

## Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesinin Danıştay Kararları Işığında İncelenmesi<sup>1</sup>

Temel Gürdal<sup>2</sup>  
Şebnem Ekeryılmaz<sup>3</sup>

### Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesinin Danıştay Kararları Işığında İncelenmesi

#### Öz

Hukuki güvenlik ilkesi; kanunların, düzenleyici işlemlerin veya somut olaylara ilişkin yargı kararlarının hem mükellef hem de idare açısından güvenlik oluşturması anlamına gelmektedir. Çalışmamızda ilkeyi somutlaştırmak için hukuki güvenlik ilkesinin unsurlarına ilişkin üç adet Danıştay kararının hukuksal analizi yapılmıştır. Bunun yanında, hukuksal analizi desteklemek amacıyla NVIVO 11 Pro Nitel Analiz Programı kullanılarak kararların içerik analizi yapılmıştır. Literatür de ilkeye ilişkin hem hukuksal hem de içerik analizi yapan çalışmaya rastlanılmadığı için çalışmamızın literatüre katkısını; hem hukuksal analiz hem de içerik analizin birlikte yapılarak ilkeye ilişkin önemli hususların değerlendirilmesi oluşturmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Hukuki Güvenlik İlkesi, Danıştay Kararları, Hukuksal Analiz.

### Investigation of Legal Security Principles in Taxation in the Light of Council of State Decisions

#### Abstract

Legal security principle is of a constitutional reliability meaning both for the obligations and administration according to the real events or judicial decisions about the regulatory act of laws. In this study is to make the meaning of the principle clear we analyses three Council of State Decision on the legal security principle. A content base analysis has been done by using NVIVO 11 QAP to support the legal analysis of the decision in the literature there isn't any study that combine both combine the content base analysis and legal analysis together, so the evaluation of important issues related to the principle by using the content base and legal analysis together will be our contribution to the literature.

**Keywords:** Principle of Legal Security, Council of State Decisions, Legal analysis.

### 1. Giriş

Hukuk devleti ilkesinin bir sonucu olan hukuki güvenliğe en çok ihtiyaç duyulan alanlardan birisi de vergilemedir (Kaneti, 1987:37). Vergilemede hukuki güvenlik ilkesi; devletin egemenlik yetkisine dayanarak vergilemeye ilişkin hüküm altına aldığı kurullarla ve ilgili kurulların uygulanmasıyla, hem mükelleflere hem de kendisine güvenlik sağlamasıdır. Hukuki güvenlik ilkesinin üç adet unsuru bulunmaktadır. Bu unsurlar; geriye yürümezlik, belirlilik ve kıyas yasağıdır (Çağan, 1982:172).

Kişilerin hukuki güvenliklerinin sarsılmaması ve geleceğe ilişkin planlarının bozulmaması açısından geriye yürümezlik unsuru özel bir önem arz etmektedir. Geriye yürümezlik ilkesi vergilemeye ilişkin kanunların zaman bakımından uygulanmasıyla ilgilidir. Yeni çıkan vergi kanunları genellikle kişilerin mevcut vergi yüklerinde artış meydana getirdiği için, ek mali yükümlülük veya sorumluluk getiren hükümlerin, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle vergilendirme süreci

<sup>1</sup> Bu çalışma Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı'nda Prof. Dr. Temel Gürdal danışmanlığında Şebnem Ekeryılmaz tarafından yazılmakta olan "Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesinin Yargı Kararları Çerçevesinde Analizi" isimli doktora tezinden türetilmiştir.

<sup>2</sup> Prof. Dr., Sakarya Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü. tgurdal@sakarya.edu.tr. Yazar ORCID bilgisi: <https://orcid.org/0000-0001-6304-9766>.

<sup>3</sup> Doktora Öğrencisi, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Ana Bilim Dalı. sebnem.ekeryilmaz@gmail.com. ORCID bilgisi: <https://orcid.org/0000-0001-6033-2574>.

başlamış olan veya geçmiş dönemde tamamlanmış durumlarda uygulanmaması gerekmektedir (Tekbaş, 2009:212).

Vergilemede belirlilik ilkesinin temelleri kanunilik ilkesine dayanmaktadır. Fakat belirlilik ilkesi aracılığıyla kanunilik ilkesinin sınırları aşılarak sadece vergilemeye ilişkin unsurların kanunla konulup kaldırılması veya değiştirilmesi değil, bunun yanında bu unsurların açık, erişilebilir ve öngörülebilir olmasını da gerekmektedir.

Kıyas; kanunda boşluk mevcut olması durumunda benzerlik gerekçesiyle kanunda düzenlenmiş olan bir hükmün, hakkında hüküm bulunmayan duruma uygulanmasıdır. Vergilemede kıyas yasağının hukuki dayanağını hukuki güvenlik ilkesi ve kanunilik ilkesi oluşturmaktadır.

Çalışmamızın konusunu; hukuki güvenlik ilkesi ve unsurlarına ışık tutmak amacıyla Danıştay Kararlarının hukuksal ve içerik analizinin<sup>4</sup> yapılması oluşturmaktadır. Çalışmamızın konusu çerçevesinde Danıştay 4. Dairesinin 2005/2134 Esas Sayılı Kararı, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 1992/1 Esas Sayılı Kararı ve Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 2012/36 Esas Sayılı Kararı incelenmiştir. İlgili kararların seçilerek incelenmesinin gerekçesini; kararlarda hukuki güvenlik ilkesine ilişkin temel unsurların ortaya koyulmasıyla birlikte ilkeye ilişkin açık çerçeveye çizen hususların ifade edilmiş olması oluşturmaktadır.

Çalışmamızda hukuksal analiz ve içerik analizi yöntemleri kullanılmıştır. Çalışmamızda kullanılan yöntemler birbirini tamamlayıcı niteliktedir. Hukuki güvenlik ilkesinin soyut bir biçimde sadece teorik olarak ele alınması eksik kalacağı için, inceleme somut olaylar karşısında verilen yargı kararlarının analizi ve içerik analizi ile desteklenmiştir.

Hukuksal analiz iki aşamada yapılmış olup, ilk aşamada kararın özeti ikinci aşamada ise hukuki güvenlik ilkesi ve unsurlarının yargı kararları çerçevesinde değerlendirilmesi yer almıştır. İçerik analizi aracılığıyla dairelerin kararlarda en çok hangi ilkelere vurgu yaptığı tespit edilerek hukuksal analiz için uygun kararlar seçilirken içerik analizi sonuçları da dikkate alınmıştır.

İçerik analizinin yapılma gerekçesini; hukuki güvenlik ilkesi ve unsurlarının kararlarda ne ölçüde yer aldığı tespit edilmesi oluşturmaktadır. Bunun yanında içerik analizi aracılığıyla yapılan referans dökümü hukuki dilin özenli kullanımına ilişkin tespit imkânı da vermektedir.

Çalışmamızın amacını; hukuksal analiz ve içerik analizi yöntemleriyle hukuki güvenlik ilkesine ilişkin önem arz eden hususların Danıştay Kararları aracılığıyla değerlendirilmesi oluşturmaktadır. Bunun yanında değerlendirmesini yaptığımız kararlar çerçevesinde kanunlarda ve idarenin vergilemeye ilişkin yaptığı düzenleyici işlemlerde eksik veya ilkeye aykırı olan hususlar tespit edilmiş ve ilgili hususlara yönelik çözüm önerileri getirilmiştir.

## **2. Hukuki Güvenlik İlkesine İlişkin Kavramsal Çerçeve**

Vergilemede hukuki güvenlik ilkesi ile ifade edilen; vergi kanunlarının, düzenleyici işlemlerin veya somut olaylar karşısında vergilemeye ilişkin yargı kararlarının hem mükellef hem de idare açısından güvenlik oluşturmasıdır. Güvenlik ifadesi; vergi kanunlarının ve bunların uygulanma sürecinin, düzenleyici işlemlerin ve verilecek yargı kararlarının belirli olması ve yargı kararları arasında çelişkinin olmaması, kanunların geriye yürümemesi ve kıyas yasağı ilkesi ile anlam kazanmaktadır. Bu üç kural hukuki güvenlik ilkesinin unsurlarını oluşturmaktadır.

Verginin hangi hallerde ortaya çıktığı yani vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi, kimlerin vergi mükellefi olduğu, verginin tarhi, tebliği, tahakkuku ve tahsiline ilişkin düzenlemeler devlet

---

<sup>4</sup> İçerik analizi NVivo 12 Pro Nitel Analiz Programı kullanılarak yapılmıştır.

egemenliğine bağlı olan kişilerin ve vergi idaresinin uymak zorunda oldukları kanunlarla düzenlenmiştir. Günümüz çağdaş devletlerinde vergi geçmişte olduğu gibi, egemenlik yetkisini elinde bulunduran kişilerin bireysel istekleri doğrultusunda alınmamaktadır. Vergilerin hukuki temellere dayandırılması, hukuk devleti ve hukuki güvenlik ilkesinin bir sonucudur (Erginay, 1975:6).

Bu ilke vergilemede özel bir anlam taşımaktadır. Bunun sebebi ise kişilerin, devletin hak ve özgürlük alanlarına vergilendirme aracılığıyla yaptığı müdahaleyi önceden görebilmeleri ve durumlarını buna göre ayarlayabilmelerinden kaynaklanmaktadır. Hukuki güvenlik ilkesinin gerçekleştirilebilmesinin en önemli şartı devletin kendi koyduğu hukuk kurallarına kendisinin uymasıdır (Çağan, 1980:141).

Vergilemede hukuki güvenlik ilkesinin ihlal edilmesi halinde, bireylerin devlete, dolayısıyla vergi sistemine olan güvenleri erozyona uğrayacak ve hatta tamamen ortadan kalkacaktır (Aktan, 2017: 111).

Hukuki güvenlik ilkesini asıl nitelendiren şey, kanunlarla dahi olsa vatandaşları ilgili kanunların ortaya çıkardığı veya çıkarılabileceği güvensizlik tehdidine karşı korumasıdır. Hukuki güvenlik ilkesinin temelini kanunilik ilkesi oluşturmasına rağmen, ilkeye asıl anlam kanunilik ilkesinden daha da öteye gidilerek, kanunla konulmuş olsa bile hukuki güvenlik ilkesini tehlikeye düşürecek unsurların önlenmesiyle kazandırılmış olur. Hukuki güvenlik ilkesi; vatandaşları kanunların bulanıklığından koruyan ve kanunlar veya yargı kararları aracılığıyla beklenmedik değişikliklerden koruyan ve güvenliği sağlayan bir ilkedir.

Anayasa Mahkemesi kararında hukuki güvenlik ilkesini; *“Hukuk devletinin en temel unsurlarından birisi olan hukuki güvenlik ilkesi bireyleri keyfi yönetimlere ve hukuki sürprizlere karşı korumak ve bireylerin ileride başlarına gelebilecekleri öngörebilmesi ve hareketlerini buna göre ayarlayabilmesi amacıyla hukuk kurallarının açık, anlaşılabilir ve öngörülebilir olmasını gerektirir”* şeklinde tanımlamıştır (2009/31 Esas Sayılı 2011/77 Sayılı 12.5.2011 tarihli Anayasa Mahkemesi Kararı).

