

ANAYASAL İKTİSAT ve VERGİLEMEDE HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ

Coşkun Can Aktan

Prof. Dr.

Dokuz Eylül Üniversitesi

İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

ccan.aktan@deu.edu.tr

Özet

Hukuki güvenlik ilkesi dar anlamda, hukuk kurallarının devlet tarafından önceden açık, net, anlaşılır ve kesin olarak belirlenmesi ve keyfi değişikliklere konu olmayacak şekilde istikrarlı olması demektir. Bireyler açısından ifade edecek olursa, hukuki güvenlik ilkesi, bireylerin eylem ve davranışlarının hangi hukuki yaptırımlara tabi olacağını önceden açık ve net olarak bilmesi ve davranışlarını bu kurallara göre düzenleyebilmesi demektir. Önceden belirlenmiş bağlayıcı kurallar oluşturulması sayesinde öngörülebilirlik sağlanmış olur. Hukuki güvenlik ilkesi, vergileme açısından da çok önem taşıyan bir ilkedir. İyi bir vergi sisteminin; açıklık, belirlilik, erişilebilirlik, kesinlik, istikrar, geriye doğru yürümezlik vs. ilkelere dayalı olması gerekir. Tüm bu ilkelerin vergilemede “hukuki güvenlik” şemsiyesi altında toplanması ve devletin vergileme gücüne karşı bireylerin hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınması hukuk devleti açısından önemlidir. Bu çalışmada anayasal iktisat açısından hukuki güvenlik ilkesinin önemi açıklandıktan sonra Türk vergi sisteminin hukuki güvenlik ilkesi yönünden bir analizi ve değerlendirmesi yapılmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Hukuki güvenlik ilkesi, vergilemede istikrar ilkesi, bağlayıcılık ilkesi, belirlilik ilkesi, açıklık ilkesi, öngörülebilirlik ilkesi, Türk vergi sistemi, vergi reformu

Alan Tanımı: Maliye (Maliye Teorisi-Mali Hukuk), Anayasal İktisat

CONSTITUTIONAL ECONOMICS AND THE PRINCIPLE OF LEGAL SECURITY

Abstract

According to the principle of legal security, the law should be foreseeable and accessible to all. Individuals should be able to foresee legal consequences of their behaviour and actions. This general principle of law is also important for taxation. A good tax system should be based on such principles as certainty, stability, regularity, predictability, non-retroactivity etc. This paper aims to analyze and evaluate the Turkish tax system in accordance with the principle of legal security.

Keywords: Principle of legal security, certainty, stability, regularity, predictability, non-retroactivity, tax reform, Turkish tax system, constitutional economics, constitutional tax reform.

JEL Code: H2, K, K34

I.GİRİŞ

Bugün çağdaş demokrasilerde vergileme, egemenlik hakkı ve kudretini millet adına elinde bulunduran devletin “yasal” bir yetkisi olarak kabul edilmektedir. Oysa vergilerin halkın temsilcileri tarafından konulması, vergilere ancak “yasal olma” özelliğini sağlar. Yasallık, “hukukilik” demek değildir. Vergilemenin sadece yasalarla konulması, bu vergilerin meşru olduğu anlamına gelmez. “Yasallık” (legality) ile “meşruiyet” (legitimacy) aynı şey demek değildir. Kanun koyma tekelini elinde bulunduran her parlamento vergi koyma yetkisine sahip olabilir, ancak vergilerin yasalarla konulması, parlamentoların vergileme yetkilerini kötüye kullanmalarını engelleyemez. Bugün çağdaş demokrasilerde vergileme gücü ve hakkını elinde bulunduran parlamentoların keyfi ve haksız vergiler koymaları çok yaygın bir hal almış durumdadır. Siyasal gücü elinde tutan hükümetler parlamentoda çoğunluğu ele geçirdiğinde pekala çok kolay bir şekilde vergi reformu adı altında vergi sisteminde ve vergi mevzuatında çok sık değişiklikler yapabilmektedirler.

Özetle, vergilerin konusunda ve kapsamında, vergi oranlarında, istisna ve muafiyetlerin kapsamında, vergilerin kısmen ya da tamamen vergi af yasaları ile ortadan kaldırılmasında, vergilerin geriye doğru yürütülmesinde muhtelif yasaların çıkarılması ve yürürlüğe konulması günümüz demokrasilerinde sıkça tanık olduğumuz uygulamalardır.

Seçilmiş iktidarların millettten aldıkları yetkiyi “meşruiyet” olarak değerlendirip vergi sisteminde ve vergi mevzuatında çok sık yürürlüğe koydukları bu “yasal” değişiklikleri “hukukilik” ilkesine uygun olarak yapılan uygulamalar olarak kabul edebilir miyiz? Yapılan bu değişiklikler “*hukuki güvenlik ilkesi*” ile ne ölçüde bağdaşmaktadır? Acaba, hükümetlerin vergi sisteminde ve vergi mevzuatında çok sık aralıklarla yaptıkları bu değişiklikleri sınırlayacak üst anayasal kurallar oluşturulması gerekli midir? Siyasal iktidarların iradi-takdiri-ihiyari kararlarını anayasal hukuk devleti tanımına uygun biçimde sınırlayacak anayasal kurallara ihtiyaç var mıdır? Anayasal kural ve kurumlar, “*hukuki güvenlik*” ilkesinin tesis edilmesi için olmazsa olmaz bir hukuki altyapı mıdır?

Bu ve benzeri soruların doğru bir şekilde cevaplanabilmesi için öncelikle “hukuki güvenlik” adı verilen ilkenin tanımı ve unsurlarının doğru bir şekilde ortaya konulması gereklidir.

