

VERGİ KANUNLARININ GERİYE YÜRÜMEZLİĞİ İLKESİ VE TÜRK ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARI

Selami ER

Dr., Anayasa Mahkemesi Raportörü

ÖZET: Vergi yasalarının geriye yürümezliği, hukuk devleti ve hukuk güvenliği ilkelerinin alt ilkesi olarak anayasa yargısının türettiği ve hukuki güvenliği sağlayarak kişilerin mevcut düzenlemelere göre plan yapabilmesini ve taahhüt altına girebilmesini kolaylaştıran ilkedir. Türk Anayasa Mahkemesi Kıta Avrupası uygulamasını takip ederek vergi yasalarının geriye yürütülmesini Anayasal ilkeler çerçevesinde denetlemektedir. Anayasa Mahkemesi bu denetiminde gerçek olmayan geriye yürümleri Anayasaya uygun bulurken, gerçek geriye yürümleri de son yıllara kadar Anayasaya uygun bulmuştur. Mahkemenin özellikle ekonomik kriz ve tabii afet sonrası geçmişe yürütülen vergi yasalarını kamu yararını önde tutarak Anayasaya uygun bulduğu, ancak bazen vergi tekniğinin detaylarına girerek gerekçesini farklı bir temele oturttuğu görülmektedir. Mahkemenin farklı uygun bulma gerekçeleri eleştiri konusu yapılmıştır. Mahkemenin 5766 sayılı yasa ile geçmişe yürütülen vergi sorumluluğuyla ilgili düzenlemeyi ise kamu yararı ve kişi haklarını karşılaştırarak iptal ettiği ve içtihadını mükelleflerin haklarını koruyucu şekilde değiştirdiği görülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi kanunları, geriye yürüme, gerçek geriye yürüme, gerçek olmayan geriye yürüme, kamu yararı, Anayasa Mahkemesi

THE PRINCIPLE OF NON-RETROACTIVITY OF TAX LAWS AND TURKISH CONSTITUTIONAL COURT DECISIONS

ABSTRACT:Non-retroactivity of the tax laws is, as the sub-principle of the principles of the state of law and of legal security, the principle which constitutional adjudication creates and which paves the way for people to be able to make plans and commitments, by ensuring legal security, according to the available regulations. The Turkish Constitutional Court, following the practice of Continental Europe, reviews retroaction of the tax laws within the framework of the constitutional principles. While finding insubstantial retroactivities constitutional throughout this review, the Constitutional Court has also found substantial (real) retroactivities constitutional until recent years. It is seen that the Court, putting the general interest ahead, finds the tax laws being applied retrospectively particularly after the economic crises and natural disasters constitutional; yet, sometimes going into details of the tax mechanism, it builds its ground on a different basis. Different grounds of approval of the Court have constituted the subject matter of criticism. It is seen that the Court, comparing the general interest and personal rights, has annulled the regulation concerning tax liability being applied retrospectively by the law numbered 5766 and that it has changed its case-law in the way that it shall protect the rights of taxpayers

JEL: K34, K40

Key Words: Tax laws, the retroactivity of law, real retroactivity of law, unreal retroactivity of law, public interest, Turkish Constitutional Court

1.GİRİŞ

Anayasa yargısının geliştirdiği ceza kanunları dışındaki kanunların geriye yürümezliği ilkesi, hukuk devleti ve hukuk güvenliği ilkelerinin bir alt unsuru olarak kabul edilmektedir. Kişilerin işlem ve eylemlerinin sonuçlarını öngörebilmelerini sağlayarak hukuk güvenliğini koruyan bu ilke, vergi ödeyen mükellefler için ayrıca bir öneme sahiptir.

Vergi mükellefleri mevcut düzenlemeleri gözeterek yatırım yapar, yeni iş kurar, mal ve hizmet alım ve satımı için sözleşmeler ile yükümlülük altına girerler. Vergi ve benzeri yükümlülükler dair mevcut düzenlemelerin geçmişe yürür şekilde değiştirilmesi veya yeni yükümlülükler getirilmesi halinde mükellefler için önceden öngörülemeyecek yeni sorumluluklar veya öngörülenden daha fazla yükümlülükle karşı karşıya kalmak söz konusu olmaktadır.

Mükelleflerin geriye yürütülen vergi yasaları karşısında hukuk güvenliğini sağlayarak haklarını korumak için anayasalarda bulunmasa da anayasa yargısı tarafından geliştirilmiş ilkeler bulunmaktadır. Türk Anayasa Mahkemesi de Kıta Avrupası tarafından geliştirilen bu ilkelere benzer içtihatlar ile vergi yasalarının geriye yürütülmesini denetlemektedir.

Çalışmanın ilk bölümünde hukuk devleti ve hukuk güvenliği ilkesi incelenecek, ikinci bölümde bu ilkelere türetilen vergi yasalarının geriye yürümezliği üzerinde durulacak ve daha sonra vergi yasalarının geriye yürümezliği konusunda Anayasa Mahkemesi kararları irdelenerek içtihatlarının kritiği yapılacak ve bu içtihatların gelişim yönü üzerinde durulacaktır.

2.HUKUK DEVLETİ VE HUKUK GÜVENLİĞİ İLKESİ

Devletin hukuk kurallarıyla bağlı sayılmadığı polis devletinin karşılığı olarak kullanılan hukuk devleti, devletin tüm organlarıyla hukuk kurallarına bağlılığını ve vatandaşlarının hukuka güvenini ifade eder. Devletin hukuk kurallarına bağlılığını sağlayacak mekanizma ise, devletin eylem ve işlemlerinin bağımsız ve tarafsız yargı denetimine açık olmasıdır. Hukuk devleti denince ilk akla gelen yürütmenin hukuka bağlı olması ve işlemlerinin yargı denetimine açık olmasıdır (Özbudun, 2009, s.122-123).

20. yüzyıla kadar yasama organlarının da yargısal denetimi bir-iki örnek dışında geniş bir uygulama alanı bulmazken her iki dünya savaşında yaşanan kötü tecrübeler yasama organlarının da vatandaşlarının hukukunu çiğneyebileceğini göstererek yasama organlarının da yargısal denetime tabi olması ihtiyacını doğurmuştur. Son yüzyılda gelişen anayasa yargısı yasama organlarının da kendi anayasalarıyla bağlı olarak kanun çıkarabilmesi ve hukuk va'z eden yasama organlarının da bir üst hukuk normuna göre yargısal denetimlerine ilişkin kurumlar geliştirmiştir.

Anayasa'nın 2. maddesinde; "Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel niteliklere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk devleti" olarak tanımlanmıştır.

Anayasa Mahkemesinin yerleşmiş tanımına göre hukuk devleti, tüm eylem ve işlemlerinin hukuka uygunluğunu başlıca geçerlilik koşulu sayan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurmayı amaçlayan ve bunu geliştirerek sürdüren, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, insan haklarına saygı duyarak bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, hukuk güvenliği sağlayan, yargı denetimine açık, yasaların üstünde Anayasa'nın ve yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri bulunduğu bilincinde olan devlettir. Görüldüğü gibi Anayasa Mahkemesi de hukuk devleti tanımında devletin eylem ve işlemlerinin hukuka uygun olmasına ve bu eylem ve işlemlerin yargı denetimine açık olmasına vurgu yapmaktadır.

Hukuk devletinin sağlanabilmesi için devletin işlem ve eylemlerinin yargısal denetime açık olmasıyla birlikte denetim yapan yargı organlarının ve mensuplarının bağımsız ve tarafsız olması, kanuni ve doğal hâkim güvencesi, hukukun genel ilkelerine bağlılık ve ceza sorumluluğuna ilişkin ilkelerin de kabul edilmesi gerekmektedir (Özbudun, 2009, 127-131).

