

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ESTİTÜSÜ
MALİ HUKUK ANA BİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

VERGİLENDİRMEDE HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ

Yüksek Lisans Tezi

ERHAN COŞKUN

Danışman: Doç. Dr. Funda BAŞARAN YAVAŞLAR

İstanbul, 2012

Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler
Enstitüsü Müdürlüğü

Tez Onay Belgesi

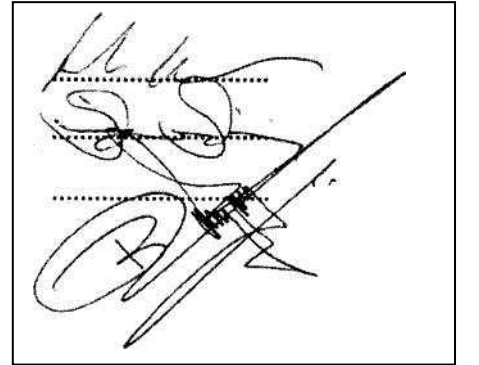
MALİYE Anabilim Dalı MALİ HUKUK Bilim Dalı Yüksek Lisans öğrencisi
ERHAN COŞKUN'un VERGİLENDİRMEDE HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ adlı tez
çalışması Enstitümüz Yönetim Kurulunun 29.06.2011 tarih ve 2011-13/11 sayılı
kararıyla ile oluşturulan jüri tarafından ~~oy birliği~~ / oy çokluğu ile Yüksekli Lisans Tezi
olarak kabul edilmiştir.

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

Tez Savunma Tarihi : 12.03.2012

- 1) Tez Danışmanı : DOÇ.DR FUNDA BAŞARAN YAVAŞLAR
- 2) Jüri Üyesi : PROF.DR. GÜLSEN GÜNEŞ
- 3) Jüri Üyesi : YRD.DOÇ.DR.AHMET BUMİN DOĞRUSÖZ



ÖZET

Kamu harcamalarının en önemli finansman kaynağı olan vergi gelirlerinin elde edilmesi için yapılan bütün vergilendirme işlemleri, kişilerin temel hak ve hürriyetlerini etkilemektedir. Vergilendirme alanında kişi temel hak ve hürriyetlerinin korunmasında etkili olan bazı alt ilkeler –verginin yasallığı, vergi normlarının geriye yürüme yasağı vb- akademik çalışma konusu yapılmıştır. Ancak bu ilkelerin çatısı niteliğinde olan hukuki güvenlik ilkesiyle doğrudan ilgili benzer bir çalışmanın olmaması nedeniyle bu çalışma yapılmıştır.

“Vergilendirmede Hukuki Güvenlik İlkesi” isimli bu tez çalışmasında, ilk önce vergilendirmede hukuki güvenliğin anlamı, kapsamı ve diğer benzer hukuki ilkelerden farklılıkları belirlenmiştir. Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde hukuki güvenlik ilkesinin vergilendirmede üstlendiği fonksiyonlar tespit edildikten sonra, bu ilkenin hayata geçmesini sağlayan alt ilkeler ile bu ilke açısından anlamlı olan bazı vergisel kurumlara yer verilmiştir.

Yapılan çalışmada; vergilendirme sürecinde yasama, yürütme ve yargı organlarının yaptıkları işlemlerle kişi hak ve hürriyetlerini etkilediği; kişilerin geçmişlerinden emin olmaları ve geleceği planlaya bilmeleri için vergilendirme alanında güven içinde olmaları gerektiği; bunun için de başta verginin yasallığı ilkesi gereği bütün vergisel yükümlülüklerin anayasaya uygun olarak yasayla konulması, vergi normlarının herkes tarafından anlaşılabilir nitelikte olması, vergi normlarının geriye yürümemesi; vergi normlarının istikrarlı olması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

ABSTRACT

All the taxation procedures to gain tax revenues, which are the most significant financial sources to support public expenditures, affect the fundamental rights and freedoms of people. Some lower tax principles -the legality of tax, the retroactivity prohibition of tax norms, etc- which are effective to protect the fundamental rights and freedoms of people in the taxation, have been discussed in academic studies. This study has been made since there is no study directly related to the principle of legal security which is the fundamental principle of all principles,.

In this thesis, “The Principle of Legal Certainly in Taxation”, firstly, the meaning of the legal security, scope and the other similar legal principles in the taxation has been defined. Throughout the next chapters, the functions of principles of the legal security which are undertaken in the taxation have been determined, then sub-principles which allow these principle to put into practice and some tax authorities which are meaningful in terms of this principle has been discussed.

In this study, it is understood that processes of the legislation, the executive and the justice affect the rights and freedoms of people in taxation, it is a must for people to be safe in taxation to be sure about their past and to be able to make plans about their future. To achieve this, firstly, all tax obligations which are convenient for the government constitution should be legislated by laws due to the principle of legality of the taxation, and tax norms should be understood by everyone, and tax norms should be stable as tax-retroactivity of norms.

İÇİNDEKİLER

Sayfa No

ÖZET	i
ABSTRACT	ii
İÇİNDEKİLER	iii
KISALTMALAR	X
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM:

HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİNİN TARİHİ GELİŞİMİ, HUKUKİ TEMELİ VE BENZERLERİNDEN AYIRT EDİLMESİ

I. VERGİLENDİRMEDE HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ	3
A. İlkenin Genel Olarak Ortaya Konulması ve Tanımlanması	4
B. Hukuki Güvenlik İlkesinin Kapsamı	6
1. Vergilendirmenin Temel Unsurları	6
2. Hukuki Güvenlik İlkesinden Kaynaklanan Alt İlkeler	9
II. İLKENİN TARİHİ GELİŞİMİ	11
A. Vergi ve Anayasal Hareketler	11
B. Kuvvetler Ayrımı	14
C. Demokratik, Sosyal ve Hukuk Devletinin Vergilendirme Alanında Sağladığı Hukuki Güvenlik	16
III. İLKENİN HUKUKİ TEMELİ	17
A. Temel Hak ve Özgürlükler	17
1. Güvenlik İhtiyacının Karşlanması	19
a) Özgürlüklerin Güvence Altına Alınması	19
b) Hukukun Güvenilirliğinin Sağlanması	21
2. Gelişme İhtiyacının Karşlanması	22
3. Adalet İhtiyacının Karşlanması	24

B. Hukuk Devleti İlkesi	25
1. Tanımı ve Gelişimi	25
2. Hukuk Devletinin Unsurları	27
IV. İLKENİN BENZERLERİNDEN AYIRT EDİLMESİ	30
A. İnanç ve Güvenin Korunması İlkesinden Ayırt Edilmesi	31
1. Dürüstlük Kuralları Kavramı	32
2. İlkenin Amacı	33
3. Dürüstlük Kurallarının Mahiyeti ve Fonksiyonu	34
B. Kazanılmış Hakkın Korunması İlkesinden Ayırt Edilmesi	37
1. Kazanılmış Hak Kavramı	37
2. Kazanılmış Hak Kavramının Geriye Yürümezlik ile İlişkisi	39

İKİNCİ BÖLÜM:

VERGİLENDİRMEDE HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİNİN İŞLEVİ

I. GELECEĞİ GÖRÜŞ: VERGİ PLANLAMASI YAPABİLME	43
A. Vergi Planlaması	44
1. Tanım	44
2. Vergiden Kaçınma-Vergi Kaçakçılığı- Peçeleme Ayrımı	46
B. Hukuka Güven ve Vergi Planlaması	48
II. GEÇMİŞE GÜVEN: VERGİ HUKUKU'NDA DEVAMLILIĞI SAĞLAMA	49
A. Kanuni Düzenlemelerde Devamlılık: Kanun Koyucuya Güvenin Korunması	49
1. Hukuka Uygun Kanunlarda	50
2. Hukuka Aykırı Kanunlar	52
B. İdari Düzenlemelerde Devamlılık: Vergi İdaresine Güvenin Korunması	53
1. Hukuka Uygun İdari Düzenlemelerde	53
a. İdarenin Faaliyetlerinin Önceden Bilinebilirliği	53
b. Hukuki Güvenlik İlkesi ve Geçmiş Etki Yasağı	54

1) İdari İşlemlerin Geriye Yürümezliği İlkesi	55
2) İdari İşlemlerin Sona Ermesi	56
a) Düzeltme	57
b) Kaldırma	58
c) Geri Alma	58
c. “Haklı (Meşru) Beklentiler” Sorunu	60
2. Hukuka Aykırı İdari Düzenlemelerde	62
a. İdari İşlemlerde İstikrar	62
b. Müesses Durum ve Korunması	64
C. Yargı İçtihatlarında Devamlılık: Yargıya Güvenin Korunması	67
1. Yargının Hukuk Yaratma Fonksiyonu	67
2. İçtihadı Birleştirme Kararları ve İşlevi	68

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM:

HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİNİN HAYATA GEÇİRİLMESİ

(ALT İLKELERİ)

I. YASALLIK İLKESİ: HUKUKUN BELLİ BİR USULDE OLUŞTURULMASI	71
A. Kapsamı	72
B. Vergi Hukukunda Verginin Yasallığı İlkesinin Anlamı	74
1. Alacaklı Devlet Yönünden	76
a) Verginin alınması zorunluluğu ilkesi	76
b) Verginin Cebren Alınması İlkesi	77
2. Kişiler Yönünden	77
a. Rızasız (Temsilsiz) Vergi Olmaz İlkesi	78
b. Yasasız Vergi Olmaz İlkesi	79
c. Verginin Belirgin Olması İlkesi	80
C. Verginin Yasallığı İlkesinin Sınırı	81
D. Verginin Yasallığı İlkesinin Sonuçları ve Kıyas Yasağı	82
1. Kıyas Yapma Gereği	84
2. Hukuk Biliminde Kıyas Uygulaması	85

3. Kıyas Çıkarımının Koşulları	85
4. Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı	86
5. Kıyas Yasağıyla İlgili Diğer Hususlar	88
1) Vergi Kanunlarında Boşluk Doldurma	88
2) Vergi Hukukunda Yorum	89
3) Tipleştirme ve Tipiklik	91
II. BELİRLİLİK İLKESİ: HUKUKUN İÇERİĞİNİN ANLAŞILABİLİRLİĞİ	92
A. Kapsamı	93
1. Vergi Sisteminin Sadeliği	95
2. Üslup (Dil ve Anlatım) Bakımından Belirlilik	97
B. İlkenin Sonucu	98
III. GERİYE YÜRÜME YASAĞI	100
A. Vergi Hukuku ve Geriye Yürümezlik İlkesi	102
B. Geriye Yürüme Türleri	104
1. Geniş Anlamda Geriye Yürüme - Gerçek Olmayan Geriye Yürüme	104
2. Dar Anlamda Geriye Yürüme - Gerçek Geriye Yürüme	105
C. Geriye Doğru Vergileme	105
1. Gerçek Geriye Yürüme - Gerçek Olmayan Geriye Yürüme	106
2. Vergiyi Doğuran Olayın Geriye Doğru Vergilendirmede Önemi	107
D. Geriye Doğru Vergilemede İleri Sürülen Gerekçeler	109
1. Birinci Grup Gerekçeler: Maliye Politikaları	110
2. İkinci Grup Gerekçeler: Olağanüstü Haller	111
3. Üçüncü Grup Gerekçeler: Vergilendirme Tekniği	112
E. İdari İşlemlerde Geriye Yürüme	114
F. Yargı Kararları ve Geriye Yürümezlik	116
IV. İSTİKRARLILIK İLKESİ: VERGİ HUKUKUNUN SÜREKLİLİĞİ	118
A. Tanımı ve Kapsamı	118
B. Vergi Reformları ve İstikrar	120
C. Vergi İstikrarını Sınırlayan Uygulamaları	123
1. Vergi Afları	123

2. Geriye Doğru Vergileme	124
D. İlkenin Sonuçları	124

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM:
HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİNİN ÖZEL ÖNEM TAŞIDIĞI BAZI
VERGİSEL KURUMLAR

I. ÖZELGE KURUMU	126
A. Özelgenin Tanımlanması	128
B. Özelge Kurumunun İşlevi ve Hukuki Değeri	129
C. Özelgeyi Verecek Birimlerin Önemi	133
D. Bağlayıcılık Niteliği	134
1. İdare Üzerinde Bağlayıcılığı	134
2. Mükellefler Üzerindeki Bağlayıcılığı	135
3. Diğer Mükellefler Üzerindeki Etkisi	136
E. Özelgelerin Yayınlanması	137
F. Özelgelerle Genel Tebliğiler ve Sirküler Arasındaki Fark	137
II. DÜZELTME KURUMU	138
A. Düzeltme Yolunun Hukuki Değeri	138
B. Vergi Hatası	140
C. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi	141
D. Düzeltme Yolları	143
1. Resen Düzeltme	143
2. Başvuru Üzerine Düzeltme	145
E. Düzeltme Kurumunun Etkinliği	147
III. ZAMANAŞIMI KURUMU	149
A. Zamanaşımı Kavramı	149
B. Vergilendirilmede Zamanaşımı Kurumunun Fonksiyonu	149
C. Zamanaşımının Dayandığı Esaslar	152
D. Zamanaşımının Hukuki, İdari ve Ekonomik Sebepleri	155
E. Vergi Hukukunda Zamanaşımının Kaynakları	157
IV. UZLAŞMA KURUMU	159

A. Vergisel Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları	159
B. Uzlaşma Kurumunun Tanımı ve Hukuki Niteliği	160
1. Uzlaşma Kavramı, Amacı ve Fonksiyonu	161
2. Uzlaşma Kurumuna Yöneltilen Eleştiriler	162
3. Uzlaşma Kurumunun Etkinliği	165
SONUÇ	167
KAYNAKÇA	174

KISALTMALAR

AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AB	Avrupa Birliği
AYM	Anayasa Mahkemesi
AYİM	Askeri Yüksek İdare Mahkemesi
AYMK	Anayasa Mahkemesi Kararı
BKK	Bakanlar Kurulu Kararı
GV	Gelir Vergisi
KDV	Katma Değer
KV	Kurumlar Vergisi
MTV	Motorlu Taşıtlar Vergisi
NAFTA	Kuzey Amerika Ülkeleri Serbest Ticaret Anlaşması
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
T.C.	Türkiye Cumhuriyeti
VİV	Veraset ve İntikal Vergisi
VUK	Vergi Usul Kanunu
YY	Yüzyıl

GİRİŞ

Kamu otoritesinin yaptığı vergilendirme işlemlerinde kişilerin temel hak ve özgürlüklerine doğrudan ve dolaylı müdahale söz konusudur. Vergilendirme, temelde kişilerin sahip olduğu iktisadi değerlerin karşılıksız ve cebri olarak kamu bütçesine aktarılmasını içerir. Kişiler, sahip oldukları varlıklardan veya yaptıkları harcamalardan veyahut taraf oldukları bir takım işlemler üzerinden vergi ödemek zorunda kalmaktadırlar. Kişilerin temel hak ve hürriyetleri, bu iki taraflı, ancak kişiler aleyhine olan güç dengesinde olumsuz etkilenebilmektedir. Vergi ödevlileri, vergilerin adil olmasını, vergilerin mümkün olduğunca temel hak ve hürriyetlerini olumsuz etkilememesini, bu bağlamda, ödeyecekleri vergilerin zamanı, yeri ve tutarı gibi hususların önceden belli olmasını talep ederler. Bu nedenle vergi ödemek durumunda olan kişilerin güvenlik gereksiniminin karşılanması ve vergilendirme usulünün her aşamasında, keyfi uygulamaların önüne geçilmesini sağlayacak enstrümanların olması gereği ortaya çıkmaktadır. Bu güvenlik araçlarının hepsi nihai olarak kişilerin hukuki güvenliğinin temin edilmesine hizmet eder. Bu noktada, kişilerin vergilendirme yetkisi karşısında temel hak ve hürriyetlerinin korunmasına hizmet eden hukuki güvenlik ilkesi önemli hale gelmektedir.

Vergiler, küreselleşmiş bir dünya ekonomisindeki değişimlere her zamankinden daha fazla yanıt verme yeteneğine sahip olmalıdır. Küreselleşmenin yaşandığı ortamda var olmaya çalışan ülkeler, vergi gelirlerini artırmak veya en azından gelir kaybına uğramaktan kaçınmak için geleneksel vergileme ilkelerinin yanında yeni vergileme ilkelerine de uymak zorunda kalmaktadır.

Ekonomik küreselleşme ile vergilemede adalet, etkinlik, verimlilik gibi klasik ilkeleri hayata geçirmek zorlaşmaktadır. Ekonominin küreselleşmesiyle vergilendirme yetkisinin kullanımı daha da hassas bir konum almaktadır. İktisadi kalkınma ve teknolojik ilerleme gibi farklı boyutları içeren küreselleşmede hukukta gelişmektedir. Vergi kaynağı olan sermaye ve emek faktörlerinin sahipleri, gerek ana sermayelerinin gerekse bunlardan elde edecekleri kazançları doğrudan ilgilendiren vergi konusunda güven içerisinde olmayı istemektedirler. Bu güven ancak vergilendirme alanında ülkenin sağlayacağı hukuki korumayla mümkün olabilmektedir.

Vergilendirme alanında hukuki güvenliğin sağlanmasına hizmet eden verginin yasallığı, yasaların geriye yürümezliği gibi ilkeleri konu edinen akademik çalışmalar yapılmış olmasına rağmen doğrudan vergilendirmede hukuki güvenlik ilkesini konu edinen benzer bir çalışmanın eksik olduğu görülmüştür. Bu boşluğu gidermek ve bu alanda yapılacak çalışmalara katkı sağlamak amacıyla bu tez çalışması yapılmıştır.

“Vergilendirmede Hukuki Güvenlik İlkesi” isimli dört ana bölümden oluşan bu tez çalışmamızda, ilk bölümde vergi hukukunda hukuki güvenlik ilkesinin ortaya çıkış nedeni ve karşıladığı hukuki gereksinimler ortaya konulduktan sonra, bu ilkenin dayandığı, kapsadığı ve ayrıca organik bağlantı içinde olduğu diğer hukuki ilkeler netliğe kavuşturulmaya çalışılacaktır. Vergilendirme işlemlerinde kişilerin temel hak ve hürriyetlerinin güvence altına alınmasını temin etmeyi amaçlayan hukuki güvenlik ilkesinin anlaşılabilirliğinin sağlanması bakımından ilk bölümde, ilkenin genel tanımı, tarihi süreç içerisinde ortaya çıkışı ve gelişimi üzerinde durulacaktır. Bununla beraber söz konusu ilkenin karşıladığı gereksinimler ele alındıktan sonra benzer nitelikte olan ilkelerle olan ayrımına dikkat çekilecektir. Çalışmanın ikinci bölümünde hukuki güvenlik ilkesinin işlevi ele alınarak ilkenin geçmişe güvenme ve geleceği görebilmeye yaptığı katkıları işlenecektir. Üçüncü bölümde ilkenin hayata geçirilmesine zemin hazırlayan verginin yasallığı, vergi normlarının geriye yürümezliği, vergilendirmede kıyas yasağı, vergilendirmede belirlilik ve istikrar ilkeleri ayrıntılı şekilde açıklanacaktır. Çalışmanın dördüncü bölümünde vergi mevzuatında yer bulan düzetme, uzlaşma, zamanaşımı ve özelge gibi kurumlar ele alınarak hukuki güvenlik bakımından anlamları tartışılacaktır.

Sonuç olarak vergilendirmede hukuki güvenliğin sağlanması için, yasama, yürütme ve yargı erkinin kullandığı yetkiler açısından hangi hususlara dikkat edilmesi gerektiği tespit edilmeye çalışılacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM:

HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİNİN TARİHİ GELİŞİMİ, HUKUKİ TEMELİ VE BENZERLERİNDEN AYIRT EDİLMESİ

Hukuk, devletçe tanınmış ve herkesçe uyulması yine devletçe temin edilen toplumsal kurallar bütünüdür. Bu kuralların biçimsel ölçütler e göre devletçe dayatılmış olması meşru sayılabilmesi için yeterli değildir. Bu nedenle hukuk kurallarının biçimsel ölçütlerin yanı sıra maddi ve normatif ölçütlerde taşıması da gereklidir. Bu noktada hukuk kuralların meşru olabilmesi için adalete, amaca uygunluğa ve hukuki güvenliğe dayanma zorunluluğu vardır¹. Hukukun toplumda kök salabilmesi ve direnişle karşılaşmaması için bu dayanak noktaları sağlam olmalıdır. Aksi halde hukuk kuralları boşlukta dayanaksız kalır ve üstlendiği toplumsal işlevlerini gerçekleştiremez; dirlik ve düzeni, barış ve huzuru sağlamaz.

Hukukun temel değerlerinden biri olan hukuki güvenlik, geniş ölçüde yerindelik değeriyle kesişir ve kişilerin güveninin korunması düşüncesinden kaynaklanır. Süregeleceğine inanılan durumların bozulmayıp korunması, hukuki görünüşe güvenin (iyi niyetin) gözetilmesi, öte yandan hak sahibinin belirli süre hareketsiz kalmasının hakkın etkisizleşmesine yol açması hep hukukun bu temel değerinin uzantısıdır. Keza hak kazandırıcı ve hak düşürücü süreler ve tüm şekil kuralları hep hukuksal güvenin korunmasına hizmet ederler. Hukukun dayandığı adalet değeri eşitliği; yerindelik değeri de insan içinciliği vurgularken hukuki güvenlikte kalıcılığı ve kararlılığı vurgular².

I. VERGİLENDİRMEDE HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ

Hukuki güvenlik, hukukun her alanında egemen olması nedeniyle vergi hukuku alanında da geçerlidir. Başka bir ifadeye, hukuki güvenlik ilkesi, münhasıran vergi hukukunda geçerli ve etkili bir ilke değil, tüm hukuk dallarına egemen olan bir ilkedir.

¹ Rona Serozan, Medeni Hukuk, İstanbul: Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2008, s. 4.

² Serozan, s. 36.

A. İlkenin Genel Olarak Ortaya Konulması ve Tanımlanması

Vergilendirme alanında kişilerin devlete karşı korunmasını sağlayan bir takım vergilendirme ilkeleri ortaya çıkmıştır. Vergilendirme ilkeleri, "olanı" değil, "olması" gerekeni ifade eden normatif ilkeler (uyulması gereken) niteliğindedir. Vergilemenin normatif yönü olarak kabul edilen vergileme ilkeleri, zaman ve mekana göre değişebilmektedir. Vergileme ilkeleri ülkelerin ekonomik ve sosyal şartları, teknolojik imkanları, toplumun dünya görüşü ve zihniyeti, hukuk bilincinin oluşum seviyesi ve kamu hukukunun durumu ile yakından ilgilidir³. Objektif bir olay olan "vergi" bile, gerek mahiyeti gerekse fonksiyonları itibariyle değiştikten sonra, ideolojik bir nitelik taşıyan "vergileme prensiplerini"nin hiç değişmemesi düşünülemez. Örneğin, fizyokrat dünya görüşünün vergileme ilkeleri ile küreselleşmenin yoğun yaşandığı günümüzün vergileme ilkelerinin aynı olması beklenemez. Kısacası, vergileme ilkeleri, "değişmez", adeta ezeli ve ebedi birer kaide mahiyetinde değildirler⁴. Vergileme ilkelerinin nispi bir önemi vardır. Her bir ilkenin önemi ve değeri, diğerlerinin önem ve değerleri ile çok sıkı bir ilişki içindedir. Dolayısıyla vergileme ilkelerinin her biri tek tek değil, birlikte ele alınır ve değer.

Zaman içerisinde farklı nedenlerle hukuk kurallarının değiştirilmesi gereği gündeme gelebilir. Hukuk kurallarını değiştiren makamın, sınırsız bir değişiklik yapma yetkisi olamaz. Bu yetki, hukukun genel ilkeleri ile anayasal ve yasal ilkelerle sınırlandırılmış durumdadır. Zira hukuk kuralları değiştirilirken bir yandan toplumun yeni ihtiyaçlarının karşılanması, diğer taraftan değişiklik tarihine kadar var olan mevcut hukuki durumun ve oluşmuş istikrarın zedelenmemesi gerekir. Hukuk kurallarının sık sık değişmesi bir yandan hukuki istikrar ve belirliliği yok eder. Diğer yandan yeni kuralların bu değişikliklerin geçmişte bütün sonuçlarıyla ortaya çıkmış ve/veya kazanılmış haklara geriye dönük olarak uygulanması hukuki güvenliğin de zedelenmesine sebep olabilir. Tam olarak bu noktada "hukuki güvenlik ilkesi" bir sınırlama duvarı olarak ortaya çıkmaktadır.

3 Salih Turan, Vergi Teorisi ve Politikası, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1998, s. 190.

4 Orhan Dikmen, Maliye Dersleri, 4. Baskı, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1973, s. 213-214.

Hukukî güvenlik ilkesi, herkesin bağı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutumunu ve davranışlarını buna göre düzene sokabilmesi, bu kurallara olan güveninin korunması anlamına gelmektedir. Hukuki güvenlik ilkesi, ilgililerin hukuki durumun devam edeceğine olan inancı dolayısıyla hayal kırıklığına uğramalarını önler⁵. Bu yönüyle hukuki güvenlik ilkesi, hukuk devletinin temel gereklerinden biri olup, vergi hukuku açısından özel bir anlam ifade etmektedir. Hukuki güvenlik ilkesinin vergi hukukundaki bu özel anlamı, kişilerin devletin vergilendirme yoluyla hak ve özgürlüklerine yapacağı müdahaleleri önceden görmeleri ve davranışlarını buna göre ayarlamaları gereğinden kaynaklanmaktadır. Kişilerin tabi olduğu vergi yasalarının yeterince açık ve anlaşılır olmaması nedeniyle ödeyecekleri vergi ve benzeri mali yükümlülükler konusunda belirsizlik içerisinde olmaları ve herhangi bir sürprizle karşılaşma ihtimali ile karşı karşıya olmaları, onların güvenilir bir ortamda olmadığını gösterir. Örneğin, kişiler, belli bir dönemde faaliyetleri için belli bir oranda vergi ödeyeceklerini bilmekte ve ona göre bu faaliyeti yapıp yapmamaya karar vermektedirler. Bu faaliyeti yaptıktan sonra, bu faaliyetler dolayısıyla ödeyecekleri vergi oranı geçmişe etkili olarak arttırılırsa, kişilerin hukuki güvenliği sarsılmaktadır. Sonuçta, geçmişe etkili olarak vergi oranlarının arttırılması, hukukî güvenliği sarstığından, hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmamaktadır. Diğer taraftan bu tür uygulamalar ekonomik ve ticari hayatta bulunması gereken belirlilik ve istikrarı bozar⁶

Devletin ve devlet tüzel kişiliğini temsil eden kuruluşlarının kanunlarla öngörülen ilkeler çerçevesinde, hukuki cebir altında bir karşılık vaat etmeden ve geri vermemek üzere vergi ödevlilerinden aldığı parasal pay olarak tanımlanan verginin ve bu kapsamda vergilendirme tekniğine dair bütün işlemlerin, hukuk devleti olmanın gereği olarak hukuka uygun olması gerekmektedir⁷. Kaynağını temel hak ve özgürlükler ile hukuk devleti ilkesinden alan hukukî güvenlik ilkesine göre vergilendirme yetkisinin kullanılmasında kişilerin hukukî güvenlikleri ihlal edilmemelidir⁸.

5 A. Volkan Özgüven, Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi. Ankara: Mali Hukuk Yayınları, 2007. s. 47.

6 Funda Başaran, "Vergilendirme Ahlakı ve Hayat Standardı Esası", Mükellefin Dergisi, Sayı: 99, Mart 2001. s. 106.

7 Ersan Öz, Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi, Ankara: Gazi Kitapevi, 2004, s. 1.

8 Yıldırım Taylar, "Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hukukunda Hukukî Güvenlik İlkesi", Vergi Dünyası, Sayı, 307, Mart 2007, s. 196.

Hukuki güvenlik ilkesi, devletin hukuk kuralları çerçevesinde vergilendirmeyi yapması ve anayasal vergilendirme ilkelerine uygun bir vergi sistemi kurarak buna uygun davranması⁹ şeklinde ifade edilen vergilendirme ahlakının yerleşmesine hizmet eden hukuki vasıtaadır.

B. Hukuki Güvenlik İlkesinin Kapsamı

Hukuk güvenliği, normların öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar¹⁰. Başka bir ifadeyle hukuk güvenliği, kurallarda istikrar, belirlilik ve öngörülebilirlik gerektirir. Bununla beraber hukuki güvencenin ilk ve en basit şartı olan aleyhteki kanunların geriye yürümemesi¹¹ de kişilere hukuki güvenlik sağlamada önemli rol üstlenir. Temel hak ve hürriyetlerin korunmasını ve gelişmesini temin için hukuki güvenlik ilkesi, vergilendirmenin başlangıcından sona ermesine kadar olan bütün safhalarında etkisini göstermelidir.

1. Vergilendirmenin Temel Unsurları

Devlet ile kişiler arasında vergilendirmeden doğan ilişkilere vergi hukuku ilişkisi denir. Vergi hukuku ilişkisi, vergi ödevi ilişkisi ve vergi borcu ilişkisi olmak üzere iki çeşittir. Vergi ödevi ilişkisinin konusu bir şeyi yapmak veya yapmamak veya bir şeye katlanmaktan oluşan haklar veya görevlerdir. Vergi borcu ilişkisi ise mamelekle ilgili (maddi edime ilişkin) hak ve yükümleri kapsar. Vergi ödevi ve vergi borcu ilişkileri arasındaki fark, her ikisi de kamusal nitelikli olan bu ilişkilerin birincisi genel, ikincisinin özel nitelikte oluşudur. Vergi ödevi ilişkisi, kamu idaresinin yükümlüler dışındaki kişilerle olan ilişkileri de içinde barındırır. Vergi ödevlisi, vergi hukuku ilişki dahilindeki hak ve ödevlere sahip olan kişileri ifade eder. Bu ödevler, bir vergi borcunun ödenmesine veya vergilendirmenin şekli görevlerinin yerine getirilmesi şeklinde ortaya çıkabilir. Bu sebeple bir verginin borçlusu –sorumlusu-, bir vergiyi

9 Funda Başaran, “Vergilendirme Ahlakı ve Hayat Standardı Esası”, s. 93-94.

10 AYM Kararı, E. 2010/69, K. 2011/116, (http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar, (28.02.2012).

11 AYM Kararı, E. 2008/80, K. 2011/81, (http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar, (28.02.2012).

üçüncü kişi hesabına keserek hazineye intikal ettirmek zorunda olan kimse, vergi beyannamesi vermek, defter ve kayıt tutmak ve yasalarla kendisine yüklenen diğer ödevleri yerine getirmek zorunda kalan kimse olabilir. Yine vergi borçlusu olmamasına rağmen kamu idaresinde memur olan kimseye vergi mahremiyetinin ihlal edilmemesi için bir takım yasaklar getirilebilir. Bu yönleriyle vergi ödevi kavramı vergi borcunu da içine alan daha geniş bir kavramdır.

Vergilendirme alanında hukuki güvenliğin sağlanması için, vergilemeyi sağlayan işlemlerde vergi ile ilgili süreçlerin ve vergilerin ana öğeleri gösterilmesi gerekmektedir. Bu nedenle hukuki güvenlik ilkesinin vergilendirme alanında uygulanma imkanının olabilmesi için bir vergi ilişkisindeki kurucu unsurların ve vergileme süreçlerinin ortaya konulma zarureti vardır.

Bu kapsamda vergilendirmede kişilerin hukuki güvenlikleri bir verginin ana unsurlarında tezahüründe zedelenebileceği gibi vergilenme sürecine (usul) ilişkin yükümlülüklerde de tehdit edilebilir.

Kişilerden tek taraflı olarak aktarılan ve bazen vergiyi ödeyenler açısından kayda değer tutarlara ulaşan vergi gibi ağır bir yükümlülüğün ne üzerinden, ne zaman, hangi esasa göre, ne kadar alınacağı ve bu verginin kimi ilgilendireceği hususları birey özgürlüğü ve güvenliği açısından çok duyarlı noktalardır¹². Bu sebeple vergiyle ilgili düzenlemelerin –genellikle yasalardır- vergilerin başlıca ana kavramlarını, ana unsurlarını içermesi, vergi ile ilgili temel özellikleri açıkça bünyesinde barındırması gerekmektedir. Bu temel noktalarda mükellefler veya mükellef olabilecek olanlarda tereddüt oluşmamalıdır. Diğer taraftan vergilendirmede usule dair hükümlerden dolayı yükümlü konumuna düşen veya düşebilecek olanlar açısından öngörülebilirlik sağlanmalıdır.

Verginin ana kurucu temel öğeleri vergi konusu, vergiyi doğuran olay, vergi mükellefi, matrah, oran, muafiyetler, istisnalar, indirimler ve iadelerdir¹³. Vergisel ödev

12 Gülsen Güneş, Verginin Yasallığı İlkesi. 2. Basım. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2008. s. 29.

13 AYM Kararı E: 2010/11, K: 2011/153, http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar, (28.02.2012). Vergi, resim ve harç koyma kavramı içine, konulan vergi veya mali yükümden muaflik, istisna, indirim ve iade yapma kavramları da girmektedir.

ve vergisel yöntem ilişkilerini belirleyen tarh, tahakkuk, tebliğ, tahsil usulü, zaman aşımı, vergi ödevleri, vergi suç ve kabahatleri, yaptırım gibi şekli (usulü) öğeler de vergilendirmenin diğer ana öğelerini oluşturur¹⁴. Hukuki güvenliğin sağlanması ve korunması için vergi almada verginin kurucu temel öğelerinin yanı sıra vergiden doğan ödev ve usul ilişkilerinin de kurucu temel öğeleri tamamlayan öğeler olarak ilgili vergisel düzenlenmelerde-yasalarda- yer almasını gerekli kılar¹⁵.

Gerçekten vergiyi kurucu temel öğeler, vergi yükü getirme özellikleri dolayısıyla söz konusu vergiye özgü yasalarda düzenleneceklerdir. Buna karşın vergi yükü getirmeyen ve maddesel (özel) vergi yasalarında yer alan hak ve ödevlerin nasıl uygulanacağını gösteren yöntem hükümleri ise genel usul yasalarda hükme bağlanmaktadır¹⁶. Dolayısıyla vergisel ödev ve vergisel yöntem ilişkilerine ilişkin temel öğeleri, verginin kurucu temel öğelerinden ayıran ölçüt, vergisel ödev ve yönetime ilişkin temel öğelere, maddesel vergi yasalarının değil de, genel yasalarının egemen olmasıdır. Bunun sonucu olarak vergiyi kurucu temel öğeler özel vergi yasalarında yer alırlarken ödevsel ve yöntemsel ilişkilerin temel öğeleri genel vergi yasalarında ya da genel hukuka ilişkin yasalarda yer almaktadırlar¹⁷.

Hukuki güvenlik ilkesi kapsamında vergilendirmeye ilgili gerek maddi gerekse şekli hükümlerin özel ve genel vergi yasalarında yer alması yeterli olmayabilir. Hukuki güvenliğin temini için önemli olan yükümlülük koyan bütün hükümlerin vergi hukuku ilkelerine uygun olmasıdır.

14 AYM Kararı E: 1986/20, K: 1987/9, http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar, (10.01.2011) : *Mahkememizin yerleşmiş içtihatlarında da açıkça belirtildiği üzere, Anayasa Koyucu, her çeşit mali yükümün kanunla konulmasını buyururken, keyfi ve takdiri uygulamaları önlemeyi amaçlamıştır. Kanun koyucunun yalnız konusunu belli ederek bir mali yükümün ilgililere yükletilmesine olur vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılabilmesi için yeter neden olamaz. Mali yükümlerin, matrah ve oranlan, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları, zamanaşımı, yukarı ve aşağı sınırlar gibi çeşitli yönleri vardır. Bir mali yüküm bu yönleri dolayısıyla yasayla yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilmesi mümkündür. Bu bakımdan mali yükümler belli başlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek yasalarda düzenlenmelidir*

15 Güneş, s. 117.

16 Türk vergi sisteminde de; vergiyi kurucu temel öğelerin verginin kendisine ait özel (maddesel) yasalarında düzenlenmiş bulunmasına karşın, vergisel ödev ve vergisel yöntem ilişkilerine kural olarak kısmen ya da tümüyle Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Ceza Kanunu, Tebligat Kanunu gibi başka usul yasalarında yer verilmektedir.

17 Güneş, s. 119.

Vergi yetkisinin kullanılması sonucu mali yükümlülükler katlanmak zorunda olan kişilerin, sosyal ve ekonomik durumları hatta temel hakları etkilenebilmektedir. Vergilendirmenin her aşamasında bu kişisel hak ve hürriyetlerin etkilenmesi mümkün olabilmektedir. Bu nedenle vergilendirme yetkisi kullanılırken keyfi uygulamalara yol açabilmesinin önlenmesi için vergilerin belli başlı öğelerinin ortaya konulması yerinde olacaktır. Böylece vergilendirmede hukuki güvenliğin zedelenebileceği aşama ve noktaların tespiti ile alınacak önlemlerin belirlenmesi daha kolaylaşacaktır.

2. Hukuki Güvenlik İlkesinden Kaynaklanan Alt İlkeler

Devletin vergilendirme yetkisinin sınırı, aynı zamanda kişilerin hak ve özgürlüklerinin de sınırını oluşturduğundan, bu yetkinin keyfiliğe kaçacak biçimde kullanılmasının önlenmesi, hukuk devleti olmanın gerekleri arasında öncelikli bir yere sahip bulunmaktadır. Anayasa Mahkemesi bir kararında¹⁸ belirttiği üzere; vergilendirme alanında olası keyfi uygulamalara karşı düşünülen ilk önlem, kuşkusuz yasallık ilkesidir. Ancak vergilerin yasayla getirilmesi, yalnız başına vergilendirme yetkisinin keyfi kullanılarak adaletsiz sonuçlar doğurmasını engelleyemeyeceğinden, yasallık ilkesi yanında verginin genel ve eşit olması, idare ve kişiler yönünden duraksamaya yol açmayacak belirlilik içermesi, geçmişe yürümemesi, öngörülebilir olması ve hukuk güvenliği ilkesine de uygunluğunun sağlanması gerekir.

Vergilendirme alanında hukuki güvenlik ilkesi, bazı alt ilkeler vasıtasıyla uygulanabilir. Bu alt ilkeler arasında başta verginin yasallığı ilkesi olmak üzere, vergilendirmede belirlilik ilkesi, vergi normlarının geriye yürümezliği ilkesi, vergilendirmede hukuki istikrar ilkesi yer almaktadır.

Vergilendirme, başta mülkiyet hakkı olmak üzere devletin temel hak ve hürriyetlere müdahalesini içermektedir. Bu nedenle verginin konulması, kaldırılması ve değiştirilmesinin ancak ve ancak yasa yoluyla yapılması gerektiği anayasal güvence altına alınmaktadır¹⁹. Vergin yasallığı olarak bilinen bu ilke, hukuki güvenliğin sağlanmasına yardımcı olan en önemli ilkelerden birisidir. Bütün bunlarla beraber

18 AYM Kararı, E. 2010/11, K. 2011/153, (http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar, (11.04.2011).

19 Nitekim 1982 Türkiye Cumhuriyeti Anayasa'sının 73. maddesi verginin yasallığı ilkesini barındırmaktadır. Ayrıntılı bilgi için Bkz. Güneş, a.g.e. ve Öz, a.g.e.

yasallık ilkesi, vergi hukukunda kıyası da yasaklamaktadır. Aksi halde, idare veya yargı organlarının kıyas yoluyla yeni vergiyi doğuran olaylar yaratmaları veya vergi yükünü arttırmaları ihtimali bulunmaktadır²⁰.

Yine vergilendirmede belirlilik ilkesi, kişilere yüklenen vergi yükünün tam ve net olarak belli olmasını gerektirir. Bu belirlilikte, başta vergi yasaları olmak üzere tüm vergisel düzenlemelerin kesin, açık, yalın ve anlaşılabilir olmasıyla mümkündür.

Hukuki güvenlik ilkesi, vergi kanunlarının geçmişte meydana gelen vergiyi doğuran olaylara uygulanmamasını da gerektirmektedir. Vergi kanunlarının geriye yürümezliği ilkesi, kanunilik ilkesinin de bir tamamlayıcısı niteliğindedir. Çünkü yükümlüler yürürlükte olan mevzuata göre geleceğe yönelik kararlar almakta ve planlar yapmaktadırlar. Geriye yürümezlik ilkesi bir nevi bireylere hukuki güvence oluşturmaktadır. Ayrıca geriye yürümezlik ilkesi yalnızca vergi kanunları ile sınırlı olmayıp, yürütme organının vergi ile ilgili sahip olduğu yetkileri kullanarak yaptığı düzenlemeleri de kapsamaktadır. Geriye yürümezlik ilkesi, hukuk kaynağı oluşturma (içtihadı birleştirme kararları) nedeniyle yargı erkini de ilgilendirmektedir. Bu nedenle yargısal faaliyetlerin sonuçlarının da hukuki güvenlik ilkesine uygun olması zorunlu hale gelmektedir.

Ayrıca vergilendirmede hukuki güvenliğin sağlanabilmesi için vergi normlarının istikrarlı olması da gerekir. Hukuki istikrar ilkesi, hukuk normlarının sık sık keyfi bir biçimde değiştirilmemesi; ancak ekonomik ve teknolojik gelişmelere uyum sağlayacak şekilde ve çağdaş yapıdan uzaklaşmayacak tarzda değişikliklerin zarureti halinde değişikliğe uğramasını ifade eder²¹.

Üst kavramlar - doğal olarak - kendi altlarında yer alan kavramların (alt kavramların) unsurlarına sahiptir. Bu bakımdan hukuki güvenlik ilkesinin, vergi hukukunda yer alan yasallık, geriye yürümezlik, belirlilik ve istikrarlılık ilkelerini de içinde barındıran bir üst/çatı ilke olduğu söylenebilir.

20 Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, Vergi Hukuku. 11. Bası. Ankara: Turhan Kitap Evi, Ocak 2004, s. 29.

21 Özgüven, s. 48.

II. İLKENİN TARİHİ GELİŞİMİ

Tarih boyunca iktisadi ve siyasi alanda meydana gelen değişimler, beraberlerinde kendi hukuk anlayışlarını da getirmişlerdir. Hukuki güvenliğin sağlanması için ortaya konulan ilkelerin zaman içerisindeki gelişimi sosyal ve siyasal gelişmelerden bağımsız olmamıştır. Vergilendirme alanındaki gelişmeler toplumu, ekonomiyi ve siyaseti etkilediği gibi, bunlarda meydana gelen değişimlerde hukuku ve dolayısıyla vergilendirmeyi etkilemişlerdir. Özetle karşılıklı bir etkileşim söz konusudur. Örneğin bu gün itibarıyla vergilendirme alanında hukuki güvenlik kavramından söz edilirken hukuk devletinden söz edilmeden geçilemez. Keza hukuk devleti kavramı incelendiğinde de tarihteki vergi kaynaklı hareketlerden bahsedilmemesi düşünülemez.

A. Vergi ve Anayasal Hareketler

Anayasal gelişim tarihi aynı zamanda ve çok sıkı bir ilişki içinde “vergi devleti”nin de gelişim tarihi olarak ortaya çıkmıştır. Geçmiş dönemlerin belli harcamalar için vergi tahsil eden monarşik krallıkları ve feodal beyliklerinden, modern zamanların, gelirlerinin en önemli kısmı vergilerden oluşan vergi devletlerine geçiş ile ilgili incelemeler, doğal olarak anayasal gelişmelerin de incelenmesini gerektirmektedir²².

Yasama organlarının vergilendirme yetkisini kazanmaları oldukça uzun bir tarihi sürecin ve pek çok önemli gelişmenin sonucunda gerçekleşmiştir. Bu önemli gelişmeler, eski dönemlerin vergi koyma yetkisine sahip monarşik yönetimlerin yerini, günümüzde, halkın temsilcilerinin görev yaptığı ve halka ait egemenliği kullanan üç kuvvetten biri olan yasama organlarının almasını sağlamıştır. Bu gelişim süreci içinde ortaya çıkan anayasal belgeler, kuvvetler ayrılığı kuramına ilişkin fikirler, hukuk devleti ve sosyal devlet anlayışının gelişimi hem vergi ile ilgili gelişmelerden etkilenmiş ve hem de bu gelişmeleri etkilemiş unsurlardır²³.

22 Abdullah Tekbaş, Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi, Maliye Bakanlığı Strateji Başkanlığı Yayını, No: 2009/396, Ankara: 2009, s. 5.

23 Tekbaş, s. 5.

Toplumda uygulanan yönetim şekilleri, insanların hukuki durumlarını belirlemiştir. Genellikle siyasi toplumlarca benimsenen ilk yönetim tarzı sınırsız monarşi olmuştur. Bu yönetim tarzı, devleti yöneten kişiye veya bunun temsil ettiği devlete bireylerin birer hukuki değer oldukları ve insanlık niteliğinin kendilerine sağladığı bazı doğal hak ve hürriyetlere sahip buldukları ve devlet işlerine devleti oluşturan bu bireylerin de katılmalarının sağlanması olgularının kabul ettirilmesi suretiyle değişimlere uğramıştır²⁴.

Vergide hukuk fikri de ilk kez, siyasi iktidarı ellerinde bulunduranların sınırsız güçlerinin sınırlandırılmaya başlaması ile ortaya çıkmıştır²⁵. Bu süreç tarihte uzun mücadelelere sahne olmuştur. Gerçekten tarihte birçok ayaklanma hukuksal zora (cebre) değil fakat maddi zora ya da siyasi zora dayanılarak alınmak istenen vergiler yüzünden meydana gelmiştir. İngiltere ve Fransa'daki bazı ayaklanmalar hatta Amerikan Özgürlük Savaşı, bir bakıma bu nedene dayandırılabilir. Devletin, halkın ya da halk meclislerinin (temsilcilerinin) onayına dayandırılan vergi alma hakkına hükümdarların riayet etmemek için harcadıkları sonsuz çabaya rağmen, toplumların bu onay yetkisini duyarlılıkla tarih boyunca savundukları izlenmektedir.²⁶

Mutlak iktidarın mali yetkilerinin sınırlandırılması, demokratik rejim yönünde atılmış ilk adımdır. Parlamentoların kurulması esasen hükümdarlığın mali alandaki ifradına yani şiddet ve baskıları ile israflarına karşı halkı korumak endişesine dayanmaktadır²⁷.

Siyasi iktidarın parlamenter denetimi öncelikle ağır vergilendirmeyi değil ama keyfi vergilendirmeyi önlemiştir²⁸. Verginin yasallığı ilkesinin metinlerde yer alması, anayasa hukukunun ve vergi hukukunun birlikte gelişmelerinin bir sonucu olmaktadır²⁹. Böylece verginin doğrudan toplum tarafından veya onların temsilcileri tarafından onaylanması bireysel özgürlüklerin güvencesini oluşturan önemli bir adım olmuştur.

24 Güneş, s. 29.

25 Nami Çağan, Vergilendirme Yetkisi, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1982.s. 6.

26 Güneş, s. 30.

27 Dikmen, s. 81.

28 Güneş, s. 29.

29 Akif Erginay, Vergi Hukuku. 16. Baskı. Ankara: Savaş Yayınları, 1998. s. 1-11.

Devletlerin üstlendikleri kamu hizmetlerini gereği gibi yerine getirebilmeleri, bu hizmetlerin finansmanını sağlayacak gelire sahip olmalarıyla olanaklıdır. Bu nedenle günümüzde bütün devletler, kamu gelirlerini arttırmaya yönelik arayışlar içindedirler. Kamu geliri elde etmenin birçok yolu olmakla birlikte, şüphesiz bunlar içinde en verimli kaynak vergilerdir. Vergilendirmede devlet, kişi hak ve özgürlüklerine önemli ölçüde müdahale ettiğinden, devletin vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması, her zaman tartışılan bir konu olmuştur. Devletin vergilendirme yetkisine sınırlar çizilmesi isteği, birtakım anayasal hareketleri beraberinde getirmiştir. Anayasal gelişmelerin dayanak noktası olarak vergilendirme önemli bir rol oynamıştır. Diğer bir ifadeyle, anayasal gelişmeler vergilendirme yetkisinin keyfi kullanımına karşı çıkışlarla başlamışlardır³⁰.

Anayasal gelişmeler sonucunda başta “vergilerin yasallığı ilkesi” olmak üzere, pek çok vergilendirme ilkesi benimsenmiştir. Bu vergilendirme ilkeleri, vergi hukukunun anayasal temellerini ortaya koymaktadır. Dolayısıyla, temelini Anayasa’da bulan bu ilkelerin getirmiş olduğu sınırlamalar aşılmadan bir vergi politikası izlenmesi gerekmektedir. Anayasal gelişmelerde önemli bir yeri olan “yasadışı vergi olmaz” ilkesi, vergi hukukunun olduğu kadar, anayasa hukukunun da temel bir kuralı olarak gerek temsili demokrasi, gerek hukuk devleti ilkesinin gelişmesinde ve kurumsallaşmasında önemli bir yere sahiptir³¹.

Vergi hukukunda vergilendirmenin anayasal temelini oluşturan ilkelerden biri olarak kabul edilen ve çalışmanın konusu olan hukukî güvenlik ilkesinin kaynaklarından biri olan hukuk devleti ilkesi de, vergi kanunlarının Anayasa’ya uygunluğunun yargısal denetiminde yaygın olarak başvuru olan bir ilkedir. Kaynağını hukuk devleti ilkesinden alan hukukî güvenlik ilkesine göre, vergilendirme yetkisinin kullanılmasında kişilerin hukukî güvenlikleri ihlal edilmemelidir. Hukuki güvenlik ilkesi, hukuk devleti ilkesinin gelişimine bağlı olarak kurumsallaşmaktadır.

Vergilendirmede hukuki güvenlik ilkesi, temel hak ve hürriyetlerin korunmasına ve gelişmesine yardımcı olan diğer hukuki ilkelerden bağımsız bir şekilde gelişmemiştir. Hukuki güvenlik ilkesinde bahsediliyorsa, hukukun genel ilkeleri, hukuk

30 Taylar, s. 196.

31 Taylar, s. 196.

devleti ilkesi, demokratik ve sosyal devlet olma ilkelerinden söz etmek kaçınılmaz hale gelmektedir.

B. Kuvvetler Ayrımı

Güçler ayrılığı kuramı onsekizinci yüzyılın ikinci yarısında mutlakiyetçi rejimlere karşı özgürlükleri korumak amacı ile ortaya atılmıştır. Bu kuramın temeli, devlet egemenliğini oluşturan üç ana yetkinin (yasama, yürütme ve yargı) devlet yönetiminde birbirlerinden ayrılarak bağımsız organlar tarafından kullanılmasıdır. Güçler ayrılığı kuramı 1789 İnsan ve Vatandaş Hakları Demecinde (m. 16) yer almış ve kuramın mantığı Amerika Birleşik Devletleri Anayasası'nın çatısına yansımıştır³².

Günümüzde güçler ayrılığı kuramı, en duyarlı olarak korunmaya çalışıldığı alan vergilendirme. Vergilerin ancak kanunla konulabileceği kuralı bazı istisnalar dışında hemen tüm anayasalarda yer almaktadır. Bunun nedeni belki de vergilendirme yetkisinin parlamentoların tarih içinde kazandıkları ilk yetki olması, öte yandan kişilerin hak ve özgürlük alanlarına yönelen en etkin müdahalelerden biri olan verginin kanunla konulmasının sağladığı güvence de, bu kuralın sıkı bir biçimde korunmasının başlıca gerekçelerindendir³³.

Güçler ayrılığı kuramı yasama ve yürütme organları arasında kesin ayrımı gerektirdiği için vergi ile vergi muaflığı ve istisnalarının konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması ancak yasama organı tarafından çıkarılan kanunlarla gerçekleştirilebilir. Buna karşılık vergilerin subjektif bireysel nitelik taşıyan tarh ve tahsil işlemleri yürütme organının yetki alanı içindedir. Yürütme organı kanunilik ilkesi nedeniyle bu konularda kural olarak bağlı yetkiye sahiptir. Takdir yetkisi ancak çok istisnâ durumlarda söz konusu olur (Örneğin uzlaşma gibi). Bununla beraber güçler ayrılığı kuramının gereği olan yasama ve yürütme güçlerinin vergilendirme alanındaki düzenleme yetkilerinin sınırını belirlemek kolay değildir. Bu konuda, vergilendirmenin temel öğelerine ilişkin olan düzenlemelerin yasama organı, vergilendirme tekniğine ve ayrıntıya ilişkin düzenlemelerin yürütme organı tarafından yapılması gerektiği ileri sürülebilirse de, bu

32 Nami Çağan, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme". [Elektronik Versiyon] Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 1980, Cilt: XXXVII, S:1-4, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/305/2873.pdf> (10.02.1010). s. 133.

33 Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 35.

ölçüt kesin bir alan ve yetki ayırımını gerçekleştirilememektedir. Diğer taraftan zaman zaman iç içe geçmeler ve duraksamalar ortaya çıkabilmektedir³⁴.

Çağdaş demokratik gelişim içinde güçler ayrılığı kuramı yasama ve yürütme güçleri arasındaki ayırım açısından yumuşamış, kurumlar dengesi yürütme organı yararına bozulmuştur.

Bu olgunun en önemli nedeni, devletin sosyal nitelik kazanması dolayısıyla ekonomiye etkin biçimde ve zamanında müdahale edebilmesi zorunluluğudur. Söz konusu zorunluluk kendisini vergilendirme alanında daha açık olarak duyurmuştur; çünkü vergiler ekonomiye müdahalede en elverişli araçlardandır. Öte yandan çoğulcu demokrasi uygulaması, baskı gruplarının hem yasama organı üzerinde hem de yürütme organına üzerinde etkili olarak vergi kanunlarının amaçlarını saptırmaları sonucunu doğurmaktadır³⁵.

Yürütme organının vergilendirme alanında sahip olduğu yetkinin kapsamı çeşitli devletlerin anayasalarında farklı düzenlenmiştir. Federal Almanya, Fransa, İtalya ve Hollanda'da vergilendirme yetkisinin yasama organından yürütme organına devri, yetki devrine ilişkin genel hükümler çerçevesinde gerçekleştirilmektedir. Amerika Birleşik Devletleri, İsviçre, Hollanda, Belçika gibi bir kısım devletlerin anayasalarında yetki devrine ilişkin bir hüküm bulunmamakla birlikte özellikle gümrük vergileri ve dış ticaret üzerinden alınan vergiler alanında kanunlarla yürütme organına yetki devredilmiştir. Yazılı bir anayasanın bulunmadığı İngiltere'de de her yıl bütçe kanunu ile yetki devri yoluna başvurulmaktadır³⁶. 1982 T.C. Anayasası'nın vergileme ilkelerinin yer aldığı 73. maddesinde yürütme organına hangi hallerde yetki devri yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Demokrasinin gereği olarak vergilendirme yetkisi, kural olarak, yasama organı tarafından kullanılmaktadır. Bu kural, vergilerin ancak kanunla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması, bu konularda yürütme ve yargı organlarının yetkisiz olmaları anlamını taşır. Vergilendirme yetkisinin anayasalarda sınırlarının çizilmesi ve

34 Çağan, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme" s. 133.

35 Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 36.

36 Çağan, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme" s. 133.

kanunlara bağılı olması, kişi hak ve özgürlüklerini sınırlandıran vergilendirmenin yasal sınırlarını belirleyip kişilere güvence sağlaması açısından önem kazanmaktadır.

C. Demokratik, Sosyal ve Hukuk Devletinin Vergilendirme Alanında Sağladığı Hukuki Güvenlik

Devletin demokratik, sosyal ve hukuk devleti özellikleri bir bütün içinde birbirlerini tamamlamaktadır. Demokratik sosyal hukuk devletinden vergilendirmeye ilişkin temel kurallar anayasada yer alır. Demokrasi kuramı vergilerin ana öğelerinin halk temsilcilerinden oluşan parlamentolar tarafından yasama süreci içinde belirlenmesini gerektirir. Hukuk devleti ilkesi kişilere, devlete karşı hukukî güvence verir. Devlet vergi kanunları ile temel hak ve özgürlükleri zedelememe yükümlülüğü altındadır. Sosyal devlet ilkesi ise devlete bir kısım olumlu ödevler yükleyerek kişilere ekonomik ve sosyal güvence sağlar. Bununla beraber sosyal devletin sosyal adalet hedefi ile planlı kalkınma hedefi, vergilendirme açısından değişik yöndeki tedbirleri gerektirdiği için bu konuda duyarlı bir dengenin kurulması gerekmektedir³⁷.

Demokratik, sosyal ve hukuk devlet vasıflarını taşıyan bir devlet egemenliğinde bulunan vatandaşlar veya bu devletle her ne surette olursa olsun ilişki içerisine giren kişiler, kendilerine uygulanacak kuralların sınırları konusunda daha emin olurlar. Kendilerine uygulanacak kuralların hakkaniyete uygun olacağını ve temel hak ve hürriyetlerin korunacağı noktasında fazlaca endişelenmezler. Bu yönüyle demokratik, sosyal ve hukuk devletinde vergilendirme yetkisinin belirli kısıtlamalara tabi olduğu bilincinde olan kişiler böylece hukuki güvence altında olurlar. Örneğin olağanüstü durumlarda bile ek vergi gelirlerine ihtiyaç duyulan bir ülkede devlet kişilere yeni vergi yükü getirecek olsa bile kişiler, bu yükümlülüklerin temel hak ve hürriyetlerin (yaşama hakkı, mülkiyet hakkı, seyahat hakkı, çalışma hakkı vb) ortadan kaldırılamayacağını veya kullanılamaz duruma sokulamayacağından otoriter rejimlerde yaşayan kişilere göre daha emindirler.

37 Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, s. 145.

III. İLKENİN HUKUKİ TEMELİ

A. Temel Hak ve Özgürlükler

Temel haklara, insan hakları da denmektedir. Anayasa hukuku açısından haklar, koruyucu haklar, isteme hakları ve katılma hakları olmak üzere üç ana başlık altında sınıflandırılmaktadır. Kişileri topluma ve devlete karşı koruyan koruyucu haklar kapsamında kişi dokunulmazlığı, özel hayatın korunması, konut dokunulmazlığı, yerleşme ve seyahat, düşünce ve inanç, bilim ve sanat, basın, toplantı hak ve özgürlüğü gibi haklar vardır. Kişilerin toplumdan ve devletten talep edebilecekleri haklar içerisinde de ailenin korunması, eğitim ve öğretim hakkı, çalışma hakkı, konut hakkı gibi sosyal ve ekonomik haklar yer alır. Vatandaşlık, seçme ve seçilme hakkı, siyasal partilerle ilgili haklar, kamu hizmetlerine girme hakkı, dilekçe hakkı gibi kişilerin siyasal gücün katılmasını sağlayan haklar katılma hakları olarak tanımlanmaktadır³⁸.

Temel hak ve özgürlüklerin vergilendirme olan ilişkisini anlatması bakımından bir “Halkın Özgürlüğü Tamamen Vergidedir” (La Liberte Du Peuple Est Dans L'impôt) Fransız özdeyişi³⁹ düşündürücüdür. Bu anlayışın bir sonucu olarak, bütün vatandaşların temel hak ve hürriyetlerinin tanınması ve güvence altına alınması demokratik devlet yönetimlerinin en önemli nitelikleri arasındadır. Temel hak ve özgürlüklerin pek çoğu vergilendirmeye karşı duyarlıdır⁴⁰. Vergi, kişinin malvarlığından devlete yapılan bir aktarım olduğu için, her tür vergi öncelikle mülkiyet hakkı sınırlanmaktadır. Mülkiyet özgürlükten doğar ve özgürlüğü kullanır kılar. Bu yönüyle mülkiyet hakkı, diğer pek çok temel hak ve Özgürlüğe kullanılabilmesinin temelini oluşturur. Çoğunlukla, mülkiyet hakkına müdahale, mülkiyet hakkıyla yakın bağlantı içerisinde olan temel hak ve özgürlüklere de müdahale sonucuna yol açar⁴¹.

38 Şeref Gözübüyük- Turgut Tan, İdare Hukuku Cilt 1. Turhan Kitabevi, Ankara: 2008, s. 41-42.

39 Öz, s. 49.

40 1982 Anayasas'ında düzenlenen özel hayatın gizliliği(m.20), yerleşme ve seyahat özgürlüğü (m.23), mülkiyet ve miras hakkı (m. 35), ailenin korunması (m.21), sosyal güvenlik hakkı (m.60) ve çalışma ve sözleşme özgürlüğü (m. 48) gibi temel hak ve hürriyetler vergilendirme yoluyla kısıtlanmaya oldukça elverişlidir.

41 Funda Başaran, “Vergilendirme Yoluyla Temel Hak ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır”, Kamu Hukuku, Özel Hukuk ve Ceza Hukuku Alanlarında Kamunun Önderliği ve Bireysel Özerklik Sempozyumu, İlhan Uluslan ve Bahri Öztürk (Ed), Seckin Yayıncılık, Ankara: 2009. S.149- 150.

Demokratik devletin, demokrasinin finansmanını⁴² sağlamak için mali kaynak talep etmesi şeklindeki somutlaşan verilendirme yetkisinin kullanılması sırasında yapılan işlemler, temel hak ve hürriyetleri ya sınırlandırmakta ya da tamamen ortadan kaldırmaktadır⁴³. Örneğin, bazı veri kanunlarıyla, bir takım vergi doğurucu olaylar özendirilebilir, önlenebilir veya caydırılabilir. İşte buradaki caydırma unsurunun keyfi, aşırı, ölçüsüz boyutlara ulaşması temel hak ve hürriyetleri tamamen kullanılamaz hale getirebilir. Vergilendirmenin temel hak ve hürriyetlerle olan bu sıkı ilişkisi⁴⁴, vergilendirmede hukuki güvenlik ilkesinin asli gerekçesini oluşturduğu söylenebilir. Bu noktada şu anlaşılmaktadır ki, vergilendirmede hukuki güvenlik ilkesi, yönetilenlerin bireysel hak ve hürriyetlerinin korunmasına önem veren kamu hukukunun ve anayasa hukukunun biçimlendirdiği ana bir ilkedir⁴⁵.

Vergilendirme, devletin kişilerin hak ve hürriyetler alanına yönelttiği en etkin müdahalelerden biri olması nedeniyle anayasal düzeyde güvence altına alınmıştır⁴⁶. Anayasada öngörülen temel hak ve özgürlüklerin özü, vergilendirme yetkisinin sınırını oluşturmaktadır⁴⁷. Vergilendirme yoluyla temel hak ve hürriyetler kullanılmayacak durumu getirilmesine anayasal sınırlar engeldir.

