



## VERGİLENDİRME YETKİSİNİN BİR SINIRLANDIRICISI OLARAK HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ

Doğan BOZDOĞAN<sup>1</sup>  
Elif İLK<sup>2</sup>

### ÖZ

*Etkin bir kamu geliri olan vergiler mükellefler üzerinde oluşturduğu yük nedeniyle farklı açılardan tartışılmaktadır. Bu yükün oluşmasında en önemli faktör vergilendirme yetkisi gibi bir egemenlik erkinin devlet tarafından sınırsız bir kullanım özelliğine sahip olmasıdır. Böylelikle ortaya ciddi vergi yükleri çıkabilmektedir. Dolayısıyla vergilendirme yetkisinin çeşitli şekillerde sınırlandırılması ön görülmekte bunun içinde çeşitli düzenlemelerin varlığı kabule edilmektedir.*

*Vergilendirme yetkisinin sınırlandırıcı unsurlardan bir tanesi mutlak suretle hukuk devletidir. Zira Türkiye hukuk devletini benimsemekte ve politikalarını buna göre düzenlemektedir. Hukuk devletinin içerisinde yer alan hukuki güvenlik ilkesi ise vergilendirme yetkisinin sınırlandırıcı ve çalışmayla ilintili alt ilkedir. Devletler koydukları kurallara öncelikle kendileri uyarak hukuki güvenliğin sağlanması noktasında insanlara motive edici bir unsur olarak görünmektedir. Vergi konusunda da hukuki güvenliğin sağlanması ve vergi mükelleflerinin kendilerini hukuki anlamda güven içerisinde hissetmesi önemlidir.*

*Çalışmada yargı kararları ışığında vergilendirme yetkisinin sınırlandırıcısı olan hukuki güvenlik ilkesi açıklanmakta ve önerilerde bulunmaktadır.*

**Anahtar Kelimeler:** Vergilendirme yetkisi, hukuki güvenlik ilkesi, vergilendirmenin sınırı

**Jel Kodları:** K30, K34, K39

### LEGAL SECURITY POLICY AS A LIMITER OF TAXATION AUTHORITY

#### ABSTRACT

*Taxes, which are an effective public income, are being discussed at different angles due to the burden they have on taxpayers. The most important factor in the formation of this burden is that the state has the unlimited use of a sovereign such as the taxation authority. Thus, serious tax burdens can emerge. Therefore, it is foreseen that the taxation authority is limited in various forms and the existence of various regulations is accepted in this.*

*One of the limiting elements of the taxation authority is the absolute state of law. Because Turkey adopts the rule of law and regulates its policies accordingly. The legal security principle within the state of law is the subordinate principle which limits the authority of taxation and is related to work. Governments appear to be motivating to the people at the point of providing legal security in accordance with their own priorities. It is also important that legal security is ensured in terms of taxation and that taxpayers feel themselves safe in the legal sense.*

*In the light of the judicial decisions in the work, the legal security principle which is the limit of the taxation authority is explained and the proposals are made.*

**Key words:** Taxation authority, legal security principle, the limit of taxation

**Jel Codes:** K30, K34, K39

<sup>1</sup> Yrd. Doç. Dr., Gaziosmanpaşa Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, dogan.bozdogan@gop.edu.tr.

<sup>2</sup> Yüksek Lisans Öğrencisi, Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, elifilk91@gmail.com.

## GİRİŞ

Devlet öyle bir yapıdır ki tüm toplumun üstünde ve üstün yetkilerle donatılmıştır. Rousseau'nun toplum sözleşmesinde ifade ettiği gibi toplum iradesini kendisinin seçtiği bir iradeye bırakmaktadır. Bu irade de tüm toplum adına karar alıp uygulamaktadır. Dolaylı temsil yetkisine sahip devlet, toplum adına harcama yapma, gelir elde etme, borçlanma yetkisine sahiptir.

Kamu hizmetleri gören devletin gelir kaynağının en büyük bölümünü toplumdaki vergiler oluşturmaktadır. “Vergi, Devletin ve/ya da vergilendirme yetkisi bulunan diğer kamu idarelerinin, kamu hizmetlerini yerine getirmek için ihtiyaç duydukları parayı temin etmek amacıyla, kişilerden, hukukî cebir altında, kanunla belirlenen esaslara uygun ve karşılıksız olarak ve iade edilmemek üzere aldıkları ekonomik değerlerdir” (Karakoç, 2014: 1259). Vergileri toplarken de üstün yetkilerle donatılan devlet sınırsız yetkilere sahip olmadığı farkındadır/ farkında olmalıdır. Bu sınır yasama organının koyduğu kurallar ile çizilmiştir. Bu çerçevede vergilendirme yetkisinin sınırlandırıcıları olarak, kanunsuz vergi olmaz ifadesiyle bağdaşan kanunilik ilkesi, vergileme ilkeleri ve hukuk devletinin en önemli unsuru olan hukuki güvenlik ilkesi sayılabilir.

Vergilendirme yetkisi devletlerin egemenlik erkinin bir sonucu olarak vergilendirme hususunda sahip olduğu güç şeklinde tanımlanabilir. Bu yetkinin egemenlik ile birleşerek sınırsız bir hale dönüşmesi kaçınılmazdır. Ancak böylesine önemli ve bireyler üzerinde doğrudan etkili olan bir gücün sınırsızlığı bazı sorunları da beraberinde getirecektir. Dolayısıyla vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması önem arz etmektedir. Vergilendirme yetkisinin sınırlandırılan araçlardan birisi hukuk devletinin bir gereği olan hukuki güvenlik ilkesidir. Hukuki güvenlik ilkesi devletin koyduğu kurallara kendisinin uymasınıdır. Ayrıca hukuki güvenlik, çıkarılan yasaların adalet ve belirlilik gibi ilkelere uygun olması şeklinde de açıklanabilir.

Bu çalışmada vergilendirme yetkisinin hukuki güvenlik ilkesi açısından sınırlandırılması teorik olarak açıklanacak ve bu açıklamalarda yüksek yargı kararlarından faydalanılacaktır. Nihayetinde vergilendirme yetkisi açısından hukuki güvenliğin sağlanması için bir takım önerilerde bulunulacaktır.