Hukuk devleti veya hukukun üstünlüğü ilkesinin amacı devletin faaliyetlerini kendinden önce gelen ve ondan üstün birtakım normlarla kayıtlayarak, sıkı kurallara bağlayarak ve keyfi uygulamaları engelleyerek kişiler için hukuk güvenliğinin sağlanmasıdır. Hukuk devletinin en önemli unsuru olan hukuk güvenliği, bireylerin devlet adına yetki kullanan makam ve mercilerin neyi hangi şartlarda nasıl yapabileceklerini öngörmelerini sağlayarak geleceğe dönük planlama yapabilmelerini ve kendilerini güvende hissetmelerini sağlar. Kişilere sağlanan bu güvence iki yönlüdür. Öncelikle bireyler geleceğe yönelik öngörü sahibi olabilir ve hayatlarını, işlerini ve faaliyetlerini buna göre planlayabilirler. İkinci olarak devlet yetkisinin keyfi kullanımına karşı bireyler hukuki korumaya kavuşurlar (Erdoğan, 2009, s. 63).

Hukuk güvenliği ilkesi, temel haklarda korunan ortak bir değerdir ve hukuk devleti ilkesinin olmazsa olmaz koşuludur. Aynı zamanda Anayasanın bütününe egemen olan temel bir ilke görünümündedir. Bu güvence, ancak devlet faaliyetlerinin belirli oranlarda öngörülebildiği devletlerde olur. Gelecekte ne ile karşılaşacağı endişesini taşıyan bireylerin bulunduğu toplumlarda, demokratik gelişim istenen seviyeye varamaz (Altunış, 2008, s.61-92). Anayasa Mahkemesi birçok kararında "hukuk güvenliği ilkesi"nin hukuk devletinin unsurlarından biri olduğunu belirtmekte ve Hukuk devleti ilkesinin önkoşullarından biri olan hukuk güvenliği ile kişilerin hukuki güvenliğinin sağlanması amaçlandığını, bu ilkenin, hukuk normlarının öngörülebilen olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kıldığını ifade etmektedir (AYM, E.2006/61, K.2007/91).

Hukuk güvenliği, belirlilik, geriye yürümezlik ve kazanılmış haklara saygı şeklinde alt başlıklarda incelenen ilkelerle bağlantılı ve bu ilkelerin bir bütünü gibidir. Bu ilkeleri birbirinden bağımsız ve müstakil ilkeler değildir. Aksine her biri diğer ile irtibatlı ve birbirine benzyen yorumlarla ifade edilen ilkelerdir.

Geriye yürümezlik ilkesine ilişkin gerek doktrin, gerekse yargı içtihatlarına bakıldığında çoğunlukla kazanılmış hak kavramı ile ayniyete varacak derecede yakın bir ilişki kurulduğu görülmektedir (Tan, 1970, s.59). Klasik doktrin, geriye yürümezlik ilkesinin kazanılmış hakları saklı tutmak amacıyla ortaya çıktığını ileri sürmektedir. Bu iki ilke arasındaki bağın bu kadar güçlü olmadığını iddia eden görüşlerde (Özgüven, 2007, s.58-60) bulunmakla beraber bu ilkeleri birbirinden bağımsız düşünmek zordur.

Belirlilik ilkesi, vergiler açısından miktar, tarh ve tahsil zamanı ile biçimlerinin önceden belli ve kesin olması anlamında Adam Smith'in 1776 yılında öne sürdüğü geleneksel kabul edilen vergi ilkelerindedir. Vergilerin yasallığı ilkesi belirlilik ilkesinin ön koşuludur. Bu bağlamda kıyas yasağı da belirliliği tamamlayan bir ilkedir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2002, s.45-46). Belirlilik ilkesi gereği devletin işlem ve eylemlerine muhatap bireylerin davranışlarının sonucunu önceden bilebilecek durumda olması gerekir ki bu büyük ölçüde hukuken öngörülmeyi işaret etmektedir.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) de hakları sınırlandıran uygulamaların Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesini (AİHS) ihlal edip etmediği testini yaparken uygulamanın hukuken öngörülmüş olması şartını aramakta ve demokratik bir toplumun temel ilkelerinden biri olan hukukun üstünlüğünün (hukuk devleti denebilir) sözleşmenin maddelerinin tümünün özünde var olduğunu kabul etmekte (Doğru ve Nalbant, 2013, s.657) ve bu ilke gereği devletin kişi haklarına müdahalesinin hakları ihlal etmemesi için hukukiliği ön koşul olarak dile getirmektedir (AİHM, *Sporrong ve Lönnroth/İsveç*, § 69).

AİHM'ne göre hukukilik ilkesi, iç hukukta yeterince erişilebilir, açık ve sonuçları önceden görülebilir kuralların bulunması anlamına gelmektedir (AİHM, *Lithgow ve Diğerleri/İngiltere*, § 110). Anayasa Mahkemesi de belirlilik ilkesi gereği yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlemleri de içermesi gerektiğini ifade etmektedir. Mahkemeye göre belirlilik ilkesi, hukuksal güvenlikle bağlantılı olup birey, kanundan, belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini verdiğini bilmelidir. Zira bireyler ancak bu durumda kendilerine düşen yükümlülükleri öngörebilir ve davranışlarını belirlerler (AYM, E.2013/24, K.2013/133).

Anayasa'nın birçok maddesi ile birlikte 13. maddesi haklara getirilecek sınırlamaların ya da müdahalelerin kanunla yapılması gerektiğini hüküm altına almaktadır. AİHM ise yasada öngörülen koşulları, bir diğer ifadeyle hukukiliği geniş yorumlayarak istikrar kazanmış yargı kararlarına dayanan içtihat yoluyla geliştirilmiş ilkelerin de hukukilik şartını karşılayabildiğini kabul etmektedir (AİHM, *Malonei/İngiltere*, §§ 66-68). Bu bağlamda Anayasa'nın, sınırlandırmaların mutlak manada kanunla yapılacağını öngörerek Sözleşme'den daha geniş bir koruma sağladığını söylenebilir. Ayrıca Anayasa Mahkemesi, kanunun varlığı kadar kanun metninin ve uygulamasının da bireylerin davranışlarının sonucunu önceden öngörebilecekleri kadar hukuki belirlilik

taşınmasının, bir diğer ifadeyle kanunun kalitesinin de kanunilik koşulunun sağlanıp sağlanmadığının tespitinde önem arz ettiğini ifade etmektedir (AYM, B.No: 2012/1035 § 43).

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 kesinlikle öngörebilmelerine imkân verecek düzeyde kaleme alınmış olmalıdır. Dolayısıyla, uygulanması öncesinde kanunun, muhtemel etki ve sonuçlarının yeterli derecede öngörülebilir olması gereklidir (AYM, E.2013/39, K.2013/65).