II. VERGİLEMEDE HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ

1.Vergileme Açısından Hukuki Güvenlik İlkesi : Tanım

Hukuk devleti en kısa ve öz bir ifadeyle, hukuk kurallarına sıkı sıkıya bağlı olan ve vatandaşlarına ve daha doğrusu tüm bireylere hukuki güvenlik sağlayan bir devlet olarak tanımlanabilir. Bu kısa tanımın içinde geçen “*hukuki güvenlik*”, hukuk devleti ya da hukukun üstünlüğüne dayalı olan bir devletin “*olmazsa olmaz*” (sine quo non) bir ilkesidir.¹

Toplumsal düzenin tesis edilmesi için bir oyunun kurallarının oyun başlamadan önce açık, belirli ve kesin olması; oyunun kurallarının ve bu kurallara uymamanın yaptırımlarının oyuncular tarafından bilinmesi ve bu kurallar hakkında bilgi edinme ve bilgi erişim imkanlarının mevcut olması ; oyun devam ederken oyunun kurallarında herhangi bir değişiklik yapılmaması ve en azından makul ve kabul edilebilir bir zaman dilimi içerisinde kuralların süreklilik (daimilik) ve düzenlilik özelliklerine sahip olması, kuralların geriye doğru yürütülmemesi ve kazanılmış haklara saygı gösterilmesi ve saire hususlar gerçek bir anayasal hukuk devleti açısından fevkalade önemlidir.

Hukuki güvenlik ilkesinin tesis edilmesinin sonucu “öngörülebilirlik” sağlaması ve bunun sonucunda devlet ve birey(ler) arasında “güven” duygusunun oluşması ve kurumsallaşmasıdır.

2.Vergileme Açısından Hukuki Güvenlik İlkesinin Unsurları

Hukuki güvenlik ilkesi kendi içerisinde bazı alt ilkelere sahiptir. Bu ilkeleri “*hukuki güvenlik ilkesinin unsurları*” olarak adlandırılabiliriz. Vergileme açısından hukuki güvenlik ilkesinin unsurlarını bazı alt başlıklar altında incelemeye çalışalım.

Belirlilik, Açıklık, Erişilebilirlik ve Kesinlik İlkeleri

¹ Hukuki güvenlik ilkesi konusunda kayda değer bazı önemli çalışmalar için bkz: Ece Göztepe (Hazırlayan), Hukuk Güvenliği, Ankara: Kamu Hukukçuları Platformu, Türkiye Barolar Birliği Yayını, No 277, 8-9 Kasım 2012. ; İsmail Köküsarı, Anayasa Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi, Ankara: Adalet Yayınevi, 2015.

Belirlilik ilkesi, hukuki güvenlik ilkesinin en önemli unsurlarından birisidir. Belirlilik ilkesi, en kısa ve öz bir tanımla kuralların önceden “belirli” olması demektir.²

Önceden belirlenmiş olan kuralların açık, net ve anlaşılır olması ve mümkün olduğunca yoruma imkan vermeyecek şekilde “kesinlik” içermesi gerekir. Belirlilik ve kesinlik ilkelerini vergileme açısından ele alan ilk düşünürlerden birisi İktisat biliminin kurucusu olarak kabul edilen Adam Smith’dir. Milletlerin Zenginliği adlı eserinde Adam Smith şöyle yazmaktadır: “...her bireyin ödemek zorunda olduğu vergi keyfi olmamalı, kesin olmalıdır. Ödeme zamanı, ödeme şekli, ödeme miktarı herkes için açık olarak tespit edilmelidir.” (Smith, 1976; 350-351)

Belirlilik ilkesi içinde ve belki de başlı başına ayrı bir ilke olarak ele alacağımızı “kesinlik ilkesi” hukuki güvenlik ilkesinin tesis edilmesi açısından büyük bir öneme sahiptir. Hukukta kesinlik, hukuki güvenlikle yakın ilişki içinde olup kişilerin yasadan belirli bir kesinlik düzeyinde, hangi somut eylem ve olguya

² AYM’nin 2013 tarihli bir kararında, belirlilik ilkesi şu şekilde açıklanmaktadır: “Anayasa’nın 2. maddesinde yer alan hukuk devletinin temel ilkelerinden biri “belirlilik”tir. Bu ilkeye göre, yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ya da kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi de gereklidir. Belirlilik ilkesi, hukuksal güvenlikle bağlantılı olup bireyin, kanundan, belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini verdiğini bilmesini zorunlu kılmaktadır. Birey ancak bu durumda kendisine düşen yükümlülükleri öngörebilir ve davranışlarını ayarlar. Hukuk güvenliği, normların öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar. Bu bakımdan, kanunun metni, bireylerin, gerektiğinde hukuki yardım almak suretiyle, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını belli bir açıklık ve kesinlikte öngörebilmelerine imkân verecek düzeyde kaleme alınmış olmalıdır. Dolayısıyla, uygulanması öncesinde kanunun, muhtemel etki ve sonuçlarının yeterli derecede öngörülebilir olması gereklidir.” AYM t.06.06.2013, E.2013/22, K.2013/73 (RG t.22.11.2013, S.28829; Anayasa Mahkemesi’nin 14.01.2015 tarih 2014/100 esas 2015/ 6 karar sayılı içtihadını da burada aktarmakta yarar görüyoruz:

“Anayasa’nın 2. maddesinde yer alan hukuk devletinin temel ilkelerinden biri ‘belirlilik’dir. Belirlilik ilkesi, yalnızca yasal belirliliği değil, daha geniş anlamda hukuki belirliliği de ifade etmektedir. Yasal düzenlemeye dayanarak erişilebilir, bilinebilir ve öngörülebilir gibi niteliksel gereklilikleri karşılaması koşuluyla, mahkeme içtihatları ve yürütmenin düzenleyici işlemleri ile de hukuki belirlilik sağlanabilir. Aslolan muhtemel muhataplarının mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini öngörmelerini mümkün kılacak bir normun varlığıdır.”

hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini doğurduğunu bilebilmesini sağlayan bir unsurdur. Uygulamacılar bakımından ise, normun anlamı ve uygulanma yöntemi hakkında tereddüde düşmeden faaliyette bulunmayı sağlar. (Çağlar, 2012:59)

Öte yandan hukuki güvenlik ilkesinin tesis edilebilmesi için kurallara erişim ve öğrenme imkanları önünde engel olmamalıdır. Bireyler kurallardan kolayca haberdar olabilmelidir. “Erişilebilirlik unsuru, hukukun aleniliği bağlamında yasal düzenlemelerden haberdar olmayı, normların içerik ve anlamına erişebilmeyi ifade eden, bu amaçla yasal düzenlemelerin ilân veya başka yollarla kamuya duyurulmasını, normların açık ve anlaşılır olmasını gerektiren bir kapsama sahiptir. Özetle, hukukun erişilebilirliği, yasal düzenlemelere fiilen ulaşabilme/elde edebilme imkânına sahip olmayı ve metinlerin anlamına erişimi ifade eder.” (Çağlar, 2012:54)

Kurallarda İstikrar İlkesi

“(Devlet) geçici ve günübirlik kararnamelerle değil daimi hukuk kuralları ile yönetilmeli (archein)dir”
John Locke³

Genel olarak hukuk kurallarında ve özel olarak vergi ile ilgili kurallarda “istikrar” “hukuki güvenlik” ilkesinin tesis edilmesi için önem taşır. Kurallarda istikrar (stability), kurallarda düzenlilik (regularity) ve kurallarda süreklilik (continuity) birbirleriyle benzer kavramlardır ve tüm bu kavramlar özünde kuralların sık ve keyfi değişikliklere maruz kalmamasının önemine işaret etmektedir.

Daha açık olarak ifade etmek gerekirse kurallar çok sık değişmemeli, bir düzenlilik ve süreklilik (daimilik) içermelidir. Aydınlanma çağı filozoflarından John Locke’un ifadesiyle devlet “...geçici ve günübirlik kararnamelerle değil daimi hukuk kuralları ile yönetilmeli (archein)dir”.

Vergileme konusunda siyasal iktidarların iradi-takdiri-ihiyari kararları kurallarda istikrar ilkesini bozar. Vergilerin konusunda, vergi oranlarında, istisna ve

³ Locke’un bu sözünü F.A. von Hayek’in eserinden aktarıyoruz. Hayek’in Locke’dan aktardığı sözün orijinali şu şekildedir: “established standing laws promulgated and known to the people, and not by extemporary decrees” (John Locke) Bkz: : Friedrich A. von Hayek, “The Constitution of a Liberal State”, in: New Studies in Philosophy, Politics, Economics and the History of Ideas Chicago: The University of Chicago Press, 1978. S. 104.

muafiyetlerin kapsamında, vergilerin kısmen ya da tamamen vergi af yasaları ile ortadan kaldırılmasında, vergilerin geriye doğru yürütülmesinde vs. konularda eğer yasama ve yürütme organını bağlayıcı kurallar mevcut değilse bu durumda kaçınılmaz olarak kurallarda istikrar ilkesi ihlal edilmiş olur.

Bağlayıcılık İlkesi

“Güç sözkonusu olduğunda insana güven bir tarafa bırakmalı ve insanın kötülük yapmasını engellemek için onu anayasanın zincirlerine bağlamalıyız.”

Thomas Jefferson⁴

Bireylerin kendilerini “güven” içinde hissedebilmeleri için “hukuki güvenlik” şemsiyesi altında bulunmalarının önemini tekrar vurgulamakta yarar görüyoruz. Kurallarda istikrar, düzenlilik ve süreklilik olması halinde bireyler kendilerini güven içinde hissederler. Tam aksine kuralların çok değişikliklere tabi olması devlet ve bireyler arasındaki güven ilişkilerini önemli ölçüde zedeler. Peki, siyasal gücü elinde tutan yönetimlerin kuralları çok sık değiştirmemelerini engellemek için hangi garanti mekanizmalarına ihtiyaç vardır. İşte burada hukuki güvenlik ilkesinin bir unsuru olarak “bağlayıcılık ilkesi” karşımıza çıkmaktadır.

Bağlayıcılık ilkesi (binding principle), anayasallık ve yasallık ilkelerine bir bütün olarak vurgu yapan çok önemli bir ilkedir. Parlamentoların ve yürütme organının keyfi eylem ve işlemlerde bulunmalarını engelleyecek olan “anayasal” kurallar ve kurumlardır. Bağlayıcılık ilkesi gereği “normlar hiyerarşisi” ya da “hukuk normları piramidi” esas alınmalı ve anayasa bu hiyerarşinin ya da piramidin en üstünde bağlayıcı bir rol üstlenmelidir. Anayasallık ilkesi, siyasal iktidarların güç ve yetkilerini kötüye kullanmalarını engelleyecek ve sınırlayacak temel kuralları ve kurumları belirlemelidir. Anayasanın diğer hukuk normlarından farklılığı ya da üstünlüğü “bağlayıcılık” konusundaki özelliğinde gizlidir.