## 1. HUKUK DEVLETİ

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası temel hak ve özgürlükleri güvence altına almaya yönelik hükümler koymakta; yasama, yürütme ve yargı erklerinin görev alanlarını düzenlemektedir (Gözübüyük, 1998: 4). 1982 Anayasasının Cumhuriyetin nitelikleri başlıklı ikinci maddesinde şöyle denilmiştir: “Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, millî dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, lâik ve sosyal bir *hukuk* devletidir.” Bilindiği üzere Anayasanın ilk üç maddesi değiştirilemez ve değiştirilmesi teklif dahi edilmez. Buna göre Türkiye bir hukuk devletidir. Anayasa normlar hiyerarşisinde üst sırada yer almaktadır. Her ne kadar kanunların dayanağı Anayasa olmasa da hiyerarşinin alt basamaklarında yer alan kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer düzenleyici işlemler Anayasaya aykırı olamaz. Bu nedenle hukuk devletini özünden koparacak bir kanun hükmü çıkarılamaz. Çıkarılsa da Anayasa Mahkemesinin iptal yaptırımı ile karşı karşıya kalacaktır.

Hukuk devleti ilkesinin gereklerinin neler olacağı yönünde tam bir görüş birliğine varılmamıştır. En azından hemen herkes tarafından kabul edilebilecek gerekler şu şekilde sıralanabilir (Günday, 2011: 39):

- Temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması,
- Kanunların anayasaya uygunluğunun yargısal denetimi,
- Kanuni idare ilkesi,
- Devlet faaliyetlerinin belirliliği ilkesi,
- İdarenin yargısal denetimi,

- Mahkemelerin bağımsızlığı,
- Yargıç güvencesi ve
- İdarenin mali sorumluluğu.

Hukuk devleti, kamu düzeninin yasalarla sağlanmasını, hak ve hürriyetleri kullandırmada ve sınırlandırmada keyfiliğin önüne geçilmesini sağlamaya çalışır. “İnsanın yaşamına anlam verebilmesi, değerleri gerçekleştirebilmesi, her şeyden önce onun varlığının güvence altına alınmasına bağlıdır.” (Aral, 1988: 7). İnsanın maddi ve manevi varlığının korunması kişilik hakkının gereğidir. Ancak can güvenliğinden şüphe duymayan birey kendini gerçekleştirebilir.

Hukuk devleti, kuralları koyarak kamu düzenini sağlamayı amaçlarken kendi koyduğu kurallara kendisinin de uyması beklenir. Anayasa mahkemesinin verdiği kararlarında yaptığı hukuk devleti tanımını şu şekildedir:<sup>3</sup>

*" ... . Hukuk devletinin temel unsuru bütün devlet faaliyetinin hukuk kurallarına uygun olmasıdır ... " hukuk devleti, insan haklarına saygı gösteren ve bu hakları koruyucu, adil bir hukuk düzenini kuran ve bunu devam ettirmeye kendini zorunlu sayan ve bütün faaliyetlerinde hukuka ve anayasaya uyan bir devlet olmak gerekir. Hukuk devletinde kanun koyucu da dahil olmak üzere devletin bütün organları üstünde hukukun mutlak bir hakimiyeti haiz olması, kanun koyucunun yasama faaliyetlerinde kendisini her zaman anayasa ve hukukun üstün kuralları ile bağlı tutulması lazımdır. Zira kanunun da üstünde kanun koyucunun bozamayacağı temel hukuk prensipleri ve anayasa vardır ... "*

Hukuk devletinin karşısında yer alan ise polis devletidir. “Polis devleti, “kamunun refahı ve selameti için, her türlü önlemi alabilen, bu amaçla kişilerin hak ve özgürlüklerine alabildiğine müdahale edebilen, onlara külfetler yükleyen ve fakat tüm bunları yaparken idaresi hukuka bağlı olmayan” devlet demektir.” (Kuzu, 2010: 1). Polis devleti tanımında hukuka bağlı olmayan kavramını kullanmıştır. Aslında söz konusu polis devlette de konulmuş birtakım kanuni hükümler olabilir fakat uygulamada bunlar yerine getirilmemekte ve keyfi uygulamalara yol açabilmektedir. Hukuk devletinde ise hukuk kurallarına uymamanın bir yaptırımı vardır (Yüksel, 2002: 179). Bu nedenle kişileri aynı zamanda bir üst örgüt olan devleti de hukuk kurallarına uymaya zorlar. Bu kapsamda hukuk devletinin önemli bir alt ilkesi konumunda bulunan hukuki güvenlik ilkesi ve alt ilkelerinin değerlendirilmesi gerekmektedir.

## 2. HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ VE ALT İLKELERİ

Hukuki güvenlik ilkesi hukuk devletinin bir unsuru olarak sayılabilir. “Hukuki güvenlik ilkesi, herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutumunu ve davranışlarını buna göre güvenle düzene sokabilmesi anlamına gelir.” (Öncel vd., 1985: 53). Anayasa mahkemesinde bir kanun hükmünün Anayasaya aykırı olduğu düşünülerek açılan bir iptal davasında Mahkemenin verdiği gerekçeli kararda hukuki güvenlik ilkesi şu şekilde tanımlanmıştır:<sup>4</sup>

*“Hukuki güvenlik, kişilerin kamu otoriteleriyle ilişkilerinde bugün ve geleceğe dönük olarak güven duygusu içinde olmaları demektir. Hukuki güvenlik ilkesi gereğince, her birey, yasadan, belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini doğurduğunu bilmelidir.”*

Toplumda belirli bir düzenin olması karmaşayı ve kaosu engeller. Bu durumu hukuk düzeni sağlar aynı zamanda insan da hayatını bu düzene uyum sağlayarak kendine de düzen kurmuş olur. Buna göre birey hukuk kuralları ile kendi davranışlarını uyumlu hale getirdiğinde güvende olduğunu düşünecektir. Hukuk kurallarının belirli ve bilinebilir olması ayrıca istikrarlı olması kişinin hukuk devletine olan inancını kuvvetlendirir. Yasaların sık sık değişmesi veya yeterince lafzi ve özüyle açık olmayan kurallar bireyin hukuk devletine olan güvenini sarsabilir.