3.KANUNLARIN GERİYE YÜRÜMEZLİĞİ İLKESİ VE VERGİ KANUNLARI

Geriyeye yürümezlik ilkesi hukuk kurallarının zaman bakımından uygulanması ile ilgili olan temel bir ilkedir. Bu ilkenin temel mantığı, kimsenin davranışlarını gelecekte yürürlüğe girecek olan bir kanuna göre belirlemesinin mümkün olmayacağı ve hukuk normlarıyla geçmişin değil geleceğin düzenlenebileceği fikri üzerine kurulmuştur. Bu temel hukuk güvenliği ilkesi ile doğrudan ilişkili ve onun bir alt ilkesi görünümündedir. Zira geriyeye yürütülen kanunların bulunması halinde bireyler önceden öngöremeyecekleri durumlarla karşı karşıya kalabilirler ve bu ihtimal bireylerin ileriye dönük karar almalarını, yatırım yapmalarını, tasarruf veya tüketimde bulunmalarını, yani ekonomik tüm faaliyetlerini bir belirsizlik içine sokarak devlete ve hukuka olan güveni sarsacaktır.

Hukuk devletinde güven ve istikrarın korunabilmesi için kural olarak yasalar, yürürlüğe girdikleri tarihten sonraki olaylara uygulanırlar (Akıllıoğlu; 1984, s.36). Çünkü insanlar yürürlükteki yasanın sürekliliğinin güvencesi altında hareket eder, faaliyette bulunur, alacak ve borç altına girer, sözleşme yapar, yararlı, kendi lehlerine sonuç doğurduğuna inandıkları, suç ve idari ihlal olmadığını düşündükleri eylem ve işlemlere girerler. Dolayısıyla, hukuka ve devlete güvenin sağlanmamasının hem sosyal düzende istikrarsızlığa neden olacağı, hem de ekonomik, hukuki vb. alanlarda doğrudan ya da dolaylı olumsuz etkiler göstereceği açıktır (AYM, E.1989/6, K.1989/42). Kanunların geriyeye yürümezliği ilkesi uyarınca sonradan çıkan bir yasa, yürürlüğe girdiği tarihten önceki olaylara uygulanmayacaktır (AYM, E.2001/36, K.2003/3).

Çok az sayıda ülkenin anayasasında ceza kanunları dışında geriyeye yürümezlikten bahsedilmektedir. 1982 Anayasasında olduğu gibi diğer ülke anayasalarında da genellikle sadece ceza kanunlarının geriyeye yürümezliği ilkesi yer almaktadır.

Ceza kanunları dışındaki kanunların geriyeye yürütülmesini engelleyen açık bir anayasa hükmü bulunmamaktadır. AİHM içtihatlarında yer alan kanunilik/hukukilik ilkesi, önceki bölümde izah edildiği gibi sadece bir kanunun varlığının yeterli olmadığı, aynı zamanda hukuk devleti ile bağlantılı olarak hukuk güvenliğini sağlayacak şekilde yasa ile öngörülmenin gerekli olduğu şeklinde yorumlanmaktadır. AİHM, İngiltere aleyhine yapılan bir başvuruda bu ilkeden hareketle geriyeye yürütülen vergi kanununun AİHS'ni ihlal ettiğine karar vermiştir (AİHM, A,B ve C/İngiltere).

Bahsedilen AİHM yorumuna paralel olarak Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan vergilerin kanuniliği ilkesini yorumlayarak vergi kanunlarının geriyeye yürütülmesinin Anayasaya aykırı olduğunu ileri sürülmekte (Karakoç, 1996, s.313), ise de, Anayasa Mahkemesi hukuk devleti ve hukuki güvenlik ilkesi ile ölçülülük ilkesi yönlerinden yargısal denetim yapmaktadır (AYM, E.1989/6, K.1989/42, s.387-419). Aynı zamanda idari yargı organları da bu ilkelerden hareketle vergi konusunda idareye karşı açılan davalarda karar verebilmektedirler.

Bununa beraber kanunların geriyeye yürümezliği ilkesini çok katı bir biçimde uygulamak yasa koyucuyu ciddi anlamda sınırlandırarak yeni ihtiyaç ve durumlara göre politika belirlemesine engel olabilir. Herkes ve her durum için geçmişe dönük tüm etkilerden arındırılmış bir kural ihdas etmek nerdeyse imkânsız olacaktır. Zira sonraki dönemde başlamak üzere çıkarılan yasalar dahi önceki dönemde başlamış yatırımlar veya taahhütler için geçmişe dönük etkilere sahip olacaktır.

Birçok ülkede vergi kanunlarının geriyeye yürütülmesini engelleyen anayasa kuralı olmamakla beraber Amerikan Yüksek Mahkemesi, ağır ekonomik kriz ve savaş dönemlerinde elde edilen yüksek kazançların vergilendirilmesi ve enflasyona karşı politik bir araç olarak çıkarılan vergi kanunları gibi rasyonel olarak meşru yasama amacı bulunan düzenlemeleri anayasaya aykırı bulmamaktadır. Konuyu daha çok eşitlik ilkesi çerçevesinde inceleyen Fransız Anayasa Konseyi ise ceza niteliği taşıyan vergilerin geriyeye yürütülmesini ve mahkemeler tarafından karara bağlanmış kişisel durumları etkileyen düzenlemeleri problemli bulmaktadır (Tekbaş, 2009, s.214-215).

Geriyeye yürüme, doktrinde gerçek olmayan (geniş anlamda) ve gerçek (dar anlamda) geriyeye yürüme olarak ayrılmaktadır. Genel olarak ifade edilecek olursa gerçek olmayan geriyeye yürüme, yeni getirilen kuralın eski kural yürürlükte iken başlamış, ancak tamamlanmamış hukuki işlem, olay ve durumlara uygulanmasıdır. Gerçek geriyeye yürüme ise, yeni getirilen kuralın eski kuralın yürürlükte tarihinde başlamış ve tamamlanmış hukuki işlem, olay ve durumlara uygulanmasıdır.

Kural olarak gerçek geriyeye yürütülen kanunlar geçersiz, gerçek olmayan geriyeye yürütülen kanunlar ise ölçülü olduğu sürece, örneğin vergi oranındaki artış makul ise geçerli sayılmaktadır. Bununla beraber gerçek geriyeye yürümenin de geçerli sayıldığı durumlar olabilmektedir. Örneğin kendi anayasasında da açıkça kanunlarının geriyeye yürütülmesine dair hüküm bulunmayan Alman Anayasa Mahkemesi aşağıda sayılan istisna hallerinde gerçek geriyeye yürüme geçerli saymaktadır (Öncel, Kumrulu ve Çağan; 2002, s.47-48):

- a) Kişiler kanun değişikliğini ve değişikliğin geriyeye yürütüleceğini tahmin etmek durumunda iseler, örneğin kanun değişikliği basında yer bulmuşsa,
- b) Eski yasa döneminde hukuki durum belirsiz, anlaşılabilir idiyse,
- c) Daha önceki yasa kuralı yok hükmünde veya anayasaya aykırılığı tereddüde yer bırakmayacak şekilde açık ise, örneğin yürüme organına anayasayı aşan yetkiler verildiyse,
- d) Kamu yararı geriyeye yürüme zorunlu kılıyorsa ve bu durum kişilerin hukuki güvenliğinden daha baskın ise.

Kamu yararının gerektirdiği durumlar; savaş, doğal afetler ile ekonomik kriz gibi olağan üstü dönemler sonrasında ilave kamu kaynağı ihtiyacı doğması, kaynak ihtiyacının giderilmesi ile gelir ve servet dağılımını düzeltmek gibi durumlardır (Aktan, 2003, s.3-4)

Genellikle ülkemizde de olduğu gibi ekonomik krizler veya doğal afetler sonrasında ya da savaş durumlarında meydana gelen finansman ihtiyacının mevcut döneminin vergilerinin tahsilinin beklenemeyeceği kadar acil olması veya kriz döneminde düşen matrahlardan yeterli vergi geliri elde edilemeyeceğinin anlaşılmasıyla geçmişe dönük vergilendirme yapılmaktadır. Bunun yanında savaş gibi servet dağılımını bozan dönemler sonrasında servet dağılımında adaleti sağlamak ve finansman ihtiyacını karşılamak için serveti savaş döneminde hızla artan kesimlerden varlık vergisi benzeri geçmişe dönük vergi alınması uygulamalarına başvurulabilmektedir.