Hukuki güvenlik ilkesinin, genel olarak hukuk kurallarında sık sık değişiklikler yapılarak hukuki istikrarı ve belirliliği yok eden kurallar ihdas edilmemesi, geriye yürüyen kuralların kazanılmış haklara dokunmadan bireylerin temel hak ve özgürlüklerini güvence altına alması gerektiğini ifade ettiği⁴⁸ kabul etmektedir. Bir görüşe göre hukuki güvenlik ilkesi, bu tanımıyla hukuk güvenliğinde daha dar bir anlam ifade etmektedir. Nihai amaç kişilerin temel hak ve hürriyetlerinin korunması ise hukuki güvenlik ilkesini daha geniş olarak algılama zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Başka bir

42 Mehmet Şafak, "Vergilemede Demokrasi", Vergi Dünyası. Sayı: 157. 1994. s. 16.

43 Hasan Hüseyin Bayraklı ve Yasin Sezer, "Devletin Vergilendirme Yetkisi karşısında Temel hak ve hürriyetlerin Güvence Altına Alınması", AKÜ İİBF Dergisi, Cild: II, Sayı: 1, 2000, s. 157.

44 Öz, s. 51.

45 Güneş, s. 165.

46 Nami Çağan, "1982 Anayasa'nda Vergilendirme", Prof. Dr. Fadıl Sur'un Anısına Armağan, A.Ü. SBF Yayınları No: 522, AÜSBF ve Basın Yayın Yüksek Okulu Basınevi, Ankara, 1983, s. 69.

47 AYM Kararı, E. 1963/16, K. 1963/83; E. 1963/173, K. 1965/40. , (http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar, (09.03.2011).

48 Mehmet Altundış, "Hukuki Güvenlik İlkesi", [Elektronik Versiyon] Yasama Dergisi, Sayı: 10, (2008) http://www.yasader.org/web/yasama_dergisi/2008/sayi10/Hukuki_Guvenlik_Ilkesi.pdf (03.03.2009), s. 60.

ifadeyle, temel hak ve hürriyetlerin teminat altına alınmasını sağlayan bütün hukuki emniyet tedbirlerini hukuki güvenlik ilkesi kapsamında düşünmek gerekir.

İnsanın yaşamının anlam kazanabilmesi ve kendini gerçekleştirilebilmesi, her şeyden önce onun varlığının güvence altına alınmasına bağlıdır. Kişinin maddi ve manevi varlık bütünlüğünün korunmasını ve diğer yandan tinsel yönünün zenginleşmesinin sağlanmasını istemek onun en birinci hakkıdır⁴⁹. Diğer taraftan insan ancak özgür karar ve davranışlarıyla içindeki değerlere uygun bir yaşama kavuşabilir ve ancak böyle yetkinleşip insan olma yolundaki arzusunu tatmin edebilir.

Kişi ve kuruluşların devlete güven duymaları, maddi ve manevi varlıklarını korkusuzca geliştirebilmeleri, temel hak ve özgürlüklerden yararlanabilmeleri ancak hukuk güvenliği ve üstünlüğü sağlandığı bir hukuk devleti düzeninde gerçekleştirilebilir. Temel fonksiyonu insanın güvenlik içerisinde yaşamını devam ettirebilmesi olan hukuki güvenlik ilkesinin hedefi, insanın güvenlik ve gelişme ihtiyacını karşılanmasıdır. Bu doğrultuda hukuki güvenlik ilkesinin karşıladığı gereksinimler, “güvenlik” ve “gelişme” şeklinde iki ana başlık altında sınıflandırılabilir⁵⁰. Ancak bu sınıflandırmaya hukukun ana önceliği olan “adalet” gereksiniminin öncelikle ilave edilmesi gerekmektedir.

1. Güvenlik İhtiyacının Karşlanması

Her şeyden önce hukukun, hukuki güvenliğe hizmet eden bir fonksiyonu vardır. Çünkü hukukun görevi, bir taraftan tek ve somut sorunu adil bir sonuca bağlamak diğer taraftan adil bir nizam tesis etmek, hukuki uygulamada istikrar ve düzeni sağlamaktır⁵¹.

a) Özgürlüklerin Güvence Altına Alınması

Toplumsal yaşamın en önemli parçasını oluşturan ekonomik yaşam, toplumsal yaşamın siyasal ve hukuksal yapısından bağımsız değildir. Ekonomik yaşam özgürlüğü

49 Güneş, s. 41.

50 Bkz. Güneş, s.42-69. Güneş'in verginin yasallığı ilkesinin karşıladığı gereksinimler için yaptığı sınıflandırmanın, bu ilkeyi de kapsayan vergilendirmede hukuki güvenlik ilkesi açısından da geçerli olacağı kanaatindeyiz.

51 Erdoğan Öner, Vergi Açısından Türk Kamu Hukuku, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, No: 1980/221, Ankara: Başbakanlık Basımevi, 1981, s. 26.

ve bunun korunması hukuki düzenlemelerle sağlanır. Güçlünün üstünlüğünü kırarak bireyleri hem birbirlerine karşı hem de devlete karşı korumak ve bu yolda güvenliği garanti etmek hukukun görevidir⁵².

Vergi düzenlemeleri hemen hemen tüm hak ve özgürlükleri ilgilendirip etkileyen işlemlerdir. Vergiye karşı hassas olan temel hak ve hürriyetler, devletin vergilendirme yapmasıyla zedelenebilecektir. Devlet imkanların en önemli kaynağı olmak yönünden vergi, bu hak ve özgürlükleri kullanma ve bunlardan yararlanmayı, tümüyle ya da bir bölümüyle olanaklı ya da olanaksız kılar⁵³.

Vergi egemenliğinin kullanılmasıyla özellikle tehdit edilen haklar ise özel hayatın gizliliği, yerleşme ve seyahat hürriyeti, çalışma özgürlüğü ile mülkiyet hakkı olmaktadır⁵⁴. Bu tür hak ve özgürlükler vergi düzenlemeleri karşısında kolay incinebilir nitelikte olması nedeniyle ancak sağlam düzenlemelerle ayakta durabilir bir yapıya kavuşturulabilir.

Devlet vergilendirme yetkisini kullanırken kişilerin çeşitli temel hak ve özgürlüklerinin alanına girebilmekte ve bu alanlarda sınırlandırmalar yapabilmektedir. Bu müdahale yetkisi, devletin özgürlük sağlamaktan çok belki onu ortadan kaldırayabileceği ihtimalini akla getirmektedir. Dolayısıyla devletin vergilendirme alanındaki bu sınırlama hamlelerinin zaman içerisinde ölçsüz olma ve aşırı boyutlara ulaşma tehlikesini de içerisinde barındırmaktadır. Bu nedendir ki vergilendirmenin hukuki güvenlik sınırlar (ilk başta temel hak ve özgürlüklerin kullanılmasına engel olunmaması) içerisinde kalması için, bu alandaki temel düzenlemelerin yasa yolu ile yapılması ve idari düzenlemelerin mutlaka yasaya uygun olması gerektiği anayasalarda yer almıştır⁵⁵. Bu düzlemde vergilendirmenin temel hak ve özgürlüklerle ilgili olması

52 Güneş, s. 43.

53 Anayasa Mahkemesi, 7.11.1989 tarih, Esas Sayı:19982/6, Karar Sayı/1989/42; RG. 20484, 6.4.1990. http://www.anayasa.gov.tr/index.php?!=manage_karar&ref=show&action=karar&id=885&content= (18.01.2011)

54 1982 T.C. Anayasası'nın "Temel Haklar ve Ödevler" başlığı altında düzenlenmiş bulunan Zorla Çalıştırma Yasağı (m. 18), Kişi Hürriyeti ve Güvenliği (m. 19), Özel Hayatın Gizliliği (m.20), Konut Dokunulmazlığı (m.21), Yerleşme ve Seyahat Hürriyeti (m.23), Mülkiyet Hakkı (m.35).

55. Türkiye, ABD, Fransa ve Almanya verginin yasallığı ilkesine anayasalarında yer veren ülkelerdir. Bkz. Güneş, s. 30-40.

nedeniyle bu hak ve özgürlüklerin kullanımı ve gelişmesinin sağlanması için vergilendirmenin hukuki zeminde gerçekleşmesi gerekmektedir.

b) Hukukun Güvenilirliğinin Sağlanması

Hukuki güvenlik ilkesi, herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutumunu ve davranışlarını buna göre güvenle düzene sokabilmesi anlamına gelir⁵⁶. Toplum içinde yaşayan bireylerin her türlü saldırılara karşı güven altına alınmaları bizzat bu güveni sağlayacak hukuk düzeninin de güvenilir olması ile olanaklıdır. Gerçekten de hukuk güvenliği hukuk devleti ilkesinin ana unsurlarından birisidir ve bireyin devletin müdahalelerini önceden görmesini ve kendisini buna göre ayarlayabilmesini gerektirmektedir. Geleceğin kestirilebilir olması, hukuksal işlemlerde tesadüf ve keyfiliğin önlenmesi, hukuk düzeninin güvenilir olmasına, hukuk güvenliğine bağlıdır. Bir düzen olarak hukuk bunu yürürlüğü, kesin ve açık kavramları, biçimciliği ve sürekliliği ile sağlar⁵⁷.

Gerek idarenin gerekse mükelleflerin vergi mevzuatı hükümleri karşısında ne yapacağını kestiremeden çaresizlik, şaşkınlık ve sıkıntı içerisinde kalmasını önlemek için öncelikle bütün vergi mevzuatına kolay erişilebilir olması sağlanmalıdır. Çıkarılan, değiştirilen, kaldırılan her vergi yasası ve ilgili mevzuat vergi idaresi tarafından özel surette yayımlanarak yükümlülere ulaştırılmalıdır. Erişilmesi kolaylaştırılması gereken vergi mevzuatının açık, yalın, net, kesin, basit ve kolay anlaşılır olması, bütün mevzuat hükümlerinde yer alan kavram ve terimler arasında uyumun ve birliğin bulunması da şarttır. Yapılacak sık değişiklikler yükümlülerin hukuksal güvenlik duygularının zedelenmesine ve onların mali belirsizliğe itilmesine neden olacaktır. Bu nedenle vergi yükümlüsüne, doğan vergi yükümlülüğünü, doğuş zamanı, miktar, ödeme şekli, vade gibi yönlerden kesin olarak belirleyebilme olanağı verilmelidir⁵⁸.

Gerçekten de yasa koyucu koşulların tayininde ve vergi borcunun kapsamında belirsiz kavramlar ve özellikle genel şartlar kullanmaktan kaçınmalıdır. Vergi yükümlüsünün vergi yükümünün koşullarını ve kapsamını ortaya çıkaran yasanın

56 Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 46.

57 Güneş, s. 52.

58 Güneş, s. 52.

lafzına ve buna ilişkin tali düzenlemelere karşı güven duymakta hayal kırıklığına uğramaması için, kurallar açık bir şekilde kaleme alınmalı ve aynı zamanda genel anlayış da sağlanmaya çalışılmalıdır. Eğer kurallar bireylere, vergi isteminin ona karşı yöneltip yöneltmediğini, eğer yöneltiyorsa ne miktarda olduğunu söylemiyorsa, vergi idaresine daima az veya çok kuvvet ve indilik verilmiş olacaktır⁵⁹.

Bu noktada verginin belirgin olması ilkesi güvenlik ihtiyacına cevap vermektedir. Bu güvenlik gereksinimi, verginin belirgin olması ilkesi tarafından vergi düzenlemelerine kolay erişilebilirlik, öngörülebilirlik, istikrar, kesinlik ve açıklık kazandırılarak tatmin edilmektedir⁶⁰.

2. Gelişme İhtiyacının Karşlanması

Sosyal hukuk devleti ilkesi, devlete kişi hak ve hürriyetlerinin insan onuruna yakışır bir tarzda kullanılması için ödevler yüklemektedir. Bazı temel hak ve özgürlüklerin devlet tarafından sınırlandırılması değil, alınacak önlemlerle güçlendirilmesi söz konusu olmaktadır⁶¹. Burada birey artık savunma ve korunma durumunda değil, bazı şeylerin kendisi için yapılmasına hak kazanmış durumdadır⁶². Başka bir deyişle bireyler, devletten pozitif nitelikte edimde bulunmasını talep eder konumdadırlar.

Bu hakların ve özgürlüklerin özellikleri kişinin çekirdek haklarında olduğu gibi vergileme yoluyla kolayca incinmeye hazır oluşlarının yanı sıra güvenliği sağlanmış bireyin maddi ve manevi gelişimine olanak hazırlamalarıdır. Gerçekten de ancak fizyolojik gereksinimleri karşılanmış, düzenli bir ortam içerisinde geçim kaygısından, ekonomik kaygılardan kurtulmuş olan bir birey zihinsel gelişim gösterebilir ve topluma yararlı hale gelebilir. İşte devlet bireyin gelişimini etkileyen

59 Güneş, s. 53.

60 Güneş, s. 53.

61 Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 44.

62 1982 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın Temel Haklar ve Ödevlerle ilgili 2. kısmının Sosyal ve Ekonomik Haklar ve Ödevleri düzenleyen 3. bölümünde yer alan, ailenin korunması (m.41), çalışma ve sözleşme özgürlüğü (m.48), ücrette adalet sağlanması (m.55), konut hakkı (m.57), sosyal güvenlik hakkı (m.60), sanatın ve sanatçının korunması (m.64), gibi haklar ve özgürlükler devlete olumlu bazı ödevlerde bulunma edimini yüklemektedir.

engelleri olumlu birtakım davranışlarıyla ortadan kaldırmak yoluyla onu insan onuruyla bağdaşır şekilde yaşatacaktır⁶³.

Sosyal adaleti ve sosyal refahı gerçekleştirmekle görevli olan sosyal hukuk devleti sosyal ve ekonomik alanlarda kendisine yüklenen görevlerini, mali kaynaklarının yeterliliği ölçüsünde yerine getirecektir. Mali kaynakların büyük bölümünü vergilendirme yoluyla sağlayacak olan devlet için hukuki güvenlik ilkesi vergiyi toplama konusunda sınırlayıcı olmaktadır. Vergiler yoluyla mali kaynakları artan devlet refahını bireye daha çok yansıtacaktır ve birey de sosyal devletin kendisine sağladığı olanakları kullanarak maddi ve manevi kişiliğini geliştirebilecektir⁶⁴.

Vergilendirmede hukuki güvenlik ilkesi, vergi düzenlemelerinin içerik açısından, anayasal düzeyde korunan sosyal ve ekonomik hak ve özgürlükleri ile bağdaşmayan, onların gerçekleşmesini engelleyen hükümlere yer vermemesini temin etmesiyle de bireyin gelişiminde etkili olur.⁶⁵ Temel hak ve özgürlüklerin anayasada belirtilen ölçütler dışında herhangi bir şekilde sınırlandırılmayacağını bilen kişiler geleceğinden emin olur. Bununla birlikte temel hak ve özgürlüklerin vergisel düzenlemelerle de ortadan kaldırılamayacağını düşünen her birey bunları geliştirmek için caba sarf eder.

63 Güneş, s. 54.

64 Güneş, s. 55.

65 AYM Kararı, E. 19982/6, K. 1989/42; http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar, (18.01.2011). AYM bu kararında konuyla ilgili olarak şu açıklamalara yer vermiştir: "... Anayasa'nın 13.maddesi temel hak ve özgürlüklerle ilgili sınırlama nedenlerini belirleyerek kendi içinde sınırlama olanağını tanıırken bunun, anayasanın sözüne ve ruhuna gereklerine aykırı olamayacaklarını ve öngörülükleri amaç dışında kullanılmayacaklarını vurgulamıştır. GÜdülen amaç ne olursa olsun, sınırlamalar özgürlüğün kullanılmasını tümüyle ortadan kaldıracak düzeyde ve ağırlıkta olamaz. Kamu yaran düşüncesine dayanan ceza yaptırımı bile Anayasa'yla belirlenen ayırık durumlar dışında bir hak ve özgürlükten tümüyle ve sonsuz yoksunluğu gerektirmez. Ancak belirli bir sınırlamayı getirebilir ki, bunun da koşulları Anayasanın 13. maddesinde temel nedenler olarak sayılmıştır. Hakkı ortadan kaldırıcı nitelikteki aşım, ölçsüz sınırlama, Anayasaya aykırı ve geçersizdir."

3. Adalet İhtiyacının Karşlanması

Adalet hukukun yöneldiği amaçtır. Adalet herkese hak ettiğini vermek, hak dağıtımını gerçeklik uyarınca yapmak, kuralları eşit biçimde tatbik etmek şeklinde tanımlanabilir⁶⁶.

Hukukun gayesi tek değildir. Hukukun gayeleri “araç gayeler” başlayarak “yüksek ve hedef gayeler” e doğru uzanan bir bütünlük içerisinde. Hukukun hedef gayeleri, beşeri yaşamdan doğan hürriyet ve adalet gayeleridir. Hukuk bu gayeleri kendisine hedef edinir. Müspet hukukun varlık nedeni ve görevi hakka ve adalete hizmet etmektir. Müspet hukuk bu görevini ne kadar iyi yerine getirirse toplumda ahenk ve huzurda o nispette meydana gelir ve kuvvetlenir. Hukuk, toplumda her şeyden önce ilk hedef olarak güvenliği ve nihai hedef olarak adaleti amaç edinir⁶⁷.

Her hukuk kuralının bir tür nüvesini, çekirdeğini teşkil eden ve hukukun alt bölümleri arasında bağlılığı sürdüren ortak prensipler vardır. İlk olarak ne kadar ayrı konularda olursa olsunlar, hukuk kurallarını tümünde bir “sosyal düzeni sağlama” hedefi vardır. İkinci olarak ne kadar farklı konulara ilişkin olursa olsunlar, hukuk kurallarının özünde daima bir hak, eşitlik ve denkserlik ruhu ve payı vardır⁶⁸.

Hukuk aslında adaleti gerçekleştirmeye yönelmiş bir düzendir. Dağıtıcı ve değiştirici/değiştirici olmak üzere iki tür adaletten söz edilir. Dağıtıcı adalet, ödül ve cezaların herkese hak ettiği ölçüde dağıtılmasını öngörür. Bu dağıtımın adil olmasının ölçütü eşit olanların eşit, farklı olanların farklı muamele görmesi olacaktır. Denkleştirici/değiştirici adalet ise herkese mümkün mertebe payına düşeni vermek anlamını içerir⁶⁹.

İnsanların bir arada düzenli yaşamlarını sürdürebilmeleri için meydana getirdikleri siyasi bir organizasyon olan devletin, görevlerini yerine getirebilmesi ve varlığını devam ettirebilmesi için kişilerden cebri olarak gelir toplamaktadır.

66 İdris Hakan Furtun, Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratması- Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri, Ankara: Yetkin Yayınları, 2009, s. 311.

67 Öner, s.27.

68 Reşat D. Tesal, Hukukun Temel Prensipleri- I, Nihat Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları No: 340-573, İstanbul: Met/Er Matbaası, 1980, s.86-87.

69 Furtun, s. 150.

Vergilendirme yetkisini kullanan otoritenin “adil” olması kendi varlığı açısından bir zorunluluktur. Hakkaniyete dayanan bir vergilendirme yetkisi kullanılmadığında otoriteye karşı muhalefet başlar ve zamanla bu otoritenin ortadan kaldırılarak daha adil bir siyasi örgütlenmenin meydana getirilmesi amaçlanır. Bu nedenle hukukun bizzat gayesi olan adaletin sağlanması devlet olgusunun içerisinde yer alır. Bu açıdan her konuda olduğu gibi vergilendirme sahasında da adaletin gerçekleşmesinin temini için devletin hukuki güvenliği garanti etmesi gerekmektedir. Başka bir deyişle adalet ihtiyacının giderilmesi için hukuki güvenlik ortamının sağlanması zaruridir. Geçmişe güven duymayı ve gelecekte emin olmaya hizmet eden hukuki güvenlik ilkesi adalet gereksiniminin tatmin edilmesi için gerekli zemini oluşturur. Adalet, temel hak ve özgürlüklerden çıkmaz. Adalet, hukuk devletinin amaçlarından biridir.

B. Hukuk Devleti İlkesi

Vergilendirmede hukuki güvenlik ilkesinin temellerinden biri olan hukuk devleti ilkesi, vergi kanunlarının Anayasa’ya uygunluğunun yargısal denetiminde yaygın olarak başvurulan bir ilkedir⁷⁰.

1. Tanımı ve Gelişimi

Alman kökenli olan hukuk devleti terimi, ilk defa bu ülkede iki hukukçu tarafından kullanılmıştır. Terim, daha sonraları diğer ülkelere de geçmiş ve yaygın olarak kullanılmaya başlanmıştır. Hukuk devleti, “mülk” ve “polis” devlet anlayışından sonra ortaya çıkan bir aşamadır⁷¹. Hukuk literatüründe hukuk devleti deyişi, devletin hukuk kurallarıyla bağlı sayılmadığı polis devleti kavramının karşıtı olarak kullanılmaktadır⁷².

Hukuk devletinin tarihi kökenleri devlet gücünün kişilerin temel hak ve hürriyetler lehine gelişme gösterdiği dönemlerin başlarına dayanmaktadır. Sınırsız egemenlik hakkını elinde tutan mülk devlet ve polis devlet anlayışından farklı olarak, günümüzdeki modern devletin üstün gücü ve otoritesi sınırsız ve denetimsiz değildir.

70 Örnek AYM kararlarının incelenmesi için bkz. Taylar, s. 204 vd.

71 Ramazan Çağlayan, “Anayasa Mahkemesi Kararlarında Hukuk Devleti İlkesi”, [Elektronik Versiyon] Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi, C.II, S. 1. 1998. s. 41. http://hukuk.erkincan.edu.tr/dergi/makale/1998_3.pdf. (12.11.2010).

72 Ergun Özbudun, Türk Anayasa Hukuku, 7.Baskı, Ankara: 2002. s. 113.

Hukuk devleti, devlet görevlerinin belli hukuk kuralları içinde yürütüldüğü devlettir. Hukuk devletinde devlet, yalnız hukuk kuralları koyan değil, koyduğu kurallarla bağlı olan devlettir. Bu nedenle, hukuk devleti anlayışı, bir ülkede yerleşmiş hukuk düzenine sadece bireylerin değil, idarenin de uymasını gerektirmektedir. Bu ilkenin işlevini gereği gibi yerine getirebilmesi için, ülke hukukunun devlete karşı yönetilenlerin hukukî güvenliğini sağlaması, yasama ve yürütme organlarına bazı sınırlamalar getirmesi, herhangi bir sınıf egemenliğinin aracı olmaması ve demokratik toplumun gereklerine cevap vermesi gerekir⁷³.

Hukuk devletinin başlıca amacı, kamu gücü karşısında kişinin temel hak ve özgürlüklerini korumaktır. Bu amaca erişmek için kullanılan vasıtalar hukuk devleti kavramının öğeleridir. Bunlardan en önemlileri, devletin farklı işlevlerinin ayrı organlar aracılığıyla yürütülmesini anlamına gelen “kuvvetler ayrılığı” ilkesi kapsamında idarenin hukuka bağlılığı ile zarar verici işlem ve eylemlerinden sorumlu tutulması ve yargı güvencesidir⁷⁴. Hukuk devleti ilkesi, bir taraftan vergi hukuku kurallarının konulmasında, diğer taraftan bu kuralların uygulanmasında ve yorumunda, yasama, yürütme organlarının yetkilerini sınırlandırmaktadır⁷⁵. Böylelikle hukuk devleti olmak yönetilenlere hukuki güvence sağlamaktır. Bu güvence yasama, yargı ve yürütme organlarının tüm işlemlerinin hukuk kuralları içerisinde kalması ile gerçekleşecektir. Bunun için de hukuki güvenlik ilkesinden kaynaklanan yasallık, geriye yürümezlik, belirlilik gibi uygunluğun sağlanması gerekmektedir⁷⁶.

Vergi, cezalandırma gibi devletin en başta gelen egemenlik alanlarından biridir. Bu niteliği onun hukuk devleti ile yakın ilişkisi içinde bulunmasını zorunlu kılmıştır. Bu nedenle, vergi hukuku hukuk devleti normlarının belirlenmesi açısından özel bir konum arz eder. Hukuk devleti anlayışında devletin vergileme yetkisi sınırsız

73 Özgüven, s.47.

74 Oğuz Sancaktar, “İdari Cezaların Yapıtlar Teorisindeki Yeri ve Türk Hukuku’ndaki Anayasal Temelleri”, İlhan Uluşan ve Funda Başaran Yavaşlar (Ed) Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu içinden (59-109), Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2009, s.71.

75 Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 145.

76 Tekbaş, s. 268.

olmayıp, kişilere tanınan bazı haklar çerçevesinde sınırlandırılmaktadır. Sınırlamalar varlığını hukuk devletinin bu gün ulaştığı düzey ve anlama borçludur⁷⁷.

Hukuk devletinin vergi hukuku açısından gereği günümüzde mükellef hakları şeklinde ifade edilmektedir. Bu nedenle hukuk devleti adına yapılacaklar mükellef haklarına, mükellef hakları adına yapılacaklar hukuk devletinin hayata geçirilmesine hizmet edeceği unutulmamalıdır. Bu çerçevede mükellef haklarının en temel çatısının anayasada vergiler ve diğer konularda getirilen ilkeler olduğu da bilinmelidir. Bu nedenle mükellef haklarını hukuk devletinin unsurlarının doğal bir yansıması olarak kabul etmek yanlış olmaz.

Ortaya çıktığı dönemlerden bu güne kadar devlet anlayışında meydana gelen değişikliklerde vergi olgusunun önemli bir yeri bulunduğu görülmektedir. O kadar ki bugün vergi, demokratik ülkelerde temel hak ve hürriyetlerden yararlanmanın bedeli olarak nitelendirilir hale gelmiştir. Vergi hukukunun sadece usuli (şekli) bir hukuk dalı olmadığı, tersine temel haklar ve anayasa ile doğrudan ilgili şekilde ekonomik hayatın geniş alanı etkileyen bir hukuk dalı olduğu bilinmektedir. Vergilemenin hukuk devleti açısından değerlendirilmesi pek tabidir ki hukuk devletinin ana unsurlarının ortaya konduğu anayasa hukuku ekseninde ele alınmasını zorunlu kılmaktadır⁷⁸.

2. Hukuk Devletinin Unsurları

Anayasa Mahkemesi birçok kararında “hukuki güvenlik ilkesi”ni hukuk devletinin unsurlarından biri olduğunu kabul etmiştir.⁷⁹ Yüksek Mahkeme’ye göre hukuk devletinde hukuk güvenliğini sağlayan bir düzenin kurulması esastır.⁸⁰ Hukuki güvenlik ilkesi gereğince devletin, vatandaşların mevcut kanunlara olan güvenine saygılı davranması, bu güvenlerini boşa çıkaracak uygulamalardan kaçınması gerekir. Bu durum hukuk devleti ilkesinin bir gereği olduğu kadar Anayasa’nın 5. maddesiyle

77 Doğan Senyüz, “Hukuk Devleti ve Türk Vergi Hukuku”, www.tmud.org.tr, (06.01.2009). s.2. (Bu çalışma, Galatasaray Üniversitesi Vergi Hukuku Merkezi tarafından 31.05.2007 tarihinde Marmara Üniversitesi öğretim üyelerinden merhum Prof.Dr. Adnan TEZEL’in anısına düzenlenen toplantıda tebliğ olarak sunulmuştur)

78 Doğan Şenyüz, s. 1.

79AYM Kararı, E.2006/61, K.2007/91; E.2007/21, K.2008/40, http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar, (14.05.2008).

80 AYM Kararı, E.1989/11, K.1989/48, http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar, (15.06.2008).

devlete yüklenen, vatandaşların refah, huzur ve mutluluk içinde yaşamalarını sağlama, maddi ve manevi varlıklarını geliştirmek için gerekli ortamı hazırlama ödevinin bir sonucudur. Bu yönüyle, hukuk devletinin önemli bir unsuru olarak hukuki güvenlik ilkesi, yalnızca hukuk düzeninin değil, aynı zamanda belirli sınırlar içinde, bütün devlet faaliyetlerinin, belirli oranda önceden öngörülebilir olması anlamını taşır. Hukuki güvenlik sadece bireylerin devlet faaliyetlerine duyduğu güveni değil, aynı zamanda yürürlükteki mevzuatın süreceğine duyulan güveni de içerir. Bu nedenle hukuk devletinde devletten beklenen, açık ve güvenilir olma yükümlülüğüne uygun davranmasıdır. Aslında bu yükümlülük, bireylerle günün her saatinde yüz yüze gelen idare bakımından daha yoğun bir beklenti oluşturur.

Hukuk devleti, kanun devletinden de farklıdır. Hukuk kavramı nasıl kanun kavramından daha geniş bir anlam taşıyorsa, hukuk devleti de kanun devletinin üstünde ve önünde yer almaktadır. Kanunlara sahip her sistemin, hukukun üstünlüğüne ve koruyucu üstün ilkelere dayandığı söylenemez. Kanun da baskıcı ve adaletsiz olabilir. Monarşilerde ve diktatörlüklerde kanun bulunması, bunların hukuk devleti olarak nitelendirilmesini gerektirmez. Hukukun üstünlüğü kavramı, dayandığı değerler bakımından kanunun üstünlüğünden daha koruyucudur. İdarenin kanunlar çıkararak birtakım kurallar koyması, hukuk devletinin varlığı için yeterli değildir.

Hukuk devletinin gerçekleşmesi için bir devletin sahip olması gereken genel kabul görmüş nitelikleri, -AYM içtihatlar da aynı paraleldedir- aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir⁸¹.

1) Devleti, insan temel hak ve özgürlüklerine haklarına saygılı olacak ve bunları koruyup güçlendirecektir.

2) Devletin her tasarrufu hukuka uygun olacak ve bunun denetimi de bağımsız yargı tarafından yapılacaktır.

3) Her alanda adaletli bir düzen kurulacak ve bunu geliştirerek sürdürecektir.

4) Devlet, anayasaya aykırı tutumdan kaçınacak, anayasa ve hukukun üstünlüğü kabul edecektir.

81 Ramazan Çağlayan, s.45.

5) Yasaların üstünde, yasa koyucun da bozamayacağı hukukun genel ilkeleri vardır. Hukuk devleti bu bilinçten ayrıldığında meşruiyetinin kaybolacağını farkında olacaktır.

En yalın tanımıyla Hukuk devleti ilkesi; vatandaşların hukuki güvenlik içinde buldukları, devletin eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına bağlı olduğu bir sistemi anlatır. Esasen, kişilerin devlete karşı güven beslemeleri, kendi kişiliklerini korkusuzca geliştirebilmeleri, ancak hukuk güvenliğinin sağlandığı bir hukuk devleti sistemi içinde mümkündür⁸².

Hukuk devleti hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm işlem ve eylemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerektirir. Hukuk devleti ilkesi, bünyesinde birçok alt ilke içeren genel bir ilke olduğundan diğer bazı ilkelerle birlikte ele alındığında kavranması kolaylaşacaktır. Hukuk devletinin genel olarak kabul görmüş bir takım ilkeleri ve unsurları vardır. Bunlara özetle değinecek olursak hukuk devletinde bulunması gereken asgari unsurları şöyle sıralayabiliriz⁸³.

- a) Yasama, yürütme ve yargı güçleri birbirinden ayrılmalıdır.
- b) Devletin hukuka uygunluğunu sağlayacak bir yargı denetimi bulunmalıdır.
- c) Mahkemelerin bağımsızlığı ve yargıç güvencesi sağlanmalıdır.
- d) Kanun önünde eşitlik sağlanmalıdır.
- e) Kanunlar genel olmalıdır.
- f) Yasal idare ilkesi uygulanmalıdır.
- g) Temel haklar güvence altına alınmalıdır.
- h) Kazılmış haklara saygı gösterilmelidir.
- i) Yasaların ve idari işlemlerin geriye yürümezliği sağlanmalıdır.
- j) Devlet faaliyetlerinin belirlilik ilkesine uygun olmalıdır.
- k) Kanunların Anayasa'ya uygunluğunu denetleyen bir anayasa yargısı bulunmalıdır.
- l) Devletin malî sorumluluğu kabul edilmelidir.

82 Özbudun, s. 113.

83 Çağan, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", s. 137.

Görüldüğü gibi hukuk devleti ilkesi, anayasal düzenlemelerin bütününe egemen olan temel bir ilke görünümündedir. Nitekim bu özelliğinden ötürü ilke yazında ve yargı kararlarında; prensipler prensibi veya maymuncuk prensip olarak da adlandırılabilir⁸⁴.

Hukuk devletinin varlık şartlarının biri olan hukuki güvenlik ilkesi, hukuk kurallarının önceden duyurulması ile hayat bulur. Kanunlar ve diğer alt derece hukuk kurallarının duyurulması resmi gazete başta olmak üzere farklı şekillerde gerçekleştirilmektedir.⁸⁵

Hukuk devletinin gerekleri olarak da adlandırılabilir bu unsurların hemen hemen hepsi, hukuki güvenlik ilkesi ile doğrudan ya da dolaylı olarak ilişkilendirilebilir. Özellikle, temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınmasına hizmet eden hukuki güvenlik ilkesinin içerisinde kanun ve idari işlemlerin geriye yürümemesi, yasal idare ilkesi, kazanılmış haklara saygı, devlet faaliyetlerinin belirliliği gibi ilkeler yer alır. Nitekim tüm bu ilkelerin güvence altına alınmasına hizmet etmektedir. Dolayısıyla hukuki güvenlik ilkesinin açıklanmasında başvurulan temel kavram hukuk devleti ve onun unsurları olmaktadır.

IV. İLKENİN BENZERLERİNDEN AYIRT EDİLMESİ

İnanmak ve güvenmek bireyin ruh dünyasıyla ilgili öznel bir olgudur. Güven ilkesinin normatif boyutunda sadece korunmayı hak eden güven korunur. Her türlü güvenme değil, haklılık süzgecinden geçirilerek kalan güvenme korunur. Güven ilkesi, aralarında karşılıklı güvene dayanan hukuksal bir bağ bulunan kişilerin her birinin tutum, davranış ve eylemleriyle karşı tarafta oluşturduğu haklı güveni boşa çıkarmamasını emreder⁸⁶. Bu yönüyle hukuki ilişkide bulunan taraflar birbirlerinin çıkarlarını gözetmeleri ve menfaatlerini tehlikeye sokmamalıdır. Bu noktada güven ilkesi, önceki tutumlara sadakati ve itimada uygun davranmayı zorunlu kılar.

84 Özgüven, s. 46.

85 Öz, s. 51.

86 Serozan, s. 36.

A. İnanç ve Güvenin Korunması İlkesinden Ayırt Edilmesi

İnanç ve güvenin korunması ilkesi ve hukuki güvenlik ilkesi, birer hukuk ilkesi olmalarına ve adalet ve hakkaniyetin sağlanmasına hizmet etmeleri bakımından gaye paralelliğine sahiptirler. Ancak her iki ilkenin hukuk düzeni içerisindeki yerleri ve üstlendikleri fonksiyonlar farklılık arz etmektedir. İnanç ve güvenin korunmasını ilkesinin gerçekleşmesine sağlayan dürüstlük kuralı, özel hukuk alanında kişiler arası güveni tesis eden bir hukuki müessesesi iken, hukuki güvenlik ilkesi kamu hukuku alanında kişileri üstün kamu gücüne karşı koruyan ve onların geleceğe güvenle bakmaları sağlayan bir kurumdur. Ancak felsefi açıdan, kamu hukuku ilkeleri ile özel hukuk ilkeleri arasında bir ayırım bulunmadığı, çünkü her iki grup kuralların da belirli bir ülkede, belli bir dönemde geçerli bulunan ve devletin temel yasasında ifade edilen sosyo- kültürel değerleri yansıttığı söylenir⁸⁷.

Bununla beraber, inanç ve güvenin korunması ilkesi, kimi zaman yasal düzeyde medeni kanunlarda ifade bulmasına rağmen hukuki güvenlik ilkesi anayasal düzeyde korunması gereken bir ilkedir.

Bununla beraber inanç ve güvenin korunması ilkesi kamu hukukunda uygulama alanı bulup bulmayacağını da tartışmak gerekir. İnanç ve güvenin korunması ilkesi, özel hukuk alanında kişilerin bir hakkın kullanılmasında diğer kişi ya da kişilerin zararına hareket etmesine engel olan genel bir hukuk değeridir. Bu ilkenin somutlaşmasını sağlayan ise dürüstlük kuralları ve bunun paralelinde yer alan hakkın kötüye kullanılma yasağıdır. Kamu hukuku alanında da üstün güce sahip olan devlet idaresine karşı kişilerin temel hak ve hürriyetlerini muhafaza edecek müessese hukuki güvenlik ilkesidir. Gerek inanç ve güvenin korunması ilkesi gerekse hukuki güvenlik ilkesi, bir hakkın veya yetkinin kullanılmasında kişilerin zararına hareket edilmesine mani olan hukuki ilkelerdir.

Bir hukuki ilişkide bir kimse davranışı ile karşı tarafta esaslı bir güven uyandırdıktan sonra artık bu davranışına ve güvene aykırı bir tutum takınamaz. Aksi takdirde bu tutum hakkın kötüye kullanılmasına yol açar. Tutum ve davranışları ile

⁸⁷ Adnan Güriz, Hukuk Felsefesi, Sekizinci Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2009, s. 108.

kişilerde bir kanaat oluşturan kamu idaresinin de buna aykırı hareket etmesi kabul edilemez. Bu kapsamda kişilerde bırakılan güvenin korunmasını sağlama fonksiyonları yönüyle inanç ve güvenin korunması ilkesi ile hukuki güvenlik ilkesi benzerlik göstermektedir. Bu fonksiyon benzerliğine rağmen bu ilkenin ilkelerin buldukları hukuk düzlemleri, içerikleri ve yaptırım güçleri farklı olabilmektedir. Bu kapsamda dürüstlük kuralları kavramına yakından bakılmalıdır.

1. Dürüstlük Kuralları Kavramı

Genel olarak dürüst, makul ve davranışlarının sonucunu bilen insan hareketlerini esas alarak toplum içinde karşılıklı güvene ve etik kurallara dayalı olan dürüstlük kuralları, bugün genel bir hukuk ilkesi şeklinde karşımıza çıkmaktadır⁸⁸.

Yaşamın her alanını en ince ayrıntısına kadar hukuk kurallarına sığdırmanın mümkün ve gerekli olmaması nedeniyle bir takım ilkeler ve kurallar ortaya çıkmıştır. Bunlardan bir tanesi de dürüstlük kurallarıdır. Dürüstlük kuralı, kişilerin sahip oldukları hakları mutlak ve sınırsız kullanmalarını engel olur⁸⁹.

Roma hukukundan kaynaklanan “başkasına zarar vermeme, kimseye kötülük yapmama, sır saklamak, insanlar arası güven ile zayıfların korunması değerlerini temel almaktadır⁹⁰.

Kavram zaman içinde doğruyu ve adili daha çok arayan bir kimliğe bürünerek günümüzdeki “dürüstlük kuralları” şeklini almaya başlamıştır. Nitekim XIX. yüzyılda büyük kanunlaştırmalarla medenî kanunlarda yer almaya başlamış ve öncelikle tabi hukuk etkisinde kalan hukukçular tarafından temelini Tanrı’dan alan, bu sebeple insanın değiştiremeyeceği bir değer olarak benimsenmiştir. Zaman içinde bilhassa II. Dünya Savaşı’ndan sonra değişim gösteren ‘dürüstlük kuralları’ sözleşme özgürlüğünün genel bir ilkesi halinde sözleşmelerin kontrolü için bir kıtas şekline dönüşmüştür. Ancak bu dönemde genel hükümlerin alanını daraltmaya çalışan anlayış, dürüstlük kuralları için de geçerli olmuştur. Fakat ilginçtir ki bu daraltıcı yaklaşıma karşılık kavram içerik

88 Derya Ateş, “Sözleşme Özgürlüğü Yönünden Dürüstlük Kuralları”, TBB Dergisi, Sayı 72, 2007. s. 82.

89 Ahmet Kılınçoğlu, Bankacılar İçin Medeni Hukuk Bilgisi, Üçüncü Baskı, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayını, Ankara: 1999, s. 108.

90 Ateş, s. 81.

yorumuna yeni değerler dâhil edilerek ve uygulama alanı genişleterek daha önemli bir hal almıştır. Böylelikle, “dürüst insanın davranışlarına göre hukuki ilişki içinde göz önünde bulundurulması gereken iyi niyet” şeklinde tanımlanabilen dürüstlük kuralları ile aslında, dürüst, makul, davranışlarının sonucunu bilen, orta zekalı insan davranışı temel alınarak; bu kişiye ait hareket tarzı objektif ve genel bir hukuk ilkesi haline getirilmeye başlanmıştır.

Dürüstlük kurallarına paralel olarak MK m. 2 hükmünün⁹¹ ikinci fıkrasında ise, yine temelini Roma hukukunda hakkı kötüye kullanılan kişiye tanınan hile def’inden alan “hakkın kötüye kullanımı yasağı” düzenlenmektedir. Türk ve İsviçre hukukuna göre kavram, kişiye hukuken tanınan bir hakkın, açıkça dürüstlük kurallarına aykırı kullanılması sonucunda bir başkasına zarar vermesi ya da zarar verme tehlikesi yaratması durumlarında ortaya çıkan üstün ve genel bir hukuk ilkesidir. Dürüstlük kurallarıyla birbirini tamamlayan hakkın kötüye kullanımının varlığı, genel olarak bir hakkın amacı dışında kullanıldığı, bu kullanımdan hak sahibinin hiç menfaatinin bulunmadığı ya da çok az menfaatinin bulunduğu hallerde söz konusu olur⁹².

2. İlkenin Amacı

İlkenin asıl amacı hukuku ahlâken yüceltmektir. Hukuk düzeninin tanıdığı haklar kötüye kullanılmaya başladığı noktada artık hak kesintiye uğrayacaktır. Bu sebeple kavramın kapsamı hakların içinde bulunulan dönemdeki yorumuna bağlı olarak değişim göstermeye mahkûmdur.

Kullanımı hukuk düzeni tarafından korunacak bir hakka koruma sağlanmıyorsa, bu durum hakkın var olmadığını gösterir”. Başka bir ifadeyle iki farklı hakkın vardır. Bunlardan ilki hukuk düzenine bağlı kullanılan ve başkasını zarar vermeyen gerçek hak, diğeri ise kötüye kullanım sonucu zarar doğuran görünüşteki haktır. İşte hukuk düzeni bu görünüşteki hakkı korumayı istemez⁹³.

91 Yürürlükteki Türk Medeni Kanunu’nun başlangıç kısmında “*Hukuki ilişkilerin kapsamı*” başlığı altında “*Dürüst davranma*” başlıklı madde hükmü şöyledir: MADDE 2.- “*Herkes, haklarını kullanırken ve borçlarını yerine getirirken dürüstlük kurallarına uymak zorundadır.*

Bir hakkın açıkça kötüye kullanılmasını hukuk düzeni korumaz.

92 Ateş, s. 72.

93 Ateş, s. 83.

Bu sebeple hakkın kötüye kullanımı ve dürüstlük kuralları birbirini tamamlayan ancak aynı zamanda birbirinden farklı iki hukuki kurumun ifadesidir. MK m. 2 hükmünün ilk fıkrası hukuki ilişki içindeki kişilerin karşılıklı olarak birbirini gözetme yükümlülüğünü düzenlerken; ikinci fıkrası ise, ileri sürülmesinde açıkça adaletsizlik doğuracak bir hakka dayanmayı yasaklar. Şeklen var olan hakkın kullanımında, kanun koyucunun istemediği sonuçlar doğacağı için hâkimin somut meseleye müdahalesine ihtiyaç yaratır.

3. Dürüstlük Kurallarının Mahiyeti ve Fonksiyonu

Bu noktada dürüstlük kuralları (ve kısmen hakkın kötüye kullanımı) üzerinde düşünen yazarlar kaçınılmaz olarak bazı sorularla karşılaşmışlardır:

“Dürüstlük kuralı aslında bir ahlâk kuralı mıdır, yoksa bir hukuk kuralı mıdır? Eğer hukuk kuralı ise, ne tür bir hukuk kuralıdır? Ya da acaba bu kural emredici nitelikte bir kural mıdır, yoksa değil midir?” gibi.

Aslında tüm bu soruların yanıtları başlı başına ayrı birer çalışma konusu oluşturur. Ancak konuya genel bir bakış sağlamak adına kısaca incelemek gerekirse öncelikle dürüstlük kurallarının ahlâk kuralı olup olmadığı meselesi araştırılmalıdır. Ahlâk kavramı bir yanıyla, toplumsal ilişki ile etkileşimin yarattığı değer yargılarına göre, yapılması ve yapılmaması gerekeni düzenleyen ve bireylerin hem davranışlarını hem de karşılıklı ilişkilerini değerlendirmeye yarayan toplumsal ve sosyal düzen kurallarıdır. Diğer yanıyla ise ahlak kuralları felsefi olarak, toplumdaki, hak, adalet, dürüstlük ya da genel ahlâk gibi kavramlara temel olan, hukuk kurallarının benimsenmesini sağlayan ve kamusal vicdanı oluşturan, ahlâkın da temeli, etik kurallar bütünüdür. Bu anlamda ahlâk kurallarının hukuk kuralları ile benzerlikleri ve farklılıkları incelendiğinde görülmektedir ki, dürüstlük kuralları da kanun koyucu tarafından yasal bir düzenlemeye konu olarak, pozitif hukuk içinde genel bir hukuk kuralı halini almıştır. O halde genel ve evrensel bir ödevin ifadesi olan bu ilkeye

aykırılık, her ne kadar etik bir değerin ifadesi de olsa, hukuka aykırılık sonucu doęuracaktır⁹⁴.

Aynı şekilde dürüstlük kurallarının “hukuki standart mı” yoksa “hukuk ilkesi mi” olduğu da doktrinde tartışılmıştır. Hukuki standartlar, özel meselelerde uyarlanacak, her durum için kullanılabilen, ortak bir sosyal davranış ölçüsü verirler. Bunlar değiştirilemez kurallardan çok hkime yol gösterici genel direktifler gibidir. Bu sebeple belirli ve kesin tanımları yoktur ve uygulandıkları şekle göre farklı anlayışları ifade edebilirler. Buna karşılık, genel hükümler, hukuki sonucu belli olan, belirli bir hukuki uygulama alanının özelliklerini veren; soyut ve genel hükümlerdir. Bu kuralların en belirgin özellikleri somut bir olaya doğrudan uygulanamamalarıdır. XX. yüzyıla kadar Alman hukukunda dürüstlük kurallarının (Treu und Glauben) edimlerin ifasında (BGB § 242), sözleşmelerin yorumunda (BGB § 157), bir sözleşme şartının değerlendirilmesinde (BGB § 162) ve diğer özel durumlarda (BGB § 320, § 815) bir direktif gibi kabul edilmiş, daha sonra doktrin Yüksek mahkemenin 26 Mayıs 1914 tarihli kararıyla, BGB § 257, § 226, § 242, § 826’nın da genel kuralın birer özel ifadesi olduğunu belirtmiştir Durum, kavramı Medenî Kanun 1134 ve 1135. maddelerinde hükme bağlayan Fransız hukukunda da aynıdır⁹⁵.

Hukukun hedefi olan adaleti ve hakkaniyeti sağlamak için, pozitif hukukun yetersiz kaldığı noktalarda; meseleler kimi zaman ayrı bir hukuk sistemi ile (rneğin, İngiliz hukukundaki Rules of Equity), kimi zamansa bizim hukukumuzda olduğu gibi, (de lega ferenda) temel hakkaniyet ilkeler ile (rneğin MK m. 2, m. 3 gibi) zlmektedir. Bu yönüyle dürüstlük kurallarının, hukuk düzeni içinde temel ve üstün ilkeleri ortaya koyan etik değerlerden biri olduğunu söylemek kanaatimizce yanlış olmayacaktır⁹⁶. Bu evrensel ilke olma özelliği nedeniyle idarede dürüstlük kurallarına uygun hareket etmesi gerektiğini söylemek mümkündür. Çünkü aksini söylemek idarenin hakkaniyete aykırı davranmasına kapı aralamaya neden olur.

Bütün bu açıklamalar ışığı altında dürüstlük kurallarının temelde belli bir toplumdaki kamusal vicdanın yarattığı değer yargıları olduğunu ve bu yönleriyle, hukuk

94 Ateş, s. 84.

95 Ateş, s. 84.

96 Ateş, s. 86.

düzeni içinde korunan genel etik ilkeleri ifade ettiğini söylemek yanlış olmayacaktır. Bunun içindir ki hukuk düzenlerinde “hiç kimsenin kendi kusuruyla ve kastıyla hak elde edememesi” ya da “sözleşme ilişkisine bağlılık” gibi genel ahlâka aykırı davranışları yasaklayan ilkelere hep dürüstlük kuralları temel olmuştur. Dolayısıyla somut meseleler hakkında hukuk düzeni içinde özel ve pozitif bir kural bulunmadığı noktalarda dürüstlük kuralları uygulama alanı bulmaktadır.

Hukuki ilişkilerde güven teorisi gereği, davranış sahibi kimse gerekli dikkat ve özeni göstererek karşı tarafın davranışından bir irade beyanında bulunduğu sonucunu çıkarabileceğini anlayacak durumdaysa, karşı tarafta dürüstlük kuralı gereği, bu davranıştan bir irade beyanında bulunduğu sonucunu çıkarmakla haklı görülüyorsa, o davranış gerçekte bir irade beyanı olmasa bile öyle kabul edilir⁹⁷.

Çalışmanın sonraki bölümlerinde değinilen “kazanılmış hak” kavramı ile inanç ve güvencin korunması ilkesi ayırımına bu kapsamda değerlendirilmesi gereken bir konudur. Kazanılmış hak ile inanç ve güvencin korunması ilkesi, bireylere farklı noktalarda koruma sağlar. Kazanılmış hak için, hakkın oluşumu anında hukuka aykırılığın olmaması gerekir. Başka bir deyişle, hak hukuka uygun bir şekilde edinilmiş olmalıdır, bu edinilmiş hak, sonraki hukuki değişikliklerden etkilenmez, varlığını devam ettirir. Buna karşılık, inanç ve güvencin korunması ilkesi, vergi ödevlisinin, idarenin hukuka aykırı davranışına güvenerek başladığı bir işin, aslında o iş idarenin – hukuka aykırı şekilde- belirttiği düzenlemelere tabi olmamasına rağmen, artık koruma görmesi ve o rejime tabi tutulmasına yol açabilir. Örneğin, belli bir şekilde yapılan enerji düzeneğinin (örn. rüzgar gülü kurulması) vergisel açıdan avantajlı hükümlere tabi olduğu şeklindeki idari davranışa güvenerek bu işe başlayan mükellefin, kurduğu düzenek için, gerçekte olmamasına rağmen bir vergisel avantajdan yararlanıp yararlanmayacağı sorunu. Bu yönüyle bakıldığında, tek taraflı olarak işlem yapma kudretine sahip olan idarenin yaptığı işlemlere ve bunun sonucu oluşan fiili durumlara göre tavrı alan kişilerin durumunun korunması halinde inanç ve güven ilkenin kamu hukukunda da yansımalarının olduğunu kabul etmek gerekir.

97 Ersin Sevindik, İkra, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, s. 7, <http://tez2.yok.gov.tr/>, (18.03.2012).

B. Kazanılmış Hakkın Korunması İlkesinden Ayırt Edilmesi

Kişilerin haklarının korunmasına hizmet etme yönüyle kazanılmış hakların korunması ile hukuki güvenlik ilkesi benzer hukuki değerlerdir. Hem kazanılmış hakların korunması ilkesi hem de hukuki güvenlik ilkesi kamu hukuku alanında geçerli olan iki ilkedir. Çalışmanın ikinci bölümünde bahsedildiği üzere hukuki güvenlik ilkesinin iki önemli işlevi vardır. Bu ilkenin birinci işlevi kişilere geleceği planlayabilme imkanı vermesi, ikinci işlevi ise kişilerin geçmişe güven duyabilmesini sağlamaktır. Kazanılmış hakların korunması ilkesi geçmişe güven duyulmasına temin etmede hukuki güvenlik ilkesinin uygulamaya geçmesine yardımcı olur. Üstlendikleri işlevler ve etki alanları yönüyle bu iki ilke arasında farklar da vardır. Bu farklılıkların daha iyi anlaşılması için kazanılmış hak kavramı yakından incelenmelidir.

1. Kazanılmış Hak Kavramı

Kazanılmış hak kavramı, tanımı, içeriği, kapsamı ve geriye yürümezlik ile olan ilişkisi nedeniyle hukukun belki de en ihtilafli konularından birisi durumunda olmuştur⁹⁸. AYM bir kararında⁹⁹ kazanılmış hak sözcüğünün, hukukun en belirsiz, uygulama sahası çok dar, genel hukuksal durumlarda konu edilemeyen bir kavram olduğunu belirtmiştir. Hukuk sözlüğünde kazanılmış hak kavramı: "...önceden yürürlükte bulunan hükümlere göre bir kişi yararına var olan bir hakkın, sonradan çıkartılan hükümlerle çiğnenememesi; bir kimsenin edinmiş olduğu hakkın onun iradesi dışında elinden alınamaması" olarak tanımlanmıştır¹⁰⁰

Bu sözlük anlamına rağmen kazanılmış hak kavramı doktrinde benzer şekillerde birçok kez tanımlanmıştır. Kavram, hukukta yakın bir içerikte anlaşılmasına rağmen, günümüze kadar yapılan tanımları, kavramı kapsayacak bir üst tanım altında toplamak güçtür¹⁰¹. Bununla beraber gerek yargı organlarınca ve gerekse doktrinde yapılan tanımlamalar dikkate alındığında kazanılmış hakkı, geçerli bir hukuki işleme dayanarak kazanılmış olan ve bu suretle kişisel öznel sonuçlar doğurarak subjektif ve

98 Özgüven, s. 49.

99 AYM Kararı, E.1989/23, K. 990/26, (http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar, (10.01.2011).

100 Ejder Yılmaz, Hukuk Sözlüğü, Genişletilmiş 4. Baskı Ankara: Yetkin Hukuk Yayınları, 1992, s. 494.

101 Kazanılmış hak kavramıyla ilgili yapılan tanımlar için Bkz. Özgüven, s.50-51.

öznel bir hak halini alan, daha sonra meydana gelebilecek hukuki düzenleme değişikliklerinden etkilenmeyen, hukuk güvenliği ilkesi nazarında korunması gereken ve nihayet hukuk düzeni içerisinde yasalar ve üçüncü kişiler nazarında herkese karşı yöneltilebilen hak olarak tanımlamak mümkündür¹⁰².

Kazanılmış haklara saygı ilkesi evrensel hukukun genel ilkesi olarak kabul edilmektedir. Kazanılmış hak kavramı, hakkın zaman bakımından uygulanma yönüyle tanınmaması halinde ileri sürülebilen bir dayanak noktasıdır. Bu yönüyle de daha dar anlamı bulunması sebebiyle hak kavramından ayrılmaktadır. Tamamlanmış durumlara dokunulmazlık ilkesi ile kazanılmış haklara saygı ilkelerinin ikisinin de, geçerli bir şekilde doğmuş ve nihayet bu suretle kazanılmış veya tamamlanmış durumlara ilişkin bir koruma getirdiğinden bahisle aynı amaca hizmet ettiği ve nihayet bu iki ilkede yer alan tamamlanmış olma ile kazanılmış olma durumlarının aynı anlam ifade ettiği görülmektedir¹⁰³.

Hak, çok genel bir deyimle, kişilerin hukuk tarafından doğrudan doğruya himaye edilen menfaatleri ve ondan yararlanma konusunda verilen yetkidir. Subjektif hakkın menfaatten farkı, hukuken korunmanın biçiminde ortaya çıkmaktadır. Subjektif hak hukuk tarafından doğrudan doğruya korunduğu halde, menfaat kamu yararına uygunluğun sağlanması amacıyla denetim çerçevesinde ve dolaylı biçimde korunmaktadır. Kazanılmış hak, subjektif hak ve menfaatten, kazanılmış olma özelliği ile ayrılmaktadır. Başka bir deyimle kişiselleşmiş ve onun malı olmuş haktır.

Danıştay da kazanılmış hakkın varlığını araştırırken objektif ve genel bir düzenlemenin kişiler hakkında uygulanıp, uygulanmadığı üzerinde durmaktadır. Danıştay verdiği kararlarda genel düzenleyici işlemlerin kazanılmış hakka dönüşme noktasında somut olay bazında değerlendirme yapmaktadır. Danıştay'a göre; verilen iptal kararı ile iptali istenilen idari işlemin tesis edildiği tarihten itibaren ortadan kalkacağı ve o işlemin tesisinden önceki hukuki duruma dönüşeceği tartışmasız olmakla birlikte, hukuka aykırılığı yargı kararı ile iptal edilen genel düzenleyici işlemlerinin

102 Fatih Birtek, “Kazanılmış Hak Kavramı Bağlamında İdari İşlemin Geri Alınması”, İstanbul Barosu Dergisi, C. 82, S. 2, 2008. S. 760.
<http://www.istanbulbarosu.org.tr/Yayinlar/BaroDergileri/ibd20082.pdf>, (13.01.2011).

103 Birtek, s.761.

iptali ile bu genel düzenleyici işleme dayanarak tesis edilen bireysel işlemlerin de bütün hukuksal sonuçları ile ortadan kalkıp kalkmayacağı, genel düzenleyici işleme dayanılarak tesis edilen bireysel işlemlerin uzun süre uygulandığı ve bu süre içinde kişilerin elde ettiği özne kazanımlarının geri alınmasının mümkün olmadığı durumunda, idari istikrar ilkesi ve kazanılmış hak kavramlarına aykırılık oluşturabilecek olması nedeniyle, somut olay çerçevesinde irdelenmesinin gerekecektir¹⁰⁴.

Demek ki, genel düzenleyici hukuk kuralları kişisel bir işlem yapılarak ferdi durumlara dönüştürülmedikçe idare hukukunda kazanılmış hakkın varlığından bahsedilemez. Kanun Koyucu eskiden başlayıp da devam etmekte olan bazı durumların gene eski statü hükümleri dahilinde devam etmesini arzu ettiği takdirde yeni statüye bunlar hakkında da hükümler koyabilir. Bu takdirde eski durumlar kazanılmış bir hakkın varlığından değil, yeni statünün istisnai hükümlerine dayandığı için hukuki bir kıymet ve geçerlilik kazanmış olurlar¹⁰⁵.

Bu tanımlar dikkate alındığında kazanılmış hakkın unsurları şöyle sıralanabilir¹⁰⁶:

- Bir hakkın varlığı,
- Hakkın hukuka uygun olması,
- Tamamlanmış, kesinleşmiş olması,
- Sübjektif bir hak haline gelmesi,
- Daha sonra yürürlüğe giren mevzuata göre değiştirilememesi veya idarece geri alınamaması.

2. Kazanılmış Hak Kavramının Geriye Yürümezlik ile İlişkisi

Geriye yürümezlik ilkesi hukuk yazını ve yargı kararları incelendiğinde, çoğunlukla kazanılmış hak kavramı ile geriye yürümezlik ilkesi arasında ayniyete,

104 Danıştay 12.D. Kararı; E.2008/4343, K. 2008/5507, <http://www.danistay.gov.tr/>, (01.03.2012).

105 Sıddık Sami Onar, İdari Hukukunun Umumi Esasları 1 nci Cilt 3 ncü Bas. s 560.

106 Özgüven, s. 52.

varacak derecede yakın bir ilişki kurulduğu görülmektedir. İki ilkeyi birbirinden ayırmak gerekir. Kişisel sonuçların dokunulmazlığı ilkesi ile geriye yürümezlik ilkesi birbiriyle tamamen örtüşen ilkeler değildir. Zira kazanılmış haklara zarar veren her işlem geriye yürümediği gibi, geriye yürüyen her işlem de kazanılmış hakları zedelemeyebilir. Nitekim aksi düşünce kabul edildiği takdirde, kazanılmış haklara dokunmayan geriye yürüyen bir işlem geriye yürür sayılmayacak, buna karşılık kazanılmış haklara gelecek için dokunan işlem de geriye yürür sayılacaktır. Hâlbuki sübjektif bir durumu sadece gelecek için değiştiren bir işlemin geriye yürür olduğunu söylemek mümkün değildir. Başka bir ifadeyle hukuki işlemlerin kişisel sonuçlarının dokunulmazlığı ilkesi kazanılmış haklara gelecekte de dokunmayı yasaklarken, geriye yürümezlik ilkesi sadece geriye etkiyi yasaklar¹⁰⁷.

Kazanılmış hak ve geriye yürümezlik ilkesi karşılaştırıldığında, kazanılmış hak kavramı bir yönüyle daha geniş kapsamlı iken diğer bir yönüyle de daha dar kapsamlıdır. Şöyle ki, geriye yürümezlik sadece kazanılmış haklara dokunmamayı değil; fakat geçmişe etkili yükümlenici, yasaklayıcı, cezalandırıcı, kısaca zedeleyici işlemler yapmayı ve ayrıca geriye yürümezlik ilkesi kimi zaman kazanılmış bir hak niteliğinde olmayan müesses durumlara da dokunmayı yasakladığından kazanılmış hakka nazaran daha geniş kapsamlıdır. Diğer taraftan, geriye yürümezlik kazanılmış haklara saygı ilkesinin aksine sadece geriye etkiyi yasakladığı; ancak normların derhal uygulanmasına engel olmadığından, bu yönüyle de kazanılmış hakka nazaran daha dar kapsamlıdır. Görüldüğü gibi her iki ilke de birbiriyle tam olarak örtüşmemektedir. Bu nedenle yapılacak tanımlar birbirine endekslenmemelidir. Başka bir anlatımla, kazanılmış hak geriye yürümezliğin açıklanma sebebi olmaz; zira kazanılmış hak sadece normun geriye yürüdüğüne dair bir emare olup, kesin bir kanıt değildir. Kazanılmış hak, geriye yürümezliğin sonuçlarından sadece biridir. Bu itibarla, ilkenin yalnız kazanılmış hakla anlatılması, anlamını tehlikeli bir şekilde daraltır¹⁰⁸.

107 Özgüven, s. 56.

108 Özgüven, s. 58.

AYM bir kararında¹⁰⁹ , yönteme ilişkin kural işlemlerinin değişmesi kişiler yönünden kazanılmış hak doğurmayacağı, çünkü, yönteme deĐiŐlik getiren yeni kuralın, yeni olayda uygulanması kamu yararının daha fazla bulunduğu var sayımına dayandığı, kişilerin, işin yapıldığı andaki hukuken geçerli yönteme bağlı olarak öznel ilişki kurma durumunda oldukları ve bu nedenle kazanılmış hakkın, kişinin bulunduğu statüden doğan (maaŐ gibi), tahakkuk etmiş ve kendisi yönünden kesinleşmiş, kişisel niteliğe dönüşmüş, somutlaŐmıŐ haklar için söz konusu olabileceği görüşünü benimsemiştir.

Geriye yürümezlik ilkesinin kazanılmış hakla açıklanmasının sakıncalarından ve yetersizliklerinden biri de kazanılmış hak kavramının tanımlanmasında yaşanan güçlüktür. Ayrıca kamu hukukunda geriye yürümezliği kazanılmış hakla açıklamak daha zordur. Örneğin vergi hukukunda geriye yürümezlik (geçmişe yönelik vergi yükünün arttırılması) kazanılmış haklara dokunmamadan ziyade, ykmlendirici normun geriye etkili olmasını yasaklar¹¹⁰.

