

"...

## **II- İTİRAZIN ve yürürlüğü durdurma isteminin GEREKÇESİ**

Başvuru kararının gerekçe bölümü şöyledir:

'Toplumsal davranış kurallarından biri olan hukukun toplum hayatından ve toplumsal hayattaki değişikliklerden soyutlanabilmesi düşünülemez. Dolayısıyla durağan olmayan toplumsal ilişkilere ve bu ilişkileri etkileyen siyasi, iktisadi, teknik ve sosyolojik gelişmelere paralel olarak hukuk normları da değişmek zorundadır. Başka bir ifadeyle toplumsal hayatın değişmesine neden olan parametreler; değer yargılarındaki değişmeler, ihtiyaçların değişmesi, insan yaşamındaki ilerlemeler, hukuki değer olarak tanınan ve korunan değerleri bu vasıftan çıkarabilir veya onların hukuki değer hiyerarşisindeki konumunu değiştirebilir. İşte bu gelişmelere bağlı olarak normatif düzende bir takım değişiklikler gerçekleşir.

Hukuk normlarının zaman içinde değişmesi, bizi normların zaman bakımından uygulanma sorunu ile karşı karşıya bırakır. Zira hukukta normların zaman bakımından uygulanması konusu, normların yürürlüğe konulması ve yürürlükten kaldırılma tarihlerinin tespiti ile bunların yürürlüğe girmeden önceki veya yürürlükten kaldırıldıktan sonraki olaylara uygulanıp uygulanmamaları sorunlarını içerir. Doğal olan odur ki; aynı konuya ilişkin ve aynı nitelikteki norm eş zamanda uygulanmaz. Başka bir ifadeyle, normların birbirini izlemesi genel prensiptir. Ancak kimi zaman normların geriye yürütülmesi veya eski normun yeni norm zamanında da etkisini sürdürmesi gibi olgulara rastlanabilmektedir. Çünkü normun yürürlük tarihini belirleme yetkisi normu normatif düzene taşıma yetkisine sahip olan organa aittir. Dolayısıyla normun zaman bakımından uygulama normlarından hangisinin derhal etkisini sürdürmesine karar verecek olan da, normu ihdas edecek organdır. Ancak elbette bu seçim yapılırken üst normlara ve hukukun genel ilkelerine aykırılık teşkil edecek tarzda bir düzenlemeye gidilmesi kural olarak mümkün olmaması gerekir; fakat yapıldığında da iptal edilebilirlik gündeme gelir.

Ceza normu haricinde, normun geriye yürütülmesini yasaklayıcı bir anayasal düzenleme ne bizim hukukumuzda, ne de diğer birçok batılı demokratik devlet anayasalarında bulunmaktadır. Bu bakımdan ceza normu dışındaki düzenlemelerde geriye yürümezlik katı bir kural değil, bir ilkedir. Ancak bu demek değildir ki; anayasal güvencelere ve hukukun genel ilkelerine aykırı bir normun, geçmiş kapsaması hukuk düzenince korunsun.

Bilindiği gibi, hukuk devleti en kısa tanımıyla, 'vatandaşlarının hukuki güvenlik içinde buldukları, devletin eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına bağlı olduğu bir sistemi anlatır.' Hukuki güvenlik ilkesi ise, bir toplumda bireylerin bağlı oldukları hukuk kurallarını önceden bilmeleri, davranış ve tutumlarını bu kurallara göre güvenle düzene sokabilmeleri, başka bir ifadeyle ilgililerin hukuki durumun süreceğine olan inancı dolayısıyla hayal kırıklığına uğratılmaması anlamına gelir. Dolayısıyla hukuki güvenlik ilkesi, hukuk devletinin olmazsa olmaz koşuludur.

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

Vergi hukuku, devletin, bireylerin temel hak ve özgürlüklerine müdahalesini düzenleyen hukuk dallarından biri olması nedeniyle hukuk devleti ilkesi ve dolayısıyla hukuki güvenlik ilkesi ile yakından ilişkilidir.

