T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

VERGİLEMEDE HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİNİN YARGI KARARLARI ÇERÇEVESİNDE ANALİZİ

DOKTORA TEZİ

Şebnem EKERYILMAZ

Enstitü Anabilim Dalı: Maliye

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Temel GÜRDAL

NİSAN – 2019

T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

VERGİLEMEDE HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİNİN YARGI KARARLARI ÇERÇEVESİNDE ANALİZİ

DOKTORA TEZİ

Şebnem EKERYILMAZ

Enstitü Anabilim Dalı : Maliye

"Bu tez 18/.04/2019 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından Oybirliği / Oyçokluğu ile kabul edilmiştir."

JÜRİ ÜYESİ	KANAATİ	İMZA
Prof. Dr. Temel GÜRDAL	Başarılı	
Prof. Dr. Sakir GÖLMEŞ	Başarılı	
Doç. Dr. Furkan BESEL	Başarılı	
Doç. Dr. Yaşar AYYILDIZ	Başarılı	
Doç. Dr. Fuat ERİNÇİ	Başarılı	

SAKARYA ÜNİVERSİTESİ	T.C. SAKARYA ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ TEZ SAVUNULABİLİRLİK VE ORJİNALLİK BEYAN FORMU	Sayfa : 1/1

Öğrencinin

Adı Soyadı	:	**Şebnem EKERYILMAZ**
Öğrenci Numarası	:	**1460D06004**
Enstitü Anabilim Dalı	:	**Maliye**
Enstitü Bilim Dalı	:	**Maliye**
Programı	:	☐ YÜKSEK LİSANS ☑ DOKTORA
Tezin Başlığı	:	**Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesinin Yargı Kararları Çerçevesinde Analizi**
Benzerlik Oranı	:	**%12**

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE,

☑ Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Tez Çalışması Benzerlik Raporu Uygulama Esaslarını inceledim. Enstitünüz tarafından Uygulalma Esasları çerçevesinde alınan Benzerlik Raporuna göre yukarıda bilgileri verilen tez çalışmasının benzerlik oranının herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi beyan ederim.

09./07/2019
Öğrenci İmza

☐ Sakarya Üniversitesi ..... Enstitüsü Lisansüstü Tez Çalışması Benzerlik Raporu Uygulama Esaslarını inceledim. Enstitünüz tarafından Uygulama Esasları çerçevesinde alınan Benzerlik Raporuna göre yukarıda bilgileri verilen öğrenciye ait tez çalışması ile ilgili gerekli düzenleme tarafımca yapılmış olup, yeniden değerlendirilmek üzere .....@sakarya.edu.tr adresine yüklenmiştir.

Bilgilerinize arz ederim.

...../...../20.....
Öğrenci İmza

Uygundur

Danışman
Unvanı / Adı-Soyadı: Prof. Dr. Temel GÜRDAL

Tarih:

İmza:

09.05.2019

☐ KABUL EDİLMİŞTİR

☐ REDDEDİLMİŞTİR

EYK Tarih ve No:

Enstitü Birim Sorumlusu Onayı

ÖNSÖZ

Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesinin Yargı Kararları Çerçevesinde Analizine ilişkin çalışma yapmam konusunda, danışman hocamdan aldığım doktora derslerinin rolü büyüktür. Tezle ilgili çalışmalarımı yaparken ve yapmadan öncesinde, doktora sürecimin her anında yanımda olan, süreç boyunca hoşgörüsü, bilgisi ve yol göstericiliği ile desteğini benden eksik etmeyen saygıdeğer hocam Prof.Dr. Temel GÜRDAL'a çok teşekkür ederim.

Doktora eğitimim boyunca yanımda olan, hoşgörüsünü ve çok değerli desteklerini çalışmamdan eksik etmeyen saygıdeğer hocam Prof. Dr. Fatih SAVAŞAN ve Prof. Dr. Şakir GÖRMÜŞ'e çok teşekkür ederim. Çalışmama katkıları olan Doç. Dr. Yaşar AYYILDIZ ve Doç. Dr. Furkan BEŞEL hocalarıma da teşekkürü borç bilirim.

Yine çalışmam boyunca bilgi, tecrübe ve hoşgörüsüyle yanımda olan aynı zamanda birlikte çalıştığım saygıdeğer hocam Doç. Dr. Filiz EKİNCİ ve Prof. Dr. Aykut EKİNCİ hocama çok teşekkür ederim.

Dar vakitlerinde beni kırmayıp benimle mülakat çalışması yapan ve çalışmadan öte derinlemesine konuyu tartışan saygıdeğer Anayasa Mahkemesi Raportörleri ve Danıştay Tetkik Hakimlerine çalışmama verdikleri destekten dolayı teşekkürü borç bilirim.

Hayatımın her anında yanımda olan, sevgi, maddi ve manevi desteklerini benden eksik etmeyen annem Hatice'ye, babam Ertan'a, kardeşlerim Ahsen ve Serenay'a, ailemden farkı olmayan ve her zaman yanımda olan sevgili dostlarıma,

En içten teşekkürlerimi arz ederim.

Şebnem EKERYILMAZ

18/04/2019

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR ..... İV
ŞEKİL LİSTESİ v
TABLO LİSTESİ Vi
ÖZET vii
SUMMARY viii

GİRİŞ 1
BÖLÜM 1: HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ VE UNSURLARINA İLİŞKİN AÇIKLAMALAR 6
1.1. Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesine İlişkin Açıklamalar 6
1.2. Hukuki Güvenlik İlkesinin Anayasal Gelişim Süreci 12
1.2.1. 1876 Kanun-i Esasi Bağlamında Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesi 12
1.2.2. 1924 Anayasası Bağlamında Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesi 12
1.2.3. 1961 Anayasası Bağlamında Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesi 13
1.2.4. 1982 Anayasası Bağlamında Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesi 14
1.2.5. 16 Nisan 2017 Tarihinde Kabul Edilen 6771 Sayılı Anayasa Değişikliği Bağlamında Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesi 15
1.3. Hukuki Güvenlik İlkesinin Bağlantılı Olduğu İlkelerin İncelenmesi 15
1.3.1. Vergilemede Kanunilik İlkesi 18
1.3.2. Hukuk Devleti İlkesi 20
1.3.3. Kazanılmış Haklara Saygı İlkesi 23
1.3.4. Temel Hak ve Hürriyetlerin Güvence Altına Alınması İlkesi 25
1.4. Hukuki Güvenlik İlkesinin Unsurlarının İncelenmesi 26
1.4.1. Vergilemede Belirlilik İlkesi 28
1.4.2. Vergilemede Geriye Yürümezlik İlkesi 34
1.4.3. Vergilemede Kıyas Yasağı İlkesi 49
1.5. Hukuki Güvenlik İlkesinin İşlevleri 54
1.5.1. Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması 54
1.5.2. Mükellef Haklarına ve Mükellefin Vergi Planlaması Yapmasına Katkı Sağlanması 56
1.5.3. Vergi Uyumuna Katkı Sağlaması 57

BÖLÜM 2: VERGİLEMEDE HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİNE İLİŞKİN YARGI KARARLARININ İÇERİK ANALİZİ VE MÜLAKAT ÇALIŞMASI 60
2.1. Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesine İlişkin Yargı Kararlarının İçerik Analizi..60
2.1.1. Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesine İlişkin Yargı Kararlarının Karşılaştırmalı İçerik Analizi 61
2.1.2. Vergilemeye İlişkin Kararlarda Hukuki Güvenlik İlkesinin Payı....67
2.1.3. Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesi ve Unsurlarına İlişkin Kararların Referans Dökümü 69
2.1.3.1. Yargı Kararlarının Hukuki Güvenlik İlkesine İlişkin Referans Dökümü 69
2.1.3.2. Yargı Kararlarının Belirlilik İlkesine İlişkin Referans Dökümü 73
2.1.3.3. Yargı Kararlarının Geriye Yürümezlik İlkesine İlişkin Referans Dökümü 76
2.1.3.4. Yargı Kararlarının Kıyas Yasağına İlişkin Referans Dökümü....80
2.2. Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesine İlişkin Anayasa Mahkemesi Raportörleri ve Danıştay Tetkik Hakimlerinin Görüşleri Arasındaki Farklılıklar ve Benzerliklerin İncelenmesi 82
2.2.1. Araştırmanın Yöntemi 82
2.2.2. Araştırmanın Örneklemi 83
2.2.3. Bulguların Değerlendirilmesi....84
2.2.3.1. Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesine İlişkin Katılımcılar Arasında Görüş Birliği Olan Hususların İncelenmesi 86
2.2.3.2. Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesine İlişkin Katılımcılar Arasında Görüş Ayrılığı Bulunan Hususların İncelenmesi 94
2.3. Mülakat Çalışmasının İçerik Analizi 104

BÖLÜM 3: VERGİLMEDE HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİNE İLİŞKİN YARGI KARARLARININ EKONOMİK, SİYASİ VE HUKUKİ ANALİZİ 107
3.1. Ekonomik ve Siyasi İstikrarsızlıklar Bağlamında Yargı Kararlarının Değerlendirilmesi....107
3.1.1. Anayasa Mahkemesi Kararlarının Ekonomik ve Siyasi İstikrarsızlıklar Bağlamında Değerlendirilmesi....108
3.1.2. Danıştay Kararlarının Ekonomik ve Siyasi İstikrarsızlıklar Bağlamında Değerlendirilmesi 110

3.2. Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesine İlişkin Yargı Kararlarının Hukuki Analizi 122
3.2.1. Yargı Kararları Çerçevesinde Vergilemede Belirlilik İlkesinin Analizi 123
3.2.2. Yargı Kararlarında Vergilemede Geriye Yürümezlik İlkesinin Analizi 150
3.2.3. Yargı Kararları Çerçevesinde Vergilemede Kıyas Yasağı İlkesinin Analizi 180
3.3. Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesinin Unsurlarına İlişkin Yargı Kararlarında Yer Alan İstisnalar 195
3.3.1. Vergilemede Belirlilik İlkesine İlişkin İstisnalar 195
3.3.2. Vergilemede Geriye Yürümezlik İlkesine İlişkin İstisnalar 196
3.3.3. Vergilemede Kıyas Yasağı İlkesine İlişkin İstisnalar 199

SONUÇ 200
KAYNAKÇA 208
ÖZGEÇMİŞ 225

KISALTMALAR

AATUHK : Amme Alacaklarının Tahsil ve Usulü Hakkında Kanun

AİHM : Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi

B. : Baskı

BKK : Bakanlar Kurulu Kararı

C : Cilt

Çev : Çeviren

E. : Esas Sayısı

Ed : Editör

GVK : Gelir Vergisi Kanunu

İBKK : İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararları

K. : Karar Sayısı

KDV : Katma Değer Vergisi

KV : Kurumlar Vergisi

M. : Madde

ÖTV : Özel Tüketim Vergisi

S : Sayı

s. : Sayfa Numarası

vb. : ve benzeri

VDKK : Vergi Dava Daireleri Kurulu

VDDKK : Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararları

VUK : Vergi Usul Kanunu

TCK : Türk Ceza Kanunu

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1 : Hukuki Güvenlik İlkesinin Unsurları ve Bağlantılı Olduğu İlkeler 16
Şekil 2 : Anayasa Mahkemesi Kararlarında En Sık Kullanılan Kelimelerin Bulut Dökümü 61
Şekil 3 : İBKK'da En Sık Kullanılan Kelimelerin Bulut Dökümü 62
Şekil 4 : VDDKK'da En Sık Kullanılan Kelimelerin Bulut Dökümü 63
Şekil 5 : Danıştay Üçüncü Daire Kararlarında En Sık Kullanılan Kelimelerin Bulut Dökümü 63
Şekil 6 : Danıştay Dördüncü Daire Kararlarında En Sık Kullanılan Kelimelerin Bulut Dökümü 64
Şekil 7 : Danıştay Yedinci Daire Kararlarında En Sık Kullanılan Kelimelerin Bulut Dökümü 64
Şekil 8 : Danıştay Dokuzuncu Daire Kararlarında En Sık Kullanılan Kelimelerin Bulut Dökümü 65
Şekil 9 : Anayasa Mahkemesi Raportörlerinin Mülakatta En Sık Kullandıkları Kelimeler 105
Şekil 10 : Danıştay Tetkik Hakimlerinin Mülakatta En Sık Kullandıkları Kelimeler 105
Şekil 11 : Anayasa Mahkemesi Kararlarının Yıllar İtibariyle Dağılım Grafiği 109
Şekil 12 : Üçüncü Daire Kararlarının Yıllar İtibariyle Dağılım Grafiği 112
Şekil 13 : Dördüncü Daire Kararlarının Yıllar İtibariyle Dağılım Grafiği 113
Şekil 14 : Yedinci Daire Kararlarının Yıllar İtibariyle Dağılım Grafiği 114
Şekil 15 : Dokuzuncu Daire Kararlarının Yıllar İtibariyle Dağılım Grafiği 115
Şekil 16 : VDDKK'nın Yıllar İtibariyle Dağılım Grafiği 116
Şekil 17 : İBKK'nın Yıllar İtibariyle Dağılım Grafiği 116
Şekil 18 : Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesine İlişkin Yargı Kararlarının İstikrarsızlıklar ile İlişkilendirilmesi 117

TABLO LİSTESİ

Tablo 1 : Yargı Kararlarında En Sık Kullanılan Kelimelerin Karşılaştırmalı Tablosu 66
Tablo 2 : Yargı Kararlarında En Sık Kullanılan Kelimelerin Karşılaştırmalı Tablosu 66
Tablo 3 : Vergilemeye İlişkin Kararlarda Hukuki Güvenlik İlkesinin Payı 68
Tablo 4 : Yargı Kararlarının Hukuki Güvenlik İlkesinin Unsurlarına Göre Ayrımlarının Oranı 68
Tablo 5 : Yargı Kararlarının Hukuki Güvenlik İlkesine İlişkin Referans Dökümü 70
Tablo 6 : Yargı Kararlarında Hukuki Güvenlik İlkesinin Kullanım Şekilleri ve Sayıları 73
Tablo 7 : Yargı Kararlarının Belirlilik İlkesine İlişkin Referans Dökümü 74
Tablo 8 : Yargı Kararlarının Geriye Yürümezlik İlkesine İlişkin Referans Dökümü . 77
Tablo 9 : Yargı Kararlarında Geriye Yürümezlik İlkesinin Kullanım Şekilleri ve Sayıları 79
Tablo 10 : Yargı Kararlarının Kıyas Yasağına İlişkin Referans Dökümü 81
Tablo 11 : Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesine İlişkin Katılımcılar Arasında Görüş Birliği Olan Hususların Oranları 83
Tablo 12 : Hukuki Güvenlik İlkesi ve İlkeye İlişkin Sorunlara Yönelik Görüşler 85
Tablo 13 : Mülakatlarda Anayasa Mahkemesi Raportörleri ve Danıştay Tetkik Hakimlerinin En Sık Kullandıkları Kelimeler 106
Tablo 14 : Esas Sayılarına Göre Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesine İlişkin Anayasa Mahkemesi Kararları 108
Tablo 15 : Esas Sayılarına Göre Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesine İlişkin Danıştay Kararları 110
Tablo 16 : Ekonomik İstikrarsızlıkların Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesine İlişkin Yargı Kararlarının Sonuçlarına Etkisi 118
Tablo 17 : Siyasi İstikrarsızlıkların Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesine İlişkin Yargı Kararlarının Sonuçlarına Etkisi 120
Tablo 18 : Ekonomik ve Siyasi İstikrarsızlıkların Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesine İlişkin Yargı Kararları Üzerindeki Artış Etkisi 121
Tablo 19 : Vergilemede Belirlilik İlkesine İlişkin Yargı Kararları 123
Tablo 20 : Vergilemede Geriye Yürümezlik İlkesine İlişkin Yargı Kararları 151
Tablo 21 : Vergilemede Kıyas Yasağı İlkesine İlişkin Yargı Kararları 181

Sakarya Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Özeti

Yüksek Lisans		**Doktora**	✓

Tezin Başlığı: Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesinin Yargı Kararları Çerçevesinde Analizi

Tezin Yazarı: Şebnem EKERYILMAZ **Danışman:** Prof. Dr. Temel GÜRDAL

Kabul Tarihi: 18 Nisan 2019 **Sayfa Sayısı:** viii (ön kısım) + 225 (tez)

AnaBilim Dalı: Maliye

Hukuki güvenlik ilkesi; kanunların, düzenleyici işlemlerin veya yargıya intikal eden somut olayları ilişkin yargı kararlarının mükellefler ve devlet açısından güvenlik sağlaması anlamına gelmektedir. Hukuki güvenlik ilkesinin üç adet unsuru bulunmaktadır. İlgili unsurlar; belirlilik, geriye yürümezlik ve kıyas yasağıdır. Anayasada ilkenin veya unsurlarının düzenlenmemesine karşın yargı kararlarında ilkeye ve unsurlarına sıkça yer verilmesi bunun yanında ilkenin somutlaştırılması gerekçesiyle, çalışmada vergilemede hukuki güvenlik ilkesine ilişkin, Anayasa Mahkemesi, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu ve Vergi Dava Daireleri Kurulu, Danıştay Üçüncü, Dördüncü, Yedinci ve Dokuzuncu dairelerinin kararlarının hukuki analizi yapılmıştır. Hukuki analizi desteklemek amacıyla, ilgili yargı kararlarının içerik analizi de yapılmıştır. Bunun yanında, konuyla ilişkili olarak Anayasa Mahkemesi Raportörleri ve Danıştay Tetkik Hakimleriyle mülakat çalışması yapılmıştır. Mülakat çalışmasına ilişkin veriler de içerik analizine tabi tutulmuştur. Literatürde vergilemede hukuki güvenlik ilkesine veya unsurlarına ilişkin teorik inceleme ve hukuki analize ilişkin çalışmalar bulunmakla birlikte, bunlarla birlikte içerik analizinin ve mülakat çalışmasının yapıldığı çalışmaya rastlanmamıştır. Çalışmamızın literatüre katkısını; teorik inceleme yanında hukuki analiz, içerik analizi ve mülakat çalışmasının birlikte yapılarak ilkeye ilişkin önemli hususların ve sorunların tespit edilerek çözüm önerileri getirilmesi oluşturmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Hukuki Güvenlik İlkesi, Yargı Kararları, Hukuki Analiz, İçerik Analizi.

Sakarya University
Institute of Social Sciences Abstract of Thesis

Master Degree		**Ph.D.**	✓

Title of Thesis: Analysis of Legal Security Principles in Taxation Within the Framework of Judicial Decisions

Author of Thesis: Şebnem EKERYILMAZ **Supervisor:** Professor Temel GÜRDAL

Accepted Date: 18 April 2019 **Number of Pages:** viii (pre text)+225 (mainbody)

Department: Public Finance

The principle of legal security denotes constitutional security for taxpayers and the state regarding judicial decisions on laws, tax procedures and real events. The principle of legal security has three elements: certainty, non-retroactivity and prohibition of analogy. The study provides an analysis of the decisions of the Constitutional Court, as well as, the General Assembly of the Unification of Conflicting Judgements, the General Assembly of Tax Courts, and the Third, Fourth, Seventh and Ninth Divisions of the Council of State regarding the principle of legal security in taxation to reify the principle due to the frequent citation of the principle and its elements in judicial decisions although the principle or its elements are not regulated in the constitution. A content analysis of the relevant judicial decisions was performed to support the legal analysis. In addition, the Constitutional Court Rapporteurs and the Council of State Review Judges were interviewed, and a content analysis was also conducted on the interview data. Although the literature contains theoretical studies and legal analyses on legal security principles or its elements in taxation, none incorporates content analysis and interview work. The study aimed to determine important issues and problems concerning the principle of legal security and to propose solutions by conducting legal analysis, content analysis and interviews in conjunction with a theoretical review, which will provide a significant contribution to the literature.

Keywords: Principle of Legal Security, Judicial Decisions, Legal analysis, Content Analysis.

GİRİŞ

Hukuk kuralları toplumsal düzeni sağlamak için mevcut olan kurallardır. Toplum davranışlarını düzenleyen kurallar içinde hukukun temel ilgi ve konusu, şüphesiz hukuk kurallarıdır (Güriz, 2003: 1). Hukukun toplum üzerinde, güvenlik, düzen sağlama ve adalet fonksiyonu vardır (Çağıl, 1966: 24). Toplumsal düzeni sağlamak amacıyla değişen ekonomik ve sosyal koşullar çerçevesinde hukuk kuralları da değişime uğradığı için hukuk bilimi değişikliklerin en çok hissedildiği alanlardan birisidir. Toplumsal gelişmeler ışığında hukuk kuralları şekillenmektedir. Buna bağlı olarak kamu hukukunun alt dallarından olan mali hukukun gelir hukuku kolunu oluşturan ve vergilemeye ilişkin kuralları içeren Vergi Hukukunun da durağan bir yapıya sahip olması beklenen bir durum değildir. Hukuki güvenlik ilkesine vergileme hususunda ihtiyaçta bu noktada doğmaktadır. Hukuki güvenlik ilkesinin en önemli fonksiyonu, hukuk kurallarındaki değişimlerin mükellef ve devlet açısından tahrip edici etkisini en aza indirmektir. Tahrip edici değişimler doğrudan vergi gelirlerini ve dolayısıyla ekonomiyi olumsuz etkilediği için hukuki güvenlik ilkesi büyük önem taşımaktadır. Vergilemede hukuki güvenlik ilkesi; vergilemeye ilişkin kanunların, yargı kararlarının ve idarenin tesis ettiği işlemlerin kalite göstergelerinden birisidir.

Vergilendirmenin nasıl olması gerektiği tartışması, Adam Smith'in 1776 yılında yayımlanan Ulusların Zenginliği kitabı ile başlamıştır. Smith en iyi vergilendirme için gerekli ilkelerin; eşitlik, belirlilik, uygunluk ve verimlilik olduğunu ortaya koymuştur (Morse, Williams ve Eden, 2016: 5). Adam Smith'in öne sürdüğü ilkeler iki asırdan fazla bir süre önce ortaya konulmasına rağmen hala uygulanmaktadır (Frampton, 1993: 2).

Adam Smith'in 1776 tarihinde ortaya koyduğu ilkelerden birisi de hukuki güvenlik ilkesinin unsurlarından olan belirlilik ilkesidir. Hukuki güvenlik ilkesinin temelinde de belirlilik ilkesi yer almaktadır. Belirlilik ilkesinin doğal sonucu olan geriye yürümezlik ve kıyas yasağı ilkesi de hukuki güvenlik ilkesinin unsurlarındandır. Vergilemeye ilişkin hususlarda geriye yürümezlik ilkesini ve kıyas yasağı ilkesini ihlal eden değişiklikler doğrudan belirlilik ilkesini de zedelemektedir. Örneğin kıyas ile yeni vergiyi doğurucu olay ortaya çıkarılması, mükellefler açısından öngörülemediği için belirliliği zedeleyecektir. Aynı şekilde geriye yürütülen kanun hükümleri de çoğu zaman mükelleflerin ödemeyi planladığı vergiden daha farklı olarak ek yükümlülükler

meydana getirdiği için belirlilik ilkesini zedeleyecektir. Fakat belirliliği zedeleyen her durumun geriye yürümezlik ve kıyas yasağını ihlal ettiğinden bahsetmek mümkün değildir. Bu sebeple belirlilik; geriye yürümezlik ve kıyas yasağını da kapsayan geniş bir ilkedir. İlgili unsurların birbirinden ayrılmasının mümkün olmaması ve hukuki güvenlik ilkesinin gereklilikleri olması sebebiyle de hukuki güvenlik ilkesinin unsurları olduğu noktasında şüphe bulunmamaktadır.

Belirlilik ilkesi hukuki güvenlik ilkesinin kalbi olmakla birlikte diğer ilkeler de ayrılmaz bir bütünün parçalarını oluşturmaktadır (Deák, 2008: 187).

Hukuki güvenlik ilkesi pozitif olarak Anayasa'da düzenlenmemesine karşın yargı kararlarında ilkeye sıkça yer verilmektedir. Çalışmada yargı kararları çerçevesinde ilkenin analiz edilmesinin gerekçesini de bu durum oluşturmaktadır. Yargı kararlarında hukuki güvenlik ilkesinin vurgulanması ve diğer vergileme ilkelerinden keskin olarak ayrılmaması sebebiyle ilkenin Anayasada düzenlenip düzenlenmeyeceği hususu tartışmalara yol açmaktadır. Hukuk devleti ve kanunilik ilkesiyle olan yakın ilişkisi neticesinde ilgili ilkelerin Anayasada düzenlenmesi sebebiyle ilave olarak hukuki güvenlik ilkesinin düzenlenmesine gerek olmadığını savunan görüşler karşısında Anayasada düzenlenmesinin ihtiyaç olduğunu savunan görüşler de mevcuttur. İlkenin uygulanmasına istisna getiren yani ihlaline sebebiyet veren durumlar hukuki güvenlik ilkesini zedelemeye değecek kadar şiddetli olmalıdır. Basit gerekçelerle hukuki güvenlik ilkesinin ihlal edilmesi kabul edilebilir bir durum değildir. Hukuki güvenlik ilkesi ve unsurlarının zedelenmesine ilk çare olarak değil son çare olarak başvurulmalıdır.

Araştırmanın Amacı

Bu tez çalışmasının amacını; teorik inceleme, hukuki analiz, mülakat ve içerik analizi yöntemleriyle hukuki güvenlik ilkesine ilişkin önem arz eden hususların yargı kararları çerçevesinde değerlendirilerek, hukuki güvenlik ilkesine ilişkin kanunlarda, idarenin vergilemeye ilişkin yaptığı düzenleyici işlemlerde ve yargı kararlarında sorunlu hususların tespit edilerek, ilgili hususlara yönelik çözüm önerileri getirilmesi oluşturmaktadır.

Bunun yanında çalışmanın amacı, ilkeye ilişkin sorunlu hususlara dikkat çekerek yetkili makamlar tarafından ilgili sorunlara ilişkin önlem alınmasına katkıda bulunmaktır.

Araştırmanın Önemi

Hukuki güvenlik ilkesi diğer vergileme ilkelerini de kapsayan temel ilke konumundadır. İlkenin önem arz etmesi, çift yönlü fayda sağlama fonksiyonu olmasından kaynaklanmaktadır. İlkeye uyum sağlanması, hem devlet hem de mükellefler açısından olumlu sonuçlar doğuracaktır. Bu gerekçelerle hukuki güvenlik ilkesine ilişkin kapsamlı bir inceleme yapılması çalışmanın önemini oluşturmaktadır. Literatürde ilkeye ilişkin teorik ve hukuki analiz yapılan çalışmalara rastlanmakla, bunlarla birlikte mülakat ve içerik analizi yapılan çalışmaya rastlanmadığı için çalışmanın literatüre katkısı bu yönde olacaktır.

İlgili analizler aracılığıyla ilkeye ilişkin sorunlu alanlara ışık tutularak, sorunlu hususların çözümlenmesinin sağlanması, mükellefleri vergisini zamanında ödemeye teşvik ederek vergi gelirlerinin hazineye intikalini kolaylaştıracaktır. Mükellefler açısından bakıldığında da mükellefleri keyfi ve aleyhte ek yükümlülük getiren düzenlemelerden koruyacaktır. İlke hem devletin vergi gelirlerinin artmasına katkı sağlamakta hem de mükellefleri belirsizlikten koruyarak ödeme güçleriyle orantılı olarak vergi ödemeye teşvik etmektedir.

Araştırmanın Yöntemi

Çalışmada teorik inceleme, hukuki analiz, içerik analizi ve mülakat yöntemleri kullanılmıştır. İlgili yöntemler birbirini tamamlayıcı niteliktedir. Hukuki güvenlik ilkesinin sadece soyut olarak incelenmesi eksik kalacağı için, teorik inceleme yargı kararlarının hukuki analizi, içerik analizi ve mülakat çalışmasıyla desteklenmiştir.

Araştırma ile vergilemede hukuki güvenlik ilkesi ve unsurlarına ışık tutmak amacıyla hukuki güvenlik ilkesinin teorik olarak incelemesinden sonra, Anayasa Mahkemesi ve Danıştay Kararlarının hukuki ve içerik analizi yapılmıştır. Çalışmada kullanılan yöntemler birbirinden ayrılabilir değil birbirlerini tamamlayıcı niteliktedir.

Vergilemede hukuki güvenlik ilkesine ilişkin yargı kararları, yargıya intikal eden somut olaylar karşısında hukuki güvenlik ilkesinin önemine ilişkin ipucu vermesi gerekçesiyle yargı kararları çerçevesinde ilkenin hukuki analizi yapılmıştır. Yargı kararları hukuki güvenlik ilkesinin anlaşılması ve ilkeye ilişkin vergilemede sorunlu alanların tespiti açısından önem taşımaktadır. Bunun yanında yargı kararlarında sıkça ilkeye vurgu yapılması da hukuki analizin yapılma gerekçelerinden birisidir.

Hukuki analizde; yargı kararları hukuki güvenlik ilkesinin unsurları olan; belirlilik, geriye yürümezlik ve kıyas yasağı çerçevesinde sınıflandırılmış ve bu çerçevede ortaya çıkan bulguları da dikkate alan kapsamlı bir sınıflandırma yapılarak, kararların konusunu oluşturan olaylar, aynı zamanda hukuki güvenlik ilkesine ve unsurlarına istisna getiren durumlar alt başlıklar oluşturularak ilkenin yargı kararları çerçevesinde analizi yapılmıştır. Çalışmaya 1975-2017 arasında vergilemede hukuki güvenlik ilkesine ilişkin olan ilgili mahkemelerin bütün kararları dahil edilmiştir.

Çalışmada yapılan içerik analizi aracılığıyla; mahkemelerin kararlarda en çok hangi ilkelere vurgu yaptığı tespit edilerek, mahkemeler arası karşılaştırılma yapılmış ve mülakata ilişkin verilerde içerik analizine tabi tutularak Anayasa Mahkemesi Raportörleri ve Danıştay Tetkik Hakimlerinin mülakatlarda en sık kullandıkları kelimelerin tespiti ve karşılaştırılması yapılmıştır. İçerik analizinin yapılma gerekçesini; hukuki güvenlik ilkesi ve unsurlarının kararlarda ne ölçüde yer aldığının tespit edilmesi ve içerik analizi aracılığıyla yapılan referans dökümü ile de hukuki dilin kullanımına ilişkin tespitler yapılması oluşturmaktadır.

Mülakat çalışması, ilkenin yargı kararları çerçevesinde yapılan hukuki analizi neticesinde ortaya çıkan sonuçlara ve soru işaretlerine ilişkin derinlemesine inceleme yapılmasına katkı sağlamıştır. İlkenin denetimi hususunda yetkili makamın yargı organları olması gerekçesiyle, ilgili kişilerin ilkeye bakış açıları ve olaylar karşısındaki tutumları önem arz etmektedir.

Çalışmanın Sınırlılıkları

Çalışmada kullandığımız yargı kararları vergilemeye ve hukuki güvenlik ilkesine ilişkin olan kararlar ile sınırlandırılmıştır. Mülakat çalışması konuyla ilgili olan Anayasa Mahkemesi Raportörleri ve Danıştay Tetkik Hakimleri ile sınırlandırılmıştır. Mülakatlarda herhangi bir süre sınırı öngörülmemiş olup, ortalama olarak altmış dakika her bir kişiyle görüşme yapılmıştır.

Çalışmanın Konusu

Çalışma, ilkeye ilişkin teorik inceleme, içerik analizi, mülakat çalışması ve yargı kararları çerçevesinde ilkenin ekonomik, siyasi ve hukuki analizi olmak üzere üç bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünü; hukuki güvenlik ilkesi ve unsurları olan; belirlilik, geriye yürümezlik ve kıyas yasağına ilişkin teorik inceleme, ilkenin temelinde yer alan anayasal ilkelerin ve hukuki güvenlik ilkesinin işlevlerinin ayrıntılı olarak incelenmesi oluşturmaktadır.

İkinci bölümde, vergilemede hukuki güvenlik ilkesine ilişkin yargı kararlarının içerik analizi ile kararlara ilişkin Anayasa Mahkemesi Raportörleri ve Danıştay Tetkik Hakimleri ile yapılan mülakat çalışması yer almaktadır. Mülakat çalışmasına ilişkin verilerin de ikinci bölümde içerik analizi yapılmıştır.

Üçüncü bölümde; vergilemede hukuki güvenlik ilkesine ilişkin yargı kararlarının ekonomik, siyasi ve hukuki analizi yer almaktadır.

BÖLÜM 1: HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ VE UNSURLARINA İLİŞKİN AÇIKLAMALAR

1.1. Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesine İlişkin Açıklamalar

Hukuk kurallarının ortaya konuluş amacı bireylerin ve devletin güvenliğinin sağlanmasıdır. Bireylerin ve devletin güvenliğinin hukuk kuralları aracılığıyla sağlanmasında hukuki güvenlik ilkesi önem arz etmektedir. Hukuki güvenlik ilkesi bireyler ve devleti hukuk kurallarındaki değişimlerin tahrip edici etkisinden arındıran, çift yönlü fayda sağlama fonksiyonuyla hem bireylere hem de devlete güvenlik sağlayan ve diğer vergileme ilkelerini de içinde barındıran geniş kapsamlı temel bir ilke konumundadır.

Bireyler geleceğe yönelik plan yapabilmek için hukuki güvenliğe ihtiyaç duyarlar. Hukuki güvenlik ilkesinden yoksun bir hukuk sistemi bireylerin hukuka olan güvenini sarsmakla birlikte üretim ve ekonomik refah için de ciddi bir engel oluşturur (Olowofoyeku ve vd., 2003: 10).

Üretim ve ekonomik refah için gerekli olan hukuki güvenliğin sağlanabilmesi için hukuk devleti ilkesinin benimsenmesi gerekmektedir. Temelinde hukuk devleti yatan hukuki güvenlik kavramı, hem devlete hem de bireylere güvenlik sağlamaktadır (Gözübüyük, 1993: 67). İlke, bireyler için güvenli, öngörülebilir bir hukuk sistemine geçişi sağlarken, devlet açısından da vergi gelirlerinin hazineye intikalinin güvenilirliğini artırmaktadır (Negrut, 2012: 5).

Buna bağlı olarak hukuki güvenlik ilkesinin yokluğu hem bireyler hem de devlet tarafından çabukça hissedilmektedir ve bu gerekçeyle de ilke özel bir önem arz etmektedir (Akkaya, 2011: 113).

Hukuki güvenlik, kavram olarak hukuk kurallarından kaynaklanan güvenliği ifade etmektedir. Etimolojik olarak *"güvenlik"* sözcüğü, kendini tehlikeden koruduğunu düşünen kişinin güvenli ve sakin ruh halini ifade etmek için kullanılmaktadır. *"Hukuki"* sıfatı ise, kanundan, düzenleyici işlemden ya da yargı kararlarından kaynaklanan tehlikeyi ifade etmektedir. İlgili düzenlemelerin belirsizlik ve keyfilik içermesi yükümlülerin hukuki güvenliklerinin ihlal edilmesi manasına gelmektedir (De Salvia, 2001: 95).

Hukuki güvenlik ilkesi karar almada belirliliği sağlamakta ve kanunların yürürlüğe konulmasında, hukuk kuralları ve takdir yetkisi arasında ideal bir dengenin sağlanmasında önem arz etmektedir (Leyland, 2016: 70).

Her ne kadar ilke önem arz etse de *"Hukuki güvenlik"* kavramı Anayasamızda açıkça hüküm altına alınmamıştır. Buna karşın yargı kararlarında sıkça kullanılması gerekçesiyle kavramsal kullanımı hususunda yargı kararlarını dikkate almak daha doğru olacaktır. Anayasa Mahkemesi Kararlarında genel olarak *"hukuki güvenlik ilkesi"* terimi kullanılmakla birlikte *"hukuksal güvenlik"*[1] ve *"hukuk güvenliği ilkesi"*[2] gibi çeşitli şekillerde de kullanılmaktadır.

"Hukuki güvenlik" kavramı 2016-32 Esas Sayılı Anayasa Mahkemesi kararında; kanunlara güvenerek hayatını şekillendiren, hukuki iş ve işlemlere girişen bireyin bu kanunların uygulanmasına devam edilmesi noktasında oluşan beklentisinin mümkün olduğunca korunması şeklinde tanımlanmıştır (Anayasa Mahkemesi'nin 13.12.2017 tarih ve E. 2016-32, K. 2017-168 sayılı kararı).

"Hukuk güvenliği" kavramı ise 2017-129 Esas Sayılı Anayasa Mahkemesi kararında; normların öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınması gerektiği şeklinde tanımlanmıştır (Anayasa Mahkemesi'nin 18.1.2018 tarih ve E. 2017-129, K. 2018-6 sayılı kararı).

Diğer bir Anayasa Mahkemesi kararında ise; *"hukuksal güvenlik"* kavramı aşağıdaki şekilde kullanılmıştır. (Anayasa Mahkemesi'nin 8.11.2012 tarih ve E. 2012-33 K. 2012-174 sayılı kararı).

> *" Belirlilik ilkesi, hukuksal güvenlikle bağlantılı olup birey, belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini doğurduğunu kanundan açıkça bilebilmelidir. Birey ancak bu durumda kendisine düşen yükümlülükleri öngörebilir ve davranışlarını ayarlar. Hukuk güvenliği, normların öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar."*

[1] 2012-20 K.
[2] 2017-81 K., Referans dökümünde de ilgili durum ayrıntılı olarak incelenmiştir.

Yukarıdaki ifade de yer aldığı üzere *"hukuksal güvenlik"* terimi hukuksal yaptırımların ve sonuçların belirli olmasını ifade etmek için kullanılırken "*hukuk güvenliği*" terimi normların öngörülebilir olmasını ifade etmek için kullanılmıştır. Yukarıda yer alan Anayasa Mahkemesi kararlarından hareketle hukuksal güvenliğin daha somut, hukuk güvenliğinin ise normların öngörülebilirliği ile sınırlı kaldığı için daha soyut olduğunu söylemek mümkündür. Hukuksal güvenliğin ön şartı hukuk güvenliğinin gerçekleşmesi olmakla birlikte hukuksal güvenliğin, hukuk güvenliğini kapsadığını da ifade etmek yanlış olmayacaktır.

Hukuki güvenlik ilkesi yukarıdaki gibi çeşitli kavramlarla ifade edilmekle birlikte, hukuk devleti ilkesinden doğmakta ve hukuk devleti ilkesinin bireyler ile ilişkisini ve birey düzeyinde somutlaşmış halini temsil etmektedir. İlke kapsamında güvenlikten yararlanacak olan bireylerin Anayasa aracılığı ile hak ve özgürlükleri güvence altına alınmıştır (Tekbaş, 2009: 207).

Hukuki güvenlik ilkesi; kamusal yetki ve ayrıcalıkların hukuk kuralları tarafından sınırlandırılması, yetkili makamların kamusal yetkilerini keyfi olarak kullanmalarının önlenmesinin hukuk kuralları aracılığıyla yapılmasıdır (Dalkılıç, 2016: 47). İlgili ilke ile hem devletin hem de bireylerin hukuk kurallarını kendi çıkarları için kullanmalarının önüne geçilmektedir.

Fakat ilgili durum kuralların durağan olacağı ve hiç değişmeyeceği anlamına gelmemektedir. Kuralların değişen ekonomik ve sosyal koşullar çerçevesinde aynı kalması mümkün değildir. Bu noktada hukuki güvenlik ilkesinin önemi ortaya çıkmaktadır. Devletin hukuk kurallarında değişiklik yapma yetkisinin son noktasını hukuki güvenlik ilkesi oluşturmaktadır (Altundiş, 2008: 61).

Hukuki güvenlik ilkesinin çeşitli tanımlarından sonra vergilemede hukuki güvenlik ilkesi ile ifade edilen ise; vergi kanunlarının, düzenleyici işlemlerin veya vergilemeye ilişkin yargı kararlarının hem mükellef hem de devlet açısından güvenlik oluşturmasıdır. Güvenlik ifadesinden kasıt ise vergi kanunlarının ve bunların uygulanma sürecinin, düzenleyici işlemlerin ve verilecek yargı kararlarının belirli olması ve yargı kararları arasında çelişki olmaması, kanunların geriye yürümemesi ve kıyas yasağıdır. Bu üç kural hukuki güvenlik ilkesinin unsurlarını oluşturmaktadır. İlgili unsurların ihlal edilmesi doğrudan hukuki güvenlik ilkesini de ihlal edeceğinden ilgili ilkelerin hukuki güvenlik ilkesinin unsurları olduğu hususunda tereddüt bulunmamaktadır.

Vergilemede hukuki güvenlik ilkesi devletin güvenilirliğinin düzeyi, itibarının mükellef tarafından teyidini ifade etmektedir. İlkeyi zedeleyen vergilendirmeye ilişkin her kanun veya yargı kararı doğrudan yatırım planlarını da olumsuz etkileyecektir (Saraç, 2004: 109). Yatırım planlarının olumsuz etkilenmesi de mükellefleri vergi ödememeye yöneltecektir.

Verginin hangi hallerde ortaya çıktığı yani vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi, kimlerin vergi mükellefi olduğu, verginin tarhı, tahakkuku ve tahsili günümüz devletlerinde bir yandan devlet egemenliğine bağlı kişilerin ve vergi idaresinin uymak zorunda oldukları kanunlar ile düzenlenmiştir. Günümüz çağdaş devletlerinde vergi geçmişte olduğu gibi, egemenlik yetkisini elinde bulunduran kişilerin bireysel istekleri doğrultusunda alınmamaktadır. Vergilerin hukuki temellere dayandırılması, hukuk devleti ve hukuki güvenlik ilkesinin bir sonucudur. (Erginay, 1975: 6)

Anayasa Mahkemesinin 2009-31 Esas Sayılı Kararında da hukuki güvenlik ilkesi yukarıdaki ifadeyi destekleyici olarak; *"Hukuk devletinin en temel unsurlarından birisi olan hukuki güvenlik ilkesi bireyleri keyfi yönetimlere ve hukuki sürprizlere karşı korumak ve bireylerin ileride başlarına gelebilecekleri öngörebilmesi ve hareketlerini buna göre ayarlayabilmesi amacıyla hukuk kurallarının açık, anlaşılabilir ve öngörülebilir olmasını gerektirir."* şeklinde tanımlamıştır (Anayasa Mahkemesi'nin 12.5.2011 tarih ve E. 2009-31, K. 2011-77 sayılı kararı).

Danıştay 2013-11310 Esas Sayılı kararında vergi hukuku açısından hukuki güvenlik ilkesinin önemine değinmiştir. İlgili kararda, *"Vergi Hukukunun, devletin bireylerin temel hak ve özgürlüklerine müdahalesini düzenleyen hukuk dalı olması sebebiyle hukuki güvenlik ilkesi ile yakından ilişkili olduğu ve bu ilke sayesinde vergi yükümlülerinin hak ve özgürlük alanlarına devletin yaptığı müdahaleleri öncesinde görmeleri, tutum ve davranışlarını buna göre şekillendirmeleri ve geleceğe yönelik güven içinde plan yapmaları sağlanmakta olduğu"* ifadeleri yer almaktadır (Danıştay Dokuzuncu Daire'nin 26.12.103 tarih ve E. 2013-11310, K. 2013-12989 sayılı kararı).

Yukarıda yer alan yargı kararlarından hareketle hukuki güvenlik ilkesi; yükümlülerin devlete ve dolayısıyla devletin koyduğu hukuk kurallarına güvenini ifade eder. Yükümlülerin devlete güveni, devletin ekonomik ve ticari hayatta istikrarı sağlamasıyla yakından ilişkilidir (Çağan, 1982: 80). Devletin hukuki güvenlik ilkesi ve unsurlarını göz önünde bulundurarak vergilemeye ilişkin düzenleme yapmasıyla mükelleflerin

vergi ödemeleri arasında bir ilişki mevcuttur. Hukuki güvenlik ilkesinin mükelleflerin vergi ödemeleri ile ilişkili olması gerekçesiyle hukuki güvenlik ilkesinin yalnızca soyut bir ilke olarak kalmayıp ekonomik ve ticari hayatı doğrudan etkileyen somut bir ilke olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

Hukuki güvenlik ilkesi; vergilemeye ilişkin kuralların belirli olmasını sağladığı ve geriye dönük olarak ek yükümlülüklerin getirilmesini engellediği için yükümlülerin ekonomik istikrarlarını sağlayacaktır. Bunun yanında devlet açısından ise vergi gelirlerinin artması sonucunu doğuracaktır.

Hukuki güvenlik ilkesine ilişkin doğrudan Anayasada mevcut olan herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Hukuki güvenlik ilkesinin hukuki dayanağını Anayasanın 2. maddesinde hüküm altına alınan *"hukuk devleti"* ve 73. maddede yer alan *"kanunilik"* ilkesi ve *"kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi"* oluşturmaktadır. İlgili yetkinin kanun ile sınırlanması belirlilik ilkesine katkı sağlamaktadır.

Hukuki güvenlik ilkesinin temelini kanunilik ilkesi oluşturmasına rağmen ilkeyi asıl nitelendiren şey, vergilemeye ilişkin kanunlarla dahi olsa mükellefleri ilgili kanunların ortaya çıkardığı veya çıkarabileceği güvensiz durumlara karşı korumasıdır. İlkeye asıl anlam; kanunilik ilkesinden daha da öteye gidilerek, vergi kanunları ile yürürlüğe konulmuş olsa bile hukuki güvenlik ilkesini ihlal edebilecek durumların önlenmesiyle kazandırılmış olur.

Bunun yanında Anayasanın 38. maddesinde düzenlenen suç ve cezaların geriye yürümezliğine ilişkin hüküm de hukuki güvenlik ilkesinin geriye yürümezlik unsuruna katkı sağlamaktadır. Anayasanın 40. maddesine 2001 yılında eklenen, devletin işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yollarına ve mercilerine başvuracağını ve süreleri belirtmek zorunda olmasına ilişkin hüküm de yükümlüler açısından belirlilik ilkesinin sağlanmasına yöneliktir.

İlgili ilkeler haricinde Anayasanın 36. Maddesinde hüküm altına alınan adil yargılanma hakkının içinde zımni olarak hukuki güvenlik ilkesi yer almaktadır. Kanuni düzenlemelerin, bireylerin davranışlarını ona göre düzenleyeceği kadar kesinlik içermesi, bireyin gerektiği taktirde yargı yorumunu da kullanarak kanunun düzenlediği alanda belli bir eylem gerçekleştirmesiyle ortaya çıkacak sonuçları makul bir seviyede

öngörülebilmesi gerekmektedir. Makul düzeyde olmasından kasıt; açıklıkla birlikte aşırı bir katılığı da beraberinde getirmemesidir. Bunun gerekçesini; hukukun ortaya çıkan değişikliklere uyarlanabilmesi gerekliliği oluşturmaktadır (Anayasa Mahkemesi'nin 26.6.2014 tarih ve 2013-3063 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı).

Adil yargılanma hakkı, hukuki güvenlik ilkesi ile ilişkili olsa da yargı kararlarıyla da zaman zaman yargıya intikal eden olayın koşulları çerçevesinde hukuki güvenlik ilkesinin ihlal edilebilmesinin söz konusu olabilmesi gerekçesiyle ilkenin unsurları arasında sayılamamaktadır.

Hukuki güvenlik ilkesi, bireylerin yürürlükte olan düzenlemelere güvenmesi anlamına gelmektedir. Buna bağlı olarak kazanılmış haklarına dokunulmaması beklentileri oluşmaktadır ve yaptıkları iş ve işlemlerini mevcut kurallara göre düzene koyabilmektedirler. Hukuki güvenlik ilkesini uygulayabilmek için, yürürlükte olan düzenlemelerin açık ve anlaşılabilir olması yani belirlilik ilkesini, kanun hükümleri ile geriye dönük düzenlemeler yapılmaması yani geriye yürümezlik ilkesini, kıyas yoluyla yeni vergiyi doğurucu olaylar oluşturulmaması, suç-kabahat veya ceza ihdas edilmemesi yani kıyas yasağı ilkesinin benimsenmesi ve bu ilkelere uygun düzenlemeler yapılmasını gerektirir (Karakoç, 2013: 1289).

Vergilemede hukuki güvenlik ilkesi; vergi kanunlarının belirliliğini, geriye yürümezliğini ve kıyas yasağını içermektedir. Bu ilkeler hukuki güvenlik ilkesinin unsurlarını oluşturmaktadır (Çağan, 1982: 172).

Teorik olarak bilimsel kaynaklarda ilgili üç ilkenin unsuru olduğu yönünde yukarıda yer verildiği gibi görüş birliği mevcut olmakla birlikte bizimde görüşümüz bu üç ilkenin hukuki güvenlik ilkesinin unsuru olduğu yönündedir. Bunun gerekçesini, hukuki güvenlik ilkesini zedeleyen her durumun doğrudan ilkeleri yani unsurlarını da zedelemesi oluşturmaktadır. Geriye yürümezlik veya kıyas yasağı ilkelerinden herhangi birisi zedelendiğinde zincirleme olarak belirlilik ilkesinin de zedelenmesi ilgili ilkelerin hukuki güvenlik ilkesinin ayrılmaz parçaları yani unsurları olduğunun göstergesidir. Bu görüşümüz, üçüncü bölümde yaptığımız yargı kararlarının hukuki analizi neticesinde de aynı sonucuna ulaşılarak desteklenmiştir. Yargı kararlarında da üç ilkenin hukuki güvenlik ilkesinin unsuru olduğu sıkça vurgulanmıştır.

1.2. Hukuki Güvenlik İlkesinin Anayasal Gelişim Süreci

Bu başlık altında, 1876 Kanun-i Esasi, 1924 Teşkilatı Esasiye Kanunu, 1961 Anayasası ve 1982 Anayasasındaki hukuki güvenlik ilkesine ilişkin olan vergileme ilkeleri ve hükümler çerçevesinde ilkenin tarihsel gelişimi incelenmiştir.

1.2.1. 1876 Kanun-i Esasi Bağlamında Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesi

İlk ve katı bir anayasa olan Kanun-i Esasi'nin vergilemeye ilişkin maddeleri mevcuttur. 20. maddesinde genellik ve ödeme gücü ilkeleri, 24. maddesinde ek vergilerin savaş yani olağanüstü zamanlarda çıkarılacağına ve 25. maddesinde ise hukuki güvenlik ile yakın ilişki içerisinde olan kanunilik ilkesi hüküm altına alınmıştır (Koyuncu, 2016: 83).

Kanun-i Esasi, ilk anayasamız olarak tarihteki yerini almış ve siyasi hayatta ilk defa anayasa ile kurulan parlamentolu dönem başlamıştır. Kanun-i Esasinin 25. maddesinde ise vergilemeye ilişkin aşağıdaki ifadelere yer verilmiştir (Kili ve Gözübüyük, 1985: 29).

> *"Bir kanuna müstenit olmadıkça vergi ve rüsumat namı ile ve namı aherle hiç kimseden bir akçe alınamaz."*

Yukarıdaki hükümde herhangi bir kanuna dayanmadıkça vergi alınamayacağı yani vergilemede kanunilik ilkesine yer verilmiştir. Vergilemede kanunilik ilkesi hukuki güvenlik ilkesi ve unsurları olan belirlilik, geriye yürümezlik ve kıyas yasağı ile yakından ilişkilidir. Fakat hukuki güvenlik ilkesi, kanunlarla dahi olsa mükellefleri düzenlemelerin belirsizliğinden korumak amacı taşıdığından kanunilik ilkesinden fazlasını gerektirmektedir. Bu sebeple kanunilik ilkesinin Anayasada yer alması hukuki güvenlik ilkesi ile ilişkili olsa da hukuki güvenlik ilkesinin hukuk devletinin unsuru olması gerekçesiyle *"hukuk devleti"* ibaresi Anayasada yer almadan hukuki güvenlik ilkesi eksik kalacaktır.

1.2.2. 1924 Anayasası Bağlamında Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesi

1924 Anayasasında vergilemeye ilişkin aşağıda yer alan hükümlere yer verilmiştir (T.C. Resmi Gazete, 15 Ocak 1945, Sayı:5905, s.8180).

1924 Anayasasının 84. maddesinde vergi, devletin genel giderleri için halkın pay vermesi olarak tanımlanmıştır. İlgili hüküm 1982 Anayasası'nın 73. maddesinin ilk

fıkrasındaki "*herkes kamu giderlerini karşılamak için"* ifadesi ile benzer anlamda kullanılmıştır. Maddenin devamında verginin sadece devlet tarafından alınacağı vurgulanarak, gerçek veya tüzel kişiler tarafından vergi alınamayacağı veya başka yüklemeler yapılamayacağı hükmü yer almıştır.

85. maddede ise *"vergiler ancak kanunla salınır ve alınır."* ifadesi ile vergilemede kanunilik ilkesine yer verilmiştir.

1876 Kanun-i Esaside yer alan kanunilik ilkesinden farklı olarak 1924 Anayasasında verginin alınmasının gerekçesi ve devlet dışında gerçek veya tüzel kişiler tarafından vergi alınamayacağı hüküm altına alınmıştır. Bunun yanında *"halkın pay vermesi"* hükmü ile vergilemede genellik ilkesine değinilmiştir.

İlgili Anayasada Kanun-i Esasiye benzer olarak hukuki güvenlik ilkesi ile ilişkili olan kanunilik ilkesine yer verilmesi gerekçesiyle hukuki güvenlik ilkesi açısından ilk Anayasamızdan farklı bir anlam ifade etmemektedir.

1.2.3. 1961 Anayasası Bağlamında Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesi

1961 Anayasası, hukuki güvenlik ilkesi açısından kendinden önceki Anayasalardan farklılık arz etmektedir. Bunun sebebini, *"hukuk devleti"* kavramının Anayasanın 2. maddesinde hüküm altına alınmış olması oluşturmaktadır. Anayasa'nın 2. maddesinde *"Türkiye Cumhuriyeti insan haklarına ve başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, milli demokratik, laik ve sosyal bir hukuk Devletidir."* hükmü yer almıştır.

Hukuki güvenlik ilkesi açısından ilgili Anayasanın önemli olmasının gerekçesi hukuk devletinin gerekliliklerinden birisinin de hukuki güvenlik ilkesi olması oluşturmaktadır. Bu gerekçeyle hukuki güvenlik ilkesinin Anayasal süreçte yer almasının ve temellendirilmesinin 1961 Anayasası ile birlikte olduğunu söylemek mümkündür.

1876 ve 1924 Anayasalarında hukuki güvenlik ilkesi ile ilişkili olan kanunilik ilkesi yer almasına rağmen, hukuki güvenlik ilkesi hukuk devletinin temel unsuru olduğu için hukuki güvenlik ilkesi açısından 1961 Anayasası diğer Anayasalara nazaran daha fazla önem arz etmektedir. Bunun yanında hukuki güvenlik ilkesinin unsuru olan, vergi kanunlarının geriye yürümemesi hususu da 1961 Anayasası oluşturulurken tartışılmış fakat Anayasaya hüküm olarak eklenmemiştir (Güneş, 2014: 106).

1961 Anayasası oluşturulurken geriye yürümezlik ilkesinin Anayasa eklenmesinin tartışılmış fakat eklenmemiş olması günümüzde hukuki güvenlik ilkesi açısından büyük bir eksikliği meydana getirmiş ve birçok kez ilkenin ilgili unsurunun ihlal edilmesine yol açmıştır.

Geriye yürümezlik ilkesinin Anayasaya eklenmemesine karşın, hukuk devleti ve kanunilik ilkesine ek olarak, genellik, eşitlik ve mali güç ilkeleri 1961 Anayasasında yer almıştır.

1.2.4. 1982 Anayasası Bağlamında Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesi

1982 Anayasasının 2. maddesinde hukuk devleti hüküm altına alınmıştır. Hukuk devleti ilkesine Anayasada aşağıdaki ifadelerle yer verilmiştir.

> *"Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk devletidir."*

Diğer Anayasalarla benzer olarak, Anayasanın 73. maddesinde; ilke ile ilişkili olan kanunilik ilkesine yer verilmesi de hukuki güvenlik ilkesi açısından önemlidir.

Hukuki güvenlik ilkesi açısından 1982 Anayasasında yer alan bir diğer önemli husus ise hukuki güvenlik ilkesinin unsuru olan belirlilik ilkesine ilişkindir. 1982 Anayasasının 40. maddesine 2001 yılında eklenen; *"Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır."* hükmü ile hukuki güvenlik ilkesinin belirlilik unsuruna vurgu yapılmıştır. İlgili madde ile vergilendirmeye ilişkin işlemlerde belirlilik ilkesine uyum sağlanması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla bu hükümden hareketle; hukuki güvenlik ilkesinin unsuru olan belirliliği vergi idaresinin tesis ettiği idari işlemlerde dikkate almasının keyfi olmadığı aksine anayasal bir zorunluluk olduğunu söylemek mümkündür.

Belirlilik ilkesini sağlamaya yönelik bir diğer önemli husus; 73. maddenin 4. fıkrasında yer alan Cumhurbaşkanına yetki devri yapılmasının kanunun belirtiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde olması gerektiğinin Anayasa'da hüküm altına alınmasıdır. Cumhurbaşkanına devredilen vergilendirme yetkisinin keyfi olarak kullanılmaması ve sınırlarının belli olması belirlilik ilkesi açısından önem arz etmektedir. Belirlilik ilkesine uyum sağlanması doğal olarak öngörülmeyecek şekilde geriye dönük ek yükümlülükler getirilmesinin ve kıyas yasağının ihlal edilmesinin de önüne geçeceği için ilgili

hükümlerin hukuki güvenlik ilkesini sağlamaya yönelik olduğunu söylemek mümkündür.

1.2.5. 16 Nisan 2017 Tarihinde Kabul Edilen 6771 Sayılı Anayasa Değişikliği Bağlamında Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesi

Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında Değişiklik Yapılmasına Dair 6771 sayılı kanun 16.4.2017 tarihinde kabul edilmiştir.

İlgili kanunda hukuki güvenlik ilkesi açısından büyük önem arz eden *"hukuk devleti"* ibaresinin yer aldığı 2. maddeye ilişkin bir değişiklik yapılmamıştır.

Vergileme açısından önem arz eden 73. maddenin dördüncü fıkrasındaki *"Bakanlar Kuruluna"* ibaresi *"Cumhurbaşkanına"* olarak değiştirilmiştir.

Yasama süreci uzun olması gerekçesiyle ekonomik gelişmelerin hızlı değişimine uyum sağlayamamaktadır. İlgili durumu önlemek için ve mali yükümlülüklerin değerinin enflasyon karşısında erimemesi için, yasama organı belirli şartlar ve sınırlar çerçevesinde, vergilendirme hususundaki yetkilerini paylaşmaktadır (Yılmazoğlu, 2011: 154).

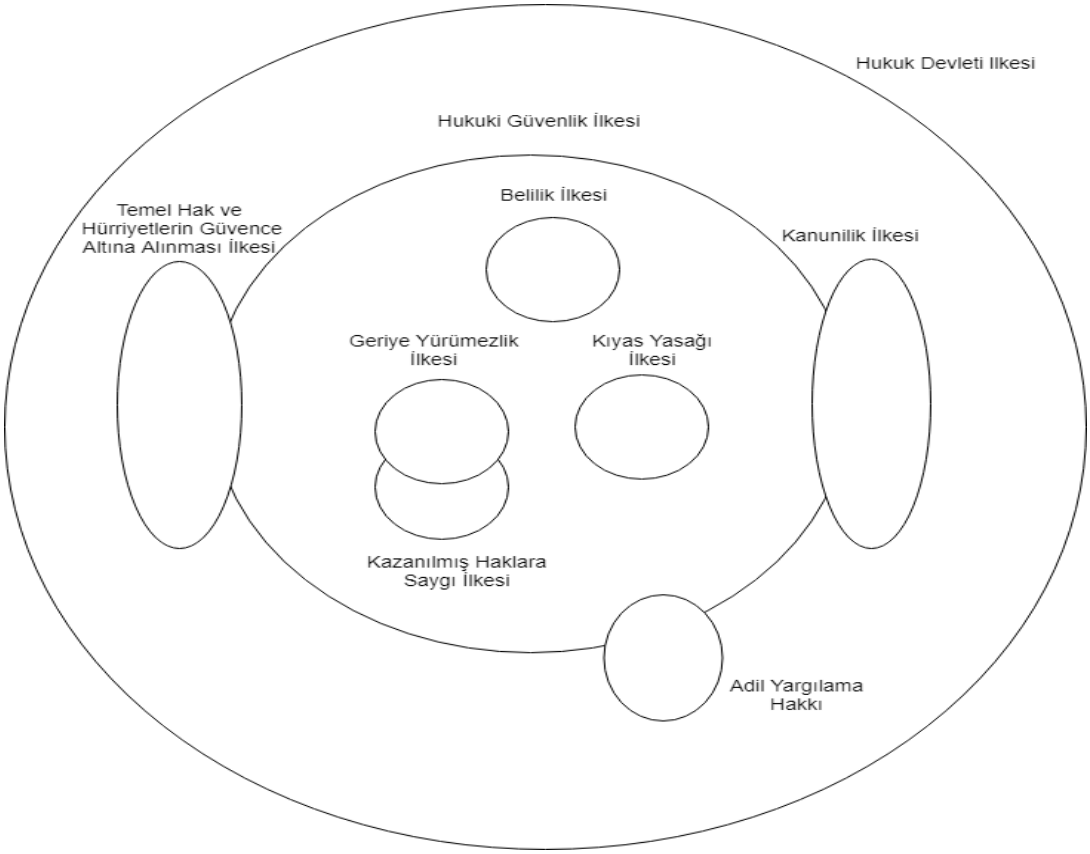
İlgili yetkinin Cumhurbaşkanına geçmesi nedeniyle, bu yetkilerin Anayasadaki şekliyle Bakanlar Kurulu Kararlarına eş değer nitelikte Cumhurbaşkanlığı Kararları ile kullanılacağı öngörülmektedir (Taşkan, 2017: 15).

Anayasanın 73. maddesinin dördüncü fıkradaki değişiklik belirlilik ilkesi dolayısıyla hukuki güvenlik ilkesi açısından da önemlidir. Bakanlar Kuruluna yetki verilmesi birçok kez Anayasa Mahkemesine ilgili hükümlerin iptali için başvuru yapılmasına neden olmuştur. Bu durum yargı kararlarının hukuki analizi kısmında ele alınmıştır. İlgili madde de Cumhurbaşkanına yetki verilmesi belirlilik ilkesi açısından yerindedir. İfade de yer alan "*kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde"* değişiklik yapılmasına dair ibarenin de varlığını koruması belirlilik ilkesini sağlamaya yöneliktir.

1.3. Hukuki Güvenlik İlkesinin Bağlantılı Olduğu İlkelerin İncelenmesi

Hukuki güvenlik ilkesinin unsurları ve bağlantılı olduğu ilkeler aşağıda şema şeklinde ifade edilmiştir. Hukuk devleti ilkesi hukuki güvenlik ilkesini, unsurlarını ve bağlantılı olduğu ilkeleri kapsamaktadır. Hukuki güvenlik ilkesi kanunilik ilkesi, temel hak ve

hürriyetlerin güvence altına alınması ve adil yargılanma hakkı ile yakından ilişkilidir. Geriye yürümezlik ilkesi de kazanılmış haklara saygı ilkesi ile de yakından ilişkilidir.



Şekil 1: Hukuki Güvenlik İlkesinin Unsurları ve Bağlantılı Olduğu İlkeler

Hukuki güvenlik ilkesinin Anayasa'da hüküm altına alınan hukuk devleti ilkesinin temel unsurlarından olması gerekçesiyle bu başlık altında hukuk devleti ilkesi incelenmiştir. Hukuki güvenlik ilkesinin unsurları olan belirlilik ve kıyas yasağı ilkesi kanunilik ilkesi ile bağlantılı olduğu için bu başlık altında kanunilik ilkesi de ele alınmıştır. Bunun yanında; çalışmamızda yapılan içerik analizinden ve yargı kararlarının hukuki analizinden hukuki güvenlik ilkesinin yargı kararlarında birlikte kullanıldığı diğer ilkelere ulaşılmıştır. İlgili ilkeler, kazanılmış haklara saygı ve temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması ilkesidir. Bu başlık altında ilgili ilkeler de incelenmiştir.

Hukuki güvenlik ilkesinin bağlantılı olduğu ilkelerin incelenmesine geçmeden önce, hukuki güvenlik ilkesinin bağlantılı olduğu ilkeler ve hukuki güvenlik ilkesinin unsurları ayrımını yapmak doğru olacaktır. Aksi taktirde hangilerinin hukuki güvenlik

ilkesinin unsuru, hangilerinin bağlantılı olduğu ilkeler konumunda olduğu soru işaretlerine yol açacaktır.

Unsur kelime anlamı olarak, bir bütünü meydana getiren ve bütünün olmazsa olmaz parçalarını ifade etmektedir.

Hukuki güvenlik ilkesinin unsurlarını; belirlilik, geriye yürümezlik ve kıyas yasağı oluşturmaktadır. Belirlilik, geriye yürümezlik ve kıyas yasağının hukuki güvenlik ilkesinin unsurları olduğu teorik inceleme ve hukuki analizle de desteklenmiştir. Bunun yanında; hukuki güvenlik ilkesinin ihlali söz konusu olduğunda, mutlaka bu üç unsurdan birisi de ihlal edilmiş olacaktır. Bu durum ile bağlantılı olarak da geriye yürümezlik ve kıyas yasağını ihlal eden her durumunda belirlilik ilkesini ihlal eden zincirleme bir ihlal meydana getireceği ortadır. Örneğin geriye yürümezlik ilkesinin ihlal edilerek, geriye dönük ek yükümlülükler getirilmesi öngörülmeyen bir durum olduğu için aynı zamanda belirlilik ilkesini de ihlal edecektir. Böyle bir zincirleme ihlalin ortaya çıkması da ilgili üç ilkenin hukuki güvenlik ilkesinin unsuru olduğunun göstergesidir.

Fakat bağlantılı olduğu ilkelerin ihlali durumunda her zaman unsurlarında olduğu gibi hukuki güvenlik ilkesinin ihlalinden söz etmek mümkün değildir. Örneğin kanunilik ilkesine uygun olarak bir kanun yürürlüğe girse dahi aynı kanunda hukuki güvenlik ilkesinin ihlali söz konusu olabilir.

Kazanılmış haklar noktasında da aynı durum geçerlidir. Gerçek olmayan geriye yürüme söz konusu olduğunda kazanılmış hakları ihlal eden bir durum mevcut olmadığı halde hukuki güvenlik ilkesi ihlal edilmektedir.

Hukuk devleti ilkesinde ise tam tersi durum söz konusudur. Hukuk devletinin daha kapsamlı olması gerekçesiyle hukuki güvenlik ilkesinin hukuk devletinin unsuru olduğu ortadadır. İlgili durum Anayasanın 2. maddesinde de hüküm altına alınmıştır. Yargı kararlarında da sıkça hukuki güvenlik ilkesinin hukuk devletinin unsuru olduğu vurgulanmaktadır ve hukuki güvenlik ilkesini ihlal eden durumlar söz konusu olduğunda Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devleti ilkesini ihlal ettiği gerekçesiyle yargı yoluna başvurulmaktadır. Bu gerekçelerle hukuki güvenlik ilkesinin unsurları değil bağlantılı olduğu ilkelerin; kanunilik, hukuk devleti, kazanılmış hakların

korunması ve temel hak ve hürriyetlerin güvence altına alınması olduğu noktasında herhangi bir tereddüt bulunmamaktadır.

1.3.1. Vergilemede Kanunilik İlkesi

Kanunilik terim olarak, yürütülen bir faaliyetin veya yapılmakta olan bir işlemin kanundan yetki alınarak yapılması ve ilgili faaliyetin ve işlemin yapılma gerekçesine ve içeriğine de kanunda yer verilmesi anlamına gelmektedir (Altındağ, 2016: 31).

Vergilemede kanunilik ilkesi, çağdaş demokratik ülkelerde kuvvetler ayrılığı ilkesi çerçevesinde, vergilendirme yetkisine sadece kanun koyma yetkisi olan yasama organının sahip olması anlamına gelmektedir. Yasama organı zorunluluk unsuru içeren mali yükümlülükleri ve vergilemeye ilişkin temel unsurları kanunla düzenlemek zorundadır (Karakoç, 2017: 131). Vergilerin kanuniliği ilkesi, devletin vergilendirme yetkisini genel, soyut, sübjektif olmayan ve yasama organı tarafından anayasal usullere uygun şekilde çıkartılan kanunlar ile kullanması anlamını taşımaktadır (Ayaz, 1996: 66).

Vergilemede kanunilik ilkesine ilk kez İngiliz Anayasal Belgesi olan Magna Carta'da rastlanmıştır. 1628 tarihli İngiliz Haklar Dilekçesinde de *"temsilsiz vergi olmaz"* ilkesi yer almıştır ve ilgili ilkenin ihlali Amerikan Bağımsızlık Hareketinin başlamasında önemli rol oynamıştır. 1789 Fransız Devriminin başlamasının sebeplerinden birisi de kanunilik ilkesinin temelini oluşturan *"temsilsiz vergi olmaz"* ilkesinin ihlal edilmesidir (Kumrulu, 1979: 148).

Magna Carta'daki şartlara dayanarak, parlamentonun belirlediği ilkelerden vergiye ilişkin olanı; parlamentonun izni olmadan vergilerin alınamayacağı anlamına gelen kanunilik ilkesidir (Tomkins, 2010: 41).

Kanunilik ilkesinin Türk Hukuk Tarihinde temellerine baktığımızda; 1838 yılında çıkarılan ceza kanunnameleri ile ceza hukukunun temelleri atılmış ve ulema ve memurlar ile sınırlı da olsa suç ve cezalar için kanunilik ilkesi hukuk sistemine girmiştir. Daha sonra kanunsuz suç ve cezanın olmayacağı 1839 tarihli Tanzimat Fermanında da yer almıştır (Üçok, Mumcu ve Bozkurt, 2016: 327).

Anayasal gelişim sürecine baktığımızda ise kanunilik ilkesi; ilk kez 1876 Kanuni Esasi'de yer almıştır. Daha sonrasında 1924 Anayasasının 85. maddesinde "*Vergilerin ancak bir kanun ile tarh ve cibayet olunabilir*." ifadesi ile yer almıştır. 1961

Anayasasının 61. maddesinde *"Vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümler ancak kanunla konulur."* ifadesine yer verilerek 1982 Anayasasında ise yalnızca konulması değil, kaldırılması ve değiştirilmesinin de kanunla yapılabileceğine yer verilmiştir (Öz ve Akçay, 2012: 161).

Kanunilik ilkesinin gerekliliklerinden birisi; devleti, devletin kanun koyma yetkisini verdiği organlarının, koyacakları hükümleri hukuk ile bağlaması ve hukuk kurallarına uyum sağlamasıdır. Bu anlamda kanunilik ilkesi uygulandığı taktirde ortaya çıkan kanun hükümlerinin kişisel hak ve özgürlükleri ihlal keyfiyeti en aza indirilebilir (Savcı, 1953: 92).

Vergilemede kanunilik ilkesi ancak vergilendirmeye ilişkin işlemleri denetleyen yargı organlarının bağımsız olması durumunda güvence altına alınmış olur (Chevallier, 2010: 74).

Vergilemede kanunilik ilkesinin de her hukuk kuralında olduğu gibi istisnaları bulunmaktadır. İstisnalarından birisi kanunilik ilkesinin hüküm altına alındığı Anayasanın 73. maddesinin 4. fıkrasında yer alan *"Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisna, indirim ve oranlarında kanunun belirttiği aşağı ve yukarı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisinin Cumhurbaşkanlığına verilmesi*" hükmüdür. Fakat ilgili hükümde "*kanunun belirttiği aşağı ve yukarı sınırlar*" ifadesinin yer almasıyla kanunilik ilkesine aykırı bir düzenleme yapılmamakla birlikte çalışmamızın üçüncü bölümünde yargı kararlarının analizinde de görüleceği üzere kimi zaman eski Anayasa hükmü ile Bakanlar Kuruluna ve vergi kanunlarıyla Maliye Bakanlığına takdir yetkisi verilmesi durumu ile kanunilik ve belirlilik ilkesinin sınırları aşıldığı için Anayasa Mahkemesine veya Danıştay'ın ilgili dairelerine başvurulmuştur. Bu durumda kanunilik ilkesini ihlal etmemekle birlikte yargı denetimine de açık olduğu için istisna oluşturduğunun göstergesidir. Bir diğer istisnayı Anayasanın 167. maddesinin ikinci fıkrasında olan; "*Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi için ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine ek mali yükümlülükler koymaya ve kaldırmaya Cumhurbaşkanı yetkilidir."* hükmü oluşturmaktadır. İlgili hükümde de kamu yararı gözetilmesi gerekçesiyle kanunilik ilkesine istisna oluşturmaktadır.

Anayasanın 73. maddesi dışında kalan hallerde vergi kanunlarıyla vergi idaresine verilen takdir yetkisi, vergilendirmenin esaslı unsurlarına yönelik olmaktan ziyade

ayrıntılara ve teknik hususlara ilişkindir. İlgili durumda vergi idaresinin esas olarak açıklayıcı ve yorumlayıcı nitelikteki işlemleri mevcut olduğu için, gerçek anlamda takdir yetkisinden bahsetmek söz konusu değildir (Üstün, 2007: 79).

Vergilemede kanunilik ilkesi çağdaş hukuk anlayışı çerçevesinde kişilere güven sağladığı ve hukuki güvenlik ilkesi ile de yakın ilişki içerisinde olduğu, yalnızca yasama organı aracılığıyla vergilendirmenin mümkün olacağını ifade ettiği ve idare tarafından öznel ve somut hukuk düzenlemesine gidilmesinin kontrol altına alınmasını sağlamaktadır (Apak, 2017: 25).

Kanunilik ve hukuki güvenlik ilkesinin kesiştiği noktalardan birisi kıyas yasağıdır. Kıyas yasağı kanunilik ilkesi ile benzer olarak kanun hükümlerine sadık kalınmasını ve hükümlerin geniş olarak yorumlanmamasını gerektirmektedir. Bunun yanında; hukuki güvenlik ilkesi hukuk kuralları aracılığıyla kişilere güvenlik sağlanması anlamını taşıdığından, kanunilik ilkesi de hukuk kurallarının kanunla düzenlenmesini gerektirdiğinden her iki ilkenin de bağlantılı olduğu ve hukuki güvenlik ilkesinin temelini kanunilik ilkesinin oluşturduğu açıkça ortadır.

Hukuki güvenlik ilkesinin temelini kanunilik ilkesi oluşturmasına rağmen, hukuki güvenlik ilkesi, kanunilik ilkesinden daha fazlasını ifade etmektedir. Hukuki güvenlik ilkesi aracılığıyla vergilemeye ilişkin kanunlarla dahi olsa mükellefler kanunların ortaya çıkardığı belirsizliklerden korunmaktadır. Bu gerekçeyle kanunilik ilkesinin bir üst seviyesini hukuki güvenlik ilkesinin oluşturduğunu söylemek mümkündür.

1.3.2. Hukuk Devleti İlkesi

Hukuk devleti, hukuka mutlak bir güven duyulmasını, amaçlarımıza ulaşmada ve değerlerimizi korumada hukuksal dogmatiğin erdemlerine duyulan inancı ifade etmektedir. Hukuk devletinde kişilerin özgürlükleri haklara dönüştürülerek korunmaya alınmaktadır (Chevallier, 2010: 58).

Hukuk devleti, kanun devleti anlamına gelmemektedir. Hukuk kavramının kanun kavramından daha geniş bir anlamı olması sebebiyle hukuk devleti kavramı da kanun devleti kavramından daha fazlasını ifade etmektedir. Kanunları olan her hukuk sisteminin, hukukun üstünlüğüne dayandığını söylemek mümkün değildir. Kanunlar da adaletsizliğe yol açabilir ve böyle bir durumunda hukuk devleti olarak nitelendirilmesi

mümkün değildir. İdarenin sadece kanunlar koyması hukuk devletinin varlığı için yeterli değildir (Taylar, 2007:198).

Sadece kanunlardan oluşan bir kanun devleti hukuk devleti anlamını taşımamaktadır. Var olan düzeni korumakla yetinen ve yalnızca yaptığı kanunlara uymaktan başka bir sıfatı olmayan devlet ancak şekli manada bir hukuk devleti olmakla yetinebilir. Şekli manada hukuk devleti eksik bir devlet anlamını taşımaktadır. Hukuk devletinin salt amacı, kendi yaptığı kanunlara uyan devlet değil, adil olan durumları kanunlaştırmak ve adil kanunlara uymaktır (Yüce, 1968: 7).

Hukuk devleti, anayasal bir ilke olarak, devlet ve organlarının eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına bağlı olmasını ve bu sayede kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınmasını amaçlamaktadır (Çağan, 1982: 144).

Hukuk devleti ve hukukun üstünlüğü kavramları birbirleri ile ilişkili kavramlardır. Hukukun üstünlüğü kavramında hukukun devletten üstün olduğu vurgulanırken, iki kavram da temel hak ve özgürlükleri korumayı ve devlet gücünün hukukla sınırlandırılmasını ve yargısal denetime tabi olmasını ifade etmektedir (Dalkılıç, 2016: 105).

Hukuk devleti kavramı hukukun egemenliği anlamına gelmektedir. Hukuk devletinin gereklilikleri aşağıdaki gibidir (Sancar, 2014: 35).

- Devletin üstün bağlayıcı bir güce sahip olan hukuk metni yani anayasa ile çerçevelenmesi,
- Devlet gücünün değişik organlar arasında paylaştırılması yani kuvvetler ayrılığı ilkesi,
- Bütün devlet faaliyetlerinin hukuk kurallarına bağlanması yani hukukun egemenliği ve hukuki güvenlik ilkeleri,
- Hukuka bağlılığın bağımsız yargı organlarınca yürütülecek bir yargısal denetime sahip olmasıdır.

Hukuk devleti terimini ilk kullanan hukukçu Robert Von Mohl'dür. MOHL'e göre hukuk devleti; ferdin ve bütünün amaçları olan doğal kuvvetlerin gelişmesini koruyan ve teşvik eden devlettir. Hukuk devleti en genel anlamı ile devlet ve devletin bütün organlarının hukuk kurallarına bağlı olmasıdır (Yüce, 1968: 5).

Devletin yaptığı işlemlere karşı serbestçe tartışabilme ve yargı yoluna başvurma aracılığıyla kanunlara aykırı hareket edenlerin cezalandırılması hukuk devletinin temellerini oluşturmaktadır (Kaynar, 1960: 1).

Hukuk devleti ilkesi Anayasanın 2. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Hukuk devleti bir vergileme ilkesi olmasının yanında Anayasa'da hüküm altına alınan ve uygulanması mecburi olan katı bir ilke konumundadır.

İlk olarak 1961 Anayasası, insan haklarına dayalı demokratik hukuk devleti özelliğini Cumhuriyetin nitelikleri olarak hüküm altına almış ve Anayasanın üstünlüğü ve bağlayıcılığı ilkesiyle birlikte, Anayasaya uygunluğunu sağlama görevini Anayasa Mahkemesine, idarenin tüm eylem ve işlemlerinin denetimini sağlama görevini yargıya vermiştir. Böylelikle ilgili Anayasa, Cumhuriyetin bir niteliği olarak öngördüğü hukuk devleti kavramına uygun hukuksal araçlarla hukukun üstünlüğü ilkesini benimsemiştir (Aliefendioğlu, 2001: 38).

Hukuk devletinin ilkeleri; temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması, yasaların Anayasaya uygunluğunun denetlenmesi, kuvvetler ayrılığı ilkesi, idarenin hukuka bağlılığı ve tarafsızlığının sağlanması, idarenin her türlü eylem ve işlemlerinin yargısal denetimi, yargı organlığının bağımsızlığı, suç ve cezaların kanuniliğidir (Müftüoğlu, 1996: 339).

Hukuki güvenlik ilkesinin hukuk devletinin unsurlarından birisi olması iki ilkenin bağlantı noktasını oluşturmaktadır. Hukuki güvenlik ilkesini ihlal eden durumların varlığı halinde yargıya ilgili ihlallerin hukuk devletini zedelediği gerekçesiyle başvuruda bulunulmaktadır.

Hukuk devletinde, hak arama özgürlüğüne bağlı olarak bireyler her türlü sürprizden arındırılmış hale gelecektir. Böylelikle, devlet bağlamında keyfiyet ve buna bağlı olarak meydana gelebilecek yozlaşma engellenerek hukuki güvenlik ilkesi sağlanmış ve ortaya çıkmış olacaktır (Kaya, 2015: 372-373).

Hukuki güvenlik ilkesinin temellerini oluşturan hukuk devleti; temel hak ve hürriyetlerin anayasalarla teminat altına alındığı, bireylerin olduğu kadar devletinde hukuk kurallarına sıkı sıkıya bağlı olduğu devlet yapılanmasını ifade etmektedir (Çomaklı ve Gödekli, 2011: 64). Hukuk devletinin gerekliliklerinden birisi de idarenin işlemlerinin belirliliği ve hukuki güvenlik ilkesidir (Güllü, 2013: 246). Bu gerekçeyle

hukuk devleti, hukuki güvenlik ilkesini sağlama ve ilkeye temel oluşturması açısından önem arz etmektedir.

1.3.3. Kazanılmış Haklara Saygı İlkesi

Kazanılmış hak kavramı hukuka uygun bir şekilde elde edilmiş hakları ifade etmektedir (Erguvan, 2017: 180). Devletin tüm eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına uygun olması, kazanılmış haklara saygı ilkesi ile de ilişkilidir. Hukuki güvenlik ilkesinin sağlanabilmesi için de kazanılmış haklara dokunulmaması gerekmektedir (Kaya, 2014: 132).

Kazanılmış hak, yürürlükte bulunan hukuk kurallarına uygun şekilde kişiler lehine doğmuş bulunan hukuki durumlardır. Bu durumların her zaman hak biçiminde ortaya çıkması gerekmemektedir. Hukuki güvenlik bakımından korunmasında fayda olan menfaatler biçiminde de ortaya çıkabilmektedirler (Erdoğan, 2001: 109).

Anayasamızda mevcut olan hukuk devleti ilkesi, kazanılmış haklara saygı duyulması ve kazanılmış hakların korunmasının ön planda tutulmasını gerektirmektedir. Kazanılmış hakların ihlal edilmesi durumu yükümlülerin devlete olan güvenlerinin sarsılmasına da yol açmaktadır. Yükümlülerin devlete bakış açıları içinde kuşkuyu barındırması hukuk devleti ilkesinin de ihlal edilmesi anlamına gelmektedir dolayısıyla hukuki güvenlik ilkesini de ihlal etmektedir (Arıkan, 1996: 42).