Geriye yürümezlik ilkesinin söz konusu olduğu durumlarda pek çok hukuki değer çatışma halindedir. Bu hukuki değerler, kazanılmış hakkın yanı sıra; kamu yararı, kamu düzeni, hukuki istikrar, adalet ilkesi ve öteki hukuki gvencelerdir¹¹¹.

Kazanılmış haklara sayĐı ilkesinin önemi; kanunun kaldırılması veya değiştirilmesi, daha sık da bir idari işlemin geri alınması veya kaldırılması veya değiştirilmesi hallerinde önceki kanun ve/veya idari iŐlemden doğmuş olan hakların hangi durumlarda ne kadar korunacağı veya korunmayacağı açısından ortaya çıkmaktadır.

Hukuk devleti ilkesinin n koşullarından birisi hukuk güvenliği ilkesidir. Hukuki güvenlik ilkesi kazanılmış hakların korunmasını kapsamakla birlikte hukuk kurallarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm işlem ve eylemlerinde devlete güven duyabilmesini gerektirir. Bu kapsamda hukuk devletinde, kazanılmış hak ilkesinden

109 AYM Kararı, E. 1989/23, K. 990/26, http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar, (08.01.2011)

110 Özgüven, s. 61.

111 Özgüven, s. 58.

daha geniş hukuksal koruma alanı oluşturan hukuk güvenliği ilkesi, hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, yürürlükteki yasalara güvenerek hukuksal ilişkilerini düzenleyenlerin, bu güven duygularının zedelenmemesine zen gösterilmesini gerekmektedir¹¹².

112 AYM Kararı E. 2010/106, K. 2011/55. Karşı Oy gerekçesi, http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar, (26. 05. 2011)

İKİNCİ BÖLÜM:

VERGİLENDİRMEDE HUKUKİ GÜVENLİK

İLKESİNİN İŞLEVİ

Hukuk devleti; yönetilenlere hukuk güvenlik sağlayan bir yapılanma olup, bunu gerçekleştirirken de devletin görevlerini belirli kurallar içinde yürütmesi amaçlanmıştır. Daha açık bir anlatımla hukuk devleti anlayışı, bir ülkede yerleşmiş hukuk düzenine yalnız yönetilenlerin değil yönetimin de uymasını gerektirir. Bu ilkenin bir anlam kazanabilmesi için, o ülkede egemen olan hukukun yönetilenlere, devlete karşı da hukuk güvenliği sağlaması boyutunun da gerçekleşmesi gerektiği tartışmasızdır. Böylelikle devlet, toplum yaşamını düzenlerken ortaya koyduğu ilkelerle kişilerde tam bir güven duygusu yaratacak, onlara hukuk kurallarının tam anlamıyla geçerli olduğu ve toplumun bütün unsurlarıyla birlikte uyum içinde yürüdüğünü gösteren bir güven ortamını tesis edecektir¹¹³.

Hukuki güvenlik ilkesi, bir yandan kişilerin geçmişe güven duymasını sağlarken diğer taraftan gelecekte emin olmalarına katkı sağlar. Böylece kişiler temel hak ve özgürlüklerini endişesiz olarak kullanma ve bunları geliştirme imkanına sahip olur. Hukuki güvenlik ilkesi, hem yasal düzenlemeler hem de idari düzenleme yönünden koruma sağladığı gibi, bazen hukuka aykırı olarak doğan (kişilerden kaynaklanmayan) düzenlemeler ve uygulamalar nedeniyle de koruma sağlayabilmektedir. Çalışmanın bu bölümünde hukuki güvenlik ilkesinin üstlendiği fonksiyonlar incelenecektir.

I. GELECEĞİ GÖRÜŞ: VERGİ PLANLAMASI YAPABİLME

Verginin karşılıksız ve zorunlu olması, onun gönülden bir istekle yerine getirilmesini engeller. Bu sebepleri vergiyi istemeyerek de olsa ödemek zorunda olanların duymuş oldukları psikolojik etkiye vergi baskısı ya da vergi tazyiki denilmektedir. Ancak bu etki hiç şüphesiz subjektif karakterlidir ve bunun sayısal olarak ölçülmesi mümkün değildir. Bu yüzden vergi baskısı yükümlülerin değişik

113 AYM Kararı, E. 2010/106, K. 2011/55. İtiraz Gerekçesi, (http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar, (26.05.2011))

yollara başvurmasına neden olabilir¹¹⁴. Mükellefler vergi baskısına karşı hukuka uygun tavır geliştirmelidir. İleride arzu edilmeyen bir durumla karşı karşıya kalmak istemeyen mükellefler için en elverişli tavır yine hukuki güven içerisinde geliştirilip ve sergilenebilir. Başka bir deyişle vergisel planlamanın başarısı veya riskin minimize edilmesi geleceği sağlıklı öngörebildikleri durumda gerçekleşebilir.

A. Vergi Planlaması

1. Tanım

İşletmeler açısından vergi planlaması, işletmelerin vergiye karşı tepkilerinin ve uyum sağlama süreçlerinin, vergi mevzuatının çizdiği sınırlar içinde yönetimi yoluyla, vergi yükünün en aza indirilmesi amacıyla yönelik olarak uygulanan bir vergi tasarrufu sağlama yöntemidir

Devlete ödenen vergi, ödeyenler açısından hiç şüphesiz mali gücünü azaltan unsurdur. Vergiyi ödemek durumunda olanların bu güç kaybını en aza indirmek istemeleri doğal bir davranıştır. Kişiler, ödeyecekleri vergi miktarını minimize etmek için vergi mevzuatında kendilerine vermiş olduğu imkanlardan sonuna kadar yararlanma hakkına sahiptirler. Tam bu noktada vergi mevzuatının istikrarlılığı önem arz eder.

Vergi mevzuatındaki hüküm ve müesseselerin sürekliliği kadar, bu mevzuata dayanılarak yapılan bir takım planlamalar ve bu planlara bağlı olarak oluşturulan tutumlarında korunması gereği ortaya çıkar. Vergi tazyikinizde kurtulmak için bir takım meşru vergi planlaması yapan kişilerin katlandığı maliyetler olabilmektedir. Vergi mevzuatındaki değişiklikler dolayısıyla bu maliyetlere rağmen vergi planlamasından bir sonuç alınamaması devlete olan güveni sarsar.

Vergi, bireylerin kullanılabilir gelirlerinde, servetlerinde, harcamalarında azalmalara sebep olan ve aynı zamanda bireylerin tasarruf yapabilme potansiyelini daraltan bir unsurdur. Bu özelliği ile vergi genel olarak bireyler tarafından hoş

114 Bülent Şişman, İşletmelerde Vergi Planlaması Yöntemleri, Yaklaşım Yayınları, Nisan 2003:İstanbul, s.27.

karşılanmaz ve çoğunlukla bir yük ve külfet olarak kabul edilir¹¹⁵. Kişiler, verginin üzerlerinde oluşturduğu yük ve baskıya karşı farklı tutum geliştirmektedir. Bu kapsamda vergi yükündeki artışın mükellef davranışları üzerinde nasıl bir değişmeye neden olacağının tespiti açılandan ikame etkisi önemli bir yer tutmaktadır. Çünkü vergi yükü artan mükellefler aylıklığı tercih edebilmekte, üretim ve tüketim tercihlerinde değişiklik yapabilmektedir. Bir başka deyişle ikame etkisi, mükellef davranışlarında vergi artışı öncesine göre saptırıcı etkiler meydana getirmekte, gerek bireysel gerekse sosyal açıdan refah kaybına neden olabilmektedir¹¹⁶.

Vergilere karşı ilk aşamada ortaya çıkan tepkiler pasif tepki olarak nitelendirilir. Bu aşamada; aylıklığın tercih edilmesi, - çok çalışarak çok vergi ödemektense çalışmamanın tercih edilmesi- bazı lüks maddelerin tüketiminde ve tasarruf eğilimde azaltılması,¹¹⁷ vergi artışlarının kullanılabilir gelir düzeyini azaltması nedeniyle tüketimin azalması, verginin üretim maliyetlerini de yükseltmesiyle işletmelerin üretimlerini azaltması, verginin karlılığı etkilemesiyle yatırımcı açısından riske girme arzusunun azalması gibi tepkiler ortaya çıkmaktadır. Vergi yüküne karşı pasif tepkide daha çok yasalara uygun olarak vergi yükünün yansıtılması, verginin konusu ile ilişki kurmamak veya boşluklardan yararlanarak vergi yükünün azaltılması söz konusudur.

Vergiye karşı ikinci aşamada aktif tepkiler ortaya çıkmaktadır. Aktif tepkilerin yer aldığı bu aşamada, vergi ile ilgili yükümlülüklerin vergi kanunlarına aykırı olarak kısmen veya tamamen yerine getirmemesi -vergi kaçakçılığı – gündeme gelmektedir. Vergi mükelleflerin vergi karşısında sadece bireysel olarak değil çeşitli iktisadi, mali ve siyasi nedenlerle topluca vergiyi ödememesi de söz konusu olabilmektedir.

115 Coşkun Can -Dilek Dleyc-Y. Vural, Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi, Seçkin Yayınları, Ankara, 2006, s.136.

116 Abdurrahman Akdoğan, “Vergileme Politikası, Gelir ve kame Etkileri Açısından izlenebilecek Gelir Vergisi Politikasının Değerlendirilmesi”, Gazi Üniversitesi, BF dergisi, Cilt:1, Sayı:2. s.98. http://www2.bayar.edu.tr/iibf/maliye/sureyya_sakinc/docs/KamuMaliyesi/AbdurrahmanAKDOGAN.pdf, (15.11.2011)

117 Cem Adil Yılmaz, “Vergi Planlaması, Türk Vergi Mevzuatı ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Kapsamında Değerlendirilmesi” Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2007.İstanbul. s. 9-10, <http://tez2.yok.gov.tr/>, (19.10.2011).

Sonuç olarak olası vergi yükü, gerek mevcut vergi mükelleflerini ve gerekse potansiyel mükelleflerini bu külfetten kurtulmak için çeşitli çözüm yolları aramaya itmektedir. Bu yollardan yasal olanı vergilemede vergiden kaçınma vergi planlaması olarak adlandırılmakta, yasadışı yol ise vergi kaçakçılığı şeklinde ifade edilmektedir¹¹⁸.

2. Vergiden Kaçınma-Vergi Kaçakçılığı- Peçeleme Ayrımı

Vergiden kaçınma kavramı en kısa şekilde, üçüncü bir sahse devretmeksizin vergi yükünü taşımaktan kurtulma olarak tanımlanmaktadır. Vergi kaçakçılığından daha geniş kapsamlı bir kavram olması ve kendi başına bir vergi suçu olmaması nedeniyle maliye literatüründe genellikle “vergi kaçakçılığı vergiden kaçınmanın meşru olmayan halidir” şeklinde tanımlara konu olmuştur¹¹⁹.

Vergi borcu doğmuş olmasına rağmen vergi kanunlarına aykırı düşen hareketlerle, verginin hiç ödenmemesi veya kısmen ödenmesi olarak tanımlanan vergi kaçakçılığı, vergi hasılatı, vergi adaleti, sosyal ve ekonomik yapı üzerinde olumsuz şekilde etkili olan, vergi uygulamasının en önemli sorunlarından biridir. Öte yandan, vergiden kaçınma, vergi kanunlarındaki açık kapılardan, yani boşluklardan yararlanarak ve vergiyi doğuran olaya neden olmamak suretiyle vergi borcunun doğmasına engel olmaktadır.

Vergi kaçakçılığının yasaya aykırı, vergiden kaçınmanın ise yasaya uygun olması ölçütüne bağlı olarak yapılan ayırım, gelişmiş ülkelerin ulusal vergi hukuku düzenlemelerine bakıldığında önemini kaybetmektedir. Bazı devletler yasanın özüne aykırı işlemleri de kaçakçılık çerçevesinde ele almakta ve kaçınma ile kaçakçılık arasında bir ayırım yapmayarak, vergiden kaçınmaya da mükellefin yasal hakkı olan bir hukuksal durum olarak yaklaşmamaktadırlar¹²⁰. Nitekim vergi kaçırma ile vergiden kaçınma arasında belli belirsiz bir ayırım olduğu ileri sürülmektedir.

Birleşmiş Milletlere göre, vergi kaçakçılığı ile vergiden kaçınmanın farkı vergi kaçakçılığının yasaya aykırı, vergiden kaçınmanın ise kendi başına yasaya uygun

118 Cemal BS, “İsletmelerde Vergi Planlaması”, Mali Çözüm Dergisi, SMMO yayını, Yıl:14, Sayı:68 Temmuz-Ağustos-Eylül 2004, s.75.

119 Halil Nadaroglu, Kamu Maliyesi Teorisi, Beta Yayınları, 11. Baskı, İstanbul 2000, s. 278-279

120 Billur Yaltı Soydan, Uluslararası Vergi Anlaşmaları, Beta Basın Yayım Dağıtım, İstanbul 1995, s. 288-291.

olmasıdır. Ancak, vergiden kaçınma durumunda mükellef, vergi konusuna giren bir işlemin yarattığı sonuca başka bir şekil altında ulaşmaya çalışmaktadır¹²¹.

Uluslararası planda vergiden kaçınma olarak adlandırılan durum, ulusal planda özellikle Türk vergi hukukunda kavram olarak ayrıca düzenlenmemiş olmasına karşılık, literatürde ve uygulamada “peçeleme işlemi” olarak ifade edilmektedir. Vergi yükümlülükleri ve sorumlulukları özel hukuk biçimlerini ve kurumlarını olağan kullanımları dışında kötüye kullanarak vergi kaçırma amacı güdüüyorsa bu amaca yönelik sözleşmelere “peçeleme sözleşmesi” adı verilir. Bu durumda idare ve vergi yargısı organları vergilendirmede görünüşteki sözleşmeyi değil, gerçek ekonomik durumu göz önüne almaktadır¹²².

Peçeleme işleminde, vergi mükellefi veya sorumlusunun durumun gereklerine göre normalde başvurmayacakları bir hukuki biçime vergi yasasını dolanmak amacıyla başvurmaları söz konusudur. Seçilen hukuki biçim, görüşteki şekliyle geçerli bir nitelik taşımakta, ancak bu biçim, vergi yasasının doğrudan kapsamadığı bir hukuki biçimle yaratılmakta, ortaya konulmaktadır. Böylece, mükellef, yasanın lafzına uyuyor görünse de özünü ihlal etmektedir¹²³. Belli bir hukuki biçimin sadece vergiden kaçmak amacıyla kullanılması, hukukun objektif iyi niyet ilkesine de ters düşmektedir¹²⁴.

İdare veya yargı organları vergi peçelemesi sonucuna ekonomik yorum yaklaşımı ile ulaşmaktadırlar. Bu durumda ispat yükü de kural olarak idareye ait olmaktadır. İdare, vergi kaçırmaya yönelik iradenin var olduğuna, yemin dışında her çeşit delile başvurarak kanıtlayabilmekte, vergi yargısı ise re’sen araştırma ilkesi çerçevesinde delilleri araştırarak karara ulaşmaktadır¹²⁵.

Vergiden kaçınmanın temel noktası, vergi yükümlülüğünün seviyesini, yasama organının belirli koşullarda belirli bir gelirin katlanmasını öngöröldüğü vergi miktarının altına düşürme girişiminde bulunulmasıdır.

121 Şükrü Kızılot, Türk Vergi Hukukunda Örtülü Sermaye ve Örtülü Kazanç, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2002, s. 43.

122 Vergi Usul Kanunu’nun 2365 sayılı Kanun’un 1. maddesiyle değişik 3. maddesinin B) fıkrası hükmü, “*vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.*”

123 Selim Kaneti, Vergi Hukuku, 2. Baskı, İstanbul 1989, s. 49-50;

124 Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 28.

125 Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 27.

Tüm bireyler her türlü ekonomik ve hukuki sonucu istemekte irade özgürlüğüne sahiptir. Devletin resmettiği kurallar bütünü olan hukuk içerisinde her türlü araçla istedikleri sonuca ulaşabilirler. Tüm bu sonuca ulaşırlarken hukukta esas olan iyi niyetlilik esasına uygun davranmak zorundadırlar. Bireylerin, iyi niyet esasına aykırı olarak kanuna karşı hile, muvazaa, peçeleme gibi işlemlere başvurmaları halinde elde edecekleri sonuç hukuk düzeni tarafından korunmamaktadır. Gerek kanuna karşı hileli, gerek muvazaa gerekse peçeleme işlemleri ispat koşuluna bağlı olarak geçersiz sayılmakla beraber gerektiğinde cezai yaptırımlarda gündeme gelebilmektedir. Vergi planlaması işlemleri ise, hukuka uygun yollardan vergi yükünün azaltılması çabaları nedeniyle geçerli işlem olarak sonuçları hukuk düzeni tarafından korunmaktadır¹²⁶.

B. Hukuka Güven ve Vergi Planlaması

Vergilerin işletmeler üzerinde, kuruluş yeri seçiminden hukuki şekil seçimine, faaliyet konusu seçiminden muhasebe sistemine, yatırım ve finansman kararlarından üretim süreci ve pazarlama politikalarına, işletmelerin sona ermeleri ve yeniden yapılanmalarına kadar çeşitli açılardan etkili olduğu bilinmektedir¹²⁷.

Vergi planlaması sürecinde, vergi mükellefleri vergi kanunlarının vergi yüklerini azaltmalarını, mümkünse tamamen ortadan kaldırmalarını sağlayacak yollarını araştırmaktadırlar. Mükellefler bu çerçevede ayrıca verginin yansıma imkanlarını da değerlendirerek stratejilerini buna göre oluştururlar¹²⁸.

Hukuki güvenlik ilkesi, vergi planlaması yapan kişilerin zarar görmesini engeller nitelikte bir ilkedir. Mevcut kurallara göre meşru bir tutum sergileyen vergi mükelleflerinin menfaatlerinin korunması gerekmektedir. Bu yönüyle hukuki güvenlik ilkesi, vergilendirmede geleceğe güvenle bakılmasını sağlar. Örneğin, bir ülkede kalkınmada öncelik verilen bölgelerde vergi teşviklerinden yararlanmak üzere işletme yerini değiştiren bir mükellefin menfaatleri korunması gerekir. Bu koruma sağlanamazsa bu mükellefin telafi edilemez zararları oluşabilir.

126 Türkben Pedük, “Kanuna Karşı Hile, Muvazaa, Peçeleme ve Vergi Planlaması”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 155. Kasım 2005. s. 87.

127 Cholpan Oktar, İşletmelerde Vergi Planlaması ve Türkiye Örneği, Filiz Kitabevi, İstanbul: 2004, s. 1.

128 Oktar, s. 9.

Özellikle vergisel tevsikler dolayısıyla vergi planlaması yapan vergi mükelleflerinin bu teşviklerin belli süre devam edeceğine yönelik inançlarını güçlendirecek en az yasal düzeyde teminatlarının olması hukuki güven açısından zorunludur.

Bununla beraber, eğer vergi planlamasında bulunan mükelleflerin zarar görmesine neden olabilecek düzenleme yapma zorunluluğunda olan devletin mali sorumluluğunun olması gerekir. Nihayet hukuk devleti ilkesi mali sorumluluğu ilkesini gerektirir. Bir devlete hukuk devleti olabilmesi için idaresinin eylem ve işlemleriyle kişilere verdiği zararları parasal olarak karşılaması gerekir¹²⁹.

Vergi planlaması, geniş anlamda, bilgi edinme ve hissetme aşamasının yanı sıra verginin ödenmesi ve yerleşmesi aşamalarında da uygulanabildiği halde; dar anlamda vergi planlamasından sadece ilk aşamada, vergiden kaçınmanın anlaşılması gerekir. Başka bir ifadeyle, dar manasıyla vergi planlaması, mükelleflerin vergiden kurtulma konusunda en büyük özgürlüğe sahip oldukları, vergiyi doğuran olay meydana gelmeden önceki safhada gündeme gelmektedir¹³⁰. Tam olarak bu safhada sağlıklı bir vergi planlaması, geleceğin öngörülebildiği zeminde başarılı olur. Geçmiş kazanımlarından emin ve yarınını görebilen mükellefler, vergi baskısına karşı hukuka uygun tavır geliştirebilir. Bu vergisel tavır veya planlama da şüphesi ki hukuki güvenlik ilkesinin hakim olduğu zeminde gerçekleşebilir.

II. GEÇMİŞE GÜVEN: VERGİ HUKUKU'NDA DEVAMLILIĞI SAĞLAMA

A. Kanuni Düzenlemelerde Devamlılık: Kanun Koyucuya Güvenin Korunması

Hukuk devleti ilkesinin önkoşullarından biri olan hukuk güvenliği ile kişilerin hukuki güvenliğinin sağlanması amaçlanmaktadır. Hukuk güvenliği ilkesi, hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven

129 Kemal Gözler, İdare Hukuku Dersleri, Ekin Yayınları, 7. Baskı, Bursa: Eylül 2008, s. 59.

130 Ateş Oktar, Vergi Hukuku, 3. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2008, s. 9.

duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar.

1. Hukuka Uygun Kanunlarda

Bireyin kendi varlığını gerçekleştirebilmek için ihtiyaç duyduğu hukuksal ortamın inşasının temel aracı hukuk devletinin bir gereği olan hukuk güvenliği ilkesidir. Hukuk güvenliği bireyin kendi yararını gerçekleştirmek üzere, diğer bireylerle kuracağı hukuki ilişkilerde üzerine basacağı hukuk zemininin değişmezliğine duyduğu güven şeklinde tanımlanabilir¹³¹. Bu doğrultuda ilke aynı zamanda bir dizi hukuki ilişkinin tarafı olan bireye mevcut hukuksal durumun istikrarı yönünde verilen bir sözü de ifade eder. Birey bu şekilde geleceğini planlayabilmek ve önünü görebilmek imkânlarına da sahip olur ve kalkışacağı işlerinde karşı karşıya kalacağı şartları önceden bilerek hareket eder. Hukuk güvenliği ilkesi bu yönüyle “istikrarlı bir hukuk düzeni” ve “hukuki belirlilik” ile “hukuki öngörülebilirlik” ilkeleriyle de bir arada düşünülür.

Hukuk güvenliği, öngörülebilir nitelikteki bir hukuk düzeninin egemenliğin kullanılmasını sıkı şartlara bağlaması ile gerçekleşir. Bu, egemenliği kullanan aktörlerin, hatta doğrudan egemenin dahi, tâbi olacağı soyut birtakım ilkeler yaratmakla mümkündür. Bu yaratının temel aracı hukuk olmaktadır. Hukuk, kanun koyucunun da iradesinin üzerine çıkartılarak hukuk devletinin inşasında merkezi bir yer edinmiştir. Bu açıdan, “iktidarın yapılanmasının ve sınırlanmasının hukuksal formu olarak yasallık, bir yandan devlet faaliyetlerinde keyfiliğin diğer yandan toplumun bütün önlenmesinin vazgeçilmez şartı; üyelerinin eşit bireyler olarak muamele görmesinin temel aracı olmaktadır.” Hukuk güvenliği, devletin hukuk yaratma gücünün meşruiyet kaynağı ve sınırı olarak değerlendirilmektedir. Hukuk güvenliği, devletin kendi kanunları ile bağlı olmasını gerektirir. Devlet, kendi yarattığı hukuktan kendisini bağışık tuttuğu ölçüde hukuk yaratmak yetkisi de ortadan kalkar¹³².

Bu açıdan hukuk güvenliği ilkesi, hukuk kurallarının, kanunların, genel olmasını, herkese eşit biçimde uygulanmasını, geçmişe yürümemesini, herkes için

131 Onur Sır, Hukuk Devleti Açısından Kanunların Anayasa Uygunluğunun Yargısal Denetimi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir:2010, s. 150. <http://tez2.yok.gov.tr/>, (11.09.2011).

132 Sır, s. 150.

bağlayıcı, etkin, uygulanabilir, herkesçe anlaşılabilir, aleni ve soyut olmasını gerektirir. Böylece birey için diğer bireyler ve daha çok da siyasal iktidar karşısında güvenli bir alan yaratılmış olmaktadır. Güven ilkesi sayesinde herkes toplumsal davranışlarını yönlendiren, yasaklamaları ya da sınırlamaları içeren kuralların neler olduğunu, nasıl bir düzen içerdiğini ve kendisine hangi suretle uygulanacağını bilir. Bu özellik, siyasal iktidarın keyfi uygulamalarına karşı hukukun zamansal güvenilirliğini de kapsar¹³³.

Hukuk devletinin bir gereği olarak hukuk güvenliği, sadece bireylerin dar anlamdaki hukuk güvenliğinden daha fazla olarak toplumsal meşruluğun tümünü inşa etmeyi hedeflediğinden, idarenin her türlü yönetsel ve kollukla ilgili edimini yasalarla bağlı hale getirme çabasını da içinde toplar. Aynı tespit yasama için de geçerli olabilir. Hukuk devlet, yasama organının edimlerinin bir hukukla sınırlandırılmasını da gerekli kılar.

Yürütmenin var olmasının ve faaliyette bulunmasının kanunla düzenlenmesi gerektiği gibi, yasama da varlık sebebinden başka faaliyet çerçevesini anayasada bulur. Bu açıdan gerek idarenin gerek yasamanın hukuk ile olan ilişkisi verili bir düzen içinde gerçekleşir. İdare hukukunda kanunilik ilkesiyle ve anayasa hukukunda anayasaya uygunluk ilkesiyle ifade edilen bu durum siyasal iktidarı ancak ve ancak hukuk ile birlikte düşünmemize imkân tanır.

Yargının hukuk ile olan ilişkisinin, yasama ve yürütmenin hukuk ile olan ilişkisinden farklılaştığı temel nokta da bu olmaktadır. Yargı, önüne gelen her uyuşmazlık karşısında mutlaka kanuna muhtaç değildir. Bir başka ifadeyle yargının hukuk ile olan ilişkisinde her zaman verili bir düzenin kurallarına ihtiyacı yoktur. İster ilk derece mahkemesi olsun ister temyiz mahkemesi yahut bir anayasa mahkemesi, yargı organları, önlerine gelen uyuşmazlığı çözümlmek için, gerektiğinde, bir asli hukuk yaratma yeri olabilmektedir. Fakat bu yargının hukuk düzenlemelerine ihtiyacı yok anlamına gelmemektedir. Burada anlatılmak istenen yargının bazen -yine hukukun genel ilkelerinin çizdiği sınırlar içerisinde- kendi başına hukuk oluşturabilme gücünün olduğudur. Bu durum, yargılama faaliyetinin doğal bir gereği ve sonucudur. Aksi halde

133 Sır, s. 151.

yargının hiçbir hukuki düzenlemeye ve ilkeye bağılı olmadan hukuk oluşturma gücünde olması hukuki güvenlik ilkesi ile çelişir.

Hukuk güvenliğinin ilişkili olduğu bir diğer ilke de hukuki istikrar ilkesidir. Hukuki istikrar ya da istikrarlı bir hukuk düzeni az çok süreklilik arz eden bir kanunlar sistemini ve bundan daha çok da kesintisiz bir anayasayı ifade eder.

Kanunun sürekliliği kanunun değişmezliği demek değildir. Bununla birlikte “değişikliklerin çok sık olması durumunda” kanuna itaatin bireyler bakımından güçleşeceği söylenmektedir. Çünkü kanunun düzenlemek istediği davranışlarımız “...planlama, hazırlık ve gelecekteki normatif çevre hakkında bir dereceye kadar garanti edilmiş beklentiler” gerektirmektedir. Bu beklentilerin karşılanmasının, anayasaların ortaya çıkmasında bir etken olduğu da söylenebilir¹³⁴.

2. Hukuka Aykırı Kanunlar

Yasama faaliyeti sonucu olan kanunlara bağılı olarak kişiler belirli bir statüye kavuşur veya belli bir hak kazanır. Her kişi kendisine kanunla verilen hakların korunmasını isteği gibi mevcut kanunlara göre geliştirdiği tutum ve davranışlar ile giriştiği faaliyetlerin korunmasını bekler. Bu beklentinin karşılanmaması, güvensiz bir ortam oluşturarak kişileri tedirgin eder. Bu nedenle yasama faaliyetleri sonucu ortaya çıkan normlara bağılı olarak kişiler, geçmişe güven ve geleceğe ümitle bakmak zorundadır. Bu noktada yasama organının çıkardığı her kanun hukuka uygun olmayacağına göre hukuka aykırı olan kanunlara dayanarak hak iktisap etmiş olanların durumu ne olacaktır. Başka bir ifadeyle hukuka aykırı kanunlara dayanarak müktesep hak kazananların hakları ve meşru beklentileri korunabilecek midir?

Maddi ve şekli anlamda bir kanunun hukuka aykırı olduğu yasama organı tarafından fark edilerek ortadan kaldırılabilmesi gibi, anayasal yargının kabul edildiği hukuk düzenlerinde anayasa mahkemesi tarafından da iptal edilebilecektir. Her iki durumda da hukuki güvenlik gayesiyle hukuka aykırı kanunların oluşumunda bir tesiri olmayan ancak bu kanunlara göre hak elde edenlerin hakları kazanılmış hak kapsamında korunmaktadır. Örneğin kanunla getirilen vergisel teşvikinden yararlananlar, bu

134 Sır, s. 152.

düzenlemenin anayasanın eşitlik ilkesine aykırı bulunarak anayasa mahkemesi tarafından iptal edilmesi durumunda yine geçmişteki uygulamalarından dolayı sorumlu olmamaları gerekir. Benzer şekilde haklı beklentileri ise kazanılmış haklar kadar olmasa da kamu düzeni ve kamu yararı doğrultusunda gözetilmesi gerekmektedir.

Kanuna bağlı elde edilen hakların veya meşru beklentilerin korunması, yeni kanuna geçiş hükümlerin konulması ve kanunu iptal eden anayasa mahkemesi kararlarının geçmişe yürümeyeceğine dair anayasal hükümlerin mevcut olması ile sağlanabilir.

B. İdari Düzenlemelerde Devamlılık: Vergi İdaresine Güvenin Korunması

1. Hukuka Uygun İdari Düzenlemelerde

Hukukun amacı, toplumda süreklilik ve güvenliği sağlamak dolayısıyla hukuki ilişkiler de temel amacı gerçekleştirecek biçimde düzenlemektir. Öğretide ve yargı kararlarında idarenin süre ile sınırlı olmaksızın işlemini her zaman geri alabilme imkanı bulunduğu kabul edilecek olursa uyuşmazlıkların sonunun gelmeyeceği, -idarenin işlemini tesisi ederken dikkatli ve hassas davranmayacağı ve idare edilenlerin hukuki güvenliğinin sağlanamayacağı belirtilmektedir. Bu nedenle hukuk devleti kapsamında idarenin eylem ve işlemlerine hakim olan bir takım ilkeler vardır.

a. İdarenin Faaliyetlerinin Önceden Bilinebilirliği:

Hukuk devleti ilkesinin idare bakımından diğer bir gereği de idari faaliyetlerin yönetilenler açısından tahmin edilebilir olmasıdır. Hukuk devletinde idarenin eylem ve işlemlerinin idare edilenler tarafından önceden tahmin edilebilir olması gerekir. Bu da yasal idare ilkesinin uygulanmasıyla mümkündür. İdare takdir yetkisine sahip olduğu alanlarda dahi tam bir serbestiye sahip değildir. İdare takdir yetkisini idari düzenleyici işlemlerle düzenlemek ve bu düzenlemelere uymak zorundadır. Buna “düzenli idare ilkesi” denir. Keza, yine idari faaliyetlerin belirliliği ilkesi nedeniyle idarenin, istikrar kazanmış uygulamalarından haklı ve öngörülebilir bir neden yokken vazgeçmemesi gerekir¹³⁵. Çünkü istikrar kazanmış uygulama, bundan sonraki uygulamaların da aynı ya da benzer olacağı şeklinde bir güven yaratır. İdarenin istikrar kazanmış

135 Gözler, s. 58-59.

uygulamalarından vazgeçmesi halinde de geçmiş uygulamalara göre hareket edenlerin güveni de bazen korunabilmektedir: Türk vergi mevzuatındaki “yanılma müessesesi” bu duruma örnek gösterilebilir¹³⁶. Buradaki vergide yanılma hali; yetkili makamların mükellefin kendisine yazıyla yanlış açıklamada bulunmuş olmaları ya da bir hükmün uygulanması konusunda yetkili makamların görüş ve düşüncelerini değiştirmiş ya da hükme ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmeyeceğini gecikme faizi hesaplanmayacağı hükme bağlamıştır.

b. Hukuki Güvenlik İlkesi ve Geçmişe Etki Yasağı:

Bir hukuk devletinde bireyler kendilerine uygulanacak hukuk kurallarının neler olduğunu önceden bilme ve kendi davranışlarını onlara göre ayarlayabilme imkanına sahip olmalıdır. Aksi halde, bireyler kendilerini hukuk güvenliği içinde hissetmeleri mümkün değildir. Bugün hukuka uygun olarak yaptıkları bir faaliyet, yarın kabul edilen bir kanun veya düzenleyici işlem nedeniyle hukuka aykırı hale gelebiliyorsa, bireylerin hukuku güvenliği sarsılır. O nedenle idare hukukunda, kural olarak, idari işlemlerin “geriye yürümezliği ilkesi” geçerlidir. Örneğin bireyler belli bir dönemde faaliyetleri için belli bir oranda vergi ödeyeceklerini önceden bilirler ve ona göre bu faaliyeti yapıp yapmamaya karar veririler. Bu faaliyeti yaptıktan sonra, bu faaliyet dolayısıyla ödeyecekleri vergi oranı geçmişe etkili olarak artırılsa, bireylerin hukuk güvenliği zedelenir. Belki bireyler, bu yeni oranda vergi ödeyeceklerini önceden bilselerdi, o faaliyetin icrasına hiç başlamayacaklardı. Buna benzer şekilde idarenin bireylerin mali yükümlülüklerine etkileyecek geçmişe etkili yapabilme ihtimali, bireylerin hukuk güvenliğini ortadan kaldırır. Bu güvenliğin ortadan kalkması bireyleri gelecek konusunda endişeye sevk eder. Bir hukuk devletinde idarenin bireyleri endişeye sevk etmeye hakkı yoktur¹³⁷.

136 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun “Yanılma ve Görüş Değişikliği” Başlıklı 369. Maddesi : “Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz.

Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirküler yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olup, geriye dönük olarak uygulanamaz. Şu kadar ki, bu hüküm yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında uygulanmaz”

137 Gözler, s. 59.

1) İdari İşlemlerin Geriye Yürümezliği İlkesi

İdari işlemin yürürlüğe girişinin, duruma göre, işlemin duyurulması veya bildiriminden geriye yürütülmemesi idare hukukunun genel ilkelerindedir. Önceden oluşmuş hukuksal durumların sonradan yapılacak işlemlerle değiştirilmesi, hukuktan beklenen güvenlikle bağdaşmaz. İdari işlemin geriye yürümemesi ilkesinden, uygulamada yönetilenlerin kazanılmış haklarının korunmasında yararlanılmaktadır.¹³⁸

Anayasa Mahkemesi bir kararında, hukuk güvenliği gereği, yasalar genellikle yayımlanmalarından sonraki olay ve durumlara uygulanmakta olup, istisnaen kamu yararı ve düzenin gerektirdiği durumlarda geriye doğru yürütülebilmektedir¹³⁹. Avrupa Topluluğu Adalet Divanı'na göre de, bir düzenleyici işlem yürürlük süresi olarak kendisinin belirlediği tarihten önce kaldırılamaz veya değiştirilemez.¹⁴⁰

İdari işlemlerin geriye yürümezliği ilkesi mutlak bir ilke değildir. Bu ilkenin de istisnaları vardır. Bu ilkeye kanunla istisna getirilmesi veya bir takım uygulamalar nedeniyle ilkenin saf haliyle tatbik edilemeyeceğini göstermektedir. İdari işlemin yargı tarafından iptal edilmesi veya idare tarafından geri alınması halleri buna örnek gösterilebilir. Yine kamu hizmetlerinin devamlılığı ilkesi ve kişi güvenliği nedeniyle kolluk alanında yapılan bazı işlemler de geriye yürümezlik ilkesinin istisnalarını oluşturmaktadır¹⁴¹.

Danıştay'a göre¹⁴², "Bakanlar Kurulu kararı idari bir tasarrufu olup, idare hukukunun genel ilkeleri uyarınca yayımından itibaren hüküm ifade etmesi gerektiğinden, geriye yürür hüküm ve sonuç getirilmesi hukuka aykırıdır." Ancak bu ilkenin bazı istisnaları olduğu da kabul edilmektedir. Yasalar gibi idari işlemlerin de geriye yürür sonuç doğurmaması hukuk güvenliğinin bir sonucudur¹⁴³.

138 Erol Alpar, "İdare Hukukunda Kazanılmış Hak Kavramı Ve Uygulaması", http://www.msb.gov.tr/ayim/Ayim_makale_detay.asp?IDNO=25, (29.05.2011).

139 AYM Kararı, E. 2004/18-K. 2004/89, (http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar, (15.10.2011)

140 Gözübüyük- Tan, s. 500.

141 Gözler, s. 372-373.

142 Danıştay 10. D Kararı: E. 991/4571, K. 992/2237, <http://www.danistay.gov.tr/>, (01.10.2011).

143 Gözübüyük- Tan, , s. 501.

Danıştay dairesinin vermiş olduğu kararında, mali yükümlerin konulması veya kaldırılmasına ilişkin düzenleyici işlemlerin yayımlandıkları tarihten sonraki olaylara uygulanabileceği, dava konusu kararname kapsamındaki mali yüküm için belirlenen ve duyurulan yükümlülüklerin başlangıç tarihini kararnamenin yayımlandığı tarihten geriye götüren düzenlemenin hukuki güvenlik ilkesiyle bağdaşmadığını belirtmiştir. Bu karar Danıştay Dava Daireleri Kurulu tarafından da onanmıştır¹⁴⁴.

İdari işlemlerin geriye yürümezliği ilkesinin düzenleyici işlemlerin yürürlüğe girmeleri ile beraber uygulanmaya başlamalarına engel olmaması, eski düzenlemeden yeni düzenlemeye geçişi sağlayacak geçici düzenlemeler getirilmesi zorunluluğunu beraberinde getirmektedir. Bu zorunluluğun da “hukuki güven” ilkesinden kaynaklandığı kabul edilmektedir.

Geçiş sürecinde ikili uygulama olması sorunlar çıkmasına neden olabilmektedir.

2) İdari İşlemlerin Sona Ermesi

Danıştay’a göre¹⁴⁵, “İdare yeni şart ve ihtiyaçlara uymak veya ihtiyaca aykırılığını sonradan anladığı geçerli bir işlemi geleceğe yönelik olarak düzeltmek, bundan başka kanuna aykırı olan işlemi de, işlemin yapıldığı tarihten geçerli olmak üzere yeni bir işlemle geri almak olanağına sahiptir.”

İdari işlemlere geleceğe yönelik olarak son verilmesi, kaldırılmaları yoluyla olur. İlke olarak hukuka uygun idari işlemlerin dayanakları yürürlükte oldukları sürece kaldırılmaları söz konusu değildir. Hukuka uygun idari işlemler yasada öngörülen koşulların gerçekleşmesi ile kaldırılabilir gibi, hukuksal dayanakla oluşan değişim de idari işlemin kaldırılması sonucunu doğurabilir. Bireysel işlemlerin gelecekte de sonuçlarını doğurmayı devam ettirmeleri esastır. Buna karşılık düzenleyici işlemler kamu yararı gereği her zaman kaldırılabilir.

144 Danıştay, İDDK Kararı: E. 1998/470, K. 1999/1131, <http://www.danistay.gov.tr/>, (03.10.2011).

145 Danıştay, DDK Kararı: E. 980/620, K.98/981/1, <http://www.danistay.gov.tr/>, (03.11.2011).

İdari işlemlerde zaman içinde değişiklikler yapılabilir. Değişiklik kimi durumlarda tamamen yeni bir işlem yapılması şeklinde olabilir. Her iki durumda da değişiklik kaldırma gibi yasaya uygun ve geleceğe yönelik olarak yapılabilir¹⁴⁶.

Kimi yasal düzenlemelerde idarenin yapacağı işlemin “kesin” olduğu öngörülmektedir. Bu tür işlemlerin idarece değiştirilmesi, kaldırılması veya geri alınmasının olanaklı olup olmadığı konusunda duraksama yaşanabilmektedir¹⁴⁷. Ancak buna rağmen idari yargılama usul hükümleri çerçevesinde idari başvuru yoluna gidilebileceğine yönelik Danıştay kararları da mevcuttur¹⁴⁸.

a) Düzeltme

İdari işlemi ortadan iradenin metne yanlış olarak geçmesi üzerine yapılan işleme düzeltme denir. Düzeltme yeni bir öge içermediğinden işlemin yapılış tarihi bakımından ya da geriye yürür biçimde yapılır¹⁴⁹.

Nitekim bir Danıştay, bu konuda şu açıklamalar yapmıştır: “...Görüldüğü üzere, söz konusu "düzeltme" ile, açıkça "yanlış" olduğu belirtilen bir işlem, başka bir deyişle başlangıçta, yapıldığı tarihte yanlış, hatalı olan bir işlem ikinci bir işlemle düzeltilmiş bulunmaktadır. Bu durumda, "düzeltme" işlemi, yapıldığı tarihten sonrası için hüküm doğuran bir "işlem değişikliği" niteliğinde olmayıp, yeni bir işlemle önceki yanlış, hatalı işlemi ortadan kaldıran bir "geri alma" işlemi niteliği taşımaktadır. Gerek öğreti gerek uygulamada, yanlış, hatalı işlemlerin ilgilileri lehine kazanılmış bir hak doğurmadığı, bir idari işlemin geri alınmasının, onu, yapıldığı tarihten itibaren doğurduğu hukuki sonuçlarla birlikte hükümsüz kılan, ortadan kaldıran, geriye yürür sonuçlu ikinci bir işlem olduğu ve bu niteliği nedeniyle işlemin yapıldığı tarih ile geri

146 Gözübüyük- Tan, s. 527.

147 Örneğin Danıştay 10. D. Kararı: E. 997/11, K. 997/2317 <http://www.danistay.gov.tr/>, (10.11.2011): 3091 sayılı Taşınmaz Zilyetliğine Yapılan Tecavüzlerin Önlenmesi Hakkında Kanun’ da (m. 7) mülki idare amirlerince verilen kararların “kesin” olduğunun öngörülmesi nedeniyle bu işlemlerin idarece geri alınması, kaldırılması, değiştirilmesi veya maddi hatalar dışında düzeltilmesi olanaklı olmadığına hükmetmiştir.

148 Gözübüyük- Tan, s. 528.

149 Gözübüyük- Tan, s. 526.

alınması arasında yapılan bütün idari işlemleri geçersiz kıldığı kabul edilip benimsenmiş bulunmaktadır”¹⁵⁰.

b) Kaldırma

İdari işlem ve kararın idare tarafından ileriye dönerek sona erdirilmesine kaldırma denmektedir. İdari işlemini ileriye yönelik olarak sona erdirilme yetkisini düzenleyici işlemlerle birel işlemler açısından ayrı ayrı değerlendirilmesi yararlı olacaktır.

İdare düzenleyici işlemini hukuki ve maddi koşullardaki değişiklik sonucu her zaman değiştirebilir. Çünkü düzenleyici işlemlerin doğrudan, kişiler için kazanılmış hak veya korunması gereken bireysel hukuki durum yaratması söz konusu değildir.

Birel işlemlerin ileriye yönelik olarak kaldırılmasında hukuka uygun işlemlerle hukuka aykırı işlemler ayırımının yapılması gerekmektedir. Hukuka aykırı olan birel işlemleri idare kaldırabilmektedir. Bununla beraber, hukuka uygun olan idari kararların kaldırılması olanaksız olmakla beraber “karşı” işlem denilen yeni bir işlemle bunların sona erdirebilmeleri mümkündür¹⁵¹.

c) Geri Alma

İdari bir işlemin, yargısal yolla iptalinde olduğu gibi, yürürlüğe girdiği tarihten itibaren bütün sonuçlarıyla ortadan kaldırılması işlemine geri alma denilmektedir. İdari işlemin idare tarafından geri alınması yargısal yoldan iptali ile aynı sonuçları yarattığı için iptal davasını da konusuz bırakmaktadır. Hatta hukuka aykırılığı ortaya çıkmış bir idari işlemin idarece geri alınması hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak da kabul edilmektedir. Bununla beraber, bazı durumlarda yapılan işlemin hukuki anlamda geri alma olup olmadığı konusunda uygulamada duraksama görülmektedir¹⁵². Örneğin bir vergi teşvikinden yararlanabileceğiyle ilgili bir belge veren vergi idaresinin, şartların kaybedilmesi nedeniyle bu teşvik belgesini iptal etmesinde, işlemin bir geri alınması değil kaldırılması söz konusudur.

150 Danıştay 1. D. Kararı., E: 1990/50, K: 1990/49, <http://www.danistay.gov.tr/>, (29.05.2011).

151 Gözübüyük- Tan, s. 529.

152 Gözübüyük- Tan, s. 530.

Geri alma işlemi öncelikle hukuka uygun olarak gerçekleştirilmesi zorunludur. Geriye almada idare hukukunda kabul gören usulde paralellik ilkesine uygun hareket edilmelidir. İdari işlemin geri alınmasında temel koşul geri alınan işlemin hukuka aykırı olmasıdır. Hukuka aykırılık işlemi yok hükmünde kılacak kadar ağır olabileceği gibi, iptali gerektiren bir sakatlık da olabilir. Bu iki durum geri almada süre koşulunun uygulanmasında farklılığa yol açacaktır. İptal davasına konu olan işlemler, dava açma süresi geçirildikten sonra ilgilisi adına kesinleşmektedir ve sonuçlarına katlanması gerekmektedir. Hukuk düzeninde ve ilişkilerde süreklilik sağlamaya yönelik bu durum idari işlemin geri alınmasında da söz konusudur. Özellikle, sakatlık taşımakla beraber ilgilisi lehine hukuki durum yaratmış olan işlemleri “istikrar ilkesi” ne uygun olarak idarenin ancak belli süreler içinde geri alabileceğini kabul edilmektedir¹⁵³.

Her zaman geri alınabilecek işlemler: İdare, yanıtıcı bilgi ve belgelere dayanarak aldığı kararını her zaman geri alabilir. Askeri Yüksek İdare Mahkemesi’ne (AYİM) göre de¹⁵⁴; “idari istikrar ilkesi ile kişiler hakkında tesisi edilen işlemlerde kendisinin kötü niyetli bir davranışı olmaksızın veya yasaya açıkça aykırılık teşkil etmeyecek nitelikte bir sakatlığın bulunması halinde bu kişilerin sürekli dava tehdidi altında bulundurulmaması amaçlanmıştır. Hile ile elde edilmiş olan işlemlerin bir hak doğurmayacağı ve her zaman geri alınabileceği öğretide ve yargısal kararlarda tereddütsüz olarak kabul edilmektedir. Hatta bu ilkenin yasal düzenlemelere yansıdığı da görülmektedir¹⁵⁵.

İdarenin açıkça hukuka aykırı işlemleri ile idarenin yanıtılması sonucu yapılan işlemler dışında hukuka aykırı, fakat ilgililer lehine hukuki durum yaratmış işlemlerin geri alınabilmesinin bir süre ile sınırlandırılması gereği, idarede istikrar ilkesi altında yargı organlarınca kabul edilmektedir¹⁵⁶.

153 Gözübüyük- Tan, s. 536.

154 Askeri İdari Mahkemesi, 2. D; 5.4.1995, E. 993/1050- K. 995/254.

155 1615 Sayılı Gümrük Kanunu’nun Ek. 3. Maddesi “İlgilinin lehine olan bir karar yanlış veya eksik bilgilere dayanılarak verilmiş ise bu başvuruyu sahibinin bu yanlışlık veya eksikliği bildiği veya normal olarak bilmesi gerektiğinin ve böyle bir kararın doğru veya tam bilgilere dayanılarak verilmesinin mümkün olmadığı hususlarının tespiti halinde, söz konusu karar iptal edilir. Kararın iptali, muhatabına tebliğ edilir. İptal işlemi, iptal edilen kararın verildiği tarihten itibaren hüküm ifade eder.

156 Gözübüyük- Tan s. 546.

Hukuka aykırı sakat idari işlemler aleyhine, idari dava açma süreleri dava açılmadan geçirildiği takdirde nasıl ki yapay bir sağlık kazanıyor ve artık o işlemin hukuka aykırılığı iddia edilemiyorsa, hukuka aykırı işlemin geri alınmasının da hukuka aykırı alacağı, zira hukukun amacının kişilerin gerek birbirleriyle gerekse devletle olan ilişkilerinde güven ve devamlılığı sağlamak olduğu kabul edilmektedir. Öte yandan idarenin işlemini ne kadar süre içinde geri alabileceği konusunda mevzuatta bir hüküm bulunmadığından bu sürenin her olayın özelliğine göre yargı organlarınca takdir edilmesi gerekmektedir¹⁵⁷.

c. “Haklı (Meşru) Beklentiler” Sorunu

Haklı beklenti kavramı, hukuk sözlüğünde¹⁵⁸ kazanılmış hakkın karşıt anlamı olarak, “...ileride kazanılacağı umulan haklar, muntasar haklar” ifade edilmiştir. Haklı beklenti, idarenin ister bir taahhüt, ister uzun süren bir uygulamasına güvenerek olsun, bireylerin bir çıkarları ya da lehlerine olan bir sonuca ulaşabileceklerini ya da edinebileceklerini ümit etmelerini ifade eder. Başka bir ifadeyle de bir hak henüz bütün sonuçları ile kazanılmamışsa ortada haklı beklenti vardır. Beklenen hak ise, eski yasa zamanında, tüm sonuçları ile elde edilmemiş; fakat elde edilmesi olasılığı var olan haktır; ileride kazanılacağı umulan ancak, tam hak haline gelmemiş eksik bir haktır.

Haklı beklenti, kazanılmış hak kadar güçlü bir hukuki güvenceye sahip değildir. Haklı beklentiler kazanılmış haklar saygı ilkesi gibi hukukun genel ilkesi boyutunda korunmamaktadır. Nitekim kazanılmış hak geriye yürümemenin sonucu iken, haklı beklenti daha çok hukuki istikrar ilkesi ile açıklanabilir. Zira haklı beklenti durumunda, kazanılmış hakka nazaran, henüz tüm sonuçları ile tamamlanmış bir hakkın varlığından söz edilemez¹⁵⁹. Kazanılmış hak geçmişte tamamlanan ancak gelecekte korunması gereken bir durumken haklı beklenti daha gelecekte ortaya çıkması muhtemel bir haldir. Ancak bu hal bütünüyle boş ve mesnetsiz değildir. Mevcut düzenleme ve uygulamaların sonucu olarak ortaya çıkar ve kuvvetlenir. Örneğin yatırım teşviğiyle ilgili yasal bir vergisel düzenlemeye göre fiilen yatırım yapmış bir mükellef

157 AYİM, 2. D., 4.7.2001, E. 2001/171- K.2001/612 http://www.msb.gov.tr/ayim/Ayim_kararlar.asp (29.05.2011)

158 Ejder Yılmaz, s. 113.

159 Özgüven, s. 53.

açısından yatırım teşvikinden tamamen yararlanmak kazanılmış hak boyutundayken, daha fiilen yatırım yapmamış ancak mevcut düzenlemenin uzun süre daha devam edeceğine yönelik beklenti içerisinde olan ve buna göre planlama ve hazırlık yapmış mükellef için haklı beklentiden söz edilebilir.

Geriye yürümezliğin kazanılmış hakla açıklanması eleştiren ve kazanılmış hakkın sadece geriye yürümezliğin sonucu olduğunu savunan görüşler mevcuttur¹⁶⁰. Haklı beklentide hak tüm sonuçları ile doğmadığından, gerçek anlamda geriye yürüme yoktur; ancak normların derhal uygulanmasından (gerçek olmayan geriye yürüme) söz edilebilir. Daha açık bir anlatımla, hakkı doğuran öğelerden bir kısmı eski norm zamanında gerçekleşse de, hak tüm sonuçlarıyla doğmadığından, bu olaya yeni norm uygulanacaktır. Örneğin takvim yılı sona ermeden, takvim yılı ortasında veya takvim yılı sonuna doğru, gelir ve kurumlar vergisini geriye dönük olarak takvim yılı başından itibaren ağırlaştıran normatif düzenlemelere rastlamak mümkündür. Bunların bir kısmı Danıştay tarafından hukuki güvenlik ve belirlilik ilkeleri çerçevesinde denetime tabi tutulurken¹⁶¹, yine hukuki güvenlik ve belirlilik ilkeleri ile bağdaşmayan büyük bir kısmı ise gerçek olmayan geriye yürüme addedilerek hukuka uygun sayılmaktadır. Takvim yılı içinde getirilen yeni norm ile vergi yükü arttırılıyorsa, bu şekilde yapılan değişikliğin de mükelleflerin hukuki güvenliklerini zedelediğini söylemek mümkün değildir. Zira yükümlülerin yeni düzenlemeye göre hareket etme yetisi azalmış ve dolayısıyla tahakkuk edecek vergiyi etkileme imkânları kalmamıştır¹⁶².

160 Özgüven, s. 53.

161 30.12.1988 tarih ve 20035 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren 1988/13644 sayılı BKK ile hazine bonusu alım-satım ve faizlerinden %10 oranında tevkifat yapılması öngörülmüşken; 31.12.1992 tarihli Resmi Gazetede yayınlanan 1992/3802 sayılı BKK ile bu oranın 12.02.1992 gününden sonra ihraç edilen hazine bonusu gelirlerine de uygulanmak üzere % 15'e yükseltilmiştir. Bu değişiklik uyuşmazlık konusu yapılarak Danıştay'ın 3. Dairesi, 4. Dairesi ve Vergi Dava Daireleri Genel Kuruluna taşınmıştır. Söz konusu BKK, Danıştay 4. Dairesi'nin "...Bakanlar Kurulu'na vergi yasalarında tanınan düzenleme yetkisinin, geçmişe yürümezlik ilkesine uygun kullanılması hukuk devleti ilkesinin en doğal ve zorunlu gereği olduğu halde, dava konusu kararda düzenleme yetkisinin, takvim yılının kapandığı gün kullanıldığı, yaklaşık on ay önce yapılmış ve hükümlerini yaptıkları tarihte tamamlamış olan işlemleri de etkileyecek ve ek yük getirecek biçimde yürürlüğe konulmuş olduğundan, söz konusu düzenlemenin geçmişe yürümeyi içerdiği...Bu nedenlerle, 92/3802 sayılı Kararnamenin yürürlükle ilgili ikinci maddesinin 2 numaralı bendinin...iptaline..." şeklinde kararı ile iptal edilmiştir. (Dan. 4. D. Kararı: E. 1996/5692, K. 1997/7, <http://www.danistay.gov.tr/>, (03.11.2010)

162 Özgüven, s. 77.

Ancak, haklı beklentiler de temel hak ve hürriyetleri kullanımı ve geliştirilmesi noktasında korunmalıdır. Zira haklı beklentinin çiğnenmesi de bazen hukuki güvenlik ilkesine ve nesafet ilkesine aykırı olabilir. Özetle haklı beklentiler aynen kazanılmış haklarda olduğu gibi, yeni düzenleyici işlemlerle ya da işlemin geri alınması çerçevesinde doğar; ancak haklı beklentiler, hem kullanım alanı hem de kapsadığı işlem ve eylem türü olarak kazanılmış hakka nazaran daha geniştir¹⁶³.

Hukuk devleti ilkesinin ön koşullarından birisi hukuk güvenliği ilkesidir. Hukuki güvenlik ilkesi kazanılmış hakların korunmasını kapsamakla birlikte hukuk kurallarının öngörülebilir, bireylerin tüm işlem ve eylemlerinde devlete güven duyabilmesini gerektirir¹⁶⁴.

Hukuki güvenlik, devlet faaliyetlerinin önceden “öngörülebilir”/“tahmin edilebilir” olmasını gerektirir. Bu sebeple devlet faaliyetleri önceden hukuk kuralları ile düzenlenmeli ve mümkün olduğunca hukuki istikrar sağlanmalıdır. Diğer taraftan idarenin tek yanlı işlem yapma üstünlüğüne karşı, güvence niteliğindeki kurullarla (bireylere katılma, dinlenilme ve savunma hakkı gibi haklar tanınarak) birey ile idare arasında denge sağlamaktır.

Ayrıca idare, bireyin haklı beklentilerine uygun davranmalıdır. Zira kişinin maddi ve manevi varlığını geliştirebilmesi, devlete güven duyması ancak hukuki güvenliğin sağlandığı bir hukuk devleti düzeninde mümkün olabilecektir¹⁶⁵.

2. Hukuka Aykırı İdari Düzenlemelerde

a. İdari İşlemlerde İstikrar

İdari işlemlerde devamlılık ve istikrar bulunması idare hukukunun ilkelerindedir. İdareler yokluk, açık hata, gerçek dışı beyan veya hile hallerinde, süre

163 Özgüven, s. 53.

164 AYM Kararı, E. 2010/106, K. 2011/55. Karşı Oy gerekçesi , (http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar, (26.05.2011).

165 AYM Kararı, E. 2010/106 K. 2011/55. İtiraz Gerekçesi , (http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar, (26.05.2011).

aranmaksızın hatalı işlemi her zaman geri alabilirler. Belirtilen bu istisnalar dışındaki hatalı işlemlerin geri alınması ancak dava açma süresi içinde mümkündür.¹⁶⁶

Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararı'nda “ ... idare hukukunun diğer önemli bir ilkesi de idari işlemlerdeki doğruluk karinesidir. Bu ilke idarenin tek taraflı kararlarına vatandaşın uyma zorunluluğunu doğurur. Bu ilkenin tabii sonucu olarak idari işlemlerde devamlılık, istikrar esastır. Bu esas o derece önemli sayılmıştır ki idarede kararsızlıktansa kanunsuz işlemlere bir süre sonra kanuniyet tanımak ehveni şer sayılmış, gene bu ilkenin sonucu istikrarın temini için idari işlemler aleyhine açılacak davalar için hususi hukuktan çok daha kısa dava süresi tanınmış, bazen bu süre 10 günlük gibi çok kısa bir müddete kadar indirilmiştir”¹⁶⁷ Bahse konu yargı kararının işaret ettiği üzere, idari istikrar sağlanması için bazen yasaya aykırı işlemlere hukuki geçerlik tanınmaktadır. Burada asıl amaçlanan kişilerin hukuki güvenliğinin sağlanmasıdır.

Hukuka aykırı idari işlemlerin istikrar adına geçerlik tanınmasının bir sınırı vardır. Nitekim konuyla ilgili AYİM bir kararında¹⁶⁸; “Kazanılmış hak öncelikle hukuka uygun bir kural tasarrufun yine hukuka uygun birel bir işleme dönüştürülmesi yoluna subjektif bir durum ve hak yaratılmasıyla oluşur. Hukuka aykırı bir işlemlerle kazanılmış hak doğmaz.” diyerek hukuka aykırı işlemlerle kazanılmış hak olamayacağını belirtmiştir. Yine aynı kararda, “açıkça kanuna aykırılık” tam kanunsuzluk hali söz konusu iken, bu yönden sakat bir işlem uzunca da olsa bir süre yürürlükte kalmakla hukuken geçerli bir hüviyete bürünemeyeceği ve ilgililer için daha önce ilk işlem üzerine inşa edilmiş sonuç işlemler söz konusu olmadığından ortadan kaldırılan işlemler nedeniyle hukuk güvenliğinin sarsıldığından bahsedilemeyeceği açıklanmıştır.

Hukuka aykırı bir işlemin uygulanması suretiyle elde edilen bazı kazanımların bir yandan zaman içinde bu yolla idarede sağlanmış olan istikrarın ve kamu düzeninin bozulmaması amacı ile, öte yandan belli bir süre kesintisiz uygulanmak suretiyle ilgili kişinin statüsünün ayrılmaz bir parçası haline dönüşmüş olduğu göz önüne alınarak,

166 Danıştay 8. D. Kararı E. 1997/5006, K. 1999/5569, <http://www.danistay.gov.tr/>, (29.05.2011)

167 Danıştay 5. D. Kararı: Esas. 1996/239, K. 1998/239, <http://www.danistay.gov.tr/>, (29.05.2011)

168 AYİM, 1. D Kararı; 21.12.1993, E. 993/556, K. 993/1140, http://www.msb.gov.tr/ayim/Ayim_kararlar.asp, (29.05.2011).

yargı kararları ile korunduğu da bir gerçektir. Bu yargı kararlarında da sağlanan korunmanın da kamu yararı ve kamu düzeni ile sınırlı olduğunu; idarede istikrar ilkesi esas alınarak sağlanan bu korumanın, kamu düzenini ve bunun sonucu olarak kamu yararını ihlal eden, bozan bir sonuca ulaştığında artık sürdürülmesinin olanaklı olmadığını; korumanın, hukuka aykırı işlemin düzeltildiği tarihe kadar ilgili kişi için doğurduğu kişisel kazanımlarla sınırlı kalacağını kabul etmek gerekmektedir. Daha açık bir anlatımla, hukuka aykırı bir idari işlemle elde edilen statü ve bu statüye dayanılarak yapılan işlem ve eylemler kamuya yönelik etki ve sonuçlar doğuruyorsa bu statü korunmayacak; ancak idarece hatalı işlem düzeltilinceye kadar ilgili kişinin bu statü nedeniyle elde ettiği kişisel kazanımlara da dokunulamayacaktır. Çok kısa deyimle, kanuna aykırı işlemle elde edilen yetkiler sürdürülmeyecek, sadece kişisel kazanımları korunacaktır. Örneğin, tıp fakültesini bitirmenin doktorluk yapmanın önkoşulu olduğu objektif hukuk kurallarıyla düzenlendiğine göre, tıp fakültesini bitirmediği halde hukuka aykırı işlemlerle bu görevi yapmasına izin verilen kişinin, aradan belirli bir zaman geçtikten sonra bu görevin kendisi için kazanılmış hak teşkil ettiğini kabul etmenin mümkün olmadığı açıklanmasına gerek olmayacak kadar açıktır.

b. Müesses Durum ve Korunması

Kazanılmış haklar ile benzerlik gösteren “müesses durum” kavramı, kamu hukukuna ilişkin bir kavramdır. Müesses ifadesi kelime olarak, “kurulu, kurulmuş ve tesis edilmiş” anlamlarına gelmektedir¹⁶⁹. Hukuki kavram olarak ta müesses durum: "İlgilinin lehine sonuçları olan hukuka aykırı bir idari tasarrufun sonuçlarından kendisine atfedilecek bir kusur, yokluk ve açık hata bulunmadıkça, belirli bir süre yararlanmasıyla hukuk düzenince tanınması gerektiği düşünülen; tanınmaması durumunda ise idari istikrar ve hukuki güvenliğin bozulacağı düşünülen hukuki durumdur¹⁷⁰".