Anayasada hukuki güvenlik ilkesine ilişkin herhangi bir düzenlemeye yer verilmemesine karşın Anayasanın 2. maddesinde hüküm altına alınan hukuk devleti kavramından hukuki güvenlik ilkesine ulaşılabileceği Anayasa Mahkemesi Kararında da açıkça belirtilmiştir.

### **3. Vergilemede Belirlilik İlkesi**

Mükellefler üzerindeki devlet hakimiyetinin kayıtsız ve keyfi olmaması zorunluluğu noktasında tereddüt yoktur. Belirlilik ilkesi, devlet hakimiyetinin kayıtsız ve keyfi olmaması, hukuk kurallarının ve kanunlarının göz önünde tutularak, ilgili hakimiyetin hukuk kuralları sınırları içerisinde kullanılmasını gerektirmektedir (Savcı, 1953:83).

Anayasa Mahkemesi kararında belirlilik ilkesini aşağıdaki ifadelerle tanımlamıştır (2016/1 Esas Sayılı 2017/81 Sayılı 20.04.2017 tarihli Anayasa Mahkemesi Kararı).

*“Hukuk devleti ilkesinin gereklerinden biri olan belirlilik ilkesine göre, yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması yanında kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi gereklidir. Vergilemede belirlilik ilkesi, herhangi bir yükümlülüğün, muafiyet veya istisnanın, hem kişiler hem de idare yönünden belli ve kesin olmasını, yasa kuralının, ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak şekilde düzenlenmesini gerektirir. Vergilendirme, mükellefler yönünden güvensiz bir sisteme dönüşmemelidir.”*

Anayasa Mahkemesi kararında; yürürlükteki kanunlara göre tarh ve tahakkuk işlemleri tamamlanmış olan motorlu taşıtlar vergisini ödeyen veya ödemeye hazırlanan mükelleflere, yeni kanun hükümleriyle aynı konuda ek vergi getirilmesinin, vergilendirmede belirliliğini, öngörülebilirliğini ve hukuki güvenliği ortadan kaldırmış olması gerekçesiyle iptali yönünde karar vermiştir ve 4837 sayılı Ekonomik İstikrarı Sağlamak İçin Ek Vergiler Alınması Hakkında Kanun'un 1. maddesini Anayasa'nın 2. maddesinde hüküm altına alınan hukuk devleti ilkesine ve belirlilik ilkesine aykırı olması gerekçesiyle iptal etmiştir (2003/48 Esas Sayılı 2003/76 Sayılı 11.9.2004 tarihli Karar).

Bir diğer Anayasa Mahkemesi kararında da kanunların Resmi Gazetede yayımlanmasının ve ilgililere uygulanmasının belirlilik ilkesinin gereği olduğu belirtilmiştir (2010/7 Esas Sayılı 2011/172 Sayılı 14.2.2012 tarihli Anayasa Mahkemesi Kararı).

Belirlilik ilkesi kanuni belirlilik ve hukuki belirlilik olmak üzere ikiye ayrılmaktadır (2017/24 Esas Sayılı 2017/112 Sayılı 19.7.2017 tarihli Anayasa Mahkemesi Kararı).

Kanuni belirlilik, kanun hükümlerinin anlaşılabilir, öngörülebilir ve ulaşılabilir olmasını içerirken, hukuki belirlilik yasal belirliliği de kapsayarak, bir hukuk normunun uygulanmasıyla ortaya çıkacak sonuçların ilgili hukuk düzeninde öngörülebilir olmasıdır (2014/87 Esas Sayılı 2015/112 Sayılı 28.1.2016 tarihli Anayasa Mahkemesi Kararı).

Vergilemeye ilişkin somut olaylar neticesinde verilen yargı kararları ve idarenin vergilendirmeye ilişkin işlemleri, hukuki belirliliğin sağlanması için gerekli araçlardandır. Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun görevleri Danıştay Kanununun 39. maddesinde "*Dava Dairelerinin veya İdari ve Vergi Dava Daireleri Kurullarının kendi kararları veya ayrı ayrı verdikleri kararlar arasında aykırılık ve uyuşmazlık görüldüğü veya birleştirilmiş içtihatların değiştirilmesi gerekli görüldüğü taktirde, Danıştay Başkanının havalesi üzerine, Başsavcının düşüncesi alındıktan sonra işi inceler ve lüzumlu görürse, içtihadın birleştirilmesi veya değiştirilmesi hakkında karar verir.*" ifadeleriyle hüküm altına alınmıştır. Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararları ile içtihatlar arasındaki aykırılığın giderilmemesi kanun hükümlerinin yeterince açık olmaması sebebiyle yargı kararları arasında aykırılık olmasına ve dolayısıyla mükellefler açısından uygulamada farklılıklara yol açacaktır. Bu gerekçelerle Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararları da yargı kararları arasındaki aykırılığı ve çelişkiyi gidermesi sebebiyle hukuki belirliliği sağlama amacına yöneliktir.

### **3.1. Danıştay 4. Dairesinin Belirlilik İlkesine İlişkin Kararının Özeti**

Çalışmamızda belirlilik ilkesine ilişkin analizini yapacağımız karara ilişkin süreç aşağıdaki gibidir (2005/2134 Esas Sayılı 2006/2156 Sayılı 29.5.2013 tarihli Danıştay 4. Dairesi Kararı).

Anonim şirketin çeşitli vergi borçlarının tahsili için davacı adına düzenlenen ödeme emirlerinin iptali istemiyle dava açılmıştır. Vergi Mahkemesi davanın reddine karar vermiştir. Vergi Mahkemesi ret kararının gerekçesini; 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun 58. Maddesine dayandırmıştır. İlgili maddede, kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahsın böyle bir borcu olmadığını veya kısmen ödediğini veya zamanaşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde<sup>5</sup> vergi mahkemesinde dava açabileceği hüküm altına alınmıştır. Davacı, dava konusu olan ve 18.5.2005 tarihinde kendisine tebliğ edilen ödeme emirle-

---

<sup>5</sup> 5.12.2017 tarihli 30261 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 7061 Sayılı "Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair" Kanunun 9. maddesiyle ödeme emrine itiraz süresi 7 günden 15 güne çıkarılmıştır.

rine karşı 7 günlük sürenin sonunda 25.5.2005 tarihinde dava açması gerekirken, 16.6.2005 tarihinde dava açmıştır. Davanın süresinde açılmadığı gerekçesiyle süre aşımı nedeniyle davanın reddine karar verilmiştir (İstanbul 3. Vergi Mahkemesinin 15.8.2005 günlü 2005/1241 Esas Sayılı 2005/1546 Sayılı 15.8.2003 tarihli Karar).

Davacı; davanın 30 günlük yasal sürede açıldığını, 7 günlük sürenin ise ödeme emrine itiraza ilişkin olduğunu, kendisinin ödeme emrine itiraz etmediğini, ödeme emri düzenlenmesine ilişkin davalı İdare Kararıyla birlikte ödeme emirlerinin yasal olmadığını ileri sürerek kararın bozulması için temyize başvurmuş ve dosya Danıştay 4. Dairesinde görülmüştür.

Danıştay 4. Dairesi; Anayasa Mahkemesi kararına atıf yaparak hukuki güvenlik ilkesinin belirlilik unsuruna aşağıdaki ifadelerle vurgu yapmıştır (Anayasa Mahkemesinin 2003/67 Esas Sayılı 2033/88 Sayılı 18.3.2003 tarihli Kararı).

*“Hukukun üstünlüğünün egemen olduğu bir devlette hukuk güvenliğinin sağlanması hukuk devleti ilkesinin yerine getirilmesi zorunlu koşullarındandır. Statü hukukuna ilişkin düzenlemelerde istikrar, belirlilik ve öngörülebilirlik göz önünde bulundurularak hukuki güvenlik sağlanır. Bireyin insan olarak varlığının korunmasını amaçlayan hukuk devletinde vatandaşların hukuk güvenliğinin sağlanması zorunludur. Devlet açık ve belirgin hukuk kurallarını yürürlüğe koyarak bunları uyguladığı zaman hukuk güvenliğini sağlar.”*

Yukarıdaki ifadelere ve Anayasada yer alan hukuk devletinin sonucu olan hukuki güvenlik ilkesinin belirlilik unsuruna dayanarak, Devletin bir kurumu olan vergi dairesi tarafından düzenlenen ödeme emrinde, ödeme emrine karşı başvurulacak olan yargı yollarının veya varsa idari makamın ve başvuru sürelerinin gösterilmesinin zorunlu olduğunu belirtmiştir.

Danıştay 4. Dairesi belirttiği gerekçelerle, ödeme emrinin içeriğinde dava açma süresine ilişkin bilgiye yer verilmemiş olduğundan, temyiz istemini kabul etmiş, İstanbul 3. Vergi Mahkemesinin kararını bozarak, ilgili anonim şirket lehinde karar vermiştir.

### **3.2. Kararda Belirlilik İlkesinin Hukuksal Analizi**

Vergi yasalarının karmaşık ve mükellefler tarafından yanlış anlaşılmaya müsait olması belirlilik ilkesini ihlal etmektedir. Belirlilik ilkesinin ihlal edilmesi ise mükelleflerin vergi yasalarının karmaşıklığına dayanarak vergi ödememesine ve devletin vergi gelirlerinin azalmasına neden olmaktadır.

Vergilerin yasallığı ilkesi ve idarenin vergilendirmeye ilişkin işlem yaparken vergiyi doğuran olayı esas alması belirlilik ilkesinin ön koşuludur (Çağan, 1982:172). Fakat belirlilik ilkesinin anlam kazanabilmesi için ilgili kuralların yasada yer almasının yanında anlam ve içerik olarak açık olması gereklidir. Yasallık ilkesinin sınırları aşarak vergi yasalarının aynı zamanda açık ve anlaşılabilir olması belirlilik ilkesinin gereğidir.

Bu olayda dava açma süresi ve ödeme emrine itiraz süresi kanunda açıkça düzenlenmesine karşın mükellefler açısından bir karışıklığa yol açmıştır. Bu karışıklığın çözümlenmesi için “dava açma süresi” ve “itiraz süresi” kavramlarının incelenmesi faydalı olacaktır.

Dava açma süresi İdari Yargılama Usulü Kanununun 7. maddesinde aşağıdaki ifadelerle hüküm altına alınmıştır.

*“Dava açma süresi, özel kanunlarda ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay’da ve idare mahkemelerinde altmış ve vergi mahkemelerinde otuz gündür.”*

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanununun 58. maddesinde aşağıdaki ifadelerle ödeme emrine itiraz süresi hüküm altına alınmıştır.

*“Kendisine ödeme emri tebliğ edilen şahıs, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde itirazda bulunabilir.”*

Yukarıda yer alan kanun hükümlerinden de anlaşılacağı üzere vergilendirmeye ilişkin işlemlere karşı dava açma süresi vergi mahkemesinde 30 iken düzenlenen ödeme emirlerine karşı itiraz süresi 7 gündür. İlgili sürelerin kanunlarda açıkça düzenlenmesi kanunilik ilkesinin gereğidir. Fakat kanunda düzenlenmesi belirlilik ilkesinin sağlandığı anlamına gelmemektedir. Kanunda açıkça düzenlenmesi kanuni belirliliği sağlamasına rağmen mükellefler açısından ilgili davada olduğu gibi uygulamada karışıklığa yol açması sebebiyle hukuki belirliliğin sağlandığı anlamına gelmemektedir.