Roubier'e göre kazanılmış haklar kuramı Fransız İhtilalinden sonra ortaya çıkmış 19. yy boyunca Fransız doktrinin sıkı sıkıya bağlı kaldığı bir kuram haline gelmiştir. Kazanılmış hak kavramının hukuki dayanağını Fransız Medeni Kanununun 2. maddesi oluşturmaktadır. İlgili madde de doğrudan kazanılmış hak kavramına bir tanım getirilmemekle birlikte *"kanunların ancak geleceği düzenleyeceği ve geçmişe etkili olamayacağı"* hükmü yer almıştır. İlgili hükümde geçmişe etkili olmaması kavramından hareketle kazanılmış hak kavramı ortaya çıkmıştır. Böylelikle kazanılmış haklarla geriye yürümezlik arasında sıkı bir bağ olduğu sonucuna varılmıştır (Akıllıoğlu, 1984: 43). Kazanılmış hak ile hukuki güvenlik ilkesinin kesişim kümesini oluşturan unsur geriye yürümezlik ilkesidir.

Fakat kazanılmış hak kavramının tam olarak geriye yürümezlik ile bağdaştırılması mümkün değildir. Bunun sebebi ise hukuki süreç tamamlanmadan geriye dönük ek mali yükümlülükler getirilmesi durumunda kazanılmış hakkın varlığından söz edilememesi

fakat gerçek olmayan geriye yürüme durumunun mevcut olmasından kaynaklanmaktadır.

Anayasa Mahkemesi Kararında; vergiyi doğuran olay tamamlandıktan sonra vergi yükünün arttırılmasının geriye yürüme olarak nitelendirilebileceği ve kazanılmış hakların zedelenmesine yol açacağı belirtilmiştir. İlgili kararda kazanılmış hak kavramı geriye yürümezlik ilkesi ile ilişkilendirilmiştir (Anayasa Mahkemesi'nin 14.1.2003 tarih ve E. 2001-34 K. 2003-2 sayılı kararı).

Danıştay Kararında da; hukuki güvenliğin bireylerin devlet faaliyetlerine güveni ile birlikte yürürlükteki mevzuatın uygulanmaya devam edeceğine ilişkin güvenini de içerdiği ve haklı beklenti kavramıyla ilişkili olduğu yer almıştır. Haklı beklentinin ise; idarenin ister bir taahhüt, isterse uzun bir uygulamasına güvenerek olsun, bireylerin aleyhine olmayan bir sonuca varacaklarını ümit etmelerini ifade ettiği belirtilmiştir (Danıştay On İkinci Dairesi'nin 9.2.2017 tarih ve E. 2016-8833, K. 2017-269 sayılı kararı).

Bireylere belirli haklar sağlayan hukuk kurallarının muhataplarında beklentiye yol açması doğal bir durumdur. Hak beklentisi, bireyin mevcut hukuk kuralları bağlamında bir hakkı elde etme beklentisini ifade etmektedir. Bir kuralda öngörülen koşulları taşıyan bireylerin o kuralın ilişkin olduğu hakkı hukuken ve fiilen elde etmeleri, bireyler yönünden kazanılmış hak oluşturmakla birlikte henüz bu hakkı kazanmamış bireylerin de ilgili hakkı elde etme noktasında bir beklenti içinde olmaları olağandır. Bireylerin hukuka güveni, hukuk devleti yönünden önemli olup kişilerin bu güveninin yine hukuk tarafından korunması asıldır (Anayasa Mahkemesi'nin 13.12.2017 tarih ve E. 2016-32, K. 2017-168 sayılı kararı).

Hukuki güvenlik ilkesi ile kazanılmış haklara saygı ilkesinin ilişkisi bu noktada doğmaktadır. Kazanılmış hakların zedelenmemesi için hukuki güvenlik ilkesine uyum sağlanması gerekliliktir. Hukuki güvenlik ilkesinin göz ardı edildiği durumlarda kazanılmış haklara saygı ilkesinden bahsetmek mümkün değildir. Fakat gerçek olmayan geriye yürüme durumunda kazanılmış hak ihlali olmamasına rağmen hukuki güvenlik ilkesinin ihlalinden bahsetmenin mümkün olması gerekçesiyle unsuru olmak yerine bağlantılı olduğu ilke konumunda ifade edilmesi daha yerinde olacaktır.

1.3.4. Temel Hak ve Hürriyetlerin Güvence Altına Alınması İlkesi

Hukuk devleti kavramı kişilerin temel hak ve hürriyetlerin güvence altına alınmasını da kapsamaktadır. Temel hak ve hürriyetlerin sınırını vergilendirme yetkisinin de sınırını ifade etmektedir. Vergi kanunları doğrudan ilgili hak ve özgürlüklere yönelik olduğu için kanun koyucunun bu hususu dikkate alarak ölçülü davranması gerekmektedir (Çağan, 1980: 140).

Anayasa Mahkemesi kararında, hürriyetleri kısıtlayan kuralların Anayasaya uygun olup olmadığı değerlendirilirken ilgili sınırlamanın yer aldığı kanunun bir temel hakkın kullanılmasını ortadan kaldıran veya bu hakkın kullanılmasını güçleştiren nitelikteyse, ilgili kanunun hakkın özüne dokunduğu sonucuna varmıştır (Tikveş, 1977: 27).

Temel hak ve hürriyetler ile yakın ilişki içerisinde olan vergilendirme açısından, başta anayasal düzen, vergilendirme yetkisinin paylaşımı ve sınırlarını çizerek bir çerçeve oluşturmaktadır (Saban, 2014: 3).

Temel hak ve hürriyetlerin sınırlanması ancak sınırlama ölçütlerine dayalı olarak yapılabilir. İlgili ölçütler insan hakları belgelerinde; genel ahlak, kamu düzeni, kamu yararı, ülkenin ekonomik refahının yararı, vergilerin ya da diğer iştirak ve cezaların ödenmesinin güvence altına alınması ve hukukun ve düzenin korunması şeklinde yer almıştır (Gemalmaz, 1997: 755).

Temel hak ve hürriyetlerin sınırlanmasında kamu yararının temelini kamusallık oluşturmaktadır. Kamusallık fonksiyonu kamu yararına idarenin özne olarak kabul edilmemesi yani idarenin yararına olmaması özelliğini kazandırmaktadır (Uyanık, 2013: 20).

Anayasamızın 12. maddesinde temel hak ve hürriyetlerin niteliğine yer verilerek, 13. maddesinde temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasının ancak kanunla yapılabileceği ve bu sınırlamaların ölçülülük ilkesine aykırı olamayacağı belirtilmiştir. 35. maddede ise mülkiyet ve miras hakkının kamu yararı amacıyla sınırlandırabileceği yer almıştır.

Anayasamızda düzenlenen vergilendirmeye ilişkin temel hak ve özgürlükler; 21. maddedeki konut dokunulmazlığı, 35. maddede hüküm altına alınan mülkiyet ve miras hakkı, 48. maddede hüküm altına alınan çalışma ve sözleşme özgürlüğü, 60. maddede hüküm altına alınan sosyal güvenlik hakkıdır.

Temel hak ve özgürlükler ile vergileme arasında doğrudan bir bağlantı vardır (Gerek ve Aydın, 2005: 248). Temel hak ve özgürlüklerin vergilendirmeye duyarlı olması sebebiyle ilgili hakların sınırlanması da hukuki güvenlik ilkesi gereğince anayasanın özüne, ruhuna uygun ve demokratik toplum düzenini göz önünde bulundurarak yapılmalıdır (Töralp, 2012: 180).

Vergilendirme işleminin temel hak ve hürriyetlere ilişkin olması kanunilik ilkesinin vergileme alanında daha da önem kazanmasının gerekçesini oluşturmaktadır. Temel hak ve hürriyetlerin vergi kanunları ile sınırlandırılması hususu, devletin vergilendirme yetkisini sadece mali amaç için kullanmaması ekonomik ve sosyal amaçlarla da kullanması sonucu daha güncel bir konuma gelmiştir. Bu vergilere düzenleyici, yönlendirici vergiler adı verilerek bir takım vergiyi doğurucu olayların özendirilmesi ya da caydırılması amaçlanmaktadır. Özendirmeden ziyade caydırılması amacıyla yapılan ilgili sınırlandırmanın aşırı ve ölçüsüz olması temel hak ve özgürlükleri kullanılamaz hale getirip dolaylı olarak belirliliği de ihlal etmekte ve hukuki güvenlik ilkesini zedelemektedir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2018: 46).

Hukuki güvenlik ilkesinin ihlal edilmesi, temel hak ve hürriyetlerin vergilendirme yoluyla sınırlandırılmasına da yol açmaktadır. Tam tersi durumda temel hak ve hürriyetlerin herhangi bir sınır olmaksızın kötüye kullanılması da hukuki güvenlik ilkesini zedeleyecektir. Bu bakımdan temel hak ve hürriyetler ve hukuki güvenlik ilkesi birbirleriyle etkileşim içinde olduğunu söylemek mümkündür. Bu gerekçeyle temel hak ve hürriyetlerin kısıtlanmasına ve sınırsızca kullanılması hususlarının hukuki güvenlik ilkesini de ihlal edeceğinin göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

1.4. Hukuki Güvenlik İlkesinin Unsurlarının İncelenmesi

Bu başlık altında hukuki güvenlik ilkesinin unsurları olarak adlandırılan, vergilemede belirlilik ilkesi, geriye yürümezlik ilkesi ve kıyas yasağı ilkesi incelenecektir.

Hukuki güvenlik ilkesinin temelinde belirlilik ilkesi yer almaktadır. Hukuka bireylerin güven duyulabilmesi için ilk şart hukuk kurallarının belirli olması gerektiğidir. Belirlilik ilkesi ise beraberinde geriye yürümezlik ilkesini ve kıyas yasağı ilkesini getirmektedir. İlgili ilkelerin ihlali aynı zamanda belirlilik ilkesinin ihlali anlamına da gelmektedir. Bu durum da ilgili ilkelerin hukuki güvenlikle ilişkili olduğunun ve unsurları olduğunun

göstergesidir. Görüşümüzü destekler şekilde ilgili ilkelerin hukuki güvenlik ilkesinin unsurları olduğuna ilişkin yargı kararları aşağıdaki şekildedir.

Vergilemede belirlilik, geriye yürümezlik ve kıyas yasağının hukuki güvenlik ilkesinin unsurları olduğuna yargı kararlarında da sıkça yer verilmektedir (Anayasa Mahkemesi'nin 4.6.2003 tarih ve E. 2001-392, K. 2003-60 sayılı, 11.9.2004 tarih ve E. 2003-48 K. 2003-76 sayılı kararları).

Anayasa Mahkemesi Kararında da belirlilik ilkesinin ihlal edilmesinin hukuk devletinin öngördüğü hukuki güvenlik ilkesi ile bağdaşmayacağı dolayısıyla hukuki güvenlik ilkesi ile ilişkili olduğu ortaya konulmuştur (Anayasa Mahkemesi'nin 7.11.1989 tarih ve E. 1989-6, K. 1989-42 sayılı kararı).

Bir diğer Anayasa Mahkemesi kararında; vergi kanunlarının belirsiz, birden çok anlamı olan ve kanunlarda içeriği bulunmayan kavramların kullanılmasının hukuk devleti ile bağdaşmayacağı yer almıştır. Bunun yanında, ilgili kararda vergi yükümlülerinin hukuki güvenliklerinin sağlanabilmesi için kişisel vergi yükünün açık bir biçimde öncesinde hesaplanabilir ve tahmin edilebilir olması gerektiği yer almıştır (Anayasa Mahkemesi'nin 18.7.1995 tarih ve E. 1994-84 Esas Sayılı, K. 1995-33 sayılı kararı). Kararda, belirlilik ilkesinin hukuki güvenlik ilkesinin unsuru olduğu yer almıştır.

Belirlilik ilkesi; Anayasanın 40. maddesinin de yargıya başvuru sürelerinin ve yerlerinin belirli olması gerektiği ifadesi ile üstü kapalı olarak ele alınmıştır fakat açıkça hüküm altına alınmamıştır. Bunun yanında belirlilik ilkesi Anayasanın 73. maddesinde hüküm altına alınan kanunilik ilkesi ve kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde Cumhurbaşkanına yetki verilmesi ile de anlam kazanmaktadır.

Vergilemede geriye yürümezlik ilkesi de Anayasada hüküm altına alınmamıştır. Anayasanın 38. maddesinde suç ve cezaların geriye yürümeyeceğine ilişkin hüküm yer almıştır. İlgili hükümden hareketle sistematik yorum ile vergi cezalarının geriye yürümeyeceğine de ulaşılmaktadır. Vergi Kanunlarının ve/veya vergilendirmeye ilişkin işlemlerin geriye yürütülemeyeceği Anayasada açıkça hüküm altına alınmamakla birlikte Anayasanın 2. maddesinde yer alan hukuk devletinden, 38. maddesinden ve 73. maddesinde bulunan kanunilik ilkesinden dolaylı olarak ulaştığımız bir sonuç ve ilke konumundadır.

Anayasa Mahkemesi Kararında; geriye yürümezlik ilkesinin Anayasada açık bir kural olarak bulunmamasına karşın, hukuk devleti ölçülülük yönlerinden yargısal denetiminin yapılacağı yer almıştır (Anayasa Mahkemesi'nin 7.11.1989 tarih ve E. 1989-6, K. 1989-42 sayılı kararı).

Konuya ilişkin bir diğer Anayasa Mahkemesi Kararında; Devletin belirlilik ve geriye yürümezlik ögelerini içeren hukuki güvenlik ilkesine uygun davranmak zorunda olduğu belirtilmiştir (Anayasa Mahkemesi'nin 18.7.1994 tarih ve E. 1995-7, K. 1995-35 sayılı karar). Kararda, belirlilik ve geriye yürümezlik ilkesinin hukuki güvenlik ilkesinin unsurları olduğu belirtilmiştir.

Bu başlık altında hukuki güvenlik ilkesinin ayrılmaz parçaları yani unsurları olarak nitelendirdiğimiz ve yargı kararlarıyla da ilgili görüşümüzü desteklediğimiz; belirlilik, geriye yürümezlik ve kıyas yasağı ilkesi incelenecektir.

1.4.1. Vergilemede Belirlilik İlkesi

Belirlilik ilkesi hukuki güvenlik ilkesinin kalbi konumunda olan bir ilke olmakla birlikte kanunların mükellefler tarafından anlaşılabilir ve öngörülebilir olmasını içermektedir (Deák, 2008: 187).

Hukuki güvenlik ilkesi; hukuk normlarının öngörülebilir ve belirli olmasını buna bağlı olarak bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de bu güvene karşılık olarak güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınması zorunluluğunu doğurmaktadır. Kanunlara güvenerek hayatına yön veren ve buna bağlı olarak hukuki iş ve işlemlere girişen bireylerin kanunların uygulanmasının devam edeceği yönünde beklentisinin mümkün olduğunca korunması gerekir. Ancak güvenin korunması, mevcut hukuki durumun dokunulmazlığı anlamına da gelmemektedir. Hukuki güvenlik ilkesinin dokunulmazlık olarak algılanması, dinamik toplum yapısının statik hale gelmesi sonucunu doğurur bu durumda toplumun çağın gerisinde kalmasına yol açabilir (Anayasa Mahkemesi'nin 13.12.2017 tarih ve E. 2016-32, K. 2017-168 sayılı kararı).

Danıştay kararında da vergilendirme yetkisinin temel hak ve özgürlüklerle olan yakın ilişkisi gerekçesiyle bireylerin devlet müdahalelerinden haberdar olması ve geleceğe ilişkin planlarını buna göre yapabilmesinin hukuki güvenlik ilkesinin belirlilik

unsurunun bir gereği olduğunu belirtmiştir (Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin 13.12.2012 tarih ve E. 2010-4896, K. 2012-9474 sayılı kararı).

Mükellefler üzerindeki devlet hakimiyetinin kayıtsız ve keyfi olmaması zorunluluğu noktasında tereddüt yoktur. Belirlilik ilkesi de bu noktada önem kazanmaktadır ve devlet hakimiyetinin kayıtsız ve keyfi olmaması, hukuk kurallarının ve kanunlarının göz önünde tutularak, ilgili hakimiyetin hukuk kuralları sınırları içerisinde kullanılmasını gerektirmektedir (Savcı, 1953: 83).

Belirlilik ilkesi vergi kanunlarının anlaşılabilir olmasını gerektirmektedir. Fakat herkes tarafından anlaşılabilen basit kurallar da farklılıkları göz ardı ettikleri için daha az adillerdir. Karmaşık kurallar da içinde farklılıkları barındırdıkları için daha adillerdir. Kanun yapımında belirlilik ve adillik arasında kıvam bulma hususunda yasama organına büyük görevler düşmektedir (Morse, Williams ve Eden, 2016: 8).

Hukuk devletinde vatandaşlar hukuki güvenlik içinde yaşamlarını sürdürürler. Bunun için bireylerin, hangi kurallara tabi olduklarını öncesinde bilmeleri ve davranışlarını ona göre ayarlamaları gerekir. Hukuk devleti ilkesi hukuk kurallarının belirliliği ilkesini gerektirir. Türk hukuk sisteminde belirlilik şartının gerçekleşmesi kanunların Resmi Gazete'de yayımlanmasıyla sağlanmaktadır. Bu şartı taşımayan bir kanun ilgililere uygulanmaz. İlgililerine yükümlülük getiren kanunlar ile mevcut olan hakları kaldıran kanunlar da geriye yürütülemez (Anayasa Mahkemesi'nin 22.12.2011 tarih ve E. 2010-7, K. 2011-172 sayılı kararı).

Belirlilik ilkesi hukuki güvenlik ilkesinin alt unsurlarından birisidir. Kanunilik ilkesi belirlilik ilkesinin ön şartı olmakla birlikte, belirlilik ilkesi kanunilik ilkesinin sınırlarını aşarak, vergilemeye ilişkin unsurların kanunda yer almasının yanında uygulanmasının açık, net ve anlaşılabilir olmasını da gerektirmektedir.

18.03.2011 tarihinde İtalya Cumhuriyeti vatandaşının, AİHM başvurusunda müdahil tarafların görüşleri arasında sivil toplum kuruluşunun görüşüne yer verilmiştir. Sivil Toplum Kuruluşu görüşünde; Danıştay ve Yargıtay Kararları arasında içtihat çelişkisi olmasının hukuk devletinin temel direği konumundaki hukuki güvenlik ilkesini etkileyeceğini belirtmiştir. (Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararı, 18.03.2011). Burada belirtilen görüş hukuki güvenlik ilkesinin unsularından olan belirlilik ilkesi ile ilgilidir. Vergileme açısından baktığımızda; vergilemeye ilişkin Anayasa Mahkemesi,

Danıştay veya Danıştay'ın aynı ya da farklı daireleri arasında çelişki olması hukuki güvenlik ilkesinin belirlilik unsuru ile yakından ilgilidir ve hukuki güvenlik ilkesini olumsuz yönde etkiler. Çelişkili olan kararlarda İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararları (İBKK) ile vergileme ilkeleri doğrultusunda içtihatların birleştirilmesi gerekir. Bu durumda vergilemede belirlilik ilkesi açısından İBKK'nın önemini de büyüktür.

Hukuki güvenlik ilkesinin gerekliliklerinden birisi de her bireyin kanunlardan, belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın karşılık geldiğini, bu yaptırımlar sonucunda idarenin müdahale yetkisinin sınırını bilmesidir (Kaya, 2016: 26). Yaptırımların anlaşılabilir olması da belirlilik ilkesini sağlamaya yöneliktir.

Ceza hukukunda belirlilik; kanun koyucunun suç olarak hüküm altına aldığı fiili, bir diğer deyişle suçun maddi unsurlarını ve bu fiil karşılığı uygulanacak cezayı mümkün olduğunca açık ve net olarak göstermesi şeklindedir (Artuk, 2014: 57). Vergilemeye ilişkin cezalarda da yükümlünün vergisini eksik ya da hiç ödemediğinde karşılaşacağı yaptırımları öncesinde bilmesi belirlilik ilkesinin gereğidir.

Anayasada belirlilik ilkesi açıkça hüküm altına alınmamış olmakla birlikte 40. maddesinin ikinci fıkrasındaki hüküm belirlilik ilkesiyle yakından ilişkilidir. İlgili madde aşağıdaki gibidir.

> *"Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır."*

İlgili hükümde açıkça belirlilik ilkesine yer verilmese de hükmün dar anlamda idari işlemler açısından belirlilik ilkesini sağlamaya yönelik olduğu ortadır. Hüküm, vergi kanunlarının açık olmasının yanında vergilemeye ilişkin idari işlemlerin de belirlilik ilkesine uygun olmasını gerektirmektedir. Ayrıca vergi kanunlarının karmaşık olması gerekçesiyle vergilendirmeye ilişkin idari işlemlerin belirlilik ilkesine uygun olması önem taşımaktadır. Örneğin ödeme emrine itiraz süresinin 15 gün olması ile vergi mahkemesinde dava açma süresinin 30 gün olması yükümlüler açısından karışıklık ortaya çıkarmaktadır. İlgili karışıklık gerekçesiyle yükümlüler ödeme emrine itiraz süresini, dava açma süresiyle karıştırıp itiraz süresini geçirebilmektedir. Bu gibi karışıklıkların önlenmesinde de vergilendirmeye ilişkin idari işlemlerde açıkça itiraz süresinin, nereye itiraz edileceğinin gösterilmesi belirlilik ilkesi açısından yerinde olacaktır. İlgili Anayasa hükmü de açıkça bunu zorunlu hale getirmektedir.

Vergiye ilişkin işlemlerde yalnızca vergi mahkemesine dava açmaya ilişkin süre değil, bunun yanında idari başvuru yolu mevcut ise bu yolun da gösterilmesi gerekmektedir. Devlet tarafından yapılan birtakım müdahaleler ile temel hak ve özgürlüklerine dokunulan kişilere, bu işlemlere karşı gidebilecekleri başvuru yolu ve süresinin ilgili işlemlerde gösterilmesi gerekliliği oldukça karmaşık olan mevzuat hükümleri karşısında kişilere önemli kolaylıklar sağlayacaktır (Üzeltürk, 2015:15).

Hukuki güvenlik ilkesinin unsuru olan belirlilik ilkesi yalnızca vergi kanunlarının belirli, açık ve öngörülebilir olmasını değil vergilendirmeye ilişkin süreçteki işlemlerin de belirli olmasını gerektirmektedir. Bu bakımdan yazılı bildirim niteliğindeki vergi ve ceza ihbarnameleri, vergi incelemesine başlama tutanağı, vergi incelemesi sonucunda düzenlenen raporlar belirlilik ilkesini sağlama amacına matuftur. Fakat ilkeye uyum sağlanması açısından üstü kapalı olarak bir maddede hüküm altına almak yerine hukuki güvenlik ilkesinin açıkça Anayasa'da düzenlenmesi daha yerinde olacaktır.

Belirlilik ilkesi; hukuki belirlilik ve kanuni belirlilik olmak üzere ikiye ayrılmaktadır (Anayasa Mahkemesi'nin 14.6.2017 tarih ve E. 2017-24, K. 2017-112 sayılı kararı).

Hukuki belirlilik; kanuni belirliliği de kapsadığından geniş anlamda belirlilik olarak da ifade edilebilir. Kanuni belirlilik ise yalnızca kanunlara ilişkin olduğu için dar anlamda belirlilik olarak ifade edilebilmektedir.

Hukuki belirlilik; ulaşılabilirlik ve öngörülebilirliği de içermektedir. Ulaşılabilirlik, hukuki düzenlemelerin aleni olmasını yani yayımlanmasını ifade etmekteyken, öngörülebilirlik, hukuk kuralının uygulanması sonucunda meydana gelebilecek sonuçların tahmin edilebilmesi anlamına gelmektedir (Anayasa Mahkemesi'nin 12.11.2014 tarih ve 2014-6192 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı).

Kanuni belirlilik; kanun hükümlerinin anlaşılabilir olmasını, öngörülebilir ve ulaşılabilir olmasını içermektedir.

Yasama organı tipleştirme yaparken belirsiz, anlam karmaşasına yol açan ve içerikten yoksun kavramlar kullanmamalıdır. Kanuni belirliliğin sağlanması için kişisel vergi yükünün açık olarak vergiyi ödemeden önce hesaplanabilmesi ve tahmin edilebilmesi gerekmektedir. Bunun yanında yasalarının dilinin de açık ve sade olması gerekmektedir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2018: 48).

Vergilemeye ilişkin kanunların yükümlüler açısından anlaşılabilir olması, sık sık kanunlarda değişikliklerin yapılmaması kanuni belirlilik ilkesini sağlama amacına matuftur.

Vergilemede kanuni belirliliğin sağlanabilmesi için, vergi kanunları çok açık bir dille ve yalın hazırlanmalıdır. Böylelikle yükümlüler vergi kanunlarının etkilediği alanları da açıkça anlayabileceklerdir. Bu durum vergi uyuşmazlıklarını da en aza indirecektir. Bunun yanında vergilemeye ilişkin kanunlarda başka hukuk kuralına atıf var ise, bu kuralın da açık bir biçimde gösterilmesi gerekmektedir (Çağan, 1982: 173).

Kanuni belirlilik ilkesi; vergiyi doğuran olayların, vergi oranlarının, tarh ve tahsil zamanlarının açık ve net olmasını gerektirmektedir. Bunun yanında ilgili ilke gereğince, yasama organının yürütme organına devrettiği vergilendirme yetkisinin sınırlarının Anayasadaki ilkeler doğrultusunda belirlenmesi zorunluluktur. Yalnızca vergi asılları değil vergi suç ve cezalarının da yani yaptırımlarına ilişkin hükümlerin hiçbir tereddüde yol açmayacak şekilde hüküm altına alınması kanuni belirliliğin gereğidir.

Kanuni belirlilik, kanun hükümlerinin anlaşılabilir, öngörülebilir ve ulaşılabilir olmasını içerirken, hukuki belirlilik yasal belirliliği de kapsayarak, mevcut olan hukuk kuralının uygulanmasıyla ortaya çıkacak durumların da öngörülebilir olmasıdır (Anayasa Mahkemesi'nin 28.1.2016 tarih ve E. 2014-87, K. 2015-112 sayılı kararı).

Kanuni belirlilik ilkesi, Amme Alacaklarının Tahsil ve Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) içerisinde düzenlenen temel ilkelerden olan, tahsilatta iktisadilik ilkesinin gerçekleştirilmesi açısından önemlidir. Kanunların belirli olması, borçluların kendiliğinden kanunlara uyum göstererek vergilerini zamanında ödemesini sağlayacaktır (Gerçek, 2017: 23).

Kanun hükümlerini herkesin anlaması beklenen bir durum değildir. İlgili durum VUK'nun 413. maddesinde; *"Mükellefler, Gelir İdaresi Başkanlığından veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında yazı ile izahat isteyebilir."* hükmü ile üstü kapalı olarak kabul edilerek, mükelleflerin kanunun uygulanmasına ilişkin tereddüde düşecekleri öngörülmüştür. Fakat en azından ilgililerin yani vergisini ödeyecek olan mükellefler açısından kanun hükümlerinin anlaşılabilir olması gerekmektedir. İlgili açıklıkta olmayan kanun hükümleri mükelleflerin vergi

ödememesine de yol açabilecektir. Bu gibi olumsuz sonuçlara yol açmamak için de kanuni belirlilik ilkesine uyum sağlanması yerinde olacaktır.

Hukuki belirlilik; kanun hükümlerinin uygulanmasının belirli olmasını gerektirmektedir. Kanun hükümlerinin uygulamada yükümlüler açısından farklılık oluşturmamasını gerektirir. Hukuki belirlilik, yasal belirliliği de kapsadığı için geniş anlamda belirlilik olarak da adlandırılabilir. Hukuki belirliliğin sağlanmasının ön şartı yasal belirliliğin sağlanması olmasına rağmen yasal belirliliğin olduğu her durumda hukuki belirlilikten bahsetmek mümkün değildir.

Hukuki belirlilik ilkesinde asıl olan, hukuk kurallarının uygulanmasıyla ortaya çıkacak sonuçların öngörülebilir olmasıdır (Anayasa Mahkemesi'nin 28.1.2016 tarih ve E. 2014-87, K. 2015-112 sayılı kararı).

Hukuki belirlilik hem idare hem de yükümlü açısından vergilemede keyfiliğin önlenmesi açısından önemlidir.

Kanunun var olması kadar ilgili kanun metninin uygulanmasının da bireylerin davranışlarının sonucunu öngörebilecekleri kadar hukuki belirlilik taşıması gereklidir (Anayasa Mahkemesi'nin 21.12.2017 tarihli ve 2014-2267 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı).

Vergilemeye ilişkin yargı kararları ve idarenin vergilendirmeye ilişkin işlemleri hukuki belirliliğin sağlanmasının araçlarındandır.

Anayasanın 141. maddesinde *"Bütün mahkemelerin her türlü kararlarının gerekçeli olarak yazılması*" hükmü de yargı kararlarının belirli, ulaşılabilir ve anlaşılabilir olmasına ve hukuki belirliliğe ilişkindir (Danıştay Yedinci Dairesi'nin 27.5.2008 tarih ve E. 2004-3195 sayılı kararı).

Vergilemeye ilişkin somut olaylar neticesinde verilen yargı kararları ve idarenin vergilendirmeye ilişkin işlemleri, hukuki belirliliğin sağlanması için gerekli araçlardandır. İBKK'nın görevleri Danıştay Kanununun 39. maddesinde *"Dava Dairelerinin veya İdari ve Vergi Dava Daireleri Kurullarının kendi kararları veya ayrı ayrı verdikleri kararlar arasında aykırılık ve uyuşmazlık görüldüğü veya birleştirilmiş içtihatların değiştirilmesi gerekli görüldüğü taktirde, Danıştay Başkanının havalesi üzerine, Başsavcının düşüncesi alındıktan sonra işi inceler ve lüzumlu görürse, içtihadın birleştirilmesi veya değiştirilmesi hakkında karar verir."* ifadeleriyle hüküm

altına alınmıştır. İBKK ile içtihatlar arasındaki aykırılığın giderilmemesi, kanun hükümlerinin yeterince açık olmaması sebebiyle yargı kararları arasında aykırılık olmasına ve dolayısıyla mükellefler açısından uygulamada farklılıklara yol açacaktır. İBKK yargı organları arasındaki aynı konudaki farklı yargı yorumlarını vergilendirme ilkeleri çerçevesinde birleştirmesinden dolayı hukuki belirlilik ilkesini sağlama amacına matuftur.

Anayasa Mahkemesinin Bireysel Başvuru Kararları da hukuki belirlilik ilkesini sağlama amacına hizmet etmektedir. Anayasa Mahkemesi; kanunilik ve hukuki güvenlik ilkesi bağlamında, hukuk kurallarının birden fazla yorumunun hukuki belirliliği ihlal edip etmediğinin tespitini yapmaktadır (Anayasa Mahkemesi'nin 12.1.2017 tarih ve 2014-13916 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı).

1.4.2. Vergilemede Geriye Yürümezlik İlkesi

Geriye yürümezlik ilkesi vergi kanunlarının zaman bakımından uygulanması ile yakından ilişkilidir. Kanunların yürürlüğe girdikleri tarihten önceki olaylara uygulanmayacağı bütün hukuk sistemlerinin genel olarak benimsediği bir kuraldır. Bu duruma kanunların geçmişe yürütülmemesi veya geçmişe şamil olmaması, eski kullanım şekliyle ise *"makable ademi şumulu"* ilkesi denilmektedir. İlgili ilke Medeni Kanunlarda açıkça hüküm altına alınmaktadır. Fransız Medeni Kanununda kısa olarak *"Kanun ancak gelecek zamanla ilgili hüküm koyar, kanunun geçmişe yürürlüğü yoktur."* denilmektedir. İtalyan Kanununda da buna benzer hüküm mevcuttur. (Erginay, 1990: 39). Anayasamızın ise 38. maddesinde suç ve cezaların geriye yürümezliğine ilişkin hüküm mevcuttur.

Geriye yürümezlik ilkesinin temelleri Roma Hukukuna kadar dayanmaktadır. Cicero zamanında kanunların geçmişi kapsayan etkilerini önlemek için uğraşılmıştır. İlgili kural bir emir olmaktan ziyade kanunların *"ahde vefa"* esaslarına bağlı olması gerektiği fikrinden ortaya çıkan bir yorum kuralıdır. Justinian döneminde, kanunların ve imparator emirnamelerinin, eğer geriye dönük uygulanması hüküm altına alınmamış ise, yalnız gelecekteki hukuki işlemleri kapsayacağı görüşü önem kazanmıştır (Danıştay Dergisi, 1973: 87).

Geriye yürümezlik ilkesine 1789 tarihli İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisinin 8. maddesinde aşağıdaki ifadelerle temel bir hak olarak yer verilmiştir (Öz ve Akçay, 2012: 163).

> "*Yasa ancak açık ve zorunlu olarak gerekliliği beliren cezaları koymalıdır ve bir kimse ancak suçun işlenmesinden önce kabul ve ilan edilmiş olan ve usulüne göre uygulanan bir yasa gereğince cezalandırılabilir."*

İlgili hüküm suç ve cezalara ilişkin olsa da geriye yürümezlik ilkesini vurgulamıştır.

10.12.1948 tarihli Birleşmiş Milletler İnsan Hakları Evrensel Beyannamesinin 11. maddesinde ceza hukuku açısından geriye yürümezlik ilkesine yer verilmiştir. 1950 tarihli Avrupa İnsan Hakları ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair sözleşmenin 7. maddesinde de geriye yürümezlik ilkesi ceza hukuku bakımından hukukun genel ilkelerinden sayılmıştır (Can ve Çevik, 2014: 172).

Vergilemede geriye yürümezlik ilkesinin amacı ise, vergi mükelleflerinin gelecekte öngörülemeyen vergi yükleriyle karşılaşmamalarını sağlamaktır (Erginay, 1975: 36).

1937 yılında Danıştay verdiği kararda aşağıdaki ifadelerle geriye yürümezlik ilkesini ortaya koymuştur (Danıştay 2. Daire'nin 19.11.1937 tarih ve E. 36-1378, K. 37-1460 sayılı kararı).

> *"Her kanunun ancak kendisinden sonraki hadiselere müessir olması asli kaidedir."*

Kanun hükümlerinin geçmişe yönelik ve kişisel olan hukuki durumlar için özel bir kural içermesi ilgili kanunun geçmişe yürütüldüğü anlamına gelmektedir (Akıllıoğlu, 1984: 41).

Geriye yürümezlik ilkesine ilişkin literatürde bir kavram karmaşası bulunmaktadır. İlgili kavram "*Geriye Etki*", "*Önceye Etki*", "*Geriye Doğru",* "*Geçmişe Yürüme*", "*Geçmişe Doğru Vergileme*" ve "*Geriye Yürüme*" gibi terimlerle adlandırılabilmektedir (Özgüven, 2007: 22). Kavram karmaşası olduğu çalışmamızda yapılan içerik analizi sonuçlarıyla da desteklenmiştir. Çalışmamızda en yalın ve yargı kararlarında da sıkça kullanılan *"Geriye Yürüme"* kavramına yer verilmiştir.

Geriye yürümezlik ilkesi sonradan yürürlüğe giren kanunların kural olarak sadece geleceğe yönelik etkide bulunmasını, kendilerinden önce meydana gelen hukuki durumlar üzerinde olumsuz etkiye yol açmamasını yani geriye yürümemesini ifade eder.

(Erguvan, 2017: 17). İlgili ifadenin karşıt anlamından çıkarılabilecek sonuç ise sonradan yürürlüğe giren kuralın mükellefin lehine yani olumsuz etki yerine olumlu yönde etki yapıyorsa uygulanması gerektiğidir. Bu durumda geriye yürümezlik ilkesine istisna teşkil eder. İstisna hafifletilmiş olan yani mükellefin lehine sonuç doğuran cezanın geriye dönük olarak uygulanabilmesidir. Fakat ilgili durumun yükümlüler arasında eşitsizlik ortaya çıkarıp çıkarmadığı da dikkate alınmalı ve eşitsizlik ortaya çıkardığında lehe olan düzenlemeler geriye dönük uygulanmamalıdır.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin (AİHM) geriye yürümezlik ilkesine ilişkin verdiği bir kararda; ölüm cezasına ilişkin cezaların ömür boyu hapis cezası ile hafifletilmesine ilişkin yürürlüğe giren kanunun geriye dönük olarak uygulanmasına ilişkin olarak gelen şikayet başvurularını reddederek lehe olan hükümlerin geriye dönük uygulanmasını uygun görmüştür (Scalia, 2008: 356).

Geriye yürümezlik ilkesine ilişkin Anayasa'da açık olarak bir düzenleme bulunmamasına karşın, Anayasa Mahkemesi, hukuk devleti ilkesi ve ölçülülük yönlerinden yargısal denetim yapmaktadır. Vergilendirme işleminin ögesi olan vergiyi doğuran olaydan sonraki artışları içeren düzenlemeler geriye yürümeyi kapsarsa uygunluk denetimine bağlı tutulabilmektedir (Öden ve Akkaya, 2001: 27).

Türk Ceza Kanunu'nun (TCK) 1. maddesinin birinci fıkrasında, *"Kanunun sarih olarak suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilmez. Kanunda yazılı cezalardan başka bir ceza ile de kimse cezalandırılamaz."*; 2. maddesinde *"İşlendiği zamanın kanununa göre cürüm veya kabahat sayılmayan fiilden dolayı kimseye ceza verilemez, işlendikten sonra yapılan kanuna göre cürüm veya kabahat sayılmayan bir fiilden dolayı da kimse cezalandırılamaz. Eğer böyle bir ceza hüküm olunmuşsa icrası ve kanuni neticeleri kendiliğinden kalkar. Bir cürüm veya kabahatin işlendiği zamanın kanunu ile sonradan neşir olunan kanunun hükümleri birbirinden farklı ise failin lehinde olan kanun tatbik ve infaz olunur."* denilerek evrensel ilkelerle ilişkili genel hükümlere yer verilmiştir.

VUK'nun 369. maddesinin 2. fıkrası da geriye yürümezlik ilkesini sağlama amacına yöneliktir. İlgili maddeye 2010 yılında eklenmiş hüküm ile; hükmün uygulanmasında yetkili makamların genel tebliğ ve sirkülerde değişiklik yapmak yoluyla görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ ve sirkülerin yayımı tarihinden itibaren uygulanabileceği ve geriye dönük etkili olmayacağı yer almıştır. Kanunun gerekçesinde; salt görüş ve kanaat değişikliğine bağlı olarak geriye

dönük vergi tarh edilmesinin de doğru olmayacağı yer almıştır. İlgili düzenlemenin en önemli sonucunun da VUK'nun 114. maddesinde düzenlenen tahakkuk zamanaşımına ilişkin 5 yıllık süre kuralına istisna getirilmiş olması oluşturmaktadır. Bu madde çerçevesinde geriye yürümezlik ilkesi ihlal edilerek geriye dönük olarak vergi uygulanmasının önüne geçilmektedir (Tekbaş, 2018: 103).

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin de *"Kanunsuz ceza olmaz"* başlıklı 7. maddesinde aşağıdaki ifadelerle geriye yürümezlik ilkesine değinilmiştir.

> *"Hiç kimse, işlendiği zaman ulusal veya uluslararası hukuka göre suç oluşturmayan bir eylem yada ihmalden dolayı suçlu bulunamaz. Aynı şekilde, suçun işlendiği zamanda uygulanabilir olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez."*

Kanunlar emredici hükümler getirmesi gerekçesiyle, ilgili emirden önce yapılmış olan bir tasarrufun sonradan çıkan bir emirle hükümsüz sayılması kişilerin, kanunlara karşı dolayısıyla devlete karşı olan güvenlerini yitirmesi anlamını taşımaktadır. Özellikle, yükümlülerin, elde ettikleri durumlarının devamı konusu tereddüt sahibi olmaları durumu iktisadi, sosyal ve siyasi açıdan da çeşitli sorunlar ortaya çıkarmaktadır (Aksoy, 1989: 23).

Yükümlülerin şimdiki zamanda hukuk kurallarına uyarak yaptıkları bir faaliyet, faaliyet gerçekleştikten sonra getirilen kanun ya da düzenleyici işlem sebebiyle hukuka aykırı hale gelmesi yükümlülerin hukuki güvenliğinin zedelenmesi anlamına gelecektir (Gözler: 2018: 87).

Vergilendirmede geriye yürümezlik ilkesinin gerek yasal gerekse idari işlemler yönünden vergiyi doğuran olayı kavrayan yasa ya da idari işlemin geriye yürümemesi ilkesi çerçevesinde yapılması gerekmektedir (Saban, 2014: 19).

Geriye doğru vergilemenin söz konusu olması için aşağıdaki şartlardan birisinin meydana gelmiş olması gerekmektedir (Aktan ve Gencel, 2003: 2).

- Yürürlükteki vergi ve benzeri mali yükümlülüklere ilave olarak ek vergi ve mali yükümlülükler getirilmekle birlikte ilgili yükümlülüklerin geçmiş yıllarda elde edilen kazançlara uygulanması,
- Geçmiş yıllarda yürürlükte olan vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin mevcut oranlarının arttırılmasıdır.

Vergileme açısından yukarıdaki şartlardan biri meydana geldiği zaman ilke ihlal edilmektedir.

Özellikle mali yükümü artırıcı nitelikteki hükümlerinin, geriye yürütülmemesi hukuki güvenlik ilkesi yönünden önem taşır, Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında ifadesini bulan "*vergilerin kanuniliği ilkesi"* de, hukuki güvenlik ilkesinin geriye yürümezlik unsurunu sağlama amacına yöneliktir ve vergiyi doğuran olayın vukuu döneminde yürürlükte olmayan bir kanuna dayanılarak vergi yükünün artırılmasına imkan vermez. (Anayasa Mahkemesinin 15.10.2009 tarih ve E. 2007-44, K. 2009-148 sayılı kararı).

Geriye yürümezlik ilkesinin ihlali noktasında tespit açısından vergiyi doğuran olayın mı vade tarihinin mi esas alınacağı noktasında yargı kararlarında farklılıklar mevcuttur. Vergi aslına bağlı olan alacaklarda gecikme faizi tahakkuk aşamasına ilişkin olduğu için İBKK, kararında vergiyi doğuran olayın esas alınması dolayısıyla gecikme faizinin yürürlüğe girdiği 1986 tarihinden önce vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olaylara uygulanmaması gerektiğini belirtmiştir. Yedinci Daire 1992-7716 Esas Sayılı kararında ise gecikme zammı uygulamasının vade tarihine ilişkin olması sebebiyle vade tarihinin esas alınacağı belirterek bu yönde karar vermiştir. Vergi aslına bağlı olan alacak tahakkuk aşamasına ilişkin ise vergiyi doğuran olay, tahsil aşamasına ilişkin bir alacak ise vade tarihinin yeni kanun hükmünün uygulanmasında geriye yürümezlik ilkesi açısından esas alınması daha yerinde olacaktır.

Anayasa Mahkemesi kararlarında, kanunların geriye yürümezliği ilkesi ile ilgili olarak gerçek-gerçek olmayan geriye yürüme ayrımı yapılmaktadır. Yeni getirilen kuralın eski kural döneminde tamamlanmış ve hukuki sonuçlarını doğurmuş hukuksal durum, ilişki ve olaylara uygulanması gerçek geriye yürüme olarak adlandırılmaktadır. Gerçek olmayan geriye yürüme ise yeni getirilen kuralın eski kural yürürlükte iken başlamakla beraber henüz sonuçlanmamış hukuksal durum, ilişki ve olaylara uygulanması anlamına gelmektedir. Gerçek geriye yürüme anayasadaki ilkelerin ihlaline yol açmasına karşın, gerçek olmayan geriye yürüme hususunda anayasal ilkelere bir aykırılık bulunmamaktadır (Kaneti, 1987: 34).

Gerçek geriye yürüme kavramı yerine dar anlamda geriye yürüme kavramı kullanılabilmektedir. Gerçek olmayan geriye yürüme kavramı yerine ise geniş anlamda geriye yürüme kavramı kullanılabilmektedir (Altundiş, 2008: 65).

Kanunların zaman bakımından uygulanmasına ilişkin; kanunda hüküm altına alınan yürürlük tarihi kanunun yürürlüğe giriş tarihinden önce ise kanun geriye yürümektedir. Eğer iki tarih aynı ise ilgili durum kanunun derhal uygulanmakta olduğunu göstermektedir. Fiili yürürlük tarihi yürürlük tarihinden sonra ise kanun gecikmeli olarak uygulanmaktadır (Pauwels, 2011: 65).

Bazı ülkelerde vergilemede yasaların geriye yürümesinde gerçek- gerçek olmayan geriye yürüme ayrımı yapılarak; gerçek geriye yürüme, geriye yürümezlik ilkesine aykırı kabul edilmiştir (Anayasa Mahkemesi'nin 13.7.1995 tarihli ve E. 1994-85, K. 1995-32 sayılı kararı).

Alman Anayasa Mahkemesi gerçek geriye yürümeyi geçersiz kabul etmekle birlikte gerçek geriye yürümenin kabul edilebileceği bazı istisnalara yer vermiştir. Bu istisnalar aşağıda olduğu gibidir (Çağan, 1980: 143).

- Kişiler vergi kanunlarında yapılacak değişikliği ve kanunun geriye yürütüleceğini tahmin ediyorlarsa,
- Eski vergi kanununda muğlak bir durum söz konusu ise,
- Daha önce yürürlükte olan vergi kanunu açıkça Anayasa aykırı ise,
- Kamu yararının gerektirdiği haller mevcut olup hukuki güvenlik ilkesine tercih edilebilir ise gerçek geriye yürüme kabul edilebilirdir.

Fransız Anayasa Konseyine, 1996 yılında bütçe kanuna konulan maddeler ile 1991-1995 yılları için geriye yürür bir şekilde hava alanı hizmetleri için aidatların oranlarını tespit etmeye Bakanların yetkilendirilmesi üzerine iptali için başvurmuşlardır. Anayasa Konseyi; geriye yürür hükümlerin ancak kamu yararı için konulabileceği, mali amaçlarla konulamayacağı gerekçesiyle Anayasaya aykırı bulmuştur (Gözler, 1997: 164-165).

Sadece hukuk kuralının mevcut olması tek başına hukuki güvenlik ilkesi için yeterli değildir. Bunun yanında; hukuki durumun başlangıcı ile sona ermesi arasında, mevcut olan kuralın aleyhe sonuç doğuracak şekilde değişmeyecek olması da gerekmektedir (Akkaya, 2011: 114).

Lehe olan geriye yürümeler de her zaman olumlu sonuçlar ortaya çıkarmamaktadır. Örneğin KDV'de geriye dönük vergi yükünü azaltan hükümlerin mevcut olması sadece

yasal yükümlüyü etkileyecek, fiili yükümlü olumlu değişiklikten yararlanamayacaktır. İlgili durumda eşitlik ilkesini de zedeleyecektir (Akkaya, 2011: 118).

Aşağıda vergi hukukunda gerçek geriye yürümeye örnek teşkil eden durumlar yer almaktadır.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu (VİVK) 15.6.1959 tarihinde yürürlüğe girmiştir. İlgili kanunun mükellefler açısından lehe olan gerçek geriye yürümeye ilişkin hükümleri aşağıdaki gibidir (Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu (1959), T.C. Resmi Gazete, 7338, 15 Haziran).

> *"Muvakkat madde 2 — 1/3/1957 tarihinden sonra vâki olan ölüm ve intikaller dolayısiyle yapılmış olan tarhiyat bu kanun hükümlerine göre düzeltilir ve bu düzeltmeye göre fazla alınmış vergiler varsa mükelleflere ret ve iade olunur. Noksanı aranmaz. Yukarıki fıkra hükmü halen ihtilaflı bulunan vergilerle itiraz ve Temyiz Komisyonları ve Devlet Şûrası kararlarına iktiran etmek suretiyle kesbi katiyet etmiş olan vergilere de şâmildir."*

İlgili hüküm ile kanun 15.6.1959 tarihinde yürürlüğe girmesine rağmen, geçici madde de hüküm altına alındığı üzere 1.3.1957 tarihi ve sonrasındaki ölüm ve intikaller sebebiyle yapılmış olan tarhiyatların düzeltilmesi ve düzeltme neticesinde fazla alınmış vergilerin olduğunun tespit edilmesi halinde mükelleflere ret ve iade edileceği, noksan vergilerin ise aranmayacağı hüküm altına alınmıştır. Bunun yanında ilgili kanunun uyuşmazlık konusu ve itiraz konusu yapılmış vergiler için de geçerli olacağı hüküm altına alınmıştır. İlgili kanun maddesi gerçek geriye yürüme olmakla birlikte, yükümlülerin lehine bir durum olduğu ve dolayısıyla haklarında bir ihlale yol açmadığı için kabul edilebilirdir.

4.5.1994 tarihli Kanunun 2. maddesi ile GV veya KV'ya ilişkin olarak 1994 yılı için %10, net aktif vergisi oranı ise 1993 yılı net aktif değerleri üzerinden %1.5, 1994 yılı Emlak Vergisi matrahları üzerinden bir defaya mahsus olmak üzere ek gayrimenkul vergisi ve ek motorlu taşıtlar vergisi alınacağı hüküm altına alınmıştır (Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdası ile Bazı Kanunların Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (1994), T.C. Resmi Gazete, 3986, 4 Mayıs).

Net aktif vergisinin, 1993 yılı itibariyle hukuki sonuçlarını doğurmuş durum ve olaylara uygulandığı ve vergi yükünü arttırdığı dolayısıyla gerçek geriye yürüme olduğu gerekçesiyle Anayasa Mahkemesine iptali için başvurulmuştur. Anayasa Mahkemesi

ise; ülkenin ekonomik koşullarının gerektirdiği finansman ihtiyacının ivedi olarak karşılanması için salınmış bir vergi olduğu, Anayasada bir kez vergi alınmasını önleyen bir kural olmadığı ve diğer vergilerde olduğu gibi objektif, genel ve eşit hukuksal boyutlar içinde düzenlenmesi sebebiyle iptal etmemiştir (Anayasa Mahkemesi'nin 13.7.1995 tarihli E. 1994-85, K. 1995-32 sayılı kararı).

25.5.1995 tarihinde kabul edilen kanunun amortismanlara ilişkin 6. Maddesinin ve KV'ya ilişkin 32. maddesinin 1.1.1994 tarihinden itibaren geçerli olması gerçek geriye yürümeye örnek teşkil etmektedir (Çeşitli kanunlarda değişiklik yapılmasına dair kanun (1995), T.C. Resmi Gazete, 4108, 25 Mayıs).

Vergilendirme dönemi henüz tamamlanmamış ise gerçek olmayan geriye yürüme, vergilendirme dönemi tamamlanmış ise gerçek geriye yürüme mevcuttur. Geriye yürümenin türlere ayrılmasında vergilendirme süreci kıstas olarak alınmaktadır (Ayyıldız ve Ayyıldırım, 2015: 60).

Geriye yürümezlik ilkesine ilişkin Anayasa'da açıkça bir düzenleme bulunmamakla birlikte, Anayasa Mahkemesi hukuk devleti ve ölçülülük yönlerinden yargısal denetim yapmaktadır. Vergiyi doğuran olaydan sonraki artışları içeren yeni hükümler geriye yürütülürse Anayasa Mahkemesi uygunluk denetimine bağlı tutabilmektedir (Kaya, 2014: 130).

Geriye yürümenin her iki şekli de, hukuki güvenlik ilkesini zedelemektedir. Bunun yanında, gerçek olmayan geriye yürüme konusunda yükümlü açısından henüz kazanılmış bir hakkın ihlali söz konusu olmasa da geriye dönük ek yükümlülükler getirilmesi hukuki güvenlik ilkesini zedelemektedir (Erguvan, 2017:41).

Aşağıda vergi hukukunda gerçek olmayan geriye yürümeyi ihlal eden örnekler yer almaktadır.

4.7.1931 tarihinde yürürlüğe giren 1837 Sayılı Bina Vergisi Kanunun 43. maddesi ve 6.7.1931 tarihinde yürürlüğe giren 1839 Sayılı Hayvanlar Vergisi Kanununun 28. maddesinin 1.6.1931 tarihinden itibaren geçerli oldukları hükme bağlanmıştır. Vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş ancak vergilendirmeye ilişkin süreç tamamlanmadığı için 34 günlük Bina vergisi için Hayvanlar Vergisi Kanunu için ise 36 günlük gerçek olmayan geriye yürüme mevcuttur (Aktan ve Gencel, 2003: 9).

1.1.1961 tarihinde yürürlüğe giren VUK ile tahakkuk zamanaşımı süresini üç yıldan beş yıla çıkarılmıştır. İlgili süre beş yıla çıkarılmakla birlikte, eski kanunun yürürlüğü sırasında üç yıllık süreyi doldurmayan vergi alacaklarına yeni sürenin uygulanması vergilendirmeye ilişkin hukuki süreç henüz tamamlanmadığı için gerçek olmayan geriye yürüme örnek teşkil etmektedir.

30.10.1960 tarihinde kabul edilen kanunun 4. Maddesi ile KV'nin oranı %10'dan %20'ye çıkarılmıştır. İlgili kanunun geçici 2. Maddesinde kanunun 4. maddesindeki hükmün 1960 takvim yılı kazançları için uygulanacağı da belirtilmiştir (Kurumlar Vergisi Kanununda Bazı Değişiklikler Yapılması Hakkındaki Kanun (1960), *T.C. Resmi Gazete*, 5422, 30 Aralık). Kanun takvim yılı bitmeden 1 gün önce Resmi Gazetede yayımlandığı için teorik olarak gerçek olmayan geriye yürümeye örnek teşkil etse de takvim yılının sonunda çıkarılması gerekçesiyle gerçek geriye yürüme olarak nitelendirmek yanlış olmayacaktır.

27.3.1969 tarihinde kabul edilen kanunun 9. Maddesi ile KV oranı %25'e çıkarılmış ve bu oranın 1968 yılı takvim kazançları hakkında da uygulanacağı hüküm altına alınmıştır (Çeşitli Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (1969), *T.C. Resmi Gazete*, 1137, 27 Mart). Henüz Kurumlar Vergisine ilişkin vergilendirme döneminin tamamlanmaması gerekçesiyle gerçek olmayan geriye yürümeye örnek teşkil etse de yukarıdaki örnekte yer aldığı gibi takvim yılının sonunda çıkarılması gerekçesiyle gerçek geriye yürüme olarak nitelendirmek yanlış olmayacaktır.

1980 yılının sonlarına doğru çıkarılan kanunun 25. Maddesi ile kurumlar vergisi oranı %50'ye çıkarılmış ve ilgili oranın 1980 takvim yılı kazançlarına da uygulanacağı kanunun geçici 1. Maddesinde hüküm altına alınmıştır (5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun (1980), *T.C. Resmi Gazete*, 2362, 24 Aralık).

5422 Sayılı KVK'da değişiklik yapılmasına ilişkin kanunun gerekçesinde; yapılan değişikliklerin vergi gelirlerini arttıracağı ve Türk Ekonomisinin içinde bulunduğu bunalıma çözüm getirilmek için yapıldığı hüküm altına alınmıştır (Gelir İdaresi Başkanlığı, Gerekçe Kanun Tasarısı ve Komisyon Raporları, s.195, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/KURUM/cilt_2_2362_sayili_kanun.pdf, Erişim Tarihi, 9.04.2018). İlgili kanun değişikliği takvim yılı henüz bitmediği için gerçek olmayan geriye yürümeye örnek teşkil etmektedir.

Yeni kanun hükmü ile 1980 yılına ait olan motorlu kara taşıtları vergisinin birinci taksiti geçtiği için ikinci taksitin bu kanundaki tarifeye göre hesaplanacağı, ikinci taksiti ödeyenlerin ise daha önce ödedikleri tutara ilave olarak yeni kanuna göre hesaplanacak farkı yatırmaları hüküm altına alınmıştır (197 sayılı Motorlu Kara Taşıtları Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (1980), *T.C. Resmi Gazete*,2348, 26 Kasım).

Kanunun 18. maddesinde 1.1.1988-31.12.1997 tarihleri arasında GVK'da düzenlenen temel gösterge ve hayat standardı göstergelerinin dört kat arttırılması hüküm altına alınmıştır. Hayat standardına ilişkin göstergelerin 1988 yılını da kapsaması gerçek olmayan geriye yürümeye örnek teşkil etmektedir (Çeşitli Vergi Kanunlarında Değişiklikler Yapılması Hakkında Kanun (1988), *T.C. Resmi Gazete*, 3505, 10 Aralık).

3505 sayılı kanunun hayat standardı esasına ilişkin 18. Maddesinin iptali için geriye yürümezlik ilkesini ihlal ettiği gerekçesiyle başvuruda bulunmuşlardır. Gerekçe ise; hayat standardı esasının 10 yıllık bir dönemi kapsamakla birlikte, göstergelerin 4 kat arttırılarak uygulamanın 1.1.1988 tarihinden başlatılmasıdır. Anayasa Mahkemesi ise; bir yıllık geriye yürümenin açıkça belli olduğunu vurgulamakla birlikte, yasanın amacını, öngördüğü düzenlemeleri, ölçülülük ve hukuki güvenlik ilkesi açısından incelendiğinde, içerisinde bulunulan mali yıl bitmeden kanunun çıktığı gerekçesiyle hukuki güvenlik ilkesinin geriye yürümezlik unsurunun olumsuz etkilenmeyeceği düşüncesiyle geriye yürüme olarak değerlendirilemeyeceğini belirtmiştir. Fakat ilgili maddenin, ağır vergi koşulları içerdiği gerekçesiyle kişilerin temel hak ve özgürlüklerinden çalışma hakkında yoksun kılacak bu düzenlemenin hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmayacağı düşüncesiyle ilgili yasanın 18. Maddesini iptal etmiştir (Anayasa Mahkemesi'nin 7.11.1989 tarih ve E. 1989-6, K. 1989-42 sayılı kararı).

12.8.1991 tarihli 91/2073 Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) ile 1991 yılında kurum kazançlarına uygulanacak sanayi ürünü ihracat istisnasının mevcut oranı %16 iken %12 oranına düşürülmüştür. İstisna oranının yıl içinde düşürülmesi mükellefler aleyhine bir uygulama olduğu için gerçek olmayan geriye yürümeye örnek teşkil etmektedir.

5422 Sayılı KVK'na mükerrer 25. madde , 11.7.1992 eklenmiş ve 1.1.1992 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe gireceği hüküm altına alınmıştır. Daire; yayımı tarihinde vergilendirme dönemi henüz kapanmadığı için kurum kazancının belli olmadığı gerekçesiyle geriye yürümezlik ilkesine aykırı olmadığı için Anayasaya

aykırılık iddiasını yerinde görmemiştir (Danıştay Dördüncü Daire'nin 14.11.1994 tarih ve E. 1994-793, K. 1994-5346 sayılı kararı). İlgili kanun altı aylık gerçek olmayan geriye yürümeye örnek teşkil etmektedir.

GVK'nun 94. Maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi tutulan ve kurumlar vergisinden müstesna tutulan devlet tahvili ve hazine bonosu faiz gelirlerine uygulanacak kesinti oranının BKK ile %10 olarak belirlenmiş ve daha sonra bu oran 31.12.1992 tarihli BKK ile %15 oranına çıkarılmıştır. Kanun hükmünün yürürlük tarihi ise 12.2.1992 olarak belirlenmiştir (Danıştay Üçüncü Daire'nin 20.12.1995 tarih ve E. 1994-2955, K. 1994-4307 sayılı kararı). İlgili hüküm ile 10 ay 19 günlük yani yaklaşık 11 aylık bir gerçek olmayan geriye yürüme meydana getirilmiştir.

31.12.1992 tarihinde yayımlanarak 12.2.1992 tarihinden itibaren yürürlüğe giren BKK ile yatırım ortaklıkları ve fonlarından katılma belgesi karşılığında elde edilen ve ticari kazançtan indirilen kar paylarının kesinti oranının %35'e çıkarılması hüküm altına alınmıştır (Danıştay Dördüncü Daire'nin 31.5.1995 tarih ve E. 1994-5669, K. 1995-2494 sayılı kararı). Hukuki sürecin tamamlanması sebebiyle yaklaşık 11 aylık bir geriye yürüme mevcuttur.

11.8.1999 tarihli kanun ile GVK'ya eklenen hükümlerle 1999-2002 yılları arasındaki ücretler hariç olmak üzere gelirlerinin gelir vergisi tarifesi dilimlerine karşılık gelen oranlarının 5 puan arttırılmak suretiyle uygulanacağı hüküm altına alınması gerçek olmayan geriye yürümeye örnek teşkil etmektedir. İlgili kanunla birlikte ihtirazi kayıtla verilen 1999 yılı gelir vergisi beyannamesi üzerinden %5 ilave gelir vergisi tahakkuk edilmesi üzerine, mahkeme iptali için Anayasa Mahkemesine başvurmuştur. İptalin gerekçesinde; ülkenin ekonomik koşullarının gerektirdiği finansman ihtiyacının karşılanması için olsa bile hukuki güvenlik ilkesinin ihlal edilmesinin hukuk devletinin nitelikleriyle bağdaşmayacağı yer almıştır. Anayasa Mahkemesi; ilgili kanunun gerekçesine atıfta bulunarak 1998 yılında başlayan ekonomik daralmanın 1999 yılında da devam ettiğini, vergilendirmenin ekonomik koşullardan bağımsız düşünülemeyeceğini vurgulamakla birlikte, 1999 yılı için hukuki süreç henüz tamamlanmadığından gerçek geriye yürüme olarak nitelendirmesinin mümkün olmadığını belirtmiştir. Bunun yanında, vergi oranlarındaki beş puanlık artışın bireylerin ödeme gücünü aşan, ölçüsüz bir artış olmadığını, gelir vergisinin artan oranlı

vergileme uygulamasının bozulmadığı gerekçeleriyle iptal etmemiştir (Anayasa Mahkemesi'nin 14.1.2003 tarih ve E. 2001-34 K. 2003-2 sayılı kararı).

Yaltı ve Özgenç (2007: 56) ilgili karara ilişkin Anayasa Mahkemesi kararıyla paralel olarak çalışmasında, kanunun takvim yılı henüz tamamlanmadan çıkarılması gerekçesiyle kazanılmış hakları ihlal eden bir durumun mevcut olmadığını belirtmiştir.

Fakat her ne kadar kazanılmış haklar zedelenmese de vergiyi doğuran olay gerçekleştikten sonra ilgili değişikliğin yapılması gerekçesiyle hukuki güvenlik ilkesi ihlal edilmiştir.

26.11.1999 tarihinde deprem nedeniyle yürürlüğe giren 4481 Sayılı yasa ile; 1998 yılına ilişkin gelir ve kurumlar vergisi matrahları üzerinden %5, 1999 yılı emlak ve motorlu taşıtlar vergisi gelirlerinden bir defaya mahsus olmak üzere ek emlak vergisi, 31.12.2000 tarihine kadar uygulanmak üzere ÖİV ve Özel İşlem Vergisi ve 1.1.2000 tarihinden itibaren uygulanmak üzere 1.12.1999 tarihinden önce ihraç edilmiş bulunan Devlet İç Borçlanma Senetlerinden faiz vergisi kesileceği hüküm altına alınmıştır.

Kanunun geriye dönük olarak vergilemeye yol açtığı, Adam Smith'in Milletlerin Zenginliği eserinin yayımlandığı 1776 tarihinden günümüze geriye yürümezlik ilkesinin temel bir ilke olduğu, aleyhte olan kanunların geriye yürümezliğinin hukuk devletinin gereklerinden olduğu gerekçeleri ile iptali için Anayasa Mahkemesine başvurulmuştur. Anayasa Mahkemesi ise yasanın genel gerekçesine atıf yaparak, deprem nedeniyle oluşan ekonomik kayıpların giderilmesi ve toplumsal dayanışmanın sağlanması gibi sosyal ve ekonomik koşulların zorunlu kıldığı nedenlerle ve kamu yararının gözetilmesi yani kamu yararının hukuki güvenlik ilkesine üstün gelmesi gerekçeleriyle iptal istemini reddetmiştir (Anayasa Mahkemesi'nin 28.3.2001 tarih ve E. 1999-51, K. 2001-63 sayılı kararı).

30.11.2000 tarihli 4605 sayılı kanunun hayat standartlarına ilişkin vergileme hükümlerinin 2000 yılı gelirlerine de uygulanması konusunda Anayasa Mahkemesinin, hukuk devletinin sağlamakla yükümlü olduğu hukuk güvenliğinin, kural olarak yasaların geriye yürütülmemesini gerektirdiği, bu nedenlerle yasaların geriye yürümezliği ilkesi uyarınca yasalar yürürlüğe girdikleri tarihten sonraki hukuki durumlara uygulanabileceklerinden, sonradan çıkan bir yasanın, yürürlüğe girdiği tarihten önceki olaylara uygulanamayacağı belirtilmiştir. Aynı kararda, vergi hukukunda

geriye yürümenin söz konusu olup olmadığının belirlenmesi açısından, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği zamanın saptanması gerektiği yer almıştır. Bu çerçevede kanunun 2000 yılı için, önceki yasa yürürlükte iken başlamakla beraber, henüz sonuçlanmamış hukuksal ilişkilere uygulanmasının geriye yürüme olarak nitelendirilemeyeceği, dolayısıyla vergiyi doğuran olay tamamlanmadan yürürlüğe giren kuralın uygulanmasının geriye yürüme olarak nitelendirilemeyeceği, dolayısıyla vergiyi doğuran olay tamamlanmadan yürürlüğe giren kuralın uygulanmasının, yükümlülerin hukuksal güvenliklerini sarsmayacağı gerekçesiyle iptal istemini reddetmiştir (Anayasa Mahkemesi'nin 16.1.2003 tarih ve E. 2001-36, K. 2003-3 sayılı kararı).

30.11.2000 tarihli Kanun'un 5. maddesinde 1.1.2000 ve 31.12.2001 tarihleri arasında gelir vergisine tabi olan ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbaplarının hayat standardı esasına tabi olacağı hüküm altına alınmıştır. Kanun ile mükelleflerin aleyhine olarak vergiyi doğuran olayın vukuundan 11 ay sonra geriye yürüme yapıldığı, yasa maddesinin her ne kadar ülkenin ekonomik koşulları gerekçesiyle çıkarılsa da hukuki güvenlik ilkesinin geriye yürümezlik ilkesini ihlal etmesi gerekçeleri ile Anayasa Mahkemesine iptali için başvurulmuştur. Anayasa Mahkemesi, vergilendirme dönemi tamamlanmadan ve hukuki sonuçlarını doğurmadan yürürlüğe girmesinin geriye yürüme olarak nitelendirilemeyeceği ve mükelleflerin hukuksal güvenliklerini sarsmayacağı, hayat standardı esasının gelirin gerçek miktarının vergilendirilmesi amacına yönelik olduğu için iptal istemini reddetmiştir (Anayasa Mahkemesi'nin 16.1.2003 tarih ve E. 2001-36, K. 2003-31, 4.6.2003 tarih ve E. 2001-392, K. 2003-60 sayılı ve 11.9.2004 tarih ve E. 2003-48 K. 2003-76 sayılı kararları).

07.01.2003 kabul tarihli kanunun 4. maddesine göre daha önce vergilendirme kapsamında olmayan kazanç ve iratlar vergilendirilmeye başlanmıştır (Çeşitli Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (2003), T.C. Resmi Gazete, 4783, 7 Ocak). Kanunun 16. maddesinde yürürlük tarihleri hüküm altına alınmıştır. 4562 sayılı Organize Sanayi Bölgelerine İlişkin maddenin 31.12.2002 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmesi hükmü gerçek olmayan geriye yürümeye örnek teşkil etmektedir. Hükümlerin 1.1.2003 tarihinden itibaren yürürlüğe girmesi ile altı günlük gerçek olmayan geriye yürümeye örnek teşkil etmektedir.

3.4.2003 tarihli kanun ile bir defaya mahsus olmak üzere 2003 yılı için tahakkuk ettirilen 197 sayılı MTV kanununun 5 ve 6. maddelerindeki tarifelere göre vergiye tabi

olan (m.1.) ve emlak vergisi kanunun (m.2.) 1 ve 12. maddelerinde yazılı bina, arsa ve arazilerin vergi matrahları üzerinden ek vergi alınmasını hüküm altına almıştır (Ekonomik İstikrarı Sağlamak için Ek Vergiler Alınması Hakkında Kanun(2003), T.C. Resmi Gazete, 4837, 25076, 11 Nisan).

Kanunun; tarh ve tahakkuk işlemleri tamamlanmış olan emlak ve motorlu taşıtlar vergisine ilişkin ek vergi alınmasının hukuki güvenlik ilkesini ortadan kaldırdığı gerekçesiyle iptali için başvurulmuştur. Anayasa Mahkemesi; MTV'nin VUK'a göre yeniden değerleme oranı uygulandığı dolayısıyla güncelleştirilerek alındığı için mükelleflerin aleyhine bir durum ortaya çıkardığı ve bu durumun ekonomik istikrarı sağlamak ve kamu borç stokunun azaltılması amacıyla yapılsa da bunun haklı bir gerekçe olarak görülmemesi gerektiğini belirterek iptal istemini kabul etmiştir. Emlak Vergisine ilişkin iptal istemini reddetmiştir (Anayasa Mahkemesi'nin 11.9.2004 tarih ve E. 2003-48, K. 2003-76 sayılı kararı).

Anayasa Mahkemesinin Ek MTV'ye ilişkin 1. maddeyi iptal etmesi üzerine, 197 sayılı MTV'nin 5 ve 6. maddelerinde (l), (II), (III) ve (IV) sayılı tarifelere göre vergiye tabi olan ve bu kanunun yayımlandığı tarihte ilgili sicilde kayıt ve tescili 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, kanundaki tarifelerde belirlenmiş olan 2003 yılı tutarları kadar, ek taşıt vergisine tâbi tutulmuştur. Taşıt Vergisine ilişkin istisnaların ek vergi için de geçerli olduğu ve Bingöl merkez ve ilçelerinde deprem meydana geldiği için bu bölgedeki araçların taşıt vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir. İlgili düzenlemenin gerekçesi olarak ise %6.5 faiz dışı hedefi gösterilmiştir. Anayasa Mahkemesi; vergilendirme yetkisinin keyfi olarak kullanılmaması, hukuki güvenlik ilkesinin unsurlarından belirlilik, geriye yürümezlik ilkesine uygun olması gerektiği, olağanüstü koşulların zorunlu kıldığı bir neden olarak görülmemesi gerekçesiyle iptaline karar vermiştir (Anayasa Mahkemesi'nin 7.10.2003 tarih ve E. 2003-73, K. 2003-86 sayılı kararı).

5035 sayılı kanunun 50. maddesinin d bendiyle MTV'nin vergi tutarları ve vergileme ölçütleri değiştirilerek arttırılmış, düzenlemenin 01.01.2004 tarihinden itibaren uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. MTV'nin her yıl Ocak ayı başında yıllık olarak tahakkuk ettiği ve ilgili kanunun 2.1.2004 tarihinde yani MTV'nin tahakkukundan sonra yürürlüğe girerek geriye yürütüldüğü gerekçesiyle Anayasa Mahkemesine ilgili hükmün

iptali için başvuruda bulunulmuştur. Anayasa Mahkemesi, birinci ve ikinci taksitlerinin ödeme süresi geçirilmediği yani hukuki sürecin tamamlanmadığı gerekçesiyle geriye yürüme olarak kabul edilemeyeceğine ve iptal isteminin reddine karar vermiştir (Anayasa Mahkemesi'nin 23.6.2004 tarih ve E. 2004-14 K. 2004-84 sayılı kararı).

30.03.2006 tarihli kanunun 1. maddesi ile de gelir vergisi tarifesi 1.1.2006 tarihinden itibaren değiştirilmiş ve tarifede ücretlilerin yıllık 78000 TL'yi aşan gelirleri ibaresi 40000 TL ile değiştirilerek, 40000 TL'yi aşan gelirleri %35 oranında vergilendirilmeye tabi tutulmuştur. İlgili kanunun üç aylık ücretliler aleyhine vergi yükünün arttırılarak geriye yürütüldüğü ve hukuki güvenlik ilkesini zedelediği gerekçesiyle Anayasa Mahkemesine başvurulmuştur. Anayasa Mahkemesi, vergilendirme dönemi bitmeden vergi oranları değiştirildiği için iptal istemini reddetmiştir (Çeşitli Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (2006), T.C. Resmi Gazete, 5479, 30 Mart).

Kanunun geçici 1. maddesinde kanunla yapılan değişiklik ve eklenen hükümlerin yürürlüğe girdiği tarih itibariyle tahsil edilmemiş olan amme alacaklarına uygulanacağı hüküm altına alınmıştır (Amme Alacaklarının Tahsil ve Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (2008), T.C. Resmi Gazete, 5766, 6 Haziran).

İlgili maddenin Anayasa Mahkemesine geriye yürümezlik ilkesine aykırı olduğu gerekçesiyle iptali için başvurulmuştur. Anayasa Mahkemesi ise; kanunun gerekçesine atıfta bulunarak kanunun temel felsefesinin amme alacaklarının tahsilini hızlandırmak olduğunu belirterek, kanun ile kamu alacağı ile ilgili bireylerin sorumluluklarının arttırıldığının ve müteselsil sorumluluk getirdiği için, geriye yürütülmesinin hukuki güvenlik ilkesini zedeleyeceği gerekçesiyle iptaline karar vermiştir (Anayasa Mahkemesi'nin 28.4.2011 tarih ve E. 2009-39, K. 2011-68 sayılı kararı).

193 Sayılı GVK'nın yatırım indirimi istisnasına ilişkin 19. maddesi 1.1.2006 tarihi itibariyle yürürlükten kaldırmıştır ve ilgili kanun ile yatırım indirimi istisnası 2008 yılı kazançları ile sınırlandırılmıştır. İlgili kanun 1.1.2006 tarihinde başlanılmış olan yatırımları da kapsaması sebebiyle geriye yürümeye örnek teşkil etmektedir. Anayasa Mahkemesi; yatırım indirimi istisnasının sonradan yürürlüğe giren hüküm ile 3 yılla sınırlandırılmasının hukuki güvenlik ilkesi ile bağdaşmayacağı gerekçesiyle iptal etmiştir (Anayasa Mahkemesi'nin 15.10.2009 tarih ve E. 2006-95, K. 2009-144 sayılı kararı).

Teşvik kapsamındaki illerde yatırımcı mükelleflere işçilerinin ücretlerinden kesip beyan ettikleri gelir vergisinin %80'i terkin edilmek yoluyla teşvik olarak aktarımı sağlanırken, 6.6.2008 tarihli kanunun 8. maddesi ile eklenen geçici 73. maddesi ile asgari geçim indirimine isabet eden gelir vergisi tutarı kadar stopaj vergisi teşviki kaldırılmıştır. İlgili stopaj teşvikine ilişkin uygulamanın 1.1.2008 tarihinden itibaren elde edilecek gelirlere uygulanması yatırımcıların teşviklerinde geriye dönük kayba neden olduğu gerekçesiyle iptali için Anayasa Mahkemesine başvurulmuştur. Anayasa mahkemesi, kanunun yayımlanmasından öncesine yönelik yükümlülerin öngöremeyecekleri şekilde değişiklik yapılmasını hukuki güvenlik ilkesinin belirlilik ve geriye yürümezlik unsuruna aykırı olduğu gerekçesiyle iptaline karar vermiştir (Anayasa Mahkemesi'nin 22.12.2011 tarih ve E. 2010-7, K. 2011-172 sayılı kararı).

1.4.3. Vergilemede Kıyas Yasağı İlkesi

Kıyas iki olay arasında mevcut olan benzerlikten yola çıkarak, hakkında kanunda açıkça düzenleme bulunan bir durumdan hareketle düzenleme bulunmayan duruma benzer olması gerekçesiyle yeni vergiyi doğuran olay ortaya çıkarılmasıdır.

Bir diğer tanıma göre kıyas; belirli bir olay için konulmuş olan bir kuralda öngörülmüş olan ilkenin, korunan menfaatler açısından benzer ama şeklen ve lafzen öngörülmemiş başka bir olaya uygulanmasıdır (Öztan, 2008: 156-157).

Kıyas yerine kullanılan diğer kavramlar ise örnekseme ve analojidir. Örnekseme, analoji veya kıyas; kanunlardaki boşlukları doldurmakta kullanılan yöntemler olmalarıyla birlikte, mevcut kuralın, nitelikleri ve koşullarıyla ona benzeyen fakat kanunda düzenlenmemiş olan diğer bir olaya uygulanmasıdır. Fakat kıyas yasağının tüm vergi kanunları için geçerli olacağını varsaymak doğru değildir. Maddi vergi yasaları dışında, usule ilişkin kuralları içeren VUK'da mevcut olan boşlukların doldurulması için yorum ya da kıyas yöntemi kullanılabilir. (Güneş, 2008:143). İslam hukukunda da kıyasın kullanılıp kullanılmayacağı konusunda tartışmalar yaşanmıştır. Fakat her gün yeni kültürlerle karşılaşılması neticesinde sorunları çözmek için çoğu zaman kıyas yoluna başvurmuşlardır (Üçok, Mumcu ve Bozkurt, 2016: 70).

Vergileme hususunda kıyas ile boşluk doldurulması vergi koyma konusunda yetkisi bulunmayan yürütme ve yargı organları tarafından yeni vergi doğurucu olaylar yaratılmasına ve mevcut vergi yüklerinin arttırılmasına yol açacaktır. Kamu hukukunda

ilgili durum fonksiyon gaspına yol açmaktadır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2018: 32). Nitekim 143 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğinde, kanunda hüküm bulunmayan hallerde, hüküm koyarak kanun boşluklarının doldurulması kuralının vergi hukukunda kullanılamayacağı yer almıştır.

Anayasanın 73. maddesinde; vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerin kanunla belirlenmesinin yanında ilgili yükümlülüklerin temel ögelerinin de kanunla belirlenmesi gerekmektedir. Buna bağlı olarak ilgili yükümlülüklerin temel ögelerine ilişkin kanun açıkça belirtmedikçe, kıyas yoluyla bir mali yükümlülük konulamaz, değiştirilemez veya kaldırılamayacağı hüküm altına alınmıştır (Batun, 2010: 262).

Vergi hukukunda yorum ve kıyas yasağının birbirinden ayırt edilmesi gerekmektedir. Yorum müessesesinde kanunda herhangi bir boşluk olmadan mevcut hüküm sadece yorumlamak ile yetinilmekte iken, kıyas müessesesinde kanundaki boşluk benzerlikten dolayı hükmün uygulanması yoluyla doldurulmaya çalışılmaktadır (Tosun, 1962: 22).

İstisnai olarak kanunda boşluk olmadığı durumlarda da kıyas yasağının ihlal edildiğine rastlanabilmektedir. Bunun örneğine Danıştay Üçüncü Daire kararında rastlanmıştır. İlgili duruma ilişkin karar aşağıdaki gibidir.

Danıştay Üçüncü Dairesi'nin kararında; süresinden sonra verilen menkul sermaye iradı beyannamesine gecikme faizi tahakkuk ettirilmesi üzerine vergi mahkemesinde dava açılmıştır. Vergi mahkemesi, gecikme faizi ve zammının oranının aynı olması sebebiyle birbirine tercih edilebileceği yani gecikme faizi kesilmesinde hukuka aykırılık olmadığı yönünde karar vermiştir. Danıştay Üçüncü Dairesi; ikmalen, resen veya idarece tarhiyat olmaması sebebiyle gecikme faizi kesilmesinin yasallık ilkesini zedeleyeceği gerekçesiyle vergi mahkemesinin kararını bozmuştur (Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 2.12.2005 tarih ve E. 2005-391 ve K. 2005-2639 sayılı kararı).

Dava konusu olayda kıyas yasağının ihlal edildiği hususuna vurgu yapılmasa da, Vergi Mahkemesi oranlarının benzerliğinden dolayı kıyas yolu ile iki müessesesinin birbirine tercih edilebileceği yönünde karar verilmiştir. İlgili olaydan hareketle her zaman kıyas yasağının ihlal edilmesi için kanunda boşluk bulunmasının şart olmadığı görülmektedir.

Kıyasa yol açmamak için dikkat edilmesi gereken husus; yorum yapılacak olan hükmün anlamının genişletilerek uygulanması kıyas ile neticelenmemeli ve genişletici yorum yapılması gerekçe olarak gösterilerek, hükmü olmayan veya olan vergileme konusu olay

benzer bir olay hakkında verilmiş hüküm ile çözümlenmemelidir (Çetin: 2014:86). Vergilemeye ilişkin bir hukuk kuralın uygulanmasında kıyas yorumdan sonra gelen ekonomik yaklaşım ilkesinin sınırlarını aşan bir üst aşama olarak ifade edilebilir (Batun, 2012: 68).

Yükümlülerin aleyhine olarak genişletici yorum yapılarak kıyas yasağı ilkesinin ihlal edilmesi ve yeni vergiyi doğurucu olaylar ortaya çıkarılmasının yasak olduğu açıktır. Tam tersi durumda da yani yükümlülerin lehine olsa bile kıyas yasağı ilkesi ihlal edilmemelidir.

Ekonomik yaklaşım ilkesi VUK'nun 3. maddesinde *"Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır."* ifadesiyle hüküm altına alınmıştır. Kanunda açık hüküm olmadıkça ekonomik yaklaşım ilkesinin sınırını aşarak kıyas yoluyla hükmün genişletilmemesi durumu kıyas yasağını ifade etmektedir. Vergi hukukunda yorumun ve ekonomik yaklaşım ilkesinin sınırını kıyas yasağı oluşturmaktadır (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2015: 63).

Kıyas yasağı ilkesini hukuki güvenlik ilkesinin diğer unsurlarından ayrı incelememek gerekir. Kıyas yasağı ilkesi; vergi kanunların açık, anlaşılır yani belirlilik ilkesine uygun olmasını gerektirmektedir aksi taktirde kanunların yoruma açık ve belirsiz olması durumu kıyas yasağı ilkesinin ihlal edilmesini yol açmaktadır. Bu sebeple, kıyas yasağı ilkesi belirlilik ilkesinin tamamlayıcısıdır.

İBKK; kıyas yasağı ve kanunilik ilkesine aşağıdaki ifadelerle yer vermiştir (Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun 8.12.1944 tarih ve E. 1941-1, K. 1944-138 sayılı kararı).

> *"Kanunun tayin ettiği müddetleri kıyas ve istidlal yolu ile hakimin içtihatları ile tezyid ve tenkise imkan olamayacağı ve bu kabil müddetlerin kat'i ve tadili hususunun ancak kanunun müsaadesine mütevakkıf bulunduğu hukuken kabul edilmiş bir kaidedir. Kanunda gösterilen müstesna hallerden başka hakim kanunen tayin edilen müddetleri tezyid ve tenkis edemez."*

Yukarıda ki ifadeden hakimin kanunda boşluk doldurma yetkisinin bulunmamasının da kıyas yasağı ilkesinin bir sonucu olduğunu söylemek mümkündür. Vergi hukukunda Anayasanın vergilemeye ilişkin hükümlerinde kanunilik ilkesinin hüküm altına alınması sonucu; vergilemeye ilişkin unsurlarda hakimin boşluk doldurma yetkisi olmadığı

yalnızca kanunun belirlediği sınırlar içerisinde örneğin kaçakçılık suçlarına ilişkin cezalarda (3-5 yıl veya 2-5 yıl gibi) olduğu gibi takdir yetkisi bulunmaktadır.

