

### Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararının Geriye Yürümezlik İlkesi Çerçevesinde Hukuksal Analizi <sup>1</sup>

### A Legal Analysis of the Council of State's Decision of the Unification of Conflicting on the Framework of the Non-retroactivity Principle

**Şebnem EKERYILMAZ**

Arş. Gör., Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi, IIBF, Maliye Bölümü, sebnem.ekeryilmaz@bilecik.edu.tr

**Temel GÜRDAL**

Prof.Dr., , Sakarya Üniversitesi SBF, Maliye Bölümü, tgurdal@sakarya.edu.tr

#### MAKALE BİLGİSİ

*Makale Geçmişi:*

Geliş: 8 Ağustos 2018

Düzeltilme Geliş: 25 Eylül 2018

Kabul: 12 Ekim 2018

*Anahtar Kelimeler:* Hukuki Güvenlik İlkesi, Geriye Yürümezlik İlkesi, Hukuksal Analiz.

© 2018 PESA Tüm hakları saklıdır

#### ÖZET

*Geriye yürümezlik ilkesinin temellerini Anayasanın 2. maddesinde yer alan hukuk devleti ilkesi ve 73. maddesinde hüküm altına alınan kanunilik ilkesi oluşturmaktadır. Geriye yürümezlik ilkesinin vergilemede önem arz etmesinin gerekçesini; geriye dönük vergilendirme ile ek mali yükümlülükler getirilmesinin mükelleflerin aleyhine bir durum ortaya çıkarması ve ekonomik istikrarı zedelemesi oluşturmaktadır. Bu çalışmanın amacını; Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun geriye yürümezlik ilkesine ilişkin kararının hukuksal analiz yöntemiyle yapılan analizi çerçevesinde geriye yürümezlik ilkesine ilişkin değerlendirmelerin ve önerilerin ortaya konulması oluşturmaktadır.*

#### ARTICLE INFO

*Article History:*

Received: 8 August 2018

Received in revised form: 25

September 2018

Accepted: 12 October 2018

*Keywords:* Legal Security Principle, The Principle of Non-retroactivity, Legal Analysis.

© 2018 PESA All rights reserved

#### ABSTRACT

*The basis of the principle of non-retroactivity constitutes the principle of the legal state, which is included in Article 2 of the Constitution and Article 73 of the Law on the State of Law. The reason for the importance of the non-retroactivity principle in taxation is the introduction of additional financial obligations through retroactive taxation, which creates a negative situation for the taxpayers and creates economic instability. The purpose of this study is to evaluate the proposals of the Council of State Unification of Conflicting in the framework of the legal analysis of the decision on the principle of non-retroactivity.*

<sup>1</sup> Bu çalışma Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı'nda Prof. Dr. Temel GÜRDAL danışmanlığında Şebnem EKERYILMAZ tarafından yazılmakta olan "Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesinin Yargı Kararları Çerçevesinde Analizi" adlı doktora tezinden türetilmiştir.

## GİRİŞ

Hukuki güvenlik ilkesi bireylerin yaşamlarının öngörülebilir olması amacıyla yasama, yürütme ve yargı organına birtakım sorumluluklar yükleyen ve mahkeme kararlarında da sıkça desteklenen bir ilkedir (Köküsarı, 2015: 26).

Hukuki güvenlik ilkesinin üç adet unsuru bulunmaktadır. Bu unsurlar; belirlilik, geriye yürümezlik ve kıyas yasağıdır. Kişilerin hukuki güvenliklerinin sarsılmaması ve geleceğe ilişkin planlarının bozulmaması açısından geriye yürümezlik ilkesi özel bir önem arz etmektedir. Geriye yürümezlik ilkesi vergilemeye ilişkin kanunların zaman bakımından uygulanmasıyla ilgilidir. Yeni çıkan vergi kanunları genellikle kişilerin mevcut vergi yüklerini arttırdığı için ilgili kanunların, vergiyi doğuran olay gerçekleşerek vergilendirme süreci başlamış olan veya geçmiş dönemde tamamlanmış durumlarda uygulanmaması gerekmektedir (Tekbaş, 2009: 122).

Geriye yürümezlik ilkesi teoride; gerçek geriye yürüme ve gerçek olmayan geriye yürüme olarak ikiye ayrılmaktadır. İkisi arasındaki temel ayrım hukuki sürecin tamamlanıp tamamlanmamış olmasına dayanmaktadır. Hukuki süreç tamamlandıktan sonra geriye dönük vergi yükünde artış meydana getiren hükümler gerçek geriye yürüme, hukuki süreç tamamlanmadan yürürlüğe girerek geçmişe dönük vergi yükünde artış meydana getiren hükümler ise gerçek olmayan geriye yürüme olarak adlandırılmaktadır.