Ekonomik kriz sonrası finansman ihtiyacı amacıyla başvuru yapılan geçmişe dönük vergilendirmelerin yüksek mahkemelerde amaçsal yorumla Anayasaya uygun bulunduğu, ancak geçmişe yürütülen vergilerin ekonominin düzelmesine yardımcı olmadığı ve beklenen faydanın sağlanmadığı, ayrıca olağanüstü durumlar haricinde ekonomik sıkıntı yaşanan dönemlerde geçmişe yürütülen vergilerle hükümetlerin geçmiş hatalarının telafisine çalışıldığı, bölgesel veya tüm dünyayı etkisi altına alan krizler ile doğal afetler ve savaş gibi sebepler dışında vergi kanunlarının geçmişe yürütülmemesi gerektiği eleştirileri yapılmıştır (Özgül, 2007, s.92-95).

Hukukun toplumsal hayattaki değişikliklerden etkilenmesi ve toplumsal ihtiyaçlara paralel olarak değişmesi zorunludur. Vergi alacağının kutsal olduğu, vergi ve diğer alacakların takip ve tahsili için ayrı kanun ve ayrıcalıklı yetkilerle kolaylık ve hızlilik sağlanmasının, kamu hizmetlerinin yürütülmesinde gerekli kaynağın elde edilmesi adına doğal olduğu gerçeği ile beraber mükelleflerin hakları ve hukuk ilkelerinin de göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Burada, yürürlükteki düzenlemenin ve dolayısıyla hukuki durumun süreceğine olan güven ile yeni mükellefiyet getiren düzenlemeyle öngörülen kamu yararının karşılaştırılması gerekmektedir. Yani kamu yararı ile kişi yararı karşılaştırılmalıdır. Güven daha ağır ise geriye yürüme öngörülmemelidir. Ancak korunması gereken daha baskın bir kamu yararı varsa beklenti karşılanmayabilir ve geriye yürüme öngörüülebilir.

Anayasanın 73. maddesi vergi ve benzeri mali yükümlülüklerde muafiyet, istisna ve indirimler ile oranlar konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verdiği için bu yetkinin geriye doğru yürütülerek kullanılması halinde de geriye yürütülen düzenleme sorunu doğabilmektedir.

Geriye yürütülen yasa hükümlerinin bireylerin lehine olması durumunda hukuk güvenliği ve/veya kanunların geriye yürümezliği ilkesinin çiğnendiği söylenemez ise de bu gibi durumlarda kurallar kendilerine değişiklik öncesi uygulanan bireyleri ile değişiklik sonrası uygulanan bireyler arasında ciddi bir eşitsizlik sebebi olacaktır.

4. ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARINDA VERGİ KANUNLARININ GERİYE YÜRÜMEZLİĞİ

1982 Anayasasında sadece ceza kanunlarının geriye yürütülmeyeceğine dair hüküm bulunup, vergi kanunlarının geriye yürütülmeyeceğine dair açık bir hüküm bulunmamaktadır. Bununla beraber Anayasa Mahkemesi ve Danıştay hukuk güvenliği ve kanunların geriye yürümezliği ilkelerine göre denetim yapmaktadır.

Örneğin Danıştay içtihadı birleştirme kurulu E.1988/5, K.1989/3 3.7.1989 tarihli kararıyla 3239 sayılı Kanunla 233 sayılı vergi usul kanununun 112. maddesiyle gecikme faizinin değişikliğinin yürürlüğe girdiği 1.1.1986 tarihinden önceki vergilendirme dönemlerine ait tarhiyatlara da uygulanamayacağı yönünde karar vererek bahsedilen ilke çerçevesinde hareket etmiştir.

Anayasa Mahkemesi yaptığı denetimlerde hukuk devleti, hukuk güvenliği ve kanunların geriye yürümezliği ilkeleriyle beraber ölçülülük ilkesine de vurgu yapmaktadır. Anayasa Mahkemesinin yorumunun genel olarak Alman Anayasa Mahkemesi içtihatlarına benzediği söylenebilir. Örneğin, Anayasa Mahkemesi gerçek olmayan geriye yürüme Anayasaya uygun bulmaktadır. Yukarıda sayılan ve kamu yararının gerektirdiği hallerde hedeflenen kamu yararının baskın olması hallerinde gerçek geriye yürüme de Anayasaya uygun bulunabilmektedir. Bununla beraber Anayasa Mahkemesi gerçek geriye yürümenin hukuk güvenliği ilkesini ihlal ettiğine de karar verebilmektedir.

Anayasa Mahkemesi, vergi kanunlarının geriye yürütülmesini tespit ederken 233 sayılı Vergi Usul Kanununun 19. Maddesindeki “*vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vuku veya hukuki durumun tekemmül ile doğar*” tanımdan hareketle vergiyi doğuran olaya vurgu yapmaktadır (AYM, E.1995/6, K.1995/29; E.2001/346, K.2003/2; E.2001/36, K.2003/3). Vergiyi doğuran olay malın teslimi, gelirin elde edilmesi gibi anlık bir olaya bağlanmakla birlikte vergilerin dönemselliği ilkesi gereği genellikle vergiyi doğuran işlemler ayrı ayrı değil, dönem boyunca tüm işlemlerin toplamıyla dönem sonunda vergiyi doğuran olay tamamlanmış olarak kabul edilmekte ve vergi tarh ve tahakkuk edebilir aşamaya gelmektedir. Gelir ve kurumlar vergisi için dönem yılı ifade ederken KDV için ayı ifade etmektedir.

Vergiyi doğuran olayı gerçek ve gerçek olmayan geriye yürüme ile ilişkilendiren Anayasa Mahkemesi, gerçek olmayan geriye yürümleri Anayasaya uygun bulmaktadır. Örneğin Mahkeme, 3.12.1988 tarihinde kabul edilen 3505 sayılı Yasanın 18. Maddesiyle hayat standardı esasının 1.1.1988 tarihinden itibaren uygulanmasına dair hükmü vergi yasalarının geriye yürümezliği başlığı altında incelemiş ve geriye yürümezliğin her yasa için egemen bir özellik olduğu, ancak kamu yararı gibi zorunlu nedenlerle geriye yürüme durumunda öncesi etkilenmenin söz konusu olabileceği, yükümlüler arasında eşitsizliğe yol açmayan ve yükümlülerin yararına olan durumların hukuksal güvenliğe aykırı olmayacağı, düzenlemenin gerçek geriye yürüme olmadığı ve anayasaya aykırı geriye yürüme bulunmadığı gerekçesiyle anayasaya uygun bulmuştur (AYM, E.1989/6, K.1989/42). Bahsedilen kararda Mahkeme, gerçek ve gerçek olmayan geriye yürüme ayrımı yaparak gerçek olmayan geriye yürümlerin anayasaya

uygun olacağına dair bir içtihat geliştirmiştir. Aynı zamanda kamu yararı kavramına vurgu yaparak geriye yürümelere kamu yararına yapılması gerektiğinin de altını çizmiştir.