Vergi ilişkisi, özel hukuk sùjeleri arasında gerçekleşen eşitler arası bir hukuki ilişki değil, devletin üstün kamu gücüne dayanan bir kamu hukuku ilişkisidir. Vergi hukukunda devletin sahip olduğu bu kamu gücü, vergilendirme yetkisi olarak adlandırılır. Bu yetki 'devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü olarak' tanımlanabilir. Devlet bu yetkisine dayanarak, kamu hizmetlerinin finansmanı amacıyla vatandaşlarının gelir ve/veya servetine ortak olmaktadır. Bu nedenle, vergi hukukunda bireyin ve devletin çıkarları çatışma halindedir. Elbette, devletin bireye nazaran kamu hizmetlerinin finansmanı gibi üstün bir amacı olduğu ifade edilebilirse de, hukuk devleti ilkesi çerçevesinde bireyin çıkarlarının da vergilendirme yetkisi karşısında korunması gerekir. Başka bir anlatımla, vergi ilişkisinin temelinde yatan çıkar çatışması; ancak söz konusu çıkarların dengelenmesi suretiyle çözümlenebilir. Çünkü vergilendirme yetkisinin keyfi ve sınırsız kullanımı bireylerin hak ve özgürlüklerine hukuk dışı bir müdahale anlamı taşır. Bu sebeple, tüm demokratik hukuk devletlerinde devletin bu yetkisi, hukuk devleti ve sosyal devlet ilkeleri ile sınırlandırılmaktadır.

Görüldüğü gibi hukuki güvenlik ilkesi, vergi hukuku açısından çok özel bir anlam ifade eder. Zira bu ilke sayesinde, vergi yükümlülerinin hak ve özgürlük alanlarına devletin vergilendirme aracılığıyla yaptığı müdahaleleri önceden öngörmeleri, tutum ve davranışlarını buna göre ayarlamaları sağlanır. Böylece bireyler geleceğe yönelik planlarını güven içinde yapabilecekler ve sonuç olarak vergilendirmede keyfilik önlenebilecektir.

Hukuki güvenlik ilkesi; vergilendirmede belirlilik, vergilendirmede kıyas yasağı ve vergi normlarının geriye yürümezliği ilkelerini de kapsamaktadır. Söz konusu ilkeler aracılığıyla vergilendirme yetkisi sınırlandırılmış ve böylece hukuki güvenlik sağlanmış olur.

Vergilendirmede hukuki güvenliğin sağlanması için gerçekleşmesi gerekli koşullardan biri de vergi normlarının geriye yürümemesidir. Vergi normlarının geçmişte meydana gelen olaylara uygulanması hukuki güveni zedeler. Çünkü bireyler yaşamlarını sürdürürken ekonomik yönden alacakları kararları, yürürlükteki vergi normlarına göre alırlar. Normatif düzenden değişiklik yaratan organ tarafından vergiyi doğuran olaydan sonra ihdas edilecek normlarla, kişilerin geçmiş dönemlere ilişkin vergi yüklerinin arttırılması, vergi yükümlülerinin devlete olan inançlarının sarsılmasına; ekonomik ve ticari hayatta bulunması gerekli belirlilik ve istikrarın bozulmasına sebep olur.

Bu itibarla, vergi hukukunda da geriye yürümezlik ilkesi ile hukuk devletinin bir gereği olarak bireyin (vergi yükümlüsünün) hukuki güveninin korunması amaçlanır. Tüm hukuk dallarında aynı amaca hizmet eden bu ilkenin vergi hukuku açısından özel bir önemi bulunmaktadır. Zira vergilendirme, kamu gücünün en sert şekilde tezahür ettiği alanlardan biridir. Hatta denilebilir ki, vergi hukuku, kişilerin temel hak ve özgürlüklerine müdahalenin, ceza hukukundan sonra en çok görüldüğü alandır. Nitekim suç ve cezalarda kanunilik ilkesi gibi, vergilerin yasallığı ilkesi de Anayasa'da yer almış ve böylece anayasal bir kurum halini almıştır. T.C. Anayasası'nın 73. maddesinde ifadesini bulan, verginin yasallığı ilkesi ile vergi normlarının geriye yürümezliği ilkesi arasında bulunan sebep-sonuç ilişkisi incelendiğinde, ilkenin vergi hukukunda, ceza hukukuna yaklaşan bir anlamı olduğu görülür.

Gerçekten de Yüksek Mahkemeler geriye yürümezliği tüm normlar açısından kabul edilen hukukun genel bir ilkesi saymakta ve hukuk devletinin ayrılmaz bir parçası olan hukuki güvenliği sağlamaya matuf bir araç olarak kabul etmektedir.