Çalışmamızın konusunu; geriye yürümezlik ilkesinin incelenerek, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararının geriye yürümezlik ilkesi çerçevesinde hukuksal analizinin yapılması oluşturmaktadır. Hukuksal analizini yapacağımız karar İçtihatları Birleştirme Kurulunun 1988/5 Esas Sayılı Kararıdır. İçtihatları Birleştirme Kurulunun görevi Danıştay Kanununun 39. maddesinde aşağıdaki şekilde hüküm altına alınmıştır.

“Dava Dairelerinin veya İdari ve Vergi Dava Daireleri Kurullarının kendi kararları veya ayrı ayrı verdikleri kararlar arasında aykırılık ve uyumsuzluk 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.”

Yukarıdaki tanımdan da anlaşılacağı üzere İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararları içtihatlar arasındaki aykırılığı giderip vergileme ilkeleri çerçevesinde birleştirmesinin hukuki güvenlik ilkesi açısından önemli olduğu ve analizini yaptığımız kararın geriye yürümezlik ilkesi açısından temel noktaları vurgulaması gerekçesiyle çalışmamızda hukuksal analizi yapılmıştır.

Çalışmamızda hukuksal analiz yöntemi kullanılmıştır. Hukuksal analiz iki basamakta yapılmış olup, ilk basamakta kararın tarafımızca özetlenmesi ikinci basamakta ise vergi kanunları, literatür ve geriye yürümezlik ilkesi çerçevesinde kararın hukuksal analizi yer almaktadır.

Çalışmamızın amacını; somut olaylara ilişkin aykırı olan içtihatlar arasındaki çelişkinin giderilmesi ve vergileme ilkeleri doğrultusunda birleştirilmesi için verilen İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararının geriye yürümezlik ilkesi çerçevesinde incelenerek farklı yönleriyle değerlendirilmesi ve öneriler getirilmesi oluşturmaktadır.

### 1. Geriye Yürümezlik İlkesinin İncelenmesi

Toplumda belirli bir düzenin mevcut olması hukuk düzenine bağlıdır. Bireyler hukuk kuralları ile kendi davranışlarını arasında uyumu gerçekleştirdiğinde güvende olduğunu hissedecektir. Hukuk kurallarının belirli ve istikrara sahip olması bireylerin hukuk devletine olan inancını kuvvetlendirecektir. Böylece hukuki güvenlik ilkesi sağlanmış olacaktır (Bozdoğan ve İlk, 2016: 30).

Hukuki güvenlik ilkesine en çok ihtiyaç duyulan vergi hukuku alanında, vergi kanunları, diğer kanunlarda kural olduğu gibi yürürlük tarihinden sonra etkilerini göstermeye başlarlar. Ancak vergi kanunları açısından geriye yürümezlik ilkesinde özellik arz eden husus diğer yasalardan farklı olarak istisnaide olsa geriye yürütülmemeleri gerektirir (Güneş, 2011: 155).

Devletin yaptığı faaliyetlerin öngörülebilir, tahminin önceden mümkün olması ve bireylerin mevcut durumlarının sürekli olduğuna güvenmeleri anlamını taşıyan hukuki güvenlik ilkesinin gereklerinden birisi de geriye yürümezlik ilkesidir (Gündüz, 2017: 37).

Kanunların yürürlüğe girdiği tarihten önceki olaylara uygulanmaması gerekmektedir. Bu durum hukuk sistemlerinin genellikle kabul ettikleri temel bir ilkedir. Bu duruma “kanunların geçmişe yürütülmemesi veya geçmişe şamil olmaması (kanunların makale şamil olmaması)” ilkesi adı verilmektedir. Vergilemede geriye yürümezlik ilkesinin amacı, vergi yükümlülerinin gelecekte öngörülemeyen vergi yükleriyle karşılaşmamasıdır (Erginay, 1975: 36).

Bu ilkenin temellerini kazanılmış haklara saygı ilkesi, kanunilik ve hukuki güvenlik ilkesi oluşturmaktadır. Kişiler hukuki bir olayın gerçekleştiği zaman yürürlükte olan kanunlara tabi olmalıdırlar. Kişiler daha sonra çıkan ama geçmişe etkili olan yeni hükümlere tabi olurlarsa hukuk güvenliği sarsılır ve hukuki güvenlik ilkesi ihlal edilmiş olur.

Geriye yürümezlik ilkesi ekonomik istikrar ile de yakından ilişkilidir. Ekonomik istikrarsızlık dönemlerinde devletin ek vergi geliri elde etmek için geriye yürümezlik ilkesini ihlal etmesi uzun vadede kişilerin ekonomik istikrarını zedeleyeceği için kişilerin ekonomiye olan güvenlerini sarsarak vergi ödememeye yönelmesine sebep olacaktır. Vergi gelirlerinin azalması da uzun vadede yeniden ekonomik istikrarsızlığa yol açacaktır. Bu kısır döngünün önlenmesi için geriye yürümezlik ilkesinin ihlal edilmemesi hem bireyler hem de devlet açısından önem arz etmektedir.