Anayasa Mahkemesi, 4605 sayılı yasanın 5. maddesiyle 30.11.2000 tarihinde yürürlüğe giren ve Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen Geçici 58. maddesiyle hayat standardı esasının 2000 yılı vergilendirme döneminde uygulanmasını esas alan hükmü, hükmün vergilendirme dönemi kapanmadan ve hukuki sonuçlarını doğurmadan yürürlüğe girdiğini ve 2000 yılı vergilendirme dönemi için uygulanacağını belirterek önceki yasa yürürlükte iken başlamakla birlikte henüz sonuçlanmamış hukuksal ilişkilere yeni yasa kuralının uygulanmasını geriye yürütme olarak nitelendirilemeyeceğine, vergiyi doğuran olay tamamlanmadan yürürlüğe giren kuralın uygulanmasının, mükelleflerin hukuksal güvenliklerini sarsmayacağına karar vererek önceki içtihadına benzer bir gerekçeyle gerçek olmayan geriye yürütme anayasaya uygun bulunmuştur. Kararda Mahkeme, geriye yürütmenin tespiti için vergiyi doğuran olayın ne zaman gerçekleştiğine bakılması gerektiğini, Gelir Vergisi Kanununun 1. maddesine göre gelirin bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratların safi tutarı olduğuna vurgu yapmıştır (AYM, E.2001/392, K.2003/60).

Bununla birlikte Anayasa Mahkemesinin vergiyi doğuran olay yerine farklı unsurları dikkate alarak hükmün geriye yürütülüp yürütülmediğini incelediği ve geriye yürütme ilkesini dar yorumlayarak genellikle geriye yürütme Anayasaya uygun bulunduğu değerlendirilmektedir (Tekbaş, 2009, s.278-279).

2.1.2004 tarihinde çıkarılan 5035 sayılı Yasa motorlu taşıtlar vergisini arttıran düzenlemenin 1.1.2004 tarihinde yürürlüğe girmesinin anayasaya aykırılığı iddiasını inceleyen Mahkeme, taksitlerin ödeme süresi (önceki yıla ait motorlu taşıtlar vergisi taksitlerinin takip eden yılın Ocak ve Temmuz aylarında ödenmesi gerekmektedir) geçmemiş motorlu taşıtlar vergisi miktarını arttıran düzenlemeyi taksitlerin ödeme süresinin geçmediği gerekçesiyle Anayasaya aykırı bulmamıştır (AYM, E.2004/14, K.2004/84).

Mahkeme, “197 sayılı Yasa'nın 9. maddesine göre, 2004 yılı motorlu taşıtlar vergisi, 1.1.2004 tarihi itibarıyla tarh, tebliğ ve tahakkuk etmiş, ancak birinci ve ikinci taksitlerin ödeme süresi geçirilmeden dava konusu kuralla; önceki Yasa döneminde başlamış ve henüz sonuçları doğmamış bir hukuksal ilişki, yeniden düzenlendiğinden bu durumun geriye yürütme olarak nitelendirilmesi olanaklı değildir.” gerekçesine dayanmıştır.

Bilindiği gibi bir servet vergisi niteliğinde olan motorlu taşıtlar vergisi, 197 sayılı Yasa'nın 9. maddesine göre, her takvim yılının Ocak ayı başında kendiliğinden tarh ve tahakkuk ederek Ocak ve Temmuz aylarında da iki eşit taksitte ödenmektedir.

Mahkeme bu kararında hukuki ilişkinin sonuçlanmasını tespit ederken motorlu taşıtlar vergisinin bağlandığı veya vergiyi doğuran olay yerine, motorlu taşıtlar vergisinin taksit ödeme zamanını esas olarak geçmişe yürütme tespiti etmiş ve geçmişe yürütme tespitinde yeni bir kriter kullanmıştır.

Vergi tekniği özelliklerinin detayına girilerek yapılan gerekçelendirme eleştirisi konusu yapılmış ve Mahkemenin gerekçesi doğru kabul edilse bile düzenlemeyle bireylerin hukuki güvenliğinin zedelendiği gerçeğinin değişmediği ifade edilmiştir (Özgül, 2007, s.97-98).

1994 ekonomik krizi sonrasında doğan kaynak ihtiyacını gidermek amacıyla 4.5.1994 tarihinde kabul edilen 3986 sayılı Kanun ile gelir veya kurumlar vergisine ilişkin olarak 1994 takvim yılında verilmesi gereken yıllık, özel veya münferit beyannamelerdeki matrahlar (1993 yılı matrahları) üzerinden %10 ekonomik denge vergisi ödenmesini getiren düzenlemenin Anayasaya aykırılığını inceleyen Mahkeme:

“Ekonomik Denge Vergisi'nde, vergiyi doğuran olay, kişinin 3986 sayılı Yasa'da yükümlülüğü belirleyen kapsam içine girmesi ve 2. maddedeki olayların meydana gelmesidir. Ekonomik Denge Vergisi, Devletin egemenlik gücüne dayanarak koyduğu yeni bir vergidir. Bu anlamda Ekonomik Denge Vergisi, Gelir ve Kurumlar vergisine ek bir vergi olmayıp başlı başına bir vergidir. Ancak, bir yıl önceki kazançlara göre beyan edilen matrah üzerinden alınmaktadır. Bu vergide vergiyi doğuran olay, beyanname verilmesi olduğuna ve beyannameler de 1994 yılında verildiğine göre geriye yürütmeden söz konusu değildir.” Gerekçesiyle düzenlemeyi anayasaya uygun bulmuştur (AYM, E.1994/80, K.1995/27).

1994 yılında kabul edilen 3986 sayılı aynı Kanun ile 1993 yılı serbest meslek kazançları üzerinden vergi alınmasını öngören düzenlemeyi de Mahkeme:

“Maddede geçen ücret gelirleri 1993 yılında elde edilen ücretlerdir. Götürü usule tabi gelir vergisi yükümlülükleri yönünden ise, 1994 yılına ilişkin götürü matrahlar ekonomik denge vergisinin de matrahi sayılmıştır. Ancak, ekonomik denge vergisi ekonomik koşulların gerektirdiği finansman ihtiyacını karşılamak için Devletin egemenlik gücüne dayanarak koyduğu yeni bir vergidir. Bu anlamda gelir ve kurumlar vergisine ek olmayıp başlı başına bir vergidir. Bir yıl önceki kazançlara ilişkin matrahlar üzerinden alınması, geriye dönük vergi koyma anlamına gelmez.” (AYM, E.1995/6, K.1995/29) Gerekçesiyle Anayasaya uygun bulunmuştur.

Yine Mahkeme aynı şekilde 3986 sayılı aynı yasa ile 1993 yılı envanteri kayıtlarında yer alan varlıkların net değeri üzerinden net aktif vergisi (servet vergisi) almayı öngören düzenlemenin iptali iddiasını, düzenlemeyle yeni bir vergi getirildiğini kabul ederek ve bu yeni vergi için vergiyi doğuran olay ve vergi döneminin ayrı olduğunu dile getirerek düzenlemeyi anayasaya uygun bulmuştur (AYM, E.1994/85, K.1995/32).

Mahkeme: “Net Aktif Vergisi, ülkenin ekonomik koşullarının gerektirdiği ivedi finansman gereksiniminin karşılanması için konulmuş yeni bir vergidir. Net Aktif Vergisi matrahının 1993 yılına ilişkin kimi malî veriler üzerinden saptanması, vergiyi doğuran olay veya hukuksal durumun 1993 yılında gerçekleştiği anlamına gelmez. Başka bir anlatımla, hukuksal anlamda geçmişe dönük bir vergilendirme söz konusu değildir” gerekçesiyle iptal istemini reddetmiştir.

