

GERÇEK OLMAYAN GEÇMİŞE YÜRÜME V.S. HAKLI BEKLENTİLERİN KORUNMASI İLKESİ: 7194 SAYILI KANUN ÖRNEĞİ ÜZERİNDEN BİR DEĞERLENDİRME

Dr. Öğr. Üyesi Ercan SARICAOĞLU* Arş. Gör. Abdullah ARIKAN**

Öz

Geçmişe yürümezliğe dair hukukilik denetiminde kökenlerini hukuki güvenlik ilkesinden alan iki ilkeye odaklanmak gerekir. Gerçek geçmişe yürüme bakımından kazanılmış haklara saygı, gerçek olmayan geçmişe yürüme bakımından ise haklı beklentilerin korunması ilkesi, yürürlükteki kurallara duyulan güvenin zedelenmemesi suretiyle hukuk güvenilirliğinin tesis edilmesine yönelmektedir. Kanunların anayasal denetiminde haklı beklentilerin korunması ilkesine yer veren Anayasa Mahkemesi, henüz vergi kanunlarına dair norm denetimlerinde bu ilkeye uygun yaklaşım sergilememiştir. Vergi kanunlarına yönelik gerçek olmayan geçmişe yürüme hallerinin metodik olarak haklı beklentilerin korunması kapsamında incelenmesi gerektiği düşünülmektedir. Çalışmamızda 7194 sayılı Kanun ile vergi tarifesinde yükümlüler aleyhine yapılan bir değişikliğin dönem başından itibaren geçerli kılınması durumunun gerçek olmayan geçmişe yürüme türü olduğu tespiti yapılmış ve geçiş hükmüyle tezahür eden bu halin, söz konusu ilkenin koruma şartlarını haiz surette haklı beklentiyi ihlal edip etmediği, böylece hukuki güvenlik ilkesine aykırılık oluşturup oluşturmadığına dair değerlendirmelerde bulunulmuştur.

* Dr. Öğr. Üyesi, Trabzon Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Trabzon, Türkiye | Assistant Professor, Trabzon University Faculty of Law, Trabzon, Turkey.

✉ esaricaoglu@trabzon.edu.tr • ORCID 0000-0002-7065-3977.

** Arş. Gör., Trabzon Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Trabzon, Türkiye | Research Assistant, Trabzon University Faculty of Law, Trabzon, Turkey.

✉ abdullah.arikan@trabzon.edu.tr • ORCID 0000-0002-3881-9949.

📄 **Atf Şekli** | Cite As: SARICAOĞLU Ercan / ARIKAN Abdullah, "Gerçek Olmayan Geçmişe Yürüme v.s. Haklı Beklentilerin Korunması İlkesi: 7194 Sayılı Kanun Örneği Üzerinden Bir Değerlendirme", *SÜHFD.*, C. 29, S. 2, 2021, s. 1501-1540.

📄 **İntihal** | Plagiarism: Bu makale intihal programında taranmış ve en az iki hakem incelemesinden geçmiştir. | This article has been scanned via a plagiarism software and reviewed by at least two referees.

Anahtar Kelimeler

- Haklı Beklentilerin Korunması İlkesi • Gerçek Olmayan Geçmişe Yürüme
- Hukuki Güvenlik İlkesi • Vergilendirme
 - Vergi Kanunlarının Geçmişe Yürümezliği.

RETROSPECTIVITY V.S. THE PRINCIPLE OF PROTECTION OF LEGAL EXPECTATIONS: AN EVALUATION ON THE EXAMPLE OF LAW NO: 7194

Abstract

It is necessary to focus on two principles that take their roots from the principle of legal certainty in the legality control of non - retroactivity. The principle of respect for the acquired rights in terms of going back to the retroactivity and the protection of legal expectations in terms of retrospectivity, is directed towards the establishment of legal reliability by not damaging the trust in the rules in force. The Constitutional Court, which includes the principle of protecting legal expectations in the constitutional control of laws, has not yet adopted an approach in accordance with this principle in norm audits of tax laws. It is thought that the retrospective situations regarding tax laws should be methodically examined within the scope of protecting legal expectations. In our study, it was determined that the validation of a change made against obliged parties in the tax table with Law No. 7194 from the beginning of the period is a type of going back to the past, and this state, which manifests with the provision of transitional law, violates the legal expectation by meeting the protection conditions of the said principle, thus It has been evaluated whether there is a violation of the principle of legal certainty or not.

Key Words

- The Principle of the Protection of Legitimate Expectations • Retrospectivity
- The Principle of Legal Certainty • Taxation • Non - Retroactivity Tax Laws.

I. GİRİŞ

Hukuk devletinde bireyler, mevcut durumlarının o anda yürürlükte bulunan hukuk kurallarına tabi olduğuna güvenir ve geleceğe yönelik planlarını şekillendirirken söz konusu kuralları esas alırlar. Hukuk kurallarına güven, bu kurallara riayet edildiği müddetçe mevcut duruma göre alınan karar ve yürütülen faaliyetlerden dolayı gelecekte herhangi bir müeyyide veya beklenmedik bir külfetle karşı karşıya kalınmayacağı

inancını doğurmaktadır. Böylece bireyler gerek yaşamlarını gerekse ekonomik pozisyonlarını mevcut kurallar doğrultusunda endişeye kapılmaksızın belirleme imkanına sahip olmaktadır. Esasında bu yaklaşım hukuk kavramının doğal yapısına uygundur. Zira kişilerden gelecekte ihdas edilecek kuralları önceden öngörüp, bunlara göre konum alarak mevcut durumlarını belirlemesini beklemek hukuk kavramı ile bağdaşmayacaktır¹.

Hukuk kurallarının geçmişe yürümemesi diğer bir ifadeyle yürürlüğe girdikleri andan itibaren geleceğe etkili olacak şekilde² tasarlanmaları hukukun öngörülebilir bir alanda doğmasını sağlamaktadır. Hukuk devleti olabilmenin bir parçasını ihtiva eden ve olmazsa olmaz unsur olan hukuki güvenlik ilkesinin amaçlarından birisi budur.

Bu çerçevede, hukuk devleti olma idealini taşıyan devletlerin bu idealin mihenk taşı mahiyetindeki hukukun güvenilir olması³ anlamı ihtiva eden hukuki güvenliği⁴ temin edebilmeleri, geçmişe yürür nitelikte

¹ ULER, Yıldırım, İdari Yargıda İptal Kararının Sonuçları, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 281, Ankara, 1970, s.17; NARTER, Recep, "Vergi Ödevi İlişkisinde Hukuki Güvenlik İlkesi", Hukuk Biliminin Güncel Sorunları III. Uluslararası Kongre Bildiri Kitabı Cilt: I (Kamu Hukuku), Editör: ABDULHAKİMOĞULLARI Erdal / YOLÇİYEV Mübariz / ŞAHİNKAYA Yalçın, Adalet Yayınevi, 2012, s.579.

² BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, "Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi", Kamu Hukukçuları Platformu: Hukuk Güvenliği, Editör: GÖZTEPE Ece, Türkiye Barolar Birliği Yayınları: 277, Ankara, 2015, s.195.

³ RADBRUCH, Güstav, Der Mensch im Recht, 2. unveränderte Auflage, Göttingen, 1961'den aktaran: ARAL Vecdi, Hukuk Felsefesinin Temel Sorunları, 3. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2012, s.231; "Hukuka güvenilirlik, hukukun kendisinin güvenilir olması" biçiminde bir kullanım da bulunmaktadır. Bu yönde bkz. KÖKÜSARI, İsmail, Anayasa Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015, s.9.

⁴ "Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devletinin gereklerinden olan hukuki güvenlik ilkesi, normların öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar." Bkz. Anayasa Mahkemesi, 2.11.2016, E: 2015/61, K: 2016/172, para. 106.

hukuk kurallarına yer verilmemesini gerektirmektedir⁵. Ancak böyle bir durumda bireylerin hukuka olan güvenleri korunmuş olacaktır⁶.

Hukuki güvenliğin temini noktasındaki önemli rolüne rağmen pek çok ülke Anayasasında olduğu gibi ülkemizde de maddi ceza hukukuna ilişkin hükümler haricinde geçmişe yürümezlik, genel nitelikte uygulanacak bir anayasal ilke olarak açıkça düzenlenmemiştir. Diğer taraftan hukuk devleti ve kanunilik ilkesine temas eder yönü aşikâr olan geçmişe yürümezlik ilkesinin pozitif hukukta genel nitelikte anayasal bir ilke olarak yer almayışı belli koşullarda haklı bir temele sahiptir. Zira bazı durumlarda, kamu düzeni veya kamu yararı kavramlarının hukuki güvenliğin muhtevasında çatışan veya yarışan değerler arasında baskın bir hale evrilmesi, geçmişe yürümezliğin hâkim tarafından makul ve adil bir denge içinde ele alınabilmesi ihtiyacını gerektirebilmektedir⁷. Böylece geçmişe

⁵ “...Geçmiş, yeni çıkarılan bir kanunun etki alanı dışında kalır...” Bkz. Anayasa Mahkemesi, 14.5.2015, E: 2014/177, K: 2015/49; “Anayasa’nın 2. maddesinde yer alan hukuk devleti ilkesinin vazgeçilmez unsurlarından biri kanunların hukuk güvenliğini sağlaması, bu doğrultuda geleceğe yönelik, öngörülebilir kurallar içermesi gerekliliğidir. Bu nedenle, hukuk devletinde güven ve istikrarın korunabilmesi için kural olarak kanunlar, yürürlüğe girdikleri tarihten sonraki olaylara uygulanırlar...” Bkz. Anayasa Mahkemesi, 29.3.2017, E: 2017/47, K: 2017/84, para. 15.

⁶ Alman hukuk öğretisinde geçmişe yürümezlik esası güvenin korunması ilkesi (vertrauensschutzprinzip) bünyesinde değerlendirilmekte ve irdelenmektedir. Bkz. BAŞARAN YAVAŞLAR, “Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi”, s.195; ŞİRİN Tolga, Karşılaştırmalı Anayasa Hukukunda Kanun Kavramı, 2. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2019, s.614.

⁷ ÇAĞAN, Nami, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s.181, 183-184; AKILLIOĞLU, Tekin, “Ekonomik Alanda Yönetmelik İşlemlerin Geriye Yürümezlik Kuralı Karşısında Çeşitli Durumları”, Prof. Dr. Aziz Köklü’nün Anısına Armağan, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 535, Ankara, 1984, s.42; Şirin, s.630; Anayasa Mahkemesi de hukuk kurallarının esas itibarıyla geçmişe yürümemeleri gerektiğini, ancak bazı hallerde geçmişe yürüme olgusuna cevaz verilebileceğini sıkça kullandığı şu ifadeleriyle kabul etmektedir: “Kural olarak hukuki güvenlik, kanunların geriye yürütülmemesini zorunlu kılar. Daha önce tesis edilmiş bulunan işlemlerin doğurduğu hukuki sonuçları ortadan kaldıracak şekilde yasama tasarrufunda bulunulması, hukuki güvenlik ilkesine aykırılık oluşturur. “Kanunların geriye yürümezliği ilkesi” uyarınca kanunlar, kamu yararı ve kamu düzeninin gerektirmesi, kazanılmış hakların korunması, mali hakların iyileştirilmesi gibi ayırksı durumlar dışında ilke olarak yürürlük tarihlerinden sonraki olay, işlem ve eylemlere uygulanmak üzere çıkarılır.” Bkz. Anayasa Mahkemesi, 13.2.2019, E: 2018/103, K: 2019/4, para. 15.

yürümezlik ilkesinin her bir somut düzenleme açısından genel ve yeknesak uygulanmasından ziyade, ayrı ayrı ele alınan olgular yoluyla tesis edilerek denge sağlamayı hedef tutacak surette uygulanması amaçlanmalıdır⁸.

Geçmişe yürümezlik, ifade edilen yaklaşım odak alınarak genel bir bakış açısıyla tüm hukuki düzenlemeler açısından temel bir gereklilik olmakla birlikte, bazı hukuk alanlarında kendisine daha yoğun biçimde yer bulmaktadır. Anayasa m.38/1 bu halin açık bir örneğidir⁹.

Diğer taraftan bahsi geçen hükümde maddi ceza hukukuna dair hükümlere yer verildiğinden, bunun bir neticesi olarak ceza hukuku dışındaki alanlarda bu ilkenin uygulama ve kapsamı ayrıca belirlenmelidir. Bu belirleme bu alanlarda (çalışma konumuz itibarıyla vergi hukukunda) gerek geçmişe yürümezlik ilkesine gerekse daha genel bir bakış açısıyla hukuki güvenliğe hangi düzeyde ihtiyaç duyulduğuna göre şekillenecektir. Bu noktada değinilen düzeyin tayininde ilgili alanda temel hak ve özgürlüklere yapılan müdahalelerin yoğunluğunun kıstas olarak dikkate alın-

⁸ ÖNCEL, Mualla / KUMRULU, Ahmet / ÇAĞAN, Nami / GÖKER, Cenker, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 28. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2019, s.57; Tabi belirtmek gerekir ki, her zaman belli bir değer korunuyor olması halinde söz konusu dengenin kurulabildiğinden de söz edilemeyecektir. Diğer bir ifadeyle, hukuki güvenliğin kamu düzeni ya da kamu yararına veyahut da bunlardan birinin hukuki güvenliğe nazaran her koşulda baskın geldiğinden söz edilemeyecektir. Bu nedenle Anayasa koyucununun 38. maddedeki düzenleme haricinde sessiz kalmak suretiyle değinilen dengenin kurulması görevini Anayasa Mahkemesine ya da Danıştay'a bıraktığı düşünülmektedir.

⁹ "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." Bu konuda ayrıca Anayasanın 15. maddesindeki düzenlemelerden de söz etmek gerekir. Buna göre savaş, seferberlik ya da olağanüstü hallerde belli şartlar altında temel hak ve özgürlüklerin kullanımı kısmen ya da tamamen durdurulabilir ya da bunlara aykırı önlemler alınabilir. Ancak aynı maddenin 2. fıkrasında, değinilen hallerde dahi suç ve cezaların geçmişe yürütülemeyeceği açıkça hüküm altına alınmıştır. 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 7. maddesinde (ve ona atfen 5326 sayılı Kabahatler Kanununun 5. maddesinde) de daha teferruatlı bir düzenlemeye yer verilmek suretiyle ilgili anayasal hükümler pekiştirilmiş ve detaylandırılmıştır.

ması gerektiği ifade edilmelidir. Zira hak ve özgürlüklere müdahale yoğunluğu arttıkça söz konusu müdahalenin koşul ve detaylarının belirliliğine, erişilebilirliğine ve öngörülebilirliğine olan ihtiyaç da artacaktır¹⁰.