Yapılan kavramsal tanımdan görüldüğü gibi müesses durumda, hukuka uygun bir işlem yoktur; ancak yine de hukuka aykırı bir idari işlemin bile belli bir süre sonra iptali veya geri alınması hukuki istikrar ilkesini ve hukuki güvenlik ilkesini

169 Ejder Yılmaz, s. 632.

170 Özgüven, s. 54.

zedeleyeceğinden, var olan durum korunmaktadır. Oysa kazanılmış hakta geçmişte yürürlükte olan norma göre kazanılan hukuka uygun bir işlem vardır. Geçmişte bir işlemin hukuka uygunluğu yönüyle kazanılmış hak ile müesses durum arasında önemli bir fark bulunmaktadır.

Bilindiği üzere, hukuka aykırı idari işlemler yargı organlarınca iptal edilebilir ve idare tarafından da geri alınabilir. Ancak hem yargı organının iptal kararı verebilmesi hem de idarenin işlemi geri alabilmesi -yokluk, açık hata ve hile durumları dışında- belli bir süreyle sınırlıdır. Bireyin hukuka aykırı bir idari işlemi iptal ettirebilmesi için yargı merciine başvurusu nasıl ki bir süre ile sınırlıysa; idarenin de hukuka aykırı işlemi geri alması belli bir süreyle sınırlı olmalıdır. Eğer idare belli bir sürede hukuka aykırı işlemi geri almıyorsa böyle bir durumlarda kazanılmış bir hak yoktur; ancak müesses bir durum vardır¹⁷¹.

Hukuka aykırılığı ortaya çıkmış bir işlemin idarece geri alınması hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak kabul edilmektedir. Fransız Hukukunda hukuka aykırı düzenleyici işlemler, bu işlemlerin ancak kesinleşmeden önce yani dava açma süresi içinde ve dava boyunca geri alınabileceği kabul edilmektedir. Türk Hukukunda ise uzunca bir süre iptal davası gibi nesnel bir süre kabul edilmemiştir¹⁷². Danıştay ise bu tür bir nesnel süreyi yalnızca, yanlış intibaklar konusunda benimsemiştir. Danıştay yanlış intibak dışındaki konularda geri almada süreye ilişkin olarak bir belirleme serbestisini hala elinde tutmaktadır. Ancak bu süre tayini keyfi olmayıp dava konusu olayın özelliklerine göre değişecektir. Danıştay, “ İdari işlemlerin hukuka aykırı bulunmaları halinde geri alınmaları mümkün ise de geri alma işleminin makul süre içinde, hak ve nesafet kurallarını zedelemeyecek şekilde yapılması gereklidir ” görüşünü ilke olarak kabule etmektedir. Hukuka aykırı işlemlerin, istikrar ilkesini zedelemeyecek - her somut olayın özelliğine göre tespit edilecek – makul süre içerisinde idarece geri alınabilecektir¹⁷³.

171 Özgüven, s. 54.

172 Yargıtay İçtihadı Birleştirme Büyük Genel Kurulu'nun 27.01.1973 tarih ve E. 72/6, K. 73/2 Kararı ile nesnel bir süre benimsenmiştir. Yargıtay'a göre: “ *Sakat bir idari işlem idare tarafından ancak, iptal davası süresi içinde ve iptal davası açılmış ise bu dava sonuçlanıncaya kadar geri alınabilir.*”

173 Birtek, s.73-74.

Hukuka aykırı bireysel idari işlemler geriye alınıp alınmayacağına ise ilgili idari işlemin hak yaratıcı olup olmadığına bakarak geri alınıp alınamayacağına karar vermek gerekecektir. Eğer ilgili idari işlem kişi lehine hak yaratıcı ise idari istikrar ilkesinin zorunlu bir sonucu olarak ancak hukuka aykırılığı gidermek sebebiyle ve dava açma süresi içerisinde geri alınabilecektir. Hukuka aykırı bireysel işlem kişi lehine hak yaratıcı değil ise, idare tarafından ilga edilebileceği gibi her zaman geri alınabilir¹⁷⁴.

Müesses durumun haklı beklentiden farkı, bir hak doğmamış olsa da, ilgili lehine sonuçlanmış bir durumun mevcut olmasıdır. Haklı beklentide ise, hukuka uygun, ama tüm sonuçları ile meydana gelmemiş bir hak bulunmaktadır. Bu çerçevede bakıldığında tamamlanma açısından kazanılmış hak ve müesses durum birbirine benzer niteliktedir. Dolayısıyla her iki durumda da, gerçek anlamda bir geriye yürüme vardır. Müesses durumda hukuka aykırı bir işlemin geriye dönük kaldırılması önlenirken, kazanılmış hakta hukuka uygun bir durumun geriye dönük bir şekilde kaldırılması söz konusudur¹⁷⁵. Bu noktadan hareketle geriye yürüme yasağının, hem müesses durumlarda hem de kazanılmış hakta kişilere hukuki güvenlik sağladığı söylenebilir.

Türk vergi mevzuatındaki “yanılma kurumunun¹⁷⁶”, müesses durum ile kıyaslaması yapılabilir. Bilindiği üzere yanılma halinde yetkili makamların mükellefin kendisine yazıyla yanlış açıklamada bulunmuş olmaları ya da bir hükmün uygulanması konusunda yetkili makamların görüş ve düşüncelerini değiştirmiş ya da hükme ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmeyeceği ve gecikme faizi hesaplanmayacağı öngörülmektedir. Yanılma halinde idarenin geçmiş uygulamalarının veya görüşlerinin mutlaka hukuka aykırı olduğu söylenemez. Yanılma halinin ilkinde idare, verdiği görüşe göre hareket edenleri cezalandırmamayı tahahhüt etmektedir. Bu yönüyle idarenin verdiği görüşü, müesses durumda olduğu gibi başlı başına idari bir tasarruf/işlem olarak kabul etmek mümkün değildir. İkinci olarak idarenin görüş ve düşüncelerinin veya hükme ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde de önceki görüş, düşünce veya içtihadı uygun hareket edenlere vergi tarhiyatı yapılmayacağı taahhüt edilmemekte, sadece vergi cezası ve gecikme faizi hesaplanmayacağı

174 Birtek, s.74

175 Özgüven, s. 54.

176 VUK. Md. 369.

öngörülmektedir. Bu da Vergi Usul Kanunu'nda yapılan bir değişikle, bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirküler yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olup, geriye dönük olarak uygulanamayacaktır. Aynı maddeye göre, bu hüküm yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında uygulanamayacağı hüküm altına alınmıştır. Bu yönüyle müesses durumlarda geçerli olan zaman aralığının yanılma halinde daha da dar olduğu söylenebilir. Bu sebeplerle VUK'da yanılma kurumu ile müesses durumun tamamıyla örtüşmediği açıktır. Bununla beraber bahse konu yanılma halinde, dolaylı şekilde de olsa -idarenin her halükarda vergi aslını araması nedeniyle- müesses durumun tamamıyla kabul edilmediği söylenebilir.

C. Yargı İçtihatlarında Devamlılık: Yargıya Güvenin Korunması

1. Yargının Hukuk Yaratma Fonksiyonu

Bilindiği üzere, hukukun biçimsel anlamda üç kaynağı vardır: Bunlar; Kanun diye de anılan yazılı metinler, gelenek de diyebileceğimiz örf ve âdetler, nihayet içtihat adı altında toplanan yargısal kararlarla, doktrin (öğreti) de denilen hukuk bilginlerinin bilimsel görüşleridir. Kanun, tüzük ve yönetmeliklerden oluşan yazılı metinler hukukun temel (aslî) kaynaklarını oluştururlar. Gelenekler, yahut Medenî Kanundaki deyimiyile örf ve âdetler tamamlayıcı kaynak karakterini taşırlar ve nihayet yargısal kararlarla bilimsel görüşleri içeren içtihatlar da yardımcı kaynak olarak nitelendirilebilirler¹⁷⁷.

Hukuk yaratma fonksiyonu ve yetkisi olan organların işlemleri ile normatif düzende yeni bir norm ihdas ediliyorsa, kişi haklarına müdahale söz konusu olur. Yasama ve yürütme erkinin yanında zaman zaman yargı organları tarafından verilen kimi kararlarda herkesi etkileyecek nitelikte olabilmektedir. Bu nedenle yargı kararlarının da hukuki güvenlik ilkesi kapsamında incelenmesi gerekmektedir. Yargı kararları özellikler geriye yürüme konusunda ortaya çıkardığı tesirler boyutuyla hukuki güvenliği ilgilendirmektedir.

177 Necip Bilge, Yargısal İçtihatların Bağlayıcı Etkileri ve İçtihadı Birleştirme Kararları, Dr. Recai SEÇKİN'e Armağan. A.Ü.H.F Yayın1.s, 217.

Yargı kararlarına bu açıdan bakıldığında, öncelikle yargıcın hukuk yaratıp yaratamadığı sorununa kısaca değinmek gerekir¹⁷⁸. Anayasamızda yargı organlarının kural koyamayacağına ilişkin emredici bir norm bulunmamaktadır. Yasama organı dışındaki organlar -yürütme ve yargı- da kural koyabilir.

Yargılama işleviyle biçimlenen kararın, sadece belli kişi durum ve olaylara uygulanması, onun objektif genel bir norm sayılmayacağı kanısını uyandırmaktadır. Ancak bu durum, Yüksek Mahkeme kararlarında biraz farklılık arz etmektedir. Bu kararlar kural olarak alt derece mahkemeleri bağlamamakla birlikte, bu mahkemeler için birer yol gösterici ilke karar niteliği taşımaktadır. Bu durum, Yüksek Mahkeme kararlarına objektivite kazandırmaktadır. Özellikle bu durum Yüksek Mahkeme kararlarının içtihadı birleştirme kararı niteliği taşıdığı durumlarda daha da belirginleşir¹⁷⁹.

Yargı mercilerinin vermiş olduğu kararlardan norm haline dönüşebilenler açısından hukuk kuralları için geçerli olan genel hukuk kaidelerinin bu kararlara da uygulanması gerekir. Bu itibarla, geriye yürümezlik ilkesi de bazı yargı kararları açısından geçerlidir. Bazen de Yüksek Mahkemelerin, ilgili kanunlarında, hatta Anayasa'da bu kararların geriye yürütülemeyeceği hükme bağlanabilmekte ve böylece çalışma konumuz ilke, bu kararlar için de geçerli kılabilenmektedir.

2. İçtihadı Birleştirme Kararları ve İşlevi

İçtihatları birleştirme kararları, hukuk kurallarının ülkenin her yerinde aynı şekilde uygulanması ve böylece uygulamadaki çelişkiye son verme amacına matuftur. Zira hukuk kurallarının, tüm ülke çapında herkese aynı şekilde uygulanması, Anayasa'nın 10. maddesinde ifadesini bulan "kanun önünde eşitlik" ilkesinin de bir gereğidir.

İçtihatları birleştirme kararları organik anlamda bir yargı işlemi olmasına karşın, belirli bir uyuşmazlığı çözmezler. Bu kararlarla, belirli bir uyuşmazlığın çözümü için ortaya konan alternatiflerden biri seçilir. Başka bir ifadeyle, bu kararlarla hukuk

178 Yargı organının hukuk yaratması ile ilgili ayrıntılı çalışmalar için bkz: Furtun, İ. H., Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma-Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri,

179 Özgüven, s. 66.

normunun anlamı, nasıl yorumlanması gerektiği açıklanmak suretiyle, yargı yerleri ve idare tarafından, birbirinden farklı iki içtihattan hangisinin benimseneceği belirlenir.

Yargısal içtihatların hukuk kaynağı sayılması ihtilaflı olmasına karşın, içtihatları birleştirme kararları hukukun kaynakları arasında yer almaktadır. Nitekim Danıştay Kanunu'nun 40. maddesinin son fıkrasında, "Bu kararlara, Danıştay daire ve kurulları ile idari mahkemeler ve idare uymak zorundadır" denilmektedir. Kanunun bu kesin hükmü karşısında bu kararlara uyulma zorunluluğu vardır. Bu itibarla, söz konusu kararlar, hukuk kaynağı olma niteliği bakımından Yüksek Mahkeme'nin diğer kararlarından ayrılmaktadır.

Yüksek mahkemeler ve bunların verdiği içtihadi birleştirme kararları, hukuk kurallarının yurt çapında eşit ve aynı biçimde uygulanması amacını güder. Bu yönüyle İBK, genel ve soyut nitelikli kanun hükümlerin gerek idare gerekse yargı organları tarafından farklı yorumlanmasının önüne geçilerek kişilere hukuksal güvenlik sağlar. Diğer taraftan bir konuyla ilgili yeni bir İBK oluşuncaya kadar, mevcut karar doğrultusunda uygulamaların devamı sağlanır.

İBK, kanun hükümlerin özellikle alt derece mahkemeleri veya yüksek mahkeme organları tarafından farklı yorumlanarak birbiriyle hiç uyumlu olmayan kararların çıkmasına engel olur. Aynı durumda olan kişiler, yargı kararlarının yönünü bilecek durumda olur ve böylece yargıya olan güven korunmuş olur.

Ulusal mahkemelerin aynı kanun hükümlerini aynı tür olaylara uygularken içtihat değişikliğine gitmeleri tek başına hukuka aykırılık teşkil etmez. Önemli olan içtihat değişikliğinin gerekçesidir. Aynı yüksek mahkemenin, daha önceki içtihadını neden ve hangi hukuki gerekçelerle değiştirdiğini açıklaması, haklı bir sebebe belirtmemesi yargıya olan güveni sarsar. Böyle bir şeffaflık eksikliği kamusal itimadı ve hukuka güveni ortadan kaldırır. Mevzuat hükümlerinin ulusal mahkemelerce

yorumlanış tarzının farklılaşması ve bunun üst mahkemelerce de onaylanması öngörülebilirliği zedeler¹⁸⁰.

180 Billur Yaltı, “Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahalede Kanunilik: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin Yeni Kararlarında “Çelişik Mevzuat” Ve “Çelişik İctihat”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 256, Eylül 2011, s. 16.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM:

HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİNİN HAYATA GEÇİRİLMESİ

(ALT İLKELERİ)

Hukuk devletinin asıl gayesi bireylerin hukuki güvenliğini sağlamaktır. Hukuki güvenliğin başta gelen koşulu, hukuk kurallarının herkes tarafından bilinebilir bir titizlik ve açıklıkta tespit edilmesi ve sık sık değişikliğe uğratılmasının engellenmesidir. Hukuki güvenliğin sağlanmasında her şeyden önce hukuk devleti prensibine uygun olarak devletinde kendi koyduğu kurallara uyması ve bunun denetleniyor olması gerekir. Adaletli davranışın ve hukuki güvenliğin en belirgin bir biçimde tezahür ettiği alanların başında gelen vergilendirmede hukuki güvenlik ise, vergilendirmede belirginliğin sağlanması, vergi kanunlarının geçmişe yürütülmemesi, kıyas yasağı, tipiklik ve hukuki istikrar gibi ilkelerle gerçekleştirilmeye çalışılan bir alan olarak karşımıza çıkmaktadır¹⁸¹. Çalışmamızın bu bölümünde vergilendirme alanında hukuki güvenlik ilkesinin uygulama imkanını sağlayan alt derece niteliğinde olan ilkelere yer verilecektir. Bu ilkelerin başında kapsayan verginin yasallığı ilkesi ve kıyas yasağı kapsamlı incelendikten sonra, vergilendirmeyi sağlayan kuralların geriye yürümezlik ilkesi, vergide belirlilik ilkesi ve istikrarlılık ilkesi irdelenecektir.

I. YASALLIK İLKESİ: HUKUKUN BELLİ BİR USULDE OLUŞTURULMASI

Çağdaş devlet anlayışında, devlete anayasa tarafından yüklenen görevlerin yerine getirebilmesi için ihtiyacı olan mali kaynakların en önemlisinin oluşturan vergi, sosyal hukuk devletinin vazgeçilemez sosyal ve iktisadi düzenleyici araçlarından biridir. Devletin çıkarı ile bireyin çıkarının karşılaştığı, verginin gerekliliği ile kişisel özgürlüklerin bir arada bulunduğu çok duyarlı bir denge noktasında olması bireyin fazladan birtakım güvencelerle donatılmasını zorunlu kılmaktadır.¹⁸² Bu nedenle vergi hukukunun temel ilkelerine anayasalarda yer verilerek vergilendirme yetkisinin kullanılmasında sınırlar belirlenir. Böylece mükellef olan kişilerin bu alandaki temel hak ve özgürlükleri korunmaya çalışılmaktadır. Bu ilkelerin en önemlisi de

¹⁸¹ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s.6

¹⁸² Güneş, s. 1.

vergilemede yasallık (kanunilik) ilkesidir¹⁸³. Verginin yasallığı ilkesi tarihin seyri boyunca, vergileme ile egemenlik yetkisini kullanan bir devletin maddi zora ya da hukuksal zora dayanan tasarruflarına karşı bazen eylemsel olarak, bazen sözleşmelerde, bazen fermanlarda bazen de anayasalarda yer alarak ortaya çıkmıştır.

Demokratik gelişim yolunda halkın otoriter iktidarlara karşı kazanılan zaferin vergileme alanında olması nedeniyle vergilemede yasallık ilkesi bazı istisnalar dışında hemen hemen bütün ülkelerde anayasal düzeyde korunmuştur¹⁸⁴.

Verginin yasallığı ilkesi, vergilerin mecliste onaylanarak yasa adı altındaki düzenlemelerle ve vergileme ile ilgili tüm bilgileri kapsayacak şekilde salınmasını ifade ederek birey için bir güvence oluşturmaktadır. Verginin yasallığı ilkesi aracılığı ile birey, vergilemenin keyfilğine ve ölçsüzlüğüne karşı korunmaya çalışılmaktadır¹⁸⁵. Verginin yasallığı ilkesi, biri kişiler yönüyle ve diğeri devletle ilgili olmak üzere iki fonksiyonu vardır. Bu ilke bir yandan kişilere üstün güç sahibi devlete karşı koruma sağlarken diğeri taraftan devleti de vergiyi alma zorunda bırakmaktadır¹⁸⁶.

A. Kapsamı

Yasallık ilkesi, vergi düzenlemelerinin bir kanuna dayanmasını öngörmekte olup, verginin konulması ve sonraki aşamalarda değişiklik yapılmasının tümünü kapsamaktadır. Bu zorunluluk belirsizliğin ve keyfilğin önlenmesi ile verginin tarafları arasında sağlıklı bir uygulamanın gerçekleştirilmesi açısından önemlidir. Verginin

183 Öz, s. 82.

184 Öz. s. 82-92. Öz, bu çalışmasında Avrupa Birliği (AB) ülkelerinden Almanya, Fransa, Hollanda, İspanya, İtalya, Danimarka, İsveç, Belçika, Portekiz, Avusturya, Yunanistan, Finlandiya, Lüksemburg, Bulgaristan, İngiltere ile Amerika Birleşik Devletleri (ABD), Çin, Japonya ve Rusya gibi gelişmiş ülke anayasalarında yasallık ilkesinin yer aldığını belirtmiştir.

1982 T.C. Anayasası'nda vergin yasallığı ilkesinin yer aldığı düzenleme "Vergi ödevi" başlıklı 73. Maddesi hükmü:" Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir."

185 Güneş, s. 1.

186 Güneş, s. 2.

yasallığı ilkesinden uzaklaşıldığı veya ihmal edildiği her uygulama, sorun yaratıcı nitelik taşır¹⁸⁷.

Verginin yasallığı ilkesinin fonksiyonunu tam olarak icra edebilmesi için anayasal düzlemde kapsamının belirlenmesi gerekecektir. Bu bağlamda vergilendirmede bir yandan yasama organının etkin olacağı alan belirlenirken diğer yandan yürütme organının sınırları çizilmektedir. Verginin yasallığı ilkesi, vergilerin ve benzeri mali yükümlülüğün yasa ile getirilmesini zorunlu kılarken, aynı zamanda verginin ana öğelerinin de yasa ile saptanması bakımından bağlayıcı bir kural işlevini görecektir.

Vergilendirmede vergiye ilişkin temel düzenlemelerin yasalarda yer alması gerektiğini emreden anayasal hükümlerin bütünü olarak ifade edilecek olan yasallık ilkesi, yasama, yürütme ve gerektiğinde yargı organlarının bu alandaki hareket alanını belirlemektedir. Yasama organının vergilendirme yetkisini kullanacak olan erk olarak belirtilirken bu yetkinin hangi çerçevede kullanılacağını gösteren bu ilke, yasama organına karşı da yine bireyi korumaktadır. Vergilendirmenin nasıl yapılacağı konusunda hüküm ve ilkeleri içinde barındıran bir anayasa, yasama organının bu alanda dizginlerken öngördüğü anayasal yargıyla da gerektiğinde geri adım atmasını sağlar.

Verginin yasallığı ilkesi vergilerin bir yandan genel, soyut ve nesnel yasama işlemleriyle konulmalarını, öte yandan da bireysel öznel nitelikteki vergi tarh ve tahsil işlemlerinin bu yasalara uygun ve doğru bir biçimde yapılmasını içerir. Bu bireysel yönetsel işlemlerin, dayanaklarını mutlaka vergi yasalarında bulması gerekecektir. Böylece vergilendirme alanında vergi idaresi yasadan almadığı bir gücü kullanamayacak ve verilen bir yetki varsa da hukuka uygun kullanacaktır.

Vergilendirmeye ilişkin düzenlemeye ilişkin sınırlar yasayla belirlenmedikçe, yürütme organı idari düzenleyici işlemlerle (BKK, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ vb.) vergilendirmenin ana öğelerine ilişkin düzenlemelerde bulunamayacaklardır. Ayrıca bu tür düzenlemeler bireyin çıkarlarına uygun olsalar ve birey yönünden bir tehdit

187 Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**. 13. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi, 2009.s. 206.

oluşturmasalar dahi, her an yönetim tarafından kaldırılma ve değiştirilme olasılıkları nedeniyle, yasa derecesinde kuvvetli, yerleşmiş ve istikrarlı bir güvence oluşturamayacaklardır¹⁸⁸.

Verginin yasallığı ilkesi gereği, bir verginin yasa ile konulmuş sayılabilmesi için onun ana öğelerinin¹⁸⁹ yasa ile belirlenmiş, saptanmış olması gerekecektir. Böylece vergi konusu, vergiyi doğuran olay, vergi yükümlüsü, vergi matrah, oran (tarife), istisnalar, muafiyetler, indirimler ile vergi ödevine ve vergi yöntemine ilişkin tüm düzenlemelerin hep yasalarda yer almaları gerekecektir. Yasalar ile belirlenecek bu ana öğelere ilişkin olarak yürütmeye ve vergi yönetiminin takdirine ilişkin hiçbir açık nokta bırakılmamalıdır. Yasama organının vergi hukukunda olanak ölçüsünde geniş ve esnek tip kavramları kullanmaktan kaçınmalıdır.

B. Vergi Hukukunda Verginin Yasallığı İlkesinin Anlamı

Vergi hukukunun temelini oluşturan yasallık ilkesi, çağdaş demokratik sosyal hukuk devleti ilkesini ve felsefesini benimsemiş olan ülkelerde yerleşmiş olan “kuvvetler ayrılığı” ilkesini ve bu ilkenin dengesi çerçevesinde vergilendirme yetkisinin yasama organına ait olmasını¹⁹⁰ ifade eder. Verginin yasallığı ilkesi, keyfi ve takdiri uygulamaları önleyecek ilkelerin yasada yer almasını sağlayarak bireyin özgürlüklerini devlete karşı koruyan güvenlik sınırlarını çizmektedir. Verginin yasallığı ilkesini irdeleyen Güneş, bu ilkenin birey ve devlet yönüyle taşıdığı anlamlar olduğunu vurgulamıştır¹⁹¹:

“Keyfi ve sınırsız ölçülere dayalı bir uygulamanın önlenmesi amacını güden verginin yasallığı ilkesi, anlamını bütünleyen bazı boyutlara ya da alt ilkelere sahiptir. Şöyle ki verginin yasallığı ilkesinin söz konusu edilebilmesi için öncelikle bir vergi yasasının varlığına gereksinim olacaktır. Bireyin korunması için bu yasanın liberal ve demokratik bir devletin parlamentosunun ürünü olması gerektiği gibi (temsilsiz vergi olmaz ilkesi), yalnızca yasanın vergiyi düzenlemesi (yasadışı vergi olmaz ilkesi) ve bu

188 Güneş, s.118.

189 Verginin ana öğeleriyle ilgili Bkz. Birinci Bölüm. I/A.

190 Öz. s. 103.

191 Güneş, s. 12.

yasanın vergi ile ilgili tüm özellikleri yani verginin ana öğelerini dikkate alan tam bir vergi yasası (verginin belirgin olması ilkesi) olması gerekecekti.”

Verginin yasallığı ilkesinin diğer boyutu ise devletle ilgilidir. Devlet kanunlarla belirlenmiş olan vergiyi kesinlikle almak zorundadır. (verginin alınması zorunluluğu ilkesi). Ayrıca devletin vergiyi mutlaka alması gerektiği yolundaki ilkeyi destekleyen bir yön de devletin vergiyi zorla yürütüm yoluyla (cebri icra yoluyla) alabilmesi yetkisiyle donatılmış olmasıdır (verginin zorla yürütüm yoluyla alınması ilkesi)¹⁹².

Vergilendirmeye dair yükümlülüklerin ancak ve ancak kanunla düzenleneceğini içeren anayasal düzenlemelerin anlamı yukarıda belirtildiği gibi olacaktır. Bu nedenle sadece belli bir ülke için değil, her ne surette olursa olsun verginin yasallığı ilkesini kabul edildiği bütün vergi sistemleri açısından Güneş’in yaptığı ayırım geçerli olacaktır.

Mali yükümlülüklerin alacaklısı olan devlet ile bunların borçlusunu konumundaki mükelleflerin çıkarları birbirine zıttır. Bu ters yöndeki çıkarların da sınırlandırılması ve dengede tutulması zorunluluk olmuştur. Bu zorunluluklara cevap vermek üzere ortaya çıkan vergilendirmede yasallık ilkesinin taşıdığı anlamın ortaya konabilmesi için geniş anlamda verginin tarafları olan “devlet” ve vergi mükellefi olan “kişiler” açısından bakılması zorunludur¹⁹³.

Sağlıklı ve etkin bir vergilendirmenin yapılması için vergi alacaklısı “devlet” ile “vergi” borçlusunu yükümlüler arasındaki ilişkide hukuki, iktisadi ve içtimai bir uzlaşmaya dayalı adil bir denge kurulmalıdır¹⁹⁴. Vergilendirmede temel hak ve özgürlüklere müdahalelere sınır çizerek hukuki güvenliğin korunmasında en büyük katkıyı sağlayan vergilendirmede yasallık ilkesi, vergiyi toplayan devlet yönüyle verginin alınmasının zorunluluğu ile cebre dayalı alınmasını; verginin mükellefi kişiler açısından verginin rızasız, kanunsuz ve belirgin olmadan alınmamasını ifade eder.

192 Güneş, s. 13.

193 Öz, s.106.

194 Mehmet Ali Çetin, “Vergi Sistemimizde İstikrar ve Reform İlişkisi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:143, Ağustos 2000, s. 102.

1. Alacaklı Devlet Yönünden

a) Verginin alınması zorunluluğu ilkesi

Yasalarla vergi alacaklısı olduğu sabit olan devletin, yine yasalarla konulmuş olan vergileri, mükelleflerinden toplamak mecburiyeti vardır. Yasayla bir vergi ihdas edilmişse devlet (vergi idaresi), anayasa ve yasaların kendisine verdiği yetki ve imkanları kullanarak bu vergileri hazinesine intikal ettirmek durumundadır¹⁹⁵.

Yasanın mevcut olduğu yerde yalnızca yürütme değil, aynı zamanda, ilke olarak yürütme yükümlülüğü de vardır ve buda devletin ilgili organlarıdır. Verginin yasallığı ilkesi bir yandan bireyi koruyan sınırları çizerken diğer yandan da devletin vergisel işlemlerinin gerçekleşmesi için bir buyruk oluşturmaktadır. Bir diğer deyişle, bu ilke nasıl yükümlü birey için yasa sınırlarının aşılması güvencesini getiriyorsa, vergi alacaklısı devlete de yasal koşulların varlığı söz konusu olunca bu yetkinin kullanılması olanağını ve ödevini vermektedir. Eğer yasalar uyarınca bir verginin yükümlü tarafından verilmesi gerekiyorsa, ilgili makam bunu kesinlikle almalıdır. Bunun sonucu olarak yönetimin yükümlü ile vergi yükümlülüğü üzerinde sulh işlemi yapmaya veya ödenmesi gereken vergiyi yükümlü lehine bir işlemle telâfiye yetkisi yoktur¹⁹⁶. Başka bir deyişle, yasayla ihdas edilen bir verginin vergi idaresi tarafında aranmaması ve takip edilmemesi düşünülemez. Böyle bir serbestisi olan idarenin var olan vergilerin fiili olarak ortadan kaldırılması anlamına gelir ki bu da temsilsiz vergi olmaz ilkesine aykırılık teşkil eder.

Verginin alınması zorunluluğu ilkesi emredici bir ilke olarak devletten vergiyi toplama görevini mutlaka yerine getirmesini isteyecek ve yönetim de vergiyi toplamaktan sarfınazar edemeyecektir. Verginin alınma mecburiyeti bir yandan, yönetimin kamu hizmetlerini kararlılık içinde sürdürmesi ve alacaklarını daha hızlı ve etkili biçimde tahsil ve takip edebilmesini ve vergi yönetiminde kararlılığı sağlar diğer taraftan verginin değiştirilmesinin ve kaldırılmasının yasaya bağlı olarak yapılması keyfi uygulamanın önüne geçerek eşitlik ilkesinin zedelenmesi olasılığını da ortadan

195 Öz. s. 106.

196 Güneş, s. 18.

kaldırır¹⁹⁷. Verginin yasallığı ilkesi, mali yükümlülüklerin mutlaka yasayla düzenlenmesi zorunluluğu getirerek yasama organına bir görev yükler. Yasama organının mali yükümlülüklerle ilişkin düzenlemeyi geçerli bir yasayla belirlemesiyle de idarenin bu yasayı uygulama mecburiyeti ortaya çıkmaktadır. Bu yönüyle geniş anlamda verginin yasayla ile düzenleme zorunluluğu, kanunu uygulama zorunluluğunu doğurmaktadır.

b) Verginin Cebren Alınması İlkesi

Verginin cebren alınması, verginin milletin temsilcilerinin onayı ile alınması kavramıyla çelişen bir kavram gibi gözükebilir. Ancak verginin onaylanması ve verginin zorla alınması, birbirlerinden ayrıldığı ölçülerde birbirleriyle tamamen uyum içerisinde olabilecek kavramlardır. Şöyle ki, ancak vergiye rıza gösterildiği takdirde zorlama unsuru var olabilecektir. Rıza kavramı, temsilsiz vergi olmaz boyutunu yönlendiren bir kavram olduğundan, milletin temsilcileri vergiye rıza göstermiyorlarsa o vergi salınmayacaktır ve böylece zor unsuru kullanılarak tahsil edilemeyecektir. Gerçekten de vergilendirme yetkisinin yasal kaynaklı olarak ortaya çıkması ile sosyal toplumlar vergiye razı olmuşlardır. Rıza, bir vergi yasası ile somutlaşmazsa artık vergiden değil, haraçtan ve bunun zorla alımından söz etmek gerekecektir¹⁹⁸.

Yasayla verilen yetkiler görevin yapılmasında yönetimi güçlü kılacağından, devlet vergiyi cebren, (zorla yürütüm yoluyla) tahsil edilebilecektir. Ödenmeyen vergi, hukuk kuralları çerçevesinde¹⁹⁹ verginin yasallığı ilkesinin verginin zorla yürütüm yoluyla alınması ilkesi doğrultusunda bireyden alınabilecektir²⁰⁰.

2. Kişiler Yönünden

Vergi yasalarına göre vergi ödemekle yükümlü olan gerçek ve tüzel kişiler vergi borçlusudur. Vergi mükellefleri veya borçlularının her zaman vatandaş olmaları

197 Güneş, s. 18.

198 Güneş, s. 18.

199 Türk vergi sisteminde, vergilerin cebren tahsili, 6183 sayılı AATUHK kapsamında yapılmaktadır.

200 Güneş, s. 18.

gerekmez; vatandaş olmayan gerçek ve tüzel kişilerden de vergi alınabilir²⁰¹. Vatandaş olmayan kişilerden bile vergi alınabiliyor olması nedeniyle vergilendirmede bütün kişiler açısından uyrukluğun verdiği koruma dışında da bir takım güvencelerin olması gerekmektedir.

Kişiler açısından vergilendirmede yasallık ilkesinin anlam kazanabilmesi, vergilerin özünde mükelleflerin rızasına dayalı olması, maddi ve şekli anlamda kanunla öngörülmesi ve bu kanunlarda verginin bütün unsurlarıyla belirgin olmasına bağlıdır²⁰².

a. Rızasız (Temsilsiz) Vergi Olmaz İlkesi

“Rızasız vergi olmaz” ilkesi; başka bir tabirle “temsilsiz vergi olmaz” ilkesi, vergi mükelleflerinin yasama organında temsil edildikleri kişilerin gelirlerinden, servetlerinden ve harcamalarından alınacak vergilere kendi temsilcilerinin oluşturduğu yasama organı nezdinde rıza gösterdikleri düşünce alt yapısına dayanır²⁰³.

Gerçekten de parlamentoların kurulması esas itibariyle hükümdarların mali alanlardaki aşırılıklarına yani bir taraftan şiddet ve baskılarına, diğer taraftan da savurganlıklarına karşı halkı korumak endişesine dayanmaktadır. Yasaların milletin temsil edileceği parlamentolarda açık görüşme ve tartışma yöntemleriyle hazırlanması, özgürlüklerin düzenlenmesinin ve sınırlanmasının doğrudan doğruya kamuoyunun denetimi altında olması anlamına gelecektir. Demokratik amaçlı ya da demokratik kökenli olan bu ilkeye göre parlamentoca temsil edilen halk, hangi vergileri yükleneceğine kendisi karar vermektedir²⁰⁴.

Kamu harcamalarının finansmanını sağlayan vergiler, halkı temsil eden parlamenterlerin katıldığı yasama organı konulabilmesi sayesinde, vergilendirmede keyfiliğin yerini temsil edilen halkın rızası ve hukukun üstünlüğü almaktadır. Bu yöntemle kişilerin temel hak ve hürriyetleri de korunmaktadır²⁰⁵.

201 Örneğin Türk vergi sisteminde Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi uygulamasında dar ve tam mükellefler ayırımına gidilmiştir. Bu ayımda uyruklu esas değildir. Yine gider vergileri kapsamında değerlendirilen damga vergisi açısından uyruklu esas alınmamıştır.

202 Öz, s. 108.

203 Öz, s.108.

204 Güneş, s.13.

205 Öz, s. 108.

Bu alt ilke doğrultusunda vergiler ancak parlamentodan çıkan bir yasa ile konulabilecektir. Böylece harcamaların finanse ediliş biçiminin yanı sıra vergi yükünün bireyler arasındaki dağılımının, halkın çoğunluğunun fikirlerini açıklayan kararların bir sonucu olduğu söylenebilecektir. Öte yandan bu alt ilke “yasadışı vergi olmaz kuralı”nın tarihsel gelişimim içerisinde kökenini oluşturmaktadır. Bu suretle, verginin, millet veya temsilcileri tarafından onanması (tasvip edilmesi) kişisel özgürlüğün en eski ilkelerinden birisi olarak karşımıza çıkmaktadır²⁰⁶.

Vergilendirme yetkisinin devlet tarafından keyfi biçimde kullanılmasına karşı vatandaşların elindeki en önemli silah,” vergiye icazet verme/muvafakat etme hakkı”dır. Bu hak etkin biçimde kullanıldığında, vergilendirme yetkisi adil sonuçlar doğuracak biçimde kullanılacaktır²⁰⁷.

Temsilsiz vergi olmaz alt ilkesi uyarınca verginin yasallığı ilkesi, çağdaş demokratik ülkelerde güçler ayrılığı veya güçler dengesi ilkeleri çerçevesinde vergilendirme yetkisine yasama organının sahip olması anlamına gelmektedir²⁰⁸.

b. Yasasız Vergi Olmaz İlkesi

Yasadışı vergi olmaz ilkesi; vergi hukukunun olduğu kadar anayasa hukukunun da temel bir ilkesidir. Bu ilke, temsili demokrasi ve hukuk devlet ilkesinin gelişiminde öncü rol oynamış ve kök salıp kurumsallaşmasında önemli işlev görmüştür.²⁰⁹

Verginin yasallığı ilkesinin bu alt ilkesine göre vergi bir hukuksal tasarruf olarak şekli ve maddi anlamda yalnızca yasa ile öngörülebilecektir. Vergi normunun yasa niteliğini taşıması, verginin yasallığı ilkesinin biçimsel yönünü oluşturmaktadır.

Yasa metinleri toplum için uyulması zorunlu, genel, soyut ve sürekli hükümler içerirler. Belirli bir kişi ya da olaya göre değil, aynı nitelikteki bütün olay ve kişilere uygulanacak olması da yasaların maddi boyutuyla ilgilidir. Vergi yasalarının bu özelliği sayesinde belli bir kişiye yasa ile yükümlülük yüklenemeyeceği gibi, belli bir kişiyi yasal yükümlülüklerinden kurtaracak bir yasanın da çıkarılmaması gerekir. Vergi

206 Güneş, s. 14.

207 Furtun, s. 158.

208 Güneş, s. 14.

209 Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.3.

konulurken ya da değiştirilirken yasa dışındaki kullanımlara kural olarak yer verilmeyecektir. Bunun bir sonucu yasamanın vergileme alanındaki yetkisini başka bir organa devredememesidir²¹⁰.

c. Verginin Belirgin Olması İlkesi

Bu alt ilkeye “vergi yasasının vergiye ilişkin tüm özellikleri kapsaması ilke²¹¹” denilebilmektedir. Bu ilke gereğince vergi yasalarında verginin konusu, mükellefi, sorumlusu, vergiyi doğuran olay, matrah, oran, tarh- tahakkuk ve tahsil zamanı ve usulleri, cezai yaptırımları, zamanaşımı, ihtilaf halinde çözüm yolları gibi ana unsurları açık ve kesin bir biçimde yer almalıdır²¹². Verginin yasallığı ilkesinin maddesel yönünü oluşturan bu boyuta göre, vergi normu yani vergi yasası vergi ile ilgili temel özellikleri yani tüm ana öğeleri barındırması gerekmektedir. Vergilemenin tüm esasları yasadaki kesin bir şekilde saptanmış olmalıdır. Vergilemenin tüm esaslarının genel düzenleyici idari işlemlerle değil de yasayla saptanmasının amacı farklıdır. Her şeyden önce temel hak ve hürriyetleri müdahaleyi barındıran herhangi bir vergilemenin yasayla düzenlenmesi genel düzenleyici idari işlemlerden daha fazla öngörülebilirlik temin eder. Çünkü şekli ve maddi anlamda geçerli bir yasama işleminin gerek ortaya çıkış prosedürü gerekse tabii olduğu hukuki rejim açısından daha dikkatli hazırlanmaktadır. Bu yönüyle verginin yasallığı ilkesi, vergi kurumunun “öngörülebilir” olması anlamını içermektedir²¹³.

Vergi mevzuatının açık ve belirli olması, vergiden beklenen fonksiyonların gerçekleşmesi için diğer vergileme ilkeleriyle kadar önemlidir. Bilindiği üzere verginin mali fonksiyonları kadar sosyo-ekonomik fonksiyonları açısından da önemlidir²¹⁴.

Verginin belirginliği verginin geleneksel belirlilik ilkesi ile yakından ilgilidir. Bu çalışmada “belirlilik ilkesi”, vergilendirmede hukuki güvenlik ilkesi kapsamında ayrıca değerlendirilecektir.

210 Güneş, s. 14.

211 Güneş, s. 15.

212 Öz, s. 109.

213 Güneş, s. 15.

214 Akdoğan, s. 209.

C. Verginin Yasallığı İlkesinin Sınırı

Verginin yasallığı ilkesinin sınırsız ve sert uygulanması konusunda bazı çekinceler bulunmaktadır: Vergilendirmeye ilgili tüm ana unsurların yasama organı tarafından düzenlenmesi gerektiğini kabul etmek her ne kadar mükellefler yönünden güvence ise de, kamu yararı açısından her zaman isabetli olmayabilir. Çünkü vergilendirmede yasallık ilkesini her zaman geniş ve keskin yorumlamak vergilemenin hızlı ve etkin bir biçimde karar alarak yapılmasını engelleyebileceği de unutulmamalıdır²¹⁵.

Bu nedenle verginin ana öğelerine ilişkin olarak yasal düzenlemenin belirli bir noktada durması gerekecektir. Yasa koyucunun bu yetkisini sınırlandıracağı nokta ise oldukça karmaşıktır ve belirsizdir. Yasal düzenlemenin durması gereken noktanın yasal düzenlemenin esasını oluşturan vergiyi kurucu temel ana öğelere ilişkin nokta olmayacağı açıktır. Yani verginin konusu, verginin yükümlüsü, vergiyi doğuran olay, verginin matrahı, verginin tarifesi, istisnalar, bağışlıklar indirimler mutlak surette yasalarla düzenlenecektir. Bununla beraber yasal düzenlemelerin, uygulama kurallarını da kapsamaları gerektiği açıktır. Yükümlüye veya muhataba neyi, hangi mercie, ne zaman, nasıl vereceğini, ne gibi bir davranışta bulunacağını belirleyerek bir öngörülebilirlik sağlayan yasa kurallarının yürütmenin düzenleyici işlemleri ile aşılmasına izin vermemek gerekecektir²¹⁶. Yukarıda sayılan unsurların yasal düzenlemede yeterince belirtilmemiş olması nedeniyle vergi yasası uygulanamıyor veya uygulanması yargı organları tarafından denetlenemiyorsa bu düzenlemenin yasallık ilkesine uygun olduğu söylenemez²¹⁷.

Uygulamalarda yürütme organına gerek verginin kurucu temel öğelerine, gerekse vergisel ödev ve vergisel yönetime ilişkin temel öğelere yönelik yetkilerin verilebildiği görülebilmektedir²¹⁸.

215 Öz. s.106.

216 Güneş. s. 131-132.

217 Furtun, s. 148.

218 Türk vergi hukuku uygulamalarında Anayasal temeli bulunmadığı halde uygulamada vergi yasalarında *usul ve esas* belirlemeye Maliye Bakanlığı'nın yetkili kılındığı belirten hükümlere rastlanmaktadır.

Vergi hukukunda yasallık ilkesini zedelemeyen yürütme organına devredilecek yetkiler konusunda Güneş, şu sınırı çizmektedir²¹⁹.

“O halde denilebilir ki gerek vergiyi kurucu temel öğeler gerekse vergi ödev ve yöntem (usul) ilişkilerini düzenleyen temel öğeler verginin yasallığı ilkesinin egemenliğinde olup bu konulara ilişkin yapılacak ayrıntısal düzenlemeler ancak ödevliye gizli vergisel maliyet ya da sosyal ve psikolojik maliyet yüklememek kaydı ile olanaklı olmalıdır. Öyleyse yasal düzenlemenin durabileceği noktalar ödevliye masraf getirmemek, sosyal ve psikolojik maliyet yüklememek koşuluyla uygulamaya, ayrıntıya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin konulardır. Ancak burada göz önünde bulundurulması gereken bir nokta da yükümlülerin ya da ödevlilerin güvenliklerinin en yoğun biçimde tehdit gördüğü, en derin biçimde zedelendiği noktaların ayrıntıya, tekniğe ilişkin yönler olduğudur. Ayrıntıya tekniğe ilişkin hususların düzenlenmesinin yönetime bırakılması bunların yükümlülerin güvenlikleriyle ilgili noktalar gibi muamele görmeyeceği anlamına gelmemelidir.”

D. Verginin Yasallığı İlkesinin Sonuçları ve Kıyas Yasağı

Verginin yasallığı ilkesinin doğal olarak bazı sonuçları vardır. Bu sonuçlar aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır²²⁰:

1. Verginin yasayla konulması ilkesinin doğal uzantısı olarak verginin yine yasayla değiştirilmesi veya kaldırılması gelir. Yani yasaya dayalı olmadan bir verginin adalet, eşitlik gibi gerekçelerle kaldırılması söz konusu değildir. Bu yetkinin de yasama organına ait olduğu açıktır. Dolayısıyla yürütme organının kanuni dayanak olmaksızın bir idari işlem ve tasarrufla vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisi yoktur. Aynı şekilde yargı organlarının da kıyas yolu ile veya başka şekillerde vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkileri bulunmamaktadır.

2. Vergide yasallık ilkesi geçerli olduğuna göre, yorumun da yasa sınırları içinde yapılması gerekir. Yani yasayla belirlenmiş olmadıkça kıyas, boşluk doldurma,

Hatta son dönemlerde çıkan yasalarla bu yola çok sık başvurulmakta, neredeyse her maddenin altına bu hüküm eklenmektedir.

219 Güneş. s. 133.

220 Nevzat Saygılıoğlu, “Vergi Hukukunda ‘Yasallık İlkesi’”, Vergi Dünyası, Sayı: 59, Temmuz 1986, s. 63-64.

hukuk yaratma halleri işletilemez. Ancak yorumun sonuçları olan daraltıcı veya genişletici yorum halleri vergilerin kanuniliğine ters düşmez.

3. Bu ilkenin bir diğer sonucu da vergi hukukunda irade özgürlüğüne ve sözleşmeye yer verilmemesidir. Yani vergilendirmede, yasaya aykırı olarak veya yasa sınırlarını aşarak verginin tarafları arasında irade özgürlüğü ve sözleşmeler söz konusu değildir²²¹.

4. Vergilerin yasallığı ilkesinin bir diğer sonucu ise, prensip olarak, yürütme organının vergilendirmenin temel unsurlarında takdir yetkisinin bulunmamasıdır. Yetkisi bağlı yetkiden tamamen farklıdır.

5. Vergilerin yasallığı ilkesi ile vergi hukukunda yasal idare ilkesi birbirine sıkı bir biçimde bağlıdır. Bilindiği gibi yasal idare ilkesi, hukuk devletinin bir unsurunu oluşturduğu kadar idare hukukunun da temel taşlarından biridir. İdare hukukunda yasal idare ilkesi idarenin Anayasa, yasa, tüzük, yönetmelik ve diğer düzenleyici idari işlemlere uygun davranması anlamına gelir. Bu ilke özellikle vergi hukukunda daha çok kendini gösterir. Dolayısıyla yasal idare ilkesi özel, bireysel ve öznel (sübjektif) nitelikteki tarh ve tahsil işlemlerinin genel ve nesnel (objektif) nitelikteki vergi yasalarına uygun olarak yapılmasını gerektirir.

Yasallık ilkesi, tüm devlet erkleri için topluca ele alındığında, vergilendirme alanında yasama organına yönelik bir emri, yürütme ve yargı organları için ise bir yasağı ifade ettiği anlamı çıkmaktadır. Bu durumda yasama organı vergilendirme alanındaki düzenlemeleri özenli yapmalı, yürütme ve yargı organları ise bu alanda bir düzenleme anlamına gelebilecek faaliyetlerden imtina etmelidir²²².

Vergi hukuku kurallarının kıyas yoluyla yorumlanması, vergilerin yasallığı ilkesini ile yasal idare ilkelerine ters düşmesi nedeniyle hukuki güvenlik ilkesine zarar verir. Kıyas, vergilendirme yetkisini kullananları kanuni dayanak olmaksızın keyfi işlem

221 İlke olarak, vergi uzlaşmalarının vergi hukukunda geçerli olmaması gerekir. Ancak istisnai de olsa vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada uzlaşma yolu ile çözülmesi Türk vergi hukukunda da benimsenmiştir. Böylece sınırlı da olsa vergi hukukunda irade özgürlüğüne ve sözleşmeye yer verilmiştir. öte yandan Türk vergi hukukunda, vergi yasalarıyla kabul edilen durumlar dışında, yükümlülüğe ve vergi sorumluluğuna ilişkin özel sözleşmelerin vergi dairesini bağlamayacağı VUK 'da belirtilmiştir.

222 Furtun, s. 164.

yapma noktasına taşıma potansiyelini taşır. Kıyas yasağı ilkesi, vergilendirmede belirlilik ilkesinin tamamlayıcısıdır²²³.

1. Kıyas Yapma Gereği

Vergi mahkemeleri ve vergi idaresi, vergi yasalarını münferit olaya uygulamak zorundadırlar. Yasayı hiç bir şekilde genişletemezler ve daraltamazlar. Ancak onu yorum ya da altlama yoluyla somut olaya uygulayabilirler. Yasanın bu şekilde uygulanması, vergi hukuku açısından geçerli olur²²⁴.

Yasalarda yer alan boşluklar, bilinçli oluşan yasa boşlukları ve bilinçsiz oluşan yasa boşlukları şeklinde iki kısma ayrılır. Bilinçsiz yasa boşlukları, plana aykırı ve yasa koyucunun amacına aykırı olarak ortaya çıkan boşluklardır. Burada yasa koyucunun belli bir amacı olmuştur ve bunu gerçekleştirmek istemiştir; ancak bu noktada da tam başarılı olamamıştır. Yasa metni güdülen amaca göre eksik kalmıştır. Bu eksiklik yasa koyucunun tüm olguları göz önünde bulunduramamasından veya bu olguların yasanın konulması sırasında tam olgunlaşmamış olmasından dolayı düşünülememiş olmasından veyahut bunların ifade edilmesinde veya yazıya dökülmesinde yetersiz kalınmış olmasında kaynaklanabilir. Bilinçli boşluklar ise, yasa koyucunun bilinçli olarak kural koymaması, özelliklede olguyu yasal açıdan olgun görmemesi ve olguyu hukuksal sonuç kurallarını o an için yargılamaya veya doktrine bırakmasından kaynaklanabilir. Yasada yer alan bilinçli ya da bilinçsiz boşlukların kıyas yoluyla doldurulması mümkün müdür? Bu durum tartışmalıdır. Şu sorular akla gelmektedir: ²²⁵

Yasa metninin ve amacının hukukun çekirdek alanlarının olmadığı yerlerde kanun uygulaması kanun lafzıyla sınırlanabilir mi? Vergi kanun koyucunun sustuğu yerde kanun uygulayıcısı artık vergi yasasının adaletsizliği sürdürmeli midir? Yoksa objektif amaca uygun yorumu ön plana tutarak ve keyfilik yasağını çiğnemenen vergi eşitliğini mi sağlamalıdır?

223 Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 174.

224 Hakan Birsenoğul, “**Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı Yoluyla Hukuk Güvenliği mi?**”, Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi, [Elektronik Versiyon] Cilt:7, Sayı:1-2, 2003, s. 157. http://hukuk.erzincan.edu.tr/dergi/makale/2003_VII_2_7.pdf (16.01.2010).

225 Birsenoğul, s.157-158.

2. Hukuk Biliminde Kıyas Uygulaması

Hukuk biliminde kıyas, özellikle yasalardaki boşlukların doldurulma metodudur. Kıyas, bir yasaya, bir kurala ya da kurallara temel teşkil eden bir ilkeyi, yasal kavramın muhtemel lafzi anlamını aşar surette, yasanın metninde öngörülen doğrultuda benzer bir olaya uygulanmasıdır. Kıyas çıkarımının başlangıç noktasını “benzerlik veya aynılık” oluşturur. Çünkü bir boşluğun doldurulmasına yol açan istisnai kuralın kıyas yoluyla uygulanışı ancak hukuksal nitelendirme için önemli ve esaslı özelliklerinde bir uygunluk mevcut olduğunda meşru olabilir²²⁶.

Kıyas için iki veya daha fazla şey arasında bir benzerliğin olması çok defa yeterli olabilir. Kısmi eşitlik veya bir takım unsurlar bakımından denklik anlamına gelen “benzerlik” kavramı, tüm unsurlar bakımından denkliği –eşitliği- ifade eden “aynılık” kavramından farklıdır. Benzerlik, eşitlik ile farklılık arasında yer alan bir haldir²²⁷.

3. Kıyas Çıkarımının Koşulları

Kıyas çıkarımı, iki olayın farklılığına rağmen eşit hukuki muamele görme sonucunu doğurur. Bu eşit muamele, “bu iki olayın belirli norm açısından benzer olduklarında, yani önemli özelliklerinde uyuştuklarında” meşrudur. Dolayısıyla kıyasın ön şartı, olayların “ hukuksal açıdan benzer” olmalarıdır. Bu anlayış, eşit olanlara eşit muamele yapılması gerektiğini vurgulayan adalet duygusuna dayanır. Çünkü kıyas vasıtasıyla A olayı için geçerli olan düzenleme, düzenlenmemiş olan B olayı içinde uygulanır. Bu durum sonucunda A ve B olayının eşit değerlendirilmesi sonucunu doğurur. Böyle bir işlem tarzı, hukuk uygulamasında, ancak iki olayın hukuksal açıdan benzer oldukları ya da hukuksal değerlendirmeye ilgili yönlerden uygun oldukları ve aynı hukuksal sonuçların olması gerektiği durumda geçerli olan üstün öncüllerin geçerli kabul edilmesi durumunda uygun olur²²⁸.

226 Birsenoğul, s.158.

227 Furtun, s. 75.

228 Birsenoğul, s. 60, 161.

4. Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı

Hukukta kıyas, bir olay veya hukuki durum hakkında kanunda yer alan kuralın, nitelikleri ve kuruluşları ona benzeyen fakat kanunda düzenlenmemiş diğer bir olaya veya hukuki duruma uygulanmasıdır²²⁹. Hukukta kıyas, kanunlardaki boşlukları doldurmak için yapılan bir işlemdir.

Hukuki güvenlik ilkesinin alt ilkelerinden olan ve esas olarak vergi yargısı denetiminde dikkate alınan kıyas yasağı ilkesi, verginin belirliliği ve yasallık ilkeleriyle yakın ilişkisi nedeniyle dikkate alınabilecek bir ilkedir. Zira verginin kanuniliği ilkesi gereği vergi kanunla konulacak ve verginin belirliliğinin zorunlu kıldığı temel unsurlar kanunda belirlenecektir. Bu bakımdan belirlilik ve kanunilik ilkelerine aykırı olan düzenlemeler, kıyasa imkan vermeleri ölçüsünde, kıyas yasağı ilkesine de aykırılık oluşturabilecektir²³⁰.

Vergilemede kıyas yasağı, vergilemede kanunilik ilkesinin doğal bir sonucudur. Kanunilik ilkesinin bir boyutu vergilerin kanunla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması iken diğer boyutu vergilerin temel esaslarının kanunla düzenlenmesidir. Vergilendirmede belirgin olma ilkesi gereğince kanunlar açık ve kesin olması gerekir. Ancak bazı durumlarda kanuni düzenlemelerin lafzı yeterince açık olmayabilir. Vergi kanunlarının ilgilileri tarafından anlaşılabilir hale getirilebilmesi için vergi hukukunda yorum müessesesinden yararlanılmaktadır. Vergi hukukunda yorum sayesinde adalet ilkelerine uygun bir şekilde yasa koyucunun gerçek iradesi ortaya konulmaya çalışılır ve kanunların gerçek anlamı belirlenir²³¹.

Vergilendirmede kıyas yasağı, Adam Smith'in vergilendirme ilkelerinden olan vergilendirmede belirginlik ilkesini tamamlayıcı niteliktedir. Belirlilik ilkesi, yargısın yasaya ve hukuka bağlılığı ve devletin müdahale hakkı için geçerli olan yasallık şartına uyma zorunluluğu getirir. Başka bir deyişle kıyas yoluyla hukuk yaratma yoktur. Vergi yasalarındaki boşlukların doldurulmasında bir diğer engel yasal idare ilkesidir²³².

229 Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 29.

230 Tekbaş, s. 286.

231 Öz, s. 54.

232 Birsenoğlu, s.166.

Vergi hukukunda kıyas yoluyla ile yoruma başvurulması hukuki güvenlik ilkesine ve verginin yasallığı ilkesine aykırıdır. Kıyas yoluyla vergi hükmü tesisi, vergi koyma açısından yetkisiz olan yürütme ve yargı organlarının vergi doğurucu olayları ortaya çıkarmasına veya mevcut vergi yüklerinin artırılmasına neden olabilir. Bu durum kamu hukukunda fonksiyon gaspına yol açar²³³.

Farklı vergi sistemlerinde gerek açık yasa hükmüyle gerekse idari ve yargı uygulamalarıyla kıyas yasağı geçerli olduğu görülmektedir²³⁴.

Vergilendirmede yorum, yasallık ilkesi gereğince kanun sınırları dahilinde yapılmalıdır. Bu sınırlar dışına çıkılması, başka bir deyişle verginin tarafları olan devlet veya mükellef aleyhine veya lehine kanunların lafzı ve ruhuyla birebir ilgisi olmayan yeni veya farklı bir hüküm tesis edecek nitelikteki yorumlar, yorumu vergi hukukunda yasaklanmış olan kıyas yasağına götürür. Eş deyişle yasa sınırların aşan (yasaya karşı veya yasanın dışında) yorumun kabul edilmesi mümkün değildir²³⁵. Vergi hukukunda kanunlarda açıkça belirtilmeyen konular kıyas yoluyla verginin konusuna dahil edilemez ve kıyas yoluyla vergi ihdas edilemez. Çünkü, vergi hukukunda yasallık ilkesi gereğince idari mercilerin, kanunlardaki boşluk veya hükümlerin anlaşılabilmesi halinde genişletici tarzda vergilendirme yapma yetkisi yoktur.²³⁶ Kıyas yasağına aykırı hareket edilmesi, vergilendirme açısından yetkisiz olan yürütme ve yargı organlarının vergi doğurucu olaylar tesis etmesine ve mükelleflerin vergi yüklerinin değişmesi sonucunu doğurur.²³⁷ Bu anlamda vergilendirmede, kanunlarda açıkça hüküm olmadıkça benzetme yoluyla yeni veya ilave mali külfetler ihdas olunamayacağı gibi, istisna ve muafiyette tesis edilemeyecektir. Vergi hukukundaki bu kıyas yasağı, usul ve şekle ilişkin kurallarla ilgili boşluk doldurulmasına engel teşkil etmemektedir²³⁸.

233 Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 29.

234 Ülke uygulamalarıyla ilgili ayrıntılı bilgi için Bkz. Birsenoğlu, s.161-165. Türk vergi sisteminde kıyas yasağı 1982 T.C. Anayasası'nın 73. maddesinde vücut bulan verginin yasallığı ilkesi ve 213 sayılı VUK'un 3. Maddesi ve 143. Nolu VUK Genel Tebliği yer alan düzenlemeler gereği vergi hukukunda kıyas yasağı kabul edilmiştir.

235 Nevzat Saygılıoğlu, Vergin Hukukunda Yorum, Maliye Bakanlığı APK Yayın No:1987/288, Ankara, 1987, s.69.

236 Öz, s. 55.

237 Kaneti, Vergi Hukuku, s.43.

238 Selim Kaneti, "Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:131, 1992, s.26.

Kıyas yasağı, amaçsal yorumun ve vergi hukukuna egemen olan ekonomik yaklaşımın sınırını çizmektedir²³⁹. Ekonomik yaklaşım, vergi doğurucu olayların tespitinde ve vergi yasası hükümlerinin yorumlanmasında hukuki biçimlerin ötesine geçilerek gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin esas alınmasını ifade eder²⁴⁰. Yorumda muhtemel lafzı yasa yorumunun sınırı kabul edip te vergi yasalarının ekonomik yaklaşım tarzını dikkate alan yorumunda bunu uygulamamayı haklı gösterebilecek bir neden bulunmamaktadır. Eğer bir vergi ihdasının söz konusu olduğu durumlarda ekonomik yaklaşım tarzı yardımıyla bir yasa muhtemel lafzı ile bağdaşmayacak biçimde anlamlandırılırsa, artık yasa yorumlanmamış olmakta, aksine yasada sabit olan yasal unsur hukuk uygulayıcısı tarafından kıyas yapılarak genişletilmiş demektir. Bu tip bir genişletici yorum verginin yasallığı ilkesiyle bağdaşmadığı açıktır. Çünkü; vergi, ancak yasanın vergilendirdiği kişilerden ve konulardan alındığına göre, amaca bakılarak kıyasen ve öncelik yargısı ile yasada düzenlenmemiş kişiler ve konular vergi kapsamına alınamaz²⁴¹. Vergi hukukundaki kıyas yasağına aykırı bir işlem, hem verginin yasallığı ilkesini ihlal etmekte, hem de hukuki güvenlik ilkesini zedelemektedir.

5. Kıyas Yasağıyla İlgili Diğer Hususlar

1) Vergi Kanunlarında Boşluk Doldurma

Kanunlarda bulunması gerekli ve zorunlu düzenlemelerin eksikliği durumunda kanun boşluğu kavramından söz edilir²⁴². Vergi Hukukunda²⁴³ vergi mevzuatına dahil konularda boşluk olması veya anlaşılması çok zor olan bir hükmün olması halinde vergi yargıcı veya vergi uygulayıcısının, vergilendirmede kanunilik ve vergilendirme kıyas yasağı gereği hukuk tesis etme yetkisi yoktur. Somut olarak var olmayan veya vergi hakimi tarafından ihdas edilen hukuki norma dayalı işlem tesisinde veya somut olarak var olup, normda yer alan kelimeye ya da kavrama yüklenmesi mümkün olmayan bir

239 Kaneti, Vergi Hukuku, s.43.

240 Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 24.

241 Birsenoğlu, s.166.

242 Selim Kaneti, “Vergi Usul Kanunu’ndaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması”, Vergi Dünyası, Sayı:123, (Kasım 1991), s. 35.

243 Medeni Hukukta ise, Medeni Kanunu’nun 1. Maddesine göre kanun boşluklarının hakim tarafından kendisi kanun koyucu olsaydı nasıl bir kural koyacak idiyse, buna göre doldurulmasına imkan tanınmaktadır.

anlam yüklenmesinde bir yorumdan değil, hukuki bir doğrudan²⁴⁴ söz edilebilir. Her iki durumda da hukuki eylem ve işlemde bulunulması hukuki güvenliğini olumsuz etkileyeceği açıktır. Fakat vergi mahkemelerin, kanunlarda açık hüküm bulunmayan durumlarda hukukun genel ilkelerinden yararlanmak suretiyle kanun boşluğunu belli ölçülerde doldurmaya yoluna gitmeleri mümkündür. Burada önemli olan husus vergilendirmede kanunilik ilkesi gereğince kanuni boşluk doldurmanın işlevi, vergi mükellefiyetinin özüne ilişkin konulardan ziyade, yükümlülüğün usul ve şekline ilişkin eksikliklerin giderilmesine yönelik olmalıdır.²⁴⁵

Vergi hukukunda pozitivist gelenek geçerlidir. Bu nedenle anayasal hukuk devleti ilkesi, yasaya ve yasal unsura uygunluk ilkesi, hukuksal güvenlik ilkesi, yasal unsurun ve normun belirliliği ve öngörülebilirliği ilkesi kıyas yasağının dayanağını oluşturmaktadır. Vergi uygulayıcıları, vergi yasasından doğan adaletsizliği ancak objektif amaca uygun bir yorum sınırları içinde gidermeye çalışır, aksi halde vergi adaleti ve benzeri gerekçelerle yasaya olası kelime anlamı dışında bir anlam vererek yasa sınırlarının aşılması vergi hukukunda mümkün değildir²⁴⁶.

