

Vergilendirmede Geçmişe Yürümezlik İlkesinin Türk Vergi Hukukundaki Yeri

Yrd. Doç. Dr. Yaşar AYYILDIZ

Abant İzzet Baysal Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Maliye Bölümü
yasarayildiz@ibu.edu.tr

Araş. Gör. Kadir AYYILDIRIM

Abant İzzet Baysal Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Maliye Bölümü
ayyildirimkadir@ibu.edu.tr

Özet

Vergilendirme yetkisi; “Devletlerin egemenlik güçlerine dayanarak toprakları üzerinde yaşayan ya da tabiiyetinde bulunan herkesten vergi alma konusunda sahip olduğu yetki” olarak tanımlanabilir. Tarihsel süreçte geçirdiği aşamaların sonunda hukuki dayanağı da değişmiş olan vergilendirme yetkisinin, demokrasi ve hukuk devleti kavramları ile çok yakından ilişkisi bulunmaktadır. Vergilendirme yetkisi, günümüz hukuk devletinde birçok ilke tarafından sınırlandırılmaktadır. Bunlardan biri de hukuki güvenlik ilkesi kapsamında yer alan vergilendirmede geçmişe yürümezlik ilkesidir.

Çalışmanın amacı vergilendirmede geçmişe yürümezlik ilkesinin seçilmiş örnekler yardımıyla Türk vergi hukukundaki yerinin araştırılmasıdır. Çalışmanın yöntemi, konunun tanımsal çerçevede ortaya konularak ülkemizde vergi konusunda çıkarılan seçilmiş bazı örnek yasaların incelenmesi olarak tespit edilmiştir. Ulaşılan sonuç; vergilendirmede geçmişe yürümezlik ilkesinin teorik olarak kabul edilmesine rağmen, geçmişe yürümenin Türk vergi hukuku uygulaması ve mahkeme kararlarında dar ve geniş anlamıyla dikkate alındığı görülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergilendirme yetkisi, Geçmişe yürümezlik ilkesi, Geçmişe doğru vergileme.

The Place of the Principle of Non-Retroactivity of Taxation in Turkish Tax Law

Abstract

Taxation power can be defined as "states' taxing power the due to the sovereign power to anyone else living in the territory or in the nationality. After the stage in the historical process, with the change of the legal basis, the taxation authority are very closely connected with the concepts of democracy and the rule of law. Taxation Power is restricted by several principles in today's state of law. One of them is the principle of non-retroactivity in taxation, within the principle of legal security.

The purpose of the study is to investigate the place of the principle of non-retroactivity of taxation in Turkish Tax Law with the selected examples. The method of study have been identified to investigate the sample taxes in our country after putting out the definitional

framework of the subject. It was concluded that although the principle of non-retroactivity in taxation is theoretically accepted, retroactivity is taken into consideration by the narrow and broad sense in the Turkish tax law practice and decisions of courts

Key Words: Taxation Power, the Principle of Non-Retroactivity, Retroactive Taxation

JEL Classification Codes: H2, K34.

GİRİŞ

Vergilendirme yetkisi “devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü” olarak tanımlanabilir (Öncel ve diğ., 1985: 39). Devletlerin tarihsel süreçte, vatandaşlarına sunduğu kamusal hizmetlerin finansmanı için ihtiyaç duydukları mali kaynağı sahip oldukları vergilendirme yetkisine dayanarak aldıklarını görmekteyiz (Saraçoğlu, 2003: 176).

Ancak zamanla hem sunulan kamusal hizmetlerin çeşitliliğinde hem de vergilendirmenin amaçlarında yaşanan değişime paralel olarak vergilendirme yetkisinin hukuki dayanağı da değişmiştir (Tekbaş, 2009: 26). Jandarma devlet anlayışında mutlak ve sınırsız olan vergilendirme yetkisinin hukuki niteliği, devlet anlayışı ve biçimine göre zamanla değişerek; liberal devlette karşılık ve mübadele, kolektivist devlet anlayışında fedakârlık ve ulusal görev ve modern devlet anlayışında ise devlet egemenliği temeline dayandırılmıştır (Öncel ve diğ., 1985: 39).

Vergilendirme yetkisi, dar anlamıyla sadece vergi koymaya ilişkin yetkiyi ifade ederken, geniş anlamda her çeşit mali yükümlülüğe ilişkin yetkiyi kapsar. Diğer yandan ise vergilendirme sürecinin aşamalarına göre; yasama organının vergi koyma-kaldırma konusundaki *yasama yetkisi* ile idarenin tarh ve tahsil işlemlerine ilişkin *idari yetkisini* kapsamı içine alır (Öncel ve diğ., 1985: 39-40).

Vergi hukukunun tarihi gelişimine bakıldığında, mutlak iktidarların vergilendirme gücünün sınırlandırılması isteğinin, halk temsilcilerinden oluşan parlamentoların ortaya çıkmasında önemli etkenlerden biri olduğu görülür (Çağan, 1980: 131). Demokrasinin doğması ile kamu hukuku ve vergi hukukunun doğması aynı zamana rastlamaktadır (Öncel ve diğ., 1985: 40). 1982 Anayasasının 2’nci maddesine göre Türkiye Cumhuriyeti “bir hukuk devletidir”. Hukuk devleti kavramı vergi hukuku açısından bir sınır özelliği taşımakta (Öncel ve diğ., 1985: 46) ve vergilendirme yetkisinin sınırları hukuk devletinin sınırları ile kesişmektedir (Erkin, 2012: 246).

Hukuk devleti, temel bazı özellikleri dikkate alınarak, “faaliyetlerinde hukuk kurallarına bağlı olan, vatandaşlarına hukukî güvenlik sağlayan, yönetimde keyfiliğin olmadığı ve kendisini hukukla sınırlayan devlet” olarak tanımlanabilir (Gözler, 2006). Hukuk devleti kazanılmış hakların korunmasında duyarlı davranır ve hukuk devletinin temel öğelerinden biri belirlilik ve güvenilirliktir. Hukuk devleti tüm eylem ve işlemlerinde yönetilenlere en güçlü ve en kapsamlı şekilde hukuksal güvence sağlar (Genç ve Özmen, 2011: 3).

Bu nedenlerle, vergilendirme yetkisinin demokrasi ve hukuk devleti ile çok yakın ilişkisi bulunmaktadır. Hukuk devletinde kişilerin hak ve özgürlük alanlarına müdahale anlamına gelen vergilendirme yetkisinin gerek yasama gerekse yürütme

organları tarafından keyfi olarak kullanılmaması (Öncel ve diğ., 1985: 46) bir başka ifade ile vatandaşların hukuki güvenliklerinin sağlanması gerekir.

Yasama, yürütme ve yargı organlarının hukuka bağlı olması devletin ve idarenin hukuka bağlılığı için gerekli olan en temel şartlardandır (Gözler, 2006). Devletin ve idarenin hukuka bağlılığında vergi hukuku açısından en temel şartlardan birisi olan hukuki güvenlik ilkesi; vergilendirmenin belirliliği, vergi hukukunda kıyas yasağı ve vergilendirmede geçmişe yürümezlik ilkelerini kapsar (Öncel ve diğ., 1985: 53). Bu nedenle de hukuk devleti açısından vergilendirme yetkisinin, hukuki güvenlik ilkesinin işlevi ve kapsamı gereği diğer iki ilke ile birlikte vergilendirmede geçmişe yürümezlik ilkesi tarafından sınırlandırılması gerektiği söylenebilir.

Çalışmanın amacı hukuki güvenlik ilkesi içerisinde yer alan vergilendirmede geçmişe yürümezlik ilkesinin özellikle vergi yasalarından seçilmiş örnekler yardımıyla Türk vergi hukukundaki yerinin araştırılmasıdır. Söz konusu ilkenin idarenin düzenleyici işlemlerindeki yeri ile hukuki güvenlik ilkesi kapsamında yer alan vergilendirmenin belirliliği ve vergi hukukunda kıyas yasağı ilkeleri çalışmanın amaçları arasında yer almamıştır.

Yöntem olarak; öncelikle kavramsal çerçeve çizilerek vergilendirmede geçmişe yürümezlik ilkesi etraflıca açıklanmış ve seçilmiş örnekler yardımıyla ilkenin Türk vergi hukukundaki yeri aktarılmaya çalışılmıştır. Özellikle vergi yasalarındaki geçmişe doğru vergileme örnekleri ile ilgili bazı yargı kararlarına yer verilerek Türk vergi hukukunda vergilendirmede geçmişe yürümezlik ilkesine bakış açısının ne olduğu ve uygulamada bu ilkenin ne ölçüde dikkate alındığı ortaya konulmaya çalışılmıştır.