Vergilendirme pek çok temel hak ve özgürlüğe etkin ve yoğun bir biçimde müdahale oluşturan bir olgudur¹¹. Bu hak ve özgürlüklerin yanında da kuşkusuz mülkiyet hakkı gelmektedir. Devletin vergi gelirin ulaşma adına yürüttüğü faaliyetler, bireylerin kesesine hukuki cebir vasıtasıyla el atmaktadır¹². Mülkiyet hakkının yanı sıra özel yaşamın gizliliği ya da yerleşme ve seyahat özgürlüğü gibi daha birçok hak ve özgürlük, vergilendirme sürecinde kamu gücü tarafından çeşitli müdahalelere maruz bırakılmaktadır¹³.

Vergi kanunlarının söz konusu hak ve özgürlüklere bu surette ve doğrudan yöneldiği göz önünde bulundurulduğunda, bu alanda hak ve özgürlüklerin özü ve sınırının aynı zamanda vergilendirme yetkisinin de sınırını meydana getirdiğini¹⁴ ve bu nedenle değinilen sınır ve müdahale

¹⁰ Alman Anayasa Mahkemesi kanunların hangi düzeyde belirlilik taşımaları gerektiğini sözü edilen esas doğrultusunda denetlemektedir. Bkz. CAN, Osman, "Belirlilik İlkesine Anayasal Bakış", Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi, 9, 1-2, 2005, s.98.

¹¹ ÇAĞAN, Nami, "Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi", Anayasa Yargısı Dergisi, 1, 1984, s.171.

¹² ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN / GÖKER, s.4.

¹³ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. YALTI, Billur, Vergi Yükümlüsünün Hakları, Beta Yayınları, İstanbul, 2006; BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, "Vergilendirme Yoluyla Temel Hak ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır", Kamu Hukuku, Özel Hukuk ve Ceza Hukuku Alanlarında Kamunun Önderliği ve Bireysel Özerklik Sempozyumu, Editör: ULUSAN İhsan ve ÖZTÜRK Bahri, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009, s.147-199; GÜMÜŞKAYA, Gamze, Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'ne Kişisel Başvuru, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010; TAYLAR, Yıldırım, "Vergi Borcu İlişkisinin Pasif Süjesi Olarak Birey ve Vergilendirme Yetkisinin Bireyin Hak, Özgürlük ve Ödevlerine Etkisi", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi (Prof. Dr. Hakan Pekcanitez'e Armağan), 16, Özel Sayı, 2014, s.4943-4981; TÖRALP, Funda, Temel Hak ve Özgürlüklerin Vergilendirme Yetkisinin Kullanımına Etkisi", Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler, Editör: YENİSEY Feridun / GÜNEŞ Gülsen / ŞİRİN Z. Ertunç, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2012, s.163-181.

¹⁴ ÇAĞAN, Nami, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Değerlendirme", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 37, 1, 1980, s.140.

koşullarının vergi yükümlülerince mümkün olan en yüksek düzeyde belirli, erişilebilir ve öngörülebilir olması ihtiyacı doğurduğunu ifade etmek gerekir¹⁵. Ayrıca söz konusu ilkenin, devletin ülkesi üzerinde sahip olduğu egemenlik yetkisinin mali alandaki görünümü ile vergi alma konusundaki hukuki ve fiili gücü ifade eden vergilendirme yetkisinin¹⁶ keyfi ve sınırsız kullanımının önüne geçilmesinde kanunilik ilkesinden sonra gelen en önemli güvencelerden olduğunun altı çizilmelidir¹⁷. Nitekim geçmiş tecrübelerin oluşturduğu tarihsel birikim göstermektedir ki, kanunilik ilkesi vergilendirmede keyfiliğin önüne geçilebilmesi için tek başına yeterli olamamaktadır. Keyfiliğin önüne geçebilmek adına kanunilik ilkesinin yanı sıra, adalet ve eşitlik gibi değerler hukuki güvenlik temininde önemli kavramlardır. Bu nedenle hak ve özgürlüklere oldukça duyarlı bir alan olan vergi hukukunda, geçmişe yürümezlik ve hukuki güvenlik ilkeleri çok önemli bir konuma sahiptir¹⁸. Dolayısıyla vergisel düzenlemeler bakımından geçmişe yürüme olgusuna oldukça temkinli yaklaşılması gerektiğini ifade etmek gerekir.

¹⁵ ÖZGÜVEN, A. Volkan, Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007, s.6; YILMAZ, Elif, Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Gereği Olarak Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi – Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2014, s.3.

¹⁶ ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, s.2-3.

¹⁷ *“...Devletin vergilendirme yetkisinin sınırı, aynı zamanda kişilerin hak ve özgürlüklerinin de sınırını oluşturduğundan, bu yetkinin keyfiliğe kaçacak biçimde kullanılmasının önlenmesi, hukuk devleti olmanın gerekleri arasında öncelikli bir yere sahip bulunmaktadır. Vergilendirme alanında olası keyfi uygulamalara karşı düşünülen ilk önlem, kuşkusuz yasallık ilkesidir. Ancak vergilerin yasayla getirilmesi, yalnız başına vergilendirme yetkisinin keyfi kullanılarak adaletsiz sonuçlar doğurmasını engelleyemeyeceğinden, yasallık ilkesi yanında verginin genel ve eşit olması, idare ve kişiler yönünden duraksamaya yol açmayacak belirlilik içermesi, geçmişe yürümemesi, öngörülebilir olması ve hukuk güvenliği ilkesine de uygunluğunun sağlanması gerekir.”* Bkz. Anayasa Mahkemesi, 7.10.2007, E: 2003/73, K: 2003/86.

¹⁸ Değinilen ilkelerin gereklerine riayet edilmesi halinde vergi yükümlüleri gelecek zaman dilimlerinde beklenmedik veya sürpriz vergi yükleri ile karşılaşmamış olacaklardır. Bkz. ERGİNAY, Akif, Vergi Hukuku İlkeler Vergi Tekniği Türk Vergi Sistemi, 10. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 1982, s.46; Böyle bir durumun varlığı vergi sisteminin istikrarlı bir yapıya bürünebilmesi açısından büyük bir önem taşımaktadır. İstikrarlı bir vergi sistemi ise doğrudan yabancı yatırımların ülkeye çekilebilmesi gibi pek çok iktisadi gayenin gerçekleşebilmesinde varlığı aranan bir olgudur. Bkz. AKTAN, Coşkun Can ve GENCEL, Ufuk, “Türkiye’de Geriye Doğru Vergileme ve Verginin Hukukiliği İlkesinin İhlali”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 5, 1, 2003, s.18-19.

Çalışmamızda 7194 sayılı Kanun ile vergi tarifesinde yükümlüler aleyhine¹⁹ yapılan bir değişikliğin dönem başından itibaren geçerli kılması halinde, geçmişe yürümezlik ilkesi kapsamında hukuka uygunluğu ele alınmaktadır. Somut düzenlemenin, gerçek olmayan geçmişe yürüme²⁰ türü olduğu tespiti üzerine; geçmişe yürümezlik kapsamında yapılacak değerlendirmelerin metodik olarak haklı beklentilerin korunması ilkesine olan temas ile ele alınması gerektiği ve Anayasaya uygunluk denetiminde teorik temelini hukuki güvenlikten alan bu ilkenin sorgulanması neticesinde ulaşılabilecek sonuç ile gerekçelenebileceği düşüncesi açıklanmıştır. Bu doğrultuda çalışmamızda, öncelikle normların zaman bakımından uygulanmasına ve geçmişe yürüme türlerine dair genel açıklamalara yer verilecek ve gerçek olmayan geçmişe yürüme açısından değerlendirme kriterini oluşturan haklı beklentilerin korunmasına ilkesi özellikle Anayasa Mahkemesinin ilkeye yaklaşımı odak alınarak ifade edilerek, 7194 sayılı Kanunun ilke karşısındaki durumuna dair değerlendirmelerde bulunulacaktır.

II. ZAMAN BAKIMINDAN UYGULAMA NORMLARI VE GEÇMİŞE YÜRÜME TÜRLERİ

Toplumun dinamik yapısına bağlı olarak, hukukta ortaya çıkan değişim ihtiyacının neticesinde bir hukuk kuralının sonsuza kadar yürürlükte kalmasını beklemek mümkün olmayıp, kuralların belli hallerde değişebileceğini kabul etmek gerekir. Diğer taraftan böyle bir değişim süreci içine tekabül eden bir uyumsuzluğun çözümünde, onun temelinde yatan hukuki durum, işlem ya da olaylara zaman bakımından hangi hukuk ku-

¹⁹ "...Geçmişe yürüme yasağının amacı, kişilerin hukuka olan güvenini korumak olduğuna göre, kişilere yükümlülük yüklemeyen aksine, kişiler lehine elverişli durumlar doğuran ve kişilere menfaat sağlayan düzenlemelerin geçmişe yürütülmesine herhangi bir engel bulunmamaktadır." Bkz. Anayasa Mahkemesi, 14.5.2015, E: 2014/177, K: 2015/49; Alıntılanan Yüksek Mahkeme kararında da ifade edildiği üzere, muhatapları yönünden aleyhe hükümler içermeyen aksine lehe koşullar yaratan kanuni düzenlemelerin geçmişe yürümezlik esası ya da hukuki güvenlik ilkesi yönünden bir ihlale yol açtığı söylenemez. Burada somut düzenleme koşulları çerçevesinde belki eşitlik ilkesi yönünden bir değerlendirme yapılabilir. Bu yönde bkz. Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s.186-187; ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN / GÖKER, s.57.

²⁰ Geçmişe yürüme türlerinden birisi olarak kabul edilen kavramın anlamı II. numaralı başlık altında açıklanacaktır.

ralının uygulanacağını tespit etmek zor bir haldir. Bu noktada esasen kuralların zaman bakımından birbirlerini izlemesini beklemek gerekir. Aynı konuyu farklı şekillerde düzenleyen ve normlar hiyerarşisinde aynı seviyede bulunan birden fazla kuralın ilgili uyuşmazlığa aynı anda uygulanması mümkün değildir. Bu doğrultuda tarih bakımından sonraki hukuk kuralının önceki kuralı ilga etmesi ve her kuralın yürürlükte bulunduğu zaman kesitindeki işlem ve olaylara uygulanması genel bir hukuk yaklaşımıdır²¹. Ancak aynı konuyu düzenleyen hukuk kurallarının zaman bakımından uygulanmasını belirleyen geçiş hükümleri her zaman bu çerçevede olmayabilmektedir.

Bu haliyle normların zaman bakımından uygulanması, basit olmanın ötesinde oldukça karmaşık ve bünyesinde pek çok sorunu barındıran bir konudur²². Zira zaman bakımından uygulama muhtevası; geçmişe yürüme, derhal uygulama ve etkiyi sürdürme gibi göreceli yapıya sahip normların doğumuna neden olmuştur. Genel anlamda bu normların hangisinin tercih edilmesi gerektiğine dair anayasal düzeyde bir hüküm getirilmediğinden bunların birbirlerine nazaran üstünlük yahut ayrıcalıklarının bulunduğundan bahsedilememektedir. Ancak suç ve ceza içeren düzenlemeler bakımından Anayasa m.38 gereğince geçmişe yürümenin yasaklanmış olduğu açıktır. Söz konusu istisnai düzenleme haricinde belli bir kuralın zaman bakımından uygulanmasında, hangi uygulamanın tercih edileceği anayasal sınırlar dahilinde Kanun koyucunun takdirindedir²³.

Geçmişe yürüme halinde, yürürlüğe girecek (yeni) norm yürürlükten kalkan (eski) norm zamanında oluşumunu tamamlamış, hüküm ve sonuçlarını doğurmuş hukuki olgulara temas etmektedir. Derhal uygulama, yeni normun tamamlanmış hukuki olgulara dokunmamakla birlikte henüz tamamlanmamış yani süregelen ve oluşum aşamasındaki olguları kapsama alabilmesidir. Etkiyi sürdürme ise yeni normun sadece

²¹ AKILLIOĞLU, Tekin, "Yasaların (Anayasa Dahil) Zaman İçinde Uygulanması", Anayasa Yargısı Dergisi, 1, 1984, s.279.

²² AKILLIOĞLU, "Yasaların (Anayasa Dahil) Zaman İçinde Uygulanması", s.279.

²³ AKILLIOĞLU, "Yasaların (Anayasa Dahil) Zaman İçinde Uygulanması", s.280.

yürürlük tarihinden sonra başlayan, meydana gelen süreç ve olgulara uygulanması halidir²⁴.

Söz konusu değinilen normlardan geçmişe yürüme ve derhal uygulanmanın kabulü halinde, geçmişe yürümezlik ilkesinin hukuka olan güvenin korunması yönünden Anayasaya uygunluğunu denetlenmek gerekecektir. Bu noktada uygunluk denetimi hukuki güvenlik (ve dolayısıyla hukuk devleti) ilkesi ekseninde ele alınmalıdır²⁵. Diğer taraftan etkiyi sürdürme halinde ise geçmişe temas söz konusu olmadığından, bu açıdan hukuki güvenlik ilkesi yönünden denetim gerektirecek bir hal bulunmayacaktır.

Geçmişe yürüme olgusuna dair zaman bakımından uygulama normları baz alınarak gerçek (dar anlamda) ve gerçek olmayan (geniş anlamda ya da görünüşte) geçmişe yürüme ayrımı yapılabilmektedir. Bu ayrım ilk kez Alman Anayasa Mahkemesince 1960 yılında yapılmış

²⁴ Bu konuda bkz. AKILLIOĞLU, "Yasaların (Anayasa Dahil) Zaman İçinde Uygulanması", s.280; BERGE, Gio ten ve WİDDERSHOVEN, Rob, "The Principle of Legitimate Expectations in Dutch Constitutional and Administrative Law", Netherlands Reports to the Fifteenth International Congress of Comparative Law, Editör: HONDIUS E. H., Intersentia Rechtswetenschappen, Bristol, 1998, s.431.

²⁵ Vergilendirme alanında; Anayasa m.73'te düzenlenmiş olan vergi ödevi ile ilgili kurallar, özellikle "*vergilerin yasallığı*", "*hukuk devleti*", "*eşitlik*" ve "*yasama yetkisinin devredilmezliği*" hükümlerinin Anayasa Mahkemesi tarafından kullanılan "*temel ölçü normlar*" a örnek gösterilebileceği, Anayasada yer almayan "*vergilerin geriye yürümezliği ilkesi*"nin Anayasa Mahkemesince hukuk devletinde kazanılmış haklara saygı olarak değerlendirilmiş olduğu yönündeki görüşleri için bkz. SABAN, Nihal, "Vergi Hukukunda "Ölçü Normlar Bloku" Üzerine Bir Deneme", Vergi Sorunları Dergisi, 117, 1998, <http://www.vergisorunlari.com.tr>, (Erişim Tarihi: 11.4.2021); SABAN, Nihal, Vergi Hukuku, 8. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2016, s.17.

olup²⁶, Türk Anayasa Mahkemesi kararlarında benimsendiğini ifade etmek mümkündür²⁷. Öğretide ise farklı yaklaşımlar²⁸ bulunmakla beraber

²⁶ TUNCER, Selahattin, “5228 Sayılı Yasanın Yürürlük Maddesi”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, 10, 2004, <https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/yayinlar/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi>, (Erişim Tarihi: 8.4.2021).

