

VERGİ HUKUKUNDA GERİYE YÜRÜME SORUNU

Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ*

Turgut CANDAN**

Özet: “Geriyeye Yürüme”, tüm hukuk dallarında karşı karşıya kalınabilen önemli konulardan bir tanesidir.

Kamu gücü, çeşitli nedenlerle yeni çıkan düzenlemelerin geriyeye yürümesi yönünde uygulama yapabilmektedir. Örneğin yeni çıkan kanunları veya düzenleyici işlemleri geriyeye yürütebilmektedir. Yeni uygulamaya giren cezaların geçmişe yürütme şeklinde uygulanması söz konusu olabilmektedir.

Çalışmada geriyeye yürüme sorunu dört ana başlık altında incelenmektedir: İlk ana başlık altında geriyeye yürüme konusunun hukuk devleti gibi temel hukuk ilkeleri ile bağlantısı değerlendirilmektedir. Ardından gelen üç ana başlık altında ise vergi hukukunda geriyeye yürüme sorunu şu sırayla incelenmektedir: Vergi yasalarının ve vergi cezalarının geriyeye yürümesi sorunu, vergiyeye ilişkin düzenleyici işlemlerin geriyeye yürümesi sorunu, yargı kararlarının geriyeye yürümesi (başka mükelleflere etkisi) konusu.

“Geriyeye yürüme yasağı” Any. m. 38’de sadece cezalar açısından öngörülmüştür.

Diğer alanlarda geriyeye yürüme konusunda kamu gücünü kısıtlayan bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu yüzden mükellefler zaman zaman aleyhlerine olacak şekilde geriyeye yürütülen düzenlemelerle karşı karşıya kalabilmektedirler. “Hukuk devleti”, “haklı beklenti” ve “hukuki güvenlik ilkesi”nin önemine inanan yazarlar bu tip uygulamaların olmaması gerektiğini düşünmektedirler.

Anahtar Kelimeler: Hukuki güvenlik ilkesi, hukuk devleti, gerçek geriyeye yürüme, gerçek olmayan geriyeye yürüme, yasaların geriyeye yürümesi, cezaların geriyeye yürümesi, düzenleyici işlemlerin geriyeye yürümesi, yargı kararlarının geriyeye yürümesi.

* Çankaya Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, bilici@hacettepe.edu.tr

** E. Danıştay Başsavcısı

Giriş

Yasal ve idari düzenlemelerin geriye yürüme sorunu, hukuk düzenlerinde, hemen hemen, tüm düzenleme alanları ile ilgili olarak mevcuttur. Bununla birlikte; insan hak ve özgürlükleri ile ilgili düzenlemeler bakımından bu sorun, diğer düzenleme alanlarına nazaran önceliklidir. Vergi ile ilgili düzenlemeler de, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesine ek 1 Nolu Protokol'ün 1'inci maddesi kapsamında, bir insan hakkı olan, "**mülkiyet hakkı**"nı ilgilendirmektedir. Devletin, egemenlik hakkına dayanarak koyacağı her vergi, bu hakka yapılmış bir müdahale olacağından, bu alandaki düzenlemelerin geriye yürütülmesi, müdahalenin ağırlığını, ileride açıklanacak olan, **hukuk devleti** niteliği ile bağdaştırılamayacak ölçüde ağırlaştırabilmektedir.

Geriye yürüme, (idari ya da yasal) bir düzenlemenin kapsamının o düzenlemeyle yapılan değişikliklerin hukuksal geçerlik kazanmasından önce ortaya çıkan durumlara uzanması olarak tanımlanabilir (Lang 2012: 3).

Geriye yürüme, **vergi mükelleflerinin aleyhine olabileceği gibi, kimi durumlarda lehine** de olabilmektedir (Akkaya 2012: 118).

Hukuk düzenimizde, ceza yasalarının aksine, vergi yasalarının geriye yürümesini açıkça yasaklayan bir anayasa ya da genel bir yasa kuralı mevcut değildir. Ancak; vergi yasalarının aleyhe olacak şekilde geriye yürütülmesi halinde, kamu yararı yönünden haklı nedenler bulunsa dahi, vergi mükellefleri bakımından, giderilmesi ve katlanılması olanaksız beklenmedik sonuçların doğması da kaçınılmaz olabilir. Hukukun her alanında olabilecek bu tür sonuçların doğmaması ya da doğmasının engellenebilmesi, hukuk düzenlerinde, yasaların (idari düzenlemelerin de diyebiliriz) yalnızca yürürlüğe girdikleri tarihten sonra meydana gelecek durumlara uygulanabilir olmasına bağlıdır. Dolayısıyla; vergi yasalarının, geriye yürümesi sorunu, bir **hukuki güvenlik sorunu** oluşturmaktadır. Tüm bireylerin olduğu gibi, vergi mükelleflerinin hukuki güvenliklerinin sağlanması ise, hukuk devleti olmanın olmazsa olmaz ödevidir. Bu bakımdan; **vergi düzenlemelerinin geriye yürütülmemesi konusundaki genel kabul, vergi mükelleflerinin hukuki güvenliğini sağlayan ve hukuk devleti anlayışından kaynaklanan bir genel hukuk ilkesi** olarak karşımıza çıkmaktadır (Pistone 2012: 29).

Vergi ile ilgili düzenlemelerin geriye yürümezliği ilkesi, hukuk devleti bağlamında, fakat farklı dayanaklarla; **eşitlik ilkesi** (Lang 2012: 8), **yasallık ilkesi** (Pistone 2012: 30) ve verginin yasallığı ilkesi ile birlikte **kanuni idare ilkesinden** (Akkaya 2012: 121) hareketle açıklanmaktadır.

Kuşkusuz, ilkenin anayasa ve yasalarında yer almış olması, insan hak ve özgürlüklerinin korunuyor sayılması için yeterli değildir. **Anayasa ve yasa hükümlerine rağmen; yasama organının geçmişe yürüyen vergi yasalarını kabul etmesi; yürütme organı ve idarenin de kendisine bırakılan alanlarda bireylerin kazanılmış haklarını ihlal eden düzenlemeler yapması mümkündür.** Bu gibi durumlarda, hukuk devletlerinde, müdahalenin ilkeye uygunluğunun denetimi, müdahaleyi yapanın yasama veya yürütme organı olmasına göre, anayasa mahkemesi veya anayasa mahkemesi görevini yapan yüksek mahkemeler ile idari yargı yerlerince sağlanır.

Bu bakımdan; bu **denetimi yapmakla görevli yargı yerlerinin ilkeye bakışı, konumuz yönünden önemlidir.**

Bu çalışma ile; vergilendirme alanında yapılan yasal ve idari düzenlemelerin geriye yürüme – yürütülme sorununun, hukuk devletinin olmazsa olmaz ilkeleri ile iç hukukumuzda ulusal yasalara önceliği olan **İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ve ulusal vergi yasaları yanında, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin, Anayasa Mahkemesinin ve Danıştayın içtihatları açısından incelenmesi amaçlanmaktadır.**

Ayrıca konu ile ilgisi sebebiyle, **Anayasa Mahkemesi ile idari yargı yerlerinin iptal kararlarının geriye yürümesi** -geçmişe etkisi- konusu da incelenecektir.

1. Geçmişe Yürüme Sorununun Hukuk Devleti ve Kazanılmış Haklarla İlişkisi

1.1. Hukuk Devleti ve Geçmişe Yürüme

Hukuk devleti, Anayasa Mahkemesinin bir kararında¹,

“insan haklarına saygılı ve bu hakları koruyan, toplum yaşamında adalete ve eşitliğe uygun bir hukuk düzeni kuran ve bu düzeni sürdürmekle kendini yükümlü sayan, bütün davranışlarında hukuk kurallarına ve anayasaya uyan, işlem ve eylemleri yargı denetimine tabi olan devlet”

olarak tanımlanmıştır.

¹ AYM, 3.11.1977, E. 1977/36, K. 1977/130.

Bu tanıma göre; insan haklarının korunması, hukuk devletinin en başta gelen ödevi; olmazsa olmaz koşuludur. Tebliğimizin Giriş bölümünde de değinildiği üzere; Devletin vergilendirme yetkisini kullanması, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 90'ncı maddesinin son fıkrasına 7.5.2004 gün ve 5170 sayılı Kanun'un 7'nci maddesiyle eklenen cümle uyarınca, iç hukukta ulusal yasalara öncelikli hale gelen, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesine ek 1 Nolu Protokol'ün 1'inci maddesinde **bir insan hakkı olarak öngörülen, mülkiyet hakkına** müdahale oluşturmaktadır. Bu müdahalenin yasa ile olması ise, aynı maddede, Avrupa Konseyi üyesi ülkeler için öngörülen bir zorunluluktur.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın "**Vergi Ödevi**" başlıklı 73'üncü maddesinin üçüncü fıkrası; vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin kanunla konulacağını, kanunla değiştirileceğini veya kanunla kaldırılacağını söyleyerek, bu zorunluluğu anayasal kural haline getirmiştir. "**Verginin yasayla konulması, yasayla değiştirilmesi veya yasayla kaldırılması ilkesi – yasallık ilkesi**", vergi yükü ile ilgili olarak yapılan düzenlemelere vergi mükelleflerinin, dolaylı olarak da olsa, katılımlarına olanak tanınması yanında, mülkiyet hakkına vergi koymak suretiyle yapılacak devlet müdahalesinin belirliliğinin ve öngörülebilirliğinin sağlanmasını da hedefler.

Anayasa Mahkemesine göre, **devletin vergilendirme yetkisinin sınırı, aynı zamanda kişilerin hak ve özgürlüklerinin de sınırıdır**. Bu yetkinin keyfiliğe kaçacak biçimde kullanılmasının önlenmesi, hukuk devleti olmanın gerekleri arasında **öncelikli** bir yere sahip bulunmaktadır. Vergilendirme alanında olası **keyfi uygulamalara karşı ilk önlem, yasallık ilkesi** olmakla birlikte; vergilerin yasayla getirilmesinin, yalnız başına vergilendirme yetkisinin keyfi kullanılarak adaletsiz sonuçlar doğurmasını engellemesi mümkün değildir.

Yasallık ilkesi yanında, **kanunların genel ve eşit olması, idare ve kişiler yönünden duraksamaya yol açmayacak belirlilik içermesi, geçmişe yürümemesi, öngörülebilir olması ve hukuk güvenliği ilkesine de uygunluğunun sağlanması da gerekir**².

Vergi kanunlarının bilinebilir ve öngörülebilir olması, vergi mükelleflerine, yapacakları yatırımlar, girişecekleri faaliyetler ve işlemler sonucunda nasıl bir vergi yüküyle karşılaşacaklarını önceden görme ve bu yükü göze alıp alamayacakları konusunda karar verme olanağı

² AYM, 17.11.2011, E. 2010/11, K. 2011/153, RG. 14.2.2012 - 28204.

sağlamaktadır. **Yürürlükteki vergi yasalarına güvenerek yatırımına başlayan veya girişimde bulunan ya da verginin konusunu oluşturan bir işlem yapan vergi mükellefinin, daha sonra, hatta yatırımını, girişimini veya işlemini tamamladıktan sonra, değişen vergi mevzuatı sebebiyle, öngöremediği vergi yüküyle karşılaşması ve bu vergi yüküne uyum sağlayamaması** olasılığı vardır.

Hukuk devletlerinde, bireylerin bir hukuki işlemi yaptıkları sırada yürürlükte olan mevzuat hükümlerine ve bu hükümlerin kendilerine sağladıkları olanakların değişmeyeceğine güvenme hakları vardır. Kuşkusuz, yasalar değişmez değildir. Kanun koyucunun iradesini, bir tarihte yapmış olduğu düzenlemeyi anayasaya uygun şekilde değiştirme konusunda sınırlayan herhangi bir güç mevcut değildir. Aksine; zaman içerisinde yön değiştiren – değişen kamu yararı, bu değişikliği gerekli kılabilir.

Kanun koyucunun vergilendirme yetkisi ile o hukuk düzeninde yaşayan bireylerin işlem yaptıkları tarihte yürürlükte olan yasaların sağladığı durumlarının aleyhe değişmeyeceğine olan güvenlerinden kaynaklanan beklentilerinin dengelenmesi, kamu düzeni ve bireylerin huzur ve güvenlikleri bakımından şart olmaktadır. Bu denge, ancak kamu yararı gerekçesiyle kanun koyucu tarafından yapılabilecek **haksız, ölçüsüz ve keyfi müdahaleler** karşısında bireyin hak ve özgürlüklerinin korunmasıyla mümkündür. Bu koruma, kendilerine bırakılan düzenleme alanlarında, yürütme organı ve idarenin benzer müdahalelerine karşı da gereklidir. Bu korumayı sağlayabilecek devlet düzeni ise, yukarıda verilen Anayasa Mahkemesi kararında tanımlanan, hukuk devletidir.

Aynı Anayasa Mahkemesi kararında söylenildiği üzere, bireylere sözü edilen korumayı sağlamak, hukuk devletinin ödevidir. Hukuk devleti, bu ödevini, insan hak ve özgürlükleri temelli anayasası ve yasalarıyla; bu metinlerde hüküm bulunmaması halinde de, genel kabul gören hukukun genel ilkeleriyle yerine getirir. **Yasaların geriye yürümezliği ilkesi,** giriş bölümünde değinildiği üzere, özellikle **cezalar bakımından, anayasa ve yasalara girmiş bulunan, bir genel hukuk ilkesi (hukukun genel ilkesi)'dir.**

1.2. Kazanılmış Haklar ve Geçmişe Yürüme

Vergilendirme konusunda getirilen aleyhe kuralların geçmişe yürütülmesi **kazanılmış hakların ihlali anlamına gelir mi?** Bu sorunun

cevabı “kazanılmış hak kavramı”ndan ne anlaşılması gerektiğinin bilinmesine bağlıdır.

