

VERGİLENDİRMEDE GEÇMİŞE YÜRÜMEZLİK İLKESİNİN TÜRK VERGİ HUKUKUNDAKİ YERİNİN ANAYASA MAHKEMESİ KARAR ÖRNEKLERİ İLE ANALİZİ

Araştırma Makalesi / Research Article

Uslu, H. (2021). Vergilendirmede Geçmişe Yürümezlik İlkesinin Türk Vergi Hukukundaki Yerinin Anayasa Mahkemesi Karar Örnekleri ile Analizi. *Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi SBE Dergisi*, 11(3), 1487-1505.
<https://doi.org/10.30783/nevsosbilen.893322>.

Geliş Tarihi: 08.03.2021
Kabul Tarihi: 20.09.2021
E-ISSN: 2149-3871

Hüseyin USLU

Erciyes Üniversitesi, İİBF., Maliye Bölümü
h.uslu80@hotmail.com

ORCID: 0000-0002-2642-1175

ÖZ

Bu çalışmada, temel bir hukuk kaidesi olan kanunların geçmişe yürümezliği ilkesi, vergi kanunları açısından ele alınmıştır. Bu ilke temel olarak vergi kanunlarının, sadece yürürlüğe girmelerinden itibaren meydana gelen işlemleri kapsamı gerektiğini ifade etmektedir. Ancak çıkarılan vergi kanunlarının bazılarında bu norma uyulmadığı da gözlenebilmektedir. Özellikle ekonomik kriz ve askeri darbe dönemlerinde çıkarılan vergi kanunlarında bu duruma daha sık rastlanmaktadır. Türkiye’de Anayasa Mahkemesi vergi kanunlarını, hukuk devletinin güvenlik ilkesi açısından, denetleyici en üst mercidir. Bu çalışma kapsamında yapılan incelemelerde; Anayasa Mahkemesi’nin geçmişe yürüme yaşanan kanunlardan bazılarını; “*kamu yararının olması*”, “*ülkenin içinde bulunduğu ekonomik zorluklar*” ve “*haksız kazançların vergilendirilmesi*” gibi gerekçelerle, gerçek anlamda geçmişe yürüme olarak kabul etmediği, bir kısmını ise “*Anayasaya aykırılık*” veya “*geçmişe yürümenin sabitliği*” değerlendirmesiyle reddettiği görülmüştür. AYM gibi yüksek mahkemeler yurttaşların hukuk yoluyla haklarını arayabilecekleri çok önemli kurumlar olup, bu kurumların verebilecekleri yanlış kararlar, kişilerin hukuka ve devlete olan güvenlerini sarsabilir. Onlarda vergiden kaçınma ve vergi kaçırma eğilimini artırabilir. Bu nedenle vergi kanunlarının, tarihsel süreçte oluşan ve modern ülkelerde yaygın biçimde uygulanan şekilde adil, dengeli ve herkesi kapsayıcı biçimde düzenlenmesi ve çok önemli bir gerekçe olmadıkça geçmişe doğru yürütülmemesi yararlı olacaktır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Hukuku, Vergi Kanunlarında Geçmişe Yürümezlik, Türk Vergi Sistemindeki İstisnalar, Anayasa Mahkemesi Kararları.

ANALYSIS OF THE PLACE OF THE PRINCIPLE OF NON-RETROSPECTIVE TAXATION IN TURKISH TAX LAW WITH EXAMPLES OF CONSTITUTIONAL COURT DECISIONS

ABSTRACT

In this study, the principle of non-retroactivity of laws, which is a fundamental principle of law, was discussed in terms of tax laws. This principle basically states that tax laws should only cover the income and transactions that have occurred after their enactment. However, it can be observed that some of the tax laws that have been issued do not comply with this norm. This situation is more common especially in tax laws enacted during economic crisis and military coup periods. The Constitutional Court in Turkey is the highest supervisory authority of tax laws in terms of security principle of the state of law. In the investigations conducted within the scope of this study; it was observed that the Constitutional Court did not consider some of the laws as retroactive, although they were, due to reasons such as “*public interest*”, “*economic difficulties of the country*” and “*taxation of unfair profits*”, while rejected some of them with the evaluation of “*unconstitutionality*” or “*retroactivity*”. Both the courts of first instance and the supreme courts such as the Council of State and the Constitutional Court are very important institutions where citizens can seek their rights through law, and the wrong decisions of these institutions can undermine the trust of the people in the law and the state. It can increase the tendency for tax avoidance and tax evasion. Therefore, it would be beneficial to regulate tax laws in a fair, balanced and inclusive manner, as they have evolved in the historical process and are widely applied in modern countries, and not to be implemented retroactively unless there is a very important reason.

Keywords: Tax Law, Non-Retrospective Tax Laws, Exceptions in the Turkish Tax System, Constitutional Court Decisions.

GİRİŞ

Vergi, hanehalkı ve firmalar gibi ekonomik birimlerden kanuni mecburiyet altında ve karşılıksız olarak devlete ve yerel yönetimlere aktarılan parasal kaynaklardır (Şen ve Sağbaşı, 2019: 1). Daha geniş ifadesiyle vergi; devletin ve devletin yetki verdiği kuruluşların gerçek ve/veya tüzel kişilerden zorunlu, karşılıksız ve egemenlik gücüne dayanarak aldıkları paralardır (Sağbaşı ve Saruç, 2017: 6). Devletin vergi toplaması, hâkimiyet (senyoraj) hakkına dayanmaktadır (Uyanık, 2008). Devletler, ülkeleri üzerinde sahip oldukları egemenlik hakkına dayanarak, hem toprakları üzerinde yaşayan yurttaş ve diğer ülke vatandaşlarından, hem de uyuşunda bulunup, başka ülkelerde faaliyet gösteren tüm bireylerden vergi alma konusunda hukuki ve fiili bir güce sahip bulunmaktadırlar (Yıldız, 2020). Ancak devletlerin bu haklarını/yetkilerini kontrolsüz biçimde kullanmaları, birçok soruna yol açabilecektir. Bu nedenle, tarihteki ilk yazılı anayasa olan 1215 tarihli Magna Carta Libertatum (Büyük Özgürlük Fermanı)'nda bile hükümdarın vergi koyma yetkileri sınırlandırılmış, bu konudaki asıl yetki parlamentoya devredilmiştir. T.C. Anayasasındaki 73. Maddeye göre Türkiye'de de vergilendirme yetkisi kural olarak, yasama organı (Türkiye Büyük Millet Meclisi) tarafından kullanılmaktadır (Özdemir, 2005).

Vergi alınmasının temel nedeni; kamu harcamalarının ve/veya kamu borçlanmasının finansmanının sağlanmasıdır (Akkaya, 1997: 214). Devlet ve yerel yönetimler topladıkları vergilerle güvenlik, sağlık, eğitim, ulaşım, altyapı, üstyapı ve temizlik gibi kamu hizmetlerini yerine getirirler (Güneş, 1998: 4). Devletlerin diğer bir önemli görevi de ülkedeki kaynakları yurttaşların kullanımına etkin biçimde tahsis etmek (paylaştırmak) ve bunu sürdürmektir. Devletler bunun için hukuk, polis ve asker istihdam etmekte, bu giderlerini karşılayabilmek için de vatandaşlarından vergi toplamaktadır (Sağbaşı ve Saruç, 2017: 6).

Vergiler aynı zamanda bir maliye politikası aracıdır. Devlet belirli mal ve hizmetlerin üretim, ihracat ve tüketimini artırmak istediğinde, bu ürünler üzerindeki vergileri azaltabilmektedir. Örneğin; ihracatı artırmak için ihracatçılara uygulanan KDV iadeleri ve istihdam vergi oranları bu grupta değerlendirilebilir. Yine ekonomik kriz dönemlerinde piyasadaki talebi canlandırarak, üretimi hızlandırabilmek için belirli ürün gruplarında uygulanan KDV ve ÖTV indirimleri de bu türdendir. Öte yandan devletler belirli ürünlerin ithalatını azaltmak istediklerinde gümrük vergi oranlarını artırabilmekte veya ülke içinde kıtlaşan mallar için ithalat vergi oranlarını düşürebilmektedirler. Bu yönleriyle vergiler aynı zamanda; ülke içi ekonomik faaliyetler ve dış ticaret üzerindeki bir maliye politikası aracıdır (Meb, 2011: 4).

Vergilerin hangi mal ve hizmetlerden ne oranda veya ne miktarda alınacağı, vergi kanunları ile belirlenmektedir. Anayasanın 73. Maddesinde de belirtildiği üzere *“tüm vatandaşlar, ödeme güçleri ölçüsünde, kendilerine düşen veri borçlarını ödemekle yükümlüdür”*. Vergileri ödemek, bir ülkede yaşıyor/faaliyet gösteriyor olma karşılığında, zorunlu bir yurttaşlık görevidir. Dolayısıyla kimsenin vergi borcunu ödememe veya vergi ödeme konusunda direnme hakkı yoktur (Meb, 2011: 3).

Vergilerin türü ve miktarı ilgili kanunlarla belirlenmekte olup, bu kanunların genellikle ilk maddelerinde ne ile ilgili oldukları belirtilmektedir. Türkiye'de vergilerle ilgili olan başlıca kanunlar; Gelir Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Özel İletişim Vergisi Kanunu, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ile Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'dur. Vergi Usul Kanununun 19. Maddesine göre vergiyi doğuran olay; *“vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vuku bulması ya da hukuki durumun tamamlanmasıdır”* (Sağbaşı ve Saruç, 2017: 28).

Alındığı kaynağa göre üç tür vergi vardır; (i) gelir vergisi, (ii) servet vergisi ve (iii) harcama (tüketim) vergisi. Kişilerin çalışmaları karşılığında veya başka yollardan (faiz, kira vb.) elde ettiklerin kazançlar gelirlerini oluşturmakta olup, bu gelirler kaynağında veya beyan usulü ile vergilendirilmektedir. Servet, gelirin harcanmayan bölümü olup, bu kısım da ayrıca vergilendirilmektedir. Tüketim (harcama) ise gelirlerin, ihtiyaçları karşılamak üzere çeşitli mal ve hizmet alımlarında kullanılmasını ifade etmektedir. Gelir ve servet üzerinden alınan vergiler; doğrudan vergiler adını alırken, harcamalar üzerinden alınan vergiler; dolaylı vergiler olarak adlandırılmaktadır (Altınakar Mercan, 2020: 259). Toplam vergi gelirleri içinde doğrudan vergilerin

payı genellikle gelişmiş ülkelerde daha fazla iken gelişmekte olan ülkelerde dolaylı vergilerin daha ağırlıklı olduğu görülmektedir (Durankev, 2017: 46). Vergi adaletini sağlayabilmek ve toplumdaki gelir eşitsizliği sorununu çözebilmek için doğrudan vergilerin fazla, dolaylı vergilerin az olması gerekmektedir (Karim, 2018).

