

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

(Evaluation of Legal Security Principle in Turkish Tax Law)

Fatma MUTLU¹

Derleme

Makale Geliş Tarihi: 16.11.2023

Makale Kabul Tarihi: 07.05.2024

DOI: 10.53507/akademikdusunce.1391672

ÖZ

Devleti vergilendirme yetkisinin kullanılması bakımından sınırlandırılan hukuki güvenlik ilkesi, hukuk kuralları kurulurken hukuki istikrarı ve belirliliği ortadan kaldıracak düzeyde sık sık değişiklikler yapılması, geriye hüküm tesis eden kuralların kazanılmış haklara karşı bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınmasının sağlanması bakımından önemi tartışılmayacak düzeydedir. Devlet vergilendirme yetkisi kullanırken Anayasa tarafından sınırlandırılarak, bireylerin hak ve yükümlülüklerinin korunabilmesi, çeşitli karışıklıkların ortadan kaldırılması, yurttaşların geleceğe yönelik adımlarını sağlam ve belirsizlikten uzak bir şekilde atabilmeleri için gerekli olan hukuk düzeninin korunması hukuki güvenlik ilkesi için temel prensip olmuştur. Yürürlükte olan kanun hükmünün neleri kapsadığını ve bireylerin geleceğe yönelik ekonomik ve mali planlamalarını yapabilmeleri için belirsizliği ve kanunların uygulanması bakımından karmaşıklığı önleyen bir ilke olması sebebiyle önem arz etmektedir. Bu sayede bireyler, herhangi bir yasa hükmünü, bu yasanın doğuracağı sonuçları, yasanın getirmiş olduğu çeşitli hak ve ödevleri önceden bilerek, hukuk normlarına karşı öngörülü bir şekilde hareket etme ve hayatını buna göre düzenleme imkânı bulmuş olacaktır. Hukuki güvenlik ilkesinin tesis edilmesiyle birlikte hem yasa koyucu hem de yasa hükmüne uyan vatandaşların hukuk kurallarına karşı hak ve yükümlülükleri korunarak, birey devlet ilişkisinin güçlenmesi sağlanmış ve toplum içerisinde devlete güven inşa edilmiş olacaktır.

Anahtar Kelimeler: *Hukuki Güvenlik İlkesi, Vergilendirme Yetkisi, Belirlilik İlkesi, Kıyas Yasağı İlkesi*

ABSTRACT

The principle of legal security, which means the limitation of the State in terms of the exercise of its taxation power, is of indisputable importance in terms of ensuring that the fundamental rights and freedoms of individuals are secured against frequent changes that would eliminate legal stability. The protection of the legal order, which is necessary for the protection of the rights and obligations of individuals, the elimination of various confusions, and the ability of citizens to take steps towards the future in a sound and uncertain manner, has been the basic principle for the principle of legal security by being limited by the Constitution and laws while the state is exercising its taxation authority. It is important because it is a principle that prevents uncertainty and complexity in terms of the application of laws in order to determine what the legal provision covers and to enable individuals to make economic and financial planning for the future. In this way, individuals will have the opportunity to act in a foresighted manner against the legal norms and organise their lives accordingly, knowing in advance the provisions of any law, the consequences of this law, the various rights and duties brought by the law. With the establishment of the principle of legal security, the rights and obligations of both the legislator and the citizens who comply with the provisions of the law will be protected against the rules established, the relationship between the individual and the state will be strengthened and trust in the state will be built within the society.

Keywords: *Principle of Legal Security, Taxation Authority, Principle of Certainty, Principle of Prohibition of Comparison*

¹ Öğr. Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mali Hukuk Anabilim Dalı; Uzman, Fatih Sultan Mehmet Vakıf Üniversitesi, fatmamutlu22@gmail.com, ORCID: 0000-0002-5589-1221.

Giriş

Devletin egemenlik gücü aracılığıyla vergi toplama konusunda sahip olduğu fiili, hukuki ve ekonomik gücü vergilendirme yetkisi olarak tanımlanmaktadır (Çağan, 1982: 4). Vergilendirme yetkisi devletin ekonomik alanda elinde bulundurduğu ve vazgeçmesinin mümkün olmadığı egemenliğin içerdiği en önemli yetkilerden biridir. Bu sayede devlet, kamu kesiminin ihtiyaç duyduğu hizmetler için vergilendirme yetkisi aracılığıyla Anayasanın kendisine tanımış olduğu yetkisini kullanarak kamu kesiminin ihtiyaç duymuş olduğu mali kaynakları karşılama gücüne sahip olmaktadır.

Devletin vergilendirme yetkisine paralel olarak vergi ödevi doğrudan 1982 Anayasası m. 73'te belirtilmiştir. 1982 Anayasası'nın "Vergi Ödevi" başlıklı 73. maddesinin 1 ve 2. fıkrasına göre; "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır" şeklinde belirtilerek, vergilendirmenin doğrudan anayasal olarak tanınan bir yetki sonucu vuku bulduğu ve yurttaş olan her bireyin bu ödevini yerine getirmekle yükümlü olduğu belirtilmiştir. Devletin elinde bulundurduğu egemenlik gücünün devamlılığının sağlanabilmesi için sürekli olarak bir mali kaynağa ihtiyacı bulunmaktadır. Devletin vergilendirme yetkisini kullanarak kamu giderlerinin finansmanı için yurttaşlarından almak zorunda olduğu bu değerler doğrudan kişilerin mülkiyet haklarına yönelik olduğu için kamu düzeninin korunması ve hukuk devleti gereği üzerinde hassasiyetle durulması gereken konu olmuştur.