²⁷ “Anayasa Mahkemesinin çeşitli kararlarında, kanunların geriye yürümezliği ilkesi ile ilgili olarak gerçek geriye yürüme ve gerçek olmayan geriye yürüme ayrımı yapılmaktadır. Gerçek geriye yürüme, yeni getirilen kuralın eski kural döneminde tamamlanmış ve hukuki sonuçlarını doğurmuş hukuksal durum, ilişki ve olaylara uygulanmasıdır. Gerçek olmayan geriye yürüme ise yeni getirilen kuralın eski kural yürürlükte iken başlamakla beraber henüz sonuçlanmamış hukuksal durum, ilişki ve olaylara uygulanması anlamına gelmektedir.” Bkz. Anayasa Mahkemesi, 9.2.2012, E. 2010/93, K. 2012/20.

²⁸ Saban’a göre, ceza hukukunun temel prensibi olan “geriye yürümeme” vergi hukukunun da temel ilkelerinden birisidir. Ancak bazı durumlarda vergi yasaları geriye yürürebilir. Anayasa Konseyi “eşitlik-hukuki eşitlik-yasa önünde eşitlik” ilkesini anayasa-daki “yasallık ilkesi”yle birlikte değerlendirerek, vergilendirme alanında “vergi önünde eşitlik” olarak tanımlamıştır. Anayasa Konseyi bazı yasaların geriye yürümesinin, vergi yükümlülüğünde farklı kategoriler ve durumların varlığı halinde, vergi yasalarının nihai amacı “eşitlik” ile çelişmeyeceğine karar vermiştir. Nihayetinde Saban’a göre eşitlik kavramının içeriği ödeme gücü olarak belirlendiğinden, ödeme gücünü esas olan vergilerde geriye yürüme eşitlik ilkesini ihlal etmeyecektir. Bkz. SABAN, Nihal, “Vergi Hukukunda “Ölçü Normlar Bloku” Üzerine Bir Deneme”, <http://www.vergisorumlari.com.tr>, (Erişim Tarihi: 11.04.2021); Akkaya’ya göre ise, yalnızca dönemsel vergileri kapsadığı için söz konusu ayrımı geçmişe yürümeye dair yürütülen tartışmaların merkezine almamak gerekir. Ne zaman ki, yeni düzenleme geçmişe teması nedeniyle yükümlü ya da sorumlu açısından olumsuz neticeler doğurur, o vakit, sözü edilen neticelerle geçmişe temasa dayanak olarak alınan sebepler kıyaslanmak suretiyle çatışan menfaatler arasında denge tesis edilmeye çalışılır. Ancak geçmişe yürümeye dair ileri sürülen söz gelimi olağanüstü durumlar nedeniyle kamu giderlerini finanse etmek gibi sebepler sağlam bir zemine oturtulamamaktadır. Bunun temel nedeni olağanüstü durum nedir, ek finansman gereksinimi doğmuş mudur, doğmuşsa miktarı ne kadardır, miktarı saptanabilse dahi mevzu bahis durum geçmişe teması ne ölçüde haklı kılmaktadır gibi yanıtı belirsiz sorular yumağının varlığıdır. Ayrıca sözü geçen finansman gereksinimi geçmişe yürüyen vergiler yerine vergi harici kaynaklarla veyahut da mevcut vergilerde yapılacak artışlarla karşılanabilir. Değinen sebeplerle her ne kadar açık bir anayasal düzenleme ile hüküm altına alınmamış olsa da Anayasanın 2. maddesinde yer alan hukuk devleti ve onun bir unsuru olan hukuki güvenlik ilkeleri vergi kanunlarının geçmişe yürümesine engel teşkil etmektedir. Bkz. AKKAYA, Mustafa, “Vergi Aslı ve Feri’leri Bakımından Geriye Yürümezlik Esası: “Haklılık” Ölçütü Üzerine Değerlendirmeler”, Editör: Billur Yaltı, Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası, Beta Yayınları, İstanbul, 2011, s.120-124.

geçmişe yürüme olgusunun genellikle bahsi geçen ayırım dikkate alınarak açıklandığını ve değerlendirildiğini belirtmek gerekir²⁹.

Bu noktada gerçek geçmişe yürüme yukarıda değinilen geçmişe yürüme normunun tercih edilmesi ihtimalinde ortaya çıkmaktadır. Böyle bir durumda geçmişe yürüyen düzenlemeler hukuka uygunluk denetimine tabi tutulduğunda, hukuki güvenlik ilkesine bağlı kazanılmış haklara saygı ilkesi belirleyici olmaktadır. Gerçek olmayan geçmişe yürüme ise derhal uygulama normuyla ilgilidir. Bu durumda, geçmişe yürüyen düzenlemelerin hukuka uygunluk denetiminin, hukuki güvenlik ilkesine bağlı haklı beklentilerin korunması ilkesine göre yapılması gerektiği düşünülmektedir³⁰.

²⁹ Bu yönde bkz. ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN / GÖKER, s.54; KANETİ, Selim / EKMEKÇİ, Esra / GÜNEŞ, Gülsen / KAŞIKÇI Mahmut, Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2019, s. 65—66; KIZILOĞLU, Şükrü / ŞENYÜZ, Doğan / TAŞ, Metin / DÖNMEZ, Recai, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 2. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007, s.54-55; ŞENYÜZ, Doğan / YÜCE, Mehmet / GERÇEK Adnan, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), 9. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2018, s.57-58; GÜNEŞ, Gülsen, Verginin Yasallığı İlkesi, 4. Tıpkı Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2014, s.157-161; YALTI, Billur ve ÖZGENÇ, A. Selçuk, Vergi Hukuku (Pratik El Çalışma Kitabı), Beta Yayınları, İstanbul, 2005, s.56; PEHLİVAN, Osman, Vergi Hukuku (Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi), Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2017, s.37; KARAKOÇ, Yusuf, Genel Vergi Hukuku (Ders Kitabı), Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, s.119; BİLİCİ, Nurettin ve CANDAN, Turgut, "Vergi Hukukunda Geriye Yürüme Sorunu", 30. Türkiye Maliye Sempozyumu Bildiri Kitabı, Antalya, 20-24 Mayıs 2015, s.877-878; TAŞKAN, Yusuf Ziya, Vergi Hukuku, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2019, s.83; Özgüven, s.23-28, 66-88; ÜSTÜN, Ümit Süleyman, Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007, s.76.; ÖZ, Ersan ve AKÇAY, Fatih, "Uygulama Örnekleriyle Türk Vergi Hukukunda Gerçek ve Gerçek Olmayan Geriye Yürümler ve Hukuki Güvenlik İlkesine Etkisi", Vergi Sorunları Dergisi, 288, 2012, s.164-166.

³⁰ Haklı beklentilerin korunması ilkesine dayanak olarak hukuki güvenlik ilkesinin yanı sıra hakkaniyetin de esas kabul edildiği Anayasa Mahkemesinin bazı kararları bulunmaktadır. *"Kanunların uzun süreli uygulanmasına güvenerek hayatını yönlendiren, hukuki iş ve işlemlere girişen bireyin, bu kanunların uygulanacağı yolunda oluşan beklentisinin mümkün olduğunca korunması gerekmektedir. Ancak, hukuki güvenlik ilkesi, her türlü beklentinin korunmasını zorunlu kılmaz. Bir beklentinin hukuken koruma görebilmesi için, meşru (haklı) beklenti seviyesine ulaşması gerekmektedir. Beklentinin meşru olup olmadığı tespit edilirken başvurulacak ölçüt, 'hakkaniyet'tir. Hakkaniyet, Medeni Kanun'da düzenlenen olup, hâkime takdir hakkı tanınan durumlarda, hâkimin bu takdir hakkını somut olayın özelliklerine uygun olarak ve adalet ilkelerini gözeterek kullanması anlamına gelmektedir. Her ne kadar hakkaniyet kavramı daha çok medeni hukuk alanında işlense de aynı zamanda hukukun genel bir ilkesi olduğundan, anayasa yargısında da dikkate alınmalıdır. Kanun koyucu*

Dolayısıyla geçmişe yürüme olgusunun yargısal denetimi, esas itibariyle köklerini hukuki güvenlik ilkesinden alan söz konusu iki ilkeye odaklanarak gerçekleştirilmektedir. Her iki ilkenin temel gayesi yürürlükteki kurallara duyulan güveni zedelememek suretiyle hukuk güvenirliliğini tesis etmektir. Diğer taraftan dikkatle ifade edilmelidir ki, değinilen ilkeler kapsam itibariyle hukuki düzenlemelerin geçmişe yürümesi olgusundan daha geniş bir koruma alanı sağlamaktadır. Diğer bir ifadeyle, kuralların geçmişe yürümesi olgusu ele alınan bu ilkelerin belli bir yönünü meydana getirmektedir. Nitekim sözü edilen ilkeler yalnızca hukuki düzenlemeler bağlamında ele alınmamaktadır. Örneğin, kazanılmış haklara saygı ilkesini bireysel idari işlemlerin geri alınması bakımından bazı sınırlamalar getirmesi veya haklı beklentilerin korunması ilkesini idarenin vermiş olduğu taahhütlere duyulan güvenin gereklerine uygun davranılmasını temin etmesi gibi hallerde de ele almak mümkündür.

Biri tamamlanmış olgulara diğeri ise devam eden süreçlere temas eden farklı geçmişe yürüme türlerinin değişik ve farklı düzeylerde hukuk güvenliğini zedeliyor olması mümkündür. Kazanılmış haklara saygı ilkesinin, haklı beklentilerin korunmasına nazaran daha yüksek düzeyde koruma gerektirdiği fark edilebilmektedir³¹. Ancak diğer taraftan bu hal, her koşulda gerçek geçmişe yürümenin hukuk güvenliğine aykırı, gerçek olmayan geçmişe yürümenin ise hukuk güvenliğine uygun olduğu anlamı

da tıpkı mahkemeler gibi takdir yetkisi kullanırken hakkaniyeti gözetmekle yükümlüdür. Nitekim Anayasa Mahkemesi birçok kararında hukuk devleti ilkesini tanımlarken 'hakkaniyet ölçütünün gözetilmesini' hukuk devletinin unsuru olarak saymaktadır." Bkz. Anayasa Mahkemesi, 20.9.2012, E. 2012/65, K. 2012/128. Bu kapsamda ilke dayanağı olarak hakkaniyetin kabul edildiği norm denetimlerinde Yüksek Mahkeme, kanuni düzenlemenin devam edeceğine dair muhataplar nezdinde ortaya çıkan beklentinin hukuken korunabilir olup olmadığı ile ilgili beklentinin karşılanmaması halini, hakkaniyete aykırı düşüp düşmediğine odaklanmak suretiyle karar vermektedir.

³¹ ERDOĞAN, Mustafa, Anayasal Demokrasi, Gözden Geçirilmiş 13. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2017, s.150; OĞURLU, Yücel, İdare Hukukunda Kazanılmış Haklara Saygı ve Haklı Beklentiler Sorunu, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2003, s.; GÖKSU, Hasan Tuna, "6494 Sayılı Kanun ile Yargıtay ve Danıştay Üyeliği İçin Getirilen 20 Yıl Hizmet Şartının Anayasa'ya Uygunluğu", Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, 3, 2013, s.166-169; SAYGIN, Engin, "Haklı Beklentilerin Korunması İlkesine Yönelik Türk ve İngiliz İdare Hukuku Yaklaşımı Üzerine Karşılaştırmalı Analiz", Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 126, 2016, s.216-217.

taşıdığını ifade etmemektedir. Zira bu mahiyette bir düzenleme ile karşılaşılan hâkimin çeşitli değerler arasında bir tartım ve dengeleme faaliyeti yapması, diğer bir ifadeyle düzenleme muhataplarının hukuki güvenliklerinin kamu düzeni veya kamu yararı karşısında korunmaya değer olup olmadığını ayrıca sorgulaması gerekmektedir³².

III. 7194 SAYILI KANUN İLE YAPILAN DÜZENLEMENİN GEÇMİŞE YÜRÜME TÜRLERİ BAKIMINDAN NİTELENDİRİLMESİ

Geçmişe yürüme türleri olarak ele alınan gerçek geçmişe yürüme ve gerçek olmayan geçmişe yürüme, vergi kanunlarının zaman bakımından uygulanmasında kullanılan ve geçerli olan bir ayrımdır. Gerçek geçmişe yürüme, bir vergi kanununun eski kanun döneminde tamamlanmış ve hukuki sonuçları doğurmuş hukuki durum ve olaylara uygulanması, gerçek olmayan geçmişe yürüme ise, yeni kanununun eski kanunun yürürlükte iken başlamasına karşın henüz sonuçlanmamış hukuki durum, olay ve ilişkilere uygulanması olarak tanımlanmaktadır³³.

Gerçek ve gerçek olmayan geçmişe yürüme bakımından vergisel düzenlemelerin değerlendirilmesinde ölçütün vergiyi doğuran olay olduğu kabul edilmektedir³⁴. Zira devlet (ya da devredilmiş vergilendirme yetkisine sahip kamu tüzel kişisi) ile yükümlü arasındaki vergi ilişkisinin başlangıcı vergiyi doğuran olayın meydana gelmesidir. Vergiyi doğuran olay meydana geldikten sonra vergi düzenlemeleri yoluyla vergi yükünde bir artışa gidilmesi, söz konusu artışın gerçek geçmişe yürür mahiyette olduğunu ortaya koyarken, henüz vergiyi doğuran olay meydana

³² ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, s.182; ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN / GÖKER, s.54; KARAKOÇ, Yusuf, Türk Hukuku'nda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, s.121.

³³ ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN / GÖKER, s.54; KANETİ / EKMEKÇİ / GÜNEŞ / KAŞIKÇI, s.65; KIZILOT / ŞENYÜZ / TAŞ / DÖNMEZ, s.54-55; ŞENYÜZ / YÜCE / GERÇEK, s.57-58; BİLİCİ/CANDAN, s.877-878; PEHLİVAN, s.37; KARAKOÇ, Genel Vergi Hukuku (Ders Kitabı), s.119; TAŞKAN, s.83; ÖZGÜVEN, s.23-28; ÜSTÜN, Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, s.76; ÖZ/AKÇAY, s.64-66.