İlgili durum kıyas yasağı ile de yakından ilişkilidir. Hakimin vergilemeye ilişkin kanun boşluklarını doldurması kıyas yasağı ilkesinin ihlali sonucunu doğuracaktır.

Çeşitli yargı kararlarında kıyas yasağı ilkesi ceza hukukunun genel ilkelerinden olan *"cezanın tüm unsurları yerinde olmadan failin cezalandırılamayacağı"* ilkesiyle birlikte değerlendirilip yorumun sınırları aşılarak kıyas yasağının ihlal edilmesine olanak verilmemiştir (Danıştay Dördüncü Daire'nin 28.1.1999 tarih ve E. 1998-3243, K. 1999-81 sayılı kararı).

Anayasada vergilemeye ilişkin kıyas yasağına yer verilmemişken TCK'nın "*Suçta ve cezada kanunilik ilkesi*" başlıklı 2. maddesinde aşağıdaki ifadelerle kıyas yasağına verilmiştir.

> *"Kanunların suç ve ceza içeren hükümlerinin uygulanmasında kıyas yapılamaz. Suç ve ceza içeren hükümler, kıyasa yol açacak biçimde geniş yorumlanmaz."*

Sistematik yorum ile Anayasanın 73. maddesindeki kanunilik ilkesi gereğince ve TCK'da suç ve cezalar için hüküm altına alınan kıyas yasağı ilkesi gereğince vergilemede ve vergiye ilişkin suç ve cezalarda da kıyas yasağının olduğu sonucuna açıkça varılmaktadır.

Yasama organı vergi kanunlarını hazırlarken soyut ve çerçeveleri kesin sınırları belirsiz olan terimleri de kullanmamalıdır. Böyle terimleri kullanması halinde kıyas yolu ile vergilendirme yapılması kaçınılmaz olacaktır. Yargı organlarının da vergilemeye ilişkin konularda karar verirken yasama organının iradesine müdahale etmemeleri ve kendilerini yasama organın yerine koymamaları gerekmektedir. Kanun boşluklarının tespiti halinde onları doldurmak yerine yasama süreci içinde giderilmesi sağlamalıdırlar (Çağan, 1982: 176).

Kıyas kanuni kıyas ve hukuki kıyas olarak ikiye ayrılmaktadır. Kanuni kıyas; kanunun belli bir maddesinden hareketle yapılan kıyastır. Hukuki kıyas ise; birden çok hukuk kuralından ya da dar anlamla sadece kanun hükmünden tümevarım yöntemi ile genel bir ilkenin ortaya çıkarılmasıdır (Saygılıoğlu, 1987: 35-36).

Vergi Hukukunda yorum müessesesi mevcuttur ve müessese VUK'nun 3. maddesinde açıkça hüküm altına alınmıştır. Vergi kanunlarının yorumlanmasında genellikle kullanılan yöntem kanunun konuluş amacının göz önünde tutulmasıdır. Vergi kanunlarının konulmasındaki temel amaç Anayasanın 73. maddesinde de hüküm altına alındığı üzere kamu giderlerinin karşılanmasıdır. Kamu giderlerinin karşılanması devletin belirli bir ekonomik faaliyetten ya da ekonomik bir varlıktan zorunlu olarak pay alması biçiminde ortaya çıkmaktadır. Vergi kanunlarının yorumlanmasında, devletin hangi ölçüler çerçevesinde bu ekonomik olgudan pay almak istediğinin göz önünde tutulması gerekmektedir (Kaneti, 1992: 40).

Vergi hukukunda kıyas yasağı ile yorumun temel farkının kanunda boşluk bulunması olduğu yukarıda açıklamalarda da yer almıştır. Aşağıda kıyas yasağı ile yorum yöntemleri olan aksi ile kanıt ve evleviyet ile karşılaştırılmıştır.

Evleviyet; bir hukuk kuralı belirli olaylara uygulanacak belirli koşullar öngörmüşse, karşılaşılan düzenlenmeyen olayın koşulları, kuralın koşullar bölümünde gösterilen olgulardan daha rahat bir şekilde bu kuralın amacı kapsamına giriyorsa bu durumda evleviyet kuralı çerçevesinde haydi haydi uygulanmasıdır. Kıyas belirli bir durum için öngörülmüş olan kuralın, benzer başka bir durum için evleviyetle uygulanmasıdır (Öztan, 2008: 158).

Çoğun içinde azın da bulunacağı evleviyet kuralının temelini oluşturmaktadır (Güriz, 2003: 88). Örneğin vergi kabahatleri karşısında yaptırım uygulanan mükellefe, vergi kaçakçılık suçu işlediğinde haydi haydi yaptırım uygulanacağı çok açıktır.

Hukuk biliminde, ileri giden bir hukuk kuralının yürürlüğünden daha az ileri giden bir hukuk kuralının yürürlüğü üzerine sonuç çıkartılmaktadır. Bir diğer deyişle, kapsamı geniş olan bir norm, kapsamı daha az olan bir kuralıda içermektedir (Aral, 2010: 204).

Evleviyet kuralında mantık ile sadece yorum getirilerek yeni vergiyi doğurucu olay ortaya çıkarılmazken kıyasta yeni vergiyi doğurucu olay ortaya çıkarılmaktadır.

Aksi ile kanıt, iki olaya ilişkin kanunun geçerli saydığı hükmün aksinin geçerli olmayacağı görüşüne dayanmaktadır. Örneğin GVK'nın 1. maddesinde; gerçek kişilerin gelirlerinin gelir vergisine tabi olacağı hüküm altına alınmıştır. İlgili kanun hükmünden aksi ile kanıt yöntemi ile tüzel kişilerin gelir vergisine tabi olmayacağı sonucuna ulaşmak mümkündür.

Aksi ile kanıt ile kıyas müessesesinin farkları aşağıdaki şekildedir (Öztan, 2008: 158).

- Kıyasta kanunda boşluk varken, aksi ile kanıtta kanunda boşluk bulunmamaktadır.
- Kıyas ihmal ile doğmuş boşluk şeklindeyken, aksi ile kanıtta normun içinde sınırlılık mevcuttur.
- Kıyas müessesesinde sonradan ortaya çıkan düzenlenmemiş bir olay düzenlenmiş olaya benzerken, aksi ile kanıtta sonradan ortaya çıkan farklı bir olay söz konusudur.
- Kıyas müessesesinde benzerlik mevcut iken aksi ile kanıtta benzerlik mevcut değildir.

Aksi ile kanıt müessesesinde, benzer koşullar benzer sonuçlara, farklı koşullar ise farklı sonuçlara yol açmaktadır. Eşit konumda olanlara eşit, eşit konumda olmayanlara ise farklılıkları ölçüsünde davranmak adalet ilkesinin gereğidir. Bu nedenle aksi ile kanıt yöntemi "karşıt kıyas" olarak da adlandırılabilir (Sözer, 2008: 138).

Aksi ile kanıt, vergilemede kıyas müessesesi gibi herhangi bir boşluğu doldurarak yeni vergiyi doğurucu olay meydana getirmediği için müessesesinin yorum kuralı olarak uygulanmasında herhangi bir sakınca yokken kıyasın uygulanması hukuki güvenlik ilkesini ihlal etmektedir.

1.5. Hukuki Güvenlik İlkesinin İşlevleri

Hukuki güvenlik ilkesinin ve unsurlarının teorik olarak incelenmesi sonucunda hukuki güvenlik ilkesinin işlevleri ortaya çıkmıştır. Hukuki güvenlik ilkesinin dikkate alınması ile; devletin vergilendirme yetkisi sınırlandırılacak ve böylece vergilendirmede keyfilik önlenecek, mükellef haklarına ve vergi planlaması yapılabilmesine katkı sağlanacak ve vergi uyumu arttırılacaktır. Bu başlık altında hukuki güvenlik ilkesinin ilgili işlevleri incelenmiştir.

1.5.1. Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması

Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü ifade etmektedir (Çağan, 1982: 3).

Devlet ve vergilendirme birbirinden ayrılmaz bir bütünü oluşturmaktadır. Devletin varlığını sürdürebilmesi için vergiler en önemli mali kaynaklardandır. Fakat devletin bu yetkiyi sınırsız ve keyfi olarak kullanabilmesi düşünülemez.

Vergilendirme yetkisinin niteliği, özellikleri ve kapsamı anayasada hüküm altına alınan kurallarla belirlenir (Çağan, 1982: 6).

Hukuki güvenlik ilkesi ile vergilendirmede keyfilik önemli ölçüde engellenebilmektedir (Karakoç, 2017: 117). Vergilendirmede keyfiliğin önlenmesi ise vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması ile mümkün olmaktadır.

Bu yetkinin kullanılması ve sınırları anayasal ilkelerle belirlenmektedir. Hukuki güvenlik ilkesinin unsurlarını oluşturan vergilendirmede belirliliğin sağlanması, vergi kanunların geriye yürütülmemesi ve kıyas yasağı aracılığı ile vergilendirme yetkisi sınırlandırılmaktadır.

Anayasa Mahkemesinin Kararında da vergilendirme yetkisi ve hukuki güvenlik ilkesi ilişkisine aşağıdaki şekilde yer verilmiştir (Anayasa Mahkemesi'nin 19.3.2005 tarih ve E. 2014-144, K. 2015-29 sayılı kararı).

> *"Anayasanın "Siyasi Haklar ve Ödevler" bölümünde yer alan vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine bağlı olarak ve günümüzdeki yaklaşımlara uyarak bizzat ekonomi içerisinde yer almaması dikkate alındığında, kamu giderlerini karşılayabilmek için en önemli gelir kaynağı olan vergilerin toplanabilmesi için, devletin bu yetkisini kullanması ve vergi koyması kaçınılmazdır. Anayasanın 5. maddesinde belirtilen toplumun refah ve huzurunun sağlanması için devletin yeni vergiler ihdas etmesi veya bazı istisna ve muafiyetleri kaldırması kaçınılamazdır. Ancak, vergilemede yasallık ilkesi içinde belirlilik ilkesini de barındırdığından, verginin tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarını belirleyen yasal düzenlemeler hukuk devletinin doğal sonucu olarak bir hukuki güven sağlamaktadır. Bireylerin, devlete güven duyabilmeleri, maddi ve manevi açıdan özgür olarak gelişebilmeleri açısından devlet tarafından hukuki güvenliğin sağlanması gerekir."*

Yukarıdaki ifadeden de anlaşılacağı üzere devletin vergi koymasının altında yatan asıl amacın; Anayasanın 73. maddesinde de hüküm altına alındığı üzere, kamu giderlerini karşılamak yani toplumun ihtiyaçları için olan gerekli giderleri karşılamak ve toplumun refah seviyesini yükseltmektir. Devletin vergilendirme yetkisini asıl olarak toplum için

kullanması gerekirken, amacından saparak hukuki güvenlik ilkesinden yoksun olarak kullanması normlar hiyerarşisinin üstünde bulunan Anayasada mevcut olan kurallarını ihlal etmekle birlikte, bireylerin de devlete olan güvenini sarsacaktır.

1.5.2. Mükellef Haklarına ve Mükellefin Vergi Planlaması Yapmasına Katkı Sağlanması

Mükellef hakları; hukuk sisteminde mevcut olan ve temel insan haklarından kaynaklanan; anayasa, uluslararası anlaşma, kanun, idari düzenlemeler veya yargı kararları ile koruma altında olan, vergileme işlemleri esnasında vergi mükelleflerinin sahip oldukları haklar olarak tanımlanmaktadır (Gerçek ve vd. 2015: 23).

Mükellef hakları hususunda sınıflandırma; mükelleflerin genel hakları ve özel hakları şeklinde yapılmaktadır. Genel haklar kapsamında; adil, eşit ve saygılı hizmet alma hakkı, bilgi alma hakkı, vergilemede belirlilik hakkı, başvuru hakkı, mükelleflere ilişkin bilgilerin gizliliği hakkı, temsilci kullanma hakkı ve özel hayatın gizliliği hakkıdır. Özel haklar ise; vergi tahsilatı sırasında haklar, vergi ihtilaflarının çözümü sırasında haklar ve vergi denetimi sırasında olan haklardır (Gerçek, 2006: 4).

Mükelleflerin ödeyecekleri vergileri belirleyen vergi sisteminin sağlıklı bir şekilde işletilmesi için mükelleflerin sahip olduğu haklar; kanunların belirli, anlaşılabilir, kanun maddeleri arasında birbirleri ile çelişkili ve karşıt kuralların yer almaması ve kanunların geriye yürütülmemesidir (Kükrer, 2017: 22).

Vergilemeye taraf olan devlet ve mükelleflerden devlet gücüne dayanarak kamu giderleri için vergi alma konusunda yetkili olduğu için üstün konumdadır. Bu durum karşısında mükellefin haklarının olmaması ve haklarının hukuk kuralları ile korunmaması düşünülmez. Hukuki güvenlik ilkesi bu hususta mükellef haklarının korunmasına katkı sağlamaktadır ve mükellef haklarının kaynaklarından birisini oluşturmaktadır. Hukuki güvenlik ilkesi aracılığıyla hukuk tarafından mükelleflere güvenlik sağlanmaktadır.

Bunun yanında mükellef haklarından bir tanesi de hukuki güvenlik ilkesinin unsuru olan belirlilik ilkesidir. İlgili durumda mükellef haklarının sağlanmasında hukuki güvenlik ilkesinin önemli bir rolü olduğunun göstergesidir. Hukuki güvenlik ilkesinin ihlal edildiği durumlarda mükellef hakları da zedelenecektir. Benzer şekilde mükellef haklarından birisi olan yargı yoluna başvurma hususunda da aynı konuda yargı kararları

arasında çelişki olması durumu hukuki güvenlik ilkesinin belirlilik unsurunu dolayısıyla mükellef haklarını da zedelemektedir.

Belirlilik hakkı temel haklar arasında sayılmakla birlikte kanunla veya anayasayla güvence altına alınmamıştır. Bu durumda mükellef haklarının korunmasında etkinliği azaltmaktadır (Egeli ve Dağ, 2012: 145).

Vergi kanunlarının sık sık değişmesi karşısında mükelleflerin vergi planlaması yapması kaçınılmazdır (Cataldo, 2000: 15). Vergi planlaması Anglo-Saxon ülkelerinde son 25 yıldır yaygın olarak kullanılmaktadır (Saunders ve vd. 2005: 60).

Vergi planlaması; bir takvim yılı içinde en yüksek vergi avantajını sağlamak veya ödenecek vergiyi en aza indirmek amacıyla zamanında vergilendirmeye ilişkin sorumluluklarını yerine getiren yükümlü tarafından gerçekleştirilen ve ihtiyatlı bir şekilde hazırlanan, öncesinde ve geleceğe yönelik olarak öngörülen genel işlemler, süreçler, düzenlemeler ve araştırma çabaları olarak tanımlanmaktadır (Eroğlu, 2014: 4). Vergi planlaması hususunda etkili vergi planlaması ve vergi indirimi birbirinden çok farklı şeyleri ifade etmemektedir. Etkin vergi planlaması; vergileri dikkate alarak vergi sonrası gelirini en üst düzeye çıkarmadır (Scholes vd. 2005:3).

Yükümlüler, vergi planlamasını mevcut vergi oranlarına göre yapmaktadırlar. Hukuki güvenlik ilkesinin ihlal edilerek vergi planlamasının olumsuz etkilenmesi yükümlülerin vergi kaçırmasına veya vergiden kaçınmasına yol açacaktır. Bu gerekçeyle hukuki güvenlik ilkesinin işlevlerinden birisini de vergi planlaması yapılmasına katkı sağlamaktır.

1.5.3. Vergi Uyumuna Katkı Sağlaması

Vergi uyumu, herhangi bir müdahale ve zorlama olmaksızın vergi kanunlarının ruhuna ve anlamına uygun davranış sergilemeyi ifade eder (Saruç, 2015: 23).

İdeal bir vergi sisteminde, vergilemeye ilişkin kurallar açıktır ve mükellefler ne kadar vergi ödeyeceklerini anlarlar ve vergilerini doğru zamanda ve doğru miktarda öderler. Fakat mevcut vergi sistemimizde idealden farklı olarak kuralların yeterince açık olmaması gerekçesiyle vergi mükellefleri arasındaki uyum düzeyi de değişkendir (Lymer and Oats, 2015-2016: 38).

Değişkenliğin önlenebilmesi ve vergiye uyumun sağlanması için birtakım gereklilikler vardır. Bu gereklilikler; vergiye tabi gelirin doğru beyan edilmesi, gelirden indirilecek olan unsurların doğru olması, beyannamenin zamanında verilmesi ve vergi yükünün doğru hesaplanarak zamanında ödenmesidir (Gerçek ve vd. 2015: 147).

Vergiye gönüllü uyum, vergi kanunlarınca kendisine vergi borcu düşen gerçek ve tüzel kişilerin, gelirleri beyan ederek vergilerini eksiksiz ve zamanında ödemeleri yani vergilemeye ilişkin görevlerini severek ve içtenlikle yerine getirmelerini ifade etmektedir (Türkay, 2013: 154).

Vergiye gönüllü uyum hemen kazanılacak bir davranış değildir. Mükellef odaklı yaklaşım ile ilk olarak vergilerini kısmen düzenli ve düzensiz ödeyen mükelleflerin vergi yasalarına tam uyumu sağlanacaktır. Bunun yanında bilgi teknolojileri, otomasyon, internet uygulamaları ile de vergi kayıp ve kaçaklarına sebebiyet veren mükellefler zamanla vergilemeye ilişkin ödev ve yükümlülüklerini yerine getirecektir. Böylelikle vergi uyumu arttırılmış olacaktır (Türkay, 2013: 155).

Mükellefler açısından bakıldığında, mükelleflere ilave maliyet yükleyen ve ödemelerinin zorunlu olduğu verginin içeriği hakkında yeterli bilgiye sahip olmamaları durumunda vergi uyumu sağlanamayacak ve mükellefler doğrudan ya da dolaylı bir biçimde vergilere karşı tepki yollarına başvuracaklardır. Bu durumda vergiden kaçınmanın veya vergi kaçakçılığının artmasına sebep olacaktır (Uruş, 2017: 98).

Vergiye gönüllü uyumu etkileyen faktörler arasında ekonomik, sosyolojik ve psikolojik faktörler mevcuttur. Uyumu etkileyen faktörler bireylerin içinde yaşadıkları ülkelerin ekonomik, sosyal ve kültürel durumlarına göre değişmektedir. Yükümlülerin ve ülkenin gelir düzeyi, vergi oranları, vergi bilinci, uygulanmakta olan vergi sistemi ve vergi idaresinin etkinliği de uyumu etkileyen faktörler arasındadır (Gerger: 2011: 57).

Hukuki güvenlik ilkesinin ihlal edilerek vergi oranlarında sık sık değişiklik yapılması veya yeni kanun hükümlerinin geriye yürütülmesinin vergi uyumunu olumsuz etkileyeceği açıktır. Bunun yanında kıyas yoluyla hukuka uygun bir tespit yapılmadan ceza kesilmesi de vergi uyumunu olumsuz etkileyecektir.

Hukuki güvenlik ilkesi ve unsurlarının ihlal edilmesi, vergi uyumunun olumsuz etkilenmesi sonucunu doğuracaktır. Vergi uyumunun olumsuz etkilenmesi ise mükellefleri vergi ödememeye yönelterek devletin vergi gelirlerinin azalmasına yol

açacaktır. Bu gerekçeyle hukuki güvenlik ilkesinin işlevlerinden birisi de vergi uyumunu sağlamaya katkı yapmasıdır.

BÖLÜM 2: VERGİLEMEDE HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİNE İLİŞKİN YARGI KARARLARININ İÇERİK ANALİZİ VE MÜLAKAT ÇALIŞMASI

2.1. Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesine İlişkin Yargı Kararlarının İçerik Analizi

Nitel veri analizi[3], sayısal nitelikte olmayan verilerin; anket, mülakat, kararlar vb. şekilde yazılı belgelerin sayısal hale getirilerek incelenmesine imkan sağlamaktadır. Böylece mülakat, röportaj ve yazılı belgeler gibi metinler nicel analize uygun hale getirilebilmektedir. Metin analizlerinde kelimelerin metin içinde ne sıklıkla kullanıldığı tespit edilmektedir. Kelimelerin metin içinde ne kadarlık bir yüzde içerdiğinin veya ne kadar sık kullanıldığının tespit edilmesi ilk bakışta önemsiz görünse de metin içinde en sık kullanılan ilk elli kelimenin tespiti veya bir kelimenin tekrarlarının metnin yüzde kaçını oluşturduğu ilgili metnin içeriği hakkında bilgi sahibi olunması ve metinler arasında karşılaştırma yapılmasını sağlayabilecektir (Beşel, 2015: 1).

İçerik analizi yapılmadan önce çalışmamızda kullanacağımız vergilemede hukuki güvenlik ilkesine ilişkin kararlar sınıflandırılmıştır. Sınıflandırma ilk olarak kararı veren yetkili mahkemeye göre yapılmıştır. Kararlar; Anayasa Mahkemesi Kararları, Danıştay İBKK, Danıştay VDDK, Danıştay Üçüncü Daire Kararları, Danıştay Dördüncü Daire Kararları, Danıştay Yedinci Daire Kararları, Danıştay Dokuzuncu Daire kararlarıdır.

Kararlar yargı organlarına göre sınıflandırıldıktan sonra ilk başlık altında mahkemelerin en sık kullandıkları kelimeler içerik analizi aracılığıyla karşılaştırılmıştır.

İkinci başlık altında vergilemeye ilişkin bütün kararlarda hukuki güvenlik ilkesinin payı tespit edilmiş ve ilkenin unsurlarına göre de ayrımı yapılarak hangi unsurun kararlarda en sık ele alındığı tespit edilmiştir.

İçerik analizi yapılırken, sayılar, bağlaçlar ve benzeri şekilde anlam ifade etmeyen kelimeler analiz dışı bırakılmıştır. Bunun yanında aynı anlama gelen sözcükler örneğin lehe-lehine gibi bir kabul edilip ağırlıkları toplanmıştır.

Üçüncü başlık altında mahkemeler bazında hukuki güvenlik ilkesi ve unsurları olan belirlilik, geriye yürümezlik ve kıyas yasağına ilişkin referans dökümü yapılmıştır. İlgili

[3] Çalışmamızda içerik analizi NVivo 12 Pro Nitel Veri Analizi Programı aracılığıyla yapılmıştır.

referans dökümü ilke ve unsurlarının hangi ilkelerle birlikte kullanıldığını ortaya koymakla birlikte, hukuki dilin özenli kullanıp kullanılmadığı hususunu da açıklığa kavuşturmuştur.

2.1.1. Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesine İlişkin Yargı Kararlarının Karşılaştırmalı İçerik Analizi

Bu başlık altında vergilemede hukuki güvenlik ilkesine ilişkin yargı kararlarında mahkemeler itibariyle sınıflandırılması yapılarak en sık kullanılan kelimelerin özeti ve kelime bulutu olarak dökümü yapılmıştır. Yapılan dökümler mahkemelerin en sık kullandıkları kelimeler arasında karşılaştırma imkanı da vermektedir. Yargı kararlarının özet dökümlerinin ve kelime bulutu dökümlerinin toplu olarak değerlendirme tablosu oluşturulmuş ve karşılaştırılması yapılmıştır. Bunun yanında içerik analizi aracılığıyla yargı kararlarında en sık kullanılan kelimelerin dökümünün çıkarılması, metnin içeriği hakkında bilgi verip hukuki analizini kolaylaştırdığından çalışmamızda yapılan karar analizine de katkı sağlamıştır.

Aşağıda mahkemeler bazında vergilemede hukuki güvenlik ilkesine ilişkin en sık kullanılan kelimeler bulut dökümü halinde oluşturulmuştur.



Şekil 2: Anayasa Mahkemesi Kararlarında En Sık Kullanılan Kelimelerin Bulut Dökümü

Bulut dökümünden; Anayasa Mahkemesi Kararlarında en sık kullanılan kelimeler; hukuki güvenlik, belirlilik, geriye yürümezlik, adalet ve kanuniliktir. Hukuki güvenlik

ve belirlilik kelimelerinin sıkça kullanılmasının anlamı Anayasa Mahkemesinin kararlarında hukuki güvenliği sıkça belirlilik ilkesi üzerinden ele aldığının göstergesidir. Nitekim bunu destekler şekilde teorik bölümde de belirliliğin hukuki güvenliğin en temel unsuru olduğu ifade edilmiştir. Mülakatta da Anayasa Mahkemesi Raportörleri tarafından hukuki güvenlik ilkesini belirlilik unsuru üzerinden tanımlamışlardır. Bunun yanında kanunilik ilkesinin kararlarda sıkça kullanılması, ilgili ilkenin hukuki güvenlik ilkesinin temelini oluşturması ve bağlantılı olduğu ilke konumunda olmasından kaynaklanmaktadır.



Şekil 3: İBKK'da En Sık Kullanılan Kelimelerin Bulut Dökümü

İBKK'nın en sık vurguladığı ilkeler; geriye/geçmişe yürümezlik, kıyas, kanunilik, hukuki güvenliktir. Geriye yürümezlik unsurunun İBKK'da sıkça ele alınmasının gerekçesini, hukuki güvenlik ilkesi açısından en sıkıntılı ve farklı yargı yorumlarına yol açan hususun geriye yürümezlik ilkesi olmasından kaynaklanmaktadır. Gerçek olmayan geriye yürümenin kimi mahkemeler tarafından ilkeyi ihlal etmediği yönünde karar verilirken, kimi mahkemeler tarafından da ihlal ettiği yönünde karar verilmesi İBKK'ya başvuruyu gerekli kılmaktadır. Bu gerekçeyle de yukarıda görüldüğü üzere İBKK kararlarında en sık geriye yürümezlik unsuruna vurgu yapılmıştır.



Şekil 4: VDDKK'da En Sık Kullanılan Kelimelerin Bulut Dökümü

VDDK en sık; hukuksal-hukuki güvenlik, geriye-geçmişe yürümezlik, yasallık, kıyas ve belirlilik ilkelerini vurgulamıştır. VDDK kararlarında hukuki güvenlik ilkesi ve unsuru olan geriye yürümezlik ilkesinin kullanımı hususlarında kavram karmaşası mevcut olduğu anlaşılmaktadır.



Şekil 5: Danıştay Üçüncü Daire Kararlarında En Sık Kullanılan Kelimelerin Bulut Dökümü

Üçüncü Daire kararlarında; kıyas, geriye yürümezlik ve kanunilik ilkelerini vurgulamıştır. İlgili durum, dairenin hukuki güvenlik ilkesinin kıyas ve geriye yürümezlik ilkesine daha fazla önem vererek kararları bu yönden incelediğinin de göstergesidir.



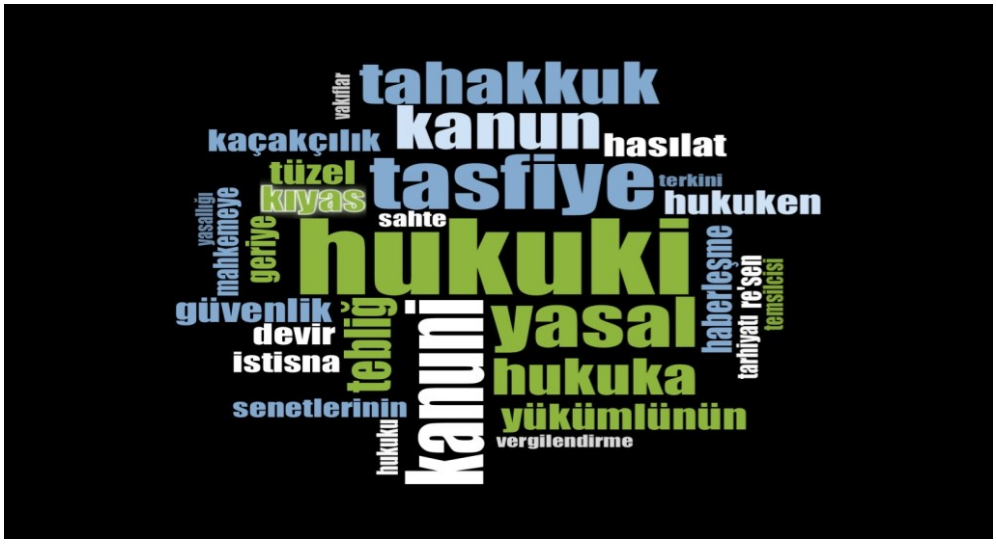
Şekil 6: Danıştay Dördüncü Daire Kararlarında En Sık Kullanılan Kelimelerin Bulut Dökümü

Dördüncü Daire Kararlarında en sık; geriye yürümezlik, kıyas, yasallık ve kazanılmış hak kavramlarına yer verilmiştir. Daire, tıpkı Üçüncü Daire gibi ilkenin geriye yürümezlik ve kıyas unsurlarına önem vererek kararları bu yönden incelemiştir. Bunun yanında ilgili kelimeleri sık kullanmasının gerekçesini; GVK'nun 94. Maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi tutulan ve kurumlar vergisinden müstesna tutulan devlet tahvili ve hazine bonosu faiz gelirlerine uygulanacak kesinti oranının BKK ile %10 olarak belirlenmiş ve daha sonra bu oran 31.12.1992 tarihli BKK ile %15 oranına çıkarılması ve kanun hükmünün yürürlük tarihi ise 12.2.1992 olarak belirlenmesi oluşturmaktadır. İlgili konudan dolayı daireye ilgili durumun geriye yürümezlik ilkesini zedelediği için sıkça temyiz başvurusunda bulunulmuştur. Bu gerekçeyle de daire geriye yürümezlik ve hazine bonosu kelimelerini kararlarında sıkça kullanmıştır.



Şekil 7: Danıştay Yedinci Daire Kararlarında En Sık Kullanılan Kelimelerin Bulut Dökümü

Danıştay Yedinci Daire kararlarında en sık; istikrar, hukuki güvenlik, kıyas ve yasallık ilkelerini vurgulamıştır. İlgili dairenin ilkeleri vurgulaması hukuki güvenlik ilkesine ilişkin kararların analizini yapmamızdan kaynaklanmaktadır. Bunun yanında kıyas unsuruna daha ağırlık verilmiştir. Bunun gerekçesini; Danıştay'a temyiz başvurularının somut olaylar için yapılması ve mükellefler hakkında kesilen usulsüzlük cezalarının hukuka uygun bir tespit yapılmadan kesilmesi gerekçesiyle kıyas unsurunu ihlal etmesi oluşturmaktadır. Bunun yanında kazanılmış hak kavramına da yer vermesi hukuki güvenlik ilkesinin kazanılmış hak kavramı ile bağlantılı olduğunun göstergesidir.



Şekil 8: Danıştay Dokuzuncu Daire Kararlarında En Sık Kullanılan Kelimelerin Bulut Dökümü

Danıştay Dokuzuncu Daire kararlarında en sık; kanuni, kıyas, geriye yürüme, hukuki, güvenlik ilkelerini vurgulamıştır. Dokuzuncu Daire'de tıpkı Yedinci Daire'de olduğu gibi hukuka uygun bir tespit yapılmadan usulsüzlük cezası kesilmesine ilişkin kararları içerdiği için kıyas unsuru kararlarında sıkça kullanılmıştır.

Aşağıdaki tablolarda mahkemelerin kararlarında en sık kullandıkları kelimeler ve kelimelerin kullanım yüzdesi karşılaştırmalı olarak yer almıştır.

Tablo 1
Yargı Kararlarında En Sık Kullanılan Kelimelerin Karşılaştırmalı Tablosu

Anayasa Mahkemesi		**İBKK**		**VDDK**	
Motorlu Taşıtlar Vergisi	%15	Vergilendirme	%16	Kanun	%17
Kanun	%14	Tahakkuk	%12	Hukuki güvenlik	%14
Hukuki Güvenlik	%12	Hukuki güvenlik	%12	Hukuksal güvenlik	%13
Vergilendirme	%9	İkmalen tarhiyat	%11	Hazine bonosu	%11
Hukuksal Güvenlik	%9	Geriye yürümezlik	%10	Tebliğ	%8
Yatırım	%8	Zamanaşımı	%10	Yatırım	%7
Hukuksal Güvence	%7	İçtihat	%9	Yasallık	%7
Geriye Yürümezlik	%6	Kazanılmış hak	%5	Geçmişe yürümezlik	%5
Eşitlik	%6	Kanunilik	%4	Vakıf	%5
Adalet	%5	Kıyas	%4	Geriye yürümezlik	%4
Belirlilik	%4	Geçmişe yürümezlik	%4	Kaçakçılık	%3
Yasallık	%3	Temerrüt	%2	Kıyas	%3
Katma Değer Vergisi	%2	Yükümlülük	%1	Belirlilik	%3
Toplam	**%100**		**%100**		**%100**

Kaynak: Tablo içerik analizi yöntemi kullanılarak oluşturulmuştur.

Tablo 2
Yargı Kararlarında En Sık Kullanılan Kelimelerin Karşılaştırmalı Tablosu

Üçüncü Daire		**Dördüncü Daire**		**Yedinci Daire**		**Dokuzuncu Daire**	
Hazine bonosu	%20	Hazine bonosu	%23	Kanun	%28	Kanunilik	%20
Kanun	%12	Kanun	%15	Hukuki güvenlik	%24	Hukuki güvenlik	%18
Yasallık	%11	Tebliğ	%9	Yasallık	%19	Tasfiye	%10
Hukuki güvenlik	%10	Kazanç	%8	Kazanılmış hak	%4	Kanun	%8
Tevkifat	%8	Yasallık	%7	Adalet	%3	Tahakkuk	%8
Kaçakçılık	%7	Yatırım	%7	Geçmişe yürümezlik	%3	Tebliğ	%6
Götürü vergilendirme	%7	Hukuki güvenlik	%6	Belirlilik	%3	Hukuka uygun	%6
Kıyas	%6	Enflasyon	%6	Kıyas	%3	Kıyas	%5
Hukuka güven	%6	Geçmişe yürümezlik	%6	Öngörülebilirlik	%3	Yükümlülük	%5
Yatırım	%6	Kıyas	%4	İstikrar	%3	Kaçakçılık	%4
Geriye yürümezlik	%5	Tahakkuk	%3	Anayasa	%3	Geriye yürümezlik	%4
Gayrisafi	%1	Kazanılmış hak	%3	İspat	%2	İstisna	%3
Gelir	%1	Geriye yürümezlik	%3	Tahakkuk	%2	Devir	%3
Toplam	**100**		**100**		**100**		**100**

Kaynak: Tablo içerik analizi yöntemi kullanılarak oluşturulmuştur.

Yukarıda yer alan karşılaştırma tablosundan hareketle, Anayasa Mahkemesi kararlarında en sık %15 oranla motorlu taşıtlar vergisini kullanmıştır. İlgili durum motorlu taşıtlar vergisine ilişkin kanunun hukuki güvenlik ilkesi açısından sıkça ihlal edildiğinin ve buna ilişkin yargıya başvurulduğunun göstergesidir.

İBKK kararlarında en sık %10 oranla geriye yürümezlik ilkesini kullanmıştır. Kararlarda gerçek-gerçek olmayan geriye yürüme hususunda ayrım gözetilmesi mahkemeler arasında çelişkili kararların olmasına yol açması gerekçesiyle ilgili konuda İBKK'ya başvuru fazladır.

Üçüncü daire ve Dokuzuncu daire kararlarında en sık kıyas yasağı ilkesine ağırlık vermiştir. İlgili durum hukuka uygun bir tespit yapılmadan usulsüzlük cezası kesilmesinin kıyas yasağını ihlal ettiği gerekçesiyle mahkemelerin ilgili konularda kararlar vermesinden kaynaklanmaktadır.

Dördüncü daire kararlarında hukuki güvenlik ve unsuru olan geriye-geçmişe yürümezlik ilkesini en sık kullanmıştır. Gerekçesini; GVK'nun 94. Maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi tutulan ve kurumlar vergisinden müstesna tutulan devlet tahvili ve hazine bonosu faiz gelirlerine uygulanacak kesinti oranının BKK ile %10 olarak belirlenmiş ve daha sonra bu oran 31.12.1992 tarihli BKK ile %15 oranına çıkarılması ve kanun hükmünün yürürlük tarihi ise 12.2.1992 olarak belirlenmesi oluşturmaktadır. İlgili konudan dolayı daireye ilgili durumun geriye yürümezlik ilkesini zedelediği için sıkça temyiz başvurusunda bulunulmuştur. Bu gerekçeyle de daire geriye yürümezlik ve hazine bonosu kelimelerini kararlarında sıkça kullanmıştır.

Yedinci daire kararlarında en sık %24 oranla hukuki güvenlik ilkesi ve bunun yanında kazanılmış hak ve yasallık ilkesine yer vermesi hukuki güvenlik ilkesinin ilgili ilkeler ile bağlantılı olduğunun göstergesidir.

2.1.2. Vergilemeye İlişkin Kararlarda Hukuki Güvenlik İlkesinin Payı

Bu başlık altında mahkemelerin vergilemeye ilişkin bütün kararlarında hukuki güvenlik ilkesinin payı tespit edilmiştir. Bunun yanında, ilkenin unsurları olan; belirlilik, geriye yürümezlik ve kıyas yasağının yargı kararlarında kullanım oranı tespit edilmiştir.

Aşağıdaki tabloda vergilemeye ilişkin kararlarda hukuki güvenlik ilkesinin payı yer almaktadır.

Tablo 3
Vergilemeye İlişkin Kararlarda Hukuki Güvenlik İlkesinin Payı

	Anayasa Mahkemesi	İBKK	VDDK	Üçüncü Daire	Dördüncü Daire	Yedinci Daire	Dokuzuncu Daire
Toplam Karar Sayısı	779	57	1619	3984	4732	3860	3217
Hukuki Güvenlik İlkesinin Payı	%5.39	%7.01	%1.23	%0.62	%0.90	%0.41	%0.93

Kaynak: Tablo vergilemeye ilişkin yargı kararlarının içerik analizi ile hukuki güvenlik ilkesine ilişkin olanların tespit edilmesiyle oluşturulmuştur.

Yukarıdaki tablodan da anlaşılacağı üzere; vergilemede hukuki güvenlik ilkesi ve unsurlarına kararlarında en sık yer veren mahkeme %7.01 oranla İBKK'dır. İlgili oranın yüksek olmasının sebeplerinden biriside mahkemenin karar sayısının az olmasından kaynaklanmaktadır. Anayasa Mahkemesi %5.39 oranla ikinci sırada Yedinci Daire ise hukuki güvenlik ilkesi ve unsurlarını en az vurgulayan daire olarak son sıradadır. Sayı olarak en çok yargı kararı bulunan mahkeme Dördüncü Daire olmasına rağmen, vergilemeye ilişkin kararlar içinde en yüksek paya sahip olan İBKK'dır. İlgili tablodan çıkarılacak önemli bir sonuç ise; kararların azlığı noktasındadır. Vergilemeye ilişkin İBKK'nın ve VDDK'nun az sayıda kararı bulunmaktadır. Dördüncü Daire Danıştay'ın gelir, kurumlar ve katma değer vergisine ilişkin davalara bakan dairesi ve Yedinci Dairenin gümrük ve ithale ilişkin vergiler, gider vergileri, motorlu taşıtlar vergisi, VİV ve ÖTV'ne ilişkin davalara bakan dairesi olmasından dolayı vergilemeye ilişkin diğer mahkemelere oranlara daha fazla kararı olmasına karşın, hukuki güvenlik ilkesi ve unsurlarına ilişkin karar sayısı azdır.

Tablo 4
Yargı Kararlarının Hukuki Güvenlik İlkesinin Unsurlarına Göre Ayrımlarının Oranı

	Belirlilik	Geriye Yürümezlik	Kıyas	Toplam
Anayasa Mahkemesi	%70	%23	%7	100
İBKK	-	%50	%50	100
VDDK	%45	%20	%35	100
Üçüncü Daire	%4	%44	%52	100
Dördüncü Daire	%20	%27	%53	100
Yedinci Daire	%51	%31	%18	100
Dokuzuncu Daire	%16	%30	%54	100

Kaynak: Tablo vergilemede hukuki güvenlik ilkesine ilişkin kararların tespitinden sonra içerik analizi yöntemiyle unsurlarına ayrılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Unsurlara göre ayrım sonuçlarına göre, Anayasa Mahkemesi kararlarında, belirlilik unsuru en çok vurgulamış, İBKK'da, geriye yürümezlik ve kıyas unsurunu eşit olarak vurgulamış, VDDK belirlilik unsurunu, Üçüncü, Dördüncü ve Dokuzuncu daire kararlarında, kıyas unsurunu vurgulamış, Yedinci Daire belirlilik unsurunu vurgulamıştır. İlgili tablo ile içerik analizi ile en sık kullanılan kelimelerin karşılaştırmalı tablosu birbirini destekler niteliktedir.

2.1.3. Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesi ve Unsurlarına İlişkin Kararların Referans Dökümü

İlgili başlık altında hukuki güvenlik ilkesi ve unsurları olması gerekçesiyle belirlilik, geriye yürümezlik ve kıyas yasağı bazında referans dökümü yapılıp tablo haline getirilmiştir. İlgili döküm hukuki dilin özenli kullanımı göstermekle birlikte ilke ve unsurlarının hangi ilkelerle ilişkili olduğunu da ortaya koymaktadır. Hukuki güvenlik ilkesinin Anayasada düzenlenmemesi gerekçesiyle hangi ilkelerle ilişkili olduğunun ortaya konulması önem arz etmektedir.

2.1.3.1. Yargı Kararlarının Hukuki Güvenlik İlkesine İlişkin Referans Dökümü

Aşağıdaki tabloda mahkeme kararlarının hukuki güvenlik ilkesine ilişkin referans dökümü yer almaktadır. Hukuki güvenlik ilkesi çalışma konumuzu oluşturması gerekçesiyle ilgili ilkeye ilişkin yargı kararlarının referans dökümü yapılmıştır. Bunun yanında Anayasa'da hukuki güvenlik ilkesinin yer almaması ve yargı kararlarında sıkça vurgulanması gerekçesiyle ilkenin yargı kararlarında kullanım şekli önem arz etmektedir.

Tablo 5
Yargı Kararlarının Hukuki Güvenlik İlkesine İlişkin Referans Dökümü

Anayasa Mahkemesi	İBKK	VDDK	Üçüncü Daire	Dördüncü Daire	Yedinci Daire	Dokuzuncu Daire
Hukuk devletinin öngördüğü **hukuk güvenliği** ile bağdaşmaz.	Vergilerin **kanuniliği** ilkesi **hukuki güvenliği** sağlama amacına matuftur.	**Geçmişe yürümezlik** ögelerini içeren **hukuki güvenlik** ilkesine uygun kullanılması gereklidir.	Vergilerin **kanuniliği** ilkesi de **hukuki güvenliği** sağlama amacına matuftur.	**Belirlilik** ve **öngörülebilirlik** göz önünde bulundurularak **hukuki güvenlik** sağlanır.	Mali yükü arttırıcı nitelikteki hükümlerin **geçmişe yürütülmemesi hukuki güvenlik ilkesinin** bir gereğidir.	Devlet açık ve belirgin hukuk kurallarını yürürlüğe koyarak bunları uyguladığı zaman **hukuk güvenliği** sağlanır. " şeklindeki yorumla somutlaşan "**hukuk devleti**", ve "**belirlilik"** ilkelerinin de bir gereğidir.
Mükellefiyet yükleyen düzenleyici işlemler **hukuki güvenliği** bozacağından ancak yayımı tarihinden sonraki işlemlerde geçerli olurlar.	Mali yükümlülüğü artırıcı nitelikteki hükümlerinin, geçmişe yürütülmemesi **hukuki güvenlik** ilkesi yönünden önem taşır.	**Geriye yürümezlik** ve **belirlilik** unsurlarını içeren hukuki güvenlik ilkesine uygun kullanılması hukuk devletinin gereğidir.	Mali yükümlülüğü arttırıcı nitelikteki hükümlerin **geçmişe yürütülmemesinin hukuki güvenlik** yönünden önem taşıdığı, Anayasanın 73. maddesinde vurgulanmıştır.	Anayasa'ya, **eşitlik, hukuki güvenlik** ve vergilendirme dönemi ilkelerine aykırılık oluşturur.	Vergi Hukukunun genel ilkelerinden olan **"verginin belirliliği ilkesi"**nin de doğal sonucudur. hakkıdır.	**Hukuk güvenliği** ilkesinin gereği olup **adil yargılanma hakkının** ihlali olarak değerlendirilemez.
		İlgili durum, **yasallık** ve **hukuki güvenlik** ilkeleri ile bağdaşmamaktadır.		Adil bir süre öngörülmemiş olması **hukuki güvenlik ilkesini** zedelemektedir.		Vergilerin **kanuniliği** ilkesi **hukuki güvenlik ilkesini** sağlama amacına matuftur.
Vergilendirmede **hukuk güvenliği** ilkesinin kapsamına **belirlilik, kıyas** yasağı girmektedir.				**Hukukun üstünlüğünün** olduğu devlette **hukuk güvenliğinin** sağlanması **hukuk devleti ilkesinin** yerine getirilmesi zorunlu koşullardandır. **Kanuna güven ve istikrar** prensiplerine dayalı haklı beklentilerini ortadan kaldıracağından, yabancı kaynakların hangi yılda temin edildiğinin önem arz etmeyeceği yolundaki düzenleme yerinde görülmemiş		**Belirlilik ve öngörülebilirlik** göz önünde bulundurularak **hukuki güvenlik** sağlanır.

Tablo 5'in Devamı

Hukuk güvenliği, kural olarak yasaların geriye yürütülmemesini gerektirmektedir.						Dolayısıyla **hukuki güvenlik ilkesi**, **hukuk devletinin** olmazsa olmazlarındandır.
Bu anlamda mükelleflerin **hukuksal güvenliği** kural geriye yürütülmek suretiyle zedelenmiştir.						
Böylece **hukuk devleti ilkesinin** sağlayacağı **hukuksal güvence** ortadan kaldırılmaktadır.						
Yasa hükmü **hukuki güven** ve **hukuki istikrar** ilkelerini zedelemektedir.						
Hukuk güvenliği ve **kazanılmış hakların korunması** ilkelerinin bir gereğidir.						
Vergide belirlilik, hukuki güvenilirlik, istikrar ve kanunların geçmişe yürütülmemesi, sosyal hukuk devletinin ilkelerindendir.						
Hukuki belirlilik veya **güvenlik ilkesi,** hukuki durumlarda belirli bir istikrarı temin etmekte ve kişilerin mahkemelere güvenine katkıda bulunmaktadır.						

Anayasa Mahkemesi kararlarında hukuki güvenlik kavramını; *"hukuk güvenliği", "hukuksal güvenlik", "hukuki güvenilirlik-güven", "hukuksal güvence"* ve birbirine tercih edilebilir ve aynı anlama gelecek şekilde *"hukuki belirlilik"* kavramı şeklinde kullanmıştır. İlgili durum hukuki güvenlik kavramının kullanımı hususunda kavram karmaşası olduğunun göstergesidir.

Hukuki güvenlik ilkesi kararlarda, kanunilik, belirlilik, öngörülebilirlik, istikrar, geriye yürümezlik, kıyas ve kazanılmış hakların korunması ilkesi ile birlikte kullanılmıştır.

İBKK; hukuki güvenlik ilkesini, kanunilik ve geriye yürümezlik ilkesi ile birlikte kullanmıştır. Geriye yürümezlik ilkesi unsuru olması kanunilik ilkesinin ise hukuki güvenlik ilkesinin temelini oluşturması gerekçesiyle mahkemenin sık olarak kullanması yerindedir.

VDDK ve Üçüncü Daire'de, İBKK'ya benzer olarak kararlarında hukuki güvenlik; geriye yürümezlik, belirlilik ve yasallık ilkeleri ile birlikte kullanılmıştır.

Danıştay Dördüncü Daire kararlarında, *"hukuki güvenlik"* kavramını kullanmakla birlikte *"hukuk güvenliği"* ve *"kanuna güven"* şeklinde de kullanmıştır. İlkeyi; belirlilik, öngörülebilirlik, eşitlik, hukuk devleti ve hukukun üstünlüğü ilkeleri ile birlikte kullanmıştır.

Danıştay Yedinci Daire *"hukuki güvenlik"* kavramını *"hukuksal güvenlik"* şeklinde kullanmıştır. İlkeyi; belirlilik, yasallık ve hukuk devleti ilkeleri ile birlikte kullanmıştır.

Dokuzuncu Daire, *"hukuki güvenlik"* kavramını, *"hukuk güvenliği"* şeklinde kullanmıştır. İlkeyi; hukuk devleti, belirlilik, öngörülebilirlik ve kanunilik ilkeleri ile birlikte kullanmıştır.

İlkenin Anayasada düzenlenmemesi gerekçesiyle Anayasada yer alan hangi vergileme ilkeleri ile ilişkili olduğu önem arz etmektedir. İlke mahkeme kararlarının yukarıda yer alan referans dökümünden hareketle kanunilik, eşitlik ve kazanılmış haklara saygı ilkeleri ile kullanıldığı görülmektedir.

Yargı kararlarında genellikle *"hukuki güvenlik"* kavramı kullanılmakla birlikte, referans dökümünde de yer aldığı üzere çeşitli şekillerde kullanılmıştır. Aşağıdaki tablo da içerik analizi aracılığıyla yapılan referans dökümü sonucunda *"hukuki güvenlik"* kavramının yargı kararlarında kullanım şekilleri ve sayıları yer almaktadır.

Tablo 6
Yargı Kararlarında Hukuki Güvenlik İlkesinin Kullanım Şekilleri ve Sayıları

	Anayasa Mahkemesi	İBKK	VDDK	Üçüncü Daire	Dördüncü Daire	Yedinci Daire	Dokuzuncu Daire	Toplam
Hukuki Güvenlik	89 kez	2 kez	14 kez	2 kez	7 kez	1 kez	26 kez	**141 kez**
Hukuk Güvenliği	97 kez	-	-	-	3 kez	-	2 kez	**102 kez**
Hukuksal Güvence	7 kez	-	-	-	-	-	-	**7 kez**
Hukuksal Güvenlik	13 kez	-	-	-	-	1 kez	-	**14 kez**
Hukuki Güvenilirlik	1 kez	-	-	-	-	-	-	**1 kez**
Hukuki-Hukuka Güven	8 kez	-	-	-	-	-	-	**8 kez**
Kanuna Güven	-	-	-	-	1 kez	-	-	**1 kez**

Tablodan hareketle; yargı kararlarında en sık kullanılan kavram "hukuki güvenlik" kavramıdır. Anayasa Mahkemesi kararlarında en sık "hukuk güvenliği" kavramı kullanmıştır.

Dil bilgisi kuralları açısından incelendiğinde "hukuki güvenlik" kavramının kullanılması yerinde olacaktır. Hukuk güvenliğinde, hukuk isim olduğu için güvenin kaynağını ifade etmemektedir. Hukuki sıfat olduğu için güvenlik kelimesinin önünde kullanılması gerekmektedir (Köküsarı, 2015:10). Hukuki dilin özenli kullanımı ve kavram birliği açısından yargı kararlarında da *"hukuki güvenlik"* kavramının benimsenmesi yerinde olacaktır.

2.1.3.2. Yargı Kararlarının Belirlilik İlkesine İlişkin Referans Dökümü

Aşağıdaki tabloda mahkeme kararlarının belirlilik ilkesine ilişkin referans dökümü yer almaktadır. Hukuki güvenlik ilkesi ve unsurları çalışma konumuzu oluşturması gerekçesiyle ilgili unsura ilişkin yargı kararlarının referans dökümü yapılmıştır.

Tablo 7
Yargı Kararlarının Belirlilik İlkesine İlişkin Referans Dökümü

Anayasa Mahkemesi	VDDK	Üçüncü Daire	Yedinci Daire	Dokuzuncu Daire
Bu doğrultuda vergilendirme işleminin neden öğesini geçerli kılan vergiyi doğuran olay açıkça belirlenecek, yönetim de bu olaya bağlı kalacak, böylece **belirlilik** ve **yasallık** ilkeleri korunacaktır.	Öte yandan düzenleme yetkisinin, **belirlilik** ve **geçmişe yürümezlik** ögelerini içeren **hukuki güvenlik ilkesini** de uygun kullanılması **hukuk devleti** olmanın doğal ve zorunlu gereğidir.	Statü hukukuna ilişkin düzenlemelerde **istikrar, belirlilik ve öngörülebilirlik** göz önünde bulundurularak **hukuki güvenlik** sağlanır. Bireyin insan olarak varlığının korunmasını amaçlayan hukuk devletinde vatandaşların **hukuk güvenliğinin** sağlanması zorunludur. Devlet açık ve belirgin hukuk kurallarını yürürlüğe koyarak bunları uyguladığı zaman hukuk güvenliği sağlanır." şeklindeki yorumla somutlaşan **"hukuk devleti" ve "belirlilik"** ilkelerinin de bir gereğidir.	Vergi Hukukunun genel ilkelerinden olan **"verginin belirliliği ilkesi"**nin de doğal sonucudur. Zira, bu ilkeye göre; bir hukuksal işleme girişmeden önce, bu işlem dolayısıyla ödeyeceği vergi miktarını bilmek, her vergi mükellefinin doğal hakkıdır. Aynı zamanda bir **hukuksal güvenlik ilkesi** olan söz konusu ilke olmaksızın, **yasallık** ilkesinin tam olarak gerçekleşebileceğini söyleme olanağı da yoktur.	Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılmadığını saptayan tutanağın düzenlenmesiyle de yasanın aradığı **vergi ve cezanın belirliliği** amacı gerçekleşmiş olmaktadır.
Vergide **belirlilik, hukuki güvenilirlik, istikrar ve kanunların geçmişe yürütülmemesi, sosyal hukuk devletinin** ilkelerindendir.	**Hukuk devletinin** unsurlarından biri olan **hukuki belirlilik** ilkesiyle bağdaşmadığı gibi dava konusu Tebliğ ile katma değer vergisi matrahına ilişkin hükümlerin yorum yoluyla genişletilmesi, vergilendirmenin temel öğelerinin kanunla belirlenmesi gerekliliğini de kapsayan **verginin kanuniliği ilkesine** de aykırılık oluşturmaktadır.			
Hukuki güvenlik ilkesi vergilendirmenin belirliliğini, vergi hukukunda kıyas yasağını ve vergi yasalarının geriye yürümezliği ilkesini içerir.				
Verginin **öngörülebilirliğini**, **vergilendirmenin belirliliği ilkesini** ve dolayısı ile **hukukî güvenliği** açıkça ihlal ettiği için Anayasa'nın 2. maddesinde ifadesini bulan **hukuk devleti ilkesine** aykırıdır.				

Tablo 7'nin Devamı

Ceza hukukunun temel ilkelerinden olan **belirlilik ilkesi**, yani, suç tanımlarında esnek ve yoruma yer veren ifadeler kullanılmasını yasaklayan ilke, **kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesinin** vazgeçilmez tamamlayıcısıdır.				
Devlet faaliyetlerinin belirli olmasının yasama organını bağlayan yönleri ise; **'kanunların geriye yürümezliği', 'kazanılmış haklara saygı' ve 'suç ve cezaların kanuniliği'** ilkesidir.				
Belirlilik ilkesi ise yalnızca **yasal belirliliği** değil, daha geniş anlamda **hukuki belirliliği** ifade etmektedir.				
Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen **hukuk devletinin** iki al tilkesi **"belirlilik"** ve **"öngörülebilirlik**"tir.				

Belirlilik ilkesinin kavramsal olarak kullanımı açısından yargı kararlarında kullanım birliği mevcuttur. Hukuki güvenlik ilkesi son yıllardaki yargı kararlarında da hukuki belirlilik ve yasal belirlilik olarak ikiye ayrılmış olup, hukuki belirliliğin daha geniş olduğu belirtilmiştir. Kararlarda belirlilik ilkesinin hukuk devletinin alt ilkesi olduğu yer almaktadır. Hukuki güvenlik ilkesinin hukuk devletinin temel unsurlarından olması gerekçesiyle, belirlilik ilkesinin doğal olarak hukuki güvenlik ilkesinin de unsuru olduğu sonucuna da varılmaktadır. Belirlilik ilkesi; kanunilik ve suç ve cezalarda kanunilik, öngörülebilirlik, istikrar, geriye yürümezlik, kıyas yasağı ve kazanılmış haklara saygı ilkeleri ile birlikte kullanılmıştır.

İBKK'nın belirlilik ilkesine ilişkin kararı bulunmaması gerekçesiyle, belirlilik ilkesine ilişkin referans dökümü yapılamamıştır. VDDK da kararlarında hukuki-yasal belirlilik ayrımını benimsemiştir. Belirlilik ilkesi; geriye yürümezlik, hukuk devleti ve kanunilik ilkesi ile birlikte kullanılmıştır. Dördüncü Daire kararlarında belirlilik ilkesi; istikrar, öngörülebilirlik ve hukuk devleti ilkeleriyle birlikte kullanılmıştır. Yedinci Daire kararlarında belirlilik ilkesi, yasallık ilkesi ile birlikte kullanılmıştır. Danıştay Dokuzuncu Dairesi kararında, uzlaşmaya varılması veya varılmaması sonucunda tutanak düzenlenmesinin belirlilik ilkesinin gereği olduğunu belirtmiştir.

2.1.3.3. Yargı Kararlarının Geriye Yürümezlik İlkesine İlişkin Referans Dökümü

Geriye yürümezlik ilkesi yargı kararlarında kavramsal olarak çeşitli şekillerde kullanılmıştır. Bu başlık altında kullanım şekilleri ve birlikte kullanıldığı ilkeler yer almıştır.

Tablo 8
Yargı Kararlarının Geriye Yürümezlik İlkesine İlişkin Referans Dökümü

Anayasa Mahkemesi	İBKK	VDDK	Üçüncü Daire	Dördüncü Daire	Yedinci Daire	Dokuzuncu Daire
Gerçek anlamda **geçmişe yürüme**, bir vergi kanununun eski kanun döneminde tamamlanmış olaylara uygulanmasıdır.	**Kanunların geriye yürümezliği ilkesi**, bir hukuki eylem yada davranışın, bir hukuki ilişkinin vuku bulduğu yada meydana geldiği dönemdeki kanunun hükümlerine tabi kalmakta devam edeceğini ifade eder.	**Kazanılmış hakların** ihlal edildiği ve kararnamenin **geçmişe yürütüldüğünden** söz etmenin mümkün olmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar vermiştir.	**Kanunların geriye yür ümeyeceği** temel prensibine de aykırı olduğu gerekçesiyle kabul ederek fazla tahakkuk ettirilen vergi terkin edilmiştir.	Bu konudaki **geçmişe yürüme** iddiası yerinde değildir.	Kanunların aleyhte olan hükümlerinin **geriye doğru yürütülmemesi** şeklindeki temel hukuk ilkesi ile bağdaşmamaktadır.	Mali yükümü arttırıcı nitelikteki hükümlerinin **geçmişe yürütülmemesini hukuki güvenlik ilkesi** yönünden önem taşımaktadır.
Vergi yasalarının **geriye işlemesi**, kendinden önceki olaylara uygulanması, **kanunilik** ilkesiyle bağdaşmaz.	Maddenin yürürlüğünden sonraki olaylara ve ilişkilere uygulanmak üzere düzenlendiği, **geriye dönük** bir uygulamaya olanak vermediği açıktır.	Düzenleyici işlemin **geriye yürütülmesinden** söz edilemeyeceği ileri sürülerek bozulması istenmiştir.	Mali yükümü artırıcı nitelikteki hükümlerinin **geçmişe yürütülmemesinin hukuki güvenlik** yönünden önem taşıdığı, Anayasanın 73.maddesinde ifadesini bulan **"vergilerin kanuniliği ilkesi"** de hukuki güvenliği sağlama amacına matuftur.	Öngören hükmü açıkça **geriye yürür** niteliktedir.	Yeni uygulamanın **geçmişe yürütüldüğü** sonucuna varılamaz.	**Geçmişe teşmil edilmek** suretiyle emlak vergisi tahakkuku yapılmasına olanak bulunmadığında
Yükümlüler arasında eşitsizliğe yol açmayacak düzenlemeler, üstelik yükümlülerin yararına olunca, **geriye yürütülmekle hukuksal güvenlik ilkesini** çiğnemiş sayılamaz	**Kazanılmış hakları korumayan** yasaların **geriye yürür** nitelikte olduğu görüşü egemendir.					Vergi hukukunda **geriye yürümezlik ilkesi**, **verginin yasallığı** ilkesinin bir sonucudur.
Geriye yürümezlik ilkesi hakkında Anayasa'da açık bir kural bulunmamasına karşın, Anayasa Mahkemesi, **hukuk devleti ilkesi ve ölçülülük** yönlerinden yargısal denetim yapar.	İlke olarak, **gerçek önceye yürümenin** anayasal kurallara aykırı olmasına karşılık, **gerçek olmayan önceye yürüme** mümkün olmaktadır.					

Tablo 8'in Devamı

Henüz sonuçlanmamış hukuksal ilişkilere yeni kuralların uygulanması, daha açık bir anlatımla **gerçek bir geriye yürümeme** söz konusudur.						
Hukuki güvenlik ilkesi, **kıyas yasağını** ve vergi yasalarının **geriye yürümezliği** ilkesini içerir.						
4481 sayılı Kanun'un 1. maddesi, **geriye dönük** olarak vergileme yapmaktadır.						
Düzenleme bu yükümlüler için **geriye yönelik** vergi yükünü artırmaktadır.						
Vergilerin kanuniliği ilkesine; **kazanılmış hakları korumaması ve geriye yürür** nitelik taşıması dolayısı ile, hukuki güven duygusunu sarsması bakımından hukukun genel ilkelerine ve **hukuk devleti ilkesine** aykırı düştüğünü ortaya koymaktadır.						

Anayasa Mahkemesi kararlarında geriye yürümezlik ilkesini; "geçmişe yürüme-yürütülme-yürür", "geriye işleme", "gerçek geriye yürümeme", "geriye dönük-yönelik" şekillerinde kullanılmıştır. İlke, kanunilik, hukuk devleti, ölçülülük, kıyas yasağı ve kazanılmış hakların korunması ilkeleriyle birlikte kullanılmıştır. Geriye yürümezlik kavramı, "geriye dönük", "geriye yürür" ve "önceye yürüme" şeklinde kullanılmıştır. İBKK'da da gerçek ve gerçek olmayan geriye yürüme ayrımı benimsenmiştir. İlke, kazanılmış hakları koruma ilkesi ile birlikte kullanılmıştır. VDDK'da Geriye yürümezlik ilkesi, "geçmişe-geriye yürütülme" şeklinde kullanılmıştır. Bunun yanında, kazanılmış hakların korunması ilkesi ile birlikte kullanılmıştır. Üçüncü Daire kararlarında; Kanunların geriye yürümezliği, "geçmişe yürütülme" şeklinde kullanılmıştır. İlke, kanunilik ilkesiyle birlikte kullanılmıştır. Dördüncü Daire kararlarında ilkeyi, "geçmişe yürüme" ve "geriye yürür" şeklinde kullanılmıştır. Yedinci Daire kararlarında ilkeyi, "geriye doğru yürütülme" ve "geçmişe yürütülme" şeklinde kullanılmıştır. Dokuzuncu Daire kararlarında ilkeyi, "geçmişe yürütülme-teşmil etme" şeklinde, kanunilik ilkesiyle kullanılmıştır.

Yargı kararlarında geriye yürümezlik ilkesinin kullanımına ilişkin kavram karmaşası mevcut olduğu referans dökümünden açıkça anlaşılmaktadır. Aşağıdaki tabloda "geriye yürümezlik" ilkesinin kullanım şekilleri ve sayıları yer almaktadır.

Tablo 9
Yargı Kararlarında Geriye Yürümezlik İlkesinin Kullanım Şekilleri ve Sayıları

	Anayasa Mahkemesi	İBKK	VDDK	Üçüncü Daire	Dördüncü Daire	Yedinci Daire	Dokuzuncu Daire	Toplam
Geriye Yürümezlik	23	-	1	-	2	-	9	**35**
Geriye Yürür	12	2	2	-	1	-	-	**17**
Önceye Yürüme	-	1	-	-	-	-	-	**1**
Geçmişe Yürümezlik	2	-	-	4	1	7	-	**14**
Geçmişe Yürür	1	1	3	-	-	-	-	**5**
Geçmişe Teşmil Etme	-	-	-	-	-	-	3	**3**

Yargı kararlarında en sık kullanılan kavram "geriye yürümezlik" kavramıdır. İkinci olarak "geriye yürür" kavramı üçüncü olarak ise "geçmişe yürümezlik" kavramı yargı kararlarında en sık kullanılmıştır. Kavram karmaşasına yol açmaması ve hukuki dilin

özenli kullanımı açısından yargı kararlarında *"geriye yürümezlik"* kavramının benimsenmesi yerinde olacaktır.

2.1.3.4. Yargı Kararlarının Kıyas Yasağına İlişkin Referans Dökümü

Aşağıdaki tabloda mahkeme kararlarının kıyas yasağı ilkesine ilişkin referans dökümü yer almaktadır. Kıyas yasağının hukuki güvenlik ilkesinin unsurunu oluşturması ve bağlantılı olduğu ilkelerin tespit edilmesi için ilgili ilkeye ilişkin yargı kararlarının referans dökümü aşağıdaki şekilde yapılmıştır.

Tablo 10
Yargı Kararlarının Kıyas Yasağına İlişkin Referans Dökümü

Anayasa Mahkemesi	İBKK	VDDK	Üçüncü Daire	Dördüncü Daire	Yedinci Daire	Dokuzuncu Daire
Hukuki güvenlik ilkesi **vergilendirmenin belirliliğini**, vergi hukukunda **kıyas yasağını** ve vergi yasalarının **geriye yürümezliğini** içermektedir.	Vergi cezası **kıyas yoluyla** hükmün genişletilmesi şeklinde uygulanamaz.	Cezayı gerektiren fiilin tüm unsurları tamam olmadan failin cezalandırılamayacağı" yolundaki genel ceza hukuku ilkesinin de varsayım ya da **kıyas yoluyla** ceza tayinine olanak tanımadığı gerekçesiyle kararında direnmiştir.	Emtianın satışının **kıyas** suretiyle vergilendirilmesini kabul edilemeyecektir.	Varsayım ya da **kıyas** yoluyla ceza kesilmesi mümkün bulunmamaktadır.	**Kıyas** yolu ile ceza tayinine olanak bulunmamaktadır.	Muafiyetin tanınmamış olması nedeniyle benzetme ve **kıyas** yoluyla vergi istenilmesinin Anayasanın 73. maddesinde bahsi geçen "**vergilerin yasallığı**" ilkesine aykırıdır.
	Vergi hukukunda da **kanunilik ve kıyas yasağı ilkesi** gereğince hakimin boşluk doldurma yetkisi bulunmamaktadır.		**Kıyas** yoluyla vergi cezalarında uygulanması mümkün olmayacaktır.			Kıyas yolu ile ceza tayinine olanak bulunmamaktadır.

Kıyas yasağı ilkesi; hukuki güvenlik, belirlilik ve geriye yürümezlik ile birlikte kullanılmıştır. Kıyas yasağı ilkesinin tamamlayıcısı kanunilik ilkesi olduğu için iki ilke kararlarda birlikte kullanılmıştır.

Bunun yanında, kıyas yasağına ilişkin herhangi bir kavram karmaşası olmadığı referans dökümünden açıkça anlaşılmaktadır.

2.2. Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesine İlişkin Anayasa Mahkemesi Raportörleri ve Danıştay Tetkik Hakimlerinin Görüşleri Arasındaki Farklılıklar ve Benzerliklerin İncelenmesi

Çalışmada vergilemede hukuki güvenlik ilkesine ilişkin konumuzla ilgili olan Anayasa Mahkemesi Raportörleri ve Danıştay Tetkik Hakimleri ile mülakat çalışması yapılmıştır. Sorular ikiye ayrılmış olup ilk bölümde; Anayasa Mahkemesi Raportörleri ve Danıştay Tetkik Hakimlerinin hukuki güvenlik ilkesine ilişkin bakış açıları, ilkeye yükledikleri anlam ve diğer ilkelerle karşılaştırıldığında vergileme açısından öneminin ölçülmesine yönelik sorular sorulmuştur. İkinci bölümde; çalışmada vergilemede hukuki güvenlik ilkesinin yargı kararları çerçevesinde yaptığımız hukuki analizi neticesinde ortaya çıkan ve ilkenin unsurlarına yönelik ayrıntılı sorular sorulmuştur.

Mülakat çalışması, ilkenin yargı kararları çerçevesinde yapılan hukuki analizi neticesinde ortaya çıkan sonuçlara ve soru işaretlerine ilişkin derinlemesine inceleme yapılmasına katkı sağlamıştır. Hukuki güvenlik ilkesi ve unsurlarının denetimi hususunda yetkili makamın yargı organları olması gerekçesiyle, ilgili kişilerin ilkeye bakış açıları ve olaylar karşısındaki tutumları önem arz etmektedir.

2.2.1. Araştırmanın Yöntemi

Mülakat çalışmasında kullanılan yaklaşım görüşme formu yaklaşımıdır. İlgili yaklaşımda görüşmeci, hazırlanan sorulara sadık kalmakla birlikte, sorular dahilinde ek bilgi almak için ilave soru sorabilmekte ve bazı konuları daha ayrıntılı konuşabilmektedir (Yıldırım ve Şimşek, 2016: 132).

Araştırmanın konusunu oluşturan vergilemede hukuki güvenlik ilkesinin yargı kararları çerçevesinde analizi, yargı kararlarının hukuki analizi esnasında ortaya çıkan soru işaretlerinin ve çelişkilerinin ilgili organlar tarafından giderilmesini gerektirmektedir. Bu nedenle, çalışmada ilgili paydaşlardan detaylı bir şekilde görüş almak ve görüşlerin

değerlendirilmesi amacıyla nitel araştırma yöntemi benimsenmiştir. Bunun yanında sorulara verilen cevapları bir bütün olarak değerlendirmek ve karşılaştırabilmek için içerik analizi de yapılmıştır.

2.2.2. Araştırmanın Örneklemi

Araştırmada örneklem seçerken, hukuki analize destek verecek şekilde konuyla ilgili olan kişiler seçilmiştir.

Anayasa Mahkemesinde 3 tanesi Başraportör olmak üzere toplamda 82 adet Anayasa Mahkemesi raportörü bulunmaktadır. Araştırmanın örneklemi çalışma konumuzla ilgili olan Anayasa Mahkemesi Raportörleri ve Danıştay Tetkik Hakimlerinden oluşmaktadır.

Çalışmada 5 Anayasa Mahkemesi Raportörü ve Danıştay Tetkik hakimi ile görüşme hedeflenmiştir. Fakat ilgili kişilerin iş yoğunluğu ve vergilemede hukuki güvenlik ilkesi hususuna ilgili kişilerin seçilmesi gerekçesiyle Anayasa Mahkemesi Raportörlerinden üç kişiyle, Danıştay Tetkik hakimlerinden ise iki kişiyle görüşme yapılmıştır. Sayının hedeflenenden az olmasına karşın, her bir kişiyle en az altmış dakika görüşme yapılmış ve derinlemesine konu incelenmiştir.

Aşağıda başlıklar halinde kendi görüşlerimiz ile de desteklenerek katılımcılar arasında görüş birliği ve ayrılığı olan hususlar incelenmiştir. Aşağıdaki tabloda da görüş birliği olan hususlar ve oranları yer almaktadır.

Tablo 11
Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesine İlişkin Katılımcılar Arasında Görüş Birliği Olan Hususların Oranları

%100 Görüş Birliği Olan Hususlar	%80 Görüş Birliği Olan Hususlar	%60 Görüş Birliği Olan Hususlar
Hukuki güvenlik ilkesi vergileme açısından temel ilke konumundadır ve büyük önem arz etmektedir.	Vergilemeye ilişkin lehe olan hükümlerin geriye yürütülmesi hukuki güvenlik ilkesini ihlal etmemektedir.	Olağanüstü duruma ve şartlara bağlı olarak hukuki güvenlik ilkesi ihlal edilebilir.
Vergi kanunlarının geriye yürütülmemesine ilişkin Anayasaya hüküm eklenmemelidir.	Vergilemeye ilişkin af kanunlarının çıkartılmasının belirlilik ilkesi ile bağlantısı bulunmamaktadır.	Gerçek olmayan geriye yürümenin kabul edilmesi, yatırım kararlarını olumsuz etkilemekle birlikte hukuki güvenlik ilkesini de ihlal etmektedir.
Bakanlar Kuruluna kimi durumlarda açıklayıcı ve tamamlayıcı yetki verilmesi belirlilik ilkesini zedelememektedir.		Diğer vergileme ilkeleri açısından sorun oluşturmayan bir düzenlemenin hukuki güvenlik ilkesini ihlal etmesi kabul edilebilir bir durum değildir.

2.2.3. Bulguların Değerlendirilmesi

Bulgular değerlendirilirken öncelikle katılımcılar arasında görüş birliği olan hususlar konulara göre alt başlıklar halinde sınıflandırılarak değerlendirilmiş, sonrasında ise görüş birliği olmayan hususlar konulara göre alt başlıklar halinde sınıflandırılmış ve kendi görüşlerimiz ile de desteklenerek değerlendirilmiştir.

Tablo 12
Hukuki Güvenlik İlkesi ve İlkeye İlişkin Sorunlara Yönelik Görüşler

	Vergileme Açısından Önem Arz Etmesi	**Vergi Kanunlarının Geriye Yürütülemeyeceğine İlişkin Anayasaya Hüküm Eklenmesi**	**Danıştay'ın Daireleri Arasında Yorum Farklılıkları Olması: İBKK'na Daha Sık Başvurulması**	**Vergilemeye İlişkin Hususlarda Bakanlar Kuruluna Düzenleme Yetkisi Verilmesi**	**İlkenin Çeşitli Nedenlerle İhlal Edilmesi**	**Gerçek Olmayan Geriye Yürüme**	**Lehe Olan Düzenlemelerin Geriye Yürütülmesi**
K_1	Vergileme alanında ilke ceza hukuku alanında olduğu gibi diğer hukuk alanlarına kıyasla bir miktar daha önemlidir.	Anayasaya bu yönde hüküm eklenmesi abesle iştigal olur.	-	Vergi kanunlarının ekonomik hayatın dinamik yapısını etkili bir şekilde kavrayabilmesi bakımından tanınan anayasal yetki ihtiyacın ürünüdür.	*"zehirli bal"* gibi ilk önce çok tatlı gelse de bir süre sonra yani orta ve uzun vadede ekonomiye sağladığı faydadan daha fazla bedel ödetebilecek bir mahiyete sahiptir.	Anayasal bakımdan bir sorun görülmese dahi, yatırımcıların yatırım kararlarını olumsuz etkilemesi bakımından dikkate değer bir olgudur.	Yükümlüler arasında eşitsiz bir durum oluşturmadığı müddetçe ilke bakımından bir sakınca olmadığı kanaatindeyim.
K_2	Vergileme açısından büyük önem arz etmektedir.	Gerekmemektedir.	-	Geçmişte Bakanlar Kuruluna yeni Anayasa değişikliğiyle Cumhurbaşkanına verilen yetki hızlı davranabilmek içindir.	Olayın spesifik koşulları önemlidir.	GV açısından hesap dönemi kapanmadığı için sıkıntı oluşturmaz.	Hazineye olumsuz yük getirmiyorsa geriye yürütülebilir.
K_3	İlke diğer ilkeler olmadan sağlanamayan ve kendisi olmadan da diğer ilkelerin işlevsiz kaldığı bir ilkedir.	Geriye yürümezliğin hakim ilke olması için illa Anayasada düzenlenmesi gerekmez.	-	Bu tür yetkiler ek ekonomik yükümlülük getirmediği sürece uygun ve dahi gereklidir.	Kamu yararı ve hukuki güvenlik ilkesi çelişkisinden ziyade dengenin nerede kurulacağına ilişkindir.	Gerçek olmayan geriye yürüme anlayışının terki gerekir.	Kimlerin yararlanacağı, genel olup olmadığı gibi hususlar devlet giderlerinin finansmanına adil katılımla ilgili sorunlar doğurursa ilkelerin iç içe geçmiş olması dolaylı olarak ilkeye aykırılıklar doğurabilir.
K_4	Hukuki güvenlik ilkesi diğer ilkelerin üst çatısı gibidir.	Anayasaya böyle bir hüküm eklenmesine gerek yoktur.	Yorum çeşitliliğinden kaynaklanmaktadır. İBKK yargı yorumunu ortadan kaldırmaktadır.	-	Ekonomik durum ve piyasa şartlarına göre vergilendirmeden hukuki güvenlik ilkesi daha önemlidir.	Öngörülebilirliğe aykırıdır.	Sıkıntı yaratmaz.
K_5	Bütün ilkeler hukuki güvenlik ilkesini işaret etmektedir.	Anayasaya böyle bir hüküm eklenmesine gerek yoktur.	Düşünce çeşitliliği olduğunun göstergesidir. VUK'da yer alan yorumu korumak için başvurulmamalı	-	Ekonomik durum ve piyasa şartlarına göre vergilendirme üstün tutulabilir.	Hukuki güvenlik ilkesini ihlal etmemektedir.	Ceza kanunlarında olduğu gibi vergi cezaları içinde geçerli olabilir.

2.2.3.1. Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesine İlişkin Katılımcılar Arasında Görüş Birliği Olan Hususların İncelenmesi

Katılımcılar arasında görüş birliği olan hususlar; ilkenin temel ilke konumunda olması ve vergileme açısından önem arz etmesi, Anayasaya vergi kanunların geriye yürütülemeyeceğine ilişkin hüküm eklenmemesi ve Bakanlar Kuruluna yetki verilmesinin belirlilik ilkesini zedelemediğidir.

a) Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesinin Vergileme Açısından Temel İlke Konumunda Olması ve Önem Arz Etmesi

Vergilemede hukuki güvenlik ilkesi temel ilke konumundadır ve diğer vergileme ilkelerini de kapsamaktadır. Hukuki güvenlik ilkesinin temelini ise belirlilik ilkesi oluşturmaktadır. Katılımcılarının görüşleri de görüşümüz ile aynı yöndedir.

Katılımcı 1'in hukuki güvenlik ilkesinin ne ifade ettiğine ilişkin görüşü aşağıdaki gibidir.

> *"Vergilemede hukuki güvenlik ilkesinden vergileme hakkındaki yasal ve idari düzenlemelerin, yargı içtihatlarının ve idari pratiklerin öngörülebilir, istikrarlı ve belirli olmasını anlıyorum."*

Katılımcı 2'nin aynı hususa ilişkin görüşü aşağıdaki gibidir.

> *"Hukuki güvenlik ilkesini norm denetiminde genellik 2. madde bağlamında ele alınmaktadır. Fakat temel hak ve özgürlükler bağlamında ele alınması daha iyi olacaktır. Sadece 2. madde bağlamında ele alırsak öngörülebilirlik yalın kalacaktır. Hukuki güvenlik öngörülebilirliği içermektedir. İki çeşit öngörülebilirlik vardır. Birincisi kuralların öngörülebilir olmasıdır. Bu öngörülebilirlik sadece kural bağlamında değerlendirilmesidir. İkincisi uygulama boyutunda normun hukuki güvenlik ilkesine uygun tecelli etmesi gerekmektedir. Dolayısıyla temel hak ve özgürlükler denetiminde Anayasanın öngördüğü kuralların uygulanması gerekmektedir. Anayasanın 13. maddesinin uygulanması ölçülü bir şekilde yapılabilir. Kuralların uygulanmasının sonuçlarının öngörülebilecek belirlilik içermesi gerekiyor. Hukuki güvenlik ilkesi kanunların ve vergilemeye ilişkin kuralların kalitesini gösterir."*

Katılımcı 3'ün görüşü aşağıdaki gibidir.

> *"Vergilemede hukuki güvenlik ilkesi vergi yükümlülüğüne ilişkin hukuki düzenlemelerin aleni ve öngörülebilir olması dolayısıyla mükellefler bakımından geleceğe dönük belirliliğin sağlanmasını da içeren kapsamlı bir hukuk devleti ilkesidir."*

Anayasa Mahkemesi Raportörleri, hukuki güvenlik ilkesini, öngörülebilirlik, istikrarlılık ve belirlilik çerçevesinde değerlendirilmişler ve hukuki güvenlik ilkesinin bu yönde anlam ifade ettiğini belirtmişlerdir.

Katılımcı 4'ün hukuki güvenlik ilkesinin ne ifade ettiğine ilişkin görüşü aşağıdaki gibidir.

> *"Hukuki güvenlik ilkesi vergi kanunlarının belirli, kanunilik ilkesine uygun olmasını gerektirmektedir. Örneğin istisnalardan yararlanacak bireyler genel tebliğle veya sirkülerle belirleniyorsa belirlilik ilkesine aykırıdır. Dolayısıyla hukuki güvenlik ilkesine de aykırıdır."*

Katılımcı 5'in görüşü aşağıdaki gibidir.

> *"Vergilemede hukuki güvenlik ilkesi hukuki işlemlerin mükellef veya vergilendirmeye taraf olan kişiler açısından belirli olmasını gerektirmektedir. Anayasada tanımı olmamasına rağmen, Anayasa Mahkemesi Kararlarında sıkça hukuki güvenlik ilkesinin tanımına yer verilmiştir."*

Danıştay Tetkik Hakimleri, Anayasa Mahkemesi Raportörleri ile benzer olarak vergilemede hukuki güvenlik ilkesini belirlilik ilkesi açısından ele almışlardır.

Hukuki güvenlik ilkesinin temel ilke konumunda olması yanında vergileme açısından özel önem arz etmektedir. Katılımcıların görüşü de bu yöndedir.

Katılımcı 1'in vergileme açısından hukuki güvenlik ilkesinin önemine ilişkin görüşü aşağıdaki gibidir.

> *"Vergilemenin mülkiyet hakkı başta olmak üzere temel hak ve özgürlüklere müdahale teşkil eden bir kamu gücü faaliyeti olduğu nazara alındığında vergileme alanında hukuki güvenlik ilkesi tıpkı ceza hukukunda olduğu gibi diğer hukuk alanlarına kıyasla bir miktar daha önemli hale gelmektedir. Vergileme alanındaki hukuki güvenlik ilkesinin sadece vergi kanunları bakımından değil ikincil idari*

düzenlemeler, başta yüksek yargı organları olmak üzere mahkeme kararları ve idari pratikler bakımında da geçerli olduğu kanaatindeyim."

Katılımcı 2'nin aynı hususa ilişkin görüşü aşağıdaki gibidir.

"Hukuki güvenlik ilkesi vergileme açısından büyük önem arz etmektedir. Anayasacılık vergilemeden doğmuştur. 1215 Magna Carta ile Anayasacılık başlamıştır. Vergilemede belirlilik açısından hukuki güvenlik ilkesi önem arz etmektedir."