Bahsedilen üç kararda Mahkemenin yeni vergi ve bu vergiler için vergiyi doğuran olayın farklı olduğu yorumu eleştirilmiştir (Ayдын ve Gerek, 2010, s.338-339). Mahkemenin bunu yapmak yerine gerekçesini ülkenin içinde bulunduğu kriz nedeniyle finansman ihtiyacı yönündeki kamu yararına dayandırması halinde bu şekilde eleştirilmeyeceği, bunun yerine vergi ilkelerini kabul edilemeyecek derecede farklı bir yorumlamayı tercih ettiği belirtilmekte ve bu durumun kendisinin kararlarının güvenilirliğini tartışmalı hale getirdiği ifade edilmektedir (Tekbaş, 2009, s.281-285).

Esasen Mahkemenin ekonomik kriz sonrasında çıkarılan gerçek geriye yürür mahiyetteki net aktif vergisi ve ekonomik denge vergisi benzeri düzenlemeleri Alman Anayasa Mahkemesi içtihadına paralel olarak ekonomik kriz durumlarında kamu yararı gereği gerçek geriye yürümenin istisnaları kabul ederek iptal etmediği, ancak gerekçesini doğrudan kamu yararı ve geriye yürümlerin istisnasına dayandırmak yerine vergiyi doğuran olayı her bir yeni vergi için yeniden yorumlayarak farklı bir kriter ve gerçek geriye yürümenin bulunmadığına dayandırdığı düşünülmektedir.

Anayasa Mahkemesi, 26.11.1999 günlü, 4481 sayılı "17.8.1999 ve 12.11.1999 Tarihlerinde Marmara Bölgesi ve Civarında Meydana Gelen Depremın Yol Açtığı Ekonomik Kayıpları Gidermek Amacıyla Bazı Mükellefiyetler İhdası ve Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun"un 1998 yılı kazanç ve iratlarına da ek yükümlülük getiren hükümlerinin iptal istemini, Yasa'nın genel gerekçesinde de belirtilen deprem nedeniyle oluşan ekonomik kayıpların giderilmesi ve toplumsal dayanışmanın sağlanması gibi sosyal ve ekonomik koşulların zorunlu kıldığı nedenlerle, ek vergi getirilmesinde kamu yararının gözetildiğini belirtilerek reddetmiştir (AYM, E.1999/51, K.2001/63).

Mahkeme, bu kararıyla 1994 krizi sonrasında çıkarılan düzenlemeyle çok benzer bir biçimde 1999 depremi sonrasında geriye yürütülen kanunu da Anayasaya uygun bulmuş, ancak bu defa kanunun aslında geriye yürütülmediği şeklindeki zorlama yorum yerine doktrindeki eleştirileri de dikkate alarak kamu yararına vurgu yapmış ve kamu yararı ve mali güce göre vergilendirme ile vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtım ilkelerine aykırı olmadığı gerekçesiyle iptal istemini reddetmiştir. Mahkeme geriye yürümeden bahsetmese de zımnen geriye yürümeyi kabul ettiği, ancak kamu yararı gerekçesiyle başvuruyu reddettiği anlaşılmaktadır.

Anayasa Mahkemesi, vergi hukukunda geriye yürümenin söz konusu olup olmadığının saptanabilmesi için vergiyi doğuran olayın ne zaman doğduğunun tespit edilmesi gerektiğinin üzerinde durmakta ve verginin doğumunu Vergi Usul Kanununa atf yaparak açıklamaktadır. Mahkemeye göre, vergiyi doğuran olay meydana geldiği anda yürürlükte olan yasa uygulanacaktır (AYM, E.2001/36, K.2003/3).

Anayasa Mahkemesi, 5766 sayılı kanunla yapılan geriye yürümeyi ise önceki içtihatlarından farklı olarak Anayasaya aykırı bularak iptal etmiştir.

5766 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun ile kamu alacağından sorumlu olan şirket ortak ve yöneticilerinin sorumluluklarında değişiklikler yapılmış ve Kanunun Geçici 1. maddesi ile kamu alacağı, 5766 sayılı Yasanın yürürlüğe girdiği 2008 yılından çok önce doğmuş olsa da, 6183 sayılı Yasada yapılan değişiklikler ve eklenen hükümlerin, hükümlerin yürürlüğe girdiği tarih itibariyle tahsil edilmemiş amme alacaklarına da uygulanması öngörülmüştür.

5766 sayılı Yasanın 3 maddesi ile 6183 sayılı Yasanın 35. maddesinde¹ yapılan değişiklik ve ilave ile ortakların, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen ve tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olacakları, şirketteki sermaye payını devreden ortağın devralanla birlikte önceki döneme ait alaktan müteselsilen sorumlu olacakları ve amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahısların, amme alacağının ödenmesinden yine müteselsilen sorumlu tutulacağı öngörülmüştür.

Ayrıca 5766 sayılı Yasa ile amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilcilerin ve idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahısların, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulacakları hükmü ile kamu ihaleleri kapsamında yapılacak ödemeler ile devlet yardım ve teşviklerinde de vadesi geçmiş borcun bulunmadığına dair belge aranması zorunluluğu getirilerek sorumluluğun etkisi artırılmıştır. 5766 sayılı Kanunun geçici 1. Maddesi geriye dönük olarak şirket ortakları aleyhine yeni takip kuralları koymaktadır (Özbek, 21.1.2011). Yapılan değişiklikler ve eklenen hükümler düzenlemenin 7-8 yıl önce tamamlanmış hukuki işlem ve durumlara dahi uygulanabilmesini mümkün kılmaktaydı.

Bahsedilen düzenleme ile kamu alacaklarının ilgili tüm ortaklardan istenebilmesi ile daha hızlı ve daha yüksek oranlı tahsilinin sağlanmasının amaçlandığı, ancak Kanunun geçici 1. maddesiyle vergi ve benzer yükümlülüklerden doğan sorumluluğun geçmişe yürütülmesi hukuk güvenliği ilkesi ve bireylerin hukuk devletine olan inancı sarsacağı ve istikrarsızlığa neden olacağı eleştirisi yapılarak olumsuz sonuçların ortaya çıkmaması için yasalara gösterilen güven ve saygıdan kaynaklanan oluşumların sonuçlarının korunması gerektiği (AYMK, E.1989/11, K.1989/48) şeklinde eleştiriler yapılmıştır.

¹ (29.07.1998 gün ve 4369 sayılı Kanunun 21. maddesi ile değişmiştir.) Limited şirket ortakları, (DEĞİŞİK: İbare; 06.06.2008 - 5766/3 mad) şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar.

(EK: Fıkra; 06.06.2008 - 5766/3 mad.) Ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur.

(EK: Fıkra; 06.06.2008 - 5766/3 mad.) Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur.

Ayrıca kamu alacaklarının takip ve tahsilini hızlandırmak ve kolaylaştırmak ile hileli işlemler ile kamu alacağının takip ve tahsilini zorlaştıranların engellenmesi makul bir gerekçe olabileceği, ancak iyi niyetli olan veya bu amacı taşımayan eski şirket ortağı bireylerin aleyhine takip yapılması ile hukuk güvenliği ilkesinin ihlal edilebileceği, 5766 sayılı Yasada iyi niyetli bireylerin menfaatlerini ve mükellef haklarını teminat altına alıcı düzenleme bulunmadığı şeklinde (Doğrusöz, 15.1.2011) saptamalar yapılmıştır.