2) Vergi Hukukunda Yorum

Genel anlamda yorum açık ve anlaşılır olmayan söz ve fiilleri gerçek anlamlarına kavuşturma uğraşısıdır²⁴⁷.

Bir hukuk normunun anlam bakımından uygulanması denince akla yorum gelir. Yorum, bir normun objektif anlamının ortaya konulma çabasıdır. Hukuk kuralları soyut ve genel niteliktedir. Herkes tarafından kolayca anlaşılabilen, toplumsal gereksinimlere adalete en uygun biçimde cevap veren kurallar ihdas etmek her zaman kolay değildir. Hukuk kuralları belirli dönemdeki insanların iradesi olmaları nedeniyle noksanlık ve boşluklara sahip olabilmektedir. Bu kuralların günlük yaşamda karşılaşılan somut ve özel olaylara uygulanabilmesi için ne anlama geldiğinin açık ve net olarak bilinmesi

244 Öz, s. 56.

245 Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 17.

246 Birsenoğul, s.168.

246 Birsenoğul, s.168.

247 Muzaffer Küçük, “**Vergi Hukukunda Yorum**”, Vergi Dünyası, Sayı:205, (Eylül 1998) s. 134.

gerekmektedir. Bu bakımdan yürürlükte olan kuralların gerçek anlamını bulmak için yorum kaçınılmaz olmaktadır²⁴⁸.

Vergi kanunları vergilemeye ilişkin genel ilke ve kurallar koyması nedeniyle soyut hükümler içermektedir. Bu soyut kuralların somut olay ve işlemlere uygulanması safhasında ortaya çıkan güçlük ve ihtilafların çözümü için yoruma başvurulmaktadır. Kanun hükmünün başlangıçta yeterli açıklıkta düzenlenmemesi, kanun hükmünün uygulanması öngörülen durumlarda zaman içinde değişiklik olması, kanun hükmünde kullanılan terimlerin zaman içinde anlam ve ifade değişikliğine uğraması ve kanunda kullanılan genel ifadelerin özel durumlarla örtüşmemesi gibi nedenlerle vergi kanunlarının yorumlanması gerekebilmektedir²⁴⁹.

Vergi hukukunda yorumun önemlidir. Vergi normları geniş halk kitlelerini ilgilendirdiği ve devlet ile kişiler arasında alacak-borç ilişkisini çıkardıkları için bunların en iyi şekilde anlaşılması gerekmektedir. Özellikle vergi normlarının sık sık değiştiği ve yeni kurumlar ortaya çıktığı dönemde bu önem daha da artmaktadır. Vergi hukukunda, yorumun asıl önem kazandığı konular, özellikle muafiyet ve istisnaların uygulanması, maddi hata ve düzeltme kurumunun işlemesi, vergi suçlarına ait cezaların uygulanması, matrahların hesaplanması gibi konulardır.²⁵⁰

Vergi ihtilaflarının çokluğu verginin tarafları arasındaki yorum farklılıklarının bir göstergesi olmaktadır. Verginin tarafları arasındaki bu ihtilafların çözümünü sağlayacak olan yargı organları da kendi yönünden ayrıca yorum yapmak durumunda kalmaktadır.

Vergi normlarının uygulanmasında bazen kıyas yoluna da başvurulur. Ancak vergi normunun yorumlanması ile kıyasen uygulanması farklı kavramlardır. Yorum, bir hukuk kuralının olaya en uygun anlamını tespit etmeye çalışır. Kıyas ise, nedenlerdeki benzerliğe dayanarak öngörülen bir kuralın norm koyucu tarafından öngörülmemeyen olaylara uygulanmasıdır. Kıyas, normun anlamını ortaya çıkarabilmek için değil, fakat

248 Sadık Kırbaş, Vergi Hukuku-Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 8. Baskı. Ankara: Siyasal Kitabevi, 1996. s.58.

249 Gürol Ürel, Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, 2. Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007, s. 5.

250 Kırbaş, s.58-59.

normdaki boşlukları doldurabilmek için yapılan geniş bir işlemdir. Başka bir ifadeyle kıyasta, norm koyucunun maksadı araştırılmamakta, bilakis norm koyucunun gibi hareket edilmektedir²⁵¹. Kıyas, mevcut bir hukuk kuralının anlamını saptamak için yapılan düşünsel faaliyet olan yorumdan farklıdır. Yorumda bir kural boşluğu yokken kıyasta vardır. Bu yönüyle kıyas yasağı ilkesinin muhatabı kurallarının uygulayıcılarıdır²⁵².

Yorum ve kıyas konusu incelenirken atıf konusuna da değinmek gerekmektedir. Atıf, bir normun belirli bir konuda hüküm getirmedeği zaman diğer bir normun hükmüne yollama yapmasıdır. Bu şekilde yollama yapılan hüküm, o normun hükmü gibi uygulanma imkanı bulur. Vergi hukukunda açıkça bir atıf yoksa kıyasa başka bir kanun hükmünün uygulanması olanaksızdır. Atıfın söz konusu olduğu durumlarda da öngörülen çerçevede kalmak gerekmektedir²⁵³.

3) Tipleştirme ve Tipiklik

Vergi hukukunda tipleştirme, kanun koyucunun genel soyut kurallar koymasıyla yakından ilgilidir. Tipleştirmeye, çeşitli kavram ve deyimler belli tiplere dönüştürülmüş olur. Tipleştirme sonucu ortaya konulan belli hükümler belli durumlarda vergilendirmede kanunilik ilkesine aykırılık teşkil edebilir. Örneğin, Türk Gelir Vergisi Kanunu gibi geliri sadece tanımlamak aynı zamanda unsurlara ayıran bir vergilemede hukuki özellikleri ve yapıları farklı gelir unsurlardan birkaç tanesinin (ticari kazanç, zirai kazanç, ücret ve serbest meslek kazancı) bu özellikleri dikkate alınmadan vergi kanunlarında bir arada yer almaları, amaçsal yorumun en geniş ölçüde kullanılmasına²⁵⁴ yol açarak kıyas yasağının ihlaline neden olur; çünkü gelirin tanımını vererek vergileme yapan bir anlayıştan farklı bir durum söz konusudur: Gelirin sadece tanımını yaparak vergilendiren bir yasada kıyas yapılacak veya birbiriyle karıştırılabilecek gelir unsurları yoktur. Bu nedenle kanun koyucunun, gelir unsurlarının vergilendirilmesine ilişkin olarak geniş ve esnek kavramlardan ziyade sınırları belli soyut genel kurallar koymalı,

251 Kırbaş, s. 59.

252 Bahri Öztürk, “Kabahatler Kanunu’nun Genel Esasları”, İlhan Uluşan ve Funda Başaran Yavaşlar (Ed) Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu içinden (124-139), Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2009, s.131.

253 Kırbaş, s. 59-60.

254 Şişman, s. 69.

bu kurallarda vergiyi doğuran olay açık bir şekilde tanımlamalı ve somut durumların bu genel kurala uygunluğu sağlamalıdır. Böylece vergilendirmede yasallık ve belirginlik ilkelerine uygun hareket edilmiş olunur²⁵⁵.

II. BELİRLİLİK İLKESİ: HUKUKUN İÇERİĞİNİN ANLAŞILABİLİRLİĞİ

"Kesinlik" adı da verilen bu ilkeye göre, her vatandaşın ödemek zorunda olduğu vergi; tutar, çeşit, ödeme zamanı, şekli, vb. bakımından keyfi değil kesin, açık ve belirli olmalıdır²⁵⁶. Belirlilik ilkesi, vergilerin miktarının, tarh ve tahsil zamanlarının ve biçimlerinin hem idare hem de bireyler yönüyle belli ve kesin olmasını ifade eder²⁵⁷. İktisadi açıdan bakıldığında Adam Smith'in klasikleşmiş vergileme ilkeleri²⁵⁸ arasında bu yönde bir kuralın yer aldığı görülecektir. Buna göre, her şahsın ödemekle yükümlü olduğu vergi kesin olmalı, gelişigüzeğe, keyfiliğe yer vermemelidir. Vergi mükellefleri için ödeme zamanı, ödeme şekli, ödenmesi gereken miktar açık ve kesin olmalıdır²⁵⁹. Adam Smith'e ait vergileme ilkelerinden birisi olan vergilemede belirlilik ilkesi, eşitlik ilkesinden bile daha önemlidir; çünkü söz konusu ilkeye uyulmaması büyük ölçüde bir eşitsizlik durumundan bile daha kötü sonuçlara yol açabilir.²⁶⁰

Belirlilik ilkesi, hukuk güvenliği ile bağlantılı olup, bireyin kendisine düşen yükümlülükleri öngörebilmesi ve davranışlarını buna göre ayarlayabilmesi için hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığının, bunların idareye hangi müdahale yetkisini verdiğinin önceden bilmesini zorunlu kılar²⁶¹.

Hukuk devlet ilkesi, vergi kanunlarının belirsiz olmasını ve birden çok anlam taşımamasını men eder. Vergi mükelleflerinin hukuki güvenliklerinin sağlanabilmesi kişisel vergi yükünün açık ve kesin olarak önceden hesaplanabilir ve tahmin edilebilir

255 Öz, s. 56.

256 Abdullah Savaş, "İktisadi, Sosyal ve İdari Açıdan Vergileme İlkeleri", Vergi Dünyası, Sayı. 335, Temmuz 2009, s.186.

257 Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 46.

258 Geleneksel Vergilendirme İlkeleri için bkz. http://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/adolp_wagner_vergilendirme_ilkeleri.html, (23.01.2011).

259 Güneş, s. 15-16.

260 Turan, s. 217.

261 AYM Kararı, E. 2010/51, K.2011/137 Karşı Oy Gerekçesi, (http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar, (27.02.2011).

nitelikte olmasına bağlıdır²⁶². Vergilere ilişkin kural ve işlemlerin açık ve anlaşılır olması, vergilendirmede keyfiliğin önlenmesine yardımcı olur. Vergilendirmede belirlilik ilkesi hukuk devleti kavramının hukuki güvenlik ilkesi çerçevesinde, geleneksel anlamını aşan bir içerik kazanmıştır²⁶³.

A. Kapsamı

Vergi kuralları verginin ne zaman, nasıl ödeneceğini ve ödenecek tutarın nasıl hesaplanacağını açıkça belirlemelidir. Bununla birlikte vergi sistemi kuralları mükelleflere, neyin vergiye tabi olup olmadığını ve vergi oran veya oranlarının ne olduğu konusunda bilgi sağlamalıdır. Diğer taraftan, mükellefler yaptıkları iş veya işlemler nedeniyle muhatap olacakları vergi ve benzeri mali yüklerin tutarı, ödeme zamanı veya ödeme şeklini bilebilmelidir. Eğer bir iş veya işlem vergiye tabi ise ve mükellefler bunun belirleme şekli ve matrahı hakkında kurallardan sonuç çıkarabiliyorlarsa, vergide belirlilik veya açıklık ilkesi hedefine yaklaşılmış demektir. Diğer taraftan, eğer vergi matrahı subjektif değerlendirmelere bağlı ise veya işlemlerin niteliklerinin vergisel sonucunun ne olduğu belirlenemiyor veya sınıflandırılmıyorsa, vergi yapısı belirlilik ilkesinden uzak demektir. Buna ek olarak, vergilerin ödenme şekli, vadesi gibi kurallar kanunlarda yazılı olmalı; ayrıca vergi beyannameleri ve kılavuzlarında da bu bilgiler bulunmalıdır²⁶⁴.

Vergi hukukunun özelliği yalnızca yürürlükte olan vergi normlarının değil, tasavvur edilen vergi değişikliklerinin de herkesin bilgisine sunulmasını gerektirir. Böylece kamuoyu (vatandaşlar, basın, millet temsilcileri) konu hakkında fikrini belirtebilecektir²⁶⁵.

Vergilerin yasallığı ilkesi belirlilik ilkesinin ön koşulu olduğu kabul edilir²⁶⁶. Ancak verginin yasallığı ilkesinin verginin belirliliği ilkesini tamamen kapsadığı

262 AYM Kararı, E. 1994/85, K.1995/32, (http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar (15.06.2008)).

263 Yusuf Karakoç, "Türk Hukukunda Vergi Kanunlarının Anayasa'ya Uygunluğunun Yargısal Denetimi", [Elektronik Versiyon] Anayasa Yarası Dergisi, Cilt No: 13, 1996 s. 312. (249-373), http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg13/yusufkarakoc.pdf, (26.01.2011).

264 Ayaz, s. 64.

265 Güneş s. 375.

266 Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 172.

söylenemez. Çünkü, verginin belirliliği sadece vergiyi ortaya koyan yasalar için değil vergileme ile ilgili hüküm içeren diğer normlar için de geçerlidir. Başka bir deyişle yasaların dışındaki diğer alt derece normlarda (genel düzenleyici idari işlemler vb.) yer alan düzenlemelerin de muhatapları açısından kesin ve açık nitelikte olması zorunludur.

Anayasa Mahkemesinin yasallık ilkesi bağlamında öngörülebilirlik şartı için yaptığı değerlendirmeyi hatırlamakta fayda vardır: “Hukuk devletinin ve verginin yasallığı ilkesinin temel özelliklerinden biri de “belirlilik” tir. Belirlilik ilkesi, yükümlülüğün hem kişiler hem de idare yönünden belli ve kesin olmasını ifade eder. Buna göre, yasal düzenlemelerin herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır, uygulanabilir ve nesnel olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi de gerekmektedir. Yasa kuralı, ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak şekilde düzenlenmelidir. “Öngörülebilirlik şartı” olarak nitelendirilen bu ilkeye göre yasanın uygulanmasında takdirin kapsamı ve uygulama yöntemi bireyleri keyfi ve öngöremeyecekleri müdahalelerden koruyacak düzeyde açıklıkla yazılmalıdır”²⁶⁷,

Çalışmanın önceki bölümlerinde bahsedildiği üzere bir verginin temel unsurları vergi doğuran olay, mükellef, miktar, oran, tarh, tahsil biçimleri, süreler vb gibi hususlardı. Bu kapsamda verginin yasallık ilkesi gereği vergi yükü getiren bir normun temel vergi unsurlarını içermesi gerekmektedir. Temel vergilendirme unsurlarının yasada yer alması hukuki güvenlik açısından yeterli değildir. Bunun yanında vergi sisteminin sade ve anlaşılabilir olması gerekmektedir. Vergi normlarının sayısında artış, vergi sisteminin karışıklığı ve normlarda yer alan hükümlerin muğlaklığı vergilendirmede belirliliği olumsuz etkilemektedir. Vergide belirlilik ilkesi, vergi normunun temel unsurları her bir muhatapı tarafından ihtilafa düşürmeyecek derecede anlaşılır olmalarını zorunlu kılmaktadır. Bu nedenle vergilendirmede belirlilik ilkesini vergi sisteminin sadeliği ve vergisel hükümlerin üslubu (dil ve anlatım) bakımından olmak üzere iki alt başlık altında incelemek gerekir.

267 Anayasa Mahkemesi, E.2006/61, K.2007/91, 30.11.2007 (RG.23.2.2008) (Kalkınma Ajansı Kararı).

1. Vergi Sisteminin Sadeliği

Her alanda düzenleme yapılması ve kuralların çoğalması ölçüsünde hukuksal güvenliğin belirsizleştiği öne sürülür. Bu şöyle açıklanır: Her şeyden önce, hukuk kuralının ulaşılabilirlik özelliği ve dolayısıyla etkinliği zedelenir. Günümüz olgularından biri olan ‘normlar enflasyonu’, hukuksal güvenlik ilkesini olumsuz yönde etkiler; yurttaşlar kendilerine uygulanacak hukuk kurallarını bilme güçlüğü ile karşılaşır; normların kendilerinin de değer azalır. Yasa ve yasa altı kurallardaki aşırı artış, hukuk devleti’nde aşımına yol açar. Hukuk toplumunun yaratılması güçleřir²⁶⁸.

Vergi alacağının kurucu öğeleri ile vergiden doğan ödev ve usul ilişkilerin temel öğelerinin neler olduğu çalışmanın önceki bölümünde belirtildi. Buna göre verginin konusu, vergiyi doğuran olay, verginin mükellefi, verginin matrahı ve oranı verginin kurucu unsurları; verginin tarhı, tebliği, tahakkuku, tahsili, zamanaşımı ve cezai gerektiren hususlar verginin ödevsel ve usulüne ilişkin temel öğelerdir. Temel öğelerin yasa ile belirlenmesi, yasallık ilkesinin gereğidir. Belirlilik ilkesi ise, yasa ile getirilen düzenlemenin, açık, anlaşılabilir olmasını, muğlak olmamasını ifade eder. Bir vergi kanununun vergiye ilişkin ana esasları içermemesi anayasal aykırılık oluřturur²⁶⁹. Verginin ana unsurların kanunda yer almaması, vergilendirmede kanunilik ilkesini zedeler²⁷⁰. Bununla beraber verginin temel kurucu unsurlarının yasada yer alması yasallık ilkesi için yeterli olurken belirlilik ilkesi açısından eksiklik söz konusu olabilir. Hukuki güvenlik ilkesi, vergiye ilişkin yapılan düzenlemelerin muhatapları açısından muğlaklık taşımaması gerekir. Bu noktadan bakıldığında belirlilik ilkesinden söz edebilmek için her şeyden evvel geçerli bir vergisel düzenlemenin varlığı şarttır. Çünkü

268 İbrahim Kaboğlu, Özgürlükler Hukuku, 6. Basım, Alfa Yayınları: İstanbul, 2002, s. 25.

269 AYM Kararı, E. 1987/20, K. 1987/9. <http://www.anayasa.gov.tr/ eskisite/ kararlar/>, (15.06.2008). “Mahkememizin yerleşmiş içtihatlarından da açıkça belirtildiği üzere, Anayasa koyucu, her çeşit mali yükümlünün kanunla konulmasını buyururken keyfi ve takdiri uygulamayı önlemeyi amaçlamıştır. Kanun koyucunun yalnız konusunu elli ederek bir mali yükümlünün ilgililere yükletilmesine olur vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılabilmesi için yeter neden olamaz. Mali yükümlerin matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları, zamanaşımı, yukarı ve aşağı sınırlar gibi çeşitli yönleri vardır. Bir mali yüküm bu yönleri dolayısıyla yeterince çerçevenmemişe kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilmesi mümkündür. Bu bakımdan mali yükümlülükler belli başlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek yasalarla düzenlenmelidir.”

270 Öz, s. 53.

belirlilik ilkesi, ancak bir düzenleme varsa uygulanabilir; aksi halde var olmayan düzenlemenin belirli olup olmadığı denetlenemez.

Verginin belirtilen tüm esaslarının yasayla kesin ve objektif düzenlenmesi sonucu idarenin takdir yetkisini kullanmasının önüne geçilmiş olur. Her şey den önce vergiyi doğuran olay kanunlarda açık ve kesin olarak belirlenmelidir. Bu yönüyle bakıldığında vergi kanunlarının ne zaman yürürlüğe girdiği ve ne zaman yürürlükten kalktığı verginin belirginlik ilkesi açısından önem taşır. Bunun anlamı bir vergi yasasının içermesi gereken tüm esasların hükme bağlanmış olmasıdır. Örneğin, devlet istediği kişiden, istediği zaman, dilediği miktarda vergi alabileceği şeklinde hüküm taşıyan bir vergi yasası, hem vergiye egemen olan diğer anayasal ilkeler açısından hem de verginin temel özelliklerini taşıyor olması açısından verginin yasallığı ilkesine ve belirlilik ilkesine aykırıdır.

Gerçekten de verginin yasallığı ilkesi, vergi kurumunun hukuksal yapısının temel koşulu olup, oranının, salınma biçiminin, alınma zamanının yönetim ve yükümlüler bakımından belirgin olmasına dayanır. Bu doğrultuda belirlilik ilkesi, yasama organının yürütme organına devrettiği vergilendirme yetkisinin çerçevesinin, anayasal kurallar doğrultusunda belirlenmesini gerektirir²⁷¹. Yükümlülere güven veren bu ilke, vergi yönetiminde de kararlılık sağlamaktadır²⁷².

Vergilendirmede belirsizlik, çeşitli vergi yükümlerini çeşitli şekillerde etkileyeceği için, eşitlik ilkesi açısından sakıncalar yaratır. İdarenin vergilendirme alanındaki bireysel, subjektif işlemlerinde takdir yetkisine sahip olduğu hallerde bu durum söz konusu olabilir.

Verginin belirliliği noktasında vergi sisteminin muhatapları açısından karışıklığı da ayrıca değerlendirilmesi gereken bir konudur. Her düzeydeki vergi normlarının kişiler tarafından kolayca anlaşılabilirliğini ve uygulanabilirliğini etkileyen en önemli hususlardan biri de vergi mevzuatındaki düzenleme sayısındaki artıştır. Vergisel düzenleme içeren norm sayısındaki çokluk, kişilerde tereddüt oluşturmakta ve

271 Karakoç, "Türk Hukukunda Vergi Kanunlarının Anayasa'ya Uygunluğunun Yargısal Denetimi" s. 312-313.

272 Güneş, s. 15.

hata yapma olasılıklarını artırmaktadır. Bu noktada Türk vergi sistemindeki özellikle genel idari düzenleyici norm sayıları gösterilebilir. Örneğin hâlihazırda VUK ile ilgili toplam 450 genel tebliğ yayımlanmış olup bunların 256 tanesi güncelliğini korumaktadır. Keza GVK ile ilgili 285 genel tebliğ yayımlanmış olup, bunların 223 tanesi günceldir. Yine VUK ilgili yürürlükte olan sirküler sayısı 56 ve GVK ilgili yürürlükte olan sirküler sayısı 79'dur²⁷³.

Vergilendirmede belirliliği ortadan kaldıran bir diğer husus ise özellikle bir konuyla ilgili farklı düzenlemelerin aynı anda yürürlükte olmasıdır. Bu durum sadece mükellefleri değil, idareyi de eşitliğe aykırı uygulamalara sevk edebilmektedir. Yine vergi normlarının sistematığı de belirliliği etkilemektedir. GVK' da menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesine yönelik olarak yer alan hükümler bu kapsamda gerek mükellefleri gerekse idareyi zaman zaman şüpheye sevk edebilmektedir. Çünkü menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesi anılan kanunun sistematığında ayrı bir bölümde yapılmış olmasına rağmen kanuna eklenen geçici bir maddeyle farklı bir vergilendirme rejimi daha öngörülmüştür²⁷⁴.

2. Uslup (Dil ve Anlatım) Bakımından Belirlilik

Vergi uygulamasının başarısı için, vergi düzenlemelerinin açık bir şekilde ve yanlış anlaşılmaları engelleyecek biçimde yazılması ve kullanılan kelimelerin günlük konuşmalardaki anlamlarını taşımaları, farklı kullanım halinin özel olarak belirtilmesi esastır. Teoride yükümlülerin, vergi karşısındaki durumlarını ve kullanılan kelimelerin anlam ve amacını bilmeleri, en doğal hakları olarak kabul edilmektedir. Yükümlüler, sorumlu tutulacakları vergiyi bilebilecek durumda olmalı ve bu yükümlülüğünden ortaya çıkacak mali yükün tutarını hesaplayabilmelidir²⁷⁵.

Verginin belirlilik ilkesi uyarınca verginin tüm esaslı unsurlarının yasayla belirlenmiş olması yeterli değildir. Bunun yanından bu unsurların herkes tarafından

273Bkz yürürlükte olan sirküler sayıları (Erişim: 01.03.2012)

274 GVK'nun 74- 79. Maddelerinde menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesi düzenlenmişken, kanuna eklenen Geçici 67. Madde ile menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesine yönelik 2005-2015 arası dönemler için geçerli olmak üzere farklı hükümler konulmuştur.

275 Akdoğan, s. 210.

kolayca anlaşılabilir olması gerekmektedir. Bu anlaşılabilirlik yoksa verginin belirliliğinden bahsedilmez.

Verginin belirlilik ilkesi, vergi yasalarının dilinin ve dayandığı kavramların yalın, açık, net, basit, cümlelerinin düzgün, ifade gücünün yüksek, sisteminin kolay anlaşılır ve akılcı olmasını gerektirir²⁷⁶. Vergi yasalarına gelişiğüzel ve isteğe bağlı, yanlı, muğlak, anlaşılmaz hükümler konulmamalıdır. Böylece herkesin ödeyeceği vergi gelişiğüzel ve isteğe bağlı değil, kesin açık ve belirli olacaktır.

Vergi yasalarının gerek kolay uygulanabilirlik gerek kolay anlaşılabilirlik açılarından basitlik durumu, vergi yasalarının değiştirilme sıklığı, vergilerin sayısal miktarı ve vergi bürokrasisinin ağırlığı da²⁷⁷ bu boyutu etkileyen yönlerdir. Yasaların istikrarlı olması sık sık değişikliğe uğramaması da dikkat edilmesi gereken bir noktadır.

Belirlilik ilkesinin gerçekleşmesi; idari personelin iyi yetişmiş ve ahlaklı kimselerden oluşmasının yanı sıra, vergi sistemi ve münferit vergilerin basit olması, vergi kanunlarında kullanılan dilin açık olması, verginin ödeneceği tarih ve yer ile borcun miktarının herhangi bir yanlış anlamaya neden olmayacak şekilde açık ve kesin olarak bilinmesi, vergi kanun ve nizamları hakkında yeterli açıklamaların yapılması vb. koşullara bağlıdır²⁷⁸.

B. İlkenin Sonucu

Vergi yasalarının açık ve net hükümleri kapsamaması gereksiz mali anlaşmazlıkların (ihtilafların) çıkmasına, vergi incelemelerinin artışına, vergi kaçakçılıklarına neden olmakta, ayrıca bu durum vergi idaresini keyfiliğe ve yasa dışı yollara sevk etmektedir. Öte yandan kolay anlaşılmayan yasalar karşısında çaresiz ve şaşkın duruma düşen ödevli eşitlik ilkesinin zedelenmesine yol açan değişik yorumlara ve uygulamalara maruz kalmaktadır.

276 Güneş, s. 16.

277 Şenyüz, s. 60 vd.

278 Savaş, s. 186.

Verginin belirliliği ilkesi esas itibariyle yasallık ilkesiyle ilişkili olmasına rağmen sadece vergi yasalarında açık ve kesinlik aramaz. Bununla beraber bir genel düzenleyici idari işlemin de açık ve belirli olması gerekir. Böylece genel düzenleyici idari işlemlerin de ilgilileri, bunları kolayca anlayabilir ve ona uygun davranabilirler. Hukuki güvenlik ancak böyle sağlanır. Bu yönüyle belirlilik ilkesi, yasallık ilkesinin doğrudan yasallık ilkesinin sonucu değildir, ancak bu ilkenin içeriğinin doldurulmasına hizmet etmektedir. Verginin yasallığı ilkesi ve bu ilkenin yakından ilişkili olan belirlilik ilkesi, vergi yükümlülerine özel güvence ve eşitlik sağlarken öte yandan idarenin de kamu hizmetlerini kararlılık içinde sürdürmesi ve alacaklarını daha hızlı ve etkili biçimde izlemesine ve tahsil etmesine olanak verecektir.

Belirlilik ilkesi sayesinde, vergilemenin temel unsurlarının örf ve adet gibi bölgeden bölgeye değişebilen, kesin ve net olarak saptanması güç olan bir hukuk kurallarına da bağlanmasını engellemektedir.²⁷⁹ Ayrıca bu yasaların hükümlerinin son derece açık ve kesin olması suretiyle, vergi ödeyenin kendisinde ve yönetsel makamlarda vergi ödeyenin hakları ve ödevleri konusunda doğabilecek kuşklara yer bırakılmayacak ve vergilerin tarh ve tahsilinde keyfilik önlenilebilecektir.

Verginin yasallığı ilkesi belirgin olma ilkesi ile bir yandan güvenlik gereksinimini karşılarken ve tamamlarken diğer yandan eşitlik ilkesini de gerçekleştirmektedir. Şöyle ki bir vergi hukuku normu kesinlikten ve/veya toplum tarafından anlaşılma olanağından yoksunsa çeşitli yükümlüler ve yükümlü grupları tarafından değişik ölçülerde hissedilerek farklı algılanacaklar, farklı uygulanacaklardır²⁸⁰. Bu durum ise eşitsizliğe yol açacaktır.

Sonuç olarak, vergilendirmede belirlilik ilkesi, vergi yükümlülerinin “sürpriz” vergi yükleri ile karşılaşmalarını için hem vergi yasalarının hem de bunlara dayanan vergilendirme işlemlerinin keyfi uygulamalara açık bırakmayacak biçimde düzenlemeler yapılmasını öngörür²⁸¹.

279 Kırbaş, s. 41.

280 Güneş, s. 53.

281 Karakoç, “Türk Hukukunda Vergi Kanunlarının Anayasa’ya Uygunluğunun Yargısal Denetimi” s. 312-313.

Belirlilik veya açıklık bir vergi sistemi için önemlidir çünkü bu ilke kurallara uyumu geliştirir ve sisteme saygıyı artırır. Belirlilik genel olarak yasaların açık olması ve zamanında ve anlaşılabilir idari düzenlemelerin mükelleflerin hizmetine sunulmasıyla sağlanabilir. Vergide belirlilik ile basitlik ilkeleri yakın ilişki içindedir. Çünkü vergi kuralları ve sistemi karmaşıklıktıkça, söz konusu kurallar ve sistemden sağlıklı sonuçlara ulaşma olasılığı azalır²⁸².

Belirlilik ilkesine uygun olmayan davranışlar vergiye karşı tepkilerin artmasına neden olacaktır. Özellikle vergi oranlarında yapılan değişikliklerin sıklığı tepkilerin artmasına neden olmaktadır²⁸³.

III. GERİYE YÜRÜME YASAĞI

Hukuk normlarının zaman içinde değişmesi, normların zaman bakımından uygulanma sorununu ortaya çıkarmaktadır. Çünkü hukukta normların zaman bakımından uygulanması konusu, normların yürürlüğe konulması ve yürürlükten kaldırılması tarihlerinin tespit edilmesi ile bunların yürürlük tarihinin öncesi ve sonrasındaki olaylara uygulanıp uygulanmamaları sorununu içerir. Bu noktada hiçbir hukuk normu ezeli ve ebedi değildir; hukuk kurallarının geçerli olduğu bir zaman aralığı vardır²⁸⁴.

Hukuk kurallarını zaman içerisinde toplumsal değişikliklerin etkisiyle güncelleştirilmesi zaruridir. Bu yönüyle hukuk asla statik bir bilim değildir. Ancak bu hukukta belirlilik ve istikrar bulunmadığı anlamına gelmez. Hukuk kurallarındaki bu değişikliklerin ve bunların etkilerinin keyfi ve sınırsız bir yetkiyle değil, hukukun genel ilkelerinin çizmiş olduğu sınırlar dâhilinde belirlenmesi gerekmektedir. Başka bir ifadeyle hukukun bir yandan toplumun ortaya çıkan ihtiyaçlarını karşılaması diğer taraftan da hukuki güvenliği ve istikrarı temin etmesi bir zorunluluktur. Bu nedenle

282 Ayaz, s. 364.

283 Akbulut, s. 88.

284 Erginay, s. 43.

hukuk bilimi, bir bilim olarak statik kalmaması gerektiği kadar, istikrarlı da olmak zorundadır.²⁸⁵

Hukuk normunun kazanılmış hak ve/veya tamamlanmış işlemlere geriye dönük olarak uygulanması, bireylerin hukuki güvenliklerini hiçe sayacağından, bazı istisnai haller dışında hukuka aykırı olacaktır. Zira hukuki güvenliğin amacı ve hedefi, bireylerin temel hak ve hürriyetlerini güvence altına alınmasıdır²⁸⁶.

Kuralların geriye yürümemesi hukukta genellikle kabul edilen bir ilkedir. Bu ilkeye göre bir kural, yürürlüğe girdiği tarihten sonra uygulanma imkanı bulur; bu tarhtan evvelki olay ve durumlara uygulanması mümkün değildir. Bu ilkenin temel gerekçesi ve esprisi, kural koyan yetkililerin keyfi hareketlerini engellemek ve hukuk kurallarına karşı toplumun ve bireylerin güven duymasını temin etmektir²⁸⁷.

Hukuk kurallarının geriye yürümesini yasaklayıcı bir anayasal düzenleme Ceza normu dışında, ne bizim hukukumuzda ne de diğer birçok batılı demokratik devlet anayasalarında bulunmaktadır. Bu nedenle geriye yürümezlik kuralı, ceza normu dışındaki düzenlemelerde kati bir kural değil, bir ilkedir²⁸⁸.

Normların geriye yürümezliği, hem kamu hukukunda hem de özel hukukta sıkça tartışılan ve yargı kararlarına çokça konu olan önemli bir sorunsal alandır. Zira ilkenin ne anlam ifade ettiği, hangi kurumsal temeller dayandığı ve sınırlarının ne olduğu konusunda hukuk yazınında ve uygulamasında bir netlik bulunmamaktadır. Hukuk uygulayıcıları ve yargı yerlerince bile, geriye yürümezlik ilkesine yanlış anlamlar atfedilmesi ve ilkenin hukuki değerler arasındaki yerinin tartışmalı olması nedeniyle konuya netlik kazandırılması gereği vardır²⁸⁹.

Anayasa Mahkemesinin birçok kararlarında da belirtildiği üzere, geriye yürümeme ilkesi, müesses durumlarla kazanılmış hakları korumak ve hukuki ilişkilerde

285 Özgüven, s. 2.

286 Özgüven, s. 3.

287 Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve genişletilmiş 4. Bası, Ankara: Yetkin Yayınları 2007, s. 140-141.

288 Özgüven, s. 110.

289 Özgüven, s. 8.

istikrarı sağlamak ihtiyacından doğmuş bir kuraldır²⁹⁰. Yine AYM verdiği son bir kararında²⁹¹; kişilere hukuk güvenliğinin sağlanmasının, Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devletinin ön koşullarından olduğu, hukuk devletinin, hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerektirdiği ve hukuk güvenliğinin sağlanması için, bu doğrultuda yasaların geleceğe yönelik öngörülebilir belirlenmeler yapılabilmesine olanak verecek kurallar içermesi gerektiği vurgulanmıştır. Yüksek mahkeme aynı kararda; geriye dönük düzenlemelerle kişilerin haklarının, hukuki istikrar ve güvenlik ilkesi gözetilmeden kısıtlanması hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmayacağı, hukuk devletinin gereği olan hukuk güvenliğini sağlama yükümlülüğünün kural olarak yasaların geriye yürütülmemesini gerekli kıldığı ve yürürlüğe giren yasaların geçmişe ve kesin nitelik kazanmış hukuksal durumlara etkili olmamasının hukukun genel ilkelerinden olduğu ifade edilmiştir.

A. Vergi Hukuku ve Geriye Yürümezlik İlkesi

Tüm hukuk dallarında aynı amaca hizmet eden geriye yürümezlik ilkesinin önemi, vergilendirme de kamu gücünün daha somut ve güçlü bir şekilde tezahür etmesi nedeniyle vergi hukukunda daha da artmaktadır. Zira vergi hukuku, kişilerin temel hak ve özgürlüklerine müdahalenin, ceza hukukundan sonra en sık görüldüğü alandır²⁹².

Hukuku güvenlik ilkesi, vergi normlarının geçmişe yürürlüklerinin sıkı bir biçimde sınırlandırılmasını gerektirir²⁹³. Vergilendirmede hukuki güvenliğin sağlanması için gerçekleşmesi gereken koşullardan birisi de vergi normlarının geriye yürümemesidir. Vergi normlarının geçmişte meydana gelen olaylara uygulanması hiç şüphesiz ki ekonomik kararlarını alırken vergi normlarını dikkate alan bireylerin hukuki güvenliğini zedeler²⁹⁴. Normatif düzende değişiklik meydana getiren organ tarafından vergiyi doğuran olaydan sonra ihdas edilecek normlarla, kişilerin geçmiş dönemlere

290 AYM Kararı, E. 1988/1, K. 1988/11. Karşı oy gerekçesi. , http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar, (28.05.2011).

291 AYM Kararı, E. 2010/7, K. 2011/172, http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar, (28.02.2012).

292 Özgüven, s. 7.

293 Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 179.

294 Özgüven, s. 7.

ilişkin vergi yüklerinin arttırılması, vergi yükümlülerinin devlete ve hukuk düzenine olan inançlarının sarsılmasına; ekonomik ve ticari hayatta bulunması gereken belirlilik ve istikrarın bozulmasına neden olur²⁹⁵.

Vergiye doğuran olaydan sonra ihdas edilen ve vergisel yük getiren her türlü yeni düzenleme ve uygulama, ister yasama ister yürütme veyahut yargı organları tarafından ortaya konulsun vergi mükelleflerinin hukuki güvenliğini zedelediği ölçüde hukuka uygun olmayacaktır. Bu nedenle vergi hukukunda geriye yürümezlik ilkesi, kaynağına bakılmaksızın tüm normları kapsamaktadır²⁹⁶.

Başta vergi kanunları olmak üzere vergiyle ilgili norm içeren bütün düzenlemeler, ne zaman yürürlüğe gireceklerinin belli olması bireyler yönünden önemlidir. Vergiyle ilgili normlarında hangi süre için geçerli olduğunun bireyler açısından bilinmesi gerekir. Geçmişe yürür düzenlemelerle kişilerin vergi yükünün ağırlaştırılması halinde yükümlülerin devlete karşı güvenleri kaybolur. Diğer taraftan vergi düzenlemelerinin geçmişe yürütülmesi ekonomik ve ticari hayatın istikrarını ve belirliliğini bozar; yansıtılması gereken vergileri yansıtma olanağını ortadan kaldıracaktır²⁹⁷.

Vergi normları ancak yürürlükte buldukları dönem için bağlayıcıdır; bunların geçmiş ve geleceğe nüfuz edemezler ve kişilerin hukuki güvenlikleri açısından da nüfuz etmemeleri zorunluluktur. Hukuki güvenlik ilkesi gereği, bireyler yürürlükte bulunan mevzuata göre tutum ve davranışlarını düzenlerler. Geriye yürümezlik ilkesine aykırı uygulamalar yani geçmişte yürürlükte olmayan bir kanuna göre işlem yapılması bir yandan kazanılmış hakların zedelenmesine yol açarken diğer taraftan birey ve kurumların hukuk devletine olan güvenlerin sarsılmasına hatta kaybolmasına yol açabilir.²⁹⁸

Vergi hukukunda geriye yürümezlik ilkesi irdelenirken sadece yasaların geriye yürümezliği değil vergi hukukunun kaynağı niteliğinde olan bütün yasama, yürütme ve

295 Öncel, Kumrul ve Çağan, s. 46.

296 Özgüven, s. 11.

297 Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 179

298 Öz, s. 58.

yargı erklerinde doğan işlemler yönüyle de konunun incelenme zarurietini vardır. Bu nedenle bu bölümde bütün kuralları kapsayacak şekilde “norm” ifadesinin kullanılması yerinde olacaktır. Bu durumda vergi hukukunda geriye yürümezlik ilkesi; normatif düzene getirilen yeni vergi normunun yürürlüğe girdiği tarihten önceki vergiyi doğuran olaylar için hukuki sonuçlar doğurmasını yasaklayan ve bu normun ancak yürürlüğe girdiği tarihten sonraki olay ve durumlar için uygulanması emredilen hukuk ilkesi²⁹⁹ olarak tanımlamak mümkündür.

B. Geriye Yürüme Türleri

Geriye yürüme kavramı çeşitli ayrımlara tabi tutulabilir. Ancak genellikle biri dar, diğeri geniş olmak üzere iki tanımı yapılmaktadır.³⁰⁰

1. Geniş Anlamda Geriye Yürüme - Gerçek Olmayan Geriye Yürüme

Hukuk yazınında birçok tanımı yapılan³⁰¹ geniş anlamda (gerçek olmayan) geriye yürüme; yeni normun önceki norm yürürlükte iken başlamakla beraber henüz sonuçlanmamış hukuki durum, ilişki ve olaylara uygulanması³⁰² olarak tanımlamak mümkündür.

Yeni normun önceki olaylara ve yaratılmış hukuki durumlara uygulanması bizatihi geriye yürümesi için yeterli değildir. Zira hukuki sonuçları yürürlükten sonra olmak kaydıyla yeni norm yürürlük öncesi olaylara da derhal uygulanır; bu durumu ise geriye yürümeden ayırmak gerekir³⁰³. Geniş anlamda geriye yürümeyi geriye yürüme olarak kabul etmeyen görüş, kavramsal olarak doğrudur. Ancak bu görüş bizi “geniş anlamda geriye yürüme-gerçek olmayan geriye yürüme muhakkak hukuka uygundur” şeklinde bir mantıksal çıkarıma götürmemelidir. Çünkü tamamlanmamış hukuki işlem ve olayların da tamamlanacağına olan inanç kimi zaman hukuken korunmalıdır. Zira haklı beklentilerin olumsuz bir şekilde değiştirilmesi ölçülülük ilkesine aykırı olmamalıdır.

299 Özgüven, 110-111.

300 Özgüven, s. 23.

301 Yapılan tanımlar için Bkz. Özgüven, s. 24.

302 Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 47.

303 Erginay, s. 45. , Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 47. ”Bu ayırım çerçevesinde kural olarak gerçek geriye yürüme geçersiz, gerçek olmayan geriye yürüme ise geçerli sayılmaktadır.”

2. Dar Anlamda Geriye Yürüme - Gerçek Geriye Yürüme

Dar anlamda (gerçek) geriye yürüme Karakoç tarafından, hukuki sonuçlarını doğurmuş (kazanılmış hak gerçekleşmiş) bir hukuki işlem ya da olaya daha sonradan kabul edilmiş bir kuralın uygulanması şeklinde tarif edilmiştir³⁰⁴. Bu tanımdan anlaşılacağı üzere olarak nitelendirilen geriye yürümede yeni norm sonuçlarını yürürlük tarihinden önceki zaman diliminde tamamlanmış hukuki ilişki ve olaylara karşı gösterir.

Aslında dar anlamda geriye yürüme-gerçek geriye yürüme ile geniş anlamda geriye yürüme-gerçek olmayan geriye yürüme arasında kesin bir ayırım ve niteleme yaparak belli çıkarımlarda-hukuka uygun olan/olmayan şeklinde- bulunmak hatalı olabilir. Keza dar anlamda geriye yürümeyi geriye yürüme kabul edip, geniş anlamda geriye yürümeyi geriye yürüme mefhumunun dışında tutmak her zaman doğru olmayabilir³⁰⁵.

C. Geriye Doğru Vergileme

Dar anlamda geriye doğru vergileme (retroactive taxation)³⁰⁶ yeni kurallardan önce yürürlükte bulunan vergi ve mali yükümlülüklerle ilave yeni bir vergi ve mali yükümlülük getirilmesi veya mevcut vergi ve mali yükümlülüklerin oranlarında bir artış yapılmasıdır. Bu dar anlamıyla geriye yürüme vergi hukukunda, geriye doğru vergileme olarak da adlandırılabilir. Aslında vergi hukukunda geriye yürüme kavramı, geriye doğru vergilendirme kavramından daha geniş kapsamlıdır. Zira geriye doğru vergileme kavramı ile sadece aleyhte (mali yükümlülükleri artıran) vergi normlarının geriye yürütülmesi kastedilirken, vergi hukukunda geriye yürüme kavramında ise, hem lehe hem de aleyhte tüm vergi normlarının geriye yürütülmesi anlaşılmaktadır. Yine vergi usul hükümlerinde³⁰⁷ yapılan değişikliklerin geriye yürütülmesinde de geriye doğru vergileme yoktur; ancak geriye yürüme vardır. Çünkü usul yasalarında

304 Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 141.

305 Özgüven, s. 26.

306 Coşkun Can Aktan, Ufuk Gencel, “Türkiye’de Geriye Doğru Vergileme ve Verginin Hukukiliği İlkesinin İhlal”, [Elektronik Versiyon] Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, C. 5, S. 1, 2003, s. 2. http://www.sbe.deu.edu.tr/dergi/cilt5_say1/5.1%20aktan%20gencel.pdf, (23.05.2010).

307 Özgüven, s. 65.

değişikliklerin geriye yürütülmesinde verginin ana unsurlarında bir değişikliğe gidilmediğinden geriye doğru vergileme yoktur³⁰⁸.

1. Gerçek Geriye Yürüme - Gerçek Olmayan Geriye Yürüme

Vergi hukukundaki gerçek ve gerçek olmayan geriye yürüme ayrımı aslında derhal uygulama normu ile geriye yürüme normu arasında bulunan ince çizginin belirginleştirilmesi amacına hizmet etmektedir. Zira oluşumunu tamamlayan veya hükmünü icra ederek hukuki hayattan silinmiş durumlara yeni normun uygulanması gerçek geriye yürüme iken, oluşumunu henüz tamamlamamış veya hükmünü icra ederek hukuki hayattan silinmemiş durumlara yeni normun uygulanması derhal uygulama (geniş anlamda geriye yürüme) veya diğer deyişleyle gerçek olmayan geriye yürümedir³⁰⁹.

Ancak her durum ve koşulda gerçek geriye yürüme hukuka aykırı, gerçek olmayan geriye yürüme ise hukuka uygun şeklindeki önermelerin doğruluğuna kuşku ile bakmakta yarar vardır. Zira her iki kuralın da istisnaları mevcuttur. Hukuka aykırılığın veya uygunluğun tespitinde geçerli kriter, mükelleflerin hukuki güvenliklerinin zedelenip zedelenmediğidir. Zira mükellefin hukuki güvenliğini zedelemeyen gerçek geriye yürüme hukuka uygun olabileceken³¹⁰; kimi zaman da, gerek geriye yürütüldüğü dönemin uzunluğu gerekse getirdiği ek mali yükümlülük açısından henüz tamamlanmamış hukuki durum, ilişki ve olaylara geriye dönük vergi kanununun uygulanması ölçüsüzse, bu durum hukuki güveni zedeleyeceğinden hukuka aykırı olabilecektir. Vergi yasalarının mükellefler lehine geriye yürütülmesi hukuk devletinin hukuki güvenlik ilkesi açısından herhangi bir sakınca yaratmaz. Ancak bu, lehe hükümlerin geriye yürütülmesi her zaman hukuka uygundur anlamı taşımaz. Çünkü, lehe hükümde mükellefler arasında eşitlik ilkesini zedelediği ölçüde hukuka aykırı olacaktır. Hukuk devleti açısından vergilendirmede yükümlüler arasında eşitlik sağlanmalıdır³¹¹.

308 Özgüven, s. 65-66.

309 Özgüven, s. 67-68.

310 Çağan, "Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi", s. 181.

311 Özgüven, s. 68.

Nitekim ayrımın doğduğu Federal Alman Anayasa Mahkemesinde ve İsviçre Federal Mahkemesinde de çoğunlukla gerçek geriye yürüme hukuka aykırı, gerçek olmayan geriye yürüme ise hukuka uygun bulunmakla birlikte her iki türün de istisnalarına yer verilmektedir³¹². Bu istisnaların oluşmasında, kişiler kural değişikliklerini öngörebilmesi, daha önce bir hukuk kuralının olmaması veya mevcut kuralın açıkça hukuka aykırı olması veya belirsiz ve anlaşılabilir olması, kamu yararının kişilerin hukuki güvenliğinden baskın olması gibi faktörler etkilidir³¹³.

Hukuka aykırılıkları noktasında gerçek geriye yürümeye karşı ileri sürülebilecek güçlü savunmalar bulunabileceken, gerçek olmayan geriye yürümeye karşı aynı güçte savunmaları ileri sürebilmek her zaman pek mümkün olmayabilir. Bununla beraber, her iki geriye yürüme türü de hukuka uygunluk denetimine tabi tutulurken ihtiyatlı olmak gerekmektedir. Dolayısıyla kimi zaman hukuki güvenlik ilkesine aykırı olmayan bir gerçek geriye yürüme hukuka uygun olabileceken, bir takım anayasal güvenceleri zedeleyen gerçek olmayan geriye yürüme de kimi zaman hukuka aykırı olabilecektir³¹⁴.

2. Vergiyi Doğuran Olayın Geriye Doğru Vergilendirmede Önemi

Vergiyi doğuran olay; vergi borcunun doğduğu zamanın bilinmesi, zaman bakımından hangi vergi normunun uygulanacağına belirlenmesi, dolayısıyla verginin temel unsurlarının ne zamanın vergi normuna göre belirleneceği, hangi cezai müeyyidenin uygulanacağı, gecikme faizinin hangi tarihten itibaren hesaplanacağı, tahakkuk zamanaşımı süresinin ne zaman başlayacağı gibi birçok soruya cevap vermede önem taşır³¹⁵.

Vergisel yükümlülüğün tesisinde ilk ve başlıca etken unsur vergiyi doğuran olaydır. Zira konusu, matrahı, oranı ve yükümlüsü kanunla belirlenmiş olan verginin bir kamu alacağı olarak yükümlüsünden talep edilebilmesi, her şeyden önce, yine kanunla belirlenmiş vergiyi doğuran olayın meydana gelmesine bağlıdır. Nitekim genel idari işlem teorisine göre vergilendirme işleminin unsurları yetki, şekil, sebep, konu ve amaç

312 Örnek uygulama ve yargı kararları için Bkz. Özgüven, s. 68-78.

313 Aktan ve Gencel, s. 4-5.

314 Özgüven, s. 78.

315 Özhan Uluatam ve Yaşar Methibay, Vergi Hukuku, 5. Baskı, Ankara: İmaj Yayıncılık, 2004, s. 104.

olmak üzere beşe ayrıldığında, sebep unsuru vergiyi doğuran olay olarak karşımıza çıkmaktadır. Dolayısıyla vergiyi doğuran olay, vergi alacağının hukuksal sebebini ve ön şartını oluşturur³¹⁶.

Vergi yazınında, istisnai görüşler dışında, vergi alacağının tabi olduğu hukuki rejimin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği zamanın hukuki rejimi olması gerektiği kabul edilmektedir. Bu bakımdan bir vergi normu ancak yürürlükte olduğu dönemde meydana gelen vergiyi doğuran olaylara uygulanabilecektir. Dolayısıyla verginin unsurlarını belirleyen bir normun zaman bakımından kapsamı vergiyi doğuran olaya bağlı olarak tespit edilecektir.

Bu kapsamda vergiyi doğuran olay, gerçek geriye yürüme ve gerçek olmayan geriye yürüme ayrımında itibar edilecek somut durum olacaktır. Bu nedenle yasa ile belirlenen vergiyi doğuran olayın oluşumunu tamamladıktan sonra yasal değişikliğe gidilerek geçmişe dönük uygulanması gerçek geriye yürüme; vergiyi doğuran olay başlamakla birlikte henüz oluşumunu tamamlamadan yeni yasanın geriye dönük uygulanması gerçek olmayan geriye yürüme olmaktadır³¹⁷.

Bununla beraber, vergiyi doğuran olayın geriye doğru vergilemenin tespiti açısından her zaman belirleyici olmayacağı da bilinmelidir. Zira vergilendirmede kişi güvenliği her zaman somut vergi borcu ve borçla ilgili ödevlerle sınırlı değildir. Örneğin vergi borcu ilişkisi dışında yer alan kişilere getirilecek sürekli bilgi verme vb yükümlükler olabilmektedir. Dolayısıyla bu durumlarda vergisel bir ödevlere getirilecek yeni bir düzenlemenin geriye yürütüldüğünün tespitinde vergiyi doğuran olayın bir işlevinin olmayacağını kabulü gerekir.

Bu kapsamda AYM, yatırım teşviki ile ilgili olarak, yılbaşından itibaren geçerli olacak şekilde yıl içerisinde yapılan bir değişikliği hukuk devlet ilkesi ekseninde anayasaya aykırı bulmuştur³¹⁸. AYM anılan bu kararında, yapılan düzenlemeyle

316 Özgüven, s. 78.

317 Özgüven, s.79.

318 AYM Kararı, E. 2010/7, K. 2011/172, (http://www.anayasa.gov.tr/index.php?!=manage_karar, (28.02.2012): 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na 5766 sayılı Kanun'un 8. maddesiyle eklenen geçici 73. maddede, 5084 sayılı Kanun'un 3. maddesi kapsamında gelir vergisi stopajı teşviki uygulanan ücretlerin vergilendirilmesinde, öncelikle 193 sayılı Kanun'un 32. maddesinde yer alan asgari geçim indiriminin

yükümlüler için uygulanacak gelir vergisi stopajı teşvik sisteminin geriye dönük olarak değiştirilmesiyle belirlilik ve öngörülebilirlik ilkeleri ihlal edilmiş; yatırımcı, teşvikli yatırıma başladığında yürürlükte olan kurallar yerine, daha az teşvikten yararlanacağı, yatırımı yaparken bilmediği kurallarla karşı karşıya kaldığı, yapılan değişiklikten önce başlayan ve bu tarihten sonra da devam eden teşvikli yatırımlar için yasayla geriye dönük olarak açık bir müdahale yapıldığını belirtmiştir.

D. Geriye Doğru Vergilemede İleri Sürülen Gerekçeler

Bazı ülkelerde ve ülkemizde, çeşitli dönemlerde değişik gerekçelerle geriye yürütülen vergilere rastlamak mümkündür³¹⁹. Vergilendirme yetkisini elinde bulunduran iktidarların neden geriye doğru vergilendirmeye başvurduklarını araştırmak gerekir. Bu sorgulama vergileme yetkisini elinde bulunduranların bu yetkisini meşruiyet çerçevesinde kullanıp kullanmadıklarının tespiti açısından önemlidir³²⁰. Anayasa Mahkemesi, kamu yararı ve kamu düzeninin gerektirdiği, kazanılmış hakların korunması, mali haklarda iyileştirme gibi kimi ayrık durumlar için geçmişe yönelik yasalar çıkarılabileceğini dolaylı olarak kabul edilmiştir³²¹.

Uygulamalara bakıldığında vergi normlarının geriye yürütülmesinin başlıca gerekçelerinin üç grupta toplandığı görülmektedir³²²:

Birinci Grup Gerekçeler: Vergilendirme yetkisini kullananlar savaş, doğal afet, gibi olağanüstü durumlar olmaksızın vergiyi bir maliye politikası aracı olarak kullanmaktadırlar. Ekonomik kriz dönemlerinde kamu finansman açıklarının giderilmesi, enflasyonun düşürülmesi gibi ekonomik nedenlerle veya gelir ve servet dağılımında oluşan dengesizliklerin giderilmesi gibi sosyal ve siyasi maksatlarla vergi normları geriye yürütüldüğü gösterilmektedir. Mali politikalar, vergi normlarının geriye yürütülmesinde kullanılan en yaygın gerekçelerdir.

dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir. 5766 sayılı Kanun'un 27. maddesinin (c) bendinde, geçici 73. maddenin, 1.1.2008 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, 6.6.2008 günü yürürlüğe girmesi öngörülmüştür.

319 Çağan, s. 142.

320 Aktan, Gencil, s. 3.

321 AYM Kararı, E. 2010/7, K. 2011/172, (http://www.anayasa.gov.tr/index.php?!=manage_karar, (28.02.2012).

322 Özgüven, s. 91.

İkinci Grup Gerekçeler: Vergilendirme yetkisini kullananlar savaş ve doğal afetler gibi olağanüstü durumlarda beklenmedik bu olaylar sebebiyle ortaya çıkan ilave kamu finansmanı kaynağı olarak geriye doğru vergi normu ihdas etmektedirler.

Üçüncü Grup Gerekçeler: Vergilerin tarh, beyanname verme ve tahsil gibi teknik özelliklerinden kaynaklanan nedenlerle geriye doğru vergilemeye gidilebilmektedir..

1. Birinci Grup Gerekçeler: Maliye Politikaları

Çağdaş devlet bütçelerine bakıldığında vergi devlet gelirleri arasında en önemli yer tuttuğu görülmektedir.³²³ Bu nedenle devletler, bir maliye politikası aracı olarak vergiye, ekonomik açıdan bunalımlı olduğu dönemlerde de başvurumaktadırlar. Çünkü vergiler, böylesine bunalımlı dönemlerde kamu giderlerini finanse etmek için kullanılacak en elverişli araçlardır. Özellikle söz konusu dönemlerde, yaşanan ekonomik sıkıntılardan bir an evvel çıkabilmesi farklı nitelikte vergi normlarına başvurulabilmektedir³²⁴. Ancak hükümetler ekonomik buhran dönemlerinde sadece hukuka uygun vergiler almakla yetinmemekte, vergileme ilkelerine uyulmadan vergi normları ihdas edilebilmekte veya bu normlarda vergi yükümlüsü aleyhine geriye dönük değişikliğe gidilebilmektedir³²⁵.

323 Örneğin Türkiye'nin 2010 Yılı Merkezi Yönetim Bütçesi'nde 236 milyar TL civarında öngörülen bütçe gelirlerinde 193 milyar TL civarında vergi geliri öngörülmüştür. <http://www.bumko.gov.tr/TR/Genel/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFFFAAF6AA849816B2EFC0EE6DCF0FA7196C>, (17.01.2011).

324 Türkiye'de bu tip vergilere örnek olarak; 4.5.1994 günlü 3986 sayılı Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdası ile 1.7.1964 tarihli ve 488 sayılı, 2.7.1964 tarihli ve 492 sayılı, 7.11.1984 tarihli ve 193 sayılı, 21.7.1953 tarihli ve 6183 sayılı, 2.2.1981 tarihli 2380 sayılı, 15.7.1963 tarihli ve 277 sayılı Kanunların Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 26.11.1999 tarih ve 4481 sayılı 17.8.1999 ve 12.11.1999 Tarihlerinde Marmara Bölgesi ve Civarında İstikrarı Sağlamak İçin Ek Vergiler Alınması Hakkında Kanun gösterilebilir Meydana Gelen Depremi Yol Açtığı Ekonomik Kayıpları Gidermek Amacıyla Bazı Mükellefiyetler İhdası ve Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ve 03.04.2003 tarih ve 4837 sayılı Ekonomik İstikrarı Sağlamak İçin Ek Vergiler Alınması Hakkında Kanun gösterilebilir.

325 Özgüven, s.92-93, Türkiye'de hükümetler, en çok geriye yürütülen vergi normlarını ekonomik sebeplerle açıklama yoluna gitmektedirler. Bu itibarla geriye yürütülen vergi yasalarının çoğunda ortak genel gerekçe olarak "*kamu finansmanı açıklarının kapatılması*", "*enflasyonun düşürülmesi*", "*dış ticaret açıklarının kapatılması*", "*sağlıklı ekonomik büyümenin gerçekleştirilmesi*" gösterilmektedir.

Bazen de konjonktürden yararlanan belli bir sınıfın, diğer sınıflar aleyhine gelirindeki artışların vergilendirilmesi için bu yola başvurulabilmektedir³²⁶.

2. İkinci Grup Gerekçeler: Olağanüstü Haller

Her hukuk sisteminin kriz dönemleri için ayrı bir hukuk düzeni vardır. Bu kriz dönemlerinde, anayasa tarafından tanınan temel hak ve özgürlükler, yine anayasanın verdiği yetki uyarınca kısıtlanabilir; hukukun genel prensipleri yumuşatılabilir. İşte bu meyanda geriye yürümezlik ilkesi yumuşatılabilir ve onun koruduğu hukuki güvenlik de kısıtlanabilir.

Vergi normunun geriye yürütülmesinde ileri sürülen gerekçeler arasında toplum tarafından en az tepki göreni ve hukuka uygun sayılabilecek olanı kuşkusuz doğal afet ve savaş gibi öngörülemez durumlarda oluşan zararların karşılanmasıdır. Zira böyle durumlarda ekonomik kayıpların karşılanmasında kamu yararı mevcuttur³²⁷. Bazen öngörülmesi mümkün olmayan doğal afet gibi olağanüstü durumlarda, yaşanan ekonomik sıkıntının giderilmesi amacıyla bu tür vergilere başvurulmaktadır³²⁸. Yaşanan

326 Özgüven, s. 96. Bu tür bir geriye dönük vergilemeye örnek olarak Türkiye’de bir dönem uygulanan Varlık Vergisini verebiliriz. Varlık Vergisinde hiçbir anayasal vergileme ilkesine uyulmamasının yanı sıra, hukuki anlamda olmasa bile ekonomik anlamda, geriye doğru bir vergileme söz konusudur. Varlık Vergisi yeni bir vergi olmasına karşın servet ve kazanç sahiplerinin servetleri ve fevkalade kazançları üzerinden alınan bir savaş kazançları ve servet artış vergisidir. Bu suretle hem servet ve hem de fevkalade kazançlar üzerinden alındığından karma bir yapıya sahiptir. Yasa, 11.11.1942 tarihinde kabul edilmesine rağmen, savaş müddetince elde edilen kazançları vergilendirerek ekonomik anlamda geriye doğru bir vergileme yapmıştır. Sözü edilen yasanın gerekçesi savaş nedeniyle yaşanan ekonomik buhranlar ve bir kısım ticaret erbabının savaş konjonktüründen yararlanarak elde ettikleri haksız aşırı kazançların vergilendirilerek gelirin eşit dağılımının sağlanmasıdır.

327 Özgüven, s. 99.

328 Buna, 26.11.1999 tarih ve 4481sayılı 17.8.1999 ve 12.11.1999 Tarihlerinde Marmara Bölgesi ve Civarında Meydana Gelen Deprem Yol Açtığı Ekonomik Kayıpları Gidermek Amacıyla Bazı Mükellefiyetler İhdası ve Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun örnek gösterilebilir. 4481 sayılı Yasanın genel gerekçesinde: "Ülkemiz 17 Ağustos 1999 günü bir deprem felaketi yaşamıştır. Yaşanan bu felaket önemli boyutta can ve mal kaybına yol açmış, daha bir hafta önce yürürlüğe giren bir vergi kanununun ekonomik hayata yapması beklenen olumlu etkinin işaretleri görülmeden, yeni ve büyük bir kamu finansman ihtiyacı ortaya çıkmıştır.

Bölgede meydana gelen ciddi boyutlardaki tahribatın ve zararın giderilerek hayatın mümkün olan en kısa sürede normale dönüştürülmesi, hükümetin temel amacıdır. Depremi Devlet gelirlerinin yüzde on beşine tekabül eden bir bölümünün tahsil edildiği bölgede meydana gelmiş olmasının gelir kaybına neden olacağı göz önüne alındığında karşılaşılan yükün boyutu daha açık bir biçimde ortaya çıkmaktadır. Karşı karşıya bulunan gelir ihtiyacının sağlıklı kaynağı vergi olduğu kuşkusuzdur. Bu amaçla hazırlanan tasarıda depremde zarar gören yurttaşlarımızın, getirilen yükümlülüklerin kapsamı dışında bırakılması prensibi benimsenmiştir.