Anayasa Mahkemesine de ödeme emrine itiraz süresinin “7” gün olarak belirlenmesinin vergilendirmeye ilişkin bir işlem olması gerekçesiyle vergi mahkemesinde dava açma süresi olan 30 gün ile karıştırılmasının belirlilik, hukuki güvenlik, haklı beklenti ve dolayısıyla hukuk devletini ihlal ettiği gerekçesiyle iptali için başvurmuşlardır. Anayasa Mahkemesi; ödeme emrinin özellik ve nitelik itibarıyla diğer idari işlemlerden farklı olduğunu ve kamu yararı gözetilerek kamu alacaklarının sürüncemede bırakılmaması için kısa bir süre süre öngörülüğünü belirterek iptal isteminin reddine karar vermiştir (2008/96 Esas Sayılı 2011/3 Sayılı 6.1.2011 tarihli Anayasa Mahkemesi Kararı).

Danıştay çeşitli kararlarında ödeme emrine itiraz süresinin vergi mahkemesinde dava açma süresi ile karıştırıldığından ve düzenlenen ödeme emirlerinde dava açma süresine yer verilmediğinden dolayı süre aşımı olmasına rağmen mükellef lehinde kararlar vermiştir. (2005/2134 Esas Sayılı, 2006/2156 Sayılı ve 2008/8544 Esas Sayılı, 2009/817 Sayılı Danıştay 4. Daire Kararları).

Söz konusu olayda sorun ödeme emrine ilişkin itiraz süresinin “7” gün olmasından ziyade ödeme emrine itiraz süresinin vergi mahkemesinde dava açma süresiyle karıştırılmasından kaynaklanmaktadır. Olayda çözüm ödeme emrine itiraz süresinin vergi mahkemesinde dava açma süresiyle eşitlenerek 30 gün yapılması değildir. Vergilendirmeye ilişkin idari işlem olan ödeme emrinde itiraz süresine yer verilmesiyle birlikte ilgili sorun çözüme kavuşturulmuş olacaktır. Böylelikle kanunda düzenlenmesinin yanında ödeme emrinde de itiraz süresinin yer almasıyla mükellefler yönünden karmaşıklık giderilerek belirlilik ilkesi sağlanmış olacaktır.

Yukarıdaki gerekçelere dayanılarak Danıştay 4. Dairesinin hukuki güvenlik ilkesinin belirlilik unsurunu, hukuki gerekçe olarak göstererek, davada süre aşımı olmasına rağmen kanunların karmaşıklıkla yol açmasından ve belirlilik ilkesinin ihlal edilerek ödeme emrinde itiraz süresine ilişkin bilgiye yer verilmemesi sebebiyle davacı lehinde karar vermesi yerindedir.

#### **4. Vergilemede Geriye Yürümezlik İlkesi**

Kanunların yürürlüğe girdiği tarihten önceki olaylara uygulanmaması gerekmektedir. Bu durum hukuk sistemlerinin genellikle kabul ettikleri temel bir ilkedir. Bu duruma “kanunların geçmişe yürütülmemesi” veya “geçmişe şamil olmaması (kanunların makale şamil olmaması)” ilkesi adı verilmektedir. Vergilemede geriye yürümezlik ilkesinin amacı, vergi mükelleflerinin gelecekte öngörülemez vergi yükleriyle karşılaşmalarını sağlamaktır (Erginay, 1975:36).

Kanun hükümlerinin geçmişe yönelik ve kişisel olan hukuki durumlar için özel bir kural içermesi ilgili kanunun geçmişe yürütüldüğü anlamına gelmektedir (Akıllıoğlu, 1984:41).

Bu ilkenin temelinde kazanılmış haklara saygı ilkesi ve hukuki güvenlik ilkesi yatmaktadır. Kişiler, hukuki bir olayın gerçekleştiği zaman yürürlükte olan kanunlara tabi olmalıdırlar. Kişiler

daha sonra çıkan ama geçmişe etkili olan kanunlara tabi olurlarsa hukuki güvenlik ilkesi ihlal edilmiş olur.

Geriye yürümezlik ilkesine ilişkin literatürde bir kavram karmaşası bulunmaktadır. İlgili kavram “Geriye Etki”, “Önceye Etki”, “Geriye Doğru”, “Geçmişe Yürüme”, “Geçmişe Doğru Vergileme” ve “Geriye Yürüme” gibi terimlerle adlandırılabilir (Özgüven, 2007:22). Kavram karmaşası olduğu çalışmamızda yapılan nitel analiz sonuçlarıyla da desteklenmiştir.

Kanunların geriye yürümezliği ilkesi, mevcut vergi yasalarının geçmişte meydana gelen olaylara uygulanmaması gerektiğini ifade eder. Bireyler gelecek dönemlere ait planlarını yürürlükte olan vergi yasalarına göre yaparlar. Sonradan yürürlüğe giren vergi yasaları ile geçmiş dönemlerdeki vergi yükünün artırılması, mükelleflerin devlete ve hukuk sistemine olan güvenini sarsmakla birlikte ekonomik ve ticari hayatın en önemli unsurlarını oluşturan belirlilik ve istikrarın bozulmasına yol açar (Öncel vd., 2012: 47).

Anayasa Mahkemesi kararlarında, kanunların geriye yürümezliği ilkesine ilişkin, gerçek ve gerçek olmayan geriye yürüme ayrımı yapılmaktadır (1989/6 Esas Sayılı, 1989/42 Sayılı 7.11.1989 tarihli Anayasa Mahkemesi Kararı).

Yeni getirilen kuralın eski kural döneminde tamamlanmış ve hukuki sonuçlarını doğurmuş hukuksal durum, ilişki ve olaylara uygulanması gerçek geriye yürüme olarak adlandırılmaktadır. Gerçek olmayan geriye yürüme ise, yeni getirilen kuralın eski kural yürürlükte iken başlamakla birlikte henüz sonuçlanmamış hukuksal durum, ilişki ve olaylara uygulanması anlamına gelmektedir. İlke olarak gerçek geriye yürümenin anayasal ilkelere aykırı olmasına karşın, gerçek olmayan geriye yürüme hususunda anayasal ilkelere bir aykırılık bulunmasa da hukuki güvenlik ilkesinin ihlal edilmediği anlamına gelmemektedir (Kaneti, 1987:34).

Geriye yürümezlik ilkesine ilişkin Anayasa’da açık olarak bir düzenleme bulunmamasına karşın, Anayasa Mahkemesi, hukuk devleti ilkesi ve ölçülülük yönlerinden yargısal denetim yapmaktadır. Vergilendirme işleminin ögesi olan vergiyi doğuran olaydan sonraki artışları içeren düzenlemeler geriye yürümeyi kapsarsa uygunluk denetimine bağlı tutulabilmektedir (Öden ve Akkaya, 2001: 27).

#### **4.1. Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun Geriye Yürümezlik İlkesine İlişkin Kararının Özeti**

Çalışmamızda geriye yürümezlik ilkesinin somutlaştırılması için hukuksal analizini yapacağımız İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararına ilişkin süreç aşağıdaki gibidir (1992/1 Esas Sayılı 1993/2 Sayılı 03.07.1989 tarihli İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı). Bu kararın seçilmesinin gerekçesini kararın verilmesinin dönüm noktasını geriye yürümezlik ilkesinin oluşturmasıdır.

1.1.1986 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 3239 sayılı Kanunla değişiklik yapan kanunun 8. Maddesi ile “Özel Ödeme Zamanları” başlığı altında gecikme faizi yürürlüğe girmiştir. İlgili kanunda gecikme faizinin 1.1.1986 tarihinde yürürlüğe gireceği hüküm altına alınmıştır (3239 Sayılı Kanun 1985:8).

VUK 112. maddenin 3 numaralı paragrafında öngörülen gecikme faizinin, 1.1.1986 tarihinden önceki dönem tarhiyatlarına da bu tarihten geçerli olmak üzere uygulanabileceğine ilişkin Danıştay 3. Daire kararları (1987/2284 Esas Sayılı, 1988/1658 Karar Sayılı, 8.6.1988 tarihli ve 1987/128 Esas Sayılı, 1988/2071 Karar Sayılı 21.9.1988 tarihli Danıştay 3. Daire Kararları) ile hukuki güvenlik ilkesi gereğince gecikme faizinin 1.1.1986 tarihinden önceki dönem tarhiyatlarına uygulanmayacağına ilişkin Danıştay 4. Daire Kararları (1987/5078 Esas Sayılı, 1988/499 Karar Sayılı, 4.2.1988 tarihli ve 1988/7 Esas Sayılı, 1988/2275 Karar Sayılı, 7.6.1988 tarihli Danıştay

4. Daire Kararları) arasında aykırılık bulunduğu ileri sürülerek içtihatların birleştirilmesi için Danıştay İçtihatları Birleştirme Kuruluna başvurulmuştur. İçtihatları Birleştirme Kurulu hukuki güvenlik ilkesinin geriye yürümezlik unsurunu gerekçe göstererek 4. Daire yönünde içtihatları birleştirmiştir (1988/5 Esas Sayılı 1989/3 Sayılı 03.7.1989 tarihli İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı).

Geriyeye yürümezlik ilkesi açısından analizini yapacağımız İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararının esasını 3239 sayılı kanunun 8. maddesi ile hüküm altına alınan gecikme faizinin 1.1.1986 tarihinden önceki vergilendirme dönemlerine ilişkin tarhlara uygulanamayacağı yolundaki İçtihatları Birleştirme Kurulu kararının Resmi Gazetede yayımlanmasından önce tahakkuk ettirilerek tahsil edilmiş gecikme faizinin, vergilendirme hatası olduğu gerekçesiyle iade edilip edilmeyeceği oluşturmaktadır.

Bu olayla ilişkin benzer konularda farklı hüküm verdiği kararları bulunan Vergi Daire Davaları Genel Kurulunun Kararları mevcuttur.

Vergi Dava Daireleri Kurulunun 21.2.1992 tarihli 1991/48 Esas Sayılı 1992/113 Karar Sayılı kararına ilişkin süreç aşağıdaki gibidir.