<sup>3</sup>Anayasa Mahkemesi 03.07.1986, E.1986/3 K.1986/15 RGT: 10.12.1986 RG no: 19307

<sup>4</sup>Anayasa Mahkemesi 18.06.2013, E: 2013/71 K: 2013/77 RGT: 26.07.2013 RG no: 28719.

## 2.1. Belirlilik İlkesi

Hukuk devleti ilkesi, devlet faaliyetlerinin belli ölçüde belirli olmasını zorunlu kılar. İdare kanunların kendisine belirli bir takdir hakkı vermiş olsa bu hak sınırsız değildir. Keyfi ve serbest hareket etme imkanı vermiş olmaz. (Günday, 2011: 45). Hukuki güvenlik ilkesi tanımlarından da anlaşılacağı üzere güvende olduklarını hissetmeleri için bireylerin hukuk kurallarını önceden bilmesi gerekir. Bireyin önceden hukuk kurallarını bilmesi ancak söz konusu hukuk kurallarının önceden belirlenip kamuoyuna duyurulmasıyla mümkündür.

Raz (2002: 219)'a göre, yasama organının çıkardığı kurallar herkes tarafından anlaşılmalıdır. Yargı fonksiyonunun varlığı, keyfi devlet yönetiminin önüne geçmektedir (Aktaran: Uygur, 2004: 37). Belirlilik ilkesi bir yandan idarenin keyfi uygulamalarının önüne geçip istikrarı sağlarken diğer yandan kamu yararı ve yükümlülüklerin hukuki güvenliğini sağlar. Bir kanun metni kime hitap ediyor, kaç kişiyi kapsamakta ve bu kişilerin niteliği nedir? bu soruların cevaplarının net olması güvenlik ilkesi bakımından gereklidir (Eroğlu ve Mecit, 2015: 72-73)

## 2.2. Geriye Yürümezlik İlkesi

Hukuki güvenlik ilkesinin doğrudan ilişkili olduğu kavramlardan biri hukuk kurallarının geriye yürümezliğidir. Hukuk kuralları, yürürlüğe girdiği tarih ile yürürlükten kalktığı tarih arasında meydana gelen vakıalara uygulanır. Bu duruma “kanunların geçmişe yürümemesi ilkesi” denir (Karakoç, 2014: 157). Bireyler eğer kanunda suç sayılmayan bir fiili davranışlarıyla meydana getirdiyse bilir ki bu fiilden dolayı suçlanmayacak ve bir yaptırımla karşı karşıya kalmayacaktır. Bir yönüyle toplum hukuk kurallara karşı güvende olduğunu hissedecektir. Örneğin, Anayasanın 38. maddesine göre: “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”. Birey, her ne kadar toplumda kınanacak bir harekette bulunmuş olsa dahi eğer kanunda suç olduğu belirtilmiyorsa cezalandırılmaz. Fiilin işlendiği zaman kanun hükmünün uygulanabilmesi için yürürlükte bulunması gerektiğini ifade eder.

Hukuk normaları için geçerli olan geriye yürümezlik ilkesi idarenin düzenleyici işlemlerini de kapsar. Böylelikle, Bakanlar Kurulu ve idare geçmişe etki edeceğini ifade eden mali yükümlülük koyamaz ve bu yükümlülükleri artıramaz (Çağan, 1982: 187).

Anayasa Mahkemesi, vergi kanununun anayasaya uygunluk denetimine ilişkin bir kararında yasaların geçmişe yürümemesi ilkesi konusunda şu ifadeleri kullanmıştır:<sup>5</sup>

*“...Hukuk devletinin gereği olan hukuk güvenliğini sağlama yükümlülüğü, kural olarak yasaların geriye yürütülmemesini gerekli kılar. “Yasaların geçmişe yürümemesi ilkesi” uyarınca yasalar, kamu yararı ve kamu düzeninin gerektirdiği, kazanılmış hakların korunması, mali haklarda iyileştirme gibi kimi ayrık durumlar dışında ilke olarak yürürlük tarihlerinden sonraki olay, işlem ve eylemlere uygulanmak üzere çıkarılırlar. Yürürlüğe giren yasaların geçmişe ve kesin nitelik kazanmış hukuksal durumlara etkili olmaması hukukun genel ilkelerindedir.”*

Diğer taraftan geriye yürümezlik ilkesinin istisnaları vardır:

- Geri alma,
- Düzeltme,
- İptal.

Bunlardan biri geri almadır. “İlgilisine yüküm yükleyen sakat bir işlem her zaman geri alınabilir” (Günday, 2011: 179). Hukuka uygun olan işlemlerin geri alınmaması bireylere hukuksal açıdan güven verir. Geri alma durumu işlemin ortaya koyduğu tüm durumları sonuçlarıyla birlikte ortadan kaldırmasıdır.

Bir diğer istisna düzeltme işlemidir. Yanlış hükümlerin düzeltme işlemleri geçmişe ve geleceğe etkili olur. Ancak işlemin içeriğine ve sonuçlarına dokunulmadan düzeltilir (Günday, 2011: 183).

<sup>5</sup> Anayasa Mahkemesi 22.12.2011, E: 2010/7 K: 2011/172 RGT: 14.02.2012 RG no: 28204.

İdari işlemlerin iptal edilmesi geri almaya benzer şekilde idari işlemi geçmişe etkili olarak tüm hüküm ve sonuçlarıyla ortadan kaldırır. Anayasa Mahkemesine ilgili idari işlemin Anayasaya veya kanunlara aykırı olduğu iddiasıyla iptal davası açılır ve karar bu yönde olursa söz konusu idari işlemin baştan beri hiç yapılmamış sayılır.