1. Vergi Hukukunda Geçmişe Yürümezlik İlkesi

Geçmişe yürümezlik ilkesi, hukuk kurallarının zaman bakımından uygulanmasıyla ilgili en dikkat çekici ve temel ilkelere birisidir (Altundiş, 2008: 62). Eski dilde bu terimle ilgili olarak “makable şumul”, “makabline şamil” ve “makable teşmili” kavramları kullanılmakta idi. Günümüzde “geçmişe etki (yasağı)”, “geçmişe kapsa(ma)mak”, “önceye yürü(me)me (Kaneti, 1989: 45) ve “geriye yürü(me)me” vb. kavramlar yaygın olarak kullanılmaktadır (Özgülven, 2006: 22-23). Karakoç (2012: 153)’un da ifade ettiği terimin zaman ifade etmesinden dolayı bu çalışmada da “geçmişe yürü(me)me” ifadesinin kullanılması tercih edilmiştir.

Vergi hukukunda geçmişe yürümezlik ilkesi “yeni bir vergi normunun yürürlüğe girdiği tarihten önceki vergiyi doğuran olaylar için hukuki sonuçlar doğurmasını yasaklayarak bu normun ancak yürürlüğe girdiği tarihten sonrası için uygulanması gerektiğini” belirten bir hukuk prensibi olarak tanımlanabilir (Özgülven, 2006: 122). Vergi yükümlülerinin, gelecek zamanlarda beklenmedik vergi yükleriyle karşılaşmalarını, vergi kanunlarının geçmişe yürütülmemesinin amacını teşkil etmektedir (Erginay, 1971: 38).

Geçmişe yürümezlik ilkesinin değerlendirilmesinde “kazanılmış hak” kavramının da etkili olduğu, bu doğrultuda yeni çıkarılan bir kanun ile kazanılmış hak zedelenirse bu noktada geçmişe yürümenin kabul edilmesi gerekli olduğu söylenebilir (Memiş, 2006: 76). Öte yandan kanunlar kamu yararı doğrultusunda geleceği düzenleyen,

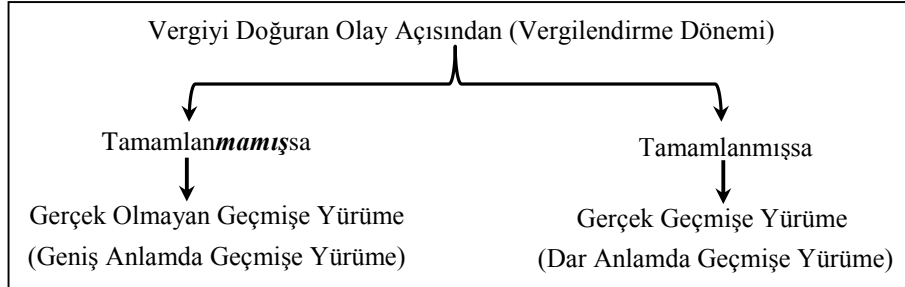
soyut, kişisel olmayan, genel hukuk kuralları olduğundan bir kanun ya da kanun maddesi geçmişe yönelik ve kişisel olan hukuki durumlar için özel bir kural içeriyorsa o kanunun geçmişe yürür nitelikte olduğu kabul edilir (Akıllıoğlu, 1984: 41).

Vergi kanunlarının geçmişe yürütülmesi hukuki barışı tehdit etmenin yanı sıra ekonomik ve ticari hayatın istikrarını da bozabilir. Aynı zamanda yansıtılması gereken vergilerin yansıtılma olanağını da ortadan kaldırabilir (Çağan, 1982: 180). Öte yandan vergi kanunlarının vergi yükümlülerinin lehlerine olacak şekilde geçmişe yürütülmesi, vergilemede eşitlik ilkesinin zedelenmediği durumlarda, hukuk devleti ilkesi yönünden bir sakınca meydana getirmeyen, vergi yükümlülüğünü arttıran vergi kanunlarının geçmişe yürütülmesi hukuki güvenlik ilkesinin zedelenmesine neden olacaktır (Çağan, 1982: 180).

Hülasa, kural olarak kanunların yürürlüğe girmelerinden sonraki olaylar için uygulanmaları, geçmişe yürümemeleri gerekmektedir. Literatürde örneğin Demirli (2011: 320) gibi “vergi kanunlarının geçmişe yürümezliğinin Anayasal olarak güvence altına alınması” şeklinde görüşlere de rastlanılmaktadır.

1.1. Geçmişe Yürümezlik İlkesinin Sınıflandırılması

Geçmişe yürüme kavramı ile ilgili muhtelif ayrımlar yapılmaktaysa da genellikle dar ve geniş anlamlarıyla ele alınarak ikili bir sınıflama yapıldığı görülmektedir. Ülkemizde Almanya ve İsviçre uygulamasından esinlenerek dar anlam ile örtüşen “gerçek geçmişe yürüme” ve geniş anlamıyla örtüşen “gerçek olmayan geçmişe yürüme” kavramları yaygın olarak kullanılmakta ve kabul görmektedir (Özguven, 2006: 73). Anayasa Mahkemesi’nin (AYM) de vergi yasalarına ilişkin kararlarında genellikle bu ayrımı yaptığı görülmektedir.



Şekil 1: Geçmişe Yürüme Türleri: Vergiyi Doğuran Olay Açısından

Vergiyi doğuran olay açısından geçmişe yürüme türleri Şekil 1’de gösterilmiştir. Vergilendirme dönemi henüz bitmemiş ya da tamamlanmamış ise “gerçek olmayan geçmişe yürümeden” (geniş anlamda geçmişe yürüme) bahsedilmekte iken vergilendirme dönemi bitmiş ya da tamamlanmış ise “gerçek geçmişe yürümeden” (dar anlamda geçmişe yürüme) bahsedilmektedir.

1.1.1. Gerçek Olmayan (Geniş Anlamda) Geçmişe Yürüme

“Gerçek olmayan geçmişe yürüme”; geniş anlamda geçmişe yürüme olarak da isimlendirilmektedir. Geniş anlamda geçmişe yürüme “yeni yasanın, eski yasa yürürlükte iken başlamakla beraber henüz sonuçlanmamış hukuki durum, ilişki ve olaylara uygulanması” anlamına gelmektedir (Öncel ve diğ., 1985: 55). Bu durumda

vergiyi doğuran olay açısından vergilendirme dönemi henüz bitmemiş ya da tamamlanmamıştır.

İstisnaları olmakla birlikte doktrinde kural olarak gerçek olmayan geçmişe yürüme geçersiz sayılmaktadır (Öncel ve diğ., 1985: 55). Türkiye’de vergi idaresi çoğu durumda, şikâyet konusu uygulamaların gerçek olmayan geçmişe yürüme (geniş anlamda geçmişe yürüme) olduğu yönünde savunma yapmaktadır. Ancak, vergilendirme dönemi bitmeden yapılan yükümlülük arttırıcı vergisel düzenlemelerin “geçmişe yürüme olmadığı” anlayışının vergi uygulamalarında genel kabul gördüğü anlaşılmaktadır.

Diğer taraftan gerçek olmayan (geniş anlamda) geçmişe yürümenin her zaman kesin olarak hukuka uygun olduğu çıkarımı yapılamaz. Çünkü hukuki güvenlik ilkesi gereği, vergilendirme dönemi henüz tamamlanmamış bile olsa, gelecek açısından haklı beklentilerin olumsuz bir şekilde değiştirilmesi ölçülülük ilkesine de aykırı olmamalıdır (Özguven, 2006: 27).

1.1.2. Gerçek (Dar Anlamda) Geçmişe Yürüme

“Gerçek geçmişe yürüme”; dar anlamda geçmişe yürüme olarak da isimlendirilmektedir. Dar anlamda geçmişe yürüme “bir vergi yasasının, eski yasa döneminde tamamlanarak sonuçlarını doğurmuş hukuki durum, ilişki ve olaylara uygulanması” anlamına gelmektedir (Öncel ve diğ., 1985: 55). Bu durumda vergiyi doğuran olay açısından vergilendirme dönemi bitmiş ya da tamamlanmıştır. Dolayısıyla yeni yasa kuralı, hukuken tamamlanmış olan olaya etki edecek şekilde ikinci kez uygulanmaktadır (Öz ve Akçay, 2012: 165).