Nitekim Anayasa Mahkemesi bir vergi yasasının anayasa uygunluk denetimine ilişkin bir kararında ceza normları haricindeki normların geriye yürütülmesi konusundaki görüşlerini şu şekilde beyan etmiştir.

'... Vergi alanındaki düzenlemeler de yasalarla gerçekleştiğinden geriye yürümezlik, vergi yasaları için de doğal bir zorunluluktur. Bu zorunluluğu kaçınılmaz kılan görüşler öğretide çoğunluk kazanmıştır. Devlete ve hukuk düzenine güven konusunda yoğunlaşan bu görüşler genelde (yöntem yasalarındaki zorunluluk dışında) tüm yasalar için geçerli olan bir durumdur. Ayrıklık koşulları bir yana bırakıldığında, genel kural, geriye yürümezliğin her yasa için egemen bir özellik olduğudur. Zorunlu nedenlerle (örneğin kamu yararı gibi) geriye yürütme durumunda önceki etkileme söz konusu olabilir... Yükümlüler arasında eşitsizliğe yol açmayacak düzenlemeler, üstelik yükümlülerin yararına olunca, geriye yürütülmekle hukuksal güvenlik ilkesi çığnemiş sayılmaz. Türk hukukunda da, enflasyon, ekonomik buhranlar ve haksız kazançlara karşı uygulamalar nedeniyle geriye yürütülen vergi yasaları çıkartılmıştır... Geriye yürümezlik ilkesi hakkında Anayasa'da açık bir kural bulunmamasına karşın, Anayasa Mahkemesi, hukuk devleti ilkesi ve ölçülülük yönlerinden yargısal denetim yapar. Vergilendirme işleminin ögesini oluşturan vergiyi doğuran olaydan sonraki artışları içeren düzenlemeler geriye yürümeyi kapsarsa uygunluk denetimine bağlı tutulabilir.' (AYM, 07.11.1989 gün, Esas No: 1989/6, Karar No: 1989/42 RG: 06.04.1990, 20484).

Yine Anayasa Mahkemesi'nin daha yeni tarihli başka bir kararında: Hukuk Devleti'nin sağlamakla yükümlü olduğu hukuk güvenliği, kural olarak yasaların geriye yürütülmemesini gerekli kılar. Bu nedenle 'Kanunların geriye yürümezliği ilkesi' uyarınca yasalar yürürlüğe girdikleri tarihten sonraki hukuki durumlara uygulanabileceklerinden, sonradan çıkan bir yasa yürürlüğe girdiği tarihten önceki olaylara uygulanmaz.' (AYM, 04.06.2003 gün Esas No: 2001/392, Karar No: 2003/60) şeklinde benzer ifadeler yer verilmiştir.

Anayasa Mahkemesi'nin görüşlerine paralel olarak Danıştay tarafından da sık sık 'Normların geriye yürümezliği ilkesinin' hukukun genel ilkesi olduğunu ve bu bağlamda anayasal dayanağının bulunduğunu ifade etmektedir. Örneğin Danıştay'ın bir İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararı'nda da: 'Kanunların geriye yürümezliği ilkesi, bir hukuki eylem ya da davranışın, bir hukuki ilişkinin vukuu bulduğu ya da meydana geldiği dönemdeki kanun hükümlerine tabi kalmakta devam edeceğini ifade eder. Sonradan çıkan kanun, kural olarak yürürlüğünden önceki olaylara ve ilişkilere uygulanmaz. Vergi Kanunları, kamu hukukuna ilişkin yükümlülükler getirdiğinden, bu kanunların özellikle mali yükümü arttırıcı nitelikteki hükümlerinin, geçmişe yürütülmemesi hukuki güvenlik ilkesi yönünden önem taşır.' (D.İ.B.K.K. 03.07.1989 gün ve Esas No: 1988/5 Karar No: 1989/3) denilerek, geriye yürümezlik ile Anayasa'nın ikinci maddesinde ifadesini bulan ve yukarıda tam metni yer alan 'Hukuk Devleti' arasındaki bağlantının altı çizilmektedir.

Görüldüğü gibi yargı kararlarında, geriye yürümezliğin var oluş sebebi ve koruduğu anayasal güvenceler ifade edilmiş ve böylece ilkeye anayasal nitelik kazandırılmıştır.