³⁴ Bu yönde bkz. ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN / GÖKER, s.54; ŞENYÜZ / YÜCE / GERÇEK, s.57-58; BİLİCİ VE CANDAN, s.877-878; GÜNEŞ, s.157-161; YALTI VE ÖZGENÇ, s.56; PEHLİVAN, s.37; TAŞKAN, s.83; ÖZGÜVEN, s.78-81; ÜSTÜN, Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, s.76; ÖZ VE AKÇAY, 162, 165; YILMAZ, 154-155.

gelmeden yapılmış olan artışlar ise gerçek olmayan geçmişe yürümeyi ifade etmektedir³⁵.

Sözü geçen ayırım Türk vergi sisteminde dönemsellik esasının geçerli olduğu vergiler bakımından önem taşımaktadır. Zira vergiyi doğuran olay bazı vergiler bakımından belli bir anda vuku bulmaktayken, bazı vergiler açısından ise belli bir zaman dilimine yayılı şekilde, oluşumunu sürdürür biçimde meydana gelebilmektedir. Örneğin, motorlu taşıtlar vergisinde; 1 Ocak itibariyle ilgili sicillerde adına verginin konusuna giren motorlu bir taşıt kayıt ve tescilli bulunan kimseler, söz konusu verginin yükümlüsü kabul edilmekte, değinilen tarih itibariyle sadece vergiyi doğuran olay değil tarh ve tahakkuk aşamaları da tamamlanmış olmaktadır. Diğer taraftan belirli bir zaman dilimi vergilendirme dönemi olarak ele alındığında, vergiyi doğuran olay için belli bir süreç önem arz etmektedir. Bu dönem içerisinde gerçekleşen tekil veya çok sayıdaki vergiye tabi işlem ya da olaylar ayrı ayrı vergiyi doğuran olay olarak nitelendirilmemekte, bunların tamamı bir bütün olarak vergiyi doğuran olayı ifade etmektedir. Kural olarak geçmiş takvim yılının vergilendirme dönemi olarak kabul edildiği gelir vergisi, kurumlar vergisi veya farklı vergilendirme dönemlerine sahip katma değer vergisi ile özel tüketim vergisi bu

³⁵ Vergi borcunun vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile değil de mezkûr olayı takiben idare tarafından gerçekleştirilecek muameleler (tarh) neticesinde doğduğunu savunan istisnai görüşler de bulunmaktadır. Bu konuda bkz. FEYZİOĞLU, B. N., "Mükellefiyet Doğurucu Vakıa (Vergiyi Doğuran Hadise)", Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, 7, 1-4, 1952, s.74-76, 86-88; Özgüven, s.78.

hale örnek olarak gösterilebilmektedir³⁶. Buna göre gerçek ve gerçek olmayan geçmişe yürümenin tespiti her bir vergi türü için ayrı ele alınabilmektedir³⁷.

Farklı düzenlemeleri ihtiva eden 05.12.2019 tarih ve 7194 sayılı Kanunun konumuz kapsamında ele aldığımız geçmişe yürüme örneği teşkil eden düzenlemesi, bir geçiş hükmüdür³⁸. 7194 sayılı Kanun yoluyla gelir vergisine tabi olanlar için gelir vergisi tarifesinde değişiklikler yapılmıştır. Artan oranlı vergi tarifesini haiz 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na yeni bir gelir dilimi ve vergi oranı ilave eden 7194 sayılı Kanununun 17. maddesi, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu m.103 hükmünü değiştirmiştir. Kanun koyucunun takdirine bağlı olarak değiştirilen gelir vergisi tarife ve oranının hukuka uygun olup olmadığı farklı bir tartışma konusudur.

Diğer taraftan 05.12.2019 tarih ve 7194 sayılı Kanun m.52 Yürürlük kenar başlıklı düzenleme Kanunun çeşitli hükümleri için farklı ve özel

³⁶ TEKBAŞ, Abdullah, Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2009/396, Ankara, 2009, s.275-278; Dönemsellik esasının geçerli olduğu kurumlar vergisi açısından yukarıda sözü edilen hususların bir kararda şu şekilde ifade edildiğini görebilmek mümkündür: "5520 sayılı Kanun'un "Safi kurum kazancı" kenar başlıklı 6. maddesinde "(1) Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır./ (2) Safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır..." denilmek suretiyle ticarî kazançla ilişkin vergiyi doğuran olayın tespitinde 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na gönderme yapılmaktadır. 193 sayılı Kanun'un 38. maddesinde ise "Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır" denilerek kurumlar vergisi açısından vergiyi doğuran olay tanımlanmaktadır. Buna göre kurumlar vergisinin konusunu teşkil eden ticarî kazanç açısından vergiyi doğuran olayın tespitinde hesap dönemi sonunun esas alınması gerekir. Vergi Usul Kanunu hesap dönemini takvim yılı olarak belirlediğinden hesap döneminin sonu 31 Aralık tarihidir. Dolayısıyla kurumlar vergisi açısından vergiyi doğuran olay, kurumlar vergisi mükelleflerinin bir takvim yılı itibarıyla öz sermayelerindeki artış miktarı olup bu kazanç 31 Aralık tarihinde yapılan dönem sonu kapanış kayıtlarıyla ortaya çıkmaktadır." Bkz. Anayasa Mahkemesi, 13.2.2019, E: 2018/103, K: 2019/4, para. 20.

³⁷ ÖZGÜVEN, s.79.

³⁸ 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 05.12.2019 tarihinde kabul edilmiş ve 07.12.2019 tarihli Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

yürürlük tarihi belirlemektedir.³⁹ Burada 7194 sayılı Kanun m.17 düzenlemesi için m.52/1-e' de yürürlük tarihi şu hükümlerle belirlenmiştir:

“... e) 17 nci maddesi 1/1/2019 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere yayımı tarihinde ...”

Buna göre söz konusu vergi tarifesi, vergilendirme dönemi başından itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere Kanunun yayım tarihinde yürürlük kazanmıştır. Burada Kanun koyucu özel bir geçiş hükmüyle yeni tarifenin uygulanmasında, gelecek takvim yılının beklenilmesi yerine mevcut bulunan dönemin başından itibaren uygulanması tercinde bulunmuştur.

Değişiklik öncesi gelir vergisi tarifesine göre 500.000 TL'nin (2019 yılı için) üzerinde elde edilen gelirler %35 tutarında vergi oranına tabi iken, söz konusu düzenleme kapsamında yeni tarifeye göre bu gelirler artık %40 tutarında vergi oranına tabi olacaktır. Bu noktada ifade etmek gerekir ki bahsi geçen tutarı aşan gelir elde eden mükellefler açısından, aleyhe nitelik taşıyacak yeni bir gelir dilimi ve vergi oranı ihdas edilmiştir. Açıkça ki 7194 sayılı Kanun, yükümlüler bakımından vergi yükü artışı anlamı taşıyan bir düzenlemeyi ihtiva etmektedir. Söz konusu yapılan değişikliğin 01.01.2019 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere yayım tarihinde yürürlüğe girmesiyle de yükümlüler yeni bir vergi yüküne Kanunun yayım tarihinden sonra değil, söz konusu vergilendirme dönemi başından itibaren maruz bırakılmıştır.

Geçiş hükmüyle Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan değişikliğin, mevcut bulunan takvim yılının başından itibaren geçerli kılınması 2019 takvim yılı başından itibaren elde edilen gelire, yeni tarifenin uygulanmasını gerektirmektedir. Buna göre 07.12.2019 tarihinde yayımlanan 7194 sayılı Kanunun mezkûr hükmü 11 ay 7 gün geçmişe etkili sonuç doğuracak şekilde geçmişe yürümüştür. Bu haliyle halihazırda içerisinde bulu-

³⁹ 7194 sayılı Kanunun 22. maddesi ile GVK'ya eklenen geçici m.91'in ilk fıkrasında şu hükme yer verilmiştir: *“1/1/2019-31/12/2019 tarihleri arasında elde edilen ücret gelirlerine, bu maddeyi ihdas eden Kanunla 103 üncü maddede yapılan değişiklik öncesi tarife uygulanır.”* Bu düzenleme, beyana tabi ve ilgili tutarı aşan ücret geliri elde edenler bakımından ortaya çıkabilecek geçmişe yürüme olgusunun önüne geçilmesine dönük önemli bir hükümdür.

nulan takvim yılında bir vergi artışı niteliği haiz düzenleme, dönem başından itibaren geçerli kabul edildiğinden, söz konusu hüküm yoluyla gerçek olmayan türde bir geçmişe yürüme yapılmıştır. Kanunun yayım tarihi olan 07.12.2019 tarihinde, gelir vergisi açısından 2019 takvim yılı vergilendirme dönemi henüz tamamlanmamış olup, vergiyi doğuran olay devam eden süreç içerisinde bulunduğundan, ortada gerçek bir geçmişe yürüme yoktur. Bu nedenle 7194 sayılı Kanun m.52/1-e hükmünün yükümlüler nezdinde kazanılmış bir hakkı ihlal ettiği söylenemeyecektir⁴⁰.

Ancak bu haliyle yapılan yeni düzenleme karşısında, eski tarifenin 2019 takvim yılında uygulanacak olmasına dönük yükümlülerin beklenen bir hakkından⁴¹ söz edilebilecektir. Bu nedenle söz konusu gerçek olmayan geçmişe yürümenin, ilgili yükümlülerin hukuka olan güvenlerinin kamu yararı karşısında korunup korunmaması yönünden haklı beklentilerin korunması ilkesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

IV. HAKLI BEKLENTİLERİN KORUNMASI İLKESİ

A. Kavram ve Koşullar

Haklı beklentilerin korunması ilkesinin ortaya çıkışı yakın bir tarihsel geçmişe dayanmaktadır. İctihat hukuku kökenli söz konusu ilkeye kavramsal olarak ilk kez Lord Denning tarafından 1969 tarihli *Schmidt v. Secretary of State for Home Affairs* kararında yer verilmiştir⁴². Değinilen ka-

⁴⁰ Gelir vergisi açısından yaklaşıldığında, geçmişe yürür bir düzenlemenin takvim yılı tamamlanmadan çıkarılması halinde kazanılmış hakları zedeleyen bir durumun söz konusu olmayacağı yönünde bkz. YALTI ve ÖZGENÇ, s.56.

⁴¹ “Beklenen hak, eski yasa zamanında henüz tüm sonuçlarıyla doğmamış bulunan fakat doğması olasılık içinde olan haktır...” Bkz. Anayasa Mahkemesi, 18.9.2008, E: 2006/76, K: 2008/142; “...Kazanılmış hakka dönüşmemiş beklentiler, doktrinde haklı beklenti kavramı çerçevesinde ele alınmaktadır.” Bkz. Anayasa Mahkemesi, 8.2.2018, E: 2016/195, K: 2017/158, para. 68.

⁴² FORSYTH, C. F., “Haklı Beklenti’lerin Doğuşu ve Korunması”, İdare Hukuku İlimleri Dergisi, Çeviren: Esin Örucü, 7, 1-3, 1986, s.121; WRIGHT, David, “Rethinking the Doctrine of Legitimate Expectations in Canadian Administrative Law”, Osgoode Hall Law Journal, 35, 1, 1997, s.146; Oğurlu, s.230; Saygın, s.211, 215; Karar, Birleşik Kralliyete belli bir süre ile girmesine izin verilen kişinin bu süre içinde ülkede kalabileceğine dair haklı bir beklenti içerisinde bulunduğu ve söz konusu beklentiye aykırı

rarla filizlenen ilke daha sonra meydana gelen farklı uyuşmazlıklar bağlamında da ele alınmaya devam edilmiş ve neticede hukukun genel ilkelere birisi olarak kabul görmeye başlamıştır⁴³. İngiliz hukukunun yanı sıra 1960'lı yıllardan bu yana özellikle Alman Hukuk sistemi olmak üzere Avrupa Hukukunda da kendisine yer bulan ilke⁴⁴, farklı hukuk sistemleri nezdinde gelişimini sürdürmeye devam etmektedir.

Haklı beklenti (legitimate expectation) ilkesine dair tartışmalar⁴⁵ bulunmasına ve içerik, kapsam ve koşullar yönünden farklı ele alınmasına karşın, ilkenin halihazırda uygulanır olduğunu ifade etmek gerekir. Kıta Avrupası hukuk sistemine dahil olan ülkemiz açısından özellikle Anayasa Mahkemesi kararları vasıtasıyla geçerlilik taşıdığını söylemek mümkündür.

Haklı beklentinin korunması ilkesinin kapsamı, diğer bir ifadeyle beklentinin kaynağının nelerden ibaret olduğu hususu ilkeye dair yaşanan tartışmaların başında gelmektedir⁴⁶. Zira başlangıçta idare tarafından verilen taahhütlerin ya da yerleşik idari uygulamaların aksi yönünde eylem ya da işlemlere girişilmesi hallerinde söz konusu taahhüt veya uygulamalara güvenen kimselere söz ve savunma hakkı tanınması şeklinde ortaya çıkan söz konusu ilke, günümüzde yasal ya da düzenleyici idari işlemlerin geniş anlamda geçmişe yürümeleri ihtimallerinde onlara duyulan güvenin korunmasını da bünyesine alan bir hale evrilmiştir. Ancak diğer taraftan hukuki düzenlemelerin haklı beklentilerin kaynağı olup

davranılması halinde ilgiliye Bakanlığa başvurma imkanının tanınması gerektiğiyle ilgilidir. Bkz. FORSYTH, s.121.

⁴³ İlkenin İngiliz Hukukundaki diğer uygulama örnekleri için bkz. Wright, s.147-155; OĞURLU, s.231-233; GİŞİ, Selçuk, Haklı Beklentilerin Korunması İlkesi, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2017, s.37-40.

⁴⁴ ALTINDAĞ, Halil, Yürürlükte Olan Yasalara ve İdari Düzenleyici İşlemlere Güven-den Kaynaklanan Haklı Beklenti Kavramı ve Korunması, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi – Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010, s.6-7; İlkenin Avrupa Birliği Adalet Divanı (ya da eski adı ile Avrupa Toplulukları Adalet Divanı) kararlarındaki gelişimi için bkz. ÖZCAN, Nur, Avrupa Toplulukları Adalet Divanı Kararları Işığında Haklı Beklentilerin Korunması, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Galatasaray Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011, s.67 vd.

⁴⁵ Bu konuda bkz. OĞURLU, s.238-240; ALTINDAĞ, s.36-42; GİŞİ, s.147-172.

⁴⁶ ALTINDAĞ, s.5-6.

olamayacağı hususu üzerinde öğretide mutabakat bulunduğu söylene-
memektedir. Bu tartışmalar daha çok İngiliz hukuku eksenli olup⁴⁷ gerek
meseleyi güvenin korunması etrafında irdeleyen Alman Hukukunda
(benzer durum Avrupa Hukukunda da söz konusu) gerekse Türk huku-
kunda hukuki metinlerin de haklı beklentilerin korunmasına zemin ha-
zırlayabileceği genel olarak kabul edilmektedir.