Anayasa Mahkemesi, bahsedilen düzenlemenin iptali istemiyle yapılan başvuruyu incelemiş ve verdiği kararın gerekçesine öncelikle düzenlemenin anlam ve kapsamını ortaya koyarak daha önceki kararlarında eleştiri konusu yapılan borcun vadesi veya tahsil zamanı yerine vergiyi doğuran olayı esas alarak geriye yürümenin var olduğunu tespit etmiştir (AYM, E.2009/39, K.2011/68). Mahkeme bu yorumuyla eleştiri konusu yapılan içtihadından vazgeçmiştir.

Gerekçede ayrıca geriye yürüme gereği kılan kamu yararı incelenmiş ve Kamu hizmetlerinin yürütülmesinde gerekli kaynağın elde edilmesi adına vergi ve diğer kamu alacaklarının takip ve tahsili için hukuki düzenlemeler ve ayrıcalıklı yetkilerle kolaylık ve hızlilik sağlanmasının doğal olduğu, bununla birlikte bu konuda bireylerin hakları ve hukukun genel ilkelerinin de göz önünde bulundurulmasının hukuk devletinin bir gereği olduğu ifade edilmiştir.

Esasen devletin vergi alacağını garantiye almak ve vergi tahsilâtını arttırmak için yapacağı düzenlemelerin vergi idaresine karşı dürüst ve sorumlu vatandaşların haklarını gözetilerek ve korunarak yapılması, dürüst mükelleflerin haklarını koruyucu önlemleri ihtiva etmesi gerekmektedir. Bunun yanında vergi alacağını garantiye almak ve vergi tahsilâtını arttırmanın geçmişe dönük sorumluluk getirilmeden iyi bir vergi ve denetim sistemi kurmak gibi yöntemleri bulunduğu göz ardı edilmemelidir. Geçmişe yürütülür düzenlemeler iyi işleyen bir sistem kurmak yerine kolaycılığa kaçmak ve dürüst mükelleflerin haklarına zarar vermek anlamına gelmektedir.

Vergi idaresine karşı dürüst ve sorumlu bir vatandaşın 5766 sayılı Yasanın yürürlük tarihi öncesi bir dönemde sahibi olduğu ve daha sonra hisselerini devrettiği limited şirketin, kendisinin ortak olduğu dönemde tahakkuk etmiş, hisselerini devrettikten sonraki bir dönemde ödenmesi gereken kamu borcundan kendisinin ortak olduğu dönemde öngörülme bir sorumluluk ile mükellef tutulması, devlete ve hukuka olan güvenini sarsar ve hukuk güvenliği ilkesiyle bağdaşmaz. Getirilen düzenlemenin amacı farklı olsa da iyi niyetli kişilerin haklarını zedeleyici sonuçlar doğurabilmektedir.

Mahkeme, elde edilmek istenen kamu yararı ile düzenlemenin sonuçlarını kıyaslayarak “5766 sayılı Kanunun yürürlük tarihinden önce doğmuş ve ödenmesi gereken kamu alacağından sorumlu oldukları dönemde öngörülme sorumluluklar ile yükümlü tutulmaları, diğer bir anlatımla geçmişe yönelik sorumluluklarının arttırılması bireylerin hukuka olan güven duygusunu zedeler ve hukuk güvenliği ilkesi ile bağdaşmaz.” gerekçesiyle düzenlemeyi Anayasaya aykırı bulmuştur. Mahkeme ayrıca iptal edilen hükmün bireyleri üzerinde devam eden etkisine son vermek için gerekçesi yayınlanıncaya kadar geçici 1. maddenin yürürlüğünü de durdurmuştur.

Gerçekten de kanunun değişmeden önceki hükümlere göre şirket ortağı olan veya hisse devri yolu ile ortaklığı bırakan şahıslar ile kanuni temsilcilerin sonraki yıllarda getirilecek sorumluluğa göre konularını belirlemeleri ve ticari faaliyetlerini sürdürmeleri beklenemez. Yasaların, bireylerin hareket ve davranışlarını planlamalarını sağlayacak kesinlik ve sürekliliği göstermeleri gerekmektedir.

Örneğin, 2007 yılında tüm ticari faaliyetlerini kanunlara uygun biçimde gerçekleştiren limited şirket ortağı A şahsının, 2008 yılında geçmiş yıl ile ilgili kurumlar vergisi beyannamesini de doğru biçimde vergi idaresine teslim edip, vergi ödeme zamanı gelmeden hisselerini usulüne uygun bir biçimde B şahsına devrettiğini ve B şahsının şirketin 2007 yılı kurumlar vergisini zamanında ödemediğini varsayalım. 5766 sayılı Yasanın Geçici 1. maddesiyle geri yürütülen 6183 sayılı Yasanın 35. maddesine göre bahsedilen kamu alacağının tahsil edilemeyeceği anlaşıldığında, bu alacak tamamen iyi niyetli A şahsından istenebilecektir. Oysa A şahsının tüm işlemleri yasal olduğu gibi vergi idaresini aldatmaya yönelik de değildir. Getirilen düzenleme iyi niyetli ve olağan hisse devir işlemlerini de önleyici etkiler doğurarak ekonomiyi olumsuz etkileyecek ve bireylerin devlete olan güvenini sarsacaktır.

5.SONUÇ

Ceza kanunları gibi açık Anayasal dayanağı bulunmasa da vergi yasalarının geriye yürütülmemesi de anayasal ilkeler çerçevesinde bir temele sahip olup, hukuk devleti ve hukuk güvenliği ilkelerinin alt unsuru olarak bireylerin işlem ve eylemlerini mevcut düzenlemelere göre yapabilmelerini, dolayısıyla işlem ve eylemlerinin sonuçlarını ve devletin bunlara karşı tepkilerini (vergi alma, yaptırım, izin verme vs.) öngörebilmelerini sağlayarak hukuka güven duyulmasını temin eder.

Vergi yasalarının geriye yürümezliği birçok ülkede yüksek yargı organlarının hukuk devleti kapsamında geliştirdikleri içtihatlar ile hukuki bir zemin kazanmıştır. Anayasa Mahkemesi de Alman Anayasa Mahkemesi içtihadına benzer bir görüşü kabul ederek vergi yasalarının geriye yürütülmesinin Anayasaya uygunluğunu gerçek ve gerçek olmayan geriye yürüme ayrımıyla denetlemekte ve gerçek olmayan geriye yürümleri Anayasaya uygun bulmaktadır.

Mahkeme, gerçek ve gerçek olmayan geriye yürüme genellikle hukuki sonuçların doğması ile vergiyi doğuran olay ve yasanın yürürlük tarihine göre tespit ettiği, ancak bazı kararlarında bunun yerine vergi taksitlerinin ödeme süresine göre bir belirleme yaptığı görülmüştür. Mahkemenin bu yaklaşımı eleştirilmiş ve Mahkeme bu yöntemi devam ettirmemiştir.

Mahkemenin ekonomik kriz ve tabii afet sonrasında geriye yürütülen yasalarda ise bu durumları gerçek geriye yürümenin istisnaları kabul ederek Anayasaya uygun bulduğu, ancak farklı gerekçelere dayandığı anlaşılmaktadır.

1994 Ekonomik krizi sonrasında geçmişe yürütür şekilde çıkarılan vergi yasalarında Mahkemenin bu vergileri yeni vergiler olduğu ve bu vergiler için vergiyi doğuran olayın yasa ile doğduğunu kabul ederek gerçek geriye yürüme bulunmadığı gerekçesine dayandığı görülmektedir. Bu yöntem eleştirisi konusu yapılmış bunun yerine doğrudan kamu yararına atf yapılması gerektiği ifade edilmiştir. Mahkeme 1999 depremi sonrasında çıkarılan geçmişe yürütür vergi yasası için ise eleştirisi konusu yapılan yöntemi terk ederek doğrudan kamu yararına atf yapmış ve tabii afet sonrası çıkarılan yasaları gerçek geriye yürütmenin istisnası olarak kabul etmiştir.