Bireylerin uymak zorunda oldukları hukuk kurallarının neler olduğunu bilerek, tutum ve eylemlerini buna göre planlama hakkına ve bu doğrultuda hareket edebilme serbestisine sahip olmaları anlamına gelen hukuki güvenlik ilkesi hangi olayların hangi hukuksal yaptırıma karşılık geleceğinin belirlenerek idarenin kendi yetkisinin sınırlarını bilmesi ve bu hususta hiçbir belirsizliğe yer vermemesi bakımından önem arz etmektedir (Kaya, 2016: 26). Bu koşulun sağlanmasıyla bireyler hukuk kurallarına karşı hareket etme sınırının nerede başlayıp, nerede bittiğinin farkında olacak ve devletin koymuş olduğu hukuk kurallarına karşı güven içerisinde tutum ve davranışlar sergileyecektir. Bunun neticesinde birey devlet arasında karşılıklı güven ilişkisi de tesis edilmesine de olanak sağlanmış olacaktır.

1. Vergilendirme İlkeleri

Devletin vergilendirme yetkisinin temel dayanağını yürürlükte olan 1982 Anayasası'nın 73. maddesi oluşturmaktadır. Devletin bu vergilendirme yetkisi birtakım nedenlerle sınırlandırılmaktadır. Anayasa'nın genelinden ve birtakım hükümlerinden anlaşılacağı üzere hukuk devleti ilkesi, hukuki güvenlik, sosyal devlet, vergi yükünün dengeli ve adaletli bir şekilde dağılımı, mali güce göre vergilendirme, kanunilik ve eşitlik ilkeleri gibi ilkelerle

sınırlandırılabilir (Gerek ve Aydın, 2005: 49). Vergilendirme yetkisini elinde bulunduran devlet, kamu kesiminin ihtiyaç duyduğu sınırsız taleplerini sınırlı kaynaklarla yerine getirmeye çalışırken yasada belirtilen şekil ve hususlarda sınırlandırılarak birey ve devlet ekseninde hukuk düzeni içerisinde hareket edilmesi sağlanmaktadır.

Anayasa'nın 73. maddesi vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin ancak kanunla konulacağı, kanunla değiştirilebileceği veya kaldırılabilirliğini ifade etmektedir. Bu hüküm ile vergilerin yasallığını ön plana çıkarmakta ve tanımdan anlaşılacağı üzere vergilerin ancak kanunlarla konulacağı veya kaldırılacağı hususu yasal zemine dayandırılmış olmaktadır. Hukukun üstünlüğünün egemen olduğu ve ülkede yaşayan bireylerin hukuki güvenliğe sahip olduğu bir devlet olarak tanımlanabilen hukuk devleti ilkesi belirli birtakım nitelikleri kapsamaktadır. Temel hak ve özgürlüklerin Anayasa ile güvence altına alınması, kazanılmış haklara saygı, yasalar önünde eşitlik ve yasaların genelliği, yasaların Anayasaya uygunluğunun denetimi, idari iş ve eylemlerinin yargı eliyle denetimi ve devletin mali alandaki sorumluluğu gibi nitelikler sayılabilmektedir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 1985: 46). Hukuk devleti olmasının bir gereği olarak hukuki güvenlik çerçevesinde işlemler tesis edilerek temel hak ve özgürlükleri önceleyen bir düzen sağlanması anayasal düzenin korunması bakımından önem arz etmektedir.

Kanunilik ilkesi yasama organının vergi koyma, kaldırma, değiştirme yetkisine sahip olması anlamına gelmektedir. Başka bir ifadeyle, devletin vergilendirme alanına ilişkin kullandığı yetkisinin genel, objektif ve soyut anlamda esaslı unsurlarına yer veren ve anayasal teamüllere uygun olarak çıkartılan kanunlar aracılığıyla kullanılmalıdır (Karakoç, 2013). Bu sayede idare tarafından meydana gelebilecek keyfiyete ve takdire dayalı iş ve eylemlere karşı kişilerin korunması hedeflenerek hukuk düzeni korunmuş olmaktadır. Bununla birlikte malî yükümlülüklerin kanunla konulması, değiştirilmesi veya kaldırılması yalnız başına vergilendirme yetkisinin keyfi kullanılarak adaletsiz sonuçlar meydana getirmesini engelleyemeyeceğinden kanunilik ilkesinin yanında düzenlemelerin idare ve kişiler yönünden duraksamaya yol açmayacak şekilde belirlilik içermesi, öngörülebilir olması ve hukuki güvenlik ilkesini içermesi gerekmektedir².