Uygulamada Kazanılmış hak, mevcut hukuk sistemi içinde **bütün sonuçlarıyla elde edilmiş, kişiselleşmiş ve tamamlanmış olan haktır**. Bu anlamda **şağıdaki durumlarda kazanılmış hak söz konusu olmamaktadır:**

-2014 yılında, fakültede **50 olan geçme notunun 60 puana çıkarılması durumunda bu fakültenin tüm öğrencilerine uygulanır**. Örneğin 3. veya 4. sınıftaki öğrenciler fakülteye kayıt oldukları tarihte geçme notunun 50 olduğunu dolayısıyla yeni düzenlemenin kendilerine uygulanamayacağını ileri süremezler. Buna karşılık, **50 puan alarak dersi geçen öğrencilere ise 60 puanın uygulanması** (bu öğrencilerin yeniden sınava girmeleri) **söz konusu olmaz**.

Benzer şekilde, kişinin vergi mükellefiyetinin başladığı yılda düşük olan vergi oranı ilerleyen yıllarda yükseltilebilir.

-Aynı şekilde Fen Fakültesine kayıt yaptırırken fen fakültesi mezunlarının öğretmen olma hakkı var iken 4. sınıfa geldiğinde kaldırılmışsa, “kazanılmış hakkı” olduğunu söyleyemez.

Benzer şekilde, başlangıçta esnaf muafiyetinden yararlanan bir mükellefin bu hakkı ilerleyen yıllarda muafiyetten yararlanma koşulları ağırlaştırılarak kaldırılabilir.

-Kamu görevlilerinin çalışma koşulları (örneğin emekliliğe hak kazanacakları çalışma süresi) değiştirilebilir. Böyle bir durumda kamu görevlisi, “*ben çalışmaya başladığım vakit emekli olmak için gerekli çalışma süresi 25 yıl idi, yeni getirilen 30 yıl bana uygulanamaz*” diyemez.

Benzer şekilde, başlangıçta vergiden istisna olan bir konu daha sonra vergiye tabi kılınabilir.

1.3. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) Kararlarında Geriye Yürüme

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Protokollerinde yeni oluşturulan kuralların geriye yürümesini engelleyen bir düzenleme bulunmamaktadır.

AİHM kararlarında, üye ülkelerin vergilendirme konusundaki “takdir yetkisi”ne vurgu yaparak, “makul dayanaktan yoksun olmadıkça” geçmişe yürütülen düzenlemeleri sorun olarak görmemektedir. Buna karşılık, yargı

aşamasında bulunan konuları etkileyecek şekilde yapılan geriye yürümelere olumlu bakmamaktadır. (Pauwels 2012: 71-72)

1.4. Avrupa Birliği Hukukunda Geriye Yürüme

KDV gibi AB ortak vergi hukuku alanına giren konularda Avrupa Birliği Adalet Divanının (ABAD) üye ülke uygulamalarını denetim yetkisi vardır.

“Avrupa Birliği hukuku geriye yürüme konusunda sınırlayıcı bir tavır sergilemektedir. Bunun sebebi... hukuki belirliliğe ve haklı beklentilerin korunmasına ciddi şekilde zarar vereceği algısı olsa gerektir. Avrupa Adalet Divanı... Devletlerin vergilere ilişkin hükümlerle yetkilerini kötüye kullandıkları ve dolayısıyla temel vergilendirme ilkelerini ihlal ettikleri bütün durumlarda, vergi yükümlülerinin etkin bir şekilde korunmasını temin ederek... adaleti sağlamak için... en ileri düzeydeki standart ve kuralları getirmektedir.” (Pistone 2012: 41)

Avrupa Birliği Adalet Divanı (ABAD) ilkeye istisna olacak halleri son derece sınırlı tutmaktadır. Bu şekilde vergi yükümlüleri korunmakta hukukun üstünlüğü güçlendirilmektedir. Örneğin ABAD, KDV iade hakkını (indirim imkanını) geçmişe yürür şekilde ortadan kaldıran üye ülke uygulamalarını düzenli şekilde hukuka aykırı bulmaktadır. ABAD istisnaen bir olayda aynı şekilde KDV indirim hakkının geriye yürür şekilde kaldırılmasını hukuka aykırı bulmamıştır. Bu son olayda, üye devletin, *“geçmişe yürümenin vergi kaçakçılığını önleme ihtiyacından kaynaklandığı”* şeklindeki savunması etkili olmuştur. (Pistone 2012: 39)

1.5. Alman Vergi Hukukunda Geriye Yürüme

Alman Vergi Hukuku uygulamasında *“Gerçek Geriye Yürüme, Gerçek Olmayan Geriye Yürüme”* ayırımı yapılmaktadır.

Gerçek geriye yürüme: Vergiyi doğuran olayı tamamlanmış durumlara yeni çıkan vergi kanununun uygulanması gerçek anlamda geriye yürüme anlamına gelir. Örneğin 1.1.2014 tarihinde yürürlüğe giren ve gelir vergisinin üst oranını %35’den %50’ye çıkaran bir düzenleme, bu değişikliğin, 1.1.2013 tarihinden itibaren geçerli olacağını öngörebilir. Böyle bir durumda gerçek geriye yürüme söz konusu olur. Zira vergiyi doğuran olayı (gelir elde edilmesi) tamamlanmış bir yılın (2013) vergisi değiştirilmektedir.

Gerçek olmayan geriye yürüme: Vergiyi doğuran olayı başlamakla birlikte henüz tamamlanıp sonuçlanmamış durumlara yeni çıkan vergi kanununun uygulanması gerçek olmayan geriye yürüme anlamına gelir. Bundan önce verdiğimiz örnek üzerinde devam edersek, vergi oranını %50'ye çıkaran düzenleme 20.9.2103 tarihli RG'de yayımlanır ve 1.1.2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girerse gerçek olmayan geriye yürüme söz konusu olur. Zira, henüz vergiyi doğuran olayı tamamlanmamış bir dönemin (2013 yılının) vergisi artırılmaktadır.

Sorunu, verginin geriye yürümesi, geçmişe etki yapması ve tam geriye yürüme şeklinde sınıflandıran; verginin geriye yürümesini, geçmişte meydana gelen olgulara dayalı olarak vergi konulması; geçmişe etkisini, bir vergi düzenlemesinin o düzenlemenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra meydana gelen olaylara uygulanması, ancak geçmişe ilişkin etkiler de doğurması; tam geriye yürüme ise, düzenlemenin yürürlüğe girmesinden önceki bir ana ilişkin etki yaratması olarak açıklayan görüşler vardır (Pistone 2012: 28).

Alman Anayasa Mahkemesi gerçek olmayan geriye yürüme hallerine olumlu bakmakla birlikte genellikle **“gerçek geriye yürüme” durumlarını geçerli saymamaktadır.**

1.6. Geriye Yürümeye Gerekçe Olarak Gösterilen Haller

Bazı özel durumlarda geriye yürüme ihtiyacının olduğu iddia edilmektedir.

Bu ihtiyaç;

-Kamu düzeni,

-Doğal afet, savaş, ekonomik kriz halleri,³

-Genel ahlak,

-Beklenen haklar⁴,

³ Ülkemizde bu tip geriye yürümelere örnek olarak, Varlık Vergisini, Ekonomik Denge Vergisini, Marmara Depremi yaralarını sarmak için getirilen vergileri verebiliriz.

4.5.1994 tarih 3986 sayılı **Ekonomik Denge İçin...** Kanunu ile 1993 yılı kazançları üzerine %10 ek gelir ve kurumlar vergisi yükümlülüğü getirilmiştir. Aynı Yasa ile yine mükelleflerin 1993 yılı gayrisafı hasılatları (ciroları) üzerine uygulanmak üzere **Net Aktif Vergisi** getirilmiştir.

26.11.1999 tarih ve 4481 sayılı... Marmara Bölgesi... Depremin Yol Açtığı... geriye dönük olarak Ek Gelir, Kurumlar, Motorlu Taşıtlar, Emlak Vergisi getirilmiştir.

- Kişi sağlığını korumak⁵,
- Af kanunları,
- Kamu vicdanı,⁶
- Ceza hukukunda sanık lehine düzenleme ihtiyacı gibi konularda söz konusu olabilmektedir.

2. Yasal Düzenlemelerde Geriye Yürüme Sorunu

2.1. Ceza Düzenlemesi İçermeyen Vergi Yasalarının Geriye Yürümesi

2.1.1. Anayasa Mahkemesinin Tutumu

18.6.1968 tarihli Anayasa Mahkemesi Kararı⁷ Anayasa'nın ruhuna gönderme yaparak **geçmişe yürümeme kuralını, hukukun genel ilkelerinden biri olarak kabul etmiştir.**

Ancak Anayasamızda, vergi düzenlemelerinin geriye yürütmeyeceğine dair bir düzenleme bulunmaması, zaman zaman ilkeye aykırı uygulamalar ortaya çıkmasına yol açmaktadır.

2.1.1.1. Geriye Yürümeye Karşı Çıkan Kararlar

-11.08.1999 günlü 4444 SK md. 3 ile GVK'ya eklenen geç. md. 57 hakkında verilen karar:

“Vergi Usul Kanunu'nun 19. maddesine göre, vergi alacağı, vergi yasalarının vergiyi bağladıkları olayın meydana gelmesi veya hukuksal durumun oluşması ile doğar.

⁴ Örneğin kişi 30 katlık bir bina yapma düşüncesiyle 30 kat imar izni olan bir arsa satın almıştır. Yeni çıkan bir kanun, bu bölgeyi SİT alanı olarak değiştirir ve kat sayısını 4'e indirir. Bu kişi kanunun kendisine uygulanamayacağını ileri süremez. Kanun geriye yürür. İlgili kişi 30 katlı bina inşa edemez sadece bu değişiklikten dolayı uğradığı zararı devletten talep edebilir.

⁵ Belli bir ilaçla ilgili ruhsat alıp üretim yaparak bu ilacı piyasada satan firmaya bu ilaçla ilgili sağlığa aykırı olduğu bulgusu ortaya çıkarsa ruhsat iptal edilebilir, ilaçlar toplatılabilir.

⁶ Örneğin 7338 sayılı **Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu** 8.6.1959 tarihinde yürürlüğe girmesine rağmen, kanun metnine eklenen bir geçici madde ile 1.3.1957 tarihinden itibaren önceki mevzuata göre fazla vergi ödeyenlere yeni kanuna göre **düzeltilme ve iade** yapılması imkanı sağlanmıştır.

⁷ **RG**, 29.1.1970.

Vergiyi doğuran olay, bir yandan devletin vergi alacağıının, diğer yandan da mükellefin vergi borcunun doğmasına neden olur.

Vergiyi doğuran olayı izleyen, beyanname verilmesi, tarh ve tahakkuk gibi işlemler verginin ödenebilir hale gelmesini sağlar.

*Vergiyi doğuran olay tamamlandıktan sonra, vergi yükünün arttırılması geriye yürüme olarak nitelendirilebileceğinden kazanılmış hakların zedelenmesine yol açar.*⁸

-Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu değişikliği 2.1.2004 tarihli RG’de yayımlanmış ama yeni hükmün 1.1.2004 tarihinden itibaren uygulanması öngörülmüştür. AYM bu maddeyi iptal etmiştir. Gerekçesi: VUK 19’a göre uygulanması gereken yasa, vergiyi doğuran olay meydana geldiği zaman yürürlükte olan yasadır. Motorlu taşıtlar vergisinde vergiyi doğuran olay 1.1.2004 tarihi itibarıyla kendiliğinden ortaya çıkıp tamamlanmıştır. Yeni çıkan yasanın geriye yürütülmesi kabul edilemez.⁹

-6 Haziran 2008 tarihli RG’de yayımlanan ve 6183 sayılı Kanun’da değişiklik yapan 5766 sayılı Kanun ile, **tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin ve limited şirket ortaklarının vergi borçlarından sorumluluğunun sınırları genişletilmişti ve bu yeni düzenlemenin “yürürlüğe girmesinden önce var olan (doğmuş veya ödenmesi gerekli hale gelmiş) kamu borçları hakkında da uygulanacağına dair” hüküm konulmuştu. Yani geçmişe yürütülmüştü** (5766 sayılı Kanun geç. m. 1).

Yüksek Mahkeme Geç. 1. madde’yi Anayasa’ya aykırı bulmuş ve yeni uygulamanın, **“yürürlüğe giriş tarihi itibarıyla tahsil edilmemiş olan amme alacakları için geçerli olamayacağı”** düşüncesiyle, yürütmesinin durdurulmasına karar vermiştir.

Karar, bu kişilerin **“kamu alacağından sorumlu oldukları dönemde öngörülmeyen sorumluluklar ile yükümlü tutulmalarının, diğer bir anlatımla geçmişe yönelik sorumluluklarının artırılmasının bireylerin hukuka olan güven duygusunu zedeleyeceğine ve hukuk güvenliği ilkesi ile bağdaşmayacağına”** vurgu yapmaktadır.¹⁰

⁸ AYM, t. 14.01.2003, E. 2001/34, K. 2003/2.

⁹ AMK: E. 1995/6, K. 1995/29.

¹⁰ RG, 14 Mayıs 2011.

2.1.1.2. Geriye Yürümeye İzin Veren Kararlar

Gerçek Geriye Yürüme Örnekleri:

-27.3.1969 tarih ve 1137 sayılı Kanun ile kurumlar vergisi oranı 1968 yılı kazançlarına da uygulanmak üzere %20'den %25'e çıkarılmıştır.

Gerçek Olmayan Geriye Yürüme Örnekleri:

-24.12.1980 tarih ve 2362 sayılı Kanun, %25 olan kurumlar vergisi oranını %50'ye çıkarmış ve bu değişikliğin 1980 yılı kurum kazançlarına da uygulanacağını öngörmüştü.

-04.12.1985 tarih ve 3239 sayılı Kanun, %25 olan kurumlar vergisi oranını %45'e çıkarmış ve bu değişikliğin 1985 yılı kurum kazançlarına da uygulanacağını öngörmüştü.

Anayasa Mahkemesi geriye yürütülen oran artışlarını “*kamu yararı*” ve “*yükümlülerin hukuksal güvenliklerini sarsmayacağı*” gibi gerekçelerle hukuka aykırı bulmamıştır.