Adam Smith (1776), o dönemde yazdığı *Ulusların Zenginliği* adlı eserinde vergilendirme ilkelerini tespit etmiştir. Buna göre; (i) Vergilendirme adil olmalı, herkes kendi gelirine göre vergi ödemelidir. (ii) Vergilerin ödeme şekli ve zamanı önceden belirlenmeli, sonra çıkarılan vergi kuralları geçmiş dönemleri kapsamamalıdır. (iii) Vergilendirme, mükelleflere en az rahatsızlık verecek şekilde yapılmalıdır. (iv) Vergi toplama maliyeti düşük olmalıdır. Arthur Laffer de 1974 yılında gündeme getirdiği ve bilginin aslının İbni Haldun isimli Müslüman sosyoloğa ait olduğunu ifade ettiği teorisinde; vergi oranları ile vergi gelirleri arasında ters U şeklinde bir ilişki olduğunu, yani vergi oranları belirli bir seviyeye kadar artırıldığında devletlerin vergi gelirlerinin de artacağını, ancak vergi oranları daha fazla artırıldığında kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin yükseleceğini ve hükümetlerin vergi gelirlerinin azalacağını ifade etmiştir.

Vergi tahsilatının tam olarak yapılabilmesi için vergi kanunlarının adil, anlaşılabilir ve uygulanabilir olması gerekmektedir. Vergi kanunlarının adil olmasının önündeki en büyük engel; kanunların çıkartıldıkları tarihten öncesine doğru da uygulanmasıdır. Oysa “*vergilendirmede geçmişe yürümezlik ilkesi*” vergi hukuku açısından temel bir yaklaşımdır (Resmî Gazete, 2010). Vergi usulü açısından büyük bir sorun alanı olan bu uygulama, istenmemekle birlikte zaman zaman ortaya çıkabilmektedir. Yasalarda meydana gelen bu tür durumlara üst mahkemelerde itiraz edilebilmekle birlikte, özellikle Anayasada ortaya çıkan bu tür uygulamalarda yargı yolu da büyük oranda kapalıdır. Bu tür konularda sadece Anayasa Mahkemesine başvurulabilmektedir.

Bu çalışma ile amaçlanan; vergilendirmede geçmişe yürümezlik ilkesinin Türk vergi hukukundaki yerini, Anayasa Mahkemesi karar örnekleri ile analiz etmektir. Çalışmanın girişi takip eden ikinci bölümünde; hukuk devleti ve hukuk güvenliği ilkesi üzerinde durulacak, üçüncü bölümünde; geçmişe yürümezlik ilkesi ve hukuki güvenlik ilkesiyle bağlantısı kurulacak, dördüncü bölümünde; vergilendirmede geçmişe yürümezlik ilkesi incelenecek, beşinci bölümde; mahkeme kararlarında vergilendirmede geçmişe yürümezlik ilkesi ile çelişen durumlar ele alınacak, altıncı bölümde; Anayasa Mahkemesi kararlarında görülen ve vergilendirmede geçmişe yürümezlik ilkesi ile çelişen durumlar irdelenecektir. Sonuç ve değerlendirme kısmı ile çalışma tamamlanacaktır. Vergi hukuku açısından yaşamsal öneme sahip olan bu konunun incelenmiş olmasının, literatüre önemli bir katkı sağlayacağı değerlendirilmektedir

1. HUKUK DEVLETİ VE HUKUK GÜVENLİĞİ İLKESİ

Hukuk devleti, Anayasa Mahkemesinin 03/11/1977 Tarih ve 1977/130 Sayılı Kararında; “*insan haklarına saygılı ve bu hakları koruyan, toplum yaşamında adalete ve eşitliğe uygun bir hukuk düzeni kuran ve bu düzeni sürdürmekle kendini sorumlu kabul eden, bütün davranışlarında hukuk kurallarına ve anayasaya uyan, işlem ve eylemleri yargı denetimine açık olan devlet*” şeklinde tanımlanmaktadır (Bilici ve Candan, 2017: 873).

Devletler yurttaşlarına veya ülkelerinde yerleşik kişi ve kurumlara vergi yükümlülükleri koyarken iç hukukta ve evrensel hukukta yer alan bazı temel ilkelere de uymak zorundadırlar. Bu ilkelere en önemlisi; kanunlara ve hukuk devleti olma kurallarına uygun olması ve hukuki güvenliği zedelememesidir (Ayyıldız ve Ayyıldırım, 2015: 57).

Vergiler ancak kanunla çıkarılabilir/konulabilir. Bu durum, vergilendirmenin kanunilik ilkesini⁴⁸ oluşturur. Türkiye Cumhuriyeti’nin 1924 Anayasasının 85. Maddesinde “*Vergiler ancak bir kanun ile çıkarılabilir ve tahsil edilebilir*” hükmü yer alırken, 1961 Anayasasının 61. Maddesinde “*Vergi, resim ve harç benzeri mali yükümlülükler ancak kanunla konulur*” denilmiştir (Öz ve Akçay,

⁴⁸ Vergilendirmede kanunilik ilkesi; İngiltere’nin ABD’deki sömürgelerine haksız vergiler yüklemeye çalışması üzerine 1773’te başlayan Boston Çay Partisi isyanı ve devamında ABD’de yaşanan Bağımsızlık Savaşının sonunda kabul edilen 1776 Virginia Haklar Bildirgesi’nin 6. Maddesinde teminat altına alınmıştır. Bu madde daha sonra 1789 Amerika Anayasasına da girerek, anayasal güvence altına alınmıştır (Gerçek vd., 2014: 85-86).

2012: 2). 1982 Anayasanın 73. Maddesinde “*Vergi, resim ve harç gibi mali yükümlülükler ancak kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*”, 161. Maddesinde de “*Bütçe kanununa bütçe ile ilgili hükümler dışında hiçbir hüküm konulamaz*” denilerek, bütçenin kanunla yapılabileceği ve bu kanunun, yalnızca bütçe gelir ve giderleri ile ilgili yasal bir düzenleme olması gerektiği belirtilmiştir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2011: 54).

Modern demokrasinin bir gereği olan kuvvetler ayrılığı ilkesi kapsamında; vergi kanunu çıkarma ve bu kanunlarda değişiklik yapma yetkisi hükümetlerden alınmış, parlamentolara verilmiştir. Bu konudaki ilk önemli adım; 1215 tarihli Magna Carta bildirisine atılmış, bu bildirmede vergi koyma yetkisi kraldan alınıp, parlamentoya verilmiştir. Bu ilke daha sonra ilan edilen 1628 Haklar Dilekçesi (Petition of Right), 1689 Haklar Bildirgesi (Bill of Rights), 1776 Virginia İnsan Hakları Bildirisi ve 1789 Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi ile daha da pekiştirilmiştir (Gerçek vd., 2014: 84-85). Bu konudaki son nokta 1948 Birleşmiş Milletler İnsan Hakları Evrensel Bildirisi ve İnsan Haklarını ve Temel Özgürlükleri Korumaya Dair Sözleşme ile konulmuştur (Özbey, 2004: 46-47).

Bu kapsamda günümüzde vergilendirme yetkisi, yasama organının elinde bulunmaktadır. Bu ilke daha ziyade vergi kanunlarının şekil şartlarıyla ilişkilidir. Ancak Anayasanın 73. Maddesinin 4. Bendinde “*vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin oranlarında, kanunda belirtilen sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu’na verilebilir*” denilerek, parlamentonun vergi kanunu çıkarma yetkisinin bir kısmının yürütme organına da devredilebileceği hükmü getirilmiştir (Erkin, 2012: 239).

Hukuk devleti; ulusal ve evrensel hukuk kurallarına göre faaliyet gösteren devlet demektir. Türkiye’deki Anayasa Mahkemesi 02/05/2013 tarih ve 2013/59 Sayılı kararında hukuk devletini; “*Eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygılı, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa’ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık olan devlettir*” şeklinde tanımlamıştır (Küçük, 2019).

Konulan vergilerin anayasaya ve evrensel hukuka uygun olması, kişilerin kendilerine uygulanacak vergilerle ilgili konu, ölçü ve kuralları bilmeleri ve bu kuralların tüm bireylere eşit biçimde uygulanması hukuk güvenliği ilkesini oluşturmaktadır (Erkin, 2013: 1122). Vergi kanunları yöneldikleri konu ve gelir türü bakımından ve uygulama takvimi açısından açık, net ve şüpheye meydan vermeyecek biçimde tanımlanmış olmalıdır (Saban, 2003: 63).

Devletlerin vergilendirme yetkileri mutlak bir hak olmakla birlikte, çıkarılan vergi yasalarının Uluslararası Vergi Hukuku ve Devletler Hukuku’na da uygun olması gerekmektedir. Bu yasalar aynı zamanda ülke yurttaşlarını devletlerin aşırı vergilendirmesinden de korumaya yöneliktir (Deak, 2000: 112). Örneğin; devletler vergilendirme yaparken mülkiyet hakkına sınırlı miktarda müdahale etmeli, müsadere (mülkiyete el koyma) ölçüsüne varacak vergisel düzenlemelerden kaçınmalıdırlar (Gemalmaz, 2009: 261).

Vergi kanunlarının hukuki olabilmesi ve hukuk güvenliği ilkesini sarsmaması için vergi alanında mahkemelerin “*kıyas yapma yetkileri*” de ellerinden alınmıştır. Kanunlarla açık biçimde düzenlenmemiş olaylarda, kanunlarda açık biçimde yer alan diğer olaylarla ilgili hükümlerden yola çıkılarak içtihat yapılmasını ifade eden kıyas, vergi hukuku açısından doğru bir yöntem değildir. Çünkü vergi kanunlarının açık, net ve şüpheye meydan vermeyecek biçimde tanımlanmış olması esastır (Bentley, 2007: 4). Vergi kanunlarında kıyas yolunun açılması; kişiye özgü yorumlar ve uygulamalar geliştirilmesine meydan verebileceği için vergi hukukunda kati bir şekilde yasaklanmıştır. Aksi takdirde hükümetin ve yargı organlarının kıyas yoluyla yeni vergiler oluşturmaları, mevcut vergi yüklerini artırmaları veya kişiye özgü ayrımcı uygulamalara gitmeleri olasıdır (Şenyüz, 2005: 30).

Kıyas, vergi hukukunda yorum yapılabilecek alanları kapsamaktadır. Oysa her yorum, bir kısım sübjektiflikleri de içerebilecektir. Bu nedenle vergi hukuku alanında uygulamada karşılaşılabilecek kanuni boşluklar, kıyasa varmayan yorumlarla doldurulamıyorsa, bu konularda mutlaka yasama organının devreye girmesi, ya yeni bir yasa hazırlaması veya mevcut yasadaki boşlukları doldurulması gerekmektedir (Erkin, 2012: 243).

Yine vergi kanunlarının uygulanabilirliğini artırmak ve mükelleflerde vergi koyanlara karşı bir nefret oluşumunu önleyebilmek amacıyla vergilendirmenin adil olması da gerekmektedir. Uygulamaya konulan vergi kanunlarının tam olarak amacına ulaşabilmesi ve mükelleflerde bir huzursuzluk oluşturmaması için vergi yükünün adaletli ve dengeli biçimde dağıtılması gereklidir. Nitekim Anayasanın 73. Maddesinin 2. Fıkrasında da “*vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır*” denilerek, bu noktaya dikkat çekilmiştir. Smith (1776) da bu konuya dikkatleri çekmiş ve “*Her vatandaş, ödeme imkânı ölçüsünde devlet harcamalarına katkıda bulunmalıdır*” demiştir. Buradaki “*her vatandaş*” ifadesinden vergi yasalarının tüm mükelleflere eşit ve istisnasız biçimde uygulanmasının gerektiği, “*ödeme imkânı ölçüsünde*” ifadesinden de vergilendirmenin adil biçimde yapılmasının gerektiği anlaşılmaktadır (Erkin, 2013: 1126).