Geriye yürütülen kanun hükümlerinin mevcut olması durumu mükelleflerin önceden öngöremeyecekleri vergi yükleriyle karşı karşıya kalmalarına yol açacak ve ilgili durum mükelleflerin ileriye yönelik karar almalarını, yatırımlarını, tasarruflarını, tüketimlerini yani ekonomik bütün faaliyetlerini olumsuz etkileyecektir (Er, 2015: 135).

Vergi Kanunları, kamu hukukuna ilişkin yükümlülükler getirdiğinden, bu kanunların, özellikle mali yükümü artırıcı nitelikteki hükümlerinin, geçmişe yürütülmemesi hukuki güvenlik ilkesi yönünden önem taşır, Anayasanın 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 vermemektedir (2009/148 Karar Sayılı, 2007/44 Esas Sayılı 15.10.2009 tarihli Anayasa Mahkemesi Kararı).

Hukuk normlarının zaman bakımından uygulanmasına ilişkin olan geriye yürüme normu iken esasen geriye yürüme istisna, geriye yürümezlik ise anayasal bir kuraldır. Hukuk düzenine ilişkin kurallar, yürürlüğe girdikleri tarihten itibaren hüküm ve sonuç ifade ederler (Yılmaz, 2015:1026).

Geriye yürümezlik ilkesi ile ilgili literatürde bir kavram karmaşası bulunmaktadır. “Geriye Etki”, “Önceye Etki”, “Geriye Doğru”, “Geçmişe Yürüme”, “Geçmişe Doğru Vergileme” ve “Geriye Yürüme” gibi terimlere adlandırılabilir (Özgül, 2007:22).

Anayasa Mahkemesi kararlarında geriye yürümezlik ilkesine ilişkin kullanılan kavramlara bakıldığında “geçmişe yürümezlik” kavramı bir kez 1995/35 Sayılı Kararda kullanılmış, “geriye yürüme-yürümezlik” kavramı; 1989/42, 1995/32, 2001/63, 2001/332, 2003/2, 2003/3, 2003/60, 2003/76, 2004/84, 2009/148, 2011/68, 2012/15, 2012/20, 2013/126 Sayılı Kararlar olmak üzere on dört kez kullanılmıştır. Çalışmamızda ilgili kavramlardan Anayasa Mahkemesi kararlarında en sık kullanılanı ve ilkeyi en iyi ifade eden “geriye yürümezlik” kavramı kullanılmıştır.

## 2. Geriye Yürümezlik İlkesinin Türleri

Anayasa Mahkemesi kararlarında, kanunların geriye yürümezliği ilkesi ile ilgili olarak gerçek geriye yürüme ve 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. İlke

olarak gerçek geriye yürümenin anayasal ilkelere aykırı olmasına karşın, gerçek olmayan geriye yürüme hususunda anayasal ilkelere bir aykırılık bulunmamaktadır. (Kaneti, 1987: 34).

Yeni kanun hükmü yayımlanmasından önce gerçekleşmiş ve sonuçlanmış hukuki durumları kapsamı durumunda gerçek geriye yürüme, geçmişte başlamış fakat tamamlanmamış hukuki süreçleri kapsamı durumu ise gerçek olmayan geriye yürümeyi ifade etmektedir (Erguvan, 2017: 120).

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

Vergilendirme süreci tamamlanmamış ise gerçek olmayan geriye yürüme mevcut iken vergilendirme dönemi bitmiş ya da tamamlanmış ise gerçek geriye yürüme mevcuttur (Ayyıldız ve Ayyıldırım, 2015: 60).

Bazı ülkelerde vergilememeye ilişkin yasaların geriye yürütülmesinde gerçek geriye yürüme ve gerçek olmayan geriye yürüme ayrımı yapılarak; gerçek geriye yürüme, geriye yürümezlik ilkesine aykırı kabul edilmiştir (1995/32 Karar Sayılı 1994/85 Esas Sayılı 13.7.1995 tarihli Karar).

Alman Anayasa Mahkemesi gerçek geriye yürümeyi geçersiz kabul etmekle birlikte gerçek geriye yürümenin kabul edilebileceği bazı istisnalara yer vermiştir. Bu istisnalar; kişilerin vergi kanunlarının ilgili maddelerinin geriye yürütüleceği konusunda önceden bilgi sahibi olmaları, eski vergi kanununun belirsizlikler içermesi ve açıkça Anayasaya aykırı olması ve kamu yararının gerektirdiği hallerdir (Çağan, 1980: 143).