Gerçek geçmişe yürüme İngilizce kullanımına yakın olacak şekilde “geçmişe doğru vergileme” (retroactive taxation) olarak da tercüme edilebilmektedir (Aktan ve Gencel, 2003: 2). Geçmişe doğru vergileme “yasal düzenlemelerle gelir, servet, harcama ve diğer kaynaklar üzerinden alınmakta olan vergilere geçmişe yönelik olarak daha sonra ilave bazı yeni vergi(ler) konulması ya da daha önce yürürlükte olan vergilerin oranlarında geçmişe yönelik olarak artışlar yapılması” anlamında tanımlanabilir (Aktan ve Gencel, 2003: 2-3).

Gerçek (dar anlamda) geçmişe yürümede her halükarda yeni normun geçmişe dönük uygulandığı hukuki durum, ilişki ve olaylar sonuçlanmış olduğundan, burada geçmişe yürüme durumu çok açık olarak görülmektedir. Bu nedenle de kural olarak gerçek geçmişe yürümenin geçersiz (Öncel ve diğ., 1985: 55) sayılması gerekmektedir. Uygulamada vergilendirme dönemi tamamlandıktan sonra çıkarılan normların geçersizliğine ilişkin istisnai ve aykırı yargı kararları görülebilmektedir.

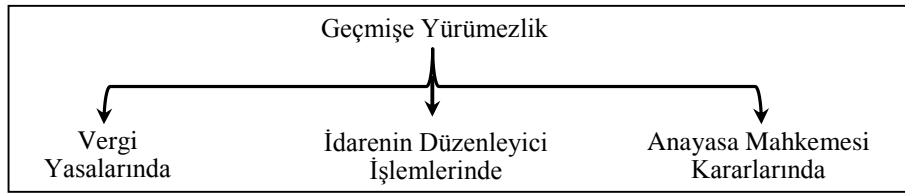
Bazı hukukçular geçmişe yürümeden sadece gerçek (dar anlamda) geçmişe yürümenin anlaşılması gerektiğini belirtmektedir. Diğer taraftan geçmişe kapsamının dar anlam ile sınırlandırılmaması gerektiği düşüncesini savunan görüşler de mevcuttur (Özguven, 2006: 29-30).

1.2. Geçmişe Yürümezlik İlkesinin (Kapsamı) Geçerli Olduğu Durumlar

Geçmişe yürümezlik ilkesinin geçerli olduğu durumlar sadece vergi yasaları ile ilgili olmayıp, idarenin düzenleyici işlemlerini de kapsar. Bunun dışında hukukumuzda

AYM kararlarının geçmişe yürümemesi de anayasal hüküm altına alınmıştır. Bu nedenle vergilendirmede geçmişe yürümezlik ilkesi, yasama organı tarafından yürürlüğe sokulan vergi yasalarının geçmişe yürümezliği yanı sıra yürütme organının vergilendirme alanında düzenleme yetkisine sahip olduğu durumlarda da geçerlidir (Öncel ve diğ., 1985: 57-58).

Geçmişe yürümezlik ilkesi yürütme organı tarafından gerçekleştirilen idarenin düzenleyici işlemlerinin geçmişe yürümezliğini de kapsar. Başka bir ifade ile vergilendirmede geçmişe yürümezlik ilkesi, sadece vergi yasaları yönünden değil, aynı zamanda yürütme organı tarafından gerçekleştirilen idarenin düzenleyici işlemlerinin geçmişe yürümezliğini de içine alır. Geçmişe yürümezlik ilkesinin geçerli olduğu durumlar Şekil 2’de gösterilmiştir.



Şekil 2: Geçmişe Yürümezlik İlkesinin Geçerli Olduğu Durumlar

Vergi yasalarının ve vergi kanunlarının verdiği yetkiye dayanılarak yürütme tarafından yapılan idarenin düzenleyici işlemlerinin geçmişe yürümezliğinin yanı sıra AYM’ce verilen iptal kararları da geçmişe yürümez. Örneğin, AYM’nin bir kısım vergi kolaylıklarını iptal etmesi durumunda, daha önce bu kolaylıklardan yararlanmış olanların durumları bu iptal karardan etkilenmez. Bu durum hukuki güvenlik ilkesi gereğidir. Zaten, Anayasa’nın 153’üncü maddesinin 5’inci fıkrası AYM’nin verdiği iptal kararlarının geçmişe yürümeyeceğini açık olarak hükme bağlamıştır¹.

1.3. Geçmişe Yürümezlik İlkesinin Sınırları (İstisnaları)

Geçmişe yürümenin, özellikle de vergi yasalarının geçmişe yürümesinin istenmeyen bir durum olduğu konusunda yaygın bir kanaat bulunmakla birlikte (Akkaya, 2011: 120) geçmişe yürümezlik mutlak ve istisnasız bir kural da değildir. Vergi yasalarında geçmişe yürümezlik ilkesinin; kamu yararı, kamu düzeni, hukuki istikrar ve kazanılmış hak gibi pek çok konuda istisnaları ile karşılaşılabilir. Bu istisnalar gerek literatürde gerekse yargı kararlarının büyük bir kısmının gerekçesinde bir sınırlandırma sebebi (Özgüven, 2006: 122) ya da gerekçesi olarak görülmektedir (Akkaya, 2011: 120-123).

Birçok ülkedeki gibi Türkiye’de de sık olmamakla birlikte çeşitli nedenlerle vergi kanunlarının geçmişe yürütüldüğü görülmektedir. Vergilendirmede geçmişe yürümezlik ilkesinin istisnası olarak ileri sürülen gerekçeleri şu şekilde özetlemek mümkündür (Özgüven, 2006: 99; Tekbaş, 2009: 214);

¹ AYM’nin 1993 yılında aldığı içtihatla “yürürlüğü durdurma” kararları vermeye başlaması ile iptal kararlarının gerekçesiyle birlikte Resmi Gazete’de (RG) yayımlanmadan önce yürürlüğe girmeye başlamasını mahkemenin kendi içtihadıyla, kısmi de olsa kararlarını “geriye yürütme” imkânına kavuştuğu yönünde görüşlerde de mevcuttur. *Detaylı bilgi için bakınız:* (Tekbaş, 2009: 88-89).

- Enflasyon ve iktisadi krizlere karşı izlenecek vergi politikaları,
- Gelir ve servet dağılımının düzeltilmesi için uygulanacak maliye politikaları,
- Tarh ve tahsil dönemleri gibi teknik özellikler,
- Doğal afet ve savaşlar gibi olağanüstü dönemlerdeki zararların karşılanması,
- Vergi geliri seviyesinin korunması.

Çoğu ülkede, geçmişe yürümezlik ilkesi, bağlayıcı bir ilke olmak yerine, gerekli durumlarda kanun koyucu tarafından izlenebilecek bir vergi politikası ilkesi olarak görülebilmektedir (Tekbaş, 2009: 214). Ancak vergi kanunlarının geçmişe yürütülmesine izin verilen ülkelerde, genellikle, geçmişe yürütme yetkisinin aşırı kullanımını engellemeye yönelik bazı sınırlamalar da bulunmaktadır.

Örneğin, Fransa’da cezai nitelik taşıyan geçmişe yürür nitelikte vergi kanunları uygulanamamakta ancak mahkemeler tarafından karara bağlanmış kişisel durumları etkilemeyen vergi kanunları geçmişe yürütülebilmektedir (Tekbaş, 2009: 215). Almanya’da da geçmişe yürüme ile ilgili bir hüküm bulunmamakla birlikte, gerek doktrinde ve gerekse mahkeme kararlarında, vergi kanunlarının geçmişe yürümesi açısından, gerçek geçmişe yürüme ve gerçek olmayan geçmişe yürüme ayrımı yapıldığı görülmektedir (Öncel ve diğ., 1985: 39).

Federal Alman Anayasa Mahkemesi gerçek geçmişe yürümeyi geçersiz saymakla beraber bu konuda: Mükelleflerin kanun değişikliğini ve bu değişikliğin geçmişe yürütüleceğini tahmin edebildiği, eski kanun döneminde hukuki durumun belirsizliği, daha önce yürürlükte olan hükmün yok hükmünde ya da açıkça Anayasa’ya aykırılığı, kamu yararının, kişilerin hukuki güvenliklerinden daha baskın olması nedeni ile geçmişe yürümenin zorunlu olması gibi nedenleri istisna kabul etmektedir (Çağan, 1980: 142):

2. Türk Vergi Hukukunda Geçmişe Yürümezlik İlkesi

Vergi kanunlarının geçmişe yürümemesi hususunda Türk Anayasalarında herhangi bir hüküm bulunmamakla birlikte bazı dönemlerde bu hususun anayasada bulunması gerektiği yönünde görüşler gündeme getirilmiştir. Örneğin 1961 Anayasası’nın hazırlık aşamasında kaleme alınan tasarılarından Milli Birlik Komitesi’nce (MBK) Anayasa Ön Projesi hazırlamakla görevlendirilen Bilim Komisyonu’nun hazırlayarak MBK’ya sunduğu Anayasa Tasarısının 189’uncu maddesinde, “*herkes ancak, vergi borcunun mevzuu ve matrahı doğuran eylem işlem ve olayların vukuu tarihinde yürürlükte olan kanunlara göre vergilendirilebilir*” hükmüne yer verilmiştir (Doğrusöz, 1998: 155).