2. GEÇMİŞE YÜRÜMEZLİK İLKESİ VE HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİYLE BAĞLANTISI

Genel olarak kanunların çıkartıldıkları tarihten sonrası için geçerli olması ve yürürlüğe girdiği tarihten önceki dönemlerde meydana gelen olayları kapsamaması (*geçmişe yürümezlik*) evrensel bir hukuk normudur (Özgülven, 2006: 32). Roma Döneminde Justinian tarafından yayınlanan bir bildiri; “*Kanunların ve imparator emirnamelerinin, yalnızca geleceğin hukuki işlemlerine ilişkin hüküm koyduğu ve geçmişteki olaylara uygulanmayacağı*” dile getirilirken, İslam hukukunda; “*Kim İslam’ın emirlerine güzelce uyarırsa, İslam’dan önceki devirde yaptıklarından sorumlu tutulmaz*” hükmü yer almaktadır. 26 Ağustos 1789 tarihinde kabul edilen İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi’nin 8. Maddesinde; “*Bir kimse ancak suçun işlenmesinden önce kabul ve ilan edilmiş olan ve bir yasa gereğince cezalandırılabilir*” hükmüne yer verilmiştir. 1804 tarihli Fransız Medeni Kanununun 2. Maddesinde “*Kanun ancak geleceği düzenler, geçmişe etkili olmaz*” denilerek, kanunların geçmişe doğru yürümezlik ilkesi ortaya konulmuştur (Özgülven, 2006: 33-34). 10 Aralık 1948 tarihli İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi’nin 11. Maddesinin 2. Bendinde de “*Hiç kimse, işlendikleri sırada ulusal veya uluslararası hukuka göre suç olmayan bir fiilden dolayı mahkûm edilemez*” denilerek hukuksal kara ve uygulamaların sınırları net biçimde belirlenmiştir. Bu hüküm daha sonra 4 Kasım 1950 tarihli Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin 7. maddesinde de yer almıştır (Öz ve Akçay, 2012: 5).

Bazı ülkeler Anayasalarında kanunların geçmişe yürümezliği ile ilgili hukuki düzenlemelere yer vermişlerdir. Örneğin; Filipinler Anayasası’nın 3. Maddesinin 11. Fıkrasında “*Geçmişe tesiri olan kanunlar yapılamaz*” denilirken, Bolivya Anayasası’nın 31. Maddesinde “*Kanunlar sırf gelecek hakkında hüküm koyar, geçmişe etki etmez*” denilmektedir. Benzer şekilde Norveç Anayasası’nın 97. Maddesinde “*Hiçbir kanunun geçmişe tesiri olmayacaktır*” hükmüne, Peru Anayasası’nın 25. Maddesinde “*Hiçbir kanun geçmişe tesir eden kuvvet ve hükme haiz değildir*” bilgisine yer verilmektedir (Öz, 2004: 59).

Vergi kanunlarının geçmişe yürütülmemesi gereğiyle ilgili olarak da bir kısım anayasa hükümleri bulunmaktadır. Örneğin; İsveç Anayasası’nda “*Devlet, vergi veya harçla ilgili, yürürlüğe girdiği zaman öncesini de etkileyecek şekilde hiçbir sorumluluk getiremez*” hükmü yer alırken, Rusya Anayasası’nda “*Yeni vergiler belirleyen veya vergi mükelleflerinin durumunu ağırlaştıran kanunlar geçmişe yürütülemez*” denilmiş, Portekiz Anayasası’na ise “*Kimse, Anayasa’ya ve diğer yasalara uygun olarak oluşturulmayan ve toplanmayan ya da geçmişe dönük olarak yüklenmeye çalışılan vergileri ödemek zorunda değildir*” hükmü konulmuştur (Ayyıldız ve Ayyıldırım, 2015: 65). Benzer şekilde Brezilya Anayasasının 150/III. Maddesinde “*Bir vergi kanunu yürürlüğe girmeden önceki dönemlerde meydana gelen olaylardan vergi almak yasaktır. Aynı mali yıl içinde vergi tesis eden veya artıran kanun yayınlandığı günden itibaren yürürlüğe girer*” denilerek vergilerdeki geçmişe yürümezlik ilkesi kesin bir dille tanımlanmıştır (Gerçek vd., 2014: 104).

Türkiye’de Anayasa Mahkemesi 07/11/1989 tarih, 1989/6 esas ve 1989/42 sayılı kararında; “*Vergi alanındaki düzenlemeler de yasalarla gerçekleştirildiğinden geçmişe yürümeme, vergi yasaları için de doğal bir zorunluluktur. Bu zorunluluğu kaçınılmaz kılan görüşler öğretilde çoğunluk kazanmıştır. Devlete ve hukuk düzenine güven noktasında yoğunlaşan bu görüşler genelde tüm*

yasalar için geçerli olan bir durumdur. Ayırıklık koşulları bir yana bırakıldığında, genel kural, geçmişe yürümezliğin her yasa için egemen bir özellik olduğudur” hükmünü koymuştur.

Danıştay da 03/07/1989 tarih, 1988/5 esas ve 1989/3 sayılı kararında ana hatlarıyla “*Kanunların geçmişe yürümezliği ilkesi, bir hukuki eylem ya da davranışın, bir hukuki ilişkinin vuku bulunduğu ya da meydana geldiği dönemdeki kanunun hükümlerine tabi olacağını ifade eder. Sonradan çıkan kanun, kural olarak, yürürlüğünden önceki olaylara ve ilişkilere uygulanmaz”* dedikten sonra “*Vergi kanunlarının, özellikle de mali yükümlülükleri artırıcı hükümlerinin, geçmişe yürütülmemesi, hukuki güvenlik ilkesi yönünden önem taşır. Anayasa’nın 73’üncü maddesinin 3. fıkrasında ifadesini bulan “vergilerin kanuniliği ilkesi” de, hukuki güvenliği sağlama amacına matuftur ve vergiyi doğuran olayın vukuu döneminde yürürlükte olmayan bir kanuna dayanılarak vergi yükünün artırılmasına imkân vermez”* demiştir.

Danıştay 20/05/2013 tarih, 2010/10149 esas ve 2013/4858 sayılı kararında da özetle; “*Vergi normlarının uygulanması gereken zamanın tespitinde, vergisel yükümlülüğün tesisine vergiyi doğuran olayın meydana gelme zamanının önemli olduğunu, o tarihte uygulamada olmayan bir vergi kanununa göre sonradan vergileme yapılamayacağını”* ifade etmiştir.

Bütün bu sayılan kanun ve içtihatlar, vergi kanunlarında geçmişe yürümezlik ilkesinin muhkem bir kaziye haline geldiğini, parlamento, hükümet ve diğer ilgili/yetkili birimlerin çıkaracakları vergi kanunlarında bu hususa özellikle dikkat etmelerinin gerektiğini göstermektedir. Bu ilkenin ihlal edilmesi, anayasal bir hak olan hukuki güvenlik ilkesini de zedeleyecektir (Kaya, 2019: 16-17).

3. GEÇMİŞE YÜRÜMEZLİK İLKESİ VE VERGİ HUKUKU

Geçmişe yürümezlik ilkesi, vergi hukuku açısından oldukça önemli bir yere sahiptir. Bu ilkenin ihlali, temelde birer yasa olan vergi kanunlarının, Anayasa ve diğer hukuki ölçütlere ters düşmesi neticesini doğuracaktır (Bentley, 2007: 4). Bu konu o kadar önemlidir ki “kıyasa” bile kapalıdır. Yani vergi kanunlarında yer almayan ve açıkça geçmişe yürütülemeyeceği belli olmayan bir konuda, mevcut yasalara benzetişim yapılarak da hüküm verilemez. Aksi yöndeki uygulamalar vergi hukukuna aykırı olacaktır (Gemalmaz, 2009: 261).

3.1. Geçmişe Yürümezlik İlkesinin Sınıflandırılması

Almanya ve İsviçre hukukunda vergi yasalarının geçmişe yürümezliği ilkesiyle ilgili bazı alt sınıflandırmalara da gidilmiştir. Bunlar; gerçek olmayan ve gerçek geçmişe yürüme olarak ikiye ayrılabilir (Öncel vd. 2020: 47):

- **Gerçek Olmayan Geçmişe Yürüme:** Gerçek olmayan (Geniş Anlamda) geçmişe yürüme; uygulamaya konulan yeni kanunun, eski kanun yürürlükteyken başlamış, fakat tam olarak neticelenmemiş hukuksal işlem, durum ve olaylara, yürürlüğe girme tarihinden itibaren uygulanmasını ifade etmektedir (Altundış, 2008: 65). Aslında burada tam olarak bir kanunun geçmişe dönük de uygulanması söz konusu değildir. Sadece kanun çıkarıldığı anda, önceki hukuksal süreçler bitmeden, derhal uygulanmaktadır. Örneğin; Mart 2021’de yapılacak 2020 yılında elde edilen kira gelirleri ile ilgili vergi ödemeleri için Haziran 2020’de çıkarılan bir yasanın, Ocak 2020’den itibaren bütün bir yılın kira gelirlerini kapsaması bu türden bir geçmişe yürümedir. Burada her ne kadar Ocak-Mayıs dönemi kira gelirleri yeni kanundan önce elde edilmiş olsa da vergisi bir sonraki yıl ödeneceği ve biten yıl bir bütün olarak değerlendirildiği için yeni yasa ilk 5 aylık dönemi de kapsayabilmektedir. Gerçek olmayan geçmişe yürümeyi, tam bir geçmişe yürüme olarak kabul etmeyen hukukçular da bulunmaktadır (Öz güven, 2006: 80). Ancak uygulamadaki zorlukların aşılabilmesi için bunu normal ve hukuka uygun gören yaklaşım daha ağır basmaktadır (Öz ve Akçay, 2012: 7-8).
- **Gerçek Geçmişe Yürüme:** Genel hukukta ve vergi hukukunda geçmişe yürüme kavramıyla ifade edilen durum, gerçek (dar anlamda) geçmişe yürüme olup burada, sonradan yürürlüğe giren bir yasanın, bu yasanın yürürlüğe girme tarihinden önce sonuçlanmış hukuksal ilişki ve olaylara da uygulanması söz konusudur. Burada yeni

kanunun, hukuksal olarak tamamlanmış bir olaya tekrar uygulanması ile aynı olaya iki kez yasa uygulanmış olmaktadır (Pehlivan, 2011: 37). Örneğin; 2020 yılında alınan maaşlardan %20 oranında alınan gelir vergilerinin, kendi dönemlerinde tahsili yapıldıktan sonra, Ocak 2021’de çıkarılan ve bu oranı %25’e yükselten bir yasanın, Ocak 2020’den itibaren alınan tüm maaşları da kapsayacak biçimde uygulanması. Böyle bir durumda; önce %20 ile vergilendirilen bir kazancın, daha sonra %25’e göre yeniden vergilendirilmesi söz konusudur.