-3.12.1988 tarih ve 3505 sayılı Kanun'la GVK'ye eklenen hayat standardı esasının 1.1.1988 tarihinden itibaren uygulamaya gireceği hükme bağlanmıştır.

-23.11.2000 tarih ve 4605 sayılı Kanun'la genişletilerek yeniden getirilen hayat standardı esasının 1.1.2000 tarihinden itibaren uygulamaya gireceği hükme bağlanmıştır.

-MTV oranı ikinci taksit için uygulanmak üzere Şubat ayında artırılmış. AYMK: Bu artış zaten ikinci dönem (taksit) için geçerli olacak. Sorun olmaz diyor. Burada gerçek olmayan geriye yürüme söz konusudur diyor.:

“Öte yandan, bu tür bir vergilendirme, yasaların ... geriye yürümezliği ilkesine de ters düşmemektedir. Zira, düzenlemede, gerçek anlamda bir geriye yürüme, yani önceki yasa döneminde tamamlanmış ve hukuksal sonuçlarını doğurmuş hukuksal durum ve ilişkilerin, yeni yasaya bağlı olması değil, önceki yasa yürürlükte iken başlamakla birlikte henüz sonuçlanmamış hukuksal ilişkilere yeni kuralların uygulanması, daha açık bir anlatımla gerçek bir geriye yürümeme söz konusudur.”¹¹

¹¹ AYM., 07.11.1989, E.1989/6, K. 1989/42, **RG**, 06.04.1990-20484. AMKD, s. 25, s. 414.

2.1.2. Danıştay Uygulaması

Danıştayın vergi kanunlarının geriye yürümesiyle ilgili içtihadı, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 3.07.1989 gün ve E.1988/5, K.1989/3 sayılı kararında¹² anlatımını bulmaktadır. Bu kararında Danıştay, kanunların geriye yürümezliği ilkesinin, bir hukuki eylem ya da davranışın, bu hukuki ilişkinin vuku bulduğu ya da meydana geldiği dönemdeki kanunun hükümlerine tabi kalmakta devam edeceği açıklamasında bulunmuştur. Kararda sözü edilen bu hukuki ilişki veya davranış, vergiler bakımından, Vergi Usul Kanunu'nun 19'uncu maddesinde "...” şeklinde tanımı yapılan “*vergiyi doğuran olay*”dan başka bir şey değildir. Dolayısıyla; Danıştayın görüşüne göre vergi kanunları bakımından geriye yürümemenin, vergi kanunlarının mali yükümü artırıcı hükümlerinin, yayımlandıkları tarihten sonra meydana gelen vergiyi doğuran olaylara uygulanması; daha önceki zamanlarda meydana gelen vergiyi doğuran olaylar üzerinde etki yapmaması olduğunu söyleyebiliriz.

Bununla birlikte; kararda varılan sonuçtan; vergi kanunlarının mali yükümü artırıcı hükümlerinin uygulanmaya başlanacağı zaman diliminin, verginin miktarının tek bir vergiyi doğuran olaya değil de, belli bir dönemde (zaman diliminde) meydana gelen vergiyi doğuran olayların tümüne göre tespit edildiği, **gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi gibi vergilerde, kanunun yayım tarihinden sonraki vergilendirme dönemi olduğu; bu tarihten önceki vergilendirme dönemlerine ilişkin tarhlara etkisinin olamayacağı**; Danıştayın görüşünün bu yolda olduğu anlaşılmaktadır. Bu görüşün etkisiyle, kararda, kamu hukukuna ilişkin yükümlülükler getiren vergi kanunlarının, özellikle, mali yükümü artırıcı nitelikteki hükümlerinin geçmişe yürütülmemesinin öneminden söz edilerek, aykırı içtihatlar, Vergi Usul Kanununun, 1.1.1986 tarihinden geçerli olarak, 3239 sayılı Kanunun 8'inci maddesiyle değiştirilen, “*Özel Ödeme Zamanları*” başlıklı, 112'nci maddesinde, ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergiler için öngörülen gecikme faizinin, *anılan tarihten önceki dönemlere ilişkin tarhlara uygulanamayacağı* yolunda birleştirilmiş bulunmaktadır. Dolayısıyla, vergi kanunlarının geriye yürüme sorunu ile ilgili Danıştay uygulamasının; bu kararda yapılan açıklamalardan ve varılan sonuçtan hareketle, vergi kanunlarının aleyhe hükümlerinin, dönemselliği esas alan vergilerde, yayımı tarihinden sonraki dönemlere; diğer vergilerde ise, anılan tarihten sonra meydana gelen vergiyi doğuran olaylara uygulanacağı; **kanunun yayımı tarihinden önceki vergilendirme**

¹² RG, 27.10.1989-20325, **Danıştay Dergisi**, 1990, s. 78-79.

dönemine veya bu tarihten önce meydana gelen vergiyi doğuran olaylara etkisinin olmayacağı yolunda olduğunu söyleyebiliriz.

Bununla birlikte; Danıştay, bu kararından kısa süre sonra, 1994 yılında, yatırım indirimi oranlarını, dönem (takvim yılı) ortasında aleyhe değiştiren Bakanlar Kurulu Kararı dolayısıyla yaratılan uyuşmazlıklarda, anılan kararın **mükelleflerin vergi yüklerini artırıcı etkisine karşın**, yeni oranların, Bakanlar Kurulu Kararının yayımlandığı tarihten sonra yapılan yatırım harcamalarına uygulanacağını; bu tarihten önce yapılan yatırım harcamalarına uygulanmayacağını söyleyerek **dönemsellik esasını yumuşatmıştır**.

Vergi kanunlarının vergilendirme döneminin ortasında aleyhe değiştirilmesi durumunda, vergilendirme dönemini değişikliğin yayım tarihine göre ikiye ayıran Danıştay içtihadı, yapılan değişikliğin lehe olması halinde, **lehe değişikliği takvim yılı başına götüren yasa hükmünün** geriye yürüme olmadığı yolundaki vergi mahkemesi gerekçesinde aykırılık görmemiştir¹³.

Danıştayın şekle ilişkin vergi düzenlemeleri ile ilgili uygulaması ise, bu düzenlemelerin derhal uygulanacağı yolundadır¹⁴. Bununla birlikte; uygulamada, kanun koyucunun da yapmış olduğu usul değişikliklerinde, derhal uygulanma esası yanında, lehe olan usul hükümlerinin geçmişe uygulanmasını kabul ettiğini de görmekteyiz¹⁵.

Kararda, vergi kanunlarının mali yükümü artırıcı hükümlerinin geriye yürümemesinin hukuki güvenlik ilkesi yönünden önemine vurgu yapılması, vergi kanunlarının geriye yürümezliği ilkesinin hukuki dayanağının, *hukuk*

¹³ Gelir Vergisi Kanunu'nun 103'üncü maddesinin ilgili bölümünün Anayasa Mahkemesince iptalinden sonra yürürlüğe giren 6009 sayılı Kanunun 6'ncı maddesiyle eklenen geçici 78'inci maddenin, **yapılan değişikliği 2010 takvim yılı başına götüren düzenlemesinin yasanın geriye yürümesi olmadığı** yolundaki vergi mahkemesi kararının onanması hk. (Dan. 3. D., 3.11.2014, E. 2011/2202, K. 2014/4959).

¹⁴ Kanunların zaman bakımından uygulanması konusunda genel kuralın, her metnin yürürlüğe girdiği tarihten sonraki olaylara uygulanması olduğu; ancak, idari ve yargısal usul kurallarını değiştiren metinlerin kamu düzeni ile yakın ilgileri nedeniyle derhal yürürlüğe girecekleri ve kazanılmış hakların dışında herhangi bir nedenle eski usul hükümlerinin uygulanamayacağı hk. (Dan. 3. D., 6.11.1986, E. 1986/1268, K. 1986/2154)

¹⁵ 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesine, 17.4.2007 gün ve 26496 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 5622 sayılı Kanunla eklenen fıkra uyarınca, taahhütlü posta ile itiraz yapılmasına olanak tanınıp, geçici madde ile de bu hükmün derdest olan uyuşmazlıklara da uygulanması öngörülmüş bulunduğundan, 11.5.2006 gününde tebliğ olunan ek tahakkuku taahhütlü posta ile yapılan itirazın süresinde kabulü gerektiği hk. (Dan. 7. D. 17.01.2005, E. 2001/4617, K. 2005/25).

devleti ilkesi; Anayasanın 73'üncü maddesinin üçüncü fıkrasında ifadesini bulan vergilerin kanuniliği ilkesinin, "vergiyi doğuran olayın vukuu döneminde yürürlükte olmayan bir kanuna dayanılarak vergi yükünün artırılmasına" imkan vermeyeceğinden söz edilmesi de, anayasal dayanağının, anılan Anayasa hükmü olarak kabul edildiğini göstermektedir.

2.2. Vergi Cezası İçeren Yasaların Geriye Yürümesi

2.2.1. Ceza Kanunlarının Geriye Yürümezliği İlkesi (Anayasa Düzenlemesi)

T.C. Anayasası'nın 38'inci maddesinin ilk fıkrasında,

"Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez."

şeklinde anlatımını bulan ilke uyarınca, yapıldığı tarihte vergi suçu sayılmayan bir eylemin sonradan yürürlüğe giren kanunla vergi suçu sayılması olanaklı bulunmadığı gibi, bir vergi suçunun işlendiği tarihteki cezasını ağırlaştırılan sonraki kanun hükmünün, yürürlüğe girdiği tarihten önce tüm unsurları bakımından tamamlanmış bulunan¹⁶ bu vergi suçunun failine uygulanması da söz konusu olamaz.

Kanunların geriye yürümezliği ilkesi, Ceza Hukuku bakımından, suçun, işlendiği tarihte yürürlükte bulunan kanun hükümlerine tabi olmasını ifade eder.

Dolayısıyla; gerçekleştiği tarihte yürürlükte bulunan kanuna göre suç sayılmayan bir eylemin, sonradan yürürlüğe giren ve bu eylemi suç sayan¹⁷ kanunla cezalandırılması mümkün değildir.

Aynı şekilde; bir suçun işlendiği tarihte yürürlükte bulunan kanun tarafından tayin olunan cezasını ağırlaştırılan sonraki kanun hükmü de, bu olay hakkında uygulanamaz.

Anayasa Mahkememiz önüne bireysel başvuru yoluyla gelen yeni bir olay...:¹⁸

4733 sayılı Tütün... Kanunu m. 8'e göre sarmalık kıyılmış tütün satışı yaparken yakalanan A'ya **5.723 TL idari para cezası verilmiş (19.4.2010).**

¹⁶ Anayasa'nın 15'inci maddesinin ikinci fıkrası: "... suç ve cezalar geriye yürütülemez...".

¹⁷ İHAM, Veeber/Estonya (no.2), 21.1.2003, YALTI, s. 157 vd.

¹⁸ AMK 2012/731, K. 15.10.2014, RG. 17.12.2014.

Cezası infaz edilmeden 13.2.2011 tarih ve 6111 sayılı Kanun bu kabahatin cezasını 250 TL'ye indirmiş. A idareye başvurup cezasının 250 TL'ye indirilmesini ister. İdare cezasının kesinleştiği gerekçesiyle talebi reddeder. A idari yargıya gider, oradan da olumsuz cevap alır. Anayasa Mahkemesi, Any. m. 38 f. 1'in ihlal edildiği düşüncesiyle talebi haklı bulur ve yeniden yargılama yapılması için dosyayı ilgili idare mahkemesine geri gönderir.

2.2.2. Vergi Usul Kanunu Uygulamasında Geriye Yürümezlik

1.1.1981 gününde yürürlüğe giren 2365 sayılı Kanunla eklenen,

“Ceza Hükümlerinde Uygulama” başlıklı ek geçici 1’inci maddenin “Bu kanunun yürürlüğe girmesinden önce işlenmiş fiiller hakkında, bu fiillerin işlendiği tarihte 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun yürürlükte bulunan vergi cezalarına ait hükümleri uygulanır.”

hükmü ile aynı Kanunla eklenen ek geçici 2’nci maddenin

“Bu kanunun yürürlük tarihinden önceki dönemlere ait vergi cezaları hakkında ilgili dönemde bulunan ceza kesme zamanaşımı hükümleri uygulanır.”

hükmü, *“kanunların geriye yürümezliği ilkesi”*ni pekiştirmiştir.

2365 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerle ilgili olarak anılan ek geçici maddelerde yapılan bu düzenlemelerin sebebi, bizce, Vergi Usul Kanunu’nun **değiştirilen hükümlerinin anılan Kanunla getirilen hükümlere nazaran mükellef ve vergi sorumlularının lehine olması ve Kanun koyucunun da lehte olan eski hükümlerinin uygulanmasını güvence altına alma düşüncesi** olabilir.

2.2.4. Vergi Cezalarının Geriye Yürümemesi Konusunda Alınmış Danıştay Kararları

-“Olayda; davacının kanuna aykırı davranışının, 1615 sayılı mülga Gümrük Kanununun yürürlükte bulunduğu dönemde meydana geldiği ve bütün unsurları ile tamamlandığı dosyadaki bilgi ve belgelerden anlaşılmıştır.

*Anılan Kanun..., idareye, cezanın verginin katı olarak miktarının belirlenmesinde takdir yetkisi tanınmış; idarece de, olayda, bu yetki kullanılarak bir kat para cezası kesilmesine karar verilmiştir. **Suçun tüm***

unsurları ile meydana geldiği tarihte yürürlükte bulunan kanun hükmüne uygun olarak alınan söz konusu kararın, daha sonra yürürlüğe giren 4458 sayılı Kanun (Gümrük Kanunu) uygulanarak geri alınmasında ve ek olarak dava konusu ceza kararı ile iki kat para cezası kesilmesinde açıklanan hukuki duruma uyarlık yoktur.”¹⁹

-Vergi Usul Kanunu'nun 334. maddesinin 1.1.1981 gününde yürürlüğe giren 2365 sayılı Kanunla değişik şekli, **1979 takvim yılında verilen vergi ziyai ile ilgili olarak uygulanamaz.**²⁰

-Genel beyan döneminde mükellefiyetini yerine getirmeyen yükümlüler için öngörülen cezalar sonradan değişmiş olsa bile, bu dönemle ilgili diğer yıllar için de, **dönem başında öngörülen cezaların uygulanması gerekir.**²¹

Danıştay tüm bu kararlarında, **suçun işlendiği tarihte²² yürürlükte bulunan kanuna** tabi olması gerektiğini, kararlarında vurgulamaktadır.