1985 takvim yılı defter ve belgelerinin incelenmesi sonucunda bir kısım kazancını bildirim dışı bıraktığı tespit edilen mükellef tarhiyat öncesi uzlaşma yoluna başvurmuş ve 4.5.1989 tarihinde yapılan uzlaşma sonucunda 1985 yılına ait gelir vergisine ilişkin gecikme faizi tahakkuk ettirilmiştir. Gecikme faizinin 1.1.1986 tarihinden önceki tarhiyatlara uygulanmayacağına ilişkin içtihatların birleştirilmesi üzerine mükellef gecikme faizinin tahakkukunun düzeltme yoluyla silinmesi için başvuruda bulunmuştur. Bu istemine ilişkin başvurusu reddedilen mükellef, Danıştay 4. Dairesine başvurmuştur. 4. Daire; İçtihatları Birleştirme Kurulu kararını gerekçe olarak göstererek mükellef lehinde karar vermiş ve Bakanlık işleminin iptaline karar vermiştir. 4. Dairenin iptal kararı üzerine ilgili Bakanlık Vergi Dava Daireleri Kuruluna başvurmuştur. Vergi Dava Daireleri Kurulu ilgili kararın, mükellef tarafından düzeltme istemine neden olan gecikme faizinin hesap veya vergilendirme hataları kapsamında değerlendirilemeyeceği, bu nedenle dava konusu işlemin iptali yönünde karar vererek mükellef aleyhinde karar vermiştir.

Vergi Daire Davaları Genel Kurulunun 1991/430 Esas Sayılı 1992/99 Karar Sayılı kararına ilişkin süreç ise aşağıdaki gibidir.

Defterleri incelenen ilgili kuruma 1985 Şubat dönemi için kaçakçılık cezalı katma değer vergisi salınması üzerine vergi mahkemesince ceza kaldırılmak suretiyle hesaplanan vergilerin gecikme faizi ile birlikte ödenmesine 25.5.1989 tarihinde karar verilmiştir. İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararının gecikme faizine ilişkin kararından sonra ilgili kurum vergi hatası bulunduğu gerekçesiyle gecikme faizinin silinmesi için Danıştay 7. Dairesine başvurmuştur. Danıştay 7. Dairesi; İçtihatları Birleştirme Kurulunun kararının vergilendirmeye veya hesap hatalarına ilişkin olmadığı ve İçtihatları Birleştirme Kurulunun kararlarının yayımından önce kesinleşerek ödenmiş gecikme faizlerine uygulanmaması sebebiyle davayı reddetmiştir. 7. Dairenin ret kararı üzerine mükellef Vergi Dava Daireleri Kuruluna başvurmuştur. Vergi Dava Daireleri Kurulu, sistematik yorum yöntemi ile gecikme faizinin vergi düzeltme isteklerine konu yapılabileceğini ortaya koymuş ve hukuki güvenlik ilkesinin geriye yürümezlik unsurunu zedeleyeceğini gerekçe göstererek vergiyi doğuran olay gerçekleştiği tarihte yürürlükte olmayan bir yasa kuralı ile sonradan getirilen ek yükümlülüklerin geriye yürümezlik ilkesine aykırı olduğu yönünde mükellef lehinde karar vermiştir.



Vergi Dava Daireleri Kurulunun gecikme faizinin kaldırılması ve onanması hususunda çelişkili kararları üzerine İçtihatları Birleştirme Kuruluna başvurulmuştur. İlgili kurul kararında, gecikme faizi hesaplanmasının vergi hatası ile ilişkilendirilemeyeceğini belirtmiştir. Bunun yanında, içtihatları birleştirilmesine ilişkin kararların genel ve objektif nitelikteki düzenleyici bir kuralın anlam ve kapsamının belirlenmesine ilişkin olduğunun, İçtihadı Birleştirme Kararından önce bu karara aykırı olarak tesis edilen bir idari işlemin geri alarak düzeltilmesi için zorlanamayacağı ve hukukun temel ilkelerinden olan geriye yürümezlik ilkesi gereğince İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararlarının geriye yürümeceğini belirtmiştir.

İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararında bir adet karşı oy bulunmaktadır. Karşı oyda; Vergi Usul Kanununun vergi hatasına ilişkin ilgili maddeleri uyarınca gecikme faizinin düzeltilebilecek bir vergilendirme hatası niteliğinde olduğu belirtilmiştir. Bunun yanında, gecikme faizinin verginin bağlı olduğu hukuki duruma göre işlem görmesi gerektiği ve idarenin vergi alacağına doğduğu tarihte henüz yürürlükte bulunmayan kanuna dayanarak mükelleften gecikme faizi alınmasının geriye yürümezlik ilkesine aykırı olduğunu belirtmiştir.

#### **4.2. Kararda Geriye Yürümezlik İlkesinin Hukuksal Analizi**

Gecikme faizinin yürürlüğe gireceği tarih 3239 Sayılı Kanunda 01.01.1986 olarak hüküm altına alınmıştır. Dava konusu olaylarda, yer alan gelir vergisi ve katma değer vergisi 1985 takvim yılına ait olduğu gerekçesiyle ilgili vergiler için gecikme faizi hesaplanması geriye yürümezlik ilkesini zedeleyecektir.

İlgili vergilere ilişkin vergilendirme süreci tamamlanmasa da vergiyi doğuran olay gerçekleşmiştir. Vergi Usul Kanununun 19. maddesinde vergi alacağının doğumu, verginin tahsiline değil vergiyi doğuran olaya bağlanmıştır. Vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarihte gecikme faizine ilişkin hükümler yürürlükte olmadığı için yeni hükümlerin uygulanmaması gerekmektedir.

İçtihatları Birleştirme Kurulu kararında; İçtihatları Birleştirme Kurulunun kesinleşmiş kararlarının geriye yürütülemeyeceğini belirtilmiştir. Geriye yürümezlik ilkesi ceza hukukunda katı bir norm olmasına rağmen vergilemede katı bir norm değil Anayasa hükümlerinden ulaşılan bir ilkedir ve geriye yürümezlik ilkesinin istisnaları mevcuttur.

Geriyeye yürümezlik ilkesinin istisnaları aşağıdaki gibidir (Çağan, 1980:143).

- Mükellefler vergi kanununun geriye yürütüleceğini önceden tahmin ediyorlarsa,
- Eski vergi kanununda muğlak bir durum söz konusuysa,
- Daha önce yürürlükte olan vergi kanunu açıkça Anayasaya aykırı ise,
- Kamu yararının gerektirdiği hallerin mevcut olup hukuki güvenlik ilkesine tercih edilebilir olmasıdır.

İçtihatların, Vergi Dava Daireleri Kurulunun 1991/430 Esas Sayılı kararı yönünde birleştirilmesinin hukuki güvenlik ilkesinin geriye yürümezlik ilkesi açısından daha yerinde olacağı görüşündeyiz. Görüşümüzün hukuki gerekçesin yukarıda geriye yürümezlik ilkesinin istisnaları içerisinde yer alan eski kanun hükmünün belirsiz olması oluşturmaktadır. Kanunun yürürlük tarihi 1.1.1986 olmasına rağmen bu tarihten önceki dönem tarhiyatlarına uygulanıp uygulanmayacağı hususunda belirsizlik olması İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararının mükelleflerin lehine olarak geriye yürütülmesinin haklı gerekçesidir.

İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararlarının geçmişe dönük olarak kesinleşmiş yargı kararları üzerinde değişiklik yapması durumunun karmaşıklığa ve kazanılmış hakların ihlaline yol açma-

ması için geriye yürütülmemesi gerekmektedir. Nitekim benzer şekilde yargı kararlarından Anayasa Mahkemesi Kararlarının geriye yürütülemeyeceği Anayasanın 153. maddesinde açıkça hüküm altına alınmıştır. Fakat incelediğimiz dava konusu olayda İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararının geçmişe etkili olması mükelleflerin kazanılmış haklarını ihlal etmeyeceği aksine lehine olacağı için geriye yürütülmesinde herhangi bir sakınca bulunmamaktadır.

Mükelleflerin lehine olan hükümlerin geçmişe dönük etkili olacağına Danıştay'ın birçok kararında da yer verilmiştir (1996/4162 Esas Sayılı, 1997/4829 Sayılı, 1997/3762 Esas Sayılı, 1998/2726 Sayılı Danıştay 3. Daire Kararları, 2008/2493 Esas Sayılı, 2010/5240 Sayılı Danıştay 7. Daire Kararı).

İlgili olayda 1.1.1986 tarihinden önceki dönem tarhiyatlarına gecikme faizi tahakkuk ettirilmesinin vergi hatası kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği de tartışma konularından birisidir. VUK 116. maddede vergi hatasının tanımı yapılmış, takip eden 117. maddede hesap hataları, 118. maddede de vergilendirme hataları açıkça hüküm altına alınmıştır. İlgili maddeler kapsamına söz konusu olay girmediği için vergilendirme veya hesap hatası olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. 1.1.1986 tarihinden önceki dönem tarhiyatlarına gecikme faizi tahakkuk ettirilmesini vergi hatası kapsamında değerlendirmek genişletici yorum yapılarak hüküm genişletilmesine ve kıyas yasağının ihlal edilmesine de yol açacaktır.

### **5. Vergilemede Kıyas Yasağı İlkesi**

Kıyas iki olay arasındaki benzerlikten yola çıkarak, hakkında kanunda açıkça düzenleme bulunan bir durumdan hareketle, düzenleme bulunmayan duruma benzerlik olduğu gerekçesiyle hüküm vermedir (Çetin, 2014:85).

Vergi hukukunda yorum ve kıyas yasağının birbirinden ayırt edilmesi gerekmektedir. Yorum müessesesinde kanunda herhangi bir boşluk olmadan mevcut hüküm sadece yorumlamak ile yetinilmekte iken, kıyas müessesesinde kanunda yer alan boşluk benzerlikten dolayı hükmün uygulanması yoluyla doldurulmaya çalışılmaktadır (Tosun, 1962:22).

Ekonomik yaklaşım ilkesi Vergi Usul Kanununun 3. Maddesinde yer alan "Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır." ifadesiyle hüküm altına alınmıştır. Kanunda açık hüküm olmadıkça ekonomik yaklaşım ilkesinin sınırını aşarak kıyas yoluyla hükmün genişletilmemesi durumu kıyas yasağını ifade etmektedir. Vergi hukukunda yorumun ve ekonomik yaklaşım ilkesinin sınırını kıyas yasağı oluşturmaktadır (Şenyüz vd., 2015:63).

Kıyas yasağı ilkesi hukuki güvenlik ilkesinin diğer unsurlarından bağımsız değildir. Kıyas yasağı ilkesi; vergi kanunların açık, anlaşılır yani belirlilik ilkesine uygun olmasını gerektirmektedir. Kanunların yoruma açık ve belirsiz olması durumu kıyas yasağı ilkesinin ihlal edilmesine yol açacaktır. Bu gerekçeyle kıyas yasağı ve belirlilik ilkesinin birbirini tamamlayıcı vergileme ilkeleri olduğunu söylemek mümkündür.

### **5.1. Vergi Dava Daireleri Kurulunun Kıyas Yasağı İlkesine İlişkin Kararının Özeti**

Çalışmamızda kıyas yasağı ilkesine ilişkin analizini yapacağımız karara ilişkin süreç aşağıdaki gibidir (2012/36 Esas Sayılı, 2013/206 Karar Sayılı 29.05.2013 tarihli Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı).

2002 yılında davacı tarafında olan vakfın işlemleri incelenmiş ve vakfın yaptığı faaliyetler dolayısıyla vakfa ait iktisadi işletme teşekkül ettiği saptanarak kurumlar vergisi beyannamesi vermesi gerektiği halde beyanname verilmemesi nedeniyle 2002 yılı için vergi ziyayı cezalı olarak

salınan kurumlar vergisi, hesaplanan fon payı ile ilgili yılın tüm dönemleri için salınan geçici vergileri ödemesi gereken ilgili vakıf, tahakkuk eden vergilerin kaldırılması için yargı yoluna başvurmuştur.