### 2.3. Kazanılmış Haklara Saygı İlkesi

Kişisel hakların korunması bakımından kazanılmış hak kavramı önemlidir. Bu yönüyle hukuki güvenlik ilkesine de benzemektedir. Kazanılmış haklara saygı ilkesi geçmişe güven duyulmasını temin eder ve hukuki güvenlik ilkesinin uygulamaya geçmesinde yardımcı olur (Coşkun, 2012: 48). Anayasa Mahkemesi kararına göre:<sup>6</sup>

*Kazanılmış hak kavramı, hukukun en belirsiz, uygulama sahası çok dar, genel hukuksal durumlarda konu edilemeyen bir kavramdır. Yönteme ilişkin kural işlemlerin değişmesi kişiler yönünden kazanılmış hak doğurmaz. Çünkü yönetime değişiklik getiren yeni kuralın, yeni olayda uygulanması kamu yararının daha fazla bulunduğu var sayımına dayanır. Kişi, işin yapıldığı andaki hukuken geçerli yönetime bağlolarak özne ilişki kurma durumundadır. Kazanılmış hak, kişinin bulunduğu statüden doğan (maaş gibi) tahakkuk etmiş ve kendisi yönünden kesinleşmiş, kişisel niteliğe dönüşmüş, somutlaşmış haklar için söz konusudur.*

Kazanılmış hakkın varlığından söz edebilmek için hak, bireysel bir idari işlemde doğmuş olmalıdır. Bu bireysel idari işlem yürürlükte bulunan hukuk kurallarına uygun olmalıdır ve kesinleşmiş olmalıdır (Altunış, 2008: 85- 87). Kanunların geriye yürümesi kazanılmış hakların varlığını tehdit edebilir. Bir kanun hükmü ile kendisine yarar sağlamışsa örneğin, bir cezai indirimden yararlanmış veya belirli statüye girmişse (memur, öğrenci vb.) söz konusu kanun hükmünün iptali bu kazanımları ortadan kaldıracaktır. Bu da adaletli bir sistemin önüne geçmektedir.

İdari işlemlerin iptal edilmesi, normların geçmişe yürümeme ilkesinin istisnalarından biri olarak sayılmıştır. Bu durumda Danıştaya göre kazanılmış haklara saygı ilkesi bakımından iptal işlemi somut olaya göre uygulanmalıdır. Genel düzenleyici işleme dayanılarak tesis edilen bireysel işlemlerin uzun süre uygulandığı ve bu süre içinde kişilerin elde ettiği özne kazanımlarının geri alınmasının mümkün olmadığı durumlar kazanılmış haklara saygı ilkesi dikkate alınmalıdır.<sup>7</sup>

Kazanılmış hakkın unsurları ise daha geniş haliyle şöyledir (Onar, 1966: 560):

- Bir hak olmalı
- Hukuka uygun bir hak olmalı
- Tamamlanmış, kesinleşmiş bir hak olmalı
- Subjektif bir hak haline gelmesi
- Yürürlüğe giren yeni mevzuat ile değişmemiş veya ortadan kalkmamış olmalı.

Kazanılmış haklara saygı ilkesi bakımından Onar'ın da son maddede ifade ettiği gibi istikrar ilkesi ile de bir ilgisi vardır. Sık sık yeni kanunlar veya düzenleyici idari işlemlerle yürürlükte bulunan kanunları kaldırabilir. Bu da geriye etki doğurduğunda kazanılmış haklara dokunmaktadır.

### 2.4. Eşitlik İlkesi

Adaletli olmak herkese eşit davranmak anlamına gelir mi? Aynı anlama gelen kavramlar olması için tüm halkın eşit fırsata sahip olması ve birbirlerinden farklı özelliklere sahip olmaması gerekir. O halde, Anayasanın 10. maddesine göre: “Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.” Aynı zamanda dördüncü fıkrada: “Çocuklar, yaşlılar, özürlüler, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri ile malul ve gaziler için alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı sayılmaz.” denilmektedir. Anayasa maddesinde sayılan birçok farklılık insanın kendisinin seçemeyeceği, dünyaya geldiğinde sahip olduğu özellikleri yansıtır. Bu nedenle de bir kimse kanun önünde bir diğerinden farklı bir muameleye tabi tutulmayacağı güvencine sahip olur. Ancak bazı dezavantajlı gruplar arasında olan bireyler vardır ki onların diğer kimselerle eşit muameleye tabi tutulması hakkaniyet ilkesine ters düşmektedir. Örneğin, bedensel engelli bir vatandaşın sağlıklı bir bireyle eşit tutulması gibi. Bu nedenden dolayı eşitlik kavramında mutlak ve nisbi eşitlik ayırımına gidilmektedir. Mutlak eşitlik yukarıda bahsettiğimiz gibi

<sup>6</sup> Anayasa Mahkemesi 25.10.1990, E: 1989/23 K: 1990/26 RGT: 09.01.1991 RG no: 20750.

<sup>7</sup> Danıştay 12. Dairesi E.2008/4343, K. 2008/5507.

kişiler arasında bulunan farklılıkları göz önüne almadan herkese eşit davranılmasını ifade eder. Nisbi eşitlik ise, aynı durumda olanlara aynı, farklı durumda olanlara farklı davranılmasıdır (Günday, 2011: 62). Nisbi eşitlik de bireylerin farklılıkları gözsetilir. Farklı durumlarda farklı işlem uygulanabilir.

399 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Personel Rejiminin Düzenlenmesi ve 233 sayılı Kanun Hükmünde Kararname rejimine tabi olarak çalışan sözleşmeli personel bildirimsiz ve mazeretsiz olarak altı gün işe gelmediğinden işten çıkarılmıştır. Fakat 657 sayılı devlet memurlarının tabi olduğu rejimde söz konusu duruma kademe ilerlemesinin durdurulması cezası verilir. Sözleşmeli personelin tabi olduğu KHK'nın Anayasanın 10. maddesine aykırı olduğu gerekçesiyle açılan iptal davasında Anayasa mahkemesi esas hakkında yaptığı inceleme kısmında şu ifadelere yer vermiştir:<sup>8</sup>

*“Anayasa'nın 10. maddesinin birinci fıkrasında herkesin, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşit olduğu belirtilmiştir. Bu maddede yer verilen eşitlik ilkesi ile eylemli değil, hukuksal eşitlik öngörülmektedir. Eşitlik ilkesinin amacı, aynı durumda bulunan kişilerin yasalarca aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak ve kişilere yasalar karşısında ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemektir. Bu ilkeyle, aynı durumda bulunan kimi kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak yasa karşısında eşitliğin çiğnenmesi yasaklanmıştır. Durum ve konulardaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları gerekli kılabilir. Farklı hukuksal durumda bulunanlar arasında eşitlikten söz edilemez. Aynı hukuksal durumlar aynı, farklı hukuksal durumlar farklı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'nın öngördüğü eşitlik ilkesi çiğnenmiş olmaz.”*

Buna göre, Anayasa Mahkemesi nisbi eşitlik ilkesine vurgu yapmış olup; farklı durumlarda olanın farklı uygulamaya tabi tutulmasını Anayasaya aykırı olmadığını ifade ederek itirazın reddine karar vermiştir.