...Bu düzenleme ile bir yandan depremde zarar gören yurttaşlarımızın yaraları sarılmaya çalışılacak diğer yandan ekonomide yeni yapısal sorunlar yaratılmadan bir süredir uygulanmakta olan ekonomik istikrar programının devamı sağlanacaktır. Tasarı ile aynı zamanda toplumsal dayanışmanın hakiki bir örneği

bu öngörülmeven olaylar karşısında kriz hukuku çerçevesinde bu yola başvurulmasında, hukuka aykırılık bulunmayabilir. Burada esasen önemli olan nokta, anayasal düzeyde krizle mücadele için öngörülen olağanüstü yönetim usullerine başvurmadan bu şekilde doğrudan geriye yürüyen vergi normları ihdas etmek hukuka uygun mudur? Kriz dönemlerinde de, genelde anayasalar tarafından çizilmiş, uyulması gereken bir kriz hukuku mevcuttur³²⁹. Başka bir ifadeyle ülke olağanüstü bir durumla karşı karşıya ise, anayasa tarafından belirlenen olağanüstü yöntemlere başvurulabilir; ancak bu olağanüstü yöntemlere başvurmadan olağanüstü vergi normları ihdas edilmemelidir³³⁰.

Vergilendirmede hukuki güvenliğin sağlanması için olağanüstü durumlar bahane edilerek geriye doğru yapılan vergilendirmelerde hassas davranılmalıdır. Genellikle bu tip gerekçelerle geriye doğru vergilemeyi sağlayan normları ihdas edenler, sadece öngörülemeyen bu durumların vermiş olduğu ekonomik zararların tazmini amacına sadık kalmamakta, bunun yanında geçmiş dönemdeki yanlış ve hatalı duyan ekonomik politikalarının telefi edilmesi için bir vasita olarak da görmektedirler. Büyük sıkıntılara yaşamış olan toplum, yaralarının sarılması için güven duyduğu devletin hukuka aykırı vergilendirme yapmasını daha az sorgular durumda olmaktadır. Gerek toplum ve gerekse yargı, kamu yararı düşüncesiyle vergilendirme yetkisini kullananları normal zamanlara göre daha az sorgulamaktadır. Bu durumu bilen hükümetler ise bunu oportünist dönemlere dönüştürmektedirler³³¹.

3. Üçüncü Grup Gerekçeler: Vergilendirmeye İlişkin Teknik Özellikler

Vergilendirme yetkisini kullananlar, bazen geriye yürüyen vergilerin savunmasında, verginin tarh ve tahsil dönemi gibi teknik özelliklerine sığına bilmektedirler³³². Örneğin, yasa koyucu geriye yürüttüğü hükümlerden bazı vergilerde verginin tarh zamanının geçmediği bazı vergilerde tahsil zamanının henüz geçmediği

gerçekleştirilecektir." AYM Kararı, E. 1999/51 K. 2.001/63, (http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar, (07.08. 2011).

329 1982. T. C. Anayasası'nın III. Kısım ikinci bölümünün 119., 120 ve 121. maddelerinde olağanüstü yönetim usullerinden olağanüstü haller, 122. maddesinde ise sıkıyönetim, seferberlik ve savaş hali düzenlenmiştir.

330 Özgüven, s. 100.

331 Özgüven, s. 101.

332 Özgüven, s. 96.

gerekçelerine dayanabilmektedir. Bu kapsamda anayasaya aykırılık savları, AYM tarafından yerinde görülmemiştir³³³.

Geriye yürütülen vergi normlarında verginin teknik özelliklerine dayanılmasının gerekçesi olarak, vergilendirme işlemindeki hukuki sonuca esas alınan verilerin geçmiş döneme ait olması gösterilmektedir. Nitekim bu görüş taraftarlarına göre, yeni norm uygulanmasını yürürlük öncesi dönemin verilerine dayanılarak yapıyorsa geriye yürümeden söz edilemez³³⁴.

Vergi Hukukunda geriye yürümenin söz konusu olup olmadığının saptanabilmesi için, vergiyi doğuran olayın ne zaman meydana geldiğinin tespiti gerekmektedir. Bilindiği üzere vergi alacağı, vergi yasalarının vergiyi bağladıkları olayın meydana gelmesi veya hukuksal durumun oluşması ile doğar. Buna göre vergiyi doğuran olay meydana geldiği anda yürürlükte olan yasa uygulanacaktır. Vergiyi doğuran olay, bir yandan devletin vergi alacağının diğer yandan da mükellefin vergi borcunun doğmasına neden olur. Vergiyi doğuran olayı izleyen beyanname verilmesi, tarh ve tahakkuk gibi işlemler, verginin ödenebilir olmasını sağlar. Başka bir ifadeyle, vergiyi doğuran olayın tamamlanması ile vergi alacağı doğacağından, tamamlanma tarihi itibarıyla yürürlükte olan norm geçerli olacaktır. Yoksa vergiyi doğuran olaydan sonra meydana gelen tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleri vergiyi doğuran olayı etkileyici işlemler olmayıp, idarenin tasarruflarıdır. Bu itibarla, beyannamenin henüz verilmemesi, tahakkukun gerçekleşmemesi veya vadenin gelmemesi geriye doğru

333 Türkiye’de geriye doğru vergilendirme örnekleri için Bkz. Aktan, Gencel, s. 8-17.AYM Kararı, E. 2001/36 K. 2003/3, http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar, (05.10.2011). Tarh zamanın geçmemesi gerekçelerine örnek olarak, kurumlar vergisi oranının 27.3.1969 tarihinde 1137 sayılı Yasa ile %25’e çıkarılması ve bu yeni oranın 1968 tarihindeki kurum kazançlarına da uygulanması gösterilebilir.

Yine, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin ödeyecekleri fon oranının % 7’den % 10’a yükseltmesini öngören 12.1.1995 günlü 95/6428 sayılı Bakanlar Kurulu kararının, 1994 yılı gelirlerini de kapsamasında fonların matrahını oluşturan vergilerin düzenleyici işlemin 1.2.1995 tarihinden sonra beyannamelerin verildiği Mart ve Nisan 1995 tarihlerinde kesinleştiği, bu itibarla düzenlemenin geçmişe yürür nitelikte olmadığı ileri sürülmüştür.

Tahsil süresinin geçmemesi gerekçe gösterilmesine örnek olarak 4837 sayılı Yasa gösterilebilir. 11.04.2003 tarih ve 25076 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 4837 sayılı Ekonomik İstikrarı Sağlamak İçin Ek Vergiler Alınması Hakkında Kanun ile 2003 yılı için tahakkuk ettirilen motorlu taşıtlar vergisi kadar ek motorlu taşıtlar vergisi tahakkuk ettirilmiştir. Söz konusu bu vergide henüz ikinci taksitin vadesinin geçmediği ileri sürülerek geriye yürüme savunulmuştur

334 Tekin Akıllıoğlu, “**Ekonomik Alanda Yönetmelik İşlemlerinin Geriye Yürümezlik Kurah Karşısında Çeşitli Durumları**”, [Elektronik Versiyon] Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayını, Prof. Dr. Aziz Köklü’nün Anısına Armağan, S.535, Ankara, 1944, s. 46. <http://kitaplar.ankara.edu.tr/dosyalar/pdf/154.pdf>, (17.01.2011).

vergilemeyi haklı kılabacak bir durum değildir. Zira vergiyi doğuran olay gerçekleştiikten sonra (gelir ve kurumlar vergisi açısından takvim yılı veya özel hesap döneminden sonra) tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarında ödenecek verginin değiştirilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla verginin teknik özellikleri dikkate alınarak geriye yürümenin gerekçelendirilmesi, bireyin hukuki güvenliğinin zedelendiği gerçeğini değiştirmez³³⁵.

E. İdari İşlemlerde Geriye Yürüme

Geriye yürümezlik ilkesi, sadece yasama organına yönelik bir kural değil, aynı zamanda yürütme organını da bağlayan genel bir ilkedir. Yasa koyucu ile idare arasında geriye yürümezlik ilkesinin dayanakları bakımından fark aramamak gerekir. İdari işlemin söz konusu olduğu tüm alanlarda geriye yürümezlik ilkedir. Dolayısıyla, yürütme organının vergilendirme alanında düzenleme yetkisine sahip olduğu alanlarda da bu ilke geçerlidir³³⁶. Danıştay 4. Dairesi, Bakanlar Kurulu'na vergi yasalarında tanınan düzenleme yetkisinin, geçmişe yürümezlik ilkesine uygun kullanılmasının hukuk devleti ilkesinin en doğal ve zorunlu gereği olduğuna karar vermiştir³³⁷.

İdari işlemin geriye yürütülmüş sayılması için, bir idari işlemin varlığı ve o idari işlemin yürürlük tarihinden öncesi için hukuki sonuçlar doğurması gerekir. Bu yüzden, idari işlemlerde geriye yürümenin mevcut olup olmadığının tespiti, o idari işlemin yürürlük tarihinin belirlenmesi ile mümkündür. Bu yüzden, idari işlemlerde geriye yürümenin mevcut olup olmadığının tespiti, o idari işlemin yürürlük tarihinin belirlenmesi ile mümkündür. Bu konuda ihtilafı olmasına rağmen idari işlemin yürürlük başlangıcı olarak yayın ve bildirim tarihi kabul edilmelidir. Bu kapsamda bir idari işlem yayın ve bildirim tarihinden önce, oluşumunu tamamlamış hukuki işlem, durum, ilişki ve olaylara uygulanırsa dar anlamda geriye yürüme, oluşumunu tamamlamamış hukuki işlem, durum, ilişki ve olaylara uygulanırsa geniş anlamda geriye yürüme mevcuttur. Bu bağlamda, idari işlemlerin geriye yürümezliği ilkesi özetle, toplumda hukuki güvencenin sağlanması ve zaman içinde yetki kavramının çiğnenmemesi esaslarından çıkan, idari işlemlerin nitelikleri gereği, geleceğe yönelik

335 Özgüven, s. 98.

336 Kırbaş, s. 58. Örneğin Bakanlar Kurulunun kişilere yükümlülük yükleyen düzenleyici işlemleri, idari işlemlerin geriye yürümezliği ilkesi uyarınca da geçmiş dönemlere ilişkin olarak mali yükümlülük koyamaz ve bunları artıramaz.

337 Danıştay 4. D. Kararı: E. 1996/5692, K. 1997/7. <http://www.danistay.gov.tr/>, (10.11.2011).

olmalarını zorunlu kılan hukuk mantığına dayanan, genel ve evrensel bir hukuk kuralıdır.

İdari işlemlerin geriye yürümezliği ilkesinin istisnaları vardır. Bu istisnaların sebebi genel olarak şu üç gerekçeden doğmaktadır: Hukuka uygunluğa saygı, bazı idari işlemlerin yapıları gereği belirli ölçüde geriye yürür kabul edilmeleri ve hukuki güvenliğin söz konusu olmadığı durumlar. Bu kapsamda hukuka aykırı işlemlerin, geri alınması veya yargı tarafından iptal edilmesi ile yok hükmünde sayılmaları sonuçları itibariyle geriye yürümektedirler. Hukuka aykırı idari işlemlerin doğduğu tarihten itibaren geri alınması ve yargı organı tarafından işleme konulduğu andan itibaren sonuç doğuracak biçimde iptal edilmesi, "hukuka uygunluk olgusuna saygı" ilkesinden doğmaktadır. Ancak idari işlemlerin geriye yürümenin istisnasını oluşturan bu haller aynı zamanda hukuki güvenliğin teminine hizmet etmektedirler.³³⁸.

Türk maddi vergi hukukuna ilişkin düzenlemelerin Anayasa'nın 73. maddesi uyarınca yasayla yapılması zorunludur. Bunun tek istisnası, anılan Anayasa maddesinin dördüncü fıkrasına göre, bakanlar kuruluna ilgili yasalarca tanınacak yetkidir. Bu yüzden vergi hukukunda idari işlemlerin geriye yürütmesine ilişkin örneklerin çoğunluğu, Anayasa'nın 73. maddesi uyarınca düzenlenen geriye yürüten bakanlar kurulu kararlarıdır. Bu düzenlemeler, geriye dönük vergi oranının arttırılması veya geçmişte tanınan vergi indirimi ve muafiyetinin geçmişe dönük olarak kaldırılması veya sınırlandırılması şeklinde karşımıza çıkmaktadır³³⁹.

Danıştay'ın bu konudaki yaklaşımıyla ilgili olarak Danıştay Dördüncü Dairesinin 29.4.1992 günlü 1719 sayılı kararı aktarmak ve sorunları belirtmek faydalı olacaktır. Bu davada davacı, 13.4.1990 tarihinde yayınlanan 2.4.1990 tarih ve 328 sayılı Bakanlar kurulu karar ile sanayi ürünü ihracatında 1991 yılı istisna oranı % 16 olarak belirlendiği halde 16.8.1991 tarihinde yayınlanan 12.8.1991 tarihli ve 2073 sayılı karar ile istisna oranı 1.1.1992 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere % 12'ye indirildiği

338 Özgüven, s, 147-154.

339 Örnek: 08.12.2000 tarih ve 24254 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmasına rağmen, 30.11.2000 tarih ve 2000/1689 sayılı BKK eki kararnın 8. maddesi ile 2000 yılı hesaplarını kapsayacak şekilde yatırım indirimindeki tevkifat oranının % 15 'ten % 18'e çıkarılmıştır.

dolayısıyla ihracatçının geriye dönük olarak hakkının alınmasının temel hukuk kurallanna aykırı olduğu iddia edilerek iptali istenmektedir. Danıştay, bu davada öncelikli olarak kişilere tanınmış olan vergi istisna hadlerinin kaldırılmasına veya azaltılmasına ilişkin düzenleyici işlemlerin yapıldığı tarihten sonraki olaylara uygulanacağı ve ancak bu tarihten itibaren hukuki sonuçlar doğurabileceğinin vergi hukukunun genel ilkelerinden olduğu vurgusu yapmıştır. Anılan kararda yüksek mahkeme, “Düzenleyici işlemin yürürlük tarihinin yayımından önceki bir tarih olarak saptanmış bulunması bu genel ilkeyi ortadan kaldırmayacağı ve hükme işlerlik kazandırmayacağı cihetle 90/328 sayılı Bakanlar Kurulu karar ile 1991 yılı kazançlarına uygulanacak sanayi ürünü ihracat istisnası oranı % 16 olarak belirlenmek suretiyle kişilerin bu konudaki hukuki güvenliği sağlanmış iken hiç bir hukuksal neden olmaksızın 16.8.1991 tarihinde yayınlanan dava konusu 91/2073 sayılı Bakanlar Kurulu karar ile bu oranın % 12'ye indirilmesinde hukuka uygunluk bulunmamaktadır” gerekçesiyle 12.8.1991 gün ve 91/2073 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı 1991 yılı ile ilgili kısmının iptaline karar verilmiştir.

F. Yargı Kararları ve Geriye Yürümezlik

Hukuk kuralları sadece yazılı kaynaklarda, diğer bir deyişle yasama ve yürütme organlarının yazılı olarak çıkardıkları kanun, tüzük ve yönetmeliklerde saptanan hükümlerden ibaret değildir. Hukuk yaratma fonksiyonu ve yetkisi olan organların işlemleri ile normatif düzende yeni bir norm ihdas ediliyorsa, bu norm yürürlük tarihinden itibaren geçerli olmalıdır. Zira yeni düzenlemelerin daha yapılmadan bilinmesi ve ona göre davranılması beklenemez. Bu yüzden hukuki güvenlik ilkesi hukuk normlarının geriye yürütülmesine cevaz vermez. Bu bağlamda geriye yürümezlik ilkesi bütün hukuk normları açısından geçerlidir³⁴⁰.

Bazen yargı kararları da doğrudukları hukuki sonuç itibariyle norm niteliği taşıyabilmektedir. Yargı kararlarına bu açıdan bakıldığında, öncelikle yargıcın hukuk yaratıp yaratamadığı sorusu gündeme gelebilmektedir.³⁴¹. Yargılama işleviyle biçimlenen kararın, sadece belli kişi durum ve olaylara uygulanması, onun objektif

340 Özgüven, s. 154.

341 Yargı organının hukuk yaratması ile ilgili ayrıntılı çalışmalar için bkz: Furtun, a.g.e.

genel bir norm sayılmayacağı kanısını uyandırmaktadır. Yargı mercilerinin vermiş olduğu kararlardan norm haline dönüşebilenler açısından hukuk kuralları için geçerli olan genel hukuk kaidelerinin bu kararlara da uygulanması gerekir. Bu itibarla, geriye yürümezlik ilkesi de bazı yüksek yargı organları kararları açısından geçerlidir³⁴². Yüksek mahkemelerin kararları, kural olarak alt derece mahkemeleri bağlamamakla birlikte, bu mahkemeler için birer yol gösterici ilke karar niteliği taşımaktadır. Bu durum, Yüksek Mahkeme kararlarına objektivite kazandırmaktadır. Özellikle bu durum Yüksek Mahkeme kararlarının içtihadı birleştirme kararı niteliği taşıdığı durumlarda daha da belirginleşir.

Bu kapsamda özellikle içtihadı birleştirme kararları önem arz etmektedir. Ancak içtihadı birleştirme kararları her zaman yeni bir hukuk kuralı meydana getirilmez. Bu kararla yeni bir kural oluşturulabildiği gibi, var olan kurallara yorum da getirilebilir. Dolayısıyla içtihatları birleştirme kararları, yorum kararları ve yeni bir kural getiren kararlar olmak üzere iki ayrı nitelikte olabilir. Kural koyan içtihadı birleştirme kararlarının, yukarıdaki görüşler doğrultusunda geri yürümesi hukuka aykırıdır. Hukuk yaratmayıp hukuku ortaya koyan yorum şeklindeki içtihadı birleştirme kurulu kararları ise, bildirici (beyan edici - açıklayıcı) nitelikte oldukları için geriye etkili olmaları kaçınılmazdır³⁴³. İchtihadı birleştirme kurulu kararlarının çoğunluğu yeni bir hukuki durum yaratmayıp, mevcut hukuk kurallarının, konulduğu tarihten itibaren anlamını belirttiği için kurucu (inşai) kararlar değildir. Bu nedenle bu kararlar bazı istisnai durumlar dışında nitelikleri gereği de geriye yürümelidir.

İçtihadı birleştirme kararlarının geriye yürüme yasağında etkiler, işlemlerin dava konusu olup olmaması da önem arz eder. Bu kapsamda Danıştay'ın vergi hukukuyla ilgili vermiş olduğu içtihadı birleştirme kararı yakından incelenebilir. Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu, 1999 t. yılında yararlanılan yatırım indirimi tutarı üzerinden gelir vergisi tevkifatına izin veren bakanlar kurulu kararını, verginin yasallığı ilkesine aykırı bularak mezkûr dönemde yasa ile yatırım indiriminin tevkifata tabi- olduğuna ilişkin herhangi bir düzenlemeye yer verilmediğinden ilgili dönemde yatırım indiriminin

342 Özgüven, s. 155. Bu bağlamda, Türkiye' de Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurul kararları ile Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararları geriye yürümezlik kapsamında incelenmektedir.

343 Güneş, s.141.

stopaja tabi olmadığı hakkında içtihatların birleştirilmesine karar vermiştir³⁴⁴. Bu karar 19.7.2002 tarihinde verilmiş, 13.12.2002 tarihinde ise Resmi Gazete'de yayınlanmıştır. Söz konusu kararın verilmesinden önce, yerel mahkemeler ve Yüksek Mahkemelerce hem vergi yükümlüsü lehine hem de aleyhine birçok karar verilmiştir. Söz konusu kararlardaki farklılıklar sebebiyle ülke çapında aynı hukuki olaydan farklı durum ve sonuçlar oluşmuştur³⁴⁵.

IV. İSTİKRARLILIK İLKESİ: VERGİ HUKUKUNUN SÜREKLİLİĞİ

İnsanların bir arada yaşamalarını temin eden yazılı ve sözlü hukuk kuralları değişmez nitelikte değildir. Başka bir ifadeyle hiçbir hukuk kuralı, gücü ve niteliği ne olursa olsun varlığını ebedi olarak sürdürülemez. Roma hukukundan günümüze kadar gelen temel hukuk kuralları bile zaman içinde çeşitli şekillerde değişime uğramıştır ve değişmeye de devam etmektedir. Hukuk kuralları belirli bir tarihte yürürlüğe girer, belirli bir süre yürürlükte kalır ve nihayetinde belirli bir tarihte yürürlükten kalkarlar³⁴⁶. Hukuk kurallarındaki bu değişim belli ilkeler çerçevesinde gerçekleşmesi hukuki güvenliği sağlanmasına hizmet eder. Hukuki güvenlik, hukukta istikrarın, kalıcılığın ve kararlılığın simgesidir, toplumsal düzenin ve barışın olmazsa olmaz koşuludur. Bu nedenle hukuki güvenlik, hukukta özel bir ağırlıktadır³⁴⁷.

A. Tanımı ve Kapsamı

Vergilemede istikrar genel olarak, vergi kanunlarının sıklıkla değiştirilmemesini ifade etmektedir. Bu kapsamda istikrar ilkesi; vergi ile ilgili olarak vergilendirme tekniği konusunda yapılan düzenlemelerin kısa süreli aralıklarla değiştirilmemesini kapsar. Başka bir deyişle vergilendirmeye tesir eden bütün düzenleyici normların düzenli ve belli bir süreklilikte olmasını ifade etmektedir³⁴⁸.

344 DİBGK, 19.7.2002, E. 2002/3, K. 2002/3 (DKD, Y: 1, S: 1, 2003, s. 40, 44).

345 Özgüven, s. 169. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunca (01.12.2000 gün, E. 2000/196, K. 2000/409) ve Danıştay 3. Dairesince (01.5.2002 gün, E. 2002/208, K. 2002/1783) vergi yükümlüleri aleyhine, Danıştay 4. Dairesince (27.12.2001 gün, E. 2001/219, K. 2001/558) ise lehine kararlar verilmiştir.

346 Altundiş, s. 60.

347 Serozan, s. 36.

348 Akdoğan, s. 213.

Vergilemede istikrarlılık ilkesine göre, vergilendirmede sadece verginin ana unsurları değil vergilendirmeye ilgili ödevsel unsurları etkileyen normların da mümkün olduğu ölçüde az değiştirilmelidir. Bu bağlamda vergi kanunlarında istikrar oldukça büyük bir önem arz etmektedir.

Vergilendirmede istikrarın sağlanması nasıl gerçekleştirilebilir? Bu sorunun cevabı net olarak ortaya koymak her zaman için kolay değildir. Ancak vergi normlarının sürekliliğinin olması, çok sık değişikliğe maruz kalmaması, vergi afları ile etkinliğinin zayıflatılmaması, etkin vergisel denetime imkan vermesi, siyasi müdahaleleri önleyebilmesi vergilemede istikrarın önemli bir ayağını oluşturmaktadır³⁴⁹.

Vergileme ilkelerinden biri olan istikrar ilkesi; elastikiyet ilkesinin tamamlayıcısı niteliğindedir³⁵⁰. Vergilendirmede elastikiyet veya esneklik ilkesi, verginin mali ihtiyaçlardaki değişikliklere uyum sağlayacak yapıda olmasını ifade eder. Verginin esneklik yeteneği sayesinde bir yandan normal olarak kamu giderleri için ihtiyaç duyulan gelirleri sağlanırken öte taraftan diğer araçlarla karşılanamayan gider açıkları kapatılmış olmaktadır. Vergilemede esneklik ilkesi, vergilerin veya daha geniş kapsamlı olarak vergi sisteminin konjonktüre veya değişen şartlara son derece duyarlı olmasını gerektirir³⁵¹. Bu esneklik yeteneğe sahip olan bir vergi sisteminde de istikrarlılığın kolayca sağlanacağı açıktır. Başka bir ifadeyle, elastikiyeti olmayan bir vergi sisteminde vergilerin sık sık değişmesi gündeme geleceğinden istikrardan söz etmek mümkün olmayacaktır.

Vergilemede istikrar, özellikle doğru vergi politikalarının uygulanmasıyla ilgilidir. Vergilemede istikrar ilkesinin, özellikle piyasa ekonomisi açısından önem taşıdığı söylenebilir. Çünkü vergilemede esneklik fazla olduğu ölçüde, devletin vergileri daha etkin bir araç olarak kullanabilmesi için uygun bir ortam oluşacaktır³⁵².

349 Ahmet Özen, “İktisadi Gelişmede Vergilemenin Rolü ve Vergilemede İstikrar – II”, Vergi Sorunları, Sayı: 188, Yıl, Mayıs: 2003, s. 101.

350 Özen, s. 101.

351 Adolph Wagner’in Vergileme İlkeleri,

http://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/adolph_wagner_vergilendirme_ilkeleri.html (23.01.2011)

352 Özen, s. 102.

İstikrar ilkesinin sağlanması, vergisel kuralların geniş ölçüde değişmezliğini gerektirir. Ancak bu değişmezlik mutlak değildir, ihtiyaç duyulması halinde vergi normlarının revizyona tabi tutulması kaçınılmazdır. Önemli olan nokta, sürekli değişim gerekliliği ortaya çıkaran yapısal unsurların vergi sisteminde yer almamasıdır. İstikrar ilkesi, vergi normları sık sık değiştirilmeden sistemin işlerliği korunmasını amaçlar. Bu sayede vergi idaresinin ve mükelleflerin her an değişen vergi kanunlarını öğrenme de ve uygulamada karşılaşacakları güçlükler bertaraf edilmiş olmaktadır.

İstikrar ilkesinin vergi mükellefleri açısından öngörülebilirliği sağlanması, söz konusu mükelleflerin ileride beklenmedik vergi yüklerine maruz kalmasını önlemesi açısından da büyük önem teşkil etmektedir. Bu açıdan istikrar ilkesi, vergi sisteminin öngörülebilirliği nedeniyle vergilerin geriye yürümezliği ilkesini de teminat altına alarak hukuki güvenliğin sağlanmasına hizmet etmektedir.

Hukuki istikrar ilkesi, geniş manada geriye yürümezlik (derhal uygulanma) kavramını da –haklı beklentiler çerçevesinde- kapsar. Bu ilkenin geriye yürümezliği ilgilendiren bu yönüyle tamamlanmış olay ve hukuki ilişkilere yeni normun uygulanmasını yasaklar. Aksi halde, kişilerin mevcut olan durumlarının süreceğine olan inançları zedelenir³⁵³.

B. Vergi Reformları ve İstikrar

Bu ilke, vergi kanun ve düzenleyici işlemlerin çıkarıldıktan sonra bir daha hiç değiştirilmemesi olmayıp, aksine yeri geldiğinde belirli bir program çerçevesinde değişiklikler yapılabilmesini öngörmektedir. Bu ilkeye göre, vergi düzenlemelerinde yer alan hükümler ile tarifeye ilişkisi olmayan bütün vergi hukuk normlarının sadece, büyük zaman aralıkları ve mümkün olduğu kadar genel nitelikteki sistemli vergi reformları çerçevesinde değiştirilmesi gerekir³⁵⁴.

Vergi normlarının ilgililerce izlenebilecek ve gereği yerine getirilebilecek nitelikte olması zorunludur. Ayakkabının ayağı rahatsız etmeyeceği, ayağın alışkanlık kazanması nedeniyle herhangi bir sorun yaratmayacağı düşüncesinden hareketle,

353 Özgüven, s. 48.

354 Ali Rıza Gökbunar, "Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme", Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Sayı. 4, 1998, s. 15.

vergilerin de aynı kalmasının, değiştirilmemesinin daha doğru olacağı ileri sürülmüştür. Ancak; artık giyilemez hale gelmiş bir ayakkabı, ayakkabı olma özelliğini kaybeder ve giyeni rahatsız etmeye başlar. Durum vergi açısından düşünüldüğü takdirde; uygulanamaz, işlemez hale gelmiş hükümlerin gerekirse tüm düzenlemenin revizyona tabi tutulması olağan görülmelidir. Bu düzenlemeler sırasında acele etmeden, planlı ve programlı çalışmak, yapılan yasal düzenlemelerin sık sık değiştirilmesini engelleyebilecektir³⁵⁵.

Vergilemede istikrar daha önce de belirtildiği üzere, vergi kanunlarının sıklıkla değiştirilmemesi olduğuna göre, ideal bir vergi sistemi için iyi bir vergi reformu şarttır. Bir vergi sisteminin ekonomik, sosyal, siyasal yapıdaki hukuk düzenindeki ve uluslararası plandaki gelişme ve değişimleri izleyecek biçimde düzeltilmesi ve daha etkin hale getirilmesi “vergi reformu” olarak değerlendirilmiştir. Vergi reformları ile vergi yasalarındaki karmaşıklığın düzeltilmesi de istenmektedir. Modern dünyanın gereklerine uygun reform yapılmadığında, şeffaf vergileme olmadığında ve karmaşık yasalarda istikrar sağlanamadığında vergi idaresinin sorunları artış içinde olacaktır³⁵⁶.

Vergi sisteminde yapılan köklü değişikliklerle çeşitli amaçlar hedeflenir. Vergilemeyle optimal hasılayı sağlamak, adil gelir dağılımının gerçekleştirilmesine yardımcı olmak, istikrarın sağlanmasında ve optimum kaynak dağılımında vergiden yararlanmak, vergi hukukunda köklü değişiklikler yapmak, sermaye birikimine yardımcı olmak, yatırımları yönlendirmek, vergi tabanını yaymaya çalışmak, vergi güvenliğini arttırıcı önlemler almak, vergi yönetimini ve vergi idaresini etkin kılmak vb. nitelikler yapılması öngörülen bir vergi reformundan beklenen amaçlardır. Bu amaçlar arasında çoğu kez çatışmalar söz konusu olabilir³⁵⁷.

Türkiye’de Cumhuriyetin kuruluşundan beri vergi reformu niteliğinde değişiklikler olmuştur. Başlangıç olarak 1925 yılında aşarın kaldırılması, 1926 yılında kabul edilen kazanç vergisi ve 1927 yılında bu vergi kaldırılarak yerine Muamele Vergisi getirilmesi köklü nitelikli vergisel değişiklikleriydi. Cumhuriyet döneminin en

355 Savaş, s. 187.

356 Özen, s. 101-102.

357 Kıvanç, H.Hakan, Vergi Reformunun Çerçevesi ve Türkiye’deki Gelişimi, http://www.alomaliye.com/2007/hakan_kivanc_vergi_reform.htm, (20.02.2012).

büyük vergi reformu yasama organınca 1949 yılında kabul olunup, 1950 yılında yürürlüğe konulan Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Vergi Usul Kanunu ve Esnaf Vergisi (birkaç yıl sonra kaldırılmıştır) Kanunları ile gerçekleştirilmiştir. Getirilen kanun ile gelir vergisi çağdaş bir görünüm kazanıyordu. Bünyesinde bulundurduğu, en az geçim indirimi, artan oranlılık ve ayırma gibi ilkeler vergi adaletini sağlamaya çalışıyordu. 1950’de başlatılan vergi reformu hareketinin ilk ve büyük turu 1957’de Gider Vergileri Reformu ile tamamlanmıştır. Gider Vergileri reformunda esas itibarıyla İstihsal Vergisi adı altında toplu muamele vergisi tipi benimsenmiştir³⁵⁸. Harcamalar üzerinde alınan vergiler konusunda beklenen reform nihayet 1 Ocak 1985 tarihinde yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi Kanunu ile olmuştur. Böylece harcama vergileri alanında çağdaş bir düzenleme gerçekleştirilmiş ve kabul edilmiştir.

Vergi gelirlerinin istenilen seviyelere yükseltilememesi, yüksek gelire sahip gerçek ve tüzel kişilerin gelirlerinin tam olarak kavranamaması, dolaylı vergilerin gelir dağılımı üzerindeki olumsuz etkileri, vergi sistemindeki otokontrol mekanizmalarının yıpranması gibi sorunlara çözüm olması amacı ile 4369 sayılı Kanun “Vergi Reformu” adı altında 29 Temmuz 1998 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak kamuoyuna sunulmuştur. 4369 sayılı Kanun ile reform niteliğinde yapılan en önemli değişiklik, gelirin tanımında yapılan düzenlemedir. Bu kanunla gelirin tanımında “Kaynak Teorisi”nden ayrılmış ve “Safi Artış” (Net Artış) teorisine geçilmiştir. 4369 sayılı Kanun ile yapılan önemli bir değişiklik de, ticari kazançlarda götürü usulün kaldırılıp bu uygulamanın yerine; kayıt dışı ekonominin kontrol altına alınması, belge düzeninin yerleşmesi ve vergilemede gerçek kazancın esas alınması gibi yararlar getireceği düşünülen basit usulün getirilmesidir. Bunların dışında; vergi cezalarına ilişkin hükümler tamamen değiştirilmiş, aile reisi beyanı, asgari zirai vergi, asgari zirai kazanç esası ve hayat standardı esası kaldırılmıştır. Ancak, gelirin tanımının genişletilmesine imkân veren bu düzenlemeler, 14 Ağustos 1999 tarihinde yürürlüğe giren 4444 sayılı Kanunla 2002 yılı sonuna kadar ertelenmiş, 7 Ocak 2003 tarih ve 4783 sayılı Kanun ile de tamamen ortadan kaldırılmıştır.

358 Bkz. Kıvanç, a.g. m.

Bu tarihten sonra vergi kanunlarında reform niteliği taşıyan bir düzenleme olmadığı kanaatindeyiz. Ancak, bu kanunlarımızda köklü değişikliklerin yapılmadığı anlamına da gelmemelidir. Nitekim 4842 sayılı Kanun, 5035 sayılı Kanun , 5228 sayılı Kanun, 5281 sayılı Kanunlar ile önemli düzenlemeler yapılmıştır. Ayrıca, Kurumlar Vergisi Kanunu 5520 sayılı Kanunu ile yeniden hazırlanmış ve 01.01.2006 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere uygulamaya konulmuştur. Bununla beraber vergi denetiyle ilgili olarak 6009 sayılı Kanun ve 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile yürürlüğe sokulan düzenlemeler reform niteliğindeki değişikliklerdir.

Bütün bu köklü vergisel düzenlemelerin asıl amacı kamuyu devamlı ve sağlıklı gelir kaynaklarına kavuşturmaktır. Ancak her defasında daha kalıcı nitelikte düzenlemeler amaçlanmış olsa da, yapılan düzenlemelerin kısa süre sonra başka bir değişiklikle ortadan kaldırılmış olması vergi istikrarını olumsuz etkilemiştir.

C. Vergi İstikrarını Sınırlayan Uygulamaları

1. Vergi Afları

Vergilemede istikrar bakımından önemli unsurlardan biri sorumluluklarını zamanında, gerektiği gibi yerine getiren dürüst mükellefleri cezalandıran vergi affı uygulamasına gidilmemesidir. Vergi afları genel olarak adalet prensibi ile çakışmakta ve vergisini zamanında ödeyen mükelleflerin vergi bilincini olumsuz etkileyebilmektedir. Ayrıca, hükümetlerin peşin vergi, ek vergi ve geriye dönük sürpriz vergi uygulamaları da vergi sistemine karşı güvensizlik ve belirsizlik yaratmaktadır³⁵⁹.

Uluslararası araştırmalar göstermektedir ki; vergi afları her zaman vergi ahlakını zayıflatmaktadır. Afların sürekli hale geldiği algısı, mükelleflerde af beklentisi oluşturur, bunun sonucu mükellefler vergi yükümlülüklerini yerine getirmez ve sonraki af dönemini bekler. Aftan yararlanamayan mükellefler ise adaletsizliğe dayalı öfke, aldatılmışlık duygusu gelişir. Diğer taraftan vergi afları vergi idaresi çalışanları tarafından da hoş karşılanmaz. Çünkü zaman ve emek harcanarak ortaya çıkarılıp takip

359 Özen, s. 103.

edilen kamu alacaklarından bir anda vazgeçilmesi çalışanların da adalet duygusunu zedeler ve sonraki dönemlerde çalışma ve gayretlerinde azalmaya sebep olur³⁶⁰.

2. Geriye Doğru Vergileme

Vergi kanunları geçmişe yürütülemezler. Devlet vergilendirilmeyen kaynakları vergilendirirse, bunu kanuni olarak yapsa dahi, bu kanunlar geçmişe yürütülmemeli, geçmişte vergilendirmediği kaynakları vergilendirmemelidir. Geriye yürüten vergisel işlemler, hesap dönemi kapanmış olan dönemden tekrar vergi alınmasına neden olmakta ve mükellefin hukuki güvenliği ortadan kalkmaktadır. Vergilerin geriye yürümezliğinin temeli, hukuk devletinin hukuki güvenlik ve kazanılmış haklara saygı ilkeleridir³⁶¹.

D. İlkenin Sonuçları

Bir ülkede uygulanan vergi sisteminin iktisadi büyümeyi sağlama ve benzeri makroekonomik amaçları açısından vergi sisteminin istikrarı oldukça önem arz etmektedir. Vergi kanunlarının ve vergi oranlarının mümkün olduğu ölçüde az değiştirilmesi vergi sisteminin istikrarlı bir yapıya kavuşmasını sağlarken, istikrarlı bir vergi sistemi de, vergi mükellefleri için öngörülebilir olacak ve mükelleflerin kararlarını daha az etkileyecektir. İstikrarsız bir vergi sisteminin yol açtığı en önemli sorunlardan biri, ekonomik birimlerin karar ve faaliyetlerini olumsuz yönde etkilemesidir. Bir sistemde çok fazla vergisel değişikliğe gitmek sistemi düzeltmek yerine bozar, sağlıklı uygulamaları ortadan kaldırır ve hepsinden de önemlisi devlete olan güveni sarsar³⁶².

Vergilemede istikrarı ortadan kaldıran vergi normlarındaki sık sık yapılan değişiklikler, bir yandan mevzuat karmaşık hale getirilerek girişimcilerin vergi planlaması yapmaları imkansız hale getirilmekte, diğer yandan, aynı tutarda gelir elde eden mükellefler nezdinde, gelirlerinin farklı gelir unsurlarından oluşması nedeniyle farklı vergileme yapılarak adaletsizliğe yol açılmaktadır.

360 Funda Başaran Yavaşlar, Yeni Yılın Başında “Af” ve Uyanması Beklenen Adalet, 08.01.2011, http://www.bumindogruso.com/artikel.php?artikel_id=139, (20.02.2012).

361 Özen, s. 103.

362 Özen, s. 103.

Mükellefler ve vergi uygulayıcıları vergi kanunlarının hükümlerine genellikle belli bir zaman süreci içinde uyum sağlayabildiklerinden vergi düzenlemelerindeki istikrarsızlıklar vergiye uyum maliyetini artırmaktadır³⁶³.

Ayrıca vergilerde gerçekleştirilen sık değişimler mükellefler açısından olduğu kadar maliye idaresini de yeni bir uygulama ile karşı karşıya bırakmaktadır. Vergilemede sürekli yeni uygulamaların getirilmesi vergi idaresinde bıkkınlığa yol açabileceği gibi vergi idaresinin mükelleflerin sorunlarını çözmeye bazı sıkıntılara düşmesine de yol açabilecektir. Vergi kanunlarında yapılan değişiklikler az veya çok mali ve finansal planlar üzerinde sapmalar meydana getirmekte, bireyler yatırımlarını planlandığı şekilde uygulamaya aktaramayabilmektedirler³⁶⁴.

Diğer yandan vergilemede istikrarsızlığın önemli bir sonucu ise kayıt dışı ekonominin varlığıdır. Öyle ki, kayıt dışı ekonomi yaygın ise, bunda yalnızca vergi kaçırma güdüsü, yasal olmayan işlemler değil, usandırıcı, zaman yitirici formalitelerin, kırtasiyeciliğin de büyük payı vardır³⁶⁵.

Genel olarak vergi hukuku alanındaki düzenlemeler, yaygın istisna ve muafiyet ayrıcalıkları ile kişiye özel ve konuya özgü nitelik taşımakta; bu düzenlemelerin sık sık değiştirilmeleri yüzünden sürekli/kalıcı olmaları ve bu alanda istikrarın sağlanması, alışkanlıkların ve bilincin oluşması mümkün olmamaktadır. Bunun yanı sıra, yürütme organının kendisine verilen yetkiler doğrultusunda sık sık düzenleyici işlemler yapması da belirsizliği körüklemektedir³⁶⁶.

363 Gökbunar, s. 15.

364 Gökbunar, s. 15-16.

365 Özen, s. 103-104.

366 Tekbaş, s. 271-272.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM:

HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİNİN ÖZEL ÖNEM TAŞIDIĞI BAZI VERGİSEL KURUMLAR

Vergi ilişkisinde, vergi mevzuatının karmaşık halde olması nedeniyle zaman zaman hem idare hem de mükellefler tarafından hatalı işlemler yapılabilmektedir. Yapılan veya yapılması muhtemel hatalı işlemler nedeniyle haksız yere vergi istenmesi ve ceza kesilmesinin önlenmesi için vergi mevzuatında özelge istenmesi, düzeltme ve uzlaşma gibi kurumlar yer almaktadır. Diğer taraftan yapılması gereken işlemlerin belli süre içerisinde yapılmaması nedeniyle sonradan yapılmasını engelleyen zaman aşımı müessesesi mevcuttur.

Özelge sistemi, vergi planlaması yapmayı kolaylaştırması nedeniyle hukuki güvenlik açısından değerlendirilmesi gereken bir konudur. Bunun yanında vergi ve ceza konularında yapılan hataların ve bunların yol açtığı hukuka aykırılıkların derhal ortadan kaldırılmasını temin eden düzeltme kurumu, şüphesiz idarenin idare hukukundan kaynaklanan düzeltme yetkisinden daha önemli işlev görmektedir. Yine kişilerin kendilerine yapılan vergi tarhiyatlarına ve kesilen vergi cezalarına karşı, bunların idari aşamada çözümü ve kesinleşmesini sağlayan uzlaşma müessesinin hukuki güvenliği sağlamada hiçbir işlevi olduğu söylenemez. Keza hukuk alanlarında yer verilen tüm şekil kuralları gibi zamanaşımı kurumu da hep hukuksal güvenin korunmasına hizmet ederler. Vergi hukukunda yer alan zamanaşımı kurumu, devletin vergilendirme yetkisini zaman yönüyle sınırlandırması nedeniyle hukuki güvenlik yönüyle değerlendirilmesi faydalı olacaktır.

Taşıdıkları önem dolayısıyla çalışmanın bu bölümünde özelge sistemi, düzeltme kurumu, zamanaşımı ve uzlaşma gibi müesseseler ele alınarak hukuki güvenlik ilkesine açısından taşıdıkları önem irdelenecektir.

I. ÖZELGE KURUMU

Mükellefler giderek karmaşık hale gelen vergi mevzuatı karşısında kendilerini güvencede hissetmek için daha fazla belirlilik aramaktadırlar. Özellikle geleceğe dönük

işlemlerde doğru ve bağlayıcı bilgiye sahip olmasının önemi artmaktadır. Mükelleflerin vergi uygulamaları ile ilgili olarak idareden çok sayıda bilgi alma aracı olmasına karşılık sağladıkları güvenceler farklıdır. Esas olarak niyetlenen ve gelecekte yapılacak işlemler için istenebilen özelge uygulamaları vergisel sonuçları görebilme olanağı sağlamaktadır. Özellikle yüksek rekabetin olduğu ortamlarda mükellefler büyük işlemlere girmeden önce ya da önemli ekonomik kararlar vermeden önce vergi pozisyonlarını kesinleştirmek isterler³⁶⁷. Başka bir ifadeyle mükellefler yapacakları planlarda vergi yükümlülüklerinden kaynaklanan bir sürprizle karşılaşmak istemezler.

Mükelleflerin uygulamada tereddütte düştükleri konular hakkında ne şekilde hareket edeceklerine ilişkin bilgileri zamanında yetkili makamlardan almaları gerekli ve önemlidir³⁶⁸. Tüm ülkelerde vergi idareleri vergi kanunlarının uygulanması konusunda yorumlarda bulunmaktadır. Bu yorumlar genel olarak vergi idaresinin kendi teşkilatlarına ve vergi mükelleflerinin geneline yönelik olarak yapılmaktadır. Bağlayıcı olmamaları nedeniyle yeterli güvenceyi sağlamaktan da yoksundurlar. İdareden geleceğe ilişkin bir bilgi istemeden dünkü bilgi ile bugünkü işlemleri yapmak ve yarın denetime tabi olmak mükellefler açısından olumsuz sonuçlar doğurmaktadır³⁶⁹. Bu nedenle mükellefler, tereddütlü konularda doğrudan kendilerine hitaben verilen bağlayıcı yazılı cevaplara ihtiyaç duymaktadırlar.

Mükellefin kendine özgü koşulların dikkate alınacak biçimde idareden bilgi alması zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Burada özelge uygulaması idareden genel bilgi almadan ayrılmaktadır. Özelge uygulamasının asıl amacı gelecekte yapılacak işlemlere ilişkin olarak mükelleflerin vergi sonuçları açısından önlerini görebilmelerini sağlamaktır. Özelge mükellefin danışma hakkının bir sonucu olarak da kabul edilebilir. Vergi idaresinin izleyen dönemlerde yapacağı yorumlarda meydana gelen değişikliklerin mükellefi zor durumda bırakmasını önlemeyi amaçlamaktadır³⁷⁰. Bu

367 Doğan Gökbel, “Vergi Mükelleflerine Daha Fazla Belirlilik İçin Özelge Uygulaması”, Eskişehir Üniversitesi İİBF Dergisi, Ekim 2008, S. 3(2), ss- 171-184. http://iibf.ogu.edu.tr/dergi/dergi/2008-2/2008_2_10.pdf, (29.05.2011).

368 Zeynep Arıkan, “Vergi Hukukunun Kaynaklarından Mukteza ve Sonuçları”, Dokuz Eylül Üniversitesi, İİBF Dergisi, Cild:13, Sayı:II,Yıl, 1998, s. 127.

369 Gökbel, s. 172.

370 Gökbel, s. 173.

açından özelgenin olası riskten korunmak için mükelleflere kalkan olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

A. Özelgenin Tanımlanması

Özelge ile ilgili çeşitli tanımlar yapılmıştır: Özelge, basitçe vergi idaresine yazılı olarak yapılan, belirli konu ya da işlemlerin vergi uygulamalarının nasıl olacağına ilişkin isteme idarenin vermiş olduğu yazılı yanıt olarak ifade edilebilir. Özelge, vergi idaresinin vergi ile ilgili olan sorunlarda yazılı olarak aldığı pozisyonudur. Özelge vergi idaresince, mükellefin isteği üzerine bir ya da daha fazla sayıda gelecekteki işlemlerin vergisel sonuçlarına ilişkin istemi üzerine yapılan yorumdur. Özelge, mükellefin vergi uygulamalarında idarenin takdir yetkisini nasıl kullanacağını ya da özellikle mükellefin içinde bulunduğu koşulları dikkate alarak vergi mevzuatının idarece nasıl yorumlanacağı konusunda yaptığı araştırmadır. Mükellefin gelecekte yapacağı işlemlere ilişkin vergi idaresinden başvuru üzerine aldığı ve dayanma hakkı olan öğüt, bilgi ya da ifadeleri kapsayan hukuki araçları özelge olarak tanımlamaktadır.³⁷¹

Bu tanımlardan özelgenin mutlak bilgi alma yollarından farklı olduğunu anlamak mümkündür. Özelgenin normal bilgi almadan en önemli farkı, özellikle şüpheye düşülen konuyla ilgili doğru ve bağlayıcı bilginin kolayca elde edilmesinin mümkün olmamasıdır. Bilgi istenilen olay ya da konu karşısında gerçekten kuşkuya düşülmüş ve vergi kanunları ve tebliğlerde açıkça düzenleme yapılmamış olmalıdır³⁷². Oysaki mükelleflerin kuşkuya düştükleri bir konu hakkında aydınlatılmak amacıyla değil de, kendi uygulamalarını idareye onaylatmaya ya da doğrulatmaya ya da bir dayanak elde etmeye yönelik olarak özelge isteğinde bulunması kurumdan beklenen faydayı sağlamayacaktır.

Özelge tanımından ortaya çıkan özellikler, mükellef tarafından istenmesi, yanıt niteliğinde olması, yetkili otorite tarafından verilmesi, bağlayıcılık niteliğinin olması,

371 Gökbel, s. 173.

372 Arıkan, s. 129.

niyetlenen ya da hâlihazırda devam edilen işlemlerle ilgili olarak istenebilmesi ve belli bir mükellef için vergisel sonuçların ortaya konulmasıdır³⁷³.

VUK'un 413. maddesinde, mükelleflerin Maliye Bakanlığında veya Maliye Bakanlığının bu hususta yetkili kıldığı makamlardan vergi durumları ve vergi uygulanması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında izahat isteyebilecekleri belirtilmektedir³⁷⁴.

B. Özelge Kurumunun İşlevi ve Hukuki Değeri

Her şeyden önce özelge uygulaması idare ve mükellefler arasında açık bir ilişki yaratmaktadır. Özelge uygulamalarının en önemli yararı özelge alan mükellef açısından belirlilik sağlamasıdır. Yasada özgelere verilmesi ile ilgili kurallar varsa bu özelge uygulamaları daha şeffaf ve ayrımcı uygulamalardan kaçınılmasını sağlar³⁷⁵. Nitekim bu konuda Türk vergi sisteminde özelge uygulamalarında yapılan iyileştirmeler mükelleflere öncesine göre ülke genelinde eşit muamele yapılması amaçlanmaktadır³⁷⁶.

Özelge kurumunun en önemli fonksiyonlarından biri, mükelleflere sağlıklı vergi planlaması yapabileme fırsatı verebilmesidir. Özelge uygulamasıyla idarenin tavrını ortaya koymasıyla vergisel sonuçları önceden kesinleştirmiş olması, mükellefin işleme girişip girişmeme konusunda karar vermesine yardımcı olmaktadır. Bu özellik, vergi mevzuatında niyetlenen işlemlerin sonuçları açık olarak görülemediği

373 Gökbel, s. 174.

374 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 413. maddesinin takip eden fıkralarında şu hükümler yer almaktadır. “... Gelir İdaresi Başkanlığı, kendisinden istenecek izahatı özelge ile cevaplandırabileceği gibi, aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere sirküler de yayımlayabilir. Sirküler ve özgelere, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde, Gelir İdaresi Başkanı veya tevkil edeceği bir başkan yardımcısının başkanlığında en az üç daire başkanından müteşekkil bir komisyon marifetiyle oluşturulur. Söz konusu komisyonda oluşturulmuş sirküler veya özgelere ile konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından tamamen aynı mahiyeti taşıyan bir hususta izahat talebinde bulunulması halinde, komisyon tarafından oluşturulan sirküler veya özgelere uygun olmak şartıyla Gelir İdaresi Başkanlığı taşra teşkilatı tarafından da özgelere verilebilir. Sirküler ve vergi mahremiyetine ilişkin hükümler göz önünde bulundurulmak şartıyla özgelere, Gelir İdaresi Başkanlığınca internet ortamında yayımlanır. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca çıkarılan yönetmelikle belirlenir.”

375 Gökbel, s. 171.

376 16/01/2010 tarihinde uygulamaya konulan yeni özelge sistemi ile mükellefe kısa zamanda doğru ve net cevap vermek, muhatabın teke indirilmesi, başvuruların ve cevapların bir standarda kavuşturulması, internetten yayın yoluyla şeffaflık sağlamak, mükellefin uyum maliyetini azaltmak, idarenin iş yükünü hafifletmek, bürokrasi ve kırtasiyeciliği azaltarak kaynakların verimli kullanılmasını sağlamak amaçlanmaktadır.

durumlarda daha önemli hale gelmektedir. İdare dışında kalan vergi uygulamacılarının da her zaman ilerisini doğru biçimde görebilmeleri söz konusu olamaz. Özelgeler uygulamacıların düşünemedikleri güçlüklerin idare tarafından ortaya konması ile de yarar sağlamaktadır. Mükellef açısından, idare tarafından kendisi ile ilgili olarak alınacak kararların tüm maliyetlerini öğrenebilme olanağı söz konusu olmaktadır³⁷⁷.

Mükellef özelge almakla vergisel ödevlerini doğru biçimde yapacağından vergi incelemelerinde ortaya çıkabilecek olumsuz sonuçlara karşı da korunmuş olacaktır. Böylece özelge kurumu, idare ile mükellef arasında ortaya çıkabilecek bir takım olası ihtilafları başlangıç aşamasında önler. Sonuç olarak da özelge müessesesi vergi uyuşmazlıklarını azalttığı söylenebilir.

Ayrıca özelge uygulaması ile doğruluk ve açıklık temelinde vergi idaresi ile mükellefler arasındaki iletişimin güçlendirilmesi amaçlanmaktadır. Özelge uygulaması vergi ilişkisinde tarafların konuya bakış açılarının görülmesinde fırsat olmaktadır. Özelge uygulaması, mükelleflerin yanı sıra idareye de yararlar sağlamaktadır. İdarenin özelge istenmesini özendirmesinin en önemli faydası vergi idaresinin ekonomik ve etkin işlemlerini sağlamaktır. İdare özelge aracılığıyla işletmeler ve ekonominin diğer aktörlerine vergi sistemine bağlı uygulamalar konusunda yardımcı olarak belirlilik sağlar. Özelge uygulaması gönüllü uyumu arttırmakta ve beyan üzerine tarhiyat sisteminin daha iyi işlemlerini sağlamaktadır. Özelge yolu ile ön anlaşmaya varılmış olması uzun dönemde daha fazla vergi uyuşmazlığı yaratacak uygulamaların önlenmesini sağlamış olur. Bu önleme tam anlamı ile işlemin yapılmasından vazgeçilmesi değil, özelge sonucu işlemin bileşenlerine seçenekler aranmasını, belirsizlik ve uyuşmazlıklardan kaçınılmasını sağlamak biçiminde olmaktadır.³⁷⁸.

Ayrıca idare, vergi mükellefleri ile ilgili sorunların neler olduğu konusunda bilgi sahibi olmaktadır. Öncelikli öneme sahip olmamakla birlikte özelge uygulaması, idarenin mükellef ve uygulamacıların vergi ile ilgili düşüncelerini öğrenmesini sağlamak açısından önemli bir bilgi kaynağıdır. Ayrıca idare özelge verdiğinde bunu yayınlamamış olsa bile kendi iş işleyişinde kılavuz olarak da kullanabilmektedir. Zaman

377 Gökbel, s. 172.

378 Gökbel, s. 173.

içerisinde de özelgeler aracılığıyla zengin bir bilgi kaynağına sahip olunmaktadır. Bu kaynak genel düzenleyici işlemlerin oluşmasına da katkı sağlamaktadır. Hukukun bir çok alanında olduğu gibi idare, kendi alanı ile ilgili mevzuatı da istikrarlı biçimde yorumlamalıdır. Özelge ile ilgili olarak idarenin yapmış olduğu yorum yalnızca özelge konusunda değil aynı zamanda, vergi denetimi yapılmasında, itirazların gerçekleştirilmesi ve değerlendirilmesinde ve uyuşmazlık görüşmelerinin sonuçlandırılmasında da önem kazanmaktadır. Bundan dolayı özelgeler daha önce yapılan yorumların altının çizildiği bir “manifesto” olarak hizmet vermektedir³⁷⁹. Örneğin Türk vergi mevzuatında son yapılan düzenlemeler ile özelge kurumu denetim aşamasında da dikkate alınmıştır. Nitekim VUK yapılan son düzenlemeyle³⁸⁰; vergi incelemeleri sonucu tanzim edilen raporların işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine tevdi edilmeden önce, oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilecektir.

Diğer yanda özelgeler idarenin neler yapabileceği konusunda bir haber verici özelliğe de sahiptir. Yalnızca önceden yapılan yorumları yansıtmazlar dahası söz konusu yorumların ortaya çıkış sürecini de temsil ederler. Mevzuatı bütün olarak yorumlamak vergi mevzuatını bütünüyle uygulamak zorunda olması nedeniyle mahkemelerden daha çok idarenin yaptığı işlerdendir. İdarenin verdiği özelgenin hukuki bir kanıt yada hukukun bir parçası olup olmadığı idare dışındaki güçlerin yapmış olduğu kontrollerle ortaya çıkmaktadır. Aynı zamanda idare, dava taraflarından biri olarak mahkemede verdiği özelgenin geçerliliği ile kontrol etme şansına sahip olmaktadır. Özelge uygulamaları vergi idaresi açısından, vergi sistemine karşı mükellef güveninin

379 Gökbel, s.173.

380 VUK' nun 140. maddesinin 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 4 üncü maddesiyle değişen fıkrası, Yürürlük; 10.07.2011: *Vergi Müfettişleri ile Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine tevdi edilmeden önce, meslekte on yılını tamamlamış en az üç Vergi Müfettişinden oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanlar komisyon arasında uyuşmazlık oluşması halinde uyuşmazlığa konu vergi inceleme raporları üst değerlendirme mercii olarak, Maliye Bakanlığınca belirlenen tutarları aşan tarhiyat önerisi içeren vergi inceleme raporları ise doğrudan, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde bir Başkan Yardımcısının başkanlığında dört grup başkanından oluşan beş kişilik merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanlar, bu komisyon tarafından yapılacak değerlendirmeye uygun olarak düzenleyecekleri vergi inceleme raporlarını işleme konulmak üzere bağlı oldukları birime tevdi ederler.*

artması, idare ile mükellef arasındaki ilişkilerin gelişmesini sağlar. İdarenin mükellefin ilerde yapacağı işlemlere ilişkin yine ilerde yapılacak tarhiyata daha iyi hazırlanarak ortaya çıkacak normal dışı durumlar için mevzuat üzerinde çalışmasına da olanak vermektedir³⁸¹.

Özelge kurumunun üstlendiği bu olumlu işlevlerinin yanında eleştiriye açık yönleri de vardır. Her şeyden evvel özelgelerin bireysel taleplere yanıt olarak verilmesi nedeniyle eşitsizlikler söz konusu olabilir. Yine en çok tartışılan konulardan biri de özelge verilmesinde izlenen kurallara ilişkin yeterince şeffaflığın olmamasıdır. Zararlı vergi rekabetine ilişkin OECD ve Avrupa Birliği belgelerine göre özelgenin alınabilme, reddedilme ve değiştirilme koşullarının kamuya açıkça ifade edilmesi gerekmektedir. Özellikle yayınlanması durumunda, aynı durumda olan mükellefler tarafından eşit işlem görüp görmediklerinin öğrenilmesi sağlanmış olacaktır. Ülkelerin farklı özelge uygulamalarına sahip olması sınır ötesi yatırım yapanlar aleyhine uygulamalara neden olabilecektir. Özelgeler idarenin tutarsız yorumlar yaptığını göstermek için de kullanılabilir³⁸².

İdarenin vergi mevzuatını yorumlamada fazla ileriye giderek kanun koyucu gibi davranması yasamanın işlevini üstlenmesini ve güçler ayrılığı ilkesinin zedelenmesine neden olacaktır. Bu durum verginin yasallığı ilkesinin ihlalini demek olup, kişilerin hukuki güvenliğini tehdit edebilecektir.

Mükelleflerin her şüpheye düştüklerinde mevzutta açıklık olmasına rağmen yaptıklarını onaylatmak istemleri nedeniyle özelge talebinde bulunmaları, güncel mevzuatının idare tarafında her defasında yazılı olarak tekrarlamasına neden olmaktadır. Bu da özelge kurumundan beklenen faydayı sekteye uğratmaktadır.

Özelge uygulamaları özelge uygulamasının dayandığı kaynaklar, kapsamı, özelgeyi verecek birimler, özelgenin verilme usulüne ilişkin düzenlemeler, özelgenin sonuçları bakımından farklılıklar göstermektedir. Türkiye’de özelge uygulamasında son yapılan düzenlemeler önemli değişiklikler olmuştur. Ancak Türk vergi sisteminde

381 Gökbel, s.174.

382 Gökbel, s.174.

özelgeye rağmen idarenin görüş değiştirmesi –yanılma hali³⁸³ - durumunda mükelleflere tam bir koruma sağlamamaktadır. Örneğin özelge verilmiş olmasına rağmen idarenin bu görüşünü değiştirmiş olması durumunda vergi ziyai cezası ve geçikme faizi dışında vergi aslı yine mükelleflerden aranılmaktadır.

C. Özelgeyi Verecek Birimlerin Önemi

Özelge idarece ya da bağımsız birimlerce verilebilir. Genel olarak Maliye Bakanlığı veya Maliye Bakanlığının yetkili kıldığı vergi idaresi birimlerince verilmektedir. Özelge veren makamın merkezi olması vergi yasalarının yorumlanmasında ve uygulanmasında bütünlüğü özendirmekle birlikte oluşacak bilgi ve uzmanlık özelgelere yüksek derecede doğruluk ve hızla olanak sağlamaktadır. Bazı yazarlar işlevsel anlamda merkezileşmeyi desteklemektedir. Nitekim Türkiye’de yapılan son değişiklikle özelge kurumunun merkezden yönetilmesi uygulamaları başlamıştır. Buna göre Türkiye’de sirküler ve özelgeler, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde, Gelir İdaresi Başkanı veya tevkil edeceği bir başkan yardımcısının başkanlığında en az üç daire başkanından müteşekkil bir komisyon marifetiyle oluşturulmaktadır. Bununla beraber söz konusu komisyonda oluşturulmuş sirküler veya özelgeler ile konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından tamamen aynı mahiyeti taşıyan bir hususta izahat talebinde bulunulması halinde, komisyon tarafından oluşturulan sirküler veya özelgelere uygun olmak şartıyla Gelir İdaresi Başkanlığı taşra teşkilatı tarafından da özelgeler verilebilmektedir³⁸⁴.

Özelgenin yerel/taşra birimler tarafından verilmesi, mükellefin gerçek durumunun yerel idarelerce tespiti ve mükellefle ilgili olarak ileride yapılacak işlemlerin gerçekleştirilmesinde yerel birimlere kolaylık sağlayacaktır. Bu nokta tek bir işlem ya da nispeten basit sayılabilecek işlemler için doğru olmakla birlikte, uzmanlık gerektiren konularda hem tutarlı hem de geçerli özelgelerin üretilmesi merkezi birimlerce daha iyi gerçekleştirilebilir. Dahası merkezileşmiş bir özelge sistemi mükellefin farklı vergi idarelerinden lehe özelge araştırmasını da engelleyecektir. Uzun

383 VUK’nun 369. Maddesi.

384 Yeni özelge sistemine ilişkin ayrıntı açıklamalar; 16.01.2010 tarih ve 27464 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 395 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde ve 28.08.2010 tarih ve 27686 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmeliğinde yapılmıştır.

dönemde vergi mükelleflerinin merkezi birimin değerlendirmelerine güven duyacağı düşünülür. Merkezileşmiş özelge sisteminin yararı esas olarak mevzuatın uygulanmasında tutarlılık ve idare içerisinde uzmanlığın gelişmesidir. Merkezileşmiş özelge sistemi uzman bilgisini öne çıkaracağından, ortaya çıkma olasılığı olan itirazları ve yargı aşamasına taşınacak uyuşmazlıkları da azaltacaktır³⁸⁵.