¹⁹ Dan. 7. D. 17.01.2005, E. 2001/4617, K. 2005/25.

²⁰ Dan. 4. D., 15. 1. 1983, E. 1983/1257, K. 1983/8201.

²¹ Dan. 9. D., 9.11.1987, E. 1986/2585, K. 1987/3163, **Danıştay Dergisi**, S. 70-71, s. 505.

²² **Anayasa Mahkemesi VUK 359(a)** bendi son paragrafında “verilen hapis cezasının paraya çevrilmesinde **‘hüküm tarihinde yürürlükte olan asgari ücrete göre’** ibaresini **‘suçun işlendiği tarihte’** şeklinde olması gerekir” gerekçesiyle iptal etmiştir. AMK 21.5.98 gün E. 1997/29, K. 1998/19, **AMKD**, s. 36, C. 1, s. 485-495.

Suçun işlendiği tarih olarak da, kanunda vergi suçu olarak tanımlanan eylemin tüm unsurlarıyla tamamlandığı tarih (an) alınmaktadır. Danıştay kararlarında,

-Vergi ziyai kabahatinde **vergi ziyainın oluştuğu,**

-**Usulsüzlük** gibi diğer vergi kabahatlerinde, **eylemin yapıldığı (gerçekleştiği),**

-**Gümrük Kanunu’nda** öngörülen vergi suç ve cezaları için ise, ilgisine göre, **fili ithalin yapıldığı, eşyanın tabi olduğu gümrük rejiminin ihlal edildiği veya eşyanın kaçak olarak serbest gümrük bölgesine girdiği tarih** esas alınmaktadır.

Örnek yargı kararları:

-“*Olayda, 1998 yılı kurumlar vergisi ve 1999 yılının Nisan ayında verilmesi gereken muhtasar beyannamesini vermeyen davacı adına, takdir komisyonu kararına dayanılarak salınan kurumlar vergisi matrahı esas alınmak suretiyle vergi ziyai cezalı gelir (stopaj) vergisi salınmıştır.*

Vergi tahakkunun beyanla gerçekleştiği dikkate alındığında vergi kaybı, 1999 Nisan ayında muhtasar beyanname verilmemesi suretiyle doğmuştur. Gelir stopaj vergisi matrahı üzerinden hesaplanmış olması, eylem tarihini değiştirmeyeceğinden, bu tarihte yürürlükte bulunmayan kurala (VUK’un 348’inci maddesinin eski şekline) dayanılarak, kesilen vergi ziyai cezasının kusura çevrilmesi hukuka uygun bulunmamaktadır.” (Dan. VDDGK, 16.05.2003, E. 2002/602, K. 2003/312, CANDAN/ÇEVİKBAŞ, **Vergi Usul Kanunu İle İlgili Danıştay Kararları**, Süryay Yayınları, C. 4/A); (Dan. VDDGK, 17.06.2005, E. 2005/70, K. 2005/173).

-Vergi Usul Kanunu’nun 353’üncü maddesinin 1’inci bendinde yazılı **özel usulsüzlük cezasının** oranını %3’ten %25’e çıkaran (4008 sayılı Kanunla yapılan) değişikliğin

Maddi ve manevi unsurları itibarıyla gerçekleştiği tarihte suç sayılmayan bir eylemin, daha sonra yürürlüğe giren ve eylemi suç sayan kanunla cezalandırılmasının olanaklı bulunmadığı gibi, bir suçun işlendiği tarihte yürürlükte bulunan yasa hükmü ile belirlenen **cezasını ağırlaştırılan sonraki yasa hükmünün de, o suça uygulanamayacağını** söylemektedir.²³

2.2.5. Lehte Olan Ceza Kanununun Geriye Yürümesi

Ceza kanunlarının geriye (geçmişe) yürümezliği ilkesinin istisnası²⁴, lehte olan kanun hükmünün uygulanması ile ilgili genel hukuk ilkesidir.

İlke, suçun işlendiği tarihte yürürlükte olan kanunla bu tarihten sonra yürürlüğe giren kanunun, olaya uygulanarak, her yönüyle²⁵,

yürürlüğe girdiği 6.7.1994 **gününden önce gerçekleşen özel usulsüzlük eylemlerine**, bu değişikliklerle getirilen **%25 oranının uygulanamayacağı** hk. (Dan. 4. D, 23.10.1996, E. 1995/4210, K. 1996/3810).

Kimi hallerde, kanun, bir vergi ödevinin yerine getirilmesi için; örneğin, teslim edilen mal ya da yapılan hizmet dolayısıyla Vergi Usul Kanunu'nun 231'inci maddesinde öngörülen **fatura düzenleme zorunluluğunda olduğu gibi, mükellefe belli bir süre tanımaktadır. Bu durumda; kanunun usulsüzlük suçu saydığı belge düzenlememe eyleminin gerçekleşmesi, ancak, bu sürenin belge düzenlenmeksizin geçmiş olmasına bağlıdır.** Benzer durum; örneğin, maddi vergi kanunlarında düzenlenen belli sürelerde beyanname verme ödevi; Vergi Usul Kanunu'nun 153 ve devamı maddelerinde öngörülen işe başlama ve değişiklikleri bildirme ödevi ve aynı Kanunun 219'uncu maddesinde düzenlenen kayıt düzeni dolayısıyla da söz konusudur. Vergi Usul Kanunu'nun 352'nci maddesinin I'inci ve II'nci derece usulsüzlük cezaları ile ilgili fıkralarının çeşitli bentlerinde, bu düzenlemelerde **yazılı süreler içerisinde ilgili ödevin yerine getirilmemiş olması, usulsüzlük suçunu (kabahatini) oluşturmaktadır.** Böyle durumlarda; sürenin başladığı tarih ile bittiği tarih arasında ilgili ceza hükmünün aleyhe olacak şekilde değişmesi halinde, hangi kanun hükmünün uygulanacağı konusunu açıklığa kavuşturan bir Danıştay kararına rastlamamış olmakla birlikte; biz, yukarıda yapmış olduğumuz açıklamalardan hareketle, sürenin bittiği tarihte yürürlükte olan kanun hükmünün olaya uygulanacağını düşünüyoruz.

²³ Maliye Bakanlığı VUK'un mük. 257. maddesinde verilen yetkiye dayanarak **genel tebliğlerle, kullanma zorunluluğu getirilen belgenin kullanılmaması** halinde ceza uygulanması yapılamaz; zira, kanunda bu belge ile ilgili olarak herhangi bir ceza tayin edilmemiştir (Dan. 4. D., 9. 3. 2000, E. 1999/4118, K. 2000/967).

²⁴ Yr. C.G.K., 21.2.2006, E. 2006/9-16, K. 2006/20.

²⁵ Yargıtay Ceza Genel Kurulunun 21.2.2006 gün ve E. 2006/9-16, K. 2006/20 sayılı kararında, bu karşılaştırmanın, önceki ve sonraki kanunların ayrı ayrı ve herbirinin lehte ve aleyhteki hükümlerinin kül halinde ele alınarak, ceza ehliyetine, suç unsurlarına, kanuni lütuflara, takip şartlarına, cezaya etkili nedenlere, cezai sonuçlara ait hükümlere de bakılmak suretiyle her iki kanuna göre ayrı ayrı somut olarak cezanın tayini ile sanık lehine olan kanunun belirlenmesi ve sanık lehine sonuç doğuran kanunun bütün halinde uygulanması gerektiği söylenmektedir.

karşılaştırılmasını ve bu karşılaştırma sonucuna göre (Noyan 2006: 33)²⁶ failin lehinde olan kanun hükmünün, geçmişe yürütülerek, uygulanmasını gerektirmektedir.

Başka bir anlatımla; suçun işlendiği tarihten sonra yürürlüğe giren kanunun hükümleri, kanunların geriye yürümezliği ilkesine karşın, geriye yürüyerek, bu tarihten önce tekemmül etmiş (tamamlanmış) bulunan söz konusu suç hakkında da uygulanır. Önceki kanuna göre suç sayılan eylemi suç olmaktan çıkararak, suçun unsurlarını eylem sahibinin yararına değiştiren, cezaları azaltan, ceza ehliyeti yaşını yükselten, zamanaşımı sürelerini kısaltan kanun hükümleri, failin lehinde kabul edilmektedir.

Lehte olan kanun hükmü, **önceki kanun hükmüne göre kesinleşen cezalar hakkında dahi uygulanır.** Örneğin; sonraki kanunla suç olmaktan çıkarılan eyleme verilen ve kesinleşen ceza kalkar; para cezasına çevrilme olanağı getirilen hapis cezası, para cezasına çevrilir.

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 7'nci maddesinin 2'nci fıkrasına göre:

“Suçun işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanun ile sonradan yürürlüğe giren kanunların hükümleri farklı ise, failin lehine olan kanun uygulanır ve infaz olunur.”

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun geçici 6'ncı maddesindeki

“Bu kanunun yürürlüğe girmesinden önce işlenmiş fiiller hakkında, bu fiillerin işlendiği tarihte, 5432, 5815 ve 6094 sayılı kanunların yürürlükte bulunan vergi ve cezalarına ve hileli vergi suçlarına müteallik hükümleriyle bu kanunun hükümlerinden hangisi mükellefin veya suçu işleyen kimsenin lehine ise o hüküm uygulanır.”

Yukarıdaki fıkra hükmü bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce kesilmiş olup da henüz kesinleşmemiş olan vergi cezalarıyla ceza mahkemelerince hükmolunan cezalara da şamildir.”

hükmü, 765 sayılı mülga Türk Ceza Kanunu hükmü ile, hemen hemen, aynıdır.

Vergi Usul Kanunu'nun 353'üncü maddesinin 2 numaralı bendinde 2686 sayılı Kanunla yapılan değişiklik, bir takvim yılı içinde her bir belge

²⁶“Türk Ceza Kanununun Yürürlük Ve Uygulama Şekli Hakkındaki Kanunun 9'uncu maddesinin 3'üncü fıkrası gereğince, lehe olan hüküm, önceki ve sonraki kanunların bütün hükümleri olaya uygulanarak, ortaya çıkan sonuçların birbiriyle karşılaştırılması suretiyle belirlenir.”

nevine ilişkin olarak kesilecek özel usulsüzlük cezalarının toplamına, her bir tespit ve yıl içinde yapılan tespitlerin tümü bakımından azami had getirilmiştir. **Bendin eski düzenlemesinde olmayan bu had, eski düzenlemeye nazaran ceza muhataplarının lehinedir.** Ek geçici 11'inci maddenin hükmü, **lehte olan bu düzenlemenin 2686 sayılı Kanunla yapılan değişikliğin yürürlüğünden önce yapılmış özel usulsüzlük eylemlerine uygulanmasını sağlamaktadır.**

Görüldüğü üzere; pozitif Vergi Ceza Hukukunda, "*lehte olan kanunun uygulanması ilkesi*", ancak yazılı kural haline getirilmesi koşuluyla uygulanabilirliğe sahiptir. Kanun koyucu, bu ilkeyi uygulamak istediğinde, bunu, **geçici veya ek geçici maddelerle yapmaktadır.**

2.2.6. Lehte Olan Kanunda Geriye Yürümeye İzin Veren Geçici Madde Yoksa

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun **özel usulsüzlük cezalarıyla ilgili 353'üncü maddesinin 1 numaralı bendinde 4008 ve 4108 sayılı Kanunlarla yapılan değişiklikler dolayısıyla, Danıştayda, tartışmalara konu olmuştur.**

Bentte öngörülen **%3'lük özel usulsüzlük cezası oranı, 4008 sayılı Kanunla 6.7.1994 gününden geçerli olmak üzere %25'e çıkarılmış; bir yıl geçmeden de, 4108 sayılı Kanunla 2.6.1995 gününden geçerli olmak üzere %10'a indirilmiştir.**

4108 sayılı Kanunda, **%25'e nazaran lehte olan %10'luk ceza oranının bu iki kanunun yürürlük tarihleri arasında işlenen özel usulsüzlük eylemlerine de uygulanmasını sağlayacak geçici veya ek geçici madde olmadığından; vergi daireleri, 6.7.1994 ilâ 2.6.1995 tarihleri arasında işlenen belge vermeme, almama ve bulundurmama eylemleri dolayısıyla %25 oranında özel usulsüzlük cezası kesmeye devam ettiler.**

Açılan davalarda verilen kararlar dolayısıyla yapılan temyiz başvurularında, **Danıştay vergi dava daireleri, ilkeyi uygulayarak, özel usulsüzlük cezasının %25 oranında uygulanmasını hukuka aykırı buldular.**

O zamanlar bir vergi dava dairesi olan Danıştay **Onbirinci Dairesi**, bu uygulamayı, 7.5.1998 günlü kararında²⁷, Vergi Usul Kanunu'nun ceza

²⁷ E. 1997/1280, K. 1998/1644. Ayrıca, aynı Dairenin 14.01.1999 gün ve E. 1998/1189, K. 1999/193 sayılı kararı.

hükümlerinin yer aldığı Dördüncü Kitabın özel kanun niteliğinde olduğu; özel kanunda aksine düzenleme bulunmaması halinde genel ceza ilkelerinin uygulanmasının hukukun gereği olduğu görüşüyle yapmıştır. Daireye göre; **açık bir düzenlemeyle engellenmedikçe, ilkenin idari nitelikteki vergi cezaları için de uygulanması gerekmektedir.**

Danıştay **Dördüncü Dairesi** de, yazılı kuralın, **ilkenin uygulanabilmesi için değil, uygulanmasının engellenebilmesi için aranması gerektiği** görüşündedir.²⁸

Danıştay **Üçüncü Dairesi** ise ilkeye, **doğrudan, ceza hukukunun genel ilkesi** olarak başvurmuştur²⁹.