Ölçülülük ilkesi temel olarak vergisel politikalar kapsamında hayata geçirilen düzenlemeler ile buna karşı alınan tedbirlerle başlangıçta hedeflenen amaçlar arasında anlamlı ve makul bir bağlam ilişkisinin bulunmasını ifade etmektedir. Kişilerin anayasal güvencelerinden yoksun kalmamaları için vergi oranlarının, vergi güvenlik önlemlerinin ve

² Anayasa Mahkemesi Kararı, KT. 19.09.2019 tarihli ve 2019/53 E., 2019/75 K. sayılı kararı <https://www.lexpera.com.tr>.

denetim yollarının ölçülülük ilkesine uygun ve aykırılık teşkil etmeyecek şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. Hukuk kuralları amaç ve hedef noktasında anlamlı olduğu ölçüde bu ilkeyi karşılayacak ve bireyler tarafından kabul görecektir. Aksi durumda bireyler maddi bir hataya düşmeleri durumunda bunun sonucunda nasıl bir hukuk kuralı ile karşılaşacaklarını bilemez ve ölçülülük taşımayan vergi güvenlik önlemleri karşısında zor duruma düşebileceklerdir.

Vergi adaleti ilkesi doğrudan ve açık bir ifadeyle vergi yükünün adaletli bir şekilde dağıtılması anlamına gelmektedir. Vergi yükünün adaletle dağıtılabilmesi Anayasa m. 73/1 ile doğrudan ilgilidir. Sosyal bir devlet olunması gereği mali güce göre vergilendirme düzenlemesi vergi adaleti ilkesinin bir gereğidir. Vatandaşların kişisel ve ekonomik durumlarının göz önünde bulundurularak vergilendirilmesi sayesinde vatandaşa yüklenen vergi ve vergi yükünün dengeli ve adil bir biçimde dağılımı sağlanabilmektedir (Öncel vd., 1985: 60). Genel bir ibareyle bireylerin elde ettikleri kazançları ve bu kazançlarıyla doğru orantılı bir şekilde mali güçlerine göre vergilendirilmeleri, düşük gelir elde eden ile yüksek gelir elde eden bireylerin farklı seviyelerde vergilendirilmeleriyle sağlanmaktadır. Bu kapsamda vergi adaletinin sağlanması adına ihdas edilen hukuk kuralları, hüküm ve çeşitli uygulamalar sayesinde bireylerin mali durumları göz önünde bulundurularak kademeli vergilendirmeleri şeklinde sonuçlara ulaşılabilmektedir.

2. Hukuki Güvenlik İlkesi

Hukuki güvenlik ilkesi hukukun tüm alanlarına hâkim olduğu gibi, vergi hukuku ile de doğrudan ve temel haklarda korunan ortak bir değerdir (Altundiş, 2008: 61). Hukuki güvenlik ilkesi, yurttaşların tabi oldukları hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutum ve davranışlarını belirtilmiş olan bu kurallara göre düzenlemesidir. Hukuki öngörülebilirlik hukuki normların öngörülebilirliğidir ve hukuki belirlilik ile güvenilirliğe bağlıdır (Mercimek, 2019: 181). Hukuki güvenlik ilkesi hukuk devleti ilkesinin ön koşullarından birisidir³. Yargıtay tarafından hükmedilen bir kararda; hukuki güvenlik ilkesinin hukuk devleti ilkesinin olmazsa olmaz koşulu olduğu, Anayasa'nın bütününe egemen olan temel bir ilke olduğu ve vatandaşların hukuki güvenlik içinde buldukları, devletin eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına bağlı olduğu bir sistem olarak tanımlanmıştır⁴. Bu güvenliğin sağlanabilmesi de her şeyden evvel, devletin kendi koyduğu hukuk kurallarına kendisinin de uymasıyla doğrudan ilişki içerisindedir. Devletler koydukları kurallara öncelikle kendileri uyması hukuki güvenliğin sağlanması noktasında bireyleri motive edici bir unsur olarak kullanması gerekmektedir (Bozdoğan ve İlk, 2016: 29). Kişilerin hukuki güvenliğini sağlamayı amaçlayan hukuki

³Anayasa Mahkemesi Kararı, KT. 07.08.2008, 2005/38 E., 2008/53 K., RG.08/04/2008-26841.

⁴Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, 04.07.2018 tarihli ve 2018/7 E., 2018/1323 K. sayılı kararı.

güvenlik ilkesi, hukuk normlarının öngörülebilir olmasını ve ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesini de kapsamaktadır.⁵

Bireylerin davranış ve tutumlarını düzenleyen hukuk kuralları kendilerine güvenli bir alan sağlamalıdır. Konulmuş olan hukuk kurallarının önceden bilinmemesi durumunda bireylere kendilerini emniyet ve güvende hissedemez ve dolayısıyla kaygı ortamı hâkim olmaya başlar. Bu emniyet ve güvenin sağlanabilmesinin yolu yasa koyucunun kendi koymuş olduğu hukuk normlarına kendisinin de uyarak devletin de yasal düzenlemelerde ve uygulanmasında bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılmaktadır⁶. Kanunda bulunması gereken bu nitelikler hukuki güvenliğin sağlanması bakımından da zorunludur. Zira bu ilke hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılmaktadır⁷. Ancak bu şekilde bir hukuk düzeninden söz edilebilecektir. Hem genel hukuk bağlamında hem de vergi hukuku bağlamında fazlaca önem atfedilen hukuki güvenlik ilkesi, kavram olarak Anayasa'da doğrudan açık bir şekilde hüküm altına alınmamıştır. Ancak yüksek yargı mercilerince bu kavram sıklıkla kullanılmakta ve hukuk devleti olması gereği ihlal edildiği gerekçesiyle hukuki konu olma değeri bulunmaktadır.

3. Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesi

Hukuki güvenlik ilkesi devletin koymuş olduğu kurallara kendisinin uymaması dolayısıyla, bireylerin hak ve özgürlüklerine en çok müdahalede bulunabileceği alan olan vergilendirme alanında karşımıza çıkmaktadır. Devletin vergilendirme yetkisini kullanırken başta mülkiyet hakkı olmak üzere doğrudan bireylerin ekonomik alanlarına bir müdahalede bulunması söz konusudur. Bu sebeple devletin koymuş olduğu hukuk normlarına karşı bireylerin haklarının korunabilmesi, davranış ve tutumlarını, iş ve eylemlerini kendi istedikleri şekilde belirleyebilecekleri bir alanın varlığı ihtiyacı doğmaktadır. Buna göre Anayasa Mahkemesi'nin de kararlarında sıklıkla ifade ettiği üzere; temel hak ve özgürlükleri ve mülkiyet hakkını sınırlamaya yönelik bir kanuni düzenlemenin şeklen var olması yeterli olmayıp yasal kuralların keyfiliğe izin vermeyecek şekilde belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir düzenlemeler niteliğinde olması gerekmektedir⁸.

Vergilerin gelişen fonksiyonları ve mali amacı dışındaki amaçlarla alınmaya başlanmasıyla birlikte devlet müdahaleciliğinin en fazla kendisini gösterdiği alan olması dolayısıyla korunması gereken alan olarak karşımıza çıkmaktadır (Tekbaş, 2010: 34).

⁵Anayasa Mahkemesi Kararı, KT. 16.01.2014 tarihli ve 2013/110 E., 2014/8 K. sayılı kararı.

⁶Danıştay 12. Daire, 23.02.2021 tarihli ve 2020/5430 E., 2021/892 K. sayılı kararı.

⁷Anayasa Mahkemesi Kararı, KT. 30.11.2023 tarihli ve 2023/105 E., 2023/208 K. sayılı kararı.

⁸Anayasa Mahkemesi Kararı, KT. 13.09.2023 tarihli ve 2022/81 E., 2023/153 K. sayılı kararı.

Vergilemede hukuki güvenlik ilkesi devletin güvenilirlik düzeyinin mükellef tarafından onaylanmasını ifade etmektedir (Ekeryılmaz, 2019: 9). Bu ilke aracılığıyla hukuki güvenliği korunacak olan Anayasa ile temel hak ve özgürlükleri ve bağımsızlıkları koruma altına alınmış olan bireyler olmaktadır. Bu sayede vergilemeye ilişkin uygulamalarda keyfiliğin önüne geçilmesi sağlanmaktadır. Hukuki güvenlik ilkesi aynı zamanda, hukuki istikrar ve hukuki belirlilik ilkeleriyle de özü itibarıyla bir bütünlük arz etmektedir.

Hukuki güvenlik ilkesine tam manasıyla uygun hareket edilebilmesi için belirlilik ilkesi, kıyas yasağı ilkesi, yapılan düzenlemelerin geçmişe yürütülmemesi ilkelerinin benimsenmesi ve bireyleri mali yükümlülük altına sokmayacak düzenlemelerin yapılması gerekmektedir (Karakoç, 2013: 1290). Hukuki güvenlik hukukun belirliliği, güvenilirliği ve öngörülebilirliğidir (Mercimek, 2019: 180). Açık-net anlaşılabilir ve uygulanabilir kanunların olması, kazanılmış haklara dokunulmaması, aleyhe yapılan düzenlemelerin geçmişe yürütülmeyle yeni mali yükümlülükler getirilmemesi, suç ve ceza ihdas edilmemesi, konulmuş kurallara uygun bir şekilde düzenlemelerin yapılması ve kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlemlerin gözetilmesi⁹ vergilemede hukuki güvenlik ilkesinin en temel gerekliliklerindedir. Bu ilkeleri karşılayan hukuk kuralları bireylerin temel hak ve özgürlüklerini koruyucu nitelikte olacaktır.

4. Hukuki Güvenlik İlkesinin Unsurları

4.1. Belirlilik İlkesi

Vergilendirme yetkisinin demokrasi ile ilişkisi, mükellefler açısından bu yükümlülüğün belirli olması gerektiğine ve bu aşamalara kolektif bir katılımının önem arz etmesine dayanmaktadır (Hatipoğlu ve Bayraklı, 2019: 340). Hukuki güvenlik ilkesinin temelinde belirlilik ilkesi bulunmaktadır. Vergilendirme işlemleri yapılırken belirliliğin sağlanabilmesi, vergiye ilişkin esaslı unsurların ilgili düzenleyici işlem aracılığıyla gösterilmesi hususunu zorunlu kılmaktadır. Buna göre belirlilik ilkesi vergilemeye ilişkin bir düzenleyici işlem ihdas edilirken belirlenen vergilerin miktarlarının, tarh ve tahsil dönemlerinin ne zaman olacağına, ödeme biçimlerinin hem idarenin hem de bireyler yönünden belirli ve kesin ifadelerle ortaya konulması anlamına gelmektedir (Öncel vd., 1985: 53). Geleneksel anlamda vergilendirmede belirlilik ilkesi, kişilerin hangi hak ve ödevlere sahip olduğunun bilinmesidir. Bireylerin hukuk sistemine güven duyulabilmesi için ilk şart hukuk kurallarının belirli olması gerekliliğidir (Ekeryılmaz, 2019: 26). Açık ve anlaşılabilir olmayan hukuk kurallarının idrak edilmesi zorlaşarak vergileme ile ilgili hedeflenen amaçlara uyulması noktasında zorluklar yaşatabilecektir. Örnek olarak; vergilemeye ilişkin bir görevin yerine getirilmemesi durumunda