3.2. Gerçek ve Gerçek Olmayan Geçmişe Yürümlerin Hukuki Güvenlik İlkesine Etkisi

Hukuki güvenlik ilkesi; çıkarılan kanunların anayasaya ve uluslararası hukuka uygun olmasını, kişilerin bu kanunlarla ilgili; konu, ölçü, takvim ve kuralları açık biçimde bilmelerini ve bu kuralların tüm bireylere eşit biçimde uygulanmasını ifade etmektedir (Erkin, 2013: 1122). Vergi kanunları da yöneldikleri konu ve gelir türü bakımından ve uygulama takvimi açısından açık, net ve şüpheye meydan vermeyecek biçimde tanımlanmış olmalıdır ki hukuki güvenlik ilkesi ile çelişmesin (Saban, 2003: 63). Hukuk devletlerinde, devletler sadece kanunlar çıkarmakla kalmaz, aynı zamanda kendileri de mevcut anayasa ve diğer hukuk normlarına uygun hareket ederler (Çağan, 2005). Hukuk kurallarında devamlılık ve istikrar esastır. Mecbur kalınmadıkça yasaların değiştirilmemesi ve geçmişe yürütülmemesi, hukuki güvenliğin sağlanabilmesi adına önemlidir (Öz ve Akçay, 2012).

Vergi kanunlarında (veya genel kanunlarda) yaşanan gerçek ve gerçek olmayan geçmişe yürüme uygulamaları Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin (AİHS) 71 Maddesinin 1. Fıkrasında yer alan “Hiç kimse, işlendiği zaman ulusal veya uluslararası hukuka göre suç oluşturmayan bir eylem veya ihmalden dolayı suçlu bulunamaz. Aynı şekilde suçun işlendiği dönemde uygulanabilir olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez” ilkesine zıt düşmektedir. Anayasa Mahkemesi de 04/06/2003 Tarih ve 2003/60 Sayılı kararında; “Hukuk devletinin sağlamakta yükümlü olduğu hukuk güvenliği, kural olarak yasaların geçmişe yürütülmemesini gerekli kılar. Bu nedenle Kanunların geçmişe yürümezliği ilkesi uyarınca yasalar yürürlüğe girdikleri tarihten sonraki hukuki durumlara uygulanabileceklerinden, sonradan çıkan bir yasa, yürürlüğe girdiği tarihten önceki olaylara uygulanmaz” demiştir. AYM 13/02/2019 tarihli kararında da “Anayasanın 2. Maddesinde belirtilen hukuk devletinin ön koşulları arasında; hukuki güvenlik ilkesi de yer almaktadır. Hukuki güvenlik ilkesi; hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyulabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılan ortak değerdir. Daha önce tesis edilmiş bulunan işlemlerin doğurduğu hukuki sonuçları ortadan kaldıracak şekilde yasama tasarrufunda bulunulması, hukuki güvenlik ilkesine aykırılık oluşturur” demiştir.

Kanunların geçmişe yürümemesi ilkesinin altında; “kazanılmış haklara saygı ve hukuki güvenlik” unsurları yatmaktadır (Öz ve Akçay, 2012: 4). Kanunların uygulanmasındaki temel esas, kanunun yürürlüğe girdikten sonraki dönemde meydana gelen olayları kapsamasıdır. Yani kanunlar geçmişe etkili değildir ve geçmişe dönük olarak uygulanamazlar. Bu nedenle vergi kanunlarının da yürürlüğe girdikleri tarihten sonraki dönemleri kapsaması, söz konusu kanun yürürlüğe girmeden önce elde edilen kazançları ve yapılan ticari işlemleri kapsamaması gerekmektedir.

3.3. Geçmişe Yürümezlik İlkesinin (Kapsamı) Geçerli Olduğu Durumlar

Geçmişe yürümezlik ilkesi, normal kanunlarda olduğu gibi vergi kanunları için de geçerli olan bir durumdur. Vergi kanunlarında geçmişe yürümezlik esastır (Özgüven, 2006: 33-34). Aksi yöndeki uygulamalar ya mecburiyetlerin getirdiği istisnalardır ya da yasalara uymama durumu ortaya çıkmaktadır.

Temel olarak; çıkarılan bir vergi kanunun, yürürlüğe girdi tarihten sonraki işlemleri kapsamasını ifade eden geçmişe yürümezlik ilkesi ihlal edildiğinde, hukukilik ilkesi de göz ardı edilmiş olmaktadır (Ayyıldız ve Ayyıldırım, 2015: 60). Türkiye’de vergi kanunlarının yürürlüğe girebilmesi için Resmî Gazetede yayımlanmış olması gerekmektedir. Eğer çıkarılan kanunun son maddesinde yürürlüğe girme tarihi ile ilgili özel bir bilgiye yer verilmemişse kanunlar Resmî Gazetede yayımlanma tarihinde otomatik olarak yürürlüğe girer (Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, 2018, Madde. 7). Dolayısıyla normal şartlar altında bir vergi kanunu, yürürlüğe girme tarihinden

önceki dönemleri kapsayamaz. Kanunların geçmişe doğru yürütülmesi, *kazanılmış haklara saygı ve hukuki güvenlik* ilkelerinin çiğnenmesi anlamına gelmektedir (Memiş, 2006: 58-59).

Genel olarak; geçmişe yürümezlik ilkesi, çıkarılan tüm vergi kanunlarındaki genel geçer durumdur ve bu kanunların yöneldikleri tüm gelir, kişi, kurum ve olayları kapsamaktadır (Ayyıldız ve Ayyıldırım, 2015: 61). Türkiye’de bütçe kanunu her yıl yenilenir. Tüm kamu kurum ve kuruluşlarının bir sonraki yıla ait muhtemel gelir ve giderleri, vergi oranları, tahsilat süreleri, bütçe gelirlerinin harcanacağı alanlar ve harcama usulleri bütçede açıkça belirtilir. Önce Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) Bütçe Komisyonunda, daha sonra TBMM genel kurulunda görüşülüp onaylanan bütçe kanunu, bir sonraki yılda uygulanmak üzere, içinde bulunulan yılın en geç Aralık ayında Resmî Gazete’de yayımlanır (SBB, 2020). Yeni yılın başlamasıyla birlikte bütçe kanunu, tüm resmi, tüzel ve özel kişileri bağlayıcı şekilde uygulamaya konulur. Ülkedeki bütün vergi tahsilatlar, kamu borçlanmaları ve kamu harcamaları bütçe kanuna uygun biçimde yürütülür.

3.4. Geçmişe Yürümezlik İlkesinin Sınırları (İstisnaları)

Geçmişe yürümezlik ilkesinin, uluslararası hukukta da kabul gören bazı istisnaları bulunmaktadır. Alman Anayasa Mahkemesi de bazı istisnai durumlarda geçmişe yürümeyi geçerli saymaktadır. Bunlar; (i) Kişi ve kurumlar kanun değişikli yapılacağını ve bu değişikliğin geçmişe dönük olarak da uygulanacağını önceden tahmin etme imkânına sahip olmuşlarsa (Örneğin; kanun değişikliği basında yer almışsa), (ii) Önceki yasa hukuken belirsizlikler içeriyorsa, (iii) Önceki yasanın, anayasaya aykırı olduğu şüpheye mahal vermeyecek biçimde netse ve (iv) Kamu yararı geçmişe yürümeyi zorunlu hale getiriyorsa ve bu durum bireylerin hukuki güvenliğinden daha önemli bir hal almışsa (Yıldız, 2018: 14). Burada sözü edilen kamu yararının gerektirdiği durumlar; deprem, doğal afetler, savaş ve ekonomik kriz gibi olağan dışı durumlardır (Aktan ve Gencel, 2003: 3-4). Bu uygulamaya Türkiye’de 1994 yılında yürürlüğe konulan 3986 Sayılı Kanun’da rastlanmaktadır. 5 Nisan 1994 ekonomik krizi nedeniyle ekonominin içinde bulunduğu darboğazdan kurtulabilmesi amacıyla çıkarılan bu kanunla bir kısım yeni vergiler ve ek mali yükümlülükler⁴⁹ getirilmiş ve bu yasanın bir önceki yılın gelirlerini de kapsamına karar verilmiştir. Benzer şekilde 17 Ağustos ve 12 Kasım tarihlerinde Marmara Bölgesinde yaşanan deprem felaketinin neden olduğu ekonomik kayıpların giderilmesi amacıyla çıkarılan 26.11.1999 tarih ve 4481 Sayılı Kanun ile de pek çok ek vergiler⁵⁰ konulmuş ve bu vergilerin 1998 yılı gelirlerini de kapsamı hükme bağlanmıştır (Aktan ve Gencel, 2003: 7).

Vergi kanunlarında geçmişe yürümezlik ilkesi, mükelleflerin aleyhine olan durumlar için geçerli olmakla birlikte, lehlerine olan uygulamalarda bu ilke işletilebilmektedir. Hatta AYM makul vergi artışı oranları söz konusu olduğunda vergi kanunlarında geçmişe yürümezlik ilkesinin ihlalini de bir sorun olarak görmemektedir (Yıldız, 2018: 13). Anayasanın 153. maddesinin 5. fıkrası gereği; “*Anayasa Mahkemesinin bir kısım vergi kolaylıklarını iptal etmesi durumunda, daha önce bu kolaylıklardan yararlanmış olanların durumları bu iptal kararından etkilenmez*” (Aykın, 2017).

Bu istisnalar, hukuki güvenlik ilkesinin zedelenmesine neden olabilen uygulamalardır (Çağan, 2005). Bazı hukukçular, temel prensip olarak özel (bireylere yönelik) hukuk kanunlarının geçmişe yürütülmeyeceğini, ama kamu hukuku ile ilgili yasaların (özellikle usul yasalarının) geçmişe doğru da yürütülebileceğini savunmaktadırlar. Fakat bir hukuk devletinde, suç ve ceza öngören yasalar gibi, vergi yükü vb. sorumluluklar yükleyen yasaların da geçmişe yürütülmemesi gerekir (Ak, 2004). Anayasa’nın 38. Maddesine göre de “*geçmişe yürüme yasağı*” sadece ceza içeren hükümler için geçerlidir (Bilici ve Candan, 2017: 871).

3.5. Türk Vergi Hukukunda Geçmişe Yürümezlik İlkesi

Osmanlıcada “*makable teşmili*” kavramıyla ifade edilen “*geçmişe yürümezlik*” ilkesi; yürürlüğe giren yeni kanunların, yürürlük tarihinden önceki dönemlerdeki olaylarla ilgili hukuksal

⁴⁹ Bu ek yükümlülükler arasında; Net Aktif Vergisi, Ekonomik Denge Vergisi, Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Ek Gayrimenkul Vergisi yer almaktadır (Aktan ve Gencel, 2003: 7).

⁵⁰ Bu ek vergiler arasında; Ek Kurumlar Vergisi, Ek Gelir Vergisi, Ek Götürü Serbest Meslek Kazancı Vergisi, Ek Götürü Ticari Kazanç Vergisi, Ek Ücret Gelir Vergisi, Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi, Ek Emlak Vergisi, Özel İşlem Vergisi, Özel İletişim Vergisi ve Faiz Geliri Vergisi sayılabilir.

sonuçları olmasını yasaklayan ve kanunların ancak yürürlüğe girdikleri tarihten sonraki dönemlerde meydana gelen olaylara uygulanmasını emreden temel bir hukuk ilkesidir (Aykın, 2017). Yasalar kural olarak, yürürlük tarihlerinden sonraki olay, işlem ve fiillere uygulanmak amacıyla çıkartılırlar. Yürürlüğe yeni giren kanunların geçmişteki olaylara ve kesin kazanılmış hukuksal haklara etki etmemesi, hukukun en temel ilkelerindedir. Kanun koyucu tarafından yapılacak herhangi bir yasal düzenleme, ülkede yaşayanların kazanılmış haklarını ihlal etmemelidir. Bu, hukuk devleti olmanın temel ilkelerinden biridir (Resmî Gazete, 2010).