İlkeye dair tartışmalı olan bir diğer husus, hukuken korunmaya de-
ğer beklentilerin hangi yöntemlerle korunması gerektiğine ilişkindir. Bu
sorun esas itibariyle beklentinin taahhüt ya da yerleşik idari uygulama-
lardan kaynaklandığı durumlarda gündeme gelmektedir. Gerçekten de
ilke çerçevesinde bazen söz ve savunma hakkı tanınması gibi usulî birta-
kım güvenceler sağlanırken bazı durumlarda ise işlemin iptali ya da taz-
minat ödenmesi gibi esasa ilişkin güvenceler de getirilmektedir. Litera-
türdeki usulî ve maddi haklı beklenti ayrımı da değinilen farklılıktan kay-
naklanmaktadır⁴⁸.

Çalışmamızda gerçek olmayan türde geçmişe yürüyen bir yasal dü-
zenleme ele alındığından, burada düzenleme muhatapları yönünden be-
nimsenebilecek koruma yöntemi anayasa yargısında iptal kararı veril-
mesi olup, bu karar esasa ilişkin bir güvenceye tekabül etmektedir. Ana-
yasa Mahkemesinin yasal düzenlemeler bazında haklı beklentilerin ko-
runması ilkesini benimseyip norm denetimlerinde dikkate aldığı düşü-
nüldüğünde, Türk hukuk uygulamasında bahsi geçen ilkenin esasa iliş-
kin güvenceler getirilmesine imkân tanıdığını ifade etmek yerinde olacak-
tır.

Haklı beklentilerin korunması ilkesinin uygulanmasında, beklenti-
nin korunma koşullarının tespit edilmesi gerekir. Beklenen hakların şüp-
hesiz kazanılmış haklar ile aynı düzeyde korunması mümkün değildir.
Ancak hukuki güvenliğin temini bakımından belli ölçüde, hukuki koru-
madan istifade etmelidir⁴⁹.

⁴⁷ SAYGIN, s.227.

⁴⁸ FORSYTH, s.122-123; OĞURLU, s.234-237; ALTINDAĞ, s.16-17; SAYGIN, s.221-222.

⁴⁹ "...Kanunlara güvenerek hayatını yönlendiren, hukuki iş ve işlemlere giren bireyin, bu ka-
nunların uygulanmasına devam edileceği yolunda oluşan beklentisinin mümkün olduğunca
korunması hukuki güvenlik ilkesinin gereğidir." Bkz. Anayasa Mahkemesi, 4.12.2014, E:

Dikkatle ifade etmek gerekir ki yürürlükteki mevzuatın devam edeceği yolundaki her beklenti bu kapsamda hukuk düzeninin koruması altında değildir. Bu haliyle sadece belli koşulların varlığı halinde gelişim ve oluşum aşamasındaki olgu veya süreçlere duyulan güven, haklı beklenti ihtiva ederek hukuki güvence istenilebilecek niteliktedir⁵⁰. Bu haliyle haklı beklentilerin korunması ilkesi kapsamına dahil olmanın koşulları netleştirilmelidir.

Buna göre öncelikle ortada bir beklenti bulunmalıdır. Örneğin, gerçek olmayan türde geçmişe yürüyen yeni bir düzenlemenin ilgililer aleyhine olacak bazı değişiklikleri içermesi halinde, önceki düzenlemenin bir

2013/114, K: 2014/184, para. 58; “Kişilere belirli haklar sağlayan hukuk kurallarının muhataplarında bir beklentiye yol açması mümkündür. Hak beklentisi, bir kişinin mevcut kurallar uyarınca bir hakkı elde etme beklentisini ifade etmektedir. Bir kuralda öngörülen koşulları taşıyan kişilerin o kuralın ilişkin olduğu hakkı hukuken ve fiilen elde etmeleri, kendileri yönünden kazanılmış hak oluşturmakla birlikte henüz bu hakkı kazanmamış kişilerin de söz konusu hakkı elde etme noktasında bir beklenti içinde olmaları olağandır. Kişilerin hukuka güveni, hukuk devleti yönünden önemli olup kişilerin bu güveninin yine hukuk tarafından korunması asıldır ve bu koruma, hukukî güvenlik ilkesi olarak adlandırılmaktadır.” Bkz. Anayasa Mahkemesi, 15.11.2018, E: 2016/133, K: 2017/155, para. 96; “...Hukuk devletinin önemli bir unsuru olarak hukuki güvenlik ilkesi, sadece bireylerin devlet faaliyetlerine duyduğu güveni değil aynı zamanda yürürlükteki mevzuatın süreceğine duyulan güveni de içerir. Bu nedenle hukuki güvenlik ilkesi, yürürlükte bulunan hukuk kurallarına uygun olarak teessüs etmiş kazanılmış hakları korumanın yanında, kazanılmış hakka dönüşmemiş beklentileri de belli ölçüde korumaktadır...” Bkz. Anayasa Mahkemesi, 8.2.2018, E: 2016/195, K: 2017/158, para. 68.

⁵⁰ “...Güvenin korunması, mevcut bir hukuki durumun dokunulmazlığı anlamında da değerlendirilmemelidir. Hukuki güvenliğin mevcut bir hukuki durum için dokunulmazlık şeklinde algılanması, dinamik toplum yapısının kurallarla statik, durağan hâle getirilmesi sonucunu doğurur ki bu da toplumun çağın gerisinde kalmasına neden olabilir...” Bkz. Anayasa Mahkemesi, 7.11.2014, E: 2014/61, K: 2014/166, para. 166; “Kişilerin mevcut kurallar çerçevesindeki tüm beklentilerinin mutlak suretle hukuken korunması ise kuralların değişmezliğine yol açabileceği gibi kuralların değiştirilmesini anlamsız kılacak sonuçlara da yol açabilecektir. Oysa hukuk, toplumun değişimine ve gelişimine koşut olarak değişime açık ve yaşayan bir varlıktır. Bu nedenle her değişiklikte olduğu gibi kişilerin değişen kurallardan etkilenmesi söz konusu olabilir. Bir kuralda yapılan değişikliğin kişilerin elde etmeyi bekledikleri haklara etkisinin saptanmasında, söz konusu kuralın değiştirilme gerekçelerinin de gözetilmesi zorunludur. Bu anlamda değiştirilen kuralın, beklenen hakların yanı sıra kazanılmış haklar yönünden dahi etkili olabileceği de belirtilmelidir. Kamu düzeni, genel sağlık gibi haklı nedenlerle daha önce elde edilmiş bir hakkın kullanımı yönünden getirilen ek koşulların mevcut hak sahipleri yönünden gözetilebilmesi de mümkündür. O hâlde her beklentinin hukuken korunmasının söz konusu olmadığını öncelikle belirtilmesi zorunludur...” Bkz. Anayasa Mahkemesi, 15.11.2018, E: 2016/133, K: 2017/155, para. 97-98.

beklenti doğurduğu ifade edilebilecektir. Ancak yeni düzenlemenin ilgililer lehine olması durumunda, haklı beklentilerin korunması ilkesinin öznesi olabilecek bir beklenti mevcut değildir.

Bir beklentinin varlığı sabit ise bu halde, beklentinin haklılığı, diğer bir ifadeyle hukuken korunmaya değer olup olmadığı saptanmalıdır. Bu noktada beklentiye dair bazı nitelikleri aramak gerekecektir. Beklentinin objektif bir nitelik taşıması⁵¹, düzenlemeye yönelik güvenin zarar doğurucu bir güvene dayanması⁵² ve yeni düzenlemenin öngörülemesiz⁵³ olması, beklentinin haklılık düzeyini açığa çıkartacak durumlardır⁵⁴.

⁵¹ Bununla kastedilen, benzer koşullar altında başka kimselerin de aynı beklenti içerisinde bulunabilecek olmalarıdır. Bkz. ALTINDAĞ, s.55.

⁵² ALTINDAĞ, s.52, 56.

⁵³ Geçmişe temas eden bir düzenleme eğer muhatapları nezdinde öngörülebilsen ise kural olarak hukuki güvenlik ilkesinin ihlal edilmiş bulunduğundan söz edilemeyecektir. Zira ileride yürürlüğe girecek bir düzenlemenin geçmişe dönük olacağına ilgili kimselerce halihazırda kestirilebiliyor olması, eski düzenlemenin devam edeceği yolundaki beklentinin hukuk düzenince korunmasındaki temel gayeyi ortadan kaldırmaktadır. Somut düzenlemenin koşullarına bağlı olarak değişiklik gösterebilecek öngörülebilsenlik halinin mevcudiyetine dair Alman Anayasa Mahkemesinin kabul ettiği birtakım ihtimaller söz konusudur. Bu ihtimaller esas itibarıyla kazanılmış haklara dokunmanın hukuki güvenliği ihlal edeceği esasına dair getirilen istisnalar olmakla birlikte haklı beklentiler açısından da evleviyetle dikkate alınabileceklerdir. Söz gelimi yasa değişikliğinin yürürlük tarihinden önce kamuoyunun gündemine taşınması ya da ilgili alanda geçmişe dönük düzenleme yapılmasını gerektirebilecek düzeydeki bir boşluk ya da belirsizlik halinin mevcut olması bu kapsamdadır. Bu konuda bkz. ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, s.182-183; ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN / GÖKER, s.54-55; ŞİRİN, s.624-629.

⁵⁴ Beklentinin haklı olarak nitelendirilebilmesi için yukarıda sözü edilen koşullara ilave olarak beklenti sahibinin iyi niyetinin de bir koşul ya da unsur olarak aranması gerektiğine dair bkz. GİŞİ, s.112-115; *“Bir beklentinin hukuken koruma görebilmesinin ön koşullarından biri beklentinin haklı (meşru) beklenti seviyesine ulaşmasıdır. Haklı beklenti, bireyin kendisine güvenerek hareket ettiği lehine olan bir kanunda öngörülemes bir değişiklik yapılması ve bu öngörülemes değişikliğin herkes yönünden objektif olarak beklenebilecek bir beklentiye sonuçsuz bırakması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda gündeme gelmektedir. Ancak bir beklentinin hukuken korunabilmesi için anılan koşulların gerçekleşmesi yeterli olmayıp bu beklentinin korunmasına engel teşkil eden bir kamu yararının da bulunmaması gerekmektedir. Bu yönüyle anayasa yargısında kişi yararıyla kamu yararının karşı karşıya geldiği durumlarda ancak önemli bir kamu yararının bulunmadığı durumlarda haklı beklentinin korunması kabul edilebilir. Aksi takdirde kanun koyucunun kamu yararını gerçekleştirmek üzere değişen koşullara göre yeni politikalar belirlemesi imkân önemli ölçüde zedeledenebilir.”* Bkz. Anayasa Mahkemesi, 4.5.2017, E: 2015/41, K: 2017/98, para. 247;

Beklentinin haklı olması ihtimalinde, bu kez onun korunmamasına yol açabilecek baskın bir kamu yararının bulunup bulunmadığı sorgulanmalıdır. Yeni düzenlemenin derhal yürürlüğe girecek olması nedeniyle sağlanacak kamu yararı, etkiyi sürdürme normunun tercih edilmesi halinde temin edilecek özel yarardan baskınsa ortada haklı beklentinin ihlali söz konusu olmayacaktır. Ancak aksi bir durumda, diğer bir ifadeyle mevzuatın devam edeceği yolundaki güvenin korunması yoluyla gerçekleştirilecek özel yarar, düzenlemenin etkilerini derhal göstermesi ile sağlanacak kamu yararından baskınsa bu kez ilgili düzenlemenin haklı beklentiye ihlal etmiş olduğu ifade edilmelidir. Zira bu ihtimalde Kanun koyucunun geçiş hükmü çatısı altında etkiyi sürdürme normunu benimsemesini beklemek gerekir⁵⁵.

Bu noktada özellikle vurgulamak gerekir ki baskın kamu yararı varlığının saptanmasında dikkate alınması gereken, düzenleme değişikliğinin etkilerini derhal göstermesindeki kamu yararadır. Kanun koyucunun zaman bakımından uygulamaya dair normlardan etkiyi sürdürmeyi değil de derhal uygulama normunu tercih etmesindeki sebep araştırılmalıdır. Bu sebebin derhal uygulamayı haklı kılan kamu yararına hizmet eden gerekçelerle örtüşmesi halinde, baskın bir kamu yararından bahsedilebilecektir. Böyle bir sorgulama sonuçsuz kalıyorsa bu ihtimalde, düzenleme değişikliğine gidilmesi ile ulaşılmaması hedeflenenin kamu yararı olmadığı tespit edilebilecektir⁵⁶.

“...Bir beklentinin hukuken koruma görebilmesinin ön koşullarından birini haklı beklenti seviyesine ulaşması oluşturmaktadır. Haklı beklentinin tespitinde ise kişilerin bu hakkı elde etmeye ne kadar yakın olduklarının ve kural değişikliğinin bu hakkın elde edilmesine etkilerinin, kural değişikliğine neden olan gerekçelerin gözetilmesi gerekir. Bu kapsamda kuralda gerçekleşen değişiklik sonucu ilgililerin bu haktan mahrum kalıp kalmadıkları ya da söz konusu değişikliğin bu hakkı elde etmeleri yönünden zorlaştırıcı bir etkisi olup olmadığı da dikkate alınır. Haklı beklentinin var olup olmadığı, yapılan bu inceleme sonucunda tespit edilir. Bazen de kişinin haklı beklentisi, kişiye mutlak olarak eski kuralın bir hak kazandırmasını değil ancak yeni kurala geçiş sürecinde özellikli konumunun gözetilerek farklı ve geçici bir düzenleme yapılmasını gerekli kılabilir.” Bkz. Anayasa Mahkemesi, 15.11.2018, E: 2016/133, K: 2017/155, para. 97-98.

⁵⁵ Bkz. ALTINDAĞ, s.52-61.

⁵⁶ CRAIG, P. P., “Substantive Legitimate Expectations in Domestic and Community Law”, Cambridge Journal Law, 55, 2, 1996, s.197; KNIGHT, Dean R., Estoppel (Prin-

Buraya kadar yapılan açıklamalardan anlaşılabilceği üzere haklı beklentilerin korunması koşullarının belirlenmesine yönelik en önemli aşama baskın bir kamu yararının bulunup bulunmadığına dair sorgulamada ortaya çıkmaktadır. Baskın bir kamu yararının tespitinde kullanılan değerlendirme ölçütü, varılacak karar bakımından oldukça önemli bir konuma sahiptir. Bu konuda ölçülülük odak alınması gereken bir standarttır. Bu çerçevede kamu yararı ile hukuki güvenlik arasındaki gerilimde, farklı değerler arasında kurulacak dengede gerçek olmayan geçmişe yürümenin düzenleme muhatapları yönünden ölçüsüz olup olmadığına bakılmalıdır⁵⁷.