Ayrıca 1961 Anayasası’nın oluşturulması sırasında Temsilciler Meclisi’nde Vergi Ödevi başlıklı 59’uncu madde görüşmeleri sırasında Bedî Feyzioğlu, “*Ceza kanununda olduğu gibi hiçbir kimsenin, vergi olayının doğduğu tarihte yürürlükte olmayan bir kanuna istinaden vergilendirilmemesi gerektiği*”, Anayasa’da açıkça ifade edilmeyen bu boşluğun; adı geçen maddeye “*vergi kanunlarının makable teşmil edilmeyeceği*” ibaresi konulmak suretiyle ya da “*Kimse vergi borcunu doğuran olayın vukuundan önce yürürlükte bulunmayan kanunlara göre*

vergilendirilemez” hükmünün Anayasa’nın 33’üncü maddesindeki ceza kanunları konusundaki hükme ilave edilmesiyle doldurulması gerektiğini ifade etmiş ve bu yönde çeşitli öneriler verilmiştir².

Ancak bu önergelere, “bütün mali hükümlerin Anayasa’ya koyulmasının gerekmediği, hukuk devleti anlayışı ve müktesebat hakların genel olarak kanunların makable şamil olmamasını gerektirdiği ancak yine de vergi hukukunun gerektirdiği bazı özellikler sebebiyle geçmişe şamil olmama esasını, vergi için Anayasa’da ilan etmenin tehlikeli olabileceği” düşüncesiyle Anayasa Komisyonu sözcüsü Muammer Aksoy tarafından karşı çıkmıştır³. Akif Erginay (1971: 36-40) da kişilerin lehlerine olabilecek durumlar ve devletin, içinde bulunabileceği olağanüstü mali koşullar, savaş veya spekülasyon kazançlarının doğuracağı sosyal sakıncalar gibi istisnaların göz önüne bulundurulması vergi kanunlarının geçmişe yürütülmesinin kabul edilebileceğini ifade etmektedir. Bu görüşleri destekler nitelikteki AYM’nin bir kararında da şöyle denilmektedir⁴:

“Zorunlu nedenlerle (örneğin kamu yararı gibi) geçmişe yürüme durumunda önceyi etkileme söz konusu olabilir. Yükümlüler arasında eşitsizliğe yol açmayacak düzenlemeler, üstelik yükümlülerin yararına olunca, geçmişe yürütülmekle hukuksal güvenlik ilkesini çiğnemiş sayılamaz.”

Anayasa yapıcı zaman zaman doğrudan yürürlüğe ilişkin kurallar koyabilmektedir (Akkaya, 2011: 116). Ülkemizde geçmişe yürümezlik kuralı, 1982 Anayasası’nın 38’inci ve 15’inci maddelerindeki “kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez” ve “suç ve cezalar geçmişe yürütülemez” hükümleriyle yalnızca suç ve cezalar bakımından düzenlenmiştir.

Ülkemizde hem doktrinde hem de uygulamada, genel ceza hukukundaki özellikle lehte olan hükümlerin uygulanması kuralının, vergi ceza hukuku açısından da bazı istisnaları olmakla birlikte genel kabul gördüğü söylenebilir (Candan, 2011: 153). Örneğin VUK’un “ceza hükümlerinin şümulü” başlıklı geçici 6’ncı maddesi bu konuda çok açık bir düzenlemede bulunmuştur⁵.

² Temsilciler Meclisi Tutanak Dergisi (TMTD); (1961), 47. Birleşim, s.354-355; Söz konusu önerge ve diğer bazı önergeler şunlardır:

Bedî Feyzioğlu; “Madde 59-Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, ödeme gücüne göre vergilendirilir. Vergiler ve bircümle mali mülkiyetler ancak kanunla konulur. Kimse, vergi borcunu doğrudan doğruya olayın vukuundan önce yürürlükte bulunmayan kanunlara göre vergilendirilemez.”; Bedî Feyzioğlu, İhsan Ögat, Ethem Serim, Suphi Doğukan, Muhittin Gürün, İ. Selçuk Çakıroğlu, Bedri Karafakılıoğlu, Feridun Üstün; “Madde 59-Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, ödeme gücüne göre vergilendirilir. Vergiler ve her çeşit mali mükellefiyetler ancak kanunla konulur. Vergi kanunları makable teşmil edilemez.”;

Rıza Işıtan, Mehmet Hazer; 59’uncu maddeye eklenmesi önerilen fıkra-“Makable şâmil vergi kanunu çıkarılmaz.”;

Feyyaz Köksal, Dündar Soyer; 59’ncü maddeye eklenmesi önerilen hüküm-“Vergiler makable teşmil edilemez.”.

³ Temsilciler Meclisi Tutanak Dergisi (TMTD); (1961), 47. Birleşim, s. 356.

⁴ AYM Kararı; (07.11.1989), E.1989/6, K.1989/42.

⁵ VUK, Geçici Madde 6: “Bu kanunun yürürlüğe girmesinden önce işlenmiş fiiller hakkında, bu fiillerin işlendiği tarihte 5432, 5815 ve 6094 sayılı kanunların yürürlükte bulunan vergi cezalarına ve

Geçmişe yürümezlik kuralı bazı ülkelerde ülkemiz Anayasası'nda olduğu gibi yalnızca suç ve cezalar bakımından düzenlenirken, bazı ülke anayasalarında suç ve cezanın yanı sıra özel olarak vergi kanunları bakımından da düzenlenmiştir.

İsveç Anayasası'nın 2'nci maddesinin 10'uncu fıkrasında ifade edilen “Devlet, yürürlüğe girdiği zaman, öncesini etkileyecek şekilde hiçbir vergi veya harçla ilgili sorumluluk getiremez.” hükmü; Rusya Anayasası'nın 57'nci maddesindeki “Yeni vergiler belirleyen veya vergi mükelleflerinin durumunu ağırlaştıran kanunlar geçmişe yürümez.” hükmü ve Portekiz Anayasası'nın 103'üncü maddesinin 3'ncü fıkrasında ifade edilen “Kimse, Anayasa'ya uygun olarak oluşturulmayan, geçmişe dönük olarak, ya da kanun tarafından konulmayan veya toplanmayan vergileri ödemek zorunda değildir.” hükmü vergiler bakımından geçmişe yürümezlik kuralını özel olarak düzenleyen ülke anayasalarına örnektir (Gerçek ve diğ., 2014: 104-105).

Öte yandan ülkemizde anayasalarda açıkça ifade edilmeyen vergi kanunlarının geçmişe yürütülemeyeceği hususu, birçok bağlayıcı yargı kararlarında hüküm altına alınmıştır. Zira bu konuda temel teşkil eden AYM'nin bir kararında bu husus şu şekilde ifade edilmektedir⁶:

“Vergi alanındaki düzenlemeler de yasalarla gerçekleştirildiğinden geçmişe yürümeme, vergi yasaları için de doğal bir zorunluluktur. Bu zorunluluğu kaçınılmaz kılan görüşler öğretide çoğunluk kazanmıştır. Devlete ve hukuk düzenine güven noktasında yoğunlaşan bu görüşler genelde (yöntem yasalarındaki zorunluluklar dışında) tüm yasalar için geçerli olan bir durumdur. Ayrıklık koşulları bir yana bırakıldığında, genel kural, geçmişe yürümezliğin her yasa için egemen bir özellik olduğudur.”

Benzer şekilde bağlayıcı nitelikteki Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu'nun (DİBK) bir kararında da bu husus şu şekilde ifade edilmiştir⁷:

“Kanunların geçmişe yürümezliği ilkesi, bir hukuki eylem ya da davranışın, bir hukuki ilişkinin vuku bulduğu ya da meydana geldiği dönemdeki kanunun hükümlerine tabi olacağını ifade eder. Sonradan çıkan kanun, kural olarak, yürürlüğünden önceki olaylara ve ilişkilere uygulanmaz. Vergi kanunlarının ... özellikle mali yükümü artırıcı nitelikteki hükümlerinin, geçmişe yürütülmemesi hukuki güvenlik ilkesi yönünden önem taşır. Anayasa'nın 73'üncü maddesinin üçüncü fıkrasında ifadesini bulan “vergilerin kanuniliği ilkesi” de, hukuki güvenliği sağlama amacına matuftur ve vergiyi doğuran olayın vukuu döneminde yürürlükte olmayan bir kanuna dayanılarak vergi yükünün artırılmasına imkân vermez.”