Anayasa Mahkemesi tarafından geriye yürümezlik ilkesi açısından yapılan incelemelerde, gerçek geriye yürüme, geriye yürümenin sınırı, vergiyi doğuran olay, hukuksal sürecin tamamlanıp tamamlanmaması gibi durumlar gözetilmektedir (Gerek ve Aydın, 2010:257).

Anayasa Mahkemesi Kararlarında da genellikle gerçek olmayan geriye yürüme kabul edilerek hukuki güvenlik ilkesinin hukuki süreç tamamlanmadığı gerekçesiyle zedelenmediği yönünde karar verilmektedir. Örneğin 2004/14 Esas Sayılı Anayasa Mahkemesi Kararının konusunu; 2.1.2004 tarihli 5035 Sayılı kanunun 50. maddesinin d bendiyle motorlu taşıtlar vergisinin vergi tutarlarının ve vergileme ölçütlerinin değiştirilerek arttırılmış, ilgili düzenlemenin 1.1.2004 tarihinden itibaren uygulanması oluşturmaktadır. Motorlu taşıtlar vergisinin Ocak ayında yıllık olarak tahakkuk ettiği ve ilgili kanunun 2.1.2004 tarihinde yani motorlu taşıtlar vergisinin tahakkukundan sonra yürürlüğe girerek geriye yürütüldüğü gerekçesiyle Anayasa Mahkemesine ilgili kanun hükmünün iptali için başvurulmuştur. Anayasa Mahkemesi; vergiyi doğuran olay ve tahakkuk işlemi gerçekleşmesine rağmen, birinci ve ikinci taksitlerin ödeme süresi geçirilmediği yani hukuki sürecin tamamlanmadığı gerekçesiyle geriye yürüme olarak kabul edilmeyeceği ve iptal isteminin reddi yönünde karar vermiştir (2004/14 Esas Sayılı 2004/84 Karar Sayılı 23.6.2004 tarihli Anayasa Mahkemesi Kararı). Fakat ilgili kararda da olduğu gibi hukuksal süreç tamamlanmasa bile Vergi Usul Kanununun 19. maddesinde vergi alacağının doğumu vergiyi doğuran olaya bağlandığı için vergiyi doğuran olay gerçekleşikten sonra geriye dönük olarak yapılan değişiklikler yani gerçek olmayan geriye yürümede hukuki güvenlik ilkesini zedelemektedir.

### **3. Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun Geriye Yürümezlik İlkesine İlişkin Kararı**

Çalışmamızda geriye yürümezlik ilkesinin somutlaştırılması için hukuksal analizini yapacağımız karar İçtihadı Birleştirme Kurulunun 1988/5E., 1989/3K. 03.07.1989 tarihli kararıdır. Bu kararın seçilmesinin gerekçesini; vergilemede geriye yürümezlik ilkesine ilişkin temel unsurlara değinilmiş olması ve geriye yürümezlik ilkesi ile ilgili açık çerçeve çizen hususların ortaya konulmuş olması oluşturmaktadır.

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 3239 sayılı Kanunla değişiklik yapılan 112. Maddesinin 3 numaralı paragrafında öngörülen gecikme faizinin, 1.1.1986 tarihinden önceki dönem tarhiyatlarına da bu tarihten geçerli olmak üzere uygulanabileceğine ilişkin Danıştay 3.

Dairesinin kararları(1987/2284 E., 1988/1658 K., 8.6.1988 tarihli ve 1987/128 E., 1988/2071 K. 21.9.1988 tarihli Danıştay 3. Daire Kararları) ile, hukuki güvenlik ilkesi gereğince gecikme faizinin 1.1.1986 tarihinden önceki dönem tarhiyatlarına uygulanmayacağına ilişkin Danıştay 4. Dairesinin Kararları (1987/5078 E., 1988/499 K., 4.2.1988 tarihli ve 1988/7 E., 1988/2275 K., 7.6.1988 tarihli Danıştay 4. Daire Kararları) arasında aykırılık bulunduğu ileri sürülerek içtihatların birleştirilmesi için başvuru yapılmıştır. Yapılan başvuruyu yerinde gören Danıştay Başsavcı vekili, içtihatların birleştirilmesi yoluyla aykırılığın giderilmesi istenmiştir (1988/5E., 1989/3K. 03.07.1989 tarihli Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararı).

Kurul ise önüne gelen uyuşmazlıkta, gecikme faizinin gecikme zammına sadece oranı hususunda benzer olduğunu diğer yönlerden farklı olduğunu ve temerrüt faizinden de kamu hukukunda düzenlenen borç olması sebebiyle farklı olduğunu vurgulamıştır. Bunun yanında Anayasa Mahkemesi kararları ile de desteklenerek gecikme faizinin mali yükümlülük olduğu belirtilmiştir. Kurul, gecikme faizinin 1.1.1986 tarihinden önceki vergilendirme dönemine ilişkin tarhiyatlara uygulanmasını hukuki güvenlik ilkesi gereğince uygun bulmamış, Danıştay 4. Dairesinin kararını yerinde bulmuş ve içtihatların da bu yönde birleştirilmesini uygun görmüştür.