Vergileme açısından; vergi ile ilgili kuralların çok sık değiştirilmemesi için anayasada vergi ile ilgili temel kurallar (vergi konusu, vergi oranı, vergi afları, vergilerin geriye yürümezlik yasağı vs.) mutlaka belirlenmeli ve bu temel

⁴ Thomas Jefferson’un bu anıtsal sözünün orijinali şu şekildedir: “In questions of powers, then, let no more be heard of confidence in man, but bind him down from mischief by the chains of the Constitution.” Bkz. *The Papers of Thomas Jefferson, Volume 30: 1 January 1798 to 31 January 1799* (Princeton University Press, 2003), 536-43. <https://jeffersonpapers.princeton.edu/selected-documents/jefferson%E2%80%99s-draft>

kurallarda değişiklik yapılabilmesi ancak parlamentonun belirli oranda bir çoğunluk kararına (nitelikli çoğunluk) tabi olmalıdır.

Özetle, vergilere ilişkin temel kural ve kurumlar en başta anayasada yer almalıdır (anayasallık ilkesi). İkinci olarak, vergilendirmeye ilişkin düzenlemeler ancak ve ancak parlamento tarafından çıkarılacak yasalara dayandırılmalıdır (yasallık ilkesi). Vergileme açısından “yasallık ilkesi” fevkalade önemlidir, ancak bundan daha da önemlisi “anayasallık ilkesi”dir.

Geriye Doğru Yürümezlik İlkesi

Geriye doğru vergileme (retroactive taxation), hükümetler tarafından çıkarılan yasalar çerçevesinde daha önce yürürlükte bulunan vergi ve mali yükümlülüklerle ilave yeni bir vergi ve mali yükümlülük getirilmesi veya mevcut vergi ve mali yükümlülüklerin oranlarında bir artış yapılması şeklinde tanımlanabilir. Başka bir ifadeyle, geriye doğru vergileme, yasal düzenlemelerle gelir, servet, harcama ve diğer kaynaklar üzerinden alınmakta olan vergilere daha sonra ilave bazı yeni vergi(ler) konulması ya da daha önce yürürlükte olan vergilerin oranlarında artışlar yapılması anlamına gelmektedir.⁵

Geriye doğru vergilemeden söz edebilmek için şu şartlardan herhangi birisinin gerçekleşmiş olması gerekir: (Aktan ve Gencel, 2003)

- Yürürlükte olan bir vergi ve mali yükümlülüğe ilave ek vergi ve mali yükümlülük getirilmesi ve bu verginin daha önceki mali yıllarda elde edilen gelir, servet ve harcamalara uygulanması.
- Önceki yıllarda yürürlükte olan vergi ve mali yükümlülüklerin oranlarında artışlar yapılması ve vergi yükümlülerinden ek olarak hesaplanacak vergileri ve mali yükümlükleri ödemeye zorlanması.

Burada dar anlamda tanımlamaya çalıştığımız geriye doğru vergileme kavramı daha geniş anlamda şunu ifade etmektedir. Daha önce yürürlükte olmamakla beraber yeni bir vergi yasası ile geriye doğru bazı vergiler ve mali yükümlülükler

⁵ Teorik düzeyde geriye doğru vergileme konusunu ele alan çalışmalar için bkz: M.J. Graetz, “Retroactivity Revisited.” Harvard Law Review No 98, 1985. pp.1820-41; S. Leumore, “The Case for Retroactive Taxation”, Journal of Legal Studies No 22, 1993, pp. 265-307; R.H. Fallon, Jr. & D.J. Meltzer, “New Law, Non-retroactivity, and Constitutional Remedies” Harvard Law Review No: 104, 1991, pp.1731-1833; Bu konuda oldukça yararlı özet bir çalışma için bkz: Leumore,1998.

konulabilir. Örneğin, bir ülkede sadece gelir üzerinden alınan bir verginin mevcut olduğunu, servet üzerinden alınan bir verginin olmadığını varsayalım. Hükümet, servet üzerine yeni bir vergi koymakla esasen bir anlamda daha önce vergisi ödenmiş “biriktirilmiş gelirin” bir kısmına deyim yerindeyse el koymaktadır. Eğer, vergi yükümlüleri daha önce servet vergisi adı altında bir vergi olsa idi, belki de servet biriktirme yerine tüketimi tercih edebileceklerdi. Ancak, daha sonra biriktirilmiş gelir (servet) üzerinden bir vergi talep edilmesi bir anlamda geriye doğru vergileme anlamına gelmektedir. Hiç şüphesiz, bu tür yeni bir vergi konulmasının meşruiyeti tartışmaya açıktır. (Aktan ve Gencel, 2003)

Özetle, geriye doğru vergileme ilkesi herhangi bir kanunun geriye ve geçmiş olaylara, işlem ve eylemlere yürütülememesi yani “makable şamil” olmaması anlamına gelmektedir.⁶

Geriye doğru vergileme ilkesi, bir anlamda “kazanılmış haklara saygı ilkesi” anlamına gelmektedir.⁷ Kazanılmış hak; “doğumu anında hukuka uygun olarak tamamlanmış ve böylece kişiye özgü lehte sonuçlar doğurmuş, daha sonra mevzuat değişikliği ya da işlemin geri alınması gibi nedenlere rağmen hukuk düzenince korunması gereken haktır.” (Oğurlu,2003: 28)⁸ Bu tanım içerisinde de gayet doğru bir şekilde vurgulandığı üzere mevcut yasalar çerçevesinde kazanılmış hak(lar), daha sonra çıkarılacak başka yasalarla kısmen ya da tamamen geriye alınamazlar. Ya da daha geniş anlamda bireyler kazanılmış hak(lar)ın tasarrufundan mahrum bırakılamazlar.