Ancak, geçmişe yürümezlik kuralı katı bir şekilde uygulanmamakta, bazı istisnalar ve ayrıklıklar tanınmaktadır. AYM tarafından geçmişe yürümezlik yönünden yapılan incelemelerde, konunun özelliğine göre; gerçek anlamda geçmişe yürüme, geçmişe yürümenin sınırı, vergiyi doğuran olay, vergilendirme dönemi, ölçülülük,

hileli vergi suçlarına müteallik hükümleriyle bu kanunun hükümlerinden hangisi mükellefin veya suçu işleyen kimsenin lehine ise o hüküm uygulanır.”

⁶ AYM Kararı; (07.11.1989), E.1989/6, K. 1989/42.

⁷ DİBK Kararı; (03.07.1989), E.1988/5, K.1989/3.

kazanılmış hak, kamu yararı, kanunun getiriliş amacı, hukuksal güvenlik, hukuksal ilişkinin sonuçlanıp sonuçlanmaması gibi ilkeler gözetilmektedir.

Vergi kanunlarında geçmişe yürümezlik Anayasa ya da kanunlarda açıkça ifade bulmamasına rağmen, somut olaylar söz konusu olduğunda, vergiyi doğuran olay geçmişe yürümezlik kuralının sınırını belirlemektedir (Güneş, 2011: 157). Zira bu husus Danıştay'ın (Dş.) bir kararında şöyle ifade edilmektedir⁸:

“Vergi normlarının geçmişe yürümemesi ilkesinin uygulanması açısından ise, vergi normlarının uygulanması gereken zamanın tespitinde, vergisel yükümlülüğün tesisinde ilk ve başlıca unsur olan vergiyi doğuran olayın belirlenmesi gerekmektedir. Zira konusu, matrahı, oranı ve yükümlüsü kanunla belirlenmiş olan verginin bir kamu alacağı olarak yükümlüsünden talep edebilmesi, her şeyden önce, yine kanunla belirlenmiş vergiyi doğuran olayın meydana gelmesine bağlıdır.”

Özetle, geçmişe yürümezlik ilkesi ile ilgili Anayasa'da açıkça bir hüküm yer almamaktadır. Bu nedenle çıkarılan vergi kanunlarının gerçek ya da gerçek olmayan geçmişe yürüme olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği, yargı mercileri tarafından olayın mahiyeti itibarıyla yukarıdaki hususlar göz önünde bulundurulmak suretiyle dikkate alınmaktadır.

2.1. Türk Vergi Hukukunda Geçmişe Yürüme Örnekleri

Türk vergi hukukunda değişik vergi konularında kanunlarının geçmişe yürümezlik ilkesinin ihlâl edildiği somut örnekler bulunmaktadır. Geçmişe yürütülen vergi kanunlarına gerekçe olarak enflasyon, ekonomik buhranlar ve haksız kazançlara karşı uygulamalar gibi gerekçelerin ileri sürüldüğü görülmektedir. Zira 1839 Sayılı “Hayvanlar Vergisi Kanunu⁹” 06.07.1931 tarihinde kabul edilmesine rağmen Kanun'un 28'inci maddesi ve benzer şekilde 1837 Sayılı “Bina Vergisi Kanunu¹⁰” 04.07.1931 tarihinde kabul edilmiş olmasına rağmen 43'üncü maddesi uyarınca söz konusu kanunların 01.06.1931 tarihinden geçerli olacağı hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan 7338 Sayılı “Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu¹¹” 08.06.1959 tarihinde kabul edilmesine rağmen, Kanun'un geçici 2'nci maddesine eklenen “01.03.1957 tarihinden sonra gerçekleşmiş olan ölüm ve intikaller dolayısıyla yapılmış olan tarhiyat bu Kanun hükümlerine göre düzeltilmesi ve bu düzeltmeye göre fazla alınmış vergilerin varsa mükelleflere ret ve iade olunması ve noksanının aranmaması” hükmüyle mükelleflerin lehinde, devletin ise aleyhinde bir durum gerçekleştirilmiştir. Bu noktada alınmış olan vergilerin iadesinin ancak bir tazmin ya da af nedenine dayanması gerektiği, söz konusu hüküm dolayısıyla geçmişe dönük vergi iadesinin yersiz olduğu ifade edilebilir (Erginay, 1971: 38). Ancak kanunun hazırlanması sırasındaki komisyonda, bu madde hükmü ile “01.03.1957 tarihinde yürürlüğe giren 6935 Sayılı Kanunla Veraset ve İntikal Vergisi'nde mükellefler aleyhine tesis edilen gayri adilâne durumun ve mağduriyetin giderilmesinin” amaçlandığı ifade edilmiştir¹².

⁸ Dş. 9. D. Kararı; (20.05.2013), E. 2010/10149, K. 2013/4858.

⁹ Söz konusu Kanun, 15.07.1931 Tarih ve 1849 Sayılı RG'de yayımlanmıştır.

¹⁰ Söz konusu Kanun, 14.07.1931 Tarih ve 1848 Sayılı RG'de yayımlanmıştır.

¹¹ Söz konusu Kanun, 15.06.1959 Tarih ve 10231 Sayılı RG'de yayımlanmıştır.

¹² TBMM 315 Nolu Komisyon Raporu; (21.02.1958), Sayı 71-693/621, s. 14.

Kurumlar vergisi hususunda da kanunların geçmişe yürütüldüğü somut olaylar bulunmaktadır. Zira 192 Sayılı “5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Bazı Değişiklikler Yapılması Hakkında Kanun¹³” 30.12.1960 tarihinde kabul edilmesine rağmen, Kanun’un 4’üncü maddesiyle kurumlar vergisi oranı sermaye şirketleri ve kooperatiflerde %10’dan %20’ye çıkartılmış ve Kanun’a eklenen geçici 2’nci madde ile de bu oranların 1960 takvim yılı kazançlarına da uygulanması kabul edilmiştir. Ardından 1137 Sayılı “Çeşitli Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’un¹⁴” (27.03.1969 tarihinde kabul edilmiş olmasına rağmen) 9’uncu maddesi uyarınca sermaye şirketleri ve kooperatiflerde mevcut olan %20’lik oran %25’e çıkartılmış ve Kanun’a eklenen geçici 3’üncü madde ile yeni oranların 1968 takvim yılı kazançlarına da uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Ancak buradaki hükümlerin geçmişe yürütülmeleri, haksız kazançlara karşı uygulandıkları gerekçesiyle AYM’nin bir kararında makul kabul edilmiştir¹⁵. Bu hükümlerin konuluş amacına bakıldığında da, düşük kurumlar vergisi oranlarının şirketlerin kâr dağıtımından kaçınmalarına neden olduğu, aynı mükellef grupları arasında eşitliğin sağlanması ve sosyal adaletin tesis edilmesi gerekçelerinin öne sürüldüğü görülmektedir¹⁶.

Motorlu taşıtlar vergisinde ise 2348 Sayılı “197 Sayılı Motorlu Kara Taşıtları Vergisi Kanunu’nda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun¹⁷” ile (26.11.1980 tarihinde kabul edilmesine rağmen) vergi tarifeleri değiştirilmiş, mükelleflerden iki taksitini birden yatıranlar, Kanun’a eklenen geçici 3’üncü madde uyarınca, yeni getirilen hadlere göre hesaplanan 2’nci taksite ait farkı, 2’nci taksitin ödeme süresinde vergi dairelerine yatırmakla yükümlü tutulmuşlardır.

Öte yandan Kanun’a eklenen geçici 4’üncü madde ile de “Kanun’un yayımı tarihinden önce, 1980 bütçe yılı için tahakkuk ettirilen ya da tahsil olunan Motorlu Kara Taşıtları Vergileri, Motorlu Taşıtlar Vergisi’nin ilgili tarifelerindeki hadlere ve Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre düzeltilerek, geçici 3’üncü maddede belirtilen esaslara göre hesaplanan farkın 2’nci taksit ödeme süresinde tahsil olunacağı” da ayrıca ifade edilmiştir.

Yine motorlu taşıtlar vergisi konusunda 25.12.2003 tarihinde kabul edilen 5035 sayılı Kanun’un¹⁸ 50’inci maddesinin d bendiyle, Kanun’un Resmi Gazete’de yayımlanma tarihi olan 02.01.2004 yerine bazı hükümlerinin 01.01.2004 tarihinde yürürlüğe girmesi öngörülmüştür. Bilindiği üzere motorlu taşıtlar vergisi her takvim yılının ocak ayının başında kendiliğinden tarh, tebliğ, tahakkuk etmiş sayıldığından ilgili Kanun’un vergiyi doğuran olayın tamamlanmış olduğu, dolayısıyla söz konusu düzenlemenin geçmişe yürütüldüğü milletvekilleri tarafından iddia edilerek iptal davası açılmıştır.