## 2.5. Adil Hukuk Düzeni İlkesi

Adalet de kazanılmış hak kavramı gibi müphem bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Adalet denildiğinde bir çoğumuzun aklına eşitlik geldiğini kabul edelim. Türk Dil Kurumu'na göre adalet yasalarla sahip olunan hakların herkes tarafından kullanılmasını sağlamak anlamına gelir. Adil ise, adaletle iş gören, adaletten, doğruluktan ayrılmayan, hakkı yerine getiren kimse olarak tanımlanmıştır. Kimi zaman hukuk diye öne sürülen her türlü kuralın adaletli olmayacağı düşünülebilir. Hukuk devleti adaletten ayrıldığında bazı kesimlere üstünlük sağlamış veya ayrı muameleye tabi tutmuş olur. Oysa Anayasayanın 10. Maddesinin 4. fıkrasına göre: “Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz.” Adil hukuk düzeni, hukuki kurallar çerçevesinde hakkaniyeti ve adaleti sağlar.

Adalet kavramında da eşitlikte olduğu gibi bir ayırım vardır: Dağıtıcı adalet ve denkleştirici adalet. Denkleştirici adalet, toplumdaki bireylerin hepsini bir tutarak aradaki farklılıkları göz önünde bulundurmazken; dağıtıcı adalet ise bireylerin kişisel ve özel durumlarını dikkate alır. Hakkaniyete uygun olan ise dağıtıcı adalettir ([www.bursa-smmmo.org.tr/.../123dse.pdf](http://www.bursa-smmmo.org.tr/.../123dse.pdf)).

“Adaletin özünde eşitlik yatar. Eşitlik düşüncesi adaletin temelini oluşturmakta olup, adalet eşitlik üzerine inşa edilir. Durumların farklılığına dayanan farklı uygulamalar getirilmesi durumunda anayasadaki eşitlik ilkesinin çiğnenmesi anlamına gelmez. Nitekim hukuksal yapı, ekonomik amaç, istihdamın teşviki, mali ve sosyal politika, kamu yararı, uluslararası hukukun zorunlu kıldığı ve vergilendirme tekniğine ilişkin gereklere dayanan haklı nedenlere dayanan istisna, muafiyet, matrah ve oranlar açısından getirilen farklılıklar kanun koyucunun takdirindedir. Fiili nedenlerin veya haklılık gerektiren durumların belirlenmesinde yasama organının takdir yetkisine sahip olduğu söylenebilmekle birlikte, unutulmaması gerekir ki, yasama organı da yetkisini kullanırken sınırsız değildir. Yasama organının adalet ekseninde eşitliğe aykırı değerlendirmeleri, anayasaya uygunluk denetimine tabidir. Hukuk devletinde kamu yararı ve haklı nedenler gözetilerek kişilere vergi ödemede tanınmış olan bazı istisna ve muafiyetlerin bulunması eşitlik ilkesini zedeleyen bir husus kabul edilmez.” ([www.bursa-smmmo.org.tr/.../123dse.pdf](http://www.bursa-smmmo.org.tr/.../123dse.pdf)). Bursa serbest muhasebeci mali müşavirler odasının yaptığı çalışmada kişilerin farklılıkları göz önüne alınarak yapılan muafiyet, istisna ve indirim oranlarının eşitlik ilkesine aykırı olmayacağını dile getirmiştir. Eşitlik ilkesi kapsamında verdiğimiz Anayasa Mahkemesi kararı da bu yönde olmuştur.

<sup>8</sup> Anayasa Mahkemesi 16.12.2010, E: 2008/24 K: 2010/115 RGT: 26.02.2011 RG no: 27858.

## 2.6. Kıyas Yasağı İlkesi

Hukuki güvenlik ilkesinin bir alt ilkesi olan kıyas yasağı ilkesinin varlığı, kanunilik ilkesinden kaynaklanmaktadır. Toplum, hukuki olarak güvende olduğunu hissetmesi için yasaların belirli ve istikrarlı olması gerektiğini belirttik. Bu kapsamda ortaya çıkan durum ve olayları kanunda var olan durumlara benzetip yeni kurallar türetilmesinin önüne kıyas yasağı ilkesi ile geçilmektedir.

Yasalarda belli konularda hiç düzenleme bulunmayabilir. Bu boşluk bilinçli ya da bilinçsiz olarak bırakılır. Bilinçli olarak bırakılan boşlukta yasa koyucu, öngörülen olaya ilişkin kuralı yargıya veya doktrine bırakmış olabilir. Bilinçli boşluğun diğer adı kural içi boşluk olup hakimin takdir yetkisi bulunmaktadır. Bu takdir yetkisini hukuka ve hakkaniyete uygun olarak kullanmalıdır. Kıyas bu boşlukları doldurma durumunda başvuru bir yoldur ve hakim bu durumda kıyasa başvurabilir. Kıyasa başvurmak için benzerlik ve aynılık durumları olması gerekir. Olaylar hukuksal açıdan benzerlik taşıdığına kıyasla birlikte aynı hukuksal sonuç çıkarılmaktadır (Birsenoğlu, 2003: 157-161).

Vergi hukukunda kıyas yasağı ilkesinin özel önem taşıması, vergi konularının ancak kanunla düzenlenebilir, kaldırılabilir ve değiştirilebilir olmasından kaynaklanır. Bu nedenle bir vergi konusunu somut olaya benzeterek (tipleştirme) oluşturma imkanı bulunmamaktadır. Vergi konusunun ancak kanunla yapılmasının mümkün olması demek aynı zamanda idareye ve yargı organına bu konuda düzenleme yapma yetkisi verilmemesini ifade eder. Eğer yasama organı adına yetkili olmayan birinin işlem yapması fonksiyon gasbına yol açmaktadır (Öncel vd., 1992: 29).