Katılımcı 3'ün görüşü aşağıdaki gibidir.

"İlkenin etkin bir biçimde uygulanması bakımından alenilik ve öngörülebilirliğin sağlanmasının yanında idarenin keyfiliğinin de önlenmesi gerekmektedir. Hukuki güvenlik ilkesine ilişkin önemli bir düzenleme VUK'nun 369/2 hükmüdür. Bu hükmün gerekçesi yasa koyucunun ilkeye verdiği önemi göstermesi bakımından önemlidir. Hukuki güvenlik ilkesi temelde "rızasız vergi olmaz" ilkesine dayanan ve vergilemenin meşruiyetinin vergi mükelleflerinin öncesinde ortaya koydukları rızaya dayalı olduğunu ifade eden bir ilkedir."

Görüşler arasında bir diğer benzerlik olan husus ise vergileme ilkeleri ile karşılaştırıldığında hukuki güvenlik ilkesinin önemine ilişkindir. Tüm katılımcılar vergileme ilkelerinin bir bütün olarak değerlendirilmesi gerektiği yönünde görüş belirtmişlerdir. Danıştay Tetkik Hakimleri bunun yanında bizim görüşümüz ile de benzer olmak üzere hukuki güvenlik ilkesinin diğer vergileme ilkelerini kapsadığı yönünde görüş bildirmişlerdir.

Katılımcı 1'in diğer vergileme ilkelerine nazaran hukuki güvenlik ilkesinin önemine ilişkin görüşü aşağıdaki gibidir.

"Hukuk devleti ilkesi, sosyal devlet ilkesi ile 73. madde de yer alan vergilerin kanuniliği ilkesi, ödeme gücü ilkesi, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi ve vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde Cumhurbaşkanının değişiklik yapma yetkisi vergilemede hukuki güvenlik ilkesiyle birlikte düşünülmesi gereken ilkelerdendir. Bu bağlamda anılan ilkelerle hukuki güvenlik ilkesi arasında bir üstünlük sıralaması yapmak yerine bütün bu ilkelerin birbirleriyle olan yakın ilişkileri nazara alınarak olayların değerlendirilmesinde bütüncül bir yaklaşımın benimsenmesi taraftarıyım. Anılan ilkelerin birbirleriyle keskin çizgilerle ayrılması oldukça güç ve yararsızdır."

Katılımcı 2'nin aynı hususa ilişkin görüşü aşağıdaki gibidir.

> *"Vergileme ilkelerini bir bütün olarak değerlendirmek gerekir. Hepsinin ayrı ayrı anlamı olmasına rağmen aynı amaca hizmet etmektedir. Örneğin mali güç açısından da belirlilik önem arz etmektedir."*

Katılımcı 3'ün görüşü aşağıdaki gibidir.

> *"Bu ilke diğer vergileme ilkeleriyle iç içe geçmiş ve onlar olmadan sağlanamayan ve kendisi olmadan da diğer ilkelerin işlevsiz kaldığı bir ilkedir."*

Katılımcı 4'ün görüşü aşağıdaki gibidir.

> *"İlkeler birbirinden ayırt edilemez. Zaten hukuki güvenlik ilkesi de çatı ilke konumundadır. İlkelerin üst çatısı gibidir."*

Katılımcı 5'in görüşü aşağıdaki gibidir.

> *"Doktrindeki ilkeler örneğin geçmişte Adam Smith'in ilkeleri de dikkate alındığında bütün ilkeler hukuki güvenlik ilkesini işaret etmektedir. Bütün ilkeleri birlikte değerlendirmek gerekmektedir."*

Hukuki güvenlik ilkesi vergileme açısından özel bir önem arz etmektedir. Bunun gerekçesini ilkenin ihlal edilmesinin mükelleflere beklenmedik ek mali yükümlülükler getirerek yatırım kararlarını ve buna bağlı olarak ekonominin olumsuz etkilenmesi oluşturmaktadır. Bunun yanında ilkenin ihlal edilmesi mükellefleri vergi ödememeye de yöneltecektir.

Katılımcıların görüşleri de bizim görüşümüzle paralel olmak üzere aşağıdaki gibidir.

Katılımcı 4'ün vergilemede hukuki güvenlik ilkesinin önemine ilişkin görüşü aşağıdaki gibidir.

> *"Hukuki güvenlik ilkesi özellikle vergileme açısından büyük önem arz etmektedir."*

Katılımcı 5'in görüşü aşağıdaki gibidir.

> *"Vergileme açısından çok önemlidir. Kanunilik ilkesi varsa genel düzenleyici işlemlerle vergiler koyup kaldırılamaz. Vergilendirmenin belirli öngörülebilir olması gerekmektedir. Mükellefin ne kadar vergi ödeyeceğini bilmesi gerekmektedir. Temel ilkelerden birisidir ve büyük önem arz etmektedir."*

Anayasa Mahkemesi Raportörü 1; temel hak ve özgürlükler bağlamında ele alarak hukuki güvenlik ilkesinin sadece vergi kanunları açısından değil idari düzenlemeler ve yargı kararları açısından da önemli olduğunu belirtirken, Anayasa Mahkemesi Raportörü 2; Magna Cartaya vurgu yaparak anayasacılık ve vergileme açısından bağlantı kurarak hukuki güvenlik ilkesinin vergileme açısından büyük önem arz ettiğini belirtmiştir. Anayasa Mahkemesi Raportörü 3; vergileme açısından önemli olduğunu belirterek, yasa koyucunun da önem verdiği hususunu VUK'nun 369. maddesinin 2. fıkrasına atıfta bulanarak desteklemiştir. Danıştay Tetkik Hakimlerinin görüşleri de vergileme açısından önem arz ettiği yönündedir.

b) Vergi Kanunlarının Geriye Yürütülmeyeceğine İlişkin Anayasaya Hüküm Eklenmesi

Vergi Kanunlarının geriye yürütülmemesine ilişkin Anayasa hüküm eklenmemesi hususunda Anayasa Mahkemesi Raportörleri ve Danıştay Tetkik Hakimleri arasında görüş birliği mevcuttur. Diğer vergileme ilkelerinin Anayasada mevcut olması ve kısıtlayıcı bir yaklaşımın benimsenmemesi gerektiği için bu yönde görüş belirtmişlerdir.

Katılımcı 1'in görüşü aşağıdaki gibidir.

> *"Bence Anayasaya bu yönde bir hüküm konulması abesle iştigal olur. Gerçek geriye yürümelerin Anayasa ihlali olduğu genel olarak Anayasa Mahkemesi içtihatlarıyla kabul edilmiş durumdadır. Gerçek olmayan geriye yürümenin anayasal bir kuralla engellenmesi ise kanımca verginin devletin egemenliğinin bir görünümü olduğu dikkate alındığında aşırı kısıtlayıcı bir yaklaşım olur. Gerçek olmayan geriye yürüme uygulamaları bakımından ideal olan durum bu türden uygulamaların tümden imkansız kılınması değil de bu uygulamanın istismar edilmemesi ve objektif olarak haklı olarak görülebilecek nedenler olmadığı sürece ekonomiye olan güveni sarsmamak amacıyla kullanılmaması olmalıdır."*

Katılımcı 2'nin görüşü aşağıdaki gibidir.

> "*Gerekmemektedir. Hukuki güvenlik ilkesinin alt boyutu olarak, 2., 13. ve 35. madde zaten geriye yürümezlik için engeldir. Anayasada yer alan diğer kurallar yeterlidir. Ekstra bir hükme gerek yoktur. Yargı kararlarıyla da denetimi yapılmaktadır. Anayasa Mahkemesine başvurulduğu zaman bu ilkeler açısından değerlendirilmektedir."*

Katılımcı 3'ün görüşü aşağıdaki gibidir.

> *"Geriye yürümezliğin hakim ilke olması için illa Anayasada düzenlenmesi gerekmez. Burada görev Anayasa Mahkemesine düşmektedir. İhtiyaç halinde aksi yönde kararlar da çıkmaktadır. Verginin suç ve cezalardaki farklı yönleri dolayısıyla bu sonuca varılabilir."*

Katılımcı 4'ün görüşü aşağıdaki gibidir.

> *"Anayasaya böyle bir hüküm eklenmesine gerek yoktur. Hukukun genel ilkeleri ve evrensel hukuk ilkelerini karar verirken dikkate aldığımız için Anayasada böyle bir hüküm olmasa bile buna aykırı kararlar verilmemektedir."*

Katılımcı 5'in görüşü aşağıdaki gibidir.

> *"Vergi kanunlarının geriye yürütülmemesine ilişkin Anayasaya böyle bir hüküm eklenmesine gerek yoktur. Kanunilik ilkesi gereğince zaten vergi kanunlarının geriye yürütülmemesi gereklidir."*

Hukuki analiz sonucunda şekillenen kişisel görüşümüz katılımcılardan farklı olarak, yargı kararları ve diğer vergileme ilkelerinin olmasına rağmen ilkenin ihlal edildiği durumların yargı kararlarında mevcut olması gerekçesiyle Anayasaya hüküm eklenmesi gerektiği yönündedir.

c) Danıştay'ın Daireleri Arasında Yorum Farklılıkları Olması ve İBKK'na Daha Sık Başvurulmasının Belirlilik İlkesine Etkisi

Görüşümüz; hukuki analiz kısmında da sıkça yer verildiği gibi aynı konudaki yargı kararları arasında farklılıkların olması gerekçesiyle İBKK'na daha sık başvurulmasının mükellefler nezdinde çelişkileri en aza indirerek belirlilik ilkesine katkı sağlayacağı yönündedir.

Danıştay'ın daireleri arasında olan yorum farklılıklarının hukuki güvenlik ilkesinin belirlilik unsurunu zedelemediği ve İBKK'nın da yargı yorumunu kısıtladığı hususunda Danıştay Tetkik Hakimleri arasındaki görüş birliği mevcuttur.

Katılımcı 4'ün görüşü aşağıdaki gibidir.

> *"Aynı dairenin veya farklı dairelerin farklı kararlar vermesi belirlilik unsurunu zedelememektedir. Yorum çeşitliliğinden kaynaklanmaktadır. Her üyenin yaklaşımı*

ve yorumu farklıdır. Esnekliği kaybetmemek açısından her üyenin yaklaşımı ve yorumu farklıdır.

İBKK yargı yorumunu ortadan kaldırmaktadır. Olaya özgü kararlar verildiği için yorum farklılığı vardır. Fakat bireysel başvuru ile İBKK'na başvuruda artış olacaktır."

Katılımcı 5'in görüşü aşağıdaki gibidir.

"Daireler arasında yorum farklılıkları olması belirlilik ilkesini ihlal etmemektedir. VUK'da yorum çeşitlerine yer verilmiştir. Yargı yorumu da bu türlerden birisidir. Belirlilik ilkesine aykırılık oluşturmak yerine aksine düşünce çeşitliliği olduğunu göstermektedir.

İBKK'ı bağlayıcı olduğu için çok başvurulmamaktadır. VUK'da hüküm altına alınan yorumu korumak için İBKK'na başvurulmamaktadır."

Danıştay Tetkik Hakimleri arasında görüşümüzden farklı olarak, ilgili konuda görüş birliği mevcuttur. Daireler arasında yorum farklılıklarının olmasının belirlilik ilkesini zedelemediği aksine yorum çeşitliliğini sağladığı yönünde görüş belirtmekle birlikte İBKK'nın yargı yorumunu zedelediğini belirtmişlerdir.

Görüşümüz; İBKK'nın yargı yorumunu zedelemesinin aksine aynı konuda yargı yorumları arasında olan çelişkinin giderilmesini sağladığı için daha sık İBKK'ya başvurulmasının hukuki güvenlik ilkesi açısından daha yerinde olacağı yönündedir.

d) Vergilemeye İlişkin Hususlarda Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesinin Belirlilik İlkesine Etkisi

Bir diğer katılımcılar arasında görüş birliği olan husus Bakanlar Kuruluna yetki verilmesinin hukuki güvenlik ilkesinin belirlilik unsurunu nasıl etkilediği yönündedir. Yapılan Anayasa değişikliğiyle 73. maddenin 4. fıkrasında hüküm altına alınan yetki Cumhurbaşkanlığına verilmesine rağmen, mülakat sorumuz incelediğimiz yargı kararları neticesinde oluşturulduğu ve yeni değişikliğe ilişkin henüz çıkan bir yargı kararı olmaması sebebiyle *"Bakanlar Kurulu"* ifadesine yer verilmiştir. İlgili yetkinin kanunların belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içerisinde kullanılması kanun maddesinde öngörülmüş olmasına rağmen kimi hallerde yetki sınırsız ve belirsiz şekilde kullanılmaktadır.

Anayasa Mahkemesinin vergilemede hukuki güvenlik ilkesine ilişkin kararlarının incelenmesinden ulaşılan sonuçla zaman zaman Bakanlar kuruluna verilen yetkinin belirlilik ilkesini zedelediği yönünde karar verilirken, zaman zamanda Bakanlar Kuruluna verilen yetkiyi; sınırlı, belirli veya açıklayıcı ve tamamlayıcı yetki olduğunu belirterek hukuki güvenlik ilkesini zedelemediği yönünde karar vermiştir. Aşağıda da hukuki analize paralel olarak katılımcıların ifade ettiği görüşler yer almaktadır.

Katılımcı 1'in görüşü aşağıdaki gibidir.

> *"Kanunların genelliği ve hukuki belirlilik arasında belli ölçüde bir çatışma olabileceği muhakkaktır. Bu bağlamda kanun hükümlerinde belli ölçüde genel ve soyut ifadeler yer alması ve anılan hükümlerin bir yorum faaliyeti sonunda daha anlaşılabilir kılınması anlaşılabilir bir durumdur. Ancak kanun hükümlerinin açık ve anlaşılır olması da hukuki belirlilik ilkesinin bir gereğidir. Bu nedenle hukuki belirlilik ile kanunların genelliği ilkesi arasında makul bir denge kurulması ihtiyacı vardır. Bu iki ilkeden birine üstünlük tanınması uygulamada önemli problemlere yol açabilir. Kanunların genelliği ilkesine ağırlık verilmesi hukuki belirlilik ilkesini zedeleyerek vergilerin kanuniliği ilkesine halel gelmesine, hukuki belirlilik ilkesine ağırlık verilmesi ise vergi kanunlarının ekonomik hayatı kavrayamamasına yol açabilir. Bu nedenle Anayasa Mahkemesinin yukarıda belirtilen kararının isabetli bir karar olduğu kanaatindeyim.*
>
> *Kanımca vergi kanunlarının ekonomik hayatın dinamik yapısını etkili bir şekilde kavrayabilmesi bakımından Bakanlar Kuruluna tanınan anayasal yetki hukuki belirlilik ilkesini zedelemediği gibi bir ihtiyacın ürünüdür. Şüphesiz kıyas yoluyla Bakanlar Kuruluna verilen yetkinin başka idari makamlara tanınması kabul edilebilir ya da kıyasa müsait bir durum değildir ve Anayasaya açıkça aykırıdır."*

Katılımcı 2'nin görüşü aşağıdaki gibidir.

> *"Anayasada kanunla düzenlenmesi hüküm altına alınan durumların kanunla düzenlenmesi gerekir. Örneğin Anayasanın 38. maddesinde yer alan suç ve cezalar gibi. Maliye Bakanlığına e-beyannamede olduğu gibi kanunla yetki verilebilir. Fakat bazı kişiler yetkili kılınabilir. Buna ayrıntıya, idari, teknik ve uzmanlık gerektiren konularda ihtiyaç duyulabilir. Verginin esaslı unsurlarına ilişkin düzenleme yapma yetkisi olamaz. Açıklayıcı ve tamamlayıcı yetkiyi aşıp esaslı unsurlarına ulaşıyorsa yetki verilemez. Ama kıyas yasağını ihlal ederek Maliye Bakanlığına muaflık, istisna, indirim ve oranlarda değişiklik yapma yetkisi verilemez.*

Maliye Bakanlığına verginin esaslı unsurlarına ilişkin yetkiler verilemez. Geçmişte Bakanlar Kuruluna yeni Anayasa değişikliğiyle Cumhurbaşkanlığına verilen yetki hızlı davranabilmek içindir. Örneğin ilgili yetki zamanaşımına ilişkin kullanılamaz. Fakat ifadede sıkıntı vardır. Tutarsal ve oransal olarak belirlenmişse sorun yoktur. Fakat muafiyet ve istisnalarda uygulanamaz. Şu kişiler muaftır denemez."

Katılımcı 3'ün görüşü aşağıdaki gibidir.

"Bu tür yetkiler ek ekonomik yükümlülük getirmediği sürece uygun ve dahi gereklidir.

"Yukarı ve aşağı sınırlar" ibaresi belirliliğe hizmet eder. Mesele belirlilik kavramına yüklenen anlamla ilgilidir. Verginin oranının net olması da belli sınırlar içinde belirlenebilecek olması da belli ölçüde belirlilik sağlar. Esas olan yukarı ve aşağı sınırlar arasındaki fark ve bu farkın ekonomik birimlerin kararları üzerinde olumsuz etkisinin düzeyinin ne olduğudur. Fark yüksek değil dolayısıyla olumsuz etki az ise belirlilik sağlanmış denilebilir. Maliye Bakanlığına bu konuda yetki verilemez, Anayasaya aykırıdır."

Anayasa Mahkemesi kararlarıyla paralel olarak Anayasa Mahkemesi Raportörleri Bakanlar Kuruluna verilen yetkinin ekonomik hayatın dinamik yapısının kavranması için gerekli olduğunu fakat ilgili yetkinin kullanımının ekonomik birimlerin kararlarını olumsuz etkilemeyecek ve hukuki güvenlik ilkesini ihlal etmeyecek şekilde olması gerektiğini belirtmişlerdir.

Görüşümüz katılımcılarla paralel olarak ilgili yetkinin esaslı unsurlara yönelik olmadığı sürece ihlal etmediği yönündedir. Bunun yanında yetkinin sınırlandırılması ve denetimi hususunda yargı organlarına da görev düşmektedir. Nitekim hukuki analizde de yargının kimi zaman ilgili yetkiyi verdiği kararlarla yerinde olarak sınırlandırdığı görülmektedir.

2.2.3.2. Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesine İlişkin Katılımcılar Arasında Görüş Ayrılığı Bulunan Hususların İncelenmesi

Görüş birliği bulunan hususlar ile görüş ayrılığı bulunan hususlar karşılaştırıldığında görüş ayrılığı bulunan hususlar daha fazladır. İlgili görüş ayrılığının yargı kararlarına yansıması hukuki analiz kısmında da görülmektedir.

a) Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesinin Çeşitli Nedenlerle İhlal Edilmesinin Yol Açacağı Olumsuz Durumların İncelenmesi

Katılımcılar arasında görüş ayrılığı olan hususlardan ilki vergilemede hukuki güvenlik ilkesinin çeşitli nedenlerle ihlal edilmesine ilişkindir. Kamu yararı sebebiyle hukuki güvenlik ilkesinin ihlal edilmesi Anayasa Mahkemesi kararlarında rastlanan bir durumdur. Hukuki analizden ulaşılan sonuçlarla; Anayasa Mahkemesi kararlarında genel kural geriye yürümezlik olmakla birlikte, geriye yürümenin kabul edilebileceği ayrıklık koşulları içinde kamu yararının üstün gelmesi sayılmıştır. Görüşümüz ihlal edecek nedenin ciddi olması gerektiği yönündedir. Basit gerekçelerle hukuki güvenlik ilkesi ihlal edilmesi kabul edilemez fakat deprem gibi olağanüstü durumlarda veya ağır ekonomik kriz dönemlerinde ihlal edilmesi kabul edilebilirdir. Katılımcıların görüşleri ise aşağıdaki gibidir.

Katılımcı 1'in ilgili konuya ilişkin görüşü aşağıdaki gibidir.

> *"Hukuki güvenlik ilkesinin ülke ekonomisi ve özellikle yatırımcıların yatırım yapma kararları üzerinde belirleyici bir etkisi olduğu açıktır. Bu nedenle hukuki güvenlik ilkesinin kamu yararı gibi gerekçelerle de olsa zayıflatılması uzun ve hatta orta vadede yatırımların azalmasına ve ekonominin daralmasına ve sonuç olarak da vergi gelirlerinin azalmasına yol açabilir.*
>
> *Hukuki güvenlik ilkesine olan güvenin zayıfladığı özellikle vergisel uygulamaların öngörülebilir olmadığı başka bir ifadeyle kişilerin hangi vergisel olaya ne tür kuralların uygulanacağı konusunda yeterli bir kesinlikte bilgi sahibi olmadığı durumlarda vergi yükümlülerinin vergiden kaçınma ve vergi kaçırma eğilimleri daha da belirginleşebilir.*
>
> *Somut uygulama bakımından birbiriyle çatışan iki değer olduğu muhakkaktır. Gerçekten de oluşan olağanüstü koşullar dolayısıyla hazinenin gelir ihtiyacının giderilmesi bakımından Devletin yeni kaynaklar araştırması ve yeni vergilere başvurması anlaşılabilir bir durumdur. Ancak Devletin bu koşullarda dahi ülke ekonomisinin orta ve uzun vadeli çıkarlarını hesaba katarak hukuki güvenlik ilkesine halel getirmeyen düzenlemeler yapması beklenirdi.*
>
> *Vergi kanunlarının geriye yürütülmesi kısa vadeli bir çözüm gibi görünse ve tıpkı "zehirli bal" gibi ilk önce çok tatlı gelse de bir süre sonra yani orta ve uzun vadede ekonomiye sağladığı faydadan daha fazla bedel ödetebilecek bir maliyete sahiptir."*

Katılımcı 2'in görüşü aşağıdaki gibidir.

"Anayasa Mahkemesinin görevlerinden biriside verdiği kararlarda mali düzenin ve refahın sağlanmasıdır. İkinci olarak getirilen ve geriye yürütülen ek yükümlülüğün ölçülü olup olmadığına bakmak gerekmektedir. %5 yapılan bir artış ölçülüdür. Teorik olarak geriye yürümezlik ilkesine aykırı olsa da pratik olarak aykırı değildir.

Vergi kanunlarının geriye yürütülmesi uzun vadede vergi gelirlerini azaltıcı etki yapar. İlgili olayda deprem için geriye dönük olarak ek mali yükümlülük getirilmesi gereklidir, orantılıdır fakat yalnızca öngörülebilir değildir. Bu durumda da 1998 yılına ilişkin ek mali yükümlülük getirmek sadece yöneleceği matrahı belirlemek içindir. İlgili yıl 2000 yılı da olabilirdi. Her olayı spesifik koşulları içerisinde değerlendirmek gerekir. Kamu yararını meşrulaştırmak için belirttiği sebep önemlidir. Olayın spesifik koşulları önemlidir. Amaç depremi telafi etmekse uzun vadede kamu gelirlerini azaltıcı etki yapmaz. Olağanüstü durumun şiddeti önemlidir. Devletin elinde olmayan sebeplerden kaynaklanıyorsa uzun vadede kamu gelirlerini azaltıcı etki yapmaz. Kamu yararı için geriye dönük olarak ek mali yükümlülük getirildiğinde; elverişlilik, gereklilik, ölçülülük ve orantılılık önemlidir.

Çelişkiyi tek yaratan durum öngörülebilir olmayışıdır. Onun dışında deprem için geriye dönük ek mali yükümlülük getirilmesinde sıkıntı yoktur.

Ekonomik istikrarı sağlamak için sürekli başvurulan bir tedbir olması sıkıntılıdır. Olumsuz bir duruma yol açar."

Katılımcı 3'ün görüşü aşağıdaki gibidir.

"Olağanüstü dönemlerde yapılan hukuki düzenlemelere ilişkin denetimlerde Anayasa Mahkemesi hukuki mülahazaları bir yana bırakarak, ekonomik, siyasi, sosyal ve diğer gerekçelerle hukuki güvenlik ilkesiyle bağdaşmayan kararlar verebilmektedir. Bu husus Anayasa Mahkemesinin salt hukuksal denetim yapmayan, aynı zamanda siyasal denetimde yapan ve Anayasal düzeni koruma görevi bulunan bir kurum olmasından kaynaklanmaktadır. Mükellefler açısından hukuksal ilkelere aykırı olan düzenlemelerin iptal edilmemesi olağan dönemlerde farklı olağanüstü durumlarda farklı değerlendirilebilir. Olağanüstü koşulların sonucu olan psikolojik durum mükelleflerin vergiye karşı direncini azaltan ve gönüllü uyumu artıran etkiler doğurabilmektedir. Bunun örneklerini tarihte ve teoride görmek mümkündür.

Kamu yararı ve hukuki güvenlik ilkesi çelişkisinden ziyade dengenin nerede kurulacağına ilişkindir. Teoride vergi adaleti ve vergi etkinliği çelişkisinde olduğu gibi denge ihtiyaca göre adalet tarafında kurulacağı gibi etkinlik tarafında da kurulabilir. Önceki açıklamada olduğu gibi olağanüstü koşullar söz konusu olduğunda denge kamu yararı tarafında kurulmaktadır. Bu durum olağanüstü döneme ilişkin olağanüstü hukuk ilkeleriyle açıklanabilir.

1994 krizinde kullanılmıştır. Ancak olağanüstü dönemlerde kullanılmalıdır. Aksi taktirde ciddi olumsuz sonuçlara yol açacaktır."

Katılımcı 4'ün görüşleri aşağıdaki gibidir.

"Ekonomik durum ve piyasa şartlarına göre vergilendirme geriye yürümezlik ilkesinden üstün tutulamaz. Ekonomik durum ve piyasa şartlarına göre vergilendirmeden hukuki güvenlik ilkesi daha önemlidir."

Katılımcı 5'in görüşleri aşağıdaki gibidir.

"Kimi durumlarda durumun şartlarına göre ayrıksı durumlarda kamu yararı, kamu düzeni gibi diğer ilkeler daha üstün tutulabilir. Şartlara bağlı olarak ekonomik durum ve piyasa şartları da daha üstün tutulabilir."

Katılımcı 1; hukuki güvenlik ilkesinin ihlal edilmesinin olumsuz sonuçlarına vurgu yaparak, geriye yürümezlik ilkesinin ihlalinin kısa vadeli çözüm yolu olarak kullanılmasına *"zehirli bal"* benzetmesini yapmıştır. Bunun yanında kısa vadeli çözüm yolu olarak kullanılmasının faydadan fazla zarara yol açacağını ifade etmiştir. Katılımcı 2; olayın spesifik koşullarının önemli olduğunu belirterek, geriye dönük getirilen ek mali yükümlülüklerin ölçülü olması gerektiğini ve sık başvurulmasının olumsuz sonuçlara yol açacağını belirtmiştir. Katılımcı 3; Anayasa Mahkemesinin salt hukuksal denetim yanında Anayasal düzeni koruması gerektiğini de belirterek olağanüstü durumun önemine ve ihtiyaca bağlı olarak dengenin o yönde kurulacağı yönünde görüş belirtmiştir.

Danıştay Tetkik Hakimleri arasında da görüş farklılıkları mevcuttur. Katılımcı 4; ihlal edilmemesi yönünde görüş bildirirken Katılımcı 5; kimi durumlarda ihlal edilebileceği yönünde görüş bildirmiştir.

İki katılımcımız hukuki güvenlik ilkesinin ihlal edilmemesi gerektiği yönünde görüş belirtirken, diğer üç katılımcımız arasında, şartlara bağlı olarak sık olmamak şartıyla

olağanüstü durumlarda ihlal edilebileceği yönünde %60 oranında görüş birliği mevcuttur.

Görüşümüz katılımcılarla paralel olarak olağanüstü durumların ilkenin ihlaline değecek şiddette olması gerektiği yönündedir. Aksi halde Katılımcı 1'in görüşünde olduğu gibi ilkenin ihlalinin ekonomiye ve devletin vergi gelirlerine olan zararı faydasından daha fazla olacaktır.

Kimi zamanda ilke diğer vergileme ilkelerini sağlamak amacıyla ihlal edilebilmektedir. Katılımcılar arasında bir diğer görüş ayrılığı olan husus; hukuki güvenlik ilkesinin ihlaline sebebiyet veren düzenlemenin diğer ilkeleri sağlamaya yönelik olmasının kabul edilebilir bir durum olup olmayacağıdır. Görüşümüz hukuki güvenlik ilkesinin temel ilke olması gerekçesiyle ihlal edilmemesi gerektiği yönündedir.

Katılımcı 1'in ilgili konuya ilişkin görüşü aşağıdaki gibidir.

> *"Elbette kabul edilemez. Hukuki güvenlik ilkesi anılan ilkelere feda edilebilecek bir ilke değildir. Bununla birlikte hukuki güvenlik ilkesini ihlal eden bir düzenlemenin genellik ve eşitlik ilkelerini veya diğer vergileme ilkelerini ihlal etmemesi bu ilkeleri de ihlal eden düzenlemelere kıyasla daha kabul edilebilir bir durumdur."*

Katılımcı 2'nin görüşü aşağıdaki gibidir.

> *"Diğer vergileme ilkelerini ihlal etmemesine rağmen hukuki güvenlik ilkesini ihlal etmesi kabul edilemez. İlkelerin hepsini bir bütün olarak değerlendirmek gerekmektedir."*

Katılımcı 3'ün görüşü aşağıdaki gibidir.

> *"Mesele amaçlar arasındaki dengeleme ile ilgilidir. Koşulların gerektirmesi halinde bir ilke diğerine tercih edilebilir. Örneğin genellik ilkesi ile mali güç ilkesine göre vergilendirme ilkeleri gereği herkesin mali gücüne göre vergi ödemesi gerekmekte iken sosyal devlet ilkesi gereği mükellefler (engelliler vb.) pozitif ayrımcılığa tabi tutularak vergiden bağışık tutulabilir. Mesele siyasal ve sosyal tercihler bağlamında dengenin nerede kurulacağı ile ilgilidir."*

Katılımcı 4'ün görüşü aşağıdaki gibidir.

> *"Eşitlik veya diğer vergileme ilkelerine uygun olan bir düzenlemenin geriye yürümezlik ilkesine aykırı olması kabul edilemez."*

Katılımcı 5'in görüşü aşağıdaki gibidir.

> *"Kamu yararı ve mali hakların iyileştirilmesi gibi durumlarda geriye yürümezlik ilkesi ihlal edilebilir."*

İlgili hususta Anayasa Mahkemesi Raportörlerinin ve Danıştay Tetkik Hakimlerinin görüşleri arasında farklılık mevcuttur. Katılımcı 1, 2 ve Katılımcı 4; hukuki güvenlik ilkesinin diğer ilkelere feda edilmeyeceği ve ilkelerin bir bütün olarak değerlendirilmesi gerektiği yönünde bizim görüşümüz ile paralel görüş belirtirken Anayasa Mahkemesi Katılımcı 3 ve Katılımcı 5; ekonomik koşulların gerektirdiği amaçlar neticesinde dengenin gereken ilke tarafında kurulması gerektiği yönünde görüş bildirmiştir.

b) Gerçek Olmayan Geriye Yürümenin Yol Açacağı Olumsuz Durumların İncelenmesi

Bir diğer görüşler arasında aykırılık olan husus gerçek olmayan geriye yürüme konusudur. İlgili husus yargı kararlarına da sıkça konu olmuştur ve hukuki analiz kısmında ayrıntılı olarak incelenmiştir. Görüşümüz gerçek olmayan geriye yürümenin ilkeyi ihlal ettiği ve olumsuz durumlara yol açtığı yönündedir. Bunun gerekçesini mükelleflerin mevcut vergi oranlarına göre vergi planlaması yaparak yatırım kararlarını buna göre şekillendirmesi oluşturmaktadır. Fakat takvim yılı başında yapılan yapılmış olan geçmişi etkileyen gerçek olmayan geriye yürüme ile takvim yılı sonunda yapılıp geçmişi etkileyen geriye yürümenin ilkeyi ihlal etmesi aynı ağırlıkta değildir. Takvim yılı sonunda yapılan değişiklik daha beklenmedik olduğu için ilkeyi daha fazla zedeleyecektir.

Anayasa Mahkemesinin kararlarında, kabul edilen genel görüş gerçek geriye yürümenin hukuki güvenlik ilkesini ihlal ettiği, gerçek olmayan geriye yürümenin ise ihlal etmediği yönündedir. Danıştay ise; kimi zaman gerçek olmayan geriye yürümenin hukuki güvenlik ilkesini ihlal etmediği yönünde karar verirken kimi zamanda gerçek olmayan geriye yürümeyi kabul etmemiştir. Kararlarla paralel olarak katılımcıların görüşleri arasında da aşağıda olduğu gibi farklılıklar mevcuttur.

Katılımcı 1'in görüşü aşağıdaki gibidir.

> *"Anayasa Mahkemesinin yerleşik içtihadı nazara alındığında, yeni çıkarılan yasal düzenlemenin önceki yasa yürürlükte iken başlamakla beraber henüz sonuçlanmamış hukuksal ilişkilere uygulanması geriye yürüme olarak*

nitelendirilemez ve bu nedenle vergi yükümlülerinin hukuksal güvenliklerini sarsmaz. Benim de benimsediğim Anayasa Mahkemesi içtihadı bu yönde olmakla beraber, mükellefler iktisadi kararlarını karar aldıkları dönemde kendilerine uygulanmasını bekledikleri mevzuat ve vergi yükü çerçevesinde şekillendirmektedirler. Bu bağlamda mükellefler henüz tamamlamadıkları vergi döneminde elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesinde sadece vergi döneminin başında öngörülen vergi yükünü üstlenmek zorunda kalacakları yönünde rasyonel ve haklı bir beklenti içinde olabilirler. Bu kapsamda anayasal bakımdan bir sorun görülmese dahi, çok önemli gerekçeler olduğu müddetçe ekonomiye olan güvenin tesisi ve sürdürülebilmesi bakımından mükelleflerin henüz tamamlamadıkları vergi döneminde elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesinde sadece vergi döneminin başında öngörülen vergi yükünü üstlenmek durumunda bırakılmaları ve vergi kanunlarındaki değişiklerin izleyen vergi dönemleri bakımından uygulanması özellikle yatırımcıların yatırım kararlarının olumsuz etkilenmemesi bakımından dikkate değer bir olgudur."

Katılımcı 2'nin görüşü aşağıdaki gibidir.

"Gelir vergisi açısından hesap dönemi kapanmadığı için gerçek olmayan geriye yürüme sıkıntı olmaz. Çünkü hesap dönemi kapanmadığı için henüz yapılacak giderlerde devam edecektir. Gelir vergisi için bunlar mümkün iken Katma Değer Vergisi için aynı şeyleri söylemek mümkün değildir."

Katılımcı 3'ün görüşü aşağıdaki gibidir.

"Vergi kanunlarının kurgusu reel ekonomik hayatla uyuşmamaktadır. Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve diğer vergilere ilişkin düzenlemelerde bu görülmektedir. Örneğin Gelir Vergisinde vergilendirme dönemi takvim yılı olup vergilendirmeye ilişkin düzenlemeler vergiyi doğuran olayın yılın son gününde gerçekleştiği varsayımına dayalı olarak kurgulanmıştır. Bu anlayış gerçek olmayan geriye yürüme kavramının doğmasına sebep olmuştur. Ancak ekonomik birimler daha ekonomik faaliyete başlamadan önce vergiyi bir maliyet unsuru olarak dikkate almakta ve ekonomik planlarını buna göre yapmaktadırlar. Dönem içinde vergiye ilişkin yükümlülüklerdeki eklemeler mükellef beklentileri bakımından gerçek bir olumsuzluğa neden olmakta belki de ekonomik faaliyetleri baltalamaktadır. Dolayısıyla gerçek olmayan geriye yürüme anlayışının terki ve mükellefiyette dönem başının baz alınması gerekmektedir."

Katılımcı 4'ün konuya ilişkin görüşü aşağıdaki gibidir.

> *"Gerçek, gerçek olmayan geriye yürüme ayrımına ilişkin Kurumlar Vergisinin 17/9 ilişkin Danıştay Kararı görüşümüzü belli etmektedir. Fakat gerçek olmayan geriye yürüme öngörülebilirliğe aykırıdır. Aykırı olmakla birlikte spesifik olaylar karşısında farklı yargı kararları verilmektedir. Olay bazında değerlendirdiğimizde mükellef açısından mağduriyet yaratmıyorsa gerçek olmayan geriye yürüme aykırı değildir. Usulün esasın önüne geçmemesi gereklidir. Karar verirken mağduriyetin önlenmesi temel alınmalıdır."*

Katılımcı 5'in görüşü aşağıdaki gibidir.

> *"Kurumlar Vergisinin 12. maddesinin 9. fıkrası 3 Temmuz 2009 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Daire belirlilik ilkesi ve kanunların geriye yürütülemeyeceğinden bahisle ilgili tarihten öncesine uygulanmaması gerektiği yönünde karar vermiştir. Benim görüşüm aksi yöndedir. Gerçek olmayan geriye yürüme hukuki güvenlik ilkesini ihlal etmemektedir. İlgili kararda da geçici 3. madde olan yürürlük maddesinde yürürlüğe girdiği dönemden sonraki tarhiyatlara maddenin uygulanması hüküm altına alınmıştır. İlgili hükümden hareketle henüz kapanmamış vergilendirme dönemleri içinde hükmün uygulanacağı kanaatindeyim. Kişisel görüşümde gerçek olmayan geriye yürümenin hukuki güvenlik ilkesini zedelemediği yönündedir. Çünkü yasamanın takdir yetkisi bulunmaktadır. Gerçek olan geriye yürümeye de kamu yararı veya olağanüstü durumlarda başvurulabilir."*

İlgili hususta Anayasa Mahkemesi raportörlerinin görüşleri arasında farklılık mevcuttur. Katılımcı 1'in düşüncesi anayasal bakımdan gerçek olmayan geriye yürümenin sıkıntılı olmadığı yönünde olsa da mükellefler ve yatırım kararlarını olumsuz etkilemesi bakımından çok önemli bir gerekçe olmadıkça gerçek olmayan geriye yürümenin kabul edilmemesi gerektiği yönündedir. Katılımcı 2; kararlardaki yerleşik görüşle paralel olmak üzere gerçek olmayan geriye yürümenin hukuki güvenlik ilkesini ihlal etmediği yönünde görüş belirtmiştir. Katılımcı 3; yargı kararlarından tamamen farklı olarak bizimde çalışmamızda yer verdiğimiz görüşümüzle paralel olarak gerçek olmayan geriye yürümenin hukuki güvenlik ilkesini ihlal ettiği yönünde görüş bildirmiştir. Katılımcı 4, Katılımcı 3 ile paralel olarak gerçek olmayan geriye yürümenin öngörülebilirliği ihlal ettiği yönünde görüş belirtmekle birlikte mükellef açısından gerçek olmayan geriye yürümenin mağduriyet yaratmadığı durumlarda

uygulanabileceğini belirtmiştir. Katılımcı 5 ise ihlal etmediği yönünde görüş bildirmiştir.

Görüşümüz Katılımcı 3'ün görüşünde olduğu gibi gerçek olmayan geriye yürüme anlayışının bir an önce terkedilmesi yönündedir.

c) Vergilemede Lehe Olan Düzenlemelerin Geriye Yürütülmesi

Bir diğer görüşler arasında aykırılık ortaya çıkaran husus lehe olan düzenlemelerin geriye yürütülüp yürütülmeyeceğine ilişkindir. Görüşümüz; lehe olan düzenlemelerin geriye yürütülmesi genellik ve adalet ilkesini zedelemiyorsa hukuki güvenlik ilkesini de ihlal etmediği yönündedir. Kararlarda da geriye yürümezlik ilkesini zedelemediği yönünde karar verilmiştir.

Katılımcı 1'in ilgili konuya ilişkin görüşü aşağıdaki gibidir.

> *"Ceza kanunlarının da ilgili lehine olan kanunların geriye yürütülebileceği yönündeki genel ilke dikkate alındığında vergi kanunları bakımından da bu yönde yaklaşım benimsenmesinin yükümlüler arasında eşitsiz bir durum oluşturmadığı müddetçe hukuki güvenlik ilkesi bakımından bir sakıncası olmadığı kanaatindeyim. Burada sorun yükümlülerin lehine olan düzenlemelerin geriye yürütülmesi noktasında açık bir kanuni düzenlemenin olmadığı durumlarda yargısal içtihatlarla mükellef lehine olan sonraki kanun hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağı noktasındadır. Kanımca Anayasa'da ve vergi kanunlarında bu şekilde uygulamaya olanak veren herhangi bir genel hüküm yoktur. Halbuki ceza hukuku bakımından genel bir ilke olan sanık lehine olan hükümlerin geriye yürümesi konusu pozitif hukukta 5237 sayılı Kanun'un 7. maddesinde yer alan "Suçun işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanun ile sonradan yürürlüğe giren kanunların hükümleri farklı ise, failin lehine olan kanun uygulanır ve infaz olunur" şeklindeki hükümle de güvence altına alınmıştır."*

Katılımcı 2'nin görüşü aşağıdaki gibidir.

> *"Yükümlülerin lehine olan geriye yürümeler ek mali yükümlülük getirmiyor. Keyfilik ve takdiri bir durum yoktur. Olağan yükü kaldırıyor. Hazine açısından düşündüğümüzde de hazineye olumsuz yük getirmiyorsa lehe olan değişiklikler geriye yürütülebilir."*

Katılımcı 3'ün görüşü aşağıdaki gibidir.

> *"Hukuki güvenlik ilkesinin amacı yükümlülüklerin beklenmedik biçimde arttırılmasının önlenmesi ise mahaldir. Ancak geriye dönük lehe düzenlemelerden kimlerin yararlanacağı, genel olup olmayacağı gibi hususlar devlet giderlerinin finansmanına adil katılımla ilgili sorunlar doğurursa burada da ilkelerin iç içe geçmiş olması nedeniyle dolaylı olarak hukuki güvenlik ilkesine aykırılıklar söz konusu olabilecektir."*

Katılımcı 4'ün görüşü aşağıdaki gibidir.

> *"Lehe olan hükümlerin geriye yürütülmesi sıkıntı yaratmaz."*

Katılımcı 5'in görüşü aşağıdaki gibidir.

> *"Ceza kanunlarında geçerli olduğu gibi vergi cezalarında da lehe olan hükümler geriye yürütülebilir."*

İlgili hususta katılımcılar arasında görüş birliği varmış gibi gözükse de görüş birliği sadece Danıştay Tetkik Hakimleri için mevcuttur. Anayasa Mahkemesi Raportörleri lehe ola geriye yürümenin hukuki güvenlik ilkesini ihlal etmemesini farklı şartlara bağlamıştır. Bu şartlar bizim görüşümüz ile de paralel olarak; genellik ilkesini ihlal ederek yükümlüler arasında eşitsizlik ortaya çıkarmaması ve hazineye olumsuz yük getirmemesidir.

d) Vergiye İlişkin Af Kanunlarının Belirlilik İlkesine Olumsuz Etkisinin İncelenmesi

Bir diğer görüşler arasında aykırılık olan husus vergiye ilişkin af kanunlarının hukuki güvenlik ilkesinin belirlilik unsuruna etkisi konusundadır. Görüşümüz af kanunlarının belirlilik ilkesini zedelediği yönündedir. Bunun çeşitli sebepleri bulunmaktadır.

Birinci sebebi; af kanunun çıkarılmasının arkasından nasıl uygulanacağını göstermek için birçok tebliğ vb. yayınlanmaktadır. Bu yayımlananlar mükellefler açısından uygulamada belirsizliğe yol açmaktadır. Bunun yerine; çıkan af kanununda yararlanacak olan mükellefler tarafından açıkça anlaşılabilir hükümlerin yer alması belirlilik ilkesi açısından daha yerinde olacaktır.

Belirlilik ilkesini zedelemesinin ikinci sebebi ise; sürekli af kanunlarının çıkarılması sebebiyle mükellefler af kanunu çıkacak beklentisiyle vergi ödememeye yönelmektedir.

Mükelleflerin vergisini ödeme ile af kanunu çıkacak beklentisiyle ödememe arasında tereddüt etmesi açıkça hukuki güvenlik ilkesinin belirlilik unsurunu zedelemektedir. İlgili beklentinin mükelleflerde oluşması içinde sık aralıklarla af kanunlarına başvurulmaması daha yerinde olacaktır.

Görüşümüz bu yönde olmakla birlikte katılımcıların görüşleri aşağıdaki gibidir.

Katılımcı 1'in ilgili konuya ilişkin görüşü aşağıdaki gibidir.

> *"Şüphesiz tüm vergi affı kanunları vergisel ödevlerini zamanında ve gerektiği gibi yerine getiren mükellefler bakımından özel telafi mekanizmaları öngörmediği sürece kendiliğinden vergilemede adalet ilkesini ihlal ettiği ve ödevlerini zamanında yerine getiren ve getirmeyen mükellefler arasında birinci kategoridekiler aleyhine olmak üzere eşitsiz sonuçlar doğurur. Hukuki belirlilik ilkesinin temel olarak düzenlemelerin açık ve anlaşılabilir olmasını ifade ettiği dikkate alındığında af uygulamalarının bu ilkeyle pek bir bağlantısı olmadığı kanaatindeyim. Af uygulamaları hukuki güvenlik ilkesini daha çok hukuki öngörülebilirlik ve hukuki istikrar ilkeleri bağlamında zedeleyebilir."*

Katılımcı 2'nin görüşü aşağıdaki gibidir.

> *"Af kanunu genellik ve eşitliği zedelemektedir. Fakat af kanunları ile belirlilik ilkesi arasında bir ilişki yoktur."*

Katılımcı 3'ün görüşü aşağıdaki gibidir.

> *"Vergi aflarından kimlerin yararlanacağı, genel olup olmayacağı gibi hususlar devlet giderlerinin finansmanına adil katılımla ilgili sorunlar doğurursa ilkelerin iç içe geçmiş olması sebebiyle hukuki güvenlik ilkesine aykırılıklar söz konusu olabilir."*

Katılımcı 1 ve 2'nin görüşü af kanunları ile belirlilik ilkesi arasında bir ilişki olmadığı yönündedir. Katılımcı 3'ün görüşü ise, vergileme ilkelerinin iç içe geçmiş olması nedeniyle görüşümüz ile paralel olmak üzere belirlilik ilkesini de zedeleyeceği yönündedir.

2.3. Mülakat Çalışmasının İçerik Analizi

Aşağıdaki kelime bulutu dökümlerinde Anayasa Mahkemesi Raportörleri ve Danıştay Tetkik Hakimlerinin mülakat esnasında vurguladıkları hususlar yer almıştır.



Şekil 9: Anayasa Mahkemesi Raportörlerinin Mülakatta En Sık Kullandıkları Kelimeler



Şekil 10: Danıştay Tetkik Hakimlerinin Mülakatta En Sık Kullandıkları Kelimeler

Aşağıdaki tabloda mülakat çalışması esnasında Anayasa Mahkemesi Raportörleri ve Danıştay Tetkik Hakimlerinin en sık kullandıkları kelimeler karşılaştırmalı olarak yer almıştır.

Tablo 13
Mülakatlarda Anayasa Mahkemesi Raportörleri ve Danıştay Tetkik Hakimlerinin En Sık Kullandıkları Kelimeler

Anayasa Mahkemesi Raportörlerinin En Sık Kullandıkları Kelimeler	Kullanım Sayısı	Kullanım Yüzdesi	Danıştay Tetkik Hakimlerinin En Sık Kullandıkları Kelimeler	Kullanım Sayısı	Kullanım Yüzdesi
Hukuki güvenlik	89	%31	Hukuki güvenlik ilkesi	31	%24
Vergi	33	%12	Geriye yürümezlik	21	%19
Geriye yürümezlik	24	%10	Belirlilik	8	%7
Belirlilik	14	%5	Vergi	7	%6
Anayasa	13	%5	Kamu yararı	7	%6
Ekonomik	11	%4	İçtihat	4	%4
Mali	14	%5	Yorum	4	%4
Olağanüstü hal	9	%4	Ekonomik	3	%3
Kamu	8	%4	Genel	3	%3
Vergileme	8	%4	İhlal	3	%3
Mükellefler	7	%2	Kanunilik	3	%3
İdari	6	%2	Kanun	3	%3
Kanun	6	%2	Piyasa	3	%3
Öngörülebilir	6	%2	Vergileme	3	%3
Gelir	5	%2	Yargı	3	%3
Vade	5	%2	Anayasa	2	%2
Yükümlülük	5	%2	Ceza	2	%2
Anayasal	4	%2	Kurumlar vergisi	2	%2

Tabloya istinaden; Anayasa Mahkemesi Raportörleri ve Danıştay Tetkik Hakimlerinin hukuki güvenlik ilkesine ilişkin en sık vurguladıkları unsur geriye yürümezliktir. Geriye yürümezlikten sonra üzerinde durdukları unsur ise belirliliktir. Anayasa Mahkemesi Raportörleri %5 kullanım oranıyla belirlilik ilkesi üzerinde durmuşlardır. Danıştay Tetkik Hakimleri %7 kullanım oranıyla belirlilik ilkesi üzerinde durmuşlardır. Bu durum teorik kısımda da belirttiğimiz üzere belirlilik ilkesinin hukuki güvenlik ilkesinin en önemli unsuru olduğunun katılımcılar tarafından da desteklendiğinin göstergesidir.

Mülakat çalışmasının içerik analizi sonucunda, teorik açıklamalarda da ortaya konulan belirlilik ilkesinin hukuki güvenlik ilkesinin temelinde olduğu ve geriye yürümezlik ilkesinin de hukuki güvenlik ilkesinin unsuru olmakla birlikte ilkenin ihlalinin yargı kararlarında tartışmalı hususlardan olduğu çıkarımı desteklenmiştir.

BÖLÜM 3: VERGİLMEDE HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİNE İLİŞKİN YARGI KARARLARININ EKONOMİK, SİYASİ VE HUKUKİ ANALİZİ

3.1. Ekonomik ve Siyasi İstikrarsızlıklar Bağlamında Yargı Kararlarının Değerlendirilmesi

Bu başlık altında yargı kararları yıllar itibariyle esas sayılarına göre sınıflandırılarak, ekonomik ve siyasi istikrarsızlıklar ile ilişkilendirilerek yorumlanmıştır. Sınıflandırmanın esas sayısına göre yapılmasının gerekçesi; iptal davasının açılma tarihine ve dolayısıyla iptal davasına konu olan olay tarihine kararların esas sayısındaki tarihin yakın olması oluşturmaktadır.

Böyle bir analiz yapılmasının gerekçesini; ekonomik ve siyasi istikrarsızlık dönemlerinde hukuki güvenlik ilkesinin ihlal edilip edilmediğinin tespit edilmesi oluşturmaktadır. İlgili tespit için, ekonomik ve siyasi istikrarsızlık dönemlerinde, sonrasında ve öncesinde vergilemede hukuki güvenlik ilkesine ilişkin karar sayısında artış olup olmadığı incelenmiş ve istikrarsızlıklarla bağlantılı olarak karar sayısında artış olduğu görülmüştür.

İstikrarsızlık dönemlerinde hukuki güvenlik ilkesinin ihlal edilmesi mükelleflerin ekonomik istikrarlarını olumsuz etkileyeceği için uzun vadede mükelleflerin vergi ödememesi ile yeniden ekonomik istikrarsızlığın ortaya çıkmasına neden olacaktır. İlgili kısır döngünün önlenmesi için hukuki güvenlik ilkesinin ihlal edilmemesi önem taşımaktadır.

Analize geçmeden önce istikrar ve istikrarsızlığın göstergesi olan krizin tanımının yapılması yerinde olacaktır.

İstikrar, kararlılık anlamına gelmektedir. Ekonomik istikrar kavramı ise, ekonomik denge, ekonomik kararlılık ve krizlerin olmadığı durumları ifade etmektedir (Gürdal vd, 2015: 94). Ekonomik istikrarın göstergeleri; yüksek istihdam, makul derecede bir fiyat istikrarı ve uygun ve sürdürülebilir bir ekonomik büyümedir (Savaşan, 2017: 16).

Kriz; öngörülemeyen durumların, makro düzeyde devlet, mikro düzeyde ise firmaları olumsuz etkileyecek sonuçlar ortaya çıkarmasıdır (Aktan ve Şen, 1999: 37). Ekonomik

istikrarsızlıkların göstergesinden birisi de krizler olduğu için değerlendirmede Türkiye'de yaşanan veya Türkiye'yi etkileyen krizler ele alınmıştır.

Türkiye için ekonomik istikrarsızlık haritasının tarihsel gelişim süreci ilk olarak 1974 Petrol Krizi ile başlamıştır. Sonrasında 1978 krizi, 24 Ocak 1980 kararları, 1982 Bankerler Krizi, 1994 Ekonomik Krizi, Kasım 2000 ve Şubat 2001 krizleri, 2008 krizi ve 2011 krizi ile son bulmuştur (Altaşlı ve Işık, 2017: 568).

Türkiye'de meydana gelen siyasi istikrarsızlıklar; 1960 darbesi, 12 Mart 1971 muhtırası, 12 Eylül 1980 darbesi, 28 Şubat 1997 darbesi, 27 Nisan 2007 askeri müdahalesi ve 15 Temmuz 2016 darbe girişimidir.

3.1.1. Anayasa Mahkemesi Kararlarının Ekonomik ve Siyasi İstikrarsızlıklar Bağlamında Değerlendirilmesi

Aşağıdaki tabloda vergilemede hukuki güvenlik ilkesine ilişkin Anayasa Mahkemesi kararlarının yıllar itibariyle esas sayılarına göre sınıflandırılması yer almıştır. Anayasa Mahkemesinin 1990 ve öncesinde hukuki güvenlik ilkesine ilişkin 1 adet kararı bulunmaktadır. 1990-2004 dönemleri arasında 14 adet karar bulunmaktadır. 2004-2018 yılları arasında 28 adet kararı bulunmaktadır.

Tablo 14
Esas Sayılarına Göre Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesine İlişkin Anayasa Mahkemesi Kararları

YIL	KARAR NO	KARAR SAYISI
1989	1989-6	1
1991	1991-7	1
1994	1994-85	1
1995	1995-7	1
1999	1999-51	1
2001	2001-34 2001-36 2001-392 2001-375 2001-3	5
2003	2003-48 2003-73 2003-86	3
2004	2004-14 2004-94	2
2005	2005-73	1
2006	2006-124 2006-95	2
2008	2008-96	1

Tablo 14'ün Devamı

2009	2009-51 2009-65 2009-42 2009-5 2009-39 2009-21	6
2010	2010-11 2010-7 2010-62 2010-93	4
2011	2011-74	1
2012	2012-158	1
2013	2013-6842 2013-3245 2013-3244 2013-5949	4
2014	2014-183 2014-72 2014-109 2014-13518 2014-6192	5
2016	2016-43	1
2017	2017-24 2017-117	2
	TOPLAM KARAR SAYISI	**43**



Şekil 11: Anayasa Mahkemesi Kararlarının Yıllar İtibariyle Dağılım Grafiği

Anayasa Mahkemesi Kararlarını ekonomik istikrarsızlıklar bağlamında değerlendirdiğimizde; 1994 krizi ile birlikte kriz yılında ve 1995 yılında karar sayısında bir artış olmuştur. 2000 Kasım ve 2001 Şubat krizleriyle 2001,2003 ve 2004 yıllarında karar sayısı artmıştır. 2008 ekonomik krizinden sonra 2009 ve 2010 yıllarında karar sayısı artış göstermiştir. 2011 krizinden sonra ise 2013 ve 2014 yıllarında karar sayısında artış olmuştur.

Ekonomik krizler ile Anayasa Mahkemesine başvuru arasında doğru orantı olduğu grafikten açıkça görülmektedir. Ekonomik istikrarsızlıklar ile istikrarsızlığın olduğu yılda, sonrasındaki 2 veya 3 yılı da kapsamına almakla birlikte karar sayısında artış olmuştur.

2007 Askeri Müdahalesi ve 2016 Darbe Girişiminden sonra Anayasa Mahkemesi'nin karar sayısında artış meydana gelmiştir. Anayasa Mahkemesi kararları üzerinde ekonomik istikrarsızlıkların etkisinin siyasi istikrarsızlıklara nazaran daha fazla olduğu tespit edilmiştir.

3.1.2. Danıştay Kararlarının Ekonomik ve Siyasi İstikrarsızlıklar Bağlamında Değerlendirilmesi

Aşağıdaki tabloda vergilemede hukuki güvenlik ilkesine ilişkin Danıştay Kararları esas sayılarına göre sınıflandırılmıştır.

Tablo 15
Esas Sayılarına Göre Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesine İlişkin Danıştay Kararları

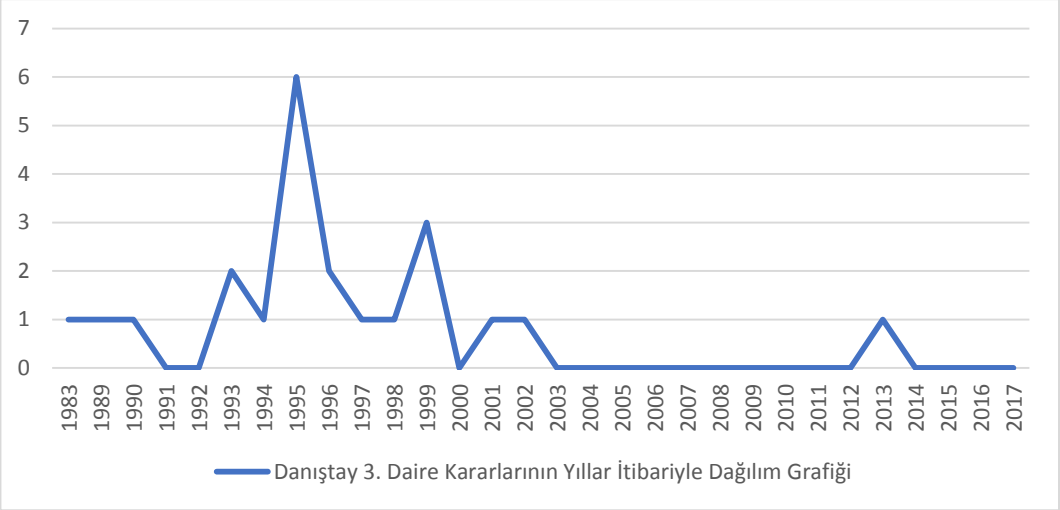
	Üçüncü Daire	Dördüncü Daire	Yedinci Daire	Dokuzuncu Daire	VDDK	İBKK	TOPLAM
1975				1975-2160			**1**
1977						1977-1	**1**
1983	1983-2020						**1**
1988						1988-1 1988-5	**2**
1989	1989-4547			1989-945			**2**
1990	1990-2990	1990-2620 1990-2104					**3**
1991		1991-3523 1991-1687	1991-1652				**3**
1992			1992-7716	1992-3544 1992-4260 1992-4546	1992-299	1992-1	**6**
1993	1993-217 1993-1551	1993-3502		1993-1517			**4**
1994	1994-2955	1994-4401 1994-5669 1994-793		1994-1108	1994-364		**6**

Tablo 15'in Devamı

1995	1995-3309 1995-1338 1995-3390 1995-592 1995-2785 1995-1636	1995-6183			1995-329 1995-72		**10**
1996	1996-4162 1996-6609	1996-5692 1996-191 1996-2045			1996-276		**6**
1997	1997-3762	1997-636 1997-205	1997-5156	1997-5331 1997-1592			**6**
1998	1998-4530	1998-3243 1998-4001 1998-1568		1998-635	1998-316 1998-359		**7**
1999	1999-1497 1999-566 1999-1499	1999-268 1999-1201 1999-3172 1999-1150 1999-1151 1999-2174 1999-4385		1999-2655 1999-2428 1999-3578 1999-936	1999-42		**15**
2000			2000-6878 2000-8161	2000-684 2000-1515 2000-2321			**5**
2001	2001-4641	2001-656 2001-4014 2001-3774 2001-4969	2001-4961				**6**
2002	2002-1668	2002-631 2002-398			2002-369		**4**
2003							**0**
2004				2004-2016	2004-23		**2**
2005		2005-2134		2005-679			**2**
2006		2006-4523 2006-2998 2006-2999 2006-1433	2006-2178				**5**
2007							**0**
2008		2008-8544 2008-1493	2008-2493	2008-7221 2008-8293			**5**
2009		2009-5053		2009-4846	2009-173		**3**
2010		2010-6214	2010-3531	2010-10365 2010-10149			**4**
2011					2011-40 2011-235		**2**
2012			2012-5968	2012-8105	2012-36		**3**
2013	2013-1584	2013-5517		2013-11310 2013-12003			**4**
2014			2014-5251		2014-543		**2**
2015			2015-4467 2015-5705 2015-6537 2015-5565	2015-10497	2015-188		**6**
2016			2016-2265	2016-15550	2016-1192		**3**
2017					2017-288 2017-142 2017-548		**3**
TOPLAM	**22**	**40**	**16**	**29**	**20**	**4**	**131**

Tablodan hareketle Danıştay'ın dairelerinin vergilemede hukuki güvenlik ilkesine ilişkin kararlarının payı karşılaştırıldığında; Üçüncü Dairenin kararlar içindeki payı %16, Dördüncü Dairenin %32, Yedinci Dairenin %12, Dokuzuncu Dairenin %22, VDDK'nun %15 ve İBKK'nın payı %3'tür. Diğer dairelerle karşılaştırıldığında Dördüncü dairenin vergilemede hukuki güvenlik ilkesine ilişkin daha fazla kararı bulunmaktadır. İBKK'nın hukuki güvenlik ilkesine ilişkin kararlarının oranı ise diğer dairelere nazaran çok düşüktür.

Dönemler itibariyle kararlar karşılaştırıldığında ise 1975-1990 dönemine ait 7 adet karar bulunmaktadır. 1990-2004 dönemine ait 84 adet karar bulunmaktadır. 2004-2018 yılları arasında 43 adet karar bulunmaktadır. 1990-2004 dönemleri arasında karar sayısının fazla olmasının gerekçesini, ilgili yıl aralığında meydana gelen ekonomik kriz sayısının fazla olması oluşturmaktadır. Daireler bazında ayrı inceleme yapılmaksızın da bütün olarak vergilemede hukuki güvenlik ilkesine ilişkin Danıştay'ın vergiye ilişkin dairelerinin karar sayısı değerlendirildiğinde, ekonomik istikrarsızlıkların arttığı dönemlerde karar sayısının da arttığı görülmektedir.

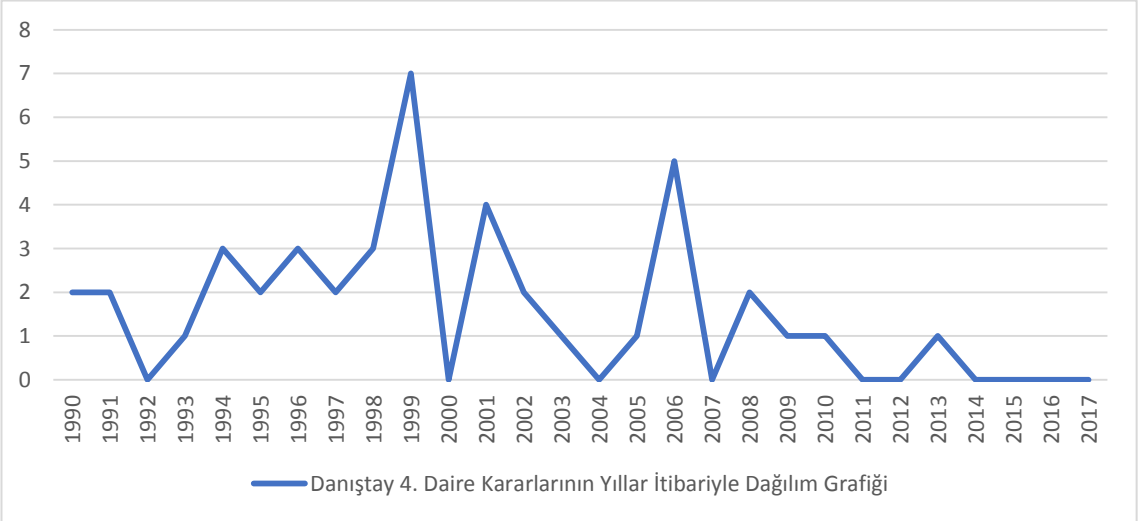


Şekil 12: Üçüncü Daire Kararlarının Yıllar İtibariyle Dağılım Grafiği

Üçüncü Daire Kararları ekonomik istikrarsızlıklar bağlamında değerlendirildiğinde; 82 krizinden sonra 1983 yılında karar sayısında artış olmuştur. 1994 Ekonomik Krizinden sonra, kriz yılıyla birlikte 1995-1996 yıllarında karar sayısında artış olmuştur. Kasım 2000 ve Şubat 2001 krizinden sonrasında ise; kriz yılıyla birlikte 2002 yılında karar sayısında artış olduğu gözlemlenmiştir.

Ekonomik krizler ile Üçüncü Daireye başvuru arasında doğru orantı olduğu grafikten açıkça gözlemlenmektedir. Ekonomik istikrarsızlıklar ile istikrarsızlığın olduğu yılda ve sonrasındaki 2 yılı da kapsamına almakla birlikte karar sayısında artış meydana gelmiştir.

Kararlar siyasi istikrarsızlıklar bağlamında değerlendirildiğinde, siyasi istikrarsızlıkların Üçüncü Daire kararları üzerinde etkisinin olmadığı tespit edilmiştir.



Şekil 13: Dördüncü Daire Kararlarının Yıllar İtibariyle Dağılım Grafiği

Dördüncü Daire kararları ekonomik istikrarsızlıklar bağlamında değerlendirildiğinde; 1994 ekonomik krizinden sonra kriz yılıyla birlikte 95 ve 96 yıllarında karar sayısında artış olmuştur. Kasım 2000 krizinden önce 98-99 yıllarında karar sayısında artış olmuş ve Şubat 2001 krizinden sonra kriz yılı ile birlikte bir yıl sonrasında karar sayısında artış meydana gelmiştir. 2008 krizi ile birlikte kriz yılında karar sayısı artmıştır.

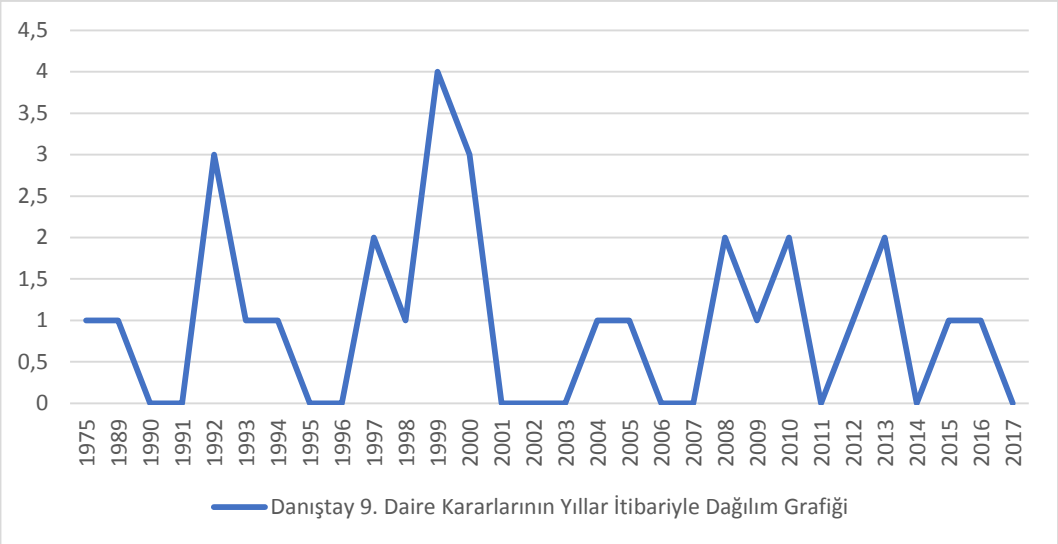
Kararlar siyasi istikrarsızlar bağlamında değerlendirildiğinde; 1997 darbesinden sonra 98-99 yıllarında karar sayısında artış olmuştur. 2007 askeri müdahalesinin sonrasında 2008 yılında karar sayısında artış olmuştur.



Şekil 14: Yedinci Daire Kararlarının Yıllar İtibariyle Dağılım Grafiği

Yedinci Daire kararlarını ekonomik istikrarsızlıklar bağlamında değerlendirdiğimizde; 1994 ekonomik krizinden sonra 96 ve 97 yıllarında karar sayısında artış meydana gelmiştir. Kasım 2000, Şubat 2001 ve 2008 krizlerinde, istikrarsızlık yıllarında karar sayısında artış meydana gelmiştir. 2011 krizinden sonra da 2012 yılında karar sayısında artış meydana gelmiştir.

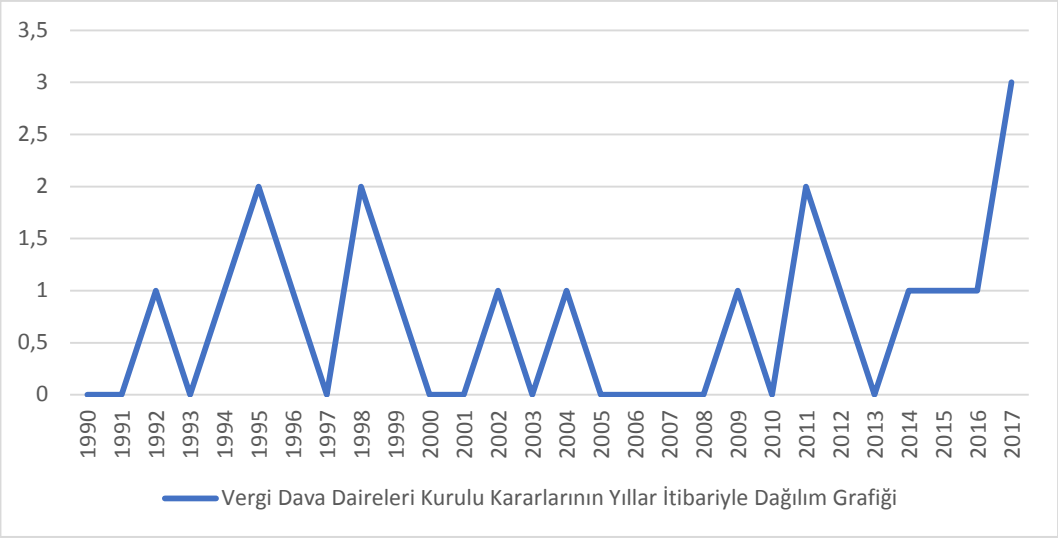
Siyasi istikrarsızlıklar bağlamında değerlendirdiğimizde; 1997 darbesinde siyasi istikrarsızlık yılında karar sayısında artış meydana gelmiştir. 2007 askeri müdahalesinden sonra 2008 yılında karar sayısında artış meydana gelmiştir. 2016 darbe girişiminde ise siyasi istikrarsızlığın olduğu yılda karar sayısı artış göstermiştir.



Şekil 15: Dokuzuncu Daire Kararlarının Yıllar İtibariyle Dağılım Grafiği

Dokuzuncu Daire kararları ekonomik istikrarsızlıklar bağlamında değerlendirildiğinde; 1994 ekonomik krizinden önce 92-93 yıllarında ve kriz yılında karar sayısında artış meydana gelmiştir. Kasım 2000 krizinden önce 1999 yılında ve kriz ile aynı yıl içinde karar sayısında artış meydana gelmiştir. 2001 krizinden öncesinde, 2000 yılında karar sayısında artış meydana gelmiştir. 2008 krizinden sonra 2009 yılında karar sayısında artış olmuştur. 2011 krizinden sonrasında ise 2012-2013 yıllarında karar sayısında artış meydana gelmiştir.

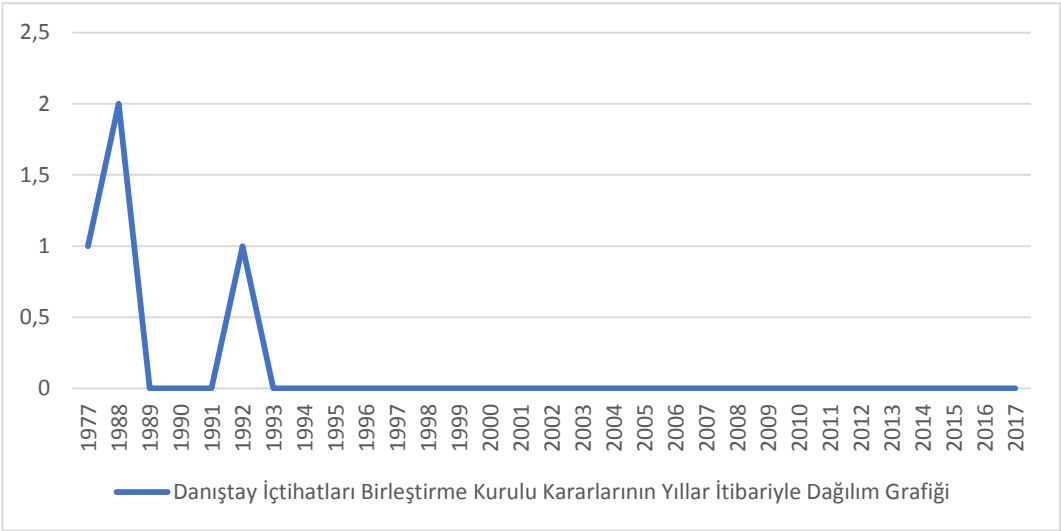
Kararlar siyasi istikrarsızlıklar bağlamında değerlendirildiğinde; 1997 darbesi ile birlikte darbe yılında karar sayısında artış meydana gelmiştir. 2007 askeri müdahalesinden sonra 2008 yılında karar sayısında artış meydana gelmiştir. Fakat ekonomik istikrarsızlıklar siyasi istikrarsızlıklara nazaran kararlar üzerinde daha fazla etkili olmuştur.



Şekil 16: VDDKK'nın Yıllar İtibariyle Dağılım Grafiği

Daire kararlarını ekonomik istikrarsızlıklar bağlamında değerlendirdiğimizde; 1994 krizinden sonra 94-95 yıllarında karar sayısında artış olmuştur. 2000 krizinden önce 1999 yılında karar sayısında artış meydana gelmiştir. 2001 krizinden sonra 2002 yılında karar sayısında artış meydana gelmiştir. 2008 krizinden sonra 2009 yılında, 2011 krizinde ekonomik istikrarsızlık ile aynı yıl içinde karar sayısında artış olduğu görülmektedir.

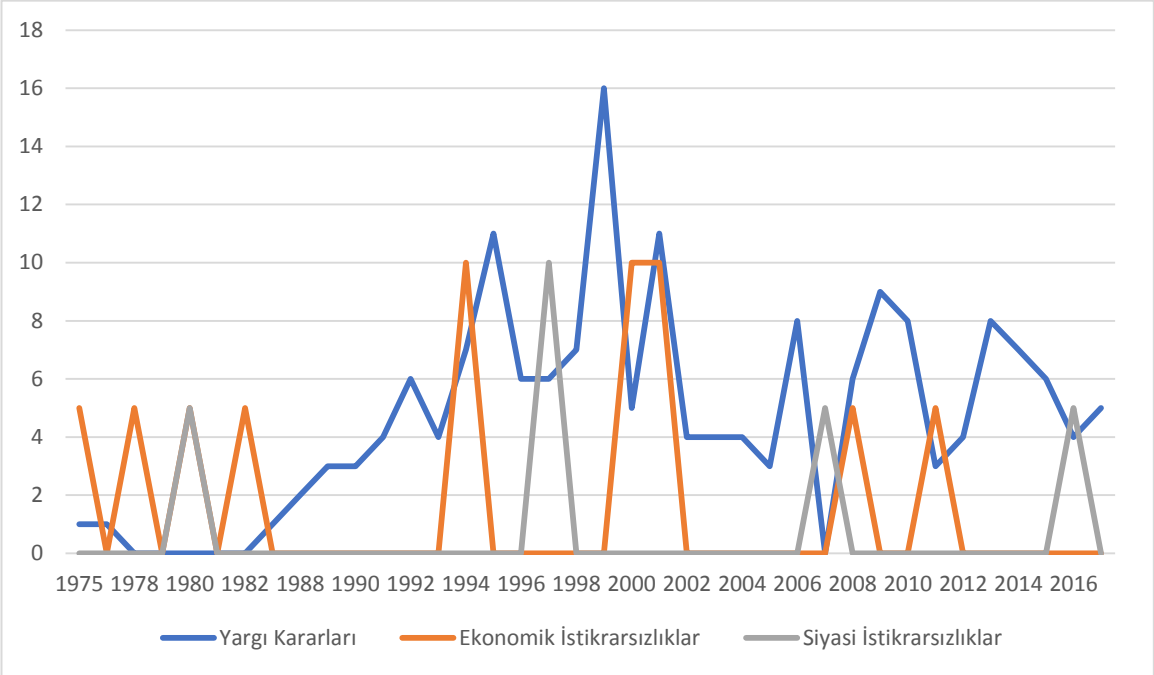
Siyasi istikrarsızlıklar bağlamında değerlendirdiğimizde, 1997 darbesinden sonra 98 yılında karar sayısında artış olmuştur. 2016 darbe girişiminden sonra ise 2016 ve 2017 yıllarında karar sayısında artış meydana gelmiştir.



Şekil 17: İBKK'nın Yıllar İtibariyle Dağılım Grafiği

Kurul Kararlarını ekonomik istikrarsızlıklar bağlamında değerlendirdiğimizde; 1974 krizinden sonra 1977 yılında, 1978 krizinden öncesinde ise karar sayılarında artış olmuştur.

Kararlar siyasi istikrarsızlıklar bağlamında değerlendirildiğinde, siyasi istikrarsızlıkların etkisinin olmadığı tespit edilmiştir.



Şekil 18: Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesine İlişkin Yargı Kararlarının İstikrarsızlıklar ile İlişkilendirilmesi

Yukarıdaki grafikte mavi eğri vergilemede hukuki güvenlik ilkesine ilişkin yargı kararlarını, turuncu eğri ekonomik istikrarsızlıkları, gri eğri ise siyasi istikrarsızlıkları ifade etmektedir. Grafikte eğrilerin birbirleriyle kesişmesi, ekonomik ve siyasi istikrarsızlıklar ile yargı kararlarında meydana gelen artışın birbirleriyle paralel olduğu anlamına gelmektedir.

Yukarıdaki grafikten de görüleceği üzere ekonomik istikrarsızlıklar ve siyasi istikrarsızlıklar ile vergilemede hukuki güvenlik ilkesine ilişkin yargı kararlarının sayısı arasında doğrusal bir ilişki vardır. 78 Krizi, 94 Krizi, 2000-2001 Krizleri, 2008 ve 2011 krizlerinden sonra istikrarsızlıklarla birlikte karar sayılarında artış olduğu grafikten açıkça görülmektedir. 1997, 2007 ve 2016 yıllarında ise siyasi istikrarsızlıklar ile birlikte karar sayısında artış meydana gelmiştir.

1978 yılında yaşanan ekonomik istikrarsızlıktan önceki yılda karar sayısında artış olmuştur. 1994 yılında yaşanan ekonomik istikrarsızlık, aynı yıl içinde etkisini karar sayısında artış ile göstermekle birlikte, onu takip eden 1995, 1996, 1997 yani üç yıl içinde ve öncesinde 1992-1993 yıllarında da karar sayısında artış meydana getirmiştir. 1997 yılında yaşanan siyasi istikrarsızlık aynı yıl içinde ve iki yıl sonrasında yargı kararları üzerinde etkisini göstermekle birlikte, 2000 yılında yaşanan ekonomik kriz aynı yıl içinde, bir yıl öncesinde ve sonrasında ki yıllarda yargı kararları üzerinde etkisini göstererek 99-2000 ve 2001 yılında karar sayısında artış olmuştur. 2007 siyasi istikrarsızlığını, 2008 yılında yaşanan ekonomik kriz takip etmiş, istikrarsızlıklardan önce 2006 yılında ve ekonomik istikrarsızlık yılı ile aynı yıl ve bir sonraki yıl olan 2009 yılında yargı kararları sayısında artış meydana gelmiştir. Ekonomik istikrarsızlıkla aynı yıl içinde, öncesindeki 1 veya 3 yıl içinde ve sonrasında 3 yıl içinde karar sayısında artış olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo 16
Ekonomik İstikrarsızlıkların Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesine İlişkin Yargı Kararlarının Sonuçlarına Etkisi

Ekonomik İstikrarsızlık Yılları	Yargı Kararı Sonuçlarına Etkisi	
1974 Petrol Krizi	İstikrarsızlıktan öncesi	Yargı kararı bulunmamaktadır.
	İstikrarsızlık Yılı	Yargı kararı bulunmamaktadır.
	İstikrarsızlıktan Sonrası	Ekonomik istikrarsızlıktan 1 yıl sonrasında Dokuzuncu Daire tarafından verilen karar; muafiyet ve istisnaların kıyas yoluyla genişletilemeyeceğine ilişkin ret kararıdır. Ekonomik istikrarsızlıktan 3 yıl sonrasında İBKK tarafından verilen karar da kıyas yasağına ilişkin ret kararıdır.
1978 Krizi	İstikrarsızlıktan öncesi	Ekonomik istikrarsızlıktan 1 yıl önce verilen karar kıyas yasağına ilişkin ret kararıdır.
	İstikrarsızlık Yılı	Yargı kararı bulunmamaktadır.
	İstikrarsızlıktan Sonrası	Yargı kararı bulunmamaktadır.
24 Ocak 1980 Kararları	İstikrarsızlıktan öncesi	Yargı kararı bulunmamaktadır.
	İstikrarsızlık Yılı	Yargı kararı bulunmamaktadır.
	İstikrarsızlıktan Sonrası	Ekonomik istikrarsızlıktan 3 yıl sonra verilen Üçüncü Daire kararı muafiyetin kıyas yolu ile genişletilemeyeceğine ilişkin ret kararıdır.
1982 Bankerler Krizi	İstikrarsızlıktan öncesi	Yargı kararı bulunmamaktadır.
	İstikrarsızlık Yılı	Yargı kararı bulunmamaktadır.
	İstikrarsızlıktan Sonrası	Ekonomik istikrarsızlıktan 1 yıl sonra verilen Üçüncü Daire kararı muafiyetin kıyas yolu ile genişletilemeyeceğine ilişkin ret kararıdır.
1994 Krizi	İstikrarsızlıktan öncesi	Ekonomik istikrarsızlık öncesinde verilmiş 14 karar bulunmaktadır. İlgili kararlardan 8 tanesi kabul kararıyken 6 tanesi ret kararıdır.
	İstikrarsızlık Yılı	Ekonomik istikrarsızlık ile aynı yılda verilmiş 7 karardan 5 tanesi ret kararıyken 2 tanesi kabul kararıdır. Anayasa Mahkemesi 1994-85 Esas Sayılı kararında ekonomik durumu gerekçe göstererek ret kararı vermiştir.
	İstikrarsızlıktan Sonrası	Ekonomik istikrarsızlıktan sonra verilmiş 21 karardan 5 tanesi ret kararıyken 16 tanesi kabul kararıdır. Anayasa Mahkemesi 1995-7 Esas Sayılı kararında ekonomik durumu gerekçe göstererek ret kararı vermiştir.