¹³ Söz konusu Kanun, 02.01.1961 Tarih ve 10696 Sayılı RG’de yayımlanmıştır.

¹⁴ Söz konusu Kanun, 31.03.1969 Tarih ve 13162 Sayılı RG’de yayımlanmıştır.

¹⁵ AYM Kararı; (07.11.1989), E. 1989/6, K. 1989/42.

¹⁶ Milli Birlik Komitesi 199 Nolu Komisyon Raporu; (19.12.1960), Sayı 71-1356/3216, s. 3.

¹⁷ Söz konusu Kanun, 28.11.1980 Tarih ve 17174 Sayılı RG’de yayımlanmıştır.

¹⁸ Söz konusu Kanun, 02.01.2004 Tarih ve Mükerrer 25334 Sayılı RG’de yayımlanmıştır.

Ancak söz konusu düzenlemeyi inceleyen AYM, “01.01.2004 tarihi itibarıyla tarh, tebliğ ve tahakkuk etmiş, ancak birinci ve ikinci taksitlerinin ödeme süresi henüz geçmemiş dava konusu edilen kuralın, önceki yasa döneminde başlamış ancak hukuki sonuçlarının henüz doğmamış olması nedeniyle söz konusu düzenlemenin geçmişe yürüme olarak nitelendirilmesinin olanaklı olmadığına” hükmetmiştir¹⁹.

Öte yandan ülkenin içinde bulunduğu zor durumlar nedeniyle de vergi kanunlarının geçmişe yürütüldüğü görülmektedir. Zira 3986 Sayılı Kanun²⁰ ile kamu finansman açıklarının hızla azaltılması, enflasyonun düşürülmesi, dış ticaret açıklarının kapatılması, sağlıklı ekonomik büyümenin gerçekleştirilmesi, kamunun ekonomi içindeki yerinin yeniden tanımlanması ve sonuç olarak ekonominin yeniden istikrara kavuşturulması amaçlanmış ve bir defaya mahsus olmak üzere ilave ek vergiler getirilmiştir.

Söz konusu Kanun 04.05.1994 tarihinde kabul edilmesine karşın, örneğin Kanun’un 5’inci maddesi gereğince bilanço esaslı ve işletme hesabı esasına göre defter tutmak mecburiyetinde olan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri ile serbest meslek erbabının, 1993 yılı hesap dönemi sonunda düzenledikleri bilançoda yer alan net aktifleri, yine aynı dönem itibarıyla çıkardıkları envanter ve amortisman kayıtlarında yer alan varlıklar veya 1993 yılı hesap dönemindeki gayrisafi hasılatları üzerinden belirlenmiş oranlarda net aktif vergisi alınmasına hükmetmiş, yani Kanun geçmişe yürütülmüştür.

Söz konusu kanun maddesi Erzurum Vergi Mahkemesi tarafından AYM’ye götürülmüş, Mahkeme “ülkenin ekonomik koşullarının gerektirdiği ivedi finansman gereğinin karşılanması” gerekçesiyle söz konusu maddenin hukuki anlamda geçmişe yürüme kabul edilmeyeceği ve Anayasa’ya aykırı olmadığına hükmetmiştir²¹.

Benzer nitelikte, 1999 yılında yaşanan deprem sonrası çıkarılan 4481 Sayılı Kanun²² ile deprem sonrası gerekli gelir ihtiyacını sağlıklı bir şekilde sağlamak için bazı yeni ek vergiler getirilmiştir. Söz konusu Kanun 26.11.1999 tarihinde kabul edilmesine rağmen Kanun’un 2’nci maddesi uyarınca hüküm geçmişe yürütülerek gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin²³, 1998 yılına ait gelir ve kurumlar vergisi matrahları üzerinden %5; 1998 yılı ticari ve mesleki kazançları götürü usulde tespit edilen gelir vergisi mükelleflerinin, 1998 yılına ilişkin götürü matrahları üzerinden %5; Kanun’un 1’inci maddesinin (c) bendinde sayılan ücretlilerin, 1998 yılında elde

¹⁹ AYM Kararı; (23.6.2004), E. 2004/14, K. 2004/84

²⁰ Söz konusu Kanun, 07.04.1994 Tarih ve 21927 Sayılı RG’de yayımlanmıştır.

²¹ AYM Kararı; (13.07.1995), E. 1994/85, K. 1995/32; Ancak söz konusu Kanun’un ilgili maddesinde ifade edilen kurumlar vergisi mükellefleri için “*gayrisafi hasılat*” esasına göre vergilendirme hükmü, AYM’ce iptal edilmiştir.

²² Söz konusu “17.08.1999 ve 12.11.1999 Tarihlerinde Marmara Bölgesi ve Civarında Meydana Gelen Deprem’in Yol Açtığı Ekonomik Kayıpları Gidermek Amacıyla Bazı Mükellefiyetler İhdası ve Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” 26.11.1999 Tarih ve Mükerrer 23888 Sayılı RG’de yayımlanmıştır.

²³ Söz konusu Kanun’un 1’inci maddesi uyarınca gelir ve kurumlar mükellefi olarak tayin edilenler şunlardır:

a. 1998 yılı kazanç ve iratlarını yıllık beyanname ile beyan eden gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri,

b. 1998 yılı ticari ve mesleki kazançları götürü tespit edilen gelir vergisi mükellefleri,

c. Bu Kanun’un yayımlandığı tarihte ücret geliri elde eden ve 1998 yılında elde ettikleri ücretlerinin toplamı on iki milyar lirayı aşan ücretliler.

ettikleri ücretlerinin gelir vergisi matrahı toplamı üzerinden %5 oranında vergi alınmasına hükmedilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nda da zamanaşımı hususunda mülga 5432 Sayılı "Vergi Usul Kanunu'nun" 104'üncü maddesi uyarınca *üç yıl* olan tahakkuk zamanaşımı süresi, 213 Sayılı "Vergi Usul Kanunu'nun"²⁴ 114'üncü maddesiyle *beş yıla* çıkartılmış ve eski kanunun yürürlüğü sırasında üç yıllık süreyi doldurmayan vergi alacaklarına yeni kanunda öngörülen süre uygulanmak suretiyle bir nevi kanun hükmü geçmişe yürütülmüştür. Ancak burada yeni kanundaki zamanaşımı süresi, eski kanunun uygulanması esnasında henüz tamamlanmamış hukuki ilişkilere uygulandığından gerçek olmayan geçmişe yürüme olarak kabul edilmektedir (Çağan, 1982: 186). Zira benzer yöndeki Danıştay görüşü de şu şekildedir²⁵:

"Objektif hukuk kaideleri yürürlüğe girdikleri tarihten itibaren hüküm ifade eder ve ilişkin buldukları her olaya uygulanırlar. Bunların yürürlüklerinden evvel geçmiş olaylara uygulanmaları kazanılmış bir hakkın bulunmaması halinde mümkündür. Mükellefler için zamanaşımı ancak hadis olduğu tarihte kazanılmış bir hak doğurur; yine hukukun temel ilkelerine göre mali kanunlar derhal tesir gösteren yasalardandır. Aksine açık hüküm bulunması hali hariç, kanunların yürürlüğe girmesinden sonra doğacak olaylara değil, halen mevcut önceki durumların gelecekteki sonuçlarına dahi uygulanırlar. Bu makable teşmil değildir."

Gelir vergisi hususunda ise 3505 Sayılı Kanun²⁶ 03.12.1988 tarihinde kabul edilmesine rağmen, Kanun'un 18'inci maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'na geçici 32'inci madde ile eklenen hükme göre hayat standardı esası 01.01.1988 tarihinden itibaren esas alınmak suretiyle hüküm geçmişe yürütülmüştür.

Söz konusu hüküm, AYM tarafından "*hükümün 03.12.1988 yılında kabul edilmesine karşın, Kanun'da hayat standardına ilişkin esasın 01.01.1988 yılından geçerli olmak suretiyle uygulanacağını belirtildiği ve neticede bir yıllık geçmişe yürütülmenin açık olduğu*" ancak "*kanunun, amacı, öngördüğü düzenleme, kamu yararı, ölçülülük ve yükümlülerin hukuksal güvenlikleri yönlerinden incelendiğinde, kamu yararına uygun düşeceği, yükümlülerin hukuksal güvenliklerini sarsmayacağı da düşünülürse Anayasa'ya aykırı bir geçmişe yürüme olarak değerlendirilemeyeceği*" ifade edilmek suretiyle geçmişe yürüme olarak kabul edilmemiş ancak Anayasa'nın 5'inci ve 73'üncü maddelerine aykırı bulunarak iptal edilmiştir²⁷.