Hukuki güvenlik ilkesi, herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, davranışlarını ve geleceğe dair planlarını buna göre düzene koyabilmesi manasına gelmektedir. Hukuksal güvenlik ilkesinin vergi hukuku içinde de ayrı bir konumu bulunmaktadır (Bilici ve Candan, 2017: 872). Bu ilke; vergi mükelleflerinin hak ve özgürlük alanlarına devletin vergilendirme yoluyla yapacağı müdahaleleri önceden görebilmelerini ve durumlarını buna göre ayarlamalarını gerektirmektedir. Kişiler bu şekilde mevcut dönem ve gelecek yıllarla ilgili planlarını ve ekonomik tercihlerini güvenli bir şekilde yapabilirler. Bireylerin yaşamında bu kadar önemli bir yeri olan hukuki güvenlik ilkesi, vergi kanunlarının belirgin (açık, net) olmasını, vergi hukukunda kıyas yasağını⁵¹ ve vergi kanunlarının geçmişe yürümezliği ilkesini kapsamaktadır (Özdemir, 2005). Burada geçen kıyas yasağı; vergi kanunlarının açık olduğunu ve kıyas yoluyla uygulayıcıların yeni hükümler çıkarmasının yasak olduğunu ifade etmektedir (Öncel vd. 2020).

Vergi kanunlarının geçmişe yürümezliği, bu kanunların hukuki yönden güvenilir ve geçerli olabilmesinin bir ön şartıdır (Yıldız, 2020). Bu ilkeye göre vergi yasaları, uygulamaya konuldukları tarihten önceki olaylara uygulanamaz. Geçmiş dönemlerdeki ekonomik aktiviteleri için kişi ve kurumlara herhangi bir vergi tahakkuku veya vergi tahsilatı işlemi gerçekleştirilemez (Sağbaş ve Saruç, 2017: 18). Bu durum, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 19. Maddesinde gayet açık bir şekilde hükme bağlanmış olup, bu maddede “*mükellef açısından vergi borcunun, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın gerçekleşmesi ile doğacağı*” ifade edilmektedir (Yıldız, 2018: 16).

Uluatam ve Methibay (2001)’e göre hukukun temel ilkelerinden olan; “*kanunların ancak yürürlüğe girdikten sonraki olaylara uygulanması*” yaklaşımı T.C. Anayasasında yalnızca ceza hukukuna ilişkin olarak ifade edilmekle birlikte, vergi hukukunda da esas olarak geçerliliğini korumaktadır (Resmî Gazete, 2010).

Kişiler gelecek dönemlere yönelik ekonomik ve finansal plânlarını yürürlükteki vergi kanunlarına uygun olarak yapmaktadırlar. Sonradan yürürlüğe giren yasalarla, geçmiş dönemler için de vergi ödeme yükümlülükleri çıkarılması, ülkede yerleşik kişi ve kurumların vergi yüklerini artırır, devlete ve hukuk düzenine olan güvenlerini sarsar, onlarda vergiden kaçınma ve kayıt dışına çıkma duygularını tetikler. Tüm bunlar ekonomik ve ticari hayatta bulunması gereken belirlilik ve istikrara zarar verir (Aykın, 2017).

Öncel vd. (2020)’de hukuki güvenlik ilkesi gereği, vergi kanunlarının geçmiş dönemlerde vuku bulan olaylara uygulanmamasının gerektiğini belirtmiştir. Yazarlar bu düşüncelerine gerekçe olarak; kişilerin gelecek dönemlere ait planlarını yürürlükteki vergi yasalarına göre yaptıklarını, sonradan çıkarılan kanunlarla bireylerin geçmiş dönemlere yönelik vergi yüklerinin artırılmasının, mükelleflerin devlete ve hukuk düzenine olan güvenlerini sarsacağını, ekonomik ve ticari hayatta bulunması gereken belirlilik ve istikrarı bozacağını dile getirmişlerdir.

Vergi hukukunda geçmişe yürümezlik ilkesi yalnızca vergi kanunları yönünden değil, aynı zamanda yürütme organının (hükümetin) vergilendirme alanında düzenleme yetkisine sahip olduğu durumlarda da geçerlidir. Bakanlar Kurulunun yasaları uygularken kişi ve kurumlara geçmiş dönemlere ilişkin mali yükler getirmesi veya var olan yükümlülüklerini arttırması da idari işlemlerin geçmişe yürümezliği ilkesine aykırı bir durumdur. Benzer şekilde hükümet veya cumhurbaşkanlığı kararlarıyla getirilen vergi düzenlemeleri de geçmiş dönemlere ait işlemleri kapsamamalıdır (Yıldız, 2020). Yürütme organının bir vergi muafiyetini veya vergi indirimini kaldırması ya da

⁵¹ Hukukta Kıyas; bir olay hakkında yasada yer alan kuralın, nitelikleri ve kuruluşları ona benzeyen fakat yasada düzenlenmemiş diğer bir olaya uygulanmasıdır (Özdemir, 2005).

sınırlandırması durumunda düzenleme, geçmişte tanınan vergi muafiyetleri ve vergi indirimleri de kapsanacak şekilde yapılmalıdır (Akarca ve Şafak, 2013).

Danıştay tarafından verilen 03.07.1989 tarih ve 1988/5 esas sayılı kararda da geçmişe yürümezlik ilkesi, hiçbir duraksamaya meydan vermeyecek şekilde benimsenmiştir. Danıştay bu kararında kanunların geçmişe yürümezliği ilkesi gereği; “*bir hukuki eylem ya da davranışın, vuku bulunduğu dönemdeki kanun hükümlerine tabi olacağını, sonradan çıkarılan kanunların, kural olarak önceki olaylara ve ilişkilere uygulanamayacağını, aynı şekilde vergi kanunlarının da geçmişe yürütülemeyeceğini*” ifade etmiştir (Resmî Gazete, 2010).

Kanunlarda geçmişe yürümezlik kuralı, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu’nun 29.1.1999 tarih, 1998/316 Esas ve K. 1999/169 sayılı kararında şöyle ifade edilmiştir: “*idari işlemlerin geçmişe yürümezliği ilkesi gerek yargısal kararlar gerekse öğretide kabul edilmiş bir idare hukuku kuralıdır*” (Yıldız, 2018: 13). Danıştay Üçüncü Dairesi de 05.06.2017 tarih, 2016/9239 esas no ile verdiği 2017/4607 nolu kararda; davacı tarafa Mayıs 2009 döneminde Ba-Bs formlarını⁵² elektronik ortamda yasal süresinde vermediği gerekçesiyle kesilen özel usulsüzlük cezasının, 5904 sayılı Kanun’un 22. maddesinde 01.08.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yapılan değişiklik nedeniyle Mayıs 2009 dönemini kapsamayacağı belirtilmiştir.

4. VERGİ KANUNLARINDA GÖZLENEN VERGİLENDİRMEDE GEÇMİŞE YÜRÜMEZLİK İLKESİ İLE ÇELİŞEN ÖRNEKLER

Gerek Türk vergi sisteminde gerekse yabancı ülkelerdeki vergi uygulamalarında vergi kanunlarının nadiren de olsa geçmişe dönük olarak da yürütüldüğü bilinmektedir. Bu tür uygulamaların temel gerekçeleri; haksız savaş kazançlarının vergilendirilmek istenmesi ile enflasyona ve ekonomik krizlere karşı izlenen vergi politikalarının etkinliğini artırma çabalarıdır. Hukuk devletinin bir gereği olan aleyhteki kanunların geçmişe yürümezliği ilkesi, vergi hukukunda Türk doktrininin hiç duraksamadan, ittifakla kabul ettiği bir ilkedir (Resmî Gazete, 2010).

Bazı dönemlerde, mükelleflerin faydasına olarak geçmişe yürütülmüş vergi yasaları da bulunmakta olup, bu yasalar vergi kanunlarının hukukilik ilkesi ile çelişmemektedir. Ancak bu tür kanunlar uygulanırken mükellefler arasında eşitlik ilkesine uygun hareket edilmesi gerekmektedir (Akarca ve Şafak, 2013). Vergi kanunlarının geçmişe yürümesine ilişkin örnekler Tablo 1’de yer almaktadır.

Tablo 1: Vergi Kanunlarının Geçmişe Yürümesine İlişkin Örnekler

| <i>Tarih ve Vergi Kanunu</i> | <i>İçeriği</i> |
|---|--|
| 04/07/1931 tarih ve 1837 Sayılı Bina Vergisi Kanunu ve 06/07/1931 tarih ve 1839 Sayılı Hayvanlar Vergisi Kanunu | Bu kanunların 01/06/1931 tarihinden itibaren geçerli oldukları hükme bağlanmıştır. |
| 27/07/1951 Tarih ve 5820 Sayılı Kanun | Bu kanunla; emekli ve adi malullük, dul ve yetim aylıklarında yapılan indirimin, kanunun yürürlüğe girdiği tarihten 5 ay önceki aylıklara da uygulanacağı belirtilmiştir. |
| 08/06/1959 ve 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu | Kanun metnine eklenen geçici bir madde ile 01/03/1957 tarihinden itibaren geçerli sayılmış ve böylece kanun iki yıldan fazla bir süre geçmişe yürümüştür. |
| 30/12/1960 tarih ve 192 Sayılı Kurumlar Vergisinde Düzenleme Kanunu | Kurumlar vergisi oranı %10’dan %20’ye çıkartmış ve yeni oranın 1960 yılı kazançlarına da uygulanacağını kabul etmiştir. |
| 01/01/1961 tarihinde yürürlüğe giren 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu | Tahakkuk zamanaşımı süresi 3 yıldan 5 yıla çıkartılmış ancak bu yasa, eski yasanın yürürlükte olduğu dönemde 3 yıllık süreyi doldurmayan vergi alacaklarına da uygulanmıştır. Böylece yeni zamanaşımı süresi, sadece eski yasa zamanında tamamlanmamış hukuki ilişkilere de uygulanarak, 3 yıllık süreyi dolduran vergi alacakları da eski yasa hükümleri uyarınca zamanaşımına uğratılmıştır. |
| 27/03/1969 tarihinde 1137 Sayılı Kurumlar Vergisinde Düzenleme Kanunu | Kurumlar vergisi oranı %25’e çıkartılmış ve yeni oranın 1968 yılı kazançlarına da uygulanacağı hükme bağlanmıştır. |

⁵² Ba/Bs formu; bilanço esasına göre defter tutan kişi ya da kurumların 5.000 TL ve üstündeki faturalarına karşılık olarak düzenledikleri formlardır (Batun, 2018).