⁶ Arapça’da “makable şümül”, “makabline şamil” ve “makable teşmili” kelimeleri bir kanunun kendinden önceki yani geçmişteki olay ve işlemlere uygulanabilmesi, bir başka ifadeyle “geçmişte yapılmış işlem ve eylemlere etkili olabilmesi” anlamına gelir. Bu çerçevede kanunların makable şamil olması, kanunların geçmişe yürümesi; makable şamil olmaması ise kanunların geriye doğru yürütülememesi anlamına gelir.

⁷ Kazanılmış hak kavramı konusunda bakınız.: Özge Aksoylu, Yargıcın Bakış Açısıyla İdare Hukukunda “Kazanılmış Hak” Kavramı, Yıldızhan Yayla’ya Armağan, Galatasaray Üniversitesi Yayınları, Armağan Serisi 4, İstanbul, 2003.

⁸ Anayasa Mahkemesi kazanılmış hakkı, “özel hukuk ve kamu hukuku alanlarında genel olarak, bir hak sağlamaya elverişli nesnel yasa kurallarının bireylere uygulanması ile onlar için doğan önel hakkın korunmasıdır. Kazanılmış bir haktan söz edilebilmesi için bu hakkın, yeni yasadaki önce yürürlükte olan kurallara göre bütün sonuçlarıyla fiilen elde edilmiş olması gerekir. Kazanılmış hak, kişinin bulunduğu statüden doğan, kendisi yönünden kesinleşmiş ve kişisel niteliğe dönüşmüş haktır.” AYMK, 07.02.2008, E.2005/38, K.2008/53, <http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR>

Danıştay’ın bir kararında kazanılmış hakkı; “eski kanun yürürlükte iken kesin bir surette kazanılan yani hukukça korunmakta bulunan ve bir iddia haline gelen haklardır.” şeklinde tanımlamıştır. Da.1D. 13.07.1992, E.1992/224, K.1992/238, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası/www.kazanci.com.tr

Kıyasa Yapmama (Kıyas Yasağı) İlkesi

Hukuki güvenlik ilkesinin bir diğer önemli unsuru “kıyas yasağı” ilkesidir. Hukuk felsefesi ve hukuk doktrini açısından kıyas, herhangi bir olay hakkında yasada yer alan kuralın, nitelikleri ve özellikleri yönünden ona benzeyen fakat yasada düzenlenmemiş diğer bir olaya uygulanması anlamını ifade eder. Başka bir ifadeyle, kıyas, kanunda belirli bir fiili durum için yürürlükte olan bir kuralın, o durumla benzerlik arz eden ancak hakkında bir karar ya da hüküm bulunmayan başka bir durumu uygulanmasıdır.

Hukuki güvenlik ilkesi açısından kıyas yasağının olmasının önemi şurada yatmaktadır. Kıyas yasağının olmaması halinde idarenin ve/veya yargı organlarının kıyas yapmak suretiyle yeni vergi doğurucu bir olay yaratmaları söz konusu olabilir. Bu durum ise bireylerin hak ve özgürlüklerini ihlal edici bir duruma dönüşebilir.⁹

III. HUKUKİ GÜVENLİK, ÖNGÖRÜLEBİLİRLİK VE GÜVEN

Buraya kadar yaptığımız açıklamalarda hukuki güvenlik ilkesinin başlıca sekiz temel unsuru ya da bileşeni açıklanmıştır:

- Belirlilik ilkesi
- Açıklık ilkesi,
- Erişilebilirlik ilkesi,
- Kesinlik ilkesi,
- İstikrar ilkesi,
- Bağlayıcılık ilkesi,
- Geriye doğru yürümezlik ilkesi,
- Kıyas yapmama ilkesi,

Hukuki güvenlik ilkesinin temel unsurları ya da bileşenleri olarak ele aldığımız bu ilkelerin varlığı “öngörülebilirlik” (predictability) adı verilen bir genel ilkenin tesis edilmesine imkan sağlar.

Öngörülebilirlik ilkesi gereği, bireyler herhangi bir alanda bir eyleme girişmeden önce bu eylemin hukuki sonuçlarını bilebilmeli ve bu eylem nedeniyle ortaya çıkabilecek hukuki sonuçları en azından makul düzeyde tahmin edebilmeli ya da

⁹ Vergi hukukunda kıyas yasağı ile ilgili bkz. Öncel-Kumrulu-Çağan, 2006: Çağan, 1982.

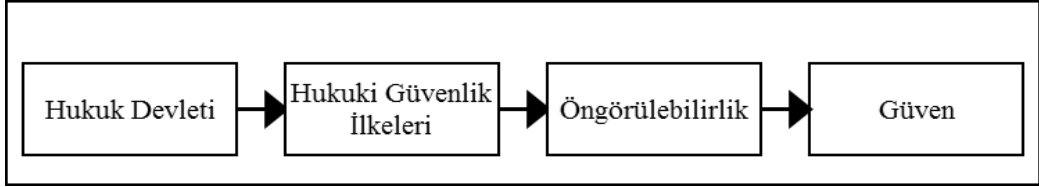
öngörebilmelidirler. Öngörülebilirlik ilkesi, en geniş anlamda kuralların mümkün olduğunca muğlak olmayan açık, belirli ve kesin kavramlarla ifade edilmesi demektir. Bir başka ifadeyle, hukuk kuralları mümkün olduğunca açık, net ve anlaşılabilir olmalıdır. Bireyler, herhangi bir somut eylem ve olguya karşı hangi hukuksal yaptırımlara maruz kalabileceklerini önceden açık ve net olarak bilme imkanına sahip olmalıdırlar.