Danıştay Vergi Dava Daireleri (Genel) Kurulu ise, kararında, doğrudan dayanmak yerine, özel usulsüzlük eylemi için öngörülen %25 oranındaki cezanın amacı aşar nitelikte bulunarak, Kanun koyucu tarafından, %10'a indirildiğini söylemek suretiyle, dolaylı anlatımla, ilkeyi uygulama yoluna gitmiştir³⁰. **Kurul, ilkenin yazılı bir hukuk kuralı olmadan da uygulanabileceği görüşündedir** (İspir vd. 1985: 389).³¹

2.2.7. Lehte Olan Ceza Kanununun Geriye Yürümesi ve Yürümemesi

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun vergi suç ve cezalarını düzenleyen Dördüncü Kitabında, 29 Temmuz 1998 gün ve 23417 sayılı Resmi Gazete ile yayımlanan 4369 sayılı Kanunla önemli değişiklikler yapılmıştır.

Bu **değişikliklerin bir bölümü**, değişiklikten önceki düzenlemelere nazaran vergi mükellefleri ve sorumluları **lehinedir. Değişikliklerin büyük çoğunluğu ise**, bunların **aleyhine** hükümler getirmiştir.

²⁸ 25.10.1983, E. 1983/15636, K. 1983/8367.

²⁹ 29.05.2001, E. 1999/3942, K. 2001/2059.

³⁰ 26.02.1999, E. 1998/50, K. 1999/104.

³¹ Danıştay dava dairelerinin, Kabahatler Kanunu'nun 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasında getirilen ve Anayasa'nın 38'inci maddesinin ilk fıkrasının düzenlemesine uygunluğu tartışmalı olan "*derhal uygulama kuralı*"nın nasıl yorumlanacağını ve bu kural karşısında nasıl bir içtihat geliştireceğini ise, zaman gösterecektir. BAŞARAN YAVAŞLAR, s. 138. Yazar, Kabahatler Kanunu'nun anılan düzenlemesinin, Anayasa'nın 38'inci maddesinin birinci fıkrasına aykırı olduğu görüşündedir. **Sonraki yasanın, yayımlandığı tarihte infaz aşamasında bulunan her kabahate, lehte olup olmadığına bakılmaksızın, uygulanacağı kabul edildiği takdirde;** Yazarın görüşüne katılmamak, bizce, mümkün değildir.

Örneğin; 344'üncü maddenin başlığı ile birlikte yeniden düzenlenerek, kaçakçılık suçunun vergi idaresinin cezalandırma yetkisine giren vergi suçu olmaktan çıkarılması ve yerine “vergi ziyai suçu” adı altında yeni bir suç türü getirilmesi, tür olarak vergi mükellef ve sorumlularının lehinedir. Aynı şekilde; ağır kusurun, vergi suçu; defter ve belgelerin yetkili memurlara ibraz edilmemesinin de 1'inci derecede usulsüzlük eylemi olmaktan çıkarılması, mükellef ve sorumluların **lehine olan düzenlemelerdir**.

Buna karşılık; kusur cezasına çok benzemesine karşın, hesaplanış biçimi itibariyle kusur cezasından ağır olan vergi ziyai cezası; özel usulsüzlük eylemlerinin kapsamının geliştirilmesi ve cezalarının artırılması, mükellef ve sorumluların **aleyhine olmuştur**.

Benzer durumlar, yargılanmaları ceza mahkemelerinin yetkisine giren vergi suç ve cezalarıyla ilgili düzenlemeler için de söz konusudur. Örneğin; kaçakçılığa teşebbüs suçunu tanımlayan madde ile bu suçun cezasını düzenleyen maddenin yürürlükten kaldırılması; kaçakçılık suçunda Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesinin uygulanmasına olanak tanınması, vergi mükellef ve sorumlusunun **lehinedir**. Buna karşılık; kaçakçılık suçuna getirilen yeni tanım ve evvelce kaçakçılığa teşebbüs sayılan kimi eylemlerin kaçakçılık suçu sayılması, mükellef ve sorumluların **aleyhinedir**.

4369 sayılı Kanunun 20'nci maddesiyle eklenen ve 1.1.1999 gününden itibaren yürürlüğe giren geçici 21'inci maddede, ilkenin uygulanması bakımından, **vergi idaresinin ceza kesme yetkisine giren vergi cezası ile ceza mahkemelerince hükmolunacaklar arasında ayırım yapılmıştır**.

Madde, aynen,

“Bu Kanunun yürürlüğe girmesinden önce işlenmiş fiiller hakkında kesilecek cezalarda, bu fiillerin işlendiği tarihte 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun yürürlükte bulunan vergi cezalarına ait hükümleri; hükmolunacak cezalar hakkında ise, bu fiillerin işlendiği tarihte yürürlükte bulunan hükümler ile bu Kanunun hükümlerinden lehe olanı uygulanır. Şu kadar ki, bu Kanunun yürürlüğe girmesinden önce kesinleşmiş mahkumiyet kararları hakkında bu Kanunun hükümleri uygulanmaz.”

düzenlemesini içermektedir.

Bu düzenlemeye göre; 4369 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesinden önce yapılmış olan eylemler dolayısıyla kesilecek cezalarda, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun bu eylemlerin yapıldığı (fiillerin işlendiği) tarihte yürürlükte olan vergi cezalarına ait hükümlerinin uygulanması

gerekmektedir. Yani; 4369 sayılı Kanun'un yürürlüğünden önce kanuna aykırı davranış sebebiyle, **eylemin yapıldığı tarihte yürürlükte bulunan düzenlemelere göre, vergi idaresince kesilmesi öngörülen ceza, ilgilinin ister lehinde, ister aleyhinde olsun, kesilir.** Bu ceza, eylemin niteliğine göre, kaçakçılık, ağır kusur ve kusur olabilir.

Ceza mahkemelerince hükmolunacak cezalarda ise, durum farklıdır. Ceza mahkemeleri, eylemi sabit görmeleri durumunda, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun da 7'nci maddesinin 2'nci fıkrası uyarınca, eylemin yapıldığı tarihte yürürlükte olan hükümler ile karar tarihinde yürürlükte olan bu Kanun hükümlerini karşılaştırmak ve hangisi sanığın lehinde ise onu uygulamak zorundadır³².

Kanunun, geçici 21'inci maddesinin, bunu engelleyen, *"Şu kadar ki, bu Kanunun yürürlüğe girmesinden önce kesinleşmiş mahkumiyet kararları hakkında bu Kanun hükümleri uygulanmaz."* cümlesi, Anayasa Mahkemesinin 6.7.2000 gün ve E. 2000/21, K. 2000/16 sayılı kararıyla iptal edildiğinden, 4369 sayılı Kanun'un lehte olan **ceza hükümleri, yürürlüğünden önce kesinleşmiş mahkumiyet kararlarına da uygulanır hale gelmiştir.**

3. İdari Düzenlemelerde Geriye Yürüme Sorunu

3.1. İdari Düzenleme Tanımı

İdari düzenlemelerden kasıt, kamu idaresinin, genel, kişilik dışı ve objektif (nesnel) nitelikli işlemleridir. Bunları, öğreti ve uygulamada, **düzenleyici işlem** olarak adlandırmaktayız.

Düzenleyici işlem, her şeyden önce, kişilik dışıdır. Yani, genel niteliklidir; belli bir kişiyi değil, aynı durumda bulunan kişilerden oluşan grupları hedef alır. Kural olarak, sürekli nitelik taşırlar; yani, belli bir zaman dilimi için değil; yürürlükten kaldırılacakları tarihe kadar kesintisiz uygulanmak üzere yapılırlar. Yapıcısının amacı, işlemin düzenleyici niteliğinin belirleyicisi olabilir.

Son ve en önemli ölçüt, düzenleyici nitelikteki idari işlemlerin, **soyut, genel ve kişilik dışı** bir hukuk kuralı koyması; yani, normatif olmasıdır³³.

³² Yr. 11. CD., 27.09.2001, E. 2001/5139, K. 2001/8708.

³³ **Vergi Daireleri İşlem Yönergesi**'nin, ilgililer yönünden hak ve borç doğurucu olmadığı gibi, ihlalinin herhangi bir yaptırım uygulanmasını da gerektirmediği; dolayısıyla, normatif nitelik taşımadığı; dolayısıyla, anılan yönergenin, Danıştayda ilk derecede açılacak idari

Açıklanan nitelikte kural koymayan, daha önce var olan bir hukuk kuralını, örneğin üst normu açıklayan³⁴ veya yorumlayan ya da yapıcısının bu hukuk normundan ne anladığını alt idari birimlere veya idare edilenlere duyuran³⁵, hukuk düzenine yeni bir kural katmayan, üst normu, yalnızca, tekrarlayan³⁶ idari metinler, düzenleyici değildirler.

davaya konu edilemeyeceği hk. (Dan. 7. D., 8.2.2007, E. 2006/5220, K. 2007/394, **Danıştay Dergisi**, Y. 37, S. 116, 2007, sh. 224).

³⁴ Katma değer vergisi uygulaması konusunda **görüş isteğine verilen cevabın**, düzenleyici olmadığı hk. (Dan. 7.D., 18.10.2001, E. 2001/4382, .: 2001/3241);

Maliye Bakanlığının noter harcı ve damga vergisi uygulaması ile ilgili **görüşünü (muktezasını) noterlere duyurmak amacıyla kaleme alınan Türkiye Noterler Birliği Genelgesi'nin**, düzenleyici olmadığı, idari davaya konu edilemeyeceği hk. (Dan. 7. D. (Dan. 9. D. ile müşterek), 12.12.2001, E. 2000/2802, K. 2001/4850), (Dan. 7. D., 8.2.2007, E. 2007/31, K. 2007/393); Genel Kurulun aynı yönde kararı: Dan. VDDGK, 25.10.2002, E. 2002/203, K. 2002/340.

³⁵ Yasayla verilmiş bir yetkiye dayanmayan ve, esasen, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun indirimle ilişkin hükümleri ile 4481 sayılı Kanunun değişik 8'inci maddesinin uygulanmasına ilişkin **Bakanlık anlayışını alt idari birimlere duyurmayı amaçlayan dava konusu Genel Tebliğin**, kural koyucu (normatif) nitelikte olmadığı, Danıştayda ilk derece mahkemesi olarak açılacak idari davaya konu edilemeyeceği hk. (Dan. 7. D., 27.5.2002, E. 2002/1570, K. 2002/2119; Not: karara karşı yapılan temyiz başvurusu, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 21.3.2003 gün ve E. 2003/49, K. 2003/29 sayılı kararı ile reddedilerek karar onanmıştır);

Daha önce yayımlanan Bakanlar Kurulu Kararındaki **'TL'leri 'YTL'ye çeviren Bakanlar Kurulu Kararının** düzenleyici olmadığı hk. (Dan. 7. D., 26.2.2007, E. 2007/87, K. 2007/703);

Vergi Usul Kanunu'nun 413'üncü maddesi uyarınca yayımlanan **sirkülerlerin** düzenleyici olmadığı hk. (Dan. 7. D., 29.3.2007, E. 2007/1301, K. 2007/1531).

³⁶ 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun 80'inci maddesinde prim borçlarının vadesinde ödenmemesi durumunda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'unun uygulanacağını öngörölmüş bulunması karşısında; anılan borçların vadesinde ödenmemesinin doğal sonucunun, 6183 sayılı Kanun'un 51'inci maddesine göre gecikme zammı tahakkuk ettirilmesi olduğu; **84 sayılı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin davaya konu edilen cümlesinin**, Sosyal Sigortalar Kurumuna **prim borcu olanlara, bu hukuki durumu hatırlattığı; dolayısıyla, yeni bir hukuki durum yaratmayan, soyut hukuk kuralı koymayan anılan cümlelerin, düzenleyici kabul edilemeyeceği** hk. (Dan. 7. D., 24.12.2002, E. 2002/4407, K. 2002/4370).

Bakanlar Kurulu Kararını aynen tekrarlayan Genel Tebliğin düzenleyici olmadığı hk. (Dan. 7. D., 26.11.2001, E. 2001/674, K. 2001/3615);

Kanun hükümleriyle oluşturulan hukuki durumda değişiklik meydana getirmeyen, yeni bir hukuk kuralı koymayan, **yasa hükümlerini tekrar eden tebliğin, düzenleyici işlem olmadığı**, idari davaya konu edilemeyeceği hk. (Dan. 7. D., 5.10.2004, E. 2004/1123, K. 2004/2430, **Danıştay Kararlar Dergisi**, Y. 3, S. 6, 2005, s. 177).

3.2. Devletin Vergilendirme Yetkisine İlişkin İdari Düzenleme Çeşitleri

Hukuk düzenimizde, Devletin vergilendirme yetkisinin kullanılması ile ilgili düzenleyici olan veya olması olanaklı idari metinleri beş başlık altında açıklayabiliriz.

3.2.1. Tüzükler

2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 115'inci maddesinin ilk fıkrasında, Bakanlar Kurulunun, kanunun uygulanmasını göstermek veya emrettiği işleri belirtmek üzere, kanunlara aykırı olmamak ve Danıştayın incelemesinden geçirmek şartıyla, tüzük çıkarabileceği hükme bağlanmıştır.

Maddenin son fıkrasında da, birer düzenleyici işlem olan tüzüklerin, Cumhurbaşkanınca imzalandıktan sonra kanunlar gibi yayımlanacakları öngörülmüştür.

Anayasal düzenlemeden anlaşılacağı üzere; tüzükler, iki amaç için çıkarılabilirler: Kanunların uygulanmasını sağlamak ve kanunların emrettiği işleri belirtmek. Tüzüklerin, kanunların uygulanmasını sağlamak veya emrettiği işleri belirtmek amacıyla, kanunlara aykırı olmamak koşuluyla, kural koyabilecekleri kabul edilmektedir.