| | |
|---|---|
| 26/11/1980 tarih ve 2348 Sayılı; 197 sayılı Motorlu Kara Taşıtları Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun | Bu kanunla motorlu taşıtlar vergisinin tarifesi değiştirilmiş, yeni tarifeler Ocak 1980'den itibaren geçerli sayılmıştır. |
| 24/12/1980 tarih ve 2362 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu | Yeni vergi oranlarının, firmaların 1980 yılı kazançlarına da uygulanacağını belirtilmiştir. Böylece bir yıllık süreyle gerçek anlamda bir geçmişe yürüme söz konusu olmuştur. |
| 03/12/1988 Tarih ve 3505 Sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 32. Madde | Bu madde 10/12/1988 tarihinde Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiş olmasına rağmen 01/01/1988 tarihinden itibaren geçerli sayılmıştır. |
| 04/05/1994 Tarih ve 3986 Sayılı Kanun | 5 Nisan 1994 ekonomik krizi nedeniyle ekonominin içinde bulunduğu darboğazdan kurtulabilmesi amacıyla; bir kısım yeni vergiler ve ek mali yükümlülükler getirilmiş ve bu yasanın bir önceki yılın gelirlerini de kapsamına karar verilmiştir. |
| 25/05/1995 Tarih ve 4108 Sayılı Kanun | Bazı vergi kanunlarında değişiklik yapan bu kanun, 02/06/1995 Tarih ve 22301 Sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiş olmasına karşın, yapılan bu değişikliklerin 01/01/1994 tarihinden itibaren geçerli sayılmasına karar verilmiştir. |
| 22/07/1998 Tarih ve 4369 Sayılı Vergi Usul Kanunu | 359. maddenin (a) bendinin son paragrafında yer alan "...hüküm tarihinde" ibaresi ile "hürriyeti bağlayıcı cezanın çevrileceği para cezasının, suçun işlendiği tarih yerine, hükmün verildiği tarihindeki asgari ücrete göre çevrilmesine" karar verilmiştir. Böylece vergi ceza hukuku açısından, kamu yararı lehine, bir gerçek geçmişe yürüme yaşanmıştır. |
| 14/08/1999 Tarih ve 4444 Sayılı Kanun | 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen bir hükümle; ücretler hariç, 1999-2002 yılları gelirlerinin vergilendirilmesinde vergi oranının 5 puan artırılmasına karar verilmiştir. Böylece Ağustos 1999'da çıkarılan bir kanunun Ocak 1999'dan itibaren uygulanması söz konusu olmuştur. |
| 26/11/1999 tarih ve 4481 Sayılı Kanun | 17 Ağustos ve 12 Kasım tarihlerinde Marmara Bölgesinde yaşanan deprem felaketinin neden olduğu ekonomik kayıpların giderilmesi amacıyla ek vergiler konulmuş ve bu vergilerin 1998 yılı gelirlerini de kapsamı hükme bağlanmıştır. |
| 23/11/2000 Tarih ve 4605 Sayılı Kanun | Gelir Vergisi ile ilgili bu düzenlemede; 01/01/2000 tarihinden itibaren olan kazançları da kapsayacak şekilde geçmişe doğru yürütülmüştür. |
| 09/01/2003 Tarih ve 4783 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu | Bu kanunun 4. maddesine göre daha önceden vergilendirme kapsamında olmayan kazanç ve iratlar da vergilendirilmeye tabi tutulmuştur. Bu Kanunun 15. maddesi 31/12/2002 tarihinden, 12. ve 13. maddeleri 01/02/2003 tarihinden ve diğer maddeleri 01/01/2003 tarihinden itibaren geçerli sayılarak, geçmişe yürütülme işlemi gerçekleştirilmiştir. |
| 11/04/2003 Tarih ve 4837 Sayılı Ekonomik İstikrarı Sağlamak İçin Ek Vergiler Alınması Hakkında Kanun | Bu kanun ile 2003 yılı için tahakkuk ettirilen motorlu taşıtlar vergisi ve emlak vergisi kadar ek motorlu taşıtlar vergisi ve ek emlak vergisi alınmıştır. Böylece kanun 01/01/2003 tarihine kadar geçmişe yürütülmüştür. |
| 25/12/2003 tarih ve 5035 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Hakkında Kanun | Kanun'un Resmî Gazete'de 02/01/2004 tarihinde yayımlanmış, ancak bazı hükümlerinin 01.01.2004 tarihinde yürürlüğe girmesi öngörülmüştür. |
| 30/03/2006 Tarihinde Resmî Gazete'de yayımlanan Gelir Vergisi Kanunu | Kanun değişikliği, 08/04/2006 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanmış olmasına karşın, 01/01/2006 tarihinden itibaren geçerli sayılmıştır. |
| 28/03/2007 Tarih ve 5615 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ⁵³ | Vergi iadesi ile ilgili olan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 121. maddesi, 28/03/2007'de değiştirilmiş olmasına karşın, geçmişe yürür şekilde 01/01/2007 tarihinden itibaren geçerli sayılmıştır. |
| 23/07/2010 tarihli Vergi Usul Kanunu | Kanun'un 8'inci ve 16'ncı maddelerinin 01/07/2010 tarihinden itibaren geçerli olacağı ifade edilmiş, bu yönüyle Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihte zamanaşımına uğramış 01.01.2005 tarihinden önceki döneme ait vergi borçlarının yeniden canlandırılması yoluyla Kanun hükümleri geçmişe yürütülmüştür. |
| 15/04/2012 Tarihli Bakanlar Kurulu Kararı | Bakanlar Kurulu kararı ile KDV oranı artırılmış ve bu kararın 1 Mart 2012'den itibaren geçerli olmasına karar verilmiştir. Bu durumda vergilendirmesi bitmiş olan Mart 2012 dönemi, tekrar vergilendirilerek, gerçek anlamda bir geçmişe yürüme işlemi uygulanmıştır. |
| 05/12/2017 tarih ve 7061 Sayılı Kanun | Bu kanuna göre 01.01.2017 tarihinden itibaren elde edilen kira gelirlerine uygulanmak üzere, %25 olan götürü gider oranı, %15'e indirilmiştir. |

Kaynak: Aktan ve Gencel (2003), Özgüven (2006), Altundiş (2008), Öncel vd. (2020).

⁵³ Bu kanun 04/04/2007 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Tablo 1’de yer alan kanunlara dikkat edildiğinde; genellikle 1960 ve 1980 askeri darbeleri sonrasında ülke yönetiminde hâkim olan sıkı yönetim koşullarında çıkarılan kanunlar oldukları görülmektedir. 28.03.2007 Tarih ve 5615 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, vatandaşların 01.01.2007-28.03.2007 döneminde hak kaybına uğradığı gerekçesiyle Anayasa Mahkemesine götürülmüşse de “*söz konusu vergi iadelerinin, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun mükerrer 121. maddesinde yer alan kurallara göre bütün sonuçlarıyla elde edilmiş bir hak niteliğinde bulunmadığından, kazanılmış bir hakkın ihlali söz konusu olmadığı*” gerekçesiyle 15.10.2009 tarihinde Mahkeme tarafından reddedilmiştir (Resmi Gazete, 2010).

5. ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARINDA GÖZLENEN VERGİLENDİRMEDE GEÇMİŞE YÜRÜMEZLİK İLKESİ ÖRNEKLERİ

1982 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nda vergi kanunlarının geçmişe dönük işletilemeyeceğiyle ilgili açık bir hüküm yer almamaktadır. Batılı demokratik ülkelerin anayasalarında da böyle bir hüküm bulunmamakla birlikte, bu ülkelerde yargı organları geçmişe doğru yürütülen vergi yasalarını hukuk devletinin güvenlik ilkesi açısından denetlemekte ve iptal edebilmektedirler. Türkiye’de de Anayasa Mahkemesi’nce (AYM) vergi yasaları, hukuk devletinin güvenlik ilkesi açısından, denetlenmektedir. AYM’nin bu alanda verdiği birçok iptal ve uygunluk kararı bulunmaktadır (Akarca ve Şafak, 2013).

Anayasa Mahkemesi 1989/6 Esas ve 1989/42 Sayılı kararında; “*Vergi alanındaki düzenlemeler de yasalarla gerçekleştirildiğinden geçmişe yürümeme, vergi yasaları için de doğal bir zorunluluktur*” hükmünü koymuştur (Ayyıldız ve Ayyıldırım, 2015: 65).

Anayasa Mahkemesi 02.10.2003 tarih ve 2003/86 Sayılı kararındaysa; “*yasallık ilkesi yanında verginin genel ve eşit olmasının, idare ve kişiler yönünden duraksamaya yol açmayacak belirlilik içermesinin, geçmişe yürümemesinin, öngörülebilir olmasının ve hukuk güvenliği ilkesine uygunluğunun sağlanmasının gerektiğini*” ifade etmiştir (Resmî Gazete, 2005).

Ancak aynı Anayasa Mahkemesi başka bir içtihadında; “*Kamu yararı gibi zorunlu nedenlerle vergi yasalarında önceki etkileme söz konusu olabilir. Yükümlüler arasında eşitsizliğe yol açmayacak şekilde yapılacak bu tür düzenlemeler, üstelik yükümlülerin yararına olunca, geçmişe yürütülmekle hukuksal güvenlik ilkesini çiğnemiş sayılamaz*” diyerek, zorunlu hallerde vergi kanunlarının geçmişe yürütülebilmesine de kapı aralamıştır (Ayyıldız ve Ayyıldırım, 2015: 64). Yalnız bu karardaki asıl vurgunun yine yükümlülerin lehine olan durumlara olduğu unutulmamalıdır.

Vergi kanunlarında geçmişe yürümezlik ilkesi, mükelleflerin aleyhine olan durumlar için geçerli olmakla birlikte, lehlerine olan uygulamalarda bu ilke işletilebilmektedir. AYM de bu konuda İsviçre ve Almanya’daki uygulamaları temel alarak, mükelleflerin lehine ve aleyhine olan konularda farklı kararlar vermektedir (Yıldız, 2018: 13). Hatta AYM makul vergi artışı oranları söz konusu olduğunda vergi kanunlarında geçmişe yürümezlik ilkesinin ihlalini bir sorun olarak görmemektedir. AYM’nin bir takım vergi kolaylıklarını iptal etmesi durumunda, Anayasanın 153. maddesinin 5. fıkrası gereği; “*daha önce bu kolaylıklardan yararlanmış olan kişi ve kurumlar bu iptal kararından etkilenmez*”. Anayasa Mahkemesinin verdiği pek çok kararlar, vergi yasalarının geçmişe yürütülemeyeceğini açık biçimde hükme bağlamıştır (Aykın, 2017). Anayasa Mahkemesi kararlarında gözlenen vergi kanunlarının geçmişe yürümesi ile ilgili örnekler Tablo 2’de yer almaktadır.