⁹ Anayasa Mahkemesi Kararı, KT. 30.11.2023 tarihli ve 2023/105 E., 2023/208 K. sayılı kararı; Anayasa Mahkemesi Kararı, KT. 04.05.2017 tarihli ve 2015/41 E., 2017/98 K. sayılı kararı.

bu fiilin hukuki ve cezai sorumluluğunun belirlenmiş olması ve bu fiili ile hangi vergi cezasına muhatap olunacağını açık bir şekilde hüküm altına alınmış olması gerekmektedir. Vergilendirmeye ilişkin kurallar ve işlemler belirsizlikten uzak bir şekilde açık ve anlaşılabilir olduğu ölçüde uygulamada keyfiliğin önüne geçilerek hukuki güvenlik ilkesinin en temel gereklilikleri sağlanmış olmaktadır.

Hukuki güvenliğin sağlanmasında tamamlayıcı unsur olan belirlilik ilkesi, bireyleri mali sorumluluk altına sokan vergiyi doğuran olayların, devletin doğrudan bireylerin mali kaynaklarına müdahalede bulunduğu vergi oran ve kalemlerinin, tarh ve tahsil zamanlarının net olmasını, vergi yükümlülüğünün hem kişiler hem de idare yönünden belli ve kesin olmasını, kanun metnelerinin, ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak şekilde düzenlenmesini gerektirmektedir¹⁰. Yasa koyucu tanımlama ve açıklamalar yaparken birden fazla anlam içerebilecek, karışıklığa sebebiyet verecek, anlam bakımından içerikçe zayıf terimler kullanmamalıdır.

Belirlilik ilkesi bireylerin hukuki güvenliklerinin sağlanabilmesi için katlanmak zorunda oldukları vergi yükünü önceden bilerek gelecek planlamalarını buna göre yapabilmeleri açısından önem arz etmektedir. Açıkça belirtilmeyen, hesaplanabilir ve öngörülebilir olmayan kanunların uygulanmaları sırasında aksaklıklar meydana gelerek idareye olan güvenin sağlanmasını da sekteye uğratabilecektir. Vergi kanunlarının uygulanması sırasında meydana gelen hesaplanabilir olmayan maddi hatalar bireylerin önceki ve gelecekteki tüm işlemlerinin kendi içinde sorgulanmasına sebep olacak ve bu da hukuki güvenliğin olmadığını, zedelendiğinin bir göstergesi olacaktır. Vergilendirmede belirliliğin diğer bir deyişle anlaşılabilirliğin sağlanması için vergilemeye ilişkin kanunların gerçek amacına hizmet edecek şekilde çok açık bir dille ve yalın bir anlatım biçiminde hazırlanması gerekmekte, bunun neticesinde karmaşık gelen herhangi bir kısım kalmayarak, herkes tarafından vergi kanunlarının asıl amacına hizmet edecek şekilde bireylerin hukuki güvenlik hakkına sahip olma güvenceleri de gözetilerek açıkça anlaşılabilmesi sağlanmış olacaktır.

4.2. Geriye Yürümezlik İlkesi

Geriye yürümezlik ilkesi vergilemeye ilişkin kanunların zaman bakımından uygulanmasıyla ilgilidir (Gürdal ve Ekeryılmaz, 2018: 205). Hukuk kurallarının geçmişe yürümemesi bir diğer ifadeyle yürürlüğe girdikleri andan itibaren geleceğe etkili olacak şekilde

¹⁰ Anayasa Mahkemesi Kararı, KT. 19.09.2019 tarihli ve 2019/53 E., 2019/75 K. sayılı kararı.

hüküm tesis etmeleri hukukun öngörülebilir bir alanda doğmasını ve ilerlemesini sağlamaktadır (Başaran, 2015: 195). Vergi yasalarının geçmişe yürümesiyle geçmişe yönelik olarak ek mali yükümlülükler getirilmesi vergilendirmede taraf olanlar üzerinde menfi veya müspet zararlar ortaya çıkabileceği gerekçesiyle kabul edilmemektedir (Ayyıldız ve Ayyıldırım, 2015: 71). Bu menfi veya müspet zararlar vergiye ilişkin yapılan düzenleme ve kanunların geçmişe yürütülmemesini gerektirmektedir. Bu kanunlar ve diğer kanunların özü itibarıyla geleceğe yönelik emir, hüküm ve yasaklarını kapsamaktadır. Bu nedenle geriye yürümeleri mutlak bir hukuk kuralı haline gelmiştir (Tekbaş, 2010: 137).

Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devletinin ön koşulları arasında yer alan hukuki güvenlik ilkesi kanunların geriye yürütülmemesini de zorunlu kılmaktadır. Daha önce tesis edilmiş bulunan işlemlerin doğurduğu hukuki sonuçlarını ortadan kaldıracak şekilde yasama tasarrufunda bulunulması, hukuki güvenlik ilkesine aykırılık oluşturur¹¹. Kanunların yürürlüğe girmelerinden önceki hukuki vakıalara uygulanmaması anlamına gelen bu ilke kanunların geçmişe yürümelerini sıkı ve kesin bir şekilde sınırlandırarak hukuki güvenlik ilkesinin uygulanması sağlanmıştır (Çağan, 1982: 179). Vergi kanunları dışındaki hukuk alanlarında kanunların geriye yürümezliği ilkesinin istisnaları mevcut olsa da vergilendirmeye ilişkin alanlarda bu ilkenin korunması hukuk devleti ilkesinin bir gereğidir. Geriye yürümezlik ilkesi kazanılmış haklara saygı ilkesi ve dolayısıyla uluslararası hukukun kabul ettiği evrensel bir prensiptir (Altundiş, 2008: 92). Geriye yürümeme kuralının en temel amacı, özellikle vergi yükünü arttırıcı nitelikteki hükümlerin geriye yürütülmemesiyle vergi kanunlarının daha da özenle uygulanmasını sağlamaktır (Erkin, 2013). Bunun sağlanmasının mümkün olmadığı durumlarda geriye yürüme sonucunda ortaya çıkacak belirsizlikler nedeniyle hak veya mahrumiyetler ortaya çıkarak bireylere ek mali yükümlülüklerin getirilmesi durumlarıyla karşı karşıya kalınacak ve hukuki güvenlik ilkesinin ihlali söz konusu olacaktır. Yürürlüğe giren kanunların geçmişe ve kesin nitelik kazanmış hukuksal durumlara etkili olmaması, hukukun genel ilkelerindedir¹². Vergi yükünü arttırıcı hükümlerin geriye yürütülememesi özellikle hukuki güvenlik ilkesi açısından da bir zorunluluk olarak karşımıza çıkmaktadır (Güneş, 2008: 137).

¹¹Anayasa Mahkemesi Kararı, KT. 30.11.2023 tarihli ve 2023/105 E., 2023/208 K. sayılı kararı.

¹²Anayasa Mahkemesi Kararı, KT. 13.02.2019 tarihli ve 2018/103 E., 2019/4 K. sayılı kararı.

4.3. Kıyas Yasağı İlkesi

Vergi hukuku alanı kanunilik ilkesi sebebiyle kamu hukukunun yoruma en az açık alanlarından biri olarak karşımıza çıkmaktadır (Yılmaz, 2014: 41). Kanunda açıkça hüküm bulunmadıkça hükümlerin kıyas yoluyla genişletilmesi olanağı bulunmamaktadır¹³. Kıyas, hukuki sebeplerdeki benzerliğe dayanarak kanun kapsamına alınmamış bir olaya var olan bir hukuk kuralının uygulanmasıdır (Karakoç, 2013: 1294). Türk hukukunun farklı dallarında kıyas yasağına başvurma kabul edilebilir olsa da vergi hukukunda bu kurumun işletilmesi mümkün olmamakta ve kıyas yoluyla hüküm genişletilememektedir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2015: 63). İdare ve yargı organlarının kıyas yöntemiyle vergiyi doğuran olaya hüküm tesis etmeleri bireylerin vergi yükünü arttıracığından dolayı toplumda hukuki güvenliği ve barışı bozabilmektedir (Erkin, 2013). Dolayısıyla vergileme alanında kıyas yoluyla yorumlanan hukuk kuralları vergilerin kanuniliği ilkesi, belirlilik ilkesi ve temelde hukuki güvenlik ilkesine ters düşmektedir. Hukuki güvenliğin ve hukuki barışın bozulmaması adına vergi kanunlarının uygulanmasında kıyasa başvurulmamaktadır.

Hukuki güvenlik ilkesinin tamamlayıcı ve belirleyici unsurlarından birisi de kıyas yasağı ilkesidir. Diğer unsurlardan ayrı tutulmaması ve uygun hareket edilmesi gerekir. Hukuki güvenlik ilkesinin temel unsuru olan belirlilik ilkesine aykırılık teşkil eden hukuk kuralları açık, anlaşılır bir düzenden uzak ve anlam karmaşası içeriyorsa bu durum var olan hükmün yorumlanmasına sebebiyet vereceğinden dolayı kıyas yasağı ilkesiyle ters düşecektir (Ekeryılmaz, 2019: 51). Bu açıdan kıyas yasağı ilkesini tamamlayıcı bir görev üstlenmektedir.

Sonuç

Vergilendirme, devletin sınırsız olan kamu giderlerinin finansmanını sağlamak için sürekli olarak ihtiyaç duymuş olduğu ve asla vazgeçemeyeceği bir yetkidir. Devletin Anayasadan almış olduğu bu vergilendirme yetkisinin kullanımı sırasında ve nihayetinde kişilerin ekonomik ve sosyal haklarının yanı sıra kanunlarla güvence altına alınmış temel hak ve özgürlükleri de doğrudan etkilenmektedir. Bireylerin vergilendirmeye ilişkin düzenlemelerden etkilenmeyecek ya da hukuk kurallarına en uygun bir biçimde muamele görmelerini sağlayacak şekilde işlem tesis etmek hukuk devleti ilkesinin bir gereği ve doğrudan hukuk devletinin yetki ve sorumluluğundadır. Bu yetki Anayasa ile çeşitli şekillerde ve vazgeçilmesinin mümkün olmayacağı şekilde sınırlandırılmış ve hukuka, hukuk devleti düzenine uygun hale getirilmiştir.