Yine gelir vergisi konusunda 04.04.2007 tarihli RG'de yayımlanan 5615 sayılı Kanun²⁸ ile 'ücretlilerde vergi indirimi' uygulamasını düzenleyen GVK mük. md.121'in, 01.01.2007 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe gireceğini ifade eden hükmü, 01.01.2007-04.04.2007 tarihleri arasında belge biriktiren ücretliler bakımından kazanılmış haklara ve hukuki güvenlik ilkesine aykırılık iddiasıyla milletvekilleri tarafından iptal davasına konu edilmiştir.

²⁴ Söz konusu Kanun, 10.01.1961 Tarih ve 10703 Sayılı RG'de yayımlanmıştır.

²⁵ Dş. 4. D. Kararı; (18.09.1973), E. 1972/5771, K. 1973/4033 (Gelegen ve diğ., 1974: 412).

²⁶ Söz konusu Kanun, 10.12.1988 Tarih ve 20015 Sayılı RG'de yayımlanmıştır.

²⁷ AYM Kararı; (07.11.1989), E. 1989/6, K. 1989/42.

²⁸ Söz konusu Kanun, 04.04.2007 Tarih ve 26483 Sayılı RG'de yayımlanmıştır.

AYM bu konuda yaptığı incelemede, “*ücretliler tarafından vergi indirimine konu olan harcamalara ilişkin olarak ilgili yıl içinde biriktirilen belgelerin izleyen yılın ilk ayı içerisinde bir beyanname ile işverenlerine teslim edilmiş ve teslim edilen belgelerin geçerli olduğunun, harcamaların vergi indirimi kapsamında bulunduğu ve harcama toplamının doğru beyan edildiğinin belirlenmiş olmasının gerektiği, belirtilen tarihlerde biriktirilen belgelerin GVK mük. md.121’deki kurala uygun şekilde bütün sonuçlarıyla elde edilmiş bir hak niteliğinde bulunmadığından kazanılmış bir hakkın ihlalinin de söz konusu olmadığı, ayrıca ortada kazanılmış bir hakkın bulunmaması nedeniyle, kanun koyucunun, belge düzeninin yerleşmesine katkı sağlamak amacıyla genel düzenleme yetkisi kapsamında yürürlüğe koyduğu bir uygulamayı aynı yetki kapsamında geçmişe dönük olarak yürürlükten kaldırmasının hukuki güvenlik ilkesini ihlal edecek bir geçmişe yürüme olarak da nitelendirilemeyeceği*” gerekçesiyle davanın reddine hükmetmiştir²⁹.

Diğer taraftan Anayasa Mahkemesi’nin özellikle son dönemde geçmişe yürümezlik ilkesinin ihlal edildiği gerekçesiyle, çıkarılan vergi kanunlarıyla ilgili düzenlemeleri iptal ettiği bazı kararlarına da rastlanılmaktadır. Zira 6009 sayılı Kanun³⁰, 23.07.2010 tarihinde kabul edilmesine karşın, Kanun’un Vergi Usul Kanunu’nu ilgilendiren 62’inci maddesinin d bendi uyarınca Kanun’un 8’inci ve 16’ıncı maddelerinin 01.07.2010 tarihinden itibaren geçerli olacağı ifade edilmiş, bu cihetle Kanun’un yürürlüğe girdiği tarihte zamanaşımına uğramış 01.01.2005 tarihinden önceki döneme ilişkin vergi borçlarının yeniden canlandırılması suretiyle Kanun hükümleri geçmişe yürütülmüştür.

İstanbul 2. Vergi Mahkemesi tarafından itiraz yoluyla AYM’ye götürülen söz konusu düzenleme, “*mükelleflerin sorumluluklarını geçmişe dönük olarak artırdığı ve zamanaşımına uğramış vergi borçlarını canlandırmasının hukuk kurallarının geçmişe yürütülmesi anlamına geldiği ve bunun Anayasa’da yer alan hukuk devleti kapsamındaki hukuki güvenlik ilkesi ile bağdaşmadığı*” gerekçesiyle AYM tarafından iptal edilmiştir³¹.

Benzer şekilde 5479 Sayılı Kanun³² 30.03.2006 tarihinde kabul edilmesine rağmen, Kanun’un 15’inci maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu’nun 19’uncu maddesini yürürlükten kaldıran 2’inci maddesinin 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe gireceği öngörülmek suretiyle yatırım indirimi istisnası bakımından kanun maddesi geçmişe doğru kaldırılmıştır. Dolayısıyla önceki Kanun’un yürürlükteki kurallarına göre 01.01.2006 tarihinde yatırım indirimi istisnası kapsamında yatırıma başlayan yükümlüler, Kanun’un 04.08.2006 tarihinde RG’de yayımlanmasına kadar geçen sürede yatırım indirimi istisnasının kaldırıldığını bilmemektedirler.

Düzenleme hem milletvekilleri tarafından iptal davası yoluyla hem de vergi mahkemeleri ve Danıştay’ca itiraz yoluyla AYM’ye götürülmüş ve söz konusu düzenleme “*yatırım indirimi istisnasından yararlanacağını bilerek ve bunun gereklerini yerine getirerek yatırıma başlayan yükümlülerin, yatırım indirimi istisnasının kaldırılmasına ilişkin kuralın geçmişe yürütülmesi nedeniyle,*

²⁹ AYM Kararı; (15.10.2009), E. 2007/44, K. 2009/148

³⁰ Söz konusu Kanun, 01.08.2010 Tarih ve 27659 Sayılı RG’de yayımlanmıştır.

³¹ AYM Kararı; (26.1.2012), E. 2011/74, K. 2012/15.

³² Söz konusu Kanun, 08.04.2006 Tarih ve 26133 Sayılı RG’de yayımlanmıştır.

öngöremedikleri bir durumla karşılaşmış oldukları ve bundan dolayı yükümlülerin hukuksal güvenliklerinin zedelenmiş olduğu ve dolayısıyla hukuk devleti ilkesinin ihlal edildiği” gerekçeleriyle AYM tarafından iptal edilmiştir³³.

SONUÇ

Geçmiş yürümezlik ilkesi esas itibariyle kanunların yalnızca yürürlüğe girdikten sonraki olaylara uygulanmasını ifade etmektedir. Dolayısıyla vergi konusunda çıkarılan kanunların da yürürlüğe girdikten sonraki olaylar itibariyle mükellefler üzerinde bir etkiye sahip olmaları gerekir. Ancak bazı durumlarda çıkarılan vergi kanunları ile geçmiş dönemleri etkileyen hükümler getirilmekte, mükellefler yeni çıkarılan kanun ile geçmiş dönük ek mali yükümlülüklerle karşı karşıya kalabilmektedirler.

Vergi yasalarının geçmiş yürümesiyle geçmiş dönük ek mali yükümlülükler getirilmesi vergilendirmede taraf olanlar üzerinde olabilecek menfi veya müspet etkileri yanı sıra tüm tarafların tatmin olmasının güçlüğü vergilendirme yetkisinin doğasından kaynaklanmaktadır. Zira çalışmada da değinildiği üzere geçmiş yürümezlik ilkesinin devletin karşılaştığı olağanüstü durumlar, ekonomik krizler, haksız kazançların vergilendirilmesi ve hatta mükelleflerin aleyhine olan durumların giderilmesi ve benzeri nedenlerle yasa koyucu tarafından ihlâl edildiği görülmektedir.

Söz konusu ihlal nedenlerine yasa koyucunun kanun gerekçelerinde rastlanılabildiği gibi, birçok bağlayıcı yargı kararlarında da bu nedenlere dayanılarak hüküm tesis edildiği gözlemlenebilmektedir. Zira geçmiş yürümezlik ilkesinin ihlâli gerekçesiyle AYM’ye götürülen birçok uygulama sonrası verilen Mahkeme kararlarında, “kamu yararı”, “ülkenin ekonomik koşullar nedeniyle gerekli finansmanı ivedilikle sağlama ihtiyacı”, “kanunun haksız kazançların vergilendirilmesine yönelik çıkarıldığı” gibi gerekçelerle söz konusu uygulamaların geçmiş yürüme olarak kabul edilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Gerek günün ekonomik koşullarının gereklerinin ivedilikle uygulanması gerekliliği gerekse de her hükmün anayasaya konulmasının teknik ve hukuki bakımdan sorunlar teşkil edebileceği gerekçeleriyle “geçmiş yürümezlik ilkesinin” Anayasa’ya konulması tehlikeli sonuçlar doğurabilir. Zira ülkeler ve vatandaşlar için öngörülemeyen olağanüstü koşullar sonrası gerek devletin gerekse de vatandaşların ihtiyacı olan finansmanın çıkarılan ek vergi ve mali yükümlülüklerin geçmiş yönelik uygulanmak suretiyle sağlanması makul kabul edilebilir.