Tablo 2: Anayasa Mahkemesi Kararlarında Gözlenen Vergi Kanunlarının Geçmişe Yürümesi ile İlgili Örnekler

| Tarih ve Vergi Kanunu | İçeriği |
|---|--|
| 27/03/1969 tarihinde 1137 Sayılı Kurumlar Vergisinde Düzenleme Kanunu | Kurumlar vergisi oranı %20'den %25'e çıkarılmış ve yeni oranın 1968 yılı kazançlarına da uygulanacağı hükmü verilmiştir. Konu AYM'ye taşındığında Yüksek Mahkeme " <i>haksız kazançlara karşı uygulandığı gerekçesiyle</i> " gerekçesiyle bu yasanın geçerliliğini kabul etmiştir. |
| 03/12/1988 Tarih ve 3505 Sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 32. Madde | Bu madde 10/12/1988 tarihinde Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiş olmasına rağmen 01/01/1988 tarihinden itibaren geçerli sayılmıştır. Konu AYM'ye taşınmış, Yüce Mahkeme 07/11/1989 tarih ve 1989/42 sayılı kararında; " <i>Burada bir yıllık geçmişe yürütülmenin açık olduğu, ancak kanunun amacı, öngördüğü düzenleme, kamu yararı, ölçülülük ve yükümlülerin hukuksal güvenlikleri yönlerinden incelendiğinde, kamu yararına uygun düşeceği, yükümlülerin hukuksal güvenliklerini sarsmayacağı da düşünülürse Anayasa'ya aykırı bir geçmişe yürüme olarak değerlendirilemeyeceği</i> " ifade edilmiştir. Fakat AYM bu kanunu Anayasa'nın 5'inci ve 73'üncü maddelerine aykırı olduğu gerekçesiyle iptal edilmiştir. |
| 1994 yılında yaşanan ekonomik kriz nedeniyle oluşan bütçe açığını kapatmak için çıkarılan 3986 Sayılı Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdas ile Diğer Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun | Erzurum Vergi Mahkemesi'ne yapılan bir itiraz üzerine konu AYM'ye taşınmıştır. Anayasa Mahkemesi 28.09.1995 tarih ve 2277 Sayılı kararında; " <i>Net Aktif Vergisinin Gayri Safi Hâsıla esasına göre vergilendirmeyi öngören hükümlerini (m.5,6), yükümlülerin mali güçlerine göre vergilendirilmediği gerekçesiyle Anayasanın 73. maddesine aykırı bularak</i> " iptal etmiştir. Yüksek Mahkeme olayı yasalarının geçmişe doğru yürümesi açısından Anayasaya aykırı bulunmamış, ancak hukuk devleti ilkesine aykırı bulmuştur. |
| 12.01.1995 tarihli Bakanlar Kurulu kararı | Bakanlar Kurulu finansal fonlardan alınacak vergi oranını %7'den %10'a çıkarmış ve bu kuralın 1994 yılı fon gelirlerine de uygulanmasına karar vermiştir. Konu AYM'ye taşınmış, ancak Yüksek Mahkeme olaya; kazancın elde edildiği dönemi değil, beyanname verildiği dönemi ⁵⁴ temel alarak, bu uygulamayı bir geçmişe yürüme olarak görmediğini ve hukuka uygun olduğunu beyan etmiştir. |
| 14.08.1999 Tarih ve 4444 Sayılı Kanun | 1999-2002 dönemine ait (ücretler hariç) gelirlerden alınacak vergi oranının 5 puan artırılmasına karar verilmiştir. Böylece Ağustos 1999'da çıkarılan bir kanun Ocak 1999'dan itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Konu AYM'ye taşınmış ve AYM verdiği kararda " <i>vergiyi doğuran olay tamamlanmadığı (yıl bitmediği) için vergi yükünün artırılmasının bir geçmişe yürüme olarak nitelendirilemeyeceği</i> " değerlendirilerek bu yasanın hukuka uygun olduğuna karar verilmiştir. |
| 11.04.2003 Tarih ve 4837 Sayılı Ekonomik İstikrarı Sağlamak İçin Ek Vergiler Alınması Hakkındaki Kanun | Bu kanun ile 2003 yılı için tahakkuk ettirilen motorlu taşıtlar vergisi ve emlak vergisi kadar ek motorlu taşıtlar vergisi ve ek emlak vergisi getirilmiş ve bu kanunun 01.01.2003'ten itibaren uygulanmasına karar verilmiştir. Ancak yasa AYM'ye taşınmış ve Yüksek Mahkeme ilgili kanunu; Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen sosyal hukuk devletinin gereği olan " <i>hukuk güvenliği ilkesi</i> " ile 10. maddesindeki " <i>yasa önünde eşitlik ilkesi</i> " ve 73. maddesindeki " <i>malî güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adaletli ve dengeli bir şekilde dağılımı ilkesine</i> " aykırı olduğu yönündeki başvuru reddetmiştir. Böylece AYM bir geçmişe yürümeye onay vermiştir. |
| 25/12/2003 tarih ve 5035 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Hakkında Kanun | Kanun'un Resmî Gazete'de 02/01/2004 tarihinde yayımlanmış, ancak bazı hükümlerinin 01.01.2004 tarihinde yürürlüğe girmesi öngörülmüştür. Konu milletvekillerinin itirazıyla AYM'ye taşınmış, AYM 23/06/2004 tarih ve 2004/84 sayılı kararında "01.01.2004 tarihi itibarıyla tahakkuk etmiş, ancak ödeme süresi henüz geçmemiş olduğu gerekçesiyle söz |

⁵⁴ AYN bu karara; 1994 yılı gelirlerine ait beyannamelerin Mart-Nisan 1995'te verilecek olması ve Bakanlar Kurulu kararının Ocak 1995'te (yani Mart-Nisan 1995'ten önce) verilmiş olmasını gerekçe göstermiştir.

| | |
|---|---|
| | konusu düzenlemenin geçmişe yürüme olarak nitelendirilmesinin mümkün olmadığına” hükmetmiştir. |
| 30.03.2006 Tarih ve 5479 Sayılı Yasa | 08.04.2006 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan bu yasanın Hükümet tarafından 01.01.2006 tarihinden geçerli olmasına karar verilmiştir. Konu AYM’ye taşındığında Yüce Mahkeme; “ <i>Yatırım indirimi istisnası hakkı tanınan mükellefler ile bu haktan yararlanamayan vergi mükelleflerinin farklı kurallara ve vergi oranlarına bağlı tutulmalarında, verginin genelliği ve eşitliği ilkesine aykırılık bulunmamaktadır</i> ” diyerek bu yasa değişikliğini iptal etmiştir. |
| 28.03.2007 Tarih ve 5615 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun | Uygulamada vergi iadesi olarak bilinen “Ücretlilere vergi indirimi” ni düzenleyen 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesi, geçmişe yürür şekilde 01.01.2007 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılması üzerine muhalefet partisi milletvekilleri tarafında AYM’de açılan iptal davasında AYM 15/10/2009 tarih ve 2009/148 sayılı kararında “ <i>Söz konusu vergi iadelerinin, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun mükerrer 121. maddesinde yer alan kurallara göre bütün sonuçlarıyla elde edilmiş bir hak niteliğinde bulunmadığından, kazanılmış bir hakkın ihlali söz konusu olmadığı</i> ” gerekçesiyle red kararı vermiştir. |
| 04/06/2008 tarih ve 5766 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun | 6183 sayılı Kanun’da yapılan değişiklikler ve eklenen hükümlerin, 5766 sayılı Kanun’un yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla tahsil edilmemiş bulunan amme alacakları için de uygulanacak olması nedeniyle konu AYM’ye taşınmıştır. AYM 28/04/2011 tarihli kararında; bu uygulamanın “ <i>hukuk kurallarının geçmişe yürütülmesi anlamına geleceği</i> ” ve bunun da “ <i>Anayasada yer alan hukuk devleti kapsamındaki hukuk güvenliği ilkesi ile bağdaşmayacağı</i> ” gerekçesiyle ilgili kanun değişikliğini iptal etmiştir. |
| 23/07/2010 tarihli Vergi Usul Kanunu | Bu Kanunun 8’inci ve 16’ıncı maddelerinin 01/07/2010 tarihinden itibaren geçerli olacağı ifade edilmiş, bu yönüyle Kanun’un yürürlüğe girdiği tarihte zamanaşımına uğramış 01.01.2005 tarihinden önceki döneme ilişkin vergi borçlarının yeniden canlandırılması suretiyle Kanun hükümleri geçmişe yürütülmüştür. Bu kanun İstanbul 2. Vergi Mahkemesi tarafından itiraz yoluyla AYM’ye götürülmüş, Yüksek Mahkeme de 26/01/2012 tarih ve 2012/15 sayılı kararında “ <i>Söz konusu düzenlemenin, mükelleflerin sorumluluklarını geçmişe dönük olarak artırdığı ve zamanaşımına uğramış vergi borçlarını canlandırmasının hukuk kurallarının geçmişe yürütülmesi anlamına geldiği ve bunun Anayasa’da yer alan hukuk devleti kapsamındaki hukuki güvenlik ilkesi ile bağdaşmadığı</i> ” gerekçesiyle iptal etmiştir. |

Kaynak: Aktan ve Gencel (2003), Resmî Gazete (2010), Öz ve Akçay (2012).

Tablo 2’deki karar örneklerine bakıldığında; 12 Eylül 1980 askeri darbesi, 1994 ve 2001 ekonomik krizleri ve 1999 Marmara depremi gibi olağan üstü dönemlerde kamu yararı gerekçe gösterilerek vergi kanunlarının geçmişe dönük uygulamalarının var olduğu ve bu işlemlerden bazılarının Anayasa Mahkemesine taşındığı görülmektedir. AYM bu kanunlardan bazılarını; “*kamu yararının olması*”, “*ülkenin içinde bulunduğu ekonomik güçlükler*” ve “*haksız kazançların vergilendirilmesi*” gibi gerekçelerle gerçek anlamda geçmişe yürüme olarak kabul etmeyip, uygulanmasına onay verirken, bir kısmını “*Anayasaya aykırılık*” veya “*geçmişe yürümenin sabitliği*” gibi gerekçelerle reddetmiştir.

6. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Geçmişe yürümezlik ilkesi temel olarak kanunların, sadece yürürlüğe girmelerinden itibaren meydana gelen olgu ve olaylara etki etmesinin gerekliliğini ifade etmektedir. Vergi kanunları da hukuk sistemi içinde normal kanunlarla benzer statüde olup, onların da yürürlüğe girme tarihlerinden sonraki dönemde meydana gelen işlemleri kapsamı gerekmektedir. Bu durum ulusal ve evrensel hukuk normlarının açık bir gereğidir. Vergi kanunlarının geçmişe doğru uygulanabilmesi ancak çok önemli kamu yararının söz konusu olduğu veya mükelleflerin lehine olan durumlarda kabul edilebilir

bir durumdur. Kamu yararı şartıyla olan geçmişe yürümelere de ölçülülük ve adalet şartlarına riayet edilmelidir.

Türkiye’deki vergi uygulamalarına bakıldığında; başta 1929 Büyük Bunalımı, 27 Mayıs 1960 ve 12 Eylül 1980 Askeri Darbeleri, 1994 ekonomik krizi ve 1999 Marmara Depremi gibi olağan üstü dönemlerde kamu yararı gerekçeli olmak üzere belirli dönemlerde vergi kanunlarının geçmişe dönük de uygulandığı görülmektedir. Bu işlemlerden bazıları Anayasa Mahkemesine taşınmış, AYM bu kanunlardan bazılarına; “*kamu yararının olması*”, “*ülkenin içinde bulunduğu ekonomik güçlükler*” ve “*haksız kazançların vergilendirilmesi*” gibi gerekçelerle gerçek anlamda geçmişe yürüme olarak kabul etmezken, bir kısmını “Anayasaya aykırılık” veya “geçmişe yürümenin sabitliği” değerlendirmesiyle reddetmiştir.