İlgili kararda iki adet karşı oy bulunmaktadır. Birinci muhalif yargıç; dördüncü dairenin kararında yer alan “vadesi 1986 yılından sonra olan alacaklar için” ve “1986 ve sonraki dönemler için uygulanacak alacaklar için” ifadelerinden dolayı alacağın dönemi ve vadesi arasında çelişki olduğunu düşünmektedir. 1985 yılına ait gelirin vadesi 1986 yılına rastlarsa gecikme faizi uygulanacak mı uygulanmayacak mı sorusunun cevabının net olmadığını düşünmektedir. Bu nedenle karşı oy belirtmiştir. İkinci muhalif yargıçta 1986 döneminden önceki dönemlere ilişkin olmakla beraber bu tarihten sonra da ödenmemiş olması nedeniyle vergi borcu olma niteliği olan vergilere de uygulanmasını, yasanın derhal uygulanmalarını ve etkilerini göstermeleri ilkesinin doğal sonucu olduğunu belirtmiş ve hukuki güvenlik ilkesini ihlal edici bir uygulama olduğunu düşünmemiştir.

### **3.1. Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı Çerçevesinde Geriye Yürümezlik İlkesinin Hukuksal Analizi**

İçtihatları birleştirme kurulu kararının hukuksal analizinden önce gecikme zammı ve gecikme faizi arasındaki farkları ve benzerlikleri ortaya koymak ve vergi borcuna hangi aralıkta gecikme faizi uygulandığını incelemekte yarar olacaktır.

Gecikme zammı ile gecikme faizinin ilgili kararda da belirtildiği üzere tek benzer yanı orandır. Gecikme faizi gecikme zammı oranında alınan bir faizdir. Farklılıkları ise aşağıdaki gibidir (Şenyüz vd. 2013: 152).

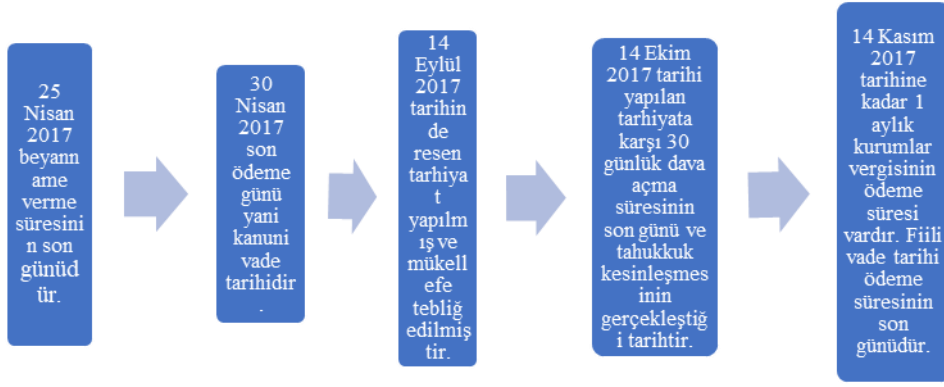
a. Gecikme zammı beyana dayanan vergilere uygulanır. Gecikme faizi ise ikmalen, resen ve idarece tarh edilen vergilere uygulanmaktadır.

b. Gecikme zammında ay kesirleri dikkate alınırken, gecikme faizinde ay kesirleri dikkate alınmaz.

c. Gecikme zammı beyana dayanan tarhiyatlarda; vergi borcunun vade tarihinden mükellefin ödediği tarihin kadar geçen sürede uygulanır. Örneğin beyana dayanan vergilerden birisi olan kurumlar vergisinin beyanname verme süresi Nisan ayının 25. Günü akşamına kadar, vade tarihi yani ödeme süresinin son günü ise 30 Nisandır. Gecikme zammı ise 30 Nisandan mükellefin ödeme yaptığı tarihe kadar geçen süre için aylık %1,40 oranında hesaplanmaktadır.

d. Gecikme faizi ise ikmalen, resen ve idarece yapılan tarhiyatlarda; kanuni vade tarihinden, ikmalen, resen ve idarece tarhiyatın yapılıp, mükellefe tebliğ edildiği, 30 günlük dava açma süresinin geçtiği yani tahakkukun kesinleştiği tarihe kadar alınan bir faizdir.

Aşağıda yer alan örnek süreç ile gecikme zammı ve faizi arasındaki fark açıklanmıştır.