D. Bağlayıcılık Niteliği

1. İdare Üzerinde Bağlayıcılığı

Özelgelerin idare üzerindeki bağlayıcılığı diğer araçlardan ayrılan özelliğidir. Özelge çok taraflı etkiye sahip tek taraflı idari işlem olarak görülmelidir. Vergi idaresinin özelge verdiği mükellef ile sözleşmeye dayalı bir ilişkiye girdiği söylenemez. Özelge mükellefin onayı olmasa bile geçerlidir. Özelgenin bağlayıcılığı kanundan kaynaklanabileceği gibi kanuni bir düzenlemenin olmaması durumunda hukukun genel ilkelerinden de doğabilir. Özelgelerin mükellef açısından sağladığı belirlilik bağlayıcılık niteliğine bağlı olarak çeşitli hukuk sistemlerinde farklılık göstermektedir. Türkiye’ de mükellef özelgeye uygun olarak işlem yaptığında özelge vergi idaresi açısından tamamen bağlayıcı olmaktadır. Vergi idaresinin denetim elamanları da özelgeye uygun davranmak durumundadırlar³⁸⁶. Genel olarak bağlayıcılık olmakla birlikte vergi aslı ve vergi cezaları bakımından farklı koruma sağlamaktadır³⁸⁷.

Özelgenin idare tarafından geri alınması ya da düzeltilmesi mümkündür. İdari işlemlerin tamlık, etkililik ve geçerlilik özellikleri özelgeler açısından da geçerlidir. Bir idari işlem geri alınmadığı sürece geçersiz fakat etkilidir. Aynı şekilde işlem bütün

385 Gökbel, a.g. m, s.175.

386 VUK. Madde 140 – *Vergi incelemesi yapanlar, yaptıkları inceleme sırasında aşağıdaki esaslara uymaya mecburdurlar:...*

5. (Ek: 23/7/2010-6009/9 md.)*Vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler. Ancak, bu düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varırlarsa bu hususu bağlı oldukları birimler aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına düzenleyecekleri bir rapor ile bildirirler....”*

387 VUK. Madde 369 – (Değişik: 23/7/2010-6009/14 md.):

“Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz.

Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirküler yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olup, geriye dönük olarak uygulanamaz. Şu kadar ki, bu hüküm yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında uygulanmaz”.

unsurları ile var olabilir ancak koşullar ya da zaman sınırları nedeniyle etkili olmayabilir. Emredici niteliği, uygulama gücü ve kendiliğinden geçerlilik kazanma özellikleri vardır³⁸⁸.

Bir idari işlem yasaya uygun olduğunda geçerlidir. Özelgenin yetkisiz kimselerce verilmesi ve özelge verilmeyecek konularda verilmiş olması yada özelge için süre belirlenmiş olmasına karşılık bu süreye uyulmaması özelgenin yok sayılmasını gerektirir. Özelge yalnız özelge sürecine dahil olan taraflar için değil aynı zamanda mahkemeler ve diğer yükümlüler gibi üçüncü kişiler üzerinde de hukuki sonuçlar doğurur. Bazı yazarlar vergi idaresi içerisindeki sınırlı bağlayıcılığın dikkat çekerek bağlayıcılığın özelgeyi veren idarenin tamamına ve vergi idaresinin tüm birimlerine genişletilmesini önermektedir. Bağlayıcılık özelgenin geri alınması, düzeltilmesi ya da iptal edilmesine engel değildir. Özelgenin bağlayıcı niteliği, idarenin özelgede aldığı pozisyondan farklı bir pozisyon almasını önlenmiş olur³⁸⁹..

2. Mükellefler Üzerindeki Bağlayıcılığı

Özelgenin mükellef üzerindeki bağlayıcılık etkisi hukuki doğasından türemektedir. Özelge idare ile mükellef arasında yapılan bir sözleşme olarak kabul edilirse mükellef aldığı özelge ile bağlıdır. Bununla birlikte özelgelerin tek taraflı idari işlem olma nitelikleri normalde özelge isteyen mükellefleri bağlamamaktadır. Ne özelgeye konu işlemleri yapıp yapmamak konusunda ne de idarece özelge yolu ile yapılan yoruma uygun davranmak konusunda bağlayıcılık söz konusu olamaz. Bu nokta da özelgeyi taraflar için bağlayıcı olan bir sözleşme olarak görmek mümkün değildir. Çünkü özelge idareyi bir noktada tutarken muhatap mükellefi belirlenen görüşte hareket etmeye doğrudan zorlayamaz. Özelgeyle verilen görüşe uymayan mükellefe yasalarda herkes için öngörülen ceza uygulanabilir ve mükellefte bu birel işlemlere karşı yargı yoluna gidebilir³⁹⁰.

Mükellefin özelge isteminde özelgenin nasıl olması gerektiğine ilişkin görüşleri ile idarenin verdiği özelgede ifade edilen görüşler birbirine uymadığı zaman

388 Gökbel, s.175.

389 Gökbel, s.177.

390 Gökbel, s.178.

özelgeye mükellefçe uyulmaması konusu ortaya çıkmaktadır. Konu özelgenin mükellefin başvuru sırasında belirttiği görüşeler uygun olduğu zamanlar için de önemlidir. Mükellef özelgeye uygun davranıp davranmamakta serbesttir. Ancak uygun davranmamanın sonucu izleyen denetimlerde ek vergi tarhiyatı ile karşılaşmak biçiminde olabilir. Bu durumda mükellef idarenin aldığı pozisyon konusunda tam bilgiye sahip olduğundan “kötü niyetli” olduğu kabul edilerek daha ağır cezalandırma riskini de taşımaktadır. Ancak Türk vergi sisteminde öngörülen özelge uygulamasında bu tür bir riskten bahsedilemez; verilen özelgeye aykırı davrananlara daha ağır bir ceza verilememektedir.

Özelgelerin idare üzerindeki bağlayıcılığı ile mükellef üzerindeki bağlayıcılığı karşılaştırıldığında bir orantısızlık söz konusudur. Başvuru sahibi idarenin yaptığı yoruma bağlı kalmak zorunda değilken idare kendi yaptığı yoruma bağlı kalmaktadır. Söz konusu orantısızlık vergi idaresinin üstünlük durumuna dayanılarak haklılaştırılmaktadır³⁹¹.

3. Diğer Mükellefler Üzerindeki Etkisi

Özelge, isteyen mükellef üzerinde etkilidir. Bunun dışında özelgenin başvuran mükellef dışındaki kimseler üzerindeki etkisi idari ilkeler ile anayasal veya yargısal doktrinlerden doğmaktadır. İdare aynı durumda olan mükelleflere akılcı bir dayanak olmadan ayrımcılık yapmamak durumundadır. Bütün özelge sistemlerinde bulunan ortak usule göre özelgeden özelge isteminde bulunan mükellefler yararlanır. Üçüncü tarafların yararlanması birkaç nedenden dolayı kabul görmemektedir. İlki idare özelge hazırlarken hata yapma riski nedeniyle duraksamada kalabilir ve özelge sürecinin daha yavaş işlemesine neden olunabilir. İkinci olarak, üçüncü kişilerin özelgeye konu işlemlerinin özelge istenen işlemlerle aynı olduğunun belirlenmesi güçlüğü vardır. Son olarak ise özelge isteminin belli bir bedele bağlı olduğu ülkelerde bedel ödemeyenlerin de özelgeden yararlanması adil olmayacaktır. Bununla birlikte ileri sürülen nedenlerin ikna edici olduğu söylenemez. Yapılan işlemlerin niteliğini belirlemek konusunda

391 Gökbel, s.178.

ortaya çıkacak sorun, başkasının aldığı özelgeye dayanarak işlem yapmak isteyen diğer mükelleflerin niyetlerini idareye bildirmeleri yöntemi ile çözümlenebilir³⁹².

E. Özelgelerin Yayınlanması

Özelgelerin yayınlanması uygulama birliği ve belirlilik sağlamaktadır. Bazı özelgeler yayınlanırken bazılarının yayınlanmaması korumacılık yapıldığı ve uygulamacılarca da “gizli özelgeler”e neden olmasından dolayı adil olmayan dezavantajlar yaratmaktadır. Demokratik ülkelerde özelgelerin yayınlanması iyi bir idarenin temel unsurlarından birini oluşturur. İdarenin karar alma sürecindeki şeffaflığı ve hesap verilebilirliği güçlendirir. Aynı durumda olan diğer mükellefler de durumları ile ilgili vergi uygulamasından haberdar olurlar. Yayınlanmaması durumunda belirli mükellefler için ayırimcılık söz konusu olur. Danışmanlık firmaları müşterilerinin zarar görmemesi için tüm özelgeleri toplama eğilimindedirler³⁹³. Bu konuda Türkiye’deki uygulama daha isabetli olduğu söylenebilir: Yapılan son yasal düzenlemeyle verilen özelgelerin vergi mahremiyetini ihlal edilmeyecek şekilde internet ortamında yayınlanabileceği belirtilmiştir.

F. Özelgelerle Genel Tebliğler ve Sirküler Arasındaki Fark

Genel tebliğler tüm mükellefler ve vergi idaresi çalışanlarına yönelik, yasa gücünde olamayan idari beyanlardır. Genel olarak hukukun yorumlanmasında kılavuzluk işlevleri söz konusudur. Yani hukukun idarece yorumu ya da belirli bir hükmün nasıl uygulanacağını ifadesidir. Hem genel tebliğler hem de özelgeler mükelleflere iş ve işlemlerinin vergisel sonuçları hakkında belirlilik sağlarken doğaları farklıdır. Bir konuda çok sayıda özelge başvurusu olmuşsa idare Türkiye’de olduğu gibi³⁹⁴ tek bir sirküler yayımlayarak o konudaki başvuruyu yanıtlama yolunu seçebilir. Genel tebliğler vergi idaresinin yüksek kademelerinde görev yapanlarca hazırlanırken, özelgeler hem merkezi hem de yerel birimlerce hazırlanabilmektedir. Her ikisinin de aynı birimlerce hazırlanmasının daha etkili bir politika olacağı iddia edilmektedir.

392 Gökbel, s.178.

393 Gökbel, s.179.

394 VUK 413. Madde: “...*Gelir İdaresi Başkanlığı, kendisinden istenecek izahatı özelge ile cevaplandırabileceği gibi, aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere sirküler de yayımlayabilir...*”

Özelgeler ile genel tebliğler arasında yöneldiği kişi, nitelik, hukuki araç, amacın kapsamı, bağlayıcılık ve yayınlanma açısından farklılıklar vardır. Özelge istemde bulunan kişiye yönelmişken, genel tebliğler tüm idare ve ilgili mükelleflere yöneliktir. Özelgenin dışsal kılavuz niteliği varken genel tebliğlerin içsel kılavuz niteliği daha baskındır. Özelge de kapsam isteme konu belirli işlemler iken genel tebliğ de tebliğin kapsamına giren tüm işlemlerdir. Genellikle her ikisi de vergi idaresini bağlamaktadır.

II. DÜZELTME KURUMU

A. Düzeltme Yolunun Hukuki Değeri

Hukuk devleti, faaliyetlerinde hukuk kurallarına bağlı olan, vatandaşlarına hukukî güvenlik sağlayan devlettir. Hukuk devletinin genel kabul gören gereklerini, temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınmış olması, kanunların anayasaya uygunluğunun yargısal denetimi, kanuni idare (yasal yönetim) ilkesi, devlet faaliyetlerinin belirliliği ilkesi, idarenin yargısal denetimi, mahkemelerin bağımsızlığı ve yargıç güvencesi ve idarenin mali sorumluluğu olarak sıralamak mümkündür³⁹⁵.

Anayasa Mahkemesi de bir kararında, hukuk devletini, “insan haklarına saygılı ve bu hakları koruyan adaletli bir hukuk düzeni kuran ve bunu sürdürmekle kendini yükümlü sayan, bütün işlem ve eylemleri yargı denetimine bağlı olan Devlet” olarak tanımlamış, “Böyle bir düzenin kurulması, yasama, yürütme ve yargı alanına giren tüm işlem ve eylemlerin hukuk kuralları içinde kalması, temel hak ve özgürlüklerin, Anayasal güvenceye bağlanmasıyla olanaklı” olduğunu vurgulamıştır³⁹⁶.

Hukuk devleti ilkesinin bir gereği olan vergilerin yasallığı ilkesinin bir gereği olarak, vergilendirme alanında da, idarenin tüm işlem ve eylemlerinin hukuk kuralları içinde kalması gerekmektedir. İdarenin her hangi bir işleminin hukuka aykırılığı kabul edilemez. Hukuka aykırılıklar, hatadan kaynaklansa bile giderilmek zorundadır. Bu nedenle yasada belirtilen vergi hataları, vergilendirme işlemlerini vergi kanunlarına aykırı kılmaktadır. Düzeltme yolu, hatalı, dolayısıyla, vergi kanunlarına aykırı vergilendirme işleminin kanuna uygun hale getirilmesinin ve böylece hukuk devleti

395 Metin Günday, İdare Hukuku, 6. Bası, İmaj Yayınevi, Ankara, 2002, s. 38.

396 AYM Kararı, E.1996/74, K.1998/45, , (http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar, (01.11.2011).

ilkesinin ve vergilerin yasallığı ilkesinin vergilendirme işlemleri bakımından gerçekleşmesinin bir yolu olmaktadır³⁹⁷.

Verginin yasallığı ilkesi işlev olarak, keyfi ve takdiri uygulamaları önleyecek ilkelerin kanunda yer almasını sağlayarak bireyin kişisel haklarını ve iktisadi özgürlüklerini devlete karşı koruyan güvenlik sınırını sağlamada önem kazanmaktadır. Verginin yasallığı ilkesinin fiili olarak anlam ve hayat bulabilmesi için, kanuni idare ilkesi ile beraber düşünüldüğünde, yasa ile getirilen objektif düzenlemeler çerçevesinde kurulan subjektif işlemlerin de yasaya uygun olması gerekmektedir³⁹⁸.

Hukuk devletinin bir diğer gereği ise kanuni idare ilkesidir. İdarenin tüm işlem ve eylemlerinin hukuka uygunluğunu sağlanması için çeşitli denetim yollarına başvurulmaktadır. Bunlar, yargısal denetim, siyasal denetim, kamuoyu denetimi ve idarenin kendi içinde uygulanan idari denetimdir. Düzeltme yolu, idari denetimin bir türüdür. Vergi Usul Kanunu'nda öngörülen düzeltme yolu, vergiler alanında idarenin kendini denetlemenin isleyişinin bir örneğini oluşturmaktadır³⁹⁹.

Vergi hukukunun, başta mülkiyet hakkı olmak üzere kişi temel hak ve hürriyetlerine vergilendirme yolu ile yapılabilecek müdahalelere karşı bireyleri korumak ve devletin vergi alacağını güvence altına almak gibi iki işlevi vardır. Bu niteliğinin doğal sonucu olarak, bireyin ve devletin çıkarları, vergi konusunda çatışmakta, vergi hukukunun uygulanmasından kaynaklanan uyuşmazlıklar doğmaktadır. Vergi hukuku, bu uyuşmazlıkların çözümü için çeşitli yöntemler geliştirmiştir. Bu yöntemlerden biri, toplumda ortaya çıkan her türlü uyuşmazlığın genel çözüm yolu olan dava yoludur. Ancak, vergi mevzuatının karmaşık niteliği ve sık sık değişmesi, yargıya ayrılan kaynakların yetersizliği, katı yargılama usullerinin yargılama faaliyetini uzatması, yargılama masraflarını fazlalığı, yetişmiş eleman temininde güçlük gibi nedenlerle yargılama faaliyetinin ve yargı organlarının, adaletin tesisi bakımından sağlıklı islemediği de bir gerçektir. Bu nedenlerle, adaletin tesisi amacıyla, daha basit olan ve daha kısa süren “alternatif çözüm usulleri” geliştirilmiştir. Bu usullere barışçıl

397 Burakhan Melikoğlu, Vergi Hataları ve Düzeltme Yolu, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara: 2007, s. 59, <http://tez2.yok.gov.tr/>, (12.11.2012).

398 Melikoğlu, s. 59.

399 Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.174.

çözüm yolları da denmektedir. Her ne kadar, vergi hukukundaki barışçıl çözüm yöntemlerinde, tarafsız bir üçüncü kişinin hakem görevi üstlenmesi ve arabuluculuk etmesi söz konusu değilse de, bu yöntemler, kısa sürede ve davadan önce çözüm sağlamak, daha az şekilci ve masrafsız olmak gibi özellikler taşımaktadırlar. Vergilendirme işlemlerinin bünyesinde ortaya çıkan ve vergi hataları olarak adlandırılan belirli hukuka aykırılıkların ortadan kaldırılması mümkündür. Görüldüğü gibi, düzeltme yolunun konusu vergi hatalarıdır. Vergi hataları ise vergilendirme işlemlerinde ortaya çıkan hukuka aykırılıklardır⁴⁰⁰.

B. Vergi Hatası

Sözlük anlamı itibariyle hata, , gerçeğe uygun olmayan ve hata eden kişi tarafından kesin olarak, yani, kuskusuz biçimde gerçek kabul edilen fiil olarak tanımlanabilir⁴⁰¹. Bu fiillerin bir kısmı da hukuki sonuç doğuran irade açıklamalarıdır. Birel idari işlem, yani, idarenin kişiler üzerinde hukuki sonuçlar doğuran irade açıklamaları olan vergilendirme işlemleri tesis edilirken de bazı hatalar yapılabilir. Vergilendirme işlemlerinde ortaya çıkan hatalar, vergi idaresinin vergi kanunlarını yanlış yorumlayıp yanlış uygulamasından, vergiyi doğuran olayı yanlış nitelendirmesinden veya vergilendirme işlemleri tesis edilirken gerekli dikkatin gösterilmemesinden kaynaklanmış olabilecekleri gibi, mükelleflerin vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmesindeki özen eksikliğinden de doğmuş olabilirler⁴⁰². Başka bir deyişle hata, mükellef veya idareden kaynaklanabilir.

Vergilendirme sürecinin çeşitli aşamalarında, vergi idaresi veya mükellef tarafından yapılabilen bu hatalar sonucunda vergilendirme işlemleri vergi kanunlarında öngörüldüğü şekilde tesis edilmemiş ve devletin belli miktarda vergi gelirinden yoksun kalmasına veya mükellefin gereğinden fazla vergi ödemesine sebep olurlar. Dolayısıyla, vergilendirmede kanunilik ilkesinin gerçekleşmesinin önünde giderilmesi gereken bir engeldirler. Bu hatalar, vergi idaresi veya mükellefin yanlışları sonucunda ortaya çıktığından ve yanlış oldukları hususu bilselerdi aynı yönde irade açıklamayacakları

400 Melikoğlu, s. 3.

401 Ejder Yılmaz, s. 460.

402 Turgut Candan, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006. s. 222.

açık olduğundan, kolay bir yöntemle düzeltilmeleri imkanı getirilmiştir. Bu yöntem V.U.K.'ta düzenlenen düzeltme yoludur. Ancak, vergi hatalarının düzeltme yolu ile giderilebilmesi için, düzeltmeye konu edilecek vergilendirme işleminin, V.U.K.'ta tanımlanan vergi hatası kapsamına giren bir hata ile malul olması gerekir⁴⁰³ Vergi Hatası Kavramı V.U.K.'un 116. maddesinde vergi hatası, “vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır” şeklinde tanımlanmıştır.

Anılan kanundaki hükümler dikkate alındığında vergi hatası, vergi alacağının doğmasından tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarına kadar ya da yargı aşamasında söz konusu olabilir. Hangi aşamada ortaya çıkarsa çıksın neticede vergi hatası, bu alacağın haksız yere fazla ya da eksik alınmasına neden olabilen usulsüz işlemlerdir⁴⁰⁴.

Vergi hatası mükellef veya hazine aleyhine yapılmış olabilir. Hata yükümlüden ya da vergi idaresinden kaynaklanmış olabilir. V.U.K.'un 375. maddesine göre, vergi cezalarında da vergi hatası ortaya çıkabilir. Danıştay, vergi hataları ile ilgili olarak “vergi”yi gecikme ve tecil faizlerini, gecikme zammını, kanuni temsilcilerin sorumluluğu çerçevesinde yapılan uygulamaları kapsayacak şekilde kabul etmektedir⁴⁰⁵.

Sonuç olarak, vergi hatası, doğrudan vergi veya vergi cezası miktarını etkileyerek fazla, eksik vergi tarh, tahakkuk ve tahsiline ya da vergi cezası kesilmesine yol açan maddi yanlışlıklar ya da vergilendirmede değerlendirme yanlışlıkları olarak tanımlanabilir⁴⁰⁶

C. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi

Bünyesinde vergi hatası bulunan bir vergilendirme işleminin hukuki geçerliliği korunur. Hukuki geçerliliğini koruyan, ancak bünyesinde bulunan vergi hatası nedeni ile vergi yükümlüsünün veya vergi alacaklısı olan devletin aleyhine sonuçlar doğuran, fazla veya eksik vergi alınmasına veya istenilmesine sebep olan vergilendirme işlemlerindeki vergi hatalarının giderilmesi, vergilendirmenin vergi kanunlarına uygun

403 Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 67.

404 Şükrü Kızılot ve Zuhâl Kızılot, Vergi ihtilafları ve Çözüm Yolları, 9. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2005. s. 110.

405 Candan, s. 223

406 Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 175.

olması, vergi mükellefinin ve vergi alacaklısı olan devletin, vergi kanunları ile belirlenen haklarının ihlal edilmemesi bakımından gereklidir⁴⁰⁷.

Uyuşmazlığın yargı organlarına intikal ettirilmeden çözüme kavuşturulması nedeni ile, yargı organlarının iş yükü azalmakta, mükellefler ve vergi idaresi yargılama masraflarını karşılamaktan kurtulmaktadırlar. Diğer yandan, mükellefler için vergi hatalarının düzeltilmesi yolunun açık tutulması, kanuni idare ilkesinin bir gereği olarak kabul edilmektedir. Ayrıca yargı yolunu da kapatmadığından mükellefler yönünden ek bir güvence sağlamaktadır⁴⁰⁸.

Düzeltilme yolu, vergi hatalarına özgü bir çözüm yoludur. Vergi hataları resen vergi dairesince veya yükümlünün başvurusu üzerine düzeltilebilir veya mükellefin düzeltme başvurusu reddedilir. Düzeltilme, vergi veya vergi cezası borcunun sona erdiren nedenlerden biridir⁴⁰⁹.

Düzeltilme, kelime anlamı itibariyle, bozukluğu giderme, yanlışlığı giderme, yoluna sokma anlamlarını taşımaktadır. Bir vergi hukuku kavramı olarak ise, V.U.K.'ta, hesap hataları ve vergilendirme hataları olarak belirlenmiş bulunan işlem yanlışlıkları nedeniyle ortaya çıkan ve haksız yere fazla veya eksik vergi alınmasından kaynaklanan olumsuzluğun, yargı organı önünde uyuşmazlık konusu olmaksızın çözümünü sağlamaktır. Bu nedenle idarenin varsa haksız durumu belirlemesi ve bu bağlamda yapılacak bir idari işlemle, yani düzeltme işlemi ile olayı hukuka uygun hale getirmesi gerekmektedir⁴¹⁰.

Bu tanımdan anlaşılacağı gibi, düzeltme bir idari işlemdir ve idari işlemler için geçerli olan bütün esaslar düzeltme işlemi için de geçerlidir. İdare hukukuna göre, idare kendi işlemleri üzerinde, kaldırma, değiştirme ve geri alma üzere üç tür tasarrufta bulunabilir. Her biri birer idari işlem olan, kaldırma ve değiştirme tasarruflarının etkileri ileriye dönük olduğu halde, yine bir idari işlem olan geri almada

407 Melikoğlu, s. 55.

408 Kırbaş, s. 177.

409 Kırbaş, s. 176.

410 Veysi Seviğ, "Vergi Hataları ve Düzeltilme", Dünya Gazetesi, 4 Ekim 2000, s. 5.

işlem, tüm etki ve sonuçlarıyla birlikte, tesis edildiği andan itibaren hukuken ortadan kalkmaktadır⁴¹¹

Vergi hatalarının düzeltilmesi, bir idari işlemin düzeltilmesindeki bütün sonuçları doğurur. Vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin işlem de, hatalı vergilendirme işlemini tesis edildiği andan itibaren, tüm etki ve sonuçlarıyla hukuken geçersiz kılar, yani idare hatalı vergilendirme işlemini geri alır. Dolayısıyla, düzeltme, idari işlemlerin geri alınmasının vergi hukukuna özgü örneğidir. Vergi dairesi hatalı vergilendirme işlemini düzeltirken, hatalı vergilendirme işlemini, bir başka idari işlemle tüm etki ve sonuçlarıyla hukuken ortadan kaldırmakta, yerine hatasız vergilendirme işlemini tesis etmektedir⁴¹². Böylece hukuka aykırılık giderilmektedir.

D. Düzeltme Yolları

Vergi ve vergi cezaları ile ilgili işlemlerde ortaya çıkan hatalar iki yolla düzeltilebilmektedir. Bunlar resen düzeltme ve mükellefin başvurusu üzerine düzeltmedir. Bu ayrım hatanın ortadan kaldırılmasında harekete geçme yönüyle anlamlıdır. Resen düzeltme, idarenin hukuk devletinin bir gereği olarak hukuka aykırı gördüğü işlemleri kendisi harekete geçerek ortadan kaldırmasıdır. Başvuru üzere yapılan düzeltmede, yine idarenin her türlü işlem ve eylemlerinin yargı denetime tabi olacağını belirten anayasal düzenlemelerden kaynaklanmaktadır. İdarenin yaptığı eylem ve işlemlerden hakları ve menfaatleri zarar görenlerin, yargıya başvurmadan önce işlem ve eylemin muhatabı idareye başvurması, hukuka aykırılığın daha erken sürede ortadan kaldırılmasını sağlayabilmektedir.

1. Resen Düzeltme

Resen vergi hatasının düzeltilmesi, herhangi bir başvuru olmaksızın, vergi idaresi tarafından hatanın kendiliğinden düzeltilmesidir. Resen düzeltme yolunda, vergi idaresi, tereddüt edilmeyen açık ve mutlak hataları kendiliğinden giderir. Resen düzeltme sebepleri vergi idaresinin kendi iç denetim mekanizmaları ile ortaya çıkar.

411 Gözler, s. 337.

412 M. Nedim Akkurt, “Vergi Hatalarının Düzeltilmesi ve Yargıya Geçiş”, Mükellefin Dergisi, Sayı: 120, Aralık 2002, s. 25.

Üzerinde tereddüt bulunmayan hatalar, mükellefe haber verilmesine gerek duyulmayan veya mükelleften herhangi bir açıklama getirmesine ihtiyaç duyulmayan hatalardır⁴¹³

Vergi hatasının açık olmasının iki yönü vardır. İlk olarak, vergi hatası, herhangi bir vergi incelemesi veya mükellef defter ve belgeleri üzerinde araştırma yapılmasına gerek olmaksızın, ilk bakışta anlaşılır olmalıdır. İkincisi, vergi hatası, lafzi yorum dışındaki yorum tekniklerinin uygulanmasını gerektirmeden, anlaşılabilir durumda olmalıdır. Vergi hatasının mutlak olması ise, varlığı ileri sürülen hatanın, tartışmalı olmamasını ifade eder. Belli bir konuda, Danıştay dairelerinin farklı kararlar vermiş olması, dolayısı ile, farklı görüşlerin ortaya çıkmış olması durumunda, yargı kararları kesinleşmiş olsa bile, o konu tartışmalı demektir ve bu gibi durumlarda vergi hatası yoktur. Aynı şekilde, karar, oyçokluğu ile verilmiş ise, ulaşılan çözüm tartışmalı kabul edilmeli ve bu kararda ulaşılan çözüme aykırı olarak tesis edilen vergilendirme işleminde vergi hatası bulunduğu sonucu çıkarılabilmektedir. Bu kapsamda VUK'un 122 ve 124. maddelerine göre idareden düzeltilmesini isteme hakkı doğuran vergi hataları, kendisinden düzeltme isteminde bulunulan idari makamın veya uyuşmazlık halinde yargı yerinin anılan Kanun'un 3. maddesinde öngörülen yorum tekniklerine başvurmadan ilk bakışta anlayabileceği açıklıktaki vergilendirme yanlışlıkları çıkarılmamalıdır. Ancak, Danıştay kararları incelendiğinde, oyçokluğu ile, vergi hatası bulunduğu yönünde karar verildiği görülmektedir. Resen düzeltme için aranan koşullar, aslında, V.U.K.'un 118. maddesinde aranan şartlardan daha kısıtlayıcı bir ölçüt getirmemektedir. Vergi dairelerinin uygulamalarına yön vermek bakımından, açık olma koşulu vurgulanmıştır. Vergi idaresi, hatalı vergilendirme işlemini mükellefin aleyhine ya da lehine düzeltebilir. Resen düzeltme işlemi aleyhine olan yükümlünün bu işleme karşı, genel dava açma süresi içinde, dava açma hakkı mahfuzdur⁴¹⁴.

Vergi idaresince, resen düzeltme yoluna genelde, vergi idaresi ile yargı organının yorum tarzları arasında süren ihtilaflar konusunda, bir yargı içtihadının

413 Melikoğlu, s. 85.

414 Candan, s. 231.

oluşması halinde rastlanır. Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunca verilen kararlar üzerine vergi idaresi resen düzeltme yoluna gitmektedir⁴¹⁵.

Resen düzeltme yöntemi, zaman yönünden tasarruf sağlanması ve işlemlerin hızlı yapılması nedeniyle toplu düzeltmeye de imkan verilebilmektedir.⁴¹⁶

Resen düzeltme işlemi ancak, düzeltme zamanaşımı süresi içinde kullanılabilir. Vergi dairesi tarafından resen yapılan düzeltme işlemi, düzeltme zamanaşımı süresinden sonra da yapılmış olabilir. Bu takdirde, düzeltme işlemine karşı, vergi mahkemesinde dava açılması yoluna gidilmesi durumunda, bu husus ileri sürülebileceği gibi, mahkemece kendiliğinden de dikkate alınabilir⁴¹⁷.

Mükellef tarafından beyan edilmiş ve daha sonra düzeltme için başvuruda bulunulmamış olsa bile, vergi idaresinin gerekli düzeltmeyi yapması gerekmektedir. Öte yandan, idare lehine, mükellef aleyhine sonuç doğuran vergi hatalarının resen düzeltilmesi, hukuk devletini bir gereği olan, kanuna uygun idare ilkesinin gereğidir⁴¹⁸.

2. Başvuru Üzerine Düzeltme

Başvuru üzerine düzeltmede yükümlü vergi dairesinden hatanın düzeltilmesi talebinde bulunur. Yükümlü işlemi tesis eden idareye başvurduğunda, idari denetim mekanizması da işlemeye başlayacaktır⁴¹⁹. Başvurunun vergi idaresince kabul edilmesi durumunda, hatalı işlem düzeltilerek uyuşmazlık ortadan kaldırılır.

V.U.K.'da, "mükelleflerin" vergi hatalarının düzeltilmesini isteyebilecekleri belirtilmektedir. Vergi sorumlularının düzeltme talepleri kabul edilmemekteydi. Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. Danıştay içtihatları da, hataen fazla ödenmiş verginin sorumlu mal varlığında bir

415 Mehmet Ali Özyer, Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, 3. Baskı, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, Ankara, 2004, s. 201.

416 Özyer, s. 201. İlk defa 84 nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile toplu düzeltme yapılabileceği görüşü benimsenmiştir.

417 Mehmet Ezhan Doğrusöz, Türk Vergi Hukukunda Hata ve Düzeltme, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, SBE, İstanbul, 1999. s. 74.

418 Melikoğlu, s. 86-87.

419 Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 81.

azalmaya yol açmadığı gerekçesiyle bu yöndedir.⁴²⁰ Maliye Bakanlığı'nın görüşü de düzeltmeye konu olan hatalı vergilendirmede sorumluların kendilerinden fazla vergi istenen ya da alınan kişi olmadıklarından düzeltme başvurusu yapma yetkilerinin bulunmadığı yönündedir⁴²¹. Ancak, hatanın kimin aleyhine yapıldığına bağlı olarak, sorumluların da düzeltme talebinde bulunabilecekleri kabul edilmelidir. Mesela, tevkifat doğru yapılmakla beraber ödeme aşamasında bir hata yapılmış ise, mükellefin değil sorumlunun mal varlığında haksız azalma olacağından, sorumlu tarafından düzeltme talep edilmelidir⁴²². Bu sorumlu durumunda olan yükümlülerin hukuki güvenliği açısından zorunludur.

Yükümlü olsun olmasın tüm ceza muhatapları, vergi cezalarındaki hesap ve cezalandırma hatalarının düzeltilmesini isteme hakkına sahiptirler. Ceza muhatapları, hatanın düzeltilmesini, cezayı kesen vergi dairesinden isteyebilirler.⁴²³

Mükelleflerin düzeltme taleplerini idari işlem türleri açısından iki kısımda değerlendirmek gerekmektedir. Bunlardan birincisi, mükellefin, idarenin tesis ettiği hatalı bir işlemin düzeltilmesini talep etmesi oluşturmaktadır. Buna karşılık ikinci tür düzeltme taleplerinde idare henüz bir işlem tesis etmemiştir. Örneğin, hakkı olduğu halde bir istisnadan yararlanamayan mükellef istisnadan yararlandırılması için düzeltme talep edebilir. Bu tür talepleri, birinci türden ayıran en önemli özellik uyumsuzluğun doğrudan dava konusu yapılamamasıdır. Zira, bu ikinci durumda ortada henüz, mükellefin talebi ile ilgili olarak, idari davaya konu edilebilecek kesin ve icrai nitelikte bir işlem tesis edilmemiştir. Böyle bir işlem tesis edilmeden açılacak dava, incelenmeksizin reddedilir⁴²⁴.

Resen düzeltme ile başvuru üzerine yapılan düzeltmede hukuki temel bakımından bu noktada farklılık vardır. Resen düzeltmede, her halükarda icrai bir idari işlem vardır ve bunun açıkça hukuka aykırı olması nedeniyle idarece kendiliğinden harekete geçilerek kanuni idare ilkesi gereği mevcut işlemin ortadan kaldırılması söz

420 Yılmaz Özbacı, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2006. s. 405.

421 Ürel, s. 256.

422 Özyer, s. 201.

423 Melikoğlu, s. 90.

424 Melikoğlu, s. 91.

konusudur. Başvuru üzerine düzeltmede ise her zaman ortada icrai nitelikte bir işlem olamayabilir. Özellikle beyana dayanan vergi sisteminde mükelleflerce vergilendirmeye ilgili bir hususu kendilerinin fark etmesi üzerine idarenin yeni işlem tesis etmesi için tekrar bir başvuruda bulunmaları gerekmektedir⁴²⁵.

Yükümlünün veya sorumlunun kendi aleyhine de olsa düzeltme başvurusunda bulunması mümkündür. Bunun için herhangi bir hukuki engel bulunmamaktadır. Keza yapılan düzeltme başvurusunun geri alınabilmesi olanaklıdır. Çünkü vergi kanunlarımızda yer alan hükümler açısından bunu engelleyen yasal bir düzenleme mevcut değildir⁴²⁶.

Düzeltilme başvurularında süre sınırlaması olabilmektedir. V.U.K.'da başvuru için herhangi bir süre sınırlaması öngörülmemiş ise de, başvuru üzerine, ancak düzeltme zamanaşımı süresi içinde düzeltme yapılabilir.⁴²⁷

E. Düzeltme Kurumunun Etkinliği

Vergilendirme işlemlerinin bünyesinde ortaya çıkan vergi hataları, yasalarda – örnek V.U.K.'ta- türleri itibariyle tek tek tanımlanmış ise de, ekonomik ilişkilerin arttığı ve karmaşık hale geldiği günümüzde, vergiyi doğuran olayın da türlü görünümlere bürünmesi sonucunda, kanuni tipin kapsamında ve haricinde kalan hukuka aykırılıkların saptanmasında sorunlar yaşanmaktadır. Hukuki uyumsuzluk-vergi hatası ayrımı teori ve uygulamada yerleşmiş ise de, hangi sakatlığın vergi hatası, hangi sakatlığın hukuki uyumsuzluk niteliğinde olduğu, daha çok, her bir somut olay kendi şartları içinde değerlendirilerek verilen yargı kararları ile belirlenmektedir. Ancak, vergi yargısı organlarının bu ayrımı yaparken bir tekdüzelik sağladığı da söylenemez. Benzer nitelikte olayların, farklı Danıştay dairelerince kimi zaman vergi hatası olarak, kimi zaman hukuki uyumsuzluk olarak değerlendirildiği görülmektedir. Bu durum ise, vergi mükellefleri arasında eşitsizliğe yol açmakta ve adalet duygusunu sarsmaktadır. Öte yandan, benzer sakatlıkların, farklı Danıştay Daireleri tarafından farklı şekilde nitelendirilmesinin önüne geçilmesi ve içtihat birliğinin sağlanması gerekmektedir.

425 Melikoğlu, s. 90.

426 Melikoğlu, s. 91.

427 Doğrusöz, s. 75.

Bunun için de, mevcut hukuk sistemi içinde işletilebilecek tek yol, içtihatların birleştirilmesi yoludur⁴²⁸.

Vergi hatalarını düzeltmeye yetkili olan vergi idaresinin de düzeltme konusunda tekdüzelik içinde olduğu söylenemez. Yasalarda yapılan vergi hatası tanımları, düzeltme yetkisi tanınan kişilere geniş bir takdir yetkisi tanınmasını gerektirmekte olup, bu durum da uygulama birliğinin sağlanmasını güçleştirmekte, eşitsizliklere yol açmaktadır. Bununla beraber vergi idaresi, çok açık bile olsa, vergi hatalarının düzeltilmesi konusunda çekingen davranmakta, sorumluluktan kaçınmakta, düzeltme için genelde üst makamın görüşünü veya yargı kararını beklemektedir. Bu durum ise, düzeltme yolundan beklenen, uyuşmazlıkların kısa sürede çözümü, verginin hazineye en kısa sürede intikali gibi faydaların sağlanamaması sonucunu doğurmaktadır. Beklenen faydaların sağlanamaması, vergi mükelleflerinin de bu yola başvurmak yerine doğrudan dava açmalarına yol açmakta, bu durum ise düzeltme yolunu işlevsiz bırakmaktadır. Düzeltme yolunun daha işlevsel hale gelebilmesi, beklenen faydaları sağlaması, vergi idaresinin vergi hatalarını düzeltme konusunda daha çok inisiyatif almasına bağlıdır.

Düzeltme, vergi hatalarından kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümü konusunda, yargıya başvuru yoluna alternatif, kolay, basit, masrafsız ve kısa sürede çözüm sağlayan bir yoldur. Ancak, tüm bu avantajlarına rağmen uygulamada düzeltme yolunun sözü edilen avantajlarının vergi idaresine ve mükelleflere yansımadağı görülmektedir. Masrafsız olmakla birlikte, kısa sürede çözüm sağlanamamaktadır. Yargı organının iş yükünü azaltmak bir kenara, düzeltme başvurusu üzerine çoğu kez yargıya da başvurulmaktadır⁴²⁹.

428 Melikoğlu, s. 118.

429 Melikoğlu, s. 120.

III. ZAMANAŞIMI KURUMU

A. Zamanaşımı Kavramı

Zaman, soyut bir kavram olmakla birlikte, döngüsel özellikleri temel alınarak sınırlandırılmış, önceden saptanabilir zaman kesimlerine yani sürelerle ayrılarak somutlaştırılabilir⁴³⁰. Bu somut anlamıyla zaman (süre), bir hukuk kuralını ya da hukuki olayı başlangıcından sonuna kadar etkiler ve kendisine bağlanan hukuki sonuçlar nedeniyle vazgeçilemez olur. Hukuk düzeni içerisinde zamanaşımı kurumunun kamu yararı düşüncesiyle oluşturulduğu kabul edilmektedir. Zamanaşımı kurumu, hukuk düzeni içerisinde, zaman olgusu temel alınarak ihdas edilmiş bir kurumdur⁴³¹.

Zamanın geçmesi, hakların doğumunda veya bir hakkın sona ermesinde etkisini önemli bir şekilde gösterir ve zaman, hukuk yaratıcılık vasfı kazanır. Bir hukuki durumda değişiklik yasayla, hukuki bir işlemle veya zamanın geçmesiyle gerçekleşebilir. Diğer bir deyişle, belli bir sürenin geçmesine, hukuk düzenlerince, bazı durumlarda hukuki sonuç bağlanır. Zira, hukuk literatüründe zamanaşımı genel olarak, “kanun tarafından tayin edilen sürelerin geçmesi ve şartların gerçekleşmesi ile fiili bir durumun kanuni duruma çevrilerek devlet otoritesi tarafından korunması” şeklinde tanımlanır. Diğer bir ifadeyle zamanaşımı, “kanunun belirlediği şartlar altında bir zamanın geçmesi üzerine bir hak kazanma veya külfetten kurtulma yoludur”⁴³².

B. Vergilendirmede Zamanaşımı Kurumunun Fonksiyonu

Bir hakkın oluşumuna veya bir külfetin son bulmasına etkisi nedeniyle zamanaşımı, kişi hak ve hürriyetleri bakımından önemlidir. Vergi hukukunun kendine özgü prensiplerinin olması ve kamu hukukunun getirdiği birtakım özellikler, zamanaşımına değişik boyutlar kazandırmakta ve konunun önemini arttırmaktadır⁴³³.

Zamanaşımı, vergi hukuku alanındaki ilişkilerin ilelebet sürmesine izin vermeyen bir müessesedir. Vergi hukukunda zamanaşımı süreleri, ödeme dışında, vergi

430 Çağan, Vergi Hukukunda Süreler, Ankara: Sevinç Matbaası, 1975, s. 1.

431 Berkan Karagöz, “Vergi Hukukunda Zamanaşımı”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul: 2008, s. 5, <http://tez2.yok.gov.tr/>, (16.11.2011).

432 Karagöz, s. 5.

433 Karagöz, s. 1-2.

yükümlüsü ile vergi idaresi arasındaki vergi borcu ilişkisini etkileyen hukuki kurumların başında gelmektedir. Diğer bir deyişle, zamanaşımı, ödeme dışında vergi borcunu sona erdiren en önemli nedenlerden biridir⁴³⁴. Zamanaşımıyla birlikte artık vergi idaresinin, vergi alacağını alamaması söz konusu olmaktadır. Bu yönüyle zamanaşımı, vergi idaresinin önüne aşılmaz bir set olarak çıkmaktadır. Bu sayede kişilerden bir takım vergisel ödevlerin yerine getirilmesi talep edilememektedir.

Zamanaşımı kurumun, vergi hukukunda kabul edilmesinin sebebi özel hukukta olduğu gibi kamu yararı düşüncesidir. Ayrıca, devletin vergiden doğan alacak hakkını belirli bir süre geçtikten sonra kullanmak istemesi, objektif iyiniyet kuralına da aykırı düşmektedir⁴³⁵. Objektif iyiniyet kuralına göre, bir hakkın sahibi, hakkını mutlak ve sınırsız olarak kullanamaz. Bu kapsamda vergi ilişkisinde güçlü olan devletin hakkını zaman sınırlaması olmadan kullanması düşünülemez.

Zamanaşımı olgusunun kamu yararına olan tesirleri değişik açılardan değerlendirilebilir. İlk olarak kamu yararı bakımından zamanaşımının, yargı organlarının yükünü azaltıcı bir etkisi vardır. Bunun yanında, ispat ve delil kurumunun kolaylıkla işleyebilmesi açısından da gereklidir. Zamanaşımının işlemesiyle birçok ihtilaf kendiliğinden ortadan kalkar. Buna ilaveten zamanaşımı, iktisadi ve hukuki düzenin istikrar kazanması açısından da etkili bir kurumdur⁴³⁶. Böylece zamanaşımı kurumu, hukuki güvenliğin temininde önemli olan istikrarlı ortamın oluşmasına katkı sağlamaktadır.

Zamanaşımının hukuk düzeni içerisinde yer almasının makul gerekçeleri olmasının yanında, zamanaşımı bazı yönleriyle de tenkit edilmektedir. Bu tenkitler çoğunlukla, zamanaşımının, vatandaşlık ödevlerinden biri olan vergi ödevini, düzenli yerine getiren ve vergisini zamanında ödeyen yükümlüler aleyhine sonuç doğurduğu; vergisini ödemeyen yükümlülerin mükafatlandırıldığı yönündedir⁴³⁷. Vergi idaresinin etkin çalışmaması halinde, zamanaşımından yararlanarak vergisel ödevlerden kurtulanlar lehine daha fazla bir eşitsizlik ortaya çıkar.

434 Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 132.

435 Çağan, Vergi Hukukunda Süreler, s. 104.

436 Mehmet Arslan, Vergi Hukukunda Zamanaşımı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2007, s. 26.

437 Uluatam ve Methibay, s. 143.

Bunun yanında, zamanaşımı kurumunun bazen gizli ve sinsi bir af kurumu olarak nitelendirildiği de görülmektedir.⁴³⁸ Böyle bir nitelendirme, zamanaşımı kurumu ile vergi aflarının aynı kefeye konması anlamına gelmektedir. Ancak şunu dikkate almak gerekir: Vergi afları ve zamanaşımı hukuk sisteminin bir parçası olmakla birlikte, vergi afları çoğunlukla siyasi amaçlarla devreye girmekte, ancak zamanaşımı hukuk sistemi içerisinde kendiliğinden işlemektedir. Bu açıdan asıl eleştirilmesi gereken nokta, zamanaşımı sürelerinin varlığı değil, bu süreler karşısında vergi idaresinin ya da mahkemelerin neden etkin ve verimli çalışmadığı olması gerekir. Zaten vergi hukukunda zamanaşımı sürelerini ayrıcalıklı kılan bir başka özelliği de devletin vergi alacağını hızlı ve etkin şekilde elde edilmesinde itici bir güç olmasıdır⁴³⁹. Verginin yasallığı ilkesi gereği idarenin vergileri toplama zorunluluğunda olması, kişilerin vergisel ödevlerinden zamanaşımı yönüyle kurtulmamaları için çaba sarf etmesini gerekli kılar. Bu yönüyle zamanaşımı, vergi normlarının herkese eşit olarak uygulanmasına hizmet ettiği de söylenebilir.

Vergilendirmede zamanaşımı sürelerinin varlığı, devletin vergilendirmeye yönelik hareket kabiliyetini kısıtlamaktadır. Bu bağlamda zamanaşımı sürelerinin varlığı, hukuk devleti ilkesinin bir sonucudur. Devlet, istediği zaman keyfiyet içerisinde bulunarak, vergi tahakkuk ve tahsil edemez, herhangi bir vergisel ödev getiremez. Yasalarda belirlenen zamansal sınırlar çerçevesinde vergi alacağını takip edebilir. Bu durumla zamanaşımı kurumu, hukuk güvenliğini sağlamada bir rol üstlenir. Yükümlüler vergi tahsilatının belirli bir süre içinde yapılmaması durumunda neler ile karşılaşabileceğini öngörebilir ve buna göre ekonomik, idari ve hukuksal durumunu belirleyebilir⁴⁴⁰.

Sonuç olarak, birtakım olumsuz görüşler ileri sürülse de zamanaşımı, devletin vergilendirme yetkisi ve bu yetkinin sınırları belirlemesi yönüyle hukuk devletinin vazgeçilmez bir unsurudur. Zamanaşımı süreleri de bu boyutuyla devletin vergilendirme yetkisini zaman bakımından sınırlandıran hukuki bir gerekliliktir. Zamanaşımını öngören yasa koyucu, alacaklı kamu idaresinin yasayla belirlenmiş

438Ankara Ticaret Odası, Gizli Af: Zamanaşımı Raporu, Ankara, 2006, s. 5 vd., Rapor Sunumu: <http://www.atonet.org.tr/yeni/index.php?p=355&l=1> (15.12.2007).

439 Arslan, s. 109.

440 Karagöz, s. 53.

zamanaşımı süreleri içinde vergiyi tahakkuk ettirmemesi veya tahsil etmemesi durumunda, artık bu aşamaların gerçekleşme olanağının bulunamayacağını hükme bağlamaktadır. Zamanaşımının haklılığı, hukuk devleti ilkesinde; objektif iyiniyet kuralında ve nihayet kamu yararında ortaya çıkmaktadır. Zamanaşımında, bireylerin tek tek çıkarlarıyla toplumun çıkarları birleşmiştir. Ancak zamanaşımı sürelerinin işlemesiyle yükümlüler açısından, adalet ve eşitlik ilkelerini zedeleyici çatışmalar yaşandığı da iddia edilmektedir⁴⁴¹.

C. Zamanaşımının Dayandığı Esaslar

Zaman aşımı esas itibariyle özel hukuk orijinelidir. Bu kapsamda özellikle özel hukukta dönüştürücü zaman aşımı ile kazandırıcı zamanaşımı ayrımı önem arz etmektedir. Dönüştürücü zaman aşımı, borçlar hukukunu ilgilendiren bir kurum iken, kazandırıcı zaman aşımı eşya hukukunun bir konusudur.

Düşürücü zamanaşımı, belli bir süre içinde hakkını talep etmemiş bulunan alacaklının, alacağını dava yoluyla elde etme olanağını kaybetmesidir⁴⁴². Özel hukuk alanında düşürücü zamanaşımının ihdası, mahkemelerin aradan zaman geçtiği için tetkiki zorluk arz eden eski olaylarla uğraşmaktan kurtulmalarını sağladığı gibi çeşitli fikirlere dayandırılmaktadır.⁴⁴³ Kazandırıcı zamanaşımı ise ve yasada yazılı şartların gerçekleşmesi ve sürelerin işlemesi neticesinde bir hak kazanma halidir. Düşürücü zamanaşımı ise, yasada yazılı şartların gerçekleşmesi ve sürelerin geçmesi sonucunda bir külfetten kurtulma halidir ve⁴⁴⁴.

Zamanaşımı sayesinde, borçlarını ifa etmiş olan kişiler, ifaya ait senet, makbuz gibi delillerini ebediyen saklama mecburiyetinden kurtulmuş olurlar. Zamanaşımı kurumunun olmaması durumunda, aradan uzun yıllar geçtiği için karşılıklı iddia ve müdafaaların ispatının güç olduğu ihtilaflar mahkemeleri işgal edebilir ve borcunu ifa etmiş fakat buna ait makbuzu aradan geçen zaman içinde kaybetmiş bir borçlu, ikinci

441 Karagöz, s. 2-3.

442 Safa Reisoğlu, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 19. Baskı. İstanbul: 2006, s. 377.

443 M. Kemal Oğuzman ve Turgut Öz, Borçlar Hukuku, Genel Hükümler, Filiz Kitabevi, 5. Baskı, İstanbul:2006, s. 465.

444 Karagöz, s. 5-6.

bir ifaya zorlanabilir. Zamanaşımını ileri sürme imkanı buna engel olur ve bu bakımdan söz konusu imkan kamu yararını ilgilendirir⁴⁴⁵.

Bir kimsenin kanıtlama güçlüğünden dolayı aynı borcu iki kez ödemek zorunda bırakılması, adalet duygusunu incitir. İşte bu nedenle yasa koyucu, düşürücü zamanaşımı kurumunu, varsayım olarak borçlu lehine kabul etmiştir. Alacaklının, aksini kanıtlama yetkisine sahip olmadığı bu yasal karinenin diğer bir nedeni de, eskiye dayanan alacakların ya hiç doğmadığı ya da sona ermiş olduğu yolundaki güçlü ihtimallerdir⁴⁴⁶.

Kanıtlanması artık olanaksız hale gelmiş olan eski olgularla mahkemelerin uğraşmak zorunda bırakılması, hukuk güvenliğini ve kamu düzenini zedeleyen bir durum yaratır. Buna ilave olarak; borcunu ifa etmemiş bir kişinin zamanaşımına dayanma imkanından yararlanması üzerine, alacaklı alacak hakkını elde etmekte gösterdiği kayıtsızlığın sonucuna katlanacaktır⁴⁴⁷.

Sürelerle ilgili olarak özel hukukta geliştirilen kuramlar, vergi hukukunda yer alan sürelerin hukuki niteliğini belirlemede ve kavramın tespit edilmesinde yetersiz kalmaktadır. Bunun nedeni, kamu hukukunda ve özel hukukta güdülen amaçların farklı olmasıdır⁴⁴⁸.

Bir kamu hukuku olan vergi hukuku kapsamında yer alan zamanaşımı sürelerinin kazandırıcı zamanaşımından ziyade düşürücü zamanaşımına paralellik gösterdiği söylenebilir⁴⁴⁹. Zira, VUK'un 113. maddesinde zamanaşımı, "süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır" şeklinde tanımlanmaktadır. O halde, vergi hukukunda yer alan zamanaşımı süreleri, borçlar hukukundaki düşürücü zamanaşımı hükümleri ile benzerlik göstermektedir. Ancak, kamu hukukunun yapısal farklılıklarından ötürü, vergi hukuku dalında zamanaşımı hükümlerinin özel hukuka

445 Oğuzman ve Öz, s. 465.

446 Mehmet Akif Tutumlu, Türk Borçlar Hukuku'nda Zamanaşımı ve Uygulaması, Seçkin Yayıncılık, 3. Baskı, Ankara:2007, s. 29.

447 Tutumlu, s. 29

448 Karagöz, s. 6.

449 Çağan, Vergi Hukukunda Süreler, s. 104.

göre farklı boyutlarda kurumsallaşmasına neden olmaktadır⁴⁵⁰. Bu yüzden vergi hukukunda zamanaşımı süreleri kavramsal olarak borçlar hukukundaki zamanaşımı sürelerine benzetilirse de, hukuki sonuçlar ve içerik itibarıyla borçlar hukukunda yer alan başka süre türüne; örneğin, hak düşürücü sürelerle de paralellik göstermektedir. Bu anlamda da, borçlar hukukundaki zamanaşımından amaçsal farklılığı olduğunu belirtmek gerekir⁴⁵¹.

Kamu hukukunda zamanaşımı süreleri, belki de egemenliğin sınırsız ve mutlak olmadığı yönündeki çağdaş anlayışın getirdiği bir kurumdur. Çünkü devlet, sınırsız ve mutlak egemenlik çerçevesinde suç işlemiş bir faili, olayın meydana geldiği andan uzunca bir süre geçtikten sonra kovuşturmayla almak isteyebilir. Ya da vergiyi doğuran bir olayın meydana gelmesinden yıllarca sonra vergisini toplamak isteyebilir⁴⁵².

Kamu hukukunda bir hakkın zamanaşımına uğradığı, yargı organları tarafından re'sen dikkate alındığı halde; özel hukukta bir hakkın zamanaşımına uğradığı, borçlu tarafından def'i olarak ileri sürülmesi gerekir. Bu husus, kamu hukukunda hukuk kurallarının zorlayıcı nitelikte olmasından kaynaklanır⁴⁵³. Ayrıca vergi hukuku ve ceza hukuku gibi kamu hukuku dallarında zamanaşımının bir def'i olarak değil de re'sen dikkate alınmasının nedeni, vergi borcu ilişkisi ve ceza-suç ilişkisi gibi ilişkilerin tarafların serbest iradeleriyle değil, yasayla meydana gelmesidir. Buna uygun olarak zamanaşımının etkileri konusunda kişilere bir irade serbestisi tanınmamıştır. Bu konuda daha da ileri gidilerek tersine bir çözümün kabulünün, yani devlet vergi talepleri hakkında ya da cezalar hakkında bir def'i ileri sürüp sürmeme konusunda bir serbesti tanınmasının, devletin otorite ve egemenlik haklarıyla bağdaşamayacağı ve eşitlik ilkesine aykırı olacağı görüşü ileri sürülmektedir⁴⁵⁴.

Özel hukukta geliştirilen kuramlar, kamu hukukunda sürelerin hukuki niteliklerinin açıklanmasında yetersiz kalmaktadır. Bunun nedeni, kamu hukukunda

450 Arslan, s. 37.

451 Çağan, Vergi Hukukunda Süreler, s. 107.

452 Karagöz, s. 17.

453 Çağan, Vergilendirme, s. 1 ve 2.

454 Çağan, Vergi Hukukunda Süreler, s. 108.

sürelerin yöneldiği amaçların, özel hukukta güdülen amaçlardan farklı oluşudur. Bir kere kamu yararı amacı, kamu hukukunda kendisini daha güçlü bir biçimde duyurmaktadır. Kamusal hayatta istikrarı sağlamak bakımından kamu hukukunda süreler daha sert hükümlere bağlanmıştır. Kamu hukuku içerisinde zamanaşımı süreleri; sosyal fayda, sosyal menfaat ve benzeri gayeler içerisinde beşeri yaşama hizmet fonksiyonunu yerine getirmektedir⁴⁵⁵.

Kamu hukukunda zamanaşımı, bir yandan devletin cezalandırma yetkisini sona erdirdiği gibi, bir yandan da vergi borcunu tahsil etme yetkisini sona erdirmektedir. Bu bağlamda, kamu hukukunun önemli bir kolu olan ceza hukukunda yer alan zamanaşımı kurumlarına dair bir bakış, vergi hukukunda zamanaşımı sürelerinin açıklanmasına ışık tutabilir⁴⁵⁶.

D. Zamanaşımının Hukuki, İdari ve Ekonomik Sebepleri

Vergi hukukunda zamanaşımının kabul edilmesindeki başlıca hukuki gerekçe “kamu yararı”dır⁴⁵⁷. Kamu yararı, bireysel çıkardan farklıdır ve onun üstünde veya dışında bir yararı ifade eder. Kamusal yararda, bireysel yararlar toplum yararı birbiriyle çelişebilir. Ancak, zamanaşımı sürelerinde böyle bir çelişki meydana gelmemektedir. Zamanaşımında, kişilerin bireysel çıkarları ile toplumun çıkarları birleşmektedir⁴⁵⁸.

Vergi alanında vergi borçlarının uzun süre ödenmeden kalması, yükümlülerin ticari ve iktisadi hayatının devamlılığı ile diğer yükümlülerin ticari güvenlikleri bakımından sakıncalıdır. Ayrıca bütün yükümlüler defter ve belgelerini yıllarca saklama külfetinden ve gereksiz vergi incelemelerinden kurtulurlar. Böylece, bu gibi durumlarda hem kamu yararı hem de bireysel yarar birlikte sağlanabilmektedir⁴⁵⁹.

Vergi alacağının doğması ile talep edilmesi arasında uzun bir zaman bulunmamalıdır. Uzun süre gecikmiş vergi alacağı talepleri “objektif iyiniyet kuralı”na

455 Karagöz, s. 18.

456 Nevzat Toroslu, Ceza Hukuku, 7. Baskı, Ankara: Savaş Yayınları, 2005, s. 303.

457 H. Hüseyin Bayraklı, Vergi Yargılama Hukuku, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, No:11, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, No:7, Afyon:1998, s. 220.

458 Karagöz, s. 44.

459 Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 132.

da aykırı düşer⁴⁶⁰. Objektif iyiniyet kuralı (dürüstlük kuralı), medeni hukuktan gelen bir kavram olup, hakların kullanılmasında ve borçların ifasında uyulması gereken bir kuraldır. Objektif iyiniyetin en önemli işlevi, hakların kullanılması ya da borçların yerine getirilmesinde hak sahibinin ya da borçlunun davranış biçimlerini saptamak, bunun sınırlarını belirlemektir. Bir hak (örneğin; alacak hakkı), objektif iyiniyet kuralının çizdiği sınırlar aşılarak elde edilmişse kötü kullanılmış olur⁴⁶¹. Vergi talebi hakkının da bir hak olarak değerlendirilerek objektif iyiniyet sınırlarına hapsedmek hukuki güvenlik bakımından doğru olur.

Bu kapsamda devletin alacak hakkını makul bir zaman dilimi içerisinde istemesi gerekir ve alacağını unutanın istemek hakkı olamaz. Buna bağlı olarak, vergilendirme alanında zamanaşımı kurumunun kabulüne, bir yükümlünün yasal bir ödev olan vergi borcu dolayısıyla bu durumun uzun zaman gündemde olmasının yükümlüyü baskı altında tutmasında bazı sakıncalar görülmesi ve diğer mali gerekçeler neden olmaktadır. Diğer bir anlatımla, zamanaşımına birtakım hukuk politikası düşünceleri gereği ihtiyaç duyulmaktadır⁴⁶².

Vergilendirmede zamanaşımı kurumunun ekonomik temelleri de vardır. Hukuk düzeni içerisinde zamanaşımı sürelerine yer verilmemesi durumunda, yükümlüler, devletin sürekli kendilerini takibe alacağı hissine kapılabilirler. Bunun yanında, mevcut mal ve alacak durumu (ekonomik durumu) yerinde olmayan, fakat çok eski yıllarda kalmış borcu sebebiyle yükümlüler, kendilerini baskı altında hissedebilirler. Böyle durumlarda yükümlüler eski yıllarda kalan borçlarını ödemeyi düşünerek, yeni ekonomik girişimlerde bulunmayabilirler⁴⁶³. Başka bir deyişle zamanaşımı kurumu, kişileri kendilerini ekonomik ve maddi yönden geliştirmeleri için yapacakları girişimlerde alıkoyacak potansiyel psikolojik baskılardan kurtarır.

Zamanaşımının kabulünde “vergi idaresinde etkinlik sağlamak” düşüncesi de yer almaktadır. İdari anlamda etkinlik, idari araç ve yöntemlerin işlevselliği, durağan olmayışı, kendisinden beklenen işlevselliği hızlı ve en az maliyetle gerçekleştirilmesi

460 Çağan, Vergi Hukukunda Süreler, s. 105.

461 Turgut Akıntürk, Medeni Hukuk, Beta Yayınları, 8. Baskı, İstanbul: 2001. s. 91.

462 Karagöz, s. 44-45.

463 Karagöz, s. 46.

biçiminde tanımlanabilir. Zamanaşımı sürelerini dikkate almak zorunda kalan vergi idaresi, vergi alacağını en kısa zamanda tahsil etmeye ve daha özenli takip etmeye yönelecektir⁴⁶⁴. Zamanaşımı süreleri aynı zamanda diğer kuralların yerleşmesinde de idari etkinlik sağlayacaktır; buna paralel olarak vergi idaresinin etkin olması, ekonomide planlı devletin amaçlarının gerçekleşmesi açısından önemlidir⁴⁶⁵. Kısaca, zamanaşımı kamu yararını gözeterek vergilerin daha çabuk toplanmasını gerçekleştirmektedir. Zira, zamanaşımı vergi tekniği açısından basitleştirici veya zorunlu bir kurum olarak tanımlanmaktadır⁴⁶⁶. Vergi idaresinin etkinliği, elde edeceği vergi gelirlerinin zamanında toplanması yanında; vergilendirilebilir fakat vergilendirilmemiş kaynakların da vergilendirilmesini gerektirir. Vergi idaresi geçmiş yıllara ait ekonomik verimliliği azalmış ve güncelliğini yitirmiş vergilerle uğraşmak yerine, yeni vergi kaynaklarını belirlemeyle ve tahsiliyle uğraşması gerekir⁴⁶⁷.