¹³ Yargıtay 2. Ceza Dairesi, 30.03.2015 tarihli ve 2014/3786 E., 2015/6531 K. sayılı kararı; Yargıtay 12. Ceza Dairesi, 24.10.2022 tarihli ve 2021/9073 E., 2022/7292 K. sayılı kararı.

Hukuk devleti, devletin iş ve eylemlerini gerçekleştirirken koymuş olduğu ve vazgeçmesinin mümkün olmadığı hukuk kuralları ile bağlı olması anlamını taşımaktadır. Bir hukuk devletinin varlığından söz edebilmek için yönetenlere karşı idare edilenlerin hukuki güvenliğini sağlayan bir yaklaşım düzeninin olması gerekmektedir. Bu da ancak ve ancak hukuk devleti olma yaklaşımının benimsenmesi sonucu tamamlayıcı nitelikte olan hukuki güvenlik ilkesinin tesis edilmesiyle mümkün olacaktır.

Hukuki güvenlik ilkesi, en genel ve doğru tanımıyla bireylerin uymak zorunda oldukları hukuk kurallarının neler olduğunu bilerek, tutum ve eylemlerini buna göre planlama hakkına ve bu doğrultuda hareket etme serbestisine sahip olmaları anlamına gelmektedir. Bireylere ek mali yükümlülükler getiren ekonomik uygulamalar hukuki güvenliğini zedeleyecek ve ilkenin ihlal edilmesine sebebiyet verecektir. Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinden itibaren sona ermesine kadar tüm safhalarında hukuki güvenlik ilkesi etkisini göstermelidir. Bu sayede bireyler hareket etme sınırının nerede başlayıp, nerede bittiğinin farkında olacak ve devletin koymuş olduğu hukuk kurallarına karşı güven içerisinde davranışlar sergileyecektir. Bir hukuk devletinde düzenin korunması, kamuya olan güvenin sağlanması, barış ortamının hâkim olabilmesi için zorunlu olan en temel unsurlardan birisi bu ilkenin varlığıdır. Ancak bu ilkenin varlığı sayesinde bireyler gelecek planlamalarını yaparak hukuk devleti düzeninin gerektirdiği ve belirsizlikten uzak bir şekilde yaşamlarını sürdürebilecektir.

Hukuki güvenlik ilkesi aynı zamanda vergi kanunların sıklıkla değiştirilmesi sonucu meydana gelen anlam karmaşıklıklarına ve belirsizliğin ortadan kaldırılmasına yardımcı olacaktır. Vergi hukuku alanında değişen koşullara ve ihtiyaçlara göre çok sayıda kanun çıkarılması ya da kanunların sıklıkla değiştirilmesi, bireylerin vergi yükümlülükleriyle ilgili görev ve ödevlerini kurallara uygun, tam ve eksiksiz bir şekilde yerine getirmelerini zorlaştırabilecektir. Vergiye ilişkin görev ve sorumluluklarını tam ve eksiksiz bir şekilde yerine getirmek isteyen bireyler, çeşitli dönemlerde ve değişen ekonomik koşullara göre sık sık meydana gelen vergi hukuk mevzuatındaki değişimler ve anlaşılması güç hükümler neticesinde uyum sağlamak zorlanarak pasif davranışlar sergilemeye, sisteme olan güveni kaybetmeye başlayacaktır. Bunun tam ve kesin bir şekilde önüne geçilmesi hukuki güvenlik ilkesi ve kaynağını aldığı hukuk devleti ilkesiyle sağlanmış olacaktır. Hukuk devleti ilkesi ile vergi hukukunda sık sık düzenlemelerin yapılması sonucu keyfiyete ve takdire dayalı çeşitli düzenlemelerin önüne geçilerek, bireylerin güven içerisinde ve gelecekte emin bir şekilde hareket edebilmelerine olanak sağlanmış olacaktır. Bireylere tanınmış olan temel hak ve özgürlüklerin korunması, birey ve devlet etkileşiminin güçlü olduğu, daha güvenli ve sağlıklı bir yaşam sürdürülebilmesi için bu ilkenin korunması son derece önem arz etmektedir.