Öngörülebilirlik, ancak hukuki güvenlik ilkesinin temel unsurlarının bir arada bulunması suretiyle gerçekleşebilir. Öngörülebilirlik var olduğu ölçüde de bireylerin devlete ve vergi sistemine olan güveni tesis edilmiş olabilir. (Şekil-1 ve Şekil-2)

Şekil-1 Hukuki Güvenlik İlkesinin Unsurları (Bileşenleri)



Şekil-2 Hukuk Devleti, Hukuki Güvenlik İlkeleri, Öngörülebilirlik ve Güven İlişkisi



Kaynak: Yazar tarafından geliştirilmiştir.

Bir vergi sisteminde “hukuki güvenlik ilkesinin” ihlal edilmesinin en önemli sonucu bireylerin devlete, dolayısıyla kamu maliyesine ve vergi sistemine olan “güven”in erozyona uğraması ve hatta tamamen ortadan kalkmasıdır.

Kamu maliyesi açısından güven tesisi iyi bir vergi sistemi oluşturulması ile yakından alakalıdır. Karmaşık, çok sık değişen, adaletsiz, tarafsız olmayan, belirli kesimlere ayrıcalıklar sağlayan bir vergi sistemi güveni ortadan kaldırır. (Aktan ve Çoban, 2007).

Vergi sisteminde ve vergi mevzuatında çok sık değişiklikler yapılması “öngörülebilirlik” ve “istikrar” ilkelerinin ihlal edilmesi demektir. Bu temel ilkelerin ihlali ekonomiye olan güven üzerinde olumsuz sonuçlar ortaya çıkarır.

Öte yandan, vergi reformlarının yapılmasında özel çıkar gruplarının da doğrudan ve dolaylı etkisi gözden uzak tutulmamalıdır. Özel sektör kuruluşlarının oluşturduğu mesleki birlikler çoğunlukla yürürlükte bulunan vergi sisteminden hoşnut olmadıklarını çok sık olarak dile getirme ve vergi sisteminin reforma tabi tutulması konusundaki görüşlerini çeşitli şekillerde siyasal iktidarlara ve kamuoyuna aktarma eğilimindedirler. Mesleki birlikler, vergi reformu konusunda hazırladıkları raporlar yanı sıra hükümet nezdinde de çeşitli komisyonlar aracılığıyla vergi reform çalışmaları yürütürler. Mesleki birlikler ve daha geniş anlamda özel çıkar ve baskı grupları daima kendi özel menfaatlerine yönelik mevzuat düzenlemeleri yapılması konusunda açık ve zımnî lobicilik faaliyetleri yürütmekte ve arka planda “rant kollama” (rent seeking) gayretlerini ve harcamalarını sürdürmektedirler. (Aktan, 2009) Bu tür rant kollama faaliyetleri çoğu zaman siyasal iktidarlar üzerinde baskı oluşturmakta ve netice olarak vergi sisteminde sık değişiklikler gündeme gelmektedir. Bu durum pekala vergilemede “hukuki güvenlik” ilkesini bozucu bir durum ortaya çıkarmaktadır.

Tekrar etmek gerekirse, vergi sisteminde ve vergi mevzuatında çok sık yasal değişikliklerin yapılmasında seçmen talepleri neticesinde oluşan kamuoyu baskısı ve aynı zamanda çeşitli çıkar ve baskı gruplarının faaliyetleri etkili olmaktadır.

IV. SONUÇ VE ÖNERİLER: HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİNİN TESİS EDİLMESİ VE ANAYASAL İKTİSAT PERSPEKTİFİ

“Vergi sistemi, ancak ‘anayasal perspektif’ içerisinde anlamlı bir şekilde tartışılabilir. Bu ifadeyle, vergilemenin temel yapısı ve vergi yükünün kişiler ve gruplar arasındaki dağılımı konularının mevcut bir ‘mali anayasa’ veya ‘vergi anayasası’ çerçevesi içerisinde ele alınması gerektiğini kastetmekteyim. Vergi anayasası, bireylerin vergi oranlarındaki değişikliklere kolayca uyum gösterecekleri ve uzun dönemi esas alan yarı sürekli kural ve düzenlemeleri ifade etmektedir. Bu perspektiften, vergi sisteminde yapısal değişiklikler, temel anayasa hukukunda değişiklikler olarak ele alınmalıdır. İyi bir vergi sistemi, anayasal perspektife dayalıdır.” (Buchanan, 1978: 104)

Önemle belirtelim ki, bir vergi sisteminde vergi kanunlarında yapılan sık değişiklikler gerek ülke içindeki yatırımcıların, gerekse yabancı yatırımcıların vergi sistemine olan güvenini önemli ölçüde ortadan kaldırır. Vergi sisteminde sıklıkla yapılan değişiklikler sistemi “öngörülebilir” olmaktan uzaklaştırır.

Vergi sistemine vergi yükümlülerinin güvenini tesis edebilmenin yolu birinci derecede optimal vergileme ilkelerinin anayasal güvence altına alınmasından geçmektedir.¹⁰

¹⁰Anayasal perspektiften optimal vergi sistemi oluşturulması konusunu savunanların başında Nobel ekonomi ödülü sahibi Amerikalı iktisatçı James M. Buchanan gelmektedir. Bu konuda özellikle şu temel çalışmalara müracaat edilebilir. Bkz: James M. Buchanan, “*Tax Reform in Constitutional Perspective*” in: Law and Economics –Report from a Symposium in Sweden-, m Edited by: Göran Skogh, Lund: Jurisdiska Föreningen, 1978.; James M. Buchanan, “*The Limits of Taxation*” in: Taxation –An International Perspective- Proceedings of and International Conference, W.Block and M.Walker (eds.), Vancouver: The Fraser Institute, 1984.; James M. Buchanan, “*Constitutional Constraints on Governmental Taxing Power*”, ORDO vol 30, Stuttgart, 1979; Geoffrey Brennan and James M. Buchanan, *The Power to Tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution*, Cambridge: Cambridge University Press, 1980.; Geoffrey Brennan and James M. Buchanan., “*The Tax System as Social Overhead Capital: A Constitutional Perspective on Fiscal Norms*”, in: Public Finance and Economic Growth, Proceedings of the 37th Congress of the International Institute of Public Finance, Edited by: Dieter Bos and Karl W. Roskamp, Tokyo, 1981. Pp.41-54.;