Vergi Mahkemesi; davacı hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda vakfın emekli keseneği toplamak ve bu keseneklerden oluşan fonu değerlendirmek amacıyla vakıftan ayrılan ve emeklilik hakkı kazanan üyelerine toplu ödeme veya emeklilik aylığı bağladığı, üyeleri ile vakıftan emeklilik aylığı alanlara sağlık sigortası hizmeti vermesi üzerine, ilgili vakfın yürüttüğü faaliyetlerin bireysel emeklilik ve hayat sigortası şirketleri ile benzerlik gösterdiği ve dolayısıyla vakfa ait iktisadi işletme teşekkül ettirildiği sonucuna varılarak vergi ziyai cezalı kurumlar vergisi tarhiyatında ve geçici vergiye ilişkin olarak kesilen vergi ziyai cezasında hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davayı reddetmiş ve ilgili vakıf aleyhinde karar vermiştir. Bunun yanında ilgili mahkeme; yapıldığı ileri sürülen işlemin kıyas yoluyla vergilendirme değil, faaliyet hacminin benzer faaliyetlerle karşılaştırılması şeklinde olduğunu belirtmiştir (2009/607 Esas Sayılı 2010/992 Sayılı İstanbul 9. Vergi Mahkemesi Kararı).

Vakıf aleyhine karar verilmesi üzerine, Danıştay 4. Dairesine temyiz isteminde bulunmuştur. Danıştay 4. Dairesi ilgili vakfa ait işlemlerin vakıf senedinde belirlenen sosyal amaçlar doğrultusunda ve vakıf varlığının erimemesi için yapıldığı, vakfın gelir getiren her faaliyeti nedeniyle iktisadi işletme oluşturduğu kabul edilmemesi gerektiği gerekçesiyle yapılan tarhiyatı hukuka uygun bulmayarak davacı vakfın temyiz istemini kabul ederek Vergi Mahkemesinin kararını bozmuştur (2010/6110 Esas Sayılı 2011/258 Sayılı 24.4.2011 tarihli Danıştay 4. Daire Kararı).

Bozma kararına uymayan ve aleyhine karar verilen Vergi Mahkemesi, ilk kararındaki gerekçesine ek olarak ilgili vakfın, Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan tüzel kişiliğe haiz emekli ve yardım sandıklarına muafiyet hükmü daraltıldığı için mükellefiyet tesis ettirmeksizin ticari faaliyet yürüttüğünün tespit edildiğini belirterek yapılan tarhiyatta hukuka aykırılık bulunmadığını belirtmiştir (İstanbul 9. Vergi Mahkemesinin 2011/1693 Esas Sayılı 2011/3117 Sayılı 29.9.2011 tarihli Kararı).

İsrar kararı taraflarca temyiz edilmiş ve davacı vakıf, vakfın faaliyetinin bireysel emeklilik ya da sigortacılık olmadığı, bu faaliyetlerden organizasyon yapısı, personel ve kurulma esasları yönünden ayrıldığını belirtmiş ve işlem hacmi açısından kıyaslanmanın da vergi hukukunda yer alan kıyas yasağına aykırı olduğunu ve verginin yasallığı ilkesinin de ihlal edildiğini vurgulayarak vergilendirilecek bir matrahın bulunmadığını dolayısıyla vergilendirmenin hukuka aykırı olduğunu belirtmiştir.

Danıştay tetkik hakimi; uyumsuzluğun çözümünde davacı vakfın yürüttüğü faaliyetlerin hukuki mahiyetinin esas alınması gerektiğini belirterek, vakfın bu hizmetleri sunmadığı taktirde üyelerin bu hizmetler için bireysel emeklilik ve sigorta şirketlerine başvuracaklarını, vakfın bu hizmetleri sunarak tedavül ekonomisine girdiği ve bu nedenlerle iktisadi teşekkülün varlığı sonucuna ulaşabileceğini yönündeki düşüncesini belirtmiştir. Matrahın hukuka uygunluğu noktasında bir tespit ve gerekçe içermediği ve bu nedenle temyiz incelemesine tabi tutulmayan ilgili kararın hukuka uygunluğunun değerlendirilmesi için Danıştay 4. Dairesine gönderilmesi gerektiğini belirtmiştir.

Sonuç olarak Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, Vergi Mahkemesinin kararında yer alan davacı vakfın yürüttüğü faaliyet nedeniyle iktisadi işletme niteliğinde sayılabileceği yönündeki düşüncesini uygun bulmuş ve bu yönde karar vermiştir.

## 5.2. Kararda Kıyas Yasağı İlkesinin Hukuksal Analizi

Dernek veya vakıflar, kurumlar vergisi mükellefi olarak kanunda sayılmadığı için kurumlar vergisine tabi değildir. Fakat dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler kurumlar vergisi mükellefi olarak 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2. maddesinde hüküm altına alınmıştır. İlgili maddenin 5. fıkrasında; *“Dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve bu maddenin sermaye şirketleri ve kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek veya vakıfların iktisadi işletmeleridir.”* şeklinde dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin tanımı yapılmıştır. Bu maddeden hareketle dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin unsurları aşağıdaki gibidir.

- a) Dernek veya vakıflara ait veya bağlı olmak,
- b) Faaliyetlerinin devamlı olması,
- c) Sermaye şirketleri ve kooperatifler dışında kalması,
- d) Ticari, sınai veya zirai faaliyetle uğraşmasıdır.

Aynı maddenin 6. fıkrasında ise dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin; kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmamasının mükellefiyetlerini etkilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Bunun yanında, mal veya hizmet bedelinin maliyetlerini karşılayacak kadar olmasının, kar edilmemesinin veya karın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesinin bunların iktisadi niteliğini değiştirmeyeceği belirtilmiştir.

İlgili kararın analizinde Vergi Usul Kanununun 3. maddesinde yer alan *“Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu muamelelerin gerçek mahiyeti esas alınır.”* hükmünden ekonomik yaklaşım ilkesine dayanarak vergi doğurucu olayların saptanmasında hukuki biçim ve isimlerin ötesine geçerek gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerinin esas alınması gerekmektedir (Öncel vd., 2012:25).

İlgili kararın gerekçesinde vakıf; bireysel emeklilik gibi şirketlerin anonim şirket biçiminde kuruldukları, bu bakımdan aynı olmadıkları belirtilmiştir. Hukuki biçim olarak vakıf olarak görünmesine rağmen bir ticari organizasyon içinde vakfın üyelerine çeşitli hizmetler vermektedir ve faaliyetlerini devamlı olarak sürdürmektedir. Bu unsurlar ilgili vakfa iktisadi işletme niteliği kazandırmaktadır.

Ekonomik yaklaşım ilkesinin sınırını ise kıyas yasağı oluşturmaktadır. İlgili kararda da davacı vakıf, kıyas yasağını gerekçe göstererek işlem hacmi açısından benzerlik kurularak karşılaştırma yapılmasının kıyas yasağı ilkesini ihlal ettiğini iddia etmiştir.

Kıyas; hakkında hüküm bulunmayan bir duruma ilişkin benzer durumlar için mevzuatta yer alan bir hükmün benzetme yoluyla uygulanmasıdır. Ekonomik yaklaşım ilkesinin sınırları aşılarak kıyas yolu ile vergi hukukunda hüküm genişletilemeyeceği düzenlenmiştir. Vergi hukukunda VUK 359. maddede kaçakçılık suçlarına ilişkin cezalarda kanunla alt ve üst sınırlar belirlenerek bu sınırlar içinde takdir yetkisinin hakime bırakılmasına yer verilmekle birlikte mevzuatta hakim boşluk doldurma yetkisi bulunduğu herhangi bir hükme rastlanmamıştır. Bu nedenle yorum müessesesinde mevcut mevzuatta bulunan hüküm açıklığa kavuşturulmakla yetinilirken kıyasta herhangi bir hüküm bulunmamakta ve kanunda boşluk bulunmaktadır.

İlgili olayın çözümünde öncelikle kanunda boşluk bulunup bulunmadığının tespit edilmesi gerekmektedir. Olayın çözümü ile ilişkili olan Kurumlar Vergisi kanunu incelendiğinde Kurumlar Vergisi Kanununun 2. maddesinin 6. fıkrası ile bu konu açıklığa kavuşturulmuş ve mükellefiyet tesis ettirilmeksizin vergiyi doğurucu olaylara sebep olunmasının önüne geçilmiştir. İlgili fıkrada

vakıflara ait iktisadi işletmelerin kazanç amacı gütmemelerinin, kar etmemelerinin veya karın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesinin iktisadi niteliklerini değiştirmeyeceği yer almıştır.

Bu hükme dayanarak kanunda herhangi bir boşluk mevcut olmadığı için ilgili olayda kıyas yasağı ilkesinin ihlal edildiğinden bahsetmek mümkün değildir.

Dava konusu olayla benzer olan 1992/2 Esas Sayılı 1994/2 Sayılı İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararında da Kurumlar Vergisi Kanunu tasarısının gerekçesine atıfta bulunularak derneklere veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin vergi kapsamı dışında bırakılması halinde, kâr amacı güden işletmelere göre vergi miktarı kadar avantaj sağlayacaklarını ve bu durumunda rekabet eşitsizliğine yol açacağını belirtilmiştir. Bunun yanında kararda; vakıflara bağlı iktisadi işletmelerin tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine tahsis edilmiş sermayelerinin veya işyerlerinin bulunmamasının da mükellefiyetlerini etkilemeyeceği belirtilerek kurumlar vergisine tabi olması yönünde karar verilmiştir.

Olayın çözümlenmesinde; yargı organları açısından bağlayıcı olan İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı, ekonomik yaklaşım ilkesi ve ekonomik yaklaşım ilkesinin sınırını oluşturan kıyas yasağı ilkesi dikkate alındığında yukarıda yer alan gerekçelerle de ilgili vakfın yaptığı faaliyetler dolayısıyla vakfa ait iktisadi işletme sayılması ve kurumlar vergisine tabi olması yerindedir.

#### 6. Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesine İlişkin Yargı Kararlarının İçerik Analizi

Hukuksal analizini yaptığımız, İçtihadı Birleştirme Kurulu, Danıştay 4. Dairesi ve Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu kararları nitel veri analizi programı kullanılarak içerik analizi yöntemiyle analizi yapıp karşılaştırılmaya tabi tutulmuştur.

NVivo 12 paket programı kullanılarak yapılan nitel veri analizi, sayısal nitelikte olmayan verilerin; anket, mülakat, kararlar vb. şekilde yazılı belgelerin sayısal hale getirilerek incelenmesine imkan sağlamaktadır. Böylelikle mülakat, röportaj, yargı kararları ve yazılı belgeler gibi metinler nicel analize uygun hale getirilebilmektedir. İçerik analizlerinde kelimelerin metin içinde ne sıklıkla kullanıldığı tespit edilmektedir. Kelimelerin metin içinde ne kadarlık bir yüzde içerdiğinin veya ne kadar sık kullanıldığının tespit edilmesi ilk bakışta önemsiz görünse de metin içinde en sık kullanılan kelimenin tespiti veya bir kelimenin tekrarlarının metnin yüzde kaçını oluşturduğu ilgili metnin içeriği hakkında bilgi sahibi olunması ve metinler arasında karşılaştırma yapılmasını sağlayabilecektir (BEŞEL, 2015:1).

