmuz 2020.

Danıştay VDDGK, E: 2019/374, K: 2019/345, T: 8.5.2019, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 30 Temmuz 2020.

Danıştay VDDGK, E: 2019/211, K: 2019/851, T: 23.10.2019, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 30 Temmuz 2020.

Danıştay VDDGK, E: 2020/9, K: 2020/2, T: 19.2.2020, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 28 Temmuz 2020.

Danıştay VDDK, E: 2020/11, K: 2021/1, T: 27.1.2021, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 26 Temmuz 2021.

Danıştay 3. Daire, E: 2011/1085, K: 2011/5260, T: 27.9.2011, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 30 Haziran 2021.

Danıştay 4. Daire, E: 2003/1996, K: 2004/713, T: 8.4.2003, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 13 Eylül 2021.

Danıştay 4. Daire, E: 2015/1734, K: 2019/4990, T: 27.6.2019, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 30 Temmuz 2020.

Danıştay 5. Daire, E: 2019/6328, K: 2021/486, T: 3.3.2021, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 26 Temmuz 2021.

Danıştay 7. Dairesi, E: 1997/2496, K: 1998/669, T: 25.2.1998, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 26 Nisan 2021.

Danıştay 7. Dairesi, E: 1997/2452, K: 1998/3120, T: 30.9.1998, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 30 Nisan 2021.

Danıştay 7. Daire, E: 2000/449, K: 2004/2790, T: 17.10.2000, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 13 Eylül 2021.

Danıştay 8. Daire, E: 2009/7855, T: 11.1.2010, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 9 Eylül 2021.

Danıştay 8. Daire, E: 2015/4796, K: 2017/437, T: 2.2.2017, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 26 Temmuz 2021.

Danıştay 8. Daire, E: 2016/5772, K: 2017/5545, T: 19.6.2017, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 9 Aralık 2019.

Danıştay 9. Daire, E: 2008/559, K: 2010/5801, T: 3.11.2010, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 26 Temmuz 2021.

Danıştay 9. Daire, E: 2010/4896, K: 2012/9474, T: 13.12.2012, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 30 Haziran 2021.

Danıştay 9. Daire, E: 2019/6710, K: 2021/1212, T: 23.2.2021, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 26 Temmuz 2021.

Danıştay 12. Daire, E: 2016/8833, K: 2017/269, T: 9.2.2017, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 9 Aralık 2019.

Danıştay 12. Daire, E: 2017/428, K: 2017/816, T: 16.3.2017, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 26 Temmuz 2021.

Danıştay 13. Daire, E: 2019/3131, K: 2020/215, T: 28.1.2020, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 26 Temmuz 2021.

Danıştay 14. Daire, E: 2011/292, K: 2012/10, T: 23.1.2012, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 27 Temmuz 2021.

Danıştay 14. Daire, E: 2015/2768, K: 2015/4957, T: 9.6.2015, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 26 Temmuz 2021.

Yargıtay HGK, E: 2011/11-753, K: 2012/46, T: 1.2.2012, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 8 Ağustos 2021.

ÖZGEÇMİŞ VE İLETİŞİM BİLGİLERİ

*****, **** ****** ******* ***** ******* ****** *******. İlk, orta ve lise öğrenimini Manisa'da tamamladıktan sonra, 2009 yılında Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesinde lisans eğitimine başlamış ve 2013 yılında mezun olmuştur. 2014 yılının Şubat ayında Karadeniz Teknik Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalına araştırma görevlisi olarak atanmıştır. 2014-2016 yılları arasında Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsünde kamu hukuku yüksek lisansını yapmıştır. Yüksek lisans tezi *"Kamu Alacaklarının İflas Yoluyla Takibi ve İflasın Ertelenmesinin Kamu Alacaklarının Tahsiline Etkisi"* başlığını taşımaktadır. 2016 yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi ve Ondokuz Mayıs Üniversitesi kamu hukuku ortak doktora programında doktora eğitimine başlamıştır. 2014 yılının Şubat ayından 2018 yılının Mayıs ayına kadar Karadeniz Teknik Üniversitesi Hukuk Fakültesinde araştırma görevlisi olarak çalışmış ve meslek hayatına 2018 yılından itibaren Trabzon Üniversitesi Hukuk Fakültesinde devam etmektedir.

İLETİŞİM BİLGİLERİ:

Adres: **********

E-Posta: **********