Optimal vergi reformunu diğer geleneksel vergi reform önerilerinden ayıran en önemli özellik, vergilemede kurallar yönünden “*esneklik*” ilkesinin değil, “*istikrar*” ve “*bağlayıcılık*” ilkelerinin benimsemesidir. Optimal vergi reformunda vergileme kurallarının siyasal otoriteleri “bağlayıcı” olması savunulmakta ve siyasal otoritelerin keyfi vergiler getirmelerinin ve vergi oranlarını keyfi bir şekilde artırmalarının önlenmesi amaçlanmaktadır. *Bağlayıcılık ilkesi*” optimal vergi reformu açısından son derece önem taşıyan bir ilkedir.

Özetle; Vergi sisteminin ideal/optimal ilkeleri en başta anayasal düzeyde ele alınmalıdır. Siyasal iktidarların vergi sistemlerini reform adı altında tahribata uğratmalarını önleyecek temel çözüm anayasal perspektiftir. Anayasal kurallar, siyasal iktidarların oy maksimizasyonuna yönelik keyfi, popülist düzenlemeler yapmalarını sınırlayabilecektir. Örneğin, mali aflarla (ya da dar anlamda vergi afları) ile ilgili kaliteli çoğunluk oy kuralının anayasa içerisinde yer alması siyasal iktidarlarının keyfi kararlar almalarının önünde bir engel oluşturacaktır.

Bireylerin hak ve özgürlüklerinin garantisi anayasal hukuk devletidir. Anayasal hukuk devleti, “hukuki güvenlik” ilkesini en etkin şekilde koruyan kurallar ve kurumlar tesis etmek suretiyle bireylerin “güven” içinde yaşamalarına imkan sağlar. Güven, sosyal sermayenin en önemli altyapısıdır. Devlet ve bireyler arasında güvenin inşa edilmesi sosyal sermayesi güçlü bir toplum ortaya çıkarır. Hukuki güvenlik ilkeleri yönünden eksik bir devlette bireylerin devlete güveni olmaz.

Bir hukuk devletinde devletin vergileme gücü ve yetkisini de “hukuki güvenlik” ilkesini ihlal etmeyecek şekilde kullanması gerekir. Hukuki güvenlik ilkesi; vergilerin istikrarlı ve öngörülebilir olması ve ayrıca vergi hukukunda vergi kanunların geriye yürümezliği ve kıyas yasağını korur ve gözetir.

Vergilemede hukuki güvenlik ilkesinin tesis edilebilmesi için hükümetlerin vergileme konusunda iradi-takdiri-ihiyari kararlara dayalı olarak güç ve yetkilerini kullanmaları mutlaka sınırlandırılmalıdır. Anayasal iktisat

Geoffrey Brennan and James M. Buchanan., “*Towards A Tax Constitution for Leviathan*”, in: Journal of Public Economics, No 8, December-1977. Pp.255-273.; James M. Buchanan and Geoffrey Brennan., “*The Logic of Limits*”, National Tax Journal, vol 32, No 2, June 1979. Pp. 11-22; James M. Buchanan, “*Constitutional Restrictions on the Power of Government*”, in: The Theory of Public Choice II, (Ed. By J.M.Buchanan and Robert D. Tollison), Ann Arbor: The University of Michigan Press, 1984.

(constitutional economics) felsefesi “iradi-takdiri-ihtiyari kararlara dayalı maliye politikası” uygulamalarının şiddetle eleştirmekte ve bunun yerine “kurala dayalı maliye politikası” uygulamalarının benimsenmesinin önermektedir.

Hükümetlerin vergileme konusunda iradi-takdiri-ihtiyari kararlara dayalı olarak keyfi hareket etmelerini engellemek için yapılması gereken gerçek ve samimi bir anayasal vergi reformunun hayata geçirilmesidir. Gerçek bir anayasal vergi reformu şunları içermelidir:

1. Anayasa içerisinde vergilerin ne üzerinde alınacağı çok açık ve net olarak belirlenmelidir. Vergi konusu ve vergi konusunun genişletilebilmesine dair temel kural anayasada yer almalıdır.
2. Vergiler tek oranlı (düz oranlı) olarak anayasal garanti altına alınmalı ve maksimum oranı da açık ve net olarak tespit edilmelidir. Olağanüstü durumlarda vergi oranlarının üst sınırının aşılabileceğine dair bir kaliteli çoğunluk kuralı anayasada yer almalıdır.
3. Yasama organının anayasada yer almayan bir yeni vergi ve benzeri mali yükümlülük tesis edemeyeceği hüküm altına alınmalıdır.
4. Mali aflar anayasa içerisinde çok açık bir hüküm ile yasaklanmalıdır. Hangi olağanüstü şartlar dahilinde vergi affına başvurulabileceği ve buna ilişkin kaliteli çoğunluk oylaması kuralı anayasada güvence altına alınmalıdır.
5. Vergilerin hiçbir şekilde geriye doğru yürütülemeyeceğine ve kazanılmış hakların esas olduğuna dair anayasada yasaklayıcı bir hüküm yer almalıdır.
6. Anayasada kıyas yasağına dair bir genel hüküm yer almalıdır.