Kararların içerik analizi yapılırken sayılar, bağlaçlar ve fiiller kararların analizi açısından bir anlam ifade etmediği için değerlendirmeye alınmamıştır.

Yargı organlarının kararlarında en sık kullandığı kelimelerin tablo dökümü ise karşılaştırmalı olarak aşağıdaki gibidir.

Tablo 1: İçerik Analizi ile En Sık Kullanılan Kelimelerin Karşılaştırılması

Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararları			İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararları			Danıştay 4. Daire Kararları		
Kelime	Sıklık	Kullanım Yüzdesi	Kelime	Sıklık	Kullanım Yüzdesi	Kelime	Sıklık	Kullanım Yüzdesi
vergi	170	3.34	vergi	656	2.86	vergi	440	3.01
kanun	51	1	gelir	202	0.88	kurumlar	252	1.72
sosyal	50	0.98	kurumlar	120	0.52	gelir	142	0.97
hukuk	22	0.43	gecikme	119	0.52	usulsüz	114	0.78
hukuksal	22	0.43	faizi	77	0.34	geçmiş	86	0.59
vakıf	18	0.35	hukuki	63	0.27	hukuki	38	0.26
gecikme	11	0.22	hukuk	33	0.14	geriye	22	0.15

gelir	11	0.22	geriye	33	0.15	kıyas	20	0.14
belirlilik	10	0.20	kıyas	32	0.14	geçmişe	19	0.13
güvenlik	6	0.12	takdir	31	0.13	belirlilik	19	0.13
kıyas	5	0.1	tarh	31	0.13	kazanılmış	19	0.13

Kaynak: Tablo içerik analizi yöntemi aracılığıyla tarafımızca oluşturulmuştur.

Yukarıda yer alan karşılaştırma tablosu incelendiğinde; mahkemelerin kararlarında en sık kullandığı kelimelerin başında vergi gelmektedir. Hukuk, hukuksal ve hukuki kelimeleri de mahkemelerin en sık kullandığı kelimeler içerisindedir. Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararlarında vakıf, sosyal, gecikme, belirlilik ve kıyas kelimelerini sık kullanılırken, İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararlarında kurumlar, tarh, geriye ve gecikme faizi kelimeleri, Danıştay 4. Dairesi kararlarında ise usulsüz, gelir, geçmişe ve belirlilik kelimeleri en sık kullanılmıştır.

Vergilemeye ilişkin yargı kararları içerisinde hukuki güvenlik ilkesi ve unsurlarını içeren kararlar içerik analizi aracılığıyla tespit edilmiştir.

Vergi Dava Daireleri Kurulunun vergilemede hukuki güvenlik ilkesine ilişkin 1977-2017 yılları arasında 4 adet kararı bulunmaktadır. Hukuki güvenlik ilkesinin belirlilik unsura ait 3 adet ve kıyas unsuruna ait 1 adet karar bulunmaktadır (www.emsal.danistay.uyap.gov.tr, Erişim Tarihi: 15.3.2018).

Danıştay 4. Dairesinin 1977-2017 arasında vergilemede hukuki güvenlik ilkesine ilişkin 20 adet kararı bulunmaktadır. İlgili kararlardan, 6 tanesi kıyas yasağı ilkesine ilişkin, 7 tanesi geriye yürümezlik ilkesine ilişkin, 3 tanesi belirlilik ilkesine ilişkin, belirlilik ve geriye yürümezlik ilkesinin birlikte değerlendirildiği 3 adet kararı ile belirlilik ve kıyas yasağı unsurlarını birlikte içeren ise 1 adet kararı bulunmaktadır (www.emsal.danistay.uyap.gov.tr, Erişim Tarihi: 15.3.2018).

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun ise, 1977-2017 yılları arasında vergilemede hukuki güvenlik ilkesine ilişkin 4 adet kararı bulunmaktadır. İlgili kararlardan 2 tanesi kıyas yasağı ilkesine ilişkin, 2 tanesi geriye yürümezlik ilkesine ilişkindir. Kararların oranlarına göre tablo dö-kümü ise aşağıdaki gibidir (www.emsal.danistay.uyap.gov.tr, Erişim Tarihi: 15.3.2018).

*Tablo 2: Vergilemeye İlişkin Kararlarda Hukuki Güvenlik İlkesinin Payı*

	Vergi Dava Daireleri Kurulu	İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararları	Danıştay 4. Daire
Vergilemeye İlişkin Karar Sayısı	57 adet	29 adet	974 adet
Vergilemeye İlişkin Kararlarda Hukuki Güvenlik İlkesinin Payı	%7.01	%13.79	%2.05

Kaynak: Tablo vergilemeye ilişkin yargı kararlarının içerik analizi yöntemiyle hukuki güvenlik ilkesine ilişkin olanlarının tespit edilmesiyle tarafımızca oluşturulmuştur.

Yukarıda yer alan tablodan da anlaşılacağı üzere; vergilemede hukuki güvenlik ilkesi ve unsurlarına ilişkin en sık karar veren mahkeme %13.79 oranla İçtihatları Birleştirme Kuruludur. Vergi Dava Daireleri Kurulu ise %7.01 ile ikinci sırada, 4. Daire ise %2.05 ile 3. sıradadır. Sayı olarak en çok yargı kararı bulunan mahkeme 4. Daire olmasına rağmen, vergilemeye ilişkin kararlar içinde en yüksek paya sahip olan Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararlarıdır. İlgili tablodan çıkarılacak önemli bir sonuç ise; kararların azlığı noktasındadır. Vergilemeye ilişkin Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu ve Vergi Dava Daireleri Kurulunun az sayıda kararı bulunmaktadır. 4. Daire Danıştay'ın gelir, kurumlar ve katma değer vergisine ilişkin davalara bakan dairesi olmasından dolayı vergilemeye ilişkin diğer mahkemelere oranlara daha fazla kararı olmasına karşın, hukuki güvenlik ilkesi ve unsurlarına ilişkin karar sayısı azdır.

Tablo 3: Yargı Kararlarının Hukuki Güvenlik İlkesinin Unsurlara Göre Ayrımlarının Oranları

	Belirlilik	Kıyas	Geriye Yürümezlik	Toplam
Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararları (4 adet)	%75	%25	-	100
İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararları (4 adet)	-	%50	%50	100
4. Daire Kararları (20 adet)	%25	%32.5	%42.5	100

Kaynak: Tablo hukuki güvenlik ilkesine ilişkin kararlar tespit edildikten sonra içerik analizi yöntemiyle unsurlarına ayrılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

İçerik analizi sonuçlarına göre; Vergi Dava Daireleri Kurulu kıyas ve belirlilik, İçtihatları Birleştirme Kurulu, geriye yürümezlik ve kıyas unsurları, 4. Daire ise geriye yürümezlik, belirlilik ve kıyas unsurları üzerinde durmaktadır. İlgili tablo ile içerik analizi ile en sık kullanılan kelimelerin karşılaştırılması tablosu birbirini destekler niteliktedir.

NVivo programı aracılığıyla, hukuki güvenlik ilkesi ve unsurlarının referans dökümü de yapılmıştır. Referans dökümü; terimlerin yargı kararlarında kullanımını ve dolayısıyla hukuki dilin özenli kullanımı konusunda tespit imkanı vermektedir. Bu veriler geriye yürümezlik ilkesi ve hukuki güvenlik ilkesi açısından önemlidir. Önemli olmasının sebebi ilgili terimlere ilişkin literatürde ve yargı kararlarında kavram karmaşası olmasından kaynaklanmaktadır. Bunun yanında, hukuki güvenlik ilkesinin unsurlarının hangi ilkeler ile birlikte kullanıldığını da program aracılığıyla tespit edilebilmektedir.

Program aracılığıyla yapılan referans dökümü; dairelerin hukuksal analizini yaptığımız kararlarında incelediğimiz ilkelere ilişkin yapılmış olup, hukuki güvenlik ilkesine ilişkin referans dökümü Danıştay 4. Dairesi, İçtihatları Birleştirme Kurulu ve Vergi Daire Davaları Genel Kurulu için yapılmıştır.

Danıştay 4. Dairenin belirlilik ilkesine ilişkin referans dökümü aşağıdaki tablodaki gibidir. Tablodan hareketle belirlilik ilkesi; istikrar, öngörülebilirlik, hukuk devleti ve hukuki güvenlik ilkeleriyle birlikte kullanılmıştır.

Tablo: 4: Daire belirlilik ilkesine ilişkin referans dökümü

Danıştay 4. Dairesi	Referansın Metin İçi Kullanım Yüzdesi	Referans Dökümü
Referans 1	%21	Statü hukukuna ilişkin düzenlemelerde <b>istikrar</b> , <b>belirlilik</b> ve <b>öngörülebilirlik</b> göz önünde bulundurularak hukuki güvenlik sağlanır.
Referans 2	%21	Devlet açık ve belirgin hukuk kurallarını yürürlüğe koyarak bunları uyguladığı zaman <b>hukuk güvenliği</b> sağlanır." şeklindeki yorumla somutlaşan " <b>hukuk devleti</b> ", ve " <b>belirlilik</b> " ilkelerinin de bir gereğidir.

Kaynak: Tablo program aracılığıyla yapılan içerik analiziyle tarafımızca oluşturulmuştur.

İçtihatları Birleştirme Kurulunun geriye yürümezlik ilkesine ilişkin referans dökümü aşağıdaki gibidir. Referans dökümünden geriye yürümezlik ilkesinin; geçmişe yürüme, geçmişe yürür, geriye dönük ve geçmişe etkili olma gibi çeşitli şekillerde kullanıldığı tespit edilmiştir. Aralarında anlam farkı olmamakla birlikte hukuki dilin özenli kullanımı açısından tek bir kavramın kullanılması yerinde olacaktır.

Referans dökümünden hareketle geriye yürümezlik ilkesi; Anayasanın 73. maddesinde hüküm altına alınan vergilerin kanuniliği ilkesi ve kazanılmış hak kavramıyla birlikte kullanılmıştır. Bunun yanında İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararlarında gerçek ve gerçek olmayan geriye yürüme ayrımı da yapılmıştır.