Vergisel yükümlülüğün tesisinde ilk ve başlıca unsur vergiyi doğuran olaydır. Zira konusu, matrahı, oranı ve yükümlüsü kanunla belirlenmiş olan verginin bir kamu alacağı olarak yükümlüsünden talep edebilmesi, her şeyden önce, yine kanunla belirlenmiş vergiyi doğuran

olayın meydana gelmesine bağlıdır. Yani mükellefin vergi borcu (Hazinenin vergi alacağı) kanunla belirlenen vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile kendiliğinden doğar. Nitekim genel idari işlem teorisine göre vergilendirme işleminin unsurları yetki, şekil, sebep, konu ve amaç olmak üzere beşe ayrıldığında, sebep unsuru vergiyi doğuran olay olarak karşımıza çıkmaktadır. Dolayısıyla vergiyi doğuran olay, vergi alacağının hukuksal sebebini ve ön şartını oluşturur.

Vergiyi doğuran olay; vergi borcunun doğduğu zamanın bilinmesi, zaman bakımından hangi vergi normunun uygulanacağını belirlemesi, 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 bize ışık tutar.

Vergi yazımında, vergi alacağının tabi olduğu hukuki rejimin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği zamanın hukuki rejimi olduğu 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.

Ayrıca pozitif hukuk açısından da bu durum teyit edilmektedir. Zira Vergi Usul Kanunu, vergi alacağının doğumunu; tarih, tahakkuk, beyanname verilmesi veyahut ödeme zamanına değil, vergiyi doğuran olaya bağlamıştır.

İşte bu bağlamda, vergi hukukunda geriye yürümezlik ilkesi, verginin yasallığı ilkesinin bir sonucudur; o halde her geriye yürüyen vergi yasası verginin yasallığı ilkesine aykırı olacaktır. Bu itibarla, Anayasa'nın 73. Maddesi şu şekilde okunmalıdır. Verginin yasallığı ilkesi anayasal bir kuraldır. Verginin kurucu temel öğeleri ile vergisel ödev ve vergisel yöntem ilişkilerini düzenleyen temel öğelerin; ancak yasa ile konulabileceği, değiştirilebileceği ve kaldırılabilirliğidir. Dolayısıyla, verginin ana unsurlarından bir veya birkaçında değişiklik yapan yeni bir vergi yasasının, yürürlüğe girmeden önceki bir dönemi de kapsayacak şekilde uygulanması, o dönemde yasal olmayan ana unsurların uygulanması sonucunu doğurur ki bu durum da verginin yasallığı ilkesine aykırı olacaktır. Başka bir ifadeyle, yeni kanundan önce, yeni kanuna göre vergi alınabilmesi geçmiş dönem için verginin yasallığı ilkesinin çiğnenmesi anlamına gelir. Bu nedenle, vergi kanununun geriye yürütülmesi Anayasa'nın 73. Maddesine aykırıdır. Dolayısıyla geriye yürümezlik vergi hukuku bakımından Anayasal dayanağa sahiptir.

Ceza hukukunda yasallık ilkesinin anayasal bir norm olarak düzenlenmesi benzer sebeplendir. Her iki hukuk dalında da hukuki belirlilik ve güvenlik bu şekilde sağlanmaya çalışılmıştır. Bu itibarla aynı amaçlar çerçevesinde düzenlenen 38. Madde ile 73. Madde arasında bir paralellik kurulması doğaldır. Dolayısıyla kanuniliğin sonucu olan geriye yürümezlik ilkesinin, sırf Anayasa'da vergi hukuku açısından açıklıkla belirtilmediği ifade edilerek anayasal dayanağının olmadığı iddia edilemez.

Bu nedenle, 6183 sayılı Kanun'da yapılan değişiklikler ve eklenen hükümlerin, 5766 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla tahsil edilmemiş bulunan amme alacakları için de uygulanacak olması, Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devletinin gereği olan 'hukuk güvenliği ilkesi', 10. maddesinde belirtilen 'kanun önünde eşitlik ilkesi', 38 ile 73. maddesinde ifade edilen ve Anayasa Mahkemesi kararlarında ifadesini bulan 'kanunilik ilkesi', 'geriye yürümezlik ilkesi' ve 'belirlilik' unsurlarına aykırılık teşkil ettiği görüşüyle Anayasa Mahkemesi'ne başvuruda bulunulması gerektiği sonucuna varılmıştır."

**Esas Sayısı : 2009/39**  
**Karar Sayısı : 2011/68**