## 4. HUKUK DEVLETİ BAĞLAMINDA VERGİLENDİRME YETKİSİ VE SINIRLARI

Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemeliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili güç olarak tanımlanmaktadır. Geniş anlamda vergilendirme yetkisi, devletin kamu giderlerini karşılamak üzere gerçek ve tüzel kişiler üzerine konulan her türlü mali yükümlülüktür. (Öncel vd., 1985: 39) Meşru şiddet tekeli elinde bulunduran devlet egemen bir güç olarak harcamaları için gelir elde etme yetkisine sahiptir. Ancak bu yetki sınırsız olarak kullanıldığında kişisel haklara müdahale etme bakımından bazı sorunlara yol açabilir. Devlet egemen bir güç olarak tüm vatandaşlarını her türlü tehdit ve tehlikeden uzak tutmak için örgütlenmişken; sınırsız yetkilerle donatılan devlet, hukuki sınırlar içinde kalmadıkça vatandaş için kendisi bir tehdit unsuru haline gelebilir.

Anayasada temel hak ve özgürlükler güvence altına alınmıştır. Bu bağlamda kanunla veya idari bir düzenleme ile temel hak ve özgürlüklere yönelik getirilen kısıtlama ve yükümlülükler Anayasaya aykırı olmamalıdır. Bireylerin mülkiyet haklarına, vergilendirme yetkisi dokunmaktadır (Tekbaş, 2012: 127). Bireyin mülkiyet hakkına yapılan bu müdahale Anayasanın öngördüğü sınırlar içinde kalmalıdır.

### 4.1. Vergilendirmenin Anayasal İlkeleri

1982 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası “Vergi Ödevi”ni 73’üncü maddesinde düzenlemektedir. Buna göre;

“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali yükümler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir”.

Anayasa vergi ödevini herkese bir yükümlülük olarak getirmiştir. Ancak çıkarılan kanunlarla bazı kişilerin vergi ödemekten (örneğin, diplomat muaflığı, esnaf muaflığı) muaf tutulması Anayasanın eşitlik ilkesine kanaatimizce ters düşmektedir. Herkesin kanun önünde eşit olduğunu ifade eden Anayasa aynı zamanda “Çocuklar, yaşlılar, özürlüler, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri ile malul ve gaziler için alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı sayılmaz.” demektedir. Anayasa ile

sayılan bu dezavantajlı grupların vergiden muaf tutulması söz konusu olsaydı; bu durum Anayasaya aykırılık teşkil etmezdi.

Anayasayanın 10. maddesinin 4. fıkrasına göre: “Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz.” Fakat buna göre yine vergiden muaf tutulan kişilere veya gruplara imtiyaz tanınmış olmaz mı?

“Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır.” Bu fıkra vergi yükünün adil dağılımını öngörmektedir. Yatay ve dikey adalet kavramları doğrultusunda değerlendirildiğinde mali gücü daha yüksek olan bireylerin daha yüksek orandan vergilendirilmesi adil hukuk düzeni ilkesine ters düşmeyecektir. Bu noktada esnaf muafılığı adaletli görülebilirken motorlu taşıtlar vergisinde özel amaçla kullanılan yat, kotra ve her türlü motorlu araç sahiplerinin vergi ödememesi adaletli ve dengeli dağılımın önüne geçmektedir.

Verginin kanunilik ilkesi de Anayasal bir ilkedir. “Vergilendirme yetkisinin belirli şahıs ve gruplardan alınıp halkın seçtiği temsilcilerden oluşan yasama organına verilmesi, devlete güven ve sadakatin, hukukî güvenlik ve istikrarın bir işareti sayılması gerekir.” (Karakoç, 2014: 1266). Yasama organına ait olan vergilendirme yetkisi, yürütmenin ve yargının keyfiliklerinin önüne geçmektedir. Aynı zamanda tek elden vergisel yükümlülüklerin konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması istikrarı sağlamaktadır. Tüm erklerin sahip olduğu bir yetki olsaydı ortak bir uzlaşya varmak zor olabilirdi.

Verginin kanuniliği ilkesi, yürütmenin bir düzenleyici işlemiyle vergi koymasını veya yargı erkinin kararlarıyla vergi yükümlülüğü getirecek şekilde olmasını önlemektedir. İdare, takdir yetkisini kullanamaz (Karakoç, 2014: 1267). Verginin yasallığı ilkesi, kıyas yoluyla vergi konusu oluşturmayı engellemektedir. Çağan (1982: 176)’a göre vergilendirmede bir yorum türü olarak örneklemenin tümünden reddedilmesi gerekir.

“Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafılık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir” 73. maddenin son fıkrasında yer alan hükümle kanunilik ilkesinin istisnasına yer verilmiştir. Bundan anlaşılan şu ki bir kanun tüm vatandaşları vergiye tabi tutarsa veya herhangi bir konuda vergi yükümlülüğü getirirse Bakanlar Kurulu bu durumda bazı vatandaşları vergiden muaf; bazı konuları da vergilendirmeyerek istisna edebilir.

Aslında 1982 Anayasası’nın 73. Maddesi içeriğinde önemli eksiklikleri barındırmaktadır. Bu durum vergilendirme yetkisinin kullanılması hususuna da etki etmektedir. Bakanlar kurulunun sahip olduğu yetkiler (vergileme ile ilgili) tartışmaları da beraberinde getirmektedir. Bakanlar kurulunun Anayasanın 73. maddesine dayanarak vergi oranlarında, istisnalarda ve muafiyetlerde değişiklik yapma yetkisinin (kanunla verilmek şartıyla) olması, her ne kadar bu yetki kanunla verilip kanunilik ilkesi sağlanmış olsa da, aslında vergilendirmede keyfiyete neden olabilmektedir. Bu keyfiyetin önlenmesinde hukuki normların önemi büyüktür.

#### 4.2. Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırıcısı Olarak Hukuki Güvenlik İlkesi

Vergi adaletinin sağlanması için vergi ile ilgili işlemlerin titizlikle yürütülmesi gerekmektedir. kamu harcamalarının finansmanında çok önemli bir yere sahip olan vergilerin bu özelliğinin sınırsızca kullanılması devletlerin eleştirilmesine neden olmaktadır. Anayasa Mahkemesi verdiği kararların bazılarında bu duruma işaret etmiş ve devletin sahip olduğu vergilendirme yetkisinin sınırını çizmeye çalışmıştır. Bunu yaparken de dayanaklarından bir tanesi hukuki güvenlik ilkesi olmuştur.