Yukarıda yer alan örnek süreçte de görüleceği üzere; Y Anonim Şirketinin (A.Ş.) 2017 yılına ilişkin kurum kazancının beyan süresi 2017 yılının Nisan ayının 25. günü akşamına kadardır. Kanuni vade tarihi yani ödeme süresinin son günü ise Nisan ayının 30. günüdür. Mükellef beyannameyi verir ancak vadesinde ödemez ise vade tarihinden mükellefin ödediği tarihe kadar olan süre için gecikme zammı uygulanır.

Kurumlar vergisi mükellefi Y A.Ş. beyanname vermemesi üzerine vergi idaresi 14 Eylül 2017 tarihinde resen tarhiyat yapmıştır ve aynı tarihte tarhiyat mükellefe tebliğ edilmiştir. Mükellef ilgili tarhiyatı dava konusu yapmamış ve 14 Ekim 2017 tarihinde tahakkuk kesinleşmesi gerçekleşmiştir.

Vergi ve gecikme faizinin, verginin tahakkuku tarihinden itibaren 1 ay içinde, cezanın ise dava açma süresinin bitim tarihinden itibaren bir ay içinde ödeneceği VUK 112/1 ve 368/1. maddelerinde belirtilmiş olup, buna göre vergi, gecikme faizi ve cezanın en geç 14 Kasım 2017 tarihine kadar ödenmesi gerekecektir. Bu tarih fiili vade tarihidir. Bu durumda gecikme faizi uygulanacak süre ziya uğratılan verginin olması gereken vade tarihinden yani 30.04.2017 tarihinden 14.10.2017 tarihine kadar olan süredir. Gecikme faizinde ay kesirleri hesaplanmadığı için 01.10.2017 -14.10.2017 tarihleri arasındaki Ekim ayı kesri için gecikme faizi hesaplanmayacaktır. 14.10.2017-14.11.2017 tarihleri arasında yani 1 aylık ödeme süresi içinde herhangi bir cezai yaptırım uygulanmamaktadır. 14.11.2017 tarihinden sonra ise resen tarhiyatı yapılan kurumlar vergisi mükellefinin ödeme yaptığı tarihe kadar gecikme zammı uygulanacaktır.

Kanunlar prensip olarak geleceği düzenleyen kurallardır. Bu nedenle kanunların geçmişte yer alan olaylara etki etmemesi gerekir. Diğer yasalarda kanunların geriye yürümeyeceğine ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamasına rağmen Türk Ceza Kanununun (TCK) 7. maddesinde geriye yürümezliğe ilişkin hüküm bulunmaktadır. Bu hüküm aşağıda olduğu gibidir.

“İşlendiği zaman yürürlükte bulunan kanuna göre suç sayılmayan bir fiilden dolayı kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. İşlendikten sonra yürürlüğe giren kanuna göre suç sayılmayan bir fiilden dolayı da kimse cezalandırılmaz ve hakkında güvenlik tedbiri uygulanamaz.”

Yukarıda yer alan hükümden hareketle TCK’da uygulanıyor olması gerekçesiyle diğer kanunlarda da uygulanacağına dair bir genelleme yapılamaz. TCK’da yer alan bu düzenleme bilinen bir durumun uygulanmasından ibarettir. Hukuki güvenlik ilkesinin asıl kaynağını Anayasanın 2. maddesi ve 73. maddesinde yer alan kanunilik ilkesi oluşturmaktadır. Anayasanın 2. maddesinde Türkiye’nin hukuk devleti olduğu vurgulanmıştır. Anayasa mahkemesi hukuk devletini 2014/144 esas sayılı 2015/29 karar sayılı karar tarihi 19.03.2015 olan kararında aşağıdaki şekilde tanımlamıştır.

“Hukuk devleti ilkesinin ön koşullarından biri olan hukuk güvenliği ile kişilerin hukuki güvenliğinin sağlanması amaçlanmaktadır. Hukuk güvenliği ilkesi, hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletinde yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını

gerekli kılar. Vergi mükelleflerinin ve sorumlularının ne kadar vergi ödeyeceğini, sorumluluklarının kapsam ve sınırını önceden bilmesi, bunların sosyal, ekonomik ve hukuksal davranışlarına yön veren ve geleceğe ilişkin karar almalarını mümkün kılan hukuk güvenliğinin ön koşuludur. Herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutum ve davranışlarını buna göre düzene sokabilmesi için hukuk güvenliği ve belirlilik gerekir. Zira, dinamik olan ve yeni gelişmelerden çabukça etkilenen ekonomik yaşam belirlilik ve kararlılık ister. Hukuki güvenlik ilkesi vergilemenin belirliliğini de içerir.”

Anayasa Mahkemesi kararında da tanımlandığı şekilde hukuk devleti ilkesinin koşullarından birisi de hukuki güvenliğin sağlanması ve hukuki güvenliğin unsurlarından birisi olan kanunların geriye yürütülmemesidir. İlgili kararda da kanunların geriye yürütülmemesi açısından 4. Daire yönünde yani 01.01.1986 tarihinden önceki vergilendirme dönemine ait tarhlara gecikme faizi uygulanmaması yönünde içtihatların birleştirilmesi yerinde bir karardır.