Tablo 16'nın Devamı

Kasım 2000 Krizi	**İstikrarsızlıktan öncesi**	Ekonomik istikrarsızlıktan önce verilmiş 28 karardan yalnızca 1 tanesi Anayasa Mahkemesi tarafından deprem ve kamu yararını gerekçe gösterilerek reddedilmiştir.
	İstikrarsızlık Yılı	Ekonomik istikrarsızlık yılında verilmiş olan 5 karardan 2 tanesi ret kararıyken 3 tanesi kabul kararıdır.
	İstikrarsızlıktan Sonrası	Ekonomik istikrarsızlık sonrasında verilmiş 18 karardan 9 tanesi ret kararıyken 9 tanesi kabul kararıdır. Anayasa Mahkemesi; 2001-34 ve 2003-48 Esas sayılı kararlarında ekonomik gerekçeleri üstün tutarak ret kararı vermiştir.
Şubat 2001 Krizi	**İstikrarsızlıktan öncesi**	Ekonomik istikrarsızlık öncesinde verilmiş 27 karardan 3 tanesi ret kararıyken 24 tanesi kabul kararıdır.
	İstikrarsızlık Yılı	Ekonomik istikrarsızlık yılında verilmiş olan 11 karardan 5 tanesi ret kararıyken 6 tanesi kabul kararıdır. Anayasa Mahkemesi; 2001-34 sayılı kararlarında ekonomik gerekçeleri üstün tutarak ret kararı vermiştir.
	İstikrarsızlıktan Sonrası	Ekonomik istikrarsızlık sonrasında verilmiş 11 karardan 6 tanesi ret kararıyken 5 tanesi kabul kararıdır.
2008 Krizi	**İstikrarsızlıktan öncesi**	Ekonomik istikrarsızlık öncesinde verilmiş 10 karardan 2 tanesi ret kararıyken 8 tanesi kabul kararıdır.
	İstikrarsızlık Yılı	Ekonomik istikrarsızlık yılında verilmiş 6 karardan 1 tanesi ret kararıyken 5 tanesi kabul kararıdır.
	İstikrarsızlıktan Sonrası	Ekonomik istikrarsızlık sonrasında verilmiş 20 karardan 15 tanesi kabul kararıyken 5 tanesi ret kararıdır.
2011 Krizi	**İstikrarsızlıktan öncesi**	Ekonomik istikrarsızlık öncesinde verilmiş 23 karardan 17 tanesi kabul kararıyken 6 tanesi ret kararıdır.
	İstikrarsızlık Yılı	Ekonomik istikrarsızlık yılında verilmiş olan 3 karar kabul kararıdır.
	İstikrarsızlıktan Sonrası	Ekonomik istikrarsızlık sonrasında verilmiş 19 karardan 5 tanesi ret kararıyken 14 tanesi kabul kararıdır.

Yukarıdaki tabloda ekonomik istikrarsızlık yılları, ekonomik istikrarsızlıktan önceki 3 yıl ve ekonomik istikrarsızlıktan sonraki 3 yılda verilmiş yargı kararlarının sonuçlarına ekonomik istikrarsızlıkların etkisi olup olmadığının tespiti yapılmıştır. Ekonomik istikrarsızlık öncesinde verilmiş kararlardan 19 tanesi ret kararıyken 84'ü kabul kararıdır. Ekonomik istikrarsızlık yılında verilmiş kararlardan 13 tanesi ret kararıyken 19 tanesi kabul kararıdır. Ekonomik istikrarsızlık sonrasında verilmiş kararlardan 34 tanesi ret kararıyken 60 tanesi kabul kararıdır. Tablodan ekonomik istikrarsızlık sonrasında verilen kararlarda ret sayısının istikrarsızlık yılına veya öncesine nazaran daha fazla olduğu açıkça görülmektedir. Nitekim Anayasa Mahkemesi 1994-85, 1995-7, 2001-34 ve 2003-48 Esas Sayılı Kararlarında ekonomik durumu gerekçe göstererek ret kararları vermiştir.

Aşağıdaki tabloda siyasi istikrarsızlık yılları, siyasi istikrarsızlıktan önceki 3 yıl ve sonraki 3 yılda verilmiş olan yargı kararlarının sonuçlarına siyasi istikrarsızlıkların etkisinin olup olmadığının tespiti yapılmıştır. Siyasi istikrarsızlık öncesinde verilmiş 59 karardan 20 tanesi ret kararıyken 39 tanesi kabul kararıdır. Siyasi istikrarsızlık yılında verilmiş 10 karardan 2 tanesi ret kararıyken 8 tanesi kabul kararıdır. Siyasi istikrarsızlık sonrasında verilmiş 56 karardan 12 tanesi ret kararıyken 44 tanesi kabul kararıdır. Tablodan siyasi istikrarsızlık öncesinde verilen kararlarda ret sayısının fazla olduğu görülmektedir. Fakat ekonomik istikrarsızlıkta olduğu gibi mahkemelerin siyasi

istikrarsızlıkları kararlarında gerekçe göstererek ret kararı verdiklerine rastlanmamıştır. Bu durum da ekonomik istikrarsızlıkların siyasi istikrarsızlıklara nazaran vergilemede hukuki güvenlik ilkesine ilişkin yargı kararlarının sonuçları üzerinde daha etkili olduğunun göstergesidir.

Tablo 17
Siyasi İstikrarsızlıkların Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesine İlişkin Yargı Kararlarının Sonuçlarına Etkisi

Siyasi İstikrarsızlık Yılları	Yargı Kararı Sonuçlarına Etkisi	
1960 Darbesi	**İstikrarsızlıktan öncesi**	Yargı kararı bulunmamaktadır.
	İstikrarsızlık Yılı	Yargı kararı bulunmamaktadır.
	İstikrarsızlıktan Sonrası	Yargı kararı bulunmamaktadır.
12 Mart 1971 Muhtırası	**İstikrarsızlıktan öncesi**	Yargı kararı bulunmamaktadır.
	İstikrarsızlık Yılı	Yargı kararı bulunmamaktadır.
	İstikrarsızlıktan Sonrası	Yargı kararı bulunmamaktadır.
12 Eylül 1980 Darbesi	**İstikrarsızlıktan öncesi**	İstikrarsızlık öncesinde verilmiş olan 1 adet yargı kararı kabul kararıdır.
	İstikrarsızlık Yılı	Yargı kararı bulunmamaktadır.
	İstikrarsızlıktan Sonrası	İstikrarsızlık sonrasında verilmiş olan 1 adet yargı kararı ret kararıdır.
28 Şubat 1997 Darbesi	**İstikrarsızlıktan öncesi**	Siyasi istikrarsızlık öncesinde verilmiş olan 23 adet karardan 13 tanesi ret 10 tanesi kabul kararıdır.
	İstikrarsızlık Yılı	Siyasi istikrarsızlık yılında verilmiş olan 6 karar kabul kararıdır.
	İstikrarsızlıktan Sonrası	Siyasi istikrarsızlık sonrasında verilmiş 27 karardan 3 tanesi ret 24 tanesi kabul kararıdır.
27 Nisan 2007 Askeri Müdahalesi	**İstikrarsızlıktan öncesi**	Siyasi istikrarsızlık öncesinde verilmiş 14 karardan 4 tanesi ret kararıyken 10 tanesi kabul kararıdır.
	İstikrarsızlık Yılı	Yargı kararı bulunmamaktadır.
	İstikrarsızlıktan Sonrası	Siyasi istikrarsızlık sonrasında verilmiş 23 karardan 6 tanesi ret kararıyken 17 tanesi kabul kararıdır.
15 Temmuz 2016 Darbe Girişimi	**İstikrarsızlıktan öncesi**	Siyasi istikrarsızlık öncesinde verilmiş 21 karardan 3 tanesi ret kararıyken 18 tanesi kabul kararıdır.
	İstikrarsızlık Yılı	Siyasi istikrarsızlık yılında verilmiş 4 karardan 2 tanesi ret kararıyken 2 tanesi kabul kararıdır.
	İstikrarsızlıktan Sonrası	Siyasi istikrarsızlıktan sonra verilmiş 5 karardan 2 tanesi ret kararıyken 3 tanesi kabul kararıdır.

Aşağıdaki tabloda ekonomik ve siyasi istikrarsızlıkların yargı kararları üzerindeki artış etkisi yer almaktadır. Tablo mahkemeler bazında yukarıda sözel olarak ele aldığımız artışların sayısal olarak toplanmış halinden oluşmaktadır. Tablo aracılığıyla hangi zaman diliminde istikrarsızlıkların yargı kararları üzerinde en fazla etkisini gösterdiği tespit edilmiştir.

Tablo 18
Ekonomik ve Siyasi İstikrarsızlıkların Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesine İlişkin Yargı Kararları Üzerindeki Artış Etkisi

3 yıl öncesinde	6
2 Yıl öncesinde	7
1 yıl öncesinde	5
Aynı yıl içinde	4
1 yıl sonrasında	8
2 yıl sonrasında	5
3 yıl sonrasında	3

Bütün olarak değerlendirildiğinde, ekonomik ve siyasi istikrarsızlıkların yargı kararları üzerinde artış etkisinin en fazla olduğu zaman dilimi istikrarsızlığın meydana geldiği yıldan sonraki yıldır. İlgili tespitimizi destekler şekilde Ayyıldız ve Ayyıldırım'da çalışmasında ekonomik kriz ve sonraki yıllarda Anayasa Mahkemesine götürülen başvuruların sayısının arttığını belirtmiştir (Ayyıldız ve Ayyıldırım, 2015: 43). İkinci olarak artış etkisinin en fazla olduğu zaman dilimi, istikrarsızlık meydana gelmeden 2 yıl öncesidir. Artış etkisinin en az olduğu zaman dilimi ise, istikrarsızlıktan üç yıl sonrasıdır.

Ekonomik ve siyasi istikrarsızlıklar gerekçesiyle, istikrarsızlığın olduğu yılda ve sonraki yıllarda, vergilemede hukuki güvenlik ilkesine ilişkin yargı kararlarının sayısında artış ile etkisini göstererek, hukuki güvenlik ilkesinin ihlal edildiği tespit edilmiştir. Ekonomik istikrarsızlıklardan önceki yıllarda karar sayısında artış olmasının gerekçesini ise kriz yıllarından önce ekonomide meydana gelen daralma oluşturmaktadır. Ekonomide meydana gelen daralmaya çözüm olarak vergi gelirlerini arttırabilmek amacıyla hukuki güvenlik ilkesi ve unsurları ihlal edilmektedir. İhlal, yargı kararlarının sayısında artış ile kendini göstermektedir. İlgili durumda uzun vadede ekonomi açısından olumsuz sonuçlara yol açacağından ilkenin ihlal edilmemesi hususuna dikkat edilmesi gerekmektedir.

3.2. Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesine İlişkin Yargı Kararlarının Hukuki Analizi

Anayasa Mahkemesi, kanunların anayasaya uygunluğunun yargısal denetimini yapmaktadır (Gözler, 2013: 76). Anayasa Mahkemesine hem iptal davası hem de itiraz yoluyla başvuruda bulunabilmektedir (Ayyıldız ve Ayyıldırım, 2015: 45). Anayasa Mahkemesinin, 23.9.2012 tarihinden sonra kesinleşen nihai işlem ve kararlar aleyhine yapılacak bireysel başvuruları inceleyeceği hüküm altına alınmış ve bireysel başvuru yolu açılmıştır (Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun (2011), T.C. Resmi Gazete, 6216, 30 Mart). Bu gerekçeyle vergilemede hukuki güvenlik ilkesine ilişkin bireysel başvuru kararları da çalışmamıza dahil edilmiştir.

Temyiz, Danıştay dava dairelerinin nihai kararları ile bölge idare mahkemelerinin verdikleri kararlara karşı, Danıştay'a kararın tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde başvurulan hukuka uygunluk denetimi olarak tanımlanabilir (Bayraklı, 2017: 234). Danıştay'ın Üçüncü, Dördüncü, Yedinci ve Dokuzuncu Daireleri vergi dava daireleridir. VDDK; vergi mahkemeleri tarafından verilen ısrar kararlarını ve vergi dava dairelerinden ilk derece mahkemesi olarak verilen kararları temyizen incelemekle görevlidir. İBKK; dava dairelerinin veya vergi dava daireleri kurallarının kendi kararları veya ayrı verdikleri kararlar arasında çelişki bulunması halinde veya daha öncesinde birleştirilmiş içtihatların değiştirilmesinin gerekli görüldüğü hallerde, Danıştay başkanının havalesi üzerine, Başsavcının düşüncesi alındıktan sonra ilgili işi inceler ve gerekli görürse, içtihadın birleştirilmesine veya değiştirilmesine karar verir (Danıştay Kanunu (1982), T.C. Resmi Gazete, 2575, 20 Ocak).

Bu başlık altında Anayasa Mahkemesinin, Danıştay Üçüncü, Dördüncü, Yedinci ve Dokuzuncu Dairesi'nin, İBKK'nın ve VDDKK'nın vergilemede hukuki güvenlik ilkesine ve unsurlarına ilişkin olan geçmişten günümüze (1975-2017) tüm kararlarının hukuki analizi yapılmıştır.

İlgili yargı kararların analizinin yapılmasının gerekçesini, ilgili mahkemelerin kararlarında hukuki güvenlik ilkesine ayrıntılı bir şekilde yer vermiş olması oluşturmaktadır.

Hukuki analizde öncelikle, hukuki güvenlik ilkesinin unsurları olan; belirlilik, geriye yürümezlik ve kıyas yasağı çerçevesinde sınıflandırma yapılmıştır. Bunun yanında

unsurlara ilişkin mahkeme kararlarının toplu değerlendirme tablosu oluşturulmuş, sonrasında ise bu çerçevede ortaya çıkan bulguları da dikkate alan yargı kararlarının konularına göre kapsamlı bir sınıflandırma yapılarak alt başlıklar oluşturulmuştur. Bu sayede farklı mahkemelerin aynı konulara ilişkin verdikleri kararlar arasındaki farklılıklar ve benzerliklerde ortaya konulmuştur.

3.2.1. Yargı Kararları Çerçevesinde Vergilemede Belirlilik İlkesinin Analizi

Bu başlık altında vergilemede belirlilik ilkesinin yargı kararları çerçevesinde hukuki analizi yapılmıştır. Aşağıdaki tabloda belirlilik ilkesine ilişkin yargı kararlarının toplu değerlendirilmesi yer almıştır. Değerlendirme tablosu incelendiğinde belirlilik ilkesine ilişkin toplam 61 karar bulunmaktadır. 61 karardan 45 tanesini yani %74'ü mükellef ve ilke dikkate alınarak verilmiştir. %26 oranında kararda ise iptal istemi reddedilmiştir. İlgili tespitimizi destekler şekilde Ayyıldız ve Ayyıldırım'ın çalışmasında da vergisel düzenlemelerin Anayasa Mahkemesi kararlarında iptal oranının düşük olmadığı ve neredeyse Anayasa Mahkemesine götürülen her üç düzenlemeden birinin iptal edildiği ortaya konulmuştur (Ayyıldız ve Ayyıldırım, 2015: 41).

Tablo 19
Vergilemede Belirlilik İlkesine İlişkin Yargı Kararları

	Kararın Sonucu: İlkeye Uyumunun Değerlendirilmesi
Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru Kararları	
2013-6842 Başvuru Numaralı 20.4.2016 Tarihli Karar	Kanuni dayanağı olmayan konulara ilişkin idarenin verdiği görüşlerin daha sonra vergiye tabi olması gerektiği şeklinde değiştirilmesinin ve uygulanmasının belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerine uygun olmayacağı gerekçesiyle mükellef lehinde karar vermiştir.
2013-3245 Başvuru Numaralı 11.12.2014 Tarihli Karar ve 2013-3244 Başvuru Numaralı 7.7.2015 Tarihli Karar	Verilen yargı kararları arasında farklılık bulunmasının ve yargılama esnasında hukuk kurallarının yorumlanmasının ve uygulanmasının belirlilik ilkesine aykırı olması gerekçesiyle mükellef lehinde karar vermiştir.
2013-5949 Başvuru Numaralı 12.3.2015 Tarihli Karar	Düzenlenen vergi ziyaı cezalı ihbarnamenin usulüne uygun yapılmadığı dolayısıyla belirlilik ilkesini ihlal ettiği gerekçesiyle mükellef lehinde karar verilmiştir.
2014-109 Başvuru Numaralı 20.9.2017 Tarihli Karar	Anayasa Mahkemesi; mevcut yürürlükte bulunan mevzuat hükümleri doğrultusunda karar verdiği için belirlilik ilkesine aykırı olmadığı yönünde karar vermiştir.
2014-13518 Başvuru Numaralı 26.10.2017 Tarihli Karar	İlgili konuda içtihat farklılıkları neticesinde verilen İBKK beklenmeden mükellef aleyhine karar verildiği için Anayasa Mahkemesi belirlilik ilkesini gerekçe göstererek mükellef lehinde karar vermiştir.
2014-6192 Başvuru Numaralı 12.11.2014 Tarihli Karar	Kanunda yeterli açıklıkta düzenleme mevcut olmadığı için yargı yorumuyla katkı payının ücret olarak nitelendirilmesi ve o yönde geriye dönük olarak uygulanmasının belirlilik ilkesini zedeleyeceği gerekçesiyle mükellef lehinde karar vermiştir.
Anayasa Mahkemesi Kararları	
2001-36 E. 2001-392 E. 2001-375 E. 2001-3 E.	Davaya konu olan olayda; Bakanlar Kuruluna yetki verilmesi keyfi uygulamalara yol açacağı için belirlilik ilkesi açısından yerinde bir karar verilmiştir.
2010-11 E. 2011-153 K.	Davaya konu olan olayda; Bakanlar Kuruluna verilen yetkinin kapsamı sınırsız olduğu için belirlilik ilkesi lehinde karar verilmiştir.

Tablo 19'un Devamı

1989-6 E. 1989-42 K.	Hayat standardı esasının varsayımlara dayanması gerekçesiyle belirlilik ilkesi açısından iptal kararı vermesi yerindedir.
2004-14 E. 2004-84 K.	Dava konusu olayda; Bakanlar Kuruluna verilen yetki açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte olduğu için iptal istemi reddedilmiştir.
2005-73 E. 2008-59 K.	Dava konusu olayda; kanunda alt ve üst sınırlarının belli olması gerekçesiyle maktu vergi tutarının 0'a indirilmesini iptal etmeyerek belirlilik ilkesini aleyhinde karar verilmiştir.
2017-117 E. 2018-28 K.	Dava konusu olayda; Bakanlar Kuruluna verilen yetki belirli ve sınırlı olduğu için iptal istemini reddederek belirlilik ilkesi aleyhinde karar verilmiştir.
2010-62 E. 2011-175 K.	Dava konusu olayda; Belediye Meclislerine vergi miktarını tespit yetkisinin verilmesini iptal ederek belirlilik ilkesi lehinde karar vermiştir.
2009-42 E. 2011-26 K.	Dava konusu olayda; Belediye Meclislerine ilgililerin isteğine bağlı ifa edecekleri hizmetler için ücret alma yetkisinin verilmesini belirlilik ilkesi açısından uygun bulmuştur.
2014-72 E. 2014-141 K.	Dava konusu olayda; Belediye Meclislerine geçici olarak vergi ve harçların maktu tutarını belirleme yetkisi verilmesini belirlilik ilkesi açısından yerinde bulmuştur.
2012-158 E. 2013-55 K.	Dava konusu olayda; tatil günlerinde çalışma ruhsatı harcı yetkisinin belediye meclislerine bırakılmasını belirlilik ilkesi açısından yerinde bulmuştur.
2009-5 E. 2011-31 K.	Dava konusu olayda; vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi için Maliye Bakanlığına ilave belge düzenleme yetkisi verilmesini belirlilik ilkesine uygun bulmuştur.
2014-183 E. 2015-122 K.	Dava konusu olayda; vergi sorumluluğunun genişletilmesi yetkisi GVK'nun 94. maddesiyle sınırlı olduğu için Maliye Bakanlığına verilmesini belirlilik ilkesine uygun bulmuştur.
2009-21 E. 2011-16 K.	Dava konusu olayda; Maliye Bakanlığına verilen yetkinin kanunla verilmiş olması gerekçesiyle belirlilik ilkesine uygun bulmuştur.
1991-7 E. 1991-43 K.	Dava konusu olayda; hayat standardı esasının bir kısım gelir açıklamalarını içermemesi sebebiyle belirlilik ilkesine aykırı bularak iptaline karar vermiştir.
2006-124 E. 2009-146 K.	Dava konusu olayda; zamanaşımı durma süresinin belirsizliğinden dolayı belirlilik ilkesini ihlal etmesi gerekçesiyle iptaline karar vermiştir.
2003-86 E. 2004-6 K.	Dava konusu olayda; belediyelere verilen payın düşürülmesinin makro ekonomik dengeleri sağlamak amacıyla ve kısa süreli olması sebebiyle belirlilik ilkesini zedelemediği gerekçesiyle iptal istemini reddetmiştir.
2017-24 E. 2017-112 K.	Dava konusu olayda; herhangi bir düzenlemenin mahkemeler arasında içtihat uyuşmazlığına neden olmasının yargılama hukukunun doğası gereği olduğu için belirlilik ilkesini ihlal etmediği yönünde karar vermiştir.
2009-51 E. 2010-73 K.	Dava konusu olayda; tekerrüre ilişkin düzenlemenin belirsiz olmaması sebebiyle iptal istemini reddetmiştir.
2008-96 E. 2011-3 K.	Dava konusu olayda; ödeme emrine itiraz süresinin belirsiz olmaması sebebiyle iptal istemini reddetmiştir.
2009-65 E. 2011-24 K.	Dava konusu olayda; ilgili kanunda açıkça *"arazi taşıtı"* kavramının tanımının yapılması sebebiyle belirlilik ilkesini ihlal etmediği yönünde karar vermiştir.
VDDK Kararları	
1992-299 E. 1993-63 K.	İhracat istisnası oranının 12.8.1991 tarihinde Bakanlar Kurulunca %12 olarak belirlenerek düşürülmesinin ve 1991 yılı için uygulanmasının belirlilik ilkesini ihlal ettiği yönünde karar verilmiştir.
2011-40 E. 2011-594 K.	İdari işlemde işleme karşı dava açmaya ilişkin sürenin gösterilmemiş olması sebebiyle belirlilik ilkesi gerekçe gösterilerek yerinde bir karar verilmiştir.
2009-173 E. 2012-19 K. 2011-235 E. 2013-195 K. 2015-188 E. 2015-172 K.	İlgili kararda ödeme emrinde itiraza ilişkin süreye yer verilmemesinin belirlilik ilkesini ihlal ettiği gerekçe gösterilerek mükellef lehinde yerinde bir karar verilmiştir.
2016-1192 E. 2016-985 K.	Kararda; uygulama işleminde ilgili işleme karşı dava açmaya ilişkin sürenin gösterilmemesine rağmen süre aşımı nedeniyle mükellef aleyhinde karar verilmiştir.
2017-142 E. 2017-208 K. 2017-288 E. 2017-329 K.	Takdir komisyonuna başvurunun zamanaşımını aşmak için kullanılmasının hukuki güvenlik ilkesini zedelediği yönünde karar verilmiştir.
2017-548 E. 2017-606 K.	1.5.2014 tarihinde yürürlüğe giren KDV Genel Uygulama Tebliğiyle kur farkının matrahın bir unsuru olarak vergilendirilmesi gerektiğinin yer almasının, kanunda kur farkları ibaresinin yer almaması gerekçesiyle belirlilik ilkesini ihlal ettiği yönünde yerinde bir karar verilmiştir.
Üçüncü Daire Kararları	
2002-1668 E. 2002-4043 K.	Kanunların sık sık değiştirilmesini uygun görmesi gerekçesiyle belirlilik ilkesi ihlal edilmiştir.
E. 2013-1584 K. 2014-4726	Belirlilik ilkesi açısından yerinde düzenleme olan; *"yargı organı içtihadında meydana gelen değişiklik ile oluşan vergi kaybının yanılma hükmünde sayılacağı ve cezai hüküm uygulanmaması gerektiğinin"* yani mükelleflerin lehine olan bir düzenlemenin geriye yürütülmesinde herhangi bir sakınca olmadığı yönünde karar verilmiştir.

Tablo 19'un Devamı

Dördüncü Daire Kararları	
2002-631 E. 2002-6219 K.	Kanunların sık değiştirilmesi sebebiyle ilke ihlal edilmiştir.
2005-2134 E. 2006-2156 K. 2006-1433 E. 2006-2157 K. 2008-8544 E. 2009-817 K.	Ödeme emirlerinde ilgili işleme karşı dava açmaya ilişkin sürenin ve yerlerinin gösterilmemiş olması sebebiyle belirlilik ilkesi gerekçe gösterilerek mükellef lehinde karar verilmiştir.
2006-4523 E. 2008-6227 K.	Geriye yürümezlik ilkesi ihlal edilmemekle birlikte kararda çelişki bulunduğu için belirlilik ilkesi ihlal edilmiştir.
2008-1493 E. 2010-5203 K.	Kanuna uygun olarak ve tekerrür hükümleri dikkate alınmayarak ceza kesilmesinin belirlilik ilkesini ihlal edeceği gerekçesiyle mükellef lehinde karar verilmiştir.
2010-6214 E. 2011-2757 K.	Takdir komisyonuna başvurmanın zamanaşımını durduracağına ilişkin hükümde sürenin belirsiz olmasından dolayı mükellef lehinde karar verilerek belirlilik ilkesi ihlal edilmemiştir.
2013-5517 E. 2017-863 K.	Özelgelerin mükelleflerin tabi olacağı vergi uygulaması açısından bağlayıcı olduğunu belirterek, ilgili bağlayıcılığın hukuki güvenlik ve belirlilik ilkelerine uygun olması gerektiğini belirterek ilkeler ihlal edilmemiştir.
Yedinci Daire Kararları	
2006-2178 E. 2007-2547 K.	Bakanlar Kuruluna verilen yetkinin yerinde kullanılmadığını belirterek mükellef lehinde karar vermiş ve belirlilik ilkesi ihlal edilmemiştir.
2012-5968 E. 2016-321 K. 2014-5251 E. 2016-1701 K. 2015-4467 E. 2017-935 K. 2015-5705 E. 2017-957 K. 2015-6537 E. 2017-1070 K. 2015-5565 E. 2017-1093 K. 2016-2265 E. 2017-1178 K.	Ödeme emrinde ve gümrük idaresine ilişkin işlemde itiraz süresinin gösterilmemesinin belirlilik ilkesini ihlal ettiği gerekçesiyle mükellef lehinde karar verilmiştir.
Dokuzuncu Daire Kararları	
2008-7221 E. 2010-6322 K.	İçişleri Bakanlığının mali yükümlülük getirmesini belirlilik ilkesine aykırı bularak yerinde karar vermiştir.
2009-4846 E. 2012-788 K.	Vergi incelemesi sonunda düzenlenen inceleme tutanağının belirlilik ilkesini sağlamaya yönelik olduğu yönünde karar vermiştir.
2012-8105 E. 2013-1931 K.	Ödeme emrinde itiraz süresi yer almamasının belirlilik ilkesini ihlal etmesi gerekçesiyle mükellef lehinde karar verilmiştir.
2016-15550 E. 2016-5897 K.	Usul kurallarının, hukuki güvenliği sağlamak yerine kişilerin dava açma haklarının önüne geçmemesi gerektiği düşüncesiyle belirlilik ilkesi açısından yerinde bir karar verilmiştir.
2005-679 E. 2006-3400 K.	Bakanlar Kurulunun gecikme zammı oranının belirlenme zamanının belirsiz olması gerekçesiyle belirlilik ve geriye yürümezlik ilkeleri dikkate alınarak mükellef lehinde karar verilmiştir.

Belirlilik ilkesinin sağlanması açısından ideal olan durum her şeyin kanunlarla düzenlenmesi, yürütme organına çok sınırlı ve istisnai durumlarda yetkinin bırakılması olsa da kimi hallerde belirlilik ilkesi çeşitli nedenlerle ihlal edilmektedir. Aşağıda başlıklar halinde ilgili ihlal nedenleri ayrıntılı olarak incelenmiştir.

Yeni kanun çıkarmak uzun bir süreç gerektirdiğinden, devletin iktisadi ve sosyal şartlara uyum sağlayabilmesi için kanunilik ilkesini ihlal etmeyecek şekilde Anayasanın 73. maddesinde de Cumhurbaşkanına yetki verilmiştir (Tikveş, 1977: 36). Görüşümüz ilgili yetkinin Cumhurbaşkanına verilmesinin yerinde olduğu yönündedir.

Aşağıda belirlilik ilkesinin ihlali nedeniyle yargıya yapılan başvuruların sınıflandırılması yer almıştır. Sınıflandırma; Bakanlar Kuruluna, Belediye Meclislerine, Maliye Bakanlığına yetki verilmesi, kanunlarda vergilemeye ilişkin hükümlerin

yeterince açık düzenlenmemesi, vergilendirmeye ilişkin idari işlemlerde dava açma süresinin gösterilmemiş olması ve diğer konulara ilişkin kararlar şeklinde yapılmıştır.

Konulara ilişkin başlıklar altında mahkemelerin kararları yer almaktadır. İlgili başlık altında farklı veya aynı yargı organlarının aynı konulara ilişkin verdikleri farklı kararlar da tespit edilmiştir. İlgili farklılığın olması mükellefler açısından çelişkiye ve eşitsizliğe yol açması gerekçesiyle tespit edilmesi ve giderilmesi hukuki güvenlik ilkesi ve belirlilik unsuru açısından önem taşımaktadır.

a) Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesine İlişkin Kararlar

Anayasa Mahkemesine; Bakanlar Kuruluna, MTV'ye ilişkin yeniden değerleme oranının %50'sini geçmemek ve %20'den az olmamak şartıyla yeni oranları belirleme yetkisi verilmesinin belirlilik ilkesine aykırılık oluşturduğu gerekçesiyle iptali için başvurulmuştur. Anayasa Mahkemesi; devlete kaynak sağlamak amacına matuf olsa bile vergilendirme ilkelerinin göz önünde bulundurulması gerektiği, vergilendirmeye ilişkin kanunlarda bireylerin hak ve özgürlüklerinin korunmasının hukuk güvenliğinin gereği olduğunu belirterek Bakanlar Kuruluna yetki verilmesinin keyfi uygulamalara yol açacağından belirlilik ilkesini zedeleyeceği gerekçesiyle iptaline karar vermiştir (Anayasa Mahkemesi'nin E. 2001-36- 2001-392-2001-375 sayılı kararları).

Bakanlar Kuruluna verilen yetki aracılığıyla sık sık değişiklik yapılması ve değişikliklerin yükümlüler tarafından öngörülemez hale gelmesi hukuki güvenlik ilkesini dolayısıyla yükümlülerin istikrarlarını zedeleyeceği için iptal kararın belirlilik ilkesi açısından yerinde olduğu düşüncesindeyiz. Bunun yanında ilgili kararda Anayasa Mahkemesinin belirlilik ilkesini devlete kaynak sağlama amacından üstün tutması hukuki güvenlik ilkesine olumlu yönde katkı yapmaktadır.

Yükümlü Nisan 2001 dönemine ait muhtasar beyannamesine ilişkin yatırım indirimi tutarının tevkifat matrahına dahil edilmemesi talebinde bulunmuştur. Yükümlü; 30.11.2000 tarihinde yürürlüğe giren 4605 sayılı kanun ile tevkifat oranının %15 olarak belirlenmesi, daha sonra 8.12.2000 tarihli 2000-1689 sayılı BKK ile %18 olarak belirlenmesi ve 2000 yılı kazancının tamamı üzerinden %18 oranın uygulanmasının geriye yürümezlik ilkesine aykırı olacağı gerekçesiyle temyiz isteminde bulunmuştur. Üçüncü Daire; vergilendirme sürecinin tamamlanmadığı gerekçesiyle geriye yürümezlik ilkesini ihlal edilmediğini belirterek mükellef aleyhinde karar vermiştir (Danıştay Üçüncü Daire'nin 11.11.2002 tarih. ve E. 2002-1668, K. 2002-4043 sayılı karar).

Vergilendirmeye ilişkin tevkifat oranı önce kanun ile değiştirilerek %15 olarak belirlenmiş ve bir ay sonra BKK ile %18 olarak değiştirilmiştir. Sadece vergi kanunlarının değil vergilendirmeye ilişkin her unsurun sık sık değiştirilmesi ilgili olayda olduğu gibi belirlilik ilkesini zedelemektedir. Bunun yanında yapılan değişiklik takvim yılının sonuna doğru yani vergiyi doğuran olay gerçekleştikten sonra vergiyi doğuran olayın tamamlanmasına yakın yapıldığı için geriye yürümezlik ilkesini daha fazla zedelemektedir.

Dava konusu olayda; Bakanlar Kuruluna gecikme faizi oranı belirleme yetkisinin verilmesine istinaden VUK'nun 344. maddesinde gecikme faizi oranın esas alınarak belirlenmesi kuralını düzenleyen hükmün iptali için Anayasa Mahkemesine başvurulmuştur. Mahkeme; aynı hukuksal durumdaki kişiler için belirsizlik ve eşitsizlik ortaya çıkaracağı için hükmün iptaline karar vermiştir (Anayasa Mahkemesi'nin 6.1.2005 tarih ve E. 2001-3, K. 2005-4 sayılı kararı).

İlgili karara bağlı olarak aşağıda Danıştay Dokuzuncu Dairesinin kararı bulunmaktadır.

Davacı adına 2000/Nisan-Temmuz-Aralık dönemleri için ikmalen tarh edilen vergi ziyaı cezalı katma değer vergisinin kaldırılması için yargı yoluna başvurmuştur. Vergi dairesi cezalarda isabetsizlik olmaması gerekçesiyle mükellef aleyhinde karar vermiştir. Yükümlü ise Dokuzuncu Daireye temyiz isteminde bulunmuştur. Dokuzuncu Daire; KDV yönünden temyiz istemini kabul etmeyerek, vergi ziyaı cezası yönünden temyiz istemini kabul etmiştir. Kabul etmesinin gerekçesini vergi ziyaına ilişkin hükmün hukuki güvenlik ilkesinin belirlilik unsuruna aykırı olması sonucu yukarıdaki kararda yer aldığı gibi Anayasa Mahkemesi'nin ilgili hükmü iptal etmesine dayandırmıştır. Anayasa Mahkemesi ise 20.10.2005 tarihli kararıyla gecikme faizi oranının Bakanlar Kurulu tarafından ne zaman belirleneceğinin bilinmemesinin hukuk devletinin sonuçlarından hukuki güvenlik ilkesinin belirlilik unsuruna aykırılık oluşturacağını belirterek yerinde karar vererek hükmün iptaline karar vermiştir (Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin 26.9.2006 tarihli ve E. 2005-679, K. 2006-3400 sayılı kararı).

Gecikme zammı oranının Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmesine ilişkin zamanının belli olmaması ve verginin esaslı unsura ilişkin olması gerekçesiyle belirlilik ilkesini ihlal etmektedir. Bu gerekçeyle Dokuzuncu dairenin, Anayasa mahkemesinin kararını göz önünde bulundurarak verdiği kararı belirlilik ilkesi açısından yerindedir.

Anayasa Mahkemesine; KDV Kanununa eklenen vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibariyle, amortismana tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi iade hakkını kaldırma yetkisinin Bakanlar Kuruluna verilmesinin ve Bakanlar Kurulunun ilgili hükme dayanarak 2008-13903 sayılı Kararı ile *"amortismana tabi iktisadi kıymetler sebebiyle yüklendikleri katma değer vergisi dahil edilmez"* şeklindeki düzenlemesinin belirlilik ilkesini ihlal ettiği gerekçesiyle iptali için başvurulmuştur. Anayasa Mahkemesi, kanunilik ilkesinin tek başına vergilendirme yetkisinin keyfi olarak kullanılmasının önüne geçemeyeceği, kanunilik ilkesi yanında verginin idare ve yükümlüler yönünde tereddüde yol açmayacak şekilde belirli olmasının, geriye yürütülmemesinin ve öngörülebilir olması ve hukuki güvenlik ilkesine uygunluğunun da sağlanması gerektiğini belirterek yükümlüklerin, temel unsurlarının hukuki çerçevelerinin kesin çizgilerle belirtilerek, vergi unsurlarının açık bir şekilde kanunda yer almasının gerekliliği ve yoruma açık olmamasının da gerektiğini ortaya koymuştur. İtiraz konusu kural ile iade hakkının kaldırılması hususunda Bakanlar Kuruluna verilen takdir yetkisinin kapsam ve sınırının belirsiz olması ve açıkça düzenlenmemesi nedeniyle belirlilik ilkesine aykırı olduğuna ve iptaline karar vermiştir (Anayasa Mahkemesi'nin E. 2010-11, K. 2011-153 sayılı kararı).

İlgili dava konusu hükümde; Bakanlar Kuruluna iade hakkını hangi hallerde kaldıracağına ilişkin bir açıklamaya yer verilmemiş olması vergilendirme yetkisinin yükümlüler aleyhine kullanılması anlamına gelmektedir. Bu şekilde verginin esaslı unsurlarına ilişkin düzenlemelerin kanunlarla belirlenmesi yerinde olacaktır. İade hakkının kaldırılması hususunda Bakanlar Kuruluna verilen yetki belirlilik ilkesinin ihlali anlamına geleceğinden Anayasa Mahkemesinin iptal kararı yerindedir.

Bakanlar Kuruluna MTV'ye ilişkin 10 katına kadar artırma, kanunda yazılı miktarlardan az olmamak ve bu miktarların 10 katından çok olmamak şartıyla vergi miktarını tespit etme yetkisini; sınırlı ve belirli bir yetki olduğu için iptal istemini reddetmiştir (Anayasa Mahkemesi'nin 7.11.1989 tarih ve E. 1989-6, K. 1989-42 sayılı kararı). Anayasa Mahkemesi ilgili kararda belirlilik ilkesinin zedelemediği düşüncesinde olsa da, vergilendirmeye ilişkin unsurların özellikle miktarların tespitinin kanunla belirlenmesinin belirlilik ilkesi açısından daha yerinde olacağı düşüncesindeyiz. Bu hususta ölçülülük açısından da değerlendirme yapmak yanlış olmayacaktır. Örneğin, Bakanlar Kurulunun ilgili yetkiye dayanarak vergiyi 10 katına kadar arttırması

yükümlüler açısından belirliliği zedeleyecektir. Bu gerekçeyle ilgili yetkinin ölçülü ve belirli olduğundan bahsetmek mümkün değildir.

Anayasa Mahkemesine; Bakanlar Kuruluna MTV'nin I sayılı tarifesindeki taşıtlara ilişkin vergi tutarlarını Ocak ayında ilan edilen kasko sigortası değerlerinin %6'sını aşması halinde, aynı yaş grubunda bulunan taşıtlara ait vergi tutarlarını, bir alt basamaktaki taşıtlara isabet eden vergi tutarları olarak belirlemeye, %4'e kadar indirmeye ve kanuni oranına kadar arttırma yetkisi verilmesinin belirlilik ilkesini ihlal etmesi gerekçesiyle iptali için başvurmuşlardır (Anayasa Mahkemesi'nin 23.6.2004 tarih ve E. 2004-14, K. 2004-84 sayılı kararı).

Anayasa Mahkemesi; Bakanlar Kuruluna verilen yetkinin vergilendirmenin temel ögeleri olan vergiyi doğuran olay, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, yaptırım ve zamanaşımına ilişkin olmadığı, ayrıntıların yasada düzenlenmesine olanak bulunmayan hallerde yasal çerçevesi çizilmek koşuluyla uygulamaya ilişkin konularda, açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleyici işlem yapma noktasında yürütme organının yetkilendirilebileceği gerekçesiyle iptal isteminin reddine karar vermiştir. İlgili kanunla Bakanlar Kuruluna verilen yetki vergi tutarlarının indirilmesine ilişkindir. Vergi tutarlarının indirilmesi yükümlülerin aleyhine bir durum ortaya çıkarmamaktadır. Arttırma yetkisinin sınırı ise kanuni orandır. Kanuni oranında kanunla düzenlemesi ve ölçülü olması gerekçesi ile ilgili düzenleme belirlilik ilkesini ihlal etmemektedir.

Anayasa Mahkemesine; Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) Kanununun 12. maddesiyle Bakanlar Kuruluna I sayılı listedeki mallar için uygulanan maktu vergi tutarlarının, her bir mal için en yüksek vergi tutarının yarısına kadar arttırmaya, sıfıra kadar indirme yetkisi tanınması üzerine, Bakanlar Kurulunun 2003-6607 Sayılı Kararıyla I sayılı listenin A cetvelinde bulunan uçak benzini vb. gazlar için belirlenmiş olan 1000 TL maktu tutarı 0 olarak tespit etmesi üzerine belirlilik ilkesini ihlal ettiği gerekçesiyle iptali için başvurmuşlardır. Anayasa Mahkemesi; Anayasanın 73. maddesinin 4. fıkrasını gerekçe olarak göstererek, muaflık, istisna ve indirimleriyle oranlara ilişkin hükümlerde Bakanlar Kuruluna verilen değişiklik yapma yetkisinin maktu vergi tutarlarını da kapsadığını belirtmiştir. Kanunda alt ve üst sınırları da belirlenmesinden dolayı ilgili hükmün belirlilik ilkesini ihlal etmediği gerekçesiyle iptal istemini reddetmiştir (Anayasa Mahkemesi'nin 21.2.2008 tarih ve E. 2005-73, K. 2008-59 sayılı kararı).

İlgili dava konusu kanun hükmüne dayanılarak çıkarılan BKK'da oranın sıfıra indirilmesi ile bir süreliğine de olsa verginin kaldırılması anlamına gelecektir. Maktu tutarın 1000 TL'den 0'a indirilmesi şeklinde ki çarpıcı değişikliklerin kanunla yapılması belirlilik ilkesi açısından daha yerinde olacaktır. Fakat bunun yanında ilgili değişiklik mükelleflerin lehine olduğu için ve ek mali yükümlülük getirmediği için kabul edilebilir bir değişikliktir.

Anayasa Mahkemesine; kanundaki tapu işlemlerine ilişkin kanuni oranı; gayrimenkullerin türleri ve diğer özelliklerine göre bir katına kadar arttırmaya ve onda birine kadar indirmeye Bakanlar Kurulunun yetkili olmasını genel ve sınırları belli olmadığı gerekçesiyle belirlilik ilkesini zedelediği için iptali için başvurmuşlardır. Anayasa Mahkemesi; Bakanlar Kuruluna verilen yetkinin sınırlı ve belirli bir yetki olduğunu, aşağı ve yukarı sınırlarının kanunda belli olması sebebiyle belirlilik ilkesini ihlal etmediği için iptal istemini reddetmiştir (Anayasa Mahkemesi'nin 28.2.2017 tarih ve E. 2017-117, K. 2018-28 sayılı kararı).

İlgili yetkide Bakanlar Kurulu sadece bir katına kadar artırmaya yetkili olması gerekçesiyle ölçülülük ve belirlilik ilkesi açısından ilgili durumun ilkeleri ihlal etmediği dolayısıyla Anayasa Mahkemesi kararının yerinde olduğu düşüncesindeyiz.

Davacı; Bakanlar Kurulunun İthalat Rejimi kararına ek karara ekli I sayılı listedeki kivi için "MIN-500 Euro Ton" ibaresi belirlenmesinin Anayasanın 73. maddesine aykırı olduğu gerekçesiyle yargı yoluna başvurmuştur. Yedinci Daire, 73. maddedeki kanunilik ilkesinin hukuk devletinin sonucu olduğu ve hukuki güvenlik ilkesinin belirlilik unsuru gereğince Bakanlar Kuruluna verilmiş olan değişiklik yapma yetkisinin sınırsız olmaması ve değişikliğin aşağı yukarı sınırının kanunlarla sınırlı olması gerektiği dolayısıyla Bakanlar Kurulu kararının hukuki güvenlik ilkesinin belirlilik unsurunu ihlal ettiği gerekçesiyle iptaline karar vermiştir (Danıştay Yedinci Daire'nin 29.5.2007 tarihli ve E. 2006-2178 K. 2007-2547 sayılı kararı).

Anayasanın 73. maddesinde Bakanlar Kuruluna yetki devrinin tanınmış olmasının gerekçesi; vergilendirmeye ilişkin işlemlerde ekonomik ve sosyal gerekçelerle yapılacak değişikliklerin daha hızlı bir şekilde yapılabilmesi gerekliliğinden kaynaklanmaktadır. Bakanlar Kurulu da ilgili olayda ekonomik gerekçelerle yerli üretimin olumsuz etkilendiği gerekçesiyle değişiklik yapmıştır. Fakat Bakanlar Kurulunun verilen yetkiyi sınırsız olarak kullanması ve değişiklikler yapması belirlilik unsurunu zedelemektedir.

Zaten Anayasanın 73. maddesinin 4. fıkrasında *"kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde"* ifadesi ile yapılacak değişikliğin çerçevesi çizilmiş ve belirlilik ilkesine vurgu yapılmıştır. Dolayısıyla bu hüküm ile Bakanlar Kurulu sınırsız değişiklik yapma yetkisinden arındırılmıştır. Bu gerekçelerle Yedinci Daire'nin verdiği kararın belirlilik ilkesi açısından yerinde olduğu düşüncesindeyiz.

b) Belediye Meclislerine Düzenleme Yetkisinin Verilmesine İlişkin Kararlar

Anayasa Mahkemesine; Belediye Gelirleri Kanununun 96. maddesiyle belediye meclislerine, vergi ve harçların maktu tarifelerini, kanunda belirtilen en alt ve üst sınırları aşmamak koşuluyla mahallin çeşitli semtleri arasındaki sosyal ve ekonomik farklılıkları göz önüne alarak tespit etme yetkisi verilmesinin belirlilik ilkesini ihlal etmesi nedeniyle iptali için başvurmuşlardır. Anayasa Mahkemesi; ilgili yetkinin açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte bir yetki olmadığını belirterek doğrudan vergi miktarının belirlenmesine ilişkin olduğu gerekçesiyle iptaline karar vermiştir (Anayasa Mahkemesi'nin 29.12.2011 tarihli E. 2010-62 ve K. 2011-175 sayılı kararı).

Belediye meclislerine verilen yetki maktu tarifelerin doğrudan doğruya belirlenmesine ilişkin olduğu için, ilgili düzenlemenin kanunla yapılması belirlilik ilkesi açısından yerinde olacaktır. Anayasa ile de belediye meclislerine Bakanlar Kuruluna verildiği gibi kanunun belirttiği alt ve üst sınırlar içinde vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerin oranlarını belirleme yetkisi verilmemesi gerekçesiyle mahkemenin iptal kararının belirlilik ilkesi açısından yerinde olduğu görüşündeyiz.

Anayasa Mahkemesine; "*Belediyeler kanunda harç veya katılma payı konusu yapılmayan ve ilgililerin isteğine bağlı olarak ifa edecekleri hizmetler için belediye meclislerince belirlenecek tarifelere göre ücret almaya yetkilidir."* ifadesinin belirlilik ilkesini ihlal ettiği gerekçesiyle iptali için başvurulmuştur. Anayasa Mahkemesi; Anayasanın 73. maddesinin 3. fıkrasındaki *"Vergi, resim, harç vb. yükümlülüklerin kanunla konulup, kaldırılıp, değiştirilmesi*" hükmünü gerekçe göstererek, ilgili ücretin vergi, resim, harç ve benzeri mali yüküm olarak nitelendirilmesinin mümkün olmadığı ve dolayısıyla belirlilik ilkesini de ihlal etmediği gerekçesiyle iptal isteminin reddine karar vermiştir (Anayasa Mahkemesi'nin 26.11.2011 tarihli ve E. 2009-42, K. 2011-26 sayılı kararı).

Lafzi yorum yapıldığında, kanun maddesinde açıkça *"harç ve katılma payı konusu yapılmayan"* ifadesi yer aldığı için ve ilgililerin isteğine bağlı hizmetler olduğu için ilgili hizmetlerin tek tek kanunda sayılması da mümkün olmaması gerekçesiyle yetkinin belediye meclislerine bırakılması belirlilik ilkesini ihlal etmemektedir. Bunun yanında ilgililerin isteğine bağlı hizmetler vergi gibi zorunluluk niteliği de taşımamaktadır. Bu gerekçeyle belediyeler tarafından belirlenmesi yerindedir ki işin niteliğini ve bunun karşılığında verilecek ücret konusunda belediyeler daha fazla bilgi sahibi olabileceği için yerinde bir düzenlemedir.

Anayasa Mahkemesine; belediye gelirleri arasındaki bazı vergi ve harçların maktu tarifelerini, kanunda belirlenen alt ve üst sınırlar arasında kalmak şartıyla belediye meclislerine verilmesinin belirlilik ilkesini ihlal ettiği gerekçesiyle iptali için başvurmuşlardır. Anayasa Mahkemesi; belediye gelirleri kanunundaki vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerin mahalli niteliğinin ön planda olduğunu belirterek, Bakanlar Kurulunca karara bağlanacak tarife yürürlüğe girinceye kadar belediye meclislerine geçici yetki verilmesinin belirlilik ilkesini ihlal etmediğini belirterek iptal istemini reddetmiştir (Anayasa Mahkemesi'nin 11.9.2014 tarihli ve E. 2014-72, K. 2014-141 sayılı kararı).

İlgili kararda Anayasa Mahkemesinin ifadelerinden anlaşılabileceği üzere böyle bir yetkinin belediye meclislerine bırakılmasının Anayasanın 73. maddesindeki kanunilik ilkesine ve belirlilik ilkesine uygun olmamasına rağmen iptal kararı verildikten sonra oluşan hukuksal boşluğun önlenmesi için geçici bir süreliğine belediye meclislerine yetki verilmiştir. Belediye meclislerine verilen kısa süreli yetkiyle hukuksal boşluk önlendiği ve hukuk kargaşasının meydana gelmemesi için böyle bir düzenleme yapılması belirlilik ilkesini ihlal etmemektedir.

Anayasa Mahkemesine; tatil gününde çalışma ruhsatı harcını, işin niteliğine göre belirleme yetkisinin kanunun belirtiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde belediye meclislerine bırakılmasının belirlilik ilkesini ihlal ettiği gerekçesiyle iptali için başvurmuşlardır. Anayasa Mahkemesi; kanun ile her konuyu bütün kapsam ve ayrıntılarıyla düzenlemenin mümkün olmadığı durumlarda çerçevesi çizilerek kanunun belirttiği sınırlar içinde kalmak şartıyla uygulamaya ilişkin konularda yürütme organına açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleyici idari işlem yapma yetkisinin verilmesinin belirlilik ilkesini ihlal etmediğini belirterek iptal isteminin reddine karar

vermiştir. İlgili kararda bulunan karşı oyun gerekçesini; Anayasanın 73. maddesinin 4. fıkrasındaki yetkinin Bakanlar Kurulu dışında herhangi bir organın kullanmaması gerektirdiği oluşturmaktadır (Anayasa Mahkemesi'nin 10.4.2013 tarih ve E. 2012-158, K. 2013-55 sayılı kararı). İlgili hükümde *"işin niteliğine göre*" ibaresi belediye meclislerine harç tutarı belirleme yetkisinin dayanağını oluşturmaktadır. Bunun yanında Belediye Gelirleri Kanununda alt ve üst sınırlar belirlendiği için vergilendirmede keyfilikte önlendiği ve mahalli nitelik ön planda olduğu için belirlilik ilkesini ihlal etmemektedir.

c) Maliye Bakanlığına Düzenleme Yetkisinin Verilmesine İlişkin Kararlar

Anayasa Mahkemesine; VUK'nun özel usulsüzlüklere ilişkin 353. maddesinin 2. fıkrasında "*Maliye Bakanlığınca düzenleme zorunluluğu getirilen belgelerin*" ifadesinin belirlilik ilkesini ihlal ettiği gerekçesiyle iptali için başvurulmuştur. Anayasa Mahkemesi; 353. maddenin özel usulsüzlüklerin hangi eylemlerden oluştuğu ve yaptırım olarak öngörülen cezalara ilişkin açıkça düzenleme içerdiğinin, vergi kayıp ve kaçaklarını önlemek için Maliye Bakanlığına verilen ilave belge düzenleme yetkisinin, günlük olaylara, teknik ya da ayrıntıya ilişkin konuların düzenlenmesine yönelik olduğu dolayısıyla belirlilik ilkesini ihlal etmediği gerekçesiyle iptal istemini reddetmiştir. İlgili kararda karşı oy bulunmaktadır. Karşı oyun gerekçesini; Anayasanın 38. maddesindeki "suç ve cezalarda yasallık" ilkesi ile belirlilik ilkesi birlikte değerlendirildiğinde, suç ve cezalara ilişkin yasal düzenlemenin herhangi bir tereddüde yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılabilir, uygulanabilir ve nesnel olmasının dolayısıyla keyfi uygulamalara yol açmaması gerektiği, kanun hükmünün bu haliyle belirlilik ilkesini ihlal etmesi oluşturmaktadır (Anayasa Mahkemesi'nin 3.2.2011 tarihli ve E. 2009-5, K. 2011-31 sayılı kararı).

Anayasa Mahkemesi Maliye Bakanlığına belge düzenlenmesine ilişkin verilen yetkinin sebebinin vergi kayıp ve kaçaklarını önlemek olduğu belirtilmiştir. Ekonomik gerekçelerle kanunda belge düzenlenmesine ilişkin boşluk olmaması için, belgelerin tek tek sayılmasının da mümkün olmaması ve diğer ayrıntılarında özel usulsüzlüğe ilişkin kanun hükmünde açıkça yer verilmesi sebebiyle belirlilik ilkesi ihlal edilmemiştir. Burada ekonomik yaklaşım ilkesi gereğince önemli olan usul değil esastır. Amaç vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi olduğu ve Maliye Bakanlığı yetkili kılındığı için belirlilik ilkesini ihlal etmemektedir.

Anayasa Mahkemesine; GVK'nun 94. maddesinde, Maliye Bakanlığına, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma yetkisi verilmesinin ve dolayısıyla vergi sorumluluğunun kapsamının idarece genişletilmesine olanak tanınmasının belirlilik ilkesini ihlal ettiği gerekçesiyle iptali için başvurmuşlardır. Anayasa Mahkemesi; hukuki güvenlik ilkesinin hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini gerektirdiğini belirterek, mahkeme içtihatları ve yürütmenin düzenleyici işlemlerinin hukuki belirliliği sağlamada araç olduğunu ifade etmiştir. Maliye Bakanlığına verilen yetkinin sınırlarını kanunun 94. maddesindeki vergiye tabi işlemlerin oluşturduğu ve sadece ilgili madde hükmü için geçerli olduğu yani sınırlı ve istisnai bir yetki verilmesi gerekçesiyle kanunilik ilkesine aykırı olmadığını, bunun yanında Maliye Bakanlığının verilen yetkiyi kullanacağı düzenleyici işlemlerin Resmi Gazetede yayımlanacağı için öngörülemez olduğundan bahsedilemeyeceği dolayısıyla belirlilik ilkesini ihlal etmediğini için iptal istemini reddetmiştir (Anayasa Mahkemesi'nin 30.12.2015 tarih ve E. 2014-183, K. 2015-122 sayılı kararı).

Burada önemli olan ekonomik yaklaşım ilkesi gereğince, biçimden çok içeriğin esas alınması ve verginin zamanında ödenmesidir. Nitekim Maliye Bakanlığının sorumlu tuttuğu kişiler vergiyi doğuran olayla ilişkisi olmayan kişiler değil, vergiye tabi işlemlere taraf ve aracı olan kimselerdir. Bu gerekçeyle belirlilik ilkesini ihlal etmediği görüşündeyiz.

Anayasa Mahkemesine; VUK'nun mükerrer 355. maddesinde yalnızca suçların yer alması, cezaların yer almaması ve yükümlülerin uyması gereken zorunlulukları belirleme yetkisinin Maliye Bakanlığına verilmesinin belirlilik ilkesini ihlal ettiği gerekçesiyle iptali için başvurmuşlardır. Anayasa Mahkemesi; belirlilik ilkesine vurgu yaparak, kanun hükmünde cezaların belirlendiğini, cezaya tabi olan eylemlerin ise mükerrer 257. madde kapsamında hüküm altına alınan zorunluklara uymama olduğunu, Maliye Bakanlığına verilen yetkinin kanunla verildiğini ve Maliye Bakanlığının ilgili konuya ilişkin genel tebliğlerinin Resmi Gazetede yayımlanması sebebiyle iptal başvurusunu reddetmiştir. İlgili kararda karşı oy bulunmaktadır. Karşı oyun gerekçesini; Maliye Bakanlığının ilgili yetkisine dayanarak yapacağı değişikliklerin öngörülemez olmasının belirlilik ilkesini ihlal ettiği oluşturmaktadır (Anayasa Mahkemesi'nin 13.1.2011 tarih ve E. 2009-21, K. 2011-16 sayılı kararı). İlgili hususta suç ve cezalar

gibi yaptırımlara ilişkin esaslı unsurların kanunlarla düzenlenmesinin belirlilik ilkesi açısından daha yerinde olacağı görüşündeyiz.

Bireysel başvuru yoluna başvuran mükellef; 2004-2005 yıllarında satışını gerçekleştirdiği atıkların KDV istisnasından yararlanıp yararlanmayacağı hususunda idareden görüş isteyerek görüşe uygun olarak istisna ettiğini, daha sonra idarenin görüş değiştirerek KDV istisnasından yararlanamayacağını belirterek resen vergi tarh etmesi üzerine 2004 yılına ilişkin tarhiyatlar için Vergi Mahkemesine başvurmuştur. Vergi Mahkemesi mükellef lehinde karar vermiş ve Dokuzuncu Daire tarafından aynı karar onanmış, aynı konuda 2005 yılı tarhiyatlarına ilişkin açtığı davada ise Dokuzuncu Daire tarafından mükellef aleyhine karar verilmiştir. Bunun üzerine mükellef Bireysel başvuru yoluna başvurmuştur. Anayasa Mahkemesi; verilen kararlar arasındaki farklılık iki kararla sınırlı olduğu için hukuki güvenlik ilkesini zedelemediği fakat kanuni dayanağı olmayan konulara ilişkin idarenin verdiği görüşlerin daha sonra vergiye tabi olması gerektiği şeklinde değiştirilmesinin ve uygulanmasının belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerine uygun olmayacağı gerekçesiyle mükellef lehinde karar vermiştir (Anayasa Mahkemesi'nin 20.4.2016 tarih ve 2013-6842 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı).

İlgili kararda olayın aslı kanunda boşluk olmasından kaynaklanmaktadır. Kanunda granül hale getirilmiş plastik tesliminin KDV istisnasından yararlanıp yararlanmayacağına ilişkin hüküm bulunmamaktadır. Maliye Bakanlığının vergilerin esaslı unsurlarına ilişkin ilgili olayda da olduğu gibi istisna kapsamına girip girmeyeceğine ilişkin görüş belirtmesi belirlilik ilkesinin ve kıyas yasağının ihlal edilmesine yol açmaktadır. İlgili hususun açıkça kanunda düzenlenmesi belirlilik ilkesi açısından yerinde olacaktır.

VUK'da yorum müessesesi mevcuttur ve yorum çeşitleri içinde idarenin ve yargının yorumuna da yer verilmiştir. Fakat aynı konulara ilişkin idarenin sonradan görüş değiştirmesi ve yargı organlarının farklı kararlar vermesi yorum çeşitliliğinden ziyade mükellefler nezdinde çelişkiye yol açmaktadır ve belirlilik ilkesini açıkça zedelemektedir. Bu gerekçeyle Anayasa Mahkemesi kararının yerinde olduğu düşüncesindeyiz.

d) Takdir Komisyonuna Başvurulmasına İlişkin Kararlar

Anayasa Mahkemesine; VUK'nun 114. maddesindeki zamanaşımı müessesesindeki "*takdir komisyonunun kararının vergi dairesine tebliğinden sonra zamanaşımı süresinin tekrar işlemeye başlaması"* ifadesinde herhangi bir sürenin öngörülmemiş olmasının belirlilik ilkesini ihlal ettiği gerekçesiyle iptali için başvurmuşlardır. Anayasa Mahkemesi; zamanaşımının alacak hakkının belirli bir süre kullanılmaması nedeniyle dava edilme niteliğinden yoksun kalması, devam eden eylemi kesin ve dokunulmaz hukuki duruma çeviren bir kanun olduğunu belirtmiş, zamanaşımının vergilendirmenin temel ögeleri arasında olduğunu belirtmiştir. Zamanaşımın durma süresinin belirsizliğinden dolayı yükümlüye vergi tahsilatının geciktiği süre kadar gecikme zammı ve faizi de uygulanacak olması gerekçesiyle belirlilik ilkesine aykırı bularak iptaline karar vermiştir (Anayasa Mahkemesi'nin 15.10.2009 tarih ve E. 2006-124, K. 2009-146 sayılı kararı).

İlgili iptal konusu olayda, takdir komisyonunun karar vermesine ve vergi dairesine gönderilmesine ilişkin bir süre belirlenmemiş olmasının yükümlülere cezai yükümlülükler de getirerek vergi yüklerinin ağırlaştırılması sonucunu doğuracağından Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararı belirlilik ilkesi açısından yerindedir.

Anayasa Mahkemesi'nin 15.09.2009 günlü kararıyla takdir komisyonuna başvurmanın zamanaşımını durduracağına ilişkin hükümde sürenin yer almamasının belirlilik ilkesine aykırı olduğu gerekçesiyle ilgili hükmün iptali üzerine Ankara 4. Vergi Mahkemesi davacının 2002 yılına ait tarhiyatının en geç 31.12.2007 tarihine kadar tebliği gerekirken 5.5.2009 tarihinde tebliğ edilmesi sebebiyle zamanaşımına uğradığına ve tarhiyatın kaldırılmasına karar vermiştir. Davacı Anayasa Mahkemesi Kararlarının geriye yürütülemeyeceğini gerekçe göstererek temyize başvurmuştur. Dördüncü Daire; hukuki güvenlik ilkesini gerekçe göstererek sürenin belirsizliğinden dolayı böyle bir hüküm verildiğini belirterek mahkeme kararının hukuka uygun olduğu yönünde karar vermiştir (Danıştay Dördüncü Daire'nin 25.4.2011 tarih ve E. 2010-6214, K. 2011-2757 sayılı kararı).

Geriye yürümezlik ilkesinin uygulanmasının istisnalarından birisi de eski kanun hükmünün mükellefler açısından belirsiz olmasıdır (Çağan, 1980: 143). Eski kanun hükümlerinin belirsiz olduğu durumlarda yeni hükümlerin geriye yürütülmesi kabul edilebilirdir. Eski kanun hükmünde süre sınırlaması olmaması durumu belirlilik ilkesini

ihlal ettiği için Anayasa Mahkemesi ilgili hükmü iptal etmiştir. İlgili kararda da Anayasa Mahkemesi kararı dikkate alınarak Danıştay Dördüncü Dairenin geriye yürümezlik ilkesinin ihlal edilmesi yükümlünün lehine olduğu için kabul etmesi belirlilik ilkesi açısından yerindedir.

Yukarıdaki kararlarla bağlantılı olarak Anayasa Mahkemesine bireysel başvuruda bulunulmuştur. Dava konusuna ilişkin olayda, davacının şirketinde bulunan mevduatından 2001 yılında elde ettiği faiz gelirini beyan etmemesi üzerine, matrah takdiri için takdir komisyonuna 10.11.2006 tarihinde sevk edilmiştir. Takdir komisyonu kararının vergi idaresine ulaştığı 8.2.2008 tarihinden itibaren yeniden işlemeye başlayan zamanaşımı süresine istinaden 12.2.2008 tarihinde vergi ve ceza ihbarnameleri başvurucuya tebliğ edilmiştir. Davacı, Anayasa Mahkemesinin; VUK'nun 114. maddesine ilişkin takdir komisyonuna başvurulmasının zamanaşımını durduracağına ilişkin hükmü iptal etmesini gerekçe göstererek iptali için başvurmuştur. Anayasa Mahkemesi, tarhiyat işleminin, olay tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümleri doğrultusunda zamanaşımı süresi dolmadan davacıya tebliğ edilmesi gerekçesiyle belirlilik ilkesini zedelemediği yönünde karar vermiştir (Anayasa Mahkemesi'nin 20.9.2017 tarih ve 2014-109 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı). Anayasa Mahkemesinin tarhiyat işleminin yürürlükte bulunduğu tarihteki mevzuat hükümlerini dikkate alarak karar vermesi belirlilik ilkesi açısından yerindedir.

Bir diğer takdir komisyonuna başvurulmasına ilişkin dava konusu olay ise aşağıdaki gibidir.

Dava konusu olayda VDDK; resen takdir yetkisi bulunan vergi inceleme elemanlarının zamanaşımını durdurmak amacıyla resen takdir nedeni bulunmaksızın takdir komisyonuna sevk edilmesinin, takdir komisyonun da yeni bir matrah takdir etmek yerine inceleme raporlarındaki miktarın aynısı matrah olarak takdir etmesinin hukuki güvenlik ilkesini zedeleyeceği yönünde yerinde bir karar vermiştir. Bunun yanında 2005 vergilendirme dönemleri için 5 yıllık zamanaşımı süresi dolduktan sonra 18.10.2011 tarihli rapora dayanan vergi ve ceza ihbarnamelerinin tebliğ edilmesinin belirlilik ilkesini zedeleyeceği kararda belirtilmiştir. (Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 26.4.2017 tarih ve E. 2017-142 K. 2017-208 ve 5.7.2017 tarih ve E. 2017-288, K. 2017/329 sayılı kararları).

Takdir komisyonuna başvuru yolunun amacından saptırılması ve keyfi olarak kullanılması belirlilik ilkesini zedeleyecektir. Keyfi olarak kullanıldığı ve belirlilik ilkesini zedelediğinin göstergelerinden birisi de 2005 vergilendirme dönemi için vergi ve ceza ihbarnamelerinin 6.10.2011 tarihinde tebliğ edilmesi ve yeniden matrah takdir etmek yerine inceleme raporlarındaki miktarın aynısının takdir edilmesidir. Bu gerekçelerle VDDK kararının belirlilik ilkesi açısından yerinde olduğu görüşündeyiz.

e) Kanun Hükümlerinin Yeterince Açık Olmamasına İlişkin Kararlar

Davacı için 2007-2011 dönemleri için yapılan vergi incelemesi sonucunda çalışanlarına ödediği banka katkı payının ücret olarak vergilendirilmesi gerektiği sonucuna vararak ilgili dönemler için vergi tekniği raporunda vergi ve ceza tarh edilmiştir. Davacı; vakıfa yaptığı katkı payı ödemelerinin vergiye tabi ücret özelliğini taşımadığı ve bu ödemelerin kıyas yapılarak ücret olarak nitelendirilmesinin kanunilik ilkesini ihlal edeceğini belirtmiş, ilgili ödemelerin ücret olarak vergilendirilmeyeceğine ilişkin Maliye Bakanlığı muktezalarının bulunduğunu belirterek mülkiyet ve adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini öne sürerek yeniden yargılanma yapılması ve tazminat ödenmesi için mahkemeye başvurmuştur. Anayasa Mahkemesi; kanunilik ilkesi gereğince somut olaya ilişkin kanunda düzenlemelerin yapıldığı ancak hükmün belirlilik ilkesini sağlamaması neticesinde yargı yorumuna ihtiyaç duyulduğu, bu durumunda yargı kararları arasında farklılığa yol açtığını ve mükellef lehine muktezalarında bulunması gerekçesiyle 2007 yılına ilişkin vakfa ödenen katkı paylarının ücret olarak vergilendirilmesinin belirlilik ve geriye yürümezlik ilkesini dolayısıyla mülkiyet hakkının ihlaline yol açacağı yönünde karar vermiştir (Anayasa Mahkemesi'nin 12.11.2014 tarih ve 2014-6192 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı).

Yukarıdaki dava konusu olayla ilgili olmak üzere en sağlıklı çözüm yolu; kanun koyucunun kanunların yapım aşamasında öngörerek ilgili kanunda belirli ve açık düzenlemeleri yapmasıdır. Kanunilik ilkesinden yoksun düzenlemelerin aynı konularda bariz yargı yorumunda farklılıklarına yol açması belirlilik ilkesinin dolayısıyla hukuki güvenlik ilkesinin zedelenmesine yol açacaktır. Bu gerekçeyle Anayasa Mahkemesinin mükellef lehinde karar vermesinin yerinde olduğu düşüncesindeyiz.

Yukarıdaki karara benzer konuda olarak, davacı adına 2008 yılına ilişkin kira ödemesinden KDV kesintisi yapıp sorumlu sıfatıyla beyanname vermediği için bir kat vergi ziyaı cezalı KDV tarhiyatı yapılması üzerine, iktisadi işletmelere dahil olmayan

gayrimenkullerin kiralanmasının KDV'den istisna olduğunu belirterek, okul aile birlikleri ve tüzel kişiliğinin iktisadi işletme niteliğinde olmadığını belirterek vergi ve cezaların kaldırılması için başvuruda bulunmuştur. Başvurularının reddedilmesi üzerine bireysel başvuru yoluna başvurmuştur. Anayasa Mahkemesi; konu hakkında verilen yargı kararları arasında farklılıklar bulunduğunu belirterek yargılama esnasında hukuk kurallarının yorum ve uygulanmasının belirlilik ilkesini ihlal etmesi gerekçesiyle mükellefin mülkiyet hakkının ihlal edildiği yönünde karar vermiştir (Anayasa Mahkemesi'nin 11.12.2014 tarih ve 2013-3245 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı).

Davacı; yararlandığı yatırım indirimi tutarı üzerinden yapılan kesintinin temettü vergilemesi niteliğinde olduğunu belirterek %19.8 oranında yapılan kesintinin %15 olarak düzeltilmesi ve oranı aşan kısmının iade edilmesi gerektiğini öne sürmüştür. Bunun yanında ilgili konuda, Üçüncü ve Dördüncü Daire arasında içtihat farklılığının oluştuğunu belirterek, İBKK'ya başvurulmasına rağmen kurulun kararı beklenmeden aleyhine davanın sonuçlandırılmasının belirlilik ilkesini dolayısıyla adil yargılanma hakkını ihlal ettiğini belirtmiştir. Anayasa Mahkemesi ise ilgili durumun belirlilik ve öngörülebilirlik kriterini ihlal ettiğini belirterek mükellef lehinde karar vermiştir (Anayasa Mahkemesi'nin 26.10.2017 tarih ve 2014-13518 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı).

Yorum çeşitleri için de yasama yorumu yasaklanmakla birlikte, idarenin yorumuna, yargı yorumuna ve bilimsel yoruma yer verilmiştir. Yargının yorumuna yer verilmekle birlikte yargının yorum çeşitliliği aynı konuda içtihat farklılığı olduğu noktada bitmektedir ve bu noktadan sonra mükellefler açısından çelişkiye yol açmakta ve belirliliklerini zedelemeye dönüşmektedir. Bu gerekçeyle de İBKK mevcuttur. İBKK yargı yorumlarını arasındaki çelişkileri mükellefler nezdinde vergileme ilkeleri çerçevesinde en aza indirmektedir. Bu gerekçeyle İBKK beklenmeden mükellef aleyhinde karar verilmesinin belirlilik ilkesini zedelediği ve Anayasa Mahkemesinin mükellef lehinde karar vermesinin yerinde olduğu düşüncesindeyiz.

Yukarıdaki kararlarda Anayasa Mahkemesi, kanunda yeterli düzenleme bulunmaması durumunda yargı yorumuna ihtiyaç duyulduğu ve bu doğrultuda farklı yargı yorumlarının ve içtihat uyuşmazlığı olmasına rağmen İBKK kararı beklenmeden mükellef aleyhine karar verilmesinin, belirlilik ilkesini zedelediği yönünde yerinde

kararlar vermiştir. Fakat aşağıdaki kararında da bu kararlar ile çelişecek şekilde içtihat farklılıkları olmasının yargılama hukukunun doğasından kaynaklandığını belirtmiştir. Her ne kadar bunu belirtse de aynı konuda farklı içtihatlar verilmesi yorum çeşitliliğinden ziyade belirlilik ilkesinin ihlaline yol açmaktadır.

Anayasa Mahkemesine; VUK'nun 378. maddesindeki kanun hükmüyle, kanuni süresinde ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerinden tahakkuk eden vergilere karşı dava açabilmesine rağmen beyan dönemi dışında verilen beyannamelere ihtirazi kayıt şerhi konulup konulmamasına ilişkin içtihat farklılıkları olmasının belirlilik ilkesini zedelediği gerekçesiyle başvurmuşlardır. Anayasa Mahkemesi; herhangi bir düzenlemenin mahkemeler arasında içtihat uyuşmazlıklarına neden olmasının yargılama hukukunun doğası gereği her zaman mümkün olduğu ve hukuk sistemi içerisinde mahkemeler arasında içtihat uyuşmazlıklarını çözecek hukuki yolların yer alması gerekçesiyle belirlilik ilkesini ihlal etmediği yönünde karar vermiştir. İlgili kararda bulunan karşı oyun gerekçesini; ihtirazi kayıt müessesinin yasama organı tarafından tereddüde vermeyecek şekilde açık, net ve uygulanabilir bir şekilde düzenlenmiş olması ile düzeltme beyannamelerine ilişkin mevzuatta açıkça düzenlemeye yer verilmemiş olmasının belirlilik ilkesini ihlal etmesi oluşturmaktadır (Anayasa Mahkemesi'nin 14.6.2017 tarih ve E. 2017-24, K. 2017-112 sayılı kararı).

Düzeltme beyannamelerine ilişkin kanunda açıkça düzenlemenin yapılmamış olması kanunda boşluk olduğunun göstergesidir. Vergi hukukunda hakimin boşluk doldurma yetkisi bulunmadığı için yorumun sınırları aşılarak kanunda düzenlenmemiş bir hüküm ortaya koyması kıyas yasağı ilkesinin de ihlali anlamına gelmektedir. Bunun yanında ilgili düzenlemeye ilişkin içtihat farklılıklarının olması da yükümlüler arasında farklı uygulamalara yol açtığından belirlilik ilkesi zedelenmektedir. Benzer durum VUK'nun 371. maddesinde düzenlenen pişmanlık ve ıslah müessesesi içinde geçerlidir. Yükümlülerin pişmanlık dilekçelerine ihtirazi kayıt şerhi koyup koyamayacakları konusunda kanunda açıkça bir düzenleme olmadığı için belirlilik ilkesi ihlal edilmektedir. Bu gerekçeyle ilgili hükmün iptalinin belirlilik ilkesi açısından daha yerinde olacağı görüşündeyiz.

Anayasa Mahkemesine; VUK'da düzenlenen tekerrür hükümlerine ilişkin tekerrür nedeniyle arttırılan cezanın sebebini oluşturan eylemin tarihinin önem taşımadığı, ilk cezaya konu eylemden önce gerçekleşmiş olabileceğinin failin ıslah olmasını amaçlayan

tekerrür müessesesinin amacı ile bağdaşmadığı ve belirlilik ilkesini ihlal ettiği gerekçesiyle iptali için başvurmuşlardır. Anayasa Mahkemesi belirlilik ilkesine vurgu yaparak; belirliliğin hukuki güvenlikle ilişkili olduğunu, yükümlülerin kanunların belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya, hangi hukuksal yaptırım ve sonuca bağlandığının ve bunların vergi idaresine hangi müdahale yetkisi ortaya çıkardığını bilmesi gerektiğini ifade etmiştir. Tekerrüre ilişkin kanun maddesinde, tekerrür hükmüne esas alınacak sonraki eylemin, ilk eylem için verilen cezanın kesinleşme tarihinden sonraki bir tarihte gerçekleşmesine bağlaması gerekçesiyle kuralın belirsiz ve öngörülemez olmadığını belirterek iptal isteminin reddine karar vermiştir (Anayasa Mahkemesi'nin 20.5.2010 tarih ve E. 2009-51, K. 2010-73 sayılı kararı).

Tekerrür hükümlerine ilişkin kanun maddesinde açıkça cezanın ağırlaştırılması için daha öncesinde bir cezanın kesilmesi veya cezanın kesinleşmesi ifade edildiği ve gerekli süreler de öngörüldüğü için belirlilik ilkesini ihlal etmediği yönündeki Anayasa Mahkemesi Kararı yerindedir.

Anayasa Mahkemesine; MTV'ye ilişkin yapılan değişiklikle motorlu taşıtın bütün tekerleklerinden güç alması halinde bu aracın sınıfına bakılmaksızın arazi taşıtı olarak vergilendirilmesi ve yüksek oranda vergilendirilmesinin belirlilik ilkesini ihlal ettiği gerekçesiyle iptali için başvurmuşladır. Anayasa Mahkemesi; hukuk devletinin temel ilkelerinden birinin belirlilik olduğunu, yasal düzenlemelerin hem idare hem de yükümlüler yönünden herhangi bir tereddüde yer vermeyecek şekilde açık, net ve anlaşılabilir olmasının hukuki güvenlik açısından da önemli olduğunu belirterek, kanunun 2. maddesinde *"Arazi Taşıtı"* kavramının tanımı açık ve net olarak yapıldığı için belirlilik ilkesini ihlal etmediği gerekçesiyle iptal istemini reddetmiştir (Anayasa Mahkemesi'nin 20.1.2011 tarih ve E. 2009-65, K. 2011-24 sayılı kararı).

Kanunda açıkça arazi taşıtı kavramının tanımlanmasından dolayı yasal belirlilik ve uygulamada farklılıklara yol açmaması açısından da hukuki belirlilik mevcut olduğu için Anayasa Mahkemesinin kararı yerindedir.

Dava konusu olayda; 1.5.2014 tarihinde yürürlüğe giren KDV Genel Uygulama Tebliğiyle kur farklarının matrah unsuru olarak vergilendirilmesi gerektiği yönündeki ifade kanunda yer almaması sebebiyle Dördüncü Daireye temyiz isteminde bulunulmuştur. Dördüncü Daire; KDV Kanununda *"vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi"* ifadesinin kullanılmasından dolayı kur farklarının üzerinden de KDV

hesaplanması gerektiği yönünde karar vermiştir. Davacı ise kanunilik ve belirlilik ilkesini ihlal ettiği gerekçesiyle VDDK'na başvurması üzerine, Kurul; kanunda "*kur farkı*" ibaresini yer verilmemesi, vergilendirmeye ilişkin temel ögelerin kanunda belirlenmesinin belirlilik ilkesinin gereği olduğunu belirterek Dördüncü Dairenin kararını bozmuştur (Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 13.12.2017 tarih ve E. 2017-548, K. 2017-606 sayılı kararı).

Dördüncü Daire kıyas yasağını ihlal ederek kanundaki *"gibi"* ibaresini kur farkının da matraha dahil edilmesi şeklinde genişletici yorum yaparak yeni vergiyi doğurucu olay ortaya çıkarmıştır. İlgili durum hem belirlilik ilkesini hem de kıyas yasağını ihlal etmektedir. Bu gerekçeler ile VDDK'nın kararı hukuki güvenlik ilkesi açısından yerindedir.

f) Vergilendirmeye İlişkin İdari İşlemlerde İtiraz Süresinin Gösterilmemiş Olmasına İlişkin Kararlar

Anayasa Mahkemesine; AATUHK'nun 58. maddesindeki ödeme emrine itiraz süresinin "7" gün olarak belirlenmesinin vergilendirmeye ilişkin bir işlem olması gerekçesiyle vergi mahkemesine dava açmaya ilişkin olan 30 gün ile karıştırılabileceğinin belirlilik, hukuki güvenlik, haklı beklenti ve dolayısıyla hukuk devleti ilkesini ihlal ettiği gerekçesiyle iptali için başvurmuşlardır. Anayasa Mahkemesi; ödeme emrinin özellik ve nitelik itibariyle diğer idari işlemlerden farklı olduğunu ve kamu yararı gözetilerek kamu alacaklarının sürüncemede bırakılmaması için kısa bir süre öngörüldüğünü belirterek iptal isteminin reddine karar vermiştir (Anayasa Mahkemesi'nin 6.1.2011 tarih ve E. 2008-96, K. 2011-3 sayılı kararı).

İlgili kanun maddesinde de yasal belirlilik yani kanunda açıkça hüküm altına alınmasına rağmen, vergi mahkemesinde dava açma süresiyle karıştırılması ve yükümlüleri tereddüde düşürmesi gerekçesiyle hukuki belirlilikten yoksundur. Ödeme emrinin nitelik olarak farklı olduğu açıktır ve sürenin 7 gün olarak belirlenmesinde sorun bulunmamaktadır. Kanundaki hükmün değiştirilmesi yerine vergilendirmeye ilişkin idari işlem olan ödeme emirlerinde itiraz süresine açıkça yer verilmesi hukuki belirliliğin sağlanması açısından yerinde olacaktır ve mükellefler nezdinde karışıklığı önleyecektir.

İlgili kararın aksine VDDK aşağıdaki kararlarında belirlilik ilkesini de göz önünde bulundurarak karar vermiştir.

VDDK; yükümlüye 6.1.2006 tarihinde tebliğ edilen ödeme emrine karşı 25.1.2006 tarihinde dava açılmış olmasını, belirlilik ilkesi gerekçe göstererek ödeme emrinde karşı hangi makama itiraz edileceğine ve süreye ilişkin bilginin yer almadığı gerekçesiyle mükellef lehinde karar vermiştir (Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 25.1.2012 tarih ve E. 2009-173, K. 2012-19 sayılı kararı).

Dava konusu olayda; yükümlünün 19.1.2006 ve 24.2.2006 tarihlerinde tebliğ edilen ödeme emirlerinin iptali için 11.5.2007 tarihinde dava konusu yapılmış olmasına rağmen belirlilik ilkesi ve Anayasa'nın 40. maddesini gerekçe göstererek, devletin işlemlerinde bireylerin hangi kanun yollarına ve mercilerine başvuracağını belirtmek zorunda olduğu gerekçesiyle mükellef lehinde karar vermiştir (Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 30.4.2013 tarih ve E. 2011-235, K. 2013-195 sayılı kararı).

Benzer şekilde bir diğer kararda da mükellefin başvurabileceği yargı yeri ve süresi gösterilmediği için mükellef lehinde karar vermiştir (Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 27.5.2015 tarih ve E. 2015-188, K. 2015-272 sayılı karar). Belirlilik ilkesi; vergi kanunlarının açık ve öngörülebilir olmasının yanında vergilendirmeye ilişkin işlemlerinde açık ve anlaşılabilir olmasını içerdiğinden VDDK kararları yerindedir.

Fakat yukarıdaki kararlarından farklı olarak aşağıdaki kararında da vergilendirmeye ilişkin idari işlemde sürenin gösterilmemiş olmasına rağmen mükellef aleyhinde karar vermiştir.