Yukarıda sıraladığımız önerilerin ve genel olarak anayasal vergi reformu perspektifinin bugün hala akademik yayınlarda hakim olan geleneksel kamu maliyesi anlayışı ile bağdaşmadığı çok açıktır. Anayasa hukuku, vergi hukuku, kamu maliyesi vs. disiplinleri üzerinde çalışmalar yapan akademisyenlerin vergileme yetkisinin anayasal sınırlarının ne derece önemli olduğunu ortaya koyacak araştırmalar yapmaları ve bu araştırmaları desteklemeleri büyük önem taşımaktadır. Sadece yürütme organının değil yasama organının dahi vergileme hakkı ve yetkisini kötüye kullanmalarını engelleyecek kurallar ve kurumlar oluşturulması ancak bir “anayasal bilgelik” (constitutional wisdom) anlayışına sahip olmakla başlayabilir ve ilerleyebilir.

Kaynaklar

Aktan, Coşkun Can., Yasal Soygun, Çıkar Grupları ve Rant Kollama, İstanbul: Zaman Kitabevi, 2004.

Aktan, Coşkun Can ve Ufuk Gencel, “Türkiye’de Geriye Doğru Vergileme ve Verginin Hukukiliği İlkesinin İhlali”, DEÜ-Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 5, Sayı 1, Ocak-Mart 2003. s. 1-22.

Aktan, Coşkun Can ve Hilmi Çoban, “Kamu Maliyesine Güven ve Ekonomik Anayasa”, Çimento İşveren Dergisi, Kasım. 2007.

Aksoylu, Özge, Yargıcın Bakış Açısıyla İdare Hukukunda “Kazanılmış Hak” Kavramı, Yıldızhan Yayla’ya Armağan, Galatasaray Üniversitesi Yayınları, Armağan Serisi 4, İstanbul, 2003.

Brennan, G. and J. M. Buchanan. “*The Tax System as Social Overhead Capital: A Constitutional Perspective on Fiscal Norms*”, in: Public Finance and Economic Growth, Proceedings of the 37th Congress of the International Institute of Public Finance, Edited by: Dieter Bos and Karl W. Roskamp,

Brennan, G. and J. M. Buchanan. (1977) “*Towards A Tax Constitution for Leviathan*”, in: Journal of Public Economics, No 8, December-1977. Pp.255-273.

Brennan, G. and J. M. Buchanan. (1980) *The Power to Tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution*, Cambridge: Cambridge University Press.

Buchanan, J. M. (1984). “*The Limits of Taxation*” in: Taxation –An International Perspective- Proceedings of and International Conference, W.Block and M.Walker (eds.), Vancouver: The Fraser Institute.

Buchanan, J. M. and G. Brennan. (1979) “*The Logic of Limits*”, National Tax Journal, vol 32, No 2, June. Pp. 11-22.

Buchanan, J. M. (1979) “*Constitutional Constraints on Governmental Taxing Power*”, ORDO vol 30, Stuttgart.

Buchanan, J. M. (1984) “*Constitutional Restrictions on the Power of Government*”, in: The Theory of Public Choice II, (Ed. By J.M.Buchanan and Robert D. Tollison), Ann Arbor: The University of Michigan Press.

Buchanan, J. M. (1977) “*Tax Reform in Constitutional Perspective*”, in: Law and Economics –Reprint From A Symposium in Sweeden, Edited by Göran Skogh, Lund: Jurisdiska Föreningen i Lund.

Çağan, Nami. Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.

Çağlar, Selda, “Hukuk Devleti Açısından Hukuki Belirlilik - Hukuk Güvenliği İlişkisi” içinde: Ece Göztepe, Hukuk Güvenliği, Ankara: Kamu Hukukçuları Platformu, Türkiye Barolar Birliği Yayını, No 277, 8-9 Kasım 2012. S.50

Fallon, R.H. Jr. & D.J. Meltzer, “New Law, Non-retroactivity, and Constitutional Remedies” Harvard Law Review No: 104, 1991, pp.1731-1833.

Göztepe, Ece Göztepe (Hazırlayan), Hukuk Güvenliği, Ankara: Kamu Hukukçuları Platformu, Türkiye Barolar Birliği Yayını, No 277, 8-9 Kasım 2012.

Graetz, M.J. “Retroactivity Revisited.” Harvard Law Review No 98, 1985. pp.1820-41.

Hayek, Friedrich A. von, “The Constitution of a Liberal State”, in: New Studies in Philosophy, Politics, Economics and the History of Ideas Chicago: The University of Chicago Press, 1978.

Jefferson, Thomas., The Papers of Thomas Jefferson, Volume 30: 1 January 1798 to 31 January 1799 (Princeton University Press, 2003), 536-43. <https://jeffersonpapers.princeton.edu/selected-documents/jefferson%E2%80%99s-draft>

Köküsarı, İsmail. Anayasa Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi, Ankara: Adalet Yayınevi, 2015.

Leumore Saul, "Retroactive Taxation", in: The New Palgrave Dictionary of Economics and the Law, Vol:3. 1998.

Leumore, Saul “The Case for Retroactive Taxation”, Journal of Legal Studies No 22, 1993, pp. 265-307.

Oğurlu, Yücel, İdare Hukukunda Kazanılmış Haklara Saygı ve Haklı Beklentiler Sorunu, Ankara, 2003.

Öncel Mualla & Kumrulu Ahmet & Çağan Nami, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 14. Baskı, Ankara 2006.

Smith, Adam., An Inquiry Into the Nature and Cause of the Wealth of Nations, Edited by Edwin Cannan, Chicago: Chicago University Press, 1976.