Konuya vergi yükünde artış meydana getiren düzenlemeler açısından yaklaşıldığında ise gerçek olmayan mahiyetteki geçmişe yürümelelerin, hangi hallerde baskın kamu yararı bakımından ölçüsüz kabul edilecek olduğunun saptanmasının zor olduğu görülebilecektir. Bu noktada öğretide iptale yol açabilecek iki ayrı ihtimalin gündeme gelebileceği kabul edilmektedir. Bunlardan ilki geçmişe temasın vukuu bulunduğu zaman aralığının oldukça uzun olması (başka bir ifadeyle yeni düzenlemenin zaman bakımından ölçüsüz olması⁵⁸), diğeri ise vergi yükünde meydana getirilen artışın ölçüsüz olmasıdır⁵⁹. Bu gibi hallerde dönem başından itibaren geçerli olacağı öngörülen düzenlemelerin haklı beklentileri zedeledi-

cipler?) in Public Law: The Substantive Protection of Legitimate Expectations, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, The University British Columbia, 2004, s.140; Altındağ, s.57-58.

⁵⁷ OĞURLU, s.276; ŞİRİN, s.693; Altındağ, s.58-59; GİŞİ, s.207; "Geriye yürümezlik ilkesi hakkında Anayasa'da açık bir kural bulunmamasına karşın, Anayasa Mahkemesi, hukuk devleti ilkesi ve ölçülülük yönlerinden yargısal denetim yapar..." Bkz. Anayasa Mahkemesi, 7.11.1989, E: 1989/6, K: 1989/42.

⁵⁸ ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, s.184.

⁵⁹ ÇAĞAN, "Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi", s.181; ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN / GÖKER, s.57; KARAKOÇ, s.129; TEKBAŞ, s.277; 08.04.2006 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 5479 sayılı Kanun kapsamında gelir vergisi tarifesinde ücretliler aleyhine olacak surette yapılan değişikliğe dair ölçülülük değerlendirmesi için bkz. ÜSTÜN, Ümit Süleyman, "Anayasa Mahkemesinin Ücret Gelirlerine İlişkin Gelir Vergisi Tarifesi İptal Kararı ve Değerlendirilmesi", Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 14, 2, 2010, s.604.

ğini ve bu sebeple önüne bu mahiyette düzenleme gelen Anayasa Mahkemesi ya da Danıştay'ın yargılamayı iptalle neticelendirmesi gerektiği ifade edilmelidir.

B. Haklı Beklentilerin Korunması İlkesine Dair Anayasa Mahkemesinin Genel (Vergisel Düzenlemeler Dışındaki) Yaklaşımı

Tarihsel gelişimi dikkate alındığında 1960'lı yıllardan bu yana gelişmiş ülkelerin hukuk uygulamalarında kendisine yer bulmaya başlayan ilkenin, Anayasa Mahkemesi nezdinde 2000'li yıllardan sonra benimsenmeye başlandığı görülebilmektedir. Anayasa Mahkemesi, uzun bir süre geçmişe yürümezlik esası kapsamında önüne gelen yasal düzenlemelerin Anayasaya uygunluk denetimlerinde, sadece kazanılmış haklara saygı ilkesinden hareket etmiştir. Pek çok kararında Mahkeme, geçmişe yürümenin sadece kazanılmış haklara müdahale alanında, diğer bir ifadeyle gerçek geçmişe yürüme hallerinde vuku bulacağını ve kazanılmış hak seviyesine çıkamamış beklenen hak varlığının hukuki güvenliği ve dolayısıyla hukuk devleti ilkesini ihlal etmeyeceğini kabul etmiştir. Bu çerçevede hukuki düzenlemeler nezdinde kazanılmış haklar ile geçmişe yürümezlik arasında Anayasa Mahkemesince bir ayniyet ilişkisinin kurulduğundan söz etmek mümkündür⁶⁰.

⁶⁰ TAN, Turgut, İdari İşlemin Geri Alınması, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 298, Ankara, 1970, s.59; Özgüven, s.56-57; "Öte yandan, "kazanılmış hak", kişinin bulunduğu statüden doğan, tahakkuk etmiş ve kendisi yönünden kesinleşmiş ve kişisel alacak niteliğine dönüşmüş haktır. Bir statüye bağlı olarak ileriye dönük, beklenen haklar ise bu nitelikte değildir. Bu nedenle, dava konusu 1. madde kazanılmış hakları ihlâl etmediğinden hukuk devleti ilkesine de aykırılık oluşturmamaktadır." Bkz. Anayasa Mahkemesi, 3.4.2001, E: 1999/50, K: 2001/67; "Kazanılmış hakkın ihlâl edildiğinin kabul edilebilmesi için öncelikle kişinin bulunduğu statüden doğan ve kendisi yönünden kesinleşmiş ve kişisel alacak niteliğine dönüşmüş bir hakkın bulunması gerekir. Dava dilekçesinde de böyle bir haktan değil bir statüye bağlı olarak ileriye dönük, beklenen hakların ihlâlinden söz edilmektedir. Henüz kişisel bir hak haline dönüşmemiş ileriye dönük beklenen haklar, kazanılmış hak olarak kabul edilemeyeceğinden Geçici 2. maddesinin ikinci fıkrası hukuk devleti ilkesine aykırı görülmemiştir." Bkz. Anayasa Mahkemesi, 15.10.2003, E: 2003/36, K: 2003/91.

Anayasa Mahkemesi bu doğrultudaki yaklaşımını ilk kez 2008 yılında vermiş olduğu bir karar ile değiştirmiştir⁶¹. Zira Mahkeme, gerçek olmayan mahiyetteki bir geçmişe yürümeyi, karar metninde somut düzenlemenin kazanılmış bir hakka değil de beklenen bir hakka vücut verdiğini açıkça belirterek, hukuki güvenlik ilkesine aykırı bulmuş ve iptal etmiştir⁶². Bu karar yoluyla gerçek olmayan geçmişe yürüme hallerinde hukuki güvenlik ilkesinin ihlal edilebileceği hususu, ulaşılan netice vasıtasıyla ortaya konulmuş bulunmaktadır. Ayrıca Mahkemenin 2010 yılında vermiş olduğu bir kararda, bu kez haklı beklenti kavramına açıkça yer verilmiş ve ilgili düzenleme hukuki güvenlik ilkesine aykırı bulunarak iptal edilmiştir⁶³.

⁶¹ Kararda, açıkça haklı beklentilerin korunması ilkesinden söz edilmemiştir. Bu karar ile söz konusu ilkenin kavramsal olmasa da içerik itibarıyla kabul edildiğini belirtmek mümkündür. Bkz. DEVİNER ERGUVAN, Derya, "Türk İdare Hukuku'nda Haklı Beklentilerin Korunması İlkesi", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi (Prof. Dr. Durmuş Tezcan'a Armağan), 21, Özel Sayı, 2019, s.1728.

⁶² Söz konusu karar ile 4638 sayılı Kanun aracılığıyla Emniyet Teşkilatı Kanunu'na eklenen geçici 20. maddede yer alan "dört yıllık yükseköğretim kurumlarından mezun olarak komiser yardımcılığı kursunu bitirenler ile" ibaresi iptal edilmiştir. İlgili ibare esas itibarıyla önceki mevzuata güvenerek (A) grubu polis amiri olma beklentisi içerisinde bulunan dört yıllık yüksek öğrenimi bitirmiş fakat komiser yardımcılığı kursunu henüz tamamlayamamış olan kimseler aleyhine gerçek olmayan mahiyette bir geçmişe yürümeye yol açmaktadır. Nitekim yeni düzenleme ile (A) grubu polis amiri olma imkânı yalnızca hükmün yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla dört yıllık yüksek öğrenimi bitirmenin yanı sıra komiser yardımcılığı kursunu da tamamlamış olan kimselere tanınmıştır. Karar için bkz. Anayasa Mahkemesi, 7.2.2008, E: 2005/38, K: 2008/53; Söz konusu geçici maddenin iptal edilen kısmı haklı beklentileri zedeler mahiyetteki geçmişe yürümeyi tam manasıyla ortadan kaldıramamıştır. Zira iptal kararı sonrası da madde bünyesinde şu ihtimal yürürlükte kalmaya devam etmiştir: Komiser yardımcılığı kursunu bitirmiş fakat bu kez de dört yıllık yüksek öğrenimi tamamlamamış kimseler (A) grubu polis amiri olamamaktadırlar. Bu konu da önüne gelen Yüksek Mahkeme meseleye yukarıda değinilen perspektiften bakmış ve aynı maddede yer alan "bulunduğu rütbede yükseköğretim kurumlarından mezun olup" ibaresini de iptal etmiştir. Karar için bkz. Anayasa Mahkemesi, 17.3.2011, E: 2010/106, K: 2011/55.

⁶³ İptale konu düzenleme, 5947 sayılı Kanunun 6. maddesi ile 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununa eklenen geçici 57. maddedir. Mezkûr düzenleme ile 2547 sayılı Kanunun önceki düzenlemeleri doğrultusunda iki yıllık kısmi çalışma statüsünde çalışmaya başlayan ve iki yıl boyunca bu statüden yararlanma beklentisi içerisinde bulunan doçent ya da profesörlerin bu beklentileri göz ardı edilmiştir. Çünkü yeni düzenleme ile halihazırda kısmi statüde çalışma imkanından yararlananların hükmün yürürlük tarihinden başlayarak bir yıllık süreç içerisinde devamlı statüye başvurmaları gerektiği, aksi takdirde istifa etmiş sayılacakları öngörülmüştür. Söz konusu

Ancak bahsi geçen iki kararda da ilkenin kapsam, koşul ve içeriğine dair detaylı açıklamalarda bulunulmamıştır. Bu iki kararla ilkeye dair atılan temelin ardından kapsam ve içeriğe dair ayrıntılar sonraki kararlarda ele alınmaya başlanılmış ve metodik olarak belirli bir birikime ulaşılmıştır⁶⁴.

Diğer taraftan bazı kararlarında Anayasa Mahkemesinin, gerçek olmayan geçmişe yürüme hallerinde haklı beklentiler yönünden herhangi bir değerlendirme yapmadığı da olabilmektedir⁶⁵. Ancak bu yaklaşımın genele yayılmadığını ve söz konusu ilkenin Anayasa Mahkemesince kabul gördüğünü ifade etmek gerekir.

C. Vergisel Düzenlemeler Açısından Gerçek Olmayan Geçmişe Yürüme ile İlgili Anayasa Mahkemesinin Yaklaşımı

1982 Anayasasında vergi kanunlarının geçmişe yürümezliği ilkesi ile ilgili bir hüküm bulunmamakla birlikte Anayasa Mahkemesi, geriye

hükmü değerlendiren Anayasa Mahkemesi ilgili akademisyenlerin iki yıllık bir süre ile kısmi statüde çalışmak bakımından kazanılmış haklarının bulunmadığını ancak bu konuda haklı (kararda meşru kelimesi kullanılmıştır) beklentilerinin mevcut olduğunu ve hukuki güvenlik ilkesi bağlamında korunmaları gerektiğini ifade ederek iptal kararı vermiştir. Karar için bkz. Anayasa Mahkemesi, 16.7.2010, E: 2010/29, K: 2010/90.

⁶⁴ Bu yöndeki kararlar şunlardır: Anayasa Mahkemesi, 20.9.2012, E: 2012/65, K: 2012/128; Anayasa Mahkemesi, 7.11.2014, E: 2014/61, K: 2014/166; Anayasa Mahkemesi, 8.12.2015, E: 2014/87, K: 2015/112; Anayasa Mahkemesi, 4.5.2017, E: 2015/41, K: 2017/98; Anayasa Mahkemesi, 1.11.2017, E: 2016/20, K: 2017/145; Anayasa Mahkemesi, 15.11.2017, E: 2016/133, K: 2017/155; Anayasa Mahkemesi, 16.11.2017, E: 2016/195, K: 2017/158; Anayasa Mahkemesi, 13.12.2017, E: 2016/32, K: 2017/168; Anayasa Mahkemesi, 25.7.2019, E: 2017/18, K: 2019/66; Belirtmek gerekir ki, burada künyeleri verilen kararların tamamı iptalle sonuçlanmamıştır. Bu tarz kararlara burada yer verilmesindeki temel gaye, iptalle sonuçlanmasalar dahi, haklı beklentilerin korunması ilkesine dair Anayasa Mahkemesinin geliştirdiği içeriğin sözü edilen kararlarda yer almasıdır.

⁶⁵ “Kazanılmış hak, kişinin bulunduğu statüden doğan, kendisi yönünden kesinleşmiş ve kişisel niteliğe dönüşmüş haktır. Kanunlarda yapılan değişiklikler kazanılmış hakları etkilemediği ve hukuk güvenliğini zedelediği sürece bu değişikliklerin hukuk devleti ilkesine aykırı oldukları ileri sürülemez.” Bkz. Anayasa Mahkemesi, 9.5.2013, E: 2011/42, K: 2013/60; “Hukuk güvenliği ilkesi, aynı zamanda eski kanun döneminde oluşmuş ve tamamlanmış hukuki durumların korunmasını gerektirmektedir. Kanunların geçmişe yürütülme yasağıyla, geçmiş dönemde yürürlükte bulunan kanunlara uygun olarak oluşmuş kazanılmış hakların korunması sağlanmaktadır...” Bkz. Anayasa Mahkemesi, 14.5.2015, E: 2014/177, K: 2015/49.

yürütülen vergi kanunlarını hukuk devleti ve ölçülülük ilkesi bakımından yargısal denetime tabi tutabilmektedir⁶⁶. Mahkeme, vergiye dair geçmişe yürüme niteliğindeki kanuni düzenlemelerin Anayasaya uygunluk denetimlerinde hukuki güvenliğin ihlali için dar anlamda geçmişe yürümenin varlığını sorgulamaktadır. Böyle bir geçmişe yürüme türünün bulunmaması halinde, hukuki güvenlik ilkesi yönünden iptal isteminin reddedilebilmesi mümkündür.

Diğer taraftan gerçek olmayan geçmişe yürüme hallerinde vergi kanununun geçmişe yürütüldüğü dönemin uzunluğu, getirilen ek vergi yükünün ölçsüz oluşu gibi hukuki güvenliğe ters düşen hallerde hukuki güvenlik ihlal edilmektedir⁶⁷. Bu noktada haklı beklentilerin korunması ilkesi önem taşımaktadır. Ancak Anayasa Mahkemesi vergisel düzenlemeler açısından kararlarında henüz bu ilkeye yer vermeye başlamamıştır.