Tablo 5: İçtihatları Birleştirme Kurulunun Geriye Yürümezlik İlkesine İlişkin Referans Dökümü

İçtihatları Birleştirme Kurulu	Referansın Metin İçi Kullanım Yüzdesi	Referans Dökümü
Referans 1	%2	Kanunların <b>geriye yürümezliği ilkesi</b> , bir hukuki eylem yada davranışın, bir hukuki ilişkinin vuku bulduğu yada meydana geldiği dönemdeki kanunun hükümlerine tabi kalmakta devam edeceğini ifade eder.
Referans 2	%2	Bu değişikliğin 1.1.1986 tarihinde yürürlüğe gireceği, 3239 sayılı Kanununun 144 üncü maddesinde açıkça belirtildiğine göre, maddenin yürürlüğünden sonraki olaylara ve ilişkilere uygulanmak üzere düzenlendiği, <b>geriye dönük</b> bir uygulamaya olanak vermediği açıktır.
Referans 3	%3	Bir başka anlatımla; geçmişte tamamlanmış ve hukuki sonuçları oluşmuş geçmişteki hukuksal ilişkilere uygulanan yasalar " <b>gerçek geriye yürüten</b> ", geçmişte başlayan ve yeni yasa yürürlüğe girdiğinde henüz sonuçlanmamış hukuki ilişkilere uygulanan yasalar " <b>gerçek olmayan geriye yürüten</b> " yasalardır.
Referans 4	%3	Vergi Kanunları, kamu hukukuna ilişkin yükümlülükler getirdiğinden, bu kanunların, özellikle mali yükümü artırıcı nitelikteki hükümlerinin, <b>geçmişe yürütülmemesi hukuki güvenlik ilkesi</b> yönünden önem taşır, Anayasanın 73 üncü maddesinin üçüncü fıkrasında ifadesini bulan " <b>vergilerin kanuniliği ilkesi</b> " de, hukuki güvenliği sağlama amacına matuftur ve vergiyi doğuran olayın vukuu döneminde yürürlükte olmayan bir kanuna dayanılarak vergi yükünün artırılmasına imkan vermez.
Referans 5	%5	Bu nedenledir ki <b>kazanılmış hakları</b> korumayan yasaların <b>geriye yürür</b> nitelikte olduğu görüşü egemendir.
Referans 6	%2	Bilindiği gibi kanunların <b>geçmişe etkili olmaması</b> genel bir kuraldır.
Referans 7	%2	Mali yükümü arttırıcı nitelikteki hükümlerin, <b>geçmişe yürütülmemesi</b> hukuki güvenlik ilkesinin yönünden önem taşır.
Referans 8	%3	Vergilendirme döneminden sonra yürürlüğe konulan yasanın <b>geçmişe yürür</b> biçimde uygulanarak tahsil edildiği sonucuna ulaşılmaktadır.

Kaynak: Tablo program aracılığıyla yapılan içerik analiziyle tarafımızca oluşturulmuştur.

Vergi Dava Daireleri Kurulunun kıyas yasağına ilişkin referans dökümü aşağıda olduğu gibidir. Kıyas yasağı; kanunilik ilkesi, hukuki güvenlik, vergilemede belirlilik ve kesinlik ilkeleri ile birlikte kullanılmıştır.



Tablo 6: Vergi Davası Daireleri Kurulunun Kıyas Yasağı İlkesine İlişkin Referans Dökümü

Danıştay 4. Dairesi	Referansın Metin İçi Kullanım Yüzdesi	Referans Dökümü
Referans 1	%4	<b>Cezaların kanuniliği</b> ilkesine ve <b>kıyas yasağına</b> aykırı karar verilmiştir.
Referans 2	%5	Hukuki güvenlik, vergilendirmede <b>kesinlik ve belirlilik, kıyas yasağı</b> ilkelerini içermektedir.

Kaynak: Tablo program aracılığıyla yapılan içerik analiziyle tarafımızca oluşturulmuştur.

Dairelerin hukuki güvenlik ilkesine ilişkin referans dökümü tablosundan hukuki güvenlik ilkesinin; hukuk güvenliği ve kanuna güven şeklinde çeşitli şekillerde kullanıldığı görülmektedir.

Tablo 7: Yargı Kararlarında Hukuki Güvenlik İlkesinin Kullanımına İlişkin Referans Dökümü

Danıştay 4. Daire Kararı	Referansın Metin İçi Kullanım Yüzdesi	Referans Dökümü
Referans 1	%24	İlgili durum <b>eşitlik, hukuki güvenlik</b> ve vergilendirme dönemi ilkelerine aykırıdır.
Referans 2	%5	<b>Belirlilik ve öngörülebilirlik</b> göz önünde tutularak <b>hukuki güvenlik</b> sağlanır.
Referans 3	%10	Hukukun üstünlüğünün egemen olduğu bir devlette <b>hukuk güvenliğinin</b> sağlanması <b>hukuk devleti</b> ilkesinin yerine getirilmesi zorunlu koşullardandır.
Referans 4	%6	Devlet açık ve belirgin hukuk kurallarını yürürlüğe koyarak bunları uyguladığı zaman <b>hukuk güvenliği</b> sağlanır.
Referans 5	%5	<b>Kanuna güven ve istikrar</b> prensiplerine dayalı haklı beklentilerini ortadan kaldıracığından, yabancı kaynakların hangi yılda temin edildiğinin önem arz etmeyeceği yolundaki düzenleme yerinde görülmemiştir.
<b>Vergi Davası Daireleri Kurulu Kararı</b>		
Referans 1	%7	<b>Hukuk güvenliğinin</b> sağlanmasının, hukuk devleti ilkesinin yerine getirilmesi zorunlu koşullarından olduğu ve <b>hukuki güvenliğinin</b> , statü hukuksuna ilişkin düzenlemelerde <b>istikrar, belirlilik ve öngörülebilirlik</b> göz önünde bulundurularak, açık ve belirgin hukuk kuralları yürürlüğe koyup, uygulayarak sağlanacağı şeklinde ifade edilmiştir
<b>İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı</b>		
Referans 1	%2	Mali yükümü arttırıcı nitelikteki hükümlerin, <b>geçmişe yürütülmemesi hukuki güvenlik ilkesi</b> yönünden önem taşır.
Referans 2	%2	Vergilerin <b>kanuniliği</b> ilkesi <b>hukuki güvenlik</b> ilkesini sağlama amacına matuftur.

Kaynak: Tablo program aracılığıyla yapılan içerik analiziyle tarafımızca oluşturulmuştur.

## 7. Sonuç ve Öneriler

Hukuki güvenlik ilkesi hem devlet hem de mükellefler yönünden önem arz eden bir ilkedir. İlke; devletin vergi alacağını hukuk aracılığıyla güvence altına alırken, mükellefler açısından ise onları kanunların belirsizliğinden ve beklenmedik aleyhte mali yükümlülükler getiren vergi kanunlarından koruyan anayasal bir ilkedir. Hukuki güvenlik ilkesinin denetimi somut olaylar karşısında verilen yargı kararları ile yapılmaktadır. Çalışmamızda yaptığımız hukuksal analize ilişkin sonuçlar aşağıdaki gibidir.

Hukuki güvenlik ilkesinin unsurlarından belirlilik ilkesine ilişkin hukuksal analizini yaptığımız Danıştay 4. Dairesinin 2005/2134 Esas Sayılı, 2006/2156 Karar Sayılı 29.05.2013 tarihli kararında, belirlilik ilkesi lehinde bir karar verilmiştir. 4. Daire; belirlilik ilkesinin hukuk devleti ve hukuki güvenlik ilkesinin gereği olduğunu belirterek, yasama organının belirlilik ilkesi gereğince açık ve belirgin kanunları yürürlüğe koymasını, bu nedenlerle ödeme emrinde açıkça dava açma sürelerine yer verilmediği için, mükellef lehinde karar vermiştir. İlgili kararın belirlilik ilkesi açısından yerinde ve belirlilik ilkesini göz önünde bulunduran bir karar olduğu düşüncesindeyiz. Vergi kanunlarının karmaşıklığı zaman zaman mükelleflerin vergi ödememesine veya sürelerle ilişkin konularda tereddüt etmelerine neden olabilmektedir. Vergilendirmeye ilişkin işlemlerde, ilgili kararda da olduğu gibi idarenin, belirlilik ilkesi gereğince dava açma süresini, mükellefin hangi yargı yollarına başvurabileceğini vergilendirmeye ilişkin işlemlerinde belirtmesi gerekmektedir.

Geriyeye yürümezlik unsuru açısından hukuksal analizini yaptığımız; Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 1992/1 Esas Sayılı, 1993/2 Karar Sayılı 03.07.1989 tarihli kararında hukuki güvenlik ilkesinin geriyeye yürümezlik unsuruna atıf yapılarak Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararının geriyeye yürütülemeyeceği yönünde karar verilmiştir. Fakat geriyeye yürümezlik ilkesinin istisnalarından önceki kanun döneminde belirsizliğin mevcut olması sebebiyle mükelleflerin kazanılmış haklarını zedelemeyen ve lehine olan İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararının geriyeye yürütülmesinin daha yerinde olacağı düşüncesindeyiz.

Kıyas yasağına ilişkin hukuksal analizini yaptığımız, 2013/36 Esas Sayılı 2013/206 Karar Sayılı kararda ise davacı vakfın iktisadi teşekkül niteliğinde olduğu, kurumlar vergisi mükellefi olması gerektiğine inceleme sonucunda karar verilmiş ve ilgili vakıf tahakkuk eden vergilerin kaldırılması gerekçesiyle yargı yoluna başvurmuştur. Vakıf, vergi hukukunda kıyas yasağının olduğunu ve işlem hacmi açısından kıyaslanmanın da kıyas yasağına aykırı olduğunu belirtmiştir. Vergi Dava Daireleri Kurulu ise iktisadi işletme olduğu yönündeki mahkeme kararını uygun bulmuştur. Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı kıyas yasağı ilkesini ihlal etmemektedir. Kıyas yasağının ihlal edilmesi için kanunda boşluk bulunması gerekirken ilgili olayda Kurumlar Vergisi kanununun 2. maddesinde ilgili konuya ilişkin düzenleme mevcuttur.

Çalışmamızda kullandığımız nitel analiz programı aracılığıyla yaptığımız içerik analizi ile hukuksal analizini yaptığımız yargı kararlarında en sık kullanılan kelimelerin karşılaştırılması ve ilkelere ilişkin referans dökümü yapılmıştır. En sık kullanılan kelimelerin tespiti bize kararların içeriği hakkında bilgi vermekte, karşılaştırma imkanı sağlamaktadır. Bunun yanında içerik analizi yöntemiyle vergilemeye ilişkin yargı kararları içerisinde hukuki güvenlik ilkesine ilişkin kararlarının payının ne olduğu da saptanmıştır. Hukuki güvenlik ilkesinin kararlar içinde payının tespit edilip mahkemeler arası karşılaştırma yapılması yargı organlarının hukuki güvenlik ilkesini ve unsurlarını ne ölçüde dikkate aldığını da göstermektedir.

Vergi Dava Daireleri Kurulunun kararları içinde hukuki güvenlik ilkesine ilişkin kararların payı %7.01, İçtihatları Birleştirme Kurulunun Kararları içinde hukuki güvenlik ilkesinin payı %13.79, 4. Daire kararları içindeki payı ise %2.05'tir. Buradan çıkarılacak önemli bir sonuç ise; hukuki güvenlik ilkesine ilişkin kararların azlığı noktasındadır.