Anayasa Mahkemesi verdiği bir kararda vergilerin hukuki güvenlik ilkesi kapsamında hangi niteliklere sahip olması gerektiğini ortaya koymuştur:<sup>9</sup>

*“Buna göre, devletin vergilendirme yetkisinin sınırı, aynı zamanda kişilerin hak ve özgürlüklerinin de sınırını oluşturduğundan, bu yetkinin (Bakanlar Kuruluna verilen yetkiler) keyfiliğe kaçacak biçimde kullanılmasının önlenmesi, hukuk devleti olmanın gerekleri arasında öncelikli bir yere sahip bulunmaktadır. Vergilendirme alanında olası keyfi uygulamalara karşı düşünülen ilk önlem, kuşkusuz yasallık ilkesidir. Ancak vergilerin yasayla getirilmesi, yalnız başına vergilendirme yetkisinin keyfi kullanılarak adaletsiz sonuçlar doğurmasını engelleyemeyeceğinden, yasallık ilkesi yanında verginin genel*

<sup>9</sup>Anayasa Mahkemesi 26.01.2011, E: 2009/42 K: 2011/26 RGT: 14.05.2011 RG no: 27934



*ve eşit olması, idare ve kişiler yönünden duraksamaya yol açmayacak belirlilik içermesi, geçmişe yürümemesi, öngörülebilir olması ve hukuk güvenliği ilkesine de uygunluğunun sağlanması gerekir.”*

Hukuki güvenlik ilkesinin vergi hukukunda özel bir önemi vardır (Öncel vd., 1985: 46). Hukuki güvenlik ilkesi kişilerin bir belirsizlik içinde bulunmasına engeldir. Bu nedenle yasaların yeterince açık, kesin ve belirli olması gerekir. Hükümlerin sık sık değişikliğe uğraması bireylerin hukusal güvenlik duygularının zedelenmesine ve mali belirsizliğe itilmesine neden olacaktır (Şenyüz, 1984: 22). Vergi kanunlarının belirsiz, soyut kelimeler içermesi yorum yoluyla kıyasa yol açabilmesine imkan verilmemelidir (Çağan, 1980:141)

Vergilerin konusu, suç ve cezaları ancak kanunla konulabilir ve değiştirilebilir. Kanun hükmünde kararname, tüzük ve yönetmelik gibi idarenin düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza konulamaz (Eroğlu ve Mecit, 2015: 70). Verginin kanuniliği ilkesi, demokratik mücadelenin bir sonucudur. Tarih sürecinde “temsilsiz vergi olmaz” anlayışının temelinde parlamentoda söz sahibi olma anlayışı vardır. Vergilendirmede keyfiliğin önüne hukukun üstünlüğü ve hukuki güvenlik almıştır. Bu kapsamda; vergiyi doğuran olay, verginin konusu, matrahı ve oranı kanunla belirlenmelidir. Bu ilke tüm mali yükümlülükleri kapsadığından verginin yanında resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler de dahildir.<sup>10</sup>

Vergi hukukunda kanunilik ilkesinden kıyas yasağı ilkesine varılmaktadır. “Kıyas vergi hukukunda yorumun sınırını oluşturmaktadır. Vergi hukuku uygulamasında karşılaşılabilecek kanun boşlukları kıyasa varmayan yorum yöntemleri ile doldurulamıyorsa, bu boşlukların mutlaka yasama süreci içinde doldurulması gerekir.” (Çağan, 1980: 141). VUK'nin 3'üncü maddesinde “ *Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır.*” denilmektedir. Bu durumda vergi kanunlarındaki boşluklar yorum yolu ile tamamlanabilmekte ancak kıyas uygulamasına cevaz vermemektedir.

Vergi kanunlarına hâkim olan belirlilik ilkesi açık, net, anlaşılabilir, uygulanabilir ve nesnel olmasını ifade eder. Belirlilik ilkesi kişisel vergi yükünün önceden tahmin edilebilir olmasını; kanunların yapılış tekniği bakımından da açık ve yalın olmasını ve uygulamada da keyfiyete izin verilmemesini sağlar. (Taylar, 2007:201). Aksi halde idare ve yargı organları, yeni vergiyi doğuran olaya sebebiyet vermeleri veya mevcut vergilerin yükünü daha da ağırlaştırmaları gündeme gelebilir (Çağan, 1980: 141).

Anayasa Mahkemesi, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 28'inci ve 29'uncu maddesinin (2) numaralı fıkrasını, değiştiren 5766 sayılı Kanun'un 12'nci maddesindeki, Bakanlar Kurulunu “...katma değer vergisinin iade hakkını kaldırmaya...” yetkili kılan hükmündeki düzenlemeyi yetki devri niteliğinde görmüş ve hukukî güvenlik ve belirlilik ilkesine aykırı olduğu sonucuna varmıştır.<sup>11</sup>

Geriye yürümezlik ilkesi, hukuki güvenlik ilkesinin bir diğer yönüdür. Vergi hukuku bakımından geriye yürümezlik ilkesi, kazanılmış hakların kullanılmasını zedelediği zaman ihlal edilebilir. O halde, yeni yasa kazanılmış hakkı zedeliyorsa geriye yürür. (Akıllıoğlu, 1984: 281)

Vergi hukukunda geriye yürümenin bir sınırı vardır. Vergiyi doğuran olay gerçekleştikten sonra kural olarak yeni çıkarılan bir yasa vergiyi doğuran olaya uygulanmayacaktır. Vergiyi doğuran olay önce gerçekleştiğinde, vergiyi doğuran olayı ve sonraki süreci etkilememektedir (Güneş, 2011: 156). Ancak bazı durumlarda Anayasa Mahkemesi geriye yürümeye cevaz vermektedir.<sup>12</sup>

*“Türk Anayasal sisteminde, "Devlete güven" ilkesini sarsmamak ve ayrıca devlet yaşamında bir karmaşaya neden olmamak için iptal kararlarının geriye yürümezliği kuralı kabul edilmiştir...yasalar kamu düzeninin gerektirdiği durumlarda geriye yürütülebilmekte ve önceye etkili olabilmektedir.”*

Anayasa mahkemesi verdiği kararda kural olarak yasaların, geriye yürümezliği ifade etmektedir. Aynı zamanda kamu yararı ve kamu düzeni kavramları çerçevesinde yasanın geriye yürümesi gerekli ise bunda bir sakınca yoktur.