Anayasa Mahkemesi genel olarak haklı beklentilerin korunması ilkesine dair belli bir metot geliştirmiştir. Bu doğrultuda önüne gelen gerçek olmayan mahiyetteki geçmişe yürümelerde artık ilkeye dair inşa etmiş olduğu bu metodu uygulamak suretiyle karar vermektedir. Buna karşılık söz konusu ilke vergisel düzenlemeler açısından yürütülen norm denetimlerinde henüz dikkate alınmamıştır.

Tespit edilebilen kararları içinde Mahkemenin söz konusu ilkeye değinmeksizin sadece hukuki güvenlik ilkesine aykırı bulmak suretiyle verdiği bir iptal kararı bulunmakta, bunun haricindeki kararlarda geçmişe yürümezlik olgusunun kazanılmış hak muhtevasında ele alındığı ve gerçek olmayan mahiyetteki geçmişe yürümelerin iptal edilmediği görülmektedir. Bu noktada Mahkemenin yakın tarihli bir kararında⁶⁸ yer alan aşağıdaki ifadelerde konuya dair yaklaşımın ortaya konulabilmesi mümkündür⁶⁹;

⁶⁶ ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN / GÖKER, s.57.

⁶⁷ ÇAĞAN, "Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi", s.181; ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN / GÖKER, s.57; KARAKOÇ, s.129; TEKBAŞ, s.277.

⁶⁸ Anayasa Mahkemesi, 13.2.2019, E: 2018/103, K: 2019/4, para. 16, 17, 21, 22.

⁶⁹ Ayrıca aynı doğrultudaki farklı kararlar: "...Vergilendirme işleminin ögesini oluşturan vergiyi doğuran olaydan sonraki artışları içeren düzenlemeler geriye yürümeyi kapsarsa uygunluk denetimine bağlı tutulabilir...Bu tür bir vergilendirme, yukarıdaki bölümde açıklanan

“Kanunların geriye yürütülmesi, getirilen yeni kuralın eski kural döneminde tamamlanmış ve hukuki sonuçlarını doğurmuş hukuksal durum, ilişki ve olaylara uygulanmasıdır. Yeni kuralın eski kural yürürlükte iken başlamakla beraber henüz sonuçlanmamış hukuksal durum, ilişki ve olaylara uygulanması ise kanunların geriye yürütülmesi olarak nitelendirilemez. Anayasa Mahkemesi vergi kanunlarının geriye yürütüldüğü iddiasıyla yapılan başvurularda öncelikle vergiyi doğuran olay tespitini yapmakta; bu tespiti yaptıktan sonra da geriye yürütmeyi, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden sonra yapılan düzenlemelerin, ilgili döneme etki edecek şekilde uygulanması olarak tanımlamaktadır... Hesap dönemi devam etmekte olan bir yıla ilişkin olarak ise ticari kazanç henüz oluşmadığı ve esasen tespiti de mümkün olmadığından vergiyi doğuran olay henüz meydana gelmemiştir. Kurumlar vergisi açısından hesap döneminin bitmediği bu sebeple de vergiyi doğuran olayın henüz gerçekleşmediği bir tarihte, ödenecek olan kurumlar vergisini etkileyecek şekilde bir değişiklik yapılması kanunların geriye yürütülmesi olarak nitelendirilemez. Kurumlar vergisi matrahını etkileyecek nitelikteki bir düzenlemenin vergiyi doğuran olay henüz gerçekleşmeden uygula-

vergi yasalarının geriye yürütülmesi ilkesine de ters düşmemektedir. Zira, düzenlemede, gerçek anlamda bir geriye yürütme, yani, önceki yasa döneminde tamamlanmış ve hukuksal sonuçlarını doğurmuş hukuksal durum ve ilişkilerin, yeni yasaya bağlı olması değil, önceki yasa yürürlükte iken başlamakla birlikte henüz sonuçlanmamış hukuksal ilişkilere yeni kuralların uygulanması, daha açık bir anlatımla gerçek bir geriye yürütme söz konusudur.” Bkz. Anayasa Mahkemesi, 7.11.1989, E: 1989/6, K: 1989/42; “Vergiyi doğuran olay tamamlandıktan sonra, vergi yükünün artırılması geriye yürütme olarak nitelendirilebileceğinden kazanılmış hakların zedelenmesine yol açar. İtiraz konusu kuralda, 1999 ilâ 2002 yıllarına ait gelirlerin vergilendirilmesinde gelir dilimlerine karşılık gelen vergi oranlarının beş puan artırılmak suretiyle uygulanacağı belirtilmiştir. Vergi oranları 14.8.1999 tarihinde yürürlüğe giren bu kural ile artırıldığına göre, 2000, 2001 ile 2002 yılları için vergilendirme dönemi başlamamış, vergiyi doğuran olay da meydana gelmemiştir. Bu durumda geriye yürütme ve buna bağlı olarak kazanılmış bir hakkın ihlali söz konusu olmadığından vergilendirmede hukuk güvenliği ilkesinin zedelenmediği sonucuna varılmıştır.” Bkz. Anayasa Mahkemesi, 14.1.2003, E: 2001/34, K: 2003/2. “...Önceki yasa yürürlükte iken başlamakla birlikte henüz sonuçlanmamış hukuksal ilişkilere yeni yasa kuralının uygulanması geriye yürütme olarak nitelendirilemeyeceğinden vergiyi doğuran olay tamamlanmadan yürürlüğe giren kuralın uygulanması, mükelleflerin hukuksal güvenliklerini sarsmaz.” Bkz. Anayasa Mahkemesi, 16.1.2003, E: 2001/36, K: 2003/3; “...önceki Yasa döneminde başlamış ve henüz sonuçları doğmamış bir hukuksal ilişki, yeniden düzenlendiğinden bu durumun geriye yürütme olarak nitelendirilmesi olanaklı değildir.” Bkz. Anayasa Mahkemesi, 23.6.2004, E: 2004/14, K: 2004/84.

maya girmesi ve ilgili yıla ilişkin olarak da uygulanması kuralın geçmişe yürütmesi ve hukuki güvenlik ilkesinin ihlali anlamına gelmeyeceğinden, itiraz konusu kural Anayasa'nın 2. maddesine aykırı değildir. İtirazın reddi gerekir."

Hukuki güvenlik ilkesi, vergi kanunlarının geçmişte meydana gelen olaylara uygulanmamasını gerektirmektedir. Sonradan çıkartılan vergi kanunlarla geçmiş dönemler için vergi yükünün artırılması, yükümlülerin devlete ve hukuk düzenine olan güvenlerini sarsmakta, ekonomik ve ticari hayatında belirlilik ve istikrarı bozabilmektedir⁷⁰. Bu doğrultuda Mahkemenin geçmişe yürüme ilkesinin kapsamını daha ayrıntılı surette ele alması, hukuki güvenliğin ihlal edilip edilmediğinin tam anlamıyla ortaya konulması gerekmektedir. Bu nedenle geçmişe yürümenin, kökenlerini hukuki güvenlik ilkesinden alan haklı beklentilerin korunması ilkesi kapsamında da test edilmesi lüzumludur.

Anayasa Mahkemesinin vergi kanunlarında gerçek olmayan geçmişe yürüme hallerini, haklı beklentilerin korunması ilkesi kapsamında ele almaması yerinde olmayan, eksik bir uygulamadır. Zira bu durumda, hukuki güvenliğe yüksek düzeyde gereksinim duyan vergi kanunları için anayasal denetimde haklı beklentiler korunmamış olmaktadır. Ayrıca Mahkemenin hukuki güvenliğin bu yönünü değerlendirmeye almaması etkin bir denetim gerçekleştirilmediğine dair zafiyet içermektedir. 2008 yılından bu yana pek çok kararda yer verilen ilkeye vergi kanunlarının anayasal denetiminde yer verilmemesi tutarlı olunmasına da ters düşmektedir.

IV. 7194 SAYILI KANUNDAKİ DURUMUN HAKLI BEKLENTİLERİN KORUNMASI İLKESİ KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

7194 sayılı Kanunda gelir vergisine tabi olanlar için gelir vergisi tarifesi hususunda aleyhe hükümler ihtiva eden değişikliklerle, yeni bir tarife ihdas edilmiştir. Geçiş hükmü niteliği haiz yürürlük maddesiyle, mevcut bulunan vergilendirme döneminin başından itibaren elde edilen gelirler için yeni tarifenin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Böylece yukarıda yapılan tespit çerçevesinde; mükellef aleyhine vergi yükü getiren bir vergi kanunu 11 ay 7 gün geçmişe etkili sonuç doğuracak şekilde

⁷⁰ ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN / GÖKER, s.54.

geçmişe yürümüştür. Kanunun zaman bakımından uygulanması bakımından değerlendirildiğinde mezkûr hüküm, gerçek olmayan geçmişe yürüme türüdür.

Söz konusu gerçek olmayan geçmişe yürüme halinin kazanılmış hakkı ihlal eder bir yönü bulunmasa da hukuki güvenlik ilkesi bakımından haklı beklentinin korunması ilkesi yönünden ayrıca incelenmesi gerekmektedir. Zira gerçek olmayan geçmişe yürüme hukuken geçerli kabul edilen bir hal olmakla birlikte, yargı organlarında mükellefin hukuki güvenliğinin korunmaya değer olup olmadığı konusunun ayrıca sorgulanması ihtiyacı vardır⁷¹.

Bu doğrultuda 7194 sayılı Kanunun haklı beklentilerin korunması ilkesinin gerekleriyle test edilmesi neticesinde ulaşılabilecek kanaat önem arz etmektedir. Hukuki güvenlik koruması altında olan haklı beklenti koşullarının mezkûr hükmün oluşturduğu hukuki durumda oluşup oluşmadığı incelenmelidir.

2019 takvim yılının başından itibaren yürüttüğü gelir getirici ekonomik faaliyetlerde, 7194 sayılı Kanun ile değişiklik yapılmasından önce yürürlükte olan gelir vergisi tarifesi esas alan yükümlüler için tarifenin yılın tamamında geçerli olacağı yolunda bir beklentiye sahip olmak doğal bir durumdur. 2019 takvim yılının başından itibaren elde edilen gelirlere 07.12.2019 tarihinde yayımlanan bir vergi kanunu hükmünün uygulanması gerçek olmayan bir geçmişe yürümedir. Söz konusu tarihte yayımlanan yeni vergi kanunu tarifesi mükellefin aleyhine olduğundan, önceki vergi kanununda yer alan gelir vergisi tarifesine göre takvim yılının ele alınması mükellef için beklenti doğurmaktadır.

Bir beklentinin varlığı sabit olduğuna göre haklı olup olmadığı değerlendirilmelidir. Benzer koşullar altında herkes için aynı beklentinin geçerli olduğu, diğer bir ifadeyle beklentinin objektif nitelik taşıdığı söylemek mümkündür. Bu durum sadece bir veya birkaç mükellef için karşılanması gereken bir beklenti değildir. Ayrıca beklentinin iyiniyetli olmayan bir yaklaşımın ürünü olduğu da düşünülmemelidir.

⁷¹ ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN / GÖKER, s.54.

Diğer taraftan düzenlemeye yönelik güven zarar doğurucu nitelikte olup, yeni düzenlemenin öngörülebilirliği yoktur. 07.12.2019 tarihinde yayımlanarak gelir vergisi dönemi başından itibaren yürürlüğe giren tarifenin, geçmişe dönük uygulanacağı yükümlülerce kestirilebilir değildir. Zira yeni vergi tarifesinin mevcut bir eksikliği kapattığını, buradaki ihtiyacın herkesçe bilindiğini, geçmişe dönük düzenleme yapılması ihtiyacı doğuran bir boşluk veya belirsizlik halinin mevcut bulunduğunu ifade etmek mümkün değildir. Ayrıca değişiklik kamuoyu gündemiyle oluşan bir farkındalık sonrasında ürününü de değildir. Tüm bu halde yükümlülerin böyle bir değişikliği beklediğinden söz etmek, geçmişe dönük uygulama yapılacağını öngörmelerini düşünmek olağan değildir. Buna göre söz konusu beklentinin haklı, diğer bir ifadeyle hukuken korunmaya değer olduğu ifade edilmelidir.

Diğer taraftan haklı beklentilerin korunması ilkesine uygulama kabiliyeti verecek esas unsur, söz konusu haklı beklentinin korunmamasını gerektirecek düzeyde baskın bir kamu yararının bulunup bulunmadığının saptanması oluşturmaktadır. Esasında bu husus, kamu yararı ile mükelleflerin hukuki güvenliğinin karşılaştırılması sürecidir.

Söz konusu düzenlemeyle Kanun koyucunun, yeni tarifenin uygulanma tarihini vergilendirme dönemi başından itibaren geçerli kılması şüphesiz kamu gelirlerini arttırmayı hedefleyen bir haldir. Zira etkiyi sürdürme normu tercih edilseydi, diğer bir ifadeyle yeni tarifenin 2020 yılının başından itibaren geçerli olması gerektiği hüküm altına alınsaydı, 2019 yılında elde edilip 2020 yılında beyan edilecek kazançlara yeni tarifenin uygulanması mümkün olmayacaktı. Kanun koyucu düzenleme etkilerinin derhal gösterilmesini amaçlamıştır.

Bu noktada söz konusu amacın dayandığı kamu yararı düşüncesinin, yükümlülerin somut düzenleme bazında hukuka duydukları güvenin zedelenmesi için baskın bir nitelik taşıyıp taşımadığını tespit etmek gerekir. Kanun koyucunun söz konusu hükmün derhal uygulamasını haklı kılan kamu yararına hizmet eden gerekçeleriyle, onu böyle bir tercihe iten sebebin uyuşup uyuşmadığı değerlendirilmelidir. Oldukça zorlu bir değerlendirmeye ihtiyaç duyan bu tespit için ölçülülük ilkesini odak almak yerinde olacaktır. Bu haliyle gerçek olmayan geçmişe yürür

hüküm yoluyla vergi yükünde meydana getirilen artışların ölçülü olup olmadığı ile ilgili iki test ön plana çıkmaktadır.

Birinci teste göre somut düzenleme ile vuku bulan geçmişe temasın zaman bakımından uzunluğunun ele alınmasıdır. Diğer hal ise vergi yükünde meydana getirilen artışın orantısız olup olmadığına ortaya konulmasıdır.

7194 sayılı Kanun kapsamındaki yeni düzenlemeye göre, yeni gelir dilimi olan 500.000 TL'lik tutarı aşan kazanç ve iratlar için öncesinde %35 tutarında olan oran %40'a çıkartılmıştır. %5'lik bir artış rakamsal olarak orantılı görülse de %35'ten %40'a çıkartılan bir oran, ülkenin ekonomik koşulları altında kamu geliri beklentisi ile üst gelir tarifesinde gelir elde eden bireye katlanabilir bir vergi yükü bırakılması arasındaki denge sorunudur.