Bu özellikleri nedeniyle, tüzükler, düzenleyici idari işlemlerin başında gelmektedirler.

3.2.2. Bakanlar Kurulu Kararları

Bakanlar Kurulunun, Anayasanın 73'üncü maddesinin son fıkrası uyarınca yetkilendirildiği durumlarda, verginin muafiyet, istisna, indirim ve oranlarında, kanunun belirlediği sınırlar içerisinde, değişiklik yapan kararları, düzenleyici niteliktedir.

3.2.3. Yönetmelikler

Anayasanın 124'üncü maddesinde, Başbakanlığa, bakanlıklara ve kamu tüzel kişilerine, kendi görev alanlarını ilgilendiren kanun ve tüzüklerin uygulanmalarını sağlamak üzere yönetmelik çıkarma yetkisi verilmiştir.

Yönetmelik çıkarma yetkisi, münhasıran, bu idarelerin kendi faaliyet alanları ile ilgili kanun ve tüzüklerin uygulanmalarının sağlanması amacıyla

kullanılabilir. Bu bakımdan; Maliye Bakanlığı da, vergi kanunlarının ve vergi alanında yürürlüğe konulan tüzüklerin uygulanmasını sağlamak amacıyla, yasallık alanına taşmamak kaydıyla, yönetmelik çıkarma yetkisini kullanabilir.

3.2.4. Genel Tebliğler

İdareler, görevleri ile ilgili olarak, yukarıda adları verilen düzenleyici metinler dışında da, genelge, genel tebliğ veya başka adlar altında metinler yayımlayabilmektedirler. Bununla birlikte; bilindiği gibi, vergilendirme alanında, “*yasallık ilkesi*” geçerlidir. Bu yüzden; bu alanda, Maliye Bakanlığının düzenleme yapma yetkisi, son derece sınırlı olmak zorundadır.

Anayasa Mahkemesi, 15.10.1991 gün ve E. 1990/29, K. 1991/37 sayılı kararında, amaç ve sınırları belli edilmek ve yasallık ilkesi kapsamında bulunan verginin temel öğelerine ilişkin olmamak koşuluyla, **Maliye Bakanlığının, uzmanlık isteyen teknik konularda ayrıntıları düzenlemek üzere, yasayla yetkili kılınabileceğini** söylemektedir.

Bu karara göre; Maliye Bakanlığı, ancak, yasayla yetki verilme ve kararda geçen sınırlara uyulmak koşuluyla, yalnızca uzmanlık isteyen teknik konularda ayrıntıları genel tebliğ ile düzenleyebilmek olanağına sahiptir. **Yalnızca, bu koşullara uyan Maliye Bakanlığı genel tebliğleri, normatif olabilir.** Maliye Bakanlığının bu koşullara uymayan genel tebliğleri, yorumlayıcı, açıklayıcı veya tanıtıcı nitelikte olmak zorundadır³⁷. Bununla birlikte; uygulamada, kanunla yetki verilen haller dışında da, kural koyucu nitelikte genel tebliğler yayımlandığı bilinmektedir.

3.2.5. Sirkülerler

Bunlar, görüş açıklayıcı nitelikte olan, yani normatif olmaması gereken idari metinlerdir. Bunların, görüş ve açıklama isteyen bireyi muhatap almasıyla, aynı durumda bulunan tüm idare edilenlere ilan ile

³⁷ Yasayla verilmiş bir yetkiye dayanmayan ve, esasen, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun indirimle ilişkin hükümleri ile 4481 sayılı Kanun'un değişik 8'inci maddesinin uygulanmasına ilişkin **Bakanlık anlayışını alt idari birimlere duyurmayı amaçlayan dava konusu Genel Tebliğin**, kural koyucu (normatif) nitelikte olmadığı, Danıştayda ilk derece mahkemesi olarak açılacak idari davaya konu edilemeyeceği hk. (Dan. 7. D., 27.5.2002, E. 2002/1570, K. 2002/2119; Not: karara karşı yapılan temyiz başvurusu, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 21.3.2003 gün ve E. 2003/49, K. 2003/29 sayılı kararı ile reddedilerek, karar onanmıştır).

duyurulması arasında, söz konusu nitelikleri bakımından, fark yoktur³⁸. 213 sayılı **Vergi Usul Kanunu'nun 413'üncü maddesinde**, vergi mükelleflerinin, vergi durumları ve vergi kanunlarının uygulaması ile ilgili olarak müphem ve tereddütlü gördükleri konular hakkında, Maliye Bakanlığında izahat isteyebilecekleri hükmü yer almıştır.

Bu maddenin, 4962 sayılı Kanunla değişik, ikinci fıkrasında da, yetkili makamın, yazı ile istenecek izahatı yazı ile veya sirkülerle, en kısa zamanda, cevaplandırmaya mecbur olduğu hükme bağlanmıştır. Bu yasal düzenleme, Maliye Bakanlığında, yazı ile istenilen izahatı, birden fazla mükellefi ilgilendirmesi durumunda, bir sirkülerle yaparak, tüm mükelleflere duyurma olanağı sağlamıştır. Maliye Bakanlığınca yayımlanacak bu sirkülerler de, Bakanlığın açıklanan konudaki görüşünü ilgili mükelleflere duyurduklarından, **düzenleyici değildirler**³⁹. Bununla birlikte; uygulamada, üstelik, Maliye Bakanlığının sirküler yayımlama yetkisini devrettiği Gelir İdaresi Başkanlığının düzenleme yapma yetkisi olmamasına karşın, **düzenleyici nitelikte sirküler yayımlandığı**, sıkça, görülmektedir.

3.3. İdari İşlemlerin Geriye Yürümezliği İlkesi

Yasaların yayımlandıkları tarihten önce tamamlanmış hukuki olgulara uygulanmasının insan hak ve özgürlükleri yönünden olan olumsuz sonuçları, idarenin kamu gücü kullanarak yapmış olduğu düzenleyici işlemlerin geriye yürütülmesi durumunda da söz konusudur. Yasalarla ilgili olduğu gibi, düzenleyici idari işlemlerinin de geriye yürütülmesini yasaklayan bir genel yasa hükmü mevcut değildir.

İdari işlemlerin geriye yürümezliğini temin eden, yine bir **hukukun genel ilkesi olan idari işlemlerin geriye yürümezliği ilkesidir**. Bu ilkeye göre; idarenin kamu gücünü kullanarak yapmış olduğu düzenleyici

³⁹ Dan. VDDK., 22.2..2008, E. 2007/495, K. 2008/159, **Danıştay Dergisi**, Y. 38, S. 119, 2008, s. 94. Not: Danıştay **sirkülerleri idari davaya**, ancak sirkülerde **yetki aşılarak düzenleme yapılması halinde kabul etmektedir**. Örnek karar: Dan. VDDK., 18.4.2008, E. 2007/49, K. 2008/249, **Danıştay Dergisi**, Y. 38, S. 119, 2008, s. 94; Dan. VDDK., 17.4.2009, E. 2008/789, K. 2009/196, **Danıştay Dergisi**, Y. 40, S. 124, s. 129; Dan. VDDK., 4.4.2012, E. 2011/447, K. 2012/147, **Danıştay Dergisi**, , S. 131, 2012, s. 437: Yükümlülerin bir hukuk normunun uygulanması konusunda duraksamalarını gidermek amacıyla VUK'nun 413'üncü maddesi uyarınca yayımlanan sirkülerlerin, kesin ve yürütülmesi zorunlu idari işlem niteliği taşımamaları nedeniyle idari davaya konu edilemeyeceği hk.

işlemlerin uygulanması, ancak bu işlemin yayımlandığı tarihten sonra meydana gelecek olaylar için mümkündür.

“İdari işlemler yürürlüğe girdikleri andan itibaren hukuki etkilerini gösterirler ve idari işlemlerin geriye yürümezliği ilkesi, gerek yargısal kararlar gerekse öğretide kabul edilmiş bir idare hukuku kuralıdır. İdareye yasayla tanınan düzenleme yetkisinin, geçmişe yürümezlik ve belirlilik unsurlarını içeren hukuki güvenlik ilkesine uygun kullanılması hukuk devleti olmanın doğal ve zorunlu gereğidir... Bu durumda; sigorta şirketlerinin Sosyal Güvenlik Kurumu'na aktaracakları tutarın belirlenmesinde, polişe düzenledikleri tarih itibarıyla geçerli olan hesaplama yönteminin, bu tarihten sonra, geriye yönelik olarak değiştirilerek, yeni bir yöntem ve ek mali yükümlülüklerle tabi tutulmalarına yol açacak nitelikteki dava konusu düzenlemenin, geçmişe yürümezlik ve belirlilik unsurlarını içeren hukuki güvenlik ilkesiyle bağdaştırılmasına olanak bulunmamaktadır.”⁴⁰

Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulunun bu kararından da anlaşılacağı üzere, **idari işlemlerin geriye yürümezliği**, hukuki güvenlik ilkesinin doğal ve zorunlu gereği olarak görülmektedir. Bu haliyle; idari işlemlerin geriye yürümezliği ilkesinin, yasaların geriye yürümezliği ilkesiyle aynı ihtiyaçtan; başka bir anlatımla, bireylerin hukukunda değişiklik yapan idari düzenlemeler karşısında, bireylerin hukuki güvenliklerini sağlamak ihtiyacından kaynaklandığını söyleyebiliriz:

-Kişilere tanınan vergi istisnası ile ilgili mali avantajların kaldırılması ya da azaltılmasına ilişkin düzenleyici işlemin, yayımlandığı tarihten sonraki olaylara uygulanacağı ve hukuki sonuç yaratacağı vergi hukukunun genel ilkesidir. Bu sebeple geçmişe dönük vergileme yapılamaz.⁴¹

-Gecikme faizi 3505 sayılı kanunla 10.12.1988 tarihinden itibaren yürürlüğe sokulur. Vergi idaresi mükellef hakkında **Mart-Eylül 1986 dönemi için Şubat 1990'da re'sen vergi tarhına** gider ve bu re'sen tarha paralel olarak mükellefe **Mart 1986'dan itibaren gecikme faizi** uygular. **Danıştay: Uygulayamazsın.** Gecikme faizi ancak **yürürlüğe girmesinden sonraki vergilendirme dönemi** ile ilgili tarhlarda uygulanabilir.⁴²

⁴⁰ Dş. İDDK, 11.6.2014, E. 2014/255 (YD kararı).

⁴¹ Dş. 4. Daire 20 Nisan 1992 T. ve E. 1992/3523, K. 1992/1719. Kararın tam metni için bkz. Şükrü Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeler**, Cilt 1, s. 1290-1291.

⁴² 1990/4 Esas, 1993/1 Karar nolu Danıştay Kararı, **RG**, 25 Temmuz 1993.

-BKK 95/6428, m. 1 ile, **Fon Payı 12.1.1995 tarihinde %7'den %10'a çıkarılmış**, vergi artışının 1994 yılı kazançlarına da uygulanacağı öngörülmüştü. (RG, 1.2.1995) **Danıştay'da açılan davalar kazanılmış**, fazla alınan %3 fon payları geri alınmıştır.⁴³

-**İhracat istisnası oranı** 1991 yılı Ağustos ayında duyurulan bir düzenleme ile 1991 yılı başından itibaren geçerli olmak üzere %16'dan %12'ye düşürülmüştür. Hukuki güvenlik ilkesine ve dolayısıyla belirlilik ilkesine aykırı. İptal.⁴⁴

Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu, başka bir kararında⁴⁵ da, Yönetmelikte, 2872 sayılı Çevre Kanunu'nda öngörülen cezai müeyyide ve idari yaptırım uygulanmasını gerektiren suç olarak nitelendirilen fiili, **Yönetmeliğin yürürlüğünü, yayımından önceye götüren düzenlemesini, Anayasa'nın 38'inci maddesinde öngörülen, hiç kimsenin işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmayacağı ilkesine aykırı bulmuştur.**

Kurulun, uyuşmazlığın çözümünde, yasallık ilkesi veya idari işlemlerin geriye yürümezliği ilkesine başvurmak yerine, ceza kanunlarının geriye yürümezliği ilkesini düzenleyen anayasa hükmüne başvurması tartışma götürürse de, dava konusu yönetmelik hükmü, idari işlemlerin geriye yürümezliği ilkesine aykırı uygulama olarak, önemli bir örnek oluşturmaktadır.

Danıştay Üçüncü Dairesinin bir kararında⁴⁶ da, geriye yürümenin varlığının belirlenmesinde, kazanç türündeki benzerlik ve aynı bilançoda yer alma hali ölçüt olarak kullanılmıştır. Karar, **12.2.1992 günlü Resmi Gazete'de yayımlanan 92/2682 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Hazine bonusu faizlerine uygulanacak tevkifat oranının artırılmasından sonra, 31.12.1992 günlü Resmi Gazete'de yayımlanan 92/3802 sayılı Bakanlar Kurul Kararıyla, bu bonoların alım-satımından doğan kazançta uygulanan tevkifat oranının da, aynı tarih itibarıyla ve aynı miktarda artırılmasıyla ilgilidir.** Daire, kararında, **tevkifat oranının 12.2.1992 gününe götürülmesini, geriye yürüme olarak nitelendirmemiştir.** Bu kararında Daire, her iki kazancın aynı nitelikte olduğu, aynı nitelikteki iki kazanç üzerindeki vergi yükünün eşitlenmesi amacıyla alınan

⁴³ Ancak kesin kararın çıkması süreci 4 yılı bulduğu için geriye alınan paranın bir anlamı kalmamıştır. Bkz. **Yaklaşım Dergisi**, sayı: 78, Dş. E. 98/316; K. 99/169.

⁴⁴ Dş. VDDGK, 9.4.1993, E. 1992/299.

⁴⁵ Dş. İDDK, 9.12.2013, E. 2010/1158, K. 2013/4413.