Hukuki güvenlik ilkesine ilişkin İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararlarının azlığı hususunda iki ihtimal bulunmaktadır. Birinci ihtimal; vergi dava daireleri kararları arasında aykırılık bulunmamasıdır. İkinci ihtimal ise; aralarında aykırılık bulunan kararların bulunması<sup>6</sup> ve bu durumun yargı kararları arasındaki aykırılığın giderilmemesi sebebiyle belirlilik ilkesini zedelemesidir. Fakat ilgili hususun tespiti tüm yargı kararlarının ayrıntılı olarak hukuksal analizini gerektirdiği için farklı bir çalışmanın konusunu oluşturabilir.

İçerik analizi aracılığıyla yapılan referans dökümü; kararlarda unsurların hangi ilkeler ile kullanıldığının tespiti ve unsurların yargı kararlarında kullanımı dolayısıyla hukuki dilin özenli kullanımı noktasında da yorum getirebilme imkanı sağlamaktadır.

Referans dökümünden hareketle hukuki güvenlik ilkesi; eşitlik, belirlilik, öngörülebilirlik, hukuk devleti, geçmişe yürütülme ve istikrar ilkeleriyle, belirlilik ilkesi; istikrar, öngörülebilirlik, hukuk devleti ilkeleri ile kıyas yasağı ilkesi ise kanunilik, kesinlik ve belirlilik ilkeleriyle birlikte kullanılmıştır. Hukuki güvenlik ilkesinin açıkça Anayasada düzenlenmemesi sebebiyle Anayasada düzenlenen diğer ilkelerle ilişkisinin ortaya çıkarılması önem arz etmektedir.

Referans dökümünde hukuki dilin özenli kullanımı hususunda sorunun hukuki güvenlik ve geriye yürümezlik kavramlarına ilişkin olduğu ortaya konulmuştur. İlgili kavramlar mahkeme kararlarında aynı anlama gelecek şekilde farklı şekillerde ifade edilmiştir. Hukuki güvenlik ilkesi yerine "hukuk güvenliği" ve "kanuna güven" kavramlarının, geriye yürümezlik yerine "geçmişe yürüme", "geriye yürür" ve "geriye dönük" kavramları kullanılmıştır. Aynı anlama gelmekle birlikte, hukuki dilin özenli kullanımı açısından tek bir kavramın kullanılması gerekmektedir. İçerik analiziyle saptanan yargı kararlarında en sık kullanılan kavramlardan olan "hukuki güvenlik" ve "geriye yürümezlik" kavramlarının kullanılması yerinde olacaktır.

Referans dökümünden hareketle İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararında gerçek geriye yürüme ve gerçek olmayan geriye yürüme ayırımına gidildiği görülmektedir. Gerçek geriye yürüme vergiyi doğuran olay gerçekleşikten ve vergilendirme süreci tamamlandıktan sonra yeni kanun hükümlerinin geçmişe etkili olması anlamına gelmektedir. Gerçek olmayan geriye yürüme ise yeni getirilen hükmün eski hüküm yürürlükte iken başlamakla birlikte henüz tamamlanmamış olaylara yeni kanun hükümlerinin etkili olması durumunu ifade etmektedir. Yargı kararlarında genel görüş gerçek olmayan geriye yürümenin hukuki güvenlik ilkesini zedelediği yönünde olmasına rağmen böyle bir ayırma gidilmesi hukuki güvenlik ilkesinin geriye yürümezlik unsuru zedelemektedir (Kaneti, 1987:34).

Vergiyi doğuran olay gerçekleşikten sonra vergilendirme süreci tamamlanmasa dahi mali yükümlülüğü veya sorumluluğu arttırıcı yeni hükümlerin geriye yürütülmesi mükelleflerin ekonomik ve ticari istikrarlarını zedeleyeceği için uzun vadede devlet açısından vergi kaybına da yol

<sup>6</sup> Örneğin Danıştay 7. Dairesinin 2000/6878 Esas Sayılı Kararında özel usulsüzlük cezası kesilmesine ilişkin belge alıp vermeyenlerin yani alıcı ve satıcı olan her iki tarafın tespiti hususunun birbirleriyle ilişkili ancak bağımsız olduğu gerekçesiyle bir tarafa ceza kesilmesinin diğer tarafa ceza kesilmesini engellemeyeceği ve dolayısıyla kıyas yasağı ilkesini ihlal etmeyeceği yönünde karar verilmiştir. Bir diğer dava dairesi olan Danıştay 4. Dairesinin 1998/3243 Esas Sayılı Kararında ise bir tarafın tespit edilememesi halinde diğer tarafa ceza kesilmesinin kıyas yasağı ilkesini ihlal edeceği yönünde karar verilmiştir.

açacaktır. Bu gerekçeyle hukuki güvenlik ilkesinin ihlal edilmemesi ve yargı kararların da bu hususunda dikkate alınması hem devletin hem de mükelleflerin lehine olacaktır.

### Kaynaklar

- Aktan, Coşkun Can (2017), "Anayasal İktisat ve Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesi", *Hukuk ve İktisat Araştırmalar Dergisi*, Sayı: 2, s.101-116.
- Akıllıoğlu, Tekin (1984), "Yasaların Zaman Bakımından Uygulanmasına İlişkin Bazı Sorunlar", *Amme İdaresi Dergisi*, Sayı: 17(3), s.36-45.
- Beşel, Furkan (2015), "7 Haziran'dan 1 Kasım'a Seçim Beyannameleri: Metin Analizi", Politik, Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Merkezi, s.1-8.
- Çağan, Nami (1980), "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Sayı: 1-4, s.131-151.
- Çağan, Nami (1982), *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul.
- Çetin, Soner Hamza (2014), *Türk Ceza Hukukunda Yorum ve Kıyas*, Bilge Yayınevi, Ankara.
- Erginay, Akif (1975), *Vergi Hukuku*, Sevinç Matbaası, Ankara.
- Kaneti, Selim (1987), *Vergi Hukuku*, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul.
- Öden, Merih; Akkaya, Mustafa (2001), "Hayat Standardı Esası'nın Anayasa Uygunluğu Sorunu", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Sayı: 2, s.1-35.
- Öncel, Mualla; Kumrulu, Ahmet; Çağan, Nami (2012), *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Özgülven, Volkan A. (2007), *Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Savcı, Bahri (1953), *İnsan Hakları (Kanunilik Yolu İle Korunması)*, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Ankara.
- Şenyüz, Doğan; Yüce, Mehmet; Gerçek, Adnan (2015), *Vergi Hukuku*, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Tekbaş, Abdullah (2009), *Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi*, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Bakanlığı, Yayın No: 2009/396, Ankara.
- Tosun, Öztekin (1962), "Ceza Hukukunda Tefsir Ve Yanlış Tefsir", *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, Sayı: 28.1 20-59.
- 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (1953), Mad. 55.
- 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu (1982), Mad. 7.
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda ve Çeşitli Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin 3239 Sayılı Kanun (1985), Mad. 8.
- Ekonomik İstikrarı Sağlamak İçin Ek Vergiler Alınması Hakkındaki 4837 Sayılı Kanun (2003), Mad. 1.
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (2006), Mad. 2.
- Bazı Vergi Kanunları İle Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair 7061 Sayılı Kanun (2017), Mad. 9.
- 2017/24 Esas Sayılı 2017/112 Sayılı 19.7.2017 tarihli Anayasa Mahkemesi Kararı.
- 2016/1 Esas Sayılı 2017/81 Sayılı 20.4.2017 tarihli Anayasa Mahkemesi Kararı.
- 2014/87 Esas Sayılı 2015/112 Sayılı 28.1.2016 tarihli Anayasa Mahkemesi Kararı.
- 2010/7 Esas Sayılı 2011/172 Sayılı 14.2.2012 tarihli Anayasa Mahkemesi Kararı.
- 2009/31 Esas Sayılı 2011/77 Sayılı 12.5.2011 tarihli Anayasa Mahkemesi Kararı.
- 2008/96 Esas Sayılı 2011/3 Sayılı 6.1.2011 tarihli Anayasa Mahkemesi Kararı.
- 2003/48 Esas Sayılı 2003/76 Sayılı 11.9.2004 tarihli Anayasa Mahkemesi Kararı.
- 2003/67 Esas Sayılı 2003/88 Sayılı 18.03.2003 tarihli Anayasa Mahkemesi Kararı.
- 1989/6 Esas Sayılı 1989/42 Sayılı 7.11.1989 tarihli Anayasa Mahkemesi Kararı.
- 1992/1 Esas Sayılı 1993/2 Sayılı 03.07.1989 tarihli Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı.
- 1992/2 Esas Sayılı 1994/2 Sayılı 16.6.1994 tarihli Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı.
- 1988/5 Esas Sayılı 1989/3 Sayılı 03.07.1989 tarihli Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı.
- 2012/36 Esas Sayılı 2013/206 Sayılı 29.5.2013 tarihli Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı.
- 1991/48 Esas Sayılı 1992/113 Sayılı 21.2.1992 tarihli Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı.
- 1991/430 Esas Sayılı 1992/99 Sayılı 21.12.1992 tarihli Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı.
- 2000/6878 Esas Sayılı 2002/2165 Sayılı 29.5.2002 tarihli Danıştay 7. Daire Kararı.

2008/2493 Esas Sayılı 2010/5240 Sayılı 10.11.2010 tarihli Danıştay 7. Daire Kararı.  
1987/5078 Esas Sayılı 1988/499 Sayılı 4.2.1988 tarihli Danıştay 4. Daire Kararı.  
1988/7 Esas Sayılı 1988/2275 Sayılı 7.6.1988 tarihli Danıştay 4. Daire Kararı.  
1998/3243 Esas Sayılı 1999/81 Sayılı 28.1.1999 tarihli Danıştay 4. Daire Kararı.  
2005/2134 Esas Sayılı 2006/2156 Sayılı 29.5.2013 tarihli Danıştay 4. Daire Kararı.  
2008/8544 Esas Sayılı 2009/817 Sayılı 19.2.2009 tarihli Danıştay 4. Daire Kararı.  
2010/6110 Esas Sayılı 2011/258 Sayılı 24.4.2011 tarihli Danıştay 4. Daire Kararı.  
1987/2284 Esas Sayılı 1988/1658 Sayılı 8.6.1988 tarihli Danıştay 3. Daire Kararı.  
1987/128 Esas Sayılı 1988/2071 Sayılı 21.9.1988 tarihli Danıştay 3. Daire Kararı.  
1996/4162 Esas Sayılı 1997/4829 Sayılı 31.12.1997 tarihli Danıştay 3. Daire Kararı.  
1997/3762 Esas Sayılı 1998/2726 Sayılı 7.4.1997 tarihli Danıştay 3. Daire Kararı.  
2005/1241 Esas Sayılı 2005/1546 Sayılı 15.8.2005 günlü İstanbul 3. Vergi Mahkemesi Kararı.  
2009/607 Esas Sayılı 2010/992 Sayılı İstanbul 9. Vergi Mahkemesi Kararı.  
2011/1693 Esas Sayılı 2011/3117 Sayılı 29.9.2011 tarihli İstanbul 9. Vergi Mahkemesi Kararı.  
<http://www.emsal.danistay.uyap.gov.tr>, (Erişim: 15.3.2018).