<sup>10</sup>Anayasa Mahkemesi 26.01.2011, E: 2009/42 K: 2011/26 RGT: 14.05.2011 RG no: 27934

<sup>11</sup>Anayasa Mahkemesi Kararı 17.11.2011, E: 2010/11 K: 2011/153 RGT: 14.02.2012 RG no: 28204.

<sup>12</sup> Anayasa Mahkemesi Kararı 12.12.1989, E.1989/11 K.1989/48 RGT: 22.01.1990 RG no: 20410.

## SONUÇ

Vergilendirme yetkisi devletlerin sahip olduğu önemli bir egemenlik ölçütüdür. Bu ölçüt kamu harcamalarının finansmanında etkin rol oynamaktadır. Burada önemli olan vergilendirme yetkisinin kullanım şeklidir. Mükellefler üzerinde ağır vergi yüklerinin oluşturulması, adaletli bir dağılımın yapılamaması ve ödeme gücüne göre vergilendirmeye riayet edilmemesi tepkileri de beraberinde getirecektir. Bu tepkiler kadar önemli olan bir diğer etki ise hukuk devletinin ve dolayısıyla hukuki güvenlik ilkesinin ihlalidir.

Hukuki güvenliğin devletin koyduğu kurallara kendisinin de sirayet etmesi tanımıyla hareket edilecek olduğunda kanun koyucuların ve yürütücülerin bu konuda titizlikle davranmaları gerekmektedir. Kaldı ki Anayasa Mahkemesi bir çok kararında hukuki güvenlik ilkesinin vergilendirme hususunda büyük öneme sahip olduğunu vurgulamıştır. Özellikle Türk Anayasal sistemi içerisinde devlete güven mekanizmasının asıl olduğu düşünüldüğünde vergi mükelleflerine bu güveni hissettirecek uygulamalara ihtiyaç vardır. Ancak bazı uygulamalarda hukuki güvenliğin zedelendiği de açıktır.

KDV gibi yansıtılmalı bir verginin en son nihai tüketici üzerinde kalması ve bu vergiyi söz konusu mükellefin yansıtamaması, Bakanlar Kurulu'nun oran, istisna, muafiyet ve indirim gibi konularda yetki sahibi olması, belediyelerin anayasal anlamda Bakanlar Kurulu'nun sahip olduğu yetkilere haiz olmamasına rağmen vergisel işlemleri yapabilmesi ve sporcular gibi yüksek gelir düzeylerine sahip olan kişilerden çok düşük oranda vergi alınması ve bu verginin kulüp tarafından ödenmesi hukuki güvenliği zedeleyebilecek uygulamalardan bazılarıdır. Aslında bu tarz eksiliklerin listesi uzatılabilir. Ancak özellikle vurgulamak gerekir ki, vergi gelirlerinden etkinliğin sağlanması hukuka ve kanunlara tam anlamıyla uygun yapılan vergisel işlemlerden geçmektedir. Bunun içinde tüm vergisel işlemlerde hukuki güvenliğin göz önünde bulundurulması şarttır.

## KAYNAKÇA

- Akıllıoğlu, T. (1984). Yasaların Zaman Bakımından Uygulanmasına İlişkin Bazı Sorunlar. *Amme İdaresi Dergisi*. 17 (3). 36-45
- Altundış, M. (2008). Hukuki Güvenlik İlkesi. *Ankara Üniversitesi Yasama Dergisi*. Sayı: 10
- Aral, V. (1988). *Toplum ve Adaletli Yaşam, Sorumluluk ve Kişiliğın Kazanılması*. İstanbul: Filiz Kitabevi
- Birsenoğul, H. (2003). Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı Yoluyla Hukuk Güvenliğı mi? *Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi*. 7 (1). 157-169.
- Çağın, N. (1982). *Vergilendirme Yetkisi*. 1. Baskı İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.
- Çağın N. (1980). Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 37 (1-4). 129-152.
- Coşkun, E. (2012). Vergilendirmede Hukuki Güvenlik İlkesi. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul: Marmara Üniversitesi SBE.
- Eroğlu O. ve K. Mecit. (2015). Yargı Kararları Çerçevesinde Vergilendirmede Hukuki Güvenlik İlkesi. *Uludağ Üniversitesi İİBF Dergisi*. 34 (2). 55-93.
- Gözübüyük, A. Ş. (1998). *Anayasa Hukuku*. 6. Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi
- Günday, M. (2011). *İdare Hukuku*. 10. Baskı. Ankara: İmaj Yayınları.
- Güneş, G. (2011). *Verginin Yasallığı İlkesi*. 3. Baskı. İstanbul: 12 Levha Yayıncılık.
- Karakoç, Y. (2014). *Genel Vergi Hukuku*. 7. Baskı. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karakoç, Y. (2014). Anayasal Vergilendirme Üzerine Bir Değerlendirme. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* Cilt: 15. Özel S. 1259-1308.
- Kuzu, B. (2010). Hukuk Devleti ve Hukuk Zihniyeti. *Akademik Araştırmalar Dergisi*. Sayı: 11. Ankara. 1-12.
- Onar S. S. (1966). *İdare Hukukunun Umumi Esasları*. 3. Baskı. İstanbul: İsmail Akgün Hak Kitabevi
- Öncel, M., A. Kumrulu ve N. Çağın. (1992). *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Raz, J. (2002). *The Authority of Law*. Oxford: Oxford University Press.

(Eylül-Ekim-Kasım-Aralık). 60-94

Şenyüz, D. (1984). Etkin Bir Vergileme İçin Yükümlü Psikolojisi. *Yayımlanmamış Doktora Tezi*. Bursa: Uludağ Üniversitesi SBE.

Taylar, Y. (2007). “Anayasa mahkemesi Işığında Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:307, 196-214.

Tekbaş, A. (2012). Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. Cilt: 12. Özel S. 123-129.

[www.bursa-smmmo.org.tr/.../123dse.pdf](http://www.bursa-smmmo.org.tr/.../123dse.pdf), E.T.21.10.2016.