⁴⁶ Dş. 3.D., 26.12.1992, E. 1994/2509, K. 1995/4408.

kararın geriye yürüme olarak nitelendirilemeyeceği görüşünden hareketle sonuca varmıştır. Kararda ulaşılan sonuç, ayrıca, 1992 yılında elde edilen her iki kazancın aynı bilançoda gösterilerek Nisan 1993 ayında beyan edilecek olması sebebiyle, kazanılmış bir hakkın varlığından de söz edilemeyeceği gerekçesiyle desteklenmiştir.

4. Yargı Kararlarının Geriye Yürümesi

4.1. Yargı Kararlarının Geriye Yürümesi mi Yoksa Geçmişe Etkisi mi?

Burada söz konusu olan, yargı yerlerinin özellikle de, Anayasa Yargısı ile İdari Yargının iptal kararlarının geçmişe etkisi veya geriye yürümesidir.

Yargı kararları, yasal tasarruflarla idarenin kamu gücü kullanarak yapmış olduğu düzenleme ve işlemlerden farklı olarak, kural koymazlar ve yeni bir hukuki durum yaratmazlar. **Yasama ve Yürütme Organlarının koymuş oldukları kuralların ya da idarenin yarattığı hukuki durumun, anayasaya ve hukuka aykırı bulunması halinde, hukuk düzeninden kaldırılmasını sağlarlar.**

Vermiş oldukları kararların etkisi, geçmişte yaratılan bir hukuki durum üzerinedir. Dolayısıyla sorun, bu kararların söz konusu etkisinin, verildikleri tarihten öncesine, **düzenlemenin ya da işlemin yapıldığı tarihe kadar gidip gitmeyeceği** ile ilgilidir.

Bu yüzden de, yargı kararlarının geriye yürümesinden çok, geçmişe etkisinden söz edilmesi daha doğru olur. Esasen; literatürde, bu durum için kullanılan anlatım da, yargı kararların "*geçmişe etkisi*" (makale şümulü – geçmişe teşmili – geçmişe şamil olması) dir.

4.2. Anayasa Mahkemesi Kararları ve Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararları

4.2.1. Anayasa Mahkemesi Kararlarının Geriye Yürümemesi (Dava Açmayanlara Faydasının Olmaması)

Mükellef lehine çıkan Anayasa Mahkemesi kararı, alındığı tarihte değil, gerekçeli kararın Resmi Gazete’de yayımlandığı tarihte yürürlüğe girmektedir. Bu iki tarih arasında çoğu vakit aylarca sürenin geçmesi söz konusu olabilmektedir. Üstüne üstlük, **Anayasa Mahkemesi aldığı iptal kararının yürürlüğe girmesini RG’de yayımladığı tarihten itibaren 1**

yıla kadar öteleyebilir. Yani durumu şöyle ironize edebiliriz: **Anayasa Mahkemesi kararları geriye yürümez, ama ileriye yürür!**

Gerekçeli kararın Resmi Gazete’de yayımlanmasının gecikmesi, bu şekilde yürürlük tarihinin ertelenmesi, lehe kararın mükellefe faydasını minimum düzeye indirebilmektedir. Zira iptal kararı RG’de yayımlanana kadar hüküm ifade etmemektedir. O zamana kadar olanlar da hukuka aykırı olmasına rağmen geçerli kalmaktadır.

Örnekler:

-3787 sayılı “Bazı Kamu Alacakları... İle İlgili Kanun” iptal edilmiş (Karar günü: 24/6/1993). Ama Mahkeme kararının Resmi Gazete’de yayımlanması 23 Aralık 1999 tarihinde olmuş.⁴⁷ **Dolayısıyla Haziran 1993’te iptal edilen kanunun uygulaması Aralık 1999’a kadar devam ettirilmiştir.**

-Vergi ziyayı cezasının iptaline yönelik dava Anayasa Mahkemesine **2000 yılında açılmıştır.** AYM davayı ancak 5 sene gibi bir süre geçtikten sonra karara bağlayabilmiştir. Buna ilave olarak, 20 Ekim 2005 tarihli RG’de yayımlanan kararın 6 ay daha idareye süre verilerek **Mayıs 2006’da hüküm ifade etmesi** kararlaştırılmıştır.

-Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi getirilmiş, bu düzenlemenin iptaline yönelik AYM’de dava açılmıştır. AYM **1.1.2003 tarihinde yürütmeyi durdurma kararı vermiş,** bu karar **25 Temmuz 2003 tarihli RG’de yayımlanmıştır.** Dava açanlar, ödedikleri 1. taksiti geri alma ve Temmuz ayında ödenmesi gereken 2. taksiti de ödememe hakkına kavuşmuşlardır. Dava açmayanların ise haksız ödedikleri veya ödemek zorunda oldukları 1. taksite yönelik bir hak talepleri olamayacaktır. Çünkü demektir idare “1. taksitin ödendiği tarihte hukuki temel (kanun) var idi. Dolayısıyla vergiyi doğuran olayın yasal temeli var idi.”

Anayasa Mahkemesinin, Anayasaya aykırılığını saptayarak iptal ettiği yasa hükmünün, iptal kararına karşın, kararın yürürlüğe gireceği tarihe kadar varlığını sürdürmesi ve hukuki sonuçlarını yaratması; yarattığı hukuki sonuçların, iptal kararının yürürlüğe girmesinden sonra da var olmaktaki devam etmesi, **kamu düzenini ve kazanılmış hakları koruma gerekçesine** dayandırılmaktadır⁴⁸.

⁴⁷ Sayı: 23915, Esas: 1992/29; Karar: 1993/23.

⁴⁸ Dan. 3. D, 18.11.2013, E: 2011/2663, K: 2013/5059.

Buna karşılık; anayasaya aykırılığı yargı kararıyla saptanan bir kanun hükmünün, varlığını iptal kararının yürürlüğe gireceği tarihe kadar sürdürmesinin, **anayasanın üstünlüğü ve hukuk devleti ilkeleriyle bağdaşmayacağı**nı söyleyen görüşler vardır. Gerçekten; kamu düzenini korumak amacıyla Anayasa'da yer alan iptal kararlarının geriye yürümezliği kuralı, özellikle, kişiler için mali yükler öngören ve, bu nedenle de, hak vermektен çok borç yaratan, vergi yasalarının anayasaya aykırılıkları sebebiyle iptalleri halinde, vergi yükü önünde kimi eşitsizliklere neden olabilmektedir.

Bize göre; anayasa mahkemesinin **iptal kararlarının geriye; iptal edilen kanunun yürürlük tarihine kadar etki etmesi kural olmalı; ancak, kamu düzeni ve hukuk güvenliği açısından korunmaya değer kimi durumların bu karardan etkilenip etkilenmeyeceğini belirleme yetkisi, Anayasa Mahkemesine bırakılmalı** veya, tersine, **Mahkeme, eşitlik ilkesinin gereği olan durumlarda, iptal kararının etkisini geriye götürebilmelidir.**

4.2.2. Anayasa Mahkemesi Kararlarının Dava Açmayanlara Faydasının Olmaması

Lehe çıkan Anayasa Mahkemesi kararlarının **sadece dava açanlara faydası olur.** Açılan dava kazanılırsa bunun dava açmayanlara bir faydası olmaz. Onlar hukuka aykırı olan kanuna göre ödedikleri vergileri geri isteyemezler. Zira Anayasa Mahkemesi kararları, yürürlük tarihinden itibaren hüküm ifade eder, geçmişe yürümez.

Anayasa Mahkemesinin **iptal kararlarının geriye yürümezliği kuralının istisnası,**

-Anayasa Mahkemesinin **itiraz yoluyla yapılan başvurularda vermiş olduğu kararlar ile**⁴⁹

⁴⁹ Anayasa'nın 152'nci maddesinde; bir davaya bakmakta olan mahkemenin, uyuşmazlığa uygulanacak kanun hükmünü Anayasa'ya aykırı görmesi ya da taraflardan birinin bu konudaki iddiasını ciddi bulması halinde, Anayasa Mahkemesinin bu konuda vereceği karara kadar davayı geri bırakacağı; Anayasa Mahkemesinin kararını beş ay bekleyeceği; bu süre içerisinde kararın gelmemesi durumunda, davayı yürürlükteki kanun hükmüne göre çözümleneceği; ancak, vereceği kararın kesinleşmesinden önce Anayasa Mahkemesinin kararının gelmesi halinde, bu karara uymak zorunda olduğu açıklanmıştır. Maddede, davaya bakan mahkemenin **uyuma zorunluluğu için, Anayasa Mahkemesi kararının yayımlanmış olması veya yürürlüğe girmesi koşulu aranmamış;** kararın davaya bakan mahkemeye gelmiş olması yeterli görülmüştür. Buna göre; davaya bakan

-Bu kararların yürürlüğe girdiği tarihten önce usulüne uygun olarak yargı yerlerinde açılan ve uyuşmazlık halinde iptal kararının yürürlüğe girdiği tarihe kadar gelen davalar bakımından söz konusudur.

Anayasa Mahkemesi iptal kararının **devam eden davalara (dava açanlara) etkisi** konusunda, ücretlerin vergi oranının yükseltilmesi uyuşmazlığı güzel bir örnek oluşturmaktadır.

01.01.2006 tarihine kadar ücret gelirleri daha düşük oranda vergilendirilirken bu tarihten itibaren yapılan bir kanuni düzenleme ile ücret gelirlerinin avantajlı vergilendirilmesi uygulamasına son verildi. **1.1.2006 tarihinden itibaren ücret gelirlerine uygulanan %27 oranı %35'e çıkarılmıştır.** Yeni düzenleme Anayasa Mahkemesine götürüldü. Anayasa Mahkemesi *"ücret gelirlerine farklı (düşük oranlı) gelir vergisi tarifesi uygulamasına son veren kanuni düzenleme"*nin uygulamasını iptal etti: Yani **%35 oranının ücretlilere uygulanamayacağına karar verdi (15 Ekim 2009).** Bu karar **8 Ocak 2010** tarihli RG'de yayımlandı. Karar metninde, bu kararın uygulamasının yayımından 6 ay sonra, yani **8 Temmuz 2010 tarihinde başlayacağı hükmüne** de yer verildi.

Bu şekilde 1.1.2006 tarihinden bu yana süre gelen hukuka aykırı uygulama 4,5 yılı aşkın süre sonra durdurulabildi. RG'de yayım tarihinin geciktirilmesi ve yürürlüğe giriş süresinin uzatılması ile idareye 1 yıl gibi ek bir haksız vergiyi alma imkanı daha tanınınca **idarenin hukuka aykırı yasayı uyguladığı süre 5,5 yıla çıkarılmış oldu.**

İdari Yargıda dava açanlar AYM kararının kendilerine de uygulanmasını talep etmişlerdir. Bu taleplerle ilgili verilen kararlara aşağıdaki örnekleri verebiliriz:

-“Anayasa mahkemesince iptal edilen kanun hükmünde kararname hükmüne dayanan düzenleyici işlemin hukuki dayanaktan yoksun kaldığı ve iptal kararının henüz resmi gazete'de yayınlanmamasının yargı mercilerinin bakmakta oldukları uyuşmazlıklarda hukuka ve Anayasaya aykırı bulunarak iptal edilmiş kuralların uygulanmasını ve uyuşmazlıkların bu kurallara göre çözümlenmesini gerektirmeyeceği hk.”⁵⁰

-“Anayasa mahkemesi iptal kararının yürürlüğe gireceği tarihin ertelenmiş olmasının, yargı yerlerinin çözümlenmekte oldukları

mahkemeye dava karara bağlanmadan veya verilen karar kesinleşmeden önce, Anayasa Mahkemesinin iptal kararı gelirse, iptal kararı yayımlanmamış ya da yürürlüğe girmemiş olsa dahi, davayı bu karara göre sonuçlandırması, Anayasa hükmü gereğidir.

⁵⁰ Dş. 5. D. 23.12.1992, K. 1992/3872; E. 1992/1219.

uyuşmazlıklarda anayasaya aykırı bulunarak iptal edilen yasa kurallarının uygulaması sonucuna yol açmayacağı hk. ⁵¹

-“Anayasa mahkemesinin **iptal kararından önceki düzenleme’ye göre karar verilemeyeceği** hk. ⁵²

-“Dayandığı üst normun iptaline ilişkin bulunan, ancak yürürlüğü dört ay sonrasına ertelenen anayasa mahkemesi kararının Resmi Gazete’de yayımlanmasından daha önceki tarihte tesis edilen idari işlemin yargısal denetiminin, tesis edildiği tarihte yürürlükte bulunan düzenleme uyarınca yapılması gerektiği; ancak bu, **Anayasaya aykırı bulunarak iptal edildiği bilinen kuralların, bu kuralların uygulanmasına ilişkin idari işlemlerin hukuka aykırı olduklarından dolayı iptali istemiyle açılan ve halen görülmekte olan davalarda da uygulanacağı anlamını taşımamaktadır. Aksi hal "hukuk devleti" ve "Anayasanın üstünlüğü" ilkeleriyle bağdaştırılamaz.**” ⁵³

Görüldüğü gibi Danıştay, Anayasa Mahkemesinin iptal kararlarının, **bu kararın yürürlüğe girdiği tarihten önce, usulüne uygun olarak açılıp, uyuşmazlık halinde iptal kararının yürürlük tarihine kadar süre gelen davalara uygulanacağını, istikrarlı bir biçimde kabul etmektedir**⁵⁴. Danıştaya göre; Anayasaya aykırılığı yargı kararı ile saptanmış bir yasa hükmünün görülmekte olan bir davada uygulanmasının, Anayasanın üstünlüğü ve Hukuk Devleti ilkesine aykırı düşeceğinin kabulü gerekmektedir. Ayrıca; aksi olursa, Anayasanın 152’nci maddesinde, görülmekte olan davalarda, o davaya konu uyuşmazlığa uygulanacak yasa hükmünün Anayasa’ya aykırılığını iddia etmenin anlamı da kalmaz.