Dava konusu olayda; uygulama işleminde %1 tutarında idare payı istenmiş ve ilgili işleme karşı dava açmaya ilişkin süre ve yeri işlemde gösterilmemiştir. Mükellefte ilgili işlemin iptali için Danıştay Dokuzuncu Daireye başvurmuş, daire süre aşımı sebebiyle davaya ilişkin ret kararı vermiştir. Açılan davanın esasının incelenmesi için VDDK'na başvurularak kararın bozulması istenmiştir. Kurul; süre aşımından ihlal veren Dokuzuncu Daire kararını uygun bularak mükellef aleyhinde karar vermiştir. İlgili kararda karşı oy bulunmaktadır. Karşı oyun gerekçesini; başvuru yeri ve süresi gösterilmeyen yazılı bildirimin belirlilik ilkesi gereğince süreyi başlatmayacağı oluşturmaktadır (Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 20.10.2016 tarih ve E. 2016-1192, 2016-985 K. sayılı kararı).

Ödeme emrinde ve tesis edilen idari işlemlerde dava açmaya ilişkin sürenin ve yeri bulunmadığı için süre aşımından dolayı davanın reddedilmemesi gerektiği yönünde birçok karar bulunmaktadır. İlgili kararların gerekçesini belirlilik ilkesi oluşturmaktadır. Benzer şekilde VDDK'nın yukarıda yer alan kararlarında da ödeme emirlerinde süre ve başvuru yerlerinin gösterilmemesi sebebiyle mükellef lehinde verilen kararları bulunmaktadır. Belirlilik ilkesi açısından yerinde olan ödeme emirlerinde ve tesis edilen idari işlemlerde başvuru yerlerinin ve sürelerinin gösterilmesidir. İlgili durumun yargı kararlarıyla da belirlilik ilkesinin göz önünde bulundurularak desteklenmesi gerekmektedir.

Dava konusu olayda; davacıya 1997-2002 yıllarına ilişkin olarak vergi borçları nedeniyle ödeme emri düzenlenmiş ve 18.5.2005 tarihinde tebliğ edilmiştir. Davacı ödeme emirlerine karşı 16.6.2005 tarihinde dava açmıştır. Davacının 7 günlük süreyi aşması gerekçesiyle davası reddedilmiş ve kendisinin ödeme emrine itiraz etmediğini ödeme emrinin yasal olmadığı gerekçesiyle dava açtığını belirterek temyiz isteminde bulunmuştur. Dördüncü Daire; hukuki güvenlik, belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerini gerekçe olarak göstererek ödeme emri fotokopilerinde dava açmak için yetkili merciin belirtilmesine rağmen dava açmaya ilişkin süreye yer verilmemesi gerekçesiyle mükellef lehine karar vererek vergi mahkemesinin kararını bozmuştur. Benzer olan bir diğer kararda da belirlilik ilkesi gerekçe gösterilerek mükellef lehinde karar verilmiştir (Danıştay Dördüncü Daire'nin E. 2005-2134, K. 2006-2156 ve E. 2006-1433, K. 2006-2157 kararı).

Anayasanın 2. maddesinin sonucu olan belirlilik ilkesi ve 40. maddesindeki *"Devlet işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır."* hükmü ile vergi kanunları ve vergilendirmeye ilişkin işlemlerde belirlilik ilkesinin göz önünde bulundurulacağı hüküm altına alınmıştır. Bu gerekçeyle vergilendirmeye ilişkin işlem olan ödeme emrinde dava açma süresine yer verilmesi gerekmektedir. Dava açma süresine idari işlemde yer verilmemesi dolayısıyla belirlilikten yoksun olması gerekçesiyle dairenin kararı yerindedir.

Davacının banka hesabına haciz uygulanması sonucu davacı 11.6.2008 tarihinde dava açmış, İstanbul 6. Vergi Mahkemesi ise; 9.5.2008 tarihli hacze dava açmaya ilişkin sürenin 9.6.2008 tarihinde dolduğu ve süreaşımı gerekçeyle davanın reddine karar vermiştir. Davacı ise haciz işleminden 9.6.2008 tarihinden haberdar olduğu sehven dava

dilekçesine 9.5.2008 yazıldığı bunun yanında ödeme emirlerinin düzenlenme tarihinin de 13.5.2008 olması, bu durumunda hacizden önce ödeme emri düzenlenmeyeceğine ilişkin kanıt oluşturduğu gerekçesi ile temyiz isteminde bulunmuştur. Dördüncü Daire; Anayasa Mahkemesi'nin E. 2003-67 sayılı kararına atıf yaparak; belirlilik, istikrar ve öngörülebilirliğin göz önünde bulundurularak hukuki güvenliğin sağlanacağının belirtilmesi üzerine belirlilik ilkesini göz önünde bulundurarak mükellef lehinde yerinde karar vererek vergi mahkemesinin kararını bozmuştur (Danıştay Dördüncü Daire'nin 19.2.1009 tarih ve E. 2008-8544, K. 2009-817 sayılı kararı).

Dava konusu olayda; davacı adına 25.4.2012 tarihinde tebliğ edilen ödeme emrine karşı davacının 3.5.2012 tarihinde dava açması sebebiyle vergi mahkemesi süreyi aşması gerekçesiyle mükellef aleyhinde karar vermiştir. Mükellef, ödeme emrinin 29.4.2012 tarihinde tebliğ edildiği gerekçesiyle Yedinci Daireye temyiz isteminde bulunmuştur. Yedinci Daire ödeme emrinde, itiraz süresi ve başvuru yolları gösterilmemesinin belirlilik ilkesine aykırı olması gerekçesiyle Vergi Mahkemesi kararını iptal ederek yerinde olarak mükellef lehinde karar vermiştir[4] (Danıştay Yedinci Dairesi'nin 21.1.2016 tarihli ve E. 2012-5968, K. 2016-321 sayılı kararı).

İlgili karara benzer şekilde diğer bir diğer Danıştay Yedinci Daire Kararında da gümrük idaresinin tesis ettiği idari işlemde işleme karşı başvurulacak yargı yerini ve başvuru süresini göstermemesi sebebiyle belirlilik ilkesini gerekçe göstererek mükellef lehinde yerinde karar verilmiştir[5] (Danıştay Yedinci Dairesi'nin 12.2.2016 tarih ve E. 2014-5251 K. 2016-1701 sayılı kararı).

Davacı adına düzenlenen 19.4.2012 tarihinde tebliğ edilen ödeme emirlerine karşı 7 günlük süre geçirildikten sonra 25.5.2012 tarihinde açılan davada süre aşımı bulunduğu gerekçesiyle davası reddedilen mükellef temyiz isteminde bulunmuştur. Dokuzuncu Daire; Anayasa'nın 40. maddesini ve hukuki güvenlik ilkesinin belirlilik unsurunu gerekçe göstererek ödeme emirlerinin içinde dava açmaya ilişkin süre bilgisine yer verilmediği için mükellef lehinde karar vermiştir (Danıştay Dokuzuncu Daire'nin 14.3.2013 tarihli ve E. 2012-8105, K. 2013-1931sayılı kararı).

[4] Benzer şekilde 2015/4467 E. 2017/935 K. 13.2.2017 tarihli Danıştay Yedinci Daire Kararında ve 2015/5705 E. 2017/957 K. 14.2.2017 tarihli Danıştay Yedinci Daire Kararında da başvuru sürelerinin gösterilmemesi sebebiyle belirlilik ilkesi gerekçe gösterilerek mükellef lehinde karar verilmiştir.

[5] Benzer şekilde 2015/6537 E. 2017/1070 K. 17.2.2017 tarihli, 2015/5565 E. 2017/1093 K. 20.2.2017 tarihli, 2016/2265 E. 2017/1178 K. 22.2.2017 tarihli Danıştay Yedinci Daire Kararında da tesis edilen idari işlemde işleme karşı dava açmaya ilişkin belirtilmemesinin belirlilik ilkesini ihlal ettiği gerekçesiyle mükellef lehinde karar verilmiştir.

Dava konusu olayda; 2015 yılı için yeniden belirlenen asgari ölçüdeki arsa m2 değerlerini, adına tahakkuk ettirilen emlak vergisi ile öğrenen mükellefin dava açması üzerine davada süreaşımı bulunduğu gerekçesiyle Vergi Mahkemesi tarafından aleyhine karar vermiştir. Dokuzuncu Daireye temyiz başvurusunda bulunan davacının öğrendiği tarihin esas alınmasının, usul kurallarının mükellefler aleyhine kullanılmasının belirlilik ilkesini zedeleyeceği gerekçesiyle mükellef lehinde yerinde bir karar vermiştir (2016/15550 Esas Sayılı 2016/5897 Karar Sayılı 9.6.2016 tarihli Danıştay Dokuzuncu Daire Kararı).

Yukarıdaki dava konusu olaylarda vergilendirmeye ilişkin idari işlemlerde dava açma süresinin gösterilmemiş olması gerekçesiyle süreaşımı olmasına rağmen mükellef lehinde ve belirlilik ilkesi açısından yerinde kararlar verilmiştir. Bu kararlarla ve kendi diğer kararları ile çelişkili olarak yalnızca VDDK 2016-1192 E. kararında idari işlemde süre gösterilmemiş olmasına rağmen, mükellef aleyhinde karar vermiştir.

Bu şekilde kararlar arasındaki çelişkilerin giderilmesi ve mükellefler arasında eşitsizlik ortaya çıkarmaması bakımından idarenin vergilendirmeye ilişkin idari işlemlerde itiraz süresini ve itiraz edilecek mercileri göstermesi belirlilik ilkesi açısından yerinde olacaktır.

g) Diğer Konulara İlişkin Kararlar

Anayasa Mahkemesine hayat standardı esasının, belirlilik ilkesine aykırılık oluşturması gerekçesiyle iptali için başvurulmuştur. Anayasa Mahkemesi; hayat standardı esasının vergi gelirlerinin güvencesini sağlayan bir önlem türü olduğunu, yükümlünün yaşam düzeyi ve tüketim gücüyle vergi ödeme oranı arasındaki tutarsızlığı belirlemeye yönelik olup verginin gerçek gelire uygun düzeye getirilmesi aracı olduğunu belirtmiş ancak gelirle vergi arasındaki ilişkinin varsayıma dayanması, varsayımın gerçeğe üstün tutulması gerekçesiyle belirlilik ilkesinin zedelendiğini vurgulayarak, hukuki güvenlik ilkesi ile bağdaşmayacağı için iptali yönünde karar vermiştir (Anayasa Mahkemesi'nin 7.11.1989 tarih ve E. 1989-6, K. 1989-42 sayılı kararı).

Varsayımlara dayanarak vergi alınması belirlilik ilkesini zedelediği gibi açıkça kıyas yasağını da ihlal etmektedir. Varsayımlara dayanarak verginin alınması ile kıyas yapılarak yeni vergiyi doğurucu olay ortaya çıkarılması arasında herhangi bir fark

bulunmamaktadır. Bu gerekçeyle Anayasa Mahkemesinin iptal kararının yerinde olduğu düşüncesindeyiz.

Yukarıdaki kararla bağlantılı olarak Anayasa Mahkemesine; gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari kazanç sahipleriyle serbest meslek erbabı için hayat standardı esasının belirlilik ilkesine aykırılık oluşturduğu gerekçesiyle başvurmuşlardır. Anayasa Mahkemesi; hayat standardı esasının bir kısım gelir açıklamalarını içermemesi nedeniyle gerçek gelire ulaşma olanağını ortadan kaldıracağını ve belirsizlikler barındırdığı gerekçesiyle de güvensiz sisteme dönüşerek hukuki güvenlik ilkesi ve unsuru olan belirlilik ilkesiyle bağdaşmayacağı gerekçesiyle iptali yönünde karar vermiştir (Anayasa Mahkemesi'nin 12.11.1991 tarih ve E. 1991-7 K. 1991-43 sayılı kararı).

Anayasa Mahkemesine; 2003 yılına ilişkin Belediye ve İl Özel İdarelerine, genel bütçe vergi gelirleri tahsilatı toplamı üzerinden %6 olan pay oranının yıl içinde yapılan değişiklikle %5'e düşürülmesinin hukuki güvenlik ilkesinin belirlilik unsurunu zedelediği gerekçesiyle iptali için başvurmuşlardır. Anayasa Mahkemesi; ilgili değişikliklerin makro ekonomik dengeleri sağlamak amacıyla yapıldığı ve kısa bir süreyi kapması nedeniyle öngörülebilir olduğu ve belirlilik ilkesini zedelemediği yönünde karar vermiştir (Anayasa Mahkemesi'nin 28.1.2004 tarih ve E. 2003-86, K. 2004-6 sayılı karar).

Anayasa Mahkemesi ilgili dava konusu olayda ekonomik gerekçeleri hukuki güvenlik ilkesinden üstün tutarak bu yönde karar verse de, 2003 yılına ilişkin yıl ortasından sonra çıkarılan yasa ile pay oranlarının düşürülmesinin hukuki güvenlik ilkesinin belirlilik unsurunu zedelediği düşüncesindeyiz.

Yükümlünün serbest dolaşıma giriş beyannamesi içeriği kimyevi maddeyi genelleştirilmiş tercihler sistemi ülkelerinden olan Rusya Federasyonundan ithal etmesine rağmen, ithalat sırasında, Form A belgesi olmaması nedeniyle diğer ülkeler için uygulanan vergi oranı üzerinden ödediği katma değer vergisinin tutarının farkının iadesi için gümrük müdürlüğüne başvurmuştur. Gümrük idaresinin reddetmesi ve Vergi Mahkemesinin mükellef lehinde karar vermesi üzerine gümrük idaresi temyiz isteminde bulunmuştur.

VDDK'da; Anayasanın 40. maddesini ve belirlilik ilkesini gerekçe göstererek dava hakkının salt mahkemeye başvurabilme olarak değerlendirilmemesi aynı zamanda hakkın kullanımı sağlayan güvencelerinde beraberinde getirilmesi gerektiğini belirtmiştir (Vergi Dava Daireleri Kurulunun 12.10.2011 tarih ve E. 2011-40, K. 2011-594 sayılı kararı). Kararında Anayasa Mahkemesinin E. 2003-67 kararında yer alan *"hukukun üstünlüğünün hukuki güvenliğin sağlanmasını gerektirdiği ve hukuki güvenlik ilkesinin, istikrar, belirlilik ve öngörülebilirlik içerdiği"* ifadelere atıfta bularak davacının yetkisiz makam olan gümrük müdürlüğüne düzeltme başvurusunda bulunmasına rağmen belirlilik ilkesini gerekçe göstererek mükellef lehinde karar vermiştir.

Dava konusu olayda; devre tatil satışlarında vergiyi doğuran olayın, sözleşmenin yapıldığı tarihte mi, teslim edileceği tarihte mi gerçekleşeceğine dair özelge talep edilmiştir. 2011 yılında teslim edildiğinde vergiyi doğuran olayın gerçekleşeceğine dair özelge düzenlendikten sonra 2012 yılında yapılan inceleme sonucunda 2007 yılı için kesilen özel usulsüzlük cezasının kesilmesini hukuki güvenlik ilkesi gereğince Vergi Mahkemesi kaldırmıştır. Davalı idare temyiz isteminde bulunmuştur. Dördüncü Daire; mükelleflerin tereddüde düştükleri hususlarda düzenlenmiş olan özelgelerin, vergi uygulaması bakımından bağlayıcı olduğunu ve özelgelerde yer alan görüşe aykırı işlem tesis edilmesinin hukuki güvenlik ilkesini ve belirlilik ilkesini zedeleyeceği yönünde yerinde bir karar verilmiştir (Danıştay Dördüncü Daire'nin 1.2.2017 tarih ve E. 2013-5517, K. 2017-863 sayılı kararı).

İdarenin önce görüş bildirip daha sonra görüşünü değiştirerek ceza kesmesi belirlilik ilkesini zedelemektedir. Nitekim VUK'nun 369. maddesinde de idarenin yanılma veya görüş değişikliğine gitmesi halinde vergi cezası ve gecikme faizi hesaplanmayacağı yer almaktadır (Ayyıldız, 2018: 165). Bu gerekçeyle dairenin mükellef lehinde karar vermesi yerindedir.

Davacı adına; 2002 yılı işlemlerine ilişkin bir kısım alımlarını gerçek dışı faturalarla belgelendirdiği ve faturası olmayan tutarları da gider olarak gösterdiği gerekçesiyle 2002 yılının belirli dönemleri için üç kat vergi ziyaı cezalı katma değer vergisi ve 2002/12. dönemi için bir kat vergi ziyai cezalı KDV salınmış olup, kaldırılması istemini vergi mahkemesinin reddetmesi üzerine Dördüncü Daireye temyiz isteminde bulunmuştur. Dördüncü Daire; vergi aslında ve vergi ziyaı cezasının hukuka uygun

olduğu fakat tekerrür hükümlerinin uygulanmasının kanunilik ve belirlilik ilkesine aykırı olduğu gerekçesiyle cezanın tekerrür nedeniyle arttırılmış kısmının bozulmasına, diğer kısımlarının ise onanmasına karar vermiştir (Danıştay Dördüncü Daire'nin 21.10.2010 tarih ve E. 2008-1493, K. 2010-5203 sayılı kararı).

Kanuna uygun olarak ceza kesilmemesi belirlilik ilkesini ihlal etmekle birlikte aynı zamanda kıyas yasağının da ihlal edildiğinin göstergesidir. Bu gerekçeyle mahkemenin ilgili kısmı iptal etmesi yerindedir.

Davacı; adına düzenlenen inceleme raporunda özel usulsüzlük cezasına karşı tarhiyattan önce uzlaşma başvurusunun olumsuz sonuçlanması neticesinde özel usulsüzlük cezasının kaldırılması için yargı yoluna başvurmuştur. Vergi Mahkemesi; davacı adına henüz bir tarhiyat yapılıp tebliğ edilmediği dolayısıyla vergi ve cezanın kesinleşmediği gerekçesiyle ortada kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem bulunmadığı gerekçesiyle incelemeksizin reddetmiştir. Davacı uzlaşmanın vaki olmasına dair tutanağın düzenlenmesinin dava açılması için yeterli olduğu gerekçesiyle temyiz isteminde bulunmuştur. Dokuzuncu Daire; vergi inceleme raporunda tarhı gereken verginin matrahı ve miktarı ile kesilecek cezanın türü ve miktarının gösterildiği hallerde vergi idarelerinin yazılı bildirim niteliğinde olan vergi ve ceza ihbarnamelerini düzenlerken, inceleme raporu doğrultusunda işlem yapacaklarını belirtmiş ve tarhiyattan önce uzlaşmaya varılmaması sonucunda düzenlenen tutanakta ilgili cezaların kesileceği anlamını taşıdığından yani vergi ve cezalarda belirliliği amacını sağladığından temyiz isteminin kabulüne karar vermiştir (Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin 16.2.2012 tarih ve E. 2009-4846, K. 2012-788 sayılı kararı).

Hukuki güvenlik ilkesinin unsuru olan belirlilik ilkesi yalnızca vergi kanunlarının belirli, açık ve öngörülebilir olmasını değil vergilendirmeye ilişkin süreçteki bütün işlemlerinde belirli olmasını gerektirmektedir. Bu bakımdan yazılı bildirim niteliğindeki vergi ve ceza ihbarnameleri, vergi incelemesine başlama tutanağı, uzlaşma tutanakları ve vergi incelemesi sonucunda düzenlenen raporlar belirlilik ilkesini sağlama amacına matuftur ve dikkate alınması belirlilik ilkesi açısından yerinde olacaktır.

Davacı; sahibi olduğu toplu taşıma faaliyetinde kullandığı aracın önceki malikinden devri sırasında davalı belediye tarafından devir temlik ücreti istenmesine ilişkin işlemin iptali ve ücretin ödenen kısmının iadesi için yargı yoluna başvurmuştur. Vergi Mahkemesi; İçişleri Bakanlığının çıkardığı yönetmelik ile mali yükümlülük

getirilmesinin kanunilik ve hukuki güvenlik ilkesine aykırı olduğunu belirterek devir temlik ücretinin iptaline karar vermiştir. İlgili ücretin hukuka uygun olduğu öne sürülerek temyiz isteminde bulunulmuştur. Dokuzuncu Daire temyiz istemini reddederek mükellef lehinde karar veren vergi mahkemesinin kararını onamıştır (Danıştay Dokuzuncu Daire'nin 2.12.2010 tarihli ve E. 2008-7221, K. 2010-6322 sayılı kararı).

Vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerin kanunla konup kaldırılacağı Anayasanın 73. maddesinde hüküm altına alınmıştır. İlgili hükme aykırı olarak İçişleri Bakanlığının mali yükümlük getirmesi kanunilik ilkesini zedelediği gibi belirlilik ilkesini de zedeleyeceği için mükellef lehinde karar verilmesi yerindedir.

3.2.2. Yargı Kararlarında Vergilemede Geriye Yürümezlik İlkesinin Analizi

Aşağıdaki tabloda vergilemede geriye yürümezlik ilkesine ilişkin mahkemelerin kararları yer almaktadır. Toplu değerlendirme tablosundan hareketle geriye yürümezlik ilkesine ilişkin 62 adet karar bulunmaktadır. İlgili kararlardan %65'i geriye yürümezlik ilkesi dikkate alınarak verilirken, %35'inde gerçek olmayan geriye yürüme kabul edilerek geriye yürümezlik ilkesi ihlal edilmiştir. Bunun yanında, belirlilik unsurunda olduğu gibi geriye yürümezlik unsurunda da ilke dikkate alınarak verilen karar sayısı fazladır.

Hukuki analiz sonucunda; geriye yürümezlik ilkesini ihlal eden kararlarının vergilendirme sürecinin hangi aşamasında geriye yürümezlik ilkesini ihlal ettiğinin de tespiti yapılmıştır. Vergilendirme süreci, vergiyi doğuran olay ile başlamakta, tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamasıyla sona ermektedir. Çağdaş vergi sistemimiz beyan esasına dayandığından dolayı yükümlünün beyanıyla tarh, tebliğ ve tahakkuk aşaması birlikte gerçekleşmektedir.

Anayasa Mahkemesi Kararlarında geriye yürümezlik ilkesi genellikle vergiyi doğuran olay aşamasında ihlal edilmekle birlikte, ekonomik istikrarsızlık ve olağanüstü dönemlerde tahsil aşamasında ve vergilendirme süreci tamamlandıktan sonra da geriye yürümezlik ilkesinin ihlal edildiği tespit edilmiştir.

Danıştay Üçüncü Daire Kararlarında geriye yürümezlik ilkesi; gecikme zammına ilişkin kararda vade tarihinden sonra yani vergilendirme süreci tamamlandıktan sonra, tahsil aşamasında ve vergiyi doğuran olay aşamasında ihlal edilmiştir.

Danıştay Dördüncü Daire Kararlarında geriye yürümezlik ilkesi vergiyi doğuran olay aşamasında ihlal edilmiştir.

Danıştay Yedinci Daire Kararlarında geriye yürümezlik ilkesi vergiyi doğuran olay aşamasında ve gecikme zammına ilişkin kararda da vade tarihinden sonra yani vergilendirme süreci tamamlandıktan sonra ihlal edilmiştir.

Danıştay Dokuzuncu Daire Kararlarında geriye yürümezlik ilkesi bir kez ihlal edilmekle birlikte ilgili ihlal vade tarihinden sonra yani vergilendirme süreci tamamlandıktan sonra gerçekleşmiştir.

Tablo 20
Vergilemede Geriye Yürümezlik İlkesine İlişkin Yargı Kararları

Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru Kararları	**Kararın Sonucu: İlkeye Uyumunun Değerlendirilmesi**
2014-6192 Başvuru Numaralı 12.11.2014 Tarihli Karar	Kanunda yeterli açıklıkta düzenleme mevcut olmadığı için yargı yorumuyla katkı payının ücret olarak nitelendirilmesi ve o yönde geriye dönük olarak uygulanmasının geriye yürümezlik ilkesini zedeleyeceği gerekçesiyle mükellef lehinde karar vermiştir.
Anayasa Mahkemesi Kararları	
1989-6 E. 1989-42 K.	Dava konusu olayda; gerçek olmayan geriye yürüme mevcut olduğu için hukuki güvenlik ilkesini ihlal etmemesi gerekçesiyle iptal istemini reddetmiştir.
1994-85 E. 1995-32 K.	Dava konusu olayda; ekonomik gerekçeler geriye yürümezlik ilkesinden üstün tutulmuştur.
1995-7 E. 1995-35 K.	Dava konusu olayda; ekonomik gerekçeler geriye yürümezlik ilkesinden üstün tutulmuştur.
1999-51 E. 2001-63 K.	Dava konusu olayda; deprem nedeniyle kamu yararı ilkesi geriye yürümezlik ilkesinden üstün tutulmuştur.
2001-34 E. 2003-2 K.	Dava konusu olayda; ekonomik koşullar ve ekonomik daralma sebebiyle yapılan gerçek olmayan geriye yürümenin iptalini hukuki güvenlik ilkesini ihlal etmediği gerekçesiyle reddetmiştir.
2001-36 E.	Dava konusu olayda; gerçek olmayan geriye yürümenin hukuki güvenlik ilkesini zedelemediği yönünde karar verilmiştir.
2001-375 E. 2001-392 K.	Dava konusu olayda; gerçek olmayan geriye yürümenin hukuki güvenlik ilkesini zedelemediği yönünde karar verilmiştir.
2003-48 E. 2003-76 K.	Dava konusu olayda; faiz dışı fazla hedefi geriye yürümezlik ilkesinden üstün tutularak, yapılan geriye dönük vergilendirmenin hukuki güvenlik ilkesini ihlal etmediği yönünde karar verilmiştir.
2003-73 E. 2003-86 K.	Dava konusu olayda; ekonomik gerekçelerle geriye yürümezlik ilkesi ihlal edildiği için geriye yürümezlik ilkesi üstün tutularak iptaline karar verilmiştir.
2004-14 E. 2004-84 K.	Dava konusu olayda; gerçek olmayan geriye yürümenin hukuki güvenlik ilkesini ihlal etmediği yönünde karar verilmiştir.
2004-94 E. 2008-83 K.	Dava konusu olayda; kanun hükümlülerin yükümlülerin geriye dönük olarak aleyhine ağırlaştırılması iptal edilmiştir.
2006-95 E. 2009-144 K.	Dava konusu olayda; yatırım indirimi istisnasının geriye dönük olarak yatırımcıların aleyhine sınırlandırılmasının iptaline karar verilmiştir.
2009-39 E. 2011-68 K.	Dava konusu olayda; geriye yürümezlik ilkesi kamu yararından üstün tutulmuştur.
2010-7 E. 2011-172 K.	Dava konusu olayda; öngörülemeyecek şekilde geriye dönük gelir vergisi teşviklerinin kaldırılmasını iptal etmiştir.
2010-93 E. 2012-20 K.	Dava konusu olayda; yükümlülerin geriye dönük öngöremeyecekleri vergi yüküyle karşılaşmamaları için geriye yürümezlik ilkesi lehinde karar vermiştir.

Tablo 20'nin Devamı

2011-74 E. 2012-15 K.	Dava konusu olayda; zamanaşımına uğramış borçların geriye dönük tekrar canlandırılmasının iptaline karar vermiştir.
2016-43 E. 2017-146 K.	Dava konusu olayda; emlak vergisinde zamanaşımının idarenin öğrendiği tarihten itibaren başlamasının geriye yürüme olarak değerlendirilemeyeceği yönünde yerinde karar verilmiştir.
İBKK Kararları	
1988-5 E. 1989-3 K.	Gecikme faizinin yürürlüğe girdiği tarihten sonra gerçekleşen vergiyi doğuran olaylara uygulanması yönünde karar verilerek geriye yürümezlik ilkesi ihlal edilmemiştir.
1992-1 E. 1993-2 K.	Gecikme faizine ilişkin kararın geriye yürütülmesi mükelleflerin lehine olduğu için geriye yürümezlik ilkesi ihlal edilmemiştir.
VDDK Kararları	
1992-299 E. 1993-63 K.	İhracat istisnası oranının 12.8.1991 tarihinde Bakanlar Kurulunca %12 olarak belirlenerek düşürülmesinin ve 1991 yılı için uygulanmasının geriye yürümezlik ilkesini ihlal ettiği yönünde karar verilmiştir.
1994-364 E. 1996-15 K. 1996-276 E. 1998-82 K.	Hazine bonosu alım-satım kazançları üzerinden yapılan kesintinin 31.12.1992 tarihli Bakanlar Kurulu Kararıyla %10'dan %15'e çıkarılması 12.2.1992 tarihinden itibaren uygulanmasının geriye yürümezlik ilkesini ihlal ettiği yönünde karar verilmiştir.
1998-316 E. 1999-169 K.	Bakanlar Kurulunun fon oranını %10 olarak belirleyip yeni değişikliğin yayımlandığı tarihten öncesine uygulanmasını geriye yürümezlik ilkesine aykırı bulmuştur.
2004-23 E. 2004-54 K.	Yatırım indirimi tevkifat tutarının 30.11.2000 tarihli BKK ile %18'e yükseltilmesinin ve 2000 yılı için de uygulanmasının geriye yürümezlik ilkesini ihlal etmediği yönünde karar vermiştir.
2014-543 E. 2014-283 K.	2009 tarihinde yürürlüğe giren kanuni temsilcilerden tarhiyat yapılarak aranmasını öngören hükmün 2008 yılı tasfiyesi için uygulanmasını geriye yürümezlik ilkesi gereğince uygun bulmamıştır.
Üçüncü Daire Kararları	
1990-2990 E. 1992-2056 K.	Gerçek olmayan geriye yürümenin kabul edilmesinin hukuki güvenlik ilkesini zedeleyeceği yönünde karar verilmiştir.
1993-217 E. 1994-945 K.	Ekonomik durum ve piyasa şartlarına göre vergilendirmeyi geriye yürümezlik ilkesinden üstün gördüğü için ilkeyi ihlal edici nitelikte karar verilmiştir.
1993-1551 E. 1995-567 K.	Mali yükümlülüğü arttırıcı nitelikteki BKK'nn geriye dönük uygulanmaması yönünde yerinde karar verilmiştir.
1994-2955 E. 1995-4307 K.	Vergi yüklerinin eşitlenmesi yani eşitlik ilkesi gerekçe gösterilerek geriye yürümezlik ilkesi ihlal edilmiştir.
1995-3309 E. 1995-4222 K.	Gecikme zammının uygulanması vade aşamasına ilişkin olması sebebiyle 1992 yılına ilişkin cezaya 30.12.1993 tarihinde yürürlüğe giren yeni hükmün uygulanmasının geriye yürümezlik ilkesini ihlal etmediği yönünde karar vermiştir.
1995-3390 E. 1996-420 K.	Kanun hükmümün yeterince açık olması gerekçesiyle geriye yürümezlik ilkesinin ihlal edilmediği yönünde karar verilmiştir.
1995-592 E. 1997-397 K.	Vergiyi doğuran olay tamamlandıktan sonra yeni kanun hükmünün uygulanmasının geriye yürümezlik ilkesini ihlal edeceği gerekçesiyle yerinde bir karar verilmiştir.
1996-4162 E. 1997-4829 K. 1997-3762 E. 1998-2726 K.	Lehe olan hükümlerin geriye yürümezlik ilkesine istisna oluşturacağı yönünde karar vermiştir.
2001-4641 E. 2003-114 K.	Hukuki işlemlerin başladığı değil tamamlandığında yürürlükte bulunan kurallara tabi olması gerektiği yönünde karar verilerek geriye yürümezlik ilkesi ihlal edilmiştir.
2002-1668 E. 2002-4043 K.	Gerçek olmayan geriye yürüme kabul edilerek geriye yürümezlik ilkesi ihlal edilmiştir.
2013-1584 E. 2014-4726 K.	Belirlilik ilkesi açısından yerinde düzenleme olan; *"yargı organı içtihadında meydana gelen değişiklik ile oluşan vergi kaybının yanılma hükmünde sayılacağı ve cezai hüküm uygulanmaması gerektiğinin"* yani mükelleflerin lehine olan bir düzenlemenin geriye yürütülmesinde herhangi bir sakınca olmadığı yönünde karar verilmiştir.
Dördüncü Daire Kararları	
1991-3523 E. 1992-1719 K.	İhracat istisnası oranının 12.8.1991 tarihli BKK ile 4 puan düşürülmesinin ve 1991 yılı için uygulanmasının geriye yürümezlik ilkesini ihlal edeceği yönünde yerinde bir karar verilmiştir.
1993-3502 E. 1994-3069 K.	Vergiyi doğuran olay gerçekleştikten sonra yeni hükümlerin geriye yürütülmesi kabul edilerek ilke ihlal edilmiştir.
1994-793 E. 1994-5346 K.	Vergiyi doğuran olay gerçekleştikten sonra yeni hükümlerin geriye yürütülmesi kabul edilerek ilke ihlal edilmiştir.
1994-5669 E. 1995-2494 K.	Vergiyi doğuran olay gerçekleştikten sonra yeni hükümlerin geriye yürütülmesi kabul edilerek ilke ihlal edilmiştir.
1994-4401 E. 1995-868 K.	Vergiyi doğuran olay gerçekleştikten sonra yeni hükümlerin geriye yürütülmesi kabul edilerek ilke ihlal edilmiştir.

Tablo 20'nin Devamı

1996-5692 E. 1997-7 K.	Vergiyi doğuran olay gerçekleştikten sonra yeni hükümlerin geriye yürütülmesi kabul edilerek ilke ihlal edilmiştir.
1996-2045 E. 1997-1196 K.	Fonlarında mali yükümlülük kapsamında sayılacağı ve dolayısıyla geriye yürümezlik ilkesinin fonlar içinde geçerli olacağı yönünde karar verilmiştir.
1997-636 E. 19973797 K.	Maliye Bakanlığının giderlerin indirilmesine ilişkin sınırlamalar getirmesini geriye yürümezlik ilkesine aykırı bularak iptaline karar vermiştir.
2002-631 E. 2002-6219 K.	Kanunların sık değiştirilmesi ve vergiyi doğuran olay gerçekleştikten sonra yeni hükümlerin geriye yürütülmesi sebebiyle ilkeler ihlal edilmiştir.
2006-4523 E. 2008-6227 K.	Enflasyon düzeltmesinin, paranın satın alma gücündeki değişmeler nedeniyle gerçek durumu ifade etmeyen mali tabloların, enflasyonun etkisinden arındırılması ve enflasyondan kaynaklanan olumsuzlukların giderilmesi amacıyla düzeltme işlemine tabi tutulduğu gerekçesiyle geriye dönük uygulanmasını geriye yürümezlik ilkesini ihlal etmediği yönünde karar verilmiştir.
2010-6214 E. 2011-2757 K.	Lehe olan kanun hükümlerinin geriye yürütülmesi sebebiyle geriye yürümezlik ilkesi ihlal edilmemiştir.
Yedinci Daire Kararları	
1991-1652 E. 1993-4973 K.	Vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarih yerine vade tarihini esas alarak tarhiyattan önce uzlaşmaya konu olan vergilere yeni yürürlüğe giren gecikme faizinin uygulanacağı yönünde karar vererek geriye yürümezlik ilkesini ihlal etmiştir.
1992-7716 E. 1995-58 K.	Gecikme zammı tahsil aşamasına ilişkin olması sebebiyle geriye yürümezlik açısından vade tarihinin esas alınması yerindedir.
1997-5156 E. 1998-3298 K.	Yeni kanun hükmünün geriye dönük uygulanması kabul edilmeyerek, geriye yürümezlik ilkesi ihlal edilmemiştir.
2008-2493 E. 2010-5240 K.	Lehe olan kanun hükümlerinin geriye yürütülmesi sebebiyle geriye yürümezlik ilkesi ihlal edilmemiştir.
2010-3531 E. 2014-731 K.	Gecikme faizi tahakkuk aşamasına ilişkin olduğu için vergiyi doğuran olay esas alınarak geriye yürümezlik ilkesi ihlal edilmemiştir.
Dokuzuncu Daire Kararları	
1992-3544 E. 1993-824 K.	Gecikme zammına ilişkin hükmün yürürlüğe girdiği tarihten sonraki olaylara uygulanması gerektiği yönünde karar vermiştir.
1997-1592 E. 1998-1575 K.	İnşaatın yapıldığı tarihteki oranın baz alınarak vergi tahakkuk ettirilerek geriye yürümezlik ilkesi ihlal edilmemiştir.
1998-635 E. 1999-764 K.	Emlak vergisinin geriye dönük uygulanmaması yönünde yerinde karar verilerek geriye yürümezlik ilkesi ihlal edilmemiştir.
2000-1515 E. 2002-4125 K.	1999 tarihinde yürürlüğe giren hükmün 1997 yılına uygulanmasını geriye yürümezlik ilkesi açısından yerinde bulmayarak iptaline karar vermiştir.
2005-679 E. 2006-3400 K.	Bakanlar Kurulu ile gecikme zammı oranının belirlenme zamanının belirsiz olması gerekçesiyle belirlilik ve geriye yürümezlik ilkeleri dikkate alınarak mükellef lehinde karar verilmiştir.
2008-8293 E. 2011-7887 K.	2009 yılında yürürlüğe giren hüküm 2004 yılı için uygulanmayarak, geriye yürümezlik ilkesi ihlal edilmemiştir.
2010-10149 E. 2013-4858 K.	2009 yılında yürürlüğe giren ve müteselsil sorumluluk getiren yeni hükmün, 2004 yılı için uygulanmaması gerektiği yönünde karar verilerek geriye yürümezlik ilkesi ihlal edilmemiştir.
2013-11310 E. 2013-12989 K.	Vergiyi doğuran olay 2007'de gerçekleştiği için, 2009 yılında yürürlüğe giren hüküm uygulanmayarak geriye yürümezlik ilkesi ihlal edilmemiştir.
E. 2013-12003 K. 2016-2725	Vergiyi doğuran olay kanuni temsilciler ve tasfiye memurları için getirilen müteselsil sorumluluğa ilişkin yeni hükümlerin yürürlüğe girmesinden önce gerçekleştiği için geriye yürümezlik ilkesi dikkate alınarak yeni hükümler geriye dönük olarak uygulanmamıştır.

Bu başlık altında mahkemelerin geriye yürümezlik ilkesine ilişkin kararlarının hukuki analizi yapılmıştır. Sınıflandırma ilk olarak gerçek ve gerçek olmayan geriye yürüme olarak yapılmış, sonrasında analiz çerçevesinde ihlal eden durumlar tespit edilerek alt başlıklar halinde kapsamlı sınıflandırılma yapılmıştır.

a) Gerçek Olmayan Geriye Yürümeye İlişkin Kararlar

1- Ekonomik Gerekçelere İlişkin Kararlar

Anayasa Mahkemesine 1999 yılı GV'nin %5 arttırılarak uygulanmasının geriye yürümezlik ilkesini ihlal ettiği gerekçesiyle iptali için başvurmuşlardır. Anayasa

Mahkemesi; kanunun genel gerekçesine atıfta bulunarak iptal hükmünün ekonomik daralma ve ekonomik koşullardan kaynaklanan olumsuzluklar nedeniyle çıkarıldığını belirtmiştir. Bunun yanında her ne kadar ekonomik gerekçelerle yapılsa da düzenlemelerin mükelleflerin geleceğe kaygısız ve güvenle bakabilmelerini sağlayacak belirsizlikleri içermeden yapılması gerektiğini belirtmiştir. İlgili yasa hükmünün 2000-2001-2002 yılları için vergiyi doğuran olay gerçekleşmediği için geriye yürümezlik ilkesini ihlal etmediğini, 1999 yılı için ise yasa yürürlükte iken başlamış henüz sonuçlanmamış hukuksal ilişkilere yeni yasa kuralı uygulanacağından gerçek anlamda geriye yürümeden bahsedilemeyeceği gerekçesiyle iptal isteminin reddine karar vermiştir (Anayasa Mahkemesi'nin 14.1.2003 tarih ve E. 2001-34 K. 2003-2 sayılı kararı).

Gerçek olmayan geriye yürümenin yargı kararlarında kabul edilmesi hukuki güvenlik ilkesini zedelemektedir. Gerçek olmayan geriye yürüme kabul edilecek olsa bile bunun ekonomik nedenlerden ziyade ciddi gerekçelere dayanması gerekir. Davaya konu olan olayda ekonomik gerekçelerle gerçek olmayan geriye yürümenin kabul edilmesinin hukuki güvenlik ilkesini ihlal ettiği düşüncesindeyiz.

Kurumlar Vergisinde 11.7.1992 tarihinde yayımlanarak değişiklik yapan mükerrer 25. maddenin 1.1.1992 tarihinden itibaren yürürlüğe gireceğinin hüküm altına alınması üzerine davacı geriye yürümezlik ilkesine aykırı olarak mali yükümü arttırıcı nitelikte hüküm getirildiğini gerekçe olarak göstererek yargı yoluna başvurmuştur. Vergi Mahkemesinin ekonomik, sosyal ve mali amaçlarla vergi yasalarında zaman zaman değişiklik yapılabileceğini belirterek davayı reddetmesi üzerine Dördüncü Daire temyiz isteminde bulunulmuştur. Dördüncü Daire; kanunun yayımı tarihinde vergilendirme dönemi henüz bitmediği için kurum kazancının belli olmadığı ve ödenecek asgari tutarı belirlemeye esas kuralın dönem kapanmadan yürürlüğe konulmasının kanun hükümlerinin geriye yürütülmesi olarak nitelendirilemeyeceği gerekçesiyle temyiz istemini ret etmiş ve mükellef aleyhinde karar vermiştir (Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 14.11.1994 tarih ve E. 1994-793, K. 1994-5346 sayılı kararı).

İlgili olayda gerçek olmayan geriye yürüme mevcuttur. İlgili mahkeme vergilendirme dönemini esas alarak ilkeyi ihlal etmediği yönünde karar verse de vergiyi doğuran olay gerçekleştiği için herhangi bir gerekçeye dayanmaksızın gerçek olmayan geriye yürümenin kabul edilmemesi daha yerinde olacaktır.

Anayasa Mahkemesine; 30.11.2000 tarihinde yürürlüğe giren kanunun 5. maddesiyle gelir vergisine tabi ticari kazanç sahipleri ve serbest meslek erbabı için hayat standardı esasının getirilerek 1.1.2000-31.12.2001 tarihleri arasında uygulanmasının gerekçesini ülkenin ekonomik koşulları oluştursa da geriye yürümezlik ilkesini ihlal ettiği gerekçesiyle iptali için başvurmuşlardır. Anayasa Mahkemesi; geriye yürümenin tespit edilmesi için vergiyi doğuran olayın ne zaman meydana geldiğinin tespit edilmesinin gerekli olduğunu belirterek, 2000 yılı için hayat standardı esasının uygulanmasında ise; önceki yasa yürürlükte iken başlamakla birlikte henüz sonuçlanmamış hukuksal ilişkilere yeni yasa kuralının uygulanmasının geriye yürüme olarak nitelendirilemeyeceği ve yükümlülerin hukuksal güvenliklerini sarsmayacağı gerekçesi ile iptal isteminin reddine karar vermiştir. İlgili kararda bulunan karşı oyun gerekçesini; yükümlülerin aleyhine olan geriye yürümelerin hukuki güvenlik ilkesini zedeleyeceği oluşturmaktadır (Anayasa Mahkemesi'nin E. 2001-36, 2001-375, 2001-392 sayılı kararları).

Dava konusu olay; yükümlünün 1991 yılına ilişkin olarak beyan ettiği gayrisafi kazancının ortalama kar haddi esasına göre bulunan gayrisafi kazançtan düşük olması sebebiyle adına tarh edilen ikmalen GV'nin, 1991 yılında tabi olduğu ortalama kar haddinin 30.04.1992 tarihli resmi gazetede yayımlanarak 1991-1992-1993 yıllarına ilişkin kazançlara uygulanmasının geriye yürümezlik ilkesini ihlal etmesi oluşturmaktadır (Danıştay Üçüncü Daire'nin 29.3.1994 tarih ve E. 1993-217, K. 1994-954 sayılı kararı).

Üçüncü Daire; ortalama kar hadlerinin Merkez Komisyonunca üç yılda bir ve üç yıl için geçerli olmak üzere belirlenmesinin ve cetvellerde gösterilen oranların uygulanması suretiyle bulunacak gayrisafi kazançtan düşük olmasına izah hakkı tanındığını belirterek, yükümlülerin ekonomik duruma ve piyasa şartlarına göre vergilendirmenin geriye yürümezlik ilkesini ihlal etmediği yönünde karar vermiştir.

Daire bu yönde karar verse de ilgili olayda 1991 yılına ilişkin vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş, Mart ayında GV beyan edilerek 1. taksiti ödenmiştir. Vergilendirme sürecinin tamamlanmasına yani ikinci GV taksitinin ödenmesine yakın böyle bir değişiklik yapılması ekonomik gerekçelerle de olsa geriye yürümezlik ilkesini ihlal edecektir. Bunun yanında geriye yürümezlik ilkesinin ve dolayısıyla hukuki güvenlik ilkesinin zedelenmesi uzun vadede yükümlülerin devlete olan güvenini sarstığı için vergi gelirlerinin azalmasına neden olacaktır.

Anayasa Mahkemesine; kanunun 24.4.2003 tarihinde yürürlüğe giren geçici maddesiyle 2003 yılı vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak 1.1.2004 tarihinden sonra verilmesi gereken gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan vergi tutarlarından fon payı hesaplanmayacağı gibi bu kazanç ve iratlara ilişkin olarak vergilendirme dönemi içinde ödenen fon paylarının mahsup ve iadeye konu olamayacağı ve kanun maddesinin 2003 yılına ilişkinde fon paylarını nihai vergi niteliğine dönüştürmesinin yükümlüler açısından geriye yürümezlik ilkesini ihlal edeceği gerekçesiyle iptali için başvurmuşlardır. Anayasa Mahkemesi; kanun hükümlerinin yükümlülerin aleyhine ağırlaştırılması gerekçesiyle iptaline karar vermiştir (Anayasa Mahkemesi'nin 20.3.2008 tarih ve E. 2004-94, K. 2008-83 sayılı kararı).

İlgili kararda Anayasa Mahkemesi herhangi bir gerekçe olmaksızın gerçek olmayan geriye yürümenin hukuki güvenlik ilkesini ihlal ettiği yönünde yerinde bir karar vermiştir. Gerçek geriye yürüme kabul edilebilir bir durum değildir. Gerçek olmayan geriye yürümenin kabul edilebilmesi için de ciddi gerekçelerin varlığı şarttır. Yargı yorumu ile gerçek olmayan geriye yürümeyi olağan hale getirmek hukuki güvenlik ilkesini ağır şekilde zedeleyeceği için Anayasa Mahkemesi kararı yerindedir.

Anayasa Mahkemesine; ekonomik istikrar amacıyla düzenlenmiş olan 3.4.2003 tarihli kanunun 1 ve 2. maddeleri ile ek gelir elde etmek ve faiz dışı fazla hedefine ulaşmak için ödenmiş veya ödenmek üzere olan 2003 yılı için ek vergi öngörülmesinin geriye yürümezlik ilkesini ihlal ettiği gerekçesiyle iptali için başvurmuşlardır. Anayasa Mahkemesi; kanunun 1. maddesinde ek vergi alınması öngörülen motorlu taşıtlar vergisinin VUK'a göre yeniden değerleme suretiyle güncelleştirerek alındığı için ikinci kez ek vergi alınmasının vergilemede adalet ilkesine uygun olmayacağı gerekçesiyle iptaline karar vermiştir. Ek Emlak Vergisine ilişkin 2. maddeye ilişkin ise; emlak vergisi kanunundaki istisnaların ek vergiler içinde uygulanacağından iptal isteminin reddine karar vermiştir. İlgili kararlarda bulunan karşı oylardan birinin gerekçesini; kamu yararı bulunması gerekçesiyle ek MTV'ye ilişkin hükümlerin iptal edilmemesi, diğer karşı oyun gerekçesini; vergiyi doğuran olay gerçekleştikten sonra yapılan geriye yürümeyi içeren düzenlemelerin hukuki güvenlik ilkesini ihlal ettiği oluşturmaktadır (Anayasa Mahkemesi'nin 11.9.2004 tarih ve E. 2003-48, K. 2003-76 sayılı kararı).

İlgili olayda ekonomik gerekçelerle gerçek olmayan geriye yürüme emlak vergisi için kabul edilmiş, MTV açısından ise iptalin gerekçesini geriye yürümezlik ilkesinin ihlali değil, oranların yeniden değerleme oranına göre güncellenerek uygulanması

oluşturmaktadır. Gerçek olmayan geriye yürümenin ekonomik gerekçelerle hukuki güvenlik ilkesini zedelemediğinin kabul edilip, mükelleflerin istikrarlarının zedelenmesi uzun vadede ekonomik açıdan vergi kaybına yol açacaktır. Geriye yürümezlik ilkesi gereğince; Anayasa Mahkemesinin her iki vergiden de ek vergi alınması hükmünü iptal etmesi yerinde olacaktır.

Yukarıda ki kararda MTV'nin iptali üzerine yasama organı ilgili sicilde kayıt ve tescilli bulunan taşıtlardan bir defaya mahsus olmak üzere 2003 yılı tutarları kadar MTV alınmasını öngörmesi üzerine ilgili kanunun geriye yürümezlik ilkesini ihlal ettiği gerekçesiyle Anayasa Mahkemesine başvurmuşlardır. Anayasa Mahkemesi; dava konusu düzenlemenin herhangi bir olağanüstü durum olmaksızın alınmasının hukuki güvenlik ilkesine aykırı olacağı gerekçesiyle iptaline karar vermiştir (Anayasa Mahkemesi'nin 7.10.2003 tarih ve E. 2003-73, K. 2003-86 sayılı kararı).

Anayasa Mahkemesi kimi kararlarında ekonomik gerekçeleri olağanüstü hal kabul ederek ek emlak vergisinde olduğu gibi gerçek olmayan geriye yürümeyi uygun bulsa da ilgili olayda olduğu gibi motorlu taşıtlar üzerinden ek vergi alınması gerçek olmayan geriye yürümeye örnek teşkil etmesine rağmen ekonomik gerekçeleri olağanüstü hal olarak kabul etmemiş ve iptaline karar vermiştir. Ekonomik gerekçeler kanunların geriye yürütülmesine gerekçe gösterilse de uzun vadede geriye yürümezlik ilkesinin ihlal edilmesi istikrarı zedelediği için ekonominin daha fazla bozulmasına yol açacaktır. Bu kısır döngünün engellenmesi için ilgili kararda olduğu gibi gerçek olmayan geriye yürümenin hukuki güvenlik ilkesini zedelediği kabul edilip geriye yürütülen hükümlerin iptal edilmesi yerinde olacaktır.

Davacı; 13.8.2004 tarihinde yayımlanan VUK Genel Tebliğinin "3.2. Taşıma Katsayısı" başlıklı bölümünde "*30.06.2004 tarihli bilançoda görülen ve 31.12.2003 tarihli bilançonun düzeltilmesi neticesinde oluşmuş geçmiş yıllara ait kar ve zararların da taşıma katsayısı kullanarak düzeltileceğine"* ilişkin ibarenin geriye yürümezlik ilkesini ihlal ettiği gerekçesiyle 2004/2 dönemi için ihtirazi kayıtla verdiği beyannamesi üzerinden tahakkuk ettirilen geçici verginin kaldırılması için yargı yoluna başvurmuştur. Danıştay Dördüncü Daire; kanunun gerekçesinde enflasyon düzeltmesinin, paranın satın alma gücündeki değişmeler nedeniyle gerçek durumu ifade etmeyen mali tabloların, enflasyonun etkisinden arındırılması ve enflasyondan kaynaklanan olumsuzlukların giderilmesi amacıyla düzeltme işlemine tabi tutulduğu

gerekçesiyle ilgili maddeyi geriye yürümezlik ilkesine aykırı bulmamakla birlikte yapılan tahakkukta 31.12.2003 tarihli bilançoda tespit edilen ve geçmiş yıllarda enflasyon nedeniyle haksız yere vergi ödendiğini gösteren ve düzeltme sonucunda oluşan zarar üzerinden ileriye dönük olarak yeniden vergi alınması fazla vergilendirme sonucunu doğuracağından geçici verginin kaldırılmasına karar vermiştir (Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 25.12.2008 tarih ve E. 2006-4523, K. 2008-6227 sayılı kararı).

2- Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesine İlişkin Kararlar

Davacı; 31.12.1992 tarihinde yayımlanarak hazine bonosu faizleri ile alım-satım kazançları üzerindeki tevkifatın %15 oranına çıkarılmasını öngören hükmün 12.2.1992 tarihinden itibaren uygulanmasının geriye yürümezlik ilkesine aykırı olduğu ve kazanılmış hakları ihlal ettiği gerekçesi ile iptali için yargı yoluna başvurmuştur. Dördüncü Daire; 12.2.1992 tarihinde henüz kurum kazancı belli olmadığı için tevkifat yapılacak stopaj matrahının da belli olmadığı dolayısıyla kazanılmış hakların ihlalinden söz edilemeyeceği, uygulamada aralarında farklılık bulunmayan hazine bonosu faizleri ile alım-satım kazançlarının vergi yükünün daha önce yetkisizlik nedeniyle eşitlenemediği ve hukuki sürecin tamamlanmadığı gerekçesiyle geriye yürümezlik ilkesine aykırı bulunmaması nedeniyle davanın reddine karar vermiştir (Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 12.5.1994 tarih ve E. 1993-3502, K. 1994-3069 sayılı kararı).

Dava konusu olayda gerçek olmayan geriye yürüme mevcuttur ve kabul edilmemesi hukuki güvenlik ilkesi açısından daha yerinde olacaktır.

Yukarıdaki kararla bağlantılı olarak dava konusu olayda; hazine bonosu faizlerinden ve alım satım kazançlarından %10 GV kesintisi yapılması öngörülürken 31.12.1992 günlü BKK ile %15'e çıkarılması ve 12.2.1992 tarihinden itibaren uygulanmasının geriye yürümezlik ilkesini ihlal ettiği gerekçesiyle Dördüncü Daireye temyiz isteminde bulunulmuş, Dördüncü Daire'nin geriye yürütülmediği gerekçesiyle davanın reddine karar vermesi üzerine kararın bozulması için VDDK'na başvurulmuştur. VDDK; takvim yılı henüz kapanmadan ve beyanname verilmeden yapılan değişikliğin geriye yürümezlik ilkesini ihlal ettiğini belirterek mükellef lehinde karar vermiştir[6] (Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 12.1.1996 tarih ve E. 1994-364, K. 1996-15 sayılı kararı). İlgili olayda her ne kadar gerçek olmayan geriye yürüme mevcut olsa da herhangi bir

[6] Benzer şekilde 1996/276 Esas Sayılı 1998/82 Karar Sayılı 17.4.1998 tarihli VDDK'da geriye yürümezlik ilkesini ihlal ettiği yönünde karar verilmiştir.

ciddi gerekçeye dayanmadığı için kabul edilebilir değildir. Bu gerekçeyle VDDK yerindedir.

Aynı konuda bir diğer kararında Dördüncü Daire, VDDK'nın E. 1994-368 sayılı kararındaki; geriye yürümezlik ilkesinin hukuk devleti ilkesinin sonuçlarından olduğu, yapılan düzenlemenin takvim yılının kapandığı gün yapıldığı ve 10 ay ek mali yükümlülük getirecek şekilde geriye uygulandığı ifadeleri göz önünde bulundurularak yürürlük maddesinin iptaline karar verilmiştir (Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 13.1.1997 tarih ve E. 1996-5692, K. 1997-7 sayılı kararı).

Yukarıda Dördüncü Dairenin iki kararı arasında çelişki bulunmaktadır. Bir kararda gerçek olmayan geriye yürümenin ilkeyi ihlal etmediği yönünde karar verirken, diğer kararda ihlal ettiği yönünde karar verilmiştir. Bu gibi çelişkiler yorum çeşitliliğinden ziyade hukuki güvenlik ilkesinin belirlilik unsurunu zedelemektedir. Yargı organlarının karar verirken bu durumu ve vergileme ilkelerini dikkate alması yerinde olacaktır. Dördüncü Dairede önce gerçek olmayan geriye yürümenin ilkeyi ihlal etmediği yönünde karar verirken, VDDKK'dan sonra ihlal ettiği yönünde yerinde karar vermiştir.

Dava konusu olayın konusunu; BKK ile devlet tahvili ve hazine bonosu faiz gelirlerine uygulanacak olan tevkifat oranının 31.12.1992 tarihinde %10'dan %15'e çıkarılması ve 12.2.1992 tarihinden itibaren yürürlüğe girmesi ile yükümlü adına Nisan 1993 muhtasar beyannamesi ile beyan edilen hazine bonosu faiz gelirlerine %15 oranında tahakkuk ettirilen GV'nin geriye yürümezlik ilkesini ihlal etmesi oluşturmaktadır (Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 20.12.1995 tarih ve E. 1994-2955, K. 1994-4307 sayılı kararı).

Üçüncü Daire; geriye yürümenin gerekçesinin hazine bonosu faizlerindeki %15 tevkifat oranı ile aralarında fark bulunmayan hazine bonosu alım-satım kazançlarındaki tevkifat oranının %15'e çıkarıldığını belirterek, amacın vergi yükünün eşitlenmesi olduğunu gerekçesiyle mükellef aleyhinde karar vermiştir.

İlgili olayda 1992 yılına ilişkin GV'de vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş ve beyan aşamasında yeni kanun hükümleri uygulanarak geriye yürümezlik ilkesi ihlal edilmiştir.

Kararın konusunu; yukarıda ki dava konusu olaydaki tevkifat oranının %15'e çıkarılmasına ilişkin Mayıs 1993 Dönemine ilişkin muhtasar beyannamesine arttırılan oranın uygulanmasıyla yükümlünün geriye yürümezlik ilkesinin ihlal edilmesi üzerine yargı yoluna başvurulması oluşturmaktadır.

Aynı konular olmasına rağmen Üçüncü Daire bu kararda; hazine bonosu alım-satım kazançlarındaki vergi kesintisi oranlarının 5 puan arttırılarak uygulanmasının kazanılmış hakların ihlali sonucunu ve vergiyi doğuran olayın tamamlanmasından sonra yeni kanun hükmünün uygulanmasının geriye yürümezlik ilkesini ihlal ettiği gerekçesiyle yükümlü lehine karar vermiştir (Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 4.2.1997 tarih ve E. 1995-592, K. 1997-397 sayılı kararı).

Davanın konusuna benzerlik oluşturan Üçüncü Dairenin E. 1994-2955 sayılı kararında konuyu yükümlünün ihtirazi kayıtla verdiği Nisan 1993 dönemine ilişkin beyanname oluşturmaktadır. Burada ise söz konusu muhtasar beyanname Mayıs 1993 dönemine aittir. Dönemler ve konular aynı olmasına rağmen diğer kararda mahkeme; aynı gelir türleri üzerindeki vergi yüklerinin eşitlenmesini geriye yürümezlik ilkesine tercih etmiş, bu kararda ise vergi mahkemesi kararını uygun bulmakla geriye yürümezlik ilkesinin daha önemli olduğunu vurgulamıştır ve bu yönde mükellef lehinde karar vermiştir.

Konuların aynı olmasına rağmen yukarıdaki gibi aynı dairelerin veya farklı dairelerin farklı yönde kararlar vermesi hukuki güvenlik ilkesinin belirlilik unsurunu zedelemektedir.

Dava konusu olayda; Bakanlar Kurulu 12.8.1991 günlü kararıyla ihracat istisnası oranını %16'dan %12'ye indirmesinin ve 1991 yılı içinde uygulanacağı öngörmesinin geriye yürümezlik ilkesini zedelediği gerekçesiyle Dördüncü Daireye temyiz isteminde bulunulmuştur. Dairenin hiçbir neden olmaksızın oranın düşürülmesi ve geriye dönük şekilde uygulanmasını hukuki güvenlik ilkesine aykırı bulması sonucunda, temyizi için VDDK'na başvurulmuştur. Kurul; faaliyetin başlamasından sekiz ay sonra değişikliğin yapılması gerekçesiyle belirlilik ve geriye yürümezlik ilkesini zedelediği yönünde yerinde bir karar vermiştir (Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 9.4.1993 tarih ve E. 1992-299, K. 1993-63 sayılı kararı).

Dava konusu olayda; BKK ile ihracat istisnası 12.8.1991 tarihinde dört puan düşürülerek 1991 yılı için uygulanmasının geriye yürümezlik ilkesini ihlal edeceği yönünde yerinde bir karar verilmiştir (Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 24.2.1992 tarih ve E. 1991-3523, K. 1992-1719 sayılı kararı).

İhracat istisnasına sınırlama getirilmesi yükümlülerin yatırımlarına ilişkin mevcut planlarını olumsuz etkileyecektir. Bu gerekçeyle mahkemenin gerçek olmayan geriye yürümeyi kabul etmemesi yerindedir.

Kararda; Bakanlar Kurulu 1.2.1995 tarihinde fon oranını %10 olarak belirlemiş ve ilgili değişikliğin 1994 takvim yılı gelirlerine de uygulanacağını belirtmesinin hukuki güvenlik dolayısıyla geriye yürümezlik ilkesine de aykırı olduğu gerekçesiyle VDDK tarafından mükellef lehinde karar verilmiştir (Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 29.1.1999 tarih ve E. 1998-316, K. 1999-169 sayılı kararı).

Benzer şekilde dava konusu olayda; 1.2.1995 tarihinde yürürlüğe giren kararname ile 1994 yılı için fon payı oranının %10'a çıkarılmasının, fon payları da mali yükümlülük kapsamında olduğu için geriye yürümezlik ilkesine aykırı olduğu ve yürürlüğe girdiği tarihten öncesine uygulanamayacağı yönünde karar verilmiştir (Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 10.4.1997 tarih ve E. 1996-2045, K. 1997-1196 sayılı kararı).

Geriye yürümezlik ilkesi dayanağını Anayasanın 2. maddesinde yer alan hukuk devletinden, 38. maddesinden ve 73. maddesinde yer alan kanunilik ilkesinden almaktadır. 73. madde sadece vergiler için geçerli olmayıp bunun yanında resim, harç ve benzeri yükümlülükler için de geçerlidir. Bu gerekçeyle fon paylarına ilişkin geriye dönük düzenlemenin mahkemece kabul edilmemesi yerindedir.

Dava konusu olayda; yatırım indiriminin stopaj oranın %15'ten %18'e 8.12.2000 tarihinde yürürlüğe giren BKK ile yükseltilmesi sonucunda ilgili oranın 2000 yılı kazançlarına uygulanmasının geriye yürümezlik ilkesini ihlal ettiği yönündeki Vergi Mahkemesi Kararı vergi idaresi tarafından temyiz edilmiştir. Üçüncü Daire; kanunların geriye yürümezliği ilkesinin, hukuki işlemin tamamlandığında yürürlükte bulunan kurallara tabi olması gerektiğini ancak bu tarihten sonra yapılan düzenlemelerden etkilenmemesi gerektiğini belirterek temyiz istemini kabul ederek mükellef aleyhinde karar vermiştir (Danıştay Üçüncü Daire'nin 21.1.2003 tarih ve E. 2001-4641, K. 2003-114 sayılı kararı).

Kanunların geriye yürümezliği ilkesi hukuki işlemin tamamlandığı değil, işlemi oluşturan vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarihteki kuralların esas alınmasını gerektirmektedir. Aksi bir durum haklı bir gerekçe olmadan kabul edilmemelidir. Bu kararıyla çelişkili olarak Üçüncü Daire yukarıda yer alan 1995-592 E. sayılı kararında

vergiyi doğuran olay gerçekleştikten sonra yeni kanun hükmünün uygulanmasını geriye yürümezlik ilkesine aykırı bulmuştur.

Davacı, 2000 yılı kurum kazancından indirdiği yatırım indiriminden dolayı Nisan 2001 dönemine ait ihtirazi kayıtla muhtasar beyannamesini vermiştir. 4605 sayılı kanunun 30.11.2000 tarihinde yürürlüğe girerek tevkifat oranının %15 olarak belirlenmesi daha sonra 8.12.2000 tarihli 2000-1689 sayılı BKK ile %18 olarak belirlenmiş ve 2000 yılı kazancının tamamı üzerinden %18 olarak alınmasının geriye yürümezlik ilkesini ihlal ettiği gerekçesiyle yargı yoluna başvurmuş ve davasının reddedilmesi üzerine Dördüncü Daireye temyiz isteminde bulunmuştur. Danıştay Dördüncü Daire; vergilemede dönemsellik ilkesi ve matrahın dönem sonunda tespit edilmesi nedeniyle hukuki süreç tamamlanmadığı için geriye yürümezlik ilkesini ihlal etmediğini belirterek temyiz istemini reddetmiştir (Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 30.12.2002 tarih ve E. 2002-63, K. 2002-6219 sayılı kararı).

İlgili olayda gerçek olmayan geriye yürüme mevcuttur. Yıl sonuna doğru yapılan değişikliklerin geriye dönük etkili olması ilkeyi daha da zedelemektedir. Yargı organları aracılığıyla da ilgili durumun olağan hale getirilmemesi gerekmektedir.

Dava konusu olayda; BKK ile yatırım indirimi üzerinden yapılacak kesintinin oranının 30.11.2000 tarihinde %18'e üç puan yükseltilmesinin ve 2000 yılını da kapsamasının geriye yürümezlik ilkesini zedelediği yönünde karar veren Vergi Mahkemesi Kararı temyiz edilmiştir. Üçüncü Daire; kesinti oranının yükseltilmesinin değil belirlenmesinin söz konusu olması gerekçesiyle, mükellef lehine olan kararı bozması üzerine Kurula başvurulmuştur. Kurul; Üçüncü Daireyle aynı yönde karar vererek geriye yürümezlik ilkesini zedelemiştir (Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 7.5.2004 tarih ve E. 2004-23, K. 2004-54 sayılı kararı).

Olayda değişiklik yıl sonuna yakın yapılmış ve geçmişi etkilemiştir. 11 ay geçtikten sonra geçmişi etkileyen bir değişiklik yapılmasının hukuki güvenlik ilkesi gereğince iptal edilmesi daha yerinde olacaktır. VDDK diğer kararlarından farklı olarak ilgili kararda gerçek olmayan geriye yürümeyi kabul etmiştir.

Davacı; 1992 yılı için ihtirazi kayıtla verdiği beyannamesine ilişkin 31.12.1992 tarihinde yayımlanarak 12.2.1992 tarihinden itibaren yürürlüğe giren BKK ile yatırım fonlarından katılma belgesi karşılığında elde edilen kar paylarına %35 tevkifat oranı

uygulanmasının geriye yürümezlik ilkesini ihlal ettiği gerekçesi ile yargı yoluna başvurmuştur. 9. Vergi Mahkemesi; GVK'nun 94. maddesine göre ticari kazançtan indirilen gelirler arasındaki yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarından sağlanan gelirlerin vergi tevkifatına tabi olduğu ve tevkifat oranlarını belirleme hususunda Bakanlar Kuruluna yetki verildiği ve bu yetkiye dayanarak %35'e çıkarılmasını hukuka aykırı bulmamıştır. Davacı, geriye yürümezlik ilkesini ihlal ettiği gerekçesi ile temyiz isteminde bulunmuştur. Dördüncü Daire; kararnamenin yayımlandığı tarihte kazanılmış bir haktan söz edilemeyeceği sebebinin ise hakkın bu tarihte sübjektif bir nitelik kazanmadığı, hukuki süreç tamamlanmadığı için ise tevkifat matrahının belli olmaması gerekçesiyle geriye yürümezlik ilkesinin ihlal edilmemesi nedeniyle temyiz isteminin reddine karar vererek mükellef aleyhinde karar vermiştir (Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 31.5.1995 tarih ve E. 1994-5669, K. 1995-2494 sayılı kararı).

İlgili değişiklik 11 aylık bir geriye yürümeyi içerdiği için yükümlü lehine karar verilmesinin daha yerinde olacağı düşüncesindeyiz.

Davacı şirket adına; 12.8.1991 tarihli BKK'ya dayanılarak sınai ürün ihracatına uygulanması gereken oranın 1991 yılı içinde geçerli olması geriye yürümezlik ilkesi gerekçe gösterilerek Vergi Mahkemesi tarafından fazla tahakkukun iptaline karar verilmiştir. Vergi idaresinin temyize başvurması üzerine, Üçüncü Daire geriye yürümezlik ilkesini gerekçe göstererek mükellef lehinde karar vererek temyiz istemini reddetmiştir (Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 20.2.1995 tarih ve E. 1993-1551, K. 1995-567 sayılı kararı).

Yukarıda olduğu gibi gerçek olmayan geriye yürümenin yargı organları tarafından olağan hale getirilmemesi gerekmektedir. Bu gerekçeyle ilgili kararın yerinde olduğu düşüncesindeyiz.

3-Müteselsil Sorumluluğa İlişkin Yargı Kararları

Davacı ortağı olduğu limited şirketin 2002/Şubat-Aralık, 2003/Şubat-Aralık ve 2004/Şubat-Aralık dönemlerine ilişkin vergilerin vadesinde ödenmemesi ve şirketin malvarlığına rastlanmaması üzerine amme alacağının tahsili için eski ortağı olduğu şirket için vergi ziyaı cezalı katma değer vergisi ile gecikme faizinin tahsili amacıyla adına düzenlenen ödeme emirlerinin iptali için yargı yoluna başvurmuştur. Vergi Mahkemesi; 06.06.2008 yılında yürürlüğe giren 5766 Sayılı Kanunla yapılan

değişiklikle müteselsil sorumluluk getirdiğini belirtmiş, ödeme emri içeriği borçların ve cezaların davacının ortak olduğu döneme rastladığı gerekçesiyle düzenlenen ödeme emirlerini hukuka aykırı olduğunu kabul etmemiştir. Davacı ise temyiz isteminde bulunmuştur. Dokuzuncu Daire; 29.07.1998 yürürlük tarihli 4369 sayılı kanunda değişiklik yapan ve müteselsil sorumluluk getiren 5766 sayılı kanunun geçici 1. maddesinde *"bu kanunla yapılan değişikliklerin ve eklenen hükümlerin yürürlüğe girdiği tarih itibariyle tahsil edilmemiş bulunan amme alacakları hakkında uygulanması"* ibaresinin Anayasa Mahkemesi'nin E. 2009-39 sayılı kararıyla geriye yürümezlik ilkesine aykırı olması gerekçesiyle iptali üzerine ilgili olayda 4369 sayılı kanun hükümlerine göre çözümleme yapılacağını belirtmiştir. İlgili kanunda da ortaklar sadece ortaklık dönemleri ile sınırlı tutulması gerekçesiyle vergi borcunun şirketten tahsilinin olanaksız olması sebebiyle kanuni temsilcilerin takip edilmesine suretiyle alacağın tahsiline karar vermiştir (Danıştay Dokuzuncu Daire'nin 23.11.2011 tarih ve E. 2008-8293, K. 2011-7887 sayılı kararı).

Limited Şirketten tahsil edilemeyen 2004-Temmuz dönemine ilişkin kamu alacağının tahsili için kanuni temsilci adına düzenlenen ödeme emrinin iptaline ilişkin yargı yoluna başvurulmuştur. Vergi Mahkemesi; ödeme emri iptal gerekçelerini haklı bularak davayı kabul etmesi üzerine vergi dairesi müdürlüğü temyiz isteminde bulunmuştur. Dokuzuncu Daire; müteselsil sorumluluk getiren yeni kanun hükmünün 3.7.2009 tarihinde yürürlüğe girdiği dolayısıyla 2009 yılında yürürlüğe giren kanun hükmünün hukuki güvenlik ilkesinin geriye yürümezlik unsuru gereğince 2004 yılında gerçekleşen olaya uygulanamayacağını belirterek mükellef lehinde karar vermiş ve temyiz istemini reddetmiştir (Danıştay Dokuzuncu Daire'nin 20.5.2013 tarihli E. 2010-10149, K. 2013-4858 sayılı kararı).

2009 yılında yürürlüğe giren hükmün 2004 yılı için uygulanması geriye yürümezlik ilkesinin ihlal edilmesi anlamına gelmektedir. Bunun yanında ilgili hükmün müteselsil sorumluluk getirmesi, ek yükümlülük getirmesi anlamına gelmektedir. Bu gerekçeyle uygulanmaması yönündeki mahkeme kararı hukuki güvenlik ilkesi açısından yerindedir.

Dava konusu olayda; vergiyi doğuran olayın tasfiyesi tamamlanarak tüzel kişiliği sona eren şirketin 2008 yılında komisyon karşılığında sahte fatura düzenleme faaliyetine ilişkin tarhiyata ve cezalara, 3.7.2009 tarihinde yürürlüğe girerek KVK'ya eklenen 17. maddenin uygulanmasının geriye yürümezlik ilkesini zedelediği gerekçesiyle Vergi

Mahkemesine başvurulmuş, davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararı üzere temyiz başvurusunda bulunulmuştur. Dokuzuncu Daire; vergiyi doğuran olayın 2008 yılında gerçekleşmesi sebebiyle hukuki güvenlik ve geriye yürümezlik ilkelerini dikkate alarak mükellef lehinde yerinde bir karar vermiştir (Danıştay Dokuzuncu Daire'nin 13.4.2016 tarihli E. 2013-12003, K. 2016-2725 sayılı kararı).

Herhangi bir haklı gerekçe olmaksızın gerçek olmayan geriye yürümenin kabul edilmesi hukuki güvenlik ilkesini zedelemektedir. İlgili kararda da olduğu gibi vergiyi doğuran olayın esas alınarak yeni kanun hükümlerinin geriye yürütülmemesi hukuki güvenlik ilkesi açısından yerinde olacaktır.

Dava konusu olayda; şirketin 2008 yılı tasfiyesine ilişkin 3.7.2009 tarihinde yürürlüğe giren hüküm ile; tasfiye dönemi ve öncesi dönemde ortaya çıkacak vergi kayıp ve kaçağının kanuni temsilciden alınması hükmüne istinaden kanuni temsilci adına vergi ziyaı cezalı GV tarh edilmesi üzerine dava açılmıştır. Vergi Mahkemesi geriye yürümezlik ilkesini gerekçe göstererek cezalı tarhiyatı kaldırmıştır. Dördüncü Daire; vergi mahkemesinin kararını bozması üzerine, vergi mahkemesi kararında ısrar etmiş, vergi idaresi ısrar kararının bozulması için VDDK'na başvurmuştur. Kurul, geriye yürümezlik ilkesini gerekçe göstererek temyiz istemini reddederek mükellef lehinde yerinde karar vermiştir (Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 1.10.2014 tarih ve E. 2014-543, K. 2014-823 sayılı kararı).

Davacı; 2007-Ocak-Nisan dönemlerine ilişkin resen tarh edilen katma değer vergisi ile vergi ziyaı ve özel usulsüzlük cezası kesilmesi üzerine yargı yoluna başvurmuş, vergi mahkemesinin davayı kabul etmesi üzerine vergi dairesi müdürlüğü temyiz isteminde bulunmuştur. Dokuzuncu Daire; 5520 Sayılı kanunda değişiklik yapan 5904 sayılı kanunun 03.07.2009 tarihinde yürürlüğe girdiği ve müteselsil sorumluluk öngördüğü, davacı adına kesilen cezalara ilişkin vergiyi doğuran olayın ise 2007 yılında gerçekleşmesi nedeniyle geriye yürümezlik ilkesi gereğince mükellef lehine karar vererek temyiz istemini reddetmiştir (Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin 26.12.103 tarih ve E. 2013-11310, K. 2013-12989 sayılı kararı).

VUK'nun 19. maddesindeki *"Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın meydana gelmesi veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar."* hükümden hareketle vergi alacağının doğumu vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine bağlanmıştır. Lafzi yorum yöntemi ile hükümden hareketle vergi alacağının doğumunun

tarh veya tahsil aşamasına veya ödenmesine bağlanmadığını, vergiyi doğuran olaya bağlandığını söylemek mümkündür.

İlgili hükümden hareket vergi alacağının doğumu 2007 gerçekleşen bir olay için hukuki süreç tamamlanmasa bile 2009 yılında yürürlüğe giren kanun hükmünün uygulanması hukuki güvenlik ilkesinin geriye yürümezlik unsuru gereğince mümkün değildir. Vergiyi doğuran olay gerçekleştikten sonra uygulanacak olan normlarla kişilerin geriye dönük olarak yükümlülüklerinin arttırılması yükümlülerin devlete olan güvenlerinin sarsılmasına ve ekonomik ve ticari hayatın sürekliliği için gerekli olan belirlilik ve istikrarın bozulmasına yol açacaktır (Çağan, 1982: 180).

İlgili olayda da yeni kanun hükmü ile ortaya konulan müteselsil sorumluluk yükümlüler açısından ek mali sorumluluklar meydana getirdiğinden geriye yürümezlik ilkesinin dikkate alınarak kararlar verilmesi yerindedir.

4- Maliye Bakanlığına Yetki Verilmesine İlişkin Yargı Kararları

KVK'nun *"Vergi Oranı"* başlıklı 25. maddesinin değiştirilen 1. fıkrasında KV oranı %25'e düşürülmüş ve bu orana göre hesaplanan verginin indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %20'den az olamayacağı öngörülmüştür ve Maliye Bakanlığına ilgili maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi verilmiştir. Maliye Bakanlığı bu yetkiye dayanarak; 11.3.1995 tarihli Resmi Gazete yayımlanan KV Genel Tebliği ile geçmiş yıl zararlarının %20 oranlı kurumlar vergisi matrahının tespitinde uygulanan istisna ve indirimler dolayısıyla meydana gelen indirim ve istisnalardan doğan geçmiş yıl zararlarının matraha dahil edilmesinin iptal edilmesi ve 1994 yılı içinde bu düzenlemenin geçerli olacağı yönünde karar vermiştir. Davacı 1994 yılına ilişkin ihtirazi kayıtla verdiği kurumlar vergisi beyannamesinden geçmiş dönemlerde meydana gelen mali bilanço zararı düşülmeden hesaplandığı için, ilgili hükmün geriye yürütülerek vergi yükümlülüğünü ağırlaştırıcı bir nitelik taşıdığı ve geriye yürümezlik ilkesini ihlal ettiği gerekçesi ile yargı yoluna başvurmuştur. Danıştay Dördüncü Daire; tebliğde öz sermaye karşılaştırmasından doğan geçmiş yıl zararlarının %20 oranlı KV matrahından düşülmesine rağmen, indirim ve istisnalardan doğan zararların düşülmemesinin genellik ilkesini ve geriye yürümezlik ilkesini ihlal ettiği gerekçesiyle yerinde karar vererek fazladan tahakkuk ettirilen vergi ve fonların terkinine karar vermiştir (Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 20.3.1996 tarih ve E. 1995-266, K. 1996-1076 sayılı kararı).

Dava konusu olayda GVK'nın 41. maddesindeki *"Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler"* başlıklı maddesine 1.1.1996 tarihinde giderlerin indirilmesine ilişkin sınırlamalar getirilmiş ve usul ve esasları belirleme yetkisi ise Maliye Bakanlığına verilmiştir. Maliye Bakanlığı ise 6.12.1996 tarihinde yayımladığı 54 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel tebliği ile gider kısıtlamaları getirilmiş ve 1.1.1996 tarihinden itibaren uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Davacı ise geriye yürümezlik ilkesini ihlal ettiği gerekçesiyle yargı yoluna başvurmuştur. Danıştay Dördüncü Daire; ilgili hükmün yayımı tarihinden önceki hukuki duruma göre fizibilitesi yapılmış ve buna göre borçlanmış işletmelerin, kanuna güven ve istikrar prensiplerine dayalı haklı beklentilerin ilgili hükümle ortadan kalktığı gerekçesiyle *"bu uygulama yönünden işletmede kullanılan yabancı kaynakların hangi yılda temin edildiği önem arz etmemektedir."* ifadesinin iptaline karar vermiştir (Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 27.20.1997 tarih ve E. 1997-636, K. 1997-3797 sayılı karar).

Devletin hukuki güvenlik ilkesi ve unsurlarını göz önünde bulundurarak vergilemeye ilişkin düzenleme yapmasıyla mükelleflerin vergi ödemeleri arasında ilişki mevcuttur. Bu ilişkiyi dikkate alarak Dördüncü Daire'nin yükümlülerin kanuna güven ve istikrar ilkeleri gereğince geriye yürümezlik ilkesini ihlal etmemesi yerinde bir karardır.

5-Kamu Yararına İlişkin Yargı Kararları

Anayasa Mahkemesine; 5766 Sayılı Kanunun geçici 1. maddesindeki kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibariyle tahsil edilmemiş bulunan amme alacakları için de uygulanacak olmasının geriye yürümezlik ilkesini ihlal ettiği gerekçesiyle iptali için başvurmuşlardır. Anayasa Mahkemesi; kamu alacaklarının tahsilinde "alacağı doğuran olayın" ne zaman meydana geldiğinin tespit edilmesi gerektiğini belirterek, ilgili olayda mevcut alacaklar için alacağı doğuran olay meydana geldiği için geriye yürümezlik ilkesini ihlal ettiği ve her ne kadar kanunun düzenlenmesinde kamu yararı gözetilmiş ve alacakların daha hızlı ve daha yüksek oranda tahsilatının sağlanması için böyle bir düzenleme getirilse de yükümlülerin geriye dönük sorumluluklarının arttırılmasının hukuki güvenlik ilkesi ile bağdaşmayacağı gerekçesiyle iptaline karar vermiştir (Anayasa Mahkemesi'nin 28.4.2011 tarih ve E. 2009-39, K. 2011-68 sayılı kararı).

İlgili kararda dikkat çekici olan nokta ise şu şekildedir. Anayasa Mahkemesi bazı kararlarında kamu yararı gibi ayrıksı durumlarda kararların geriye yürütülebileceğini ifade etmiştir. Kararda da ilgili kanunun kamu alacaklarının tahsilatını hızlandırmak ve

daha yüksek oranda tahsilatın sağlanması için olduğunu yani kanunda kamu yararı bulunmasına rağmen geriye yürümenin hukuki güvenlik ilkesi ile bağdaşmayacağını belirtmiştir. Sonuç olarak da hukuki güvenlik ilkesini kamu yararından daha ön planda tutarak ve ilke lehinde karar vererek ilkeye olumlu bir bakış açısı getirmiştir.