Mahkeme 5766 sayılı yasanın geçici 1. maddesiyle vergi sorumluluğunun geçmişe yürütülmesini Anayasaya aykırı bularak iptal etmiş ve bireyler üzerindeki etkisine son vermek için yürürlüğünü durdurmuştur. Mahkemenin daha önce devletin kriz sonrası finansman ihtiyacı veya genel kaynak ihtiyacı gibi durumları gözeterak aldığı Anayasaya uygunluk kararların aksine bu kararıyla vergi yasalarının geriye yürütülmesi karşısında daha etkin ve bireylerin haklarını koruyucu bir duruş sergilediği görülmektedir.

Mahkemenin yürürlükteki düzenlemenin ve dolayısıyla hukuki durumun süreceğine olan güven ile yeni ve sorumluluğu arttıran düzenlemeyle öngörülen kamu yararını, yani kamu yararı ile kişi yararını karşılaştırdığı ve güven daha ağır ise geriye yürütme Anayasaya aykırı bulunduğu anlaşılmaktadır.

Zira bu tür düzenlemeler vergi idaresine karşı dürüst ve sorumlu mükelleflerin haklarına zarar verebilmekte ve bu mükelleflerin hukuka duyduğu güveni sarabilmektedir. Örneğin, 5766 sayılı Yasa'nın yürürlük tarihi öncesi bir dönemde sahibi olduğu ve daha sonra hisselerini devrettiği limited şirketin, kendisinin ortak olduğu dönemde tahakkuk etmiş, hisselerini devrettikten sonraki bir dönemde ödenmesi gereken kamu borcundan kendisinin ortak olduğu dönemde öngörülme bir sorumluluk ile mükellef tutulması, devlete ve hukuka olan güvenini sarsar ve hukuk güvenliği ilkesiyle bağdaşmaz.

Vergi yasalarında gerçek geriye yürüme durumlarında kriz, doğal afet veya savaş sonrası oluşan acil ve öncelikli kamu kaynağı ihtiyacını karşılamak amacı dışında gerçek geriye yürütülür vergi ihdas eden düzenlemelerin veya 5766 sayılı yasanın geçici 1. maddesinde olduğu gibi yeni getirilen vergi borcundan doğan sorumluluğu geçmişe yürütür düzenlemelerin yapılmaması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- Akıllıoğlu, Tekin, (1984), Yasaların Zaman Bakımından Uygulanmasına İlişkin Bazı Sorunlar, *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt: 17, Sayı: 3.
- Aktan, Coşkun Can ve Gencel, Ufuk, (2003), Türkiye'de Geriye Doğru Vergilenme ve Verginin Hukukiliği İlkesinin İhlali, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C: 5, S: 1.
- Altundiş, Mehmet, (2008), Hukuki Güvenlik İlkesi, *Yasama dergisi*, Sayı:10.
- Aydın, Ali Rıza ve Gerek, Şahnaz, (2010), *Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku*, Ankara, Seçkin Yayınları.
- Doğru, Osman ve Nalbant, Atilla, (2013), *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi Açıklama ve Önemli Kararlar*, 2. Cilt, Ankara, Pozitif Matbaa.
- Doğrusöz, Bumin, Limited Şirket Ortağının Sorumluluğu Genişliyor, (11.2.2008), http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?YZR_KOD=156&HBR_KOD=90035, Referans Gazetesi.
- Erdoğan, Mustafa, (2009), *Anayasa Hukuku*, Ankara, 5. Baskı, Orion Kitapevi.
- Karakoç, Yusuf, (1996), Türk vergi hukukunda vergi kanunlarının anayasaya uygunluğunun yargısal denetimi, *Anayasa Yargısı* 13, Ankara Anayasa Mahkemesi Yayınları.
- Öncel, Mualla; Kumrulu, Ahmet ve Çağan, Nami, (2002), *Vergi Hukuku*, Ankara, 10. Bası, Turhan Kitapevi.
- Özbek, İbrahim, (21.1.2011), 5766 Sayılı Kanunun Geçici 1. Maddesi Anayasaya Aykırıdır, <http://www.ibrahimozbek.net/vergi-davalari/146-5766-sayili-kanunun-gecici-1-maddesi-anayasaya-aykiridir.html>.
- Özbudun, Ergun, (2009), *Türk Anayasa Hukuku*, Ankara, 10. Baskı, Yetkin Yayınları.
- Özgülven, Volkan, (2007), *Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürütme İlkesi*, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Tan, Turgut (1970), *İdari İşlemin Geriye Alınması*, Ankara, SBF Yayınları.
- Tekbaş, Abdullah, (2009), *Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi*, Ankara, Maliye Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını, Yayın No:396.

Anayasa Mahkemesi Kararları

- AYM, 30.11.2007 günlü, E.2006/61, K.2007/91 sayılı, 17.01.2008 günlü, E.2007/21, K.2008/40 sayılı ve 31.10.2013 günlü, E.2013/72, K.2013/126 sayılı kararlar
- AYM, 14.11.2013 günlü, E.2013/24, K.2013/133 sayılı karar
- AYM, 2012/1035 sayılı Bireysel Başvuru kararı, 17/72014, § 43
- AYM, 22.5.2013 günlü, E.2013/39, K.2013/65 sayılı karar
- AYM, 7.11.1989 günlü, E.1989/6, K.1989/42 sayılı karar, AMKD, s.25, s.387-419.
- AYM; 16.1.2003 günlü, E.2001/36, K.2003/3, AMKD, S.39/1, s.360.
- AYM, 7.11.1989 günlü, E.1989/6, K.1989/42, AYMKD, s.25, s.387-419
- AYM, 6.7.1995 günlü, E.1995/6, K.1995/29 sayılı, 14.1.2003 günlü, E.2001/346, K.2003/2 sayılı ve 16.1.2003 günlü, E.2001/36, K.2003/3 sayılı kararları
- AYM, 7.1.1989 günlü, E.1989/6, K.1989/42 sayılı kararı
- AYM, 4.6.2003 günlü, E.2001/392, K.2003/60
- AYM, 23.6.2004 günlü, E.2004/14, K.2004/84 sayılı kararı
- AYM, 6.7.1995 günlü, E.1994/80, K.1995/27
- AYM, 6.7.1995 günlü, E.1995/6, K.1995/29 sayılı karar
- AYM, 13.7.1995 günlü, E.1994/85, K.1995/32 sayılı karar
- AYM, 28.3.2001 günlü, E.1999/51, K.2001/63 sayılı karar
- AYM, 16.1.2003 günlü, E.2001/36, K.2003/3 sayılı karar
- AYMK, 12.12.1989 günlü, E.1989/11, K.1989/48, AMKD, S.25, s.420

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları

AİHM, Sporrang ve Lönnroth/İsveç, B. No: 7151/75 ve 72/52/75, 23.9.1982, § 69

AİHM, Lithgow ve Diğerleri/İngiltere, B. No: 9006/80, 9262/81, 9263/81, 9265/81; 9266/81; 9313/81; 9405/81, 8.7.1986 § 110

AİHM, Maloney/İngiltere, B. No: 8691/79, 2.8.1984, §§ 66-68

AİHM, A,B ve C/İngiltere, B.No: 8531/79