Anayasa Mahkemesinin iptal kararlarının, **yürürlüklerinden önce tamamlanmış olan hukuki durumlara veya kararı kesinleşen davalara uygulanamayacağında ise, genel kabul vardır.** Bununla birlikte; iptal kararının yürürlüğünden önce sonuçlanan hukuki durumla ilgili olarak, gidilmesi olanaklı **istisnai kanun yollarının bulunması halinde,** Danıştay, iptal kararının bu yollarda uygulanmasını kabul etmektedir. Bu uygulamaya;

-Vergi Usul Kanunu’nun vergi ziyat cezasının hesaplanma yöntemiyle ilgili 344’üncü maddesinin ikinci fıkrasının **Anayasa Mahkemesince iptali**

⁵¹ Dş. 10. D. 11.10.2000, 2000/5129; E. 200/3903.

⁵² Dş. 11. D. 07.03.2005, K. 2005/973; E. 2002/4654.

⁵³ Dş. 10. D. 24.05.1999, K. 1999/2597; E. 1996/9928.

⁵⁴ Dş. VDDK, 6.7.2006, E: 2006/140, K: 2006/203; Dş. 3. D, 18.11.2013, E: 2011/2663, K: 2013/5059; Dş. 3. D, 20.3.2013, E: 2011/3070, K: 2013/825; Dş. 4. D, 13.5.2014, E: 2011/5029, K: 2014/3269; Dş. 7. D, 23.1.2014, E: 2010/10103, K: 2014/261.

üzerine yapılan düzeltme ve şikayet başvuruları sonucu açılan davalarda verilen kararlarla⁵⁵,

-4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 245'inci maddesinin, idari davanın açılmasının tahsilatı durdurmayacağını dair olan üçüncü fıkrasının **Anayasa Mahkemesince iptali üzerine, düzenlendiği tarihte anılan yasa hükmüne uygun bulunan ödeme emrinin iptali** istemiyle açılan davada verilen karar⁵⁶ örnek olarak gösterilebilir.

4.3. İdari Yargı Kararlarının Geçmişe Etkisi

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2'nci maddesinin 1'inci fıkrasının "a" bendinde, iptal davaları; idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılan davalar olarak tanımlanmıştır. Tanımdan da anlaşıldığı üzere, davanın konusu, idari işlemin bizzat kendisidir. Öğretide ve uygulamada kabul edildiği üzere; idari işlemin iptalinden amaç, hukuka aykırı olarak nitelendirilen dava konusu **idari işlemin geçmişe etkili (şamil) olarak, yani yapıldığı tarih itibariyle hukuk düzeninden çıkarılmasının** ve, böylece, **tesisinden önceki hukuki durumun geri gelmesinin sağlanmasıdır**. Başka bir anlatımla da, idari işlemin hiç yapılmamış, hiç doğmamış hale getirilmesidir. İptal kararı ile bu durumun doğabilmesi, kararın geçmişe olan etkisi ile açıklanabilir (Gökalp 1968: 467).

Hukuka aykırı olduğu saptanan bir idari işlemin, tesis edildiği tarihle iptal kararının verildiği tarih arasındaki zaman diliminde hukuki sonuçlarını doğurması, hukuk devletlerinde, kabul edilebilir değildir. Bu nedenle, iptal kararlarının geçmişe olan etkisi, hukuka aykırı olarak tesis edilen idari işlemlerle **bozulan hukuk düzeninin onarılabilmesi için gereklidir.**

İdari işlemin yapıldığı tarih itibariyle hukuk düzeninden kalkması, iptal kararı ile birlikte kendiliğinden olmaktadır. Başka bir anlatımla; iptal edilen dava konusu düzenleyici işlem veya bireysel vergilendirme işleminin hukuk düzeninden kalkması için, idarece herhangi bir işlem yapılmasına gerek bulunmamaktadır; bu etki, kendiliğinden olmaktadır. İptal edilen bir

⁵⁵ Dş. VDDK, 8.12.2006, E. 2006/220, K. 2006/366: Konusu vergi ziyai cezasının tahsili olan ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davada, Anayasa Mahkemesinin vergi ziyai cezası hakkındaki iptal kararının dikkate alınarak karar verilmesi gerektiği hk.

⁵⁶ Dş. 7. D, 23.1.2014, E:2010/10103, K:2014/261.

vergileendirme işlemi için idarece yapılması gereken, yalnızca, **verginin kayıtlarından terkininden** ibarettir. Bununla birlikte; vergileendirme işleminin yetki veya şekil unsurları yönünden hukuka aykırı görülüp iptal edilmesinde ya da kısmen hukuka aykırı bulunması nedeniyle kısmen iptal edilip kısmen de davanın reddedilmesinde olduğu gibi, vergi idaresinin, yeni işlemler yapmasına iptal kararı engel değildir (İYUK. Md. 28/5). Hatta; iptal kararı üzerine, daha önce yapmış olduğu fazla veya yersiz vergi tahsilatını yükümlüye geri vermek, bu tahsilat dolayısıyla yükümlünün uğradığı zararı faiz yoluyla telafi etmek gibi, vergi idaresinin yerine getirmek zorunda olduğu gereklilikler de olabilir.

İptal kararının geçmişe etkisi ile ilgili Danıştay görüşü, yukarıda anlatılanlardan farklı değildir. Danıştay da, kararlarında, İdare Hukuku ilkelerine göre, yargısal bir kararla iptal edilen idari işlemin ortadan kalkarak tesisinden önceki hukuki durumun geri geleceğine; iptal kararının, geriye yürüten - makale şamil - sonuçlar doğuracağına; başka bir deyişle, işlemin tesis edildiği tarihe kadar etkide bulunacağına vurgu yapmaktadır. Yine; Danıştaya göre; iptal kararlarının, **yalnızca iptal edilen dava konusu işlemi değil, ona bağlı işlemleri de tesis edildikleri tarihten itibaren ortadan kaldırarak, dava konusu işlemin tesisinden önceki hukuki durumun devamını sağlayacağı** kabul edilmektedir⁵⁷.

Bu görüşün, iptal edilen vergi ile ilgili düzenleyici işlemler; örneğin vergi oranlarını artıran Bakanlar Kurulu Kararları yönünden sonucu; **yalnızca, dava konusu Bakanlar Kurulu Kararının hukuk düzeninden kalkması değildir; ayrıca, bu karara dayanılarak fazla tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin de hukuk düzeninden kalkması ve bu nedenle tahsil edilen vergi tutarının, mükellefine, faizi ile geri verilmesidir.** Hukuk devleti ilkesi ve ondan kaynaklanan hukuka bağlı idare anlayışı, vergi idaresinin bu hukuki sonuca uygun işlem yapmasını gerektirir.

Ancak; **uygulamada, özellikle, söz konusu iptal kararlarının sonuçları ile ilgili olarak sorunlar yaşandığı da bir gerçektir.**

⁵⁷ Dş. 1. D., 17.5.1982, E. 1982/102, K. 1982/113; Dş. 1. D., 27.2.2003, E. 2003/14, K. 2003/25.

Sonuç

Gerek Avrupa Konseyi İnsan Hakları Mahkemesi gerekse Avrupa Birliği Adalet Divanı “*çok özel koşulların varlığı*” halinde vergi kanunlarının geçmişe yürümesine müsamaha göstermektedir.

Biz, mükelleflerin aleyhine düzenlemeler getiren vergi mevzuatının (yürütme organının düzenleyici işlemleri dâhil) geçmişe etkili olmadan sadece yürürlüğe girmelerinden sonraki olaylara uygulanması gerektiğini düşünüyoruz. Gerçek geriye yürümeye karşı olduğumuz kadar gerçek olmayan geriye yürümeye de karşıyız. Vergi kanunları yürürlüğe girdikten sonraki olay ve işlemlere uygulanmalıdır. Vergiyi doğuran olayın henüz tamamlanmamış olması geriye yürümeye imkan vermemelidir.

Zira çalışma boyunca anlattığımız ve aşağıda tekrarlayacağımız hukuk ilkelerinin, korunması düşünülen “kamu yararı”na göre daha önemli olduğunu düşünüyoruz:

-Kanunların geçmişe yürütülmemesi, “**hukuki güvenlik (hukuk güvenliği) ilkesi**”nin bir gereğidir. Hiç kimseden, bugün bilinmeyen, gelecekte yürürlüğe girecek düzenlemelere uygun davranmasının beklenmemesi gerekir.

-Hukuk devleti ilkesi, geçmişe yürümeyi gerektirir.

-Vergiyi doğuran olayın vukuu döneminde yürürlükte olmayan bir kanuna dayanılarak vergi yükünün artırılması, “**vergilerin kanuniliği ilkesi**”ne aykırı olur.

Kısaca, toplumun istikrar ve güveninin korunması, mükelleflerin aleyhine sonuçlar doğuracak geriye yürümeye karşı çıkılmasını gerekli kılar.

Bu kapsamda, Türk hukukunda **Anayasa Mahkemesi kararlarının yürürlüğe girişi konusu** önemli bir sorun olarak ortada durmaktadır. Mevcut uygulamada iptal edilen kanun hükmünün uygulamadan kalkması 3-6 yıl gibi sürelerden sonra mümkün olmaktadır. Bu süre boyunca mükellefler hukuka aykırı vergileri ödemek durumunda kalmaktadırlar. Sonuçta ortaya çıkan iptal kararı da sadece sınırlı sayıdaki dava açan vergi mükellefine fayda sağlamaktadır. Buna karşılık yığınlarca vergi mükellefi hukuksuz uygulamanın kurbanı olmaktadır. Yani “*atı alan vergi idaresi, Üsküdar’ı geçmiş olmakta*”dır. Bu sıkıntıya çözüm bulunması, Anayasa Mahkemesine, iptal kararlarının gerektiğinde ilgili başka vergi mükelleflerine de uygulanabileceği yetkisini veren bir Anayasa değişikliğine gidilmesinde yatmaktadır.

Söylediklerimiz, Anayasanın “**Türkiye Cumhuriyetinin bir hukuk devleti olduğu**” hükmü gereğince yapılmalıdır. Sözüünü ettiğimiz değişiklikler aynı zamanda genel hukuk ilkeleri olan hukuki güvenlik ilkesi ve kanunilik ilkesi gibi evrensel ilkelerin de bir gereğidir.

KAYNAKÇA

- AKKAYA Mustafa, Vergi Aslı ve Ferileri Bakımından Geriye Yürümezlik Esası: “Haklılık” Ölçütü Üzerine Değerlendirmeler, **in Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası**, Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi: 1, Derleyen (Ed.)
- AYAZ Garip, Anayasa Mahkemesi Kararlarında Vergi Yasalarının Geriye Yürümezliği İlkesi, **Vergi Dünyası Dergisi**, sayı 184, Aralık 1996.
- BİLİCİ Nurettin, **Vergi Hukuku**, 34. Baskı, Savaş Kitabevi, Ankara, 2014.
- BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Vergi Kabahat ve Yaptırımlar, **in İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, Editörler: İlhan Ulusan, Funda Başaran Yavaşlar, İstanbul Kültür Üniversitesi, Seçkin Yayınevi, 2009, Ankara. s. 285-298.
- CANDAN Turgut, Vergi Cezaları Bakımından Geçmişe Yürüme: “Lehte-Aleyhte Kural” Üzerine Değerlendirmeler, **in Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası**, Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi: 1, Derleyen (Ed.) Billur Yaltı, s. 137-155, Beta, 2011, İstanbul.
- CANDAN Turgut, Danıştay Kararlarında Vergisel Kabahatler ve Yaptırımlar Hukukuna İlişkin Temel İlkeler, **in İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, Editörler: İlhan Ulusan, Funda Başaran Yavaşlar, İstanbul Kültür Üniversitesi, Seçkin Yayınevi, 2009, Ankara. s. 246-285.
- GÖKALP Ali Sıtkı, **İdari Dava Türleri, Yüzyıl Boyunca Danıştay**, Türk Tarih Kurumu Basımevi, Ankara, 1968.
- İSPİR/YAĞMURLU/ÖZBALCI, **Vergi Usul Kanununun Uygulanmasına İlişkin Danıştay Kararları, En Son Kararlar**, Ankara, 1985.
- LANG Michael/MARCHGRABER Christoph (Çev. Ege Berber), “Avusturya Vergi Hukukunda Geriye Yürüme ve Haklı Beklentiler”, **in Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası**, Der. Prof. Dr. Billur Yaltı, Beta, 2012, İstanbul.
- NOYAN Erdal, **Ceza Davası**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2006.

- ÖZ Ersan – AKÇAY Fatih, Uygulama Örnekleriyle Türk Vergi Hukukunda Gerçek ve Gerçek Olmayan Geriye Yürümler ve Hukuk Güvenliği İlkesine Etkisi, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 288, 2012, s. 160-180.
- ÖZGÜVEN Ali Volkan, **Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi (Y. Lisans Tezi)**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007, Ankara.
- PAUWELS Melvin, Vergi Yasalarının Geriye Yürümesi: Hollanda Hukukunda Yer Alan Anayasal, Yargısal ve Öz Denetimsel Sınırlamalar, **in Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası**, Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi: 1, Derleyen (Ed.) Billur Yaltı, Çeviren: Gamze Gümüşkaya, s. 59-87, Beta, 2011, İstanbul.
- PİSTONE Pasquale (Çev. Ege Berber), “İtalya ve Avrupa Birliği Deneyiminde Karşılaştırılmalı ve Uluslarüstü Hukuk Açısından Vergilendirmede Geriye Yürümenin Özellikli Yönleri », **in Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası**, Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi: 1, Derleyen (Ed.) Billur Yaltı, s. 59-87, Beta, 2011, İstanbul.
- YALTI Billur, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta Yayınları, İstanbul, 2006.
- YALTI Billur, Anayasa Mahkemesi’nin Vergi Konulu Kararları Bakımından Geriye Yürümezlik Esası: “Ex Tunc - Ex Nunc - Pro Futuro Etki” Üzerine Değerlendirmeler, **in Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası**, Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi: 1, Derleyen (Ed.) Billur Yaltı, s. 173-209, Beta, 2011, İstanbul.
- YILMAZ Elif, **Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Gereği Olarak Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2014, Ankara.