6-Yatırımlara İlişkin Yargı Kararları

Anayasa Mahkemesine; ücret gelirleri, 2005 yılında yıllık gelirleri 78.000 TL'yi aşan %35 oranında vergilendiriliyorken yeni tarife ile 40.000 TL'yi aşan gelirlerin %35 oranında vergilendirilmesi öngörülmesinin ve yürürlük tarihinin ise 1.1.2006 tarihi olarak belirlenmesinin geriye dönük olarak vergi yükünü arttırdığı gerekçesiyle iptali için başvurmuşlardır. Bunun yanında kanunun 2. maddesi ile ticari ve zirai kazançlarda yatırım indirimi istisnasını öngören madde 1.1.2006 tarihinden geçerli olmak üzere 3 yıllık süre tanınarak yani sadece 2006-2007-2008 yıllarına ait kazançlardan indirilmesi öngörülerek, sonraki yıllarda indirim imkanı ortadan kaldırılmıştır. Yatırım harcamalarının indiriminin süre ile kısıtlanması, bu indirime güvenerek yatırım yapan yükümlüler aleyhine olarak ekonomik istikrarlarını zedelediği ve geçmişe etkili olduğu iptal isteminin gerekçesini oluşturmaktadır. Anayasa Mahkemesi kanunun yayımlandığı 8.4.2006 tarihine kadar yatırım indirimi istisnasından yararlanacaklarını düşünerek yatırım kararı alan yükümlülerin, indirimin yılla sınırlı olacağını bilmemelerinin geriye yürümezlik ilkesine aykırı olduğunu belirterek yerinde olarak iptaline karar vermiştir.

Fakat ücretlere ilişkin yeni gelir tarifesinin 1.1.2006 tarihinden itibaren uygulanmasına ilişkin; sonradan yürürlüğe giren kanunların geçmişe ve kesin nitelik kazanmış hukuksal duruma etkili olmaması gerektiğini belirterek, vergilendirme dönemi bitmeden değiştirilen vergi oranlarına ilişkin düzenlemelerin yılın başından itibaren yürürlüğe konmasının gerçek olmayan geriye yürüme olarak geriye yürümezlik ilkesini ihlal etmediğini belirtmiştir. Bunun yanında yeni hazırlanan tarifenin terkin veya ödeme yöntemi getirerek yükümlüler arasındaki eşitsizliği giderdiğini belirtmiştir (Anayasa Mahkemesi'nin 15.10.2009 tarih ve E. 2006-95, K. 2009-144 sayılı kararı).

Yargı yorumu ile herhangi bir nedene dayanmaksızın gerçek olmayan geriye yürümeyi kabul edip olağan hale getirmek hukuki güvenlik ilkesini zedeleyecektir.

Anayasa Mahkemesine; 8.4.2006 tarihinde yürürlüğe giren kanunun 31.12.2005 tarihi itibariyle 2005 yılı kazançlarından indirilemeyen yatırım indirimi istisnaları ile birlikte 1.1.2006 tarihinden önce başlayan ve devam eden yatırımlar içinde sınırlama getirilmiş

olmasının geriye yürümezlik ilkesini ihlal ettiği gerekçesiyle iptali için başvurmuşlardır. Anayasa Mahkemesi; ilgili sınırlamanın yükümlüler için hak kaybına yol açacağı ve yatırım sahiplerinin hukuki güvenliklerini ihlal edeceği gerekçesiyle iptaline karar vermiştir (Anayasa Mahkemesi'nin 9.2.2012 tarih ve E. 2010-93, K. 2012-20 sayılı kararı).

Anayasa Mahkemesine, GVK'ya 1.1.2008 tarihten itibaren geçerli olmak üzere 06.06.2008 tarihinde yürürlüğe giren Kanun'un 8. maddesiyle eklenen geçici 73. maddesinde de, GV stopajı teşviki uygulanan ücretlerin vergilendirilmesinde, öncelikle kanunda düzenlenen asgari geçim indirimi dikkate alınacağı düzenlemesine yer verilmiştir. Bu düzenleme ile, teşvik kapsamındaki illerde yatırım yapan mükelleflere, çalıştırdıkların işçilerin ücretlerinden kesip beyan ettikleri GV'nin %80'i veya tamamı terkin edilmek suretiyle doğrudan teşvik olarak aktarımı sağlanırken, geçici 73. maddesindeki düzenleme ile dolaylı yoldan yatırımcıların hesapladıkları GV matrahını azaltmak suretiyle asgari geçim indirimine isabet eden GV tutarı kadar teşvikin ortadan kaldırılmasının kazanılmış haklara saygı ilkesini ve geriye yürümezlik ilkesini zedelediği gerekçesiyle iptali için başvurulmuştur. Anayasa Mahkemesi; 1.1.2008 tarihine kadar ilgili düzenlemenin geriye yürütülmesinin, bu tarihten önce yatırıma başlayan yükümlülerin öngöremeyecekleri şekilde aleyhlerine sonuç doğurması nedeniyle iptaline karar vermiştir (Anayasa Mahkemesi'nin 22.12.2011 tarih ve E. 2010-7, K. 2011-172 sayılı kararı).

Yukarıdaki olaylarda söz konusu yatırımlardır. Yatırımlar genellikle kısa vadeden ziyade uzun vadeli planlar olduğu için vergilere ilişkin yapılan ani ve geçmişi etkileyen değişiklikler yatırımları ve dolayısıyla ekonomiyi olumsuz etkilemektedir. Bu gerekçeyle yukarıda yer alan Anayasa Mahkemesi kararlarının yerinde olduğu düşüncesindeyiz.

7-Gecikme Zammı ve Gecikme Faizine İlişkin Yargı Kararları

1.1.1986 tarihinde yürürlüğe giren gecikme faizinin 86 tarihinden önceki dönem tarhiyatlarına da bu tarihten geçerli olmak üzere uygulanabileceğine ilişkin Üçüncü Daire'nin Kararları ile, 86 tarihinden önceki dönem tarhiyatlarına uygulanmayacağına ilişkin Dördüncü Daire'nin Kararlarında tezatlık bulunduğu için İBKK'na başvurulmuştur (Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun 3.7.1989 tarih ve E. 1988-5 K. 1989-3 sayılı kararı).

İBKK; geriye yürümezlik ilkesi açısından vergiyi doğuran olayın esas alınması gerektiğini belirterek, gecikme faizinin 86 tarihinden sonraki dönemlere ait vergiyi doğuran olay nedeniyle ortaya çıkan kamu alacaklarına yani ikmalen, resen ve idarece tarh edilen vergilere uygulanabileceği yönünde karar vermiştir. İBKK'nın hukuki güvenlik ilkesi ve unsuru olan geriye yürümezlik ilkesini dikkate alarak ihlal edilmemesi için Dördüncü Daire yönünde kararları birleştirmesi yerindedir.

İBKK'nın geriye yürümezlik ilkesine ilişkin bir diğer kararında; gecikme faizinin 86 tarihinden önceki tarhiyatlara uygulanmayacağına ilişkin kararının Resmi Gazetede yayımlanmasından önce 86 tarihinden önceki dönemlere ilişkin uygulanan gecikme faizinin, vergilendirme hatası olup olmadığı konusunda VDDK'nın farklı kararlar vermesi üzerine kararların birleştirilmesi için İBBK'a başvurulmuştur. İlgili kararda karşı oy bulunmaktadır. Karşı oyun gerekçesini; vergi alacağının doğduğu zaman yürürlükte bulunmayan gecikme faizine ilişkin kanunu gerekçe göstererek yükümlülerden gecikme faizi alınmasının geriye yürümezlik ilkesini ihlal etmesi oluşturmaktadır (Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun 10.6.1993 tarih ve E. 1992-1, K. 1993-2 sayılı kararı).

İBKK; 86 tarihinden öncesine gecikme faizi hesaplanmasının vergi hatası ile ilişkilendirilemeyeceğini belirterek, İBKK'dan önce bu karara aykırı olarak tesis edilen bir idari işlemin geri alarak düzeltilmesi için zorlanmayacağını ve geriye yürümezlik ilkesi gereğince İBKK'nın geriye yürümeyeceğini belirterek bu yönde karar vermiştir. Fakat geriye yürümezlik ilkesi vergileme hususunda ceza hukukunda olduğu gibi katı bir norm değil vergileme ilkesidir ve ilkenin istisnaları bulunmaktadır. İlkenin istisnalarından birisi de eski kanun döneminde muğlak hükümlerin mevcut olmasıdır. Gecikme faizinin yürürlüğe girmesiyle birlikte uygulanmasına ilişkin yargı kararları arasında farklılıklar olması sebebiyle muğlak bir durumun mevcut olduğu sonucuna ulaşılabilir. Bu gerekçeyle 1.1.1986 döneminden öncesine geriye yürümezlik ilkesi gereğince uygulanmaması öngörülen gecikme faizine ilişkin kararın geriye yürütülmesi yükümlülerin lehine bir durum ortaya çıkaracağı için uygulanması hukuki güvenlik ilkesini zedelemeyecektir.

Dava konusu olayı; yükümlüye 1992 yılına ilişkin olarak 1994 yılında yapılan inceleme sonucunda vergi inceleme raporundaki vergi ve cezalar için 9.12.1994 tarihinde tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması ve buna ilişkin vergi cezasının 9.1.1995 tarihinde

ödenmesi gerekirken 31.12.1995 tarihinde ödenmesi üzerine; 30.12.1993 tarihinde yürürlüğe giren 3946 Sayılı kanunun 3. maddesiyle değişiklik yapılan gecikme zammı uygulanması oluşturmaktadır. Yükümlü 1992 yılına ilişkin cezaya 30.12.1993 tarihinde yürürlüğe giren yeni kanun hükmünün uygulanmasını geriye yürümezlik ilkesine aykırı bularak temyiz isteminde bulunmuştur (Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 13.12.1995 tarih ve E. 1995-3309, K. 1995-4222 sayılı kararı).

Danıştay Üçüncü Daire; gecikme zammına ilişkin değişikliğin yapıldığı tarihin kesinleşmiş kaçakçılık cezasının vade tarihi ile ödendiği tarih arasında geçen süreden önce yürürlüğe girmesi gerekçesiyle geriye yürümezlik ilkesini ihlal etmediği yönünde karar vermiştir.

İlgili olayda Üçüncü Daire vade tarihini esas almıştır. Gecikme zammı tahsil aşamasına ilişkin olduğu için vergiyi doğuran olay yerine vade tarihini esas alması geriye yürümezlik ilkesini ihlal etmemektedir.

Davacı; 1986 yılında tahakkuk ettirilen VİV'nin 88-89 ve 90 yıllarına ilişkin 1 ve 2. taksitlerinin vadesinden sonra ödenmesi sebebiyle hesaplanan gecikme zammının; 10.05.1988 tarihinde yürürlüğe giren kanunun 24. maddesinde düzenlenen hükümle 1.1.1989 tarihi itibariyle vergi aslı gibi nitelendirilerek bulunan tutar üzerinden hesaplanan gecikme zammına ilişkin ödeme emrinin geriye yürümezlik ilkesini ihlal ettiği gerekçesiyle yargı yoluna başvurmuştur. Vergi Mahkemesi; davacının gerekçesini haklı bularak geriye yürümezlik ilkesini ihlal etmesi sebebiyle ödeme emrinin iptaline karar vermiştir. Vergi Dairesi Müdürlüğü;1988 yılı için asla dönüştürme işlemine ilişkin yeni kanun hükmünün geçerli olmayacağını fakat 1989-1990 yıllarına ilişkin 1 ve 2. taksitlerin vadesi yasanın yürürlük tarihinden sonra olduğu için hukuki sürecin tamamlanmadığı dolayısıyla geriye yürümezlik ilkesine ilişkin bir ihlalin söz konusu olmaması sebebiyle temyiz isteminde bulunulmuştur. Yedinci Daire vadesi 1988 yılından sonraya rastladığı için 1989-1990 yıllarına ilişkin vadesinde ödenmeyen VİV için uygulanan gecikme zammının vergi aslı gibi kabul edilmesinin tahsil aşamasına ilişkin olduğu için vergi aslına ilişkin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihte yürürlükte olmadığı gerekçesiyle geriye yürümezlik ilkesinin ihlalinden söz edilemeyeceği yönünde mükellef aleyhine karar vererek temyiz istemini kabul etmiştir (Danıştay Yedinci Daire'nin 18.1.1995 tarih ve E. 1992-7716, K. 1995-58 sayılı kararı).

Gecikme zammının tahsil aşamasına ilişkin bir alacak olması gerekçesiyle geriye yürümezlik ilkesinin ihlali noktasında vade tarihinin esas alınması yerindedir. Dolayısıyla bu durum geriye yürümezlik ilkesini ihlal etmediği için mahkemenin kararı yerindedir.

Dava konusu olayda; 10.12.1988 tarihinde yürürlüğe giren 3505 sayılı kanunun 10. maddesiyle tarhiyat öncesinde uzlaşma sonucunda uzlaşılan vergilere gecikme faizi uygulanacağının hüküm altına alınmasıyla davacının 1988 Aralık dönemine ilişkin KDV'ne gecikme faizi hesaplanmış ve ödeme emri düzenlenmiştir. Vergi Mahkemesine geriye yürümezlik ilkesini gerekçe göstererek gecikme faizinin terkinine karar vermesi sonucu vergi idaresi temyiz isteminde bulunmuştur. Yedinci Daire; Aralık ayına ait KDV'nin vade tarihinin yeni hükümlerin yürürlüğe girdiği tarihten sonraya rastlaması sebebiyle mükellef aleyhinde karar vermiştir (Danıştay Yedinci Daire'nin 22.11.1993 tarih ve E. 1991-1652, K. 1993-4973 sayılı kararı).

Gecikme faizi ikmalen, resen, idarece tarh edilen vergilere uygulanmaktadır. İlgili tarhiyatın yapıldığı tarihten, tahakkuk kesinleşmesinin gerçekleştiği tarihe kadar gecikme faizi hesaplanmaktadır. Bu durum gecikme faizinin tahsil aşamasına ilişkin olmayan bir alacak olduğun göstergesidir ve geriye yürümezlik ilkesinin ihlali noktasında vergiyi doğuran olayın esas alınması daha yerinde olacaktır. İlgili kararda vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarih yerine vade tarihi esas alınarak herhangi bir haklı gerekçe olmaksızın gerçek olmayan geriye yürümenin kabul edilmesi hukuki güvenlik ilkesini zedelemiştir. İlgili karara benzer olarak İBKK'nun 1988/5 Esas Sayılı Kararında gecikme faizinin yeni yürürlüğe girmesiyle uygulanması açısından vade tarihinin değil vergiyi doğuran olayın esas alınacağı belirtilmiştir. İBKK'nın bağlayıcı içtihat olması gerekçesiyle bu yönde karar verilmesi yerinde olacaktır.

Davacı; adına 1988/Ekim için tahakkuk ettirilen katma değer verginin vadesinde ödenmemesi sebebiyle AATUHK'nun 51. maddesinde değişiklik yapan 10.12.1988 tarihli 3505 Sayılı kanun ile vadesinden sonra ödenen vergi aslı için tahakkuk ettirilen gecikme zammının 1.1.1989 tarihi itibariyle vergi aslına dönüştürülerek buna uygulanan gecikme zammının davacıdan ödeme emriyle birlikte istenmesi üzerine yargı yoluna başvurmuştur. Vergi Mahkemesi; ilgili hükmün yürürlüğe girdiği tarihten önce olay gerçekleştiği için geriye yürümezlik ilkesini ihlal ettiği gerekçesiyle İBKK'na atıfta bulunarak ödeme emrinin iptaline karar vermiştir. Vergi Dairesi Müdürlüğü; kanun

hükmünde içinde bulunulan yıl ibaresi kullanıldığı için 1988 yılını da kapsadığı gerekçesiyle temyiz isteminde bulunmuştur. Dokuzuncu Daire; yasanın yürürlüğe girdiği tarihten sonraki olay ve işlemlere uygulanmasının temel hukuk kuralı olduğunu belirterek kanunilik ve geriye yürümezlik ilkesini gerekçe göstererek temyiz istemini reddetmiş ve mükellef lehinde karar vermiştir (1992/3544 Esas Sayılı 1993/824 Sayılı Danıştay Dokuzuncu Daire Kararı).

İlgili kararla benzer olarak Yedinci Daire'nin kararında da 1988 yılına ilişkin vergi aslına dönüştürme işleminin geçerli olamayacağı yer almıştır. İlgili kanun hükmü 10.12.1988 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Gecikme zammı tahsil aşamasına ilişkin olduğu için vade tarihinin esas alınması gerekmektedir. İlgili olayda da vade tarihi kanunun yürürlük tarihinden önceye rastladığı için Yedinci Daire'nin 1992-7716 esas sayılı kararı geriye yürümezlik ilkesi açısından yerindedir.

Davacı adına 30.5.2009 günlü serbest dolaşıma giriş beyannamesi muhteviyatı eşyaya ilişkin tamamlayıcı kıymet beyanının süresinden sonra yapıldığı gerekçesiyle ek katma değer vergisi tahakkuk ettirilmiş ve 06.07.2009-30.10.2009 tarihleri arasında 07.10.2009 tarihinde yürürlüğe giren yasa ile değişiklik yapılarak gümrük yükümlülüğünün başladığı tarih ile verginin kesinleştiği tarih arasındaki süre için gecikme faizi uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Danıştay Yedinci Daire; geriye yürümezlik ilkesini gerekçe göstererek mükellef lehine yerinde karar vererek temyiz istemini kabul etmiştir (Danıştay Yedinci Daire'nin 13.2.2014 tarih ve E. 2010-3531, K. 2014-731 sayılı kararı).

8-Lehe olan Hükümlerin Geriye Yürütülmesine İlişkin Kararlar

Davacı; adına 123 adet yapı denetim sözleşmesine ilişkin damga vergisi yükümlülüğünü yerine getirmediğine ve sözleşmelerin 3 nüsha olarak düzenlendiği vergi inceleme raporu ile tespit edilip 2004-Ocak-Aralık dönemlerine ilişkin damga vergisi, özel usulsüzlük ve vergi ziyaı cezası kesilmesi üzerine yargı yoluna başvurmuştur. Vergi Mahkemesi; sözleşmenin 3 nüsha olduğu yönünde somut bir tespit yapılmadığı gerekçesiyle yalnızca 1 nüshaya ilişkin ceza kesilmesi gerektiği, ilgili cezaların tek bir fiille işlenmiş olmasından dolayı da kıyaslanarak en ağır olanı kesilmesi gerektiğine karar vermiştir. Vergi Dairesi Başkanlığı ise mahkeme kararı üzerine temyiz isteminde bulunmuştur. Yedinci Daire; 1.1.2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere damga vergisi mükelleflerine ilişkin usulsüzlük cezası kesilmesi öngören hükmün yürürlükten

kaldırıldığını, lehe olan hükümlerin geriye yürüyeceğini bu nedenle usulsüzlük cezası kesilmesini yönünden temyiz istemini reddetmiştir (Danıştay Yedinci Daire'nin 10.11.2010 tarihli ve E. 2008-2493, K. 2010-5240 sayılı kararı).

Dava konusu olayların konusunu; yükümlülerin 22.4.1995 tarihli özel usulsüzlük cezalarına ilişkin 25.6.1995 tarihinde yürürlüğe giren 4108 Sayılı Kanunla %25'ten %10'a düşürülmesi üzerine aradaki farkın iadesi için yargı yoluna başvurmaları oluşturmaktadır. Üçüncü Daire lehe olan hükümlerin geriye yürümezlik ilkesine istisna olacağını belirterek mükellef lehinde karar vermiştir (Danıştay Üçüncü Dairesi'nin E. 1996-4162, K. 1997-4829 ve E. 1997-3762 K. 1998-2726 sayılı kararları).

Lehe olan hükümlerin geriye yürütülmesi mükellefler arasında eşitsizlik meydana getirmiyorsa ve hazineyi ciddi gelir kaybına uğratmıyorsa kabul edilebilirdir. Yukarıda yer alan kararlar da mükellefler açısından ilkenin ihlaline sebebiyet vermediği için yargı organının kabul etmesi yerindedir.

Dava konusu olayda; belirlilik ilkesi açısından yerinde olan ve 1.8.2010 tarihinde yürürlüğe giren ve uygulamaya ilişkin bir içtihadın değişmesinin yanılma hükmünde kabul edileceği ve kayıp nedeniyle gecikme faizi uygulanmaması gerektiği yönündeki yeni düzenlemenin hukuki süreci tamamlanmamış olan ve 29.7.2010 tarihinde uzlaşmaya varılamamış vergi asıllarına gecikme faizi uygulanmaması gerektiği yönünde mükellef lehinde karar verilmiştir (Danıştay Üçüncü Daire'nin 27.10.2014 tarihli E. 2013-1584, K. 2014-4726 sayılı kararı).

İlgili hüküm ile mükelleflerin lehine olan ve hukuki güvenlik ilkesinin belirlilik unsuru açısından yerinde bir düzenleme yapılmıştır. İlgili düzenlemeyle mükelleflerin uygulamaya ilişkin içtihat değişikliklerinden olumsuz etkilenmesinin önlenmesi amaçlanmıştır. İlgili olayda da hukuki sürecin tamamlanmaması yani gerçek olmayan geriye yürüme mevcuttur. Üstelik geriye yürüme lehe olan düzenlemeden kaynaklanmaktadır ve mükelleflere ek mali yükümlülük getirmemektedir. Bu gerekçelerle uygulanması belirlilik ilkesi açısından yerinde olmakla birlikte geriye yürümezlik ilkesini de zedelememektedir.

9-Diğer Konulara İlişkin Yargı Kararları

Anayasa Mahkemesine; 3.12.1988 tarihinde yürürlüğe giren kanunun 18. maddesindeki temel gösterge ve hayat standardı göstergelerinin dört kat arttırılarak 1.1.1988-

31.12.1997 tarihleri arasında uygulanmasının geriye yürümezlik ilkesi ile bağdaştırılamayacağı, yükümlülerin vergiye ilişkin planlarını mevcut yasalara göre yaptığı gerekçesi ile iptali için başvurmuşlardır. Anayasa Mahkemesi; vergilendirme işleminin unsuru olan vergiyi doğuran olaydan sonra olan artışların geriye yürütülemeyeceğini ve ilgili olayda bir yıllık gerçek olmayan geriye yürüme olmasına rağmen mali yıl bitmeden düzenleme yapılması gerekçesiyle iptal isteminin reddine karar vermiştir (Anayasa Mahkemesi'nin 7.11.1989 tarih ve E. 1989-6, K. 1989-42 sayılı kararı).

İlgili Anayasa Mahkemesi Kararında gerçek ve gerçek olmayan geriye yürüme ayrımına gidilmiştir. Gerekçesi olmaksızın gerçek olmayan geriye yürümeye sebep olan hükümlerin hukuki güvenlik ilkesini ihlal etmediği ifade edilmiştir. Anayasa Mahkemesi ilgili kararda vergiyi doğuran olayın önemine değinmiş fakat geriye yürümezlik ilkesinin ihlali açısından vergilendirme sürecinin tamamlanmasını esas alması geriye yürümezlik ilkesinin ihlali sonucunu doğurmaktadır. Yargı yorumu ile gerçek olmayan geriye yürüme olağan hale getirilerek hukuki güvenlik ilkesi zedelenmemelidir.

Anayasa Mahkemesine; 23.7.2010 tarihli kanunun 1.7.2010 tarihinden itibaren geçerli olmasının, 2004 ve öncesine ait vergi borçlarının tarh zamanaşımına uğramasına rağmen yeni düzenlemeyle bir kısmının geriye yürütülerek zamanaşımı nedeniyle ortadan kalkan vergi borçlarının tekrar ortaya çıkmasına neden olduğu için geriye yürümezlik ilkesini ihlal etmesi sebebiyle iptali için başvurulmuştur. Anayasa Mahkemesi; hukuk devletinin sağlamakla yükümlü olduğu hukuki güvenlik ilkesinin kanunların geriye yürütülmemesini gerekli kıldığını ve yalnızca kamu yararı, kamu düzeni, kazanılmış hakların korunması, mali haklarda iyileştirme gibi ayrıksı durumların geriye yürümezlik ilkesinin istisnaları olabileceğini belirterek zamanaşımına uğramış borçların tekrar canlandırılmasının hukuki güvenlik ilkesini zedelediği gerekçesiyle iptaline karar vermiştir (Anayasa Mahkemesi'nin 26.1.2012 tarih ve E. 2011-74, K. 2012-15 sayılı kararı).

Anayasa Mahkemesine; 02.01.2004 tarihinde yürürlüğe giren ve MTV'de artış öngören kanunun uygulanmasının 1.1.2004 tarihinden başlamasının, MTV açısından vergiyi doğuran olayın 1.1.2004 tarihinde tamamlanmış olması gerekçesiyle geriye yürümezlik ilkesini ihlal ettiği için iptali istenmiştir. Anayasa Mahkemesi; ilgili kanunun 2.1.2004

tarihinde yürürlüğe girmesine ilişkin, 1.1.2004 tarihi itibariyle tarh, tebliğ ve tahakkuk etmiş fakat birinci ve ikinci taksitlerin ödeme süresi geçirilmediği için henüz sonuçlanmamış bir hukuksal ilişki yeniden düzenlenmesi gerekçesiyle geriye yürümezlik ilkesini ihlal etmediği yönünde karar vererek iptal istemini reddetmiştir. Kararda karşı oy bulunmaktadır. Karşı oyun gerekçesini; MTV'nin 1 Ocak itibariyle tarh, tebliğ ve tahakkuk etmiş olmasından dolayı takvim yılının ilk yarısının son gününde yapılan artışların geriye yürütülmesi ile ikinci gününde yapılan değişikliğin geriye yürütülmesi arasında fark bulunmaması oluşturmaktadır (Anayasa Mahkemesi'nin 23.6.2004 tarih ve E. 2004-14, K. 2004-84 sayılı kararı). Anayasa Mahkemesi ilgili kararda kamu yararını vergiye ilişkin kanunların geriye yürütülmesine gerekçe olarak göstermiştir (Saraçoğlu, 2014: 126).

6009 Sayılı Kanunun 14. maddesinde bir hükmün uygulanmasında yetkili makamların genel tebliğ ve sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüşünü değiştirmesi durumunda yeni görüşün yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olmasının yükümlü lehine hak doğuran durumların geriye dönük uygulanmasının hukuki güvenlik ilkesini ihlal etmeyeceği gerekçesiyle iptali için Anayasa Mahkemesine başvurmuşlardır. Anayasa Mahkemesi; ilgili düzenlemenin yükümlülerin geriye dönük olarak öngöremeyecekleri vergi yükü ile karşı karşıya kalmamaları sebebiyle yapıldığı ve karmaşaya sebep olmaması için iptal isteminin reddine karar vermiştir (Anayasa Mahkemesi'nin 9.2.2012 tarih ve E. 2010-93, K. 2012-20 sayılı kararı).

Anayasa Mahkemesine; Emlak Vergisi Kanunun 40. maddesindeki vergi ve cezalara ilişkin zamanaşımı süresinin idarenin öğrendiği tarihi takip eden yıldan itibaren başlamasının, vergiyi doğuran olay ile idarenin bildirim yapılmadığını öğrendiği tarih arasını kapsayan ve zamanaşımına tabi olmayan döneme ilişkin bir süre sınırı öngörülmemiş olmasının süreçteki ödenmemiş tüm emlak vergisi alacağının geriye dönük talebi sonucu doğurmasının geriye yürümezlik ilkesini ihlal ettiği gerekçesiyle iptali için başvurulmuştur. Anayasa Mahkemesi; ilgili hükmün vergi kaybını önlemek için öngörüldüğü gerekçesiyle iptal istemini reddetmiştir (Anayasa Mahkemesi'nin 1.1.2017 tarih ve E. 2016-43, K. 2017-146 sayılı kararı).

Mükellef ilgili olayda üzerine düşen yükümlülüğü yerine getirmeyerek bildirimde bulunmamıştır. Hukuki güvenlik ilkesini gerekçe göstererek bildirimde bulunmamasına cezai yaptırım uygulanmaması, devletin hukuki güvenliğini sarsarak vergi gelirlerinin azalmasına yol açacaktır. Hukuki güvenlik ilkesi sadece tek taraflı olarak mükelleflerin

haklarını korumaya yönelik bir ilke değildir. İlke aynı zamanda devletin de haklarını güvence altına almaktadır. Bu gerekçeyle mahkemenin verdiği kararın yerinde olduğu düşüncesindeyiz.

Davaya ilişkin olayın konusunu; faaliyetleri nedeniyle götürü usulde GV mükellefi olan davacının 27.7.1993 tarihinde meydana gelen faaliyeti nedeniyle gerçek usule tabi olduğu ve bu tarihten itibaren gerçek usulde vergi mükellefiyeti tesis ettirilmesine ilişkin işlemin bir takım sorumluluklar yükleyen vergilendirme işlemi olması gerekçesiyle geriye yürümezlik ilkesinin ihlal edilmesi oluşturmaktadır (Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 8.2.1996 tarih ve E. 1995-3390, K. 1996-420 sayılı kararı).

Üçüncü Daire; kanun hükmünde açıkça, yapılan faaliyet sebebiyle götürü usule tabi olmayacağının belirtildiğini ve kanunun açık olan hükmüne aykırı davranılmayacağı gerekçesiyle yükümlü aleyhinde karar vermiştir.

İlgili olayda geriye dönük olarak vergi oranlarında artış veya yeni bir vergi mükellefiyeti tesis ettirilmemiştir. Götürü usulden gerçek usule geçişin kriterleri ise 1993 yılında belirlenmediği için geriye yürümezlik ilkesinin ihlalinden söz etmek mümkün değildir. Aksi halde; kanun hükümlerinin uygulanmaması halinde kıyas yasağı ilkesinin ihlali söz konusu olacaktır.

Davacı anonim şirket adına salınan gümrük vergisi ve resimlerinin şirketten tahsil edilememesi gerekçesiyle düzenlenen ödeme emrine ilişkin yargı yoluna başvurmuştur. Vergi mahkemesi ise yeni kanun hükmünün 2.6.1995 tarihinde yürürlüğe girdiği ve ilgili kanun hükmünün 1986 yılına ilişkin amme alacağına uygulanmasının geriye yürümezlik ilkesini ihlal ettiği gerekçesiyle ödeme emrini iptal etmiştir. Vergi idaresi; tahsil edilemeyen gümrük vergi ve resimlerine ilişkin ödeme emri düzenlenmesinde hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle temyiz isteminde bulunmuştur. Yedinci Daire temyiz istemini reddine karar vererek yerinde olarak mükellef lehinde karar vermiştir (Danıştay Yedinci Daire'nin 14.10.1998 tarihli E. 1997-5156 K. 1998-3298 sayılı kararı).

İlgili olayda gerçek geriye yürüme mevcuttur ve herhangi bir. gerekçe olmaksızın kabul edilmesi ilkeyi ağır derecede ihlal edeceği için mahkemenin kararı yerindedir.

Davacı; inşaatı 1992 yılında tamamlanan fabrika ünitesine ilişkin harç beyannamesinin süresi geçtikten sonra 28.8.1995 tarihinde vermesi gerekçesiyle kusur cezası kesilmiştir.

Vergi Mahkemesi inşaatın bitimi tarihinde binde 30 olan oranın, 7.5.1994 tarihi itibariyle yürürlüğe giren binde 36 oranının uygulanmasının hukuki güvenlik ilkesinin geriye yürümezlik unsurunu ve kanunilik ilkesini ihlal edeceği gerekçesiyle cezanın terkinin karar vermiştir. Vergi Dairesi müdürlüğü harcın işlemin yapıldığı tarihteki değerler üzerinden alınmasının gerektiği gerekçesiyle temyiz isteminde bulunmuştur. Dokuzuncu Daire temyiz isteminin reddine karar vermiştir (1997-1592 Esas Sayılı 1998-1575 Sayılı Danıştay Dokuzuncu Daire Kararı).

Harcın inşaatın bitimi tarihindeki orana göre alınması gerekmektedir. İnşaatın olmadığı yani bitmiş olduğu tarihte inşaat varmış gibi ilgili döneme ilişkin harç oranının uygulanması geriye yürümezlik ilkesini zedeleyecektir. Bu gerekçeyle ilgili mahkemenin kararı yerindedir.

Yükümlü hissedarı olduğu taşınmazın 1996 yılında izale-i şüyu yöntemi ile satılması üzerine, emlak vergisi beyannamesi verilmeyen 1986-1996 yılları için yükümlü adına ağır kusur ve usulsüzlük cezalı emlak vergisinin gecikme faizi ile birlikte tahsili üzerine yargı yoluna başvurmuş ve davası ret edilmiştir. Dokuzuncu Daire; 1996 yılında izale-i şüyu yolu ile belirlenen satış bedelinin taşınmazın ilgili tarihteki rayiç bedelini göstermekte olduğundan bu bedelin emlak vergisi genel beyan dönemi olan 1994-1997 yılları arasının tümünü kapsayacak şekilde geriye yürütülmesinin kabul edilmeyeceği gerekçesiyle yerinde karar vererek temyiz isteminin kabulüne karar vermiştir (1998-635 Esas Sayılı 1997-764 Sayılı Danıştay Dokuzuncu Daire Kararı).

Emlak vergisinin geriye dönük olarak uygulanması geriye yürümezlik ilkesini zedeleyecektir. Bu gerekçeyle mahkemenin kararı yerindedir.

Davacı şirket; adına gider belgeleri arasındaki ve katma değer vergisini indirim konusu yaptığı iki adet faturanın sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olması gerekçesiyle ilgili faturalarda gösterilen katma değer vergisi indirimlerinin reddedilmesi üzerine Şubat-Kasım/1997 dönemleri için resen KDV ile kaçakçılık ve özel usulsüzlük cezalarının kaldırılması için yargı yoluna başvurmuştur. Vergi Mahkemesi; kaçakçılık cezasının uygulanması yerine 1.1.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4369 Sayılı kanun hükmü ile üç kat kaçakçılık cezasının üç kat vergi ziyaı olarak kesilmesi gerektiğini belirtmiştir. Dokuzuncu Daire; 1.1.1999 tarihinde yürürlüğe giren yasa hükmünün 1997 yılına ilişkin katma değer vergisine uygulanmasının geriye yürümezlik ilkesi gereğince mümkün olmadığını belirtmiştir. Uygulanması durumunda ise 1997 yılından itibaren

hesaplanacak gecikme faizleri de dikkate alındığında vergi ziyaı cezasının kaçakçılık cezasından daha ağır olacağını da ortaya koymuştur ve bu gerekçelerle kanunilik ve geriye yürümezlik ilkesini de dikkate alarak kaçakçılık cezasının vergi ziyaı cezasına çevrilme kararını bozarak yerinde karar vermiştir (2000-1515 Esas Sayılı 2002-4125 Sayılı Danıştay Dokuzuncu Daire Kararı).

b) Gerçek Geriye Yürümeye İlişkin Anayasa Mahkemesi Kararları

Bu başlık altında aşağıdaki sınıflandırmada da olduğu gibi ekonomik gerekçelerle ve olağanüstü hal kapsamına giren deprem nedeniyle gerçek geriye yürümeye sebebiyet veren haller incelenmiştir.

1- Ekonomik Gerekçelere İlişkin Kararlar

Anayasa Mahkemesine; 4.5.1994 tarihinde yürürlüğe giren 3986 tarihli kanun ile 1993 yılı gelirleri üzerinden Ekonomik Denge Vergisi, Net Aktif Vergisi, Gayrimenkul ve MTV alınması olağanüstü hal koşulları mevcut olmadığı için ekonomik ve ticari istikrarı bozduğu dolayısıyla geriye yürümezlik ilkesini ihlal ettiği gerekçesiyle iptali için başvurulmuştur. Anayasa Mahkemesi; kanunun gerekçesine atıfta bulunarak ülkenin ekonomik koşullarının gerektirdiği hızlı finansman ihtiyacının karşılanması için ek vergiler alındığını belirterek, ilgili verginin matrahının 1993 yılına ilişkin olmasının vergiyi doğuran olayın veya hukuksal durumun 1993 yılında gerçekleştiği anlamına gelmeyeceği gerekçesiyle geriye yürümezlik ilkesini ihlal etmediğini belirtmiştir (Anayasa Mahkemesi'nin E. 1994/84-1995/7-1995/32-1995/35 sayılı kararı).

Anayasa Mahkemesi varsayımlara dayanarak yeni hükümlerin uygulanacağı matrahlarının 1993 yılına rastlamayabileceğini belirtse de, 1993 yılına ilişkin GV, KV, MTV ve Gayrimenkul vergisine ilişkin vergiyi doğuran olay 1993 yılında gerçekleşmiş, beyan süreci tamamlanmış ve ilgili vergilerin ilk taksitleri ödenmiştir. Bu duruma her ne kadar ekonomik gerekçeler sebebiyet vermiş olsa da vergilendirme süreci bittikten sonra yeni kanun hükümlerinin uygulanması geriye yürümezlik ilkesini ihlal etmektedir. Geriye yürümezlik ilkesinin ihlal edilmesi ise yükümlülerin istikrarlarını olumsuz etkilediğinden uzun vadede ekonomi açısından daha olumsuz sonuçlara yol açabilecektir.

Dava konusu olayda; 20.6.1989 tarihinde yürürlüğe giren yeni kanun hükümlerinin 1987 yılına ilişkin vergiler için uygulanmasının geriye yürümezlik ilkesini dolayısıyla

hukuki güvenlik ilkesini ihlal edeceği yönünde yerinde bir karar verilmiştir (Danıştay Üçüncü Daire'nin 29.5.2015 tarih, E. 1990-2990, K. 1992-2056 sayılı kararı). İlgili olayda gerçek geriye yürüme mevcuttur. Gerçek geriye yürümenin yargı organı tarafından kabul edilmemesi yerinde bir karardır.

2- Olağanüstü Hallere İlişkin Kararlar

Anayasa Mahkemesine; 1999 tarihinde gerçekleşen deprem nedeniyle ekonomik kayıpların giderilmesi için 26.11.1999 tarihinde yürürlüğe giren kanunun; 1998 yılına ait kazanç ve iratlar üzerinden ek vergi alınmasını öngörmesi ve 1999 yılı emlak vergisi ve motorlu taşıtlar vergisi matrahları üzerinden bir defa olmak üzere ek vergi alınmasının aleyhte olarak geriye yürümezlik ilkesini ihlal ettiği gerekçesiyle iptali için başvurmuşlardır. Anayasa Mahkemesi; yasanın genel gerekçesine atıfta bulunarak ilgili yasanın deprem felaketi nedeniyle ortaya çıkan kamu finansman ihtiyacının karşılanması olduğunu belirtmiş, sosyal ve ekonomik koşulların zorunlu kıldığı nedenlerle ek vergi getirilmesinin kamu yararının gereği olduğu hususuna değinmiş ve bu gerekçelerle iptal isteminin reddine karar vermiştir (Anayasa Mahkemesi'nin 28.3.2001 tarih ve E. 1999-51, K. 2001-63 sayılı kararı).

İlgili kararda 26.11.1999 tarihli kanun ile 1998 yılı gelir ve kurumlar vergisi matrahları üzerinden ek gelir ve kurumlar vergisi alınması öngörülmüştür. 1998 yılına ilişkin gelirler için vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş ve vergiler 1999 yılında beyan ve tahsil edilerek vergilendirme süreci tamamlanmıştır. Olağanüstü hal olarak sayılabilecek deprem felaketi söz konusu olsa da MTV ve gayrimenkul vergilerinde olduğu gibi 1999 yılı için ek vergilerin öngörülmesi geriye yürümezlik ilkesinin ihlalini hafifletecektir.

3.2.3. Yargı Kararları Çerçevesinde Vergilemede Kıyas Yasağı İlkesinin Analizi

Bu başlık altında kıyas yasağı ilkesinin yargı kararları çerçevesinde analizi yer almaktadır. Yargı kararları çerçevesinde kıyas yasağı ilkesine ilişkin toplu değerlendirme tablosu aşağıdaki gibidir. Toplu değerlendirme tablosu incelendiğinde kıyas yasağına ilişkin 60 adet yargı kararı bulunmaktadır. Kararlardan %95'i kıyas yasağı ilkesi dikkate alınarak verilmiştir. Diğer unsurlara nazaran kıyas yasağı ilkesi lehinde verilen kararlar oldukça fazladır. Bu durum da yargı kararları ile kıyas yasağı ilkesinin ihlal edilmediğinin göstergesidir.

Tablo 21
Vergilemede Kıyas Yasağı İlkesine İlişkin Yargı Kararları

Anayasa Mahkemesi Kararları	Kararın Sonucu: İlkeye Uyumunun Değerlendirilmesi
2017-24 E. 2017-112 K.	Kanunda boşluk olması gerekçesiyle kıyas yasağı ihlal edilmiştir.
İBKK Kararları	
1988-1 E. 1989-1 K.	Ortalama kar hadleri esasına genişletici yorum yapılarak kasten ortalama kar haddinin altında beyanda bulunduğu sonucuna varılarak vergi ziyaı cezası kesilmesini kıyas yasağına aykırı bulmuştur.
1977-1 E. 1980-2 K.	Vergi aslı için zamanaşımını durduran hallerin cezalar içinde geçerli olmasının kanunda açıkça düzenleme yapılmamış olması gerekçesiyle kıyas yasağını ihlal ettiği yönünde karar vermiştir.
VDDK Kararları	
1998-359 E. 1999-327 K. 1995-329 E. 1996-277 K. 1995-72 E. 1996-271 K. 1999-42 E. 1999-415 K. 2002-369 E. 2002-419 K.	Özel usulsüzlük cezasının kesilebilmesi için kanunda sayılan belgelerin verilmediği ve alınmadığına yönelik hukuka uygun bir tespit yapılmamasının kıyas yasağını ihlal edeceği yönünde yerinde bir karar vermiştir.
2012-36 E. 2013-206 K.	Kanunda boşluk olmaması sebebiyle kıyas yasağı ilkesinin ihlal edilmediği yönünde karar vermiştir.
2017-548 E. 2017-606 K.	1.5.2014 tarihinde yürürlüğe giren KDV Genel Uygulama Tebliğiyle kur farkının matrahın bir unsuru olarak vergilendirilmesi gerektiğinin yer almasının, kanunda kur farkları ibaresinin yer almaması gerekçesiyle kıyas yasağı ilkesini ihlal ettiği yönünde yerinde bir karar verilmiştir.
Üçüncü Daire Kararları	
E. 1983-2020 K. 1984-138	Mükellefin lehine dahi olsa kıyas yasağının ihlal edilmeyeceği yönünde karar verilmiştir.
1995-1636 E. 1995-1612 K.	Pişmanlık dilekçesi ile beyanname veren mükellefe kanunda hüküm altına alınmaması gerekçesiyle kıyas yasağının ihlal edilerek özel usulsüzlük cezasının kaldırılmaması yönünde karar verilmiştir.
1996-6609 E. 1998-1140 K.	Kanunda faiz gelirinin faturalandırılmasına ilişkin hüküm olmaması sebebiyle özel usulsüzlük cezası kesilmesinin kıyas yasağını ihlal edeceği yönünde karar vermiştir.
1989-4547 E. 1990-3171 K. 1999-566 E. 2000-477 K. 1999-1497 E. 1999-2415 K. 1999-1499 E. 1999-2417 K. 1998-4530 E. 1998-4609 K. 1995-2785 E. 1996-336 K.	Olayda; hukuka uygun bir tespit yapılmadan, yorum yoluyla kıyas yasağının ihlal edilerek özel usulsüzlük cezası kesilmemesinin ilkeyi ihlal ettiği yönünde karar verilmiştir.
Dördüncü Daire Kararları	
2008-1493 E. 2010-5203 K.	Kanuna uygun olarak ve tekerrür hükümleri dikkate alınmayarak ceza kesilmesinin belirlilik ilkesini ihlal edeceği gerekçesiyle mükellef lehinde karar verilmiştir.
1991-1687 E. 1992-112 K.	Satış faturasında tarih yazmaması neticesinde özel usulsüzlük cezası kesilmesinin hukuka uygun bir tespit olmaması gerekçesiyle kıyas yasağını ihlal ettiği yönünde yerinde bir karar vermiştir.
1990-2620 E. 1993-1569 K.	Özel usulsüzlük cezasını gerektiren unsurların olmaması sebebiyle ceza kesilmeyeceği yönünde karar verilerek kıyas yasağı ilkesi ihlal edilmemiştir.
1996-191 E. 1996-3135 K. 1998-4001 E. 1999-144 K. 1999-268 E. 2000-226 K.	Fatura verildiğinin tespit edilmesine rağmen düzenlenmemesine ilişkin özel usulsüzlük cezası kesilmesinin kıyas yasağını ihlal edeceği yönünde yerinde bir karar verilmiştir.
1998-1568 E. 1998-3290 K.	Kayıp faturaların mükellef tarafından kullandığına ilişkin kesin tespit olmadan ceza kesilmesinin kıyas yasağı ilkesini ihlal edeceği yönünde yerinde karar verilmiştir.
1999-1201 E. 1999-3220 K.	Faturanın tamamının kullanıldığı veya başka mükelleflerin kayıtlarına geçtiğinin tespitinin yapılmadan faturanın bir bölümünde yazılı hasılat tutarının esas alınarak matrah tespitinin yapılmasının kıyas yasağı ilkesini zedelediği yönünde yerinde bir karar verilmiştir.
1999-3172 E. 2000-1067 K.	Randıman incelemesi yoluyla bulunan hasılat farkının defter ve belgelere intikal ettirilmemesinin belge düzenlenmediğine kanıt olacağına dayanarak özel usulsüzlük cezası kesilmesinin kıyas yasağını ihlal edeceği yönünde karar verilmiştir.
1995-6183 E. 1996-2698 K.	Dördüncü Daire; İBKK'nın 8.12.1944 tarihli kararına atıfta bulunarak kanunda hüküm altına alınan sürelerin kıyas yolu ile genişletilemeyeceği belirtmekle birlikte kanunda öngörülmemiş olmakla birlikte çok ağır maddi ve hukuki engellerin varlığı halinde dava açmaya ilişkin sürenin duracağını kabul etmiştir.

Tablo 21'in Devamı

1998-3243 E. 1990-2104 E. 1997-205 E. 1999-1150 E. 1999-1151 E. 1999-2174 E. 1999-4385 E. 2001-4969 E. 2002-3986 E.	Özel usulsüzlük cezanın kesilmesine ilişkin bir tarafın belirlenip diğer tarafın belirlenmemesinin yani hukuken geçerli bir tespitin yapılmamasının kıyas yasağı ilkesini ihlal edeceği gerekçesiyle yerinde bir karar verilmiştir.
2001-656 E.	Mal alımına ilişkin faturalarının içeriği itibariyle gerçek olmadığına ilişkin bir tespit yapılmaması ve kıyas yoluyla ceza uygulanmaması gerekçesiyle mükellef lehine karar vermiştir.
2001-3774 E.	Özel usulsüzlük kesilebilmesi için hüküm altına alınan belgelerin verilmediği ve alınmadığına dair hukuken geçerli bir tespit bulunmadığı kıyas yolu ile ceza verilmesine olanak olmadığı için mükellef lehinde karar verilmiştir.
2001-4014 E. 2006-2998 E. 2006-2999 E.	Kesilen cezanın uygulanmasındaki tespitin hukuka uygun olmaması dolayısıyla kıyas yasağını da göz önünde bulundurarak mükellef lehinde karar vermiştir.
2009-5053 E. 2010/1965 K.	İntifa hakkının kiralama bedeli olarak kabul edilerek kıyas yoluyla vergilendirme yapılmasının hukuki güvenlik ilkesini ihlal ettiği yönünde karar verilmiştir.
Yedinci Daire Kararları	
2000-6878 E. 2002-2165 K.	Belge veren ve alanlar belirlenmediği için ceza kesilmesinin kıyas yasağı ilkesi gereğince mümkün olmamasının ise ilgili işlemler birbiriyle ilişkili fakat birbirinden bağımsız olması gerekçesiyle ceza kesmeye engel oluşturmadığını belirtmiştir.
E. 2001-4961 K. 2004-1691	Kıyas yasağı ilkesi gereğince kesilen cezalar için hukuka uygun bir tespit yapılmasının yerinde olacağı yönünde karar verilmiştir.
Dokuzuncu Daire Kararları	
E. 1975-2160 K. 1977-930	Mükelleflerin lehine bile olsa kıyas yasağının ihlal edilemeyeceği yönünde karar verilmiştir.
E. 1993-1517 K. 1993-5139	Kanun maddesinde hüküm altına alınmayan unsurdan vergi alınmasının kıyas yasağını ihlal ettiği gerekçesiyle yerinde bir karar verilmiştir.
E. 1994-1108 K. 1994-5288 E. 1989-945 K. 1990-1182	Kanunda havagazının vergilendirilmesine ilişkin hükmün yer almaması sebebiyle kıyas yasağını gerekçe göstererek vergilendirilmemesi yönünde karar vermiştir. Benzer şekilde diğer kararda da düğün salonları ibaresi kanunda yer almadığı için kıyas yasağının ihlal edilerek vergilendirilmemesi gerektiği yönünde karar verilmiştir.
E. 1997-5331 K. 1998-639 E. 1992-4260 K. 1992-3420 E. 1992-4546.K. 1993-2826 E. 1999-2428 K. 2001-998	Hukuka uygun tespit yapılmayarak ceza kesilmesinin kıyas yasağı ilkesini ihlal edeceği yönünde karar verilmiştir.
1999-2655 E. 2000-1831 K.	Kanunda düzenlenmeyen fiil için özel usulsüzlük cezası kesilmesinin kıyas yasağı ilkesi ihlal ettiği yönünde karar verilmiştir.
2000-684 E. 2001-2824 K.	Genişletici yorum yapılmasının kıyas yasağı ilkesi ihlal edeceği yönünde karar verilmiştir.
2000-2321 E. 2002-4767 K.	Kanunda yer almayan ibareden dolayı yükümlülere yaptırım uygulanmasının kıyas yasağı ilkesi ihlal edeceği yönünde karar verilmiştir.
E. 2010-10365 K. 2011-283	Hisse senedi ve geçici ilmühaberin aynı hakları sağlaması dolayısıyla ilmühaberler ile temsil edilen ortaklık payının kdv'den istisna edilmesinin kıyas yasağını zedelemeyeceği yönünde karar verilmiştir.
E. 2015-10497 K. 2015-11497	Bilirkişi incelemesi olmaksızın varsayım ve kıyas yoluyla ceza kesilmemesi gerektiği yönünde karar verilmiştir.

a) Kanunda Düzenleme Bulunmayan Hususlara İlişkin Kararlar

VUK'nun 378. maddesinde yükümlülerin kendi beyanlarına karşı dava açabilecekleri hükmü kanuni süresi içinde verilen beyannameler için geçerli iken kanuni süresinden sonra verilen beyannamelere ilişkin herhangi bir düzenleme mevcut değildir. Herhangi bir düzenlemenin mevcut olmaması sebebiyle Anayasa Mahkemesine başvurulmuştur. Anayasa Mahkemesi iptal istemini reddetmiştir (Anayasa Mahkemesi'nin 14.6.2017 tarih ve E. 2017-24, K. 2017-112 sayılı kararı).

İlgili hükme ilişkin kanunda boşluk olması sebebiyle yapılacak olan yargı veya idare yorumu kıyas yasağı ilkesinin ihlali sonucunu doğuracaktır. Bu nedenle boşluğun yasama organı tarafından doldurulması hukuki güvenlik ilkesi ve kıyas yasağı unsuru açısından yerinde olacaktır.

Dava konusu olayda; kanunda muafiyetin sadece damga resmi ve tapu harcına ilişkin olduğu, kıyas yasağının ihlal edilerek muafiyetin emlak alım vergisi içinde geçerli olamayacağı yönünde karar verilmiştir (Danıştay Üçüncü Daire'nin 19.1.1984 tarih ve E. 1983-2020, K. 1984-138 sayılı kararı).

İlgili kararda mükellefin lehine olsa bile genişletici yorum ile kıyas yasağı ilkesinin ihlal edilemeyeceği yönünde yerinde karar verilmiştir. Bunun yanında, genişletici yorum ile kıyas yasağının mükellef lehine ihlal edilmesi mükellefler arasında eşitsizlik meydana getirecektir.

Kararın konusunu; yükümlünün 1992 yılında elde ettiği faiz geliri için fatura düzenlememesi üzerine kesilen özel usulsüzlük cezasının kanunda düzenlenmemesi sebebiyle kıyas yasağını ihlal etmesi oluşturmaktadır (Danıştay Üçüncü Daire'nin 29.4.1998 tarih ve E. 1996-6609, K. 1998-1440 sayılı kararı).

Üçüncü Daire; VUK'da düzenlenen faturaya ilişkin hükümde faiz gelirinin faturalandırmasına ilişkin bir hüküm olmaması ve bunun yanında Ödünç Para Verme İşlemleri hakkındaki kanunda da böyle bir hükmün olmaması sebebiyle kıyas yolu ile hükmün genişletilmemesi gerekçesiyle mükellef lehinde karar vermiştir.

İlgili olayda vergi mahkemesi ekonomik yaklaşım ilkesi ile usulsüzlük cezası kesilmesi gerektiğine karar verilmiş olsa da ekonomik yaklaşım ilkesinin sınırını kıyas yasağı oluşturmaktadır (Şenyüz vd., 2015: 63). Hukuki güvenlik ilkesinin kıyas yasağı unsuru gereğince Üçüncü Daire'nin kararı yerindedir.

Dava konusu olayda; yükümlünün GV beyannamesini pişmanlık dilekçesiyle birlikte vermesi üzerine kanunda hüküm altına alınmaması gerekçesiyle özel usulsüzlük cezasının kaldırılmasının kıyas yasağını ihlal edeceği yönünde karar verilmiştir (Danıştay Üçüncü Daire'nin 23.5.1995 tarih ve E. 1995-1636, K. 1995-1612 sayılı kararı).

İlgili olayda sorun, kanunda gerekli düzenlemenin yapılmamasından kaynaklanmaktadır. Kanunda pişmanlık dilekçesi verilmesinin özel usulsüzlük cezası

kesilip kesilmemesine engel teşkil etmeyeceği hakkında herhangi bir ibare bulunmamaktadır. Kanunda ceza kesilmemesine ilişkin hüküm bulunmaması ceza kesilmesi anlamına gelmemektedir. Kanunda gerekli düzenlemenin yapılmaması da yargı yorumu veya idare yorumu ile boşluğun doldurularak kıyas yasağı ilkesinin her türlü ihlaline yol açmaktadır.

Dava konusu olayda; emlak vergisi kanununda vakıflara ait arazilere muafiyet tanınacağına ilişkin bir hüküm olmaması sebebiyle muafiyet ve istisna hükümlerinin kıyas yoluyla uygulanmaması gerektiği yönünde yerinde karar verilmiştir (Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin 15.3.1977 tarih ve E. 1975-2160, K. 1977-930 sayılı kararı).

İlgili karardan hareketle mükelleflerin lehine olsa bile kıyas yasağının ihlal edilmesinin hukuki güvenlik ilkesini zedeleyeceği sonucuna ulaşılmaktadır. Kıyas yapılarak ceza kesilmemesi kadar verginin konusuna giren unsurların kıyas yoluyla vergi dışına çıkarılmaması önem taşımaktadır.

Kanun hükmünde düzenlenmeyen bir unsurdan vergi alınmasının benzetme ve kıyas yoluyla vergilendirilerek yasallık ilkesini ihlal edeceği için verginin terkinine karar verilmiştir (Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin 16.12.1993 tarihli E. 1993-1517, K. 1993-5139 sayılı kararı).

Davacı adına Ocak/1990 dönemi için Elektrik ve Havagazı tüketimine ilişkin beyannamenin verilmemesi sebebiyle resen vergi tarh ettirilmiş, davacı terkini için yargı yoluna başvurmuştur. Vergi Mahkemesi; ilgili kanun maddesinde doğalgazın yer aldığını fakat havagazının yer almadığını kullanım amaçlarının benzer olmasına rağmen kanunilik ve kıyas yasağı ilkesi gereğince niteliği farklı iki gazın eşdeğer kabul edilemeyeceği gerekçesiyle tarhiyatın terkinine karar vermiştir. Belediye Başkanlığı; kanunun lafzında yer almamakla beraber kıyas ve yorum yöntemi ile doğrudan doğruya metinde yer almayan konulara da uygulanabileceği ve kullanım amacının aynı olduğu gerekçesiyle temyiz isteminde bulunmuştur. Dokuzuncu Daire; temyiz istemini ret ederek mükellef lehinde karar vermiştir (Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin 22.11.1994 tarih ve E. 1994-1108, K. 1994-5288 sayılı kararı).

Benzer şekilde diğer kararda da düğün salonlarının eğlence vergisi kapsamında sayılacağına kanunda açıkça yer verilmemesi gerekçesiyle vergilendirilmesinin kıyas

yasağını ihlal edeceği yönünde karar verilmiştir (Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin 3.4.1990 tarih ve E. 1989-945, K. 1990-1182 sayılı kararı).

Davacı adına 1998-Ekim dönemi için haberleşme vergisi ile ağır kusur cezası kesilmiştir. Vergi Mahkemesi; 2464 Sayılı kanunda cep telefonu ibaresinin yer almaması gerekçesiyle kıyas yasağını gerekçe göstererek ağır kusur cezalı haberleşme vergisinin terkinine karar vermiştir. Dokuzuncu Daire; vergi kanunlarında verginin konusu ve yükümlülüğü yönünden hakkında hüküm bulunmayan hallerde kıyas ve yorum yoluyla genişletmeye gidilerek vergi tarh edilmesinin kanunilik ve hukuki güvenlik ilkesine aykırı olacağı gerekçesiyle yerinde bir karar vererek vergi mahkemesinin kararını onamıştır (2000-684 Esas Sayılı 2001-2824 Sayılı Danıştay Dokuzuncu Daire Kararı).

Dava konusu olayda; kanunda intifa hakkının gayrimenkul sermaye iratları arasında sayılmaması gerekçesiyle, intifa hakkının kiralama bedeli olarak sayılarak gelir vergisine tabi olduğu için kesilen vergi ve vergi ziyaı cezasını kıyas yasağını gerekçe göstererek kaldıran vergi mahkemesi kararı, idare tarafından temyiz edilmiştir. Danıştay Dördüncü Daire; kıyas yasağı ve yasallık ilkesini ihlal edeceği gerekçesiyle mükellef lehinde karar vermiştir (Danıştay Dördüncü Daire'nin 8.4.2000 tarihli E. 2009-5053 K. 2010-1965 sayılı kararı). Vergilendirilecek unsurların neler olduğu kanunda açıkça sayılmıştır. Kanunda sayılmayan unsurların idare tarafından vergilendirilmesi kıyas yasağının ihlaline yol açacaktır. Bu gerekçeyle mahkemenin verdiği karar yerindedir.

Dava konusu olayda; hisse senedi ve geçici ilmühaber ayrı iki kıymetli evrak olsa bile birbirleri ile aynı hakları sağladığı için ilmühaberle temsil edilen ortaklık payı devrinin de KDV'den istisna edilmesinin kıyas yasağını ihlal etmeyeceği yönünde karar verilmiştir (Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin 9.2.2011 tarih ve E. 2010-10365, K. 2011-283 sayılı kararı).

Her ne kadar aynı hakları sağlasa ve birbirlerinin devamı olsa da belirlilik ve kıyas yasağı ilkesi açısından kanunda düzenlenmesi yerinde olacaktır. Kanunda düzenlenmemesi, ilgili konuya ilişkin yargı yorumlarının mükelleflerin lehine ve aleyhine olmasına yol açabilir. Bu durum da kıyas yasağı ilkesinin ihlaline yol açacaktır.

Yükümlü adına; takdir komisyonu kararına dayanılarak 1998/Nisan dönemi için resen tarh edilen ağır kusur cezalı katma değer verginin kesilmesi üzerine kaldırılması için yargı yoluna başvurmuştur. Vergi Mahkemesi; yükümlünün 30.04.1998 tarihi itibariyle işini terk ettiğini bildirdiği ve bu sebeple ticari faaliyeti süresi boyunca bastırdığı belgelerden kullanmadığı, belgeleri iptal edilmek üzere vergi incelemesi sırasında ibraz etmemesi üzerine takdir komisyonuna sevk edildiği belirtmiş ve kıyas yasağı ilkesinin ihlal edilerek kanunda *"belgelerin iptal edilmek üzere ibraz edilmemesi durumunda takdir komisyonuna sevk edileceği*" ibaresi yer almadığı için yapılan cezalı tarhiyatın kaldırılmasına karar vermiştir. Yapılan cezalı tarhiyatın yasal olduğu gerekçesiyle mahkeme kararının bozulması için temyiz isteminde bulunulmuştur. Dokuzuncu Daire temyiz istemini ret ederek mükellef lehine karar vererek mahkeme kararını onamıştır (2000-2321 Esas Sayılı 2002-4767 Sayılı Danıştay Dokuzuncu Daire Kararı).

Kanunda yer almayan unsurlara ilişkin, hukuka uygun bir tespit olmaksızın yükümlülere yaptırım uygulanması kıyas yasağının ihlali anlamına gelmektedir. Bu gerekçeyle mahkemenin kararı yerindedir.

b) Hukuka Uygun Tespit Yapılmamasına İlişkin Kararlar

Dava konusu olaylarda; hukuka uygun tespit yapılmadan, yorum yöntemiyle kıyas yasağının ihlal edilerek, varsayımlarla özel usulsüzlük cezası kesilmesinin uygun olmadığı yönünde yerinde kararlar verilmiştir (Danıştay Üçüncü Dairesi'nin E. 1999-566 K. 2000-477 9.2.2000 tarihli, E. 1999-1497, K. 1999-2415 10.6.1999 tarihli ve E. 1999-1499, K. 1999-2417 10.6.1999 tarihli, E. 1998-4530 K. 1998-4609 16.12.1998 tarihli ve E. 1995-2785 K. 1996-336 6.2.1996 tarihli kararları).

Dava konusu olayda; karşıt inceleme yapılmaksızın ve bütün hesapların incelenmeksizin ceza kesilmesinin kıyas yasağını ihlal edeceği yönünde karar verilmiştir (Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 19.11.1990 tarih ve E. 1989-4547, K. 1990-3171 sayılı kararı).

Hukuka uygun tespit yapılmadan ceza kesilmesi, idarenin genişletici yorum yaptığının göstergesidir. Yorum ile ceza kesilmesi kıyas yasağını ihlal edecektir. Bu gerekçeyle mahkemenin mükellef lehinde karar vermesinin yerinde olduğu düşüncesindeyiz.

Dava konusu olayda; yıllar itibariyle satış oranlarının dikkate alınmasın kıyas yasağı ilkesini ihlal ettiği gerekçesiyle temyiz isteminde bulunmuşlardır. Daire; emsal

bedelinin esas alınmasının kanunda düzenlenmesi gerekçesiyle hukuka uygun bir tespit olduğu yönünde karar vermiştir. İlgili kararda bulunan karşı oyun gerekçesini; 1996 ve 1997 yılları için alıcılara başvurulması fakat 1998 yılı için bulunan matrah farkında alıcılara başvurulmamasının hukuka uygun bir tespit olmadığı oluşturmaktadır (Danıştay Yedinci Dairesi'nin 9.6.2004 tarihli, E. 2001-4961, K. 2004-1691 ve 18.11.2003 tarihli, E. 2000-8161, K. 2003-4804 sayılı kararları).

İdarenin yaptığı vergilemeye ilişkin işlemlerde hukuka uygun bir tespit yapılması kıyas yasağı açısından önem arz etmektedir. Aksi halde kanun hükmüne sadık kalınmayarak genişletici yorum ile cezai yaptırım uygulanarak kıyas yasağının ihlal edilmesine yol açacaktır. Karşı oyda da yer aldığı gibi her yıl için satıcı ve alıcıların tespit edilmesi kıyas yasağı açısından yerinde olacaktır.

Dava konusu olayda; ekmeğe konulan maddelerin, ekmeğin içeriğini değiştirip değiştirmediği ve katma değer vergisi oranının %8 uygulanmasına neden olup olmayacağının, bilirkişi incelemesine dayanmaksızın kıyas yasağı ihlal edilerek yapılan vergilendirmenin uygun olmadığı yönünde yerinde karar verilmiştir (Danıştay Dokuzuncu Daire'nin 26.10.2015 tarih ve E. 2015-10497, K. 2015-11497 sayılı kararı).

Hukuka uygun bir tespit yapılmadan ceza kesilmesi kıyas yasağını ihlal etmektedir. Bu gerekçeyle mahkemenin verdiği kararın yerinde olduğu düşüncesindeyiz.

c) Özel Usulsüzlüklere İlişkin Kararlar

Davacıya 1987 yılında yapılan inceleme sonucunda resen takdir yoluyla GV tarh edilmiş ve kaçakçılık ile özel usulsüzlük cezası kesilmiştir. Kesilen cezalara karşı yargı yoluna başvurması sonucunda mahkeme; yükümlünün mükellefiyet kaydı bulunması ve düzenlenen faturalın kayıt nizamına uygun olduğu fakat muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanıldığı ve GVK'na göre kesinti yapılmadığı gerekçesiyle resen yapılan cezalı tarhiyatın hukuka uygun olduğu fakat özel usulsüzlük cezasını gerektiren unsurların olmadığı gerekçesiyle kıyas yolu ile ceza yaratılamayacağı için usulsüzlük cezasının kaldırılmasına karar vermiştir. Davalı idare, özel usulsüzlük cezasının kanuna aykırı olmadığını belirterek Danıştay'a temyiz isteminde bulunmuştur. Dördüncü Daire; vergi mahkemesi kararını hukuka uygun bularak mükellef lehinde karar vererek temyiz istemini reddetmiştir (Danıştay Dördüncü Daire'nin 8.4.1993 tarih ve E. 1990-2620, K. 1993-1569 sayılı kararı).

Kıyas yasağı, hükümler arasındaki benzerlik gerekçesiyle kıyas yoluyla yeni vergiyi doğurucu olayın ortaya çıkarılmasıdır. Kanunda yer almamasından hareketle genişletici yorum yaparak yalnızca faturanın muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olmasının gerekçe gösterilerek kaçakçılık cezasının kesilmesi özel usulsüzlük cezasının kesilmesini de gerektirmemektedir. Bu nedenlerle Dördüncü Daire'nin verdiği karar yerindedir ve kıyas yasağını zedelememektedir.

Dava konusu olayda; mükellefin düzenlediği satış faturalarından birinde tarihin bulunmaması üzerine özel usulsüzlük cezası kesilmesinin Vergi Mahkemesi ve Bölge İdare Mahkemesi tarafından onanması üzerine Dördüncü Daireye temyiz isteminde bulunulmuştur. 4. Daire; özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için kanunda yazılı hükümlerde faturada tarihinin olmamasının düzenlenmemesi dolayısıyla kıyas yasağını ihlal ettiği gerekçesiyle mükellef lehinde karar vermiştir (Danıştay Dördüncü Daire'nin 20.1.1992 tarihli ve E. 1991-1687, K. 1992-112 sayılı kararı). Benzer şekilde bir diğer kararda da fatura verildiği halde fatura düzenlenmemesine ilişkin özel usulsüzlük cezası kesilmesinin kıyas yasağını ihlal edeceği yönünde hukuki güvenlik ilkesi dikkate alınarak yerinde karar verilmiştir (Danıştay Dördüncü Daire'nin 4.7.1996 tarih ve E. 1996-191, K. 1996-3135 sayılı kararı). Benzer şekilde diğer kararlarda da kesin tespit yapılmadan müstahsil makbuzu düzenlenmediğine ilişkin özel usulsüzlük cezası kesilmesinin kıyas yasağını ihlal edeceği yönünde hukuki güvenlik ilkesi yönünden yerinde kararlar verilmiştir (Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 29.1.1999 tarih ve E. 1998-4001 K. 1999-144, 26.1.2000 tarihli ve E. 1999-268, K. 2000-226 sayılı kararları).

İlgili olayda, vergi mahkemesi tarafından genişletici yorum yapılarak ve kıyas yasağı ihlal edilerek tarih yazmaması sebebiyle özel usulsüzlük cezası kesilmesi yerinde görülmüştür. Kıyas yasağı ilkesi ve yeni vergiyi doğurucu olay yaratılarak ek mali yükümlülük getirilmemesi açısından Dördüncü Dairenin hukuki güvenlik ilkesini göz önünde bulundurarak mahkemenin kararını bozması yerindedir.

Dava konusu olaylarda, özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için belgelerin alınmadığı ve verilmediğine dair somut ve hukuka uygun tespit yapılmamasının kıyas yasağını zedeleyeceği yönünde yerinde bir kararlar verilmiştir (Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun E. 1998-359, K. 1999-327 28.5.1999 tarihli, E. 1995-329, K.1996-277 28.6.1996 tarihli, E. 1995-72, K. 1996-271 14.6.1996 tarihli, E. 1999-42, K. 1999-415 8.10.1999 tarihli, E. 2002-369, K. 2002-419 29.11.2002 tarihli kararları).

Vergi inceleme elemanları tarafından gerekli incelemelerin yapılmadan belge alıp ve vermeyenlerin tespit edilmeden, ceza kesilmesi kıyas yasağının ihlali anlamına gelmektedir. Kanun hükümleri dikkate alınarak ve hukuka uygun bir tespit yapılarak ceza kesilmesi ilke açısından daha yerinde olacaktır. Bu gerekçeyle mahkemenin mükellef lehinde kararlar vermesi yerindedir.

Benzer şekilde bir diğer dava konusu olayda, davacının müşterilerine fatura vermemesinin tespit edilmesi üzerine adına özel usulsüzlük cezası kesilmiş olup yargı yoluna başvurmuştur. Eskişehir 1. Vergi Mahkemesi; VUK'nun 353. maddesine göre düzenlenmeyen her bir belge için özel usulsüzlük cezasının kesilmesine karar vermiş, davacı ise aynı nitelikte belge düzenlenmemesi söz konusu olduğu tek tespit için özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerektiği gerekçesiyle temyiz isteminde bulunmuştur. Dördüncü Daire; usulsüzlüklere ilişkin cezaların hüküm altına alındığı 353. maddedeki *"belgeyi vermeyen ve almayanların her birisine belli bir tutarda özel usulsüzlük cezasının kesilmesi"* ifadesinden hareketle cezanın uygulanması için hem satıcının hem de alıcının tespit edilme gerektiği ve kıyas yasağı ihlal edilerek yoruma dayalı ceza kesilmesi gerekçesiyle mahkeme kararını bozarak mükellef lehine karar vermiştir. Benzer şekilde diğer kararlarda da hukuken geçerli bir tespitin yapılmamasının kıyas yasağı ilkesini ihlal edeceği yönünde karar verilmiştir (Danıştay Dördüncü Daire'nin E. 1998-3243, E.19902104, K.1990-3138 12.11.1990 tarihli, E. 1997-205 K. 1998-870 11.3.1998 tarihli, E. 1999-1151 E. 2000-1073 K. 22.3.2000 tarihli, E. 1999-2174 K. 2000-1078 22.3.2000 tarihli, E. 1999-1150 K. 2000-1072 22.3.2000 tarihli, E. 1999-4385 K. 2000-4903 27.11.2000 tarihli, E. 2001-4969 K. 2002-3159 9.10.2002 tarihli, E. 2002-3986 K. 2003-398 18.2.2003 tarihli kararları).

Benzer şekilde bir diğer dava konusu olayda; serbest muhasebecilik yapan davacının ek iş olarak gayrimenkul alım satımı da yaptığı ileri sürülerek 1998 yılı için resen GV hesaplanmış ve özel usulsüzlük cezası kesilmiştir. Dördüncü Daire; özel usulsüzlük kesilebilmesi için hüküm altına alınan belgelerin verilmediği ve alınmadığına dair hukuken geçerli bir tespit bulunmadığı kıyas yolu ile ceza verilmesine olanak olmadığı için özel usulsüzlük cezasına ilişkin vergi mahkemesinin verdiği hükmün bozulmasına karar vermiştir (Danıştay Dördüncü Daire'nin 8.10.2002 tarih ve E. 2001-3774, K. 2002-3143 sayılı kararı).

Hukuka uygun bir tespit yapılmadan ceza kesilmesi kıyas yasağının ihlal edilmesi ve genişletici yorum yapılması anlamına gelmektedir. Bu gerekçeyle mahkemenin verdiği karar kıyas yasağı ilkesi açısından yerindedir.

Yukarıdaki konularla benzer şekilde davacı adına vergi inceleme raporuna dayanılarak 1. derece usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezası kesilmesi ve sonraki döneme ilişkin KDV indirim miktarının azaltılmasına ilişkin işlem tesis edilmesi üzerine yargı yoluna başvurmuştur. Vergi mahkemesi hukuken geçerli tespit bulunmadığı için kıyas yolu ile ceza kesilmesinin hukuki güvenlik ilkesini ihlal edeceği gerekçesiyle mükellef lehine karar vererek işlemlerin iptaline karar vermiştir. Vergi Dairesi Müdürlüğü işlemlerin hukuka uygun olduğu gerekçesiyle temyiz isteminde bulunmuştur. Yedinci Daire; faturanın on günlük süre geçtikten sonra düzenlenmesi sebebiyle 1. derece usulsüzlük cezası değil özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerektiğini belirtmiştir. Belge veren ve alanlar belirlenmediği için ceza kesilmesinin kıyas yasağı ilkesi gereğince mümkün olmamasının ise ilgili işlemler birbiriyle ilişkili fakat birbirinden bağımsız olması gerekçesiyle ceza kesmeye engel oluşturmadığını belirtmiştir. Bunun yanında, emsaline uygunluk ilkesine aykırı olarak işlem yapıldığı için kayıt dışı hasılatın bulunması sebebiyle özel usulsüzlük cezasının kesilmesinin yerinde olduğunu belirtmiştir (Danıştay Yedinci Dairesi'nin 29.5.2002 tarih ve E. 2000-6878, K. 2002-2165 sayılı kararı).

Yedinci Daire'nin belge alınıp verilmemesine ilişkin yorumu ile Dördüncü Dairenin E. 1998-3243 ve E. 2001-3744 sayılı ve VDDK'nın 1998-356 sayılı kararlarında, belge alıp vermeyenlerin her birisine belli tutarda özel usulsüzlük cezası kesilmesinden hareketle bir tarafın tespit edilmemesi durumunun diğer tarafa ceza kesilmeyeceğini gerektirmesi ve iki tarafın tespit edilmemesi halinde ceza kesilmesinin kıyas yasağı ilkesini ihlal ettiği yorumları arasında farklılık bulunmaktadır. Kanun hükümlerine uygunluk açısından her iki tarafında tespit edilmesi hukuka uygun bir tespit olacak ve kıyas yasağı ilkesini de ihlal etmeyecektir.

Dava konusu olayda; kayıp faturaların mükellef tarafından kullanıldığının kesin tespiti yapılmadan ceza kesilmesi üzerine, mükellefin faturaların kaybolduğunu vergi dairesine ilgili yılın ikinci ayında bildirdiği anlaşılmıştır. Bunun üzerine ilgili cezanın kıyas yasağını ihlal ettiği gerekçesiyle yerinde bir karar verilmiştir (Danıştay Dördüncü Daire'nin 24.9.1998 tarihli ve E. 1998-1568, K. 1998-3290 tarihli kararı).

Dava konusu olayda; randıman incelemesi yoluyla bulunan hasılat farkının defter ve belgelere intikal ettirilmemesinin belge düzenlenmediğine kanıt olacağına dayanarak özel usulsüzlük cezası kesilmesinin kıyas yasağını ihlal edeceği yönünde karar verilmiştir (Danıştay Dördüncü Daire'nin 22.3.2000 tarihli ve E. 1999-3172, K. 2000-1067 sayılı kararı). Olayda hukuka uygun bir tespit yapılmadığı için dairenin kararı hukuki güvenlik ilkesi açısından yerindedir.

Dava konusu olayda; davacı şirketin 1995 yılı işlemlerinin incelenmesi sonucunda gerçeğe uygun fatura düzenlenmemesi sonucunda özel usulsüzlük cezası kesilmiştir. Dördüncü Daire; mal alımına ilişkin faturalarının içeriği itibariyle gerçek olmadığına ilişkin bir tespit yapılmaması ve kıyas yoluyla ceza uygulanmaması gerekçesiyle vergi mahkemesi kararını bozarak mükellef lehine karar vermiştir (Danıştay Dördüncü Daire'nin 12.4.2001 tarihli E. 2001-656 K. 2001-1511 sayılı kararı).

Dava konusu olayda; faturanın tamamının kullanıldığı veya başka mükelleflerin kayıtlarına geçtiğinin tespitinin yapılmadan faturanın bir bölümünde yazılı hasılat tutarının esas alınarak matrah tespitinin yapılmasının kıyas yasağı ilkesini zedelediği yönünde hukuki güvenlik ilkesi dikkate alınarak yerinde bir karar verilmiştir (Danıştay Dördüncü Daire'nin 23.9.1999 tarih E. 1999-1201 K. 1999-3220 sayılı kararı).

Davacı adına 1995 yılına ilişkin defter ve belgelerinin incelenmesi sonucunda bulunan hasılat farkı ve hasılat farkı için fatura düzenlemediği gerekçesiyle özel usulsüzlük cezası kesilmesi üzerine yargı yoluna başvurmuştur. Vergi Mahkemesi; ceza kesilmesi gereken fiillerin kesin tespiti gerektiği ve satışlarının çoğunun perakende olması sebebiyle bütün satışlara ilişkin faturaların tespitinin mümkün olamayacağı dolayısıyla kıyas yasağı ilkesinin ihlal edileceği anlamına geleceği için özel usulsüzlük cezasının iptaline karar vermiştir. Vergi Dairesi Müdürlüğü ise temyiz isteminde bulunmuştur. Dokuzuncu Daire temyiz isteminin iptaline karar vermiştir (Danıştay Dokuzuncu Daire'nin 18.2.1998 tarih ve E. 1997-5331, K. 1998-639 sayılı kararı). Benzer şekilde diğer bir kararda da faturaların diğer mükelleflerin defterlerine gider olarak kaydedildiğine ilişkin hukuka uygun bir tespit yapılmaması nedeniyle kıyas yoluyla ceza kesilmeyeceği yönünde karar vermiştir. (Danıştay Dokuzuncu Daire'nin 27.9.2005 tarih ve E. 2004-2016, K. 2005-2389, 29.12.1992 tarih ve E. 1992-4260, K. 1992-3420, 25.6.1993 tarih ve E. 1992-4546, K. 1993-2826, 22.3.2001 tarih ve E. 1999-2428, K. 2001-998, 11.10.2000 tarih ve E. 1999-3578, K. 2000-2809 sayılı kararları).

Davacı adına yoklama fişine dayanılarak özel usulsüzlük cezası kesilmiş ve terkini için yargı yoluna başvurmuştur. Vergi Mahkemesi; yapılan denetimde kupon başına gelir elde ettiği halde belge düzenlemediği fakat oynatılan sayısal loto kuponlarıyla ilgili vergi kanunlarında belge düzenleneceğine dair ibare yer almaması gerekçesiyle kıyas yolu ile ceza kesilemeyeceği için özel usulsüzlük cezasının kaldırılmasına karar vermiştir. Vergi Dairesi müdürlüğü temyiz isteminde bulunmuştur. Dokuzuncu Daire vergi mahkemesi kararını yerinde bularak temyiz istemini reddetmiştir (1999-2655 Esas Sayılı 2000-1831 Sayılı Danıştay Dokuzuncu Daire Kararı).

Kanunda suçlar ve karşılığında cezalar açıkça düzenlenmiştir. Kanundan yer almayan unsurların vergilendirilmesi genişletici yorum yapılarak kıyas yasağının ihlal edilmesine yol açacaktır. Bu gerekçeyle vergi mahkemesinin kararının yerinde olduğu düşüncesindeyiz.

Davacı adına 2000 yılı işlemlerine ilişkin faturasız satışları olduğu ileri sürülerek özel usulsüzlük cezası kesilmiştir. Dördüncü Daire; kesilen cezanın uygulanmasındaki tespitin hukuka uygun olmaması dolayısıyla kıyas yasağını da göz önünde bulundurarak vergi mahkemesinin kararını bozarak mükellef lehine karar vermiştir (Danıştay Dördüncü Daire'nin 26.6.2002 tarihli ve E. 2001-4014, K. 2002-2719 sayılı kararı).

Anayasanın 38. maddesinde suç ve cezaların kanuniliği ilkesi ve 2. maddesinde ise açıkça hukuk devleti hüküm altına alınmakla, hukuki güvenlik ilkesi ve kıyas yasağı ilkesinin de hüküm altına alındığının kabul edilmesi gereklidir. Çünkü hukuki güvenlik ilkesi ve unsurları, hukuk devleti ilkesinin doğal bir sonucudur. Bu sebeple; Dördüncü Daire'nin genel ceza hukuku ilkelerinden; cezayı gerektiren fiilin tüm unsurlarının tam olması gerektiği aksi halde failin cezalandırılamayacağı ve hukuki güvenlik ilkesinin kıyas yasağı unsurunu dikkate alarak ilgili olaylarda karar vermesi yerindedir.

d) Olağanüstü Hallere İlişkin Kararlar

Davacı adına 1994 yılına ilişkin vergi tevkifatı yapmadığı, alımlarını gerçeği yansıtmayan faturalarla belgelendirdiği için GV ve kaçakçılık cezası kesilmiştir. Yargı yoluna başvuran mükellefin 10.9.1995 tarihinde tebliğ edilen vergi ve ceza ihbarnamesine karşı 30 günlük dava süresini geçirip 1.10.1995 tarihinde olan deprem nedeniyle 18.10.1995 tarihinde dava açmasının süre aşımı olması ve mücbir sebeplerden deprem ve benzeri afetler nedeniyle sürenin durmasına ilişkin İdari

Yargılama Usulü Kanununda hüküm yer almaması gerekçesiyle davanın reddine karar vermiştir. Davacı olağanüstü bir durumda mücbir sebeplerin dikkate alınarak dava açmaya ilişkin süreyi durdurması gerektiği gerekçesiyle Dördüncü Daire temyiz isteminde bulunmuştur. Dördüncü Daire; İBKK'nın 8.12.1944 tarihli kararına atıfta bulunarak kanunda hüküm altına alınan sürelerin kıyas yolu ile genişletilemeyeceği belirtmekle birlikte kanunda öngörülmemiş olmakla birlikte çok ağır maddi ve hukuki engellerin varlığı halinde dava açmaya ilişkin sürenin duracağını kabul etmiştir. İlgili olayda da 1.10.1995 tarihinde yaşanan depremin şiddetinin ve olumsuz sonuçlarının fazla olması sebebiyle mükellef lehine karar vermiştir (Danıştay Dördüncü Daire'nin 20.6.1996 tarihli E. 1995-6183, K. 1996-2698 sayılı kararı).

İdari Yargılama Usulü kanununda deprem ve mücbir sebeplerin süreyi durduracağına ilişkin hüküm bulunmaması, kanunda boşluk olduğu ve kıyas yasağının ihlal edildiği anlamına gelmemektedir. VUK'da üçüncü bölümde yer alan süreler içerisinde yer alan 15. madde mücbir sebeplerin süreleri uzatmasına ilişkindir. Madde aşağıdaki gibidir.

"Mücbir sebeplerden her hangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemez. Bu taktirde tarh zamanaşımı işlemeyen süreler kadar uzar."