Kaynakça

- 18.10.1982 tarih ve 2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, (RG. 9.11.1982 -17863).
- Altundış, M., (2008). Hukuki Güvenlik İlkesi, *Yasama Dergisi*, 10, ss.60-94.
- Anayasa Mahkemesi Kararı, KT. 04.05.2017 tarihli ve 2015/41 E., 2017/98 K. sayılı kararı <https://www.lexpera.com.tr>.
- Anayasa Mahkemesi Kararı, KT. 13.02.2019 tarihli ve 2018/103 E., 2019/4 K. sayılı kararı <https://www.lexpera.com.tr>
- Anayasa Mahkemesi Kararı, KT. 13.09.2023 tarihli ve 2022/81 E., 2023/153 K. sayılı kararı <https://www.lexpera.com.tr>.
- Anayasa Mahkemesi Kararı, KT. 16.01.2014 tarihli ve 2013/110 E., 2014/8 K. sayılı kararı <https://www.lexpera.com.tr>.
- Anayasa Mahkemesi Kararı, KT. 19.09.2019 tarihli ve 2019/53 E., 2019/75 K. sayılı kararı <https://www.lexpera.com.tr>.
- Anayasa Mahkemesi Kararı, KT. 30.11.2023 tarihli ve 2023/105 E., 2023/208 K. sayılı kararı <https://www.lexpera.com.tr>.
- Anayasa Mahkemesi, KT. 07.08.2008, 2005/38 E., 2008/53 K., (RG.08/04/2008-26841) <https://www.resmigazete.govtr>.
- Ayyıldız, Y., ve Ayyıldırım K. (2015). Vergilendirmede geçmişe yürümezlik ilkesinin Türk vergi hukukundaki yeri. *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 3(1), 57-74.
- Başaran, Y., F. (2015). Vergilendirme Yoluyla Temel Hak ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır, *Kamu Hukuku, Özel Hukuk ve Ceza Hukuku Alanlarında Kamunun Önderliği ve Bireysel Özerklik Sempozyumu*, Editör: Ulusan İ. ve Öztürk B., Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Bozdoğan, D., ve İlk, E. (2016). Legal Security Policy As a Limiter of Taxation Authority. *Journal of International Management Educational and Economics Perspectives*, 4(2), 28-38.
- Çağan, N. (1982). *Vergilendirme yetkisi*. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.
- Çağan, N. (1984). Türk Anayasası açısından vergileme yetkisi. *Anayasa Yargısı Dergisi Anayasa Mahkemesi Yayını*, 1, 171-182.
- Danıştay 12. Daire, 23.02.2021 tarihli ve 2020/5430 E., 2021/892 K. sayılı kararı <https://www.lexpera.com.tr>.
- Ekeryılmaz, Ş. (2019). *Vergilemede hukuki güvenlik ilkesinin yargı kararları çerçevesinde analizi*. Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Erkin, G. (2013). Türk Hukuku'nda vergilendirme yetkisi the taxation power in Turkish law. *Yaşar Üniversitesi E-Dergisi*, 8(Özel), 1111-1153.
- Gerek, Ş. ve Aydın, A.R. (2005). *Anayasa ve vergi hukuku*. Seçkin Yayınevi.
- Güneş, G., (2008). *Verginin yasallığı İlkesi*, 2. b., İstanbul: 12 Levha Yayıncılık.
- Gürdal, T., ve Ekeryılmaz, Ş. (2018). Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesinin Danıştay Kararları Işığında İncelenmesi. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 13(2), 205-226.
- Hatipoğlu, M. ve Bayraklı, H. H. (2019). Ord. Prof. Dr. Ali Fuat Başgil'in Anısına Armağan. A. Kendigelen & S. Yüksel (Yay. haz.), Demokratik Anayasada Vergilendirme Yetkisi (s. 340-341). On İki Levha Yayıncılık.

- Karakoç, Y. (2013). Anayasal vergilendirme ilkeleri üzerine bir değerlendirme. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15, 1259-1307.
- Kaya, F. (2016). E-Tebligat ve hukuki güvenlik ilkesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 329, 23-28.
- Mercimek, F. (2019). *Hukuki güvenlik ilkesi ve karşılaştırmalı vergi hukuku bağlamında değerlendirilmesi*. (Doktora Tezi, Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa).
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N. (1985). *Vergi hukuku*. Cilt 1, Genel Kısım, 3. Baskı, Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Yayınları.
- Şenyüz, D., Yüce, M., ve Gerçek, A., (2015). *Vergi Hukuku*, Bursa: Ekin Yayınevi.
- Tekbaş, A. (2010). Vergi kanunlarının tabi olduğu Anayasal ilkeler. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 12, 123-191.
- Yargıtay 12. Ceza Dairesi, 24.10.2022 tarihli ve 2021/9073 E., 2022/7292 K. sayılı kararı <https://www.lexpera.com.tr>.
- Yargıtay 2. Ceza Dairesi, 30.03.2015 tarihli ve 2014/3786 E., 2015/6531 K. sayılı kararı <https://www.lexpera.com.tr>.
- Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, 04.07.2018 tarihli ve 2018/7 E., 2018/1323 K. sayılı kararı <https://www.lexpera.com.tr>.
- Yılmaz, E. (2014). *Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Gereği Olarak Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi*. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara, 3(4), 8.

Yazar Beyanı

Hakem Değerlendirmesi: Dış Bağımsız

Yazar Katkısı: Fatma Mutlu %100 katkı sağlamıştır.

Destek ve Teşekkür Beyanı: Çalışma için destek alınmamıştır.

Etik Onay: Bu çalışma için etik kurul iznine gerek yoktur.

Çıkar Çatışması Beyanı: Çalışma ile ilgili herhangi bir kurum veya kişi ile çıkar çatışması bulunmamaktadır.

Peer Review: Independent double-blind

Author Contributions: Fatma Mutlu contributed 100% to the study.

Funding and Acknowledgement: No support was received for the study.

Ethics Approval: : Ethics committee approval is not applicable to this study.

Conflict of Interest: There is no conflict of interest with any institution or person related to the study.