Yerinde olmasının sebebini Vergi Usul Kanununun 19. maddesi oluşturmaktadır. İlgili madde geriye yürümezlik ilkesi açısından dikkate alındığında gecikme faizi uygulamasında vergiyi doğuran olayın ne zaman gerçekleştiğinin tespiti önem kazanmaktadır.

Karşı oylarda 4. Dairenin kararı alacağı dönemi ve vade tarihi arasında çelişki olduğu netlik olmadığı gerekçesiyle eleştirilmiştir. Ancak kararın sonuç bölümünde yer alan; “1.1.1986 tarihinden önceki vergilendirme dönemine ait tarhlara gecikme faizi uygulanması olanağı bulunmamaktadır.” ifadesinin karşıt anlamından çıkarılacak sonuçtan anlaşılacağı üzere gecikme faizi 1.1.1986 tarihinden sonraki dönemlere ait vergiyi doğuran olay nedeniyle ortaya çıkan kamu alacaklarına yani ikmalen, resen ve idarece tarhiyat yapılan vergilere uygulanabilir. Burada önem kazanan nokta vergiyi doğuran olayın ne zaman gerçekleştiğidir. Vergiyi doğuran olay 1.1.1986 tarihinden sonra gerçekleştiyse gecikme faizi uygulanacak, vergiyi doğuran olay 1.1.1986 tarihinden önce gerçekleştiyse gecikme faizi uygulanamayacaktır. Bu gerekçelerle İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararının geriye yürümezlik ilkesi açısından yerinde olduğu düşüncesindeyiz.

## **SONUÇ**

Gecikme faizinin 3239 Sayılı Kanunla 1.1.1986 tarihinden itibaren yürürlüğe girmesiyle birlikte, uygulanmasının bu tarihten önce vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş fakat tahsil işlemi gerçekleşmemiş ve bu tarihten sonraya kalmış olan alacaklara uygulanıp uygulanmayacağı konusunda Danıştay’ın 3. ve 4. Daireleri arasında görüş farklılığı ortaya çıkmıştır. Danıştay 3. Dairesi önceki dönemlere ait alacaklara uygulanacağı yönünde karar vermiş, 4. Daire uygulanmayacağı yönünde karar vermiş, İçtihatları Birleştirme Kurulu ise 4. Dairenin kararları yönünde içtihatların birleştirilmesine karar vermiştir. Bu karardan hareketle ulaşacağımız sonuç ise; geriye yürümezlik ilkesi açısından esas alacağımız noktanın vergi doğuran olay olduğudur. Vergiyi doğuran olay gerçekleştikten sonra vergilendirme süreci başlamış olmaktadır. Vergilendirme süreci başladıktan sonra ise yeni çıkan vergi kanununun geriye dönük ek mali yükümlülük getirmesi geriye yürümezlik ilkesinin ihlali sonucunu doğuracaktır.

Anayasa Mahkemesi geriye yürüme bakımından çoğu zaman hukuki sürecinin tamamlanıp tamamlanmasının temel alınması gerektiği görüşünü savunmuştur. Fakat hukuki sürecin tamamlanmasına yakın yeni bir vergi kanunu ile geriye dönük ek yükümlülükler getirilmesi gerçek olmayan geriye yürüme kapsamına girse bile hukuki güvenlik ilkesinin geriye yürümezlik unsurunu zedelemektedir.

Vergi kanunlarının geriye yürütülmesi mükelleflerin mevcut vergi yüklerini arttırarak ekonomik ve ticari planlarının bozulmasına yol açacaktır. Anayasamızda vergi kanunlarının geriye yürütülmeyeceğine dair herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Geriye yürümezlik ilkesi dolaylı olarak Anayasanın 2. Maddesinde yer alan hukuk devletinden ve 73. Maddesinde yer alan kanunilik ilkesinden çıkardığımız bir sonuçtur.

Bu noktada iki tane çözüm yolu mevcuttur. Birinci çözüm yolu; ilgili belirsizliği önlemek için Anayasanın “Vergi Ödevi” başlıklı 73. maddesine açıkça “Vergi kanunlarının vergiyi doğuran olay gerçekleştikten sonra geriye yürütülmeyeceğine” ilişkin hüküm eklenmesidir. Fakat ilgili

hüküm eklenirse kamu yararı, olağanüstü durum vb. hallerde vergi yasalarının geriye yürütülmesi mümkün olmayacaktır. Bu katı uygulama olumsuz sonuçlar meydana getirebilir fakat böyle bir hüküm konulmaması da keyfi uygulamalara yol açabilir. Bu durumları önlemek için ikinci çözüm yolu olarak Anayasa Mahkemesi kararlarında da ifade edildiği üzere ayrıklık koşullarında yani kimi haklı gerekçeler ve olağanüstü durumlar belirtilerek, bu gerekçeler dışında vergi kanunlarının vergiyi doğuran olay gerçekleştikten sonra geriye yürütülemeyeceği hükmü Anayasamızın vergiye ilişkin olan 73. Maddesine eklenebilir.