Sistematik yorum yapıldığında VUK'da yer alan yukarıdaki hükümler göz önünde bulundurulduğunda, depremin dava açmaya ilişkin süreyi durduracağı kanunda açıkça hüküm altına alınmıştır. Bu sebeple Dördüncü Daire'nin verdiği karar kıyas yasağı ilkesini ihlal etmemektedir ve yerindedir.

e) Diğer Konulara İlişkin Kararlar

Aşağıda yer alan kararların konusunu; ortalama kar hadleri, vergi aslı için zamanaşımını durduran hallerin vergi cezaları içinde geçerli olması ve vakıfa ait iktisadi işletmenin yaptığı işlemlerin bireysel emeklilik ve sigortacılık sayılıp sayılmayacağı hususundadır.

Kurulun kararının konusunu; ortalama kar hadlerine göre düşük kazanç beyan edenlerin, kanun hükmüne aykırı davranmış sayılacağı ve vergi ziyaı cezası ile cezalandırılması görüşünü savunan Üçüncü Daire kararları ile, kanun hükmünde açıkça düzenlenmemiş olması sebebiyle vergi ziyaı cezası kesilemeyeceğine ilişkin Dördüncü Daire kararlarında aykırılık olmasıdır (Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun 16.2.1989 tarih ve E. 1988-1, K. 1989-1 sayılı kararı).

Kurul kararında; kaçakçılık, ağır kusur ve kusur gibi vergi aslına bağlı olarak ceza kesilmesini gerektiren durumlarda, vergi ziyaı koşulu öngörülmüş olması sebebiyle suçların maddi unsurunu vergi ziyaının oluşturduğu ve ortalama kar hadleri esasını düzenleyen hükümde vergi ziyaının yer almadığını belirtmiş, cezanın yasama organı tarafından tereddüt yaratmayacak biçimde düzenlenmesinin ve yargı organlarının genişletici yoruma ve sınırını oluşturan kıyas yasağına uygun hareket etmeleri yönünde karar vererek içtihatların Dördüncü Daire yönünde birleştirilmesine karar vermiştir. İBBK'nın ilgili kararda; ortalama kar hadleri esasına genişletici yorum yapılarak kasten ortalama kar haddinin altında beyanda bulunduğu sonucuna varılarak vergi ziyaı cezası kesilmesini öngören kararı benimsemeyerek hukuki güvenlik ilkesini ve kıyas yasağını dikkate alarak ceza kesilmemesi yönünde verdiği karar yerindedir.

İBKK'nın kıyas yasağına ilişkin olan kararının konusunu; Yedinci ve Dokuzuncu Dairesi'nin vergi aslı için zamanaşımını durduran hallerin vergi cezası içinde geçerli olacağına ilişkin kararları ile, Dördüncü ve On üçüncü Dairenin kanunda açıkça hüküm bulunmadığı gerekçesi ile ceza yönünden takdir komisyonuna başvurmanın zamanaşımını durdurmayacağı yönündeki kararları oluşturmaktadır (Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun 12.6.1980 tarih ve E. 1977-1, K. 1980-2 sayılı kararı).

İBBK; vergi ve cezanın amaçlarının birbirinden farklı olduğunu vurgulamış, vergiler için geçerli olan zamanaşımını durduran hallerin kıyas yoluyla cezalar için de geçerli olacağı yönünde karar verilmesinin hukuki güvenlik ve kıyas yasağı ilkesinin ihlali anlamına geleceğinden içtihatları Dördüncü ve On üçüncü Daire yönünde birleştirmiştir. Kanunda vergi cezalarına ilişkin zamanaşımını durduran hallerin düzenlenmemiş olması kanunda boşluk olduğunun göstergesidir. Yorumun sınırları aşılıp genişletici yorum yapılarak kanundaki boşlukların yargı kararları ile doldurulması vergilemede kıyas yasağı ilkesinin ihlali sonucunu doğuracağından İBKK yerindedir.

2002 yılında işlemleri incelenen vakfın yaptığı faaliyetler dolayısıyla vakıfa ait iktisadi işletme teşekkül ettiği saptanarak vergi ziyaı cezalı kurumlar vergisi salınmıştır. Davacı vakıf; vakfın faaliyetlerinin bireysel emeklilik ve sigortacılık olmadığının, işlem hacmi açısından kıyaslanmasının vergilemede kıyas yasağı ve kanunilik ilkesine aykırı olduğunu belirtmiştir. VDDK; vakfın yürüttüğü faaliyet nedeniyle iktisadi işletme niteliğinde sayılacağı ve kıyas yasağının ihlal edilmediği yönünde karar vermiştir

(Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 29.5.2013 tarih ve E. 2012-36, K. 2013-206 sayılı kararı).

Kanunda boşluk olduğu durumlarda genişletici yorum yapılarak yeni hüküm tesis edilmesi kıyas yasağını ihlal edecektir. Fakat ilgili olaya ilişkin Kurumlar Vergisi Kanununda düzenlenen *"vakıflara ait iktisadi işletmelerin kazanç amacı gütmemelerinin, kar etmemelerinin veya karın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesinin iktisadi niteliklerini değiştirmeyeceği"* hükmü ile kanunda boşluk olmadığını sonucuna ulaşılmaktadır. Bu hükme dayanarak kanunda herhangi bir boşluk olmadığı için kıyas yasağı ilkesinin ihlalinden de söz etmek mümkün değildir.

3.3. Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesinin Unsurlarına İlişkin Yargı Kararlarında Yer Alan İstisnalar

Bu başlık altında hukuki güvenlik ilkesinin unsurları olan belirlilik, geriye yürümezlik ve kıyas yasağına ilişkin teoride ve yargı kararlarında yer verilen istisnalar sınıflandırılmıştır. İdeal olan ilkelerin hiçbir istisna olmadan uygulanması olsa da kimi hallerde kuralların uygulanmasına istisnalar getirilebilmektedir. Aşağıda ilgili istisnalar yer almaktadır. Bunun yanında yargı kararlarında istisnaların tarihsel seyri de incelenmiştir. Mahkemeler zaman zaman kuralları istisnasız uygulasa da belirli dönemlerde özellikle ekonomik istikrarsızlık dönemlerinde ilgili ilkelere ilişkin istisnalara kararlarında yer verdiği tespit edilmiştir. İBKK'da ve VDDKK'da ilkeye ilişkin istisnalara yer verilmemiştir. Kıyas yasağı ve belirlilik ilkesine ilişkin de teoride herhangi bir istisnaya rastlanmamıştır.

3.3.1. Vergilemede Belirlilik İlkesine İlişkin İstisnalar

Yapılan teorik inceleme sonucunda belirlilik ilkesine ilişkin istisnaya rastlanmamıştır. Hukuki analiz ile ulaşılan belirlilik ilkesine ilişkin istisnalar ise aşağıdadır.

Anayasa Mahkemesi Kararlarında belirlilik ilkesinin istisnaları aşağıdaki gibidir;

- Kamu yararını sağlamak ve kamu alacaklarının sürüncemede bırakılmasını önlemek
- Ayrıntıların yasada düzenlenmesinin mümkün olmadığı hallerde yürütme organına açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleyici işlem yapma yetkisi verilmesi

- Kanunda alt ve üst sınırların belli olması halinde Bakanlar Kuruluna maktu vergi tutarlarını 0'a kadar indirme yetkisi verilmesi
- Vergi kayıp ve kaçaklarını önlemek, günlük olaylara teknik ya da ayrıntıya ilişkin düzenlemeler
- Mahalli niteliğin ön planda olduğu hallerde Belediye Meclislerine vergi tutarını belirleme yetkisi verilmesidir.

Anayasa Mahkemesi Kararlarında belirlilik ilkesine ilişkin istisnaların tarihsel seyri aşağıdaki gibidir;

1989 ve 2001 yıllarında belirlilik ilkesi lehinde kararlar verilirken, 2003-2009 yılları arasında belirlilik ilkesinin uygulanmasına yukarıda bulunan çeşitli istisnalar öngörülmüştür. 2010 yılında belirlilik ilkesi lehinde kararlar verilirken, 2012-2017 yılları arasında belirlilik ilkesinin uygulanmasına çeşitli nedenlerle istisnalar getirilmiştir.

Danıştay Üçüncü, Dördüncü, Yedinci ve Dokuzuncu Dairesi kararlarında belirlilik ilkesine ilişkin istisnalara yer vermemiştir.

3.3.2. Vergilemede Geriye Yürümezlik İlkesine İlişkin İstisnalar

Teorik inceleme sonucunda geriye yürümezlik ilkesine ilişkin ulaşılan istisnalar aşağıdaki gibidir (Çağan, 1980: 143);

- Kişilerin vergi kanunlarının geriye yürütüleceğini tahmin etmeleri
- Eski vergi kanunun muğlak olması
- Daha önce yürürlükteki vergi kanunun açıkça Anayasaya aykırı olması
- Kamu yararıdır.

Yapılan hukuki analiz sonucunda geriye yürümezlik ilkesine ilişkin ulaşılan istisnalar aşağıdaki gibidir. Aşağıda Anayasa Mahkemesi Kararlarında, Danıştay Üçüncü Daire, Dördüncü Daire, Yedinci Daire ve Dokuzuncu Daire Kararlarında geriye yürümezlik ilkesinin istisnaları yer almaktadır.

Anayasa Mahkemesi Kararlarında geriye yürümezlik ilkesine ilişkin istisnalar aşağıdaki gibidir;

- Ekonomik istikrarı sağlamak,
- Vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olsa bile hukuki sürecin tamamlanmamış olması,
- Yeni kanun hükümlülerin yükümlüler arasında eşitsizliği gidermesi,
- Deprem, olağan üstü haller, sosyal ve ekonomik koşulların zorunlu kıldığı nedenlerin kamu yararının gereği olmasıdır.

Anayasa Mahkemesi Kararlarında geriye yürümezlik ilkesinin tarihsel seyri aşağıdaki gibidir;

1989-2003 yılları arasında yukarıdaki çeşitli nedenlerle geriye yürümezlik ilkesine ekonomik gerekçeler tercih edilmiştir. Bunun yanında hukuksal sürecin tamamlanmaması da geriye yürümezlik ilkesine istisna olarak gösterilmiştir. 2004- 2016 yılları arasında bir kararda gerçek olmayan geriye yürümeyi uygun bulması haricinde geriye yürümezlik ilkesi lehinde kararlar verilmiştir. Hukuki analiz sonucunda ulaşılan geriye yürümezlik ilkesine ilişkin istisnaların tarihsel seyrinden hareketle Anayasa Mahkemesinin son yıllarda, ilk yıllarda verdiği kararlara nazaran geriye yürümezlik ilkesini diğer gerekçelerle üstün tuttuğu ve bu yönde karar verdiği sonucuna ulaşılmaktadır.

Danıştay Üçüncü Daire'nin geriye yürümezlik ilkesine ilişkin istisnaları aşağıdaki gibidir;

- Vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olsa bile hukuki sürecin tamamlanmamış olması,
- Ekonomik durum ve piyasa şartlarına göre vergilendirme,
- Gecikme zammı tahsil aşamasına ilişkin olduğu için zammın bağlı olduğu vergi aslı için vergiyi doğuran olay gerçekleşse bile vade tarihi ile ödeme tarihi arasındaki sürenin esas alınması
- Vergi yükünün eşitlenmesi
- Lehe olan hükümlerdir.

Üçüncü Daire kararlarındaki geriye yürümezlik ilkesine ilişkin istisnaların tarihsel seyrine bakıldığında; Üçüncü Dairenin genellikle kararlarında geriye yürümezlik ilkesinin uygulanmasına çeşitli nedenlerle istisnalar getirdiği sonucuna ulaşılmaktadır.

Danıştay Dördüncü Daire'nin geriye yürümezlik ilkesine ilişkin istisnaları aşağıdaki gibidir;

- Ekonomik gerekçeler,
- Lehe olan hükümler,
- Vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olsa bile hukuki sürecin tamamlanmaması,
- Vergi yükünün eşitlenmesidir.

Danıştay Dördüncü Daire'nin geriye yürümezlik ilkesine ilişkin istisnalarının tarihsel seyrine bakıldığında; 1994 ve 2005 yılları arasında çeşitli nedenlerle geriye yürümezlik ilkesinin uygulanmasında istisnalara yer verirken 2006 ve 2010 yılları arasındaki kararlarında geriye yürümezlik ilkesinin uygulanmasına istisna getirmeyerek ilke lehinde kararlar vermiştir.

Danıştay Yedinci Daire'nin geriye yürümezlik ilkesine ilişkin istisnaları aşağıdaki gibidir;

- Lehe olan hükümler,
- Vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olsa bile hukuki sürecin tamamlanmamasıdır.

Danıştay Yedinci Daire'nin geriye yürümezlik ilkesine ilişkin istisnalarının tarihsel seyrine bakıldığında çeşitli nedenlerle zaman zaman istisnalar öngörmüştür. Fakat ilgili istisnalar geriye yürümezlik ilkesini zedelememektedir.

Danıştay Dokuzuncu Daire'nin geriye yürümezlik ilkesine ilişkin istisnaları aşağıdaki gibidir;

- Gecikme zammı tahsil aşamasına ilişkin olduğu için zammın bağlı olduğu vergi aslı için vergiyi doğuran olay gerçekleşse bile vade tarihi ile ödeme tarihi arasındaki sürenin esas alınmasıdır.

Danıştay Dokuzuncu Daire'nin geriye yürümezlik ilkesine ilişkin istisnaların tarihsel seyrine bakıldığında; ilgili daire genellikle geriye yürümezlik ilkesini dikkate alarak

karar vermiştir. Tek istisnası olan yukarıdaki gecikme zammına ilişkin istisna da geriye yürümezlik ilkesini zedelememektedir.

Bütün yargı kararlarında geriye yürümezlik ilkesine ilişkin, ekonomik istikrarın sağlanması, lehe olan hükümler ve gerçek olmayan geriye yürüme yani vergiyi doğuran olay gerçekleşse bile hukuksal sürecin tamamlanmaması kabul edilen ortak istisnalardandır.

3.3.3. Vergilemede Kıyas Yasağı İlkesine İlişkin İstisnalar

Yapılan teorik inceleme sonucunda kıyas yasağına ilişkin istisnaya rastlanmamıştır. Yapılan hukuki analiz sonucunda kıyas yasağı ilkesine ilişkin ulaşılan istisnalar ise aşağıdaki gibidir.

Anayasa Mahkemesinin kıyas yasağı ilkesine ilişkin istisnası aşağıdaki gibidir;

- Kanunda açıkça düzenlemenin olmadığı hallerde (örneğin düzeltme beyannamesinin ihtirazi kayıtla verilip verilmemesine ilişkin) yargı organları arasında içtihat farklılığı olmasının yargılama hukukunun doğasından kaynaklanmasıdır.

Danıştay Üçüncü, Yedinci ve Dokuzuncu Dairelerinin kıyas yasağına ilişkin istisnası bulunmamaktadır. Dördüncü Daire'nin kıyas yasağı ilkesine ilişkin istisnası ise; deprem ve benzeri olağanüstü hallerdir.

Kıyas yasağına ilişkin yapılan hukuki analiz neticesinde, mahkemelerin kıyas yasağına yukarıda yer verilen iki durum hariç istisna getirmediği ve kıyas yasağı ilkesini ihlal etmeyen kararlar verdikleri tespit edilmiştir. Çalışmada diğer ilkeler olan belirlilik ve geriye yürümezlik ilkesine getirilen istisnalar kıyas yasağına getirilen istisnalara nazaran daha fazla olduğu tespit edilmiştir.

SONUÇ

Hukuki güvenlik ilkesi, devletin vergi alacağını hukuk kuralları aracılığıyla güvence altına almakla birlikte mükellefleri de kanunların belirsizliğinden ve beklenmedik şekilde aleyhte ek yükümlülük getiren vergi kanunlarından korumaktadır. Bu durum da ilkenin hem devlet hem de mükellefler açısından önemli olduğunun göstergesidir. Ek yükümlülük getiren ve vergi yükünün artmasına sebep olan durumlar, ekonomideki, üretim, tüketim, yatırım ve tasarruf üzerinde olumsuz etkilerde bulunur (Gürdal, 2009: 39). Olumsuz etkileri en aza indirmek için hukuki güvenlik ilkesi mükellefler açısından koruyucu ilke konumundadır. Hukuki güvenlik ilkesinin denetimi de yargı organları aracılığıyla yapılmaktadır.

Hukuki güvenlik ilkesi, hukuk devletinin bir sonucu olan ve uygulanmaması halinde bütün ilkeleri olumsuz etkileyen kapsamlı ve çatı bir ilkedir. Diğer vergileme ilkelerini kapsaması ve hem mükellefler hem devlet açısından önemli olması gerekçesiyle basit ekonomik gerekçelerle hukuki güvenlik ilkesinin ihlal edilmesi ile deprem ve benzeri olağanüstü zamanlarında ilkenin ihlal edilmesi mükellefler açısından bakıldığında aynı anlamı taşımamaktadır. İlkenin ihlal edilebilmesi için zorunlu koşulların ve mükellef nezdinde bakıldığında haklı bir gerekçenin varlığı şarttır. Uzun vadede, ilkenin ihlal edilmesi halinde sağlanacak olan fayda, mükellefler ve ekonomi açısından ortaya çıkardığı zararlarından fazla olmalıdır.

Hukuki güvenlik ilkesinin ihlal edilmesi mükelleflerin ekonomik hayatta mevcut olan istikrarlarını da olumsuz etkileyecektir. İstikrarın olumsuz etkilenmesinin uzun vadeli sonuçlarından birisi de vergi gelirlerinin azalmasıdır. Bu bakımından hukuki güvenlik ilkesinin ihlal edilmemesi ile ekonomik istikrarın sağlanması arasında bağlantı olması gerekçesiyle, ilkeye uyum sağlanması sonucunda mükelleflerin vergi planlaması yapabilmesine katkı sağlanacak ve vergiye uyumu da artacaktır.

Çalışmada analizini yaptığımız somut olaylar hakkında ipucu veren yargı kararlarından hareketle hukuki güvenlik ilkesine ilişkin aşağıdaki sonuçlara ulaşılmış ve bir takım çözüm önerileri getirilmiştir.

Vergi kanunlarının yeterince açık olmaması ve karmaşık olması sebebiyle vergilemeye ilişkin idari işlemlerde, yapılan işleme karşı dava açmaya ilişkin sürenin ve nereye başvurulacağının gösterilmesi mükellefler açısından yerinde olacaktır. İdarece tesis

edilen işlemlerde ve ödeme emirlerinde dava açmaya ilişkin sürenin gösterilmemiş olmasına ilişkin yargı kararları arasında farklılıklar mevcuttur. Bir kısım yargı kararlarında, idari işlemde işleme karşı dava açmaya ilişkin sürenin gösterilmemesi sebebiyle süre aşımı olmadığından bahisle mükellef lehinde kararlar verilirken, bir kısım yargı kararlarında ise süre aşımı nedeniyle mükellef aleyhinde kararlar verilmiştir. İlgili durumun belirlilik ilkesi açısından yerinde olacak şekilde yani ilgili işlemlerde, işlemlere karşı başvurulacak yerlerin ve sürelerin gösterilmesi suretiyle mükelleflere tebliğ edilmesinin ve ilgili işlemlerin belirlilik ilkesine uygun olacak şekilde tesis edilmesi hem mükellefler açısından yerinde olacak hem de devletin alacağının daha kısa sürede hazineye intikalini gerçekleştirecektir. Bu şekilde belirsizlik ihtiva eden işlemler mükellefin yargı yoluna başvurarak devletin alacaklarından birisi olan vergi gelirlerinin hazineye intikalini güçleştirebilecek ve geciktirebilecektir.

Bunun yanında vergilemede hukuki güvenlik ilkesine ilişkin Danıştay İBKK'nın azlığı da hukuki güvenlik ilkesini zedeleyen bir diğer husustur. Vergilemeye ilişkin yalnızca 57 adet İBKK bulunmaktadır. İlgili kararlardan %7'si hukuki güvenlik ilkesine ilişkindir. Hukuki güvenlik ilkesine ilişkin İBKK'nın azlığı hususunda iki ihtimal bulunmaktadır. Birinci ihtimal; vergi dava dairelerinin kararları arasında aykırılık bulunmamasıdır. İkinci ihtimal ise; aralarında aykırılık bulunan karaların bulunması[7] ve bu durumun yargı kararları arasındaki aykırılığın giderilmemesi sebebiyle belirlilik ilkesini zedelemesidir. Yargı kararlarının analizi sonucunda aynı konuda verilmiş farklı yargı yorumlarına rastlandığı için İBKK'ya daha sık başvurulmasının belirlilik ilkesi açısından daha yerinde olacağı görüşündeyiz.

Yargı organları arasında yorum farklılıkları olması doğaldır. Fakat İBKK'ya başvurulmasının temelinde aynı konuda verilmiş farklı kararların vergileme ilkeleri doğrultusunda birleştirilmesi bulunmaktadır. Burada temel husus kararlarının konusunun aynı olmasıdır. Aynı konuda verilmiş farklı kararlar yorum çeşitliliğinden ziyade belirsizlik içermektedir. Örneğin aynı konuda mükellefler tarafından yargıya başvurulması halinde bir mükellefin lehine karar verilirken, diğer mükellefin aleyhine karar verilmesi belirlilik ve eşitlik ilkesinin zedelenmesine yol açacaktır. Yargı kararları

[7] Örneğin Yedinci Daire'nin 2000/6878 Esas Sayılı Kararında özel usulsüzlük cezası kesilmesine ilişkin belge alıp vermeyenlerin yani alıcı ve satıcı olan her iki tarafın tespiti hususunun birbirleriyle ilişkili ancak bağımsız olduğu gerekçesiyle bir tarafa ceza kesilmesinin diğer tarafa ceza kesilmesini engellemeyeceği ve dolayısıyla kıyas yasağı ilkesini ihlal etmeyeceği yönünde karar verilmiştir. Bir diğer dava dairesi olan 4. Daire'nin 1998-3243 Esas Sayılı Kararında ise bir tarafın tespit edilememesi halinde diğer tarafa ceza kesilmesinin kıyas yasağı ilkesini ihlal edeceği yönünde karar vermiştir.

aracılığıyla mükelleflerin aleyhine olarak belirsiz bir durum ortaya çıkarmamak ve hukuki güvenlik ilkesini zedelememek açısından İBKK önem arz etmektedir. Yorum çeşitliliği ile yorum farklılıklarından dolayı mükellefler aleyhine bir durum ortaya çıkarmamak arasında kıvam arayışında yargı organlarımızın yerinde kararlar vermesi hukuki güvenlik ilkesi açısından önem taşımaktadır.

Yargı yorumlarının farklılığının temelinde kanunda açıkça düzenleme olmaması da rol oynamaktadır. Örneğin VUK'nun 378. maddesinde kanuni süresinde verilen beyannamelere ilişkin, mükelleflerin kendi beyanlarına karşı ihtirazi kayıt şerhi ile dava açabilecekleri yer alırken, kanuni süresinden sonra verilen beyannamelere ilişkin herhangi bir hükme rastlanmamıştır. VUK'nun 371. maddesindeki pişmanlık ve ıslah kurumuna ilişkin de benzer olarak pişmanlık beyannamelerinin ihtirazi kayıtla verilip verilmeyeceğine ilişkin veya pişmanlık müessesesine başvuru ile usulsüzlük cezalarının kaldırılıp kaldırılmayacağı hususunda kanunda herhangi bir düzenlemeye rastlanmamıştır. Kanunda bu tip boşlukların olması da aynı konuda farklı yargı kararlarının verilmesine ve kanundaki boşlukların yargı yorumuyla doldurularak kıyas yasağının ihlal edilmesine yol açabilecektir.

Dördüncü Daire'nin belge alıp vermeyenlerin tespit edilmemesi durumunda bir tarafa ceza kesilmemesinin diğer tarafa ceza kesilmesini engelleyeceği ve kıyas yasağını ihlal edeceği yönünde kıyas yasağı ilkesi açısından yerinde kararları mevcuttur. VUK'nun *"verilmesi ile alınması gereken fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen belgelerde gerçek tutarlardan farklı tutarlara yer verilmesi durumunda; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine her belge için özel usulsüzlük cezası kesileceği öngörülmüştür."* hükmünün lafzi yorumu ile, tespitin tam olarak yapılması gerektiği, hukuka uygun olarak tespitin tam olarak yapılmadan ceza kesilmemesi gerektiği kanun hükmünde açıkça yer almaktadır. Bir tarafın tespit edilip, diğer tarafın tespit edilmemesi, tespitin tam olarak yapılmadığının göstergelerinden birisidir. İdarenin yaptığı diğer işlemlerde de tespitin tam olarak ve hukuka uygun olarak yapılmadan ceza kesilmesi kıyas yasağı ilkesini ihlal edecektir. İlgili durumun gerekçesini; kanunda yazılı unsurların tam olarak yerine getirilmeden ve kanun maddesinde yazılı hükümler dikkate alınmadan genişletici yorum yapılarak ceza kesilmesi oluşturmaktadır. İdari işlemlerde ilgili hususa dikkat edilmesinin hukuki güvenlik ilkesi açısından daha yerinde olacağı görüşündeyiz.

VUK'nun 413. maddesinde mükelleflere tereddüde düştükleri hususlarda Gelir İdaresi Başkanlığından izahat talep edebilme hakkı öngörülmüştür. Başkanlık, gerekli durumlarda özelge veya sirküler düzenleyerek yani kanun maddesine idari yorum getirerek yükümlü açısından açıklığa kavuşturmaktadır. VUK'da mevcut olan ilgili hüküm, zımnen kanun hükümlerinin yeterli açıklıkta düzenlenmediğini ifade etmektedir. İdare yorumuna ihtiyaç duyulan hallerde, idarenin kanunlara ilişkin görüş belirtmesi daha sonradan ise belirttiği görüşlere aykırı işlem tesis etmesi hukuki güvenlik ilkesinin belirlilik unsurunu zedelemektedir. Mükelleflerin vergi idaresine güven duymaları ve hukuki güvenlik ilkesinin belirlilik unsuru açısından düzenlenen özelge ve sirkülerler önem taşımaktadır.

Takdir komisyonuna başvurmanın zamanaşımını durdurmak için kullanması hukuki güvenlik ilkesinin belirlilik unsurunu zedeleyecektir. Kanunlarda mevcut olan yetkilerin amacına uygun bir şekilde ve zamanında kullanılmasının belirlilik ilkesi açısından daha yerinde olacağı görüşündeyiz.

Son yıllarda sıkça af kanunlarını çıkarılması da hukuki güvenlik ilkesinin belirlilik unsurunu zedelemektedir. Son otuz yılda on dört kez af kanunu çıkarılması ortalama olarak iki yılda bir af kanunu çıkarıldığının göstergesidir. Sıkça af kanunu çıkarılması belirlilik ilkesinin dolayısıyla hukuki güvenlik ilkesinin sıkça ihlal edilmesi anlamına gelmektedir. Af kanunun çıkarılmasının arkasından nasıl uygulanacağını göstermek için birçok tebliğ yayımlanmaktadır. Bu yayımlananlar mükellefler açısından uygulamada belirsizliğe yol açabilecektir. Bunun yerine; çıkan af kanununda, yararlanacak olan mükellefler tarafından açıkça anlaşılabilir hükümlerin yer almasının belirlilik ilkesi açısından daha yerinde olacağı görüşündeyiz. Bunun yanında, sürekli af kanunlarının çıkarılması sebebiyle, mükellefler af kanunu çıkacak beklentisiyle vergi ödememeye de yönelebilecektir. Mükelleflerin vergisini ödeme ile af kanunu çıkacak beklentisiyle ödememe arasında tereddüt etmesi açıkça hukuki güvenlik ilkesinin belirlilik unsurunu zedeleyecektir. İlgili beklentinin mükelleflerde oluşmaması ve belirlilik unsurunun ihlal edilmemesi açısından sık aralıklarla af kanunlarına başvurulmamasının daha yerinde olacağı görüşündeyiz.

Vergilemede hukuki güvenlik ilkesinin, hukukun erişebilir olmasını yani belirli olmasını gerektirdiği ve hukuk üretiminin kalitesinin iyileştirilmesini ve vergilemeye ilişkin kuralların istikrarsızlığına karşı mükellefleri koruması durumu yadsınamaz bir

gerçektir (Chevallier, 2010: 101). Vergilemeye ilişkin hükümlerin durağan olmasının imkansız olmasına karşın sürekli veya sık aralıklarla değişime uğraması da belirlilik ilkesinin zedelenmesine ve kuralların kalitesinin azalmasına yol açacaktır. Bu sebeple Anayasanın 73. maddesinin 4. fıkrasında kanunun belirttiği sınırlar dahilinde değişiklik yapma yetkisinin çok sık ve gerekmedikçe kullanılmamasının belirlilik ilkesi açısından daha yerinde olacağı görüşündeyiz.

Hukuki güvenlik ilkesi Anayasada açıkça hüküm altına alınmamıştır. Danıştay Tetkik Hakimleri ve Anayasa Mahkemesi Raportörleri ile yaptığımız mülakat çalışmasında; Anayasada, hukuk devleti ve kanunilik ilkelerine yer verilmesi sebebiyle vergi kanunlarının geriye yürümezliğine ilişkin ilave hükmün Anayasa eklenmemesi gerektiği yönünde görüş birliği mevcuttur. Fakat hüküm eklenmemesi de zaman zaman gerçek olmayan geriye yürümenin vergiye ilişkin kanunlarda ve yargı kararlarında benimsenmesine ve olağan hale getirilmesine yol açmaktadır.

Görüşümüz; vergiyi doğuran olay gerçekleştikten sonra vergilendirme süreci tamamlanmasa dahi mali yükümlülüğü arttırıcı yönde yapılan değişikliklerin geriye yürütülmemesi yönünde Anayasaya hüküm eklenmesinin ilkenin ihlalini azaltabileceği yönündedir. İlgili hükmün katı bir uygulamaya yol açmaması için de olağanüstü haller dışında örneğin deprem vb. haller belirtilerek veya lehe olan hükümlerin dışında vergi kanunlarının geriye yürütülmeyeceği hükmü Anayasanın 73. maddesine eklenebilir. Lehe olan hükümlerin geriye dönük uygulanması hususunda da mülakat çalışmaları ile de belirginleştirdiğimiz sonuç, mükellefler arasında eşitsizliğin meydana getirilmemesi ve hazinenin ilgili durumdan olumsuz etkilenerek vergi kaybına uğramamasına dikkat edilmesi gerektiğidir.

Hukuki analiz sonucunda, hukuki güvenlik ilkesine ve unsurlarına getirilen istisnalar yani hukuki güvenlik ilkesinin ihlal edildiği haller ortaya konulmuştur. Belirlilik ilkesine getirilen istisnalar; yürütme organına yetki verilmesi, kamu yararı, vergi kayıp ve kaçaklarını önlenmesi, teknik ya da ayrıntıya ilişkin konularda Maliye Bakanlığı ve Belediye Meclislerine düzenleme yetkisi verilmesidir.

Geriye yürümezlik ilkesine getirilen istisnalar; olağanüstü durumlar, ekonomik istikrarsızlıklar, vergilendirme sürecinin tamamlanmaması, vergi yükünün eşitlenmesi, lehe olan hükümler ve kamu yararıdır. Geriye yürümezlik ilkesinin ihlal edilmesi genellikle vergiyi doğuran olay aşamasında yapılmaktadır. Deprem gibi olağanüstü

durumlarda da vergiyi doğuran olay tamamlandıktan sonra veya tahsil aşamasında ilkeye istisna getirilebilmektedir.

Mülakat çalışmasında da, olayın spesifik koşulları dahilinde ilkeye istisnalar getirilebileceği ve diğer vergileme ilkeleri tarafında dengenin kurulabileceği görüşü ortaya konulmuştur. İlgili durum, mülakat çalışması ile hukuki analizin birbirini desteklediğinin göstergesidir.

Çalışmada; ekonomik ve siyasi istikrarsızlıklar ile yargı kararlarının ilişkisi de ele alınmıştır. Sonuç olarak; ekonomik istikrarsızların meydana geldiği yıllarda ve sonraki yıllarında yargı kararlarının sayısında artış olduğu ortaya çıkmıştır. İlgili durum, ekonomik istikrarsızlıklar uğruna ilkenin ihlal edildiği ve bunun sonucunda da yargıya başvuru yani karar sayısında artış olduğunun göstergesidir. İlgili gerekçelerle ilkenin ihlal edilmesi mükelleflerin ekonomik istikrarlarını olumsuz etkilediği için mükelleflerin vergi ödememeye yönelmesine, bu olumsuz yönelişte tekrardan ekonomik istikrarsızlığın ortaya çıkmasına yol açabilecektir. Bu kısır döngüden kurtuluş içinde hukuki güvenlik ilkesi ve unsurlarının ihlal edilmemesinin daha yerinde olacağı görüşündeyiz.

Çalışmada kullandığımız nitel analiz programı aracılığıyla yaptığımız içerik analizi ile hukuki analizini yaptığımız yargı kararlarında en sık kullanılan kelimelerin karşılaştırılması ve ilkelere ilişkin referans dökümü yapılmıştır. En sık kullanılan kelimelerin tespiti bize kararların içeriği hakkında bilgi vermekte ve mahkemeler arası karşılaştırma imkanı sağlamaktadır.

Kararlarında %7.01 oranla hukuki güvenlik ilkesi ve unsurlarını en sık vurgulayan mahkeme İBKK'dır. Fakat ilgili durumda Kurulun karar sayısının azlığının da etkisi olduğu açıktır. Oransal olarak %5.39 ile ilke ve unsurlarını en sık vurgulayan mahkeme olarak ikinci sırada Anayasa Mahkemesi yer almaktadır. Anayasa Mahkemesinin karar sayısına oranla hukuki güvenlik ilkesi ve unsurlarına diğer mahkemelere nazaran sıkça vurgu yaptığı ortadır.

Anayasa Mahkemesinin belirlilik ilkesine ilişkin karar sayısı fazla olmakla birlikte, %6 oranla geriye yürümezlik unsurunu kararlarında daha sık vurgulamıştır. İBKK'nın geriye yürümezlik ve kıyas yasağı ilkesine ilişkin eşit sayıda kararı olmasına karşın, kararlarında geriye yürümezlik unsurunu en sık vurgulamıştır. VDDK'nın belirlilik

ilkesine ilişkin karar sayısı fazla olmasına karşın, geriye yürümezlik unsurunu kararlarında en sık vurgulamıştır. Danıştay Üçüncü ve Dokuzuncu dairelerinin kıyas yasağına ilişkin karar sayısı fazla olmakla birlikte kararlarında da en sık kıyas yasağı ilkesini vurgulamıştır. Yedinci Daire'nin belirlilik ilkesine ilişkin karar sayısının fazla olmasına karşın geriye yürümezlik unsurunu kararlarında sıkça vurgulamıştır.

Geriye yürümezlik ilkesine, yargı kararlarında sıkça yer verilmesinin gerekçesini, hukuki analiz sonuçları ile de paralel olmak üzere, gerçek ve gerçek olmayan geriye yürüme ayrımından dolayı ilkenin ihlalinin uygulamada sorunlara yol açması ve bu sebeple yargı kararlarına en sık konu olan ilke olmasından kaynaklanmaktadır.

İçerik analizi ile ulaşılan sonuçlardan biriside, yargı kararlarında kullanılan kelimeler ile mülakatlarda kullanılan kelimelerin sıklık bakımından yakın olmaları ve her ikisinde de geriye yürümezlik ilkesinin sıkça vurgulanması gerekçesiyle, yargı kararları ile mülakat sonuçlarının birbirleriyle paralel olduğudur.

İçerik analizi aracılığıyla yapılan referans dökümü; kararlarda unsurların hangi ilkeler ile kullanıldığının tespiti ve unsurların yargı kararlarında kullanımı dolasıyla hukuki dilin kullanımı noktasında da yorum yapabilme imkanı sağlamaktadır. Bunun yanında teorik incelemedeki hukuki güvenlik ilkesinin ilişkili olduğu ilkelerin tespitinde içerik analizinden yararlanılmıştır.

Referans dökümünden hareketle hukuki güvenlik ilkesi; kanunilik, kazanılmış haklara saygı ve hukuk devleti ilkeleriyle, belirlilik ilkesi; yasallık, hukuk devleti ve kazanılmış haklara saygı ilkeleri ile kıyas yasağı ilkesi; kanunilik ve cezayı gerektiren unsurların tam olmadan ceza kesilmesinin mümkün olmaması ile birlikte kullanılmıştır. Hukuki güvenlik ilkesinin açıkça Anayasada düzenlenmemesi sebebiyle Anayasada düzenlenen diğer ilkelerle bağlantısının ortaya çıkarılması önem arz etmektedir.

Referans dökümünde hukuki dilin kullanımı hususunda sorunun hukuki güvenlik ve geriye yürümezlik kavramlarına ilişkin olduğu ortaya konulmuştur. İlgili kavramlar mahkeme kararlarında aynı anlama gelecek şekilde farklı şekillerde ifade edilmiştir. Hukuki güvenlik ilkesi yerine *"hukuk güvenliği"*, *"kanuna güven", "hukuksal güvenlik-güvence*", *"hukuki güvenilirlik-güven"* ve *"hukuki belirlilik"* kavramlarının, geriye yürümezlik kavramı yargı kararlarında en sık kullanılmakla birlikte yerine *"geçmişe yürüme", "geriye yürür", "geriye dönük-yönelik", "geriye işleme"* ve *"geçmişe teşmil*

etmek" kavramları kullanılmıştır. Aynı anlama gelmekle birlikte, hukuki dilin özenli kullanımı açısından tek bir kavramın kullanılması yerinde olacaktır. İçerik analiziyle saptanan yargı kararlarında en sık kullanılan kavramlardan olan *"hukuki güvenlik"* ve *"geriye yürümezlik"* kavramlarının kullanılması hem kavram birliği hem de dil bilgisi kuralları açısından daha yerinde olacaktır.

Çalışmamızda yer alan teorik incelemeden hareketle vergilemede hukuki güvenlik ilkesi, vergilemeye ilişkin kanunların, idari işlemlerin ve yargı kararlarının belirli olmasını, geriye yürümezliğini ve ilgili düzenlemeler aracılığıyla kıyas yasağının ihlal edilmemesini gerektirmektedir. Bunun yanında 43 adet Anayasa Mahkemesi kararı ve 140 adet Danıştay kararının hukuki, içerik analizi ve ilgili kararlar ile ilgili olan katılımcılarla yapılan mülakat çalışması neticesinde vergilemede hukuki güvenlik ilkesine ilişkin anlaşılanlar aşağıdaki gibidir.

Yargı kararlarına vergilemede hukuki güvenlik ilkesinin yansımasında, ilkenin temelini belirlilik ilkesi oluşturmakla birlikte zaman zaman kamu yararı ve ayrıntıların kanunlarda düzenlenmesi mümkün olmayan hallerde yürütme organına sınırlı, tamamlayıcı ve açıklayıcı yetki verilerek ilkeye istisna getirilmiştir. Bunun yanında hukuka uygun bir tespit yapılarak vergi cezası kesilmesinin altında, ilkenin unsuru olan kıyas yasağı ilkesi yer almaktadır. İlke kapsamında kanunların geriye yürütülmemesi gerektiği kararlarda yer almakla birlikte ekonomik gerekçeler, kamu yararı, deprem gibi olağanüstü durumlar ve gerçek olmayan geriye yürümenin bazı yargı kararlarında kabul edilmesi ile ilkeye istisna getirilmiştir. Yargı kararlarında istisna olarak bunlar belirtilse de kimi zamanda mahkemeler ilkeyi kamu yararından üstün tutarak[8] bu yönde karar vermiştir. Hukuki güvenlik ilkesine getirilen istisnaların mümkün olan en az düzeyde olması ilkenin ihlal edilmemesi açısından önem taşımaktadır. Görüşümüz, hukuki güvenlik ilkesinin ihlal edilmemesi ve hukuki güvenlik ilkesine ilişkin istisnaların sınırlandırılmasının hem mükellefler hem de devlet açısından daha yerinde olacağı yönündedir.

[8] Anayasa Mahkemesi 2009-39 E., 2011-68 sayılı kararında; her ne kadar kanunun düzenlenmesinde kamu yararı ve alacağın hızlı bir şekilde tahsil edilmesi gözetilse de vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi sebebiyle yükümlülerin geriye dönük sorumluluklarının artırılmasının hukuki güvenlik ilkesi ile bağdaşmayacağı yönünde karar vermiştir.

KAYNAKÇA

Kitaplar

Akkaya, Mustafa (2011). "Vergi Aslı ve Fer'ileri Bakımından Geriye Yürümezlik Esası: "Haklılık" Ölçütü Üzerine Değerlendirmeler", Billur Yaltı (Ed.); *Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası,* Beta Yayınları: İstanbul, ss.113-124.

Aksoy, Şerafettin (1989), *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Filiz Kitapevi, 2.b., İstanbul.

Aktan, Coşkun Can, Şen, Hüseyin (1999), Globalleşme, Ekonomik Kriz ve Türkiye, *Ekonomik, Sosyal ve Siyasal Araştırmalar Serisi,* No:1, Ankara.

Altındağ, Halil (2016), *İdarenin Yargısal Denetiminde Kanunilik Blokunun Genişlemesi*, On İki Levha Yayınları, İstanbul.

Aral, Vecdi (2010), *Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine*, On İki Levha Yayıncılık, 7.b., İstanbul.

Batun, Mehmet (2012), *Vergi Hukukunda Yorum ve İspat*, Seçkin Yayınevi, Ankara.

Bayraklı, Hasan Hüseyin (2017), *Vergi Yargılama Hukuku*, 5.b., Celepler Matbaası, Trabzon.

Cataldo, A.J. (2000), *Tax Planning for the Self-Employed, America House Book Publishers*, 3.b., USA.

Chevallier, Jacques (2010), *Hukuk Devleti* (Çev. Ertuğrul Cenk Gürcan), İmaj Yayınevi, Ankara.

Çağan, Nami (1982), *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul.

Çağıl, Orhan Münir (1966), *Hukuka ve Hukuk İlmine Giriş*, Fakülteler Matbaası, İstanbul.

Çetin, Soner Hamza (2014), *Türk Ceza Hukukunda Yorum ve Kıyas,* Bilge Yayınevi, Ankara.

Çomaklı, Şafak E., Gödekli, Mehmet (2011), *Vergilemede Anayasal Prensipler*, Savaş Yayınları, Erzurum.

Dalkılıç, Evrim Elvin (2016), *Avrupa ve Türk İdare Hukukunda Hukuki Güvenlik ve Meşru Beklentilerin Korunması*, Turhan Kitabevi, Ankara.

Erdoğan, Mustafa (2001), *Anayasal Demokrasi*, Siyasal Kitabevi, 4.b., Ankara.

Erginay, Akif (1990), *Vergi Hukuku*, Savaş Yayınları, Ankara.

Erginay, Akif (1975), *Vergi Hukuku*, Sevinç Matbaası, Ankara.

Erguvan, Deviner Derya (2017), *Yargı Kararları Işığında İdari İşlemin Geriye Yürümezliği İlkesi ve Geri Alma İstisnası*, Adalet Yayınevi, Ankara.

Eroğlu, Onur (2014), *Kurumlar Vergisinde Vergi Planlaması*, Ekin Yayınları, Bursa.

Frampton, Dennis (1993), *Practical Tax Administration, Fiscal Publications*, Bath.

Gemalmaz, Mehmet Semih (1997), *Ulusalüstü İnsan Hakları Hukukunun Genel Teorisine Giriş,* 4.b, Beta Basım Yayın.

Gerek, Şahnaz, Aydın, Ali Rıza (2005), *Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

Gerçek, Adnan (2017), *Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku*, Ekin Yayınevi, 5.b., Bursa.

Gerçek, Adnan, Gerger, Çetin Güneş, Taşkın, Çağatan, Bakar, Feride, Güzel, Simla (2015), *Mükellef Hakları*, Seçkin Yayınevi, Ankara.

Gerger, Çetin Güneş (2011), *Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum*, Legal Yayınları, İstanbul.

Güneş, Gülsen (2014), *Verginin Yasallığı İlkesi*, 4.b., On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.

Güneş, Gülsen (2008), *Verginin Yasallığı İlkesi*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.

Güriz, Adnan (2003), *Hukuk Başlangıcı*, Siyasal Kitabevi, 9.b., Ankara.

Gözler, Kemal (2018), *Türk Anayasa Hukuku Dersleri*, 22.b., Ekin Yayınevi, Bursa.

Gözler, Kemal (2013), *Hukukun Temel Kavramları*, 11.b., Ekin Yayınevi, Bursa.

Gözübüyük, Şeref A. (1993), *Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları*, Turhan Kitabevi, 8.b., Ankara.

Gürdal, Temel (2009), *Türkiye'de Bölgelere Göre Toplumsal Vergi Yükü*, Gazi Kitabevi, Ankara.

Gürdal, Temel, Altundemir, Mehmet Emin, Şanver, Cahit (2015), *Maliye Politikası*, Kitap Matbaası, Sakarya.

Kaneti, Selim (1987), *Vergi Hukuku*, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul.

Karakoç, Yusuf (2017), *Türk Hukuku'nda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi*, Yetkin Yayınları, Ankara.

Kaynar, Reşat (1960), *Türkiye'de Hukuk Devleti Kurma Yolundaki Hareketler*, Tan Matbaası, İstanbul.

Kili, Suna, Gözübüyük, A. Şeref (1985), *Türk Anayasa Metinleri: Senedi İttifaktan Günümüze,* No:269, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.

Koyuncu, Caner (2016), *Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Anayasal Vergilendirme İlkeleri,* Ekin Yayınevi, Bursa.

Köküsarı, İsmail (2015), *Anayasa Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi,* Adalet Yayınevi, Ankara.

Kükrer, Ceyda (2017), *Türk Vergi Sisteminde Mükellefin Hakları*, 2.b., Nobel Yayınevi, Ankara.

Leyland, Peter (2016), The Constitution of the United Kingdom, HART Yayıncılık, Oxford.

Lymer, Andy, Oats, Lynne (2015-2016), *Taxation Policy and Practise*, 22.b., Fiscal Publications, United Kingdom.

Morse, Geoffrey, Williams, W. David, Eden, Sandra (2016), *Davies: Principles of Tax Law,* 8.b., Sweet & Maxwell, United Kingdom.

Müftüoğlu, Güneş (1996), *Sosyal Devlet ve Hukuk Devleti,* Sayfa Yayınları, Ankara.

Olowofoyeku, Abimbola A., Kirkbride, James, Butler, Deborah (2003), *Revenue Law Principles and Practise,* Liverpool Academic Press, Great Britain.

Öncel, Mualla, Kumrulu, Ahmet, Çağan, Nami (2018), *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara.

Özgüven, Volkan A. (2007), *Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.

Öztan, Bilge (2008), *Medeni Hukuk'un Temel Kavramları*, Turhankitabevi, 27.b., Ankara.

Pauwels, Melvin (Çev. Gamze Gümüşkaya) (2011), "Vergi Yasalarının Geriye Yürümesi: Hollanda Hukukunda Yer Alan Anayasal, Yargısal ve Öz-Denetimsel Sınırlamalar", Billur Yaltı (Ed.); *Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası,* Beta Yayınları: İstanbul, ss.59-85.

Saban, Nihal (2014), *Vergi Hukuku*, Beta Yayınları, 6.b., İstanbul.

Sancar, Mithat (2014), *"Devlet Aklı" Kıskacında Hukuk Devleti*, İletişim Yayınları, İstanbul.

Saraçoğlu, Fatih (2014), *Anayasa Mahkemesinin Vergiye İlişkin Kararlarında Kamu Yararı*, Seçkin Yayınları, Ankara.

Saruç, Naci Tolga (2015), *Vergi Uyumu*, Seçkin Kitabevi, Ankara.

Saunders, Roy, Dean, Miles, Williams, Richard, Merwe, Diana Van Der (2005), *The Principles of İnternational Tax Planning by International Fiscal Services,* Corpus Publishing, Lydney.

Savaşan, Fatih (2017), *Kamu Ekonomisi*, Dora Yayınları, İstanbul.

Savcı, Bahri (1953), *İnsan Hakları (Kanunilik Yolu İle Korunması),* Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Ankara.

Saygılıoğlu, Nevzat (1987), *Vergi Hukukunda Yorum*, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No: 1987/288, Ankara.

Scholes, Myran S., Wolfson Mark A., Erickson, Merle, Maydew Edward L, Shevlin, Terry (2005), *Taxes and Business Strategy*, Pearson Prentice Hall, USA.

Sözer, Ali Nazım (2008), *Hukukta Yöntembilim*, Beta Yayınevi, İzmir.

Şenyüz, Doğan, Yüce, Mehmet, Gerçek, Adnan (2015), *Vergi Hukuku*, Ekin Yayınevi, Bursa.

Tekbaş, Abdullah (2009), *Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi,* Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Bakanlığı, Yayın No: 2009/396, Ankara.

Tomkins, Adam (2010), *Public Law, Clarendon Law Series*, Oxford University Press, UK.

Töralp, Funda (2012), "Temel Hak ve Özgürlüklerin Vergilendirme Yetkisinin Kullanımına Etkisi", Feridun Yenisey (Ed), Gülsen Güneş(Ed) ve Ertunç Şirin(Ed); *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, On İki Levha Yayıncılık: İstanbul, ss.163-182.

Uyanık, Halit (2013), *Ekonomik Kamu Yararı Kavramının Türk İdare Hukukundaki Anlam ve İşlevi*, On İki Levha Yayınları, İstanbul.

Uruş, Ali Fuat (2017), *Optimal Vergileme İlkeleri İle Vergilere Karşı Gösterilen Tepkiler Arasındaki İlişkinin Değerlendirilmesi*, Ekin Yayınevi, Bursa.

Üçok, Coşkun, Mumcu, Ahmet, Bozkurt, Gülnihal (2016), *Türk Hukuk Tarihi*, 18.b., Turhan Kitabevi, Ankara.

Ünver, Yener (2014), *Ceza Hukukunda Kanunilik İlkesi*, "Mehmet Emin Artuk: Kanunilik İlkesi ve Tarihçesi", ss.39-59, Seçkin Yayınları, Ankara.

Üstün, Süleyman Ümit (2007), *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara.

Üzeltürk, Hakan (2015), *Vergi Yargısında Güncel Hukuk Problemleri*, Legal Yayıncılık, İstanbul.

Yaltı, Billur, Özgenç, Selçuk (2007), *Vergi Hukuku Pratik Çalışma El Kitabı*, Beta Yayıncılık, İstanbul.

Yıldırım, Ali, Şimşek, Hasan (2016), *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri,* 10.b., Seçkin Yayıncılık, Ankara.

Yılmazoğlu, Yunus Emre (2011), *Vergilendirme Alanında Bakanlar Kuruluna Verilen Yetkiler ve Sınırları,* Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.

Yüce, Turhan Tufan (1968), *Ceza Muhakemesi Hukukunda Hukuk Devleti Esasları*, Atatürk Üniversitesi Yayınları, No:59, Erzurum.

Süreli Yayınlar

Akıllıoğlu, Tekin (1984), "Yasaların Zaman Bakımından Uygulanmasına İlişkin Bazı Sorunlar", *Amme İdaresi Dergisi*, S: 17(3), s.36-45.

Aktan, Coşkun Can (2017), "Anayasal İktisat ve Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesi", *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, Sayı: 2, ss.101-116.

Aktan, Coşkun Can, Gencel, Ufuk (2003), "Türkiye'de Geriye Doğru Vergileme ve Verginin Hukukiliği İlkesinin İhlali", *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C:5, S:1, ss.1-22.

Aliefendioğlu, Yılmaz (2001), "Hukuk-Hukukun Üstünlüğü-Hukuk Devleti", *Ankara Barosu Dergisi,* S:2, ss.29-68.

Altaşlı, Yavuz, Işık, Murşit (2017), "Türkiye'de Yaşanan Ekonomik Krizlerin İstihdam Üzerindeki Etkileri (1980-2013)", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S:2(22), ss.567-585.

Altundiş, Mehmet (2008), "Hukuki Güvenlik İlkesi", *Yasama Dergisi*, S: 10, ss.60-94.

Apak, Sedat (2017), "Vergide Kanunilik İlkesi ve Ekonomik Yaklaşım Sınırı Sorununun İncelenmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, S: 346, ss.23-30.

Arıkan, Zeynep (1996), "Vergi Kanunlarının Zaman Bakımından Uygulanması ve Sonuçları", *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C(2):11, ss.33-44.

Ayaz, Garip (1996), "Vergilerin Yasallığı İlkesi ve Anayasa Mahkemesi Kararları", *Vergi Dünyası Dergisi*, S:181, ss.60-68.

Ayyıldız, Yaşar (2018), "Mükelleflerin İzahat Talepleri ve Hukuki Sonuçları İtibariyle "Özelge" ve "Özelge Niteliğinde Olmayan Görüş" Ayrımı", *Maliye Araştırmaları Dergisi,* S:3, ss.159-169.

Ayyıldız, Yaşar; Ayyıldırım, Kadir (2015), "Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi Kapsamında Anayasa Mahkemesinin Son Dönem Kararlarının Sayısal Analizi", *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, S: 2, ss.41-71.

Ayyıldız, Yaşar; Ayyıldırım, Kadir (2015), "Vergilendirmede Geçmişe Yürümezlik İlkesinin Türk Vergi Hukukunda Yeri", *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, Yıl:3, C:3, S:1, ss.57-74.

Batun, Mehmet (2010), "Vergi Yargılamasına Egemen Olan İlkeler", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:206, ss.258-264.

Beşel, Furkan (2015), "7 Haziran'dan 1 Kasım'a Seçim Beyannameleri: Metin Analizi", *Politik, Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Merkezi*, ss.1-8.

Can, Hakan, Çevik, Hüseyin (2014), "Vergi Kanunlarının Yürürlüğe Girmesi, Yürürlükten Kalkması ve Geriye Yürümezlik İlkesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, S:308, ss.169-179.

Çağan, Nami (1980), "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, S: 1-4, ss.131-151.

Danıştay Dergisi (1973), "Fransız ve Türk Hukuk Sistemlerinde İdari İşlemlerin Geriye Yürümezliği İlkesi", S:11, s.85-132.

De Salvia, M. (2001), *La place de la notion de sécurité juridique dans la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme. Les Cahiers du Conseil Constitutionnel,* (11), ss. 93-97.

Deák, Dániel (2008), "Neutrality and legal certainty in tax law and the effective protection of taxpayers' rights.", *Acta Juridica Hungarica,* S: 49(2), ss. 177-201.

Egeli, Haluk, Dağ, Mehmet (2012), "Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi", *Maliye Dergisi*, Sayı:163, ss.130-146.

Gerçek, Adnan (2006), "Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumunun İncelenmesi".

Güllü, Yavuz (2013), "Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi", *Yaklaşım Dergisi*, Yıl: 21, S: 246, ss.261-266.

Gözler, Kemal (1997), "Fransız Anayasa Konseyi Kararları Kroniği", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,* Cilt: 46, Sayı:1-4, ss.159-167.

Kaneti, Selim (1992), "Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, S: 7, ss.39-54.

Karakoç, Yusuf (2013), "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C:15, Özel S., ss.1259-1308.

Kaya, Batur Semih (2015), "Hukuk Devleti, Demokrasi ve Anayasacılık Ekseninde Anayasa Yargısı ve Yargısal Aktivizm", Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XIX, Sayı:2, ss.355-401.

Kaya, Fatih (2014), "Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, S:307, ss.123-133.

Kaya, Fatih (2016), "E-Tebligat ve Hukuki Güvenlik İlkesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, S:329, ss.23-28.

Kumrulu, Ahmet (1979), "Vergi Hukukunun Birkısım Anayasal Temelleri", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,* Sayı: 1-4, s.147-162.

Negrut, Vasilica (2012), *"Applying the Legal Security Principle in Administrative Law",* Acta U. Danubius Jur., Sayı: 5, s.5-13.

Öden, Merih, Akkaya, Mustafa (2001), "Hayat Standardı Esası"nın Anayasa Uygunluğu Sorunu", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Sayı: 2, ss.1-35.

Öz, Ersan ve Akçay, Fatih (2012), "Uygulama ve Örnekleriyle Türk Vergi Hukukunda Gerçek ve Gerçek Olmayan Geriye Yürümeler ve Hukuki Güvenlik İlkesine Etkisi" *,Vergi Sorunları Dergisi*, S: 288, ss.160-174.

Saraç, Osman (2004), "Teşvik Mi Hukuki Güvenlik Mi?", *Yaklaşım Dergisi*, S:138, ss.106-110.

Scalia, Damien (2008), "A few thoughts on guaranties inherent to the rule of law as applied to sanctions and the prosecution and punishment of war crimes", *International Review of the Red Cross*, S: 90(870) ,ss.343-357.

Taşkan, Yusuf Ziya (2017), "2017 Anayasa Değişikliklerinin Vergi Hukukunun Bazı Kaynaklarına İlişkin Sonuçları", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 349, ss.9-17.

Taylar, Yıldırım (2007), "Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, S: 307, ss.196-214.

Tekbaş, Abdullah (2018), "Evaluation of "Türkiye İş Bankası Judgement" of the Constitutional Judgement of the Constitutional", *33. Uluslararası Maliye Sempozyumu*, Ekin Yayınevi, ss.102-106.

Tikveş, Özkan (1977), *"Anayasa'da Onbeş Yıllık Dönemde (1961-1976) Yapılan Değişiklikler ve Ekler",* S:1-4, ss.19-59.

Tosun, Öztekin (1962), "Ceza Hukukunda Tefsir Ve Yanlış Tefsir", *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası,* S: 28(1), ss. 20-59.

Türkay, İmdat (2013), "Türk Vergi İdaresinde Mükellef Odaklı Yaklaşım-Mükellef Hakları-Vergiye Gönüllü Uyum Uygulamaları", *Vergi Sorunları Dergisi*, S: 299, ss.148-163.

Diğer Yayınlar ve İnternet Kaynakları

T.C. Resmi Gazete, *15 Ocak 1945*, Sayı:5905, Başbakanlık Basımevi, Ankara.

T.C. Resmi Gazete, *7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu*, 15 Haziran 1959, Sayı: 10231, Başbakanlık Basımevi, Ankara.

T.C. Resmi Gazete, 9 Kasım 1982, Sayı:17863, Başbakanlık Basımevi, Ankara.

T.C. Resmi Gazete, 6771 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 21.1.2017, Sayı: 29976, Başbakanlık Basımevi, Ankara.

Çeşitli Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (1969), *T.C. Resmi Gazete*, 1137, 27 Mart.

5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun (1980), *T.C. Resmi Gazete*, 2362, 24 Aralık.

197 sayılı Motorlu Kara Taşıtları Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (1980), *T.C. Resmi Gazete*,2348, 26 Kasım.

143 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (1981), *T.C. Resmi Gazete*, 17402, 16 Temmuz.

Danıştay Kanunu (1982*), T.C. Resmi Gazete*, 17580, 20 Ocak.

Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdası ile Bazı Kanunların Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (1994), *T.C. Resmi Gazete*, 3986, 4 Mayıs.

Çeşitli kanunlarda değişiklik yapılmasına dair kanun (1995*), T.C. Resmi Gazete,* 4108, 25 Mayıs.

Ekonomik İstikrarı Sağlamak için Ek Vergiler Alınması Hakkında Kanun (2003), T.C. Resmi Gazete, 4837, 25076, 11 Nisan.

Çeşitli Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (2003), T.C. Resmi Gazete, 4783, 7 Ocak.

Çeşitli Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (2006), *T.C. Resmi Gazete*, 5479, 30 Mart.

Amme Alacaklarının Tahsili ve Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (2008), *T.C. Resmi Gazete*, 5766, 6 Haziran.

Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun (2011), *T.C. Resmi Gazete*, 6216, 30 Mart.

Gelir İdaresi Başkanlığı, Gerekçe Kanun Tasarısı ve Komisyon Raporları, s.195,http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/KURUM/cilt_2_2362_sayili_kanun.pdf, Erişim Tarihi, 9.04.2018.

Anayasa Mahkemesi'nin 18.1.2018 tarih E. 2017-129, K. 2018-6 sayılı kararı.

Anayasa Mahkemesi'nin 14.6.2017 tarih ve E. 2017-24, K. 2017-112 sayılı kararı

Anayasa Mahkemesi'nin 13.12.2017 tarih ve E. 2016-32, K. 2017-168 sayılı kararı.

Anayasa Mahkemesi'nin 28.2.2017 tarihli ve E. 2017-117, K. 2018-28 sayılı kararı.

Anayasa Mahkemesi'nin 1.1.2017 tarih ve E. 2016-43, K. 2017-146 sayılı kararı.

Anayasa Mahkemesi'nin 21.12.2017 tarihli ve 2014-2267 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı.

Anayasa Mahkemesi'nin 12.1.2017 tarih ve 2014-13916 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı.

Anayasa Mahkemesi'nin 26.10.2017 tarih ve 2014-13518 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı.

Anayasa Mahkemesi'nin 20.9.2017 tarih ve 2014-109 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı.

Anayasa Mahkemesi'nin 20.4.2016 tarih ve 2013-6842 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı.

Anayasa Mahkemesi'nin 28.1.2016 tarih ve E. 2014-87, K. 2015-112 sayılı kararı.

Anayasa Mahkemesi'nin 30.12.2015 tarih ve E. 2014-183, K. 2015-122 sayılı kararı.

Anayasa Mahkemesi'nin 19.3.2015 tarih ve E. 2014-144, K. 2015-29 sayılı kararı.

Anayasa Mahkemesi'nin 12.3.2015 tarih ve 2013-5949 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı.

Anayasa Mahkemesi'nin 7.7.2015 tarih ve 2013-3244 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı.

Anayasa Mahkemesi'nin 12.11.2014 tarih ve 2014-6192 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı.

Anayasa Mahkemesi'nin 11.12.2014 tarih ve 2013-3245 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı.

Anayasa Mahkemesi'nin 26.6.2014 tarihli 2013-3063 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı.

Anayasa Mahkemesi'nin 11.9.2014 tarih ve E. 2014-72, K. 2014-141 sayılı kararı.

Anayasa Mahkemesi'nin 10.4.2013 tarih ve E. 2012-158, K. 2013-55 sayılı kararı.

Anayasa Mahkemesi'nin 26.1.2012 tarih ve E. 2011-74, K. 2012-15 sayılı kararı.

Anayasa Mahkemesi'nin 9.2.2012 tarih ve E. 2010-93, K. 2012-20 sayılı kararı.

Anayasa Mahkemesi'nin 17.11.2011 tarih ve E. 2010-11, K. 2011-153 sayılı kararı.

Anayasa Mahkemesi'nin 22.12.2011 tarih ve E. 2010-7, K. 2011-172 sayılı kararı.

Anayasa Mahkemesinin 20.1.2011 tarih ve E. 2009-65, K. 2011-24 sayılı kararı.

Anayasa Mahkemesi'nin 28.4.2011 tarih ve E. 2009-39, K. 2011-68 sayılı kararı.

Anayasa Mahkemesi'nin 12.5.2011 tarih ve E. 2009-31, K. 2011-77 sayılı kararı.

Anayasa Mahkemesi'nin 13.1.2011 tarih ve E. 2009-21, K. 2011-16 sayılı kararı.

Anayasa Mahkemesi'nin 26.11.2011 tarihli ve E. 2009-42, K. 2011-26 sayılı kararı.

Anayasa Mahkemesi'nin 3.2.2011 tarihli ve E. 2009-5, K. 2011-31 sayılı kararı.

Anayasa Mahkemesi'nin 6.1.2011 tarih ve E. 2008-96, K. 2011-3 sayılı kararı.

Anayasa Mahkemesi'nin 29.12.2011 tarihli ve E. 2010-62, K. 2011-175 sayılı kararı.

Anayasa Mahkemesi'nin 20.5.2010 tarih ve E. 2009-51, K. 2010-73 sayılı kararı.

Anayasa Mahkemesinin 15.10.2009 tarih ve E. 2007-44, K. 2009-148 sayılı kararı.

Anayasa Mahkemesi'nin 15.10.2009 tarih ve E. 2006-124, K. 2009-146 sayılı kararı.

Anayasa Mahkemesi'nin 15.10.2009 tarih ve E. 2006-95, K. 2009-144 sayılı kararı.

Anayasa Mahkemesi'nin 21.2.2008 tarih ve E. 2005-73, K. 2008-59 sayılı kararı.

Anayasa Mahkemesi'nin 20.3.2008 tarih ve E. 2004-94, K. 2008-83 sayılı kararı.

Anayasa Mahkemesi'nin 6.1.2005 tarih ve E. 2001-3, K. 2005-4 sayılı kararı.

Anayasa Mahkemesi'nin 23.6.2004 tarih ve E. 2004-14 K. 2004-84 sayılı kararı.

Anayasa Mahkemesi'nin 11.9.2004 tarih ve E. 2003-48, K. 2003-76 sayılı kararı.

Anayasa Mahkemesi'nin 28.1.2004 tarih ve E. 2003-86, K. 2004-6 sayılı kararı.

Anayasa Mahkemesi'nin 7.10.2003 tarih ve E. 2003-73, K. 2003-86 sayılı kararı.

Anayasa Mahkemesi'nin 18.3.2003 tarih ve E. 2003-67, K. 2003-88 sayılı kararı.

Anayasa Mahkemesi'nin 16.1.2003 tarih ve E. 2001-36, K. 2003-3 sayılı kararı.

Anayasa Mahkemesi'nin 14.1.2003 tarih ve E. 2001-34, K. 2003-2 sayılı kararı.

Anayasa Mahkemesi'nin 4.6.2003 tarih ve E. 2001-392, K. 2003-60 sayılı kararı.

Anayasa Mahkemesi'nin 11.6.2003 tarih ve E. 2001-375, K. 2003-61 sayılı kararı.

Anayasa Mahkemesi'nin 28.3.2001 tarih ve E. 1999-51, K. 2001-63 sayılı kararı.

Anayasa Mahkemesi'nin 13.7.1995 tarihli E. 1994-85, K. 1995-32 sayılı kararı.

Anayasa Mahkemesi'nin 18.7.1994 tarih ve E. 1995-7, K. 1995-35 sayılı kararı.

Anayasa Mahkemesi'nin 12.11.1991 tarih ve E. 1991-7, K. 1991-43 sayılı kararı.

Anayasa Mahkemesi'nin 7.11.1989 tarih ve E. 1989-6, K. 1989-42 sayılı kararı.

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun 10.6.1993 tarih ve E. 1992-1, K. 1993-2 sayılı kararı.

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun 3.7.1989 tarih ve E. 1988-5 K. 1989-3 sayılı kararı.

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun 16.2.1989 tarih ve E. 1988-1, K. 1989-1 sayılı kararı.

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun 12.6.1980 tarih ve E. 1977-1, K. 1980-2 sayılı kararı.

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun 8.12.1944 tarih ve E. 1941-1, K. 1944-138 sayılı kararı.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 26.4.2017 tarih ve E. 2017-142 K. 2017-208 sayılı kararı.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 5.7.2017 tarih ve E. 2017-288, K. 2017/329 sayılı kararı.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 13.12.2017 tarih ve E. 2017-548, K. 2017-606 sayılı kararı.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 20.10.2016 tarih ve E. 2016-1192, K. 2016-985 sayılı kararı.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 27.5.2015 tarih ve E. 2015-188, K. 2015-272 sayılı kararı.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 1.10.2014 tarih ve E. 2014-543, K. 2014-823 sayılı kararı.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 30.4.2013 tarih ve E. 2011-235, K. 2013-195 sayılı kararı.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 25.1.2012 tarih ve E. 2009-173, K. 2012-19 sayılı kararı.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 12.10.2011 tarih ve E. 2011-40 K. 2011-594 sayılı kararı.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 7.5.2004 tarih ve E. 2004-23, K. 2004-54 sayılı kararı.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 29.11.2002 tarih ve E. 2002-369, K. 2002-419 sayılı kararı.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 8.10.1999 tarih ve E. 1999-42, K. 1999-415 sayılı kararı.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 29.1.1999 tarih ve E. 1998-316, K. 1999-169 sayılı kararı.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 28.5.1999 tarih ve E. 1998-359, K. 1999-327 sayılı kararı.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 17.4.1998 tarih ve E. 1996-276, K. 1998-82 sayılı kararı.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 28.6.1996 tarihli ve E. 1995-329, K. 1996-277 sayılı kararı.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 14.6.1996 tarihli ve E. 1995-72, K. 1996/271 sayılı kararı.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 12.1.1996 tarih ve E. 1994-364, K. 1996-15 sayılı kararı.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 9.4.1993 tarih ve E. 1992-299, K. 1993-63 sayılı kararı.

Danıştay On İkinci Daire'nin 9.2.2017 tarih ve E. 2016-8833, K. 2017-269 sayılı kararı.

Danıştay Dokuzuncu Daire'nin 13.4.2016 tarihli E. 2013-12003, K. 2016-2725 sayılı kararı.

Danıştay Dokuzuncu Daire'nin 9.6.2016 tarihli E. 2016-15550 K. 2016-5897 sayılı kararı.

Danıştay Dokuzuncu Daire'nin 13.4.2016 tarihli ve E. 1999-2655 K. 2000-1831 sayılı kararı.

Danıştay Dokuzuncu Daire'nin 26.10.2015 tarih ve E. 2015-10497, K. 2015-11497 sayılı kararı.

Danıştay Dokuzuncu Daire'nin 20.5.2013 tarihli ve E. 2010-10149 K. 2013-4858 sayılı kararı.

Danıştay Dokuzuncu Daire'nin 26.12.2013 tarih ve E. 2013-11310, K. 2013-12989 sayılı kararı.

Danıştay Dokuzuncu Daire'nin 14.3.2013 tarihli ve E. 2012-8105, K. 2013-1931sayılı kararı.

Danıştay Dokuzuncu Daire'nin 13.12.2012 tarih ve E. 2010-4896, K. 2012-9474 sayılı kararı.

Danıştay Dokuzuncu Daire'nin 16.2.2012 tarih ve E. 2009-4846, K. 2012-788 sayılı kararı.

Danıştay Dokuzuncu Daire'nin 9.2.2011 tarih ve E. 2010-10365, K. 2011-283 sayılı kararı.

Danıştay Dokuzuncu Daire'nin 23.11.2011 tarih ve E. 2008-8293, K. 2011-7887 sayılı kararı.

Danıştay Dokuzuncu Daire'nin 2.12.2010 tarihli ve E. 2008-7221, K. 2010-6322 sayılı kararı.

Danıştay Dokuzuncu Daire'nin 26.9.2006 tarihli ve E. 2005-679, K. 2006-3400 sayılı kararı.

Danıştay Dokuzuncu Daire'nin 27.9.2005 tarih ve E. 2004-2016, K. 2005-2389 sayılı kararı.

Danıştay Dokuzuncu Daire'nin 10.10.2003 tarih ve E. 2000-1515, K. 2002-4125 sayılı kararı.

Danıştay Dokuzuncu Daire'nin 19.11.2002 tarih ve E. 2000-2321, K. 2002-4767 sayılı kararı.

Danıştay Dokuzuncu Daire'nin 28.6.2001 tarih ve E. 2000-684, K. 2001-2824 sayılı kararı.

Danıştay Dokuzuncu Daire'nin 22.3.2001 tarih ve E. 1999-2428, K. 2001-998 sayılı kararı.

Danıştay Dokuzuncu Daire'nin 11.10.2000 tarih ve E. 1999-3578, K. 2000-2809 sayılı kararı.

Danıştay Dokuzuncu Daire'nin 24.2.1999 tarih ve E. 1998-635, K. 1997-764 sayılı kararı.

Danıştay Dokuzuncu Daire'nin 18.2.1998 tarih ve E. 1997-5331, K. 1998-639 sayılı kararı.

Danıştay Dokuzuncu Daire'nin 22.4.1998 tarih ve E. 1997-1592, K. 1998-1575 sayılı kararı.

Danıştay Dokuzuncu Daire'nin 22.11.1994 tarih ve E. 1994-1108, K. 1994-5288 sayılı kararı.

Danıştay Dokuzuncu Daire'nin 24.2.1993 tarih ve E. 1992-3544, K. 1993-824 sayılı kararı.

Danıştay Dokuzuncu Daire'nin 16.12.1993 tarih E. 1993-1517, K. 1993-5139 sayılı kararı.

Danıştay Dokuzuncu Daire'nin 25.6.1993 tarih E. 1992-4546, K. 1993-2826 sayılı kararı.

Danıştay Dokuzuncu Daire'nin 29.12.1992 tarih E. 1992-4260, K. 1992-3420 sayılı kararı.

Danıştay Dokuzuncu Daire'nin 3.4.1990 tarih ve E. 1989-945, K. 1990-1182 sayılı kararı.

Danıştay Dokuzuncu Daire'nin 15.3.1977 tarih ve E. 1975-2160, K. 1977-930 sayılı kararı.

Danıştay Yedinci Daire'nin 22.2.2017 tarih ve E. 2016-2265 K. 2017-1178 sayılı kararı.

Danıştay Yedinci Daire'nin 13.2.2017 tarih ve E. 2015-4467 K. 2017-935 sayılı kararı.

Danıştay Yedinci Daire'nin 14.2.2017 tarih ve E. 2015-5705 K. 2017-957 sayılı kararı.

Danıştay Yedinci Daire'nin 20.2.2017 tarih ve E. 2015-5565 K. 2017-1093 sayılı kararı.

Danıştay Yedinci Daire'nin 17.2.2017 tarih ve E. 2015-6537 K. 2017-1070 sayılı kararı.

Danıştay Yedinci Daire'nin 21.1.2016 tarihli ve E. 2012-5968, K. 2016-321 sayılı kararı.

Danıştay Yedinci Daire'nin 12.2.2016 tarih ve E. 2014-5251 K. 2016-1701 sayılı kararı.

Danıştay Yedinci Daire'nin 13.2.2014 tarih ve E. 2010-3531, K. 2014-731 sayılı kararı.

Danıştay Yedinci Daire'nin10.11.2010 tarihli ve E. 2008-2493, K. 2010-5240 sayılı kararı.

Danıştay Yedinci Daire'nin 27.5.2008 tarih ve E. 2004-3195 sayılı kararı.

Danıştay Yedinci Daire'nin 29.5.2007 tarihli ve E. 2006-2178 K. 2007-2547 sayılı kararı.

Danıştay Yedinci Daire'nin 9.6.2004 tarihli, E. 2001-4961, K. 2004-1691 sayılı kararı.

Danıştay Yedinci Daire'nin 18.11.2003 tarihli, E. 2000-8161, K. 2003-4804 sayılı kararı.

Danıştay Yedinci Daire'nin 29.5.2002 tarih ve E. 2000-6878, K. 2002-2165 sayılı kararı.

Danıştay Yedinci Daire'nin 14.10.1998 tarihli E. 1997-5156 K. 1998-3298 sayılı kararı.

Danıştay Yedinci Daire'nin 18.1.1995 tarih ve E. 1992-7716, K. 1995-58 sayılı kararı.

Danıştay Yedinci Daire'nin 22.11.1993 tarih ve E. 1991-1652, K. 1993-4973 sayılı kararı.

Danıştay Dördüncü Daire'nin 1.2.2017 tarih ve E. 2013-5517, K. 2017-863 sayılı kararı.

Danıştay Dördüncü Daire'nin 29.5.2013 tarih ve E. 2005-2134 K. 2006-2156 sayılı kararı.

Danıştay Dördüncü Daire'nin 25.4.2011 tarih ve E. 2010-6214, K. 2011-2757 sayılı kararı.

Danıştay Dördüncü Daire'nin 21.10.2010 tarih ve E. 2008-1493, K. 2010-5203 sayılı kararı.

Danıştay Dördüncü Daire'nin 19.2.2009 tarih ve E. 2008-8544, K. 2009-817 sayılı kararı.

Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 13.11.2006 tarih ve E. 2006-1433, K.2006-2157 sayılı kararı.

Danıştay Dördüncü Daire'nin 18.2.2003 tarih ve E. 2002-3986 K. 2003-398 sayılı kararı.

Danıştay Dördüncü Daire'nin 26.6.2002 tarihli ve E. 2001-4014, K. 2002-2719 sayılı kararı.

Danıştay Dördüncü Daire'nin 8.10.2002 tarih ve E. 2001-3774, K. 2002-3143 sayılı kararı.

Danıştay Dördüncü Daire'nin 30.12.2002 tarih ve E. 2002-63, K. 2002-6219 sayılı kararı.

Danıştay Dördüncü Daire'nin 9.10.2002 tarih ve E. 2001-4969, K. 2002-3159 sayılı kararı.

Danıştay Dördüncü Daire'nin 12.4.2001 tarih E. 2001-656 K. 2001-1511 sayılı kararı.

Danıştay Dördüncü Daire'nin 26.1.2000 tarih ve E. 1999-268 K. 2000-226 sayılı kararı.

Danıştay Dördüncü Daire'nin 22.3.2000 tarih ve E. 1999-1150 K. 2000-1072 sayılı kararı.

Danıştay Dördüncü Daire'nin 22.3.2000 tarih ve E. 1999-1151 K. 2000-1073 sayılı kararı.

Danıştay Dördüncü Daire'nin 22.3.2000 tarihli ve E. 1999-3172, K. 2000-1067 sayılı kararı.

Danıştay Dördüncü Daire'nin 22.3.2000 tarih ve E. 1999-2174 K. 2000-1078 sayılı kararı.

Danıştay Dördüncü Daire'nin 22.3.2000 tarih ve E. 1999-4385 K. 2000-4903 sayılı kararı.

Danıştay Dördüncü Daire'nin 8.4.2000 tarihli E. 2009-5053 K. 2010-1965 sayılı kararı.

Danıştay Dördüncü Daire'nin 29.1.1999 tarih ve E. 1998-4001, K. 1999-144 sayılı kararı.

Danıştay Dördüncü Daire'nin 28.1.1999 tarih ve E. 1998-3243, K. 1999-81 sayılı kararı.

Danıştay Dördüncü Daire'nin 23.9.1999 tarih E. 1999-1201 K. 1999-3220 sayılı kararı.

Danıştay Dördüncü Daire'nin 11.3.1998 tarih ve E. 1997-205 K. 1998-870 sayılı kararı.

Danıştay Dördüncü Daire'nin 24.9.1998 tarihli ve E. 1998-1568, K. 1998-3290 tarihli kararı.

Danıştay Dördüncü Daire'nin 27.20.1997 tarih ve E. 1997-636, K. 1997-3797 sayılı kararı.

Danıştay Dördüncü Daire'nin 13.1.1997 tarih ve E. 1996-5692, K. 1997-7 sayılı kararı.

Danıştay Dördüncü Daire'nin 10.4.1997 tarih ve E. 1996-2045, K. 1997-1196 sayılı kararı.

Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 20.3.1996 tarih ve E. 1995-266, K. 1996/1076 sayılı kararı.

Danıştay Dördüncü Daire'nin 20.6.1996 tarihli E. 1995-6183, K. 1996-2698 sayılı kararı.

Danıştay Dördüncü Daire'nin 4.7.1996 tarih ve E. 1996-191, K. 1996-3135 sayılı kararı.

Danıştay Dördüncü Daire'nin 31.5.1995 tarih ve E. 1994-5669, K. 1995-2494 sayılı kararı

Danıştay Dördüncü Daire'nin 12.5.1994 tarih ve E. 1993-3502, K. 1994-3069 sayılı kararı.

Danıştay Dördüncü Daire'nin 14.11.1994 tarih ve E. 1994-793, K. 1994-5346 sayılı kararı.

Danıştay Dördüncü Daire'nin 8.4.1993 tarih ve E. 1990-2620, K. 1993-1569 sayılı kararı.

Danıştay Dördüncü Daire'nin 20.1.1992 tarihli ve E. 1991-1687, K. 1992-112 sayılı kararı.

Danıştay Dördüncü Daire'nin 24.2.1992 tarih ve E. 1991-3523, K. 1992-1719 sayılı kararı.

Danıştay Üçüncü Daire'nin 29.5.2015 tarih, E. 1990-2990, K. 1992-2056 sayılı kararı.

Danıştay Üçüncü Daire'nin 21.1.2003 tarih ve E. 2001-4641, K. 2003-114 sayılı kararı.

Danıştay Üçüncü Daire'nin 11.11.2002 tarih. ve E. 2002-1668, K. 2002-4043 sayılı kararı.

Danıştay Üçüncü Daire'nin 9.2.2000 tarih ve E. 1999-566, K. 2000-477 sayılı kararı.

Danıştay Üçüncü Daire'nin 10.6.1999 tarih ve E. 1999-1497, K. 1999-2415 sayılı kararı.

Danıştay Üçüncü Daire'nin 10.6.1999 tarih ve E. 1999-1499, K. 1999-2417 sayılı kararı.

Danıştay Üçüncü Daire'nin 7.4.1998 tarih ve E. 1997-3762, K. 1998-2726 sayılı kararı.

Danıştay Üçüncü Daire'nin 29.4.1998 tarih ve E. 1996-6609, K. 19981440 sayılı kararı.

Danıştay Üçüncü Daire'nin 16.12.1998 tarih ve E. 1998-4530, K. 1998-4609 sayılı kararı.

Danıştay Üçüncü Daire'nin 4.2.1997 tarih ve E. 1995-592, K. 1997-397 sayılı kararı.

Danıştay Üçüncü Daire'nin 31.12.1997 tarih ve E. 1996-4162, K. 1997-4829 sayılı kararı.

Danıştay Üçüncü Daire'nin 6.2.1996 tarih ve E. 1995-2785, K. 1996-336 sayılı kararı.

Danıştay Üçüncü Daire'nin 8.2.1996 tarih ve E. 1995-3390, K. 1996-420 sayılı kararı.

Danıştay Üçüncü Daire'nin 20.2.1995 tarih ve E. 1993-1551, K. 1995-567 sayılı kararı.

Danıştay Üçüncü Daire'nin 20.12.1995 tarih ve E. 1994-2955, K. 1994-4307 sayılı kararı.

Danıştay Üçüncü Daire'nin 23.5.1995 tarih ve E. 1995-1636, K. 1995-1612 sayılı kararı.

Danıştay Üçüncü Daire'nin 13.12.1995 tarih ve E. 1995-3309, K. 1995-4222 sayılı kararı.

Danıştay Üçüncü Daire'nin 29.3.1994 tarih ve E. 1993-217, K. 1994-954 sayılı kararı.

Danıştay Üçüncü Daire'nin 19.11.1990 tarih ve E. 1989-4547, K. 1990-3171 sayılı kararı.

Danıştay Üçüncü Daire'nin 19.1.1984 tarih ve E. 1983-2020, K. 1984-138 sayılı kararı.

Danıştay İkinci Daire'nin 19.11.1937 tarih ve E. 36-1378, K. 37-1460 sayılı kararı.

ÖZGEÇMİŞ

Şebnem EKERYILMAZ, 1 Ekim 1990 tarihinde Bursa'da doğmuştur. 2008 yılında Bursa Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü'nde lisans eğitimine başlamış ve 2011 yılında buradan mezun olmuştur. 2011 yılında Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalında yüksek lisans eğitimine başlamış ve burada 2014'de yüksek lisansını tamamlamıştır. 2014 yılından beri Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalında doktora öğrenimine devam etmektedir. Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesinde 2013 yılında araştırma görevlisi olarak çalışmaya başlamıştır ve halen devam etmektedir.