Diğer taraftan vergilendirme döneminin on iki aylık periyodunda son aya tekabül eden Aralık ayında yürürlüğe giren ve her ne kadar mutlak surette orantısız kabul edilmese de önemsiz addedilemeyecek bir vergi yükü artışının, dönem başından itibaren yürütülüyor olması zaman yönünden ölçsüzlüğe yol açmaktadır.

Varsayımsal olarak değerlendirildiğinde beklenen hak ile kazanılmış hak arasında sınır 31 Aralık tarihidir. Bu tarihe oldukça yakın bir tarihte yapılan değişiklik için yürürlük tarihi olarak yeni dönemin belirlenmesi yerine, mevcut dönemin başında itibaren yürürlüğe giriş tarihi tercih edilmesi Kanun koyucunun geçmişe makul sayılmayan uzunlukta temas eden bir kanun ihdas etmiş olduğu anlamı taşımaktadır. Zira 07.12.2019 tarihinde yayımlanmış bir yasanın 01.01.2019 tarihinden itibaren geçerli olacağına dair hüküm ihdas edilmiştir. Söz konusu yasanın 01.01.2020 tarihinde yayımlanıp 01.01.2019 tarihinden itibaren geçerli olacağına dair düzenleme yapılmış olması ihtimalinde, zaten gerçek bir geçmişe yürümeden bahsedilecektir. Gelir vergisinde vergilendirme dönemi 1 Ocak-31 Aralık tarihleri arası olduğundan söz konusu geçmişe yürüme, gerçek olmayan geçmişe yürüme olarak nitelenebilecek tarihin sınırındadır. Bu nedenle 11 ay 7 günlük süreyle, gerçek olmayan geçmişe yürümenin tam sınırındaki böyle bir uygulamayı uzunluk yönünden makul saymamak gerekir.

Diğer taraftan başlangıcın dönem başına yürütülüyor olması karşısında, kamu hizmetlerini daha çok finanse edebilme maksadına dayanan kamu yararının baskın olduğuna dair ilave gerekçelere ihtiyaç duyulmaktadır. Kamu gelir beklentisini kamu yararı ile çerçeveye bağlayabilecek bireyin hukuki güvenliği için sıra dışı kabul edilmeyecek olağanüstü bazı hallerin varlığı söz konusu geçmişe teması haklı kılabilir nitelikte kabul edilebilirdir. Ancak mezkûr hükmün hazırlanma ve yayım tarihinde geçmişe etkiyi haklı kılabilir, böyle bir kamu yararını baskın addedecek sebep bulunmamaktadır. Dolayısıyla önceki tarifeyi esas alarak ekonomik pozisyonlarını belirlemiş olan yükümlülerin haklı beklentilerinin zedelendiği ve netice olarak ilgili hükmün hukuki güvenlik ilkesini ihlal ettiği düşünülmektedir.

Bu haliyle haklı beklentilerin korunması ilkesi kapsamında bir yasa hükmünün mevcut ilkeyi ihlal ettiği değerlendirilmektedir. Söz konusu haklı beklentinin korunması yöntemi anayasa yargısında iptal davasıdır. Böylece varılacak karar ile esasa ilişkin güvence ihtiva eden bir koruma sağlanabileceği düşünülmektedir.

SONUÇ

Bireylerin tabi olacakları hukuk kurallarını önceden bilmesine imkân veren hukuki güvenlik ilkesi hukuk devleti olabilmenin unsurlarındandır. Mükellefler işlemlerini, kararlarını ve ekonomik faaliyetlerini mevcut kurallara güvenerek yapmaktadır. Diğer taraftan hukuk kurallarının sabit olmasını beklemek mümkün değildir. Vergi kanunları vergi politikası, sosyal, ekonomik, teknik sebep ve gelişimlerden ötürü değiştirilebilirdir. Söz konusu değişiklikler karşısında hukuki güvenlik ilkesinin tam anlamıyla uygulanması gerekir.

Gerçek ve gerçek olmayan geçmişe yürüme somut durumlara bağlı olarak hukuki güvenlik ilkesini ihlal edebilmektedir. Bu noktada gerçek olmayan geçmişe yürüme halinin haklı beklentilerin korunması ilkesiyle birlikte okunması elzemdir. Bir yasa düzenlemesi karşısında haklı beklenti, anayasa denetimine tabi tutulup iptal edilme yöntemiyle koruma altına alınabilecektir. Anayasa Mahkemesi genel olarak haklı beklenti kavramını kabul etmekte ve bu yönde kararlarını ilkeye göre şekillendirmektedir. Diğer taraftan nispeten yeni uygulanmaya başlanan bu ilkenin

henüz vergi kanunlarının anayasal denetiminde ele alınmadığı ve bunun bir eksiklik oluşturduğu, hukuki güvenlik ilkesine dair etkin bir inceleme adına muhakkak değerlendirilmesinin gerekli olduğunu ifade etmek gerekir.

7194 sayılı Kanun yoluyla 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu m.103 hükmünde yer alan gelir vergisi tarifesine yönelik değişiklik yapılmıştır. Yükümlüler aleyhine nitelik taşıyan söz konusu değişiklik 01.01.2019 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere Kanunun yayım tarihinde yürürlüğe girmiştir. Böylece bir geçiş hükmüyle vergi kanunu 11 ay 7 gün geçmişe etkili sonuç doğuracak biçimde, gerçek olmayan türde geçmişe yürümüştür. Çalışmamız kapsamında mezkûr hüküm yoluyla ortaya çıkan gerçek olmayan geçmişe yürüme halinin haklı beklentilerin korunması şartlarını ihtiva eden bir yapıda olduğu ve böylece hukuki güvenlik ilkesine aykırılık teşkil ettiği yönünde tespitlerde bulunulmuştur.

KAYNAKLAR

- AKILLIOĞLU, Tekin, “Ekonomik Alanda Yönetmeliklerin Geriye Yürümezlik Kuralı Karşısında Çeşitli Durumları”, Prof. Dr. Aziz Köklü’nün Anısına Armağan, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 535, Ankara, 1984.
- AKILLIOĞLU, Tekin, “Yasaların (Anayasa Dahil) Zaman İçinde Uygulanması”, Anayasa Yargısı Dergisi, 1, 1984.
- AKKAYA, Mustafa, “Vergi Aslı ve Feri’leri Bakımından Geriye Yürümezlik Esası: “Haklılık” Ölçütü Üzerine Değerlendirmeler”, Editör: Billur Yaltı, Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası, Beta Yayınları, İstanbul, 2011.
- AKTAN, Coşkun Can ve GENCEL, Ufuk, “Türkiye’de Geriye Doğru Vergileme ve Verginin Hukukiliği İlkesinin İhlali”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 5, 1, 2003.
- ALTINDAĞ, Halil, Yürürlükte Olan Yasalara ve İdari Düzenleyici İşlemlere Güvenden Kaynaklanan Haklı Beklenti Kavramı ve Korunması, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi – Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010.
- ARAL, Vecdi, Hukuk Felsefesinin Temel Sorunları, 3. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2012.
- BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, “Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi”, Kamu Hukukçuları Platformu: Hukuk Güvenliği, Editör: GÖZTEPE Ece, Türkiye Barolar Birliği Yayınları: 277, Ankara, 2015.
- BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, “Vergilendirme Yoluyla Temel Hak ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır”, Kamu Hukuku, Özel Hukuk ve Ceza Hukuku Alanlarında Kamunun Önderliği ve Bireysel Özerklik Sempozyumu, Editör: ULUSAN İhsan ve ÖZTÜRK Bahri, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009.
- BERGE, Gio ten ve WIDDERSHOVEN, Rob, “The Principle of Legitimate Expectations in Dutch Constitutional and Administrative Law”, Netherlands Reports to the Fifteenth International Congress of Comparative Law, Editör: HONDIUS E. H., Intersentia Rechtswetenschappen, Bristol, 1998.

- BİLİCİ, Nurettin ve CANDAN, Turgut, "Vergi Hukukunda Geriye Yürüme Sorunu", 30. Türkiye Maliye Sempozyumu Bildiri Kitabı, Antalya, 20-24 Mayıs 2015.
- CAN, Osman, "Belirlilik İlkesine Anayasal Bakış", Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi, 9, 1-2, 2005.
- CRAIG, P. P., "Substantive Legitimate Expectations in Domestic and Community Law", Cambridge Journal Law, 55, 2, 1996.
- ÇAĞAN, Nami, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Değerlendirme", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 37, 1, 1980.
- ÇAĞAN, Nami, "Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi", Anayasa Yargısı Dergisi, 1, 1984 (Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi).
- ÇAĞAN, Nami, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982 (Vergilendirme Yetkisi).
- DEVİNER ERGUVAN, Derya, "Türk İdare Hukuku'nda Haklı Beklentilerin Korunması İlkesi", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi (Prof. Dr. Durmuş Tezcan'a Armağan), 21, Özel Sayı, 2019.
- ERDOĞAN, Mustafa, Anayasal Demokrasi, Gözden Geçirilmiş 13. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2017.
- ERGİNAY, Akif, Vergi Hukuku İlkeler Vergi Tekniği Türk Vergi Sistemi, 10. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 1982.
- FEYZİOĞLU, B. N., "Mükellefiyet Doğurucu Vakıa (Vergiyi Doğuran Hadise)", Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, 7, 1-4, 1952.
- FORSYTH, C. F., "Haklı Beklenti'lerin Doğuşu ve Korunması", İdare Hukuku İlimleri Dergisi, Çeviren: Esin Örucü, 7, 1-3, 1986.
- GİŞİ, Selçuk, Haklı Beklentilerin Korunması İlkesi, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2017.
- GÖKSU, Hasan Tuna, "6494 Sayılı Kanun ile Yargıtay ve Danıştay Üyeliği İçin Getirilen 20 Yıl Hizmet Şartının Anayasa'ya Uygunluğu", Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, 3, 2013.

- GÜMÜŞKAYA, Gamze, Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'ne Kişisel Başvuru, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010.
- GÜNEŞ, Gülsen, Verginin Yasallığı İlkesi, 4. Tıpkı Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2014.
- KANETİ, Selim / EKMEKÇİ, Esra / GÜNEŞ, Gülsen / KAŞIKÇI Mahmut, Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2019.
- KARAKOÇ, Yusuf, Genel Vergi Hukuku (Ders Kitabı), Yetkin Yayınları, Ankara, 2017.
- KARAKOÇ, Yusuf, Türk Hukuku'nda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017.
- KIZILOT, Şükrü / ŞENYÜZ, Doğan / TAŞ, Metin / DÖNMEZ, Recai, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 2. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007.
- KNIGHT, Dean R., Estoppel (Principles?) in Public Law: The Substantive Protection of Legitimate Expectations, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, The University British Columbia, 2004.
- KÖKÜSARI, İsmail, Anayasa Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015.
- NARTER, Recep, "Vergi Ödevi İlişkisinde Hukuki Güvenlik İlkesi", Hukuk Biliminin Güncel Sorunları III. Uluslararası Kongre Bildiri Kitabı Cilt: I (Kamu Hukuku), Editör: ABDULHAKİMOĞULLARI Erdal / YOLÇİYEV Mübariz / ŞAHİNKAYA Yalçın, Adalet Yayınevi, 2012
- OĞURLU, Yücel, İdare Hukukunda Kazanılmış Haklara Saygı ve Haklı Beklentiler Sorunu, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2003.
- ÖNCEL, Mualla / KUMRULU, Ahmet / ÇAĞAN, Nami / GÖKER, Cenk, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 28. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2019.
- ÖZ, Ersan ve AKÇAY, Fatih, "Uygulama Örnekleriyle Türk Vergi Hukukunda Gerçek ve Gerçek Olmayan Geriye Yürümler ve Hukuki Güvenlik İlkesine Etkisi", Vergi Sorunları Dergisi, 288, 2012.

- ÖZCAN, Nur, Avrupa Toplulukları Adalet Divanı Kararları Işığında Haklı Beklentilerin Korunması, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Galatasaray Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011.
- ÖZGÜVEN, A. Volkan, Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007.
- PEHLİVAN, Osman, Vergi Hukuku (Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi), Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2017.
- SABAN, Nihal, "Vergi Hukukunda "Ölçü Normlar Bloku" Üzerine Bir Deneme", Vergi Sorunları Dergisi, 117, 1998, <http://www.vergi-sorunlari.com.tr>, (Erişim Tarihi: 11.04.2021).
- SABAN, Nihal, Vergi Hukuku, 8. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2016.
- SAYGIN, Engin, "Haklı Beklentilerin Korunması İlkesine Yönelik Türk ve İngiliz İdare Hukuku Yaklaşımı Üzerine Karşılaştırmalı Analiz", Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 126, 2016.
- ŞENYÜZ, Doğan / YÜCE, Mehmet / GERÇEK Adnan, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), 9. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2018.
- ŞİRİN, Tolga, Karşılaştırmalı Anayasa Hukukunda Kanun Kavramı, 2. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2019.
- TAN, Turgut, İdari İşlemin Geri Alınması, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 298, Ankara, 1970.
- TAŞKAN, Yusuf Ziya, Vergi Hukuku, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2019.
- TAYLAR, Yıldırım, "Vergi Borcu İlişkisinin Pasif Süjesi Olarak Birey ve Vergilendirme Yetkisinin Bireyin Hak, Özgürlük ve Ödevlerine Etkisi", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi (Prof. Dr. Hakan Pekcanitez'e Armağan), 16, Özel Sayı, 2014.
- TEKBAŞ, Abdullah, Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2009/396, Ankara, 2009.
- TÖRALP, Funda, Temel Hak ve Özgürlüklerin Vergilendirme Yetkisinin Kullanımına Etkisi", Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler, Editör: YENİSEY Feridun / GÜNEŞ Gülsen / ŞİRİN Z. Ertunç, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2012.

TUNCER, Selahattin, "5228 Sayılı Yasanın Yürürlük Maddesi", *Lebib Yal-
kın Mevzuat Dergisi*, 10, 2004, [https://www.lebibyal-
kin.com.tr/mevzuat/yayinlar/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi](https://www.lebibyal-
kin.com.tr/mevzuat/yayinlar/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi), (Eri-
şim Tarihi: 8.4.2021).

ULER, Yıldırım, *İdari Yargıda İptal Kararının Sonuçları*, Ankara Üniver-
sitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 281, Ankara, 1970.

ÜSTÜN, Ümit Süleyman, "Anayasa Mahkemesinin Ücret Gelirlerine İliş-
kin Gelir Vergisi Tarifesi İptal Kararı ve Değerlendirilmesi", *Gazi
Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 14, 2, 2010.

ÜSTÜN, Ümit Süleyman, *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yet-
kisi*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007.

YALTI, Billur ve ÖZGENÇ, A. Selçuk, *Vergi Hukuku (Pratik El Çalışma
Kitabı)*, Beta Yayınları, İstanbul, 2005.

YALTI, Billur, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, Beta Yayınları, İstanbul,
2006.