## KAYNAKÇA

- Altundiş, Mehmet (2008), “Hukuki Güvenlik İlkesi”, *Yasama Dergisi*, Sayı: 10, s.60-94.
- Ayyıldız, Yaşar ve Ayyıldırım, Kadir (2015), “Vergilendirmede Geçmişe Yürümezlik İlkesinin Türk Vergi Hukukundaki Yeri, Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi, Sayı:1, s.57-74.
- Bozdoğan, Doğan ve İlk, Elif (2016), “Vergilendirme Yetkisinin Bir Sınırlandırıcısı Olarak Hukuki Güvenlik İlkesi”, *Journal of International Management, Educational and Economics Perspectives*, Sayı: 4(2), s.28-38.
- Çağan, Nami (1980), “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Sayı: 37(1-4), s.131-151.
- Erginay, Akif (1975), *Vergi Hukuku*, Sevinç Matbaası, Ankara.
- Er, Selami (2015), “Vergi Kanunlarının Geriye Yürümezliği İlkesi ve Türk Anayasa Mahkemesi Kararları”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimleri Dergisi*, Sayı:43, s.133-141.
- Erguvan, Derya Deviner (2017), *Yargı Kararları Işığında İdari İşlemin Geriye Yürümezliği İlkesi ve Geri Alma İstisnası*, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Gerek, Şahnaz ve Aydın, Ali Rıza (2010), *Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Gündüz, Ebru (2017), “İdari Yaptırımların Zaman Bakımından Uygulanması”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Sayı:43, s.33-59.
- Güneş, Gülsen (2011), *Verginin Yasallığı İlkesi*, On İki Levha Yayınları, İstanbul.
- Kaneti, Selim (1987), *Vergi Hukuku*, Özlem Kardeşler Matbaası, İstanbul.
- Köküsarı, İsmail (2015), *Anayasa Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi*, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Özguven, Volkan A. (2007), *Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Şenyüz, Doğan, Yüce, Mehmet, Gerçek, Adnan (2013), *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.
- Yılmaz, Elif (2015), “Non-retroactivity of Administrative Transactions”, *International Journal of Social Sciences and Education Research*, Sayı: 1(4), s.1024-1036.



2575 Sayılı, 6.1.1982 Tarihli, “*Danıştay Kanunu*”, Madde 39.

213 Sayılı, 4.1.1961 Tarihli, “*Vergi Usul Kanunu*”, Madde 19.

3239 Sayılı, 4.12.1995 Tarihli “*213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 2978 Sayılı Ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanun, 492 Sayılı Harçlar Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, 210 Sayılı Değerli Kağıtlar Kanunu, 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, 3074 Sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu, 2380 Sayılı Belediyelere ve İl Özel İdarelerine Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun ile 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanununda Değişiklikler Yapılması ve Bu Kanunlara Bazı Hükümler Eklenmesi ve 190 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Eki 1 Sayılı Cetvele Yeni Kadrolar Eklenmesi Hakkında Kanun*”, Madde 8.

5035 Sayılı, 25.12.2003 Tarihli, “*Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*”, Madde.50.

5237 Sayılı, 26.9.2004 Tarihli, “*Türk Ceza Kanunu*”, Madde 7.

1988/5 Esas Sayılı 1989/3 Karar Sayılı 03.07.1989 tarihli İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı.

1994/85 Esas Sayılı 1995/32 Sayılı 13.7.1995 tarihli Anayasa Mahkemesi Kararı.

2004/14 Esas Sayılı 2004/84 Sayılı 23.6.2004 tarihli Anayasa Mahkemesi Kararı.

2007/44 Esas Sayılı 2009/148 Sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı.

2014/144 Esas Sayılı 2015/29 Sayılı 19.3.2015 tarihli Anayasa Mahkemesi Kararı.

1987/2284 Esas Sayılı 1988/1658 Sayılı 8.6.1988 tarihli Danıştay 3. Daire Kararı.

1987/128 Esas Sayılı 1988/2071 Sayılı 21.9.1988 tarihli Danıştay 3. Daire Kararı.

1987/5078 Esas Sayılı 1988/499 Sayılı 4.2.1988 tarihli Danıştay 4. Daire Kararı.

1988/7 Esas Sayılı 1988/2275 Sayılı 7.6.1988 tarihli Danıştay 4. Daire Kararı.