AYM gibi yüksek mahkemeler yurttaşların hukuk yoluyla haklarını arayabilecekleri oldukça önemli kurumlardır. Bu kurumların verebilecekleri yanlış kararlar, kişilerin hukuka ve devlete olan güvenlerini sarsar, onlarda vergiden kaçınma ve vergi kaçırma (kayıt dışı ekonomik aktivitelere yönelme) eğilimini artırır. Bu nedenle vergi kanunlarının, tarihsel süreçte olgunlaşan ve modern ülkelerde yaygın biçimde uygulanan şekilde adil, dengeli ve herkesi kapsayıcı biçimde düzenlenmeleri ve geçmişe dönük uygulamalara gidilmemesi yararlı olacaktır.

Covid-19 nedeniyle tüm dünyada ekonomik daralmanın yaşandığı, Türkiye gibi dış borcu yüksek gelişmekte olan ülkelerin yabancı sermaye akımlarına şiddetle ihtiyaç duydukları bir dönemde, ülkede hukukun hâkim olması, vergi yasalarının ve diğer uygulamaların evrensel hukuk ilkeleri çerçevesinde, herkesi kavrayıcı biçimde hayata geçirilmesi, ülkenin içinde bulunduğu ekonomik zorlukları aşabilmesini de kolaylaştıracaktır. Mustafa Kemal Atatürk’ün de dediği gibi “*Adalet mülkün temelidir*”. Dolayısıyla mülkün var olabilmesi, ekonomik aktivitelerin istikrarlı biçimde sürdürülebilmesi için vergisel ve diğer hukuk normlarının etkin biçimde uygulanmasında yarar vardır.

KAYNAKÇA

Ak, A. (2004). Yasaların Zaman Bakımından Uygulanması ve Vergi Yasalarının Geriye Yürümezliği İlkesi. *E-Yaklaşım Dergisi*, 8, 1-17.

Akarca, A. ve Şafak, M. (2013). Hukukta Geriye Yürümeme İlkesi ve Vergi Yasaları. Erişim adresi: <https://www.dunya.com/kose-yazisi/hukukta-geriye-yurumeme-ilkesi-ve-vergi-yasalari/17530>, Erişim Tarihi: 23.11.2020.

Akkaya, Ş. (1997). Gelişmekte Olan Ülkelerdeki Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi ve Bu Ülkelerdeki Vergi Yapısının Kantitatif Analizi. *İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 37, 213-267.

Aktan, C.C. ve Gencel, U. (2003). Türkiye’de Geriye Doğru Vergilenme ve Verginin Hukukiliği İlkesinin İhlali. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 5(1), 1-22.

Altunakar Mercan, S.Ş. (2020). Gelir Düzleştirme Hipotezi Bağlamında Türkiye’de Vergi, Enflasyon ve Nominal Faiz İlişkisinin Değerlendirilmesi. *Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12(25), 258-269.

Altundiş, M. (2008). Hukuki Güvenlik İlkesi. *Yasama Dergisi*, 10, 60-94.

Aykın, H. (2017). Vergi Kanunlarının Geriye Yürümezliği İlkesi. Erişim adresi: <https://vergidosyasi.com/2018/04/09/danistay-karari-vergi-kanunlarinin-geriye-yurumezligi-hakkinda/>, Erişim Tarihi: 23.10.2020.

Ayyıldız, Y. ve Ayyıldırım, K. (2015). Vergilendirmede Geçmişe Yürümezlik İlkesinin Türk Vergi Hukukundaki Yeri. *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 3(1), 57-72.

Batun, M. (2018). BA–BS Bildirim Formları ve Özellikli Durumlar. Erişim adresi: http://www.neksymm.com/ba-bs-bildirim-formlari-ve-ozellikli-durumlar_i378/, Erişim Tarihi: 21.11.2020.

- Özdemir, M. (2005). Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı ve Yorum. Erişim adresi: <https://www.alomaliye.com/2005/12/12/vergi-hukukunda-kiyas-yasagi-ve-yorum/>, Erişim Tarihi: 12.11.2020.
- Özgüven, A.V. (2006). *Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi*. Ankara Üniversitesi Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- Pehlivan, O. (2011). *Vergi Hukuku*. Celepler Matbaacılık, Trabzon.
- Resmî Gazete (2005). Anayasa Mahkemesi Kararı. Sayı: 26029, Tarih: 20/12/2005
- Resmî Gazete (2010). Anayasa Mahkemesi Kararı. Sayı: 27565, Tarih: 28/04/2010
- Saban, N. (2003). *Vergi Hukuku Genel Kısım*. Der Yayınları, İstanbul.
- Sağbaş, İ. ve Saruç, N.T. (2017). *Vergi Teorisi*. İstanbul Üniversitesi, Açık ve Uzaktan Eğitim Fakültesi, Maliye Lisans Programı Yayınları.
- SBB (2020). 2021 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu. Strateji ve Bütçe Başkanlığı. Erişim adresi: <https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2021/01/1-2021-Yili-Merkezi-Yonetim-Butce-Kanunu.pdf>, Erişim Tarihi: 29.11.2020.
- Smith, A. (1776). *Ulusların Zenginliği*. (Çevirenler: Ayşe Yunus ve Mehmet Bakırcı). Yeni Alan Yayıncılık (2003), İstanbul
- Şen, H. ve Sağbaş, İ. (2019). *Vergi Teorisi ve Politikasına Giriş*. Barış Arıkan Yayınları, Ankara.
- Şenyüz, D. (2005). *Vergi Hukuku Genel Hükümler*. Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa.
- Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2011). *Vergi Hukuku*. (2. Baskı), Ekin Yayınları, Bursa.
- Uluatam, Ö. ve Methibay, Y. (2001). *Vergi Hukuku*. (5. Baskı), İmaj Yayıncılık, Ankara.
- Uyanık, A. (2008). *Vergi Teorisi, Hukuku ve Tekniği*. TSEV Yayınları, İstanbul.
- Yıldız, Y. (2018). 7061 Sayılı Kanun ve Vergi Hukukundaki Geçmişe Yürümezlik İlkesi. Vergi Raporu, 222, 9-17.
- Yıldız, Y. (2020). Turizm Payı; Yeni Bir Vergi mi? Erişim adresi: <https://vergiraporu.com.tr/AuthorProfile.aspx?ArticleId=b55ed541-272a-4d5e-a434-a048daa3118a>, Erişim Tarihi: 18.11.2020.

EXTENDED SUMMARY

Purpose

In this study, the principle of non-retroactivity of laws, which is a basic legal rule, is discussed in terms of tax laws. This principle basically states that tax laws should only cover transactions that have occurred since their entry into force. However, it can be observed that some of the tax laws enacted do not comply with this norm. This situation is more common in tax laws enacted during periods of economic crisis and military coup. The main aim of this study is; The aim of this study is to analyze the place of the principle of non-retroactivity in taxation in Turkish tax law with the examples of the Constitutional Court.

Methodology

Tax laws must be fair, understandable and enforceable in order for tax collection to be fully realized. The biggest obstacle to fairness of tax laws; It is the application of laws prior to the date of their enactment. However, *“the principle of non-retroactivity in taxation”* is a fundamental approach in terms of tax law. This practice, which is a major problem area in terms of taxation, may occur from time to time, although it is undesirable. Although such situations occurring in the laws can be challenged in the higher courts, the way to the judiciary is largely closed in such applications, especially in the Constitution. Such matters can only be appealed to the Constitutional Court. In this context, In this context; As the research management, judicial decisions were taken as basis in order to analyze the examples of non-retroactivity in taxation observed in tax laws and the examples of non-retroactivity in taxation observed in constitutional court decisions.

Findings (Results)

In the decision of the Council of State, dated 03.07.1989 and numbered 1988/5, the principle of non-retroactivity was adopted in a way that would not allow any hesitation. In this decision of the Council of State, in accordance with the principle of non-retroactivity of laws; *“He stated that “a legal action or behavior will be subject to the provisions of the law at the time it occurred, laws enacted later cannot be applied to previous events and relations as a rule, and tax laws cannot be applied retrospectively”*. The rule of non-retroactivity in laws is expressed as follows in the decision of the General Assembly of the Tax Case Chambers of the Council of State, dated 29.1.1999, numbered 1998/316 and K. 1999/169: *“The principle of non-retroactivity of administrative acts is an administrative law accepted in both judicial decisions and doctrine rule”*. In the decision numbered 2017/4607, dated 05.06.2017, with the main number 2016/9239, the Third Chamber of the Council of State; It has been stated that the special irregularity penalty imposed on the claimant for not submitting the Ba-Bs forms electronically in the legal period in May 2009 will not cover the period of May 2009 due to the amendment made in Article 22 of the Law No. 5904, effective as of 01.08.2009. Although the principle of non-retroactivity in tax laws is valid for situations that are against taxpayers, this principle can be applied in applications to their advantage. The Constitutional Court also makes different decisions in favor and against taxpayers, based on the practices in Switzerland and Germany. In fact, the Constitutional Court does not see the violation of the principle of non-retroactivity in tax laws as a problem when it comes to reasonable tax increase rates. In case the Constitutional Court cancels some tax benefits, pursuant to paragraph 5 of Article 153 of the Constitution; *“Persons and institutions that have benefited from these facilities before are not affected by this cancellation decision”*. With many decisions of the Constitutional Court, it has clearly ruled that tax laws cannot be applied retroactively. During extraordinary periods such as the September 12, 1980 military coup, the economic crises of 1994 and 2001, and the 1999 Marmara earthquake, it is seen that the retrospective practices of the tax laws existed and some of these transactions were moved to the Constitutional Court . AYM some of these laws; for reasons such as *“being in the public interest”, “economic difficulties in the country”* and *“taxation of unfair gains”*. while not accepting it as a real walk into the past and giving approval for its implementation, some of them were rejected on grounds such as *“unconstitutionality”* or *“constantness of walking into the past”*. In the examinations made within the scope of this study; Some of the laws that the Constitutional Court experienced retrospective; For reasons such as *“having a public interest”, “economic difficulties in the country”* and *“taxation of unfair gains”*, it was seen that she did not

accept it as walking into the past in a real sense, and rejected some of them with the evaluation of "unconstitutionality" or "constantness of walking into the past".

Conclusion and Discussion

The principle of immutability to the past basically expresses the need for laws to act only on facts and events that have occurred since their entry into force. Tax laws also have a similar status to normal laws within the legal system, and they must also cover transactions occurring in the period after their effective date. This is a clear requirement of the norms of national and universal law. It is acceptable to apply tax laws in the past only in cases where there is a very important public interest or in favor of taxpayers. The conditions of moderation and fairness should also be observed in past marches provided that it is in the public interest. September 27, 1960 and September 12, 1980 Military Coups, 1994 economic crisis and the 1999 Marmara Earthquake, especially for the public interest, it is seen that tax laws are applied retrospectively in certain periods, such as the 1999 Great Depression in Turkey, it is also seen that the tax laws are applied retrospectively. Some of these proceedings were brought to the Constitutional Court, While the AYM does not accept some of these laws as walking into the past in a real sense on grounds such as "*having a public interest*" "*economic difficulties the country is in*" and "*taxation of unfair profits, some of them were rejected as unconstitutional*" or "*constantness of walking into the past*". High courts such as the Constitutional Court are very important institutions where citizens can seek their rights through law. The wrong decisions that these institutions can make undermine people's trust in the law and the state, and increase their tendency to avoid taxes and evasion (*to turn to informal economic activities*). For this reason, it would be beneficial to regulate tax laws in a fair, balanced and inclusive manner, which has matured in the historical process and is widely applied in modern countries, and not to apply retrospective applications.