E. Vergi Hukukunda Zamanaşımının Kaynakları

Vergi hukukunda yer alan genellikle usul yasalarında yer almaktadır. Bu vergilendirme tekniği açısından yerinde ve kişilere genel bir koruma sağlamaktadır. Her maddi vergi yasasında zamanaşımı ile ilgili hüküm yer almaktansa belli usul yasasında yer alması, hem idare hem de mükellefler açısından takibi kolaylaştırmaktadır. Zamanaşımı ile ilgili hükümler, vergi hukukunda tarh zamanaşımı ve tahsil zamanaşımı şeklinde ikili bir ayrıma tabi tutulmaktadır. Vergi alacağının doğumu, kesinleşmesi ve ödenmesi süreçleri dikkate alındığı böyle bir ayrıma gidilmesi kaçınılmaz olmaktadır.

Türk vergi hukukunda zamanaşımı ile ilgili düzenlemeler 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda, 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da ve bazı suçlar dolayısıyla Yeni Türk Ceza Kanunu'nda yer almaktadır. Gümrük Kanunu'nda da zamanaşımına ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır.

Zamanaşımı süreleri vergi hukukunda tarh zamanaşımı ve tahsil zamanaşımı olmak üzere iki başlıkta incelenmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun konusu olan

464 Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 242.

465 Arslan, s. 43.

466 Çağan, Vergilendirme, s. 154.

467 Karagöz, s. 46.

zamanaşımı tarh zamanaşımı, Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un konusu olan zamanaşımı tahsil zamanaşımı kurumudur.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 113. ve 114. maddelerinde tarh zamanaşımı ile ilgili hükümler yer almaktadır. Bu maddeler, Kanun'un altıncı kısmını oluşturan "Vergi Alacağının Kalkması" başlığı altında, ikinci bölümü olarak "Zamanaşımı ve Terkin" başlığı altında düzenlenmiştir.

"Zamanaşımının mahiyeti" alt başlığı ile VUK 113. madde zamanaşımının içeriğini ortaya koymaktadır: "Zamanaşımı süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır. Zamanaşımı, mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder." "Zamanaşımı süreleri" alt başlığı ile VUK madde 114: "Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar." şeklindedir.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un "Zamanaşımı, Terkin, Yasaklar ve Cezalar ve Son Hükümler" başlığı altında, üçüncü kısmın birinci bölümünde yer alan zamanaşımı kurumu "tahsil zamanaşımı"dır. İlişkinin bir tarafında bulunan kamu gücünün, yani devletin kendi alacağı hususunda tahsil aşamasında hukuka aykırı işlemlere karşı bireyleri korumaya yönelik tesis edilmiş olan 6183 sayılı Kanun, borç ilişkisinin çözümlenmesinde devreye girmektedir⁴⁶⁸. Söz konusu Kanun'un, 102. maddesi "Amme alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar. Para cezalarına ait hususi kanunlardaki zamanaşımı hükümleri mahfuzdur. Zamanaşımından sonra mükellefin rızaen yapacağı ödemeler kabul olunur." olarak maddeleştirilmiştir.

AATUHK'un 1. maddesine göre AATUHK, kamu alacaklarının tahsil ve takibi devletin, il özel idarelerinin ve belediyelere ait tüm vergi, resim ve harçlar için uygulanabilir. Buna bağlı olarak gümrük vergileri de AATUHK'da düzenlenen tahsil zamanaşımına tabidir. Ancak gümrük vergileri VUK kapsamına girmedikleri için, VUK'ta düzenlenen "tarh zamanaşımı" hükümlerine tabi değildir (VUK. m. 2). Bu

468 Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 155 ve 156.

yüzden gümrük vergileri açısından Gümrük Kanunu'nun 197. maddesinde tarh zamanaşımı ile ilgili düzenlemeler getirilmiştir.

IV. UZLAŞMA KURUMU

A. Vergisel Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları

Vergi uyuşmazlığı, vergi uygulaması sırasında ortaya çıkan bazı sonuçlarda vergi mükellefleri ile vergi idaresinin fikir birliğine varamamasıdır.⁴⁶⁹ Başka bir ifadeyle vergi uyuşmazlığı, vergi idaresi ile mükellefler arasında vergi dolayısıyla ortaya çıkan hukuki anlaşmazlıklardır.⁴⁷⁰

Çağdaş hukuk devletlerinde vergi ve benzeri mali yükümlülükler, kaynağını anayasadan alan hukuki temellere dayandırılmakta ve bunun sonucu olarak verginin yasallığı ilkesi çerçevesinde kanunla konulmakta, tahsil edilmekte, değiştirilmekte ve kaldırılmaktadır. Hukuk devleti olmanın bir sonucu olarak, bir taraftan vergi kanunlarıyla mükelleflere çeşitli yükümlülükler, ödevler yüklenirken, diğer taraftan da onlara hukuk devleti olmanın bir gereği olarak kendileri için yapılan vergilendirme işlemlerinin denetimine yönelik başvuru imkanları tanınmaktadır⁴⁷¹. Bu denetimler yargı tarafından yapılabildiği gibi farklı yöntemlerle idare kendi içerisinde de gerçekleştirilmektedir.

Vergi alacağı ve vergi borcu açısından karşılıklı çıkarların çatışması doğal olarak vergi uyuşmazlıklarına neden olmaktadır. Uyuşmazlık yaratan bu sorunlar, çok çeşitli olmakla beraber, genellikle mükellefiyet, ceza kesme ve vergi tahsili konularında ortaya çıkmaktadır. Vergi mevzuatının geniş olması, mevzuatın karışık olması, vergi kanunlarının ekonomik koşullar ve siyasi iktidarların tercihleri doğrultusunda sık sık değiştiriliyor olması, normların anlaşılmasındaki güçlükler gibi sebeplerin varlığı, gerek mükelleflerin gerek vergi idaresinin hataya düşmelerine ve bunun neticesinde hatalı işlemler tesis etmelerine sebep olmaktadır. Vergi idaresinin vergi normlarını dar anlamıyla hazine lehine yorumlamaları, mükelleflerin de kanunen ödenmesi gereken

469 Şerafettin Aksoy, Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargı Sistemi, Filiz Kitabevi, İstanbul:1999, s.57.

470 Şükrü Kızılot, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, 7. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara: 2004, s.36.

471 Yusuf Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul-1995, s.4.

vergi tutarından daha azını ödemek veya hiç ödememek istemeleri gibi nedenlerle vergi idaresi ile mükellef veya vergi sorumlusu arasında uyuşmazlıklar ortaya çıkmaktadır⁴⁷².

Vergilendirme sürecinde gerek vergi idaresi gerekse yükümlülerden kaynaklanan ve çeşitli sebeplere dayanan vergisel uyuşmazlıkları önlemek için idare, her türlü önlemi aramak ve almak durumundadır. İhtiyaçları en iyi şekilde karşılayacak kanuni düzenlemelerin yapılması, yükümlülerin aydınlatılması, tutarlı ve istikrarlı bir uygulamanın yerleştirilmesi, vergisel uyuşmazlıkların azaltılmasını sağlayabilecek önlemlerdendir. Bütün bu önlemlere rağmen uyuşmazlıkların çıkması yine de mümkündür. Vergi idaresi, bu sorunları yükümlü ile kuracağı iyi bir diyalog ve karşılıklı anlaşma ile kısa sürede ve az masrafla çözebilir. Bu yola uyuşmazlıkların idari aşamada çözülmesi denilmektedir.⁴⁷³

İdari çözümler (barışçıl çözümler), yükümlü ile vergi idaresi arasında uyuşmazlık konusunun çeşitli idari barışçıl yöntemlerle - hataların düzeltilmesi, uzlaşma, pişmanlık ve ıslah ile cezalarda indirim gibi- anlaşarak ya da idari denetim ilkeleri çerçevesinde ortadan kaldırılmasına ilişkin yöntemlerdir⁴⁷⁴. İdarece alınan bütün önlemlere rağmen sorunlar önlenemeyebilir veya idari aşamada sonuçlanmayabilir. Bu takdirde yükümlüler haklarını yargı organlarında arama gereği duyacaklardır. Bu imkan yükümlülerin güvencesidir ve yüklendikleri ödevler karşısında sahip oldukları en önemli haktır.

Türk pozitif hukukunda vergi uyuşmazlıklarının çözüm yolları incelendiğinde ikili bir ayırıma gidildiği, bunların vergisel uyuşmazlıkların idari aşamada (barışçıl yolla) çözüm yolları ve yargısal çözüm yolu şeklinde olduğu görülür.⁴⁷⁵

B. Uzlaşma Kurumunun Tanımı ve Hukuki Niteliği

Hukuk devleti gereği her ne kadar idarenin bütün eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açık olsa da günümüzün modern vergi düzenine sahip devletleri,

⁴⁷² Mehmet Küçükkaya, Vergisel Uyuşmazlıkların Uzlaşma Yoluyla Çözümü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul: 2008, s. 4., <http://tez2.yok.gov.tr/>, (18.11.2011).

⁴⁷³ Kırbaş, s. 196.

⁴⁷⁴ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.169.

⁴⁷⁵ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 169. (VUK. Md. 116- 126., 371., 376., 377., Ek 1. ve Ek 11. Maddeleri.)

uyuşmazlıkların kısa ve basit yolla çözümünü sağlamak amacıyla, çeşitli çözüm yolları oluşturmuşlar ve geliştirmişlerdir. Bu yollardan biri olan uzlaşmada önemli olan yargı yoluna daha az başvurulması, buna karşılık sorunun idari aşamada ve tarafları memnun edecek bir biçimde çözümlenmesinin sağlanmaya çalışılmasıdır. Amaç, vergi alacağını belirsizlik içinde bırakmak yerine, her iki tarafın makul ölçüler içinde fedakarlıklar yaparak uyuşmazlığın çözümüne katkı sağlamalarıdır⁴⁷⁶.

Bu çerçevede Türk vergi sisteminde de yasa koyucu batı ülkelerinde uyuşmazlıkların idari aşamada çözümüne hizmet eden ve büyük ölçüde de etkin şekilde uygulanan uzlaşma kurumunu, Vergi Usul Kanunu'nda 19.02.1963 tarihli ve 205 sayılı Kanun'la yapılan düzenlemeyle kabul etmiştir. Böylece kamu alacağının daha hızlı ve etkin bir biçimde tahsilini sağlamak amacıyla pek çok ülkenin vergi sisteminde yer alan uzlaşma kurumu Türk vergi sistemi içindeki yerini almıştır⁴⁷⁷. Her ne kadar 1961 yılında yürürlüğe giren 213 sayılı Kanun'da uzlaşma dışında vergi uyuşmazlıklarının idari yolla çözümüne hizmet ettiği kabul edilen, vergi hatalarının düzeltilmesi, pişmanlık ve ıslah ve cezalarda indirim uygulamalarına yer verilmişse de, uzlaşma kurumu bunlardan çok daha geniş, kapsamlı bir anlaşma şeklidir⁴⁷⁸.

1. Uzlaşma Kavramı, Amacı ve Fonksiyonu

Sözcük anlamı itibariyle uzlaşma, birden çok kişinin aralarında mevcut ya da ileride çıkması olası düşünce ve çıkar ayrılığını, karşılıklı ödümler vererek gidermelerini (ya da giderilmesi konusunda anlaşmalarını) ifade etmektedir. Diğer bir tanımla uzlaşma, aralarında düşünce ya da çıkar ayrılığı bulunanların, aralarındaki uyuşmazlık konusu olayı, karşılıklı ödümlerle barış içinde çözümlenmesi veya bir mesele üzerinde mutabakat sağlamak ya da karşılıklı taviz vererek anlaşmaları anlamına gelmektedir⁴⁷⁹.

Uzlaşma kurumunun, yargı yerlerini işlevsiz kılmamak, kamu alacağını sürüncemede bırakmamak, kamuyu alması gereken bir kaynaktan mahrum etmemek, yüksek maliyetli kamu finansmanı araçlarını arama yoluna itmemek, planlanmış bütçe

476 Nilgün Serim, "Türkiye'de ve ABD'de Uzlaşma Sistemi", Vergi Sorunları, Sayı:214, Temmuz 2006, s. 97.

477 Özyer, s. 897.

478 Mehmet Korkusuz, "Vergi Sistemimizde Uzlaşma Müessesesi ve Bugünkü Durumu Üzerine Bir Değerlendirme", Yaklaşım, Sayı:79, Temmuz 1999, s. 74.

479 Kızılot, Vergi İhtilafları, s. 210.

ve ekonomik dengelerini zedelememek, mükellef ile vergi idaresi arasındaki diyalogu tartışmaya amamak maksadıyla ihdas edilmiş olduğunu söylemek mmkndr⁴⁸⁰.

Özetle uzlaşma kurumunun , vergisel uyulmazlıkları hızlı ve barışçıl bir yolla zme kavuşturması, vergi alacağının kısa sürede hazineye intikalini sağlaması ve yargı organlarının yükünü hafifletmesi gibi gerek vergi idaresi ve devlet hazinesi, gerekse vergi yargısı ve mükellef veya vergi sorumlusu bakımından önemli sayılabilecek yararları bulunmaktadır.

2. Uzlaşma Kurumuna Yneltelen Eleştiriler

Uzlaşma kurumunun üstlendiği işlevlerin yanı sıra farklı nedenlerle sıkça eleştiri konusu da yapılmaktadır. Uzlaşma kurumunun verginin yasallığı ilkesine, vergilemede eşitlik ilkesine, uzlaşma komisyonlarının yetkilerinin sınırsızlığına ve bu yetkilerin kullanılış biçimine, vergi idaresinin uzlaşma uygulamasını kanunda sayılı hallerle bağlı kalmaksızın her durumda başvurulabilecek genel bir uygulama olarak gördüğü, uzlaşma yoluyla vergi inceleme sonuçlarının etkisiz hale getirildiği, uzlaşma kurumunun bir cezada indirim yöntemine dönüştüğü ve uzlaşma yoluyla vergi suç ve cezaların caydırıcılığının ortadan kalktığı noktalarında bazı eleştiriler de yapılmaktadır. Uzlaşma kurumuna yöneltelen en büyük eleştiri, bu kurumun verginin yasallığı ilkesine aykırı olduėudur⁴⁸¹.

Çıkarların çatıştığı vergileme alanında, kamu gücünü elinde bulunduran devlet karşısında daha güçsüz konumda bulunan ve vergi yükünü taşıyan bireyler açısından, hukuk devletinin bir gereği olarak vergilemede belirlilik ve açıklık sağlamak üzere hukuki güvenlik ve öngörülebilirlik sağlayan temel ilkeler kabul edilmiştir.

Verginin yasallığı ilkesi uyarınca vergi hukukunda irade özgürlüğüne ve sözleşme serbestliğine yer verilmemiştir. Fakat Türk vergi hukukunda istisnai olarak vergi uyulmazlıklarının idari aşamada özümlenmesi durumunda sınırlı da olsa kanunla

480 Küçükkaya, s. 72.

481 Küçükkaya s. 97.

belirtilen koşullar altında irade özgürlüğü ve sözleşmeye dayanan uzlaşma kurumuna yer verildiği görülmektedir⁴⁸².

Uzlaşmada, vergi idaresi adına hareket eden uzlaşma komisyonları ile mükellef veya ceza muhatabı, uzlaşmak suretiyle belli bir vergi ve/veya ceza miktarı üzerinde anlaşıp bunları kesinleştirmekle, beklentilerinin bir kısmından karşılıklı olarak vazgeçmektedirler. Tarh ve tahsil etme konusunda bağlı yetki ile donatılmış olan vergi idaresinin bu tasarrufu, vergi hukuku alanında örneği çok ender görülen bir takdir yetkisinin⁴⁸³ kullanımınıdır. Çünkü vergi idaresi, uzlaşma isteminde bulunan mükelleflerin, yasalara göre tarh edilen vergilerinin veya kesilen cezalarının bir kısmını almaktan vazgeçebilmektedir. Böylece, yasal irade yerini, yasanın tanıdığı bir yetkiyle de olsa, idarenin görevlendireceği ve yetki vereceği memurların kişisel iradelerine bırakmaktadır. Zira, uzlaşma komisyonları bu görüşmeler sırasında vergi ve cezalarda indirim yapma veya bunları ortadan kaldırma noktasında herhangi bir sınır ile bağlı değildir. Öte yandan bu süreçte mükellef veya ceza muhatabı da bu takdir yetkisinin kullanılmasında söz sahibi olmaktadır. Oysa vergi, yukarıda ifade edildiği üzere devletin sahip olduğu egemenlik gücünün sonucu olarak zorla alınır⁴⁸⁴.

Dolayısıyla, uzlaşma kurumu ikna ve pazarlığa dayandığından, verginin temel özelliklerinden biri olan zorla alınma (cebir) unsuru ile çelişir⁴⁸⁵. Bu durum verginin yasallığı ilkesinin devlet yönünden bir alt boyutu olan zorla tahsil etme boyutuyla da çelişmektedir. Mükellef veya ceza muhatabıyla böyle bir pazarlığa girişilmesi aynı zamanda Devlet'in egemenlik gücüne de gölge düşürmektedir. Bundan dolayı, uzlaşma kurumunun, takdir yetkisinin kullanılması bakımından vergi hukuku alanında sui generis (nevi şahsına münhasır) bir özelliğe sahip olduğu söylenebilir⁴⁸⁶.

Bilindiği üzere idare, vergi alanında bağlı yetki ile donatılmış olup, yasaya göre doğmuş bulunan herhangi bir vergi alacağını almamazlık edemez⁴⁸⁷. Vergi idaresinin vergiyi doğuran olay ile ortaya çıkıp tarh işlemiyle belirlenen vergi borcunun

482 Öz, s.140.

483 Gözübüyük ve Tan, s.512.

484 Küçükkaya, s. 105.

485 Güneş, s.182.

486 Küçükkaya, s. 107.

487 Küçükkaya, s. 107.

bir kısmından feragati, bu ödev ilişkisinin kamusal niteliğine ve verginin yasallığı ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Zira bu durum verginin yasallığı ilkesinin devlet yönünden alt boyutlarından biri olarak belirtilen “verginin alınması zorunluluğu/vergi alacağını tahsil et” ilkesine aykırılık teşkil etmektedir⁴⁸⁸. Bu durum kişiler arası eşitliğe ve haliyle vergilendirmede hukuki güvenliğini zedelemektedir.

Uzlaşmaya yöneltilen bir diğer önemli eleştiri konusu ise, uzlaşma komisyonlarına tanınan yetkilerin sınırsızlığıdır. Uzlaşma kurumu ile ilgili olarak çıkarılan yönetmelik hükümlerine bakıldığında uzlaşma komisyonlarının teşkili, uzlaşmanın usul ve esasları ve sonuçları hususunda çok net ve hiçbir ihtilafa yer bırakmayacak açıklamaların yapıldığı görülmektedir. Oysa ister tarhiyat öncesi, isterse tarhiyat sonrası uzlaşmalarda, uzlaşma komisyonlarının mükelleflere yapacakları tekliflerle veya uzlaşılacak miktarlarla ilgili hiçbir sınırlama veya kriter bulunmamaktadır⁴⁸⁹. Böylesine sınırsız bir yetkinin, kötüye kullanılmaya açık olduğu düşüncesi ve özellikle merkezi uzlaşma komisyonlarında yüksek miktartlı tutarların uzlaşmaya konu edilmesi, idarenin takdir yetkisini ne şekilde kullandığına ilişkin kuşkuları ortaya çıkarabilmektedir⁴⁹⁰. Ayrıca, uzlaşma komisyonlarının üyeleri yargıç dokunulmazlığı gibi bir hukuki statüye sahip olmadıkları için etkiye ve talimata açık durumda bulunmaları bu kuşkuları güçlendirmektedir⁴⁹¹.

Bunula beraber uzlaşma görüşmelerinde gelir idaresinin temsilcisi olarak uzlaşma komisyonuna geniş yetkiler verilmiş olması, bu yetkilerin keyfi ve sınırsız bir biçimde kullanılacağı veya kullanılabilceği anlamına gelmemelidir. Nitekim, tüm işlemlerinde olduğu gibi, idari bir işlem olan uzlaşmada da idarenin yetki, şekil, sebep, konu ve maksat unsurlarına uygun olarak davranması gerekmektedir⁴⁹².

Uzlaşma kurumuna yöneltilen bir diğer tenkit ise, vergi idaresinin uzlaşma uygulamasını kanunda sayılı hallerle bağlı kalmaksızın her durumda başvurulabilecek genel bir uygulama olarak görmesidir.

488 Güneş, s.182.

489 Azmi Demirci, ““Uzlaşma” İçin Öneriler”, Vergi Dünyası, Sayı: 315, Kasım 2007, s.26.

490 Çağan, s.139.

491 Küçükaya, s. 111.

492 Tahir Erdem, Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma, TURMOB Yayınları,-311 Sirküler Rapor Serisi Sayı: 2007-6, Ankara: 2007, s. 43.

Türk vergi hukukunda VUK'un Ek 1 inci maddesinde uzlaşmanın yapılabileceği diğer bir ifadeyle mükellefin uzlaşma talebinde bulunabileceği durumlar gösterilmiş bulunmaktadır. Buna göre; mükellefin veya ceza muhatabının uzlaşmaya başvurabilmesi için; vergi ziyana sebebiyet verilmesinin, vergi kanunlarına yeterince nüfuz edilememesinden kaynaklanmış olması, vergi ziyana sebebiyet verilmesinin VUK'nun 369 uncu maddesinde yazılı yanılma halinden kaynaklanmış olması, 3. tarhiyatta, VUK'nun 116,117 ve 118 inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunması ve tarhiyata konu olayla ilgili olarak, yargı organları ile idarenin görüşlerinin farklı olması hususlarından birinin mükellef veya ceza muhatabı tarafından ileri sürülmesi ve idarenin de bunu kabul etmesi gerekmektedir. Belirtilen nedenlerin dışında başka bir hususa dayanarak uzlaşma talebinde bulunmak mümkün gözükmemektedir. Ancak vergi idaresi uygulamada, yasa hükmünün başvuru sınırlı koşulların varlığına bağlamasına rağmen, yukarıda belirtilen koşulları dikkate almayarak, bu koşulların dışında kalacak şekilde kast unsurunun (kaçakçılığın) açıkça tespit edilmemiş olduğu her durumda (zaman ve konu itibariyle uzlaşma kapsamına girmesi koşuluyla) uzlaşma taleplerini kabul etmektedir⁴⁹³.

3. Uzlaşma Kurumunun Etkinliği

Yukarıda bahsedildiği üzere; üstlendiği amaç ve fonksiyon yönüyle vergilendirme süreci içinde uzlaşmaya ihtiyaç vardır. İhtiyaca cevap verilmek üzere kanun koyucunun “uzlaş-ma”yı bir kurum olarak arzu etmesi ile onu uygulamadaki haliyle arzu edip etmediği birbirinden ayrı konulardır⁴⁹⁴. Bu nedenle yasayla öngörülen uzlaşma müessesesi ile uygulaması birbiriyle örtüşmeyebilir.

Uzlaşma kurumunun sağlıklı çalışabilmesi ve kendisinden beklenen faydanın sağlanabilmesi için bir takım kıstaslar vardır. Bu konuda Başaran Yavaşlar'ın Türk vergi sisteminde yer alan uzlaşma kurumuyla ilgili görüşleri önemlidir⁴⁹⁵: “Teorik

493 Küçükçaya, s. 115-116.

494 Başaran Yavaşlar, “Uzlaşma Uygulaması Hukuka Uygun mu?”, Vergi Sorunları Dergisi, S.257, Şubat 2010, 164.

495 Başaran Yavaşlar, “Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma”, MÜİİBFD-Prof. Dr. Ömer Faruk Batirel'e Armağan Sayısı, C.25, 2008, S.2, 309-337.

olarak, vergi idaresinin vergiyi doğuran olayı en iyi bilen kimse olan mükelleften tüm açıklığıyla öğrenmesine izin veren yapısıyla uzlaşma, vergilendirmeye ilgili tüm kesimlerin çıkarlarına hizmet edebilecek bir içeriğe sahiptir. Bu nedenle, uzlaşma kurumunu kaldırmak değil ama, anayasal ilke ve kurallara uygun şekilde ve ayrıntılı olarak yeniden düzenlemek şarttır. Bu çerçevede, hukuk devleti ilkesi içinde yer alan “hukuki güvenlik, hukuki barış, yargı ekonomisi”ni sağlama gibi amaçlarla kanunilik ilkesini burada daha yumuşak bir şekilde yorumlamak mümkündür. Ancak bunun temel şartı, vergilendirme sürecini anayasal vergilendirme ilkelerine uygun şekilde yürütmekle görevli vergi idaresinin mükellefle “işbirliği şekil ve sınırı”nı anayasal kurallara uygun şekilde ve kanunla belirlemek, idareye kolayca keyfiliğe varabilecek genişlikte takdir yetkisi vermekten kaçınmaktır. Uzlaşma, kanun hükümlerini değiştirmeyi mümkün kılan -vergi ve ceza miktarı üzerinde- bir anlaşma ve adeta “vergilendirme sürecini hukuka aykırı şekilde kısaltma yolu” olarak değil, aksine, vergiyi doğuran olaya ve özellikle matrah büyüklüğüne ilişkin görüş farklılıkları ve uyuşmazlıkları ortadan kaldırmaya, belirsizlikleri açıklığa kavuşturmaya yönelik bir imkan olarak düşünülmelidir. Uzlaşma başvurularında uzlaşma talebinin, uzlaşma tutanaklarında ise uzlaşmanın ayrıntılı şekilde gerekçelendirilmesinin emredilmesi; bireysel olayda, uzlaşma tutanağının kapsamının tespiti gibi konularda dava yolunun kanunen açık tutulması; üzerinde uzlaşma bulunmayan idari işlemlere karşı her durumda dava açmanın mümkün olması; aynen mahkeme kararları gibi uzlaşma tutanaklarının da kamuya açık olması; idareye, vergiyi ve/veya cezayı tamamen ortadan kaldırma yetkisinin verilmemesi, bu konuda atılabilecek önemli adımlardır.”

Sonuç olarak, Türk kanun koyucusu, arzu edilir şekilde olmasa dahi, uzlaşmaya VUK’da açıkça yer vererek, en başta hukuki güvenlik ilkesine uygun davranmıştır. Vergi idaresinden beklenen, uzlaşma konusunda VUK’da kendisine tanınan takdir yetkisini “sınırsız bir yetki” şeklinde yorumlamaktan vazgeçerek; uzlaşmayı, vergiyi doğuran olay ve bununla bağlantılı olarak matraha ilişkin işlem, durum ve olayları açıklığa kavuşturmaya hizmet eder bir araç olarak kullanmaktır⁴⁹⁶.

496 Başaran Yavaşlar, “Uzlaşma Uygulaması Hukuka Uygun mu?”, s. 171.

SONUÇ

Vergilendirme ilkeleri; zamana ve toplumdan topluma göre farklı olarak yorumlanmakla birlikte, olması gereken vergi sisteminin prensiplerini içermesi nedeniyle daima dönemini koruyan bir konudur. Bir vergi sisteminin analiz edilmesinde, aksayan yönlerinin tespitinde ve vergi mevzuatının yenileme çalışmaları sırasında, öncelikle vergileme ilkelerinin bilinmesi ve ilkeler doğrultusunda değerlendirmelerin yapılması sağlıklı kararlar vermek açısından çok önemlidir.

Verginin yasallığı, geriye yürüme yasağı, verginin belirliliği ilkeleri ve vergilendirmede istikrarlılık ilkelerini içeren “*Vergilendirmede Hukuki Güvenlik İlkesi*” çalışma konusu yapılmıştır. Vergilendirmede hukuki güvenlik ilkesi, vergilendirme yetkisini kullanan otoritenin işlemlerine muhatap olan kişilerin, kendilerine uygulanacak kuralları önceden bilmesini ve buna göre hareket etmesini ve aynı zamanda da geçmişlerine güven duymalarını ifade etmektedir. Çağımızda vergilendirme yetkisi egemenlik yetkisine sahip olan devletindir. Devlet bu yetkisini yasama, yürütme ve yargı organları vasıtasıyla kullanmaktadır. Tam da bu noktada vergilendirmede hukuki güvenlik ilkesi, devletin yasama, yürütme ve yargı organlarına bu alanda yürüyecekleri yolun sınırlarını çizmektedir.

Vergilendirme, kişilerin yaşama hakkı, mülkiyet hakkı, seyahat hakkı, yerleşme hakkı, çalışma özgürlüğü, haberleşme özgürlüğü gibi çağdaş hukuk düzenleri tarafından temel hak ve hürriyet olarak tanımlanan bu hak ve özgürlüklere doğrudan veya dolaylı olarak müdahaleyi içeren faaliyetleridir. Temel hak ve özgürlükleri etkileyen hatta aşırıya kaçılması halinde bunları ortadan kaldıran veya kullanılamaz hale getirebilecek etkiye sahip vergilendirme yetkisinin kullanımının belli esas ve ilkelere bağlanması gereği ortadadır. Bu ilkelere birisi de bir takım ilkeleri de içerisinde barındıran hukuki güvenlik ilkesidir.

Hukuki güvenlik ilkesi, kişilerin başta adalet olmak üzere güvenlik ve gelişme ihtiyacına cevap vermektedir. Hukukun bizzat ana gayelerinden birisi olan adaletin sağlanması, hem toplumsal hayatın daha düzenli olarak yaşanmasına hem de kişilerin bu düzenin devamına olan inanç ve katkıları artırmaktır. Vergilendirme alanında hukuki

güvenlik ilkesi, kişilerin sahip oldukları temel hak ve hürriyetlerin diğer kişilere ve devlete karşı korunmasını garanti ederek kişilerin güvenlik hissini tatmin eder. Ayrıca hukuki güvenlik ilkesi, sahip olunan temel hak ve özgürlüklerinin hiç kimse tarafından öngörülemeyen bir tarzda etkilenmeyeceğinin bilinmesi sonucu bunların daha da kullanılabilir durumda gelişmesi ihtiyacına da cevap verir.

Hukuki güvenlik ilkesi, kişilerin vergilendirme alanında gelecekte bir sürprizle karşılaşmalarını engelleyen ve onların planlarını bozacak uygulamalardan kaçınılması için vergilendirme yetkisini kullananlara bir takım kısıtlamalar getiren ve içerisinde alt ilkeler barındıran çatı niteliğinde hukuki bir müessesedir. Vergilendirme yetkisini kullanan organlar, kuşkusuz bir takım işlem ve fiillerle vergilendirmeyi gerçekleştirmektedir. Vergilendirme işlemlerinde her yetki, bir kurala dayanmaktadır. Vergi hukukunun kaynağı olan tüm bu kurallar, başta yasama erki olmak üzere yürütme ve yargı erklerinde de doğabilmektedir. Bu bakımdan kişilerin temel hak ve hürriyetleri bu üç erkin ortaya koyduğu ve uyguladığı kural ve düzenlemelerden etkilenebilmektedir. Başka bir deyişle vergi hukukunun kaynağı olan her düzenlemeyi yapan organ, vergilendirmede kişilerin hukuki güvenliği için tehdit oluşturabilmektedir. Bu nedenle vergi hukukunun kaynakları hukuki güvenlik ilkesinin somut olarak ortaya konulabilmesi için ilk başta incelenmesi gereken alanların başında gelmektedir.

Vergilendirmede hukuki güvenliğin sağlanması açısından vergilendirmenin başlangıcından sonucuna kadar bütün maddi ve şekli ana unsurların bilinmesi önem arz etmektedir. Çünkü hukuki güvenlik, bir verginin konusunda, mükellefin tespitinde veya ödenecek vergi tutarının belirlenmesinde zedelenebileceği gibi ilgililere vergi ödeviyle ilgili getirilen düzenlemelerle de ihlal edilebilir. Bir vergilendirmede hukuki güvenlik ilkesinin ihlal edileceği noktaların ve safhaların öncelikle tespiti bakımından verginin konusu, mükellefi, vergiyi doğuran olayı, verginin matrahı ve oranı veya tarifesi gibi verginin kurucu ana unsurları ile verginin tarihi, tebliği, tahakkuku ve tahsili gibi vergilendirme süreçleri ortaya konulmalıdır. Keza söz konusu vergilendirmeyle ilgili olarak zamanaşımı, vergi suç ve cezaları, denetim yöntemleri ile vergi ihtilaflarının çözüm yolları ile matrahın tespitine yönelik değerlendirme hükümleri gibi temel unsurların herkes tarafından kolayca anlaşılır durumda olması hukuki güvenlik ilkesinin gereğidir.

Bu yönüyle vergilendirmede hukuki güvenlik ilkesi, sadece vergilemenin maddi unsurlarında değil usule ait unsurlarda da gözetilmesi gereken bir ilkedir.

Vergilendirmede hukuki güvenliğin sağlanması başka bir deyişle kişilerin gelecekte kendilerine uygulanacak vergi düzenlemeleri hakkında emin olmalarını sağlayan hukuki araçlar nelerdir? Hukuki güvenliğin vergilendirme alanında somutlaşmasını sağlayan ilkeler hangileridir? Bu konuda öncelikle söylenecek olan şudur: Hukuki güvenlik ilkesi, ilk başta hukukun genel ilkeleri koruması altındadır. Bu hukukun genel ilkelerinin şemsiyesi altında olan ve onu koruyup ve yaşatma arzusunda olan hukuk devlet ilkesi hukuki güvenlik ilkesinin gerçekleşmesini sağlayan en önemli ilkedir. Vergilendirme yetkisini kullanan devletin koyduğu her kurala yönetilenler gibi kendisini de uymak zorunda bırakan hukuk devleti ilkesi, kişilerin temel hak ve hürriyetlerinin vergileme yoluyla zarar görmesine engel olur. Hukuk devlet ilkesiyle beraber demokratik ve sosyal hukuk devlet ilkeleri ve bunların gereklerinin yerine getirilmesi kişilere önemli bir koruma sağlamaktadır. Örneğin demokratik gelişmeye bağlı olarak ortaya çıkan halk egemenliği ve halk egemenliğini kullananların denetlenmesi, vergilemede genellik ve eşitlik ilkelerinin kapsamında yapılan vergileme kişilerin korkularını ortadan kaldırmaktadır. Çünkü en kötü ihtimalle kişiler kendilerine uygulanabilecek vergi kurallarının sınırını bilmektedirler.

Vergilendirmede hukuki güvenlik ilkesi vergilerin yasallığı, vergi normlarının geriye yürümezliği, vergilendirmenin belirliliği, ve vergilendirmenin istikrarı gibi alt ilkelerle hayata geçmektedir. Bütün bu alt ilkeler, hukuki güvenliği sağlamaya yönelik araçlardır. Hukuki güvenlik ise, en kısa tanımıyla hukuka olan güvenin korunmasıdır. Korunan hukuki güvenlik ise doğal olarak devletin değil, bireylerin hukuki güvenliğidir. Zaten amaç da, güçlü olan devlete karşı zayıf bireyi korumaktır. Dolayısıyla hukuki güvenlik ilkesinin amacının bilinmesi, ilkenin doğru okunmasına hizmet edecektir. Bu yüzden bu alt ilkelerin kapsamı ve sınırları iyi belirlenmelidir. Zira bu ilkelerin çiğnenmesi hukuk devletinden vazgeçmek anlamını taşıyabilir.

Vergilendirmede hukuki güvenliği somutlaştıran ve hayata geçmesini sağlayan daha alt vergileme ilkeleridir. Bunlardan en önemlisi verginin yasallığı ilkesidir. Diğer ilkeler ise bu ilkeyle ilgili olan geriye yürümezlik ilkesi, vergilendirmede belirlilik

ilkesi, vergilendirmede kıyas yasağı ilkesi ve vergilendirmede istikrar ilkesidir. Bu ilkeler hepsi birbirinden bağımsız ve birbiriyle çatışan ilkeler değildir. Bu ilkeler vergilendirmede hukuki güvenlik ilkesinin hayat bulmasını sağlayan birbirini tamamlayan unsurlardır. Yasallık ilkesi, verginin bütün temel unsurlarının halkın egemenliğini temsil eden yasama organı tarafından çıkarılan bir yasayla belirlenmesini emrederken, belirlilik ilkesi bütün bu temel unsurların bütün ilgililer tarafından kolayca anlaşılır durumda ortaya konmasını buyurur. Keza kıyas yoluyla yürütme ve yargı organlarının vergilendirme yapmasını engel olan kıyas yasağı ilkesi de yasallık ilkesinin sonucu olarak değerlendirilebilir. Vergi hükümlerinin çeşitli nedenlerle sık sık değişikliğe maruz kalmamasını öngören vergilendirmede istikrar ilkesi de, verginin belirlilik ilkesinin gerçekleşmesine hizmet etmektedir. Keza geriye yürümezlik ilkesi başta vergi yasalarının olmak üzere bütün vergi normlarının yürürlüğe girdikten sonraki zaman içerisinde etkili olmasını içerir.

Hukukta hiç bir ilke mutlak ve istisnasız değildir. Zira aksi kabul edilseydi, ne o ilkeden beklenen fayda tam olarak gerçekleşebilirdi ne de hukuki değerler arasında çatışma en aza indirilebilirdi. Bu nedenle hukuki güvenlik ilkesi kapsamında değerlendirilen yasallık ilkesi, geriye yürümezlik ilkesi, belirlilik ilkesi, istikrar ilkesi gibi alt ilkeler de mutlak ve istisnasız değildir. Çünkü bu ilkeler gündemde oldukları zaman; kamu yararı, kamu düzeni, hukuki istikrar, kazanılmış hak gibi pek çok hukuki değer çatışma halinde bulunabilmektedir⁴⁹⁷. Örneğin verginin yasallığı ilkesinin aksine zaman zaman yasama organının dışında yürütme erkine de vergilendirme yetkisi verilebilmektedir. Keza vergi normlarının doğal afetler, savaş vb gibi olağanüstü durumlarda geriye yürütüldüğü görülebilmektedir. Başka bir deyişle kamu yararı ve kamu düzeninin temini için hukuki güvenlik ilkesine aykırı uygulamalar olabilmektedir. Hukuki güvenliğin sağlanması bakımından bu gibi gerekçelere sıklıkla başvurulması anayasal hükümlerle engellenebilir.

Vergi düzenlemelerinde, gerek hukuk politikası düşünceleri ile gerekse vergi tekniği açısından ya da zorunlu nedenlerle vergilendirmede hukuki güvenliği sağlayan ilkelere aykırı hükümler yer alabilmektedir. Örneğin vergilerin kısa vadeli ekonomi

497 Özgüven, s. 111.

politikasının bir aracı olarak kullanılabilmesi için konjonktüre uygun kararların hızlı alınabilmesi için verginin yasallığı ilkesine aykırı olarak yürütme organına sınırlıda olsa yetki verilebilmektedir. Burada vergilerin esnekliği ilkesi ile verginin yasallığı ilkesi ve dolayısıyla hukuki güvenlik ilkesi çatışma halinde olabilmektedir. Bu gibi durumlarda da kişilerin hukuki güvenliğine öncelik vermek yerinde olacaktır. Vergilemede asıl amaç malidir, yoksa politika aracı olarak kullanılması değildir. Bu nedenle verginin asıl fonksiyonunun dışında kullanılmak suretiyle kişilerin hukuki güvenlik ihtiyacı bir takım politikalar uğruna heba edilmemelidir.

Her hukuk sisteminin kriz dönemleri için ayrı bir hukuk düzeni vardır. Bu kriz dönemlerinde, anayasa tarafından tanınan temel hak ve özgürlükler, yine anayasanın verdiği yetki uyarınca kısıtlanabilir; hukukun genel prensipleri yumuşatılabilir. İşte bu meyanda yasallık, geriye yürümezlik, belirlilik ve istikrar ilkeleri ile bunların çatısı olan hukuki güvenlik ilkesi de kısıtlanabilir. Ancak amaçlar ne olursa olsun devlet hukuk devletine yakışır araçları kullanmakla yükümlüdür. Devlet kendine kaynak sağlama amacıyla da olsa hukuk dışına çıkamaz. Çünkü hukuk devleti her istediğini yapamayan, yapmaktan kaçan devlettir. Bu niteliği taşıyan bir devlet, parasal çıkardan önce hukuksal uygunluğu arar. Devletin bu konuda göstereceği özen saygınlığının temel koşuludur. Ayrıca, devlete kaynak sağlamak amacıyla da olsa, hukuk devleti niteliklerinden vazgeçilmek istenilmiyorsa, hukuksal ilkelerin yıpranıp yıkılmasına izin verilmemelidir.

Vergilendirme alanında hukuki güvenlik ilkesini, “kural güvenliği” olarak anlamak doğru olabilir. Başka bir deyişle, vergilendirme ile ilgili kuralların hukuk düşünmesi ve mantığı ile metodolojisi açısından yeterli ve sistem oluşturan biçimde ifade edilmesi vergilendirme alanında güvenlik ve belirlilik sağlar⁴⁹⁸.

Vergi ilişkisinde, vergi mevzuatının karmaşık halde olması nedeniyle zaman zaman hem idare hem de mükellefler tarafından hatalı işlemler yapılabilmektedir. Yapılan veya yapılması muhtemel hatalı işlemler nedeniyle haksız yere vergi istenmesi ve ceza kesilmesinin önlenmesi için vergi mevzuatında özelge istenmesi, düzeltme ve uzlaşma gibi kurumlar yer almaktadır. Diğer taraftan yapılması gereken işlemlerin belli

498 Furtun, s. 147.

süre içerisinde yapılmaması nedeniyle sonradan yapılmasını engelleyen zaman aşımı müessesesi mevcuttur. Özelge, düzeltme, uzlaşma ve zamanaşımı gibi vergisel müesseseler, kişilerin hukuki güvenliğinin teminine hizmet eder. Özelge kurumu mükelleflere planlama yapma fırsatı verirken zamanaşımı müessesesi belli bir süre geçmesiyle kişilerin geçmişten endişe duymamalarını sağlar. Keza düzeltme ve uzlaşma müesseseleri de, hukuka aykırı yapılan işlemlerde idarenin bir an önce tekrar hukuk zeminine taşınmasına imkan sağladığı gibi kişileri de belirsizlikten kurtarır.

Vergilendirmede zamanaşımı sürelerinin varlığı, devletin vergilendirmeye yönelik hareket kabiliyetini kısıtlamaktadır. Bu bağlamda zamanaşımı sürelerinin varlığı, hukuk devleti ilkesinin bir sonucudur. Devlet, istediği zaman keyfiyet içerisinde bulunarak, vergi tahakkuk ve tahsil edemez. Yasalarda belirlenen zamansal sınırlar çerçevesinde vergi alacağını takip edebilir. Bu durumla zamanaşımı kurumu, hukuk güvenliğini sağlamada bir rol üstlenir. Yükümlüler vergi tahsilatının belirli bir süre içinde yapılmaması durumunda neler ile karşılaşabileceğini öngörebilir ve buna göre ekonomik, idari ve hukuksal durumunu belirleyebilir.

Hukuki güvenlik ilkesi kapsamında Türk vergi mevzuatı birlikte değerlendirildiğinde olumlu bir izlenim olduğunu söylemek son derece güçtür. Nitekim hukuki güvenliğin sağlanması için bahsedilen her bir alt ilkeyle ilgili gerek maddi vergi hukukunda gerek şekli vergi hukukunda ihlalleri görmek mümkündür. Her şeyden önce bu ihlalleri tespit etmek adına AYM kararlarını takip etmek yeterli olacaktır. Gerek verginin yasallığı ilkesi, gerek geriye yürüme yasağı ilkesi gerekse diğer ilkelere aykırı düzenlemeleri anayasaya aykırı bularak iptal eden AYM kararları mevcuttur. Keza bunlarla beraber anayasal yargıya taşınmamış olup ancak açıkça hukuki güvenlik ilkesine aykırı düzenlemeler mevcuttur. Türkiye’de vergilendirmede hukuki güvenlik ilkesinin egemen olabilmesi için başta AYM kararları olmak üzere yüksek yargı kararlarının iyi okunup değerlendirilmesi gerekmektedir.

Kişilerin hukuki güvenliğinin sağlanması için vergilendirme ilkelerinin anayasal norm haline getirilmesinde fayda vardır. Örneğin bazı ülkelerin anayasasında kanunların geriye yürüyemeyeceğine yönelik hüküm varken, bizim anayasamızda doğrudan böyle bir hüküm mevcut değildir. Vergi kanunlarının geriye yürüyemeyeceği,

verginin yasallığını emreden anayasal norma dayandırılmaya çalışılmaktadır. Bunun da yeterli koruma sağlamadığı açıktır. Aynı durum vergilendirmede istikrarlılığı sekteye uğratan vergi affi niteliğinde olan düzenlemeleri engelleyecek doğrudan bir anayasal bir norm da yoktur.

Özellikle 1980 sonrası vergi mevzuatının sık sık meydana gelen değişiklikler, istikrarlılık ilkesini ihlal etmektedir. Vergi normlarının değişme sıklığıyla ilgili sayısal bir sınır veya optimal bir sınır çizmek zordur. Ancak yapılacak değişiklikler ülkenin siyasi, ekonomik, sosyal durumunu gözetmesinin yanı sıra kişilerin hukuki kazanımlarına ve geleceği öngörebilmelerine engel olmamalıdır. Çünkü; sık yapılan değişiklikler bir yandan normların geriye yürümezliği ilkesini ihlal etme potansiyeli taşıırken diğer taraftan vergi uygulamalarında belirlilik sağlayan yargısal içtihatların oluşmasını da engellemektedir. Bu nedenle vergi normlarında değişiklikler, teorik ve pratik gerekçeleri iyice araştırıldıktan sonra ciddi çalışmalardan takiben yapılmalıdır. Bununla beraber yapılacak değişiklikler, reform anlayışıyla yapılmalı ve bunların öncelikle kamuoyunda tartışılması sağlanmalıdır.

KAYNAKÇA

A) Kitaplar

- Akdoğan, Abdurrahman. **Kamu Maliyesi**. 3. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi: 2009.
- Akıntürk, Turgut. **Medeni Hukuk**, Beta Yayınları, 8. Baskı, İstanbul: 2001.
- Aksoy, Şerafettin. **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargı Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul:1999.
- Arslan, Mehmet. **Vergi Hukukunda Zamanaşımı**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık: 2007.
- İlhan Uluşan - Bahri Öztürk (Ed) **Vergilendirme Yoluyla Temel Hak ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır**, Kültür Üniversitesi Tardından Düzenlenen Kamu Hukuku, Özel Hukuk ve Ceza Hukuku Alanlarında Kamunun Önderliği ve Bireysel Özerklik Sempozyumu, Seçkin Yayıncılık, Ankara: 2009. Ss. 147-198.
- Berkan Karagöz, **Vergi Hukukunda Zamanaşımı**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul: 2008.
- Bilge, Necip. **Yargısal İçtihatların Bağlayıcı Etkileri ve İçtihadi Birleştirme Kararları**. Dr. Recai SEÇKİN'e Armağan. A.Ü.H.F Yayını.
- Can, Coskun – Dleyc, Dilek -Y. Vural. **Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi**, Seçkin Yayınları, Ankara: 2006.
- Candan, Turgut. **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara: 2006.
- Çağan, Nami. **Vergi Hukukunda Süreler**, Ankara: Sevinç Matbaası, 975.
- Çağan, Nami. **Vergilendirme Yetkisi**, Ankara: Kazancı Hukuk Yayınları, Ankara: 1981.
- Dikmen, Orhan. **Maliye Dersleri**, 4. Baskı, İstanbul: Fakülteler Matbaası: 1973.

- Dogan, D.Mehmet. **Büyük Türkçe Sözlük**, İz Yayıncılık, İstanbul: 996.
- Doğrusöz, Mehmet Ezhan.. **“Türk Vergi Hukukunda Hata ve Düzeltme”**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, SBE, İstanbul: 1999.
- Erdem, Tahir. **Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma**, Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma, TURMOB Yayınları,-311 Sirküler Rapor Serisi Sayı: 2007-6, Ankara: 2007.
- Erginay, Akif. **Vergi Hukuku**. 6. Baskı. Ankara: Savaş Yayınları: 1998.
- Furtun, İdris Hakan. **Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratması-Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri**, Ankara: Yetkin Yayınları: 2009.
- Gözler, Kemal. **İdare Hukuku Dersleri**, Ekin Yayınları, 7. Baskı, Bursa: Eylül: 2008.
- Gözübüyük, Şeref - Tan, Turgut. **İdare Hukuku Cilt 1**. Turhan Kitabevi,Ankara: 2008.
- Günday, Metin. **İdare Hukuku**, 6. Bası, İmaj Yayınevi, Ankara: 2002.
- Güneş, Gülşen. **Verginin Yasallığı İlkesi**. 2. Basım. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık: 2008.
- Güriz, Adnan **Hukuk Felsefesi**, Sekizinci Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2009, s. 108.
- Kaboğlu, İbrahim. **Özgürlükler Hukuku**, 6. Basım, Alfa Yayınları: İstanbul: 2002.
- Karagöz, Berkan. **“Vergi Hukukunda Zamanaşımı”**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul: 2008.
- Karakoç, Yusuf. **Genel Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 4. Bası, Ankara: Yetkin Yayınları: 2007.
- Karakoç, Yusuf. **Vergi Yargılaması Hukuku**, Alfa Basım Yayım Dağıtım,

İstanbul:1995.

Kılınçoğlu, Ahmet

Bankacılar İçin Medeni Hukuk Bilgisi, Üçüncü Baskı, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayını, Ankara: 1999, s. 108.

Kırbaş, Sadık.

Vergi Hukuku-Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar, Siyasal Kitabevi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 8. Baskı, Ankara: 1996.

Kızılot, Sükrü.

Türk Vergi Hukukunda Örtülü Sermaye ve Örtülü Kazanç, Yaklaşım Yayınları, Ankara: 2002.

Kızılot, Şükrü ve

Kızılot, Zuhâl.

Vergi ihtilafları ve Çözüm Yolları, 9. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara: 2005.

Küçükaya, Mehmet.

Vergisel Uyuşmazlıkların Uzlaşma Yoluyla Çözümü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul: 2008.

Mehmet, Arslan.

Vergi Hukukunda Zamanaşımı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara: 2007.

Melikoğlu, Burakhan.

Vergi Hataları Ve Düzeltme Yolu. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara: 2007.

Nadaroglu, Halil.

Kamu Maliyesi Teorisi, Beta Yayınları, . Baskı, İstanbul: 2000.

Oğuzman, M. Kemal ve

Öz, Turgut.

Borçlar Hukuku, Genel Hükümler, Filiz Kitabevi, 5. Baskı, İstanbul:2006.

Oktar, Cholpan,

İşletmelerde Vergi Planlaması ve Türkiye Örneği, Filiz Kitabevi, İstanbul: 2004.

Onar, Sıddık Sami.

İdari Hukukunun Umumi Esasları I. Cilt 3 ncü Bas.

Öncel, Mualla- Kumrulu,

Ahmet ve Çağan, Nami.

Vergi Hukuku, Turhan Kitap Evi, Ankara:, Ocak 2004.

Öner, Erdoğan.

Vergi Açısından Türk Kamu Hukuku, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, No: 980/22, Ankara: Başbakanlık

- Basımevi, 1981.
- Öz, Ersan. **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara: Gazi Kitapevi: 2004.
- Özbalcı, Yılmaz. **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara: 2006.
- Özbudun, Ergun. **Türk Anayasa Hukuku**, 7.Baskı, Ankara: 2002.
- Özgüven, A. Volkan. **Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi**. Mali Hukuk Yayınları, Ankara: 2007.
- Öztürk, Bahri. **“Kabahatler Kanunu’nun Genel Esasları”**, İlhan Ulusan ve Funda Başaran Yavaşlar (Ed) Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu içinden (24-39), Seçkin Yayıncılık, Ankara:, 2009.
- Özyer, Mehmet Ali. **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 3. Baskı, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, Ankara: 2004.
- Reisoğlu, Safa. **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 9. Baskı. İstanbul: 2006.
- Sancaktar, Oğuz. **“İdari Cezaların Yaptırımlar Teorisindeki Yeri ve Türk Hukuku’ndaki Anayasal Temelleri”**, İlhan Ulusan ve Funda Başaran Yavaşlar (Ed) Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu içinden (59-09), Seçkin Yayıncılık, Ankara:, 2009.
- Saygılıoğlu, Nevzat. **Vergin Hukukunda Yorum**, Maliye Bakanlığı APK Yayın No:987/288, Ankara: 1987.
- Serozan, Rona **Medeni Hukuk**, İstanbul: Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2008.
- Sevindik, Ersin **İkrah**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,

- Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Sır, Onur. Hukuk Devleti Açısından Kanunların Anayasa Uygunluğunun Yargısal Denetimi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir:2001.
- Şişman, Bülent. **İşletmelerde Vergi Planlaması Yöntemleri**, Yaklaşım Yayınları, Nisan 2003:İstanbul.
- Tekbaş, Abdullah. **Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi**, Maliye Bakanlığı Strateji Başkanlığı Yayını, No: 2009/396, Ankara: 2009.
- Tesal, Reşat D. **Hukukun Temel Prensipleri- I**, Met/Er Matbaası, Nihat Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları No: 340-573, İstanbul: 1980.
- Toroslu, Nevzat. **Ceza Hukuku**, 7. Baskı, Ankara: Savaş Yayınları, 2005.
- Turan, Salih. **Vergi Teorisi ve Politikası**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1998.
- Tutumlu, Mehmet Akif. **Türk Borçlar Hukukunda Zamanaşımı ve Uygulaması**, Seçkin Yayıncılık, 3. Baskı, Ankara: 2007.
- Uluatam, Özhan ve Methibay, Yaşar. **Vergi Hukuku**, 5. Baskı, Ankara: İmaj Yayıncılık, 2004, s. 43; S. Ateş Oktar, Vergi Hukuku, 3. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2008.
- Ürel, Gürol. **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2. Baskı, Ankara: 2007.
- Yaltı Soydan, Billur. **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, Beta Basın Yayım Dağıtım, İstanbul: 1995.
- Yılmaz, Cem Adil. **“Vergi Planlaması, Türk Vergi Mevzuatı ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Kapsamında Değerlendirilmesi”** Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul: 2007.
- Yılmaz, Ejder. **Hukuk Sözlüğü**, Yetkin Hukuk Yayınları, Genişletilmiş 4. Baskı Ankara: 1992.

B) Süreli Yayınlar

- Altundiş, Mehmet. "**Hukuki Güvenlik İlkesi**". Yasama Dergisi, 2008, Sayı. 10, ss. 60-94.
- Akıllıoğlu, Tekin. "Ekonomik Alanda Yönetmel İşlemlerin Geriye Yürümezlik Kuralı Karşısında Çeşitli Durumları", **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayını**, Prof. Dr. Aziz Köklü'nün Anısına Armağan, S.535, Ankara, 1984, ss. 33-52.
- Arıkan, Zeynep. "Vergi Hukukunun Kaynaklarından **Mukteza ve Sonuçları**", **Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cild:13, Sayı:II, Yıl, 1998, ss. 127-128.
- Çağan, Nami. "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme". **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 1980, Cilt: XXXVII, S:1-4, ss. 129-151.
- Akdoğan, Abdurrahman. "Vergileme Politikası, Gelir ve kame Etkileri Açısından izlenebilecek Gelir Vergisi Politikasının Değerlendirilmesi", **Gazi Üniversitesi, İİBF Dergisi**, Cilt:, Sayı:2. ss. 97- 104.
- Akıllıoğlu, Tekin. "Kamu Yararı Kavramı Üzerine Düşünceler", **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt:24, Sayı: 2, Haziran 1991, ss. 7- 9.
- Akkurt, M. Nedim. "Vergi Hatalarının Düzeltilmesi ve Yargıya Geçiş", **Mükellefin Dergisi**, Sayı: 20, Aralık 2002, ss. 24-35
- Aktan, Coşkun- "Türkiye'de Geriye Doğru Vergileme ve Verginin Hukukiliği Gencel, Can Ufuk. İlkesinin İhlal", **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, C. 5, S. , 2003, ss. 1-21.
- Alpar, Erol. "İdare Hukukunda Kazanılmış Hak Kavramı Ve Uygulaması",

AYİM Kararları Dergisi, 15 Nolu Dergi.

- Ateş, Derya. “Sözleşme Özgürlüğü Yönünden Dürüstlük Kuralları”, **TBB Dergisi**, Sayı 72, 2007. ss. 75-93.
- Başaran, Funda. “Vergilendirme Ahlakı ve Hayat Standardı Esası”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı: 99, Mart 2000. ss. 93-107.
- Başaran, Funda “Vergilendirme Yoluyla Temel Hak ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır”, **İlhan Ulusan ve Bahri Öztürk (Ed) Kültür Üniversitesi Tardından Düzenlenen Kamu Hukuku, Özel Hukuk ve Ceza Hukuku Alanlarında Kamunun Önderliği ve Bireysel Özerklik Sempozyumu**, Seçkin Yayıncılık, Ankara: 2009. Ss. 147- 198.
- Başaran Yavaşlar, Funda “Uzlaşma Uygulaması Hukuka Uygun mu?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.257, Şubat 2010, 163-171.
- Başaran Yavaşlar, Funda “Türk Vergi Hukuku’nda Uzlaşma”, **MÜİİBFD-Prof. Dr. Ömer Faruk Batirel’e Armağan Sayısı**, C.25 .2008, S.2, 309-337.
- Bayraklı, H. Hüseyin. Vergi Yargılama Hukuku, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, No: **İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları**, No:7, Afyon:1998.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin ve Sezer Yasin. “Devletin Vergilendirme Yetkisi Karşısında Temel hak ve Hürriyetlerin Güvence Altına Alınması”, **AKÜ İİBF Dergisi**, Cild: II, Sayı: , 2000, ss. 53-65
- Birsenoğul, Hakan. "Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı Yoluyla Hukuk Güvenliği mi?", **Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2003, Cilt:7, Sayı:1-2, s. 157.-169.
- Birtek, Fatih. "Kazanılmış Hak Kavramı Bağlamında İdari İşlemin Geri Alınması", **İstanbul Barosu Dergisi**, 2008, C. 82, S. 2, ss. 759-778.
- BS, Cemal. “İşletmelerde Vergi Planlaması”, **Mali Çözüm Dergisi**, SMMO yayını, Yıl:4 , Sayı:68 Temmuz-Ağustos-Eylül 2004, s.72-79.

- Çağan, Nami. "1982 Anayasa'nda Vergilendirme", Prof. Dr. Fadıl Sur'un Anısına Armağan, **A.Ü. SBF Yayınları** No: 522, AÜSBF ve Basın Yayın Yüksek Okulu Basımevi, Ankara, 1983, ss. 155-176.
- Çağlayan, Ramazan. "Anayasa Mahkemesi Kararlarında Hukuk Devleti İlkesi". **Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi**, 1998, C.II, S. 1 .ss. 41-54.
- Çetin, Mehmet Ali. "Vergi Sistemimizde İstikrar ve Reform İlişkisi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:43, Ağustos 2000, ss. 103-113.
- Demirci, Azmi. " "Uzlaşma" İçin Öneriler", **Vergi Dünyası**, Sayı: 35, Kasım 2007, ss. 24-31.
- Gökbel, Doğan. "Vergi Mükelleflerine Daha Fazla Belirlilik İçin Özelge Uygulaması", **Eskişehir Üniversitesi İİBF Dergisi**, Ekim 2008, S. 3(2), ss- 171-184.
- Gökbunar, Ali Rıza "Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme", **Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Sayı. 4, 1998, s.178-179.
- Kaneti, Selim. "Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:131, Temmuz 1992, ss. 25-33.
- Kaneti, Selim. "Vergi Usul Kanunu'ndaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması", **Vergi Dünyası**, Sayı:23, Kasım 1991, ss. 35-49.
- Korkusuz, Mehmet. "Vergi Sistemimizde Uzlaşma Müessesesi ve Bugünkü Durumu Üzerine Bir Değerlendirme", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:79, Temmuz 1999, s.71-82.
- Küçük, Muzaffer. "Vergi Hukukunda Yorum", **Vergi Dünyası**, Sayı:205, Eylül 1998, ss. ss. 133-142.
- Özen, Ahmet. "İktisadi Gelişmede Vergilemenin Rolü ve Vergilemede İstikrar

- II”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 88, Yıl, Mayıs: 2003, ss. 95-106.
- Pedük, Türkben. “Kanuna Karşı Hile, Muvazaa, Peçeleme ve Vergi Planlaması”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 55. Kasım 2005. ss. 81-87.
- Savaş, Abdullah. "İktisadi, Sosyal ve İdari Açıdan Vergileme İlkeleri". **Vergi Dünyası**, Sayı. 335, Temmuz 2009, ss. 179-188.
- Saygılıoğlu, Nevzat. “Vergi Hukukunda ‘Yasallık İlkesi’”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 59, Temmuz 986, s. 63-64.
- Serim, Nilgün. “Türkiye’de ve ABD’de Uzlaşma Sistemi”, **Vergi Sorunları**, Sayı:24, Temmuz 2006, ss. 97-111.
- Şafak, Mehmet. “Vergilemede Demokrasi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 157. 1994. 11-18.
- Taylar, Yıldırım. "Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hukukunda Hukukî Güvenlik İlkesi ". **Vergi Dünyası**, Sayı. 30, Mart 2007, ss. 196-214.
- Yaltı, Billur. “Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahalede Kanunilik: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin Yeni Kararlarında “Çelişik Mevzuat” Ve “Çelişik İçtihat”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 256, Eylül 20, ss. 6-17.
- Yusuf Karakoç, "Türk Hukukunda Vergi Kanunlarının Anayasa'ya Uygunluğunun Yargısal Denetimi", **Anayasa Yarası Dergisi**, 1996, Cilt No: 13, ss.249-373.

C) Diğer Kaynaklar

- Ankara Ticaret Odası, Gizli Af: Zamanaşımı Raporu, <http://www.atonet.org.tr/yeni/index.php?p=355&l=> (5.2.2009).
- AYM Kararları <http://www.anayasa.gov.tr/ eskisite/ kararlar> (15.06.2008).
- Adolph Wagner'in Vergileme İlkeleri http://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/ad_olp_wagner_vergilendirme_ilkeleri.html (23.01.2011)
- Doğan Şenyüz, Hukuk Devleti ve Türk Vergi Hukuku www.tmud.org.tr, (06.01.2009).
- Gelir İdaresi Başkanlığı www.gib.gov.tr, (01.03.2012)
- Funda Başaran Yavaşlar Yeni Yılın Başında “Af” ve Uyanması Beklenen Adalet, http://www.bumindogrusoz.com/artikel.php?artikel_id=139, (20.02.2012)
- Türk Dil Kurumu Büyük Türkçe Sözlük <http://tdkterim.gov.tr/bts/> (08.01.2011)
- Vergi Teorisi, Hukuku ve Tekniği http://www.tsrbs.org.tr/NR/rdonlyres/ECEB33F9-668A-468F-83DA-564734AF7BD4/1258/013_080.pdf (16.11.2008)
- Vergi Reformunun Çerçevesi ve Türkiye’deki Gelişimi, H.Hakan Kıvanç,, http://www.alomaliye.com/2007/hakan_kivan_c_vergi_reform.htm, (20.02.2012)

Veysi Seviğ

“Vergi Hataları ve Düzeltme”, Dünya
Gazetesi, 4 Ekim 2000, s. 5.
<http://www.dunya.com/>, (22.11.2011)