Bazı hukukçular Anayasa’da ifadesini bulan “hukuk devleti” ilkesinin vergi yasalarının geçmiş yürümesine zımnen de olsa kesin bir şekilde engel olacak bir düzenleme olduğu düşüncesindedirler. AYM’nin geçmiş yürümezlik ile ilgili vermiş olduğu iptal kararlarına bakıldığında gerçekten de geçmiş yürümezlik ilkesinin hukuk devleti ilkesiyle bağdaştırıldığı görülmektedir.

³³ AYM Kararı; (15.10.2009), E. 2006/95, K. 2009/144.; Geçmiş yürümezlik ilkesinin ihlal edildiği ve AYM tarafından iptal edilen bir başka düzenleme için bkz. AYM Kararı; (28.4.2011), E. 2009/39, K. 2011/68.

Öte yandan Türk vergi hukukunda Anayasa’da açık olarak geçmişe yürümezlik ilkesinin yer almaması nedeniyle geçmişe etkili birçok vergi yasası çıkartılmıştır. AYM’nin bu hususta yaptığı incelemelerde gerçek geçmişe yürüme ve gerçek olmayan geçmişe yürüme ayırımına özen gösterdiği görülmekte ve dolayısıyla düzenlemeler bakımından hukuki sonuçlar henüz doğmamışsa bunu gerçek olmayan geçmişe yürüme olarak değerlendirdiği birçok kararında gözlemlenmektedir.

Çalışmada incelenen yargı kararlarından da görüldüğü üzere AYM tarafından bakılan davalarda bugüne kadar “geçmişe yürümezlik ilkesinin ihlali gerekçesiyle” oldukça sınırlı sayıda iptal kararı verilmiştir. AYM’nin hem gerçek olmayan geçmişe yürümeyi geçmişe yürüme olarak görmemesi hem de kanunların “kamu yararı ve kamu düzeninin gerektirdiği, kazanılmış hakların korunması, mali haklarda iyileştirme gibi kimi ayrıksı durumlar” söz konusu olduğunda geçmişe yürümenin makul kabul edilebileceği görüşü, bu durumu açıklar niteliktedir.

Sonuç olarak Türk vergi hukukunda AYM’nin vergi yasaları ile ilgili “geçmişe yürümezlik ilkesi” açısından yaptığı denetimin, mükellefler nazarında hukuki güvenlikleri ile ilgili beklentilerini yeterince sağlayamadığı söylenebilir. Ancak AYM’nin geçmişten gelen yerleşik içtihatları neticesinde vermiş olduğu kararlara bakıldığında, kendi içerisinde bir tutarlılığın var olduğu gözlemlenmektedir. Zira mükelleflerin aleyhinde bir durum söz konusu olduğunda AYM hukuk devleti ve hukuki güvenlik ilkeleri bağlamında mükellefler lehinde kararlar da verebilmektedir.

Uygulama ve doktrinindeki gerçek olmayan geçmişe yürümenin Anayasa’ya aykırılık oluşturmayacağı yolunda genel kabul doğrultusunda, vergi yükünü artırıcı nitelikteki vergi yasalarının geçmişe yürümemesiyle ilgili anayasal bir düzenleme yapılmasını savunanlara rağmen, olağanüstü durumlar, kamu yararı gibi ayrıksı koşullar düşünülerek böyle bağlayıcı ve genel bir düzenlemenin yapılmasına gerek olmadığı kanaatindeyiz.

Kaynakça

- Akıllıoğlu, Tekin, (1984), “Yasaların Zaman Bakımından Uygulanmasına İlişkin Bazı Sorunlar”, *Amme İdaresi Dergisi*, 17(3), Eylül 1984, s. 36-45.
- Akkaya, Mustafa (2011), “Vergi Aslı ve Fer’ileri Bakımından Geriye Yürümezlik Esası: ‘Haklılık’ Ölçütü Üzerine Deđerlendirmeler (ss. 113-124)”, *Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası (Non-retroactivity in Tax Law)*, Editör: Billur Yaltı, Koç Üniversitesi Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi:1, Beta, İstanbul.
- Aktan, Coşkun Can ve Ufuk Gencel (2003), “Türkiye’de Geriye Doğru Vergileme ve Verginin Hukukiliđi İlkesinin İhlali”, *9 Eylül Üniversitesi, SBE Dergisi*, 5 (1), s. 1-21.
- Altundiş, Mehmet (2008), “Hukuki Güvenlik İlkesi”, *Yasama Dergisi*, Sayı: 10 (Eylül-Ekim-Kasım-Aralık), s. 60-94.
- Candan, Turgut (2011), “Vergi Cezaları Bakımından Geçmişe Yürüme: ‘Lehte-Aleyhte Kural’ Üzerine Deđerlendirmeler (ss. 137-154)”, *Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası (Non-retroactivity in Tax Law)*, Editör: Billur Yaltı, Koç Üniversitesi Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi:1, Beta Yay., İstanbul.
- Çağan, Nami (1980), “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, *AÜHF Dergisi*, 37 (1-4), s. 129-152.
- Çağan, Nami (1982), *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yay., İstanbul.
- Demirli, Yunus (2011). Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Deđerlendirme, MB, SGB, Yayın No: 2011/412, Ankara.
- Doğrusöz, Bumin (1998), “Yargı Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi (ss. 135-160)”, 13. Türkiye Maliye Sempozyumu: Anayasal Mali Düzen, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 12, 2000, İstanbul.
- Erginay, Akif (1971), *Vergi Hukuku*, 2. Baskı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yay., Ankara.
- Erkin, Gözde (2012), “Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, *Ankara Barosu Dergisi*, 70 (3), s. 235-250.
- Gelegen, Taner, O. Nuri Karabađ ve Samet Tamer (1974), *Vergi Anlaşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları, 1971-1972-1973*, Ayyıldız Matbaası, Ankara.
- Genç, Yıldırım ve Mehmet Akif Özmen (2011), *Vergi İhtilafları ve Vergi Yargısı İlke ve Esasları*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Gerçek, Adnan, Feride Bakar, Fulya Mercimek, Erdem Utku Çakır ve Semih Asa (2014), “Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 63 (1), s. 81-130.

- Gözler, Kemal (2006), *İdare Hukuku Dersleri*, 4. Baskı, Ekin Kitabevi Yay., Bursa. (İnternet Versiyonu: www.idare.gen.tr/iheadersleri.htm, 20.09. 2014.)
- Güneş, Gülsen (2011), *Verginin Yasallığı İlkesi*, 3. Baskı, XII Levha Yay., İstanbul.
- Kaneti, Selim (1989), *Vergi Hukuku*, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Karakoç, Yusuf (2012), *Genel Vergi Hukuku*, Yetkin Yay., Ankara.
- Memiş, Emin, (2006). “Anayasanın “Vergi, Resim, Harç ve Benzeri Mali Yükümlülükler Kanunla Konulur, Değiştirilir ve Kaldırılır” Kuralı Bağlamında, Vergi Kanunlarında Hükümete Tanınan “Alt ve Üst Sınırları Belirleme” ve “Usul ve Esasları Maliye Bakanlığınca Belirlenir” Hükümlerinin Değerlendirilmesi (ss. 33-110)”, Danıştay ve İdari Yargı Günü 138. Yıl Sempozyumu (11-12 Mayıs 2006) Kitabı, Danıştay Matbaası, (No: 76, 2008), Ankara.
- Öncel, Mualla, Nami Çağan ve Ahmet Kumrulu (1985), *Vergi Hukuku; Cilt:1, Genel Kısım*, 2. Baskı, Ankara Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi Yay., (No: 548), Ankara.
- Öz, Ersan ve Fatih Akçay, (2012), “Uygulama Örnekleriyle Türk Vergi Hukukunda Gerçek ve Gerçek Olmayan Geriye Yürümler ve Hukuki Güvenlik İlkesine Etkisi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 288, Eylül 2012, s. 160-174.
- Özgüven, Ali Volkan (2006), *Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Ankara.
- Saraçoğlu, Fatih (2003), “Vergilendirme Yetkisi ve Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri”, *Gazi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (3), s. 175-189.
- Tekbaş, Abdullah (2009), *Vergi kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye değerlendirmesi*, T.C. Maliye Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2009/396, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara.