

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU (VERGİ HUKUKU)
ANABİLİM DALI

**TÜRK VERGİ HUKUKUNDA
GERİYE YÜRÜMEZLİK İLKESİ**

Yüksek Lisans Tezi

Ali Volkan ÖZGÜVEN

Ankara-2006

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU (VERGİ HUKUKU)
ANABİLİM DALI

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA GERİYE YÜRÜMEZLİK İLKESİ

Yüksek Lisans Tezi

Ali Volkan ÖZGÜVEN

Tez Danışmanı
Doç. Dr. Mustafa AKKAYA

Ankara-2006

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
İÇİNDEKİLER.....	I
KISALTMALAR.....	V
GİRİŞ.....	1
I- KONUNUN TAKDİMİ.....	1
II- ÇALIŞMA METODU VE KONUNUN SINIRLANDIRILMASI.....	9

BİRİNCİ BÖLÜM

NORMLARIN ZAMAN BAKIMINDAN UYGULANMASI SORUNU, GERİYE YÜRÜMEZLİK İLKESİ VE KURAMSAL TEMELLERİ

I- Normların Zaman Bakımından Uygulanması Sorunu.....	14
A- Genel Açıklama.....	14
B- Zaman Bakımından Uygulama Normları.....	17
1- Genel Açıklama.....	17
2- Birbirini İzleme Normu (Lex posterior derogat priori).....	17
3- Derhal Uygulama Normu (Effet immédiat des lois).....	18
4- Etkiyi Sürdürme Normu.....	21
5- Geriye Yürüme Normu.....	22
a- Terim Olarak Geriye Yürüme.....	22
b- Tanım.....	24
c- Geriye Yürüme Türleri.....	24
ca- Geniş Anlamda Geriye Yürüme - Gerçek Olmayan Geriye Yürüme (Derhal Uygulama).....	25
cb- Dar Anlamda Geriye Yürüme–Gerçek Geriye Yürüme	28
C- Zaman Bakımından Uygulama Normlarının Göreceliği.....	30
II- Geriye Yürümezlik İlkesinin Kuramsal Temelleri.....	31
A- İlkenin Tarihsel Gelişimine Genel Bir Bakış.....	31
B- Hukuki Niteliği.....	36
C- Anayasal Niteliği.....	43
D- Geriye Yürümezlik İlkesinin Açıklanmasında Başvurulan Hukukun Genel İlkeleri (Hukuki Güvenceler).....	47
1- Hukuk Devleti İlkesi.....	48
a- Genel Açıklama.....	48
b- Hukuki Güvenlik İlkesi (Hukuki İstikrar ve Belirlilik).....	51

2- Kazanılmış Hak, Beklenen Hak, Müesses Durum Kavramları ve Geriye Yürümezlik İlkesi ile İlişkisi.....	54
a- Genel Açıklama.....	54
b- Kazanılmış Hak.....	54
c- Kazanılmış Hak Kavramının Benzer Kavramlardan Ayrılması.....	58
ca- Haklı Beklenti (Beklenen Hak – Muntazar Hak).....	58
cb- Müesses Durum.....	60
d- Kazanılmış Hak Kavramının Geriye Yürümezlik İlkesi ile İlişkisi.....	61
III- Geriye Yürümezlik İlkesi.....	70

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA GERİYE YÜRÜMEZLİK İLKESİ

I- Vergi Hukukunda Geriye Yürüme – Geriye Doğru Vergileme.....	72
A- Genel Açıklama.....	72
B- Türleri.....	73
1- Genel Açıklama.....	73
2- Gerçek - Gerçek Olmayan Geriye Yürüme ve Vergiyi Doğuran Olay İlişkisi.....	74
a- Gerçek -Gerçek Olmayan Geriye Yürüme	74
b- Temel Kriter Vergiyi Doğuran Olay.....	85
c- Türk Vergi Hukukundan Örnekler.....	89
ca- Gerçek Geriye Yürüme Örnekleri.....	90
cb- Gerçek Olmayan Geriye Yürüme Örnekleri.....	94
3- Ekonomik Anlamda Geriye Yürüme-Hukuki Anlamda Geriye Yürüme ve Ek Vergiler.....	96
C- Geriye Doğru Vergilemede İleri Sürülen Gerekçeler.....	99
1-Genel Açıklama.....	99
2- Maliye Politikaları	101
a- Enflasyona ve Ekonomik Buhranlara Karşı İzlenen Vergi Politikaları....	101
b-Gelir ve Servet Dağılımının Düzeltilmesi.....	104
3- Tarh ve Tahsil Dönemleri Gibi Teknik Özellikler.....	105
4- Doğal Afet ve Savaş Zararlarının Karşılanması.....	108
II- Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesinin Kuramsal Temelleri.....	111
A-İlkenin Türk Vergi Hukukundaki Tarihsel Gelişimi.....	111
B- İlkenin Hukuki Niteliği, Koruduğu Hukuki Değerler ve Anayasal Dayanağı.....	116
III- Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi.....	120
A- Genel Açıklama.....	120
B- İlkenin Sınırları.....	121
1- Genel Açıklama.....	121
2- Lehe - Aleyhe Hüküm Ayrımı.....	122
a- Genel Açıklama.....	122
b- Vergi Yükümlüsü Lehine Hüküm.....	123
c- Sanık Lehine Olan Ceza Hükümleri (Lex Mitior).....	128

ca- Genel Açıklama.....	128
cb- Ceza Hukuku Anlamında Vergi Suç ve Cezaları Açısından.....	130
cc- İdari (Mali) Nitelikteki Vergi Suç ve Cezaları Açısından.....	133
cd- Af Yasaları.....	138
3- Verginin Ana Ögesi - Usul Hükmü Ayrımı.....	139
4-Önceki Hükmün Hukuken Geçersizliği, Belirsizliği veya Açıkça Anayasa'ya Aykırılığı.....	146
5- Geriye Yürümenin Öngörülebilir Olması.....	146
6- Kamu Yararı ve Kamu Düzeni.....	150

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA İDARİ İŞLEMLERİN GERİYE YÜRÜMESİ,

İDARİ İŞLEMLERİN GERİYE YÜRÜMEZLİĞİ İLKESİ, YARGI

KARARLARI VE GERİYE YÜRÜMEZLİK İLKESİ

I- İdari İşlemlerin Geriye Yürümesi.....	154
A- Genel Açıklama.....	154
B- Vergi Hukukundan Örnekler.....	155
II- İdari İşlemlerin Geriye Yürümezliği İlkesi.....	157
A- Kuramsal Temelleri ve Tanımı.....	157
B- Sınırları.....	161
1- İdari İşlemlerin Geri Alınması ve İptal Kararlarında Geriye Yürüme.....	161
a- Geri Alma (Retrait Rétroactif).....	161
b- İdari Yargıda İptal.....	165
2- Yok İşlemler.....	166
III- Yargı Kararları ve Geriye Yürümezlik.....	168
A- Danıştay İçtihatları Birleştirme Genel Kurulu Kararlarının Geriye Yürümezliği.....	170
1- Danıştay İçtihatları Birleştirme Genel Kurulu Kararlarının Niteliği.....	170
2- Zaman Bakımından Uygulanması (Geriye Yürümezliği).....	171
3- Geriye Yürümezlik İlkesine İlişkin Bazı Problemler.....	174
a- Dava Konusu Edilmiş İşlere Etkisi.....	174
aa- Derdest Davalara Etkisi.....	174
ab- Kesin Hükümlere Etkisi.....	176
aba- Ceza Hukukunda.....	177
abb-Vergi Hukukunda (Diğer Hukuk Dallarında).....	182
b- Dava Konusu Edilmemiş İşlere Etkisi.....	186
ba- Ödenmemiş Vergi Borçları Açısından.....	187
bb- Ödenmiş Vergi Borçları Açısından.....	188
B- Anayasa Mahkemesi'nin İptal Kararlarının Geriye Yürümezliği.....	194
1- Anayasa Mahkemesi'nin İptal Kararlarının Niteliği.....	194
2- Zaman Bakımından Uygulanması (Geriye Yürümezliği).....	199
3- Geriye Yürümezlik İlkesine İlişkin Bazı Problemler.....	203

a- Dava Konusu Edilmiş İşlere Etkisi.....	204
aa- Derdest Davalara Etkisi.....	204
aaa- Somut Norm Denetimi (İtiraz Yolu) ile Gelen İşlerde Verilen İptal Kararlarının Dava Mahkemesine Etkisi.....	204
aab- Somut Norm Denetimi Yoluyla Verilen İptal Kararının Görülmekte Olan Diğer Mahkemelere Etkisi.....	208
ab- Kesin Hükümlere Etkisi.....	212
aba- Genel Olarak.....	212
abb- Ceza Hukukunda.....	216
b- Dava Konusu Edilmemiş İşlere Etkisi.....	219
ba- Ödenmemiş Vergi Borçları Açısından.....	219
bb- Ödenmiş Vergi Borçları Açısından.....	221
SONUÇ VE DEĞERLENDİRME.....	229
ÖZET.....	235
YABANCI DİLDE ÖZET.....	236
KAYNAKÇA.....	237

KISALTMALAR CETVELİ

AATUHK	: Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun
AD.	: Adalet Dergisi
AİD	: Amme İdaresi Dergisi
Akt.	: Aktaran
AMKD	: Anayasa Mahkemesi Kararları Dergisi
Ank. B. D.	: Ankara Barosu Dergisi
AÜ	: Ankara Üniversitesi
AÜHF	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi
AÜHFD	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
AÜSBFD	: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi
AÜEHFD	: Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi
AÜSBFY	: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları
AYM	: Anayasa Mahkemesi
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
Bkz -bkz	: Bakınız
C.	: Cilt
CD.	: Ceza Dairesi
CMUK	: Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu
Çev.	: Çeviren
D.	: Daire
Dan.	: Danıştay
DD.	: Danıştay Dergisi
DEÜİİBFD	: Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi
DEÜSBED	: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi
DİBGK	: Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu
DİBGKK	: Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurul Kararı
DİBKK	: Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararı
DİDDGK	: Danıştay İdari Dava Daireleri Genel Kurulu
DİDDK	: Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu Kararı
DKD	: Danıştay Kararları Dergisi
Dp.	: Dipnot
DVK	: Damga Vergisi Kanunu
E.	: Esas
Enst.	: Enstitüsü
EVK	: Emlak Vergisi Kanunu
Gid. V. K.	: Gider Vergileri Kanunu
GK	: Gümrük Kanunu
GSÜ	: Galatasaray Üniversitesi
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
HD	: Hukuk Dairesi
HUMK	: Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu
İBD	: İstanbul Barosu Dergisi
İDDGK	: İdari Dava Daireleri Genel Kurulu
İHFMD	: İstanbul Hukuk Fakültesi Mecmuası
İHİD	: İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi

İÜ	: İstanbul Üniversitesi
İÜHF	: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi
İÜHFM	: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası
İÜSBFD	: İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	: Karar
KDV	: Katma Değer Vergisi
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
Md	: Madde
MTVK	: Motorlu Taşıtlı Vergisi Kanunu
Nkl.	: Nakleden
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
RG	: Resmi Gazete
S.	: Sayı
s.	: Sayfa
SBF	: Siyasal Bilgiler Fakültesi
SBFD	: Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi
t.	: Takvim
TBBD	: Türkiye Barolar Birliği Dergisi
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TNBHD	: Türkiye Noterler Birliği Hukuk Dergisi
VDD	: Vergi Dünyası Dergisi
VDDGK	: Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
Vd.	: Ve devamı
VİVK	: Veraset İntikal Vergisi Kanunu
Vol.	: Volume
VSD	: Vergi Sorunları Dergisi
VUK	: Vergi Usul Kanunu
Y.	: Yıl
Yar.	: Yargıtay
Yay.	: Yayınları
YCGK	: Yargıtay Ceza Genel Kurulu
YD	: Yargıtay Dergisi
YHGK	: Yargıtay Hukuk Genel Kurulu
YİBGKK	: Yargıtay İçtihadı Birleştirme Genel Kurul Kararı

GİRİŞ

“Partout où la rétroactivité serait admise, non seulement la sûreté n'existerait plus, mais son ombre même”.

“Geçmiş kapsamın kabul edileceği her yerde, yalnız güvenlik değil, artık onun gölgesi bile bulunmayacaktır.”

Portalis'ten nakleden (Planiol-Ripert-Boulanger, **Traite elementaire de droit civil** (4th ed., 1948) vol., i s. 121).

I- KONUNUN TAKDİMİ

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 değişimler, 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 gerçekleşir¹.

Ayrıca sürekli gelişim halinde olan toplumsal hayatın yeni sorunlara yol açması kaçınılmazdır. Her bir sorunun çözümü ise, daha başka sorunlara sebep olabilmekte ve getirilen her yeni mantıklı çözüm kısa bir sürede eskiyip yararsız hale gelebilmektedir².

Hukuk asla statik bir bilim olamaz³. Hiçbir hukuk normu ezeli ve ebedi değildir. Hukuk normu belli bir tarihte yürürlüğe girer ve belli bir tarihte yürürlükten

¹ YILMAZ, Z., “Ceza Hukuku Kurallarının Zaman Bakımından Uygulanmasında İlkeler ve Lehe Olan Ceza Kanununun Belirlenmesi”, **TNBHD**, S: 127, 15 Ağustos 2005 s. 44.

² FURTUN, İ. H., **Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma-Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enst., Ankara 2005, s. 223.

³ Kuşkusuz ideal olan sürekli değişmez, evrensel üstün hukuk normlarının var olmasıdır; ancak sözü edilen nedenlerle böylesine mükemmel bir hukuk düzenine ulaşılması ütöpik görülmektedir. Nitekim

kalkar⁴. Diğer bir ifadeyle, nasıl yürürlükte olan bir kanun her zaman uygulanacak kanun değilse; uygulanan bir kanun da her zaman yürürlükte olan kanun deđildir⁵. Ancak bu, hukukta belirlilik ve istikrar bulunmadığı anlamına gelmez. Hukuk bilimi, bir bilim olarak statik kalmaması gerektiği kadar, istikrarlı da olmak zorundadır⁶.

Hukukun bir yandan toplumun yeni ihtiyaçlarını karşılaması, diğer taraftan da hukuki güvenliği ve istikrarı sağlaması gerekir. Mevzuatın zaman zaman sosyal değişikliklerin etkisiyle güncelleştirilmesi zaruri ise de, bu değişikliklerin ve etkilerinin keyfi ve sınırsız bir yetkiyle değil, anayasal ilkeler ile hukukun genel ilkelerinin çizmiş olduğu sınırlar içinde belirlenmesi gerekmektedir⁷.

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 kaldırılması tarihlerinin tespiti ile bunların yürürlüğe girmeden önceki veya yürürlükten kaldırıldıktan sonraki olaylara uygulanıp uygulanmamaları

“Yaşayan Hukuk” her zaman “Tabii Hukuk”ün eleştirisi altında kalarak değişmeye mahkûmdur. Bu nedenle, daima olması gereken hukuk ile olan hukuk çatışma halindedir (ÖZGÜVEN, A. V., “Adil Yargılanma İlkesi ve Vergi İhtilaflarındaki Uygulanması - I”, **VSD**, Şubat 2005, S: 197, s. 189.) Ancak, tabii hukukçularının savunduğunun aksine değişmez genel geçerli bir hukuk sistemi bulunmamasına karşın, her devirde nereye gidilirse gidilsin var olan, hukukun öncüsü olan, pozitif hukukun üstünde soyut, genel, sürekli evrensel ve aşkın olan ortak adalet duygusunu tatmin edebilen hukukun genel ilkeleri mevcuttur. (BEREKET, Z., **Hukukun Genel İlkeleri ve Danıştay**, Yetkin Yay., Ankara 1996, s. 5-6.). Temel hakları güvence altına alarak adaleti sağlamayı amaçlayan hukukun genel ilkeleri, bu bağlamda tabii hukuk anlayışının somut bir ürünü olarak, pozitif hukukça benimsenmiş ve böylece geniş bir uygulama alanı bulmuştur (ERKUT, C., **Hukuka Uygunluk Bloku (İdare Hukukunda Hukukun Genel Prensipleri Teorisi)**, Kavram Yay., Birinci Basım, İstanbul, Haziran 1996, s. 74.).

⁴ GÖZLER, K., **Hukukun Temel Kavramları**, Ekin Kitabevi Yay., Bursa, 2003, s. 71.

⁵ ÖNDER, A., **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, C: I, Birinci Bası, İstanbul 1991, s. 135.

⁶ ÇAĞLAR, B., “Yasaların (Anayasa Dahil) Zaman İçinde Uygulanması”, **Anayasa Yargısı 1**, Anayasa Mahkemesi’nin 22. Kuruluş Yıldönümü Sempozyumunda Sunulan Sayın Tekin AKILLIOĞLU’na ait bildiriye yapılan yorum, Anayasa Mahkemesi Yay. No: 4, Ankara 25-26 Nisan 1984, s. 292.

⁷ OĞURLU, Y., **İdare Hukukunda Kazanılmış Haklara Saygı ve Haklı Beklentiler Sorunu**, Seçkin Yay., Ankara, Mayıs 2003, s. 28 ve 184.

sorunlarını içerir⁸. Doğal olan odur ki; aynı konuya ilişkin ve aynı nitelikteki norm eş zamanda uygulanmaz. Başka bir ifadeyle, normların birbirini izlemesi genel prensiptir⁹. Ancak kimi zaman normların geriye yürütülmesi veya eski normun yeni norm zamanında da etkisini sürdürmesi gibi olgulara rastlanabilmektedir¹⁰. 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, geriye yürütülmesine veya eski normun 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 bulunmaktadır¹¹. Bu bakımdan, ceza normu dışındaki düzenlemelerde

⁸ ERGİNAY, A., **Vergi Hukuku İlkeler, Vergi Tekniği Türk Vergi Sistemi**, Son Vergi Kanunları Değişikliklerine Göre Yeniden Düzenlenmiş ve Gözden Geçirilmiş 10. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 1982, s. 43.

⁹ Lex posterior derogat priori: Yasaların birbirini izlemesi kuralı AKILLIOĞLU, T., “Yasaların (Anayasa Dahil) Zaman İçinde Uygulanması”, **Anayasa Yargısı I**, Anayasa Mahkemesi'nin 22. Kuruluş Yıldönümü Sempozyumunda Sunulan Bildiri, Anayasa Mahkemesi Yay., No:4, Ankara 25-26 Nisan 1984, s. 279.

¹⁰ Lex posterior derogat priori kuralına eklenen üç tür zaman bakımından uygulama normu daha vardır. Bunlar: Derhal uygulama, etkiyi sürdürme ve geriye yürümedir. Bu normlar aşağıda ayrıntılı bir şekilde incelenecektir.

¹¹ Örneğin bizde olduğu gibi, Fransa ve Almanya ve ABD Anayasalarında da söz konusu yasak sadece ceza kanunları için kabul edilmiştir (Ancak B. N. FEYZİOĞLU, Kurucu Mecliste 1961 Anayasa'sının 61. maddesine “Vergi kanunlarının makale teşmil edilemeyeceği” ibaresinin konulması veya Anayasa'nın 33. maddesine vergi cezaları bakımından da kabul edilen hükme koşut olarak, “Kimse vergi borcunu doğuran olayın vukuundan önce yürürlükte bulunmayan kanunlara göre vergilendirilemez” hükmünün eklenmesini önermiş; fakat bu öneri reddedilmiştir). ÇAĞAN, N., “Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi”, **Anayasa Yargısı I**, Anayasa Mahkemesinin 22. Kuruluş Yıldönümü Nedeniyle Düzenlenen Sempozyumda Sunulan Bildiriler, Anayasa Mahkemesi Yayınları No: 4, Ankara 25-27 Nisan 1984, s. 181., ÇAĞLAR, B., “Yasaların (Anayasa Dahil) Zaman İçinde Uygulanması”, s. 292. Ancak bir takım ulusal hukuklarda geriye yürütmezlik kuralı sadece ceza normları için değil, tüm hukuki düzenlemeler veya vergi normları için de getirilmiştir. Bunlara örnek olarak, “Kanunlar sırf gelecek hakkında hüküm kor, geçmişe tesir etmez”(Bolivya Anayasası mad. 31), “Geçmişe tesiri olan kanunlar yapılamaz”(Filipinler Anayasası md. III - 11), “Hiçbir kanunun

geriye yürümezlik katı bir kural değil, bir ilkedir¹². Ancak bu demek değildir ki; anayasal güvencelere ve hukukun genel ilkelerine aykırı bir geçmişi kapsama hukuk düzenince korunsun.

Toplumsal değişim çerçevesinde normların sık sık değişmesi, hukuki istikrarı ve belirliliği yok ederken, söz konusu bu değişikliklerin geçmişte tamamlanmış ve/veya kazanılmış haklara geriye dönük olarak uygulanması, belirlilik ve istikrarın yanı sıra hukuki güvenliğin de zedelenmesine sebep olur.

Bilindiği gibi, hukuk devleti en kısa tanımıyla, “vatandaşlarının hukuki güvenlik içinde buldukları, devletin eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına bağlı olduğu bir sistemi anlatır”¹³. 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 gelir¹⁴. 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

geçmişe tesiri olmayacaktır” (Norveç Anayasası md. 97), “Hiçbir kanunun geçmişe tesiri olamaz” (Paraguay Anayasası md. 26), “Hiçbir kanun geçmişe tesir eden kuvvet ve hükme haiz değildir” (Peru Anayasası md. 25) (ARIKAN, Z., “Vergi Kanunlarının Zaman Bakımından Uygulanması ve Sonuçları”, **DEÜİİBFD**, C: 11, 1996, S: II, s. 36.), “Geçmişe yürür mali yükümlülükler konulmaz” (Kıbrıs Türk Federe Anayasası md. 61/4) ÇAĞAN, N., **Vergilendirme Yetkisi**, s. 180.

¹² ULER, Y., **İdari Yargıda İptal Kararlarının Sonuçları**, AÜHF Yay. No: 281, Ankara 1982, s. 18.

¹³ ÖZBUDUN, E., **Türk Anayasa Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 7. Baskı, Ankara 2002, s. 113.

¹⁴ ÇAĞAN, N., **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yay., İstanbul 1982, s. 172, ÖNCEL, M., KUMRULU, A., ÇAĞAN, N., **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş Son Değişiklikleri İşlenmiş 13. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2005, s. 45 vd., ÇAĞAN, N., “Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi”, s. 180, KARAKOÇ, Y., “Türk Hukuku’nda Vergi Kanunlarının Anayasa’ya Uygunluğunun Yargısal Denetimi”, **Anayasa Yargısı 13**, Anayasa Mahkemesinin 34. Kuruluş Yıldönümü Nedeniyle Düzenlenen Sempozyumda Sunulan Bildiriler, Anayasa Mahkemesi Yayınları No: 32, Antakya 27-28 Mayıs 1996, s. 311, NEUMARK, F., **Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik** J.C.B Mohr (Paul Siebeck), Tübingen 1970, s. 345, TİPKE / LANG, **Steuerrecht** Ein Systematischer Grundriß 13. Auflage, Köln 1991, s. 2.2 vd. OĞURLU, Y., **İdare Hukukunda Kazanılmış Haklara Saygı ve Haklı Beklentiler Sorunu**, s. 39.

istisnai durumlar dışında hukuka aykırı olacaktır. Zira hukuki güvenliğin amacı ve hedefi, bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınmasıdır¹⁵.

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 ilişkilidir¹⁶.

Vergi ilişkisi, özel hukuk sùjeleri arasında gerçekleşen eşitler arası bir hukuki ilişki değil, devletin üstün kamu gücüne dayanan bir kamu hukuku ilişkisidir¹⁷. 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 olarak¹⁸” 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 çözümlenebilir¹⁹. Çünkü vergilendirme yetkisinin keyfi ve sınırsız kullanımı bireylerin temel 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.

¹⁵ ERKUT, C., **Hukuka Uygunluk Bloku (İdare Hukukunda Hukukun Genel Prensipleri Teorisi)** s. 74.

¹⁶ ÇAĞAN, N., “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, **AÜHFĐ**, C: XXXVII, Y: 1980, S: 1-4, s. 137.

¹⁷ KUMRULU, A., “Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler”, **AÜHFĐ**, C: XL, Y: 1988, S: 1-4, s. 243.

¹⁸ ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, s. 33. Vergilendirme yetkisi hakkında geniş bilgi için bkz. ÇAĞAN, N., **Vergilendirme Yetkisi**

¹⁹ KUMRULU, A., “Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler”, s. 243.

Devletin vergilendirme yetkisini kullanırken bireylerin sahip olduğu temel hak ve özgürlükleri sınırlandırması çok doğaldır²⁰. Ancak sosyal bir hukuk devletinde, bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin ölçsüz bir şekilde sınırlandırılması düşünülemez. Zira temel hak ve özgürlüklerin özü ve sınırı aynı zamanda vergilendirme yetkisinin de sınırını oluşturur²¹. Buna göre, vergilendirme yetkisinin bir sınırı bulunmalı ve bu sınır vergi yükümlülerince öngörülebilir olmalıdır. İşte bu bağlamda, vergi yükümlüsünün keyfi ve sınırsız bir vergilendirme yetkisine maruz kalmasının önlenmesi, hukuk devleti ilkesi ve onun uzantısı olan bir takım ilkelere uyulması ile mümkündür²². Her şeyden önce, vergilendirme yetkisinin kullanımının hukuka uygun olması, bu yetkinin öngörülebilir olması ve böylece vergi yükümlülerinin sahip oldukları temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması ile sağlanır.

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

²⁰ ÖNCEL, KUMRULU ve ÇAĞAN ortak eserlerinde, 1982 Anayasasında yer alan temel hak ve özgürlüklerden vergilendirme yetkisine karşı duyarlı olanları şu şekilde sıralamışlardır: Özel hayatın gizliliği, yerleşme ve seyahat özgürlüğü, mülkiyet hakkı, miras hakkı, çalışma ve sözleşme özgürlüğü, sosyal güvenlik hakkı ve ailenin korunması (ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, s. 44.).

²¹ ÇAĞAN, N., “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, s. 140.

²² Nitekim bu ilkeye yazında ‘prensipler prensibi’ ve Danıştay tarafından ise ‘maymuncuk prensip’ olarak bakılmaktadır (ERKUT, C., **Hukuka Uygunluk Bloku (İdare Hukukunda Hukukun Genel Prensipleri Teorisi)** s. 79.) Doktrinde hukuk devletinin uzantısı olan bu ilkeler, çoğu kez hukuk devletinin gerekleri (GÜNDAY, M., **İdare Hukuku**, 6. Aynı Bası, İmaj Yay., Ankara 2002, s. 38 vd., GÖZÜBÜYÜK, A. Ş., **Yönetim Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 11. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 1998, s. 22 vd.) veya başlıca varlık şartları (ÖZBUDUN, E., **Türk Anayasa Hukuku**, s. 113 vd.) olarak anılmaktadır. Bu ilkeler: Temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması, kanunların anayasaya uygunluğunun yargısal denetimi, yasal idare ilkesi, devlet faaliyetlerinin belirliliği ilkesi, idarenin yargısal denetimi, mahkemelerin bağımsızlığı ve yargıç güvencesi, idarenin mali sorumluluğu gibi.

bireyler geleceğe yönelik planlarını güven içinde yapabilecekler ve sonuç olarak vergilendirmede keyfilik önlenebilecektir²³.

Hukuki güvenlik ilkesi; vergilendirmede belirlilik, vergilendirmede kıyas yasağı ve vergi normlarının geriye yürümezliği²⁴ ilkelerini de kapsamaktadır. Söz konusu ilkeler aracılığıyla vergilendirme yetkisi sınırlandırılmış ve böylece hukuki güvenlik sağlanmış olur²⁵.

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 düzende değişiklik yaratan organ tarafından vergiyi doğuran olaydan sonra ihdas edilecek normlarla, kişilerin geçmiş dönemlere ilişkin vergi yüklerinin arttırılması, vergi yükümlülerinin devlete ve hukuk düzenine olan inançlarının sarsılmasına; ekonomik ve ticari hayatta bulunması gerekli belirlilik ve istikrarın bozulmasına sebep olur²⁶.

Görüldüğü gibi 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

²³ ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, s. 46.

²⁴ Yazında genel olarak vergi normlarının geriye yürümezliği ilkesi yerine, “vergi yasalarının geriye yürümezliği” kavramı kullanılmaktadır. Ancak bu çalışmada ağırlıklı olarak, yasayı da kapsayacak şekilde “Normların Geriye Yürümezliği” kavramının kullanılması tercih edilmiştir. Zira norm yasadana daha geniş bir kavramı ifade etmekte olup, hem yasaları, hem de idari işlemleri kapsamaktadır. Hatta yargı organlarınca verilen hükümlerden kural haline dönüşebilen bir takım kararları da, bu kavramın içine sokabilmek mümkündür. Bu yüzden, kavram genel olarak “Normların Geriye Yürümezliği” olarak kullanılacak; ancak yeri geldikçe işlenen normun türüne göre vergi yasaların geriye yürümezliği, idari işlemlerin geriye yürümezliği, Anayasa Mahkemesinin iptal kararlarının geriye yürümezliği ve Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu kararlarının geriye yürümezliği gibi alt ilkeler zikredilecektir.

²⁵ ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, s. 46.

²⁶ ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, s. 46-47.

vergi hukuku açısından özel bir önemi bulunmaktadır. Zira vergilendirme, kamu gücünün en sert şekilde tezahür ettiği alanlardan biridir. Hatta denebilir 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. Verginin yasallığı ilkesi ile tezimizin konusunu oluşturan vergi normlarının geriye yürümezliği ilkesi arasında bulunan sebep sonuç ilişkisi incelendiğinde, ilkenin vergi hukukunda ceza hukukuna yaklaşan bir anlamı olduğu görülecektir. Anılan ilkenin vergi hukukundaki bu özel anlamına karşın, yine ilkenin en çok zedelendiği alanlardan biri de vergilendirmedir. Nitekim ulusal pratiğimize bakıldığında, vergilendirme alanında yasama ve yürütme organlarının bu yasağı sık sık çiğnediği görülmektedir. Yüksek Yargı yerlerinin ise, kimi zaman hukuk devleti ilkesi, ölçülük ilkesi ve kazanılmış haklara saygı ilkeleri ile geriye yürüyen normları hukuka aykırı bulabildikleri, kimi zaman da kamu yararı, kamu düzeni veya olağanüstü durumların bulunması gibi bazı sebeplerle söz konusu ilkeye uyulmamasına cevaz verebildikleri görülebilmektedir. Daha önce de ifade edildiği üzere geriye yürümeme yasağı katı bir kural değil; bir ilkedir. Bu itibarla istisnalarının olması doğaldır. Ancak, konunun ne yazında ne de yargı yerlerince asgari bir standardının oluşturulamaması ve geriye yürümenin en açık olduğu durumlarda bile konunun tartışılması, asıl amacı belirlilik ve hukuki güveni sağlamak olan ilkenin söz konusu amacı gerçekleştirmesini engellemektedir.

Normların geriye yürüme yasağı; gerek kamu hukuku, gerekse özel hukukta sıkça tartışılan ve yargı kararlarına çokça konu olan önemli bir mevzudur. Aslında geriye yürümezlik ilkesi, konunun uzmanı olmayanlar tarafından da az çok fikir

sahibi olunmasına karşın, hukukçuların her yönüyle mutabık olmadığı bir konudur. Zira ilkenin ne anlam ifade ettiği, hangi kuramsal temellere dayandığı, sınırlarının olup olmadığı hakkında hukuk yazınında ve hukuk uygulamasında bir netlik bulunmamaktadır. Hatta yüksek yargı yerlerinin kimi kararları incelendiğinde, geriye yürümenin mutlak olduğu durumlarda bile, geriye yürümenin bulunmadığı veya hukuken bu geriye yürümenin korunabileceği çeşitli gerekçelerle ileri sürülebilmektedir. Hukuk uygulayıcıları ve yargı yerlerince bile, geriye yürümezlik ilkesine yanlış anlamlar atfedilmesi ve ilkenin hukuki değerler arasındaki yerinin tartışmalı olması, konuya netlik kazandırılması gereğini göstermektedir.

Çalışma konusu olarak, vergi hukukunda geriye yürümezlik ilkesini seçmemizin sebebi de, sürekli tartışma konusu olan bu ilkenin kuramsal temellerinin, hukuki dayanağının ve kapsamının belirlenmesine duyulan ihtiyaçtır. Dolayısıyla ilkenin kuramsal temellerinin ortaya konulması, kavramın tanımı, hukukun genel bir ilkesi olup olmadığı, kazanılmış hakla ilişkisi ve ilkenin istisnalarının mevcut olup olmadığı ve varsa bunların neler olduğu soruları çalışmamızda cevabı aranan temel sorunlar olacaktır.

II- ÇALIŞMA METODU VE KONUNUN SINIRLANDIRILMASI

Geriye yürümezlik ilkesi ifade ettiği anlam itibariyle temel bir ilke olmasına ve çözüme kavuşturulması gerekli birçok problemi içermesine rağmen, Türk Hukukunda, ne özel hukukta, ne de kamu hukukunda spesifik olarak incelenmiş değildir. Yapmış olduğumuz araştırmalar sonucunda konuya bütünsel açıdan yaklaşan monografik herhangi bir bilimsel esere rastlanılmamıştır²⁷. Ancak elbette

²⁷ Yazında da ifade edildiği gibi konu, henüz Türk Hukukunda; ne özel hukukta, ne de kamu hukukunda ilkeye tümsel bir yaklaşımla inceleyen bütünü kapsayan bir şekilde monografik bir çalışmaya konu edilmemiştir. Nitekim konuya ilişkin olarak bugüne değin Yüksek Lisans, Doktora ve Doçentlik tezi düzeyinde bir çalışmaya rastlanılmamıştır. TUNCER de konuyu incelediği bir

hem inceleme alanımız olan vergi hukukunda, hem de diğer hukuk dallarında ilke değişik açılardan birçok kez incelenmiştir. Bu eserlerden bir kısmı da tezimizin bibliyografyasının oluşumuna yardımcı olmuştur. Zira sözü edilen eserlerde çok değerli hukukçular tarafından, tezimizin çeşitli bölümlerinde inceleyeceğimiz konulara tek tek değinilmiş ve konuya ilişkin çok önemli fikirler beyan edilmiştir. Bu nedenle, tezimizin asıl amacı, dağınık halde bulunan bu eserlerin bir çalışmada toplanması, bu çalışmalardan faydalanarak konunun daha önce üzerinde durulan veya durulmayan her yönüyle incelenmesi; bunun sonucunda konuya ilişkin çeşitli problemlere çözüm önerileri getirilerek konuya açıklık kazandırılması ve gelecekte konuyu inceleyecekleri bir kaynakça oluşturulmak istenmesidir. Ancak konuyu ilk inceleyenlerden biri olan Sayın ERÇİN'in de çok güzel ifade ettiği gibi, "Yüksek hukuk prensipleriyle ilgili ve aynı zamanda geniş bir hukuki kültüre ihtiyaç gösteren, davalı, ihtilafı, çerçevesiz bir mevzuda vülgarizasyon yapmanın müşkülâtı ve bir bakıma göre, hatta nezaketi malumdur"²⁸. Bu yüzden yine aynı yazarın ek olarak söylediği gibi, böyle bir konuda söz söyleyebilmenin yegâne çıkar yolu, konuyu mümkün olduğu kadar objektif bir tetkike tabi tutmak, sübjektif yorumlardan uzak durmak ve salâhiyetli hukukçuların fikir ve kanaatlerine dayanmak ve çok defa onların sözlerini nakil ile yetinmektir²⁹. Bu nedenle çalışmamızda genel olarak benimsenecek metot, konuya ilişkin çalışmalardaki görüşleri gözler önüne sermek ve bu görüşler yardımıyla problemlere objektif bir şekilde yaklaşabilmek ve ayrıca daha

makalesinde, ilkenin şu ana kadar kapsamlı olarak işlenmediğini belirterek, konunun doktora tezi olarak çalışılmasını arzu ettiğini açıkça ifade etmiştir. TUNCER, S., "Vergi Kanunlarının Geriye Yürümezliği", **Lebib Yalkın**, Ocak 2005 S:13

www.mevbank.com/doc/printableversion_docview.asp?docid=52274&pagecount=1

²⁸ ERÇİN, C., "Mali Kanunlarda Makale Şümül ve Müruru Zaman", **Adliye Ceridesi**, Haziran 1936, S: 18, s. 1236.

²⁹ ERÇİN, C., "Mali Kanunlarda Makale Şümül ve Müruru Zaman", s. 1236.

önceleri konuyla ilgili değinilmemiş hususlara da bu görüşler ışığında yorum getirebilmektir.

Ancak şunu da belirtmekte yarar vardır ki, kimi problemler o kadar girifttir ki, kanaatimizce tek bir çözümün benimsenmesi olası değildir. “Farklı görüş sahipleri, kuşkusuz, farklı sonuçlara varacaklardır. Bu konuda tartışmaya giren hiçbir bir bilgin dogmatik olmamalıdır³⁰”. Zira çalışma konumuz olan geriye yürümezlik ilkesinin söz konusu olduğu durumlarda pek çok hukuki değer çatışma halinde bulunabilmektedir. Örneğin; kamu yararı, kamu düzeni, hukuki istikrar, kazanılmış hak ve kişinin öteki güvenceleri³¹... Bu nedenle, çalışmamızda benimsenecek bir diğer yöntem, hukuki değerler arasında bulunan bu çatışmanın en aza indirilmesi ve böylece söz konusu değerler arasında kurulması zorunlu dengenin sağlanması olacaktır.

Çalışmamızda geriye yürümezlik ilkesi genel olarak günümüz Türk Hukukunda vergi hukuku açısından incelenecektir. Ancak konunun anayasa hukuku, idare hukuku ve ceza hukuku ile yakından ilgili olması sebebiyle bu hukuk dallarının konuya ilişkin yaklaşımlarından da büyük ölçüde faydalanılacaktır. Ancak vergi hukukunun kendine özgü temel prensipleri ihmal edilmeden bir senteze ulaşılmaya çalışılacaktır. Ayrıca konunun geniş kapsamlı olması nedeniyle; hukuk metodolojisi, hukuk sosyolojisi, hukuk felsefesi ve hukuk tarihinden de yöntemsel olarak yararlanılacaktır.

Çalışma bir karşılaştırılmalı hukuk çalışması değildir. Ancak ilkenin hukuk devleti ilkesi ile bağlantısı da göz önüne alındığında, bu ilkenin doğduğu ve geliştiği

³⁰ MANN, F. A., “The Time Element in the Conflict of Law”, **The British Year Book of International Law**, 1954, Y: XXXI, s. 217-247. (Çev. ARAT, T.) **AÜHFD**, C: 28, Y: 1971, S: 1-2. s. 399.

³¹ AKILLIOĞLU, T., “Ekonomik Alanda Yönetmelik İşlemlerin Geriye Yürümezlik Kuralı Karşısında Çeşitli Durumları”, **Aziz Köklü Armağanı**, AÜSBF Yay. No: 535, Ankara 1984, s. 42.

Kıta Avrupası ve Anglo Sakson hukuku kaynaklarından yararlanmak kaçınılmaz olmaktadır. Bu yüzden yeri geldikçe söz konusu hukuk sistemleri yazınına ve yargı kararlarına değinilecektir. Ayrıca, ilkenin ülkemiz açısından gelişimini görebilmek için İslam Hukukundaki, Osmanlı Devletindeki ve Cumhuriyetin ilk yıllarındaki görünümüne kısaca değinilecektir.

Vergiyi doğuran olaydan sonra ihdas edilen ve vergisel yük getiren her türlü yeni düzenleme ve uygulama, ister yasama ister idare veyahut yargı elinden çıksın, vergi mükelleflerinin hukuki güvenlerini zedelediği ölçüde hukuka uygun olmayacaktır. Bu nedenle, vergi hukukunda geriye yürümezlik ilkesi adlı çalışmamız, tüm vergi normlarını kapsamaktadır. Dolayısıyla ağırlıklı olarak yasalar olmakla beraber, idari işlemler ve ayrıca yüksek yargı yerlerinin bir takım kararları – Anayasa Mahkemesinin iptal kararları ve Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu kararları -da söz konusu ilke çerçevesinde incelenecektir.

Çalışmamız Türk Vergi Hukuku ile sınırlı olduğundan genel olarak Türk Vergi Hukukuna ilişkin yargı kararına değinilecektir. Ancak konunun diğer hukuk dallarıyla olan yakın ilişkisi sebebiyle, vergi hukuku dışında önemli görülen bir takım yargı kararlarına da konuyla ilgisi nedeniyle yer verilecektir. Ve hatta konumuza ışık tutan yabancı hukuk sistemlerinin yargı kararları da çalışmada göz önünde bulundurulacaktır.

Çalışma üç bölümden oluşacaktır. Normların zaman bakımından uygulanması sorunu, geriye yürümezlik ilkesi ve kuramsal temelleri başlıklı birinci bölümünde, öncelikle normların zaman bakımından uygulama sorununa değinilecek, zaman bakımından uygulama normları birbirleriyle karşılaştırılarak incelenecektir. Daha sonra ilkenin hukuki ve anayasal niteliği araştırılacak ve bu yapılırken ilkenin hizmet

ettiği amaçlar ortaya konulmaya çalışılacaktır. Başka bir ifadeyle ilkenin güvence altına aldığı diğer hukuki değerlerle ilişkisi sorgulanacaktır. Bu çerçevede geriye yürümezlik ilkesinin bizatihi kendisinin hukukun genel bir ilkesi olup olmadığı sorusuna da cevap aranacaktır. Bu bölümde son olarak, ilkenin tanımı konusuna yer verilerek, ilkeyi açıklamaya çalışan görüşler incelenecektir. Bu bağlamda ilkenin kazanılmış hakla ilişkisi araştırılacaktır. Bütün bu açıklamalar ışığında ilkenin çeşitli tanımlarına yer verilerek bölüm sonlandırılacaktır. İlkenin kuramsal temellerinin açıklanmasına yer verilen bu bölüm, kendisini takip eden diğer bölümlere de ışık tutacaktır.

Vergi hukukunda geriye yürümezlik ilkesi başlıklı ikinci bölümde, öncelikle ilkenin vergi hukukundaki geriye yürüme ve türleri Türk Vergi Hukuku'ndan örneklerle birlikte incelenecektir. Yine bu bölümde vergi hukukunda geriye yürüyen vergi normlarına hangi saiklerle başvurulduğu araştırılacaktır. İlkenin kuramsal temelleri başlıklı ikinci alt başlığında, önce ülkemiz açısından tarihsel gelişimi gözler önüne serilecek, daha sonra vergi hukukundaki hukuki niteliği, koruduğu hukuki değerler ve anayasal dayanağı niteliği araştırılarak ilkenin tanımı yapılacaktır. Son olarak ise ilkenin vergi hukukundaki sınırları irdelenecektir.

Üçüncü bölümde geriye yürümezlik ilkesi, vergisel idari işlemler ve bir kısım yargı kararları açısından mercek altına alınacaktır. Bu bağlamda, öncelikle vergi hukukundaki idari işlemlere, daha sonra Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararlarına ve Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu kararlarına değinilecektir.

Nihayet çalışmamız, değerlendirme, tespit ve önerilerimize yer vereceğimiz sonuç ve değerlendirme bölümü ile sonlanacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

NORMLARIN ZAMAN BAKIMINDAN UYGULANMASI SORUNU,

GERİYE YÜRÜMEZLİK İLKESİ VE KURAMSAL TEMELLERİ

I- Normların Zaman Bakımından Uygulanması Sorunu:

A- Genel Açıklama:

Geriyeye yürümezlik kuralının anlaşılabilmesi için her şeyden önce hukuk kurallarının zaman bakımından uygulanma sorununun irdelenmesi gerekir. Zira geriyeye yürümeme yasağı, normların zaman bakımından uygulanma sorununa ilişkin bir kuraldır.

Öte yandan, zaman bakımından uygulama normlarından olan geriyeye yürüme ve derhal uygulama normları birbirleriyle sıkça karıştırıldığından tüm bu normların açıklanarak ayrılması, geriyeye yürümezlik ilkesinin kuramsal temelleri ve tanımına ulaşmak için elzemdir. Bu yüzden, çalışma konumuz olan ilkeyi açıklamadan önce hukuk normunun uygulanmasında zaman ihtilafına değinmeyi uygun görmekteyiz.

Anayasa da dâhil olmak üzere her hukuk normu için bir yürürlüğe girme ve yürürlükte kalkma usulü ve yöntemi bulunmaktadır³². Normlar bu yöntem ve usuller çerçevesinde, belli tarihte yürürlüğe girer; belli bir tarihte yürürlükten kalkarlar.

Tüm hukuk sistemlerinde, yukarıda ifade ettiğimiz sebeplerden ötürü, aynı hukuki ilişkiye uygulanabilecek nitelikte, çeşitli tarihlerde yapılmış ve birbirine göre

³² Örneğin Kanunlar Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından kabul edilir ve Cumhurbaşkanı tarafından yayımlanır. Cumhurbaşkanı tarafından yayımlanan kanunun ne zaman yürürlüğe gireceği ilgili kanun metninde belirtilmişse o tarihte; belirtilmemişse 23.05.1928 tarih ve 1322 sayılı Kanuna göre Resmi Gazetede yayımını izleyen günden itibaren 45 gün sonra yürürlüğe girer. Tüzükler ve Resmi Gazetede yayımlanması zaruri olan yönetmelikler için de aynı kural geçerlidir. Anayasamızda ismi zikredilmeyen diğer düzenleyici işlemler (Adsız İşlemler) için de Resmi Gazetede yayımlananlar açısından aynı kural geçerlidir. Resmi Gazetede yayımlanmayan ilan ile duyurulanlar için ise ilan tarihi yürürlük tarihidir. Düzenleyici işlemlerin yürürlüğe girmesi konusunda iki görüş vardır. Bunlar: imza kuramı ve yayımlanma kuramıdır. Söz konusu bu görüşler, idari işlemlerin geriyeye yürümezliği başlığı adı altında aşağıda incelenecektir.

hiyerarşik üstünlüğü bulunmayan birden fazla norma rastlamak mümkündür³³. Şüphesiz ki, aynı nitelikte ve aynı konuya ilişkin olan bu iki normun aynı zamanda uygulanması söz konusu olamaz³⁴. İşte böyle bir durumla karşılaşıldığında çözülmesi gereken öncelikli problem, normların zaman bakımından uygulanması sorunudur.

Normların zaman bakımından uygulanması sorunu, normların yürürlüğe konulması ve yürürlükten kaldırılması tarihlerinin belirlenmesi ile bunların yürürlüğe girmeden önceki veya yürürlükten kaldırıldıktan sonraki olaylara uygulanıp uygulanmamaları olarak özetlenebilir³⁵.

Akla yatkın olan genel prensip, normların birbirini izlemesi, yani eski normun yeni norm tarafından ilga edilmesi ve yerine yeni normun geçmesidir (Lex posterior derogat priori). Zira normların birbirini izlemesi prensibinin karışıklığa yol açmaması; bilakis sözü edilen karmaşaya son vermesi gerekmektedir³⁶. Nitekim KELSEN bu düşünceden hareketle normlar arasında herhangi bir çatışmanın olmayacağını, sorunun geçerlilik sorunu olduğunu belirtmektedir. Hangi yasanın geçerli olacağı sorununu ise, geçerliliği düzenleyen üst norma bakarak çözmek mümkündür. Sonraki normun önceki normu kaldırması ilkesi de bu tür bir normdur³⁷.

³³ AYBAY, R., DARDAĞAN, E., **Uluslararası Düzeyde Yasaların Çatışması**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yay. No: 94, Birinci Baskı, İstanbul, Mart 2005, s. 26.

³⁴ AKILLIOĞLU, T., “Yasaların (Anayasa Dahil) Zaman İçinde Uygulanması”, s. 279.

³⁵ ERGİNAY, A., **Vergi Hukuku - İlkeler, Vergi Tekniği - Türk Vergi Sistemi**, s. 43.

³⁶ AKILLIOĞLU, T., “Yasaların (Anayasa Dahil) Zaman İçinde Uygulanması”, s. 279. Ancak zaten normun zaman bakımından uygulanma sorunu, yekdiğerini takip eden normlar arasında meydana gelmektedir (ERÇİN, C., “Mali Kanunlarda Makale Şümül ve Müruru Zaman”, s. 1236.).

³⁷ KELSEN, H., (Çev. E. EISENMANN), **Théorie pure du droit**, Paris, Dalloz, 1962, s. 273 vd. (Nkl: AKILLIOĞLU, T., “Yasaların Zaman Bakımından Uygulanmasına İlişkin Bazı Sorunlar”, **AİD**, C: 17, Y: 1984, S: 3, s. 36.

Ancak zaman bakımından uygulama sorununun çözümü bu kadar basit değildir. Normların zaman bakımından uygulanması, çözümü kolay olmayan birçok sorunu içerir. Zira birbirini izleme konusunda normlar esnek ve göreceli bir nitelik taşır³⁸.

Genel olarak zaman bakımından uygulama sorunları yürürlük kavramı orijin alınarak üçe ayrılabilir: Yürürlüğe giriş, yürürlükten kalkmaya ilişkin ve yürürlük sırasında ortaya çıkanlar³⁹. Çalışmamız çerçevesinde sadece yürürlük sırasında ortaya çıkan sorunlar incelenecektir.

Yürürlük sırasında ortaya çıkan sorunlar kısaca şu şekilde sıralanabilir: Yeni normun uygulanma zamanı itibariyle ne gibi hallerde yürürlüğünden önce meydana gelmiş olay ve muamelelere uygulanacağı; ne zaman yeni norm hükümlerinin derhal uygulanacağı ve hangi hallerde eski norm hükümlerinin geçerli sayılacağıdır⁴⁰.

Bu sorunların hukuk uygulamasında çözümü açısından yeni ihdas edilen norma “geçiş hükümleri” konulabilir. Bu hükümlerle yeni normun yürürlüğünden önce tamamlanmış ya da tamamlanmamış hukuki ilişkilerde hangi normun geçerli olacağı belirtilebilir. Bazen de yeni norm kademeli olarak yürürlüğe girebilir. Yani eski normun bazı hükümleri etkilerini sürdürmeye devam edebilir⁴¹.

Özetle, zaman bakımından uygulanma sorununun anahtar sorusu “Hangi yasa ne zaman uygulanacaktır?”. İşte şimdi biz bu sorunun cevabına ışık tutan zaman bakımından uygulama normlarını inceleyeceğiz.

³⁸ AKILLIOĞLU, T., “Yasaların (Anayasa Dahil) Zaman İçinde Uygulanması”, s. 279.

³⁹ AKILLIOĞLU, T., “Yasaların (Anayasa Dahil) Zaman İçinde Uygulanması”, s. 279.

⁴⁰ ERÇİN, C., “Mali Kanunlarda Makale Şümul ve Müruru Zaman”, s. 1236. AKILLIOĞLU, T., “Yasaların (Anayasa Dahil) Zaman İçinde Uygulanması”, s. 280.

⁴¹ AYBAY, R., DARDAĞAN, E., **Uluslararası Düzeyde Yasaların Çatışması**, s. 26.

B- Zaman Bakımından Uygulama Normları:

1-Genel Açıklama:

Normun bağlayıcılığı ile yürürlükte olma kavramı arasında çok sıkı bir ilişki vardır. Kimse yürürlüğe girmeyen bir norma uymaya zorlanamaz. Kaldı ki yürürlüğe girmeyen bir normun bilinmesi de mümkün değildir. Zira kanunu bilmemek mazeret sayılmaz kuralı da; ancak usulüne uygun olarak yayımlanan ve böylece yürürlüğe giren normlar için geçerlidir⁴².

Ancak kimi zaman, norm koyucu tarafından, normun yürürlüğü ile yayım tarihi farklılaştırılabilir. Böylece normun normatif düzende yapacağı olumlu veya olumsuz etki daraltılabilir veya genişletilebilir.

Normların birbirini izlemesi, genel bir prensiptir; ancak istisnasız değildir. Bu kurala eklenen; derhal uygulama, etkiyi sürdürme ve geriye yürüme normları da bulunmaktadır. Bu normlar aracılığıyla yürürlüğe giren normun etki alanında değişiklik yapılarak yürürlük sırasında ortaya çıkması muhtemel sorunlar giderilebilir.

Aslında yürürlük sırasında ortaya çıkan sorunlar zaman bakımından uygulama normları arasındaki seçim sorunudur. Başka bir ifadeyle kuramsal sorun, bu normların birbirine göre durumlarını saptamaktan ibarettir⁴³.

2- Birbirini İzleme Normu (Lex posterior derogat priori):

Birbirini izleme normu: Normatif düzende ihdas edilen her normun, kendinden önce yürürlüğe girmiş aynı nitelikte ve aynı konuya ilişkin diğer normu ilga etmesi ve yerine kendi geçmesi prensibidir. Yukarıda da ifade edildiği gibi,

⁴² İŞIKTAÇ, Y., METİN, S., **Hukuk Metodolojisi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2003, s. 174 -175. Bildirimle yürürlüğe giren idari işlemlerde ise (Örneğin kural işlemler: Memur ataması gibi) tebliğ ile idari işlem yürürlüğe gireceğinden, o idari işlem tebliğden önce hüküm ifade etmemelidir (İdari işlemlerde geriye yürümezlik ilkesi).

⁴³ AKILLIOĞLU, T., “Yasaların (Anayasa Dahil) Zaman İçinde Uygulanması”, s. 280.

normların birbirini izlemesi genel prensiptir; ancak her zaman bu zaman bakımından uygulama normu tek başına yeterli olmamaktadır.

3- Derhal Uygulama Normu (Effet immédiat des lois):

Birbirini izleme normuna eklenen zaman bakımından uygulama normlarından biri olan derhal uygulama normu, norm koyucu tarafından ihdas edilen normun yürürlüğe girer girmez; yürürlük tarihinden itibaren tüm tekemmül etmemiş işlem ve olaylara ileriye dönük olarak uygulanmasını ifade eder.

Derhal uygulama normu uygulamada çoğu kez geriye yürüme normu ile karıştırılabilmektedir. Nitekim Yüksek Mahkeme kararlarında sıkça iki zaman bakımından uygulama normunun karıştırıldığı belirtilerek, muhtelif olaylarda geriye yürümenin bulunmadığı, normun derhal etkisini gösterdiği, normun derhal etkisini göstermesinin ise hukuken bir sakıncasının bulunmadığı ifade edilmektedir⁴⁴. Ancak kimi zaman hukuk yazınında⁴⁵, Yüksek Mahkeme kararlarında⁴⁶ ve hatta

⁴⁴ "...Dava işveren hakkında 1995/8 ila 12 ve 1995/11 ve 12 ayları için eksik işçilik bildirilmesi nedeniyle ölçümleme yapıldığı ölçümlemenin işverenin itirazı üzerine kurum ünitesi tarafından reddedildiği davacı işverenin süresinde ölçümlenmelerin iptali için iki ayrı dava açtığı ve davaların birleştirilerek isteminin reddedildiği uyuşmazlık konusu değildir. Uyuşmazlık ölçümlemenin dayanağı bulunan 4792 sayılı Kanunun 3917 sayılı Kanunla değişik 6. maddesinin 4.10.2000 tarihinde yürürlüğe giren 616 sayılı kanun hükmündeki kararname ile yürürlükten kaldırılmış olduğundan kanunun yürürlüğünden önceki olaylara da uygulanıp uygulanmayacağı noktasında toplanmaktadır. Birçok Yargıtay kararında da açıkça vurgulandığı üzere, bu tür yeni yasaların ünlü hukukçu Roubier'in açıkladığı üzere yürürlüğe girmeleri ile görülmekte olan tüm uyuşmazlıklara uygulanması gerektiği başka bir anlatımla, yeni yasanın yürürlüğe girdiği andan itibaren derhal tesirini husule getireceği tartışmasızdır. Bu gibi durumlarda kanunların geriye yürümesi değil zaman içerisinde ani etkileri söz konusu olmaktadır. Ne var ki 4.10.2000 tarihine kadar kesinleşen ve kazanılmış hak haline gelen olaylara da bu kuralın uygulanmayacağı kuşkusuzdur." Yar. 20. HD, 30.04.2001 gün, E. 2001/867, K. 2001/3401 (diALOG Prestige İnteraktif Mevzuat Koleksiyonu).

⁴⁵ Örneğin, İŞİKTAC VE METİN ortak eserlerinde: "...Usulle ilgili olarak yapılmış olan düzenlemelerden kazanılmış haklar için de yeni usul ilkeleri uygulanacaktır. HUMK'un 578. md de olduğu gibi" (İŞİKTAC, Y., METİN, S., **Hukuk Metodolojisi**, s. 178 -179.) ifadesine yer verilmiştir. Hâlbuki HUMK'un 578. maddesi ile anlatılmak istenen usul hükümlerinin derhal uygulanacağıdır. Dolayısıyla derhal uygulama normunun kazanılmış haklarda (tamamlanmış işlemlerde) dahi uygulanacağını ifade etmek doğru değildir. Zira bu derhal uygulamaya dar anlamda geriye yürüme anlamı verir.

Yine benzer şekilde başka bir yazar da eserinde "...usul kanunlarının ilgililer lehine olan yeni hükümleri, ilke olarak geriye yürütülmektedir." (MUTLUER, M., K., **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yay. No: 121, İstanbul, Ocak 2006, s. 51.) demektedir. Burada da derhal uygulama ve geriye yürüme arasında kavram karmaşası yaşanmıştır.

kanunlarda⁴⁷ bile derhal uygulama normu olarak nitelenebilecek durumlar, geriye yürüme olarak adlandırılabilir.

Bu duruma en iyi örnek, usul hükümlerinin geriye yürüyeceğine olan genel kanıdır. Aslında yeni usul hükmünün her zaman geriye yürüyeceği şeklinde kullanılacak bir ifade aldatıcı olabilir⁴⁸. Bilindiği gibi yeni ihdas edilen bir usul hükmü tamamlanmamış hukuki işlem ve olaylara derhal uygulanır. Sözgelimi bir suç fiilinin yargılanacağı ceza mahkemesi yeni kanunda değişmişse, artık o suçun işlendiği zamandaki eski norm uygulanmayacak derhal yeni norm uygulanarak yeni usul hükmüne göre görevli mahkeme davaya bakacaktır. Buna karşın aynı örnek ışığında yeni getirilen usul hükmüne dayanılarak kesinleşmiş mahkeme kararları bozulmayacak ve yeni usul hükmüne göre yeniden yargılanma söz konusu olmayacaktır⁴⁹. Dolayısıyla usul hükümleri geriye yürür önermesi her zaman doğru

⁴⁶ Örneğin "...Usul yasalarındaki değişikliklerin kamu düzeni nedeniyle geriye yürütmesi hukukun ana ilkelerindedir." YCGK, 28.01.1974 gün, E. 1973/7-135, K. 1974/49 (diALOG Prestige İnteraktif Mevzuat Koleksiyonu) Yine "...Mahkemelerin görevlerini ilgilendiren yasa değişiklikleri usule ilişkin ve kamu düzeni ile ilgili olup bunların geriye yürümelerini önleyici bir hüküm yoktur. YCGK, 04.02.1974 gün, E. 1973/6-251, K. 1974/71 (diALOG Prestige İnteraktif Mevzuat Koleksiyonu)

⁴⁷ Nitekim özel hukukun yargılama usulünün düzenlendiği HUMK'ta : "İşbu kanun müktesep hakları ihlal etmemek şartıyla makabline şamildir."(HUMK md. 578) şeklinde hükme yer verilerek anlatılmak istenen ile seçilen kavram birbirini tutmamaktadır. Aslında anlatılmak istenen usul hükümlerinin derhal uygulanacağıdır (EREM, F., "Ceza Usulü Kanununun Zaman Bakımından Uygulanmasında Yeni Görüşler", **Ank. B. D.**, Y: 21, S: 1, 1964, s. 7.).

⁴⁸ EREM, F., "Ceza Usulü Kanununun Zaman Bakımından Uygulanmasında Yeni Görüşler", s. 6.

⁴⁹ Derhal uygulama ve geriye yürüme normu arasındaki farkı işaret eden bu durum Yüksek Mahkeme Kararlarına da konu olmuştur. "...Önceki yasanın (CMUK m. 138.) yürürlükte olduğu dönemde yasaya uygun biçimde yapılan usul işlemleri ve yargılama yasaya uygundur. Geçerliliği sürer ve tartışılmaz. Hüküm kurulmasından sonra 01.12.1992 tarihinde yürürlüğe giren 3842 sayılı Yasa ile CMUK'un 138. maddesi değiştirilerek 18 yaşından küçük sanıklara zorunlu müdafilik sistemi benimsenmiştir. Ancak bu kural yasanın yürürlüğe girdiği 01.12.1992 tarihinden sonrası için hüküm ifade edebilir. Bu tarihten önce 18 yaşından küçük olan ve müdafii bulunmayan sanıklar hakkında kurulan hükümlerin sırf bu nedenle bozulması, muhakeme kanunlarının derhal uygulama ilkesi uyarınca olanaklı değildir. Ancak, eğer kanun yolu aşamasında inceleme duruşmalı olarak yapılsaydı, bu durumda bulunan sanığa zorunlu müdafii tayini için gerekli usul işlemlerinin Yargıtay Özel Dairesince yerine getirilmesi gerekecekti. YCGK, 15.03.1993 gün, E. 1993/5-15, K. 1993/62 (diALOG Prestige İnteraktif Mevzuat Koleksiyonu)

"...Anlaşmazlık konusu olayda, vergi mahkemesinin tek hâkimle vermiş olduğu kararın temyiz edildiği tarihte bu istemi incelemekle görevli yargı mercii Danıştay iken, 3622 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesi ile tek hâkimle verilen mahkeme kararlarına yönelik başvuruları incelemekle görevli yargı mercii değişmiş ve Dairemiz 20.06.1990 gün ve 1990/2298 sayılı kararı ile sözü edilen kanun hükümleri uyarınca dosya itirazı incelemekle görevli Konya Bölge İdare Mahkemesine

bir önerme değildir. "...Usul kanunlarının geçmişe şümulü ile kastedilen şey, eski kanun zamanında işlenmiş olsa da suçun tabi olacağı usul kaidelerinin yeni kanunda aranacağıdır. Bu ise, o kanunun geçmişe etkisi değil 'Derhal Yürürlüğe Girme' ile izah edilebilir⁵⁰". Başka bir anlatımla, usul kanunlarının geriye yürümesi ile gerçekte anlatılmak istenen her usul muamelesinin yapılacağı anda yürürlükte bulunan usul hükmüne tabi oluşudur. Yoksa eski usul hükmüne uygun bir muamelenin yeni usul hükmüne göre tekrarlanması düşünülemez⁵¹.

Görüldüğü gibi, derhal uygulama ve geriye yürüme normu aynı anlamı ifade etmemektedir ve çözümleri ayrı kavramlara başvurmayı gerektirmektedir⁵². Kuşkusuz derhal uygulama normu geriye yürüme normuna yaklaşan bir anlam ifade edebilir. Gerçekten de derhal uygulama normu ve geriye yürüme normu birbiriyle yakın ilişkilidir. Hatta AKILLIOĞLU'nun belirttiği gibi, "Derhal uygulama geniş anlamda geriye yürümez⁵³". Zira derhal uygulama normu ile geçmişte başlamış; ancak henüz tamamlanmamış hukuki işlem ve olaylar yeni normun etki alanına taşınır. Bu itibarla "Gerçek Olmayan Geriye Yürüme" veya "Geniş Anlamda Geriye Yürüme" tabirleri ile aslında derhal uygulama normu ifade edilmektedir.

Her normun yürürlüğe girer girmez uygulanması birbirini izleme normunun

gönderilmiştir. Vergi mahkemesinin tek hâkimle verdiği 21.12.1989 gün ve 1989/911 sayılı karara yönelik temyiz başvurusunun 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 46. maddesinin değişmeden önceki 2 numaralı bendiyle öngörülen 60 günlük süre içinde yapıldığı tartışmasızdır. Bu durumda, görevli temyiz merciine yapılan başvuru süresi yönünden kazanılmış hakkın varlığı kabul edilmek gerekir. Böyle olunca dosyanın gönderildiği Bölge idare mahkemesince kazanılmış hak teşkil eden süre konusu yeniden irdelenmeksizin itiraza ilişkin diğer hususların incelenmesine...Aksine uygulama, görevli ve yetkili yargı mercilerine yürürlükteki kanun hükümleriyle öngörülen süreler içerisinde yapılan başvuruların geçersiz sayılması sonucunu doğurur ki, müktesep hak kavramına olduğu kadar, kanunların geriye yürümezliği ilkesiyle de bağdaşmayan bu şekilde bir düşünce tarzının kabulü mümkün değildir. " Dan. 7. D, 07.02.1991 gün, E. 1991/120, K. 1991/449 (RG: 25.05.1991, 20881)

⁵⁰ EREM, F., "Ceza Usulü Kanununun Zaman Bakımından Uygulanmasında Yeni Görüşler", s. 7.

⁵¹ EREM, F., "Ceza Usulü Kanununun Zaman Bakımından Uygulanmasında Yeni Görüşler", s. 6.

⁵² BIYIKLI, H. İ., "Fransız ve Türk Hukuk Sistemlerinde İdari İşlemlerin Geriye Yürümezliği İlkesi", **DD.**, Y: 3, S: 11, 1973 s. 92.

⁵³ AKILLIOĞLU T., "Ekonomik Alanda Yönetmelik İşlemlerin Geriye Yürümezlik Kuralı Karşısında Çeşitli Durumları", **Aziz Köklü Armağanı**, AÜSBF Yay. No: 535, Ankara 1984, s. 40.

doğal bir sonucudur. Bu yüzden, çoğu kez gerçek olmayan geriye yürüme veya geniş anlamda geriye yürüme olarak da adlandırılabilen derhal uygulama normları, prensip olarak hukuka aykırılık yaratmazlar⁵⁴. Dolayısıyla her iki zaman bakımından uygulama normunun iyi kavranarak farklarının ayrıştırılması zaruridir.

4- Etkiyi Sürdürme Normu:

Birbirini izleme normuna eklenen zaman bakımından uygulama normlarından biri de etkiyi sürdürme normudur. Etkiyi sürdürme normu, yeni normun yürürlüğe girmesine ve eski normun yürürlükten kalkmasına rağmen eski normun halen geçerli olmaya devam etmesidir.

Normatif düzende yeni bir norm ihdas edildiği zaman, aynı hukuki ilişkiyi düzenleyen eski norm kural olarak ilga olur. Ancak kimi zaman yürürlük sırasında ortaya çıkması muhtemel sorunların halli için, yeni norma eski normun veya bir takım hükümlerinin yürürlüğünün sürmesine dair hükümler konabilir.

Bir takım sebeplerden ötürü belli bir süre yaşatılmak istenen eski norm, yeni normun yürürlüğü sırasında tamamlanmış veya henüz tamamlanmamış hukuki ilişkilere uygulanmak üzere geçerli kılınabilir. Çoğunlukla reform niteliğinde olan

⁵⁴ Ancak hemen eklemek gerekir ki, derhal yürürlüğe giren norm hukuki güvenlik ilkesi ile bağdaşmıyor, öngörülemiyor, ölçülülük ilkesini zedeliyor ve böylece haklı beklentileri hiçe sayıyorsa hukuka aykırı olur. (ÖDEN, M., AKKAYA M., “Hayat Standardı Esasının Anayasaya Uygunluğu Sorunu” **AÜHF**, C: 50, Y: 2001, S: 2 (Ayrı bası) s. 28. Hukukta hiçbir kural mutlak ve istisnasız değildir. KUNTER ve YENİSEY ortak eserlerinde “Derhal Uygulama” normunun da istisnasız uygulanırsa haksızlıklara ve/veya füzuli iş yükü artışına sebep olunabileceği belirtilmektedir. Örneğin işleri azaltmak için kabul olunan yetki normlarının yüksek mahkemede açılmış davalarda derhal uygulanması durumunda, yetkisizlik kararları ile usul işlemleri artabilecektir. Ayrıca kanun yoluna müracaat için daha uzun süre tanınmış olan eski kanundan sonra yeni kanunun süreyi kısaltması durumunda derhal uygulama haksızlığa yol açabilir. Mesela temyiz süresini 15 günden 10 güne indiren yeni norm, sürenin 15 gün olduğunu düşünerek ilk on günde bu hakkını kullanmamış olan bireye uygulanmamalıdır. Hiç olmazsa bu gibi durumlar için özel hükümler getirilebilir. (KUNTER, N., YENİSEY, F., **Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku** Aydınlar Matbaası Yay. No: 17, İstanbul Mayıs 2005, s. 192., SOYASLAN, D., **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Yetkin Yay., Ankara 1998, s. 114.) Zira kanun yoluna başvuru süresi, yeni normda eski normdan daha kısa olduğundan, henüz süresi olduğu için kanun yoluna başvurmamış kişinin yeni normun derhal uygulanması ile eski norma inancı zedelenecektir. Elbette burada tamamlanmış bir işlem yoktur. Bu yüzden dar anlamda bir geriye yürümeden bahsedilemez. Ancak yukarıda ifade edildiği gibi, geniş anlamda geriye yürüme de bazen hukuka aykırı olabilir (Konu aşağıda ayrıntılı olarak incelenecektir).

kanunların yürürlüğe girmesinde bu şekilde bir takım geçiş hükümlerine yer verilebilir. Örneğin eski Türk Medeni Kanunu yayım tarihinden altı ay sonra 04.10.1926 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Yine yeni 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu⁵⁵ 12.10.2004 tarihinde yayımlanmasına rağmen, yürürlüğü 01.06.2005 tarihine kadar ertelenmiştir. Bazen de yeni norm kademeli olarak yürürlüğe girer. Etkiyi sürdürme normunda çoğu kez amaç, tamamlanmış işlemlere⁵⁶ geriye doğru bir uygulamanın yapılmaması veya tamamlanmamış; ancak belli bir tarihte tamamlanacak işlemlere duyulan güvenin bir nebze de olsa korunmasıdır⁵⁷. Dolayısıyla etkiyi sürdürme normu çoğunlukla geriye yürüme yasağına hizmet etmektedir.

5- Geriye Yürüme Normu:

a- Terim Olarak Geriye Yürüme:

Geriye yürüme terimi, hukuk yazınında, dildeki tarihsel gelişime (sadeleşmeye) bağlı olarak zaman içinde değişik adlarla anılmıştır. Eski Türkçede “Makable Şümul”, “Makabline Şamil” ve “Makable Teşmili” terimleri⁵⁸ ile

⁵⁵ RG:12.10.2004, 25611.

⁵⁶ Örneğin 08.09.1999 tarih ve 23810 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak aynı tarihte yürürlüğe giren 4447 sayılı Kanunun 8. maddesi ile 506 Sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu 63/B maddesinin birinci bendinden sonra gelmek üzere, “*Bu kanuna göre yaşlılık aylığı almakta iken Serbest avukat ve Noter olarak çalışmalarını sürdürenlerin Sosyal Yardım Zammı dâhil almakta oldukları aylıklardan 01.10.1999 tarihinden itibaren %15 oranında Sosyal Güvenlik Destek Primi kesilir.*” hükmü eklenmiştir. Ancak, 4447 Sayılı Kanunun 17. maddesi ile eklenen geçici 81. maddesinin A Bendinde: “*Bu kanunun yürürlük tarihinden önce yürürlükte bulunan hükümlere göre yaşlılık aylığı bağlanmasına hak kazanmış olanlar... Bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce yürürlükte bulunan hükümler uygulanır.*” hükmüne yer verilerek eski normun etkisi sürdürülmüş ve kazanılmış haklar korunmuştur.

⁵⁷ Örneğin sosyal güvenlik yasalarında belirlenen emeklilik koşullarının sigortalı emekli olmadan değişmesi durumunda, tamamlanmış bir işlem oluşmadığından, dar anlamda geriye yürüme bulunmamasına rağmen, değişiklik getiren yeni yasada yeni hükümlere kademeli bir geçiş olacağı hükme bağlanabilir. Mesela 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun “Yaşlılık Aylığından Yararlanma Şartları”nı düzenleyen 60. maddesinde, 8.9.1999 tarih ve 4447 sayılı Kanunun 6. maddesi ile değişikliğe uğramış; ancak bu değişiklik aynı yasanın 17. maddesi ile 506 sayılı Yasaya eklenen geçici 81. madde ile derhal yürürlüğe girmemiş ve eski kanun kademeli olarak kaldırılmıştır.

⁵⁸ “Makabline Şamil”, “Makable Şümul” ve “Makable Teşmili” terimlerindeki makable kelimesi makabil kelimesinden türemiştir. Bu kelime; öncesi, geçmişi ve kendisinden önce olan anlamlarına gelmektedir. Terimlerdeki; şamil, şümul ve teşmili kelimeleri ise benzer şekilde, şamil: İçine alan, kaplayan, kapsayan, şümul: İçine alma, kaplama ve kapsama, teşmil: Yayma, içine aldırma ve

nitelendirilen kavram, günümüzde de “Geriye Etki⁵⁹”, “Önceye Etki⁶⁰”, “Geriye Doğru⁶¹”, “Geçmişe Uygulanma⁶²”, “Geçmiş Kapsama⁶³”, “Geriye Dönük Uygulama⁶⁴”, “Geçmiş İçine Alma-Etkileme⁶⁵”, “Geçmiş Yürürlü olma⁶⁶”, “Geriye Dönüşlü Olma⁶⁷” ve “Geriye Yürüme” terimleri ile adlandırılabilir. Ancak en yaygın kullanımı “Geriye Yürüme”dir. “Geriye Yürüme” yürürlük sorunu ile ilişkili bir zaman bakımından uygulama normu olması hasebiyle, terimde yürürlük kelimesinin kökünün bulunması yerindedir. Yine terimin yalın, telaffuzu kolay, kullanımının yaygın olması ve anlamı kafi derecede vermesi çalışmamızda bu şekilde kullanılmasını gerektirmiştir. Ayrıca terimin herkesçe anlaşılabilen ve genel kabul gören ifadelerle kullanılmasının kavramın anlaşılmasına fayda sağlayacağı açıktır.

kapsatma anlamlarına gelir. (Resimli Ansiklopedik Büyük Sözlük İngilizce, Fransızca, Almanca karşılıklar, Terimler, Deyimler, Atasözleri, Arkin Kitabevi, C: 2-3, s. 1456, 1942, 1968, 2053.)

“Makable Teşmili” için bkz: AMAÇ, E., “Vergi Nispetlerine Yapılacak Zamların Makable Teşmili”, **Vergi ve Resimler Dergisi**, İzmir 10, 2.3.1955, S:227 s.3-4, “Makabline Şamil” için bkz: YAKO, S., “Makabline Şamil Kavanin” **İlmi Hukuk ve Mukayeseyi Kavanin Mecmuası**, C: 1 S:1 ve BERKİN, N. M., “Usule İlişkin Hükümlerin Zaman ve Yer Yönünden Uygulama Alanı”, **Prof. Dr. HIFZI TİMUR’UN ANISINA ARMAĞAN**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Milletlerarası Hukuk ve Milletlerarası Münasebetler Enstitüsü, İstanbul 1979, s. 163-180. “Makable Şümül” için bkz: ERÇİN, C., “Mali Kanunlarda Makable Şümül ve Müruru Zaman”, s. 1236-1269, BALKAR, K. G., “İdari Kararlarda Makable Şümül Meselesi”, **AÜSBFD**, C: XV, Haziran 1960, S: 2, s. 210-212.

⁵⁹ Yazar hem geriye etki hem geri dönüş hem de makabline şamil kavramlarını kullanmıştır. BERKİN, N. M., “Usule İlişkin Hükümlerin Zaman ve Yer Yönünden Uygulama Alanı”, s. 164-165.

⁶⁰ SÖZER, A. N., “Sosyal Sigortalarda Kazanılmış Hakların Korunması Üzerine Bir İnceleme”, **İBD**, C: 63, S: 10-11-12, Ekim-Kasım-Aralık 1989, s. 542-593.

⁶¹ AKTAN, C. C., GENCEL, U., “Türkiye’de Geriye Doğru Vergileme ve Verginin Hukukiliği İlkesinin İhlali”, **DEÜSBED**, C: 5, S: 1 İzmir 2003.

⁶² GÖZLER, K., **Hukukun Temel Kavramları**, s. 74-76.

⁶³ Yazar konuyla ilgili bir makalenin çevirisinde, çoğu kez “Geriye Kapsama” terimini kullanmayı tercih etmiştir. MANN, F. A., “The Time Element in the Conflict of Law”, **The British Year Book of International Law**, (Çev. ARAT, T.), s. 365-412.

⁶⁴ ATILGAN, H., “6183 Sayılı Kanuna Eklenen Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğuna İlişkin Hükümün Geriye Dönük Uygulanması Sorunu”, **VDD**, Eylül 1995, S: 169.

⁶⁵ ÇELİKKAYA İ., “İptal Kararının Geçmiş Etkileyip Etkilemeyeceği Konusu”, **İller ve Belediyeler Dergisi**, C: 33, Y: 33, Şubat 1977, S: 376.

⁶⁶ DÖNMEZER, S., **Ceza Genel Hukuku Dersleri**, Bahçeşehir Üniversitesi Yayınları, İstanbul Aralık 2003, s. 57-66.

⁶⁷ BERKİN, N. M., “Usule İlişkin Hükümlerin Zaman ve Yer Yönünden Uygulama Alanı”, s. 164.

b- Tanım:

Zaman bakımından uygulama normlarının en dikkat çekici ve tartışma konusu olanı, kuşkusuz geriye yürüme normudur⁶⁸. Yukarıda ifade edildiği gibi geriye yürüme normu ile derhal uygulama normu arasındaki yakın ilişki karışıklığa sebep olabilmektedir. Sözü edilen karışıklığa yukarıda derhal uygulama normu anlatılırken değinildi; ancak geriye yürüme normunun türlerinin ayrı ayrı tanımlanması ve böylece aralarındaki farkların göz önüne serilmesi, derhal uygulama ile geriye yürüme normunun ayrıştırılmasını gerektirmektedir. Bu bağlamda, geriye yürüme normu aşağıda dar anlamda-gerçek geriye yürüme, geniş anlamda-gerçek olmayan geriye yürüme normu olarak ayrı ayrı tanımlanacaktır.

Ancak genel bir tanıma yer vermek gerekirse, geriye yürüme normu, normatif düzene getirilen yeni normun sadece yürürlük tarihinden sonra değil, yürürlük tarihinden önce de hüküm ifade etmesi anlamına gelir. “Dolayısıyla bir normun geriye yürür olup olmadığı kabaca yayınlanma veya bildirilme tarihi ile yürürlüğe giriş tarihini karşılaştırmakla bulunabilir⁶⁹”.

c- Geriye Yürüme Türleri:

Yürürlük tarihinden önceye de etki edecek normun, hangi durumdaki hukuki işlem ve olaylara uygulandığı zaman geriye etki etmiş sayılacağı sorusunun cevabı, geriye yürüme normunun kapsamı ve türleri konusunda bize ışık tutacaktır.

Geriye yürüme kavramı çeşitli ayrımlara tabi tutulabilir. Ancak genellikle biri dar diğeri geniş olmak üzere iki tanımı yapılmaktadır. Zira kavramın diğer birçok türü de bu ikili ayrım üzerinde örtüşmektedir. Örneğin gerçek geriye yürüme dar

⁶⁸ AKILLIOĞLU, T., “Yasaların (Anayasa Dahil) Zaman İçinde Uygulanması”, s. 281.

⁶⁹ TAN, T., **İdari İşlemin Geri Alınması**, AÜSBF Yay. No: 298, Sevinç Matbaası, Ankara 1979, s. 58.

anlamda, gerçek olmayan geriye yürüme de geniş anlamda geriye yürüme ile örtüşmektedir.

Geriye yürümeye ilişkin sözü edilen ayrımın hukuk yazınındaki geçmişi oldukça eskiye dayanır. İlk defa İngiltere’de daha sonra Almanya’da ifadesini bulan bu ayrımın geriye yürüme kavramının iki anlamı üzerinde durulmaktadır⁷⁰.

ca- Geniş Anlamda Geriye Yürüme - Gerçek Olmayan Geriye Yürüme (Derhal Uygulama):

Geniş anlamda geriye yürüme-gerçek olmayan geriye yürümenin hukuk yazınında birçok tanımı yapılmıştır. Bu tanımlardan bir kısmına burada yer verilmesi, kavramın tanımına ulaşmamız açısından faydalı olacaktır.

MANN, geniş anlamda geriye yürümeyi şu şekilde tanımlamıştır: “Bir kanun; daha önce var olup da, halen varlıklarını sürdüren vakıaların hukuki takdirinde, yürürlüğe girdiği günden başlayarak değişiklikler yaparsa geniş anlamda geçmiş kapsar⁷¹”.

DE LAUBADERE’ye göre temeli geçmişte bulunan bir hukuki durumun bugün sınırlandırılması geniş anlamda geriye yürümedir. Nitekim bu durumda geçmişteki hukuki durumun kendisi tartışma konusu edilmediğinden dar anlamda geriye yürüme yoktur⁷².

TİPKE ve LANG kavramı, “...kanunun eski kanun yürürlükte iken başlamakla beraber henüz sonuçlanmamış hukuki durum, ilişki ve olaylara uygulanması⁷³” olarak tanımlamaktadırlar.

⁷⁰ MANN, F. A., (Çev. ARAT, T.), “The Time Element in the Conflict of Law”, s. 368.

⁷¹ MANN, F. A., (Çev. ARAT, T.), “The Time Element in the Conflict of Law”, s. 368.

⁷² DE LAUBADERE, A., **Droit Public économique**, s. 274.(Akt: AKILLIOĞLU T., “Ekonomik Alanda Yönetmelik İşlemlerin Geriye Yürümezlik Kuralı Karşısında Çeşitli Durumları”, s. 40.)

⁷³ TİPKE / LANG, **Steuerrecht, Ein systematischer Grundriß**, s. 2.31

ÖNCEL, KUMRULU ve ÇAĞAN da ortak eserlerinde benzer şekilde gerçek olmayan geriye yürümeyi, “Yeni yasanın, eski yasa yürürlükte iken başlamakla beraber henüz sonuçlanmamış hukuki durum, ilişki ve olaylara uygulanması anlamına gelir⁷⁴” şeklinde tanımlamışlardır.

SÖZER de, gerçek olmayan geriye yürümeyi, “Henüz son bulmamış olay ve hukuki ilişkilerin gelecek için etkilenmesi⁷⁵” olarak tanımlamıştır.

BIYIKLI ise, yeni normun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren kazanılmış hakları etkilemesi durumunda geniş anlamda geriye yürümenin var olacağını işaret etmektedir⁷⁶.

Tüm bu tanımlardan sonra, geniş anlamda geriye yürüme veya gerçek olmayan geriye yürüme olarak adlandırılan bu geriye yürüme türü: Yeni normun yürürlük tarihinden önce, eski norm yürürlükte iken başlamış; ancak henüz oluşumunu tamamlamamış hukuki işlem, durum, ilişki ve olaylara yeni normun yürürlük tarihinden itibaren uygulanması olarak tanımlanabilir.

Görüldüğü gibi hem yabancı hem de Türk hukuk yazınında, çoklukla geniş anlamda geriye yürüme ve gerçek olmayan geriye yürüme kavramları kabul görmekte ve yargı kararlarına⁷⁷ da sıklıkla konu olmaktadır. Başka bir ifadeyle geriye yürümenin iki anlamının bulunması genel kabul gören bir görüştür.

⁷⁴ ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, s. 47.

⁷⁵ SÖZER, A., N., “Sosyal Sigortalarda Kazanılmış Hakların Korunması Üzerine Bir İnceleme”, s. 555.

⁷⁶ BIYIKLI, H. İ., “Fransız ve Türk Hukuk Sistemlerinde İdari İşlemlerin Geriye Yürümezliliği İlkesi”, s. 92.

⁷⁷ Örneğin, “...önceki yasa yürürlükte iken başlamakla birlikte henüz sonuçlanmamış hukuksal ilişkilere yeni yasa kuralı uygulanacağından gerçek anlamda geriye yürümeden söz edilemez.” AYM., 14.01.2003 gün ve E.2001/34 K.2003/2, **RG**: 19.11.2003, 25294.

Yine “...geçmişte tamamlanmış ve hukuki sonuçları oluşmuş geçmişteki hukuki ilişkilere uygulanan yasalar ‘gerçek geriye yürüten’, geçmişte başlayan ve yeni yasa yürürlüğe girdiğinde henüz sonuçlanmamış hukuki ilişkilere uygulanan yasalar ‘gerçek olmayan geriye yürüten’ yasalardır.” DİBGK, 03.07.1989 gün, E.1988/5, K.1989/3, Karşı oy yazısı, **DD.**, S:78-79, s. 67

Bununla birlikte geniş anlamda geriye yürümenin derhal uygulama anlamına geldiği; dolayısıyla aslında bu durumda geriye bir etkinin bulunmadığı doktrinde kimi yazarlarca ve yargı yerlerince ifade edilmektedir. Örneğin, ülkemizde ve Avrupa’da birçok yargı kararına mesnet teşkil eden ünlü Fransız hukukçu ROUBIER’in konuyu inceleyen doktrinine göre; geriye yürüme denilince, yeni normun tamamlanmış ve tekemmül ettirilmiş muamelelere uygulanması anlaşılır⁷⁸. Yoksa oluşum halindeki durumların tamamlanmamış kesimleri bakımından yeni normun geriye yürümesinden değil; ancak derhal uygulanmasından söz edilebilir⁷⁹.

TAN’a göre de, yeni normun önceki olaylara ve yaratılmış hukuki durumlara uygulanması bizatihi geriye yürümesi için yeterli değildir. Zira hukuki sonuçları yürürlükten sonra olmak kaydıyla yeni norm yürürlük öncesi olaylara da derhal uygulanır; bu durumu ise geriye yürümeden ayırmak gerekir⁸⁰.

Geniş anlamda geriye yürüme gerçeği olarak kabul etmeyen görüş, kavramsal olarak doğrudur. Ancak bu görüş bizi ‘geniş anlamda geriye yürüme-gerçek olmayan geriye yürüme muhakkak hukuka uygundur’ şeklinde bir mantıksal çıkarıma götürmemelidir. Çünkü tamamlanmamış hukuki işlem ve olayların da tamamlanacağına olan inanç kimi zaman hukuken korunmalıdır. Zira haklı beklentilerin olumsuz bir şekilde değiştirilmesi ölçülülük ilkesine aykırı olmamalıdır⁸¹.

⁷⁸ ROUBIER, P., *Les Conflits Des Lois Dans Le Temps*, Sirey II, Paris 1933, s.760. (Akt: BERKİN, N. M., “Usule İlişkin Hükümlerin Zaman ve Yer Yönünden Uygulama Alanı”, s. 169.

⁷⁹ ROUBIER, P., *Les Conflits Des Lois Dans Le Temps*, Sirey II (Akt: AKILLIOĞLU T., “Yasaların (Anayasa Dahil) Zaman İçinde Uygulanması”, s. 288-291.

⁸⁰ TAN, T., *İdari İşlemin Geri Alınması*, s. 58.

⁸¹ Ancak Yüksek Mahkeme kararlarında da sıklıkla ROUBIER’in doktrini doğrultusunda kararlara rastlanmaktadır. Sözü edilen kararların çoğunda geniş anlamda geriye yürüme derhal uygulama normu kabul edilmekte ve geniş anlamda geriye yürüyen normlar hukuka uygun bulunmaktadı. Örneğin Anayasa Mahkemesi bir kararında geniş anlamda-gerçek olmayan geriye yürüme olarak düşünülebilecek; ancak hukuki güvenliği zedeleyecek bir durumu Anayasaya uygun bulmuştur: “30.11.2000 günlü, Resmi Gazete’de yayımlanan 4605 sayılı Kanunun 5. maddesiyle eklenen Geçici

cb- Dar Anlamda Geriye Yürüme - Gerçek Geriye Yürüme:

Geniş anlamda – gerçek olmayan geriye yürümenin aksine, dar anlamda – gerçek geriye yürüme olarak nitelendirilen geriye yürümede yeni norm sonuçlarını yürürlük tarihinden önceki zaman diliminde tamamlanmış hukuki ilişki ve olaylara karşı gösterir. Yeni normun geriye dönük uygulandığı hukuki ilişki ve olaylar sonuçlanmış olduğundan, bu geriye yürüme türünde normun geriye yürümesi çok açıktır. Bu yüzden aslolan geriye yürüme dar anlamda geriye yürümedir. Zira dar anlamda geriye yürüme, gerçek geriye yürüme olarak da adlandırılmaktadır.

BIYIKLI, dar anlamda geriye yürüme kısıca, normun yürürlüğe girdiği tarihten önceki zaman içinde hukuki sonuçlar doğurması olarak tanımlamıştır⁸².

LAUBADERE, normun etkilerinin yürürlük öncesi dönemden başlayarak göstermesinin dar anlamda geriye yürüme olduğunu ifade eder⁸³.

MANN, dar anlamda geriye yürüme şü şekilde tanımlamıştır: “Bir kanun; olayların veya işlemlerin hukuki mahiyetini, yürürlüğe girişinden önceki döneme izafeten değiştirdiği takdirde dar anlamda geçmiş kapsar.”⁸⁴

58. maddedeki hayat standardı esası, vergilendirme dönemi kapanmadan ve hukuki sonuçlarını doğurmadan yürürlüğe girdiğinden 2000 yılı vergilendirme dönemi için uygulanacaktır. Önceki yasa yürürlükte iken başlamakla birlikte henüz sonuçlanmamış hukuksal ilişkilere yeni yasa kuralının uygulanması geriye yürüme olarak nitelendirilmeyeceğinden vergiyi doğuran olay tamamlanmadan yürürlüğe giren kuralın uygulanması, mükelleflerin hukuksal güvenlerini sarsmaz.” AYM., 4.6.2003 gün, E. 2001/392, K. 2003/60 (AMKD, S: 39 C: 2, s. 603.)

Halbuki, 2000 takvim yılının 31.12.2000’de sona ereceği düşünülürse 31.11.2000’de getirilen hayat standardı esasının takvim yılı kapanmasa da hukuki güvenliği sarsmayacağı iddia edilemez.

Ayrıca, hayat standardı esasının 31.11.2000 tarihinde yeniden kabul edilmeden önce sürekli ve yaygın eleştiriler sonucu yürürlükten kaldırıldığı, hatta önce tasarıda yer almaması ve son anda bir önerge ile metne eklendiği de göz önüne alındığında, Geçici 58. maddenin kapanmamış dönemi dönem başından başlayarak etkilemesinin hukuki güvenlik ve belirlilik ilkesi ile bağdaşır yanı olmadığı görüşüne katılmaktayız.(ÖDEN, M., AKKAYA, M., “Hayat Standardı Esasının Anayasaya Uygunluğu Sorunu” s. 34.) Görüldüğü gibi geniş anlamda geriye yürüme de bireylerin hukuki güvenini zedelerse hukuka aykırı olur. Konuya İkinci Bölümde ayrıntılı olarak değinilecektir.

⁸² BIYIKLI, H. İ., “Fransız ve Türk Hukuk Sistemlerinde İdari İşlemlerin Geriye Yürümezliği İlkesi”, s. 92.

⁸³ DE LAUBADERE, A., **Droit Public économique**, s. 274 (Akt: AKILLIOĞLU, T., “Ekonomik Alanda Yönetmelik İşlemlerin Geriye Yürümezlik Kuralı Karşısında Çeşitli Durumları”, s. 40.)

⁸⁴ MANN, F. A., (Çev. ARAT, T.), “The Time Element in the Conflict of Law”, s. 368.

CRAIG, bu tür geriye yürüme yeni normun yayımlanma tarihinden önce fiilen yürürlüğe sokulması ya da yürürlüğe girmesinden önce tamamlanmış olan durumlara uygulanması olarak tanımlamaktadır⁸⁵.

TİPKE ve LANG kavramı, "...kanunun eski kanun döneminde tamamlanmış ve hukuki sonuçlarını doğurmuş hukuki durum, ilişki ve olaylara uygulanması⁸⁶," olarak tanımlamaktadırlar.

ÖNCEL, KUMRULU ve ÇAĞAN ise ortak eserlerinde gerçek geriye yürüme: "Bir vergi yasasının, eski yasa döneminde tamamlanmış ve hukuki sonuçlarını doğurmuş hukuki durum, ilişki ve olaylara uygulanması anlamına gelmektedir⁸⁷," şeklinde tanımlamışlardır.

SÖZER de, gerçek geriye yürüme: "Yeni yasa, son bulmuş bir hukuki olay veya işleme istinaden tüm koşullarıyla doğmuş bir hakkı menfi olarak etkilemekte ise bu yasa gerçek önceye etkilidir" şeklinde tanımlamıştır.

ROUBIER'in görüşleri doğrultusunda hukuk yazınında birçok yazar geriye yürüme denilince sadece dar anlamda geriye yürümenin anlaşılması gerektiğini belirtmektedir. Zira geniş anlamda geriye yürümenin normların derhal etki göstermesi demek olduğunu, geriye yürümenin bu dar tanımının ise, normların derhal uygulanması, (Geniş anlamda – gerçek olmayan geriye yürümesi) yani yürürlüğe girdiği andan itibaren amaçladığı hukuki sonuçları doğurması halinde geriye yürümüş sayılmasına olanak bırakmadığını belirtmektedirler⁸⁸.

Aslında dar anlamda geriye yürüme-gerçek geriye yürüme ile geniş anlamda geriye yürüme-gerçek olmayan geriye yürüme arasında bir seçim yapma zorunluluğu

⁸⁵ CRAIG, P. P., **Administrative Law**, Fourth Edition, London 1999, s. 612.

⁸⁶ TİPKE, K., LANG, J., **Steuerrecht, Ein systematischer Grundriß**, s. 2.31

⁸⁷ ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, s. 47.

⁸⁸ BIYIKLI, H. İ., "Fransız ve Türk Hukuk Sistemlerinde İdari İşlemlerin Geriye Yürümezliği İlkesi", s. 98., TAN, T., **İdari İşlemin Geri Alınması**, s. 58.

yoktur. Çünkü dar anlamda geriye yürümeyi geriye yürüme kabul edip, geniş anlamda geriye yürümeyi geriye yürüme mefhumunun dışında tutmak her zaman doğru olmayabilir. Nitekim kimi yazarlar bu sakıncadan ötürü geçmiş kapsamanın dar anlamla sınırlandırılmaması gereğini ifade etmektedirler⁸⁹.

C- Zaman Bakımından Uygulama Normlarının Göreceliği:

Zaman bakımından uygulama normlarının birbirleriyle bağlantılı kurallar olduğu yukarıda görüldü. Şimdi bu normların birbirleri arasında bir üstünlük veya öncelik ilişkisi⁹⁰ bulunup bulunmadığı konusu incelenecektir.

Her üç norm da hukukun genel ilkelerine ve anayasaya aykırı olmamak koşuluyla norm koyucu tarafından serbestçe seçilebilir. Başka bir anlatımla, üst norma (anayasaya) aykırı olmamak koşuluyla yeni norma zaman bakımından uygulama normlarına ilişkin geçiş hükümleri konabilir. Ayrıca yeni normda; derhal uygulama, etkiyi sürdürme veya geriye yürüme normlarından herhangi biri seçilmemişse, yargıç yine anayasaya aykırı olmamak koşuluyla olayın özelliğine göre üç normdan birini seçebilir⁹¹.

Sonuç olarak sözü edilen zaman bakımından uygulama normlarının, birbirleri arasında üstünlük ve öncelik ilişkisi yoktur; ancak norm koyucu ve/veya yargıcın bu

⁸⁹ Örneğin MANN konuyu incelediği makalesinde geriye yürümeyi kazanılmış hakla açıklamaya karşı çıkar ve ekler: “ Şurası gerçekten apaçık olmalıdır ki, İngiliz hukukunun geçmişi kapsayan... mevzuata taniyacağı etki alanının sınırları, bir işlemin ‘sonuçlanmış’ veya ‘sonu alınmış’ yahut, bir ‘kazanılmış hak’ka vücut vermiş bulunup bulunmadığı biçiminde sorular sormakla saptanamaz. Uzun tarihçelerine ve evrensel sürümlerine rağmen, bu tür ifade kalıpları, yargısal karar için güvenilir birer yol gösterici değildir. Bir hakkın kazanılmış veya bir işlemin sonuçlanmış olup olmadığı sorusu kolaylıkla cevaplandırılmaz. Gerçekte, bu ifade kalıpları sorunun zor yanını gizler, fakat gideremez.” MANN, F. A., (Çev. ARAT, T.), “The Time Element in the Conflict of Law”, s. 398. Yine LAUBADERE, yan tutmaksızın her iki halde de geriye yürümezliğin söz konusu olduğunu belirtmektedir. DE LAUBADERE, A., *Droit Public économique*, s. 274. (Akt: AKILLIOĞLU, T., “Ekonomik Alanda Yönetmelik İşlemlerin Geriye Yürümezlik Kuralı Karşısında Çeşitli Durumları”, s. 40.)

⁹⁰ AKILLIOĞLU, T., “Yasaların (Anayasa Dahil) Zaman İçinde Uygulanması”, s. 280.

⁹¹ AKILLIOĞLU, T., “Yasaların (Anayasa Dahil) Zaman İçinde Uygulanması”, s. 280-281. Örneğin ceza normunun geriye yürümesi Anayasanın 38. maddesi uyarınca mümkün değildir. Yine diğer hukuk dallarında da genel olarak geriye yürüme; hukuk devleti ilkesi ve ölçülülük ilkelerine aykırılık teşkil etmemelidir.

normların birini diğere üstün sayması durumunda hukuka aykırılık oluşmamalıdır. Başka bir anlatımla, norm koyucunun her üç zaman bakımından uygulama normunu seçme serbestîsi ve norm koyucunun bu seçim hakkını kullanmaması durumunda yargıcın bunlardan herhangi birini seçme hakkı anayasaya aykırılık savını dışarıda bırakmamaktadır⁹².

II- Geriye Yürümezlik İlkesinin Kuramsal Temelleri:

Bir ilkenin, bir kurumun, iyi bir şekilde kavranabilmesi ve benimsenebilmesi, öncelikle o ilkenin var oluş nedenleri olan kuramsal temellerinin tereddütsüz bir şekilde ortaya konulması ile gerçekleşebilir. Ancak hukuk yazını çok meşgul eden tez konumuz hakkında genel bir model veya kuramın varlığından söz etmek güçtür. İlkenin kuramsal temellerine ilişkin Fransız Hukuk yazınında bir takım fikirler ihdas edilmiştir. Bizde de Fransa'daki görüşlerden etkilenmeler söz konusudur. Ne var ki, konuya ilişkin terimlerde birlik olmadığı gibi, geriye yürümenin tanımı konusunda da bir birlik bulunmamaktadır⁹³. Bu nedenle, ilkenin tanımına girmeden önce hukuksal niteliği ve tarihsel gelişimi hakkında bilgi vermekte fayda görülmektedir.

A- İlkenin Tarihsel Gelişimine Genel Bir Bakış:⁹⁴

Geriye yürümezlik ilkesinin, hukuk devleti ve onun unsurları ile ilişkisi göz önüne alındığında⁹⁵, ilkenin tarihçesinin siyasal iktidarın kişi hak ve özgürlükleri yararına sınırlandırılmaya başlanması, yani ancak hukuk devletlerinin doğuşuna dayandırılabilceği düşünülebilir. Elbette ilkenin amacı düşünüldüğünde; monarşi, oligarşi, teokrasi veya polis devleti ile yönetilen bir devlette bu ilkenin

⁹² AKILLIOĞLU, T., “Yasaların (Anayasa Dahil) Zaman İçinde Uygulanması”, s. 280-281

⁹³ AKILLIOĞLU, T., “Ekonomik Alanda Yönetmelik İşlemlerin Geriye Yürümezlik Kuralı Karşısında Çeşitli Durumları”, s. 34.

⁹⁴ İlkenin ülkemizdeki tarihsel gelişimi vergi hukukunda geriye yürümezlik ilkesi başlıklı ikinci bölümde inceleneceğinden burada ayrıca değinilmemiştir.

⁹⁵ Sözü edilen ilişkiye, aşağıda ilkenin kuramsal temelleri anlatılırken değinilecektir.

benimsenmemiş olması akla daha yatkındır. Ancak yapılan araştırmalar ilkenin hukuk devleti ile birlikte gelişmesine rağmen, doğuşunun daha eski dönemlere dayandığını göstermektedir.

Geçekten de, geriye yürümezliğin tarihçesine değinen tüm yazarlar⁹⁶, ilkenin tarihçesini, bugünkü hukukumuzun da feyz kaynağı olan Roma Hukukuna kadar götürmüşlerdir.

Nitekim Roma Hukukunda da –Cicero’nun döneminden beri- normların geriye yürütülmesi arzu edilen bir uygulama değildi. Elbette bu yasal bir emir olmayıp kanun koyucudan uyması beklenen ve geriye yürüyen normların kendisinden saptığı düşünülen fides (güven, ahde vefa) ilkesine dayalı (yorum kuralı)⁹⁷ genel bir prensipti⁹⁸.

Roma Hukukunun tedvin edildiği dönemlerde, “emri vaki” (beklenmedik emir), “tamamlanmamış olay”, “gelecekteki olay” gibi tabirler sıkça kullanılmaktaydı⁹⁹. Ancak, Justinian döneminde, ilkeye, gelecek yüzyıllarda doğacak hukuk sistemlerini etkisi altında tutacak olan ve henüz ötesinde bir gelişme kaydedilmemiş bulunan, yani bugünkü anlamına yakın bir ifade kazandırıldı. Buna en iyi örnek: “Kanunların ve İmparator emirnamelerinin, eğer geçmişe veya henüz askıda olan geçmişe ait işlemlere uygulanması açıkça öngörülmemişse, yalnızca

⁹⁶ Bu konuda örnekler için bkz: MANN, F., A., (Çev. ARAT, T.), “The Time Element in the Conflict of Law”, s. 367-368., ERÇİN, C., “Mali Kanunlarda Makale Şümül ve Müruru Zaman”, s. 1237., BIYIKLI, H. İ., “Fransız ve Türk Hukuk Sistemlerinde İdari İşlemlerin Geriye Yürümezliği İlkesi”, s. 86-87.

⁹⁷ Yorum Kuralı kavramını BIYIKLI kullanmıştır. BIYIKLI, H. İ., “Fransız ve Türk Hukuk Sistemlerinde İdari İşlemlerin Geriye Yürümezliği İlkesi”, s.86-87.

⁹⁸ SCHULZ, **Principles of Roman Law**, 1936, s. 230. (Nkl: MANN, F., A., (Çev. ARAT, T.), “The Time Element in the Conflict of Law”, s. 367.

⁹⁹ ERÇİN, C., “Mali Kanunlarda Makale Şümül ve Müruru Zaman”, s.1237.

geleceğin (hukuki) işlemlerine ilişkin hüküm koyduğu ve geçmişteki olaylara uygulanmayacağı hususunda kuşku yoktur ” şeklindeki hükümdür¹⁰⁰.

Roma Hukukundan başka İslam Hukukunda da ilkeye kaynak bulmak mümkündür. Bilhassa ilkenin günümüzde de anayasal nitelikte olduğu ceza hukukuna ilişkin kurallarda, İslam Hukukunda da geriye yürümezlik genel prensiptir.

Her ne kadar Klasik İslam Hukuku kitaplarında böyle bir prensipten açıklıkla bahsedildiğine rastlanmasa da, özellikle İslam ceza hukukunda zaman bakımından uygulama konusunda bir belirsizliğin olduğu söylenemez. Zira had ve kısas suçları Ku’ran ve sünnet tarafından konulmuş ve cezaları belirlenmiş suçlar olduğundan bunlarla ilgili ayet ve hadislerin sadır olması (yürürlüğe girmesi) ile işlerlik kazandığı şüphesizdir. Dolayısıyla, gerek adam öldürme gibi kısas suçlarında, gerekse hırsızlık, zina vb. had suçlarında ilgili ayet ve hadislerden önce bir ceza uygulaması söz konusu olmamıştır¹⁰¹. Yine tazir suçlarında¹⁰² da ceza normlarının geçmişe yürümediğini ortaya koyan hükümler vardır. Nitekim gerek Maverdi, gerekse Ebu Ya’la el-Ferra hâkimin tazir cezası vermeden önce tazire konu olan hukuka aykırı fiili tanımlaması ve bu konuda halkı uyarması gerektiğini; ancak bundan sonra ceza verilmesinin mümkün olacağını belirtmektedir¹⁰³.

Ceza normlarının geriye yürümemesi prensibi ile ilişki kurulabilecek hükümlere, İslam Hukuku’nun temel kaynaklarından hem Kur’an ayetlerinde hem de hadislerde rastlamak mümkündür¹⁰⁴. Bunlara örnek olarak: “ Senin Rabbin memleketlerin ana merkez(ler) ine, karşılarında ayetlerimizi okuyacak bir peygamber

¹⁰⁰ MANN, F. A., (Çev. ARAT, T.), “The Time Element in the Conflict of Law”, s. 367

¹⁰¹ AYDIN, M. A., **Türk Hukuk Tarihi**, Genişletilmiş 5. Baskı, İstanbul 2005, s. 175.

¹⁰² “Tazir suçları cezası Allah ve Peygamber tarafından belirlenmemiş, düzenlemesi devlet başkanına veya hâkime bırakılmış suçlardır.” AYDIN, M., A., **Türk Hukuk Tarihi**, s. 169.

¹⁰³ AYDIN, M., A., **Türk Hukuk Tarihi**, s. 176.

¹⁰⁴ CİN, H., AKGÜNDÜZ, A., **Türk-İslam Hukuk Tarihi**, C: 1, Timaş Yay., İstanbul 1990, s. 305.

gönderinceye kadar, o memleketleri helak edici değildir” (Kasas Ayet 59) ve “...Biz resul gönderinceye kadar (hiçbir kimseye ve kavme) azap ediciler değiliz” (İsra Ayet 15)¹⁰⁵ ayetleri gösterilebilir. Yine konu ile ilgili olarak “ Kim İslam’ın emirlerine güzelce uyarsa, İslam’dan önceki devirde yaptıklarından sorumlu tutulmaz” hadisi de örnek gösterilebilir. Ancak İslam Hukukunda, geriye yürüme yasağının iki tane istisnası mevcuttu. Bunlardan birincisi, kamu güvenliğini ve amme nizamını doğrudan ilgilendiren önemli suçlarda ceza kuralları geriye yürütülebilirdi. Ancak bu geriye yürüme mecburi değildi. İkinci istisna ise günümüz ceza hukukunda da benimsenen ‘sanık lehine hüküm uygulanır’ kuralıydı. Buna göre, yeni düzenlenen ceza normu suçlunun lehine ise, ceza normu mutlaka geriye yürüyecekti. Görüldüğü gibi ikinci istisna her zaman uyulması mecburi bir kuraldı¹⁰⁶.

Geriye yürümezlik ilkesine ilk kez, 26.08.1789 tarihli İnsan ve Yurttaş Hakları Beyannamesinde temel bir hak olarak yer verilmiştir. Söz konusu metnin 8. maddesinde: “Kanunun ancak sıkı ve aşikâr surette zaruri olan cezalar koyması lazımdır. Bir kimse ancak suçun işlenmesinden evvel kabul ve neşir ve ilan edilmiş olan ve usulüne göre tatbik edilen bir kanun gereğince cezalandırılabilir¹⁰⁷” denilerek geriye yürüme yasağına hukukun genel ilkesi payesi verilmiştir.

¹⁰⁵ Konuya İlişkin örnekleri çoğaltmak mümkündür. Örneğin Bakara Suresinin 278. ayetinde faizin haram kılınması hükmünden sonra “Ey iman edenler Allah’tan korkun, eğer müminlerden iseniz faizden kalanı bırakın...” denilmektedir. Burada eski akitlere göre alınmış olan faizin geri verilmesi istenmemekte, hükmün gelmesinden sonra kalan faiz kısmının alınmaması emredilmektedir. Çünkü hüküm olmadan önce bir şey haram kılınmaz. Şeriat olmadan hüküm olmaz. Konulan hükümler, ancak konulduktan sonra tatbik edilir (KUTUP, S., (Çev. ŞENGÜLER, İ., H., SARAÇ, M., E., KARLIĞA, B.) **Fızılal-il Kur’an**, Hikmet Yay. No: 2, İstanbul 1971, C: 2, s. 135). Geriye yürümezlik ile ilgili diğer Kur’an ayetleri için bkz: ARMAĞAN, S., **İslam Hukukunda Temel Hak ve Hürriyetler**, Baştan sonuna kadar okunarak yeniden gözden geçirilmiş ve ilaveler yapılmış 4. Baskı, Diyanet İşleri Başkanlığı Yayınları, Ankara 2001, s. 156.

¹⁰⁶ CİN /AKGÜNDÜZ, **Türk-İslam Hukuk Tarihi**, s. 306.

¹⁰⁷ Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Beyannamesinin ilgili maddesi KUBALI’nın eserinden alınmıştır. Tam metin için bkz: KUBALI, H., N., **Anayasa Hukuku Dersleri Genel Esaslar ve Siyasi Rejimler**, İstanbul 1971, s. 217.

Yine 1804 tarihli Fransız Medeni Kanununun (“Code Napoleon”) 2. maddesinde: “Kanun ancak geleceği düzenler, geçmişe etkili olmaz” demek suretiyle söz konusu ilke açıkça kabul edilmiştir¹⁰⁸.

10 Aralık 1948 tarihli Birleşmiş Milletler İnsan Hakları Evrensel Beyannamesinin 11. maddesinin ikinci bendinde ise: “ Hiç kimse, işlendikleri sırada milli veya milletlerarası hukuka göre suç teşkil etmeyen fiillerden veya ihmallerden ötürü mahkûm edilemez. Bunun gibi, suçun işlendiği sırada uygulanan cezadan daha şiddetli bir ceza verilemez¹⁰⁹” denilerek ilkenin ceza hukuku açısından hukukun genel bir ilkesi olduğu uluslararası platformda ikinci kez tekrarlanmıştır.

Daha sonra 4 Kasım 1950 tarihli Avrupa İnsan Hakları ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin 7. maddesinde¹¹⁰: “1- Hiç kimse işlendiği zaman milli veya milletlerarası hukuka göre bir suç teşkil etmeyen bir fiil veya ihmalden dolayı mahkûm edilemez. Keza hiç kimse suç işlendiği zaman tertibi gereken cezadan daha ağır bir cezaya da çarptırılmaz” denilerek ilke yine ceza hukuku açısından hukukun genel ilkesi sayılmıştır. Ancak maddenin ikinci bendinde: “ 2- İşbu madde, işlendiği zaman medeni milletler tarafından tanınan umumi hukuk prensiplerine göre suç sayılan bir fiil veya ihmalden suçlu bir şahsın yargılanmasına veya cezalandırılmasına mani değildir” hükmüne yer verilerek, ilkenin istisnası da belirtilmiştir¹¹¹.

¹⁰⁸ BİYIKLI, H. İ., “Fransız ve Türk Hukuk Sistemlerinde İdari İşlemlerin Geriye Yürümezliği İlkesi”, s. 82.

¹⁰⁹ RG: 25.05.1950, 7217.

¹¹⁰ RG: 19.03.1954, 8662.

¹¹¹ Günümüzde de bilhassa ceza hukuku açısından ilkeye ulusal mevzuatlarca anayasal nitelik tanındığı görülmektedir. Aşağıda İlkenin hukuki ve anayasal niteliği incelenecektir.

B- Hukuki Niteliği:

Fransa ve Türk Hukuk yazınına bakıldığında, konuyu inceleyen hemen hemen her araştırmacının, ilkeye bir hukuki dayanak aramaya çalıştığı görülmektedir¹¹². Bu kimi zaman yasal bir dayanağın¹¹³ olup olmadığı, kimi zaman anayasal dayanağının olup olmadığı, kimi zaman da ilkenin hukukun genel bir ilkesi olup olmadığı sorularının araştırılması ile olmaktadır.

Her şeyden önce geriye yürümezlik ilkesinin anayasal güvencelerle korunan bir ilke olup olmadığı veya evrensel bir hukuk ilkesi olup olmadığı sorularının cevabı konunun kuramsal temellerine ulaşmamızı sağlayacaktır. Ancak ilkeye pozitif hukuk açısından yasal bir dayanak bulunması arayışında olmadığımızı da belirtmek isteriz¹¹⁴. Zira ilk iki soruya olumlu cevaplar bulunursa, pozitif hukukta yasal bir

¹¹² İlkenin hukuksal dayanağını araştıran örnek çalışmalar için bkz: AKILLIOĞLU, T., “Ekonomik Alanda Yönetiş İşlemlerinin Geriye Yürümezlik Kuralı Karşısında Çeşitli Durumları”, s. 33-51, BIYIKLI, H., İ., “Fransız ve Türk Hukuk Sistemlerinde İdari İşlemlerinin Geriye Yürümezliği İlkesi”, s. 82-127, AKILLIOĞLU, T., “Yasaların (Anayasa Dahil) Zaman İçinde Uygulanması”, s. 279-304, OĞURLU, Y., **İdare Hukukunda Kazanılmış Haklara Saygı ve Haklı Beklentiler Sorunu**, s. 43-68, KUZU, B., “Anayasa Mahkemesinin İptal Kararlarının Geriye Yürümezliği Sorunu”, **İÜHF**, Ord. Prof. Dr. Sulhi Dönmezer’e ARMAĞAN, C: LII, Y: 1987, S: 1-4, s. 185-229, GÜNEŞ, G., **Verginin Yasallığı İlkesi**, 1. Baskı, Alfa Yay. No: 452, İstanbul 1998, s. 135-136. vb.

¹¹³ Örneğin KUNTMAN konuyu inceleyen makalesinde ilkeye yasal dayanak aramış ve 864 Sayılı Kanunu Medeninin Sureti Mer’iyet ve Şekli Tatbiki Hakkında Kanunu yasal dayanak olarak işaret etmiştir (KUNTMAN, O., “Kazanılmış Hak Kavramı, Yasal Dayanağı, Uygulanmasıyla İlgili Anayasa Mahkemesi, Yargıtay ve Danıştay Kararları Hakkında Bir İnceleme”, **İBD**, C: 63, S: 10-11-12, Ekim-Kasım-Aralık 1989, s. 582-584.). Yine TUNCER bir makalesinde, ilkenin doğal hukuk ilkesi olmasına rağmen yasalarda ne şekilde düzenlendiğini incelemiş ve Türk Medeni Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında 03.12.2001 tarih ve 4722 sayılı kanundan ve 26.09.2004 tarih ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunundan geriye yürüme yasağına ilişkin örnekler vermiştir (TUNCER, S., “Vergi Kanunlarının Geriye Yürümezliği”, **Lebib Yalkın**, Ocak 2005 S:13 www.mevbank.com/doc/printableversion_docview.asp?docid=52274&pagecount=1).

¹¹⁴ Kanımızca herhangi bir yasada geriye yürümezliğin düzenlenmiş olması; yani yasal dayanağının bulunması zaruri değildir. Ancak ilkenin yasalarda düzenlenmesine örnek mukabilinde, Türk Medeni Kanunun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında 03.12.2001 tarih ve 4722 sayılı Kanun ve 26.09.2004 tarih ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun ilkeye ilişkin hükümlerine değinmek istiyoruz. Türk Medeni Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında 03.12.2001 tarih ve 4722 sayılı Kanunun ilk dört maddesini içeren genel hükümler bölümü geriye yürümezlikle ilgili bazı temel ilkeler koymuştur. Söz konusu yasanın “geçmişe etkili olmama kuralı” başlıklı 1. maddesinde : “Türk Medeni Kanununun yürürlüğe girdiği tarihten önceki olayların hukuki sonuçlarına, bu olaylar hangi kanun yürürlükte iken gerçekleşmişse kural olarak o kanun hükümleri uygulanır. Türk Medeni Kanununun yürürlüğe girdiği tarihten önce yapılmış olan işlemlerin hukukun bağlayıcı olup olmadıkları ve sonuçları bu tarihten sonra dahi yapıldıkları sırada yürürlükte bulunan kanunlara göre belirlenir. Türk Medeni Kanununun yürürlüğe girdiği tarihten sonra gerçekleşen olaylara kanunda

dayanak aramaya gerek kalmayacaktır. Başka bir anlatımla, ilkenin yasalarda düzenlenmesi, sadece bilinen bir gerçeğin tekrarından öteye gitmeyecektir.

Nitekim hukukun genel ilkelerinin hemen hemen tamamı, -ister yazılı bir metinde yer alsın ister yer almasın- anayasal değer taşımaktadır¹¹⁵. Bu bağlamda öncelikle geriye yürüme yasağının hukukun genel bir ilkesi olup olmadığı sorusu araştırılacaktır. Bu konuda iki görüş bulunmaktadır. Bunlardan ilki, geriye yürüme yasağının hukukun genel ilkesi olduğunu kabul eden görüştür. Gerek yazında gerekse yargı kararlarında¹¹⁶ genellikle bu görüş egemendir. İkinci görüşe göre ise, geriye

öngörülmuş ayrıntı durumlar saklı kalmak kaydıyla, Türk Medeni Kanununu hükümleri uygulanır.” hükümlerine yer verilerek geriye yürümezlik ilkesi açıkça ifade edilmiştir.

Yine aynı yasanın 4. maddesi “eski hukuk yürürlükte iken gerçekleşmiş olup da Türk Medeni Kanununun yürürlüğe girdiği sırada henüz her hangi bir hak doğurmamış olaylara, bu kanun hükümleri uygulanır.” denilerek geriye yürümezliğin sonucu olan kazanılmış hakların güvence altına alındığını açıklıkla belirtmiştir.

Benzer düzenleme ‘Code Napoleon’ adıyla anılan Fransız medeni kanununda da yer almıştır.

5237 sayılı Türk Ceza Kanununun “zaman bakımından uygulama” başlıklı 7. maddesi ceza normlarının geriye yürümezliğine ilişkin hükümler ihdas etmiştir. Anılan yasa maddesinde: “İşlendiği zaman yürürlükte bulunan kanuna göre suç sayılmayan bir fiilden dolayı kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. Böyle bir ceza veya güvenlik tedbiri hükmolünmüşse infazı ve kanunu neticeleri kendiliğinden kalkar.

Suçun işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanun ile sonradan yürürlüğe giren kanunların hükümleri farklı ise, failin lehine olan kanun uygulanır ve infaz olunur...” denilerek ceza normları açısından geriye yürümezlik ve istisnası açıkça hükmolünmüştür.

Söz konusu kanunlar sadece kendi alanları ile ilgili olduğundan, tüm kanunlar açısından temel bir takım ilkeler getirmediğini unutmamak gerekir.

¹¹⁵ ERKUT, C., **Hukuka Uygunluk Bloku (İdare Hukukunda Hukukun Genel Prensipleri Teorisi)** s. 62.

¹¹⁶ “...Yasaların yürürlüğe girdikleri tarihten sonraki durum ve işlemler hakkında uygulanması ve hüküm ifade etmesi gerektiği yolundaki hukukun genel prensibi, kamu hukuku alanında da geçerlidir. Dan. 1. D. 23.01.2004 gün, E. 2003/176, K. 2004/8. **DKD**, Y: 2, S: 4, Ankara 2004, s. 19.

“...kanunların yürürlüğe girdikleri tarihten sonraki hukuki uyumsuzluklar ve olaylar hakkında uygulanmaları hukukun genel ilkelerinden olup, yasada açıkça öngörülmedikçe kanunların geçmişe yürütülmesi hukuken mümkün değildir.” Dan. 11. D. 22.04.1998 gün, E. 1997/491, K. 1998/1412 K. (Maliye Sigorta Yorumları Danıştay Kararları Mevzuat Serisi)

“İdare hukukunun genel prensibi, bir idari tasarrufun geriye yürümeyeceği şeklindedir.” YİBBGK, 05.04.1973 gün, E. 1991/211, K. 1991/289, (diALOG Prestige İnteraktif Mevzuat Koleksiyonu)

“ Kanunların zaman bakımından uygulanmasında temel ilke, kanunların geriye yürümemesi, başka bir anlatımla yürürlüğe girdiği tarihten sonra vuku bulan olaylara uygulanmasıdır.” Dan. 3. D. 29.6.1995 gün, E. 1995/2321, K. 1995/2243, **RG**: 27.07.1995, 22356

“..hukukun temel ilkelerinden biri olan ‘kanunların geriye yürümezliği’ ilkesi...” AYM, 27.9.1988 gün, E. 1988/7, K. 1988/27. **AMKD** S: 24, s. 421-422.

“...devlete güven ilkesi vazgeçilmez temel öğelerdendir. Devlete güven, hukuk devletinin sağlamak istediği huzurlu ve istikrarlı ortamın sonucu olarak ortaya çıkar. Yasaların Anayasa’ya uygunluğu karinesi asıldır. Yasalara gösterilen güven ve saygıdan kaynaklanan oluşumlarının sonuçlarını korumak gerekir.” AYM, 12.12.1989 gün, E. 1989/11, K. 1989/48 **AMKD** S: 25, s. 177.

yürümezliğin sadece zaman bakımından uygulama sorununu çözen bir hukuk tekniği veya kavramı olduğu, bu nedenle bu kuralı hukukun genel ilkesi düzeyine yükseltmenin doğru olmadığı ifade edilmektedir¹¹⁷.

Sözü edilen tartışmaya girmeden önce hukukun genel ilkesi kavramını biraz açmak istiyoruz¹¹⁸. İlke kavramı, “sözcük anlamıyla bir olgunun ya da bir şeyin orijini, özü, kaynağı¹¹⁹” anlamını ifade eder. Aynı zamanda kendilerinden birçok hukuk kuralının oluşturulduğu çeşitli inanç, görüş ve düşünceleri ortaya koyan felsefi, siyasi ve iktisadi bir kavram olarak da tanımlanabilir¹²⁰.

ÖZBUDUN, hukukun genel ilkelerinin tam ve herkesçe kabul edilebilecek bir tanımının yapılmasının zor olduğunu belirtmekle birlikte, bu konuda pozitif bir temel olarak Milletlerarası Adalet Divanı Statüsünün uygar milletlerce tanınmış genel hukuk ilkelerini milletlerarası hukukun kaynakları arasında sayan 38. maddesinden yararlanılabileceğini işaret etmiştir. Nitekim Anayasa Mahkememizin de bu tanımdan etkilenerek hukukun genel ilkelerini, “hukukun bilinen ve tüm uygar ülkelerin benimseyip uyduğu ilkeler¹²¹” olarak tanımlamıştır¹²².

“...İdari işlemler yürürlüğe girdikleri andan itibaren hukuki etkilerini gösterirler ve idari işlemlerin geriye yürümezliği ilkesi, gerek yargısal kararlar gerekse öğretilerde kabul edilmiş bir idare hukuku kuralıdır.” DVDDGK, 29.1.1999, E. 1998/316, K.1999/169 (<http://www.kazanci.com.tr/kho2/danistay/files/vddgk-1998-316.htm>)

“Kazanılmış hakların korunması hukuk devleti ilkesinin gereğidir. Hukuk devletinde bütün devlet faaliyetlerinin hukuk kurallarına uygun olması önemli ve temel bir ilkedir. İdari işlemlerin geriye yürümezliği ilkesi de kazanılmış hakların korunması amacını güden ve idarenin faaliyetlerini genel planda sınırlayan bir ilkedir.” Dan. I. D. E. 1988/336, K. 1988/355, **DD.**, S: 74-75, s. 74.

¹¹⁷ AKILLIOĞLU, T., “Ekonomik Alanda Yönetmelik İşlemlerin Geriye Yürümezlik Kuralı Karşısında Çeşitli Durumları”, s. 34

¹¹⁸ Hukukun genel ilkesi kavramı hakkında geniş bilgi için bkz: ERKUT, C., **Hukuka Uygunluk Bloku (İdare Hukukunda Hukukun Genel Prensipleri Teorisi)** ve BERKET, Z., **Hukukun Genel İlkeleri ve Danıştay** ve KABOĞLU, İ. Ö., “Hukukun Genel İlkeleri ve Anayasa Yargısı”, **Anayasa Yargısı 8**, Anayasa Mahkemesinin 29. Kuruluş Yıldönümü Nedeniyle Düzenlenen Sempozyumda Sunulan Bildiriler, Ankara, 2-27 Nisan 1991.

¹¹⁹ ERKUT, C., **Hukuka Uygunluk Bloku (İdare Hukukunda Hukukun Genel Prensipleri Teorisi)**, s. 17.

¹²⁰ ERKUT, C., **Hukuka Uygunluk Bloku (İdare Hukukunda Hukukun Genel Prensipleri Teorisi)**, s. 17.

¹²¹ AYM, 22.12.1964 gün, E. 1963/166 K. 1964/76 **AMKD**, S: 2, s. 291. AYM, 27.3.1986 gün, E. 1985/31 K. 1986/11 **AMKD**, S: 22, s. 119-120.

Hukukun genel ilkeleri kavramı, kamu hukukunda ilk kez Fransa'da Fransız kamu hukuku yargıcı tarafından geliştirilmiştir¹²³. Günümüzde ise çağdaş hukuk sistemlerinin tamamının benimsediği¹²⁴ ve çoğu kez anayasal bir norm haline dönüştürdüğü hukukun genel ilkeleri, toplum hayatında birlikte ve belirli düzen içinde yaşama iradesinin ürünü olarak temel bir konsensus altında ortaya çıkmıştır¹²⁵. Hukukun genel ilkelerinin oluşumunda aranacak bu konsensus; felsefi, ahlaki, sosyolojik ve ekonomik alanların tümünde birliktelik şeklinde olmalıdır¹²⁶.

Toplum hayatındaki bu konsensus sonucu oluşan hukukun genel ilkeleri, yazılı hukuka yön veren –olanı, olması gerekene yönelten- bu itibarla hukukun öncüsü¹²⁷ olan, sürekli, evrensel ve aşkın olan ortak adalet duygusunu tatmin eden genel ilkelerdir¹²⁸. Hukukun genel ilkelerini ana hatları ile anlattıktan sonra normların geriye yürümemesi kuralının hukukun genel bir ilkesi olup olmadığı sorusuna yeniden dönelim. Öncelikle geriye yürümeme kuralını hukukun genel ilkesi sayan görüşlere göz atalım.

ERKUT'a göre hukuk güvenliği düşüncesine dayanan hukukun genel prensiplerinden biri de geriye yürümezlik ilkesidir. Bu genel prensiplerin ortak noktası bireylerin temel hak ve özgürlüklerini güvence altına alma amaç ve hedefi

¹²² ÖZBUDUN E., **Türk Anayasa Hukuku**, s. 120.

¹²³ ERKUT, C., **Hukuka Uygunluk Bloku (İdare Hukukunda Hukukun Genel Prensipleri Teorisi)**, s. 17.

¹²⁴ Nitekim bir yazarın dikkat çekici bir şekilde ifade ettiği gibi, hukuk devletlerinde, devletin tüm organları üzerinde hukukun mutlak üstünlüğü bulunduğu için, hukukun genel ilkelerinin diktatörlüğü bulunmaktadır. ESEN, B. N., **Anayasa Mahkemesine Göre Türk Anayasa Hukuku Anlayışı** AÜHF. Yay. No: 301, Ankara 1972, s. 40-41.

¹²⁵ ERKUT, C., **Hukuka Uygunluk Bloku (İdare Hukukunda Hukukun Genel Prensipleri Teorisi)**, s. 17.

¹²⁶ BEREKET, Z., **Hukukun Genel İlkeleri ve Danıştay**, s. 4.

¹²⁷ ERKUT, C., **Hukuka Uygunluk Bloku (İdare Hukukunda Hukukun Genel Prensipleri Teorisi)**, s. 18.

¹²⁸ BEREKET, Z., **Hukukun Genel İlkeleri ve Danıştay** s. 6.

doğrultusunda yargı mercileri tarafından geliştirilmiş olmasıdır. Yazar, geriye yürümezlik ilkesinin de bu şekilde doğduğunu belirtir¹²⁹.

GİRİTLİ – BİLGEN'e göre de söz konusu kural hukukun genel bir ilkesidir. Yazarlar bu niteliğin Danıştay tarafından da kabul edildiğini ifade etmektedirler¹³⁰.

DURAN da aynı doğrultuda, idari işlem ve kararların yürürlüğe girdiği tarihten önceki zamanı kapsayamayacağı; çünkü idarenin, geçmişi değil; ancak geleceği düzenlemek ve etkilemek yetkisine sahip olduğunu belirtmektedir. Görüldüğü gibi yazar kuralı hukukun genel ilkesi saymakta ve bunun nedenini de zaman bakımından yetki kavramı ile açıklamaktadır¹³¹.

ULER, geriye yürüme yasağını hukukun genel ilkesi saymıştır. Zira kimseden, ilerde yürürlüğe girecek hükümlere bugünden uygun davranış göstermesi beklenemez. Bu ilkeye göre yeni normlar; ancak tamamlanmamış işlemlere etki ederler. Ancak yazar, bu ilkenin katı bir kural olmadığını, istisnalarının (usul hükümleri, idari işlemlerin geri alınması, lehe olan hükümlerin geriye yürümesi, kamu yararı ve kamu düzeni) mevcut bulunduğunu da eklemiştir¹³².

BIYIKLI, anılan ilkenin toplumda hukuki güvencenin sağlanması ve zaman içinde yetki kavramının çiğnenmemesi esaslarından çıkan, normlarının niteliği gereği, geleceğe yönelik olmalarını zorunlu kılan hukuk mantığına dayanan, genel ve evrensel bir hukuk kuralı olduğunu ifade etmektedir¹³³.

¹²⁹ İlkenin Fransa'da Coseil d'Etat'nın 3 kasım 1922 tarihli "Dame Cachet" kararında gündeme getirildiğini belirtmiştir (ERKUT, C., **Hukuka Uygunluk Bloku (İdare Hukukunda Hukukun Genel Prensipleri Teorisi)**, s. 75). Sözü edilen karar idari işlemlerin geri alınması ve geriye yürümezlik ilkesi ile yakından ilişkili olduğundan aşağıda idari işlemlerin geriye yürümezliği ilkesinin istisnaları incelenirken ayrıntılı olarak incelenecektir.

¹³⁰ GİRİTLİ İ., BİLGEN P., **İdare Hukuku**, İstanbul, Kervan Yay., 3. Kitap, 1973, s. 194-195.

¹³¹ DURAN, L., **İdare Hukuku Ders Notları**, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1982, s. 406, 412, 413.

¹³² ULER Y., **İdari Yargıda İptal Kararlarının Sonuçları**, s. 17-18. Aynı görüş ve kararlar için bkz: KUZU, B., "Anayasa Mahkemesinin İptal Kararlarının Geriye Yürümezliği Sorunu", s. 197-198.

¹³³ BIYIKLI, H. İ., "Fransız ve Türk Hukuk Sistemlerinde İdari İşlemlerin Geriye Yürümezliği İlkesi", s. 91.

Yukarıda, yargı kararlarında da normların geriye yürümemesine sıklıkla hukukun genel ilkesi vasfı tanındığı ifade edildi. YÜZBAŞIOĞLU da, 1982 Anayasası döneminde verilmiş Anayasa Mahkemesi kararlarında dayanan genel hukuk ilkeleri arasında “kanunların geriye yürümezliği”nin de bulunduğunu belirtmiştir¹³⁴.

Görüldüğü gibi, hem doktrin hem de yargı tarafından çoğunlukla, normların geriye yürümemesi kuralı hukukun genel ilkeleri arasında sayılmaktadır.

Ancak azınlıkta kalan diğer bir görüşe göre, geriye yürümezlik sadece zaman bakımından uygulama sorununu çözen bir hukuk tekniği veya kavramı olduğu için bu kuralı hukukun genel ilkesi düzeyine yükseltmek yanlıştır¹³⁵.

AKILLIOĞLU’na göre, doktrin ve yargı, aslında geriye yürümezliği hukukun genel ilkesi sayarken anayasa ve hukukun genel prensipleri tarafından korunan diğer güvencelerin zedelenmemesini amaçlamaktadır. Başka bir ifadeyle asıl olan geriye yürümezliğin kendisi değil, fakat bu ilke aracılığıyla korunan hukuki değerlerdir¹³⁶.

AKILLIOĞLU’nun yukarıda ifade ettiğimiz görüşlerini destekler şekilde bir ifadeye ÇAĞAN’ın görüşlerinde rastlamaktayız. Zira ÇAĞAN geriye yürümeme kuralının batılı demokratik anayasaların çoğunda ve 1982 Anayasasında düzenlenmediği; bunun, yerinde bir boşluk olduğu; çünkü kuralın istisnalarının mevcut olduğunu belirtmiştir¹³⁷. Ancak elbette anayasal güvencelere aykırı geriye

¹³⁴ YÜZBAŞIOĞLU, N., **Türk Anayasa Yargısında Anayasallık Bloku**, İÜHF Yay., İstanbul 1993, s. 18-24.

¹³⁵ AKILLIOĞLU, T., “Ekonomik Alanda Yönetmelik İşlemlerin Geriye Yürümezlik Kuralı Karşısında Çeşitli Durumları”, s. 34. Yukarıda açıkladığımız üzere, genellikle, normların zaman bakımından uygulanmasına yardımcı olan normlar göreceli bir durum arz ederler.

¹³⁶ AKILLIOĞLU, T., “Ekonomik Alanda Yönetmelik İşlemlerin Geriye Yürümezlik Kuralı Karşısında Çeşitli Durumları”, s. 38.

¹³⁷ ÇAĞAN, Federal Alman Anayasa Mahkemesinin geçek geriye yürümenin bir takım istisnalarının var olduğunu kabul etmiş ve sözü edilen istisnalarla getirilen geçmişe yönelik vergilerin ölçülülük ilkesini zedelememesi durumunda hukuka uygun olacağını ifade etmiştir. Bu açıklamaları çerçevesinde de geriye yürümezliğin ceza normu dışında vergiler açısından da anayasada

yürüyen normlar anayasaya ve hukukun genel ilkelerine aykırı olacaktır. Zira, bu sınırlandırmanın temelinde hukuk devletinin hukuki güvenlik ve kazanılmış haklara saygı ilkelerinin bulunduğu belirtilmiştir. Yine buna ilaveten vergi mükelleflerinin lehine geriye yürüyen normların da eşitlik ilkesini zedelediği takdirde sakıncasının bulunmadığını ifade etmiştir¹³⁸.

Özetle, geriye yürümezliğin bizatihi kendisinin hukukun genel ilkesi olmadığını savunan görüş, geriye yürümezliğin sadece bireyin temel hak ve özgürlüklerinin zedelenmesi durumunda işlev kazanacağını belirtmektedir. Bu görüş uyarınca, sözgelimi vergi yükünü ağırlaştıran bir vergi yasasının geriye yürütülmesi hukuki güvenliği zedelediği için hukuka aykırı olacaktır. Yine lehe geriye yürütülen bir yasa da adalete aykırı olması durumunda hukuken korunmayacaktır.

Kanımızca bu görüş, ceza normu ayrı tutulduğunda genel olarak yerindedir. Zira; derhal uygulama, etkiyi sürdürme ve geriye yürüme normları norm koyucunun ihtiyarında olan normlardır. Norm koyucu anayasal güvenceler ve hukukun genel ilkelerine aykırı olmamak kaydıyla, bu normlardan herhangi birini kullanarak normun yürürlüğünü belirleyebilir. Ancak ister ULER'in ifade ettiği gibi geriye yürümezlik ilkesini istisnaları olan hukukun genel bir ilkesi olduğunu, ister yalnız anayasal güvencelerin zedelenmesi durumunda işlev kazanan bir kural olduğunu kabul edelim. Kuşkusuz geriye yürümezlik kuralı her zaman hukuka uygunluk denetiminin en önemli ölçü normlardan biri olmaya devam edecektir. Çünkü geriye yürümeme yasağı, hukuk devletini, hukuki güvenliği sağlamaya ve birçok temel hak ve özgürlüğü korumaya hizmet eder.

düzenlenmemesini yerinde bulmuştur. ÇAĞAN, N., "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", s. 142-143.

¹³⁸ ÇAĞAN, N., **Vergilendirme Yetkisi**, s. 180.

C- Anayasal Niteliği:

İlkenin anayasal bir norm olup olmadığı sorusuna gelince; bu sorunun çözümünün de görüldüğü kadar kolay olmadığını ifade etmek isteriz. Nitekim ilkenin (ceza normu haricinde) anayasal dayanağı açısından farklı görüşler mevcuttur. Bu görüşlere değinmeden önce şunu belirtmekte fayda var ki; ceza normu haricinde, normun geriye yürütülmesini yasaklayıcı bir anayasal düzenleme ne bizim hukukumuzda, ne de diğer birçok batılı demokratik devlet anayasasında açıkça düzenlenmiştir¹³⁹. Bununla birlikte kimi yazarlar tarafından ceza normu haricinde de ilkenin anayasal nitelik taşıdığı ifade edilmektedir¹⁴⁰.

Anayasamızın “Suç ve cezalara ilişkin esaslar” başlıklı 38. maddesinde: “Kimse, işlediği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suç işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez” hükmüne yer verilerek ceza normları açısından ilke anayasal bir norma dönüştürülmüştür. Dolayısıyla ceza normu bakımından geriye yürümezlik mutlaklıdır. Ancak acaba diğer normlar ve özellikle konumuzu oluşturan vergi normları¹⁴¹ açısından ilkenin anayasal dayanağı mevcut mudur?

Konuyu inceleyen birçok yazar tarafından, geriye yürüme yasağı ceza normu haricinde anayasada düzenlenmediğinden diğer normlar açısından ilkenin açık bir anayasal dayanağı bulunmadığı ifade edilmektedir¹⁴². Ancak yargı organları anayasal güvencelerin zedelenmesi durumunda ilkeyi ölçü norm olarak kullanabilmektedir.

¹³⁹ Bkz: 11. dp.

¹⁴⁰ BIYIKLI, H. İ., “Fransız ve Türk Hukuk Sistemlerinde İdari İşlemlerin Geriye Yürümezliği İlkesi”, s. 88-92.

¹⁴¹ Vergi hukukunda geriye yürümezlik ilkesinin anayasal dayanağı “Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi” başlıklı ikinci bölümde ayrıca inceleneceğinden vergi normlarına ilişkin Anayasamızın 73. maddesi ve bu bağlamda vergi normlarının geriye yürümezliği ilkesinin anayasal dayanağı hakkındaki tartışmaya burada girilmeyecektir.

¹⁴² ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, s. 47., AKILLIOĞLU, T., “Yasaların (Anayasa Dahil) Zaman İçinde Uygulanması”, s. 284.

Nitekim BIYIKLI da, ceza normu haricinde geriye yürümezlik ilkesinin Fransa’da, diğer birçok ülkede ve Anayasamızda yer almadığını ifade etmiş; ancak Anayasa Mahkemesinin geriye yürüyen yasalar açısından yapmış olduğu anayasaya uygunluk denetimi sırasında ilkenin hukukun genel ilkesi olarak kabul edildiği, böylece ilkenin Anayasa Mahkemesi’nce anayasal düzeye çıkarıldığını belirtmiştir¹⁴³.

Gerçektende 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 noktasında 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 yürüme durumunda önceyi etkileme söz konusu olabilir... Yükümlüler arasında eşitsizliğe yol açmayacak düzenlemeler, üstelik yükümlülerin yararına olunca, geriye yürütülmekle hukuksal güvenlik ilkesi çiğnenmiş sayılmaz. Türk hukukunda da, enflasyon,

¹⁴³ BIYIKLI, H. İ., “Fransız ve Türk Hukuk Sistemlerinde İdari İşlemlerin Geriye Yürümezliği İlkesi”, s. 88, 89.

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 tutulabilir¹⁴⁴”.

Yine Anayasa Mahkemesi daha yeni tarihli başka bir kararında: “Hukuk devletinin 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 uygulanmaz¹⁴⁵” şeklinde benzer ifadelere yer vermiştir.

Anayasa Mahkemesinin görüşlerine paralel olarak Danıştay da sık sık “Normların geriye yürümezliği ilkesi”nin hukukun genel ilkesi olduğunu ve bu bağlamda anayasal dayanağının bulunduğunu ifade etmektedir. Örneğin Danıştay’ın bir İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararında da: “Kanunların geriye yürümezliği ilkesi, bir hukuki eylem ya da davranışın, bir hukuki ilişkinin vukuu bulunduğu 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 taşır¹⁴⁶” denilerek, geriye

¹⁴⁴ AYM, 07.11.1989 gün, E. 1989/6, K. 1989/42. **RG**: 06.04.1990, 20484.

¹⁴⁵ AYM, 04.06.2003 gün, E. 2001/392, K. 2003/60, **AMKD**, C: 2, S: 39, s. 603.

¹⁴⁶ DİBKK, 03.07.1989 gün, E. 1988/5, K. 1989/3, **DD**., S: 78-79 s. 67.

yürümezlik ile Anayasa'nın ikinci maddesinde ifadesini bulan "Hukuk Devleti" arasındaki bağlantının altı çizilmiştir.

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

BIYIKLI da, geriye yürümezliğin tartışıldığı Yüksek Mahkeme kararlarında kazanılmış hak ve hukuki güvenlikten bahsedildiğini, bunların güvence altına alınmasının ise Anayasa'nın ikinci maddesinin amir hükmü olduğunu belirtmiş; dolayısıyla hukuki güvenliği sağlama amacına matuf bu ilkeye anayasal nitelik tanımıştır¹⁴⁷. Yazar, geriye yürümezliğin tüm normlar açısından neden açıkça Anayasa'da düzenlenmediği sorusunu ise, "...kural o kadar benimsenmiştir ki, yasa koyucular ve anayasa koyucular çoğu kez bunu açıkça formüle etme gereğini bile duymamışlardır¹⁴⁸" şeklinde cevaplamıştır.

Aslında kuralın anayasal nitelik taşıyıp taşımadığı hakkındaki tüm bu tartışmalar, yukarıda yapılan ilkenin hukukun genel ilkesi olup olmadığı tartışması ile paralellik arz etmektedir. Zira ilkenin salt kendisini hukukun genel ilkesi sayarsak bir bakıma anayasal nitelik de tanımış oluruz. Yok, eğer ilkenin bizzat kendisinin hukukun genel ilkesi olmadığını kabul edersek, geriye yürüme ancak anayasal güvenceleri zedelediği oranda anayasaya aykırı olacaktır.

Gerçekten de geriye yürümezlik hukuki güvenliği sağlama, kazanılmış hakları koruma amacına yönelmiş olduğundan, hukuki güvenliği, kazanılmış hakları veya Anayasa'da belirlenmiş başka bir güvenceyi zedelemesi durumunda ilkeye

¹⁴⁷ BIYIKLI, H. İ., "Fransız ve Türk Hukuk Sistemlerinde İdari İşlemlerin Geriye Yürümezliği İlkesi", s. 88-89.

¹⁴⁸ BIYIKLI, H. İ., "Fransız ve Türk Hukuk Sistemlerinde İdari İşlemlerin Geriye Yürümezliği İlkesi", s. 91.

anayasal nitelik tanımak pek zor olmayacaktır. Zira Anayasa'nın, Türkiye Cumhuriyetinin niteliklerinin sayıldığı ikinci maddesinde, Türkiye Cumhuriyetinin bir hukuk devleti olduğu ifade edilmiştir. Hukuk devleti kavramı ise sözü edilen hukuki güvencelerle mündemiçtir. Ancak sözü edilenin aksine, geriye yürüten norm anayasal güvenceleri zedelemiyorsa, kanımızca ilkeye anayasal dayanak bulmak mümkün olmayacaktır.

Bu nedenle tezimize devamla aşağıda, geriye yürüme yasağının güvence altına aldığı hukukun bir takım genel ilkelerini inceleyeceğiz. Zira bu güvencelerin açıklıkla ortaya konulması ilkenin ne zaman korunmaya değer olacağı, ne zaman anayasal nitelik taşıyacağı sorularına cevap verecektir.

D- Geriye Yürümezlik İlkesinin Açıklanmasında Başvurulan Hukukun Genel İlkeleri (Hukuki Güvenceler):

Geriye yürümezliğin tartışıldığı yargı kararları incelendiğinde, ilkenin tüm normları kapsayıcı bir şekilde anayasada düzenlenmemiş olmasına rağmen; geriye yürümenin bir takım kavram ve gerekçelerle hukuka aykırı bulunabildiği görülebilmektedir. Sözü edilen kararlarda, en çok kazanılmış hak-beklenen hak, hukuki güvenlik, hukuk devleti, hukuki belirlilik ve ölçülülük ilkeleri dayanak alınmıştır.

Bu yüzden, geriye yürümezlik ilkesinin tanımına geçmeden önce sözü edilen kavramları açıklamak zaruri görünmektedir. Zira kimi zaman geriye yürümezlik, yanlış kavramlarla tanımlanabilmekte ve bunun sonucunda geriye yürümenin aşikâr olduğu durumlarda bile yanlış tanımlar göz önüne alınarak geriye yürüten normlar hukuka uygun bulunabilmektedir¹⁴⁹. Dolayısıyla geriye yürüme yasağının var oluş

¹⁴⁹ Bu duruma en iyi örneği kavramın kazanılmış hakla açıklanmaya çalışılması oluşturmaktadır. Çoğunlukla hem doktrin hem de yargı organları geriye yürümezliği kazanılmış hakla açıklamaya

sebeplerinin açıklıkla ortaya konulması, ilkenin tanımı ve kapsamının belirlenebilmesi için de elzemdir.

1- Hukuk Devleti İlkesi:

a- Genel Açıklama:

“Toplumsal örgütlenmenin, yüzyıllar boyu “Mülk” ve “Polis-Devlet” gibi çeşitli aşamalardan geçtikten sonra ulaştığı çağdaş, en ileri düzey ve düzen kuşkusuz çoğulcu demokratik “Hukuk Devleti”dir¹⁵⁰.”

Hukuk devleti kavramı, siyasal iktidarın kişi hak ve özgürlükleri yararına sınırlandırılmaya başlanması ile birlikte önce Almanya’da ortaya çıkmış; daha sonra demokratik rejim içinde Fransa’da geliştirilmiş ve bu haliyle hem Almanya hem de diğer Kıta Avrupa ülkelerine örnek olmuştur¹⁵¹.

Hukuk devletinin en belirgin niteliği hukuk kurallarının onu koyanlar da dâhil olmak üzere her kişi ve kuruluşu bağlamasıdır¹⁵². Başka bir deyişle, hukuk devletinin temelinde, devlet iktidarının yetkisini keyfi kullanmasının önlenmesi yatmaktadır¹⁵³. Hukuk literatüründe hukuk devleti kavramının birçok tanımına yer verilmiştir¹⁵⁴.

çalışmaktadır. Ancak aşağıda izah edileceği üzere, kazanılmış hak ile geriye yürümezlik ilkesi arasında bir aynıyet kurulması her zaman doğru sonuçlar doğurmaz. Bkz: I.Bölüm / II / 2 / d, s. 61-70.

¹⁵⁰ ÖZAY, İ., H., **Günişğında Yönetim**, Filiz Kitabevi, Fakülteler Matbaası, İstanbul, Ekim 2004, s. 9.

¹⁵¹ ÇAĞAN, N., “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, s. 137., GÜNDAY, M., **İdare Hukuku**, s. 38.

¹⁵² ASLAN, Z., **İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması**, Gözden geçirilmiş 2. Basım, Alfa Yay., İstanbul, Haziran 2001, s. 2

¹⁵³ OĞURLU, Y., **İdare Hukukunda Kazanılmış Haklara Saygı ve Haklı Beklentiler Sorunu**, s. 40

¹⁵⁴ Yazında, hukuk devletinin herkes tarafından kabul edilen bir tanım yapmanın oldukça zor olduğu belirtilmekle birlikte, her yazar, zamana, ülkeye ve kendi dünya görüşüne göre farklı tanımlar yapmıştır (BİLGİN, P., **İdare Hukuku Dersleri, İdare Hukukuna Giriş**, Filiz Kitabevi, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1999). Örnek tanımlar için bkz: ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, s. 39., BALTA, T. B., **İdare Hukuku I, Genel Konular**, AÜSBF Yay., AÜ Basımevi, Ankara 1972, s. 103., GÜNDAY, M., **İdare Hukuku**, s. 38., GÖZÜBÜYÜK, A. Ş., **Yönetmelik Yargı**, 13. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 1999, s. 1-2., ARSEL, İ., **Türk Anayasa Hukukunun Umumi Esasları**, Ankara 1962, s. 165-166.

Hukuk devleti en kısa tanımıyla, “vatandaşlarının hukuki güvenlik içinde buldukları, devletin eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına bağlı olduğu bir sistemi anlatır”¹⁵⁵. Tanımdan da anlaşılacağı gibi hukuk devletinde devlet, yalnız hukuk kuralları koyan bir varlık değil, koyduğu hukuk kurallarına uyan, onlarla kendini bağlı sayan bir varlıktır¹⁵⁶.

Devlet faaliyetlerinin hukuk kurallarına bağlı olması, hukuk devletinin en önemli özelliğidir. Diğer bir deyişle devletin faaliyetleri, işlemler ve eylemler yoluyla irade beyanları, ancak hukuk kurallarına uymak koşuluyla geçerli sayılabilir¹⁵⁷. Zaten hukuk devletinin polis devletinden ayırıcı özelliği, devletin faaliyetlerinin de hukuk kurallarına tabi olmasıdır. Başka bir ifadeyle, hukuk devletlerinde, devletin tüm organları üzerinde hukukun mutlak üstünlüğü bulunmaktadır. Görüldüğü gibi hukuk devletinde, hukukun devletin üstünde olduğunun kabul edilmesi, devletin her işlem ve eyleminin kaynağında hukuk kurallarına uygunluğunun yatması şarttır¹⁵⁸.

Anayasa Mahkemesi’nin pek çok kararında hukuk devleti: “...Hukuk devleti, bütün işlem ve eylemlerinin hukuk kurallarına uygunluğunu başlıca geçerlilik koşulu sayan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurmayı amaçlayan ve bunu geliştirerek sürdüren, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa’ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, insan haklarına saygı duyarak bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, Anayasa ve hukuk kurallarına bağlılığa özen gösteren, yargı denetimine açık olan, yasaların üstünde yasa koyucunun da uymak zorunda olduğu temel hukuk

¹⁵⁵ ÖZBUDUN, E., **Türk Anayasa Hukuku**, s. 113.

¹⁵⁶ GÖZÜBÜYÜK, A. Ş., **Yönetel Yargı**, s. 1.

¹⁵⁷ GİRİTLİ, İ., AKGÜNER, T., **İdare Hukuku Dersleri (Giriş)**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1985, s. 26.

¹⁵⁸ ASLAN, Z., **İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması**, s. 2.

ilkeleri ile Anayasa'nın bulunduğu bilinci olan devlettir^{159,} şeklinde tanımlanmaktadır.

Anayasa Mahkemesi, ortaya koyduğu hukuk devleti tanımında, yargısal denetimin hukukilik boyutunu vurgulayan, temel hak ve özgürlükleri güvence altına alan, Anayasa ile hukukun genel ilkelerine üstün hukuk kuralları payesi veren çağdaş bir hukuk devleti anlayışını benimsemiştir. Yüksek Mahkemenin son dönemdeki kararlarına bakılınca, bu anlayışını korumakla kalmayıp, gitgide geliştirdiği de görülmektedir¹⁶⁰.

Görüldüğü gibi hukuk devleti ilkesi, Anayasa'nın bütününe egemen olan temel bir ilke görünümündedir¹⁶¹. Nitekim bu özelliğinden ötürü ilke yazında ve yargı kararlarında; prensipler prensibi veya maymuncuk prensip olarak da adlandırılabilir¹⁶².

Hukuk devleti ilkesi, bünyesinde birçok alt ilke içeren genel bir ilke olduğundan; ancak diğer bazı ilkelerle birlikte ele alındığında tamamen kavranabilir¹⁶³. Buna göre, hukuk devleti ilkesinin hemen herkesçe kabul edilen temel unsurları: Yasal idare ilkesi, kanunların genelliği ilkesi, kanun önünde eşitlik ilkesi, kazanılmış haklara saygı ilkesi, yasaların ve idari işlemlerin geriye

¹⁵⁹ AYM, 26.11.1997 gün, E. 1997/54, K. 1997/67, **AMKD**, C: 1, S: 36, s. 125. Yine başka bir kararında: "Hukuk devleti, insan haklarına saygı gösteren ve bu hakları koruyucu, adil bir hukuk düzeni kuran ve bunu devam ettirmeye kendini zorunlu sayan ve bütün faaliyetlerinde hukuka ve Anayasaya uyan bir devlet olmak gerekir. Hukuk devletinde, kanun koyucu organ da dahil olmak üzere, devletin bütün organları üstünde hukukun mutlak bir hakimiyeti haiz olması, kanun koyucunun yasama faaliyetlerinde kendisini her zaman Anayasa ve hukukun üstün kuralları ile bağlı tutması lazımdır." şeklinde tanımlanmıştır. AYM, 11.10.1963 gün, ve E.1963/124, K. 1963/23, **AMKD**, S: 1, s. 348.

¹⁶⁰ ERKUT, C., **Hukuka Uygunluk Bloku (İdare Hukukunda Hukukun Genel Prensipleri Teorisi)**, s. 78.

¹⁶¹ OĞURLU, Y., **İdare Hukukunda Kazanılmış Haklara Saygı ve Haklı Beklentiler Sorunu**, s. 39.

¹⁶² ERKUT, C., **Hukuka Uygunluk Bloku (İdare Hukukunda Hukukun Genel Prensipleri Teorisi)**, s. 79.

¹⁶³ AKSOYLU, Ö., "Yargıcın Bakış Açısıyla İdare Hukukunda 'Kazanılmış Hak' Kavramı", **Yıldızhan Yayla'ya Armağan**, GÜ. Yay., Armağan Seri No: 4, s. 65.

yürümezliği ilkesi, temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınmış olması, yargı bağımsızlığı, kanuni hâkim güvencesi, hak arama hürriyeti, kanunların Anayasa'ya uygulununun yargısal denetimi, idarenin yargısal denetimi, kuvvetler ayrılığı, devlet faaliyetlerinin belirliliği ilkesi, idarenin mali sorumluluğu, yasama organından yürütme organına yetki devri koşullarının önceden belirlenmiş olması ve belki de sayılan unsurların birçoğunu kapsayan hukuki güvenlik ilkesi olarak sıralamak mümkündür¹⁶⁴.

Hukuk devletinin gerekleri olarak da adlandırılabilir bu unsurların hemen hemen hepsi, geriye yürümezlik ilkesi ile doğrudan ya da dolaylı olarak ilişkilendirilebilir¹⁶⁵. Özellikle, yasal idare ilkesi, kazanılmış haklara saygı, temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması, devlet faaliyetlerinin belirliliği ve hukuki güvenlik ilkesi geriye yürüme yasağı ile yakından ilişkilidir. Nitekim geriye yürümezlik ilkesi tüm bu ilkelerin güvence altına alınmasına hizmet etmektedir. Başka bir deyişle geriye yürüme, hukuk devletinin temel unsurlarına aykırı olması durumunda yasaklanacaktır. Dolayısıyla geriye yürümezliğin açıklanmasında başvurulan temel kavram hukuk devleti ve onun unsurlarıdır.

b- Hukuki Güvenlik İlkesi (Hukuki İstikrar ve Belirlilik):

Hukuki güvenlik ilkesi, 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

¹⁶⁴ BALTA, T. B., **İdare Hukuku I, Genel Konular**, s. 91, ONAR, S. S., **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, 3. Bası, İstanbul 1966, C: I, s. 139-140, ÇAĞAN, N., "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", s. 137, GÜNDAY, M., **İdare Hukuku**, s. 38, GÖZÜBÜYÜK, A. Ş., **Yönetmelik Yargı**, s. 1-2, ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, s. 39, OĞURLU, Y., **İdare Hukukunda Kazanılmış Haklara Saygı ve Haklı Beklentiler Sorunu**, s. 39-40.

¹⁶⁵ OĞURLU, Y., **İdare Hukukunda Kazanılmış Haklara Saygı ve Haklı Beklentiler Sorunu**, s. 39.

inancı dolayısıyla hayal kırıklığına uğratılmaması anlamına gelir¹⁶⁶. Bu itibarla, hukuki güvenlik vatandaşın devletin işlem ve eylemlerine karşı duyduğu güven ve ayrıca halen yürürlükte olan mevzuatın devamına olan güvendir¹⁶⁷. Gerçekten de, hukuki güvenlik, toplum ve devlet hayatında çok önemli bir faktördür¹⁶⁸. Nitekim hukuki güvenlik ilkesi, hukuk devletinin sine qua non (olmazsa olmaz) koşuludur.

Hukuki güvenlik ilkesi, yeni getirilen normun geçmişte meydana gelen olaylara uygulanmasını yasaklar¹⁶⁹. Ancak, hukuki güvenlik ilkesi, mevcut hukuki durumun hiçbir zaman değiştirilemeyeceği anlamını taşımaz. Zira hukuk normları yürürlüğe girmelerinden başlayarak düzenledikleri her durum ve/veya olaya uygulanırlar¹⁷⁰. Hukuk normunun kazanılmış hak ve/veya tamamlanmış işlemlere geriye dönük olarak uygulanması ise, bireylerin hukuki güvenliklerini hiçe sayacağından, bazı istisnai durumlar dışında hukuka aykırı olacaktır. Çünkü hukuki güvenliğin amacı ve hedefi, bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınmasıdır¹⁷¹. Yoksa yeni bir normun tamamlanmamış işlemlere derhal uygulanmasına engel değildir. Nitekim böyle durumlarda haklı beklentiler bile, çoğu kez hukuken korunmamaktadır.

¹⁶⁶ ÇAĞAN, N., **Vergilendirme Yetkisi**, s. 172, ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, s. 45 vd., ÇAĞAN, N., “Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi”, s. 180, KARAKOÇ, Y., “Türk Hukuku’nda Vergi Kanunlarının Anayasa’ya Uygunluğunun Yargısal Denetimi”, s. 311, NEUMARK, F., **Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik**, s. 345, TİPKE / LANG, **Steuerrecht** s. 2.2 vd., OĞURLU, **İdare Hukukunda Kazanılmış Haklara Saygı ve Haklı Beklentiler Sorunu**, s. 39.

¹⁶⁷ SÖZER, A. N., “Sosyal Sigortalarda Kazanılmış Hakların Korunması Üzerine Bir İnceleme”, s. 553.

¹⁶⁸ KUZU, B., “Anayasa Mahkemesinin İptal Kararlarının Geriye Yürümezliği Sorunu”, s. 197.

¹⁶⁹ ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, s. 47.

¹⁷⁰ OĞURLU, Y., **İdare Hukukunda Kazanılmış Haklara Saygı ve Haklı Beklentiler Sorunu**, s. 39

¹⁷¹ ERKUT, C., **Hukuka Uygunluk Bloku (İdare Hukukunda Hukukun Genel Prensipleri Teorisi)**, s. 74.

Hukuki güvenlik ilkesinin anlamı aynı zamanda; hukuki belirlilik, hukuki istikrar ilkeleri ile içkindir. Zira hukuki güvenin korunması, hukukun belirli ve istikrarlı olmasını da sağlayacaktır.

Hukuka güven duyulabilmesi, öncelikle hukuk kurallarının öngörülebilir, belirli olmasını gerektirir. Bu bağlamda, hukuki belirlilik ilkesi, hem idare hem de bireyler açısından normların belli ve kesin olması anlamına gelir. Geriye yürüyen bir normun öngörülebilir ve belirli olduğunu iddia etmek, zaman mefhumunu hiçe saymak anlamına gelir.

Ayrıca, hukuki güvenliğin sağlanabilmesi için hukuk normlarının istikrarlı olması da gerekir. Hukuki istikrar ilkesi, hukuk normlarının sık sık keyfi bir şekilde değiştirilmemesi; ancak zaruret halinde (ekonomik ve teknolojik gelişmelere uyum sağlayacak şekilde çağdaş yapıdan uzak kalmayacak tarzda) değişikliğe gidilmesi anlamını taşır¹⁷².

Aslında hukuki istikrar ilkesinin iki yönü vardır. İlkine göre, hukuk normları sık ve keyfi bir şekilde değiştirilmemelidir. Bundan, kişilerin, hukuki düzenlemelerin makul bir süre varlıklarını sürdüreceklerine güvenebilmeleri ve geleceklerini öngörerek planlayabilmeleri anlaşılır¹⁷³. İkincinin bu yönü, daha çok yasama organına yüklenen bir görev olarak düşünülebilir¹⁷⁴. Öte yandan, bu açıdan hukuki istikrar ilkesi, geniş anlamada geriye yürümezlik (derhal uygulama) kavramını da -haklı beklentiler çerçevesinde- içerir. Hukuki istikrar ilkesinin geriye yürümezliği ilgilendiren ikinci kısmı ise, tamamlanmış olay ve hukuki ilişkilere yeni normun

¹⁷² ÖZ, E., **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara 2004, s. 60.

¹⁷³ ERDOĞAN, M., **Anayasal Demokrasi**, 4. Bası, Siyasal Kitabevi, Ankara 2001, s. 109.

¹⁷⁴ OĞURLU, Y., **İdare Hukukunda Kazanılmış Haklara Saygı ve Haklı Beklentiler Sorunu**, s. 189.

uygulanmasını yasaklar. Aksi takdirde, bireylerin var olan durumlarının süreceğine olan inançları zedelenebilir.

Görüldüğü gibi, hukuki güvenlik ilkesi sözü edilen diğer ilkeleri de içermektedir. Bu ilkeler, hukuki güvenlik ilkesi ile olan bağlantısı sebebiyle geriye yürümezlik ilkesiyle de ilişkilendirilebilir.

2- Kazanılmış Hak, Beklenen Hak, Müesses Durum Kavramları ve Geriye Yürümezlik İlkesi ile İlişkisi:

a- Genel Açıklama:

Kazanılmış hak kavramı, hukukun belki de en ihtilafli konularından biridir. Şöyle ki, kavramın tanımı, içeriği, kapsamı ve konumuz olan geriye yürümezlik ile ilişkisi hep tartışma konusu olmuştur.

Geriye yürümezlik ilkesi, hem yargı organlarının kararlarında hem de doktrinde, çoğu kez kazanılmış hak kavramı yardımıyla tanımlanmıştır. Bu bölümde inceleme konumuz, geriye yürümezlik ilkesinin açıklanmasında salt kazanılmış hakka başvurmanın doğru olup olmadığı sorunu olacaktır. Ancak, bunun için öncelikle, kazanılmış hak ve beklenen hak kavramlarını açıklamak gerekmektedir. Bu nedenle, sırasıyla kazanılmış hak ve beklenen hak kavramlarını inceleyeceğiz.

b- Kazanılmış Hak:

Kazanılmış hak kavramı hukuki bir kavram olmasına karşın, günlük dilde de sıklıkla kullanılmaktadır. Herkes kazanılmış hak kavramı hakkında aşağı yukarı bir fikir beyan edebilir. Ancak bu kazanılmış hak kavramının –kimi hukukçular da dâhil olmak üzere- herkesçe tam olarak bilindiği anlamına gelmez¹⁷⁵.

¹⁷⁵ Nitekim ONAR da kazanılmış hak kavramının sıklıkla kullanılmasına rağmen, “hukukun müphem, karanlık” bir kavramı olduğunu ve Avrupalı hukukçuların da kavramı tanımlamak da zorluk çektiklerini ifade etmiştir. ONAR, S. S., **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, C. I, s. 481. Yine TAN, “...hemen belirtelim ki, bu kadar sık başvurulan böylesine önemli bir kavramın kapsamı henüz

Uygulamada birçok uyuşmazlıkta kazanılmış hakkın kesinlikle var olmadığı veya kazanılmış hakkın kesinlikle bulunduğu durumlarda dahi, bu kavram tartışma konusu yapılabilmektedir¹⁷⁶.

Kazanılmış hak kavramı doktrinde benzer şekillerde birçok kez tanımlanmıştır. Kavram, Türk hukukunda yakın bir içerikte anlaşılmasına rağmen, günümüze kadar yapılan tanımları, kavramı kapsayacak bir üst tanım altında toplamak güçtür. Bu nedenle, çeşitli tanımlara yer verilmesinin hukukumuz bakımından önem taşıdığı görüşüne katılmaktayız¹⁷⁷.

Hukuk sözlüğünde kavram: “...önceden yürürlükte bulunan hükümlere göre bir kişi yararına var olan bir hakkın, sonradan çıkartılan hükümlerle çiğnenememesi; bir kimsenin edinmiş olduğu hakkın onun iradesi dışında elinden alınamaması” olarak tanımlanmıştır¹⁷⁸.

ONAR, kazanılmış hakkı, tatmin edilmedikçe, boşluğu doldurulmadıkça, hukuki açıdan, tek taraflı bir işlem ya da eylemle geri alınması mümkün olmayan yetki olarak tanımlamıştır¹⁷⁹.

EDİS’e göre, kazanılmış hak, bir hukuk kuralının yürürlüğü sırasında kişilerin o kurala uygun olarak bütün sonuçları ile edindikleri haklardır¹⁸⁰.

SÖZER, kazanılmış hak kavramının “Yasaların önceye etki yasağı yani, önceki yasa zamanında doğan hukuki sonuçların sonradan çıkan yasa tarafından da tanınması gerekliliği¹⁸¹” ile ortaya çıktığını belirtmiştir.

kesin olarak açıklığa kavuşturulmuş değildir.” diyerek kavram konusunda tam bir netlik bulunmadığını belirtmektedir.

¹⁷⁶ AKILLIOĞLU, T., “Yasaların (Anayasa Dahil) Zaman İçinde Uygulanması”, s. 285.

¹⁷⁷ OĞURLU, Y., **İdare Hukukunda Kazanılmış Haklara Saygı ve Haklı Beklentiler Sorunu**, s. 25.

¹⁷⁸ YILMAZ, E., **Hukuk Sözlüğü**, Genişletilmiş 5. Baskı, Yetkin Hukuk Yay., Ankara 1996, s. 457-458.

¹⁷⁹ ONAR, S. S., **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, C. I, s. 492-494.

¹⁸⁰ EDİS, S., **Medeni Hukuka Giriş ve Başlangıç Hükümleri**, Altıncı Basım, AÜHF Yay. No: 519, Ankara 1997, s. 177.

YANNAKOPOULOS, CALMES ve TRUCHET ise, kazanılmış hak hakkındaki açıklamalarında, normların zaman içindeki çatışmasına dikkat çekmişlerdir. Yazarlara göre, kazanılmış hak kavramının, bu çerçevede hâkim tarafından hukuk normlarının zaman bakımından uygulanmasından kaynaklanan çatışmayı çözmek için üretilen çözümlerden biridir¹⁸².

TOLON, kazanılmış hakkı, "...objektif bir hukuk kuralının kişi hakkında uygulanması veya kendiliğinden uygulanacak hale gelmesi, böylece objektif ve genel hukuki durumun kişisel bir işlemle özel hukuki duruma dönüşmesi, hukuka aykırı işlemlerde ise bir süre yararlanılması sonucunda anayasa ve yasalarca korunmaya değer hale gelmiş, elde edilmiş veya elde edilebilir durumdaki hak sahibinin bir eylemi ve iradesi ile ileri sürülmüş olan ve üçüncü kişilerden bir şey isteyebilmek ve onu bir şey yapmaya zorunlu kılabilmek gibi aktif hak sahipliği bahşeden bir kişisel hak ve karşılanmadıkça ve boşluğu giderilmedikçe tek taraflı tasarrufla geri alınamayan hukuki olanak, güç veya yetki¹⁸³" olarak tanımlamıştır.

SERİM ise kazanılmış hakkı, "...ancak kişinin değişiklikten ya da iptalden önceki kurallara göre gerçekleştirilip (tahakkuk ettirilip) kendisi yönünden kesinleşmiş; kişisel alacak niteliğine dönülmüş haklar için (örneğin aylık hakkı) söz konusudur¹⁸⁴". diye açıklamıştır.

¹⁸¹ SÖZER, A. N., "Sosyal Sigortalarda Kazanılmış Hakların Korunması Üzerine Bir İnceleme", s. 543.

¹⁸² YANNAKOPOULOS, C., *Le Notion de Acquis en Droit Administratif Français*, Paris 1997, s. 544, CALMES, S., TRUCHET, D., "Du Principe de Protection de la Confiance Légitime en Droits Allemand, Communautaire et Français", Université Panthéon Assas, Paris 2, France, Paris 2000, s. 44 (Akt: OĞURLU, Y., *İdare Hukukunda Kazanılmış Haklara Saygı ve Haklı Beklentiler Sorunu*, s. 25).

¹⁸³ TOLON, K. D., "İptal ve Tam Yargı Davalarında Kazanılmış Hak, İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler (III)", Danıştay Başkanlığı Ankara 1986, s. 170.

¹⁸⁴ SERİM, B., "Anayasa Mahkemesi Kararlarının Gelecek Yönünden Etkisi", *Mali Hukuk*, Y: 1992, Eylül-Ekim, S: 41, s. 18.

OĞURLU da: "... kazanılmış hak; doğumu anında hukuka uygun olarak tamamlanmış ve böylece kişiye özgü, lehte sonuçlar doğurmuş, daha sonra mevzuat değişikliği ya da işlemin geri alınması gibi nedenlere rağmen, hukuk düzenince korunması gereken haktır¹⁸⁵". şeklinde bir tanımlamaya gitmiştir.

Doktrinden kazanılmış hak tanımlarına yer verdikten sonra, Yüksek Mahkeme kararlarının kavrama dair tanımlamalarına göz atalım¹⁸⁶.

Yargıtay Hukuk Genel Kurulunun bir kararında kazanılmış hak, "...Esasen bir hukuk kuralının yürürlüğü sırasında bu kurala uygun bir biçimde, tüm sonuçları ile kesin olarak edinimli hak¹⁸⁷" olarak tanımlanmıştır.

Anayasa Mahkemesinin bir kararında ise bu kavramı, "...kişinin bulunduğu statüden doğan, tahakkuk etmiş ve kendisi yönünden kesinleşmiş ve kişisel alacak niteliğine dönüşmüş hak¹⁸⁸" olarak tanımlanmıştır.

Danıştay kararlarında ise kavram, "...kazanılmış haklar eski kanun yürürlükte iken kesin bir surette kazanılan yani hukukça korunmakta bulunan ve bir iddia haline gelen haklar¹⁸⁹" veya " hukuk ilkelerine göre kazanılmış hak, objektif bir hukuk kuralının kendiliğinden uygulanacak hale gelmesi ya da kişilere uygulanması, böylece, objektif genel hukuki durumun kişisel bir işlemle özel hukuki duruma

¹⁸⁵ OĞURLU, Y., **İdare Hukukunda Kazanılmış Haklara Saygı ve Haklı Beklentiler Sorunu**, s. 28.

¹⁸⁶ Kazanılmış hak kavramını konu alan Yargıtay, Danıştay veya Anayasa Mahkemesi kararı bulmak pek zor değildir. Çünkü kazanılmış hak konusu yukarıda ifade edildiği gibi, ihtilafli bir mevzudur. Ayrıca aşağıda açıklanacağı üzere kavramla geriye yürümezlik ilkesi arasında yanlış bir şekilde ayniyet kurulduğundan, geriye yürümenin bulunduğu; ancak kazanılmış hakkın bulunmadığı durumlarda dahi yargı organlarınca kavrama atfı yapılabilmektedir.

¹⁸⁷ YHGK, 06.10.1999 gün, E. 1999/1670, K.1999/800 (diALOG Prestige İnteraktif Mevzuat Koleksiyonu).

¹⁸⁸ AYM, 3.4.2001 gün, E. 1999/50, K.2001/67 (OĞURLU, Y., **İdare Hukukunda Kazanılmış Haklara Saygı ve Haklı Beklentiler Sorunu**, s. 27).

¹⁸⁹ Dan. 1. D, 13.07.1992 gün, E.1992/224, K.1992/238, DD., S: 87 s. 62 (Akt: OĞURLU, Y., **İdare Hukukunda Kazanılmış Haklara Saygı ve Haklı Beklentiler Sorunu**, s. 27).

dönüşmesi¹⁹⁰” yine “kazanılmış hak hukuka uygun bir işlemle ilgili lehine yaratılan hukuki durum¹⁹¹” şeklindeki tanımlara yer verilmektedir.

Görüldüğü gibi, ister özel hukukta ister kamu hukukunda olsun, kavramın tanımlanmasında çoğu kez hak kavramına ve normların zaman bakımından uygulanmasına dikkat çekilmiştir¹⁹².

Yukarıdaki tanımlar göz önüne alındığında, kazanılmış hakkın unsurlarını:

—Bir hakkın varlığı,

— Hakkın hukuka uygun olması,

—Tamamlanmış, kesinleşmiş olması,

—Sübjektif bir hak haline gelmesi,

— Daha sonra yürürlüğe giren mevzuata göre değiştirilememesi veya idarece geri alınamaması olarak belirlenebilir.

c- Kazanılmış Hak Kavramının Benzer Kavramlardan Ayrılması:

Kazanılmış hakkın unsurlarını belirledikten sonra, haklı beklenti ve müesses durumları açıklayarak aralarındaki farkları izah edelim.

ca- Haklı Beklenti (Beklenen Hak - Muntazar Hak):

Haklı beklenti kavramı, hukuk sözlüğünde kazanılmış hakkın karşıt anlamı olarak, “...ilerde kazanılacağı umulan haklar, muntazır haklar¹⁹³” şeklinde tanımlanmıştır. Sözcük anlamı dışında haklı beklentiye ilişkin “Haklı beklenti, idarenin ister bir taahhüt, ister uzun süren bir uygulamasına (long-stand practice) güvenerek olsun, bireylerin bir çıkarları ya da lehlerine olan bir sonuca

¹⁹⁰ DİDDGK, 28.03.2003 gün, E. 2003/56, K. 2003/154, **DKD.**, Y: 1, S: 2, s. 96.

¹⁹¹ Dan. 8. D., 03.02.1976 gün, E.1974/4918, K.1976/376, **DD.**, S: 24-25, 1977, s. 345.

¹⁹² OĞURLU, kavramın matematiksel bir ifadeyle hak kavramına eşit olduğu zannının yanlış olduğunu belirtmiş ve kavramın tanımında düzenlemelerin zaman bakımından uygulanmasına dikkat çeken tanımlamalarının daha isabetli olduğu görüşünü savunmuştur. OĞURLU, Y., **İdare Hukukunda Kazanılmış Haklara Saygı ve Haklı Beklentiler Sorunu**, s. 26.

¹⁹³ YILMAZ, E., **Hukuk Sözlüğü**, s. 113.

ulaşabileceklerini ya da edinebileceklerini ümit etmelerini ifade eder¹⁹⁴” veya “Bir hak henüz bütün sonuçları ile kazanılmamışsa ortada beklenen hak vardır. Beklenen hak ise, eski yasa zamanında, tüm sonuçları ile elde edilmemiş; fakat elde edilmesi olasılığı var olan haktır. İleride kazanılacağı umulan ancak, tam hak haline gelmemiş eksik bir haktır¹⁹⁵” şeklinde tanımlamalar yapılabilir.

Haklı beklenti, kazanılmış hak kadar güçlü bir hukuki güvenceye sahip değildir. Nitekim kazanılmış hak geriye yürümemenin sonucu iken¹⁹⁶, haklı beklenti daha çok hukuki istikrar ilkesi ile açıklanabilir¹⁹⁷. Zira haklı beklenti durumunda, kazanılmış hakka nazaran, henüz tüm sonuçları ile tamamlanmış bir hakkın varlığından söz edilemez. Dolayısıyla, haklı beklentide hak tüm sonuçları ile doğmadığından, gerçek anlamda geriye yürüme yoktur; ancak normların derhal uygulanmasından (gerçek olmayan geriye yürüme) söz edilebilir. Daha açık bir anlatımla, hakkı doğuran öğelerden bir kısmı eski norm zamanında gerçekleşse de, hak tüm sonuçlarıyla doğmadığından, bu olaya yeni norm uygulanacaktır¹⁹⁸. Elbette, haklı beklentiler de kimi zaman korunmalıdır¹⁹⁹. Zira haklı beklentinin çiğnenmesi de bazen hukuki güvelik ilkesine ve nesafet ilkesine²⁰⁰ aykırı olabilir²⁰¹.

¹⁹⁴ OĞURLU, Y., **İdare Hukukunda Kazanılmış Haklara Saygı ve Haklı Beklentiler Sorunu**, s. 221.

¹⁹⁵ SÖZER, A. N., “Sosyal Sigortalarda Kazanılmış Hakların Korunması Üzerine Bir İnceleme”, s. 544.

¹⁹⁶ Geriye yürümezliğin kazanılmış hakla açıklanması eleştiren ve kazanılmış hakkın sadece geriye yürümezliğin sonucu olduğunu savunan örnek görüş için bkz: MANN, F. A., (Çev. ARAT, T.), “The Time Element in the Conflict of Law”, s. 398.

¹⁹⁷ Haklı beklenti kavramı hakkında geniş bilgi için bkz: OĞURLU, Y., **İdare Hukukunda Kazanılmış Haklara Saygı ve Haklı Beklentiler Sorunu**, s. 219-285.

¹⁹⁸ SÖZER, A. N., “Sosyal Sigortalarda Kazanılmış Hakların Korunması Üzerine Bir İnceleme”, s. 544.

¹⁹⁹ Nitekim kimi zaman Danıştay haklı beklentileri de korumaktadır. Örneğin Danıştay bir kararında, yeni bir yönetmelik kabul edilirken, muntazar hak sahiplerini öngören bir geçiş hükmü konulmamasını hukuka aykırı bulabilmiştir. Dan. 11. D. 13.04.1977 gün, E. 1976/84, K. 1977/1327. (YAYLA, Y., “Yeni İdari Düzenlemeler Karşısında Evvelce Alınmış Ruhsatların Durumu”, **Yiğit Okur’a ARMAĞAN**, GÜ. Yay., No: 3, s. 401.

²⁰⁰ “Hukuk, haklı beklentileri bazen nesafet ilkesi gereğince koruyabilir.” OĞURLU, Y., **İdare Hukukunda Kazanılmış Haklara Saygı ve Haklı Beklentiler Sorunu**, s. 285.

Son olarak, haklı beklenti ile kazanılmış hak arasında, gerçek olmayan geriye yürüme ile gerçek olan geriye yürüme arasındakine paralel bir kapsam farkı olduğunu belirtmek isteriz. Şöyle ki, haklı beklentiler aynen kazanılmış haklarda olduğu gibi, yeni düzenleyici işlemlerle ya da işlemin geri alınması çerçevesinde doğar; ancak haklı beklentiler, hem kullanım alanı hem de kapsadığı işlem ve eylem türü olarak kazanılmış hakka nazaran daha geniştir²⁰².

cb-Müesses Durum:²⁰³

Müesses kavramı, kurulu, kurulmuş ve tesis edilmiş anlamlarına gelmektedir²⁰⁴. Müesses durum kavramı ise, kamu hukukuna ilişkin bir kavramdır. Müesses durumun dayanağı hukuki istikrar ilkesi ve hukuki güvenlik ilkesidir. Zira müesses durum: “İlgilinin lehine sonuçları olan hukuka aykırı bir idari tasarrufun sonuçlarından kendisine atfedilecek bir kusur, yokluk ve açık hata bulunmadıkça, belirli bir süre yararlanmasıyla hukuk düzenince tanınması gerektiği düşünülen; tanınmaması durumunda ise idari istikrar ve hukuki güvenliğin bozulacağı düşünülen hukuki durumdur²⁰⁵”.

Görüldüğü gibi müesses durumda, hukuka uygun bir işlem yoktur. Ancak yine de hukuka aykırı bir idari işlemin bile belli bir süre sonra iptali veya geri alınması hukuki istikrar ilkesini zedeleyeceğinden, var olan durum korunmaktadır. Oysa kazanılmış hakta geçmişte yürürlükte olan norma göre kazanılan hukuka uygun bir işlem vardır.

²⁰¹ Nitekim haklı beklentilerin dayanakları arasında, hukuki istikrar ilkesinin yanı sıra hukuki güvenlik ilkesi de vardır. Haklı beklentilerin dayanakları için bkz: OĞURLU, Y., **İdare Hukukunda Kazanılmış Haklara Saygı ve Haklı Beklentiler Sorunu**, s. 222-224.

²⁰² OĞURLU, Y., **İdare Hukukunda Kazanılmış Haklara Saygı ve Haklı Beklentiler Sorunu**, s. 226.

²⁰³ Müesses durum kavramına aşağıda “İdari İşlemlerin Geriye Yürümezliği” bölümünde yeniden değinilecektir.

²⁰⁴ YILMAZ, E., **Hukuk Sözlüğü**, s. 580.

²⁰⁵ OĞURLU, Y., **İdare Hukukunda Kazanılmış Haklara Saygı ve Haklı Beklentiler Sorunu**, s. 200-201.

Bilindiği üzere, hukuka aykırı idari işlemler yargı organlarınca iptal ve idare tarafından da geri alınabilir. Ancak hem yargı organının hem de idarenin söz konusu kararları alabilmesi –yokluk, açık hata ve hile durumları dışında- belli bir süreyle sınırlıdır. Görüldüğü gibi, bireyin hukuka aykırı bir idari işlemi iptal ettirebilmesi için yargı merciine başvurusu nasıl ki bir süre ile sınırlıysa; idarenin de hukuka aykırı işlemi geri alması belli bir süreyle sınırlıdır. Zira sözü edilen durumlarda kazanılmış bir hak yoktur; ancak müesses bir durum vardır.

Müesses durumun haklı beklentiden farkı, bir hak doğmamış olsa da, ilgili lehine sonuçlanmış bir durumun mevcut olmasıdır. Haklı beklentide ise, hukuka uygun, ama tüm sonuçları ile meydana gelmemiş bir hak bulunmaktadır. Bu çerçevede bakıldığında tamamlanma açısından kazanılmış hak ve müesses durum birbirine benzer²⁰⁶. Dolayısıyla her iki durumda da, gerçek anlamda bir geriye yürüme vardır. Müesses durumda hukuka aykırı bir işlemin geriye dönük kaldırılması önlenirken, kazanılmış hakta hukuka uygun bir durumun geriye dönük bir şekilde kaldırılması söz konusudur.

d- Kazanılmış Hak Kavramının Geriye Yürümezlik ile İlişkisi:

Kazanılmış hak kavramı ve benzer kavramlardan farklarını inceledikten sonra şimdi, kazanılmış hak kavramının geriye yürümezlik ilkesi ile ilişkisinin doğru şekilde kurulmasına sıra geldi.

²⁰⁶ Ancak burada altını çizmek istediğimiz önemli bir konu var. Müesses durumdaki tamamlanma tabiri, hak kazanımı anlamına gelmez. Zira hukuka aykırı işlemler asla kazanılmış hak doğurmazlar. Konu hakkında geniş bilgi için bkz: TAN, T., **İdari İşlemin Geri Alınması**, s. 71 vd.

Geriye yürümezlik ilkesine ilişkin doktrin²⁰⁷ ve yargı kararları²⁰⁸ incelendiğinde, çoğunlukla kazanılmış hak kavramı ile geriye yürümezlik ilkesi arasında ayniyete varacak derecede yakın bir ilişki kurulduğu görülmektedir²⁰⁹. Hatta kazanılmış hak ve geriye yürümezlik ilkesi ile o denli sıkı bir ilişki kurulmuştur ki; normların geriye yürütülmesinin kural olduğu; ancak kazanılmış bir hakkın mevcut olduğu durumlarda istisnai olarak geriye yürümemenin söz konusu olabileceği şeklinde bir anlam bile çıkarılabilmektedir²¹⁰. Bu şekilde bir bağlantının kurulması, özellikle kamu hukukunda ne derece doğrudur? İşte bu bölümde geriye yürümezliği tanımlamak için yararlanılan kazanılmış hak kavramının geriye yürümezlik ilkesi ile gerçek ilişkisinin ne olduğu; kazanılmış hak kavramının geriye yürümezlik ilkesini açıklamaya kâfi olup olmadığı sorularının cevapları aşağıda yer verilecek görüşler ışığında tartışılacaktır.

TAN, kazanılmış hak ve geriye yürümezlik ilişkisini de sorguladığı “İdari İşlemin Geri Alınması” adlı çalışmasında, kazanılmış haklara saygı ile geriye

²⁰⁷ Geriye yürümezliği kazanılmış hakla açıklamaya çalışan kazanılmış hak nazariyecilerinin (Klasik doktrin) görüşleri için bkz: ERÇİN, C., “Mali Kanunlarda Makable Şümül ve Müruru Zaman”, s. 1238 vd. Karşı görüşler için bkz: ROUBIER, P., **Les Conflits Des Lois Dans Le Temps**, Sirey II, MANN, F. A., (Çev. ARAT, T.), “The Time Element in the Conflict of Law”, POSTACIOĞLU, İ., E., “Kanunun Makabline Ademi Şümüli Prensibinin Hususi Bir Şıkkı”, **Adliye Ceridesi**, Y: 31, S: 1, Yeni Cezaevi Matbaası, Ankara 1940, s. 43 vd.

²⁰⁸ Kazanılmış hakla geriye yürümezlik ilkesi arasında sıkı ilişki kuran kararlara bir örnek: “...hak, objektif hukuk tarafından belli bir şahsa tanınan yetkiler veya hukuken himaye gören menfaatlerdir. Bu hakkın kazanılmış hak sayılabilmesi... Objektif hukukun tayin ve tespit ettiği şartların tamamlanması ile gerçekleşeceğinden ancak bu halde objektif hukukun tanıdığı himaye vasıtalarına başvurulabilmesi söz konusu olur. Bu halde bir hakkın müktesep hak olabilmesi için koruma altına alınacak hakkın, hukuki durumun sonuç ve hükümlerinin meydana gelmiş olması gerekir... Kazanılmış haktan ancak ödenmesi kanunun yürürlüğünden önce tamamlanan veya sonuçlanan vergiler için (bahsedilebilir)...” Dan. 3. D., E. 1987/1977, K. 1988/1941 (KUMRULU, A., “Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler”, **AÜHF**, C: XL, Y: 1988, S: 1-4, s. 248). Karar kamu hukukuna dahil olan vergi hukukunda bile kazanılmış hakkın çiğnenmediği durumda, geriye yürümenin olmayacağı izlenimi vermesi sebebiyle dikkat çekicidir.

²⁰⁹ TAN, T., **İdari İşlemin Geri Alınması**, s. 59.

²¹⁰ BIYIKLI bu duruma örnek olarak Danıştay’ın “...Objektif hukuk kaideleri yürürlüğe girdikleri tarihten itibaren hüküm ifade eder ve ilişkin buldukları her olayda uygulanırlar. Bunların yürürlükten evvel geçmiş hadiselerle uygulanmaması, kazanılmış bir hakkın bulunmaması halinde mümkündür.” şeklindeki kararına yer vermiştir. BIYIKLI, H. İ., “Fransız ve Türk Hukuk Sistemlerinde İdari İşlemlerin Geriye Yürümezliği İlkesi”, s. 98.

yürümezlik ilkesi arasında Türk Hukuk yazınında ve yargı kararlarında kurulan eşdeğerliliği eleştirmiştir²¹¹. TAN'a göre, iki ilkeyi birbirinden ayırmak gerekir. Kişisel sonuçların dokunulmazlığı ilkesi ile geriye yürümezlik ilkesi birbiriyle tamamen örtüşen ilkeler değildir. Zira kazanılmış haklara zarar veren her işlem geriye yürümediği gibi, geriye yürüten her işlem de kazanılmış hakları zedelemeyebilir. Nitekim aksi düşünce kabul edildiği takdirde, kazanılmış haklara dokunmayan geriye yürüten bir işlem geriye yürür sayılmayacak, buna karşılık kazanılmış haklara gelecek için dokunan işlem de geriye yürür sayılacaktır. Hâlbuki sübjektif bir durumu sadece gelecek için değiştiren bir işlemin geriye yürür olduğunu söylemek mümkün değildir. Başka bir ifadeyle hukuki işlemlerin kişisel sonuçlarının dokunulmazlığı ilkesi kazanılmış haklara gelecekte de dokunmayı yasaklarken, geriye yürümezlik ilkesi sadece geriye etkiyi yasaklar. Dolayısıyla kişisel sonuçların dokunulmazlığı hem geçmişe hem de geleceğe yöneldiğinden, bu yönüyle geriye yürümeme prensibinden daha geniş kapsamlıdır²¹².

Kazanılmış hakka tesir eden her normu geriye yürür addeden ve geriye yürüten her normu da kazanılmış hakka müteceviz sayan klasik doktrini (kazanılmış hak nazariyecilerini) şiddetle eleştiren ünlü Fransız hukukçu ROUBIER'ın görüşlerine de burada yer vermek yararlı olacaktır.

Yazar kazanılmış hak kuramının Fransız ihtilalini izleyen dönemde ortaya çıktığını, geliştiğini ve 19. yüzyıl boyunca kavrama sıkı sıkıya bağlanıldığını vurgulamaktadır. Kavramın pozitif hukuktaki ifadesi olarak Fransız Medeni

²¹¹ Örneğin TAN, DURAN'ın "İdari tasarrufların makalede şamil olmaması şeklinde ifade edilen hukuk prensibi, müesses vaziyetlere müktesep hakları korumak ve hukuki münasebetlerde istikrar sağlamak ihtiyaç ve zaruretinden doğmuş bir sosyal hukuk kaidesidir" şeklindeki geriye yürümezlik tanımını bu bakımdan, yine Danıştay'ı da benzer görüşler sebebiyle eleştirmektedir. TAN, T., **İdari İşlemin Geri Alınması**, s. 59.

²¹² TAN, T., **İdari İşlemin Geri Alınması**, s. 59-60.

Kanunu'nun "Kanun ancak geleceği düzenler, geçmişe etkili olmaz" şeklindeki 2. maddesine işaret etmiş; bu maddede doğrudan doğruya kazanılmış hak tanımı olmamasına rağmen, geçmişe etkili olmama yorumlanırken kazanılmış hak fikrinin ortaya çıktığını belirtmiştir²¹³. Zira klasik doktrin, geriye yürümeme prensibinin kazanılmış hakları saklı tutabilmek amacıyla ortaya çıktığını ileri sürmektedir. Ancak ROUBIER, normların uygulanmasında zaman ihtilafı prensiplerinin kazanılmış hak kavramı ile çözülmeye çalışılmasını doğru bulmamaktadır. Bunun nedenini ise çeşitli hadiseleri kavrayabilecek bir kavramı kazanılmış hakla sınırlamanın kavrama tahammülü olmayacak derecede anlam verme demek olduğunu belirterek açıklamaktadır²¹⁴. Yazara göre, kazanılmış hak ile geriye yürümeme prensibi arasındaki bağ fazlasıyla abartılmıştır. Zira, A, B'ye göre tanımlanır. B de A'ya göre tanımlanır mantığı içinde her ikisinin de ayrı ayrı tanımına girişilmeksizin daima birini ötekine endekslemek paradoksal bir durum yaratır. Başka bir anlatımla, "Norm kazanılmış hakka dokunduğu için geriye yürür niteliktedir" veya "Geriye yürüme imkânsız olduğundan hak, kazanılmış hak niteliğinde değildir" şeklindeki önermeler her zaman doğru olmayabilir²¹⁵. Zira herhalde kazanılmış hakları zedelemeksizin geriye yürüyen normlar olduğu gibi, geriye yürümeksizin kazanılmış hakları zedeleyen normlar da vardır²¹⁶. Özetle kazanılmış hak kavramı geriye yürümezliği tam olarak açıklamaya muktedir değildir. Daha dar kapsamlıdır^{217 218}.

²¹³ ROUBIER, P., **Les Conflits Des Lois Dans Le Temps**, Sirey I, s. 321-327 (Akt: AKILLIOĞLU, T., "Yasaların (Anayasa Dahil) Zaman İçinde Uygulanması", s. 288).

²¹⁴ ROUBIER, P., **Les Conflits Des Lois Dans Le Temps**, Sirey I, s. 321-327 (Akt: ERÇİN, C., "Mali Kanunlarda Makale Şümül ve Müruru Zaman", s. 1237-1238).

²¹⁵ ROUBIER, P., **Les Conflits Des Lois Dans Le Temps**, Sirey I, s. 321-327 (Akt: AKILLIOĞLU, T., "Yasaların (Anayasa Dahil) Zaman İçinde Uygulanması", s. 288).

²¹⁶ ROUBIER, P., **Les Conflits Des Lois Dans Le Temps**, Sirey I, s. 321-327 (Akt: ERÇİN, C., "Mali Kanunlarda Makale Şümül ve Müruru Zaman", s. 1237-1238).

²¹⁷ ROUBIER, P., **Les Conflits Des Lois Dans Le Temps**, Sirey I, s. 321-327 (Akt: AKILLIOĞLU, T., "Yasaların (Anayasa Dahil) Zaman İçinde Uygulanması", s. 289).

Nitekim AKILLIOĞLU'nun belirttiği gibi, “ ...geriye yürümezlik sadece kazanılmış haklara dokunmamayı değil; fakat geçmişe etkili yükümlenici, yasaklayıcı, cezalandırıcı, kısaca zedeleyici işlemler yapmamayı da içerir ”²¹⁹.

OĞURLU da kazanılmış hakları ve haklı beklentileri konu aldığı çalışmasında konuya değinmiştir. Yazara göre, kazanılmış hak, bir hakkın zaman bakımından uygulanma yönüyle tanınmaması halinde ileri sürülen bir hukuki dayanaktır ve dolayısıyla geriye yürüme yasağının bir sonucudur. Ancak mutlak nitelik taşımaz. Çünkü geriye yürüyen her norm, kazanılmış hak doğumuna imkân tanımaz. Zira bazı işlemler kazanılmış hak doğurmaya nitelikleri gereği uygun olmadıkları gibi, uygun olanların bir kısmı da normun lehe ve aleyhe sonuçlar doğurmasına göre farklılık gösterir²²⁰.

KUNTER de muhakeme işlemleri bakımından kazanılmış hakka dayanılmasını eleştirerek “kazanılmış hak deyince daima lehte bir durum akla gelir. Hâlbuki evvelce yapılmış bir işlem, lehte de olsa aleyhte de olsa geçerlidir ve yeni kanuna göre tekrarlanmaz²²¹” demektedir.

BIYIKLI ise konuya değişik bir açıdan yaklaşmıştır. Yazar, dar anlamda geriye yürüme tanımının normların derhal uygulanması, yani yürürlüğe girdiği andan itibaren amaçladığı hukuki sonuçları doğurması halinde, geriye dönük olarak uygulanmış sayılmasına olanak tanımadığını; ancak yine de kazanılmış hakların yeni bir normla geleceğe dönük olarak etkilenmesi halinde geriye yürümezlik ilkesine başvurulmasını eleştirmektedir. Zira kazanılmış hakların korunması hem geçmişe

²¹⁸ ERÇİN örneğin af kanunlarının geriye yürümesinin kazanılmış hakla açıklamanın müşkülünü ifade etmektedir. ERÇİN, C., “Mali Kanunlarda Makale Şümül ve Müruru Zaman”, s. 1239.

²¹⁹ AKILLIOĞLU T., “Ekonomik Alanda Yönetmelik İşlemlerin Geriye Yürümezlik Kuralı Karşısında Çeşitli Durumları”, s. 39.

²²⁰ OĞURLU, Y., **İdare Hukukunda Kazanılmış Haklara Saygı ve Haklı Beklentiler Sorunu**, s. 31, 44, 63.

²²¹ KUNTER, N., **Ceza Muhakemesi Hukuku**, İstanbul 1974, s. 375-376.

hem geleceğe etkili iken, geçmişe yürümezlik sadece geriye yürümeyi yasaklar. Bu yanlış anlayışın sebebini ise, derhal uygulama normu ve geriye yürümezliğin karıştırılması ile açıklamaktadır. Bu yanlış kavrayış, tahammülü zor sonuçlar doğurabilecektir. Nitekim “ihlal edilen kazanılmış hak yoktur. Şu halde norm geriye yürümemiştir” sonucuna ulaşılarak bizi geriye yürümezlik ilkesinin inkârına bile götürebilecektir. Başka bir deyişle, ilkenin kazanılmış hakla açıklanması, birçok soruna sebep olur ve ilkeyi amacından saptırabilir. Bu nedenle, ilkenin kazanılmış hak kavramı ile ayrıştırılması zaruridir. Bu ise, normların derhal uygulanmasının kural olduğu; ancak kazanılmış haklar söz konusu olduğunda buna istisna konmasının kabul edilebileceği anlamına gelecektir. Öte yandan yazar, bu şekilde kazanılmış haklar teorisinin sınırlarını ve uygulanış biçimini daha iyi çizebileceğini savunmaktadır²²².

MANN da kazanılmış hakla kurulan bağın anlamsız olduğunu çeşitli görüşlerden alıntı yaparak belirtmektedir. Ona göre, geriye yürümezliği kazanılmış hakla açıklamak iddiayı delil saymak anlamına gelecektir. Zira kazanılmış hakkın bulunması gerekçe gösterilerek normun iptal edilmesi, çözüme muhtaç sorunu gerekçeli olarak karara bağlamaktan ziyade, onu çözülmüş saymak anlamına gelecektir. Yazar bu düşüncesini teyit için, SAVİNGY'nin kazanılmış haklar ilkesi hakkında “...bir fasit daireye müncer olur; çünkü hangi hakların kazanılmış haklar olduğunu bilmemiz, ancak onların tam anlamıyla kazanıldığını, ... bildiğimiz takdirde mümkündür” şeklindeki veciz sözüne yer vermiştir²²³. Yazarın görüşleri,

²²² BIYIKLI, H. İ., “Fransız ve Türk Hukuk Sistemlerinde İdari İşlemlerin Geriye Yürümezliği İlkesi”, s. 98.

²²³ MANN, F. A., (Çev. ARAT, T.), “The Time Element in the Conflict of Law”, s. 373. MANN yine aynı görüş doğrultusunda bir Amerikalı yazarın “ kazanılmış olan ve olmayan haklar arasında bir ayrıma dayandığı takdirde, geçmişi kapsama sorununa ilişkin her formül, bir iddiayı kendisi ile ispatlamaya (petitio principii) müncer olur. Hâkimler, kazanılmış haklardan söz ettikleri yerlerde, bu

daha çok kazanılmış hak kavramının tanımının yapılmasının zor olması ve bu nedenle geriye yürümezlik ilkesinin tanımında kavramın kullanılmasının isabetli olmadığı yönündedir.

Yukarıda verilen görüşler doğrultusunda konuyu tek cümle ile özetlemek gerekirse; kazanılmış hak tek başına geriye yürümezliği açıklamaya yetmemektedir. Zira her iki kavram tam olarak birbiriyle örtüşmemektedir.

Kazanılmış hak ve geriye yürümezlik ilkesi karşılaştırıldığında, kazanılmış hak kavramı bir yönüyle daha geniş kapsamlı iken diğer bir yönüyle de daha dar kapsamlıdır. Şöyle ki, geriye yürümezlik sadece kazanılmış haklara dokunmamayı değil; fakat geçmişe etkili yükümlenici, yasaklayıcı, cezalandırıcı, kısaca zedeleyici işlemler yapmayı ve ayrıca geriye yürümezlik ilkesi kimi zaman kazanılmış bir hak niteliğinde olmayan müesses durumlara da dokunmayı yasakladığından kazanılmış hakka nazaran daha geniş kapsamlıdır. Diğer taraftan, geriye yürümezlik kazanılmış haklara saygı ilkesinin aksine sadece geriye etkiyi yasakladığı; ancak normların derhal uygulanmasına engel olmadığından, bu yönüyle de kazanılmış hakka nazaran daha dar kapsamlıdır²²⁴. Görüldüğü gibi her iki ilke de birbiriyle tam olarak örtüşmemektedir. Bu nedenle yapılacak tanımlar birbirine endekslenmemelidir. Başka bir anlatımla, kazanılmış hak geriye yürümezliğin açıklanma sebebi olmaz; zira kazanılmış hak sadece normun geriye yürüdüğüne dair bir emare olup, kesin bir kanıt değildir. Kazanılmış hak, geriye yürümezliğin sonuçlarından sadece biridir. Bu itibarla, ilkenin yalnız kazanılmış hakla anlatılması, anlamını tehlikeli bir şekilde

terimi, varılan bir sonucun gerekçesini değil de, sonucun kendisini belirtmek için kullanılır” şeklindeki görüşlerine de yer vermiştir (MANN, F. A., (Çev. ARAT, T.), “The Time Element in the Conflict of Law”, s. 398).

²²⁴ Kazanılmış haklara dokunmama, ilkesi derhal uygulama normuna (yani geniş anlamda geriye yürümeye) istisna getirebilir. Yani kimi zaman geniş anlamda geriye yürümeyi yasaklayabilir. Oysa geriye yürümezlik, normların ileriye yönelik etkilerini değil, geriye dönük etkilerini sınırlar.

daraltır. Nitekim yargı kararlarında, kazanılmış hakları zedelemeyen; ancak geriye yürüyen normlar hukuka uygun bulunabilmektedir²²⁵.

Geriye yürümezlik ilkesinin kazanılmış hakla açıklanmasının sakıncalarından biri de kazanılmış hak kavramının tanımlanmasında yaşanan güçlüktür²²⁶. Ayrıca kamu hukukunda geriye yürümezliği kazanılmış hakla açıklamak daha zordur²²⁷. Örneğin vergi hukukunda geriye yürümezlik (geçmişe yönelik vergi yükünün arttırılması) kazanılmış haklara dokunmaktan ziyade, yükümlendirici normun geriye etkili olmasını yasaklar²²⁸.

Tüm bu nedenlerden ötürü, kazanılmış hak kavramı tek başına geriye yürümezlik ilkesini açıklayamaz; kazanılmış hak kavramını içeren tanımlamalar ilkenin kapsamını daraltır ve tehlikeli sonuçlara sebep olabilir. Bu yüzden, bir normun geriye yürüyüp yürümediği araştırılırken kazanılmış hak dikkat edilecek bir

²²⁵ Birçok Yüksek Mahkeme kararında, “Kazanılmış hak yoktur. O halde geriye yürüme de yoktur” sonucuna varıldığı gözlenmektedir. Örneğin Anayasa Mahkemesinin bir kararında “...tamamlanmış ve hukuki sonuçlarını doğurmuş hukuki durum, ilişki ve olaylara uygulanması halinde gerçek anlamda geriye yürümeden söz edilir ve ancak bu durumda kazanılmış haklar ihlal edilebilir” ifadesine yer verilmektedir. AYM, 23.7.2004 gün, E. 2003/48, K. 2003/76 **RG**: 11.09.2004, 25580.

Danıştay’ın kararında da durum, “...idari işlemlerin geçmişe yürütülemeyeceği prensibinden söz etmek mümkün değildir. Zira karamamenin yayımlandığı tarihte kazanılmış bir hak da söz konusu değildir. Kazanılmış bir haktan söz edilebilmesi için hakkın sübjektif bir nitelik kazanması, bunun için de vergilendirme döneminin karamamenin yayımı tarihinden önce tamamlanmış olması gerekir ” şeklinde açıklanmaktadır. D. 4. D., 22.02.1995 gün, E. 1994/4401, K. 1995/868 (diALOG Prestige İnteraktif Mevzuat Koleksiyonu).

²²⁶ AKILLIOĞLU, T., “Ekonomik Alanda Yönetmelik İşlemlerin Geriye Yürümezlik Kuralı Karşısında Çeşitli Durumları”, s. 39. Ancak bu görüşün aksine ROUBIER, kavramın tanımlanmasında bir güçlük bulunmadığını, herkesin az çok fikir sahibi olduğunu, aslında tanım güçlüğüne sebebinin kazanılmış hakka gereğinden fazla anlam yüklenmek istenmesi olduğunu ifade etmiştir. ROUBIER, P., **Les Conflits Des Lois Dans Le Temps**, Sirey I, (Akt: AKILLIOĞLU, T., “Yasaların (Anayasa Dahil) Zaman İçinde Uygulanması”, s. 288-289).

²²⁷ Nitekim AKILLIOĞLU da, “Durumlar hukuku” olarak düşünülen yönetim hukukunda, hak kavramının yadsınmasının doğal olduğunu belirtmekte ve tanımı yapılacak hak kavramının (kuşkusuz kamu hakkı olacak) dar kapsamlı olma sakıncasının bulunduğunu ifade etmiştir. AKILLIOĞLU, T., “Ekonomik Alanda Yönetmelik İşlemlerin Geriye Yürümezlik Kuralı Karşısında Çeşitli Durumları”, s. 39. Örneğin çalışma alanımız olan vergi hukukunda, kamu yararının kazanılmış hakka dayalı bir geriye yürümezlik ilkesini ortadan kaldırabilmesi olasıdır. KARAKOÇ, Y., “Türk Hukuku’nda Vergi Kanunlarının Anayasa’ya Uygunluğunun Yargısal Denetimi”, s. 317.

²²⁸ Nitekim, ULUATAM ve METHİBAY da, geriye yürümezlik ilkesinin çoğu zaman kazanılmış hak kavramı ile açıklandığı; ancak son zamanlarda kamu hukukunda kazanılmış hakka daha az yer veren yaklaşımlarla bu bağın zayıfladığını ifade etmişlerdir. ULUATAM, Ö., METHİBAY, Y., **Vergi Hukuku**, Yenilenmiş 5. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara Ekim 2001, s. 53.

hukuki değer olmasına karşın, değerlendirilmesi gerekli tek ölçüt olmamalıdır. Zira kazanılmış hak, sadece geriye yürümeme prensibinin sonuçlarından biridir, ona daha fazla bir anlam yüklemek doğru değildir. Nitekim yargı kararları incelendiğinde, çoğu kez kazanılmış hakka dayalı bir açıklamaya gidildiğinden çıkmaza girildiği görülmektedir.

Ayrıca MANN da, ‘sonuçlanmış’ veya ‘sonu alınmış’, yahut kazanılmış bir hakka vücut vermiş bulunup bulunmadığı gibi sorularla, geçmiş kapsamanın sınırlarının tespit edilemeyeceğini ifade etmiştir. Her ne kadar kazanılmış hak kavramının uzun tarihçesi ve evrensel sürümü olsa da, bu kavram, yargısal kararlar için güvenilir bir yol gösterici değildir. Zira bir hakkın kazanılmış veya bir işlemin sonuçlanmış olup olmadığı sorusu kolaylıkla cevaplandırılmaz. Gerçekte bu ifade kalıpları sorunun zor yanını gizler; gideremez. Bu nedenle, kazanılmış hak kavramı yetersiz olup, ek açıklamalara muhtaçtır²²⁹.

Dolayısıyla geriye yürümezlikte, kazanılmış hak formülünden vazgeçilmesi zaruridir. Bunun yerine, AKILLIOĞLU’nun ROUBIER’e atfen belirttiği “oluşumunu tamamlamış veya hükmünü icra ederek hukuki hayattan silinmiş durumlar (statik durumlar) yeni kanunun etki alanı dışında tutulmalıdır. Buna karşılık oluşum halindeki durumlara tamamlanmamış kesimleri bakımından yeni kanun derhal uygulanır²³⁰” şeklindeki formül tercihe daha şayandır²³¹.

Geriye yürümezlik ilkesinin söz konusu olduğu durumlarda pek çok hukuki değer çatışma halindedir. Bu hukuki değerler, kazanılmış hakkın yanı sıra; kamu

²²⁹ MANN, F. A., (Çev. ARAT, T.), “The Time Element in the Conflict of Law”, s. 398.

²³⁰ AKILLIOĞLU, T., “Yasaların (Anayasa Dahil) Zaman İçinde Uygulanması”, s. 291.

²³¹ Ancak derhal uygulamanın geniş anlamda geriye yürüme olduğu da unutulmamalıdır. Nitekim derhal uygulanan (geniş anlamda geriye yürüten) norm, hukuki güvenlik ilkesini zedelediği takdirde hukuka uygunluk denetiminde sınıfta kalabilecektir. Çünkü her ne kadar norm, gerçek anlamda geriye yürüme de gerçek geriye yürümede korunan hukuki değerler zedelenirse, bu durum hukuka aykırı olacaktır.

yararı, kamu düzeni, hukuki istikrar, adalet ilkesi ve öteki hukuki güvencelerdir... Bunların tanımı her olayda birbirine benzemeyen pek çok özellik arz edebilir. Bu nedenle, söz konusu formülün benimsenmesi hukuk uygulamasında tek düzelik ve tutarlılığı sağlamaya yardımcı olabilir²³².

III- Geriye Yürümezlik İlkesi:

Toplum içinde yaşayan insanların hangi yollardan yürümeleri gerektiğini gösteren kurallar prensip itibariyle yolun yürünmüş kısmına değil; yolun yürünmemiş kısmına ait bulunmalıdır. Çünkü yolun yürünmüş kısmı hangi şekilde arkada bırakılırsa bırakılsın onun hesabı sonradan ihdas edilen kurullarla görülemez²³³. Bu nedenle, gerek kamu hukukunda gerekse özel hukukta prensip olarak hukuk normları, yürürlüğe girdikleri tarihten itibaren hüküm ifade eder; geçmişe etkili olmazlar. Bu bağlamda, genel olarak geriye yürümezlik ilkesi: Normatif düzene getirilen yeni normun yürürlük tarihinden önceki zaman diliminde hukuki sonuçlar doğurmasını yasaklayan ve normun ancak yürürlüğe girdiği tarihten sonraki olaylara uygulanmasını emreden hukuk prensibidir.

Geriye yürümezlik ilkesi, geriye yürüme normunda yapılan ayrımlara paralel olarak çeşitli tasniflere tabi tutulabilir. Genellikle dar ve geniş anlamları ile tanımlanmaktadır. Zira diğer birçok tanım da bu ikili ayrım üzerinde örtüşmektedir. Örneğin gerçek anlamda geriye yürümezlik dar anlamda geriye yürümezliğe, gerçek olmayan geriye yürümezlik de geniş anlamda geriye yürümezliğe eşlik etmektedir²³⁴.

²³² AKILLIOĞLU, T., "Ekonomik Alanda Yönetmelik İşlemlerin Geriye Yürümezlik Kuralı Karşısında Çeşitli Durumları", s. 42-43.

²³³ BALKAR, K. G., "İdari Kararlarda Makale Şumul Meselesi", s. 210.

²³⁴ Geriye yürümezlik türleri, çeşitli yazarların görüşleri doğrultusunda geriye yürüme normunun türleri ifade edilirken yukarıda, açıklanmıştır. Bu yüzden tekrara mahal vermemek adına burada bu ayrımlara yukarıda verilen görüşler doğrultusunda kısaca değinilecektir.

Geniş anlamda veya gerçek olmayan geriye yürümezlik (derhal uygulama) olarak da adlandırılan bu tür geriye yürümezlik ilkesi, normatif düzene getirilen yeni normun yürürlük tarihinden önce, eski normun yürürlük tarihinde başlamış; ancak henüz oluşumunu tamamlamamış hukuki işlem, durum, ilişki ve olaylara yeni normun yürürlük tarihinden itibaren uygulanmasını da yasaklayan ilkedir.

Geniş anlamda – gerçek olmayan geriye yürümezliğin aksine, dar anlamda – gerçek geriye yürümezlik olarak nitelendirilen geriye yürümezlikte, yeni normun etki alanı sadece yürürlük tarihinden önceki zaman diliminde tamamlanmış hukuki ilişki ve olaylara karşı sınırlandırılmıştır. Yeni normun geriye dönük olarak uygulandığı hukuki ilişki ve olaylar sonuçlanmış olduğundan, bu geriye yürüme türünde normun geriye yürümesi çok açıktır. Bu yüzden aslolan geriye yürüme, dar anlamda geriye yürümedir. Zira dar anlamda geriye yürüme, gerçek geriye yürüme olarak da adlandırılmaktadır.

Yukarıda da belirtildiği gibi, genel kabul gören ayırım bunlar olmakla beraber, birtakım farklı görüşler çerçevesinde değişik ayırlara da gidilmiştir. Örneğin, DUGUIT, JEZE ve HAURIOU ilkeyi, nesnel ve öznel olarak ikiye ayırmışlardır. Ayırımın temel taşı, öznel ve nesnel hukuki durumlar arasındaki farklılıktır. Buna göre, genel nesnel hukuki durumlar norm koyucu tarafından her an değiştirilebilir nitelik taşırlar, dolayısıyla böyle bir değişiklik olduğunda geriye yürümeden söz edilemez. Buna karşılık bireysel öznel hukuki durumlar belli bir kişiye bağlı ve belli zamana kayıtlı durumlardır. Bunlar sonradan çıkarılan normlara bağlı olarak değiştirilemezler. Bu itibarla aslolan geriye yürümezlik de öznel durumlara karşı olandır²³⁵.

²³⁵ AKILLIOĞLU, T., “Ekonomik Alanda Yönetmelik İşlemlerin Geriye Yürümezlik Kuralı Karşısında Çeşitli Durumları”, s 41. Ayrıca konu hakkında daha farklı görüşler için bkz: AKILLIOĞLU, T.,

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA GERİYE YÜRÜMEZLİK İLKESİ

I- Vergi Hukukunda Geriye Yürüme – Geriye Doğru Vergileme:²³⁶

A- Genel Açıklama:

Vergi hukukunda geriye yürüme, geriye doğru vergileme olarak da adlandırılabilir²³⁷. Aslında vergi hukukunda geriye yürüme kavramı, geriye doğru vergileme kavramından daha geniş kapsamlıdır. Zira geriye doğru vergileme kavramı ile sadece aleyhte (mali yükümlülükleri artıran) vergi normlarının geriye yürütülmesi kastedilirken, vergi hukukunda geriye yürüme kavramında ise, hem lehe hem de aleyhte tüm vergi normlarının geriye yürütülmesi anlaşılmaktadır²³⁸. Yine vergi usul hükümlerinde²³⁹ yapılan değişikliklerin geriye yürütülmesinde de geriye doğru vergileme yoktur; ancak geriye yürüme vardır.

Vergi hukukunda geriye yürüme genel olarak, vergisel normatif düzene getirilen yeni vergi normunun sadece yürürlük tarihinden sonra değil, yürürlük tarihinden önce de hüküm ifade etmesi şeklinde tanımlanabilir.

“Ekonomik Alanda Yönetmelik İşlemlerin Geriye Yürümezlik Kuralı Karşısında Çeşitli Durumları”, s. 41-42.

²³⁶ İlkenin vergi hukuku açısından inceleneceği bu bölüm, birinci bölümde anlatılan konularla paralellik arz etmektedir. Bu nedenle, birinci bölümdeki sistematik izlenecek; ancak daha ziyade vergi hukuku açısından farklılık arz eden noktaların üzerinde durulmaya çalışılacaktır.

²³⁷ Örneğin bkz: AKTAN, C. C., GENCEL, U., “Türkiye’de Geriye Doğru Vergileme ve Verginin Hukukiliği İlkesinin İhlali”, s. 2. Nitekim yazarlar geriye doğru vergilemeyi “hükümetler tarafından çıkarılan yasalar çerçevesinde daha önce yürürlükte bulunan vergi ve mali yükümlülükler ilave yeni bir vergi ve mali yükümlülük getirilmesi veya mevcut vergi ve mali yükümlülüklerin oranlarında bir artış yapılması” şeklinde tanımlamışlardır. Bu tanım lehe vergi normlarının geriye yürütülmesini kavramın dışında bırakmaktadır.

²³⁸ Aleyhte –lehe norm ayrımı için bkz: 123-139.

²³⁹ Örneğin VUK’da ve İYUK’ta yapılacak değişikliklerin geriye yürütülmesinde verginin ana unsurlarında bir değişikliğe gidilmediğinden geriye doğru vergileme yoktur.

B- Türleri:

1- Genel Açıklama:

Geriye yürüme normunun türleri bakımından yapılan ayırım vergi hukukunda da geçerlidir. Ancak Türk Vergi Hukukunda dar-geniş anlamda geriye yürüme yerine daha ziyade Almanya ve İsviçre yazını ve içtihatları etkisinde kalınarak gerçek geriye yürüme – gerçek olmayan geriye yürüme kavramları kullanılmaktadır²⁴⁰.

Aslında yukarıda dar ve geniş anlamda geriye yürüme türleri anlatılırken gerçek geriye yürüme ile gerçek olmayan geriye yürüme de izah edilmiş oldu²⁴¹. Bu nedenle, burada ayrıntıya girilmeden, gerçek – gerçek olmayan geriye yürüme ayırımında doğru nitelermeyi yapmamıza yardımcı olan vergiyi doğuran olay ve bu bağlamda Türk Vergi Hukukundan her iki geriye yürüme örnekleri üzerinde durulacaktır.

²⁴⁰ ÇAĞAN N., **Vergilendirme Yetkisi**, s. 182. Ancak bazı kaynaklarda başka bir takım ayrımlara da gidildiği görülmektedir. Örneğin, AKTAN ve GENCEL birinci bölümde açıklanan Dar anlamda geriye yürüme-Geniş anlamda geriye yürüme kavramlarından farklı olarak kavramı dar ve geniş anlamı ile açıklamışlardır. Yazarlara göre, dar anlamda geriye yürümeden söz edilebilmesi için, "...yasal düzenlemelerle gelir, servet, harcama ve diğer kaynaklar üzerinden alınmakta olan vergilere geçmişe yönelik olarak daha sonra ilave bazı yeni vergiler konulması ya da daha önce yürürlükte olan vergilerin oranlarında geçmişe yönelik olarak artışlar yapılması" gerekmektedir. Yani yazarlara göre dar anlamda geriye yürümenin mevcut olabilmesi için daha önce yürürlükte olan bir vergi yasasının bulunması zaruridir. Geniş anlamda geriye yürüme de ise, daha önce yürürlükte olmamasına karşın yeni bir vergi yasası ile geriye doğru bazı vergiler ve mali yükümlülükler getirilmektedir. Örneğin, bir ülkede daha önce motorlu taşıtlardan vergi alınmadığını düşünelim. Yeni bir vergi yasası ile geçmişe dönük olarak da vergi alınması yazara göre geniş anlamda geriye yürümedir. AKTAN, C, C., GENCEL, U., "Türkiye'de Geriye Doğru Vergileme ve Verginin Hukukiliği İlkesinin İhlali", s. 3. Ancak aslında her iki ayırım da aynı anlama gelmektedir. Zira dar anlamda geriye yürüme olarak adlandırılan geriye yürümede daha önce var olan vergi ağırlaştırılmakta, geniş anlamda ise hiç var olmayan bir vergi geçmişe yönelik alınmaktadır. Her ikisinde de mükellefin daha az vergi ödeyeceği veya hiç ödemeyeceği şeklindeki hukuki güveni zedelenmektedir. Dolayısıyla yukarıda ilkenin kuramsal temellerini açıklarken belirttiğimiz gibi, ilkenin koruduğu hukuki değer olan hukuki güvenlik zedelenmektedir. Bu nedenle sözü edilen ayrıma katılmamaktayız.

²⁴¹ Bkz: Birinci bölüm I / A / 5 / c, s. 24-30.

2- Gerçek-Gerçek Olmayan Geriye Yürüme ve Vergiyi Doğuran Olay İlişkisi:

a- Gerçek – Gerçek Olmayan Geriye Yürüme:

Sözü edilen bu ayırım ilk kez 1960 yılında Federal Alman Anayasa Mahkemesi tarafından yapılmış ve böylece vergi hukuku literatürüne girmiştir²⁴². Alman Anayasa Mahkemesine göre, bir vergi kanununun kanun koyucu tarafından, eski kanun döneminde tamamlanmış hukuki durum, ilişki ve olaylara uygulanması “Gerçek Geriye Yürüme” (echte Rückwirkung)²⁴³ olarak tanımlanmakta; ancak vergi kanunlarının eski kanun yürürlükte iken başlamakla birlikte, henüz tamamlanmamış hukuki durum, ilişki ve olaylara uygulanması ise “Gerçek Olmayan Geriye Yürüme” (unechte Rückwirkung) olarak adlandırılmaktadır²⁴⁴.

Vergi hukukundaki gerçek ve gerçek olmayan geriye yürüme ayırımı aslında derhal uygulama normu ile geriye yürüme normu arasında bulunan ince çizginin belirginleştirilmesi amacıyla hizmet etmektedir.

Nitekim bu ayırım çerçevesinde kural olarak doktrin ve yargı kararları, gerçek geriye yürümeyi hukuka aykırı; gerçek olmayan geriye yürümeyi ise hukuka uygun bulmaktadır²⁴⁵. Zira oluşumunu tamamlayan veya hükmünü icra ederek hukuki hayattan silinmiş durumlara yeni normun uygulanması gerçek geriye yürüme iken, oluşumunu henüz tamamlamamış veya hükmünü icra ederek hukuki hayattan

²⁴² TİPKE / LANG, **Steuerrecht**, 17. völlig überarbeitete Auflage, Verlag Dr. Otto Schimidt, s.104. Akt: TUNCER, S., “5228 Sayılı Yasanın Yürürlük Maddesi”, **Lebib Yalkın**, Ekim 2004, S: 10, http://www.mevbank.com/doc/printableversion_docview.asp?docid=50784&pagecount=1

²⁴³ Gerçek geriye yürüme için İngilizce’de “Retroactive” kelimesi, gerçek olmayan geriye yürüme için ise “Retrospective” kelimesi kullanılmaktadır. Bkz: FALLON, R., H., MELTZER JR and DJ., “New Law, Non-Retroactivity, and Constitutional Remedies” **Harvard Law Review**, No: 104, June 1991.

²⁴⁴ ÇAĞAN N., **Vergilendirme Yetkisi**, s. 182.

²⁴⁵ ÇAĞAN N., **Vergilendirme Yetkisi**, s. 182.

silinmemiş durumlara yeni normun uygulanması derhal uygulama (geniş anlamda geriye yürüme) veya diğer deyişimiyle gerçek olmayan geriye yürümedir.

Ancak her durum ve koşulda gerçek geriye yürüme hukuka aykırı, gerçek olmayan geriye yürüme ise hukuka uygun şeklindeki önermelerin doğruluğuna kuşku ile bakmakta yarar vardır. Zira her iki kuralın da istisnaları mevcuttur. Yukarıda geniş anlamda geriye yürüme ve derhal uygulama normları anlatılırken belirtildiği gibi, asıl bakılması gerekli kıstas, mükelleflerin hukuki güvenliklerinin zedelenip zedelenmediğidir. Zira mükellefin hukuki güvenliğini zedelemeyen gerçek geriye yürüme hukuka uygun olabileceken²⁴⁶; kimi zaman da, gerek geriye yürütüldüğü dönemin uzunluğu gerekse getirdiği ek mali yükümlülük açısından henüz tamamlanmamış hukuki durum, ilişki ve olaylara geriye dönük vergi kanununun uygulanması ölçsüzse, bu durum hukuki güveni zedeleyeceğinden hukuka aykırı olabilecektir²⁴⁷.

Nitekim ayırımın doğduğu Federal Alman Anayasa Mahkemesinde ve İsviçre Federal Mahkemesinde de çoğunlukla gerçek geriye yürüme hukuka aykırı, gerçek olmayan geriye yürüme ise hukuka uygun bulunmakla birlikte her iki türün de istisnalarına yer verilmektedir.

Örneğin Federal Alman Anayasa Mahkemesi gerçek geriye yürümeyi Anayasa'ya aykırı kabul etmekle birlikte, bir takım istisnaların varlığını da kabul etmektedir. Buna göre: 1- Kişiler kanun değişikliği ve bu değişikliğin geriye yürüyeceğini şu veya bu şekilde öngörmek durumunda iseler, örneğin kanun

²⁴⁶ Örneğin vergi yasalarının mükellefler lehine geriye yürütülmesi hukuk devletinin hukuki güvenlik ilkesi açısından herhangi bir sakınca yaratmaz. Ancak bu anlatımdan da, lehe hükümlerin geriye yürütülmesi her zaman hukuka uygundur şeklinde bir anlam çıkarılmamalıdır. Zira lehe hükümde mükellefler arasında eşitlik ilkesini zedelediği ölçüde hukuka aykırı olacaktır. ÇAĞAN N., "Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi", s. 181., Lehe-Aleyhe hüküm ayırımı için bkz: s. 123-129.

²⁴⁷ ÇAĞAN N., "Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi", s. 181.

değişikliği basında haber olarak yer almışsa, 2- Eski kanun döneminde hukuki durum belirsiz ve anlaşılmaz idi ise, 3- Daha önceki düzenleme yok hükmünde ise, yani kuralın Anayasa'ya aykırılığı açık seçik belliyse, örneğin yürütme organı yasama yetkisini gasp ederek vergi ihdas etti ise, 4- Kamu yararı ile hukuki güvelik ilkesi çatışma halinde ve bu çatışmada kamu yararı baskın ise, vergi kanunlarının gerçek geriye yürütülmesi kabul edilebilmektedir²⁴⁸.

Buna karşılık, gerçek olmayan geriye yürüme ise, hem Alman hem de İsviçre Federal Anayasa Mahkemelerince çoğu kez hukuka uygun bulunmaktadır. Ancak, kimi zaman bu tür geriye yürümelere de izin verilmediği gözlemlenmektedir. Örneğin tarh dönemi (kazancın elde edildiği dönem) içinde yapılan ancak ölçülülük ilkesine aykırı değişiklikler veya gerçek olmayan geriye yürümede henüz tamamlanmayan ve oluşum halinde olan durum, olay ve hukuki ilişkilerin başlama tarihi üzerinden çok uzun süre geçmişse veya tamamlanmasına çok az bir zaman kaldıysa; yani zaman bakımından ölçülü değilse gerçek olmayan geriye yürüme de hukuka aykırı addedilebilecektir²⁴⁹. Zira bu durumlarda yükümlülerin hukuki güvenlerinin sarsılmadığını iddia etmek mümkün değildir. Konuyu biraz somutlaştırmak gerekirse şu şekilde örneklenebilir. Sözelimi gelir vergisini ele alalım. Net gelirin ortaya çıkarılabilmesi için bir takvim yılı boyunca giderlerin ve gelirlerin muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla vergilendirilen unsur olan gelir; ancak takvim yılı sonunda tamamlanarak belirlenmiş olur. Bu nedenle takvim yılı içinde -takvim yılının tümünü kapsayacak şekilde- geriye dönük gelir vergisine

²⁴⁸ ÇAĞAN N., **Vergilendirme Yetkisi**, s. 182. Gerçek geriye yürümenin istisnaları aynı zamanda geriye yürümenin sınırları ve geriye yürümede hükümet gerekçeleri başlıkları altında aşağıda işleneceğinden burada ayrıntıya girilmemiştir.

²⁴⁹ TİPKE / LANG, **Steuerrecht** s.231. (Akt: KARAKOÇ Y., "Türk Hukuku'nda Vergi Kanunlarının Anayasa'ya Uygunluğunun Yargısal Denetimi", s. 314-315) ve ÇAĞAN N., **Vergilendirme Yetkisi**, s. 182-183.

ilişkin değişikliklere gidilmesi gerçek geriye yürüme sayılmaz. Ancak Aralık ayında çıkarılan bir kanun veya BKK ile gelir vergisi oranı arttırıldığı zaman, bu normun vergi yükümlülerinin hukuki güvenlerini zedelediğini söylemek de olası değildir. Yine gelir vergisi örneği çerçevesinde bu kez takvim yılının sonlarında değil de ortalarında örneğin Nisan ayında gelir vergisi oranının artırıldığını; ancak bu artışın %10 olduğunu düşünelim. Bu şekilde bir artışın da ölçülülük ilkesi ile bağdaşacağını iddia etmek olası değildir.

Federal Almanya ve Federal İsviçre Yüksek Mahkemelerinin gerçek ve gerçek olmayan geriye yürümeye ilişkin bir takım görüşlere yer verdikten sonra, şimdi ülkemiz Yüksek Mahkemelerinin konuya ilişkin görüşlerine değinelim.

Türk Anayasa Mahkemesi de vergi yasalarına ilişkin kararlarında, gerçek ve gerçek olmayan geriye yürüme ayrımını yapmaktadır²⁵⁰. Ancak hem gerçek geriye yürümeyi hem de gerçek olmayan geriye yürümeyi çoğu kez çeşitli sebeplerle Anayasa'ya uygun bulmaktadır²⁵¹. Federal Alman Anayasa Mahkemesi ile İsviçre Federal Anayasa Mahkemesi gerçek olmayan geriye yürümeyi dahi ölçülülük ve hukuki güvenlik ilkeleri çerçevesinde Anayasa'ya aykırı bulabilmekte iken, Türk Anayasa Mahkemesinin bırakın gerçek olmayan geriye dönük vergi yasasını iptal

²⁵⁰ "...Vergiyi doğuran olay tamamlandıktan sonra, vergi yükünün arttırılması geriye yürüme olarak nitelendirilebileceğinden kazanılmış hakların zedelenmesine yol açar. ...önceki yasa yürürlükte iken başlamakla birlikte henüz sonuçlanmamış hukuksal ilişkilere yeni yasa kuralı uygulanacağından, gerçek anlamda geriye yürümeden ve kazanılmış hakların ihlalden söz edilemez." AYM, 14.01.2003 gün, E. 2001/34 K. 2003/2. **RG**: 19.11.2003, 25294.

"...tarih itibariyle vergileme dönemi henüz kapanmadığından Yasa'nın gerçek anlamda geriye yürümesi söz konusu değildir. Gerek Federal Alman Anayasa Mahkemesi ve gerekse Türk Anayasa Mahkemesi kararlarına göre, bir yasa kuralının eski yasa döneminde tamamlanmış ve hukuki sonuçlarını doğurmuş hukuki durum, ilişki ve olaylara uygulanması halinde gerçek anlamda geriye yürümeden söz edilebilir..." AYM, 23.07.2003 gün, E. 2003/48 K. 2003/76. **RG**: 11.09.2004, 25580.

²⁵¹ Nitekim Yüksek Mahkeme kimi kararlarında yasanın lafzına bakarak geriye yürümeyi kabul etmemekte, kimi zaman vergiyi doğuran olay kıstası yerine beyanname verme süresine bakmakta, kimi zaman da hiçbir gerekçe göstermeden yasanın gerekçesini salt dikkate almakla yetinmektedir.

ettiği kararını, vergi yasalarının geriye yürütmesi sebebiyle vermiş olduğu hiçbir iptal kararı bulunmamaktadır.

Hâlbuki Anayasa Mahkemesi geriye yürütülen vergi yasalarını kendi kararında da belirttiği gibi, “ 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 yürümeyle kapsarsa uygunluk denetimine bağlı tutulabilir.”²⁵²,

Yüksek Mahkeme anayasal denetim sırasında, ölçü normlar ışığında²⁵³, hem amaç denetimi hem de araç denetimi yapmaktadır²⁵⁴. Ancak Yüksek Mahkeme geriye yürümezlik konusunda yapmış olduğu denetim sırasında, yasanın hukuk dünyasında kalmasında kamu yararının bulunup bulunmadığının araştırıldığı amaçsal denetimi, yasa koyucu tarafından kullanılan araçların hukuka uygunluğunu, hukuk devleti kavramı altında yatan hukukun genel ilkelerine uygunluğunun araştırıldığı araçsal denetime göre üstün tutmaktadır. Dolayısıyla Yüksek Mahkeme kararlarında her ne kadar hukuk devleti ilkesi ve ölçülülük ilkesi bağlamında hukuksal denetim yapabileceği zikredilse de, çoğu kez sadece amaçsal denetim yapıldığından, hem

²⁵² AYM, 07.11.1989 gün, E. 1989/6 K. 1989/42. **RG**: 06.04.1990, 20484.

²⁵³ Anayasa Mahkemesi bir kanun hakkında Anayasa’ya uygunluk denetimi yaparken hangi Anayasa maddelerini zikrettiğini tek tek belirtmeli ve bir iptal kararı veriyse, hangi maddelere dayanılarak kararın verildiğini gerekçelendirmelidir. Ayrıca anayasal denetim yapılırken Anayasanın lafzı ve ruhu içinde değerlendirilen bazı ilke ve kurallardan, hatta anayasa üstü genel hukuk normlarından yararlanır. İşte Anayasa Mahkemesinin bir kanunu denetlerken dayandığı Anayasa maddelerine ve hukukun genel ilkelerine Anayasallık bloku veya ölçü norm denmektedir. GÖZLER, K., **Anayasa Hukukunun Metodolojisi**, Düzeltilmiş ve Genişletilmiş İkinci Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa 1999, s.75., SONSUZOĞLU, E., “Deprem Nedeniyle 4481 Sayılı Yasayla Getirilen Ek Vergi Mükellefiyetleri” **VSD**, S:139, s. 149-150. Anayasa Mahkemesinin ölçü normlarına ilişkin geniş bilgi için bkz: YÜZBAŞIOĞLU, N., **Türk Anayasa Yargısında Anayasallık Bloku**,

²⁵⁴ KANETİ, S., “Vergi Hukukundaki Gelişmeler” Paneli, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yay., 7-10 Ekim 1991 Marmaris. s. 268–269.

gerçek²⁵⁵ hem de gerçek olmayan geriye²⁵⁶ yürümler hakkında açılan iptal davaları reddedilmektedir.

²⁵⁵ Anayasa Mahkemesi'nin gerçek geriye yürüten vergi yasalarına ilişkin ret kararlarına örnek olarak; ekonomik denge vergisine ilişkin 6.7.1995 gün, E.1995/6, K. 1995/29 sayılı kararı, " 3986 sayılı Yasa'nın 2. maddesine göre ekonomik denge vergisi, 1993 yılı kazançlarına ilişkin olarak 1994 takvim yılında verilmesi gereken beyannamelerde yer alan matrahlar üzerinden alınacaktır. ...Ancak, ekonomik denge vergisi ekonomik koşulların gerektirdiği finansman ihtiyacını karşılamak için Devletin egemenlik gücüne dayanarak koyduğu yeni bir vergidir. Bu anlamda gelir ve kurumlar vergisine ek olmayıp başlı başına bir vergidir. Bir yıl önceki kazançlara ilişkin matrahlar üzerinden alınması geriye dönük vergi koyma anlamına gelmez. Bu vergide vergiyi doğuran olay, beyanname verilmesi, 1994 yılına ilişkin götürü matrahın belirlenmesi, ücretlerde belirli miktara ulaşılmasıdır. Böyle olunca geriye yürümeden söz edilemez." (AMKD, S:32, C:1, s. 213-214)., net aktif vergisine ilişkin 13.7.1995 gün, 1994/85, 1995/32 sayılı kararı: "Net Aktif Vergisi, ülkenin ekonomik koşullarının gerektirdiği ivedi finansman gereksiniminin karşılanması için konulmuş yeni bir vergidir. Net aktif vergisi matrahının 1993 yılına ilişkin kimi mali veriler üzerinden saptanması, vergiyi doğuran olay veya hukuksal durumun 1993 yılında gerçekleştiği anlamına gelmez. Başka bir anlatımla, hukuksal anlamda geçmişe dönük bir vergilendirme söz konusu değildir."(AMKD S:32, C:1, s. 249), deprem vergisine ilişkin 28.03.2001 gün, E. 1999/51 K. 2001/63. sayılı kararı: "Ek gelir ve ek kurumlar vergisi düzenlemesiyle, mükelleflerin 1998 yılı gelirlerine ilişkin olarak, 193 sayılı Gelir Vergisi ile 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Yasalarına göre ödedikleri vergiye ek olarak bir yükümlülük öngörülmüştür. Ancak, Yasa'nın genel gerekçesinde de belirtildiği gibi, deprem nedeniyle oluşan ekonomik kayıpların giderilmesi ve toplumsal dayanışmanın sağlanması gibi sosyal ve ekonomik koşulların zorunlu kıldığı nedenlerle, ek vergi getirilmesinde kamu yararının gözetildiği açıktır" (AMKD S: 38, C: 1, s. 332).

²⁵⁶ Yüksek Mahkemenin gerçek olmayan geriye yürümeye ilişkin bir kararında: " 30.11.2000 günlü, Resmi Gazete'de yayımlanan 4605 sayılı Kanunun 5. maddesiyle eklenen Geçici 58. maddedeki hayat standardı esas, vergilendirme dönemi kapanmadan ve hukuki sonuçlarını doğurmadan yürürlüğe girdiğinden 2000 yılı vergilendirme dönemi için uygulanacaktır. Önceki yasa yürürlükte iken başlamakla birlikte henüz sonuçlanmamış hukuksal ilişkilere yeni yasa kuralının uygulanması geriye yürüme olarak nitelendirilmeyeceğinden vergiyi doğuran olay tamamlanmadan yürürlüğe giren kuralın uygulanması, mükelleflerin hukuksal güvenlerini sarsmaz." denilerek yükümlülerin hukuki güvenlerini sarssa da gerçek olmayan geriye yürüme hukuka aykırı bulunmamıştır. AYM., 4.6.2003 gün, E.2001/392, K.2003/60 (AMKD, S: 39 C: 2, s. 603.), AYM, 16.01.2003 gün, E. 2001/36, K. 2003/3 RG: 21.11.2003, 25296.

Yine, Anayasa Mahkemesi hayat standardına ilişkin başka bir kararında gerçek olmayan geriye yürümeyi de bir geriye yürüme olarak kabul etmiş; ancak yükümlülüklerin hukuksal güvenliklerini sarsmayacağına karar vermiştir: "3505 sayılı Yasa'nın iptali istenilen 18. maddesi yönünden durum incelendiğinde, bu maddenin 3.12.1988'de kabul edilmiş olmasına karşın, Yasa'nın kimi maddelerinin 10.12.1988 ve 1.1.1989 günlerinde, hayat standardına ilişkin esasın da 1.1.1988'de başlayarak uygulanacağını öngörüldüğü saptanmıştır. Bir yıllık geriye yürütme açıkça bellidir. Bu durumda göstergeler, 1988 yılı için, aynı yılın sonunda saptanacak miktarlara göre uygulanacaktır. Gerçek anlamda geriye yürüme, içinde bulunulan yıl vergilendirmelerinde ayrı yıllar sonunda saptanan göstergelerin esas alınmasıyla belirginleşmektedir. Yasanın amacı, öngördüğü düzenleme, kamu yararı, ölçülülük ve yükümlülerin hukuksal güvenlikleri yönünden gözetilince, bu tür vergi güvenlik önlemi sayılan, içersinde bulunulan mali yıl bitmeden önce tüm bilgi ve verilerin elde edilerek gerçekçi bir güvenlik önlemi uygulamasına zaman açısından olanak veren bir yöntemin, kamu yararına uygun düşeceği, yükümlülerin hukuksal güvenliklerini sarsmayacağı da düşünülürse Anayasa'ya aykırı bir geriye yürüme olarak değerlendirilmeyeceği ağırlık kazanmaktadır." AYM, 7.11.1989 gün, E. 1989/6 K. 1989/42. AMKD S: 25, s. 414-415.

"Vergiyi doğuran olay tamamlandıktan sonra, vergi yükünün arttırılması geriye yürüme olarak nitelendirilebileceğinden kazanılmış hakların zedelenmesine yol açmaz. İtiraz konusu kuralda, 1999 ila 2002 yıllarına ait gelirlerin vergilendirmesinde gelir dilimlerine karşılık gelen vergi oranlarının beş puan arttırılmak suretiyle uygulanacağı belirtilmiştir. ...Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine göre gelir, bir takvim yılında elde edilen kazanç ve iratların safi tutarıdır. Buna göre, vergiye tabi gelirin

Danıştay da aynı şekilde gerçek olmayan geriye yürüme ve gerçek geriye yürüme ayrımını kararlarında bolca zikretmekte²⁵⁷ ve genel olarak gerçek geriye yürümenin hukuka aykırı, gerçek olmayan geriye yürümenin ise hukuken mümkün olduğunu ifade etmektedir²⁵⁸.

Danıştay, Anayasa Mahkemesinden farklı olarak gerçek geriye yürüyen normları ve bu normların uygulanmasından doğan işlemleri iptal ettiği kararları mevcuttur²⁵⁹. Hatta Danıştay Federal Alman ve Federal İsviçre Anayasa

elde edilmesi ve safi tutar vergilendirme döneminin sonunda belirlenecek ve bu tarihte yürürlükte olan vergi oranı uygulanacaktır. İtiraz konusu yasa kuralı 31 Aralık tarihinden önce 14.8.1999 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu durumda önceki yasa yürürlükte iken başlamakla birlikte henüz sonuçlanmamış hukuksal ilişkilere yeni yasa kuralı uygulanacağından, gerçek anlamda geriye yürümeden ve kazanılmış hakların ihlalden söz edilemez.” AYM, 14.01.2003 gün, E. 2001/34 K. 2003/2. **AMKD** S: 39, C: 1, s. 356.

²⁵⁷ Örneğin Danıştay’ın bir kararında ayırım şu şekilde izah edilmiştir: “...Vergi Hukukunda bir vergi yasasının eski yasa döneminde tamamlanmış ve hukuki sonuçlarını doğurmuş hukuki durum, ilişki ve olaylara uygulanması gerçek geriye yürüme, yeni yasanın eski yasa yürürlükte iken başlamakla birlikte henüz sonuçlanmayan hukuki durum, ilişki ve olaylara uygulanması ise gerçek olmayan geriye yürüme olarak tanımlanmıştır. Hukuki güvenlik ilkesi gereğince vergi yasalarının geçmişe yönelik olarak uygulanması, başka bir deyişle; gerçek olarak geriye yürütülmesi mümkün değildir. Ancak yeni hükmün, eski hüküm yürürlükte bulunduğu dönemde meydana gelen; fakat henüz sonuçlanmayan olaylara ve hukuki durumlara uygulanması, kısaca gerçek olmayan geriye yürüme mümkündür. Dan. 11. D. 3.11.1997 gün, E. 1997/2479 K. 1997/3729. mk:@MSITStore:C:/program%20Files/KAZANCI/ibb/contents.chm:/11d-1997-2479...

²⁵⁸ Ancak Yüksek Mahkemenin gerçek geriye yürüme de yanlış bir yorumla hukuka uygun bulunduğu kararları da mevcuttur. Örneğin, Yüksek Mahkeme 12.1.1995 tarihinde fon oranlarında 1994 yılı gelirlerini de kapsayacak şekilde artışı şu şekilde yorumlamıştır: “...12.01.1995 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan ve fon payını yüzde 7’den yüzde 10’a yükselten Bakanlar Kurulu Kararının 1994 yılı gelirlerine uygulanmasında yasal isabetsizlik yoktur. Zira, gelir ve kurumlar vergileri beyanname verme döneminde tahakkuk ettirilmekte olduğundan, fon payının matrahı olan bu vergiler döneminde Mart ve Nisan aylarında kesinleşmektedir. Dolayısıyla dava konusu kararın 1994 yılı gelir ve kurumlar vergilerinin kesinleşmesinden önce 1.02.1995 tarihinde yürürlüğe girmesi nedeniyle, 1994 takvim yılı vergilerine de uygulanacağına ilişkin 2. maddesinin geçmişe yürümezlik ilkesini ihlal ettiğinden söz etmeye olanak olmadığı gibi, henüz beyanname verilmemiş olması ve vergi miktarının belirlenmemesi, başka bir deyişle oluşup tamamlanmış bir hukuki durum olmaması nedeniyle kazanılmış bir haktan söz edilemez.” Dan. 10. D. 04.02.1997 gün, E. 1995/6683, K. 1997/224. **DD**, S: 101, 2000, s. 80. Burada Yüksek Mahkemenin geriye yürümede vergiyi doğuran olay kıtası yerine beyanname verilmesini dikkate alması hükmün sonucunu olumsuz etkilemiştir. Vergiyi doğuran olay kıtası aşağıda incelenecektir.

²⁵⁹ Danıştay’ın gerçek geriye yürüyen vergi normlarına ilişkin iptal kararlarına örnek olarak, “...3824 Sayılı Kanunun ‘ Gelir ve Kurumlar Vergileri Üzerinden Alınan Fonların Birleştirilmesi ’ başlıklı Altıncı bölümünde yer alan 18 inci maddesi hükmüyle tanınan yetkiye dayanılarak çıkarılan ve 1.2.1995 tarih ve 22189 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 95/6428 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesi eki kararla gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri ile sorumluları tarafından gelir ve kurumlar vergisinden ayrı olarak ödenecek fon payı nispeti %10 olarak tespit edilmiş ve kararın 2 inci maddesiyle bu oranın 1994 takvim yılı gelirlerine ilişkin olarak verilen beyannameler üzerinden hesaplanan vergiler hakkında da uygulanacağı belirtilmiştir... Fonlar nitelikleri itibarıyla ‘mali yükümlülükler’ kapsamındadır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin konulmasına,

değiştirilmesine veya kaldırılmasına ilişkin düzenleyici işlemlerin yayımlandığı ve ancak bu tarihten itibaren hukuki sonuçlar doğurabileceği vergi hukukunun genel ilkelerindedir. Buna göre olayda tahakkuk eden vergi üzerinden hesaplanacak fon payını %10'a yükselten Bakanlar Kurulu kararının 1.2.1995 tarihinde yürürlüğe girmesi nedeniyle bu tarihten önceki dönemlere uygulanması mümkün bulunmadığından uyumsuzluk konusu dönemde fon payının %7 olarak uygulanması gerekmektedir." Dan. 4. D. 10.04.1997 gün, E. 1996/2045, K. 1997/1196 K. (diALog Prestige İnteraktif Mevzuat Koleksiyonu) Daha sonra 12.1.1995 günlü ve 95/6428 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1994 takvim yılı gelirlerine ilişkin vergiler hakkında da uygulanacağına ilişkin 2. maddesi DİDDGK., 15.1.1999 gün, E. 1997/417, K. 1998/81, (DD S:101, 2000, s.80). ve DVDDGK., 29.11.1999 gün, E. 1998/316, K. 1999/169 (<http://www.kazanci.com.tr/kho2/danistay/files/vddgk-1998-316.htm>). sayılı kararlarıyla iptal edilmiştir.

"...Gerek doktrin ve gerekse uygulamada, idari işlemlerin geriye yürümeyeceği ve düzenleyici tasarrufların, düzenledikleri konularda o konuya ilişkin hükümlerinin yayımlandıkları tarihten itibaren uygulanacağı esas olarak kabul edilmiştir. Yine idare hukukunda objektif bir hukuk kuralının kişi hakkında uygulanması veya kendiliğinden uygulanacak hale gelmesi 'Kazanılmış hak' olarak tanımlanmaktadır. Kazanılmış haktan söz edebilmek için de, hakkında elde edilebilir, Anayasa ve diğer yasalarla korunmaya değer duruma gelmiş olması gerekir. İdari işlemlerin geriye yürümemesi, geriye dönük sonuçlar doğurmamasından amaçlanan hukuk devletinin gereği olan kazanılmış haklara saygı sağlamaktır. Uyuşmazlık konusu olayda, davacı şirketin 31.12.1994 tarihinden önce yapmış olduğu ihracat nedeniyle ödenecek navlun priminde esas alınacak kur oranı konusunda 16.2.1995 tarih ve 95/2 sayılı dava konusu kararla geriye yönelik düzenleme yapılması 'kazanılmış hak' ilkesine aykırılık teşkil etmektedir." Dan. 10. D., 6.10.1998 gün, E. 1996/9616, K. 1998/4741 (diALog Prestige İnteraktif Mevzuat Koleksiyonu).

"...İhtisas Gümrük Müdürlüğünde tescilli gümrük giriş beyannamesi ile ithal edilen eşyanın %17 olan gümrük vergisi oranının, 7.2.1999 tarih ve mükerrer 23604 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 99/12331 sayılı Bakanlar Kurulu kararının eki İthalat Rejimi Kararına Ek Kararın 5'inci maddesi uyarınca 1.1.1999 tarihinden geçerli olmak üzere %22,1 oranına yükseltilmesi nedeniyle yapılan ek tahakkuka vaki itirazın reddine dair işlemi; 1615 sayılı Gümrük Kanununun 4'üncü maddesinin 2'inci fıkrasında, tarifenin vergi nispetlerini arttıran hükümlerinin uygulanmasının, kanunda aksine sarahat bulunmadıkça, yayımı tarihinden üç aya sonra başlayacağı; ...hükme bağlandığından, dava konusu ek tahakkukun dayanağı olan Bakanlar Kurulu Kararının 7.2.1999 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmasına karşın 1.1.1999 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girmesinin, yukarıda anılan kanun hükmüne ve 'idari işlemlerin geriye yürümezliği ilkesi'ne aykırı olması nedeniyle, söz konusu Bakanlar Kurulu Kararına göre yapılan ek tahakkukta isabet bulunmadığı gerekçesiyle iptal eden İçel 1. Vergi Mahkemesinin... dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle... kararın onanmasına..."

<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid=22885>

"...Uyuşmazlık yükümlü şirketin sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak suretiyle haksız yere katma değer vergisi iadesinden yararlandığının saptanması üzerine 1991 yılı ilgili dönemleri için salınan kaçakçılık cezalı katma değer vergisini değişiklikle onayan vergi mahkemesi kararının bozulması istemine ilişkindir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun tarhiyatın ilişkin olduğu tarih itibariyle yürürlükte bulunduğu şekliyle ' Tarhiyat Öncesi Uzlaşma' başlığını taşıyan ek madde 11'de Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergilerle kesilecek cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verilebileceği hükme bağlanmıştır. ...Diğer yandan, her ne kadar 213 sayılı Yasanın ek 11'inci maddesinde değişiklik yapan 4008 sayılı Yasanın 22. maddesi ile Maliye Bakanlığının; vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergilerle kesilecek cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verilebileceği; ancak inceleme sonucunda kaçakçılık cezalı tarhiyat yapılmasını gerektiren tespitler nedeniyle salınacak vergi ve kesilecek kaçakçılık suçu cezasının tarhiyat öncesi uzlaşma mevzuu yapılamayacağı hükme bağlanmış ise de; bu hükmün 1.1.1995 tarihinde yürürlüğe girmiş olması ve yasaların geriye yürütülmemesi, başka bir ifadeyle, yasaların yürürlüğe girdiği tarihten sonra meydana gelen olaylara uygulanması yolundaki temel ilke karşısında, olaya tarhiyatın ilişkin bulunduğu dönemde yürürlükte olan hükmün uygulanması gerekmektedir." Dan. 11. D., 3.11.1997 gün, E. 1997/2479, K. 1997/3729 (diALog Prestige İnteraktif Mevzuat Koleksiyonu).

Mahkemeleri gibi, kimi zaman gerçek olmayan geriye yürümleri de hukuki güvenlik ve belirlilik ilkeleri çerçevesinde denetime tabi tutabilmektedir²⁶⁰.

Ülkemizde takvim yılı sona ermeden, takvim yılı ortasında veya takvim yılı sonuna doğru, gelir ve kurumlar vergisini geriye dönük olarak takvim yılı başından itibaren ağırlaştırılan normatif düzenlemelere rastlamak mümkündür²⁶¹. Bunların bir kısmı Danıştay tarafından hukuki güvenlik ve belirlilik ilkeleri çerçevesinde denetime tabi tutulurken²⁶², yine hukuki güvenlik ve belirlilik ilkeleri ile

²⁶⁰ Ancak Danıştay'ın, gerçek olmayan geriye yürümleri iptal ettiği kararları azınlıktadır. Zira ülkemizde gerçek olmayan geriye yürümlerin de; (haklı beklentiler) hukuki güvenlik, belirlilik ve ölçülülük ilkelerine aykırı olabileceği şeklindeki anlayış pek taraf bulmamaktadır. Şimdiye dek hiçbir gerçek geriye yürüten vergi yasasının geriye yürüme gerekçesi ile iptal edilmediği; Danıştay'ın ise gerçek geriye yürüme konusunda bile kimi zaman farklı yorumlarda bulunduğu göz önüne alınırsa, bu duruma pek de şaşırılmamak gerekir. Nitekim çoğu kez gerçek olmayan geriye yürümleri hukuka uygun bulmayan kararlarda bile, gerçek olmayan geriye yürümlerinde ölçülülük ilkesi çerçevesinde denetlenebileceği; çünkü bunların da hukuki güvenlik ilkesini zedeleyerek haklı beklentileri yok edeceği gibi gerekçelere yer verilmemektedir.

²⁶¹ Bu tür normatif düzenlemelerin büyük bir kısmı ne ilginçtir ki yılın ya son ayında ya da son aylarında yapılmaktadır.

²⁶² Vergi normlarının gerçek olmayan geriye yürümlerinin hukuka aykırı bulunduğu Danıştay kararlarına örnek olarak şunlar verilebilir:

Danıştay, KVK'nın 8. maddesinin 6 nolu bendindeki düzenlemeye istinaden uygulanan ihracat istisnası oranının 1991 takvim yılı başlamadan önce 13.4.1990 günlü ve 90/328 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla %16 olarak saptanmasına rağmen, 12.8.1991 tarih ve 91/2073 sayılı kararla 1991 yılı için bu oranın %12'ye indirilmesinden doğan uyuşmazlıkta, vergi normunun gerçek olmayan geriye yürümesini şu şekilde yorumlamıştır: "...1991 yılı başlamadan önce 13.04.1990 tarihinde yapılan 90/328 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla yüzde on altı olarak saptanan ihracat istisnası oranını göz önüne alarak ticari yaşamlarını düzenleyen ihracatçıların, bu yılın Ağustos ayının ilk yarısından sonra duyurulan ve davaya konu yapılan 91/2073 sayılı Bakanlar Kurulu kararıyla 1991 yılı başından geçerli olmak üzere istisna oranının dört puan daha düşürülmesinden olumsuz yönde etkilenecekleri açıktır. Bu haliyle düzenleme, hukuki güvenlik ilkesine uygun görülmemiştir. Kurumlar vergisi tarh zamanının izleyen yıla rastlaması ve 1991 takvim yılı kapanmadan önce yapılmış bir düzenlemenin varlığı, bu zedelemeyi ortadan kaldırıcı nitelikte değildir." DVDDGK, 9.4.1993 gün, E. 1992/299, K.1993/63, DD., S: 88, 1994, s. 113-117.

Gerçek olmayan geriye yürümeye ilişkin başka bir düzenleme de, 30.12.1988 tarih ve 20035 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 1988/13644 sayılı BKK ile hazine bonusu alım-satım ve faizlerinden %10 oranında tevkifat yapılması öngörülmüşken; 31.12.1992 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 1992/3802 sayılı BKK ile bu oranın 12.02.1992 gününden sonra ihraç edilen hazine bonusu gelirlerine de uygulanmak üzere % 15'e yükseltilmesidir. Bu değişiklik uyuşmazlık konusu yapılarak Danıştay'ın 3. Dairesi, 4. Dairesi ve Vergi Dava Daireleri Genel Kuruluna taşınmıştır. Söz konusu BKK, Danıştay 4. Dairesi'nin "...Bakanlar Kurulu'na vergi yasalarında tanınan düzenleme yetkisinin, geçmişe yürümezlik ilkesine uygun kullanılması hukuk devleti ilkesinin en doğal ve zorunlu gereği olduğu halde, dava konusu kararda düzenleme yetkisinin, takvim yılının kapandığı gün kullanıldığı, yaklaşık on ay önce yapılmış ve hükümlerini yapıldıkları tarihte tamamlamış olan işlemleri de etkileyecek ve ek yük getirecek biçimde yürürlüğe konulmuş olduğundan, söz konusu düzenlemenin geçmişe yürümeyi içerdiği...Bu nedenlerle, 92/3802 sayılı Kararnamenin yürürlükle ilgili ikinci maddesinin 2 numaralı bendinin...iptaline..." şeklinde kararı ile iptal edilmiştir. Dan. 4. D.

bağdaşmayan büyük bir kısmı ise gerçek olmayan geriye yürüme addedilerek hukuka uygun sayılmaktadır²⁶³.

Elbette takvim yılı kapanmamış; vergiyi doğuran olay sonlanmamıştır.

Ancak sözü edilen bu durumların tümünde, vergi yükümlülerinin hukuki

13.1.1997 gün, E. 1996/5692, K. 1997/7,
mk:@MSITStore:C:/program%20Files/KAZANCI/ibb/contents.chm::/4d-1996-5692...

Yine aynı kararnameye ilişkin olarak DVDDGK, 17.4.1998 gün, E. 1996/276, K. 1998/82 (diALOG Prestige İnterAktif Mevzuat Koleksiyonu) ve Dan. 3. D. 4.2.1997 gün, E. 1995/592, K. 1997/397(diALOG Prestige İnterAktif Mevzuat Koleksiyonu).

²⁶³ Vergi normlarının gerçek olmayan geriye yürümelerinin hukuka uygun bulunduğu Danıştay kararlarına örnek olarak şunlar verilebilir:

Yukarıda verilen Danıştay kararlarının aksine, Danıştay'ın, 31.12.1992 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 1992/3802 sayılı BKK ile hazine bonusu alım-satım kazançları üzerinden uygulanacak tevkifat oranının 12.02.1992 gününden sonra ihraç edilen hazine bonusu gelirlerine de uygulanmak üzere % 15'e yükseltilmesini hukuka uygun bulunduğu kararları da mevcuttur. Örneğin Danıştay sözü edilen gerçek olmayan geriye yürüten kararnameye ilişkin olarak, "...Vergilendirme dönemi henüz kapanmadan, aynı nitelikteki bu gelirler üzerindeki vergi yükünü eşitlemek amacıyla 3824 sayılı Kanunla genişletilen yetkiye dayanarak, hazine bonusu alım satım kazançları üzerinden yapılan tevkifat oranının, hazine bonusu faizlerinde olduğu gibi %15 olarak belirlenmesi ve bu oranının 12.2.1992 gününden itibaren ihraç edilecek hazine bonusu alım-satım kazançlarına da uygulanmak üzere 31.12.1992 gününde yürürlüğe girmesinin idari düzenlemelerin geçmişe yürütülmeyeceği prensibini ihlal ettiğinden söz etmek mümkün değildir. Kararnamenin yayımlandığı tarihte kazanılmış bir hak da söz konusu değildir. Kazanılmış bir haktan söz edilebilmesi için, hakkın subjektif bir nitelik kazanması, bunun içinde vergilendirme döneminin kararnamenin yayımı tarihinden önce tamamlanmış olması gerekir. Oysa bu tarihte vergilendirme dönemi kapanmamış, ne tevkifat matrahı, ne de kurum kazancı belli olmamıştır. Kurum kazancı 31.12.1992 tarihi itibarıyla çıkarılacak bilançoda belli olacak, aynı şekilde hazine bonusu alım-satım kazancı da bu tarih itibarıyla, çıkarılacak bilançoda görülecek ve bu kazanç üzerinden yapılacak tevkifat bir muhtasar beyanname ile daha sonra bildirilip ödenecektir. Bu durumda, Bakanlar Kurulu kararı ile %15 olarak tespit edilen hazine bonusu alım-satım kazançları üzerinden yapılacak tevkifat oranının 1.1.1993 tarihinden itibaren uygulanacağı gerekçesiyle fazladan tahakkuk ettirilerek tahsil edilen %5lik kısmın ret ve iadesine karar verilmesinde isabet görülmemiştir." şeklinde kararı da bulunmaktadır.

Danıştay'ın yeni sayılabilecek başka bir kararında da, gerçek bir geriye yürüme olarak addedilemeyecek; ancak yükümlülerin hukuki güvenliğini zedeleyen bir vergi normu hukuka uygun görülmiştir. Uyuşmazlık yatırım indirimi tevkifatı oranını %15'den %18'e çıkaran 2000/1689 sayılı BKK'nın 8.12.2000 tarih ve 24254 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmasına rağmen, takvim yılının kapanmasına 23 gün kala yapılan bu değişikliğin 2000 yılı yatırım indirimleri için de geçerli sayılmasından doğmuştur. Bu durum vergi mükellefleri tarafından ülke çapında yargıya taşınmış ve yerel mahkemelerde çoğunlukla mükellefler lehine kararlar çıkmasına rağmen, Danıştay, 8.12.2000 tarihinde yürürlüğe giren 30.11.2000 tarih ve 2000/1689 sayılı BKK eki kararın 8. maddesi ile 2000 yılı hesaplarını kapsayacak şekilde yatırım indirimindeki tevkifat oranının %15'ten %18'e çıkarılmasını "...Takvim yılı esasında ilgili yıl kurumlar vergisi beyannamesi takip eden Nisan ayında verildiğine ve yatırım indirimi istisnası da bu beyanname üzerinden uygulandığına, yatırım indirimine ait muhtasar beyannameyle beyanı gereken gelir vergisi tevkifatının ertesi ayın 20. akşamına kadar tahakkuk ettirilerek ödenmesi gerektiğine göre; vergi oranını belirleyen 2000/1689 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının eki kararın yürürlük tarihi 8.12.2000 tarihi olup, bu tarihi gerek kurumlar vergisi, gerekse muhtasar beyanname verme tarihi ve döneminden önce olması karşısında mahkemenin kararnamenin kanunların geriye yürümezliği ilkesine uygun bulunmadığı gerekçesiyle %3 oranında fazla vergi ve fon payının kaldırılması yolundaki kararında yasal isabet görülmemiştir." şeklinde kararı ile hukuka aykırı bulunmamıştır. Dan. 4. D., 30.12.2002 gün, E. 2002/631, K. 2002/6219 (DD., Y: 1, S: 1, 2003, s. 158-159).

güvenlerinin sarsılmadığını iddia etmek kanımızca sıg bir yorum olur. Zira hiçbir mükellef, vergiyi doğuran olayın tamamlanmasına çok kısa bir süre kala yapılan zaman bakımından ölçüsüz değişikliği öngöremez. Yine zaman bakımından ölçüsüz olmasa da, takvim yılı içinde getirilen yeni norm ile vergi yükü öngörülerin üzerinde arttırılıyorsa, bu şekilde yapılan değişikliğin de mükelleflerin hukuki güvenliklerini zedelediğini söylemek mümkün değildir. Zira yükümlülerin yeni düzenlemeye göre hareket etme yetisi azalmış ve dolayısıyla tahakkuk edecek vergiyi etkileme imkânları kalmamıştır²⁶⁴.

Kuşkusuz gerçek geriye yürümeye karşı ileri sürülebilecek güçlü savunmalar bulunabilecekken, gerçek olmayan geriye yürümeye karşı aynı güçte savunmaları ileri sürebilmek her zaman pek mümkün olmayabilir²⁶⁵. Bu örneklere koşut olarak konuyu şu şekilde özetleyebiliriz. Her iki geriye yürüme türü de hukuka uygunluk denetimine tabi tutulurken ihtiyatlı olmak gerekmektedir. Zira yukarıda kuramsal çerçevede izah edildiği üzere, geriye yürümezlik kuralının bizatihi kendisi hukukun genel bir ilkesi değildir. Kural hizmet ettiği hukuki güvencelerin zedelenmesi halinde

²⁶⁴ Aynı görüş için bkz: OĞURLU, Y., **İdare Hukukunda Kazanılmış Haklara Saygı ve Haklı Beklentiler Sorunu**, s. 57, 158. OĞURLU çok isabetli bir örnek vererek vergi hukukunda gerçek olmayan geriye yürüme konusunda Danıştay'ın takındığı tavrı şu şekilde eleştirmektedir: “Kanımızca, kararın aynı yıl içersinde etkisinin olması, kazanılmış hak doğmayacağı anlamına gelmez. Aynı mantıkla, beş yılda bir alınan bir vergi örneğinden hareketle, vergiyi doğuran olay esas alınarak, kararnamenin beş yıl öncesine yürütülmesini de olağan kabul etmek gerekecekti. Bu şekilde kazanılmış hakların korunmadığını düşündüğümüzde, beş yıl boyunca birçok yükümlünün hiçbir şekilde böyle bir niyeti bulunmazken usulsüzlük yapar duruma düşmesi kaçınılmaz olacaktı. Kanımca bu tür uyuşmazlıklarda yaptığı işlem, eylem ya da benzeri bir davranışın vergiye tabi olmadığını, yeni düzenlemeye göre en azından daha az bir orana tabi olduğunu düşünerek davranan kimsenin o anki durumu dikkate alınmalıdır. Örneğin yükümlünün yeni düzenlemede yer alan yüksek vergiye tabi olmamak için vergiyi doğuran olaydan kaçınabileceği de düşünülmelidir.” Yine yazar çalışmasında, Danıştay'ın bir vergi normunun gerçek olmayan geriye yürümesini hukuka aykırı bulmadığı başka bir kararını da benzer şekilde eleştirmektedir: “...Danıştay, olayı yalnızca “hakkın subjektif nitelik kazanması” unsuru yönüyle değerlendirmiştir. Böyle bir değerlendirme ile geçmişe yürümenin olmadığı sonucuna varılabilir. Ancak, uyuşmazlık hukuki belirlilik bakımından ayrıca değerlendirilmelidir. Yükümlülük oranı arttırıldığında artık yükümlüler bakımından vergi konusu iş ve işlemlerden uzak durma bir başka ifadeyle ‘vergiden kaçınma’ şansı kalmamaktadır. Halbuki Danıştay, olayın geçmişe yürüme olmadığını, yalnızca hakkın tamamlanmış olması boyutuyla ele aldığından, daraltıcı bir sonuca ulaşmaktadır.”

²⁶⁵ CRAIG, P. P., **Administrative Law**, s. 612.

işlev kazanır. Dolayısıyla kimi zaman hukuki güvenlik ilkesine aykırı olmayan bir gerçek geriye yürüme hukuka uygun olabilecekken, bir takım anayasal güvenceleri zedeleyen gerçek olmayan geriye yürüme de kimi zaman hukuka aykırı olabilecektir.

b- Temel Kriter Vergiyi Doğuran Olay:

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 edilebilmesi, her şeyden önce, yine kanunla belirlenmiş vergiyi doğuran olayın meydana gelmesine bağlıdır²⁶⁶. Yani mükellefin vergi borcu (Hazinenin vergi alacağı) kanunla belirlenen vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile – ipso facto - kendiliğinden doğar²⁶⁷. 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 çıkmaktadır²⁶⁸. 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 belirlenmesi, dolayısıyla verginin temel unsurlarının ne zamanın vergi normuna göre belirleneceği, hangi cezai müeyyidenin uygulanacağı, gecikme faizinin hangi tarihten itibaren hesaplanacağı, tahakkuk zamanaşımı süresinin ne zaman başlayacağı gibi birçok soruya cevap vermede bize ışık tutar²⁶⁹.

²⁶⁶ Bu konuda geniş bilgi için bkz: FEYZİOĞLU, B. N., “Mükellefiyet Doğurucu Vakıa (Vergiyi Doğuran Hadise)”, **AÜSBFD**, C: VII, Y: 1952, S: 1-4, s. 52.

²⁶⁷ FEYZİOĞLU, B. N., “Mükellefiyet Doğurucu Vakıa (Vergiyi Doğuran Hadise)”, s. 88.

²⁶⁸ ÖZAY, İ., H., **Günışığında Yönetim**, s. 641.

²⁶⁹ ULUATAM, Ö., METHİBAY, Y., **Vergi Hukuku**, s.109.

Vergi yazınında, istisnai görüşler²⁷⁰ dışında, vergi alacağının tabi olduğu hukuki rejimin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği zamanın hukuki rejimi olduğu kabul edilmektedir²⁷¹. 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; tarh, tahakkuk, beyanname verilmesi veyahut ödeme zamanına değil, vergiyi doğuran olaya bağlamıştır²⁷².

Bu itibarla, gerçek geriye yürüme ve gerçek olmayan geriye yürüme ayrımı yapılırken tamamlanıp tamamlanmadığı dikkate alınacak hukuki durum, ilişki ve olay vergiyi doğuran olay olacaktır. Dolayısıyla yasa ile belirlenen vergiyi doğuran olayın oluşumunu tamamladıktan sonra yasal değişikliğe gidilerek geçmişe dönük uygulanması gerçek geriye yürüme; vergiyi doğuran olay başlamakla birlikte henüz oluşumunu tamamlamadan yeni yasanın geriye dönük uygulanması gerçek olmayan geriye yürüme olmaktadır.

Vergiyi doğuran olayın tamamlanıp tamamlanmadığı hususu vergi türleri bakımından farklılık arz eder. Bilindiği gibi diğer modern vergi sistemleri gibi, Türk Vergi Sisteminde de üç ana unsur vergilendirilmektedir. Bunlar: Gelir, servet ve harcamadır²⁷³. Bu üç temel unsur üzerinden de çeşitli vergiler alınmaktadır. Her

²⁷⁰ Karşıt görüşler için bkz: FEYZİOĞLU, B. N., “Mükellefiyet Doğurucu Vakıa (Vergiyi Doğuran Hadise)”, s.74, 75, 76,86, 87, 88.

²⁷¹ FEYZİOĞLU, B. N., “Mükellefiyet Doğurucu Vakıa (Vergiyi Doğuran Hadise)”, s. 88.

²⁷² ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, s. 48.

²⁷³ Harcama vergileri de kendi içinde vergiyi doğuran olayın niteliğine göre, iktisadi muamele vergileri-hukuki muamele vergileri olmak üzere ikiye ayrılır ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, s. 399.). Kimi kaynaklarda ise bu alt ayrım yerine, vergiler; gelir üzerinden alınan, servet üzerinden alınan, harcamalar üzerinden alınan, yararlanma ilkesine dayalı vergiler olmak üzere dörde ayrılmaktadır. ULUATAM, Ö., METHİBAY, Y., **Vergi Hukuku**, s.110.

vergiye ait vergiyi doğuran olay kendi kanununda açıklıkla belirtilmelidir. Zira bu, verginin yasallığı ilkesinin zorunlu bir sonucudur. Ancak genel olarak bu üç temel unsurdan alınan tüm vergiler, vergiyi doğuran olay açısından, vergiyi doğuran olayı ani gelişen ve belli bir süreç alan vergiler olmak üzere iki kısma ayrılabilir²⁷⁴. Bu ayırım gerçek-gerçek olmayan geriye yürüme ayırımında ve gerçek olmayan geriye yürümenin hukuki denetiminde önem arz eder.

Türk yargı organlarınınca da çoğunlukla sözü edilen ayırım yapılırken vergiyi doğuran olay veri olarak alınmaktadır²⁷⁵. Ancak kimi zaman vergiyi doğuran olay

²⁷⁴ Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi belli bir süre alan vergilere örnek olarak gelir ve kurumlar vergisi gösterilebilir. Zira gelir vergisinde vergiyi doğuran olay bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde gelir elde etmesi (GVK Md. 1), kurumlar vergisinde de gelir vergisi mevzuuna giren gelir unsurlarından oluşan kazancın bir takvim yılı boyunca elde edilmesidir.

Vergiyi doğuran olayın ani gerçekleştiği vergiler ise aşağıdaki örnekler verilebilir:

Motorlu Taşıt Vergisi: Kanunda yer alan motorlu taşıtların ilgili sicillere kayıt ve tescili (MTVK Md. 1, 7.);

Katma Değer Vergisi: Vergiyi doğuran olay genel olarak mal teslimi, hizmet ifası veya ithalatı ile gerçekleşir. Ancak bir takım özellikli durumlarda bulunmaktadır. Geniş bilgi için bkz: ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, s. 407-408. ve ULUATAM, Ö., METHİBAY, Y., **Vergi Hukuku**, s. 393-394.

Veraset ve İntikal Vergisi: Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan kişilere ait mallar ile Türkiye’de bulunan malların ivazsız olarak bir kişiden başka bir kişiye intikalidir (VİVK Md. 1.);

Emlak Vergisi: Türkiye sınırları içinde bir bina veya araziye malik veya intifa hakkı sahibi olarak veyahut malik gibi tasarruf etme(EVK Md. 1.);

Banka ve Sigorta Muamele Vergisi: Banka ve sigorta şirketlerinin yaptıkları işlemler dolayısıyla, lehlerine nakden veya hesaben para almaları (Gid. V.K. Md. 28.);

Damga Vergisi: Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtların imza edilmesi veya kullanılması (DVK Md. 1, 3.);

Gümrük Vergisi: Gümrük beyannamelerinin tescili ya da ağızdan beyanlara ait tahakkuk varakasının mükellefçe imzalanması ve idarece tescili (GK Md. 3.);

²⁷⁵ “...Vergi Hukukunda geriye yürümenin söz konusu olup olmadığının saptanabilmesi için vergiyi doğuran olayın ne zaman meydana geldiğinin tespiti gerekmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun vergiyi doğuran olay başlıklı 19. maddesine göre, vergi alacağı, vergi yasalarının vergiyi bağladıkları olayın meydana gelmesi veya hukuksal durumun oluşması ile doğar. Buna göre vergiyi doğuran olay meydana geldiği anda yürürlükte olan yasa uygulanacaktır. Vergiyi doğuran olay, bir yandan devletin vergi alacağının diğer yandan da mükellefin vergi borcunun doğmasına neden olur. Vergiyi doğuran olayı izleyen beyanname verilmesi, tarh ve tahakkuk gibi işlemler verginin ödenebilir olmasını sağlar. ...Önceki yasa yürürlükte iken başlamakla birlikte henüz sonuçlanmamış hukuksal ilişkilere yeni yasa kuralının uygulanması geriye yürüme olarak nitelendirilmeyeceğinden vergiyi doğuran olay tamamlanmadan yürürlüğe giren kuralın uygulanması, mükelleflerin hukuksal güvenliklerini sarsmaz. AYM, 16.01.2003 gün, E. 2001/36 K. 2003/3. **AMKD** S: 39, C: 1, s. 377-378. Anayasa Mahkemesinin geriye yürüme kıstasındaki bu çok yerinde açıklaması ne tuhaftır ki sadece gerçek olmayan geriye yürümelerde yapılmakta; gerçek geriye yürüyen vergi yasalarında ise beyanname verilmesi gibi kıstaslara bakılabildiği veya hiçbir kıstasa bakılmadan “Kamu yararı” kavramı çerçevesinde yasanın gerekçesine sınırlanarak gerekçesiz kararlar verildiğini de ifade etmek zorundayız.

yerine başka donelere bakıldığı²⁷⁶ veya yasanın lafzına göre vergiyi doğuran olayın tespit edildiği²⁷⁷ veyahut hiçbir done dikkate alınmadan yasanın gerekçesine atıf yapıldığı²⁷⁸ gözlenmektedir.

Danıştay çoğu kez bir vergi normunun geriye yürüyüp yürümediğinin test edilebilmesi için vergiyi doğuran olayın zamanın belirlenmesi gerekliliği üzerine dikkat çekmektedir. Örneğin bir kararında: "...Her ne kadar fonların matrahını oluşturan vergilerin düzenleyici işlemin yürürlük tarihi olan 1.2.1995 tarihinden sonra beyannamelerin verildiği Mart ve Nisan 1995 tarihlerinde kesinleştiği, bu itibarla düzenlemenin geçmişe yürür nitelikte olmadığı öne sürülmekte ise de; yükümlülerin 1994 yılında faaliyetlerini %7 fon oranına göre düzenlemiş olmaları, vergilendirme döneminin 31.12.1994 tarihinde bitmesi, bilânçoların bu tarihte kapatılması, dolayısıyla 31.12.1994 tarihindeki kazanç ve irat esas alınarak vergi tahakkuk ettirilmesi, başka bir deyişle beyannamenin bu tarihten sonra verilmesinin tahakkuk edecek vergi miktarının buna bağlı olarak fonun matrahının değiştirilmesine olanak bulunmaması nedeniyle vergi beyanname tarihinin esas alınarak düzenleme yapılabileceği kabul edilemez. Bu itibarla, 1.2.1995 tarihinde yürürlüğe giren, fon oranının artırılmasına ilişkin 95/6428 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının eki kararın, 1994 takvim yılı gelirlerine ilişkin vergiler hakkında da uygulanacağına ilişkin 2. maddesinde hukuka uyarlık bulunmadığından iptaline..." denilerek vergi hukukunda geriye yürümenin olup olmadığına vergiyi doğuran olay temel alınarak tespit edileceği; dolayısıyla beyanname zamanının bu anlamda doğru bir veri olmadığı izah edilmiştir. DVDDGK 29.1.1999 gün, E 1998/316, K. 1999/169.

(<http://www.kazanci.com.tr/kho2/danistay/files/vddgk-1998-316.htm>)

Danıştay'ın başka bir kararında, "...Vergiyi doğuran olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü tarihinde yürürlükte bulunan kanuna ve hukuki rejime tabi olması gereken vergi borcuna gecikme faizi uygulamak, sonradan yürürlüğe giren kanuna dayanılarak vergi yükünün artırılması ve kanunun geriye yürütülerek uygulanması demek olur." denilmektedir. DİBKK, 3.7.1989 gün, E 1988/5, K. 1989/3.

²⁷⁶ Örneğin Anayasa Mahkemesi motorlu taşıt vergisine ilişkin bir geriye yürümeyi tahsil zamanının geçmemesini gerekçe göstererek hukuka aykırı görmemiştir. Sözü edilen kararda: "Yasa'nın 26. maddesi, 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Yasası'nın 9. maddesini değiştirerek taşıtların kayıt ve tescilinin yapıldığı yerin vergi dairesi tarafından her yıl Ocak ayının başında yıllık olarak tahakkuk ettirilmiş sayılan motorlu taşıtlar vergisi miktarlarında, yıl içinde bu Yasa'nın 10. ve 11. maddeleri gereğince yapılacak değişikliklere göre ödenecek vergilerin yükümlülere yansıtılmasını düzenlemektedir. Değişikliklerin kimi koşullarda yükümlülere yansıtılması Anayasa'ya bir aykırılık oluşturmamaktadır. Yeni düzenlemeye göre motorlu taşıtlar vergisi her yılın Ocak ayı başında yıllık olarak tahakkuk ettirilmiş sayılır. Bu biçimde saptanan vergi tutarı da o yılın Ocak ve Temmuz aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödenir. Yeni düzenlemeyle, ayrıca, yıl içinde vergi miktarında bir değişiklik olması durumunda, ödenecek vergi, değişiklik takvim yılının ilk altı ayında yapılmış ise izleyen son altı aylık dönemin başında, son altı ayında yapılmış ise izleyen takvim yılı başında, tahakkuk ettirilmiş sayılmaktadır. Şu duruma göre, içerisinde bulunulan yılın ilk dönemindeki bir değişiklik o yılın ikinci dönemine yansımaya karşın, ikinci döneminde olan değişiklik ertesi yıla etki yapmaktadır. Dava konusu bu düzenleme de, Anayasa'nın yukarıda incelenen kural ve ilkelerine ters düşmemektedir. Gerçekten motorlu taşıtlar vergisi, vergi sistemimizde, bir servet vergisi olarak nitelendirilmektedir. Bir motorlu taşıta sahip olunması bu verginin doğumu için yeterlidir. Yıl içindeki değişikliklerin, yukarıda belirlendiği biçimde yükümlülere yansıtılması, taşıtların gerçek değerlerine göre, vergilendirilebilmelerini amaçlamakta, Anayasa'nın 'mali güç', yani gelir ve serveti esas alan ilkelerine uygun düşmektedir. Öte yandan, bu tür bir vergilendirme, yukarıdaki bölümde açıklanan vergi yasalarının 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 yürümeye söz konusudur." AYM, 7.11.1989 gün, E. 1989/6, K. 1989/42. **RG:** 6.4.1990, 20484. Yüksek Mahkeme; tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarının aynı anda Ocak ayında gerçekleşmesine rağmen, bu hukuksal işlemlerin tamamlanmasından çok sonra oluşan tahsil aşamasını, bu kararda geriye yürüme için kıstas olarak alınmıştır. Oysa vergiyi doğuran olay,

c- Türk Vergi Hukukundan Örnekler:

Ülkemizde, her iki geriye yürüme türüne de muhtelif zamanlarda hem kanun şeklinde hem de idarenin düzenleyici işlemleri (özellikle Anayasa 73. maddesine koşturularak Bakanlar Kurulu Kararı) şeklinde sıkça rastlanmaktadır. Dolayısıyla ülkemizde gerçek gerçeğe geriye yürüme, gerekse gerçek olmayan geriye yürüme örneklerine ulaşmak hiç de zor değildir. Aksine Cumhuriyet dönemi vergi mevzuatımızda yapılacak araştırmalar ne kadar detaylı olursa olsun, vergi

Ocak ayında tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarını da kapsar bir şekilde tüm sonuçlarıyla tamamlanmıştır. Dolayısıyla yasanın Ocak ayı itibarıyla vergiyi doğuran olayı tamamlanmış bu verginin vergiyi doğuran olaydan sonra geriye dönük olarak değiştirilmesi, geçek anlamda bir geriye yürüme olarak nitelendirilmelidir. Aynı görüş için bkz: GEREK, Ş., AYDIN, A., R., **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, Seçkin Yay., Ankara 2005, s. 242.

Danıştay da, 12.1.1995 tarihinde fon oranlarında yapılan 1994 yılı gelirlerini de kapsayacak şekilde artış şu şekilde yorumlamıştır: "...12.01.1995 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan ve fon payını yüzde 7'den yüzde 10'a yükselten Bakanlar Kurulu Kararının 1994 yılı gelirlerine uygulanmasında yasal isabetsizlik yoktur.(Zira, gelir ve kurumlar vergileri beyanname verme döneminde tahakkuk ettirilmediğinden, fon payının matrahı olan bu vergiler döneminde Mart ve Nisan aylarında kesinleşmektedir. Dolayısıyla dava konusu kararın 1994 yılı gelir ve kurumlar vergilerinin kesinleşmesinden önce 1.2.1995 tarihinde yürürlüğe girmesi nedeniyle, 1994 takvim yılı vergilerine de uygulanacağına ilişkin 2. maddesinin geçmişe yürümezlik ilkesini ihlal ettiğinden söz etmeye olanak olmadığı gibi, henüz beyanname verilmemiş olması ve vergi miktarının belirlenmemesi, başka bir deyişle oluşup tamamlanmış bir hukuki durum olmaması nedeniyle kazanılmış bir haktan söz edilemez." Dan. 10. D., 04.02.1997 gün, E. 1995/6683, K. 1997/224. **DD**, S: 101, 2000, s. 80. Burada Yüksek Mahkemenin geriye yürümede vergiyi doğuran olay kıstası yerine beyanname verilmesini dikkate alması hükmün sonucunu olumsuz etkilemiştir.

²⁷⁷ Örneğin, Anayasa Mahkemesi ekonomik denge vergisine ilişkin kararında, "Ekonomik Denge Vergisi'nde, vergiyi doğuran olay, kişinin 3986 sayılı Yasa'da yükümlülüğü belirleyen kapsam içine girmesi ve 2. maddedeki olayların meydana gelmesidir. Ekonomik Denge Vergisi, Devletin egemenlik gücüne dayanarak koyduğu yeni bir vergidir. Bu anlamda Ekonomik Denge Vergisi, Gelir ve Kurumlar Vergisine ek bir vergi olmayıp başlı başına bir vergidir. Ancak, bir yıl önceki kazançlara göre beyan edilen matrah üzerinden alınmaktadır. Bu vergide vergiyi doğuran olay, beyanname verilmesi olduğuna ve beyannameler de 1994 yılında verildiğine göre geriye yürümeden söz edilemez" diyerek yasanın lafzına bağlı kalmış; 1993 takvim yılının kapanmış; dolayısıyla vergi doğuran olayın tamamlanmış olmasını dikkate almamıştır. AYM, 6.7.1995 gün, E. 1994/80 K. 1995/27. **AMKD** S: 32, C: 1, s. 189. Aslında GÜNEŞ'in ifade ettiği gibi, Yasa'da söz konusu verginin vergiyi doğuran olayı da açıklıkla belirtilmemiştir. Yüksek Mahkeme kendiliğinden yasa gereği biçimsel olarak gerekse içerik olarak yer verilmemiş bir vergi ögesini bir bakıma kendi yasayı yorumlayarak bulmuştur. GÜNEŞ, G., "Anayasa Mahkemesi'nin Ekonomik Denge Vergisine İlişkin Bir kararında 'Geriye Yürümezlik İlkesi' Yaklaşımına Eleştirel Bakış", **Yaklaşım**, Y: 4, Haziran 1996, S: 42, s. 72.

²⁷⁸ Örneğin, 26.11.1999 günlü, 4481 sayılı "17.8.1999 ve 12.11.1999 Tarihlerinde Marmara Bölgesi ve Civarında Meydana Gelen Deprem Yol Açtığı Ekonomik Kayıpları Gidermek Amacıyla Bazı Mükellefiyetler İhdası ve Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun"un anayasal denetiminin yapıldığı Anayasa Mahkemesi kararında, yasanın genel gerekçesi tekrarlanarak geriye dönük verginin alınmasında kamu yararının olduğu ifade edilmiştir. AYM, 28.03.2001 gün, E. 1999/51 K. 2001/63. **AMKD** S: 38, C: 1, s. 330-332.

mevzuatımızın çokluğu da göz önünde bulundurulduğunda, tüm geriye yürüyen vergi normlarının eksiksiz gözler önüne serilmesi kolay değildir. Ayrıca tüm bu geriye yürüyen vergi normlarına çalışmamızda yer verilmesi çalışmamızın hacmini oldukça genişletecektir. Bu sebeple, geriye yürüyen vergi normlarının tümüne değil, sadece seçmiş olduğumuz bir kısmına çalışmamızda yer vereceğiz.

ca- Gerçek Geriye Yürüme Örnekleri:

4.7.1931 tarih ve 1837 sayılı Bina Vergisi Kanunu (m.43) ve 6.7.1931 tarih ile 1839 sayılı Hayvanlar Vergisi Kanunu (m.28) 1.6.1931 tarihinden itibaren geçerli olacakları hükme bağlanmıştır²⁷⁹.

27.7.1951 tarih ve 5820 sayılı kanun ile gelir vergisinde; emekli ve adi malullük, dul ve yetim aylıklarında yapılan indirimin kanunun yürürlüğe girmesi tarihinden 5 ay önceki aylıklara da uygulanacağı belirtilmiştir²⁸⁰.

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi 15.6.1959 tarihinde yürürlüğe girdiği halde yasaya eklenen geçici bir maddeyle 1.3.1957 tarihinden sonra gerçekleşen ölüm ve intikaller dolayısıyla yapılan tarhiyatların yeni yasa hükümlerine göre düzeltilmesi ve bu düzeltme sonucunda fazla alınmış vergilerin varsa mükelleflerine ret ve iade olunacağı hükme bağlanmıştır²⁸¹.

Kurumlar vergisi oranı 27.3.1969 tarih ve 1137 sayılı Yasa ile 1968 kazançlarına da uygulanmak üzere, %20'den %25'e çıkarılmıştır²⁸².

24.12.1980 tarih ve 2362 sayılı Yasa'nın geçici 6. maddesinde, kanunla kabul edilen yeni vergi kesintisi oranlarının (KVK m. 24 f. 4) kanun değişikliğinin

²⁷⁹ ÇAĞAN, N., **Vergilendirme Yetkisi**, s. 185. ve AKTAN, C. C., GENCEL, U., "Türkiye'de Geriye Doğru Vergileme ve Verginin Hukukiliği İlkesinin İhlali", s. 9.

²⁸⁰ ERGİNAY, A., **Vergi Hukuku İlkeler, Vergi Tekniği Türk Vergi Sistemi**, s. 45.

²⁸¹ ERGİNAY, A., **Vergi Hukuku İlkeler, Vergi Tekniği Türk Vergi Sistemi**, s. 46 ve AKTAN, C. C., GENCEL, U., "Türkiye'de Geriye Doğru Vergileme ve Verginin Hukukiliği İlkesinin İhlali", s. 10.

²⁸² ÇAĞAN, N., **Vergilendirme Yetkisi**, s. 184., ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, s. 48.

yürürlüğe girdiği tarihten itibaren, 1980 ve daha önceki yıllara ait kurum kazançlarından nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen iratlar hakkında da geçerli olacağı hükme bağlanmıştır²⁸³.

26.11.1980 tarih ve 2348 sayılı “197 sayılı Motorlu Kara Taşıtları Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile motorlu taşıtlar vergisinin tarifesi değiştirilmiş ve verginin vergiyi doğuran olayı tescile bağlanmış; her yıl Ocak ayı başından itibaren tahakkuk ettirilmesine rağmen, ikinci taksitin süresi geçmediği için, bu değişik tarife ikinci taksit için de geçerli kılınmıştır²⁸⁴.

4.5.1994 tarih ve 3986 sayılı Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdası İle ...Kanunlarının Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile getirilen; ekonomik denge, net aktif, ek gayrimenkul ve ek motorlu taşıtlar vergilerinde gerçek anlamda geriye yürüyen vergi düzenlemelerine yer verilmiştir. Örneğin bu kanunun içinde düzenlenen ekonomik denge vergisi ile, 1993 yılında elde edilen gelir ve kurumlar vergisine tabi kazançlar üzerine %10 ek vergi yükü getirilmiştir. Yine aynı yasanın ikinci bölümde düzenlenen ve seçenekli servet ve muamele vergisi niteliğinde olan net aktif vergisi de 1993 hesap dönemindeki gayrisafi hâsılatı vergilendirerek yasanın vergi yükü getiren hükümlerini gerçek anlamda geçmişe yürütmüştür²⁸⁵.

Bazı vergi kanunlarında değişiklik yapan 25.05.1995 tarih ve 4108 sayılı Yasa 02.06.1995 gün ve 22301 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmasına rağmen, Yasa ile getirilen değişiklikler 01.01.1994 tarihinden itibaren geçerli kılınmıştır. Yasa ile getirilen değişikliklerin çoğu, mükellefler lehine gerçek geriye yürüme oluşturmaktadır Bunlardan bazıları; gayrimenkullerin ve iştirak hisselerinin elden

²⁸³ ÇAĞAN, N., **Vergilendirme Yetkisi**, s. 185.

²⁸⁴ ÇAĞAN, N., **Vergilendirme Yetkisi**, s. 185.

²⁸⁵ ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, s. 49.

çıkartılmasına ilişkin istisnaların ve yurt dışında yapılan inşaat, onarma, montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağlanan kazançlara ilişkin istisnaların 1994 yılını da kapsar şekilde geriye yürütülmesidir²⁸⁶.

Vergi ceza hukukuna ilişkin bir gerçek geriye yürüme örneği de, VUK'un 4369 sayılı Yasa ile değiştirilen 359. maddesinin (a) bendinin son paragrafında yer alan "...hüküm tarihinde" ibaresi ile hürriyeti bağlayıcı cezanın çevrileceği para cezasının suçun işlendiği tarih yerine hüküm tarihindeki asgari ücrete göre çevrilmesi düzenleyen hükümdür²⁸⁷.

26.11.1999 tarih ve 4481 sayılı 17.8.1999 ve 12.11.1999 Tarihlerinde Marmara Bölgesi ve Civarında Meydana Gelen Depremi Yol Açtığı Ekonomik Kayıpları Gidermek Amacıyla Bazı Mükellefiyetler İhdası ve Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunda da, geriye dönük olarak ek gelir, ek kurumlar vergisi, ek motorlu taşıtlar vergisi ve ek emlak vergisi getirilmiştir.

Yine, 11.4.2003 tarih ve 25076 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 4837 sayılı Ekonomik İstikrarı Sağlamak İçin Ek Vergiler Alınması Hakkında Kanun ile 2003 yılı için tahakkuk ettirilen motorlu taşıtlar vergisi ve emlak vergisi kadar ek motorlu taşıtlar vergisi ve ek emlak vergisi alınmıştır.

24.04.2003 tarih ve 25088 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 09.04.2003 tarih ve 4842 sayılı Yasa ile gelir ve kurumlar vergisi mükellef ve sorumlularının, gelir ve kurumlar vergisi kanunları uyarınca yaptıkları tevkifatlar üzerinden hesaplanan %10 oranındaki fon, 1.1.2004 tarihinden itibaren kaldırılmıştır.

²⁸⁶ Yasaya ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz: PERÇİN, N., "4108 Sayılı Yasanın Getirdiği Geriye Dönük Düzenlemelere İlişkin Genel Değerlendirmeler", **VSD**, Eylül 1995, S: 84, s. 38-53.

²⁸⁷ AYM, "...hüküm tarihinde" ibaresini Anayasa'nın 2, 10, 11 ve 38. maddelere aykırı bularak iptal etmiştir. Söz konusu kararda ceza kanunlarının geriye yürümezliği ilkesi, kanun önünde eşitlik, hukuk devleti ilkeleri zikredilmiştir. AYM, 21.5.1998 gün, E. 1997/29, K. 1998/19. **AMKD** S: 36, C: 1, s. 485-495.

Buraya kadar geriye dönük bir vergilendirmenin olmadığı düşünülebilir. Ancak söz konusu değişikliği getiren 4842 sayılı Yasanın Geçici 1. maddesinde fonun kaldırılmasına ilaveten daha önce bu kazanç ve iratlara ilişkin olarak 2003 vergilendirme dönemi içinde ödenen fon paylarının 2004 yılında mahsup ve iadeye konu yapılamayacağı hükme bağlanmıştır. Buna göre yıl içindeki stopajlar sebebiyle ödenen %10 oranında fon payının mahsubuna izin verilmeyerek geriye dönük ek mali yükümlülük getirilmiştir. Özellikle, 5 yıllık yıllara yaygın inşaat veya onarma işi yapanlarda, işin 2003 yılında bitmesi halinde, 5 yıllık istihkak bedellerine bağlı olarak hesaplanan ve kesilen fon tutarlarının mahsup edilememesi, mükelleflerin hukuki güvenlerini büyük ölçüde zedelemiştir²⁸⁸.

Gelir ve Kurumlar Vergisi tam ve dar mükelleflerinden ticari ve zirai kazançlarını bilânço usulüne göre tespit edenlerin, yatırım harcamalarının %40'ını vergi matrahlarının tespitinde ilgili kazançlardan “yatırım indirimi istisnası” olarak indirim konusu yapmaları ile ilgili Gelir Vergisi Kanunu'nun 19. maddesi 08.04.2006 tarihinde yayımlanan 5479 sayılı Yasanın ikinci maddesi ile 01.01.2006 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. Burada kanun geriye yürütülerek 01.01.2006-08.04.2006 tarihleri arasında yapılan yatırım harcamaları yok sayılmış; yatırım indirimi istisnasına konu edilmemiştir. GVK'ya 5479 sayılı Yasa'nın 3. maddesi ile eklenen 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 08.04.2006 tarihinden itibaren yürürlüğe giren geçici 69. madde ise, mükelleflerin daha önceki vergilendirme dönemlerinden devreden birikmiş ve sınırsız sürede mahsubu yapılabilecek yatırım indirimlerine üç yıl içinde indirebilme sınırlaması getirmiştir.

²⁸⁸ Bu uygulamayı eleştiren bir makale için bkz: DOĞRUSÖZ B., “Mevzuat Oynaması ile Yaratılan Yeni Mali Yükümlülük: Fon Vergisi”, **Dünya Gazetesi**, 31.07.2003, http://www.dunyagazetesi.com.tr/news_display_prn.asp

GVK'nın 4842 sayılı Yasa'nın 37/1-c maddesi ile yürürlükten kaldırılan; ancak GVK'nın Geçici 61. maddesi ile eski kurallara göre sınırsız indirim imkanı getirilen endekslenmiş devreden yatırım indirimi tutarının 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlardan indirilebileceği hüküm altına alınarak kazanılmış haklar zedelenmiştir.

cb- Gerçek Olmayan Geriye Yürüme Örnekleri:

Kurumlar vergisi oranı 30.12.1960 tarih ve 192 sayılı Yasa ile (Geçici m. 2) %10'dan %20'ye çıkartılmış ve yeni oranın 1960 yılı kazançlarına da uygulanacağı hükme bağlanmıştır²⁸⁹.

5432 sayılı eski Vergi Usul Yasası'nda tahakkuk zamanaşımı süresi genel olarak üç yıl, kaçakçılık halinde ise beş yıl iken, 1.1.1961 tarihinde yürürlüğe giren 213 sayılı Vergi Usul Yasası'nda tüm tahakkuk zamanaşımı süreleri beş yıla çıkartılmıştır. Beş yıllık yeni sürenin eski yasanın yürürlüğü sırasında üç yıllık zamanaşımına tabi olan vergi alacaklarının bu süreleri dolmamış olanlarına da uygulanması gerçek olmayan geriye yürümeye iyi bir örnektir²⁹⁰.

24.12.1980 tarih ve 2362 sayılı Yasa (m.20) önceki kanunlardaki geleneğe uygun olarak kanuna eklediği geçici 1. madde ile bu kanunla değiştirilen yeni vergi oranlarının (%25'ten %50'ye) (KVK m. 25) kurumların 1980 takvim yılı kazançlarına da uygulanacağı hükme bağlanmıştır²⁹¹.

24.12.1980 tarih ve 2361 sayılı Yasa ile eklenen geçici 6. maddede, söz konusu kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce taahhüde bağlanmış ve henüz sona ermemiş veya bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce bitmekle henüz beyan

²⁸⁹ ÇAĞAN N., **Vergilendirme Yetkisi**, s. 184., ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, s. 48.

²⁹⁰ ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, s. 48.

²⁹¹ ÇAĞAN N., **Vergilendirme Yetkisi**, s. 185.

edilmemiş olan inşaat ve onarma işlerine ait kazançların Gelir Vergisi Kanununun değişik 42. maddesine göre saptanacağı ve dağıtımına tabii tutulmadan işin bittiği yılın geliri olarak beyan edileceğini hükme bağlanmıştır²⁹².

24.12.1986 tarih ve 2362 sayılı Yasa kurumlar vergisi oranını % 40'a çıkarırken yeni oranının 1986 yılı kazançlarına da uygulanacağı belirlenmiştir²⁹³.

10.12.1988 günlü Resmi Gazetede yayımlanan 3.12.1988 günlü ve 3505 sayılı Kanunla (m.18) Gelir Vergisi Kanununa eklenen Geçici 32. maddede düzenlenen hayat standardı esaslı 1.1.1988 tarihinden itibaren geçerli sayılmıştır. Henüz takvim yılı kapanmadığından gerçek olmayan bir geriye yürüme mevcuttur²⁹⁴.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na 11.8.1999 günlü, 4444 sayılı Kanun'un 3. maddesi ile eklenen geçici 57. maddede, 1999 ila 2002 yıllarına ait gelirlerin vergilendirilmesinde gelir dilimlerine karşılık gelen vergi oranlarının beş puan arttırılmak suretiyle uygulanacağı belirtilmiştir. Buna göre, yasanın ek yükümlülük getiren hükmü, 1999 yılı gelirleri için gerçek olmayan bir geriye yürüme oluşturmuştur²⁹⁵.

23.11.2000 günlü, 4605 sayılı Yasa'nın 5. maddesi gereğince Gelir Vergisi Kanununa eklenen Geçici 58. maddeyle yeniden getirilen hayat standardı esaslı, 01.01.2000 tarihli ticari ve mesleki kazançları da kapsayacak şekilde vergi yükümlüleri aleyhine geçmişe yürütülmüştür. Burada da henüz kapanmamış bir

²⁹² ÇAĞAN N., **Vergilendirme Yetkisi**, s. 186.

²⁹³ ULUATAM, / METHİBAY, **Vergi Hukuku**, s. 54.

²⁹⁴ ÖDEN, M., AKKAYA M., "Hayat Standardı Esasının Anayasaya Uygunluğu Sorunu" s. 26-28. Söz konusu Yasaya ilişkin Anayasa Mahkemesi de bir yıllık geriye yürümeyi açıkça tespit etmiş; ancak takvim yılı kapanmadığını belirterek gerçek olmayan geriye yürümenin var olduğunu belirtmiştir. AYM, 7.11.1989 gün, E. 1989/6 K. 1989/42. **AMKD S:** 25, s. 392.

²⁹⁵ AYM, 14.01.2003 gün, E. 2001/34 K. 2003/2. **AMKD S:** 39, C: 1, s. 351-357.

dönemi dönem başından itibaren etkilemesi sebebiyle gerçek olmayan geriye yürüme vardır²⁹⁶.

Son olarak 30.03.2006 tarih ve 5479 sayılı Yasa'nın 1. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesindeki gelir vergisi tarifesi 1.1.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere değiştirilmiştir. Bu değişiklik ile ücretliler dışındaki kesimin başlangıç vergi oranı %20'den %15'e düşerken, ücretlilerde başlangıç oranı değişmemiş; yani ayrıma prensibine uyulmamıştır. Buna göre daha önce ücretlilerin, yıllık 78.000.-YTL'yi aşan gelirleri %35 oranında bunun altındakiler daha düşük oranda vergilendirilirken, yeni tarifede 40.000.-YTL'yi aşan gelirler %35 oranında vergilendirilir hale gelmiştir. Bu durum ise Yasa'nın 30.03.2006'da ihdas edilmesine rağmen geriye dönük olarak Ocak, Şubat ve Mart aylarındaki gelirlere de uygulanmıştır.

3- Ekonomik Anlamda Geriye Yürüme – Hukuki Anlamda Geriye Yürüme ve Ek Vergiler:

Vergi yazınında pek rastlanmayan bu ayırım²⁹⁷ ülkemizde son dönemlerde ardı arkası kesilmeyen ek vergilerle birlikte gündeme gelmiş; geriye yürüyen bu ek vergilerin Anayasa Mahkemesince Anayasa'ya uygun bulunmalarında gerekçe olarak

²⁹⁶ Bkz: ÖDEN, M., AKKAYA M., "Hayat Standardı Esasının Anayasaya Uygunluğu Sorunu" s. 34. Yasaya ilişkin Anayasa Mahkemesi kararı için bkz: AYM, 16.01.2003 gün, E. 2001/36 K. 2003/3. **AMKD** S: 39, C: 1, s. 360-397.

²⁹⁷ Geriye yürümezliğe ilişkin çalışmalarda sözü edilen ayırım, ayrı bir alt başlık olarak hiç incelenmemiştir. Ancak böyle bir ayırımın varlığını işaret eden cümlelere rastlamak mümkündür. Örneğin BULUTOĞLU, "Zaman bakımından bir verginin aynı zamanda (aynı dönemde) aynı konuya birden fazla uygulanmasına mükerrer vergileme deniyor. ...iktisadi anlamda mükerrerliği, hukuki anlamda mükerrerlikten ayırmakta fayda var. Birincisinde aynı vergi konusu, hangi ad altında olursa olsun, birden fazla kereler vergilendirilirse mükerrerlik vardır. Hukuki anlamda mükerrerlik ise aynı dönemde aynı vergi konusunun aynı kanunla birden fazla kereler vergiye tabi tutulmasıdır." BULUTOĞLU, K., **Türk Vergi Sistemi**, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1978, s. 25. ve ŞAHİN "Mali denge vergisi hukuki anlamda mükerrer bir vergi olmamasına karşın ekonomik anlamda tam bir mükerrer vergidir." diyerek söz konusu ayrıma dikkat çekmektedirler. ŞAHİN, İ., "Vergi Kanunlarının Zaman ve Yer Bakımından Uygulanması Türk Vergi Kanunlarının Bu Açıdan Değerlendirilmesi" **Mali Hukuk**, Y: 12, S: 67, 1981, s. 29.

kullanılmış ve hükümetlerce de vergi normunun geriye yürütülmesinde bir savunma aracı olarak görülmüştür.

Hukuki anlamda geriye yürüyen bir vergi normundan bahsedilebilmesi, daha önce; konusu, yükümlüsü, matrahı, oranı ve vergiyi doğuran olayı belirlenerek yürürlüğe konulmuş bir vergi normunun mevcut olmasını ve normatif düzende yapılan değişiklikle bu normun geriye dönük olarak değiştirilmesini gerektirmektedir.

Ancak bazen hukuki anlamda bir geriye yürüme söz konusu olmamasına rağmen, yine de geriye dönük bir vergilendirme mevcut bulunabilir. Başka bir ifadeyle, yeni ihdas edilen bir vergi normu, daha önce yürürlükte olan bir verginin temel unsurlarına eş unsurların vergilendirilmesini düzenler ve bunu geçmiş dönemlere yönelik yaparsa, burada ekonomik anlamda bir geriye yürümeden söz edilir. Aynı temel unsurları vergilendiren bu norm ilk kez yürürlüğe girdiğinden yeni bir vergi izlenimi verir. Dolayısıyla yeni bir kanunla yeni bir vergi alınması her zaman hukuken mümkün olduğundan burada hukuki anlamda bir geriye yürüme yoktur; ancak ekonomik anlamda geriye dönük bir ek yükümlülük getirdiğinden ekonomik anlamda geriye yürüme bulunmaktadır.

Özetle verginin temel unsurlarında yapılan geriye dönük değişiklik, söz konusu verginin düzenlenmiş olduğu normda yapılıyorsa, hukuki anlamda geriye yürüme, daha önce var olmayan başka bir normla aynı temel unsurlara ek yükümlülük getiriliyorsa ekonomik anlamda geriye yürümeden söz edilir

Hukuki anlamda geriye yürüme ile ekonomik anlamda geriye yürüme ayrımını en iyi örneğini ek vergilerde görmekteyiz. Aslında ek vergiler; konusu,

yükümlüsü, matrahı ve vergiyi doğuran olay gibi bir verginin ana unsurları aynı; ancak adları farklı olan ekonomik anlamda geriye yürüyen vergi normlarıdır.

Ülkemizde hukuki anlamda bir geriye yürüme olmadığı ileri sürülerek çoğu kez ekonomik anlamda geriye yürüyen (ek vergiler) vergi normları ihdas edilebilmektedir. Bunlara örnek olarak; ekonomik denge vergisi, net aktif vergisi, ek gayrimenkul vergisi, ek motorlu taşıt vergisini getiren 3986 sayılı Yasa²⁹⁸, ek gelir, ek kurumlar vergisi, ek emlak vergisi, ek motorlu taşıtlar vergisi yükümlülüğünü getiren 4481 sayılı Yasa²⁹⁹ ile ek motorlu taşıtlar vergisi ve ek emlak vergisini getiren 4837 sayılı Yasa³⁰⁰ gösterilebilir. Tüm bu yasalarla getirilen vergiler, aslında aynı konuda aynı matrah üzerinden aynı kişilerden yeniden vergi alınmasına sebep olmaktadır³⁰¹.

Aslında geriye yürüme ekonomik anlamda da olsa, hukuki anlamda da olsa, dikkat edilmesi gereken kıstas değişmemekte; yine vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediği, geriye yürümenin bulunup bulunmadığı sorusunun cevabı için rehber olmaktadır. Bu çerçevede vergiyi doğuran olay gerçekleştikten sonra, ekonomik anlamda geriye yürüme de hukuki güvelik ilkesini zedeleyeceğinden, Anayasal denetim açısından hukuki anlamda geriye yürümeden

²⁹⁸ **RG:** 07.05.1994, 21927.

²⁹⁹ **RG:** 26.11.1999, 23888.

³⁰⁰ **RG:** 11.04.2003, 25076.

³⁰¹ Örneğin 3986 sayılı Yasa'da ekonomik denge ve net aktif vergisinin mükellefi, verginin konusu ve matrahı gelir ve kurumlar vergisi ile eşittir. Her iki vergide de bir yıl önceki kazançlar esas alınarak yeni bir vergi adı altında vergilendirmeye gidilmektedir. Bu iki vergiyi inceleyen çalışmalar için bkz: GÜNEŞ, G., "Anayasa Mahkemesi'nin Ekonomik Denge Verginse İlişkin Bir kararında 'Geriye Yürümezlik İlkesi' Yaklaşımına Eleştirel Bakış", s. 68-73. ve TOSUNER, M., "Vergi Hukuku İlkeleri ve Yüksek Mahkemelerin Kararları Işığında Net Aktif Vergisinin Değerlendirilmesi", **Yaklaşım**, Y: 2, Ağustos 1994, S: 20, s. 46-50.

Yine 'Deprem Vergisi' ve 'Ekonomik İstikrarın Sağlanması Hakkında Kanun'da getirilen yükümlülüklerde başka adlar altında ama aynı vergi konusu, matrahı üzerinden ve aynı yükümlüden alınmaktadır.

hiçbir farkı olmayacaktır³⁰². Dolayısıyla ekonomik anlamda geriye yürümenin de hukuk devleti ilkesi çerçevesinde hukuka uygun bulunması mümkün değildir. Ancak, Anayasa Mahkemesi sözü edilen bu ek vergiler hakkında çoğu kez geriye yürümeyi kabul etmemiş; hatta bu vergileri ek vergi olarak görmemiş; devletin egemenlik gücüne dayanarak koymuş olduğu yeni vergiler olduğunu ve her ne kadar mevcut bulunan vergilerle konu, matrah ve yükümlü açısından eş olsa da bunun mümkün olabileceğini belirtmiştir³⁰³.

C- Geriye Doğru Vergilemede İleri Sürülen Gerekçeler:

1- Genel Açıklama:

Bazı ülkelerde ve ülkemizde, çeşitli dönemlerde değişik gerekçelerle geriye yürütülen vergilere rastlamak mümkündür³⁰⁴. Vergi normlarının geriye yürütülmesinin başlıca nedenleri üç grupta toplayabiliriz.

³⁰² Bu bakımından daha önce hiç düzenlenmemiş bir verginin de, vergiyi doğuran olayı gerçekleşmişse ve bundan sonra vergi geriye dönük olarak getiriliyorsa, ekonomik anlamda geriye yürüme mevcuttur. Örneğin emlak vergisi diye bir verginin daha önce bulunmadığı bir vergi sistemi farzedelim. Gayrimenkul sahiplerinden alınan bu verginin 2006 yılı içinde getirildiği; ancak 2005 yılı için de vergi tahakkuk ettirildiğini düşünelim. Bu durumda, daha önce vergi sisteminde bulunmayan emlak vergisi ekonomik anlamda geriye dönük ek yükümlülük getirecektir. Dolayısıyla emlak vergisini öngörmeyen vergi yükümlülerinin 2005 yılında böyle bir vergiyi beklemediklerinden hukuki güvenleri zedelenecektir. Zira vergi yükümlülerinin vergiden kaçınma hakları ellerinden alınmış olacaktır. Çünkü emlak vergisi 2005 yılında mevcut olsaydı, bekli de gayrimenkul yerine başka yatırım araçları seçilecek veyahut hiç yatırıma kalkışılmayacak biriktirilmiş olan gelir tüketilecekti.

³⁰³ Geriye yürüyen bu ek vergiler hakkında Anayasa Mahkemesi'nin görüşlerini yansıtmak için şu örnekler verilebilir: 3986 sayılı Yasa ile getirilen net aktif vergisine ilişkin kararında: "Net Aktif Vergisi, ülkenin ekonomik koşullarının zorunlu kıldığı ivedi finansman için konulmuş yeni vergidir. Vergi Matrahının 1993 yılına ilişkin kimi mali veriler üzerinden saptanması, vergiyi doğuran olay veya hukuksal durumun 1993 yılında gerçekleştiği anlamına gelmez. Başka bir anlatımla, hukuksal anlamda geçmişe dönük bir vergilendirme söz konusu değildir." AYM, 18.7.1995 gün, E. 1995/7 K. 1995/35. **AMKD S: 32, C: 1, s. 328.**

Yine ekonomik denge vergisine ilişkin verdiği kararda: "...Vergi Usul Yasası'na göre, vergi alacağı, vergi yasalarının vergiyi bağladıkları olayın meydana gelmesi veya hukuksal durumun oluşması ile doğar. Ekonomik Denge Vergisi'nde, vergiyi doğuran olay, kişinin 3986 sayılı Yasa'da yükümlülüğü belirleyen kapsam içine girmesi ve 2. maddedeki olayların meydana gelmesidir. Ekonomik Denge Vergisi, Devletin egemenlik gücüne dayanarak koyduğu yeni bir vergidir. Bu anlamda Ekonomik Denge Vergisi, Gelir ve Kurumlar Vergisine ek bir vergi olmayıp başlı başına bir vergidir. Ancak, bir yıl önceki kazançlara göre beyan edilen matrah üzerinden alınmaktadır. Bu vergide vergiyi doğuran olay, beyanname verilmesi olduğuna ve beyannameler de 1994 yılında verildiğine göre geriye yürümeden söz edilemez." AYM, 6.7.1995 gün, E. 1994/80 K. 1995/27. **AMKD S: 32, C: 1, s. 189.**

³⁰⁴ ÇAĞAN, N., "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", s. 142.

Geriye yürütülen vergi normları için kullanılan en yaygın gerekçeler malî politikalarıdır. Hükümetlerin doğal afet, savaş gibi olağanüstü durumlar olmaksızın verginin bir maliye politikası aracı olarak kullanılması ve ekonomik kriz dönemlerinde kamu finansman açıklarının giderilmesi, enflasyonun düşürülmesi gibi ekonomik nedenlerle veya gelir ve servet dağılımında oluşan dengesizliklerin giderilmesinde kullanılması vergi normunun geriye yürütülmesinin başlıca sebepleri arasında gösterilmektedir.

İkinci olarak hükümetler; savaş, doğal afetler gibi olağanüstü durumlarda beklenmedik bu olaylar sebebiyle ilave kamu finansman kaynağı olarak bu tür vergilere başvurmaktadırlar³⁰⁵.

Üçüncü gerekçe ise “vergilerin tarh, beyanname verme ve tahsil gibi teknik özellikleri ileri sürülerek”³⁰⁶ geriye doğru vergilemeye gidilmesidir.

Bir Anayasa Mahkemesi kararında³⁰⁷ ifade edildiği gibi ülkemizde de enflasyona, ekonomik buhranlara ve haksız kazançlara karşı uygulamalar nedeniyle geriye yürütülen vergi yasaları ihdas edilmiştir. Geriye yürütüldüğü aşikâr olan bu vergi normlarının konuluş gerekçelerinde çoğunlukla buna benzer sebepler ileri sürülmekte ve yargı yerlerince de bu gerekçeler genellikle benimsenmektedir³⁰⁸.

Bu bölümde hükümetlerin geriye doğru vergilemeye hangi sebeplerle başvurduğu veya bu durumun açıklanmasında hangi gerekçelere dayanıldığı soruları ulusal vergi pratiğimiz göz önünde tutularak cevaplanmaya çalışılacaktır.

³⁰⁵ AKTAN, C. C., GENÇEL, U., “Türkiye’de Geriye Doğru Vergileme ve Verginin Hukukiliği İlkesinin İhlali”, s. 4.

³⁰⁶ ÇAĞAN, N., “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, s. 142.

³⁰⁷ AYM, 7.11.1989 gün, E. 1989/36 K. 1989/42. AMKD S: 25, s. 392.

³⁰⁸ Örneğin, Anayasa Mahkemesi 26.11.1999 günlü, 4481 sayılı 17.8.1999 Tarihlerinde Marmara Bölgesi ve Civarında Meydana Gelen Deprem Yol Açtığı Ekonomik Kayıpları Gidermek Amacıyla Bazı Mükellefiyetlerin İhdası ve Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 1., 6., 7. ve 9. maddelerinin Anayasa’ya aykırılığını tartıştığı kararda geriye yürütülen vergi yasasının gerekçesine koşturularak “kamu yararı” ve “kamu düzeni” kullanılarak bir Anayasal denetim yapılmıştır.

Dolayısıyla, yukarıda verilen geriye yürüme örneklerinin hangi saiklerle norm koyucular tarafından kabul edildiği; başka bir ifadeyle geriye yürüyen normların gerekçeleri araştırılacaktır.

2- Maliye Politikaları:

a- Enflasyon ve Ekonomik Buhranlara Karşı İzlenen Vergi Politikaları:

Vergi devlet gelirleri arasında en önemli yeri tutan gelir kaynağıdır³⁰⁹.

Dolayısıyla bir maliye politikası aracı olarak vergiye, devletlerin ekonomik açıdan bunalımlı olduğu dönemlerde daha fazla başvurulması doğaldır. Zira böylesine bunalımlı dönemlerde kamu giderlerini finanse etmek için kullanılacak en elverişli araç vergidir. Ancak hükümetler ekonomik buhran dönemlerinde sadece hukuka uygun vergiler almakla yetinmemekte, anayasal vergileme ilkelerine uyulmadan vergi normları ihdas edilebilmekte veya bu normlarda vergi yükümlüsü aleyhine geriye dönük değişikliğe gidilebilmektedir. Özellikle söz konusu dönemlerde, devletin yaşadığı ekonomik sıkıntılardan bir an evvel çıkabilmesi için geriye yürüyen vergi normlarına başvurulabilmektedir³¹⁰.

Ülkemizde de sık sık aynı amaçlarla geriye yürüyen vergi kanunları çıkarılmıştır³¹¹. Ülkemizde hükümetler, en çok geriye yürütülen vergi normlarını ekonomik sebeplerle açıklama yoluna gitmektedirler

³⁰⁹ ERGİNAY, A., **Kamu Maliyesi (Kamu Gelirleri-Kamu Giderleri-Devlet Bütçesi-Kamu Borçları-Maliye Politikası**, Gözden Geçirilmiş ve İşlenmiş 16. Baskı, Savaş Yay., Ankara 1998, s. 30.

³¹⁰ Ancak çoğunlukla hukuki güvenlik ilkesine aykırı bu vergiler sözü edilen amaçları yerine getirmeye muvaffak olamamışlardır. YALTI da, ek vergileri incelediği çalışmasında, geriye yürüyen ek vergilerin borç faizlerine akıtıldığını; ancak kamusal açıkların bu olağanüstü vergilerle bile kapatılamadığı ve yasa koyucunun kamu açıklarına yönelik amacını gerçekleştiremediğini ifade etmektedir. YALTI, B., “1923’ten 2003’e ‘KAZANDIKLARIMIZ’: ‘Cumhuriyet Hukuku’ ‘KAZANMADIKLARIMIZ’: ‘Hukukun Cumhuriyeti’ Vergi Hukukunda Geldiğimiz Yere Yakın Tarihten Bakmak: Panoramik Bir Çalışma”, Cumhuriyetin Kuruluşundan Bugüne Türk Hukukunun Seksen Yıllık Gelişimi konulu sempozyumda sunulan tebliğ, 30-31 Ekim 2003, AÜHF, s. 95-96.

³¹¹ Bu tür yasalara örnek olarak; 4.5.1994 günlü 3986 sayılı Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdası ile 1.7.1964 tarihli ve 488 sayılı, 2.7.1964 tarihli ve 492 sayılı, 7.11.1984 tarihli ve 193 sayılı, 21.7.1953 tarihli ve 6183 sayılı, 2.2.1981 tarihli 2380 sayılı, 15.7.1963 tarihli ve 277 sayılı

Kanun'ların Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 26.11.1999 tarih ve 4481 sayılı 17.8.1999 ve 12.11.1999 Tarihlerinde Marmara Bölgesi ve Civarında Meydana Gelen Depremin Yol Açtığı Ekonomik Kayıpları Gidermek Amacıyla Bazı Mükellefiyetler İhdası ve Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ve 03.04.2003 tarih ve 4837 sayılı Ekonomik İstikrarı Sağlamak İçin Ek Vergiler Alınması Hakkında Kanun gösterilebilir. Görüldüğü gibi geriye yürüyen bu vergi yasalarında ekonomik gerekçeler söz konusu yasaların adlarına da yansımıştır.

er. Bu itibarla geriye yürütülen vergi yasalarının çoğunda ortak genel gerekçe olarak “kamu finansmanı açıklarının kapatılması”, “enflasyonun düşürülmesi”, “dış ticaret açıklarının kapatılması”, “sağlıklı ekonomik büyümenin gerçekleştirilmesi” gösterilmektedir.³¹²

Hükümetlerin, ülkenin içinde bulunduğu ekonomik sıkıntıdan çıkış noktası olarak gördükleri bu tür vergiler, çoğu kez Yüksek Mahkemelerce de, amaçsal denetim yapılarak -kamu yararı ve kamu düzeni kavramlarıyla- yasa gerekçeleriyle Anayasa’ya aykırı bulunmamıştır³¹³.

Ancak kimi zaman da, içinde bulunulan ekonomik kriz dönemlerinin, geriye yürütülen – veya daha geniş şekilde belirtmek gerekirse hukuka aykırı - vergi

³¹² Örneğin 3986 sayılı Yasanın genel gerekçesinde:“1980’li yılların ikinci yarısından günümüze kadar kamu finansman açıklarında sürekli bir artış eğilimi görülmüştür. Bu durum, iç finansman yapımızı bozmuş ve dış ticaret açıklarının büyüme eğilimine girmesine neden olmuştur. Yıllarca biriken sorunlar ve ekonomik dengeler, bu konuda ciddi tedbirler alınmasını zorunlu kılmıştır. Kamu finansman açıklarının hızla aşağılara çekilmesi, enflasyonun düşürülmesi, dış ticaret açıklarının kapatılması, sağlıklı ekonomik büyümenin gerçekleştirilmesi, kamunun ekonomi içindeki yerinin yeniden tanımlanması ve sonuç olarak ekonominin yeniden istikrara kavuşturulması amacıyla alınması gereken tedbirlerin en önemlilerinden birisi de vergi gelirlerini arttırmaktır. Bu düşünceden hareketle bir defaya mahsus olmak üzere ilave bir vergi alınması için tasarı hazırlanmıştır.”,

4481 sayılı Yasanın genel gerekçesinde: “Ülkemiz 17 Ağustos 1999 günü bir deprem felaketi yaşanmıştır. Yaşanan bu felaket önemli boyutta can ve mal kaybına yol açmış, daha bir hafta önce yürürlüğe giren bir vergi kanununun ekonomik hayata yapması beklenen olumlu etkinin işaretleri görülmeden, yeni ve büyük bir kamu finansman ihtiyacı ortaya çıkmıştır. ...Karşı karşıya bulunan gelir ihtiyacının sağlıklı kaynağı vergi olduğu kuşkusuzdur...”

4837 sayılı Yasanın genel gerekçesinde de: “Ülkemizin ekonomik açıdan daha kuvvetli bir duruma gelmesi ve istikrarlı bir büyüme ortamının temin edilmesi açısından gelir politikası önem taşımaktadır. Ekonominin istikrarlı bir yapıya kavuşturulması ve borç stokunun gayri safi milli hâsılaya oranının azaltılması suretiyle sürdürülebilirliğini temin bakımından faiz dışı fazla hedefinin gerçekleştirilmesi en temel unsuru oluşturmaktadır. Bu nedenle, 2003 yılı bütçe hedeflerinin gerçekleştirilmesi için gelir artırıcı ek tedbirlerin uygulamaya konulması gerekmektedir. 2003 yılı ekonomik istikrarının gerçekleştirilmesi bakımından gayri safi milli hâsılanın %6,5’i seviyesinde öngörülmüş olan kamu sektörü faiz dışı fazla hedefine ulaşabilmek için ilave tedbir olarak gelir artırıcı politikaların uygulanmasına ihtiyaç duyulmaktadır. Bu hedefin tutturulması konusundaki kararlılığın bir göstergesi olarak servet üzerinden bir defaya mahsus olmak üzere ek motorlu taşıtlar ve ek emlak vergisi alınması gereği doğmuştur.” YALTI, B., “1923’ten 2003’e ‘KAZANDIKLARIMIZ’: ‘Cumhuriyet Hukuku’ ‘KAZANMADIKLARIMIZ’: ‘Hukukun Cumhuriyeti’ Vergi Hukukunda Geldiğimiz Yere Yakın Tarihten Bakmak: Panoramik Bir Çalışma”, s. 94-95.

³¹³ Örneğin AYM net aktif vergisi ile ilgili bir kararında: “Net Aktif Vergisi, ülkenin ekonomik koşullarının gerektirdiği ivedi finansman gereksiniminin karşılanması için konulmuş yeni bir vergidir.” (AYM, 13.7.1995 gün, E. 1994/85 K. 1995/32. **AMKD** S: 32, C: 1, s. 249). ve yine 4481 sayılı Yasanın anayasal denetiminde: “...ekonomik kayıpların giderilmesi ve toplumsal dayanışmanın sağlanması gibi sosyal ve ekonomik koşulların zorunlu kıldığı nedenlerle, ek vergi getirilmesinde kamu yararının gözetildiği açıktır.” (AYM, 28.03.2001 gün, E. 1999/51 K. 2001/63. **AMKD** S: 38, C: 1, s. 332.) denilmiştir.

yasalarına bir bahane teşkil etmesi eleştirilmektedir. Eleştirilerin yoğunlaştığı nokta bu gerekçenin öngörülemeyen olağanüstü bir durum olmadığı; bilakis hükümetlerin yıllar boyunca yanlış politikaları sonucunda ekonomik sıkıntıların oluştuğu, bu nedenle ekonomik gerekçenin haklı bir sebep olmadığı ifade olunmuştur³¹⁴.

Kanaatimizce de, bölgesel veya tüm dünyayı etkisi altına alan ekonomik krizler³¹⁵ ya da doğal afet ve savaş gibi sebeplerden ötürü devlet ekonomisinin krize girdiği dönemler haricinde böylesine hukuk dışı yasalara başvurulması savunulamaz. Bu yüzden hukuka aykırı bu yasalar, kamu yararı ve kamu düzeni kavramlarıyla açıklanamaz. Kaldı ki, bu gerekçe ile geriye yürütülen vergi yasaları, hükümetlerin yanlış politikaları sonucunda meydana gelen ekonomik bunalımın faturasını ödemek zorunda olan vatandaşa, bu faturanın biraz daha ağırlaştırılması sonucundan ibaret olmuştur. Zira ekonomik gerekçelerle konan bu yasaların hiçbiri ekonominin

³¹⁴ AYM, 4837 sayılı Ekonomik İstikrarı Sağlamak İçin Ek Vergiler Alınması Hakkında Kanun ek motorlu taşıt vergisi getiren 1. maddesini “Geriye Yürümezlik İlkesi”ni zikretmeden mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırı bularak iptal etmiştir. Sözü edilen kararda: “...Yasa'nın genel gerekçesinde, ekonomik istikrarı sağlamak ve kamu borç stokunun azaltılmasını temin amacıyla bu düzenlemenin yapıldığı açıklanmakta ise de bunun olağanüstü koşulların zorunlu kıldığı haklı bir neden olarak kabulü mümkün görülmemiştir.” denilmiştir.

Yine Yasa'nın ek emlak vergisine ilişkin 2. maddesinin iptal istemini reddeden karara yazılan Fulya KANTARCIOĞLU ve Ertuğrul ERSOY'un karşı oyunda da: “...4837 sayılı Yasa ile getirilen düzenleme ile yapıldığı gibi, çifte vergilendirme, geriye yürüme ve ek verginin yalnız iki vergi türüyle sınırlı tutularak vergi yükünün dağılımında eşitliğin bozulması gibi durumların Anayasa'nın belirtilen ilkeleriyle bağdaşmayacağı açıktır.

Ne var ki vergi hukuku alanında kabul gören ve Anayasa ile de güvence altına alınan vergilendirme esaslarından, kimi durumlarda sapmalar görülebilmektedir. Ancak, hayatın olağan akışı içinde normal kabul edilemeyecek doğal felaketler, savaş ve seferberlik hali, siyasi, ekonomik ve sosyal krizler gibi toplumu temelden sarsabilecek olaylar dışında bu tür sapmalara izin verilmesinin, sosyal adaleti, sosyal refahı ve sosyal güvenliği sağlamakla yükümlü olan hukuk devletinin sosyal niteliği ile uyum sağladığı ileri sürülemez.

Anayasa Mahkemesi, daha önce 17 Ağustos 1999 tarihinde meydana gelen deprem felaketi nedeniyle çıkarılan 26.11.1999 günlü, 4481 sayılı Yasa'nın motorlu taşıtlar, emlak, gelir ve kurumlar vergisiyle ilgili benzer hükümleri hakkında verdiği ret kararının gerekçesinde “ deprem nedeniyle oluşan ekonomik kayıpların giderilmesi ve toplumsal dayanışmanın sağlanmasını” zorunlu neden olarak değerlendirip getirilen düzenlemenin kamu yararı amacına dayandığını kabul etmiştir. Oysa, gerekçesine göre dava konusu düzenleme, böyle zorunlu bir neden dışında kamu sektörü “faiz dışı fazla hedefinin gerçekleştirilmesi” gibi uzun süredir içinde bulunduğu ve artık olağanüstü olarak nitelendirilemeyecek ekonomik sıkıntılara sınırlı da olsa çözüm bulmak amacıyla yapılmıştır. Bu mali sıkıntının, öngörülemeyen zorunlu bir nedenle değil, başarısız ekonomik politikalar sonucu ortaya çıktığı açıktır.” şeklinde eleştirilere yer verilmiştir. AYM, 23.7.2003 gün, E. 2003/48, K. 2003/76 **RG**: 11.9.2004, 25580.

³¹⁵ Örneğin tüm dünyayı sarsan 1929 Ekonomik Krizi, Asya krizi gibi.

düzelmesine yardımcı olamamış ve beklenen fayda sağlanamamıştır³¹⁶. Ayrıca bu durum, hükümetler için her dara düşülünce başvurulabilinen bir yol olarak görünmeye başlamış ve böylece geriye yürüyen olağanüstü bu vergi yasaları kurumsallaşmıştır³¹⁷.

b- Gelir ve Servet Dağılımının Düzeltilmesi:

Toplumsal sınıflar arasında gelir dağılımının birbirine yakınlaştırılması amacıyla veya toplumun belli bir sınıfının diğer sınıflar karşısında haksız kazancının vergilendirmesi gerekçe gösterilerek de geriye dönük vergilendirmeye gidildiği birçok ülkede ve ülkemizde görülmektedir.

Örneğin geriye yönelik vergi yükü getiren Ekonomik İstikrarı Sağlamak İçin Ek Vergiler Alınması Hakkında Kanunda genel gerekçe ekonominin istikrarlı bir yapıya kavuşturulması olmakla beraber, gelirin adil bir şekilde dağılımının sağlanması da ek gerekçe olarak gösterilmiştir³¹⁸.

Bazen de konjonktürden yararlanan belli bir sınıfın, diğer sınıflar aleyhine gelirindeki artışların vergilendirilmesi için bu yola başvurulabilmektedir. Bu tür bir geriye dönük vergilemeye örnek olarak ülkemizde Varlık Vergisini verebiliriz. Varlık Vergisinde hiçbir anayasal vergileme ilkesine uyulmamasının yanı sıra,

³¹⁶ Ne Ekonomik Denge Vergisi ne de Ekonomik İstikrarı Sağlamak İçin Ek Vergiler Alınması Hakkında Kanun ülke ekonomisinin düzeltilmesinde etkili olmuştur.

³¹⁷ Ekonomik kriz dönemlerine has olarak getirildiği belirtilen vergiler sürekli hale getirilirken, hukuka aykırı geriye yürüyen vergi normlarının da ardı arkası kesilmemiştir. YALTI, B., “1923’ten 2003’e ‘KAZANDIKLARIMIZ’: ‘Cumhuriyet Hukuku’ ‘KAZANMADIKLARIMIZ’: ‘Hukukun Cumhuriyeti’ Vergi Hukukunda Geldiğimiz Yere Yakın Tarihten Bakmak: Panoramik Bir Çalışma”. s. 94-95.

³¹⁸ “ Gelir artırıcı tedbirlerin uygulanmasında, vergi yükünün adil bir şekilde dağılımının sağlanması önem taşımaktadır. Bu nedenle özellikle servet üzerinden alınan vergilere yönelik olarak düzenleme yapılması bir ihtiyaç olarak ortaya çıkmaktadır. Ülkemizde son yıllarda dolaylı vergilerin yükü giderek artan bir seyir izlemiştir. 2003 yılında olduğu gibi orta vadede mali disiplini sağlamak ve kamu borç stokunun azalan seviyelerde sürdürülmesini temin etmek için, ek motorlu taşıt ve ek emlak vergisi uygulaması ile vergi yükünde dolaylı vergiler lehine olan trendin değiştirilmesine yönelik olarak bir düzenleme yapılmış olmaktadır. Böylece dolaylı-dolaysız vergi yükündeki olumsuzluğun iyileştirilmesine katkı sağlaması amaçlanmaktadır.” AYM, 23.07.2003 gün, E. 2003/48, K. 2003/76 RG: 11.09.2004, 25580.

hukuki anlamda olmasa bile ekonomik anlamda, geriye doğru bir vergileme söz konusudur. Varlık Vergisi yeni bir vergi olmasına karşın servet ve kazanç sahiplerinin servetleri ve fevkalade kazançları üzerinden alınan bir savaş kazançları ve servet artış vergisidir³¹⁹. Bu suretle hem servet ve hem de fevkalade kazançlar üzerinden alındığından karma bir yapıya sahiptir. Yasa 11.11.1942 tarihinde kabul edilmesine rağmen, savaş müddetince elde edilen kazançları vergilendirerek ekonomik anlamda geriye doğru bir vergileme yapmıştır³²⁰.

Sözü edilen yasanın gerekçesi savaş nedeniyle yaşanan ekonomik buhranlar ve bir kısım ticaret erbabının savaş konjonktüründen yararlanarak elde ettikleri haksız aşırı kazançların vergilendirilerek gelirin eşit dağılımının sağlanmak istenmesidir³²¹.

3- Tarh ve Tahsil Dönemleri Gibi Teknik Özellikler:

Hükümetler, geriye yürüyen vergilerin savunmasında, verginin tarh ve tahsil dönemi gibi teknik özelliklerine sığınabilmektedirler. Örneğin, yasa koyucu geriye yürüttüğü hükümlerden gelir ve kurumlar vergisi ile ilgili olanlarda verginin tarh zamanının geçmediği; (beyannamelerin takip eden yılın kurumlar vergisinde Nisan ayında, gelir vergisinde Mart ayında verildiği) emlak vergisi, motorlu taşıt vergisi gibi servet vergilerinde ise, tahsil zamanının henüz geçmediği gerekçelerine dayanabilmektedir.

³¹⁹ Varlık vergisine ilişkin geniş bilgi için bkz: AKTAN, C. C., DİLEYİCİ, D., SARAÇ Ö., **Vergi Zulüm ve İsyân**, Phoenix Yay., Birinci Baskı, Ankara 2002., AKAR, R., **Varlık Vergisi Kanunu Tek Parti Rejiminde Azınlık Karşıtı Politika**, Belge Yay. No:138, İstanbul 1992.

³²⁰ Yasanın mükellefi düzenleyen ikinci maddesinde 1939-1942 yılları arasında edinilen kazançların da vergilendirileceği ifade edilmiştir. Tüm madde metni için bkz: TUNCER, S., “Varlık Vergisi Üzerine Bir Deneme”, **Prof. Dr. ADNAN TEZEL'E ARMAĞAN**, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yay. No:13, İstanbul 2000, s. 506-507.

³²¹ Varlık vergisinin ihdası açısından ileri sürülen gerekçeler, bu vergiden beklenen faydayı gösterememiştir. TUNCER, S., “Varlık Vergisi Üzerine Bir Deneme”, s. 504, 510, 511. Ayrıca söz konusu vergi, her yönüyle eleştirilmeye müsait bir vergi olarak “Cumhuriyet Mali tarihinin yüz kızartan bir leke sayfası” (Faik ÖKTE’den akt: AKTAN / DİLEYİCİ / SARAÇ, **Vergi Zulüm ve İsyân**, s. 287.) olarak yerini almıştır.

Tarih zamanın geçmemesi gerekçelerine örnek olarak, kurumlar vergisi oranının 27.3.1969 tarihinde 1137 sayılı Yasa ile %25'e çıkarılması ve bu yeni oranın 1968 tarihindeki kurum kazançlarına da uygulanması gösterilebilir³²².

Yine, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin ödeyecekleri fon oranının %7'den %10'a yükseltilmesini öngören 12.1.1995 günlü 95/6428 sayılı Bakanlar Kurulu kararının, 1994 yılı gelirlerini de kapsamında fonların matrahını oluşturan vergilerin düzenleyici işlemin 1.2.1995 tarihinden sonra beyannamelerin verildiği Mart ve Nisan 1995 tarihlerinde kesinleştiği, bu itibarla düzenlemenin geçmişe yürür nitelikte olmadığı ileri sürülmüştür³²³.

Tahsil süresinin geçmemesi gerekçe gösterilmesine örnek olarak 4837 sayılı Yasa gösterilebilir. 11.04.2003 tarih ve 25076 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 4837 sayılı Ekonomik İstikrarı Sağlamak İçin Ek Vergiler Alınması Hakkında Kanun ile 2003 yılı için tahakkuk ettirilen motorlu taşıtlar vergisi kadar ek motorlu taşıtlar vergisi tahakkuk ettirilmiştir. Söz konusu bu vergide henüz ikinci taksitin vadesinin geçmediği ileri sürülerek geriye yürüme savunulmuştur³²⁴.

Geriye yürütülen vergi normlarında verginin teknik özelliklerine dayanılmasının gerekçesi olarak, vergilendirme işlemindeki hukuki sonuca esas alınan verilerin geçmiş döneme ait olması gösterilmektedir. Nitekim bu görüş

³²² ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, s. 48. Söz konusu gerçek geriye yürümenin hükümetçe kurumlar vergisi beyannamesi Nisan ayında verilmesi gerekçe gösterilerek yapıldığı düşünülmektedir.

³²³ DİDDGK, 15.1.1999 gün, E. 1997/417, K. 1998/81, (diALOG Prestige İnteraktif Mevzuat Koleksiyonu)

³²⁴ Motorlu taşıt vergisinde vergiyi doğuran olay aracın sicile kayıt ve tescil işleminin yapılmasıdır. Ayrıca Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 9. maddesi uyarınca vergi her yıl Ocak ayının başında yıllık olarak tarih ve tahakkuk etmiş sayılır. Dolayısıyla vergiyi doğuran olayın ve ayrıca tahakkukun gerçekleştiği bir vergide ikinci taksitin henüz vadesinin gelmemesi gerekçe gösterilerek Nisan ayında ilave vergi yükü getirilmesi geriye yürümezlik ilkesi ile bağdaşmaz. Ancak, Anayasa Mahkemesi yasayı geriye yürümezlik ilkesi açısından Anayasa'ya aykırı bulmamış; mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırı bularak iptal etmiştir.

tarafklarına göre, yeni norm uygulanmasını yürürlük öncesi dönemin verilerine dayanılarak yapıyorsa geriye yürümeden söz edilemez³²⁵.

Oysa “Vergi Hukukunda geriye yürümenin söz konusu olup olmadığının saptanabilmesi için, vergiyi doğuran olayın ne zaman meydana geldiğinin tespiti gerekmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun vergiyi doğuran olay başlıklı 19. maddesine göre, vergi alacağı, vergi yasalarının vergiyi bağladıkları olayın meydana gelmesi veya hukuksal durumun oluşması ile doğar. Buna göre vergiyi doğuran olay meydana geldiği anda yürürlükte olan yasa uygulanacaktır. Vergiyi doğuran olay, bir yandan devletin vergi alacağının diğer yandan da mükellefin vergi borcunun doğmasına neden olur. Vergiyi doğuran olayı izleyen beyanname verilmesi, tarh ve tahakkuk gibi işlemler, verginin ödenebilir olmasını sağlar.”³²⁶ Başka bir ifadeyle, vergiyi doğuran olayın tamamlanması ile vergi alacağı doğacağından, tamamlanma tarihi itibariyle yürürlükte olan norm geçerli olacaktır. Yoksa vergiyi doğuran olaydan sonra meydana gelen tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleri vergiyi doğuran olayı etkileyici işlemler olmayıp, idarenin tasarruflarıdır. Bu itibarla, beyannamenin henüz verilmemesi, tahakkukun gerçekleşmemesi veya vadenin gelmemesi geriye doğru vergilemeyi haklı kılacak bir durum değildir. Zira vergiyi doğuran olay gerçekleştikten sonra (gelir ve kurumlar vergisi açısından takvim yılı veya özel hesap döneminden sonra) tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarında ödenecek verginin değiştirilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla verginin teknik özellikleri dikkate alınarak geriye yürümenin gereklendirilmesi, bireyin hukuki güvenliğinin zedelendiği gerçeğini değiştirmez.

4- Doğal Afet ve Savaş Zararlarının Karşılanması:

³²⁵ AKILLIOğLU, T., “Ekonomik Alanda Yönetsel İşlemlerin Geriye Yürümezlik Kuralı Karşısında Çeşitli Durumları”, s. 46.

³²⁶ AYM, 16.01.2003 gün, E. 2001/36 K. 2003/3. AMKD S: 39, C: 1, s. 377-378.

Vergi normunun geriye yürütülmesinde ileri sürülen gerekçeler arasında toplum tarafından en az tepki göreni ve hukuka uygun sayılabilecek olanı kuşkusuz doğal afet ve savaş gibi öngörülemeyen durumlarda oluşan zararların karşılanmasıdır. Zira böyle durumlarda ekonomik kayıpların karşılanmasında kamu yararı mevcuttur³²⁷.

Her hukuk sisteminin kriz dönemleri için ayrı bir hukuk düzeni vardır³²⁸. Bu kriz dönemlerinde, anayasa tarafından tanınan temel hak ve özgürlükler, yine anayasanın verdiği yetki uyarınca kısıtlanabilir; hukukun genel prensipleri yumuşatılabilir. İşte bu meyanda geriye yürümezlik ilkesi yumuşatılabilir ve onun koruduğu hukuki güvenlik de kısıtlanabilir³²⁹.1982 Anayasa'sında da olağanüstü yönetim usulleri düzenlenerek, kriz hukuku anayasallaştırılmıştır³³⁰.

Ülkemizde de öngörülmesi mümkün olmayan doğal afet gibi olağanüstü durumlarda, yaşanan ekonomik sıkıntının giderilmesi amacıyla bu tür vergilere başvurulmaktadır³³¹. Yaşanan bu öngörülmeyen olaylar karşısında kriz hukuku

³²⁷ 4481 sayılı Yasanın genel gerekçesine bkz: Dpn:291. AYM'de yasanın Anayasa'ya uygunluk denetimi yaparken geriye yürümenin varlığını yadsımamış; ancak genel gerekçeye bağlı kalarak "...Ancak, Yasa'nın genel gerekçesinde de belirtildiği gibi, deprem nedeniyle oluşan ekonomik kayıpların giderilmesi ve toplumsal dayanışmanın sağlanması gibi sosyal ve ekonomik koşulların zorunlu kıldığı nedenlerle, ek vergi getirilmesinde kamu yararının gözetildiği açıktır" denilerek yasa Anayasa'ya uygun bulunmuştur. AYM, 28.03.2001 gün, E. 1999/51 K. 2001/63. **AMKD** S: 38, C: 1, s. 314-340.

³²⁸ Anglo-sakson hukukunda kriz hukuku, "The state of emergency" olarak anılmaktadır. ÇAĞLAR, B., "Yasaların (Anayasa Dahil) Zaman İçinde Uygulanması", s. 295.

³²⁹ ÇAĞLAR, B., "Yasaların (Anayasa Dahil) Zaman İçinde Uygulanması", s. 295.

³³⁰ Anayasamızın III. Kısım ikinci bölümünün 119., 120 ve 121. maddelerinde olağanüstü yönetim usullerinden olağanüstü haller, 122. maddesinde ise sıkıyönetim, seferberlik ve savaş hali düzenlenmiştir.

³³¹ Buna, 26.11.1999 tarih ve 4481 sayılı 17.8.1999 ve 12.11.1999 Tarihlerinde Marmara Bölgesi ve Civarında Meydana Gelen Depremın Yol Açtığı Ekonomik Kayıpları Gidermek Amacıyla Bazı Mükellefiyetler İhdası ve Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun örnek gösterilebilir. 4481 sayılı Yasanın genel gerekçesinde: "Ülkemiz 17 Ağustos 1999 günü bir deprem felaketi yaşanmıştır. Yaşanan bu felaket önemli boyutta can ve mal kaybına yol açmış, daha bir hafta önce yürürlüğe giren bir vergi kanununun ekonomik hayata yapması beklenen olumlu etkisinin işaretleri görülmeden, yeni ve büyük bir kamu finansman ihtiyacı ortaya çıkmıştır.

Bölgede meydana gelen ciddi boyutlardaki tahribatın ve zararın giderilerek hayatın mümkün olan en kısa sürede normale dönüştürülmesi, hükümetin temel amacıdır. Depremın Devlet gelirlerinin yüzde on beşine tekabül eden bir bölümünün tahsil edildiği bölgede meydana gelmiş olmasının gelir kaybına

çerçevesinde bu yola başvurulmasında, hukuka aykırılık bulunmamaktadır. Ancak asıl burada tartışılması gereken nokta, Anayasamızda belirlenen olağanüstü yönetim usullerine başvurmadan bu şekilde geriye yürüyen vergi normları ihdas etmek hukuka uygun mudur? Elbette sorunun cevabı olumsuzdur. Kriz dönemlerinde de, Anayasa tarafından çizilmiş, uyulması gereken bir kriz hukuku mevcuttur. Başka bir ifadeyle ülke olağanüstü bir durumla karşı karşıya ise, Anayasa tarafından belirlenen olağanüstü yöntemlere başvurulabilir; ancak bu olağanüstü yöntemlere başvurmadan olağanüstü vergi normları ihdas edilemez. Ülkemizde olağanüstü hal ilan edilmeden olağanüstü nedenler bahane edilerek geriye yürüyen vergi normları ihdas edilebilmektedir³³².

neden olacağı göz önüne alındığında karşılaşılan yükün boyutu daha açık bir biçimde ortaya çıkmaktadır. Karşı karşıya bulunan gelir ihtiyacının sağlıklı kaynağı vergi olduğu kuşkusuzdur. Bu amaçla hazırlanan tasarıda depremde zarar gören yurttaşlarımızın, getirilen yükümlülüklerin kapsamı dışında bırakılması prensibi benimsenmiştir.

...Bu düzenleme ile bir yandan depremde zarar gören yurttaşlarımızın yaraları sarılmaya çalışılacak diğer yandan ekonomide yeni yapısal sorunlar yaratılmadan bir süredir uygulanmakta olan ekonomik istikrar programının devamı sağlanacaktır. Tasarı ile aynı zamanda toplumsal dayanışmanın hakiki bir örneği gerçekleştirilecektir.” AYM, 28.03.2001 gün, E. 1999/51 K. 2001/63. **AMKD** S: 38, C: 1, s. 330-331.

³³² Ülkemizde, ne deprem sebebiyle, ne de ekonomik buhran sebebiyle çıkarılan vergi yasalarında olağanüstü hal ilan edilmiştir. Olağanüstü bir vergi olarak ihdas edilen Ekonomik Denge Vergisini somut norm denetimi yoluyla Anayasa Mahkemesine taşıyan Gaziantep Vergi Mahkemesi'nin bizim de katıldığımız konuya ilişkin düşünceleri şu şekildedir: "... Ekonomik bunalım hali olağan bir durum olmadığı gibi bu halin aşılması için olağanüstü düzenlemelere başvurulması kaçınılmaz olduğundan, anılan gerekçe ile ihdas edilen itiraz konusu verginin olağanüstü bir vergi olduğunda da tartışmaya mahal yoktur. ...Net Aktif Vergisi bir defaya mahsus olmak üzere alınmakla olağan ve mutad olmayıp aksi bir teknikle olağan dışı bir yöntemle mükelleflere yükümlülük getirmektedir...3986 sayılı Kanun ile getirilen yasal düzenlemenin olağanüstü hükümleri içerdiğine şüphe yoktur. Hukuk Devleti, kendi Anayasasında yer verdiği hükümlere uyan ve bu Anayasa ile çizilen hukuki yapıyı özümseyerek gerçek anlamıyla uygun davranan devlettir. Bu hukuk devleti ilkesinin zorunlu bir yansıması olmalıdır. Ancak hukuk devleti ilkesine anayasası bünyesinde yer veren bir devlette olağanüstü düzenlemelerin yeri, olağanüstü halin ilanı durumunda gündeme alınabilir. Nitekim 2. maddesi ile hukuk devleti ilkesini tescil eden Anayasa'nın ' III. Olağanüstü Yönetim Usulleri, A- Olağanüstü Haller, 1- Tabii Afet ve Ağır Ekonomik Bunalım Sebebiyle Olağanüstü Hal İlanı" başlıklı 119. maddesinde "Tabii afet, tehlikeli salgın hastalıklar veya ağır ekonomik bunalım hallerinde, Cumhurbaşkanı Başkanlığı'nda toplanan Bakanlar Kurulu, yurdun bir veya birden fazla bölgesinde veya bütününde süresi altı ayı geçmemek üzere olağanüstü hal ilan edebilir." Hükümüne yer verilerek ancak olağanüstü düzenlemelere gidilmesinin Anayasal çerçevesi çizilmiştir. Bunun yanı sıra 25 Ekim 1983 tarih ve 2935 sayılı 'Olağanüstü Hal' Yasası'nın 3. maddesine göre Cumhurbaşkanı başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulu, doğal afet, tehlikeli salgın hastalık ya da ekonomik bunalım hallerinden birinin ya da birden fazlasının görülmesi durumunda olağanüstü hal ilan edebilir denilerek konuya açıklık getirilmiş ve yasal boyut belirlenmiştir.

Genellikle bu tür gerekçelerle ihdas edilen, geriye yürüyen vergi yasalarıyla sadece öngörülemeyen bu durumların vermiş olduğu ekonomik zararların karşılanması amacı ile yetinilmemekte; ayrıca sözü edilen durumlar, hükümetler tarafından geçmiş dönemlerdeki yanlış ekonomik politikaların telafi aracı olarak da görülebilmektedir. Zira büyük felaketleri yaşamış toplum, yaralarının sarılması için devlete sonsuz güven duymakta ve hukuka aykırı bu vergileri olağan zamanlara nazaran daha az sorgular hale gelmektedir. Böylesine üzücü olaylar karşısında kamu yararı düşüncesi ile, ne yargı ne de diğer denetim araçları hükümetler üzerinde gerekli denetimi yapamamakta ve böylece bu durumlar bir bakıma hükümetler açısından oportünist dönemlere dönüşebilmektedir.

Bu tespitimizi doğrulayacak örnekler ülkemizde de mevcuttur. Örneğin, “Deprem Vergisi” olarak da anılan 4481 sayılı yasanın yasalaşma süreci ve daha sonra yaşananlar göz önüne alındığında, yasanın sadece depremin getirdiği mali yükün finansmanına yönelik olmadığı, aynı zamanda bu gerekçeden faydalanarak bütçe açığının finansmanın da sağlanmaya çalışıldığı görülmektedir³³³.

Ağır ekonomik bunalım nedeniyle olağanüstü hal ilan edildiği durumlarda ekonominin düzenlenmesi ve iyileştirilmesi amacı ile mal, sermaye ve hizmet piyasalarını yönlendirici vergi, para, kredi, kira, ücret ve fiyat politikalarını belirleyici kanun hükmünde kararname çıkarılabilir.(AZRAK, Ü. A., Yurt Ansiklopedisi, 144. fasikül s. 8002)...Gerek Anayasal gerekse yasal düzeyde ayrı ayrı belirlenen olağanüstü hal kurumu Anayasa içi bir kurum olup Hukuk Devleti ilkesi ile şüphesiz bağdaşmaktadır. Ancak, Anayasa ve özel yasası ile öngörülmüş bulunan düzenlemeye uyulmak suretiyle. İşte, yukarıda belirtildiği üzere Anayasa ile belirlenen ağır ekonomik bunalım durumunda olağanüstü halin ilanı gerekirken bu kurum işletilmeden, yani ülke genelinde (Her ne kadar ülkenin bir kısmında terörün önlenmesi için olağanüstü hal uygulaması sürmekte ise de) ağır ekonomik bunalım nedeniyle olağanüstü hal ilan edilmeden olağanüstü bir vergi olan 3986 sayılı Ekonomik Denge Vergisi Kanunu'nun anılan maddeleri ile getirilen düzenleme Anayasa'nın 2. maddesine aykırıdır. ”Ancak Anayasamızda belirlenen vergileme ilkelerine tümüyle aykırı bu yasa, Anayasa Mahkemesi'nin söz konusu kararında: Anayasa'da bir kaynaktan iki kez vergi alınmasını önleyici bir hükmün bulunmadığı ve Net Aktif Vergisinin olağanüstülüğü ya da hukuki güvenliği bozacak herhangi bir yönünün bulunmadığı belirtilerek Anayasa'ya uygun bulunmuştur. AYM, 18.7.1995 gün, E. 1995/7 K. 1995/35. **AMKD** S: 32, C: 1, s. 311, 312, 313-328.

³³³ ORTAÇ, F. R., “Ekonomik Kayıpların Gidermek Amacıyla Düzenlenen Ek Vergi Uygulamasının Vergi Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi”, **Türk Hukuk Dünyası**, Y: 1, S: 1, Mayıs 2000, s. 29.

II- Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesinin Kuramsal Temelleri:

A- İlkenin Türk Vergi Hukukundaki Tarihsel Gelişimi:

Geriye yürümezlik ilkesinin Türk Hukukundaki tarihsel gelişimi ile ülkemizdeki anayasal hareketlerin tarihsel gelişimi arasında, verginin yasallığı ilkesi³³⁴ ile ilişkisi de göz önüne alındığında, bir paralellik kurulabilir³³⁵.

Bu doğrultuda, ilkenin izleri, padişah otoritesinin ilk defa sınırlandırıldığı “Sened-i İttifak”, yepyeni esasların kabul edildiği ve evrensel hukuk ilkelerine yer verildiği kanunlaştırma hareketlerinin ivme kazandığı Gülhane Hatt-i Hümayunu (Tanzimat fermanı 1839), Islahat Fermanı (1856), I. Meşrutiyet, (Kanuni Esasi 1876), II. Meşrutiyet (1909) milli mücadele dönemi (Teşkilat-i Esasiye 1921) ve cumhuriyet döneminde araştırılabilir. Nitekim Türk mali hukuk tarihine ve mali hukuktaki genel ilkelere (geriye yürümezlik ilkesine) ilişkin araştırmalar yapan tüm yazarlar, bu ilkelerin tarihsel köklerini Osmanlı Devletindeki padişah yetkisinin sınırlandırılma girişimlerine bağlamaktadır³³⁶. Elbette ilkenin hukuk devleti ilkesi ile ilişkisi göz önünde bulundurulduğunda bunun yanlış olmadığı yargısına varılabilir.

³³⁴ Türk Vergi Hukukunda verginin yasallığı ilkesinin tarihsel gelişimine ilişkin ayrıntılı bir çalışma için bkz: GÜNEŞ, G., **Verginin Yasallığı İlkesi**, s. 69-97.

³³⁵ Zaten tüm dünyada anayasal hareketlerin büyük bir kısmı devletin vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması ihtiyacından doğmuştur. Bunun en önemli örnekleri olarak İngiliz Anayasası'nın temelini oluşturan Manga Carta (1215) ve The Bill of Rights (1689) gibi anlaşmalar gösterilebilir. Zira bu anlaşmalarla vergilemenin ulusal iradeye ve isteğe dayanması amaçlanmıştır. ALİFENDİOĞLU, Y., “Türk Anayasası Açısından Vergilemenin Sınırları”, **DD.**, Atatürk'ün Doğumunun 100. Yılı Özel Sayısı, s. 68.

³³⁶ Örneğin bkz: ARIKAN Z., “Vergilendirmede Demokrasi”, **VSD**, Nisan 1998, S: 115, s. 92-103, SAYGILIOĞLU, N., “Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi”, **VDD**, Temmuz 1986 S: 59, KUMRULU, A. G., “Vergi Hukukunun Birkısım Anayasal Temelleri”, **AÜHFD**, C: XXXVI, 1979, S: 1-4, s. 147-162., ALİFENDİOĞLU, Y., “Türk Anayasası Açısından Vergilemenin Sınırları”, s. 67-87. Bu konuda daha detaylı araştırmalar için bkz: SARICAOĞLU M. E., **Mali Tarih Açısından Osmanlı Devletinde Merkez Taşra İlişkileri (II. Mahmut Döneminde Edirne Örneği)**, T.C Kültür Bakanlığı Yay. No: 2626, Ankara 2001., KARAMURSAL, Z., **Osmanlı Tarihi Hakkında Tetkikler**, Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Türk Tarih Kurumu Yay. No: VIII, Türk Tarih Kurumu Basımevi, Ankara 1989., ŞENER, A., **Tanzimat Dönemi Osmanlı Vergi Sistemi**, Bilimsel Araştırmalar Dizisi: 6, İşaret Yay. No: 39, İstanbul 1990., İNALCIK H., **Osmanlı İmparatorluğu Toplum ve Ekonomi Üzerinde Arşiv Çalışmaları, İncelemeler**, İkinci Baskı, Eren Yayıncılık, İstanbul 1996., İNALCIK H., **Osmanlı'da Devlet, Hukuk, Adalet**, Eren Yay., İstanbul 2000., CİN, H., AKGÜNDÜZ, A., **Türk-İslam Hukuk Tarihi**, Cilt: 1-2, AYDIN, M. A., **Türk Hukuk Tarihi**,

Aslında, adil bir vergilendirmenin geriye dönük bir vergilendirme sistemi ile mümkün olmayacağı göz önünde bulundurulduğunda, geriye yürümezlik ilkesine bu anayasal hareketler öncesi Türk devletlerinde de kaynak bulmak olasıdır. Çünkü Türk devletlerinde devlet otoritesini temsil edenler, kendilerini her zaman reaya'ya karşı adil olmakla yükümlü hissetmişlerdir. Nitekim adaletin yerine getirilmesi, aynı zamanda monarkın sınırsız yetkisinin belirmesi, ortaya çıkması ve meşruluğu için bir fırsattır. Öte yandan Türk-Moğol devlet geleneği, adaleti, değişmez bir töre olarak görmekteydi³³⁷. Bu itibarla, tüm eski Türk devletlerinde hükümdar tarafından çıkarılan vergilere ilişkin kanunlara veya Adaletnamelere³³⁸ rastlamak mümkündür³³⁹.

Osmanlı Devleti'nde de birçok adaletnameye rastlamak olasıdır. Bunlardan vergilere ilişkin olanların çoğu vergilendirmede adaletli davranılmasını ve bir kısım genel prensiplere uyulmasının gerekliliğini vurgulamaktadır. Bu genel prensipler; aynı mahiyetteki iki verginin, hangi ad ve şekil altında olursa olsun, iki defa reaya

UZUN A., **Tanzimat ve Sosyal Direnişler Niş İsyanı Üzerine Ayrıntılı Bir İnceleme (1841)**, Eren Yayıncılık, İstanbul 2002.

³³⁷ Bunun en önemli göstergeleri olarak, kamu hukukunda adaleti telkin eden Orhun abideleri ve Kutadbu Bilig gibi eserler örnek gösterilebilir. Örneğin, Kutadgu Biligde: “ Memleket tutmak için çok asker ve ordu lazımdır, askeri beslemek için de çok mal ve servete ihtiyaç vardır. Hazinenin bu malı elde etmesi için halkın zengin olması gerekir. Halkın zengin olması için de doğru kanunlar konulmalıdır. Bunlardan biri ihmal edilirse dördü kalır. Dördü birden ihmal edilirse beylik çözülmeye yüz tutar.” denilmektedir. İNALCIK, H., **Osmanlı'da Devlet, Hukuk, Adalet**, s. 75.

³³⁸ Adaletname: “devlet otoritesini temsil edenlerin, reaya'ya karşın bu otoriteyi kötüye kullanmalarını, kanun, hak ve adalete aykırı tutumlarını, olağanüstü tedbirlerle yasaklayan beyanname şeklinde bir padişah hükmüdür... Padişah'ın halkı zulümden korumak için çıkardığı hükümlere genellikle adaletname veya adalet hükmü adı verilmektedir. ...yani en yüksek otoritenin zayıfı kuvvetliye karşı koruması ile ilgili vesikalar bu adı almaktadır. Nihayet adaletnameler aslında mevcut kanunların kesinlikle uygulanması niteliğini taşır. Arada, yeni kural kor veya mevcudu aynen tekrar eder. Genel nitelikte emirler olması, onları kanunlara yaklaştırır. Ancak bu genel emirler, idare ve idareciler hakkında olup kamu hukukunu ilgilendirir. Kanun-i Osmani'nin genel prensiplerini bazı özel durumlara uygular ve yorumlar.” İNALCIK , H., **Osmanlı'da Devlet, Hukuk, Adalet**, s. 75, 123. Görüldüğü gibi, adaletnameler günümüz hukukundaki idarenin düzenleyici işlemlerine denk gelmektedir.

³³⁹ Adaletnamelerin büyük bir kısmı vergilere ilişkindir. Zira genellikle halkın şikayetleri de vergi üzerinedir. Adaletnamelere örnekler için bkz: İNALCIK , H., **Osmanlı'da Devlet, Hukuk, Adalet**, s. 75-190.

yüklenmemesi³⁴⁰, vergilerin tahsil zamanlarının açıkça kanunda belirtilmesi³⁴¹, reayadan yeni defterde açıkça belirtilmemişse yeni hiçbir verginin alınamaması³⁴², ancak olağanüstü durumlarda memleket yararı için ve padişahın özel emriyle olağanüstü vergilerin alınabileceği³⁴³, şahsi tabiiyetlerin ve angaryaların lağvı³⁴⁴, vergiye ilişkin hükümlerin ilan edileceği³⁴⁵ gibi, bir takım günümüz çağdaş vergi hukuklarında da hukuki belirlilik, hukuki güvenliği sağlamaya matuf prensipler belirlenmiştir. Ancak bunun yanı sıra Osmanlı Devletinde duraklama devriyle birlikte, vergilere ilişkin yolsuzluklar, suiistimaller, adaletsizliklerde görülmeye başlamıştır. Öte yandan bu adaletsizlikler ülkede yaşanan ayaklanma ve isyanlar için bir sebep oluşturmuştur³⁴⁶.

Tanzimat öncesi Osmanlı Kanunnameleri ve adaletnameleri incelendiğinde, geriye yürümezlik ilkesine ilişkin açık bir hükme rastlanılmasa da, hukuki güvenliğin ve adaletin sağlanması amacına ilişkin hükümlere rastlamak mümkündür. Ancak,

³⁴⁰ Kanun-i Osmani'nin esas prensiplerinden biri, aynı mahiyetteki iki verginin, hangi ad altında olursa olsun, iki defa reayaya yüklenmemesidir. (Kanuni Sultan Süleyman'a atfedilen aslında 15. asır sonlarında meydana getirildiği bilinen genel kanunnamenin bid'at olarak tespit ettiği hüküm) İNALCIK , H., **Osmanlı'da Devlet, Hukuk, Adalet**, s. 84.

³⁴¹ Kanuni Sultan Süleyman devrinde, kanun koyucu çoğu verginin tahsil zamanını açık bir şekilde kanunda tespit etmiştir. Mesela ispence Mart başında, koyun hakkı Nisan başında, otluk resmi çayır biçme zamanında, değirmen resmi harman kaldırıldıktan sonra, bahçe öşrü ve bostan öşrü, mahsul kaldırıldıktan sonra alınacaktır. (Niğbolu Kanunnamesi madde 12-18) İNALCIK , H., **Osmanlı'da Devlet, Hukuk, Adalet**, s. 84.

³⁴² Agriboz Kanunnamesinde ifade edilen bu prensip, eskiden beri Osmanlı idaresinin yolsuzluklara karşı kullandığı bir ölçüdür. İNALCIK , H., **Osmanlı'da Devlet, Hukuk, Adalet**, s. 89.

³⁴³ Olağanüstü bir vergi olan salgun ancak bu gibi durumlarda özel bir takım düzenlemelerle alınabilmekteydi. Bu prensip, şu kanun maddesinde: "Vilayete avarız tahmil olunmak himayet-i memleket için benüm emri şerifimle olandan gayri caiz değildir." şeklinde özetlenmektedir. İNALCIK , H., **Osmanlı'da Devlet, Hukuk, Adalet**, s. 98.

³⁴⁴ Bu prensip de vergi kanunlarında umumi surette hakim kılınmaya çalışılmıştır. İNALCIK H., **Osmanlı İmparatorluğu Toplum ve Ekonomi Üzerinde Arşiv Çalışmaları, İncelemeler**, s. 336.

³⁴⁵ Bu prensip, adaletnamenin sonunda çoğu zaman açıkça belirtilirdi. Örneğin, Hicri 967 tarihli adaletnamede: "Ferman-i şerifimin mefhum-i münifini eğer sancak beyleridir ve eğer adamlarıdır ve eğer sayır reaya ve berayaya bir veçhile nida ve ilan ittiresiz ki, sonra kimsenin bilmedük ve işitmedük dimeğe mecali kalmayup" şeklindeki ifadeyi bulmaktayız. İNALCIK , H., **Osmanlı'da Devlet, Hukuk, Adalet**, s. 122.

³⁴⁶ "Anadolu'da tarih boyunca meydana gelen isyanların (örneğin Celali isyanları) kökeninde salınan vergilerin ağırlığına ve adaletsizliğine tepki vardır. ŞAHİN, İ., "Vergi Kanunlarının Zaman ve Yer Bakımından Uygulanması Türk Vergi Kanunlarının Bu Açıdan Değerlendirilmesi", s. 16. Bu konuda başka örnekler için bkz: UZUN A., **Tanzimat ve Sosyal Direnişler Niş İsyanı Üzerine Ayrıntılı Bir İnceleme (1841)**

her hukuk dalında olduğu gibi, vergi hukukunda da³⁴⁷ asıl modern hukuk ilkelerinin hukukumuzda girmesi, Tanzimat dönemi (Gülhane Hatt-i Hümayunu)³⁴⁸ ile başlar³⁴⁹.

Nitekim Türk Anayasa düzeninde ilk vergisel kural Gülhane Hatt-i Hümayunu'nda³⁵⁰ (3.11.1839) görülmektedir³⁵¹. Daha sonra Islahat Fermanında³⁵² ve 1876 Kanunu Esasisinde³⁵³, 1924 Teşkilat-i Esasiye Kanununda³⁵⁴, 1961 Anayasasında³⁵⁵ ve 1982 Anayasası da dâhil olmak üzere, vergilere ilişkin genel

³⁴⁷ Tanzimat fermanındaki ilkeler ışığında vergi hukuku alanında da pek çok düzenlemeye gidilmiştir. Bu düzenlemelerle vergi hukukunda girilen hukuki düzenlemeler Osmanlı vergi sistemini bütün boyutları ile kapsayacak düzeye ulaşmıştır. ŞENER, A., **Tanzimat Dönemi Osmanlı Vergi Sistemi**, s. 79.

³⁴⁸ Aslında yukarıda izah ettiğimiz gibi, bu hat ilk bakışta tamamen bir Türk geleneği olarak görülebilir. Zira asırlardan beri tahta çıkan her sultan, tebaasına adil bir idare vaad eden ve adaletname adı verilen benzeri hatt-i hümayunlar ilan etmişti. Ancak bu hatt-ı hümayunu sultan adına kaleme alan genç Hariciye Nazırı öyle yeni esaslar getirmekteydi ki, bunlar devlet idaresinde radikal değişiklikler yapacak mahiyette idi. İNALCIK H., **Osmanlı İmparatorluğu Toplum ve Ekonomi Üzerinde Arşiv Çalışmaları, İncelemeler**, s. 350.

³⁴⁹ Türk Hukuk tarihçileri de genelde, Osmanlı Devleti'nde her hukuk dalını incelerken Tanzimat fermanı öncesi ve sonrası ayrımını yapmakta, ona göre incelemektedirler. Örneğin bkz: ŞENER, A., **Tanzimat Dönemi Osmanlı Vergi Sistemi**, CİN / AKGÜNDÜZ, **Türk-İslam Hukuk Tarihi**, C: 1, s. 350.

³⁵⁰ Sadeleştirilmiş tam metin için bkz: İNALCIK H., **Osmanlı İmparatorluğu Toplum ve Ekonomi Üzerinde Arşiv Çalışmaları, İncelemeler**, s. 350-352.

³⁵¹ ALİEFENDİOĞLU, Y., "Türk Anayasası Açısından Vergilemenin Sınırları", s. 69. Bu kural: "...bundan sonra herkesin emlakine ve kudretine uygun bir vergi tayin olunarak kimseden fazla bir şey alınmayacak ve devletin kara ve deniz askeri masrafları ile diğer giderleri gerekli kanunlarla sınırlandırılıp, belli edilerek masraflar ona göre yapılacaktır." şeklindedir. Görüldüğü gibi, şimdiki Anayasamızda da yer alan mali güce göre vergilendirme, vergilerin belirliliği gibi ilkelere yaklaşan bir kısım prensipler mevcuttur.

³⁵² Bu fermanla da, vergi tarihiyatında sınıf ve mezhep ayrımı gözetilmeyeceği hususu, özellikle Müslüman olan ve olmayan tebaa arasında eşitliğin sağlanması için hükme bağlanmıştır. KUMRULU, A. G., "Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri", s. 149.

³⁵³ Kanuni Esasi'de vergilerin kanuniliği (25. madde: Bir kanuna müstenit olmadıkça vergi ve rüsumat namı ile ve namı aherle hiç kimseden bir akçe alınmaz." 96. madde: "Tekalifi devletin hiçbir bir kanun ile tayin olunmadıkça vaz ve tevzi ve istihsal olunamaz." ödeme gücüne göre alınmasına (20. madde: "Tekalifi mukarrere nizamata mahsusasına tevfi kanun kaffe tebaa beyninde herkesin kudreti nispetinde tarh ve tevzi olunur.") ilişkin olarak toplam üç madde yer almaktadır. KUMRULU, A. G., "Vergi Hukukunun Birkısım Anayasal Temelleri", s. 149.

³⁵⁴ Bu Anayasa'da da, vergi devletin genel harcamalarına halkın katılması olarak tanımlanmış, ayrıca vergilerin ancak bir yasa ile istenebileceği hususu hükme bağlanmıştır. ALİEFENDİOĞLU, Y., "Türk Anayasası Açısından Vergilemenin Sınırları", s. 69-70.

³⁵⁵ 1961 Anayasası'nda vergilere ilişkin kurallar, "Siyasal Haklar ve Ödevler" başlıklı Dördüncü bölümünde "Vergi Ödevi" başlığı adı altında 61. maddede düzenlenmiştir. Buna göre: Herkes vergi ödeyecektir. Vergi mali güce göre ödenecektir. Vergi ancak kamu giderlerini karşılamak üzere alınabilir. Parasal yükümlülükler ancak yasayla konulabilir. Yasal sınırlar içinde kalmak, yasal ölçü ve esaslara uymak kaydıyla vergi, resim ve harçların bağışıklık ve istisnalarıyla nispet ve hadlerinde kararnemelerle değişiklik yapmaya Bankalar Kurulu bir yasayla yetkili kılınabilir. ALİEFENDİOĞLU, Y., "Türk Anayasası Açısından Vergilemenin Sınırları", s. 70.

prensipler bulunmaktadır. Ancak bu metinlerin hiçbirinde vergi normlarının geriye yürümezliği bir anayasal norm olarak düzenlenmemiştir.

Geriye yürümezliğe ilişkin ilk düzenleme 21 Safer 1271 (1854) tarihli “Bundan Böyle Umumi Yapılacak Nizamatin Usul-i Tertibine Dair Nizamname”dir³⁵⁶. Bu nizamnamenin beşinci maddesine göre: “Yeniden vaaz olunan nizamatin veyahud tecdid ve ıslah olunan nizamati kadimede ta’dil ve tahvil kılınan mevaddın ahkamı geçmiş zamana cari olmayıp irade-i seniye-i mülükane tarikiyle ilan olunduğu zamandan sonra hükmü cari olacaktır.”³⁵⁷

Geriye yürümezlik ilkesini içeren bir başka düzenleme, 1282 tarihli (yaklaşık 1866) Birinci Tertip Düsturun birinci cildinde yer almaktadır. Burada özetle, bir kanunun veya kanun değişikliğinin ancak o kanunun ilanı ile hüküm ifade edeceği, geçmişe yürümeceği ifade edilmiştir³⁵⁸.

Bu konuda üçüncü düzenleme ise 25 Rebiyülahir 1289 tarihli (1872)³⁵⁹ “İrade-i Seniye”dir. Bu metinde de özetle kanun ve nizamların tayin olunan zamanda yürürlüğe gireceği, tarih belirtilmemişse İstanbul’da Takvim-i Vekayiye,

³⁵⁶“Hukuki metinlerin yürürlüğe girmesi ve uygulamaya konmasında çıkan bazı sorunlar uzun süre devam etmiştir. Her ne kadar devletin bir resmi gazetesi mevcutsa da, hukuki düzenlemelerin burada yayınlanması bir esasa bağlanmamıştı. Bu nedenle bazı bölgelerde zaman zaman kaldırılan bazı vergilerin tahsil edildiği, eski uygulamaların sürdüğü görülüyordu.” ŞENER, A., **Tanzimat Dönemi Osmanlı Vergi Sistemi**, s. 79. İlk defa işte bu nizamname ile normların yürürlüğü konusunda açıklık getirilmiş ve geriye yürümezlik vurgulanmıştır.

³⁵⁷ Fi 21 S sene 1271, Ceride-i Havadis 734 (11 B 1271) s.1 ve Ceride-i Havadis 735 (18 B 1271) s. 1. AKILLIOĞLU, T., “Yasaların (Anayasa Dahil) Zaman İçinde Uygulanması”, s. 282.

³⁵⁸ Söz konusu düzenleme: “Mevvadı Umumiye: Kanun ve nizam hükmü daimiyül cereyan olan evamiri seniye-i hazreti padişahinden ibarettir. Müruru zaman ve tebeddülü ahval ile bir kanun ve nizamın ya kamilen değiştirilmesi veyahud bazı ahkâmın tadil ve tahvili veya müceddeden bir kanun ve nizam vaz’ı iktiza eyler ise kanun ve nizam yapmakta müteahz olan usulün tamamii icrası ile yani evvela müzakere-i kavanin ve nizamata memur olan meclisi vükelayı fahamda mütalaası ile kararlaştırılıp icraasına emr-ünferman-ı hazreti padişahi müteallak buyrulmadıkça düsturülamel tutulamaz. Yeniden vaaz olunan kavanin ve nizamatin veyahut tecdid ve ıslah olunan kavanin ve nizamati kadimede tadil ve tahvil kılınan mevaddın ahkamı tasrih olunmadığı halde ilanı tarihinden itibaren hükmü cari olub geçmiş zamana cari olmaz.” şeklindedir. AKILLIOĞLU, T., “Yasaların (Anayasa Dahil) Zaman İçinde Uygulanması”, s. 283.

³⁵⁹ AKILLIOĞLU, metnin tarihini saptayamadığını belirtmiş; AKILLIOĞLU, T., “Yasaların (Anayasa Dahil) Zaman İçinde Uygulanması”, s. 283. ancak ŞENER “Tanzimat Dönemi Osmanlı Vergi Sistemi” adlı eserinde yukarıda belirttiğimiz tarihi vermiştir. ŞENER, A., **Tanzimat Dönemi Osmanlı Vergi Sistemi**, s. 79.

vilayet ve livalarda mahalli resmi gazetelerine dercinden on beş gün sonra yürürlüğe gireceği, bir kanun veya nizamın geriye yürümeyeceğini; ancak lehe ceza kanunlarının bundan müstesna olduğu ifade edilmiştir³⁶⁰.

Görüldüğü gibi, Türk hukukunda, vergilere ilişkin temel prensiplerin geçmişi çok eskilere dayanmakta, geriye yürümezlik ilkesinin açıkça zikredildiği ilk metinlere ise Tanzimat sonrasında rastlanılmaktadır.

B- İlkenin Hukuki Niteliği, Koruduğu Hukuki Değerler ve Anayasal Dayanağı:

Birinci bölümde geriye yürümezlik ilkesinin hukuki niteliği ve koruduğu hukuki değerler için söylenenlerin birçoğu vergi normları için de geçerlidir. Dolayısıyla vergi hukukunda geriye yürümezlik ilkesi hakkında da yukarıda yapılan tartışmaların benzerleri yapılabilir. Bu nedenle biz birinci bölümde anlatılanların tekrarına girmeden, konuya Anayasamızın 73. maddesi³⁶¹ ve dolayısıyla verginin yasallığı ilkesi perspektifinden bakarak vergi hukukunda geriye yürümezlik ilkesinin hukukun genel bir ilkesi olup olmadığı ve/veya anayasal nitelik taşıyıp taşımadığını tartışacağız.

Yukarıda geriye yürümezlik ilkesinin kuramsal temelleri anlatılırken, Anayasa'nın 38. maddesi göz önünde bulundurularak, ceza normu haricinde diğer hukuk normlarında ilkenin mutlak nitelikte olmadığı ve anayasal nitelik taşımasının koruduğu hukuki güvenceye bağlı olduğu ifade edilmeye çalışılmıştır.

³⁶⁰ Bu metnin orijinali: “Yeniden vaz olunan kavanin ve nizamın veyahud teccid ve islah olunan kavanin ve nizamı kadimede tadil ve tahvil kılınan mevaddın ahkamı tasrih ve tayin olunan zamandan ve bir vakit tayin ve tasrih olunmadığı halde Dersaadette Takvimi Vekayi ve vilayet ve elviyede mahalli resmi gazetelerince dercinden ve gazete bulunmayan yerlerde merkezi vilayet ve liva olan şehir ve kasabalarda sair vesaiti münasib ile ilanı gününden itibaren on beş gün mürurunda neşrolunmuş adile düsturülamel olur. Bir kanun veya nizamın hükmü makabline şamil olamaz. Fakat muhaffefi ceza olan ahkamı kanuniye bundan müstesnadır. ” şeklindedir. YAKO, S., “Makabline Şamil Kavanin” s. 442-448.

³⁶¹ Bilindiği gibi, Anayasa'nın “Vergi Ödevi” başlıklı 73. maddesi uyarınca: “vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır”.

Öncelikle belirtmek gerekir ki, ilkenin vergi hukukunda koruduğu hukuki değer, diğer hukuk normlarının koruduğu hukuki değerlerden farklı değildir. Zira vergi hukukunda da geriye yürümezlik ilkesi, vergi yükümlülerinin hukuki güvenlerini; yani genel anlamıyla hukuki güvenlik ilkesini korumaktadır.

Ancak vergi hukukunda diğer hukuk dallarından farklı olarak, Anayasa'nın 73. maddesinde ifadesini bulan verginin yasallığı ilkesinin, vergi hukukunda geriye yürümezlik ilkesi için bir anayasal dayanak oluşturup oluşturamayacağı ve salt bu anayasal norma uyulmadığı belirtilerek her geriye yürüyen vergi normunun Anayasa'ya aykırı addedilip addedilemeyeceği soruları akla gelebilmektedir. Başka bir anlatımla, her geriye yürüyen vergi normu sadece geriye yürütüldüğü için; yani başka hiçbir hukuki güvencenin zedelenip zedelenmediği araştırılmadan, sırf bu nedenle Anayasa'ya aykırı bulunabilir mi? Daha özet bir ifadeyle Anayasa'nın 73. maddesi, Anayasa'nın 38. maddesi gibi okunabilir mi?

İşte bu bağlamda akla iki görüş gelebilir. Bunlardan ilkinde göre, vergi hukukunda geriye yürümezlik ilkesi, verginin yasallığı ilkesinin bir sonucudur³⁶²; o halde her geriye yürüyen vergi yasası verginin yasallığı ilkesine de aykırı olacaktır³⁶³. Bu itibarla, Anayasa'nın 73. maddesi şu şekilde okunmalıdır. Verginin yasallığı ilkesi anayasal bir kuraldır. Verginin yasallığı ilkesi ne demektir? Verginin

³⁶² Vergi hukuku yazınında, geriye yürümezlik ilkesi ve kıyas yasağı verginin yasallığı ilkesinin sonuçları arasında gösterilmektedir. Örneğin bkz: GÜNEŞ, G., **Verginin Yasallığı İlkesi**, s. 135-144.

³⁶³ Nitekim verginin yasallığı ilkesi ile geriye yürümezlik ilkesi arasındaki ilişki Yüksek Mahkeme kararlarında da zikredilmektedir. "...mali yükümü arttırıcı nitelikteki hükümlerin, geçmişe yürütülmemesi hukuki güvenlik yönünden önem taşır. Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında ifadesini bulan 'vergilerin kanuniliği ilkesi' de, hukuki güvenliği sağlama amacına matuftur ve vergiyi doğuran olayın vukuu döneminde yürürlükte olmayan bir kanuna dayanılarak vergi yükünün arttırılmasına imkân vermez." DİBKK, 3.7.1989 gün, E 1988/5, K. 1989/3 (ARSLAN, A., DÜNDAR, T., **Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararları 1933'den Günümüze**, Seçkin Yay., Ankara 2002, s. 299).

"...Vergi yasalarının geriye işlemesi, kendinden önceki olaylara uygulanması, kanunilik ilkesi ile bağdaşmaz. Yükümlü, belli bir dönemde yürürlükte bulunan yasaya göre vergi vereceğini düşünerek işlerini planlar. Yürürlükteki yasanın uygulanacağı düşüncesi, birey için bir güvencedir. Yürürlükteki yasa uygulanmayacaksa verginin yasayla konulmasının anlamı kalmaz." AYM, 7.11.1989 gün, E. 1989/6, K. 1989/42 (AMKD, S: 25, s. 391-392).

kurucu temel öğeleri ile vergisel ödev ve vergisel yöntem ilişkilerini düzenleyen temel öğelerin; ancak yasa ile konulabileceği, değiştirilebileceği ve kaldırılabilirdir³⁶⁴. Dolayısıyla, verginin ana unsurlarından bir veya birkaçında değişiklik yapan yeni bir vergi yasasının, yürürlüğe girmeden önceki bir dönemi de kapsayacak şekilde uygulanması, o dönemde yasada 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.

Yine bu görüş çerçevesinde şu şekilde düşünülebilir. Ceza hukukunda ve vergi hukukunda yasallık ilkesinin anayasal bir norm olarak düzenlenmesi benzer sebeplerdendir. 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. Öte yandan, acaba Anayasa'nın 38. maddesinde ceza hükümlerinin geriye yürütülemeyeceği açıkça düzenlenmiş olmasaydı, cezaların kanuniliği ilkesine rağmen, yine de geriye yürümezlik ilkesine ilişkin açık bir düzenleme mevcut değil denilerek ceza hükümlerinin geriye yürütülmesi mümkün olabilir miydi?

³⁶⁴ Verginin yasallığı ilkesinin içeriği için bkz: GÜNEŞ, G., **Verginin Yasallığı İlkesi**, s. 119-134.

Bu görüşü destekler bir başka argüman ise, maliye doktrininin bir kolu olan bütçeye ilişkin ilkelerden önceden izin ilkesidir. Nitekim bu ilke mali yıla ait harcama ve gelir toplama yetkisinin yasama organınca, o dönem başlamadan önce bir bütçe kanunu ile yürütme organına verilmesinin gerekliliğini belirtir. Vergiler açısından bu ilke bütçe kanunun her yıl vergi toplanmasına verdiği izindir³⁶⁵.

Geriye yürütülecek vergi kanununun C cetvelinde yer almayacağı ve böylece önceden izin ilkesini zedeleyeceği açıktır. Dolayısıyla vergi kanunları açısından bu ilke de geriye yürümeye cevaz vermemektedir.

İkinci görüşe göre ise, verginin yasallığı ilkesinin Anayasa’da düzenlenmiş olması, vergi hukukunda geriye yürümezlik ilkesine tek başına anayasal bir dayanak sağlamaz. Zira ceza hukukundaki yasallık ilkesinde olduğunun aksine vergi hukukundaki verginin yasallığı ilkesi geriye yürümezlik ilkesini tam olarak karşılayamamaktadır³⁶⁶.

Vergi hukukunda geriye yürümezlik hakkında, ceza normunun aksine, Anayasa’da bir açık düzenleme bulunmamaktadır. Bunun nedeni, vergi hukukunda geriye yürümenin kimi durumlarda hukuk devleti ve ölçülülük ilkelerine aykırı olmamak koşuluyla gerçekleştirilebileceği düşüncesinden kaynaklanmıştır. Nitekim 1961 Anayasa’nın kurucu meclis görüşmeleri sırasında, Anayasa’nın 33. maddesine, ceza hukukuna paralel bir düzenleme teklif edilmiş; ancak bu öneri kurucu mecliste reddedilmiştir³⁶⁷.

³⁶⁵ ULUATAM Ö., **Kamu Maliyesi**, Genişletilmiş 4. Baskı, Savaş Yay., Ankara 1991, s. 75

³⁶⁶ GÜNEŞ, G., **Verginin Yasallığı İlkesi**, s. 136.

³⁶⁷ Prof. B. N. Feyzioğlu tarafından, kurucu mecliste 1961 Anayasa’sının 61. maddesine “Vergi kanunlarının makale teşmil edilemeyeceği ibaresinin konulması” veya 33. maddesine, ceza hukukuna koşut olarak “Kimse vergi borcunu doğuran olayın vukuundan önce yürürlükte bulunmayan kanunlara göre vergilendirilemez” hükmünün eklenmesi önerilmiştir. Bu öneri Prof. N. Bilge tarafından da desteklenmiş; ancak sonuçta öneri reddedilmiştir. ÇAĞAN, N., **Vergilendirme Yetkisi**, s. 180., ERGİNAY, A., **Vergi Hukuku**, s. 47-48.

ÇAĞAN, vergi kanunlarının geriye yürümezliği ilkesinin Anayasa'da yer almamasının yerinde bir tercih olduğunu; zira böyle bir hükmün yer alması durumunda kuralın istisnasız uygulanmak zorunda kalınacağını belirtmektedir. Oysa geriye yürümezlik katı bir kural değil, bir ilkedir. Bu nedenle, keyfi ve ölçüsüz olmamak ve anayasal güvenceleri zedelememek şartıyla geriye yürüyen vergi yasaları ihdas edilebilir³⁶⁸. Dolayısıyla verginin yasallığı ilkesi vergi yasalarının geriye yürümesi önünde tek başına engel değildir.

Burada iki görüşün de haklı yanları bulunabilir. İlk görüşe göre verginin yasallığı ilkesi vergi yasalarının geriye yürümemesini de gerektireceğinden, ilke ayrıca Anayasa'da yer almasa da Anayasal niteliktedir. Ancak bu görüş benimsenirse, lehe-aleyhe, hukuki güvenliği zedeleyen-zedelemeyen, kamu yararına olan-olmayan her türlü geriye yürüyen vergi normu sırf geriye yürüdüğü için Anayasa'ya aykırı addedilebilecektir.

Bu nedenle, kanımızca geriye yürümezlik ilkesi tüm hukuk normları için genel bir ilke iken, ceza normu açısından kesin bir kural, vergi hukuku açısından ise ceza normu haricindeki diğer hukuk normlarına nazaran daha katı uygulanması gereken bir ilkedir³⁶⁹.

III- Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi:

A- Genel Açıklama:

Yine kavrama eş anlamlı olarak vergi yasalarının geriye yürümezliği denebilmektedir. Ancak yukarıda da ifade edildiği gibi, diğer vergi normlarını içine almaya müsait olmayan bu tabirin kullanılması yerine, tüm vergi normlarını kapsayan vergi normların geriye yürümesi kavramının kullanımı daha doğrudur. Her

³⁶⁸ ÇAĞAN, N., **Vergilendirme Yetkisi**, s. 180-181.

³⁶⁹ Benzer görüş için bkz: GÜNEŞ, G., **Verginin Yasallığı İlkesi**, s. 136.

ne kadar verginin yasallığı ilkesi, vergilerin konulması, değiştirilmesi ve kaldırılmasının ancak yasa ile olmasına amirse de, BKK veya diğer düzenleyici işlemlerle de vergi yükümlülerinin bir takım temel hak ve özgürlüklerine dokunulabilmektedir. Bu itibarla, geriye yürümezlik ilkesini vergi hukukunda da yasa dışındaki normları da kapsayacak şekilde tanımlama taraftarıyız. Buna göre, vergi hukukunda geriye yürümezlik ilkesi: Normatif düzene getirilen yeni vergi normunun yürürlüğe girdiği tarihten önceki vergiyi doğuran olaylar için hukuki sonuçlar doğurmasını yasaklayan ve bu normun ancak yürürlüğe girdiği tarihten sonrası için uygulanmasını emreden hukuk prensibidir.

B- İlkenin Sınırları:

1- Genel Açıklama:

Hukukta hiçbir ilke mutlak ve istisnasız değildir. Zira aksi kabul edilseydi, ne o ilkeden beklenen fayda tam olarak gerçekleşebilirdi ne de hukuki değerler arasındaki çatışma en aza indirilebilirdi. Bu çerçevede geriye yürümezlik de mutlak ve istisnasız bir kural değildir³⁷⁰. Nitekim çalışma konumuz olan geriye yürümezlik ilkesinin söz konusu olduğu durumlarda; kamu yararı, kamu düzeni, hukuki istikrar, kazanılmış hak gibi pek çok hukuki değer çatışma halinde bulunabilmektedir³⁷¹.

Söz konusu bu hukuki değerlerin çatışmasına koşut olarak ilkenin de sınırlarının (istisnalarının) da, net olarak ortaya konulması onun işlevini en iyi

³⁷⁰ BIYIKLI, H. İ., “Fransız ve Türk Hukuk Sistemlerinde İdari İşlemlerin Geriye Yürümezliği İlkesi”, s. 86., AKILLIOĞLU, T., “Ekonomik Alanda Yönetmelik İşlemlerin Geriye Yürümezlik Kuralı Karşısında Çeşitli Durumları”, s. 33., “...geçmişe yürümeme ilkesi mutlak değildir ve geçmişe yürütülmeme ilkesinin istisnaları mevcuttur.” ARIKAN Z., “Vergi Kanunlarının Zaman Bakımından Uygulanması ve Sonuçları”, s. 37., “ İlke olarak geriye yürümezlik ve genel uygulamayı sürdürmek yararlı olmakla beraber, ilkenin uygulanışını ve istisnalarını her olaya göre kamu yararı, kamu düzeni, kararlılık, kazanılmış haklar gibi kavramlar açısından saptamaya çalışmak gerekir.” ULER, Y., **İdari Yargıda İptal Kararlarının Sonuçları**, s. 18.

³⁷¹ “AKILLIOĞLU, T., “Ekonomik Alanda Yönetmelik İşlemlerin Geriye Yürümezlik Kuralı Karşısında Çeşitli Durumları”, s.42.

şekilde yapmasına yardımcı olacaktır. Bu nedenle, bu bölümde ilkenin kapsamı ve sınırları belirlenmeye çalışılacaktır³⁷².

2- Lehe - Aleyhe Hüküm Ayrımı:

a- Genel Açıklama:

Çalışma konumuz olan geriye yürümezlik ilkesinin sınırlarını incelediğimiz bu bölümde, mükellef lehine yeni vergi ve/veya vergi ceza normunun zaman bakımından uygulanmasında getirilen hükmün lehe olup olmamasının bir farklılık yaratıp yaratmadığı konusu üzerinde durulacaktır.

Normatif düzende lehe-aleyhe hüküm ayrımı ve bu ayrım sonucunda bir farklılaştırmaya gidilmesi ilk kez ceza hukukunda “sanık lehine hüküm uygulanır” ilkesi ile ortaya çıkmıştır. Söz konusu ilkeye paralel olarak daha sonra, diğer kamu hukuku dallarında da benzer şekilde uygulamalara rastlanılmıştır³⁷³.

Bu ayrım ışığında, bir takım hukukun genel ilkelerine sınırlamalar getirilebilmektedir. Bu duruma, ceza hukukunda sanık lehine, vergi hukukunda mükellef lehine, yasallık ilkesine ve bunun sonucu olan bir takım yasaklara -kıyas yasağı ve geriye yürüme yasağı- getirilen sınırlamalar örnek olarak gösterilebilir.

³⁷² Kimi yazarlar, geriye yürümezlik ilkesinin istisnaları arasında tamamlanmamış işlemlere normun derhal uygulanmasını; yani geniş anlamda geriye yürümesini (gerçek olmayan geriye yürüme) de göstermektedirler. Örneğin “Yasalarının geçmişe yürümeme kuralının istisnası vardır. Bazı durumlarda yeni yasa, eski yasa dönemindeki olay ve ilişkilere uygulanabilir. Buna ‘yasaların geçmişe etkisi’ ya da ‘yasaların geriye yürümesi’ denir. Beklenen haklara eski yasa değil, yeni yasa uygulanır.” GÖZÜBÜYÜK, A., Ş., **Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları**, Turhan Kitabevi, Ankara 2000., s. 73. AKTAN, C. C., GENCEL, U., “Türkiye’de Geriye Doğru Vergileme ve Verginin Hukukiliği İlkesinin İhlali”, s. 8.

Oysa geniş anlamda geriye yürüme veya derhal uygulama olarak adlandırılan durum geriye yürümezlik ilkesinin istisnası değil, geriye yürümenin bir türüdür. Bu nedenle aslında aşağıda incelenecek olan usul hükümlerinde de gerçek geriye yürüme değil, gerçek olmayan geriye yürüme (derhal uygulama) vardır. Ancak birçok çalışmada derhal uygulama da bu çerçevede incelendiğinden biz de bu bölümde inceleme gereği duyuyoruz. Derhal uygulama normu hakkında birinci bölümde açıklamalar yapılmıştır.

³⁷³ SAYGILIOĞLU, N., **Vergi Hukukunda Yorum**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Araştırma, Planlama, Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yay. No: 1987/288, Ankara 1987, s. 110.

b- Vergi Yükümlüsü Lehine Hüküm:

Vergi yükümlüsü lehine getirilen yeni hükmün geriye yürütüleceğine dair Ceza Kanunu'ndaki gibi bir genel hüküm vergi kanunlarında bulunmamaktadır³⁷⁴. Dolayısıyla, vergi hukukunda mükelleflerin vergi yükünü hafifleten yeni bir vergi normunun geriye yürütülmesi gibi bir zorunluluk mevcut değildir³⁷⁵.

Vergi yükümlüsü lehine hükmün, vergi hukukunda bir kısım genel ilkeler bakımından bir istisna sebebi olarak görülmesinin nedeni, ceza hukukundaki uygulama nedeninden pek farklı değildir. Zira her iki uygulamada da bireylerin hukuki güvenliğini koruma amaçlı bu ilkeler, onların hukuki güvenlerini zedelemeyen uygulamaları yasaklamak amacıyla değildir. Çünkü geriye yürümezlik ilkesi ile korunan hukuki değer, hukuki güvenliktir. Vergi mükelleflerinin lehine vergi yükünü hafifleten vergi normunun geçmişe dönük uygulanmasının ise, vergi yükümlülerinin hukuki güvenlerini zedelemeyeceği açıktır.

³⁷⁴ "...bu hususta vergi hukuku, ceza hukukuna olan müşâbehetinden ayrılmaktadır. Gerçekten ceza hukukunda muayyen bir suçun vuku anından ceza hükmünün verilmesine kadar ceza haddinde bir değişiklik vuku bulursa mahkumun lehinde olan tatbik olunur. Vergi hukukunda, aksine bir hüküm bulunmadıkça, lehde veya aleyhde değişiklik dikkat nazara alınmaz. ...vergi tarifesinde bir indirme yapıldığı takdirde bu tenzilattan henüz vergisi tarh olunmayan mükelleflerinde istifade edebilmeleri hususi hükümler konulmak suretiyle imkan dahiline sokulmaktadır." FEYZİOĞLU, B. N., "Mükellefiyet Doğurucu Vakıa (Vergiye Doğuran Hadise)", s. 80.

Ancak yine de, vergi ceza hükümlerinde ceza hukukundaki "Sanık lehine hüküm uygulanır" ilkesine benzer bir takım özel düzenlemelere rastlamak mümkündür. Örneğin VUK'da, yeni kanunun yürürlüğe girmesinden önce işlenmiş fiiller hakkında fiilin işlendiği tarihte yürürlükte olan hükümlerle yeni hükümlerden mükellef veya suçlu lehine olanın uygulanacağı esas kabul edilmiş bulunmaktadır (VUK geç. Md. 6; 5432 sayılı Yasa geç. Md. 5). ÖNER, E., **Vergi Açısından Türk Kamu Hukuku**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yay. No: 1980/221, Başbakanlık Basımevi, Ankara 1981, s. 44.

³⁷⁵ Ancak burada sözü edilen vergi normu, vergi ceza normu değildir. Zira vergi ceza hükümlerinin zaman bakımından uygulanmasında ceza hukukunun genel prensiplerine atıf yapılabilmektedir. Bu konu aşağıda adli nitelikteki vergi ceza hükümleri ve mali nitelikteki vergi cezaları açısından ayrı ayrı incelenecektir.

Anayasa Mahkemesi de, vergi yükümlülerinin hukuksal güvenlerini sarsmayacağı düşüncesiyle lehe vergi normlarının geriye yürütülmesini hukuka aykırı bulmamaktadır³⁷⁶.

Bu tür vergi yasalarına zaman zaman ülkemizde de rastlanmaktadır. Yukarıda ifade edilen sebeplerle bu normlar çoğu kez ihtilaf konusu yapılmamaktadır³⁷⁷.

Ancak lehe geriye yürütülen bu yasaların hukuka uygun olduğunu kesin bir dille söyleyebilir miyiz? Başka bir ifadeyle, bu durumda vergi yükümlülerinin hukuki güvenlerinin zedelenmemesi, tek başına geriye yürümezlik ilkesi için bir istisna oluşturur mu? Daha açık bir anlatımla geriye yürüme yasağı sadece hukuki güvenliği mi korumaktadır?

Bu bağlamda, vergi yükümlüsü lehine yorum konusu gerek kıyas yasağında³⁷⁸, gerekse geriye yürüme yasağında vergi yazınında tartışma konusu yapılmaktadır. Genel olarak vergi yazınında lehe yorumunun olup olmayacağı konusunda iki zıt görüş vardır. Bilhassa bu tartışma, verginin yasallığı ilkesi bağlamında kıyas konusunda yapılmaktadır. Ancak geriye yürümezlik ilkesinin de verginin yasallığı ilkesi ile ilişkisi göz önünde bulundurulduğunda kıyas konusunda yapılan tartışmalar lehe geriye yürüme konusuna da geçerli kılınabilir. Buna göre, lehe geriye yürümede de, lehe kıyas konusundaki tartışmalara paralel iki görüşün mevcut olduğunu ifade edebiliriz.

³⁷⁶ "...Zorunlu nedenlerle (örneğin kamu yararı gibi) geriye yürüme durumunda önceki etkileme söz konusu olabilir. Yükümlüler arasında eşitsizliğe yol açmayacak düzenlemeler, üstelik yükümlülerin yararına olunca, geriye yürütülmekle hukuksal güvenlik ilkesi çiğnenmiş sayılmaz."AYM, 7.11.1989 gün, E. 1989/6 K. 1989/42. **AMKD S: 25**, s. 414-415.

³⁷⁷ Lehe geriye yürütülen vergi yasalarına örnek olarak, 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi, 4108 sayılı Yasa, 4481 sayılı Yasa ve 4837 sayılı Ekonomik İstikrarı Sağlamak İçin Ek Vergiler Alınması Hakkında Kanununun vergi yükümlüleri lehine geriye yürütülen hükümleri verilebilir.

³⁷⁸ Vergi Hukukunda lehte ve aleyhte kıyas ayrımı hakkında tartışmalar için bkz: AKKAYA, M., **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Turhan Kitabevi, Ankara 2002, s. 55-64., FURTUN, İ. H., **Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma-Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri**, SAYGILIOĞLU, N., **Vergi Hukukunda Yorum**, BİRSENOĞUL, H., "Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı Yoluyla Hukuk Güvenliği mi?" **AÜEHFD**, C: VII, S: 3-4, Y: 2003, s. 157-169.

İlk görüşe göre vergi yükümlüsü lehine geriye yürüme ile aleyhe geriye yürüme arasında bir fark yoktur. Her ikisi de Anayasa'nın 73. maddesi uyarınca mümkün değildir. Zira vergi hukukunda geriye yürümezlik ilkesi, verginin yasallığı ilkesinin bir sonucudur³⁷⁹. Verginin yasallığı ilkesi ise, bir taraftan yasaya dayanmayan bir verginin alınmasını yasaklarken, diğer taraftan da devleti yasa ile düzenlenen bir vergiyi almakla yükümlü kılar. Başka bir ifadeyle, verginin yasallığı ilkesinin iki işlevi bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, vergilendirme yetkisinin hukuk devleti ilkesi açısından sınırlandırılmasıdır. Böylece vergi idaresinin vergilendirme yetkisi çerçevesinde tesis ettiği düzenleyici işlemler ve birel işlemler yasallık denetimine tabi tutulabilmektedir. Diğer işlevi ise, vergi yasaları çerçevesinde doğan vergi alacağı hakkını gerçekleştirilme olanağını devlete bir yetki ve ödev olarak sunmasıdır³⁸⁰. Bu bağlamda, verginin yasallığı ilkesi, ne aleyhe ne de lehe bir geriye yürümeye cevaz verebilir.

Ayrıca bu görüşü destekler başka bir görüşte de, vergi yasalarının yorumlanmasında önyargısız bir şekilde yorumun sonucuna göre bir yöntem

³⁷⁹AKKAYA, M., “Vergide Belgelendirme ve Ticaret Şirketi Temsilcilerinin Şirketin Vergi Borçlarından Sorumluluğu”, Türkiye Barolar Birliği - Mersin Barosu, İdari Yargı Paneli, 11-12 Nisan 2003, Mersin, s. 465., BİRSENOĞUL, H., “Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı Yoluyla Hukuk Güvenliği mi?”, s. 165, 169.

³⁸⁰ Verginin yasallığı ilkesinin vergi yükümlülerine ve devlete hitap eden iki ayrı işlevi ve anlamı olduğunu belirten Türk vergi yazınındaki görüşlere şu örnekler verilebilir: “Verginin yasallığı ilkesi bireyi korumasının yanı sıra devleti de vergi alma zorunluluğu ile karşı karşıya bırakmakta, gerektiğinde zorla yürütüm yetkisi vererek onu güçlü bir şekilde bireyin karşısına çıkartmaktadır” GÜNEŞ, G., **Verginin Yasallığı İlkesi**, s. 2., “...73. maddeyi diğer fıkralarıyla birlikte düşünerek Devlet açısından yorumladığımızda ise; kanunla konulan vergi ve benzeri mali mükellefiyetleri devletin almaktan feragat edemeyeceğini hatta alacağı tehlikeye düştüğünde cebren almasının gerektiğini de anlamaktayız” ÖZ, E., **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, s. 241., “Yasal idare ilkesi, vergi hukukunda vergilerin yasallığı ilkesi dolayısıyla daha açık bir anlam kazanmaktadır. Bu ilke sadece vergilerin yasa konulmasını değil aynı zamanda bu yasaların tam ve doğru uygulanmasını da gerektirmektedir. ...vergi hukukunda idarenin kural olarak bağlı yetkiye sahip olması, yasal idare ilkesini daha da sertleştirmektedir.” ÇAĞAN N., “Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi”, s. 178, “...Türk vergi hukukunda yükümlü lehine kıyasın da mümkün olmadığı kabul edilmektedir. Kıyas yasağının kamu hizmetlerinin finansmanı için gerekli kamu gelirlerini güvence altına alma işlevini ve vergi idaresinin bağlı yetkiyle donatılmış olmasının temelinde yatan düşüncüyü ihmal etmeyen bu görüş kanımızca doğrudur.” AKKAYA, M., **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, s. 62.

izlenmemesinin gerekliliği ifade edilmektedir. Bu çerçevede gerek yargının gerek vergi idaresinin uygulama sonuçlarına bakarak, yasaları kendilerine atfedebilecek anlamlar dışında uygulama neticesi yaratabilecek her şeyden kaçınmaları gerekmektedir. Vergi hukukunda, vergi yasalarının yorumlanması sırasında, yapılan yorumla varılan sonuçlara göre bir yorum yöntemi gözetilmemelidir. Bu yaklaşım sonuçları itibariyle, ülkenin mali kaynakları bakımından büyük çapta kayıplara neden olabilir veya hakkaniyete aykırı olabilir. Ancak aksi bir uygulama ise, sonuçların ilkelere tercih edilmesi anlamını taşır. Hukukta, özellikle de kamu hukukunda ilkeler sonuçlardan çok daha önemlidir. Bunun en önemli kanıtı, vergilerin yasallığı ilkesinin Anayasa’da düzenlenmiş olmasıdır³⁸¹. Vergi hukukunda yorum ve kıyas yasağı konusunda ifade edilen bu görüşleri, geriye yürümezlik ilkesine uyguladığımızda, sonucuna göre ilkenin uygulanmasında farklılık bulunmasının, lehe ve aleyhe ayırımının yapılmasının doğru olmadığı ifade edilebilir.

İkinci görüşe göre ise, vergi yasalarında vergi yükümlüleri lehine geriye yürütülen hükümler, hukuk devletinin hukuki güvenlik ilkesi açısından herhangi bir sakınca yaratmazlar. Ancak bu hükümlerde yükümlüler arasında adaleti zedelememelidir³⁸².

³⁸¹ AKKAYA, M., “**Vergide Belgelendirme ve Ticaret Şirketi Temsilcilerinin Şirketin Vergi Borçlarından Sorumluluğu**”, s. 465, SAYGILIOĞLU, N., **Vergi Hukukunda Yorum**, s. 112-113, Yine KUMRULU’nun görüşleri de, “...Yükümlü ile idare arasında vergi hukuku arabuluculuk yapmak durumunda; bu arabuluculuğu yaptığı sırada vergi hukuku bir denge kurmak durumunda. Vergi hukukunun en temel işlevi budur. Vergi yükümlüsü ve vergi alacaklısı arasındaki çıkarlar dengesini kurmaya dikkat etmek durumundadır. Temel fonksiyon budur ve bunu yaptığı sırada da vergi hukuku yükümlü lehine davranmak ya da hazine lehine davranmak durumunda değildir. Objektif olarak dengeyi tesis etmeyi amaçlar” şeklindedir. KUMRULU, A., “Vergi Hukukundaki Gelişmeler” Paneli, s. 19.

³⁸² ÇAĞAN N., “Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi”, s.181, ÖNCEL M., KUMRULU A., ÇAĞAN N., **Vergi Hukuku**, s. 50., GÜNEŞ, G., **Verginin Yasallığı İlkesi**, s. 138-139, FURTUN, İ. H., **Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma-Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri**, s. 334.

Biz de ilk görüş doğrultusunda, “vergi yasalarının geriye yürümezliği ilkesini kucaklayan, onu pekiştiren, onun anlamını sağlamlaştıran verginin yasallığı ilkesinin, devlete, vergiyi doğuran olay unsuru gerçekleşmiş bir vergiyi toplama ödevini de yüklediği”³⁸³, bu nedenle vergi hükümlerinin vergi yükümlüsü lehine geriye yürütülmesinde verginin yasallığı ilkesinin zedelendiği fikrine katılmaktayız.

Buna karşın, yukarıda ilkenin kuramsal temelleri incelenirken belirtildiği gibi, geriye yürüme yasağı sadece verginin yasallığı ilkesi ile açıklanamaz. Geriye yürüme yasağı vergi yasalarında geçerli olduğu gibi, tüm diğer normlar için de geçerlidir. Zira ilkenin asıl koruduğu hukuki değer hukuki güvenlidir. Lehe geriye yürütülen vergi hükümlerinin ise mükelleflerin hukuki güvenliklerini zedelediği ileri sürülemez. Bu yüzden, lehe geriye yürüme hukuki güvenlik ve ölçülülük ilkelerini zedeleyemez.

Ancak bu durum, lehe geriye yürümenin muhakkak hukuka uygun olduğuna karine değildir. Zira vergi yükümlüleri arasında bulunması zaruri vergisel adaleti zedeleyen lehe geriye yürümler de Anayasa tarafından korunan bir başka hukuki değeri zedelediğinden hukuka uygun düşmez³⁸⁴.

Yine lehe kavramının göreceliği de söz konusu istisnaya ihtiyatla bakılması gereğini desteklemektedir. Zira toplumun belli bir kesimi için lehe olan hüküm diğer kesimi için aleyhe olabilir. Konuyu vergi genel teorisi yardımıyla biraz somutlaştıralım. Bilindiği gibi vergi genel ve karşılıksız bir kamu alacağıdır. Bir yerdeki veya bir gruba ait mükellefiyetlerden geriye dönük olarak vazgeçilmesi veya hafifletilmesi, o gruba ait mükellefler ve/veya o yörede yaşayan mükellefler

³⁸³ GÜNEŞ, G., **Verginin Yasallığı İlkesi**, s. 139.

³⁸⁴ BULUTOĞLU, ceza hukukundaki sanık lehine hüküm ilkesine benzer bir uygulamanın, vergi kanunları açısından da lehe hükümlerin kanunun yürürlüğünden önce doğmuş; ancak kesinleşmemiş vergi borçlarına uygulanmasının eşitlik ve hakkaniyet kurallarına aykırı olacağını belirtmektedir. BULUTOĞLU, K., **Türk Vergi Sistemi**, s. 26.

açısından lehe olduğu aşikârdır. Ancak bu kimseler dışında kalan toplumun diğer fertleri için aynı şeyi söylemek mümkün değildir. Zira vergisi hafifletilen kimselerin ödemedikleri veya az ödedikleri vergiler, diğer tüm toplum fertleri için artı bir yük getirmektedir³⁸⁵. Daha özet bir anlatımla, hem vergi yükümlüsü lehine düzenlemenin hem de kamu yararına uygun bir düzenlemenin bir arada olması pek mümkün olmayabilir³⁸⁶.

Öte yandan, popüler politikalar güden hükümetlerin seçimleri göz önüne alarak –af yasalarında olduğu gibi- sürekli bu şekilde uygulamalarda bulunma ihtimali de, lehe vergi hükümlerinin geriye yürütülmesinin bir başka sakıncasını oluşturur. Özet olarak, ceza hükümleri dışında lehe geriye yürütülen vergi normları hukuki güvenlik ilkesini zedelemese de, her zaman hukuka uygun olmayabilir.

c- Sanık Lehine Olan Ceza Hükümleri (Lex Mitior):

ca- Genel Açıklama:

Ceza hukukunda geriye yürümeme yasağı Anayasa'nın 38. maddesi³⁸⁷ uyarınca kural olmakla birlikte, bu kuralın, tüm modern ceza hukuklarında mevcut bulunan bir istisnasına, 5237 sayılı Türk Ceza Kanununda da, 7/2. maddede³⁸⁸ yer verilmiştir. Anılan maddede: “ Suçun işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanun ile sonradan yürürlüğe giren kanunların hükümleri farklı ise, failin lehine olan kanun uygulanır ve infaz olunur.” hükmüne yer verilerek “sanık lehine hükmün geriye

³⁸⁵ Sözelimi, emlak vergisini geriye dönük olarak kaldıran bir lehe hüküm, emlak sahipleri için lehe olmasına karşın, diğer vatandaşlar için hiç de manzara aynı olmayacaktır. Çünkü kamu yararı ile bir kesimin lehine olan hükmün her zaman çatışma halinde olma ihtimali vardır.

³⁸⁶ GÜNEŞ, G., **Verginin Yasallığı İlkesi**, s. 139.

³⁸⁷ Bilindiği gibi, Anayasa'nın “Suç ve Cezalara İlişkin Esaslar” başlıklı 38. maddesinin birinci fıkrasında: “Kimse, işlediği 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.” şeklindeki düzenlemeyle geriye yürümezlik ceza hükümleri açısından kesin bir şekilde kabul edilmiştir.

³⁸⁸ Aynı ilke 765 sayılı eski Ceza Kanunu'nun 2. maddesinde: “ ...Bir cürüm veya kabahatin işlendiği zamanın kanunu ile sonradan neşrolunan kanun hükümleri birbirinden farklı ise, failin lehine olan kanun tatbik ve infaz olunur ” şeklinde düzenlenmişti.

yürümesi” prensibi kabul edilmiştir³⁸⁹. Buna göre, lehe olan ceza hükmünün geriye yürümesi ve böylece fail lehine kanunun uygulanarak hafif cezanın infazı öngörülmüştür³⁹⁰.

Görüldüğü gibi sözü edilen ilke, yargılama sonucunda hüküm verilmiş, kesinleşmiş ve hatta infaza başlanmış olsa bile geçerli olacak ve böylece lehe olan yeni kanun geçmişe de uygulanacaktır³⁹¹.

Ancak bu ilke sadece maddi ceza kanunları açısından geçerli olup, ceza usulü kanunları bakımından, usul kanunlarındaki zorunluluk sebebiyle, sanık lehine hüküm uygulanır prensibinin uygulanması mümkün değildir³⁹².

Vergi ceza hukukunda yer alan suç ve cezalar için de, ceza hukuku öğretisinde yapılan bölümlenmelere paralel olarak çeşitli tasniflendirmelere gidilebilir.

Yapılan bu sınıflandırmalardan en önemlisi ve incelediğimiz ilke açısından önem arz

³⁸⁹ İlkenin modern ceza hukukunda kabul edilmesinin sebepleri hukuk yazınında benzer şekillerde açıklanmaktadır. Hukuk yazınında ilkenin var oluş amacı POSTACIOĞLU tarafından, “...Şüphe yoktur ki ceza kanununun menettiği fiiller medeni münasebetleri tanzim eden kanunların cevaz vermediği hadiselerden daha fazla intizamı ammeyi rencide ederler. Ona rağmen evvelce mevcut olan bir cürmü ortadan kaldıran bir kanunu makabline teşmilde tereddüt gösterilmemektedir. Zira bugün intizamı ammenin istihdaf etmediği bir gaye uğrunda ‘ferdi hürriyeti’ feda etmek manasız olacaktır. Bu son cümledeki ‘ferdi hürriyetin’ yerine ‘hüsnü’ niyet kelimesini ikame ederek intizamı ammenin bugün yapılmasında bir beis görmediği mukaveleyi bozmaya, sırf eski bir yasağı tatmin için hüsnüniyet kaidelerini çiğnemeye bir sebep yoktur” (POSTACIOĞLU, İ., E, “Kanunun Makabline Ademi Şümülü Prensibinin Hususi Bir Şıkkı Teşekkül Anındaki Kanuni Hükümlere Göre Batıl Olan Bir Akit Yeni Bir Kanun İle Muteber Addolunabilir mi?”, s. 42) şeklinde ifade edilmiştir. DÖNMEZER de lehe olan ceza hükmünün niçin geçmişe yürüdüğünü şu görüşleri vererek açıklamıştır: “ 1 Fiili suç olmaktan çıkararak kanun geçmişe yürürlüğüdür; zira evvelce işlenen suçları artık cezalandırmada sosyal yarar kalmamıştır. Suçu kaldırmamakla birlikte failin daha lehine olan kanunun geçmişe yürürlü olmasını ise adalet gerektirir. 2 Suçta kanunilik ilkesine aykırı olmadıkça yeni ceza kuralını geçmişe yürürlü olarak uygulamak gerekir. Çünkü bu halde ferdin menfaati korunmaktadır. 3 Lehe olan kanunun geçmişe yürürlü olarak uygulanması hem toplumun hem de suçlunun yararınadır. Zira bu kural insan kişiliğine saygı esaslarını da tatmin eder. Gereksiz olarak şiddetli bir cezayı uygulamak insancıl esaslara zıt olur. 4 Yeni kanunlar zaten yerleşmemiş (teessüs etmemiş) hukuki durumlar hakkında derhal uygulanmalıdır. Buna (derhal uygulama) esası denilir. Ancak failin aleyhinde olan kanunları, suçta kanunilik ilkesi sebebiyle derhal uygulama imkânı yoktur. Bu nedenle lehte olan kanunun geçmişe yürürlü olarak uygulanması esas ilkeye uygundur.” DÖNMEZER, S., **Ceza Genel Hukuku Dersleri**, s. 57.

³⁹⁰ ÖZGÜVEN, A, V., “Trafik Cezalarına İlişkin Son Değişikliğin Zaman Bakımından Uygulama Sorunu”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Y: 19, S: 440, 15 Mayıs 2005, s. 50.

³⁹¹ YALÇIN, T., “Vergi Yargısında Kesin Hüküm”, **Mali Hukuk**, Y: 1992, Ocak-Şubat, S: 37, s. 45.

³⁹² “Ceza muhakemesi normları sanık lehine yorumlanamaz.” KUNTER- YENİSYEY, **Muhakeme Hukuku Dahil Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku**, s. 193.

edeni kuşkusuz “mali (idari) nitelikteki suç ve cezalar” ve “ceza hukuku anlamında (adli nitelikte) suç ve cezalar” ayrımıdır³⁹³. Bu ayrım doğrultusunda, vergi ceza hukukunda “sanık lehine hükmün geriye yürümesi” prensibinin ayrı ayrı incelemesi, ilke hakkında varılacak sonuçların daha sağlıklı olması için elzemdir.

cb- Ceza Hukuku Anlamında Vergi Suç ve Cezaları Açısından:

Vergi Usul Kanunu'nun yasaklamış olduğu bir kısım fiiller, ceza hukuku anlamında da suç oluştururlar. Bunların saptanması ve yaptırım uygulanmasında vergi idaresi yetkili değildir. 5237 sayılı Türk Ceza Kanununda düzenlenen diğer suçlarda olduğu gibi bu fiillerin de saptanması ve yargılanarak yaptırım uygulanması³⁹⁴ ceza mahkemelerinin görev ve yetkisindedir³⁹⁵.

Bu bakımından, 5237 sayılı Yasa'da düzenlenen suç ve cezalar için geçerli olan ceza yargılama usulü ve ceza hukuku genel prensipleri Vergi Usul Kanunu'nda yer alan ceza hukuku anlamında (hürriyeti bağlayıcı) vergi cezaları için de geçerli olması doğaldır.

Nitekim 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun “Özel Kanunlarla İlişki” başlıklı 5. maddesinin I. fıkrasında, “ Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır” hükmüne yer verilmiştir. Bu maddeye göre, Türk Ceza Kanunu dışında düzenlenen (ceza hukuku anlamında) suç ve cezalara da anılan Yasa'nın getirmiş olduğu temel prensiplerin duraksamadan tüm diğer ceza kanunlarındaki suç ve cezalar için de uygulanacağı açıktır. Dolayısıyla “ sanık lehine hükmün geriye yürümesi ” prensibi Ceza Kanunu'nda yer almayan suç ve cezalar açısından da geçerli bir kuraldır. Hatta ULER'in ifade ettiği gibi, söz

³⁹³ ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN **Vergi Hukuku**, s. 209-210.

³⁹⁴ Ceza mahkemelerince bu suçlar açısından hüküm altına alınabilecek vergi cezaları; hapis, ağır hapis ve para cezalarıdır.

³⁹⁵ ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN **Vergi Hukuku**, s. 210.

konusu ilke, “usul yasasında yer aldığı halde anayasal nitelikte olan, yetki ve görev hükümleri gibi; adi yasada yer almış anayasal bir hükümdür”³⁹⁶. Bu nedenle, diğer ceza yasalarında düzenlenen suç ve cezalar için ilgili yasalarında bu ilkeye ilişkin aksi bir düzenleme ihdas edilse bile, bu anayasal denetime tabi tutulabilecektir.

Gerçekten de, Vergi Usul Kanunu’nun 4369 sayılı Yasa’nın 20. maddesi ile eklenen Geçici 21. maddesinde, “ Bu Kanununun 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 Kanun hükümlerinden lehe olanı uygulanır. Şu kadar ki, bu Kanunun yürürlüğe girmesinden önce kesinleşmiş mahkûmiyet kararları hakkında bu Kanun hükümleri uygulanmaz” hükmüne yer verilmiş; ancak bu maddenin lehe hükmün geriye yürümesini engelleyen son tümcesi, Anayasa Mahkemesi’nce eski Türk Ceza Kanununun 2. maddesinde ifadesini bulan “sanık lehine hükmün geriye yürümesi” prensibi uyarınca Anayasa’nın 2. ve 10. maddelerine aykırı bulunarak iptal edilmiştir³⁹⁷.

³⁹⁶ ULER, Y., “Anayasa Mahkemesi İptal Kararları Geriye Yürür”, **Bahri Savcı’ya Armağan**, Mülkiyeliler Birliği Vakfı Yay. No: 7, Ankara 1988, s. 518.

³⁹⁷ AYM, söz konusu kararında iptal gerekçesini şu şekilde belirtmiştir: “...Bu ülkedeki toplumsal, ekonomik ve kültürel yapının, fail üzerindeki baskısını değerlendirerek hangi eylemlerin suç sayılacağını, bunların hangi tür ve ölçüde yaptırma bağlanacağını saptamak yasa koyucunun takdir yetkisi içindedir. Ancak, yasama organı ceza hukuku alanında düzenleme yaparken anayasal sınırlar içinde hareket etmek ve ceza hukukunun genel ilkelerine bağlı kalmak zorundadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun ‘kaçakçılık suçları ve cezaları’ başlıklı 359. maddesinin 2. bendi uyarınca sahte fatura kullanarak vergi kaçırma suçunu işleyenlere yasa koyucunun öngördüğü 3 yıldan 5 yıla kadar ağır hapis cezası, 22.7.1998 günlü, 4369 sayılı Yasa ile 18 aydan 3 yıla kadar ağır hapis cezası olarak değiştirilmiştir. Geçici 21. madde birinci tümcesinde “...hükmolunacak cezalar hakkında ise, bu fiillerin işlendiği tarihte yürürlükte bulunan hükümler ile bu kanun hükümlerinden lehe olan uygulanır” denilmesine karşın, itiraz konusu son tümcede “ Şu kadar ki bu kanunun yürürlüğe girmesinden önce kesinleşmiş mahkûmiyet kararları hakkında bu Kanun hükümleri uygulanmaz ” kuralına yer verilmiştir.

Türk Ceza Kanunu’nun 2. maddesinin ikinci fıkrasında “Bir cürüm veya kabahatin işlendiği zamanın kanunu ile sonradan neşrolunan kanun hükümleri birbirinden farklı ise failin lehine olan kanun tatbik ve infaz olunur” denilmektedir. Bu kuralın yalnız görülmekte olan davaları değil, infazı

Görüldüğü gibi Yüksek Mahkeme, ceza hukuku anlamında vergi suç ve cezalarının da söz konusu ilke kapsamında olduğunu düşünmektedir. Zira bu tür vergi suç ve cezalarının diğer suç ve cezalardan hiçbir farkı yoktur³⁹⁸. Nasıl ki, kişilere karşı işlenen suçlar, malvarlığına karşı işlenen suçlar ve devlete karşı işlenen suçlar gibi gruplandırmalar yapılıyorsa, ceza hukuku anlamında vergi suçları da bir sınıflandırmadan ibarettir. Bu nedenle, bu suç ve cezalara da, temel ceza hukuku prensipleri istisnasız uygulanmalıdır³⁹⁹. Elbette, vergi ceza hukukunun kendine has bir yapısı bulunmaktadır; ancak bu durum, ceza hukukunun genel ilkelerinin vergi ceza hukukunda da uygulanmasına engel değildir⁴⁰⁰. Ayrıca, sanık lehine hükümlerin geriye yürütüleceğine dair TCK'daki hükümlere benzer düzenlemelere vergi kanunlarında da rastlamak mümkündür⁴⁰¹.

Vergi yazınında da genel kanı, ceza hukuku anlamında vergi suç ve cezalarına ilişkin lehte değişikliklerin geriye yürütülmesinin zorunlu olduğudur⁴⁰².

gerekten mahkûmiyet kararlarını da kapsadığında duraksamaya yer yoktur. Ceza hukukunun bu ilkesi çağdaş hukukun temel ilkelerinden biri olduğu gibi adaletli bir hukuk düzeninin de gereğidir.

Aynı hukuksal durumda olan kişilerin, aynı tarihte sahte fatura kullanmak suretiyle kaçakçılık suçu işlemeleri halinde, haklarında açılacak kamu davalarının kimi nedenlerle farklı tarihlerde sonuçlanarak kesinleşmesi durumunda “fail lehine olan kanun tatbik ve infaz olunur” ilkesi, itiraz konusu kural kapsamına girenler için uygulanmayacağından bunların farklı cezalandırılmaları sonucu doğacaktır. Eşitlik ilkesine aykırılığı açık olan bu uygulamanın hukuksal eşitliği esas alan hukuk devleti ilkesiyle de bağdaştığı ileri sürülemez. Açıklanan nedenlerle, kural Anayasa'nın 2. ve 10. maddelerine aykırıdır. İptali gerekir. İtiraz konusu kuralın Anayasa'nın 38. maddesiyle ilgisi görülmemiştir.” AYM, 06.7.2000 gün, E. 2000/21 K. 2000/16, **AMKD** S: 36, C: 2, s. 720–721. Burada dikkat edilmesi gerekli husus, Yüksek Mahkeme'nin yapmış olduğu Anayasal denetim sırasında atf yaptığı ölçü norm Anayasa'nın 38. maddesi değil, “sanık lehine hüküm uygulanır” ilkesinin düzenlendiği TCK'nın 2. maddesi ve bu bağlamda Anayasa'nın 2. ve 10. maddeleridir.

³⁹⁸ Yine bir başka Anayasa Mahkemesi kararında, “...Ceza hukuku anlamında vergi suç ve cezalarının diğer suç ve cezalardan farkı yoktur” denmiş ve ceza hukukundaki genel prensiplerin bu suç ve cezalar açısından da uygulanabilirliği tekrarlanmıştır. AYM, 6.06.1991 gün, E. 1991/10, K. 1991/14 ile E. 1990/35, K. 1991/13 sayılı kararlara karşı Yargıçlar Servet TÜZÜN, Yavuz NAZAROĞLU ve Güven DİNÇER'in karşı oy yazıları (FURTUN, İ. H., **Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma-Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri**, s. 365).

³⁹⁹ ERMAN, S., **Vergi Suçları**, İ.Ü. Fen Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Prof. Dr. Nazım Terzioğlu Basım Atölyesi, İstanbul 1988, s. 2.

⁴⁰⁰ ÇAĞAN, N., “Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı”, **AÜHF**, C: XXIX, Y: 1972, S: 1-2, s. 112.

⁴⁰¹ VUK Geçici Md. 6, VUK Geçici 21 ve 5432 sayılı Yasa Md. 5 örnek olarak verilebilir.

⁴⁰² “...Sonradan çıkarılan bir vergi kanununun geçmişi kapsamı dışları öngörülmemiş zararlara uğrattır; rekabete dayanan serbest piyasa mekanizmasının işleyişini zedeler...Bunun istisnası, gene

Bununla beraber azınlıkta kalan aksi görüşe göre, ceza hukukunun bu temel prensibinin ceza hukuku anlamında vergi suç ve cezalarına uygulanamayacağı düşünülmektedir⁴⁰³.

cc- İdari (Mali) Nitelikteki Vergi Suç ve Cezaları Açısından:

Ceza hukuku anlamında vergi cezaları hakkında, genel ceza hukuku prensibinin -“sanık lehine hüküm uygulanır” ilkesinin- istisnasız uygulanacağı yukarıda ifade edildi. Ancak asıl tartışılması gereken konu, idari nitelikteki vergi cezalarında da bu prensibin geçerli olup olmayacağıdır.

genel hukuk ilkesine uygun olarak, vergi cezalarında yükümlünün lehine olarak yapılan değişikliklerdir." BULUTOĞLU, K., **Türk Vergi Sistemi**, s. 25., "...ceza mahkemelerinde verilecek vergi suçlarına ilişkin cezaları düzenleyen yasaların geçmişe yürümesini ceza hukuku ilkeleri ışığında altında değerlendirmek gerekecektir." GÜNEŞ, G., **Verginin Yasallığı İlkesi**, s. 139, "Vergi ceza hukukunun, genel ceza hukukundan farklı bir yapısı bulunmakla beraber, birçok durumlarda ceza hukukunun genel ilkeleri vergi ceza hukukunda da uygulanabilir." ÇAĞAN, N., "Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı", s. 112, "...Bu durumda, 'lehe olan kanunun geçmişe uygulanabilirliği' ilkesi geçerlidir. Nitekim TCK'nun 2. maddesi, işlendikten sonra yapılan kanuna göre cürüm ve kabahat sayılmayan bir filden dolayı kimsenin cezalandırılmayacağını hükme bağlamıştır. ... Ceza hukuku anlamında vergi suçları bakımından da elbette ki aynı durum söz konusudur." YALÇIN, T., "Vergi Yargısında Kesin Hüküm", s. 46. Bu görüşler, ceza hukuku anlamında vergi suç ve cezalara ilişkin yapılan değişikliklerin de geriye yürüyeceğine dair vergi yazınındaki açıklamalara örnek olarak verilebilir.

⁴⁰³ Örneğin WALINE'ye göre, vergi kanununa aykırı fiil gerçekleştiği tarihte yürürlükte olan mali para cezası kaldırılrsa dahi yine de uygulanacaktır. Çünkü bu mali para cezası hazineye verilen zararın tazmininden ibarettir. Ayrıca, vergi cezası mahkûmiyet kararları da lehe değişikliklerle kaldırılmamalıdır. WALINE, M., *Nature juridique des pénalités fiscal Revue de Science et de législation financières* p. 14-24. (Çev. YAĞMURLU, T.), "Vergi Cezalarının Hukuki Niteliği", **DD**, Y: 8, S: 28-29, s. 80.

Bir başka yazar ise, VUK Geçici 21. madde ile ilgili yukarıda incelemiş olduğumuz Anayasa Mahkemesi kararını eleştirmiş; VUK'un ceza hükümlerinin özel kanun niteliğinde olduğunu, bu nedenle genel kanun olan TCK'ya göre VUK'un uygulanması gerektiğini belirtmiştir. Buna ilaveten, TCK'da 2'de yer alan " sanık lehine hüküm uygulanır " ilkesinin anayasal bir nitelik taşımadığını, çünkü TCK'nın diğer kanunlara nazaran bir üst norm niteliğinin bulunmadığını, vergi kanunlarında " sanık lehine hüküm uygulanır " ilkesinin ancak açıkça düzenlenmiş olması halinde sözü edilen ilkenin uygulama alanı bulabileceğini ifade etmiştir. OKTAR, A., S., " Aleyhe Olan Ceza Kuralının Geriye Yürümezliği İlkesi ve Anayasa Mahkemesi'nin Vergi Usul Kanunu ile İlgili İki İptal Kararı Üzerine Düşünceler II", **Yaklaşım**, Y: 9, Temmuz 2001, S: 103, s. 33-36.

Söz konusu görüşlere katılmak mümkün değildir. Nitekim yukarıda açıklandığı gibi, "sanık lehine hüküm uygulanır" ilkesi "geçmişe Beccaria'ya dayanan ve dünya hukuk düzeyinin ceza hukuku alanında gelişmesini ifade eden" (ULER, Y., "Anayasa Mahkemesi İptal Kararları Geriye Yürür", s. 518.) anayasal bir normdur. Bu nedenle diğer kanunlarda yer alan suç ve cezalar hakkında ilgili kanunlarında sözü edilen ilke zikredilmese bile, aksi bir uygulamaya gidilmesi mümkün değildir. Ayrıca aksi bir düzenlemenin söz konusu kanunlarda yer alması durumunda, bu kanunların VUK Geçici 21. maddesinin son tümcesinin akıbetine uğrayacağı kuşkusuzdur. Yine ceza hukuku anlamında vergi cezaları diğer cezalardan hiçbir farkı yoktur. Bu yüzden de ilkenin ceza hukuku anlamında vergi cezalarında uygulanmaması eşitliğe aykırı olup, Anayasa'nın 2. ve 10. maddelerine de aykırı olacaktır.

Tartışma mali (idari) nitelikteki vergi cezaları ile diğer cezalar arasındaki bir takım mahiyet farklılıklarından doğmaktadır⁴⁰⁴. Söz konusu ilkenin mali nitelikteki vergi suç ve cezalarda uygulanmaması gerektiğini ileri süren görüşler genel olarak şu argümanlarla bu görüşlerini savunmaktadırlar: Mali ve idari nitelikteki suçların birer idari kabahat (disiplin suçu) ve bu suçlara uygulanan müeyyidelerin ise idari yaptırım niteliğinde olması sebebiyle, ceza hukukundaki bir kısım temel prensiplerin daha yumuşak uygulanacağı açıktır⁴⁰⁵. Dolayısıyla mali nitelikteki vergi suç ve cezalarda bu cezaların niteliği gereği “sanık lehine hüküm uygulanır” ilkesinin uygulanması mümkün değildir⁴⁰⁶. Yine bu cezaların hukuki mahiyeti ışığında yapılan benzer başka bir görüşe göre, mali nitelikteki cezalar, hazineye verilen zararın tazminden ibarettir. Bu tazminata ise, suçun işlendiği tarihte yürürlükte bulunan kanun uyarınca hazine hak kazanmıştır. Bu açıdan kazanılmış hak niteliğinde olan mali vergi cezasından sonra, yürürlüğe giren yasanın lehe olduğu ileri sürülerek mali vergi cezasının alınmasından vazgeçilmesi veya alınmış olan cezanın iadesi söz konusu olamaz⁴⁰⁷. Verginin yasallığı ilkesinin Anayasal bir norm olmasına karşın “sanık lehine hükmün geriye yürütülmesi”nin TCK’da yer alan adi bir kanun olması nedeniyle, lehe hükmün uygulanacağına dair yasa da açık bir düzenlemeye yer verilmeden

⁴⁰⁴ Vergi suç ve cezalarının nitelikleri ve diğer suç ve cezalardan farkları için bkz: ERMAN, S., **Vergi Suçları**, s. 4-9., WALINE, M., Nature juridique des penalités fiscal Revue de Science et de législation financières p. 14-24. (Çev. YAĞMURLU, T.), “Vergi Cezalarının Hukuki Niteliği”, s. 76-81. ÇAĞAN, N., “Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı”, s. 112-114.

⁴⁰⁵ FURTUN, İ., H., **Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma-Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri**, s. 339. Mali idari cezalar, idari yaptırımlar gibi, araya yargısal bir karar girmeden, vergi idaresinin doğrudan doğruya, bir işlemi ile idari usullerle vermiş olduğu cezalardır. ÖZAY, İ., H., **İdari Yaptırımlar Kuramsal Bir Deneme**, İÜHF Yay. No: 691, Özdem Kardeşler Matbaacılık, İstanbul 1985, s. 35.

⁴⁰⁶ YALÇIN, T., “Vergi Yargısında Kesin Hüküm”, s. 46. Benzer başka bir görüşe göre de, “...ceza hukukundaki tüm uygulamalar vergi ceza hukukunda da geçerli değildir. Öncelikle amaç farklılığı vardır. Ceza hukukundaki suç ve cezalarda kamu düzeninin sağlanması ve kanunların en iyi biçimde uygulanması amaçlanırken, vergi ceza hukukunda ise bu amaçlara ilaveten vergi borçlarının zamanında ve eksiksiz ödenerek devletin gelir kaynaklarının güvence altına alınması da hedeflenmektedir.” ÖZ, E., **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, s. 132.

⁴⁰⁷ WALINE, M., Nature juridique des penalités fiscal Revue de Science et de législation financières (Çev. YAĞMURLU, T.), “Vergi Cezalarının Hukuki Niteliği”, s. 80.

ilkenin uygulanamayacağı⁴⁰⁸, gibi sebeplerden ötürü “sanık lehine hüküm uygulanır” prensibinin bu tür cezalara uygulanamayacağı ifade edilmektedir.

Ancak idari nitelikteki vergi cezaları hakkında söylenen bu savlar, sözü edilen ilkenin bu cezalara da uygulanmasına engel değildir. Zira tüm ceza hükümleri için genel bir kaide olan “sanık lehine hüküm uygulanır” ilkesi⁴⁰⁹ ve bu ilkenin pozitif hukuktaki yasal dayanağı olan TCK md. 7, idari nitelikteki cezalar ile hürriyeti bağlayıcı cezalar arasında bir ayırım yapmamaktadır. Başka bir ifadeyle, ceza hükümleri için genel bir kaide sayılan anılan kanunda, idari nitelikteki cezaların bu kapsam dışında tutulduğuna dair herhangi bir sınırlandırıcı hüküm bulunmadığından daraltıcı bir yorumla bu tür cezaların, ceza hukukunun temel prensiplerinden birinin kapsamı dışında tutulması doğru değildir. Aksine, yukarıda da belirtildiği gibi, TCK’nın 5. maddesinde bu kanunun genel hükümlerinin özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlara da şamil olacağı hükme bağlanmıştır.

Bu nedenle, “sanık lehine hüküm uygulanır” ilkesinin mali nitelikteki cezalara uygulanıp uygulanmayacağı sorusunun cevabı, aslında bu tür cezaların gerçekte ceza niteliğinde olup olmadığı sorusunda düğümlenmektedir.

Hangi kanunda yer alırsa alsın; uygulanan yaptırımın türü her ne olursa olsun, normun hukuki niteliğinin belirlenmesinde önemli olan onun amacıdır. Normun amacı bir kısım fiillerin yasaklanması ve bu yasağa uyulmaması halinde kanunda sayılan bu fiilleri işleyenlerin cezalandırılması ise, söz konusu norm cezai niteliktedir.

⁴⁰⁸ CANDAN, T., **Vergi Suçları ve Cezaları**, Maliye ve Hukuk Yay., Ankara Eylül 1995, s. 11-13.

⁴⁰⁹ Ayrıca, TCK md. 7’nin anayasal bir norm olmadığı, Anayasa’nın 73. maddesinde ifadesini bulan verginin yasallığı ilkesinin vergi cezaları için de geçerli olduğu; bu nedenle sanık lehine hükmün mali nitelikteki vergi cezalarında uygulanamayacağı savına karşı da, Anayasa Mahkemesinin yukarıda zikredilen kararı örnek verilebilir. Zira söz konusu kararda Anayasa Mahkemesi, TCK’nın 2. maddesinin anayasal bir norm olduğunu belirtmiş ve bu maddeye atıfta bulunarak anayasa uygunluk denetimini yapmıştır. Bkz: Dp. 402 ve 408.

Vergi cezalarının hukuki niteliğinin belirlenmesinde de ölçü, yaptırımın vasfı değil, amacı olmalıdır⁴¹⁰. TCK'nın 1. maddesinde ceza normunun amacı genel olarak ifade olunmuştur. Buna göre ceza kanununun amacı, "...kişi hak ve özgürlüklerini, kamu düzen ve güvenliğini, hukuk devletini, kamu sağlığını ve çevreyi, toplum barışını korumak, suç işlenmesini önlemektir". Mali nitelikteki vergi cezalarında da asıl amaç, yukarıdaki görüşlerin aksine, devletin uğradığı zararın tazmini olmayıp, zararı aşan tutarda karşılık olarak suçluyu cezalandırmak ve böylece kamu düzenini sağlamaktır⁴¹¹. Örneğin vergi ziyai cezası ile vergi aslı ve gecikme faizinden başka verginin bir katı kadar ceza alınmaktadır⁴¹². Yine kaçakçılık suçu ile vergi ziyana sebebiyet verilmesi durumunda bu ceza üç kat olarak alınmaktadır⁴¹³. Öte yandan, vergi ödenmemesine yol açacak bir takım fiillerin yasaklanması (fatura verilmemesi – alınmaması, yasal defterlerin tasdik ettirilmemesi, gibi) ve bu fiillere karşılık cezai müeyyide uygulanması durumunda, (örneğin usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezası)⁴¹⁴ devletin bir zararının karşılandığı iddia edilemez. Ayrıca mali vergi cezaları tazminat niteliğinde olsaydı, ölüm halinde de bu cezaların özel hukuk kaidelerine göre mirasçılardan talep edilebilmesi gerekecekti⁴¹⁵. Dolayısıyla mali (idari) nitelikteki vergi cezalarının kendilerine özgü farklılıkları bulunsa da, ceza niteliğindedir ve ceza hukuku kapsamına girer⁴¹⁶. Bu tespite koşut olarak tüm cezalar gibi, bu tür cezalarda da ceza hukukunun temel prensipleri geçerli olup, "sanık lehine hüküm uygulanır" ilkesinin uygulanmaması için hiç bir sebep yoktur.

⁴¹⁰ ÇAĞAN, N., "Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı", s. 112

⁴¹¹ ÇAĞAN, N., "Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı", s. 113.

⁴¹² Bkz: VUK md. 344 / II.

⁴¹³ Bkz: VUK md. 344 / III.

⁴¹⁴ Bkz: VUK md. 351, 352, 353.

⁴¹⁵ ÇAĞAN, N., "Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı", s. 114.

⁴¹⁶ AYM bir kararında: "...Vergi cezaları kendilerine özgü ayrılıkları bulunsa da ceza niteliğindedir ve ceza hukuku kapsamına girer". AYM, 19.03.1987 gün, E. 1986/5, K. 1987/7 sayılı karara karşı Yargıç Yılmaz ALİFENDİOĞLU'nun karşı oy yazısı, FURTUN, İ. H., **Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma-Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri**, s. 350.

Anayasa Mahkemesi'nin mali nitelikteki vergi cezalarına ilişkin sanık lehine hüküm uygulanır" ilkesi hakkında herhangi bir kararı bulunmamaktadır. Ancak Danıştay'ın idari yaptırımlara ilişkin olarak ilkenin uygulanması gerektiğine dair kararları mevcuttur⁴¹⁷.

Öte yandan, uluslararası platformlarda alınan kararlara bakıldığında idari (mali) nitelikteki cezalar açısından da genel ceza hukuku prensiplerinin benimsenmesinin gerekliliğinin altının çizildiği görülmektedir. Özellikle XIV. Uluslararası Ceza Kongresinde, idari ceza hukukuna ilişkin değerlendirme yapıldıktan sonra, bir takım tavsiye niteliğinde, olması gereken hukukun genel ilkeleri zikredilmiştir. Bu ilkelerden maddi ceza hukuku ile ilgili olan ilkeler 2. Nolu başlık altında tespit edilmiş, konumuzla ilgili olarak d bendinde: “ Ceza hukukunca tanınan hukuka uygunluk halleri, kusurluluğu ortadan kaldıran nedenler ile, kanunu bilmemenin mazeret sayılacağı haller de dâhil olmak üzere, cezayı azaltıcı nedenler,

⁴¹⁷ İdari yaptırımlarda sanık lehine hüküm getiren yasaların geriye yürümesi gerektiğine ilişkin olarak Danıştay'ın, “tespit ve değerlendirmesi yapılmış olsun veya olmasın tüm yaptırımlar hakkında yeni yasayla tanınan haklardaki genişleme ve yeni menfaatlerin sağlanması durumunda bunun idarece dikkate alınarak uygulanması gerektiği; (Dan. 6. D. 16.10.1985 gün, E. 1985/784, K. 1985/1254 DD., S: 62-63, s. 249.), yine aynı şekilde yeni yasayla disiplin cezalarında lehte olacak yeni hükümlerin getirilmesi durumunda bunların uygulanması gerektiği; (Dan. Mürettep D. 18.3.1980 gün, E. 1978/7264, K. 1980/1166, DD., S: 40-41, s. 438.), yeni yasayla yapılan değişiklik ile, suçlu yararına olan yasanın uygulanacağına ilişkin genel ceza ilkesi karşısında belediye başkanının başkanlığının düşürülemeyeceği; (Dan. 8. D. 28.12.1987 gün, E. 1987/970, K. 1987/690, DD., S: 70-71, s. 385.), olay tarihinde yürürlükte bulunan tüzük ile daha sonra yürürlüğe giren tüzük hükümlerinin karşılaştırılarak memurun lehine olan hükümlerin uygulanması gerektiği” (Dan. 10. D. 19.3.1984 gün, E. 1984/560, K. 1984/595, DD., S: 56-57, s. 387.), şeklinde kararları mevcuttur. OĞURLU, Y., **İdari Yaptırımlar Karşısında Yargısal Koruma İdari Ceza Hukuku ve İdari Cezalara Karşı Başvuru Yolları**, Gözden geçirilmiş 2. Baskı, Seçkin Yay., Ankara 2001, s. 62. Danıştay'ın aksine İtalya Bölge İdare Mahkemesinde irretroattività/geriye uygulanmazlık' ve 'ultrattività/ileride uygulanırlık' ilke ve kuralları ceza hukuku alanında anayasal güvence altına alınmış olmalarına rağmen, yaptırımlar konusunda geçerli sayılmamaktadır. ÖZAY, İ., H., **İdari Yaptırımlar Kuramsal Bir Deneme**, s. 64-65.

idari ceza hukukunda da göz önünde bulundurulmalıdır”⁴¹⁸ hükmüne yer verilmiştir⁴¹⁹.

Elbette ilkenin, mali nitelikteki suç ve cezalarda, ceza hukuku anlamındaki suç ve cezalar kadar sert uygulanıp uygulanmayacağı tartışma konusu edilebilir⁴²⁰. Ancak sonuç olarak mali (idari) nitelikteki bu yaptırımların cezai nitelikte olduğunu kabul ediyorsak, demokratik ceza hukuku ilkelerinden biri olan “sanık lehine hüküm uygulanır” ilkesini bu tür suç ve cezalara da uygulamak zorundayız⁴²¹.

cd- Af Yasaları:

Geriye yürümezlik ilkesinin bir başka istisnası ise af kanunlarıdır. Af kanunları genel kaidenin aksine kural olarak geriye yürür ve geçmişteki vergilendirme işlemlerini etkilerler. Dolayısıyla, af kanunlarının sanık lehine hüküm getirdikleri ve bu nedenle geriye yürütüldükleri söylenebilir. Ancak bu durum, af kanunlarının geriye yürütülmesini tek başına açıklayamaz⁴²².

Af kanunlarının geriye yürütülmesine bu kanunların doğasından kaynaklanan bir takım özellikleri sebep olmaktadır. Çünkü af kanunları doğal olarak geçmişin unutulmasını, yok sayılmasını sağlayan kanunlardır; yoksa gelecekte işlenecek fiillerin affedilmesi af kanunlarının mantığına uymaz. Ayrıca böyle bir ihtimali kabul etmek, bazı kimselere suç işlemek için bir bakıma izin vermek anlamını gelecektir ki, bu durumun sadece af kanunları değil, hukuk mantığı ile bağdaşır bir yanı

⁴¹⁸ CENTEL, XIV. Uluslararası Ceza Kongresi Kararları (1-7 Ekim 1989 Viyana) ARGUMENTUM, S: 1, Y: 1, s. 6. (Aktaran: SABAN, N., **Vergi Hukuku Genel Kısım**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 2. Basım, DER Yay: 351, İstanbul 2003, s. 296.

⁴¹⁹ SABAN, N., **Vergi Hukuku Genel Kısım**, s. 295-296.

⁴²⁰ İdari yaptırımlar ve mali nitelikteki vergi cezalarının bir idari işlem olması, bunlara karşı dava açılmaması veya dava açılarak bu davaların aleyhte kesinleşmesi durumlarında, ilkenin uygulanabilirliği idari cezanın cezai niteliğine mi yoksa idari işlem vasfına mı öncelik tanınacağına bağlıdır. Ayrıca her mali nitelikteki vergi cezasında yapılan lehe değişikliğinin uygulanmasında zorluklar çıkabilir.

⁴²¹ Benzer görüş için bkz: SABAN, N., **Vergi Hukuku Genel Kısım**, s. 298.

⁴²² Vergi afları hakkında geniş bilgi için bkz: DÖNMEZ, R., **Teoride ve Uygulamada Vergi Afları**, Anadolu Üniversitesi Yay. No: 557, Eskişehir 1992.

bulunmamaktadır. Bu yüzden, af kanunları geriye yürütülmekte ve hangi tarihe kadar işlenmiş suçlara uygulanacağı genellikle kendi kanununda açıklıkla belirtilmektedir⁴²³.

3- Verginin Ana Ögesi - Usul Hükümü Ayrımı:

Öncelikle birinci bölümde açıklandığı gibi, usul hükümlerinin gerçek geriye yürümesinden değil, gerçek olmayan geriye yürümesinden (derhal uygulanması) bahsedilebilir. Dolayısıyla aslında bu istisnanın burada incelenmemesi düşünülebilir. Ancak doktrinde sıklıkla derhal uygulama normunun geriye yürüme normu yerine de kullanılması, derhal uygulama normunun geniş anlamda bir geriye yürüme oluşturması ve geriye yürümezlik ilkesinin yasalılık ilkesi ile ilişkisi göz önüne alındığında ilkenin kapsamının belirlenmesi açısından usul hükümlerinin de bu başlık altında incelenmesinin faydalı olduğu kanısındayız. Ayrıca usul hükümlerinin derhal uygulanması dışında, norm koyucu tarafından bu hükümlerin geriye yürütülmesi olasılığı göz ardı edilmemelidir.

Burada öncelikle usul hükümü nedir? Onu tanımlamak gerekir. Usul kelimesi, “ Yöntem; yol yordam; bir işin yapılma süreci; bir işlemin yapılmasına ilişkin olarak izlenecek yol; prosedür”⁴²⁴ anlamlarına gelir. Her hukuk dalında esasa ilişkin hükümler içeren yasalar olduğu gibi, usule ilişkin hükümler içeren yasalar da

⁴²³ KEYMAN, S., **Türk Hukukunda Af (Genel Af-Özel Af)**, AÜHF Yay. No: 199, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara 1965, s. 136 ve ÇAĞAN, N., “Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı”, s. 112.

Bu durum yakın tarihli bir Anayasa Mahkemesi kararında da “...Genel olarak af, şartlı salıverme gibi olanaklar tanıyan yasalarda belirli bir tarihe kadar işlenen suçlar için bu olanakların tanındığına dair açıklık bulunmasının nedeni kanunun çıkacağı beklentisiyle kimilerin suç işlemeye yönelmesini önlemektir” şeklinde ifade edilmiştir. AYM, 18.7.2001 gün, E. 2001/4, K. 2001/332, **RG**: 27.10.2001, 24566.

Nitekim ülkemizde ihdas edilen vergi cezalarının aflarına ilişkin yasalarda hangi tarihe kadar işlenen vergi suçlarının af kanunundan yararlanacağı belirtilmektedir. Örneğin, en son ihdas edilen 4811 sayılı Vergi Barışı Yasasının birinci maddesinde: “ ...31.8.2002 tarihinden önceki dönemler beyana dayanan vergilerde bu tarihe kadar verilmesi gereken beyannameler ve 2002 yılına ilişkin olarak 31.8.2002 tarihinden önce tahakkuk eden vergiler, ...hakkında uygulanır.” (**RG**: 24.4.2003, 25088) 31.8.2002 tarihinden sonraki dönemler af kanununun kapsamı dışında tutulmuştur.

⁴²⁴ YILMAZ, E., **Hukuk Sözlüğü**, s. 843.

mevcuttur. Esasa (öze) ilişkin olmayıp; tekniğe, usule, biçime ilişkin düzenlemeler usul hükümleridir.

Vergi hukukunda da maddi vergi hukuku yanında vergi usul hukuku da mevcuttur. Vergi usul hukuku, vergilendirmeye ilişkin yöntem kurallarını ve vergi yargılamasına ilişkin kuralları kapsar. Vergi usul hükümlerini maddi vergi hukukuna göre tanımlamak daha doğru bir yaklaşımdır. Buna göre vergilendirmenin temel öğelerine ilişkin olmayan, böylece ek mali yükümlülük getirmeyen normlar usul hükümleridir⁴²⁵. Bu tür hükümlerde, verginin temel öğelerine ilişkin hükümlere karşın bir kısım Anayasal vergilendirme ilkelerine uyulması zorunlu değildir⁴²⁶. Vergi normlarının geriye yürümezliği ilkesi de usul hükümleri açısından geçerli değildir. Usul hükümleri verginin kurucu temel öğelerine ilişkin hükümler getirmediğinden yeni ihdas edilen bir usul hükmünün geriye yürütülmesi vergi yükümlülerinin hukuki güvenliklerini etkilemez. Bu nedenle, bir vergi normunun usule dair olup olmaması, çalışma konumuz geriye yürümezlik ilkesi açısından önem arz etmektedir.

Ancak, vergi idaresi ve yasama organınca usul hükmü olmayan veya usul hükmü kisvesi altında esasa ilişkin hüküm getiren bir takım hükümler, geriye

⁴²⁵ Ceza hukukunda da ceza hükmü getiren veya var olan hükümleri ağırlaştırın yasalar maddi ceza hukukuna ilişkin olduğundan geriye yürümezler. Ancak ceza usul hukukuna ilişkin hükümler derhal uygulanır. KUNTER, N., **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 9. Bası, İstanbul 1989, No: 319, Dp: 131.

⁴²⁶ "...maddi vergi yasalarından farklı olarak, yöntem kurallarını içeren Vergi Usul Kanunu'nda boşluklar bulunabilir; bu boşlukların doldurulması için yorum ya da kıyas yoluna başvurulması mümkündür" KANETİ, S., "Vergi Usul Kanunu'ndaki Boşlukların Yargı Yoluyla Doldurulması", **VDD**, Kasım 1991, S: 123, s. 39., "...Vergilendirme işlemleri ile vergi yargılamasına ilişkin kurallardaki boşlukların kıyas yönetimi ile doldurulabilmesi, vergilerin kanuniliği ilkesini ihlal etmeyecektir" KUMRULU, A., "Uzlaşmaya İlişkin Bir İçtihatları Birleştirme Kararının Işığında Vergi Hukukunda Teori, Uygulama ve Öğretim" **DD**, Y: 19, S: 72-75, s. 15., "...Usul ve şekle ilişkin vergi normları bakımından genel kurallar geçerlidir ve kıyas da dahil olmak üzere yasa boşlukları doldurulabilir." AKKAYA, M., **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, s. 72., "...Vergi kanunlarıyla vergilendirmenin temel öğelerine değil de, tekniğine ve usulüne ilişkin konularda Bakanlar Kuruluna düzenleyici idari işlem yapma yetkisinin verilebileceğine kuşku yoktur." ÖDEN, M., AKKAYA M., "Hayat Standardı Esasının Anayasaya Uygunluğu Sorunu", s. 30.

yürütülmekte ve bu hükümler Anayasa Mahkemesi'nce de usul hükmü olması gerekçe gösterilerek Anayasa'ya uygun bulunmaktadır⁴²⁷.

Vergi usul hukukuna ilişkin kanunlar olarak, Vergi Usul Kanunu, Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun ve vergi yargılamasını da düzenleyen İdari Yargımla Usulü Kanunu gösterilebilir. Ancak bir normun usul hükmü olup olmadığı, o hükmün hangi kanunda yer alıp almadığına göre değil, amacına ve niteliğine göre belirlenir. Zira zamanaşımına ilişkin hükümler vergi hukukunda, şekli hukuk kuralarını düzenleyen kanunlarda (VUK ile AATUHK) yer almalarına rağmen, bunların maddi vergi hukukuna ilişkin oldukları kabul edilmektedir. Vergi hukukunda zamanaşımının, Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanunu'nda düzenlenmesinin sebebi, bu usul kanunlarının, şekli

⁴²⁷ Örneğin, 10.12.1988 günlü Resmi Gazetede yayımlanan 3.12.1988 tarih ve 3505 sayılı Kanunla yeniden düzenlenen hayat standardı esasının, 1.1.1988 tarihinden başlayarak geçerli sayılması Anayasa Mahkemesi tarafından geriye yürüme olarak nitelendirilmesine karşın şu gerekçelerle Anayasa'ya aykırı bir geriye yürüme addedilmemiştir: "Yasanın amacı, öngördüğü düzenleme, kamu yararı, ölçülülük ve yükümlülerin hukuksal güvenlikleri yönünden gözetilince, bu tür vergi güvenlik önlemi sayılan, içersinde bulunulan mali yıl bitmeden önce tüm bilgi ve verilerin elde edilerek gerçekçi bir güvenlik önlemi uygulamasına zaman açısından olanak veren bir yöntemin, kamu yararına uygun düşeceği, yükümlülerin hukuksal güvenliklerini sarsmayacağı da düşünülürse Anayasa'ya aykırı bir geriye yürüme olarak değerlendirilmeyeceği ağırlık kazanmaktadır." AYM, 7.11.1989 gün, E. 1989/6 K. 1989/42. AMKD S: 25, s. 414-415. Ancak bu konuda ÖDEN ve AKKAYA'nın Anayasa Mahkemesi'ni eleştiren şu görüşlerine katılmamak olası değildir. "...Hayat standardı esasının geçmişe yürümezlik ilkesi yönünden Anayasa'ya uygunluğu, her şeyden önce, bu esasın vergi güvenlik önlemi niteliğini korumasına bağlı bulunmaktadır. Şöyle ki, hayat standardı esasını gelir vergisi sisteminde gelirin gerçek miktarı üzerinden vergilendirilmesini sağlamaya yönelik bir vergi güvenlik önlemi olarak yer aldığı takdirde, bu esasın mali yükümlülük getirerek vergi yükünü arttırdığı söylenemez. Bu durumda, hayat standardı esasının henüz kapanmamış vergilendirme döneminin başından başlayarak geçerli sayılmasının hukuki güvenlik ve belirlilik ilkelerine aykırı düşmeyeceğini kabul etmek gerekir. Buna karşılık hayat standardı esasını, gösterge tutarlarının altında gelir elde edenler bakımından matrah etkisi yarattığı ve böylece vergilemenin temel öğelerine ilişkin düzenlemeye, daha doğrusu bir tür asgari götürü vergiye dönüştüğü takdirde, bu esasın kapanmamış dönemin başından başlayarak geçerli sayılmasının geçmişe yürüme olarak nitelendirilip nitelendirilemeyeceğini tartışmak gerekir. ...Anayasa Mahkemesi 3505 sayılı Kanunla ilgili kararında hayat standardı esasının gerçek gelirle vergi arasında bulunması zorunlu bağı kopartarak bir vergi güvenlik önlemi olmaktan uzaklaştığını ve vergi matrahının saptanmasında ölçü olmaktan çıkarak bir tür götürü matraha dönüştüğünü saptamıştır. O halde, Mahkemenin bu olayda konuyu geçmişe yürüme ilkesi açısından da incelemesi isabetlidir. Ancak Mahkeme bu kararında, daha önce bir tür götürü matraha ve asgari götürü vergiye dönüştüğünden söz ettiği hayat standardı esasını, geçmişe yürümezlik ilkesi yönünden incelemede çelişkili bir tutumla vergi güvenlik önlemi olarak değerlendirmiştir. Bu nedenle, Mahkemenin 3505 sayılı Kanundaki hayat standardı esasının geçmişe yürümezlik ilkesi yönünden Anayasa'ya aykırı düşmediği yolundaki görüşüne katılmaya olanak yoktur." ÖDEN, M., AKKAYA M., "Hayat Standardı Esasının Anayasaya Uygunluğu Sorunu" s. 28.

hukuka ilişkin hükümler yanında, bütün vergilerle ilgili ortak hükümler koymalarıdır⁴²⁸. Vergi hukukundaki zamanaşımı hükümleri ile vergi borcu ortadan kalkabildiğinden, sözü edilen bu hükümler verginin özüne ilişkin hükümlerdir. Dolayısıyla, zamanaşımına ilişkin bir vergi yasanının geriye yürütülmesi mümkün değildir⁴²⁹.

Usul hükmü olup olmadığı ve dolayısıyla derhal uygulanacak bir norm olup olmadığı uzun süre tartışılan gecikme faizine ilişkin örnek bir karar ve bu kararın verilme sürecinde oluşan birbirine karşıt düşüncelerin burada incelenmesinin tezimiz açısından yararlı olacağı kanısındayız.

Söz konusu karar bir Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu kararıdır⁴³⁰. Sözü edilen kararda tartışma konusu yapılan husus: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 04.12.1985 tarih ve 3239 sayılı Yasa⁴³¹ ile değişik 112. maddesinin 3 numaralı bendinde; ikmalen, re'sen veya idarece tarhiyatlarda, dava açılmamak ya da dava açılarak haksız çıkmak veyahut uzlaşılmak suretiyle kesinleşen vergi borçları için öngörülen gecikme faizi uygulamasının⁴³², adı geçen yasanın yürürlük tarihinden önceki vergilendirme dönemlerine ilişkin yapılan tarhiyatları da kapsayıp kapsamayacağı sorunudur. Başka bir anlatımla sorun, 1.1.1986 tarihinde yürürlüğe

⁴²⁸ ÇAĞAN, N., **Vergi Hukukunda Süreler**, AÜHF Yay., Sevinç Matbaası, Ankara 1975, s. 104.

⁴²⁹ Vergi hukukunda olduğu gibi, ceza hukukunda da zamanaşımı esasa ilişkin hüküm kabul edilmekte zamanaşımını uzatan yasanın geçmişe yürümeyeceği, zamanaşımını azaltan hükmün ise geriye yürütüleceği kabul edilmektedir. Ayrıntılı bilgi ve çeşitli örnekler ve görüşler için bkz: SOYASLAN, D., Ceza Hukuku Genel Hükümler, s. 113., YILMAZ Z., "Ceza Hukuku Kurallarının Zaman Bakımından Uygulanmasında İlkeler ve Lehe Olan Ceza Kanununun Belirlenmesi", s. 52-54. ve YİĞİT, U., **Vergi Usul Kanununda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar Vergi Kaçaklığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları**, Beta Yay., İstanbul Mart 2004, s. 241.

⁴³⁰ DİBGK, 03.07.1989 gün, E. 1988/5, K. 1989/3 (DD., S: 78-79, s. 67 vd. ve RG: 27.10.1989, 20325).

⁴³¹ RG: 11.12.1985, 18955.

⁴³² Bilindiği gibi, gecikme faizi ilk haliyle sadece dava yoluna başvurulması durumunda alınıyordu. Ancak, 3239 sayılı Yasa ile birlikte, yargı yoluna başvurulmadığı hallerde de vergi aslına uygulanan bir mali müeyyide olarak yeniden düzenlenmiştir (SONSUZOĞLU E., **Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz**, Filiz Kitabevi, İstanbul 2001, s. 74.).

giren gecikme faizine ilişkin yasanın zaman bakımından uygulama sorunu, geriye yürümezlik ilkesinin söz konusu durumda geçerli olup olmadığıdır.

Gecikme faizinin 1.1.1986 tarihinden önceki dönemleri de kapsar şekilde uygulanıp uygulanmayacağı uzun süre doktrin ve yargı organlarını meşgul etmiştir. Bir kısım yazarlar⁴³³ ve yargı yerleri⁴³⁴ tarafından, gecikme faizinin usul hükmü olduğu ve yürürlüğe girdiği tarihten itibaren eski dönemlere de yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla uygulanması gerektiği iddia olunmuştur. Ancak daha sonra, Danıştay İçtihatları Birleştirme Genel Kurul Kararı ile tartışma gecikme faizinin esasa ilişkin bir hüküm olduğu ve bu hükmün de eski dönemlere uygulanmasının geriye yürüme

⁴³³ Örneğin KUMRULU, 1.1.1986 tarihinden önceki dönemlere gecikme faizinin uygulanmasının hukuka uygun olduğunu, "...geriye yürümezliğin vergi ilişkisinin aslı, vergi borcunun esası bakımından söz konusu olmasıdır. Gecikme faizinde görüldüğü gibi, vergi borcunun aslına değil de, borcun ifa şekline ilişkin bir düzenleme daha önce doğmuş vergi borçlarına da teşmil edilebilir. Gerçekten burada, 1.1.1986'dan itibaren gecikme faizi uygulaması getirilmekle, vergi borcu aslı itibarıyla sonraki bir kanun hükmüne tabi tutulmakta, vergilendirme sürecinin daha ileri bir aşaması olan tahsile ilişkin bir usul hükmü sevk edilmiş bulunmaktadır. Kaldı ki, şekle ilişkin bu yüküm de, yürürlük tarihi itibarıyla tahakkuk ettirilmiştir. Öyle ise burada geriye yürütülen yeni, ek bir yükümün varlığından söz edilemez. Aksi kabul edilecek olduğu takdirde, gecikme zammına ilişkin yeni düzenlemelerin, örneğin yükseltilecek oranların da, yürürlüğe giriş tarihinden sonra vukubulan olaylarda doğan vergi borçlarına uygulanması gerekir. Gecikme faizi ile ilgili düzenleme, daha önceki dönemlere ilişkin olarak re'sen ve ikmalen tarh edilen vergiler nedeniyle bu yeni yüküme tabi olacak yükümlü bakımından, kuşkusuz bir 'sürpriz'dir. Ancak bu yeni durum, kanunun yürürlük tarihinden itibaren hüküm ifade ettiğinden, öte yandan Vergi Usul Kanunu'nun 112 inci maddesi yükümlülere dava konusu vergiyi ödeme olanağı da sağlamış bulunduğu için, 'sürpriz' niteliğini yitirmektedir. Eskiden doğmuş vergi borçları için gecikme faizi ödememe konusunda yükümlülerin, dokunulmaması gereken bir tür 'kazanılmış hak'tan yararlanmalarından da söz edilmez." şeklinde açıklamıştır. KUMRULU, A., "Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler", s. 248.

⁴³⁴ Gecikme faizinin 1.1.1986 tarihinden önceki dönemlere de uygulanması gerektiğini savunan bir karşı oyda, "...zamanında ödenmemesi nedeniyle ikmalen re'sen veya idarece tarh olunan ve dava açılmamak ya da dava açılarak haksız çıkmak veyahut uzlaşım suretiyle kesinleşen vergi borçlarına gecikme faizi uygulanmasını öngören 112'nci maddenin, yürürlüğe girdiği 1/1/1986 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olmakla beraber bu tarihten sonra da ödenmemiş olması nedeniyle vergi borcu olma niteliği devam eden vergilere de uygulanması, yasaların derhal uygulanmaları ve etkilerini göstermeleri ilkesinin doğal sonucudur. Aksine bir anlayış, bir yasanın yürürlüğe girdiği tarihten önceki dönemlere ait olmakla birlikte o tarihte devam etmekte olan durumları ayırık tutan geçici bir hükme yer vermemiş olmasına rağmen, kapsamına giren olayların bir bölümü açısından yürürlüğe girmesini önlemek anlamına gelir ki, böyle bir anlayışın hukukun temel ilkeleri ve hukuk mantığı ile bağdaşmaz" denilmektedir. DİBGK, 03.07.1989 gün, E. 1988/5, K. 1989/3, DD., S: 78-79, s. 67.

olacağı belirtilerek gecikme faizinin 1.1.1986 tarihinden önceki dönemlere uygulanması hukuka aykırı bulunmuştur⁴³⁵.

Gecikme faizi, vergi aslına tabi ferî borç niteliğindedir. Ferî borcun ise, aslının hukukuna tabi olacağı kuşkusuzdur. Bu yüzden, verginin esasına ilişkin bir hüküm olan gecikme faizi hükmünün usul hükmü sayılması mümkün değildir. Dolayısıyla gecikme faizinin düzenlendiği tarihten önceki vergilendirme dönemlerini de kapsar şekilde uygulanmasını usul hükümlerinin derhal uygulanması ve geriye yürümezlik ilkesinin bir istisnası olarak kabul edilmesi mümkün değildir.

Yine VUK 112. maddede yapılan yakın tarihli başka bir değişiklikle de aynı tartışma gündeme getirilmiş⁴³⁶; ancak daha sonra hem vergi idaresinin düzenleyici işlemleri⁴³⁷ hem de yargı kararları⁴³⁸ ile yukarıda zikredilen DİBGK'daki görüş

⁴³⁵ DİBGK'da "...Kanunların geriye yürümezliği ilkesi, bir hukuki eylem yada davranışın, bir hukuki ilişkinin vuku bulduğu yada 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 artırıcı hükümlerinin, geçmişe yürütülmemesi hukuki güvenlik ilkesi yönünden önem taşır. Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında ifadesini bulan 'vergilerin kanuniliği ilkesi' de, hukuki güvenliği sağlama amacına matuftur ve vergiyi doğuran olayın vuku döneminde yürürlükte olmayan bir kanuna dayanılarak vergi yükünün artırılmasına imkân vermez. ...112. maddenin 3239 sayılı Kanunla değişik metninin, özel ödeme zamanları 1.1.1986 tarihinden sonraya rastlayan, bu tarihten önceki vergilendirme dönemlerine ilişkin tarhlara, 1.1.1986 tarihinden vade tarihine kadar geçen süre için gecikme faizi uygulanmasını mümkün kıldığını, kanunun yürürlükte bulunduğu bu süre için faiz hesaplanıp istenmesinin kanunun geriye yürütülmesi sayılmayacağı görüşü de yerinde değildir. Kanunda bu uygulamaya imkân verecek bir açıklık ya da intikali bir hüküm yer almadığından, bu görüş kanunun sözüne aykırıdır" gecikme faizini getiren söz konusu yasanın 1.1.1986 tarihinden önceki dönemlere ilişkin uygulanması geriye yürümezlik ilkesine aykırı bulunmuştur. DİBGK, 03.07.1989 gün, E. 1988/5, K. 1989/3, **DD.**, S: 78-79, s. 67.

⁴³⁶ 30.12.2001 tarih ve 24626 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4731 sayılı Yasa'nın 4. maddesinin c bendi ile VUK'un 112. maddesine, 30.12.2001 tarihinden geçerli olmak üzere, beşinci bir bent eklenmiştir. Bu bentte, " İhtirazı kayıtlı beyan edilip ödendikten sonra yargı kararına göre iade edilip yine yargı kararı uyarınca tahsili gereken vergilere iade tarihinden yargı kararının vergi dairesine tebliği tarihine kadar geçen süre için bu maddede yer alan esaslar dâhilinde 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanununa göre belirlenen tecil faizi oranında gecikme faizi hesaplanır." hükmüne yer verilmiştir. Bu hüküm sebebiyle 30.12.2001 tarihinden önceki vergilendirme dönemlerine de bu hükmün uygulanıp uygulanmayacağı konusunda birçok hukuki ihtilaf meydana gelmiştir. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz: ÖZGÜVEN, M., ÖZGÜVEN, A., V., " Bir İç Genelgenin Sebep Olduğu Vergi Uyuşmazlıkları ve Sonuçları", **VSD**, Haziran 2005, Y: 28, S: 201 s. 7-20

⁴³⁷ Söz konusu bendin uygulanmasına yönelik olarak, Maliye Bakanlığı tarafından 17.07.2002 tarih ve 2002/1 sıra nolu Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi çıkarılmış ve böylece konuyla ilgili ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir. Bu iç genelge ile hukuka aykırı bir takım düzenlemeler getirilmesine

benimsenerek gecikme faizine ilişkin yeni hükmün eski vergilendirme dönemlerine uygulanması hukuka uygun bulunmamıştır.

Burada üzerinde durulması gerekli bir diğer konu ise, gizli esasa ilişkin hüküm getiren usul hükümleridir. Bu hükümler usule ilişkindir; ancak “vergi mükellefine gizli vergisel maliyet ya da sosyal ve psikolojik maliyet”⁴³⁹ yükleyerek vergilendirmenin esasına etkili olabilirler. Bu yüzden, bu tür hükümlerde de, verginin yasallığı ilkesi, hukuki güvenlik ilkesi ve vergi yükümlüsünün diğer hukuki güvenceleri geçerlidir. Bu nedenle, ister sosyal ve psikolojik, ister vergisel maliyet getiren hükümler bakımından usul hükümlerine ilişkin istisnai durumun geçerli olmaması gerekir. Bu duruma birçok örnek verilebilir. Sözgelimi, cirosu belli bir meblağı geçen bir mükelleflerin YMM tasdik raporu düzenletmesi zorunluluğunu düzenleyen yeni bir normun derhal uygulanması veya geçmişe dönük uygulanması, ilk bakışta usul hükmü olduğu için ilkenin kapsamı dışında kaldığı düşünülebilir.

karşın, 30.12.2001 tarihinden önceki vergilendirme dönemleri ile ilgili olarak söz konusu bendin kapsamı şu şekilde belirlenmiştir: “ 4731 sayılı Kanunun Resmi Gazete ‘de yayımlanma tarihi 30.12.2001 olduğundan bu tarihten sonraki vergilendirme dönemleri için bu fıkra hükmüne göre gecikme faizi hesaplanacaktır. Başka bir ifadeyle, ihtirazı kayıtlı beyan edilip ödendikten sonra bu beyanın mükellef tarafından vergi mahkemesinde dava konusu yapılması üzerine vergi mahkemesince verilen karar uyarınca iade edilip, daha sonra konunun bir üst yargı merciinde dava konusu yapılması sonucu üst yargı merci tarafından verilen bozma kararına göre tahsili gereken vergilere, bu fıkra uyarınca gecikme faizi uygulanması için dava konusu edilen hususun 30.12.2001 tarihinden sonraki vergilendirme dönemlerine ait olması gerekmektedir.”

⁴³⁸ Örneğin, Adana 1. Vergi Mahkemesinin 5.12.2003 gün ve E. 2003/679, K. 2003/1487 sayılı kararında, VUK 112/5’e istinaden davalı vergi dairesince ihbarnama ile istenen gecikme faizi reddedilmiştir. “... bu fıkra uyarınca gecikme faizi hesaplanması için dava konusu edilen hususun 30.12.2001 tarihinden sonraki vergilendirme dönemlerine ait olması gerekmektedir. Başka bir ifadeyle, 30.12.2001 tarihinden önceki vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak bu şekilde ortaya çıkan ve üst yargı mercii tarafından verilen bozma kararına göre tahsili gereken vergilere ne gecikme faizi ne de gecikme zammı hesaplanabilmektedir. Yargı kararı üzerine iade edilen ve yargı kararı gereği tahsili gereken amme alacağının tahsil edilmesine ilişkin yargı kararı üzerine mükellefe verilen ödeme süresi içerisinde ödenmiş olması halinde süresinde ödenmemiş bir kamu alacağından bahsedilemeyeceğinden, gecikme zammı veya gecikme faizi hesaplanması mümkün değildir.” Söz konusu karar Danıştay’ın Üçüncü Dairesinin 12.7.2005 gün ve E. 2005/553, K. 2005/1759 sayılı kararı ile onanarak kesinleşmiştir(Kararlar yayınlanmamıştır)

⁴³⁹ GÜNEŞ, G., **Verginin Yasallığı İlkesi**, s. 134.

Ancak yeni ihdas edilen hüküm vergi yükümlüsüne ek bir maliyet getirdiğinden, aslında verginin esasına ilişkin bir nitelik taşımaktadır.

4- Önceki Hükümün Hukuken Geçersizliği, Belirsizliği veya Açıkça Anayasa'ya Aykırılığı:

Federal Alman Anayasa Mahkemesine göre daha önce yer alan hükmün geçersizliği, belirsizliği veya açıkça hukuka aykırılığı, ilkenin istisnalarından birini oluşturur⁴⁴⁰.

Hukuki güvenlik ilkesi, hukuka uygun bir normun yine hukuka uygun bir surette yürürlüğe girmesi durumunda, o norma güvenilerek yapılan işlemlerin korunmasını gerektirir. Yoksa geçersiz, belirsiz veya yok hükmünde olan bir norma duyulan güvenin korunması söz konusu olamaz. Burada bu görüşe karşı, akla müesses durum halinde hukuka aykırı durumların korunması gelebilir. Ancak müesses durum halinde de, açıkça hukuka aykırı olan ve/veya yok hükmünde olan işlemlerde geriye yürüme olanaklıdır⁴⁴¹.

5- Geriye Yürümenin Öngörülebilir Olması:

Yine Alman hukuku⁴⁴² ve diğer Kıta Avrupası⁴⁴³ hukuk sistemlerinde kabul edilen ilkenin bir başka istisnası da, geriye yürüyen normun daha önceden geriye yürüyeceği tahmin edilebilir; yani vergi yükümlülerince öngörülebilir olmasıdır.

Geriye yönelik normun öngörülebilir olması büyük önem taşır. Çünkü geriye yürümezlik ilkesinin koruduğu hukuki değer hukuki belirlilik, öngörülebilirlik ve bu

⁴⁴⁰ ÇAĞAN, N., **Vergilendirme Yetkisi**, s. 182., ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN **Vergi Hukuku**, s. 47.

⁴⁴¹ Bu konu III. bölümde ayrıntılı biçimde incelenecektir.

⁴⁴² Federal Alman Anayasa Mahkemesi'ne göre, "Kişiler yasa değişikliğini ve bu değişikliğin geriye yürüyeceğini tahmin etmek durumunda iseler, örneğin yasa değişikliği basında haber olarak yer almışsa" geriye yürüme hukuka uygundur. ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN **Vergi Hukuku**, s. 47.

⁴⁴³ Örneğin Hollanda hukukunda da belli şartlarla bu durum geriye yürümezlik ilkesinin bir istisnası sayılmaktadır. OĞURLU, Y., **İdare Hukukunda Kazanılmış Haklara Saygı ve Haklı Beklentiler Sorunu**, s. 263-265.

değerlere mündemiç olan hukuki güvenlik ilkesidir. Geriye yürüten bir normun ihdas edileceğinin daha önceden bilinmesinin ise, hukuki güvenliği zedelemeyeceği açıktır. Zira bu durumda geriye yürüme bir sürpriz olmaktan çıkar.

Başka bir ifadeyle, vergi yükümlülere geriye yürütecek vergi normuna önceden vakıf olmaları sebebiyle bu geriye dönük vergilendirmeyi dikkate alacak ve artık önceki yasal duruma güven duymayacaktır. Bu tespit doğru olmakla beraber asıl güç olan tespit, vergi yükümlülerinin geriye yürütecek bu vergi normunu ne zaman bilmeleri veya bilebilecek durumda olmaları gerektiğidir⁴⁴⁴. Bu konunun tespitinde bir kısım işaretlere başvurulmaktadır. Örneğin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi bir kararında, parlamento tartışmalarının başvuruocular tarafından önceden biliniyor olmasını hukuki güvenlik açısından yeterli görmüştür⁴⁴⁵. Federal Anayasa Mahkemesi ise, yasa değişikliğinin basında haber şeklinde yer alması durumunda hukuki güvenliğin zedelenmeyeceği kanaatindedir⁴⁴⁶. Yine Hollanda hukukunda geriye yürütecek norm açısından üç işaret üzerinde durulmaktadır. Bunlardan ilkinde göre, yeni düzenlemenin geriye yönelik etkisinin öngörülebilirliği, o düzenlemenin tarihsel gelişiminden çıkarılabilir. Bir kısım davalarda ise öngörülebilirlik uyumsuzluğun niteliğine göre tespit edilebilir. Bir diğer durum ise yukarıda incelediğimiz önceki yasanın yeterince açık olmaması sebebiyle yeni yasanın eski dönemler için de geçerli olacağı öngörüsüdür⁴⁴⁷.

Konuya ilişkin Türk hukukundan bir örnek vermek gerekirse, vergi ziyayı cezasına ilişkin Anayasa Mahkemesi'nin 06.01.2005 gün ve E. 2001/3, K. 2005/4

⁴⁴⁴ OĞURLU, Y., **İdare Hukukunda Kazanılmış Haklara Saygı ve Haklı Beklentiler Sorunu**, s. 263.

⁴⁴⁵ YALTI, B., " Mülkiyet Hakkı Versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı ", **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 227, Temmuz 2000, 1981'den 2003'e Vergi Dünyası, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yay.

⁴⁴⁶ ÇAĞAN, N., **Vergilendirme Yetkisi**, s. 182.

⁴⁴⁷ Bu işaretlere ilişkin Hollanda hukukuna ait örnekler için bkz: OĞURLU, Y., **İdare Hukukunda Kazanılmış Haklara Saygı ve Haklı Beklentiler Sorunu**, s. 264.

sayılı iptal kararı ve sonucunda ihdas edilen yeni vergi ziyai cezasının geriye yürütülmesinin bu istisna kapsamında olduğu düşünülebilir. Bilindiği gibi, vergi ziyai cezasının hesaplanmış şeklini düzenleyen VUK'un 344. maddesinin ikinci fıkrası Anayasa Mahkemesi'nce iptal edilmiş; ancak bu iptal kararının doğuracağı hukuksal boşluk kamu yararını ihlal edici görüldüğünden, Anayasa'nın 153. maddesinin üçüncü fıkrası ve 2949 sayılı Yasa'nın dördüncü ve beşinci fıkraları gereğince iptal hükmünün Resmi Gazete'de yayımlandığı tarihten itibaren altı ay sonra yürürlüğe girmesine karar verilmiştir⁴⁴⁸. Bunun üzerine yasama organı altı aylık süre dolmadan VUK'un Anayasa'ya aykırı bulunan maddesini 08.4.2006 tarih ve 5479 sayılı Yasa⁴⁴⁹ ile değiştirmesine rağmen bu değişikliğin VUK Geçici 27. madde ile 1.1.2006 tarihinden önceki dönemlere de uygulanacağı ifade olunmuş ve böylece yeni vergi ziyai cezası geriye yürütülmüştür. Bu durum, Yasa'nın daha yasalaşma sürecinden itibaren geriye yürümezlik ilkesinin bir ihlali olduğu kanısıyla bir kısım yazarlar tarafından eleştirilmiştir⁴⁵⁰. Oysa yeni vergi ziyai cezasının yürürlük

⁴⁴⁸ Söz konusu iptal kararı verildiği tarihten yaklaşık 10 ay sonra, 20.10.2005 tarih ve 25972 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış ve yürürlüğü 20.04.2006 tarihine yürütülmüştür.

⁴⁴⁹ RG: 8.4.2006, 26133.

⁴⁵⁰ KIZILOT, "...Vergi Usul Kanunu'na Geçici 27. madde olarak bir madde ekleniyor. Bu madde ile 1 Ocak 2006 tarihinden önceki dönemler için, örneğin 2002, 2003, 2004 ve 2005 yılları için, 1 Ocak 2006 tarihinden sonra ortaya çıkan ve vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren fiiller nedeniyle, 'ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında' vergi ziyai cezası kesilmesi öngörülmüyor. ...Başka bir anlatımla, 2006 yılında yasalaşacak bir geçici madde ile 2002-2005 yılları için, vergi cezası getiriliyor. ...özetle ...geriye dönük vergi ve ceza getirilmek isteniyor."(KIZILOT, Ş., "Yasalar Geriye Dönük Değişir mi?", **Hürriyet Gazetesi**, 4 Şubat 2006), "...Burada da 1 Ocak 2006 tarihinden önceki dönemlere, örneğin 2005,2004 ya da 2001 yılına ilişkin olarak, 2006 yılında çıkan yasa ile geriye dönük ceza getirilmesi söz konusu. Bu yönüyle baktığımızda, kanunların geriye yürümezliği ve geriye dönük ceza getirilemeyeceği ilkesi açısından, bir başka Anayasa'ya aykırılık iddiası karşımıza çıkıyor."(KIZILOT, Ş., "Son Vergi Değişiklikleri Kime Ne Getiriyor (II) **Hürriyet Gazetesi**, 5 Nisan 2006), DOĞRUSÖZ'e göre de, " ... yeni çıkartılacak yasa ile ihdas olunacak suç ve ceza, idari ceza hukuku alanında kalsa dahi, geçmişe etkili olmayacaktır. Zira Anayasamıza göre, geçmişe etkili suç ve ceza ihdas olunamaz. Bu noktada karşımıza önemli bir sorun çıkmaktadır. Yeni yasanın çıkması ile birlikte vergi ziyai cezasının yürürlükten kalkmasından sonra veya yeni yasa çıkartılmadığı takdirde 20 Nisan tarihinden sonra, idarenin geçmiş dönemler için yaptırım uygulanmasına olanak veren bir hüküm hukukumuzda olmayacaktır. Daha açık anlatalım. Diyelim ki cezayı yeniden düzenleyen yeni yasa 31 Aralık 2005 tarihli Resmi Gazete'de yayımlandı ve vergi ziyai cezasını kaldırarak yürürlüğe girdi. İdari, - zamaşımı süresine göre- 1.1.2001 ila yeni yasaya kadar geçen sürede işlenen vergi ziyaya yol açıcı fiiller için herhangi bir yaptırım uygulanamayacak, ceza ihbarnamesi düzenlenemeyecektir.

tarihinden önceki vergilendirme dönemlerine uygulanması vergi yükümlülerinin hukuki güvenlerini zedelememiştir⁴⁵¹. İptal edilen hükmün yerine Anayasa'ya uygun yeni bir hükmün getirilmesi için yasama organına altı aylık bir süre verilmiş ve bu altı aylık süre zarfında da iptal hükmünün doğuracağı boşluğun kamu düzenini ihlal edici olması sebebiyle yasal değişiklik yapılmıyca kadar eski yasanın uygulanması öngörülmüştür. Anayasa'nın 153. maddesinin üçüncü fıkrası 2949 sayılı Yasa'nın 53. maddesinin dördüncü ve beşinci fıkraları ve Anayasa Mahkemesi'nin adeta yasama organına yasal boşluk olmaması için çağrıda bulunması göz önünde bulundurulduğunda, vergi yükümlülerinin yeni ihdas edilecek vergi ziyayı cezasının geriye yürütüleceğini öngörmeleri gerekir. Aksi bir düşünce tarzı kanuni bir boşluk yaratır ki; geriye yürümezlik ilkesinin ve Anayasa'nın 153. maddesinin amacı asla bu olamaz.

Ayrıca Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararlarının geriye yürümediği; yani eski vergi ziyayı cezasının Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararının yürürlüğe girdiği tarihe kadar yürürlükte olduğu göz önüne alındığında⁴⁵², eski yasaya göre daha hafif ceza getiren yeni vergi ziyayı cezasının geriye yürütülmesinin zaruri olduğu görülecektir. Çünkü sanık lehine hüküm uygulanır ilkesi Anayasa'nın 38.

Zira, vergi ziyayı cezası iptal edilmiş olduğundan uygulanamayacak, yeni suç ve ceza ise geçmiş kapsayamadığından uygulanmaya esas alınmayacaktır." (DOĞRUSÖZ B., "Geçmiş Ceza Affının Tarihi Belli Oldu", **Dünya Gazetesi**, 27.10.2005)

⁴⁵¹ Anayasa Mahkemesi'nin iptal hükmünün Resmi Gazetede yayımlanmasını ve yürürlüğünün geciktirmesi, VUK Geçici 27. maddenin ve 358 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Tebliğinin sanık lehine hüküm uygulanır ilkesini zedeleyen düzenlemeleri eleştiri konusu yapılabilir. Örneğin sözü edilen tebliğin "...344 üncü maddenin 5479 sayılı Kanunla değişmeden önceki ikinci fıkra hükmüne göre hesaplanarak 01/01/2006 tarihinden önce kesilip tebliğ edilen vergi ziyayı cezalarından; 01/01/2006 tarihinden önce kesinleşen ancak henüz tahsil edilmemiş olanların takip ve tahsili yolunda gerekli işlemlere devam edilecek, 01/01/2006 tarihinden itibaren kesinleşenler ile bu tebliğin yayımlandığı tarih itibarıyla henüz kesinleşmemiş olanlar hakkında ise gerekli düzeltme işlemleri yapılacaktır" hükmü sanık lehine hüküm uygulanır ilkesini zedeler bir düzenlemedir.

⁴⁵² Konu "Anayasa Mahkemesi'nin İptal Kararlarının geriye yürümezliği" başlığı adı altında üçüncü bölümde incelenecektir.

maddesinde düzenlenen suç ve cezalarının geriye yürümezliği ilkesine getirilen uyulması zorunlu bir istisna niteliğindedir.

Geriye yürüyen vergi normunun, vergi yükümlüleri açısından öngörülebilir olması, her olay açısından ayrı ayrı incelenmeli ve bireylerin hukuki güvenlerinin zedelenip zedelenmediği konusunda en ufak bir tereddüt varsa ilke uygulanmalıdır. Zira söz konusu istisna ile ilkenin kapsamının oldukça daraltılması olasıdır.

6- Kamu Yararı ve Kamu Düzeni:

Kamu yararı ve kamu düzeni kavramları gerek yargı kararlarının gerekçelerinde, gerekse hükümet bahanelerinde sıklıkla kullanılmakta ve vergi yazınında da ilkenin bir sınırlandırma sebebi olarak görülmektedir⁴⁵³. Bu kavramlar sadece geriye yürümezlik ilkesi açısından bir sınırlandırma getirmemekte, aynı zamanda tüm hukukun genel ilkelerini sınırlandırabilmektedir. Bu nedenle, öncelikle söz konusu kavramların tanımlanması gerekir.

Kamu yararı, “Amme menfaati; kamunun gereksinimleriyle veya ulusal birliğin, devletin gereksinimleriyle ilgili olan ve bunları karşılayan, topluma, ulusa, devlete istifadeler sağlayan yarar”⁴⁵⁴ olarak tanımlanabilir⁴⁵⁵. Kamu düzeni ise, “Amme intizamı; kamunun (toplumun) her bakımdan genel çıkarlarını koruyucu hükümlerin tümü; bir ülkede kamu hizmetlerinin iyi yapılması, devletin güvenliği ve düzenini ve bireyler arası ilişkilerde hukuku, huzuru ve ahlak kurallarına uygunluğu sağlamaya yarayan kurum ve kuralların tümü; toplumun huzur ve sükûnunun

⁴⁵³ Vergi yazınında Federal Alman Anayasa Mahkemesi’ne paralel olarak kamu yararı ve kamu düzeni geriye yürümeyi gerekli kılıyorsa vergi yükümlülerinin menfaati karşısında kamu yararına öncelik tanınacağı ifade edilmektedir. Çünkü kamu yararı ve kamu düzeninin korunması, bireysel menfaatten daha baskın olabilir. ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN **Vergi Hukuku**, s. 48.

⁴⁵⁴ YILMAZ, E., Hukuk Sözlüğü, s. 435.

⁴⁵⁵ Kamu yararı kavramı ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz: AKILLIOĞLU, T., “Kamu Yararı Üzerine Düşünceler”, **İHİD**, Prof. Dr. Lütfi DURAN’a Armağan Özel sayısı, S: 1-3, Y: 1988, s. 1-15. BİLGİN, P., **İdare Hukuku Dersleri, İdare Hukukuna Giriş**, s. 239-248.

sağlanmasını, devletin ve devlet yapısının korunmasını hedef tutan, toplumun her alanındaki düzeninin temelini oluşturan bütün kurallar”⁴⁵⁶ şeklinde tanımlanabilir.

Ancak özellikle kamu yararı kavramı tanımlaması güç bir kavramdır. Zira neyin kamu yararına olduğunun, neyin olmadığına saptanması bir noktada siyasal bir seçim sorunu olmakta ve bu nedenle, üzerinde herkesi tatmin edici tam bir anlaşma olanağına izin vermemektedir⁴⁵⁷.

Ayrıca kavramın bu muğlâklığı, onu her yöne çekilmeye müsait bir anahtar sözcük haline sokabilmektedir. Bu durumu çok iyi özetleyen AKILLIOĞLU’nun veciz deyişle “ Kamu yararı çağdaş bir masaldır. Bu kavram devletin kutsanması, yüceltilmesi, dokunulmazlığı ve inanırlılığı gibi amaçları gerçekleştirmek için günümüzde de kullanılmaktadır. Başka bir anlatımla bilimsel içerikten yoksun bir kavram olan kamu yararı devletin kutsanması yoluyla iktidar pekiştirme aracı olarak işe yaradığı için varlığını sürdürebilmektedir.”⁴⁵⁸ Bu durum ise, ilkenin istisnalarının ve kapsamının net olarak belirlenmemesine sebep olmakta, bu da ilkenin hizmet ettiği amacı gerçekleştirmesine engel olabilmektedir. Zira ilkenin çatışma içinde olduğu diğer hukuki değerlerden kamu yararı ve kamu düzeni kavramları, çoğu kez hükümetlerin geriye yürüyen vergi normları açısından sığınma limanları olabilmekte ve yargı yerlerince de geriye yürümenin istisnası olarak kabul edilebilmektedir.

Öte yandan, kamu yararı bireysel çikardan farklıdır; onun üstünde veya dışında bir yararı ifade eder. Durum böyle olunca bireysel yarar ile toplumsal yararın çelişmesi her zaman olasıdır⁴⁵⁹. Ancak her durumda toplumsal yarara öncelik

⁴⁵⁶ YILMAZ, E., Hukuk Sözlüğü, s. 433.

⁴⁵⁷ YILMAZ, E., Hukuk Sözlüğü, s. 435.

⁴⁵⁸ AKILLIOĞLU, T., “Kamu Yararı Üzerine Düşünceler”, s. 11.

⁴⁵⁹ AKILLIOĞLU, T., “Kamu Yararı Üzerine Düşünceler”, s. 7-9.

tanımak, bireysel yararı hiçe saymak ölçülülük ilkesini⁴⁶⁰ zedeler ve hukuka aykırı olur.

KUMRULU, Yüksek Mahkemelerin hem amaçsal denetim hem de araçsal denetim yapmalarının mümkün olduğunu; ancak amaçsal denetimde sıklıkla başvuru kamu yararı kavramının ve bu kavrama öncelik veren denetiminin her zaman doğru olmayacağı; zira araç denetimi yani kanunla getirilen hukuki araçların denetiminin amaçsal denetim kadar önemli olduğunu 1942 Varlık Vergisi örneğini vererek açıklamıştır. Yazara göre, her zaman amaçsal denetime (kamu yararı) öncelik tanınırsa, varlık vergisi uygulamasını da hukuka uygun saymalıyız. Çünkü hukuka aykırı olduğu kuşkusuz olan uygulamalara (bir kısım gayrimüslim vatandaşlarımızın Aşkale'ye sürülmesi, Gençlik Parkı inşaatında çalıştırılması gibi...) kamu yararı çerçevesinde olur verilmesi hiç de zor değildir. Şüphesiz ki bu vergi de hazinenin menfaatine getirilmiştir⁴⁶¹.

Görüldüğü gibi, her geriye yürüyen vergi normu kamu yararı kisvesi altında hukuka uygunluk denetiminden kurtulabilir. Bu bakımından kavrama çok ihtiyatlı yaklaşılmalı, bireysel menfaat ve kamusal menfaat arasında korunması gereken

⁴⁶⁰ Burada ölçülülük ilkesinden kasıt şudur. Ölçülülük ilkesi, bireyin temel hak ve özgürlüklerine müdahaleye izin vermekle birlikte, hakkın kaldırılması ve özüne dokunulmasını engelleyici objektif bir hukuk kuralıdır. Bu ilke ile idarenin sınırlayıcı yetkisi ve temel hak ve özgürlükler arasında denge kurulmaya çalışılır. Buradaki dengeden kasıt, korunan hak ve özgürlüğün olumlu şekilde güvence altına alınması emriyle, diğer bir yararın korunması için hak veya özgürlüğün sınırlandırılması arasında kurulması gereken bir dengedir. Ölçülülük ilkesinin sağlanması için üç alt ilkenin bulunması gereklidir. Anayasa Mahkemesine göre, "...amaç ve sınırlama orantısının korunması ile ilgili ölçülülük ilkesinin alt ilkeleri olan yasal önlemin sınırlama amacına ulaşmaya elverişli olup olmadığını saptamaya yönelik 'elverişlilik', sınırlayıcı önlemin sınırlama amacına ulaşma bakımından zorunlu olup olmadığını arayan 'zorunluluk – gereklilik', ayrıca amaç ve aracın ölçüsüz bir oranı kapsayıp kapsamadığını, bu yolla ölçüsüz bir yükümlü getirip getirmediğini belirleyen 'orantılılık' ilkeleriyle çatışan bir sınırlama yerinde bulunmamıştır." OĞURLU, Y., **Karşılaştırmalı İdare Hukukunda Ölçülülük İlkesi, (Türk Yüksek Mahkeme Kararları, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları, Avrupa Topluluğu Adalet Divanı ve Özellikle İngiltere Örneği Çerçevesinde Bir Denetim Ölçütü olarak)**, Seçkin Yay., Ankara 2002, s. 33-39. Anayasamızda da ifadesini bulan ölçülülük ilkesine göre, kamu yararı ve kamu düzeni kavramları ile geriye yürümezlik ilkesine getirilecek sınırlandırma; ancak, elverişli, zorunlu ve orantılı olması durumunda mümkün olacaktır.

⁴⁶¹ KUMRULU, A., "Vergi Hukukundaki Gelişmeler" Paneli, s. 263.

dengeye dikkat edilmeli, ilkeye kamu yararı ışığında bir sınırlandırma getirilecekse bu sınırlama ölçülü olmalıdır. Yoksa her yasa kamu yararınadır. Bunun sonucunda her geriye yürüyen vergi normuna da hukuka uygunluk payesi verilebilir. Dolayısıyla önemli olan kamu ve birey arasındaki menfaat çatışmasının uzlaştırılması sırasında, konuya sadece kutsal devlet (hikmet-i hükümet) açısından değil de, devlet karşısında zayıf olan vergi yükümlüsü açısından da bakılması, denetimin bu şekilde yapılmasıdır⁴⁶². “Hukukta, özellikle de kamu hukukunda ilkeler sonuçlardan çok daha önemlidir.”⁴⁶³ Bu nedenle, kamu yararı ve kamu düzeni kavramları, geriye yürümezlik ilkesine ilişkin yapılacak olan denetimde bir kalkan vazifesi görmemelidir.

⁴⁶² Benzer görüş için bkz: YALTI, B., “ Mülkiyet Hakkı Versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı ”

⁴⁶³ AKKAYA, M., “**Vergide Belgelendirme ve Ticaret Şirketi Temsilcilerinin Şirketin Vergi Borçlarından Sorumluluğu**”, s. 465.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA İDARİ İŞLEMLERİN GERİYE YÜRÜMESİ, İDARİ İŞLEMLERİN GERİYE YÜRÜMEZLİĞİ İLKESİ, YARGI KARARLARI VE GERİYE YÜRÜMEZLİK İLKESİ

I- İdari İşlemlerin Geriye Yürümesi:

A- Genel Açıklama:

Birinci bölümde yapılan açıklamalar genel mahiyette olduğundan, yukarıda verilen geri yürüme tanımları idari işlemler açısından da geçerlidir. İdari işlemin geriye yürütülmüş sayılması için, bir idari işlemin varlığı ve o idari işlemin yürürlük tarihinden öncesi için hukuki sonuçlar doğurması gerekir⁴⁶⁴. Bu yüzden, idari işlemlerde geriye yürümenin mevcut olup olmadığının tespiti, o idari işlemin yürürlük tarihinin belirlenmesi ile mümkündür. Ancak idari işlemlerin yürürlük başlangıcı konusu ihtilafıdır. Bu konuda iki görüş bulunmaktadır. Birinci görüşe (imza kuramı) göre işlemin tamamlandığı, hukuk âleminde doğduğu tarih yürürlük başlangıcı sayılmaktadır. İkinci görüş (yayın ve bildirim kuramı) ise, idari işlemin tamamlandığı tarihi değil de işlemin açıklandığı tarihi esas alır⁴⁶⁵. İki görüşü de benimseyen yargı kararları mevcuttur. Fakat genellikle Danıştay ve doktrin ‘yayın ve bildirim kuramını’ kabul etmektedir⁴⁶⁶.

Kanımızca da idari işlemin yürürlük başlangıcı olarak yayın ve bildirim tarihi kabul edilmelidir. Zira idari işlemin yayın veya bildirim tarihini değil de,

⁴⁶⁴ BIYIKLI, H. İ., “Fransız ve Türk Hukuk Sistemlerinde İdari İşlemlerin Geriye Yürümezliği İlkesi”, s. 92-93.

⁴⁶⁵ İdari işlemlerin yürürlüğe girişi hakkında geniş bilgi için bkz: AKILLIOĞLU, T., “Yönetmelik İşlemlerinde Yürürlüğe Giriş Sorunu”, **AİD**, C: 12, S: 2, Haziran 1979, s. 33-44.

⁴⁶⁶ Örneğin Danıştay’ın bir kararında, “Gerek doktrin ve gerekse uygulamada, idari işlemlerin geriye yürümeyeceği ve düzenleyici tasarrufların, düzenledikleri konularda o konuya ilişkin hükümlerin yayımlandıkları tarihten itibaren uygulanacağı esas kabul edilmiştir”.denilerek yayım ve bildirim kuramı kabul edilmiştir. Dan. 10. D., 1.11.1973 gün, E. 1973/6545, K. 1973/4039, **DD.**, S: 14-15, s. 454 (AKILLIOĞLU, “Yönetmelik İşlemlerinde Yürürlüğe Giriş Sorunu”, s. 40.

tamamlanma tarihini yürürlük başlangıcı olarak sayarsak iki tarih arasındaki geçecek süre kadar bir geriye yürümeyi daha baştan kabul etmiş oluruz.

Özetle, bir idari işlem yayın ve bildirim tarihinden önce, oluşumunu tamamlamış hukuki işlem, durum, ilişki ve olaylara uygulanırsa dar anlamda geriye yürüme, oluşumunu tamamlamamış hukuki işlem, durum, ilişki ve olaylara uygulanırsa geniş anlamda geriye yürüme mevcuttur.

B- Vergi Hukukundan Örnekler:

Maddi vergi hukukuna ilişkin düzenlemelerin Anayasa'nın 73. maddesi uyarınca yasayla yapılması zorunludur. Bunun tek istisnası, anılan Anayasa maddesinin dördüncü fıkrasına göre, bakanlar kuruluna ilgili yasalarca tanınacak yetkidir⁴⁶⁷. Bu yüzden vergi hukukunda idari işlemlerin geriye yürütmesine ilişkin örneklerin çoğunluğu, Anayasa'nın 73. maddesi uyarınca düzenlenen geriye yürüten bakanlar kurulu kararlarıdır⁴⁶⁸. Bu düzenlemeler, geriye dönük vergi oranının artırılması veya geçmişte tanınan vergi indirimi ve muafiyetinin geçmişe dönük olarak kaldırılması veya sınırlandırılması şeklinde karşımıza çıkmaktadır.

Türk vergi hukuku uygulamasında idari işlemlerin gerçek ve gerçek olmayan geriye yürütmelerine ilişkin şu örnekler verilebilir⁴⁶⁹.

Bakanlar Kurulu 18.1.1978 gün ve 7/14567 sayılı Kararname ile ithalde alınacak Damga Resmi Hakkında Kanunun ikinci maddesinin kendisine verdiği yetkiye dayanarak söz konusu resmin oranını %25'e çıkartmıştır. Bu kararname

⁴⁶⁷ “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir” (Anayasa 73/IV).

⁴⁶⁸ Ancak hemen belirtmek gerekir ki, diğer düzenleyici işlemlerle de Anayasa'ya aykırı şekilde vergilendirilmeye gidilebilir veya gizli esasa ilişkin usul hükümleri ile geriye doğru vergilendirme yapılabilir.

⁴⁶⁹ Örneklerin sadece zikredilmesiyle yetinilecektir. Çünkü buraya alınan birçok örnek İkinci Bölümde yargı kararları ile birlikte incelenmiştir.

29.01.1978 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanmasına rağmen 01.01.1978 tarihinden itibaren geçerli kılınmıştır⁴⁷⁰.

28.6.1988 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan 88/130038 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile MTVK’nın 1, 2, 3 ve 4 sayılı tarifelerinde yer alan miktarların 1.7.1988 tarihinden itibaren bir kat arttırıldığı belirtilmiş, Maliye ve Gümrük Bakanlığınca bu karara dayanılarak çıkarılan bir genel tebliğ ile verginin 1988 yılının tümüne yeni yükseltilmiş tarife uygulanmak istenmiştir⁴⁷¹.

30.12.1988 tarih ve 20035 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 1988/13644 sayılı BKK ile hazine bonusu alım-satım ve faizlerinden %10 oranında tevkifat yapılması öngörülmüşken; 31.12.1992 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 1992/3802 sayılı BKK ile bu oranın 12.02.1992 gününden sonra ihraç edilen hazine bonusu gelirlerine de uygulanmak üzere % 15’e yükseltilmiştir.

KVK’nın 8. maddesinin 6 nolu bendindeki düzenlemeye istinaden uygulanan ihracat istisnası oranının 1991 takvim yılı başlamadan önce 13.4.1990 günlü ve 90/328 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla %16 olarak saptanmasına rağmen, 12.8.1991 tarih ve 91/2073 sayılı kararla 1991 yılı için bu oran %12’ye indirilmiştir.

01.02.1995 tarih ve 22189 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 12.01.1995 gün ve 95/6428 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kurumlar vergisi üzerinden ödenecek fon payı oranını 1994 gelirlerini de kapsar şekilde %7’den %10’a yükseltilmiştir.

Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Teşvik ve Uygulama Genel Müdürlüğü’nün 02.04.1998 tarih ve 55606 sayılı yatırım teşvik belgesinde teşvik tedbirleri arasında belirtilen KDV + 10 puanlık KDV desteği, yine Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı

⁴⁷⁰ Söz konusu kararnameyi iptal eden Danıştay kararları için bkz: ÇAĞAN, N., **Vergilendirme Yetkisi**, s. 187-188.

⁴⁷¹ Ancak konuya ilişkin çıkarılan bir uyuşmazlıkta Danıştay yürütmenin durdurulması kararı vermiş; bunun üzerine yeni bir Bakanlar Kurulu Kararı ile geriye dönük uygulamadan vazgeçilmiştir. ULUATAM/METHİBAY, **Vergi Hukuku**, s. 55.

Teşvik ve Uygulama Genel Müdürlüğü'nün 29.9.1999 tarih ve 69872 sayılı yazısı ile 01.8.1999 tarihinden sonraki teşvik kapsamında yapılan alımlara uygulanmayacağı belirtilerek teşvik kapsamında KDV+10 puanlık KDV desteğinden yararlanabileceğini düşünen vergi mükelleflerinin hukuki güvenlerini zedelemiştir.

İhtisas Gümrük Müdürlüğünde tescilli gümrük giriş beyannamesi ile ithal edilen eşyanın %17 olan gümrük vergisi oranı, 7.2.1999 tarih ve mükerrer 23604 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 99/12331 sayılı Bakanlar Kurulu kararının eki İthalat Rejimi Kararına Ek Kararın 5'inci maddesi uyarınca 1.1.1999 tarihinden geçerli olmak üzere %22,1 oranına yükseltilmiştir.

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

Bu örneklerin sayısını çoğaltmak mümkündür. Hele ki devamlı suretle oranların, indirim, istisna ve muafiyetlerin değiştirildiği bir vergi sisteminde bu örneklere rastlamak pek zor değildir⁴⁷².

II- İdari İşlemlerin Geriye Yürümezliği İlkesi:

A- Kuramsal Temelleri ve Tanımı:

Geriye yürümezlik ilkesi, sadece yasama organına yönelik bir kural değil, aynı zamanda yürütme organını da bağlayan genel bir ilkedir. İdari işlemin söz konusu olduğu tüm alanlarda geriye yürümezlik ilkedir. Dolayısıyla, yürütme

⁴⁷² Örneğin ÖTV oranlarının belirlendiği Bakanlar Kurulu Kararlarının hemen hemen hepsi geriye yürümetedir. Bu konuda istatistiki bilgi için bkz: DOĞAN, U., "Özel Tüketim Vergisine İlişkin Bakanlar Kurulu Kararları'nın 'Kanunların Geriye Yürümezliği İlkesi' Açısından Değerlendirilmesi", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, S: 181, Mayıs 2003, s. 109.

organının vergilendirme alanında düzenleme yetkisine sahip olduğu alanlarda da bu ilke geçerlidir⁴⁷³.

İdari işlemlerin geriye yürümezlik ilkesi, “...yapıldıkları zaman yürürlükte olan hukuk kurallarına uygun olarak yapılmış işlemleri ve yaratılmış hukuki durumları daha sonra yapılacak işlemlerle tartışmalı yaparak hukuktan beklenen güvenlikle bağdaşmaması ve zaman itibariyle yetki prensibini çiğnemek fikirlerine dayanmaktadır”⁴⁷⁴.

Görüldüğü gibi genel olarak, söz konusu ilkenin kuramsal temelleri idari işlemlerinin geriye yürümezliği ilkesi için de geçerlidir. İdari işlemlerin geriye yürümezliği ilkesi de idari işlemin yürürlüğünden önce hüküm ifade etmemesini, böylece bireylerin hukuki güvenlerinin zedelenmemesini amaçlamaktadır. O halde idari işlemlerin geriye yürümezliği ayrı bir ilke midir, yoksa aynı ilkenin idari işlemlerdeki yansıması mıdır? Başka bir ifadeyle idari işlemlerde geriye yürümezlik ilkesi için farklı hukuki dayanaklar aranmalı mıdır?

Fransız hukukuna göre, yasa koyucu, Anayasa’da düzenlendiği için, sadece ceza kuralları bakımından geriye yürümezlik ile sıkıca bağlıdır. Bunun dışında ilke olarak geriye yürümezlik bakımından serbesttir. Buna karşın idare, yasada açıkça veya zımni şekilde geriye yürüme öngörülmüşse (idari işlemlerin geri alınması, iptal kararları) sadece işlemlerini geriye yürütebilir. Yani genel ilke olarak geriye yürümezlik ile bağlıdır. Bunun sebebi, yasa koyucunun yaptığı işlemlerin genel mahiyette olması, buna karşın idarenin yaptıkları işlemlerin ise genellikle bireysel

⁴⁷³ ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, s. 48, ÇAĞAN, N., **Vergilendirme Yetkisi**, s. 187, AKILLIOĞLU T., “Ekonomik Alanda Yönetmelik İşlemlerinin Geriye Yürümezlik Kuralı Karşısında Çeşitli Durumları”, s. 33.

⁴⁷⁴ TAN, T., **İdari İşlemin Geri Alınması**, s. 58.

olmasıdır. Başka bir ifadeyle, geriye yürümezlik ile korunan hukuki güvenceyi uygulamada yasa koyucu değil, yönetim korumak durumundadır⁴⁷⁵.

Fransız hukuk doktrinini benimseyen bir kısım yazarlar da idari işlemlerin geriye yürümezliği ilkesini, genel geriye yürümezlik ilkesinden farklı görmektedir. Örneğin BIYIKLI'ya göre, yasa koyucu bakımından geriye yürümezlik ile idare açısından geriye yürümezliğin aynı mantıksal nedene oturmasına ve aynı kökenden gelmesine rağmen, kendine has uygulanış biçimine sahiptir. Yazar bu görüşünü hukuki, fiili gereklilik ve tarihi olmak üzere üç kanıtla ortaya koymaktadır. Hukuki kanıtla göre, her idari işlemin varlığını yasalardan almak zorunda olması, onun sadece yasa uygulaması niteliğinde olmasını gerektirmez. İdari işlemin dayandığı yasa (ceza kanunları haricinde anayasal bir sınırlandırma olmadığından) geçerli olmakla birlikte, idari işlem geçmişi kapsayan hükümler taşıması nedeniyle idari işlemin yetki⁴⁷⁶ ögesi açısından sakatlanabilecektir. Fiili kanıtla göre ise, idare ve yasama organlarının ifa ettikleri fonksiyonları farklıdır. Bu fonksiyonlar aynı toplumsal nedeni karşılamak amacına yönelik olmadıklarına göre, içinde gerçekleştirdikleri hukuki rejimde farklı olacaktır. Son kanıt ise tarihidir. Buna göre, henüz yurdumuzda yasaların Anayasa'ya uygunluğunu denetleyecek bir yargı organı kurulmadan önce, yani yasama organının geriye yürüyen organlar yapabildiği devrede dahi, Danıştay idari işlemlerin geriye yürümezliği ilkesini benimsemiş ve uygulamıştır. Bu nedenle

⁴⁷⁵ AKILLIOĞLU T., “Ekonomik Alanda Yönetimsel İşlemlerin Geriye Yürümezlik Kuralı Karşısında Çeşitli Durumları”, s. 37-38.

⁴⁷⁶ Bilindiği gibi yetki, idarenin görev alanı içine giren bir konuda alınacak bir idari kararın hangi idare makamı ve organınca alınacağı sorununu kişi, konu, yer ve zaman unsurları göz önünde tutularak cevaplayan idari kararın ögesidir. GÜNDAY, M., **İdare Hukuku**, s. 125. “Gerçekten idarenin geçmişe yürür idari işlemlerle mali yükümlülük koyması, işlemin yetki ögesi bakımından sakatlanmasına neden olmaktadır”. ÇAĞAN, N., **Vergilendirme Yetkisi**, s. 187-188. Geriye yürümede idari işlemin yetki ögesi zaman yönünden sakatlanacaktır.

yazara göre, idari işlemlerin geriye yürümezliği yasaların geriye yürümezliğinden ayrı bağımsız bir ilkedir⁴⁷⁷.

İdari işlemlerin geriye yürütülmesinin, idari işlemin yetki ögesini sakatlayacağı doğrudur⁴⁷⁸; çünkü idare, ancak yetkili kılındığı tarihten itibaren düzenleme yapma yetkisine sahiptir⁴⁷⁹. Ancak bu durum idari işlemlerin geriye yürümezliği ilkesinin koruduğu hukuki değeri değiştirmemektedir. Her iki durumda da korunan bireylerin hukuki güvenliğidir.

Ayrıca, Anayasa Mahkemesi henüz mevcut değilken bile Danıştay'ın bu ilkeyi uygulaması ilkenin bağımsızlığına dair bir kanıt olamaz, çünkü ilke hukukun genel bir ilkesidir, Anayasa Mahkemesi olmasa da ilkeye uyulmalıdır. Nitekim 1961 Anayasa'sından önce de Yargıtay ve Danıştay tarafından Anayasa'ya aykırı yasaların yargısal denetiminin kabul edildiğine ilişkin kararlara rastlamak mümkündür. Zira bir görüşe göre Anayasal denetim yolu Anayasa'da düzenlenmese de Anayasa'ya aykırı yasanın uygulanmamasına karar verilebilir⁴⁸⁰. Kaldı ki Anayasa Mahkemesi'nin ayrıca düzenlenmediği; ancak anayasal denetimin mevcut olduğu ülkeler bulunmaktadır.

Tüm bu nedenlerden ötürü, bizim de katıldığımız görüşe göre, yasa koyucu ile idare arasında geriye yürümezlik ilkesinin dayanakları bakımından fark aramamak gerekir. Zira her iki anayasal organ da Anayasa'nın kuralları ile bağlı kalmak ve bu

⁴⁷⁷ BIYIKLI, H. İ., "Fransız ve Türk Hukuk Sistemlerinde İdari İşlemlerin Geriye Yürümezliği İlkesi", s. 92-93.

⁴⁷⁸ Ayrıca GÜNDAY'a göre, geçmişe etkili işlem idari işlemin konu ögesini de sakatlar. GÜNDAY, M., **İdare Hukuku**, s. 146.

⁴⁷⁹ "İdare, geçmişi değil; ancak geleceği düzenlemek ve etkilemek yetkisine sahiptir". DURAN, L., **İdare Hukuku Ders Notları**, s. 406, 412, 413.

⁴⁸⁰ ALİEFENDİOĞLU, Y., **Anayasa Yargısı ve Türk Anayasa Mahkemesi**, Yetkin Yay., Ankara 1996, s. 71-72.

kurallara saygı göstermek durumundadır⁴⁸¹. Durum böyle olunca, hukuki belirliliği ve hukuki güvenliği zedeleyen her norm adı ne olursa olsun Anayasa'nın ikinci maddesinde ifadesini bulan hukuk devleti ilkesine aykırı olacağından ilkenin kapsamına girecektir.

Bu bağlamda, idari işlemlerin geriye yürümezliği ilkesi özetle, "...toplumda hukuki güvencenin sağlanması ve zaman içinde yetki kavramının çiğnenmemesi esaslarından çıkan, idari işlemlerin nitelikleri gereği, geleceğe yönelik olmalarını zorunlu kılan hukuk mantığına dayanan, genel ve evrensel bir hukuk kuralıdır⁴⁸²”.

B- Sınırları:

İdari işlemlerin geriye yürümezliği ilkesine getirilen istisnaların sebebi genel olarak şu üç gerekçeden doğmaktadır: Hukuka uygunluğa saygı, bazı idari işlemlerin yapıları gereği belirli ölçüde geriye yürür kabul edilmeleri ve hukuki güvenliğin söz konusu olmadığı durumlar⁴⁸³.

1- İdari İşlemlerin Geri Alınması ve İptal Kararlarında Geriye Yürüme:

a-Geri Alma (Retrait Rétroactif):

İdari işlemlerin geriye yürümezliği ilkesine uygulamada bir kısım istisnalar tanınmıştır. Hukuka aykırı işlemlerin geri alınması da bu istisnalardan biridir⁴⁸⁴.

⁴⁸¹ AKILLIOĞLU T., “Ekonomik Alanda Yönetiş İşlemlerin Geriye Yürümezlik Kuralı Karşısında Çeşitli Durumları”, s. 38.

⁴⁸² BIYIKLI, H. İ., “Fransız ve Türk Hukuk Sistemlerinde İdari İşlemlerin Geriye Yürümezliği İlkesi”, s. 91.

⁴⁸³ TAN, T., **İdari İşlemin Geri Alınması**, s. 14-15.

⁴⁸⁴ TAN, T., **İdari İşlemin Geri Alınması**, s. 14.

“Geri alma”, “kaldırma⁴⁸⁵”nın aksine, “bir işlem ve kararı, yürürlüğe girdiği tarihten itibaren geçersiz ve hükümsüz sayma iradesidir⁴⁸⁶”. “Geri alma”, hukuka aykırılığın bir yaptırımı olarak uygulanan, karşı bir idari işlemdir. Bu idari işlemle (Geri alma) hukuka aykırı işlem yürürlüğe girdiği tarihten itibaren geri alınmaktadır⁴⁸⁷. “Geri alma” da tıpkı, “İptal kararı” gibi hukuka aykırı idari işlemin hiç yapılmamış sayılmasına yol açar⁴⁸⁸. Şu halde, ‘Geri alma’ hukuka aykırı idari işlemler açısından, idari işlemlerin geriye yürümezliği ilkesine getirilen bir istisna niteliğindedir.

Hukuka aykırı idari işlemlerin geri alınması, “hukuka uygunluk olgusuna saygı” ilkesinden doğmaktadır⁴⁸⁹. Hukuka bağlı bir idare, hukuka uygun işlem tesis etmek ve hukuka aykırı işlemleri de geri almakla yükümlüdür⁴⁹⁰. Çünkü “Geri alma”, idari yargı organının, o idari işleme uygulayacağı yaptırımı, işlemi tesis eden idare organı tarafından uygulanmasından başka bir şey değildir⁴⁹¹.

⁴⁸⁵ Bilindiği gibi, ‘Kaldırma’ “Bir idari kararın idarenin alacağı bir başka karar ile geleceğe yönelik olarak yürürlükten kaldırılmasıdır”. GÜNDAY, M., **İdare Hukuku**, s. 165. Görüldüğü gibi ‘Kaldırma’ işlemi idari işlemlerin geriye yürümezliği ilkesine ters düşmez. Zira ‘Kaldırma’ işlemi, yürürlük tarihinden itibaren hüküm ifade eder, geriye yürümez. Bu nedenle ‘Kaldırma’ ‘Geri alma’nın tersine kazanılmış hakların geleceğe dönük etkilerini sınırlar. Bu nedenle ‘Geri alma’ geriye yürümezlik ilkesine getirilen bir istisnayken, ‘Kaldırma’ ise kazanılmış haklara gelecek için dokunan bir işlem türüdür. BIYIKLI, H. İ., “Fransız ve Türk Hukuk Sistemlerinde İdari İşlemlerin Geriye Yürümezliği İlkesi”, s. 105-106.

⁴⁸⁶ DURAN, L., **İdare Hukuku Ders Notları**, s. 421. Geri almaya ilişkin diğer tanımlara örnek olarak şunlar verilebilir: “İdari işlemin geri alınması onun yapıldığı tarihten itibaren (ex tunc) hukuki hayattan silinmesi, çıkarılması demektir”, TAN, T., **İdari İşlemin Geri Alınması**, s. 5, “...idarenin, işlemi, sonuçlarıyla birlikte geriye yürür biçimde ortadan kaldırması” ULER, Y., **İdari Yargıda İptal Kararlarının Sonuçları**, s. 7, “İdari işlemin geri alınması, onun yapıldığı tarihten itibaren hukuki hayattan silinmesi, çıkarılması demektir”. ERKUT, C., **Hukuka Uygunluk Bloku (İdare Hukukunda Hukukun Genel Prensipleri Teorisi)**, s. 75.

⁴⁸⁷ BIYIKLI, H. İ., “Fransız ve Türk Hukuk Sistemlerinde İdari İşlemlerin Geriye Yürümezliği İlkesi”, s. 106, OĞURLU, Y., **İdare Hukukunda Kazanılmış Haklara Saygı ve Haklı Beklentiler Sorunu**, s. 175.

⁴⁸⁸ AKSOYLU, Ö., “Yargıcın Bakış Açısıyla İdare Hukukunda ‘Kazanılmış Hak’ Kavramı”, s. 67. Bu nedenle, ‘Geri alma’ kimi yazarlarca ‘idari yoldan iptal’ olarak da adlandırılabilmektedir. Bkz: TAN, T., **İdari İşlemin Geri Alınması**, s. 10.

⁴⁸⁹ ERKUT, C., **Hukuka Uygunluk Bloku (İdare Hukukunda Hukukun Genel Prensipleri Teorisi)**, s. 75.

⁴⁹⁰ AKSOYLU, Ö., “Yargıcın Bakış Açısıyla İdare Hukukunda ‘Kazanılmış Hak’ Kavramı”, s. 67.

⁴⁹¹ BIYIKLI, H. İ., “Fransız ve Türk Hukuk Sistemlerinde İdari İşlemlerin Geriye Yürümezliği İlkesi”, s. 106.

Görüldüğü gibi, “Geri alma” hukuka aykırı idari işlemler yönünden geriye yürümezlik ilkesine sınırlandırma getirmektedir. Yoksa hukuka uygun işlemlerin geri alınması söz konusu değildir⁴⁹². Peki, hukuka aykırı idari işlemler her zaman geri alınabilir mi? Yani hukuka aykırı bir idari işleme güven korunabilir mi? İşte burada, iki hukuki değer arasında (hukuki güvelik ilkesi ile hukuka uygunluk olgusuna saygı ilkesi) bir çatışma bulunmaktadır⁴⁹³.

Burada ya iki ilkeden birine öncelik verilecek ya da ikisi arasında bir uzlaşturmaya gidilecektir. Fransız Danıştay’ı Conseil d’Etat, 3 Kasım 1922 tarihli “Dame Cachet” kararı⁴⁹⁴ ile ikinci seçeneği seçmiş ve iki ilkeyi uzlaştırmacı bir içtihat geliştirmiştir. Conseil d’Etat bu çerçevede, idarenin hukuka aykırı işlemlerinin geri alınmasının da, tıpkı hukuka uygun işlemlerin geri alınması gibi, hukuki güvenliği zedeleyebileceğini vurgulayarak, idarenin daha önceden yapmış olduğu bir işlemi yeniden ele alabilmesi durumu ile, kişilerin bu işlem hakkında iptal davası açabilmeleri durumu arasında bir ilişki kurmuştur. Buna göre, idarenin hukuka aykırı da olsa bireylerin hukuki güvenlerini zedeleyen işlemleri ancak iptal davası açma süresi içinde veya dava açılmışsa karar verilinceye kadar geri alınabilir⁴⁹⁵. Yüksek Mahkeme bu kararı ile hukuka aykırı olarak tesis edilen idari işlemlerin de süreyle sınırsız bir şekilde geri alınabilmesinin hukuki güvenliği zedeleyebileceğine işaret etmiştir.

Yüksek Mahkeme böylece idari işlemlerin geriye yürümezliği ilkesine istisna getiren “Geri alma” işlemi de sınırlandırmıştır. Yine bu sınırlandırmanın da,

⁴⁹² BIYIKLI, H. İ., “Fransız ve Türk Hukuk Sistemlerinde İdari İşlemlerin Geriye Yürümezliği İlkesi”, s. 106.

⁴⁹³ ERKUT, C., **Hukuka Uygunluk Bloku (İdare Hukukunda Hukukun Genel Prensipleri Teorisi)**, s. 75, TAN, T., **İdari İşlemin Geri Alınması**, s. 64-65.

⁴⁹⁴ Cachet kararı için bkz: C.E., Dame Cachet, 3 Kasım 1922, http://www.conseiletat.fr/ce/jurisp/index_ju_la17.shtml

⁴⁹⁵ ERKUT, C., **Hukuka Uygunluk Bloku (İdare Hukukunda Hukukun Genel Prensipleri Teorisi)**, s. 75.

sınırlarını söz konusu kararında belirlemiştir. Buna göre, “Geri alma” işlemine getirilen süre sınırı, idari işlemin yok veya hükümsüz sayılacak derecede açık veya ağır hukuka aykırılık taşıması veya idari işlemin ilgilinin hilesi veya yanılması sonucu yapılmış olması durumlarında bulunmamakta, bu hallerde idare, işlemi her zaman geri alabilmektedir⁴⁹⁶.

Türk Yüksek Mahkemeleri de Conseil d’Etat ‘in içtihatlarını benimseyerek hukuka aykırı idari işlemlerin geri alınmasını dava açma süresi ile sınırlandırmış; ancak bu sınırlandırmayı işlemin yok ya da açık hata veya ilginin hilesi üzerine tesis edilmesi gibi durumlarda geçerli olmadığını kabul etmiştir⁴⁹⁷.

⁴⁹⁶ OĞURLU, Y., **İdare Hukukunda Kazanılmış Haklara Saygı ve Haklı Beklentiler Sorunu**, s. 202, YILDIRIM, T., “İdari İşlemlerin İptali ve Geri Alınması”, **Yıldızhan Yayla’ya Armağan**, GÜ. Yay., Armağan Seri No: 4, s. 577-585.

⁴⁹⁷ Bu konuda Conseil d’Etat ‘in içtihadını benimseyen ilk karar “...Geri alma ve sonuçları konusunu en çok inceleyen Fransız Danıştay ‘ında 1922 tarihine kadar hiçbir süre düşünülmezsizin sakat tasarrufların her zaman geri alınabileceği karara bağlanmış iken, bu tarihte verilen Dame Cachet kararıyla süre üzerinde durulmuş ve geri alınacak kararın hak doğuran sakat bir karar olması nedeniyle ancak dava açma süresi içinde ve dava açılmışsa karar verilinceye kadar geri alınabileceği kabul edilmiş ve bu görüş bazı istisnalar dışında bugüne kadar devam edegelmiştir. Gerek Türk gerek yabancı doktrinde gerekse yargı kararlarında geri alma işleminin, idari işlemlerin geriye yürümezliği prensibine istisna getirdiği, bu prensibin kazanılmış haklarla müesses durumları korumak ve hukuki münasebetlerde istikrar sağlamak ihtiyaç ve zaruretinden doğduğu, ancak hukuka uygunluğu yerine getirmenin de bir hukuk kuralı olduğuna göre sakat tasarrufların geri alınarak hukuka uygunluğu sağlamanın da bir zorunluluk olduğundan bahsedilmiş, aynı zamanda toplumda istikrar ve güvenlik sağlamanın da hukukun amacı olduğu açıklanmıştır. Bütün bu prensipler göz önüne alınarak istikrar prensibinin ağırlık kazanması sonucu dava açma süresi ve zamanaşımı müessesisi ortaya çıkmış bulunmaktadır. İptal davası açmak için şahıslara belirli bir süre verilip bu sürenin geçmesi halinde idari tasarruf sakat olsa dahi yapay bir sıhhat kazanır duruma girdiğine göre, yine sakat bir idari tasarrufun geri alınması için iptal davası açma süresine denk bir sürenin tanınması fikri Fransa ‘da gerek doktrinde gerek Fransız Danıştay ‘ında genellikle kabul edilmiştir. ...Kurulumuzda yapılan konuşmalarda istikrar, kanunilik ve kamu yararı kuralları yanında iyi niyet kuralı üzerinde de önemle durulmuştur. İdarenin sakata ve dolayısıyla hukuka aykırı terfi veya intibak işlemine idare edilenin gerçek dışı beyanı veya hilesi sebep olmuşsa veyahut geri alınan idari tasarruf yok denilebilecek bir illele malulse yahut bir terfi veya intibakta idare edilenin kolayca anlayabileceği kadar açık bir hata mevcutsa ve idareyi haberdar etmemişse, memurun iyi niyetinden söz etmeye imkan yoktur. Binaenaleyh bu kararlara dayanılarak yapılan kanunsuz ödemeler için süre düşünülemez ve her zaman istirdat olunabilir.

Ancak, bunun dışında kalan hatalı ödemeler için memurun iyi niyeti, istikrar ve kanuniyet kadar önemli bir kural olduğundan yukarıda yazılı istisnalar dışında kalan hatalı ödemeler 90 gün (dava açma süresi) içinde istirdat edilebilir...” . DİBKK, 22.12.1973 gün, E: 1968/8, K. 1973/14 (Akt: YILDIRIM, T., “İdari İşlemlerin İptali ve Geri Alınması”, s. 579.). Bu konuda başka yargı kararları için bkz: YILDIRIM, T., “İdari İşlemlerin İptali ve Geri Alınması”, s. 579-585, AKSOYLU, Ö., “Yargıcın Bakış Açısıyla İdare Hukukunda ‘Kazanılmış Hak’ Kavramı”, s. 65-82, OĞURLU, Y., **İdare Hukukunda Kazanılmış Haklara Saygı ve Haklı Beklentiler Sorunu**, s. 202 vd.

b- İdari Yargıda İptal:

Hukuka uygunluk olgusuna saygı ilkesinin bir diğer sonucu olarak idari yargıda iptal kararları verildiği tarihten itibaren değil, dava konusu idari işlemin yapıldığı tarihten itibaren sonuç doğurur⁴⁹⁸.

İptal kararı, “bir işlemin hukuka uygun olup olmadığını denetleyen yargı organının işlemin geçerliliğini etkileyen bir sakatlık saptaması halinde, işlemin geriye yürür biçimde ortadan kalkmasını sağlayan ve kesin hüküm olabilen bir yargı işlemidir⁴⁹⁹”. Dolayısıyla idari işlemlerin iptalinin geriye yürüyeceği konusunda kuşku yoktur. Yargı organı işlemdeki sakatlığı saptayınca, bu tespit sakatlığın doğumu anında geçerli olur. İşlemdeki bu sakatlığın bir yaptırımını olan iptal kararı ile o işlem ortaya çıktığı tarihten bu yana ortadan kalkmış sayılır. Zaten idari yargıda yargılanan durum, sakatlığın doğduğu sıradaki durumdur. İptal kararı ile idarenin hukuka aykırı alandan hukuka uygun alana yeniden dönüşü sağlanır. İptal edilen işlem hiç yapılmamış sayılarak hukuka uygunluk olgusuna saygı ilkesi gerçekleştirilir⁵⁰⁰.

Görüldüğü gibi, idari yargıda iptal kararının geriye yürümesi iptal hükmünün niteliğindedir. Ayrıca, bir idari işlemin idari yargı mercii tarafından iptal edilmesi halinde, idare, yargı kararını uygulayabilmek için, zorunlu olarak geriye yürür bir idari karar alır⁵⁰¹.

⁴⁹⁸ İptal ile geri alma etkileri bakımından farksızdır. Her iki yaptırım da geriye yürüyerek (ex-tunc) işlemi yapıldığı andan itibaren geçersiz kılarlar. Geri alma ile iptal arasındaki fark yaptırımını uygulayan yetkili organlardır. İptal bir yargılama işlemi iken, geri alma bir idari işlemdir. ULER, Y., **İdari Yargıda İptal Kararlarının Sonuçları**, s. 7-10.

⁴⁹⁹ ULER, Y., **İdari Yargıda İptal Kararlarının Sonuçları**, s. 4.

⁵⁰⁰ ULER, Y., **İdari Yargıda İptal Kararlarının Sonuçları**, s. 16.

⁵⁰¹ GÜNDAY, M., **İdare Hukuku**, s. 146.

2- Yok İşlemler:

Yokluk⁵⁰² halinde işlem; hiç doğmamış, dünyaya gelmemiş, hayata kavuşmamış kabul edilir. Tek kelimeyle o idari tasarruf mevcut değildir⁵⁰³. İlk olarak medeni hukuk sahasında ortaya çıkan bu kavram idare hukukunda, bazı önemli hukuka aykırılıkların sadece işlemin geçerliliğini değil, bizzat işlemin kendisini ortadan kaldırması olarak tanımlanmaktadır⁵⁰⁴.

Yokluk idari işlemlerde bir sakatlık yaptırımıdır. O derece ağır bir sakatlıktır ki hiçbir süreye bağlı olmaksızın her zaman yargı mercileri tarafından tespit edilebilir ve idare tarafından da geri alınabilir⁵⁰⁵. Ortadan kaldırılabilirlik yaptırımı ile sakat idari işlemlere karşın, yoklukla malul işlemlerde, iptal kararına veya idari işlemin geri alınmasına kadar hukuka uygunluk karinesinden yararlanan bir idari işlemin varlığından söz edilemez. Başka bir ifadeyle ortadan kaldırılabilirlik yaptırımında var olan askıda geçerlik durumu, yoklukla malul idari işlemler için geçerli değildir. Bu yüzden yoklukla malul idari işlemlerin hukuka uygunluk karinesinden yararlanarak sonuç doğurmaları mümkün değildir⁵⁰⁶. Yoklukla malul işlem sebebiyle ne

⁵⁰² Eski dilde keenlemyekün ve namevcut kavramları ile adlandırılan yokluk tabiri ‘inexistence’ karşılığı olarak Türkçede kullanılmaktadır. SARICA, R., “İdare Hukukunda Yokluk ve Butlan”, **Tedris Hayatının Otuzuncu Yıldönümü Hatırası Olmak Üzere Medeni Hukuk Ordinaryüs Profesörü Ebül’ula Mardin’e Armağan İstanbul Hukuk Fakültesi Profesörleri ve Doçentleri Tarafından**, Kenan Matbaası, İstanbul 1944, s. 1191. İdare hukukunda ‘yokluk’ kavramı hakkında geniş bilgi için bkz: SARICA, R., “İdare Hukukunda Yokluk ve Butlan”, 1191-1281, ALİEFENDİOĞLU, Y., “Yönetmel ve Anayasal Yargıda Yokluk” **AİD**, C: 28, S: 2, Haziran 1995, s. 3-10, ERKUT, C., “İdare Hukukunda Yokluk Teorisi”, **İHİD (Prof. Dr. Lütfi DURAN’a Armağan Özel Sayısı)**, S: 1-3, Y: 9, 1988, s. 69-91.

⁵⁰³ SARICA, R., “İdare Hukukunda Yokluk ve Butlan”, s. 1191, 1195. ‘Yokluk’ hukuksal bir işlem olmaktan çok eylemsel (fiili) (de facto) durum ifade eder”. ALİEFENDİOĞLU, Y., “Yönetmel ve Anayasal Yargıda Yokluk” s. 3.

⁵⁰⁴ ERKUT, C., “İdare Hukukunda Yokluk Teorisi”, s. 69., Şu hallerde idari işlemin çok ağır ve açık bir sakatlıkla malul olduğu kabul edilmektedir: İdari işlemde ilgilinin talep ve rızasının bulunmaması, yetki ögesindeki sakatlıklar (Fonksiyon gaspı, yetki gaspı ve ağır yetki tecavüzü), şekil ögesindeki sakatlıklar, konu ögesindeki sakatlıklar.

⁵⁰⁵ GÜNDAY, M., **İdare Hukuku**, s. 152.

⁵⁰⁶ GÜNDAY, M., **İdare Hukuku**, s. 154.

kazanılmış bir hak doğar ne de müesses bir durum oluşur. Başka bir ifadeyle, yok işleme karşı duyulan güven korunmaz.

Geriye yürümeden söz edilebilmesi için her şeyden önce tüm unsurları ile doğmuş geçerli bir normun mevcut olması gerekir. Henüz tüm unsurları ile doğmamış veya yoklukla malul bir idari işlemin, geriye yürütmesinden veyahut bu işlemin başka bir idari işlem tarafından geriye dönük kaldırılmasından söz edilemez⁵⁰⁷. Çünkü “yokluk durumunda geriye yürütme ya da yürütme değil hiçbir sonuç doğurmama söz konusudur⁵⁰⁸”. Dolayısıyla hiç doğmamış bir işlemin ne geriye yürütmesi ne de geriye dönük kaldırılması hukuki güvenlik ilkesini zedeler. Bu nedenle idari işlemin yoklukla malul olması durumunda geriye yürütmezlik kuralına bir sınırlandırma getirilmektedir.

Akla yatkın olanın da, yok işleme duyulan güvenin korunmaması, bu tür işlemlerin geriye dönük olarak kaldırılabilmesidir. Zira yokluk hukuksal bir durum olmaktan çok eylemsel bir durumdur. Hiç mevcut olmamış bir işlemin hukuk âleminde hiçbir sonuç doğurmamasından daha doğal bir şey olamaz. Diğer taraftan, geri almada belirtildiği gibi, yoklukla malul bir işlemin geriye dönük kaldırılmasında, hukuka uygunluk olgusuna saygı ilkesi, hukuki güvelik ilkesine ağır basmaktadır.

Yoklukla malul vergisel idari işlemlere örnek olarak uzun süre yargı mercilerini meşgul eden ve nihayetinde Danıştay İçtihatları Birleştirme Genel Kurulu kararı⁵⁰⁹ ile yoklukla malul olduğu tespit edilen 99/13230 sayılı bakanlar kurulu

⁵⁰⁷ BIYIKLI, H. İ., “Fransız ve Türk Hukuk Sistemlerinde İdari İşlemlerin Geriye Yürütmezliği İlkesi”, s. 92.

⁵⁰⁸ ULER, Y., “Anayasa Mahkemesi İptal Kararları Geriye Yürür”, s. 516.

⁵⁰⁹ DİBGK, 19.7.2002 gün, E. 2002/3. **RG:** 13.12.2002, 24962. Bu karar, verilme süreci ve kararın uygulanması sırasında oluşan ihtilaflar Danıştay İçtihatları Birleştirme Genel Kurul kararlarına ilişkin olarak aşağıda daha ayrıntılı incelenecektir.

kararı⁵¹⁰ gösterilebilir. Tevkifat oranlarına ilişkin bu bakanlar kurulu kararıyla, Gelir Vergisi Kanunu'nun kurumlar vergisinden istisna kazançların tevkifata tabi tutulacağını belirten 94/6-b-ii alt bendine, parantez içi hüküm olarak “yatırım indirimi dâhil” ibaresi eklenmek suretiyle, yatırım indirimi stopajına yasal dayanak bulunmaya çalışılmıştır.

Oysa Anayasamızın 73/IV. maddesi ile Bakanlar Kuruluna sadece muafiyet, istisna, indirim ve oranlarda kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içerisinde değişiklik yapma yetkisi verilmiştir. Bakanlar Kurulunun yasada olmayan bir vergiyi ihdas etmesi Anayasa'nın 73. maddesinin amir hükmü karşısında söz konusu olamaz. Bu nedenle anılan bakanlar kurulu kararı ile yasama yetkisi yürütme organınca gasp edilmiştir. Bu durum ise idare hukukunda fonksiyon gaspı olarak nitelendirilmekte ve doktrinde en ağır yokluk nedenleri arasında değerlendirilmektedir⁵¹¹.

Yoklukla malul bu idari işlemin içtihadı birleştirme kararıyla tespiti ile bu işleme dayanılarak yapılan tüm birel işlemlerin geriye dönük şekilde kaldırılacağı – geri alınacağı- yoklukla malul bir işlemin tespitinin doğal bir sonucu olarak düşünülebilir. Ancak içtihadı birleştirme kararlarının yeni bir norm ihdas ettiği ve bu nedenle söz konusu kararın geçmişe uygulanamayacağı ifade edilerek, dava açmayıp vergisini ödeyenlerle, dava açıp davaları aleyhte sonuçlananlara bu karar uygulanmamış, böylece yoklukla malul bir işleme belli dönemler için geçerlilik tanınmıştır⁵¹².

III- Yargı Kararları ve Geriye Yürümezlik:

Hukuk yaratma fonksiyonu ve yetkisi olan organların işlemleri ile normatif düzende yeni bir norm ihdas ediliyorsa, bu norm yürürlük tarihinden itibaren geçerli

⁵¹⁰ RG: 25.8.1999, 23797 M.

⁵¹¹ Örneğin, GÜNDAY, M., **İdare Hukuku**, s. 153.

⁵¹² Bu konuya aşağıda yeniden değinilecektir.

olmalıdır. Zira yeni düzenlemelerin daha yapılmadan bilinmesi ve ona göre davranılması beklenemez. Bu yüzden hukuki güvenlik ilkesi hukuk normlarının geriye yürütülmesine cevaz vermez. Görüldüğü gibi geriye yürümezlik ilkesi, hukuk normları açısından geçerlidir.

Yargı kararlarına bu açıdan bakıldığında, öncelikle yargıcın hukuk yaratıp yaratamadığı sorununa kısaca değinmek gerekir⁵¹³. Anayasamızda yargı organlarının kural koyamayacağına ilişkin emredici bir norm bulunmamaktadır. Yasama organı dışındaki organlar -yürütme ve yargı- da kural koyabilir⁵¹⁴.

Yargılama işleviyle biçimlenen kararın, sadece belli kişi durum ve olaylara uygulanması, onun objektif genel bir norm sayılmayacağı kanısını uyandırmaktadır. Ancak bu durum, Yüksek Mahkeme kararlarında biraz farklılık arz etmektedir. Bu kararlar kural olarak alt derece mahkemeleri bağlamamakla birlikte, bu mahkemeler için birer yol gösterici ilke karar niteliği taşımaktadır. Bu durum, Yüksek Mahkeme kararlarına objektivite kazandırmaktadır. Özellikle bu durum Yüksek Mahkeme kararlarının içtihadı birleştirme kararı niteliği taşıdığı durumlarda daha da belirginleşir⁵¹⁵.

Yargı mercilerinin vermiş olduğu kararlardan norm haline dönüşebilenler açısından hukuk kuralları için geçerli olan genel hukuk kaidelerinin bu kararlara da uygulanması gerekir. Bu itibarla, geriye yürümezlik ilkesi de bazı yargı kararları açısından geçerlidir. Bazen de Yüksek Mahkemelerin, ilgili kanunlarında, hatta

⁵¹³ Yargı organının hukuk yaratması ile ilgili ayrıntılı çalışmalar için bkz: FURTUN, İ. H., **Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma-Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri**, ZEYBEK, A., C., “Yargı İçtihatlarının Hukuk Kaynağı Olarak Değeri ve Yeri”, **DD.**, Y: 18, S: 68-69, s. 46-109.

⁵¹⁴ ULER, Y., **İdari Yargıda İptal Kararlarının Sonuçları**, s. 20, “Hukuk kuralları sadece yazılı kaynaklarda, diğer bir deyişle Yasama ve Yürütme organlarının yazılı olarak çıkardıkları kanun, tüzük ve yönetmeliklerde saptanan hükümlerden ibaret değildir”. BİLGE, N., “Yargısal İçtihatların Bağlayıcı Etkileri ve İçtihat Birleştirme Kararları”, **Dr. A. RECAİ SEÇKİN’e ARMAĞAN**, AÜHF Yay., No: 351, Ankara 1974, s. 221.

⁵¹⁵ IŞIKTAÇ, Y., “Yargıcın Hukuk Yaratma Fonksiyonu Üzerine Bir İnceleme”, **İBD**, C: 62, S: 1-2-3, Ocak-Şubat-Mart 1988, s. 84.

Anayasa’da bu kararların geriye yürütülemeyeceği hükme bağlanabilmekte ve böylece çalışma konumuz ilke, bu kararlar için de geçerli kılınabilmektedir.

Bu bağlamda, bu bölümde Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurul kararları ile Anayasa Mahkemesi’nin iptal kararları tez konumuz geriye yürümezlik ilkesi çerçevesinde incelenecektir.

A- Danıştay İçtihatları Birleştirme Genel Kurulu Kararlarının Geriye Yürümezliği:

1- Danıştay İçtihatları Birleştirme Genel Kurulu Kararlarının Niteliği:⁵¹⁶

Geçmiş Cumhuriyetin ilk yıllarına dayanan⁵¹⁷ içtihadı birleştirme kurumu, hukuk sistemimizin kendine özgü olan nadir kurumlarından biridir⁵¹⁸. Uzun süre Anayasa’ya aykırı olup olmadığı tartışılan bu kurum⁵¹⁹, hukuk kurallarının ülkenin her yerinde aynı şekilde uygulanması ve böylece uygulamadaki çelişkiye son verme amacına matuftur⁵²⁰. Zira hukuk kurallarının, tüm ülke çapında herkese aynı şekilde uygulanması, Anayasa’nın 10. maddesinde ifadesini bulan “kanun önünde eşitlik” ilkesinin de bir gereğidir.

İçtihatları birleştirme kararları organik anlamda bir yargı işlemi olmasına karşın, belirli bir uyumsuzluğu çözmezler. Bu kararlarla, belirli bir uyumsuzluğun

⁵¹⁶ İçtihatların birleştirilmesi konusunda ayrıntılı çalışmalar için bkz: KURU, B., **İçtihatların Birleştirilmesi Yolu İle İlgili Bazı Sorunlar**, AÜHF Yay. No: 415, Konferanslar Dizisi No: 1, Ankara 1977, s. BİLGE, N., “Yargısal İçtihatların Bağlayıcı Etkileri ve İçtihat Birleştirme Kararları”, s. 217-283, COŞKUN, M., K., “İçtihatların birleştirilmesi”, **Ank. B. D.**, 2001/1, s. 87-146, ZEYBEK, A., C., “Yargı İçtihatlarının Hukuk Kaynağı Olarak Değeri ve Yeri”, s. 46-109, DURAN, L., “Danıştay’ın İçtihatları Birleştirme Uygulaması”, **SBFD, Cem SAR’a Armağan**, Y: 1972/3, s. 419-441.

⁵¹⁷ İçtihatların birleştirilmesine ilişkin ilk yazılı metin 1926 yılında yasalaşmıştır. Kurumun tarihsel gelişimi için bkz: COŞKUN, M., K., “İçtihatların birleştirilmesi”, s. 96-101, BİLGE, N., “Yargısal İçtihatların Bağlayıcı Etkileri ve İçtihat Birleştirme Kararları”, s. 246-257.

⁵¹⁸ BİLGİN, A., A., “Anayasa Düzenimizde Tevhidi İçtihat Müessesesinin Yaşama Şansı”, **İBD**, C: 41, S: 11-12, 1967, s. 592.

⁵¹⁹ Söz konusu kurumun Anayasa’ya aykırı olup olmadığına ilişkin tartışmalar için bkz: KURU, B., **İçtihatların Birleştirilmesi Yolu İle İlgili Bazı Sorunlar**, s. 10, BİLGİN, A., A., “Anayasa Düzenimizde Tevhidi İçtihat Müessesesinin Yaşama Şansı”, s. 592-597, DURAN, L., “Tevhid-i İçtihat Nedir?”, **Siyasi İlimler Mecmuası**, C: XXIII, S: 269, Y: 23, Ağustos 1953, s. 226-229.

⁵²⁰ ZEYBEK, A., C., “Yargı İçtihatlarının Hukuk Kaynağı Olarak Değeri ve Yeri”, s. 99.

çözümü için ortaya konan alternatiflerden biri seçilir⁵²¹. Başka bir ifadeyle, bu kararlarla hukuk normunun anlamı, nasıl yorumlanması gerektiği açıklanmak suretiyle, yargı yerleri ve idare tarafından, birbirinden farklı iki içtihadan hangisinin benimseneceği belirlenir⁵²².

Yargısal içtihatların hukuk kaynağı sayılması ihtilafı olmasına karşın, içtihatları birleştirme kararları hukukun kaynakları arasında yer almaktadır. Nitekim Danıştay Kanunu'nun 40. maddesinin son fıkrasında, "Bu kararlara, Danıştay daire ve kurulları ile idari mahkemeler ve idare uymak zorundadır" denilmektedir. Kanunun bu kesin hükmü karşısında bu kararlara uyulma zorunluluğu vardır. Bu itibarla, söz konusu kararlar, hukuk kaynağı olma niteliği bakımından Yüksek Mahkeme'nin diğer kararlarından ayrılmaktadır⁵²³.

2- Zaman Bakımından Uygulanması (Geriye Yürümezliği):

Danıştay İçtihatları Birleştirme Genel Kurul kararlarının geriye yürümezliği, hem doktrinde⁵²⁴ hem de Danıştay kararlarında⁵²⁵ hukuk kurallarının geriye

⁵²¹ ULER, Y., **İdari Yargıda İptal Kararlarının Sonuçları**, s. 19.

⁵²² ÇIRAKMAN, E., "Vergi Hukukundaki Gelişmeler" Paneli, s. 267, GÜNEŞ, G., **Verginin Yasallığı İlkesi**, s. 141.

⁵²³ ZEYBEK, A., C., "Yargı İctihatlarının Hukuk Kaynağı Olarak Değeri ve Yeri", s. 98., ULER ise, Danıştay İctihadı Birleştirme Genel Kurul kararlarının bağlayıcılığı konusunda aksi düşünceye sahiptir. Ona göre, "...yüksek mahkemelerin herhangi bir kararı ve hele kararlılık kazanmış içtihatları ne kadar bağlayıcı iseler içtihadı birleştirme kararları da o kadar bağlayıcıdır, daha fazla değil. Anayasamıza göre yargıçlar 'Anayasa'ya kanuna, hukuka ve vicdani kanaatlere göre hüküm verirler' içtihadın birleştirilmesi kararları koşulsuz olarak bağlayıcı olsa idiler bu Anayasa'ya aykırı sayılabilir. Oysa böyle bir bağlayıcılık yoktur. Yargıç önüne gelmiş olayda kanunlara ve vicdani kanaatine göre bir sonuca varacaktır. Çözüm yüksek mahkemenin içtihadın birleştirilmesi kararına aykırı düşmüş ise, normal olarak kararı yüksek mahkemece bozulacaktır. Ancak, bu bakımdan yüksek mahkeme tarafından aynı konuda daha önce bir karar verilmiş olması ve hele düzenli bir içtihat biçimini almış olması ile içtihadın birleştirilmiş olması arasında bir nitelik farkı yoktur. Aykırı bir sonuca varılmış olması halinde yüksek mahkemenin alt yargı yerinin gerekçesine katılarak onun kararını onaylaması ve giderek içtihadı birleştirme kararının değiştirilmesi olanağı vardır". ULER, Y., **İctihatların Birleştirilmesi Yolu İle İlgili Bazı Sorunlar**, s. 62-63.

⁵²⁴ "...Yürürlüğe giren içtihadı birleştirme kararlarının daha önce verilmiş ve kesinleşmiş olan hükümleri nasıl etkileyeceği sorusu da akla gelen sorulardandır. Bu açıdan öncelikle belirtmek gerekir ki, bu konuda genel kural, hukuk kurallarının geçmişe yürümezliğidir. Bu husus hukuk devleti ilkesinin olmazsa olmaz şartlarından birisidir. İctihatların birleştirilmesi hususunda da -bunun aksini amir hiçbir hüküm de mevzuatımızda bulunmadığından- aynı sonuca ulaşmak gerekmektedir. Dolayısıyla içtihadı birleştirme kararları, benzer hukuki konularda, daha önce verilmiş ve kesinleşmiş

yürümezliğinde ileri sürülen aynı gerekçelerle açıklanmaktadır. Söz konusu kararları hukuk kuralı sayan bu görüşe göre, bu kararlar Resmi Gazete’de yayınlanmasından itibaren hüküm ifade etmelidir⁵²⁶, çünkü aksi uygulama hukuki güvenlik ilkesini zedeler.

Ancak DİBGKK ile her zaman yeni bir hukuk kuralı meydana getirilmez. Bu kararlarla yeni bir kural oluşturulabildiği gibi, var olan kurallara yorum da getirilebilir. Dolayısıyla içtihatları birleştirme kararları yorum kararları ve yeni bir kural getiren kararlar olmak üzere iki ayrı nitelikte olabilir⁵²⁷.

Kural koyan içtihadı birleştirme kararlarının, yukarıdaki görüşler doğrultusunda geri yürümesi hukuka aykırıdır. Zira hukuk kurallarının geriye yürümesi hukuki güvenlik ilkesini zedeler. Ancak nasıl hukuk kurallarının geriye yürümezliği katı bir kural değilse, söz konusu kararların geriye yürümezliğinin de katı bir kural olmadığı, istisnalarının bulunduğu kabul etmek yerinde olur. Aksi

olan hükümleri etkilemeyecektir. Yani içtihatların birleştirilmesine dair kararlar alındıkları andan itibaren uygulanır, kesinlikle geçmişe yürümezler”. COŞKUN, M., K., “İçtihatların birleştirilmesi”, s. 127.

⁵²⁵ Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu’nun bir kararında bu kararların niteliği ve geriye yürümezliği hakkında şu tespitlerde bulunulmuştur: “İçtihadın birleştirilmesine ilişkin kararlar genel, objektif nitelikteki düzenleyici bir kuralın anlam ve kapsamının belirlenmesine, onun yorumlanmasına ilişkin olup konusunu teşkil eden hukuk kuralı yürürlükte kaldığı sürece geçerliliğini korur ve Danıştay Kanununun 40/4 maddesi uyarınca bu kararlara Danıştay Daire ve Kurulları ile idari mahkemeler ve idare uymak zorundadır. Bu zorunluluk, idarece, sebep unsuru içtihadı birleştirme kararının verilmesinden önce oluşmuş olsa dahi, henüz tesis edilmemiş idari işlemlerle; yargı yerleri için yargılama süreci bitmemiş uyuşmazlıklarla sınırlıdır. Daha açık anlatımla idare içtihadı birleştirme kararının ilgili olduğu hukuk kuralını uygulayacağı her durumda karar doğrultusunda işlem yapmak zorundadır. Yargı organları da görmekte oldukları davaların her evresinde keza içtihadı birleştirme kararına uygun olarak uyuşmazlığı çözümleneceklerdir. Ancak idare, içtihadı birleştirme kararından önce bu karara aykırı olarak tesis ettiği bir idari işlemi geri alarak düzeltmesi için zorlanamayacağı gibi, yine yargı yerlerince bu kararlara aykırı olarak verilmiş ve kesinleşmiş olan kararlar hakkında, sonradan verilmiş olan içtihadı birleştirme kararına dayanılarak yargılamanın yenilenmesi istenemez. Bu husus senelerden beri idari ve adli yargının verdiği çok sayıda kararla doğrulanmış ve içtihadı birleştirme kararlarının geriye yürümezliği hukukun temel ilkelerinden biri olarak kabul edilmiş bulunmaktadır”. DİBGK, 10.6.1993 gün, E. 1992/1, K. 1993/2, mk:@MSITStore:C:\Program%20Files\KAZANCI\bb\contents.chm::/dibgk-1992-1.h...

⁵²⁶ Bilindiği gibi, Danıştay Kanunu’nun 40. maddesinin üçüncü bendi gereğince içtihatların birleştirilmesi veya değiştirilmesi hakkındaki kararlar gönderildikleri tarihten itibaren bir ay içinde Resmi Gazete’de yayımlanırlar.

⁵²⁷ ULER, Y., **İçtihatların Birleştirilmesi Yolu İle İlgili Bazı Sorunlar**, s. 63, ULER, Y., **İdari Yargıda İptal Kararlarının Sonuçları**, s. 21-22.

takdirde, içtihadı birleştirme kurulu kararlarının geriye yürümezliği ilkesi adalete aykırı sonuçlar doğurabilir.

Hukuk yaratmayıp hukuku ortaya koyan yorum şeklindeki içtihadı birleştirme kurulu kararları ise, bildirici (beyan edici - açıklayıcı) nitelikte oldukları için geriye etkili olmaları kaçınılmazdır⁵²⁸. İçtihadı birleştirme kurulu kararlarının çoğunluğu “...yeni bir hukuki durum yaratmayıp, mevcut hukuk kurallarının, konulduğu tarihten itibaren anlamını belirttiği⁵²⁹” için inşai kararlar değildir. Bu nedenle bu kararlar bazı istisnai durumlar dışında nitelikleri gereği de geriye yürümelidir.

Danıştay’ın bir kararında bu durum, “...içtihadı birleştirme kararı vergi tevkifatının yapıldığı aylardan sonra ittihaz edilmiş olmakla beraber hukuki mahiyetleri itibariyle, bu kararların kanunun maksadı ve gayesinin ne olduğunu belirtmek itibariyle, ittihazından evvelki hadiselerle de tatbiki lazım gelir⁵³⁰” denilerek ortaya konmaktadır.

Vergi hukuku konusunda verilmiş olan içtihadı birleştirme kararlarının büyük bir kısmı yorum kararı (beyan edici) olmasına karşın, vergi idaresi⁵³¹ ve Danıştay⁵³² tarafından söz konusu bu kararların da geriye yürütülmesine cevaz verilmemektedir.

⁵²⁸ GÜNEŞ, G., **Verginin Yasallığı İlkesi**, s. 141, ULER, Y., **İdari Yargıda İptal Kararlarının Sonuçları**, s. 21-22.

⁵²⁹ Dan. 5. D., 14.11.1968 gün, E. 1967/4129, K. 1968/3994 (Akt: ULER, Y., **İdari Yargıda İptal Kararlarının Sonuçları**, s. 21.).

⁵³⁰ Dan. 4. D. 1953 K. 1953/3171 (Kararı Akt: ULER, Y., **İdari Yargıda İptal Kararlarının Sonuçları**, s. 22).

⁵³¹ Örneğin 31.12.2002 gün ve 2002/1 sıra nolu KVK İç Genelgesinde, “...İçtihatları Birleştirme Kurulunun 19.07.2002 tarihli ve E:2002/3, K:2002/3 sayılı kararı geriye yürütmeyeceğinden, 1999 yılı kazançlarına uygulanan yatırım indirimi tutarı üzerinden 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 4369 sayılı Kanunla değişik 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinin (b-ii) alt bendi uyarınca tahakkuk ettirilen gelir vergisi tevkifatı ve fon payı ile ilgili olarak mükelleflerce açılan davalar sonucunda verilen ve kesinleşen yargı kararlarına göre işlem yapılması, dava açmamış mükelleflerden de söz konusu vergi ve fon payının ilgili mevzuat uyarınca takip ve tahsili gerekir” (diALog Prestige İnterAktif Mevzuat Koleksiyonu) denilerek içtihatları birleştirme kararlarının geriye yürütülemeyeceği ifade edilmiştir.

⁵³² Örneğin Danıştay’ın bir kararında, 1.1.1986 tarihinde yürürlüğe giren gecikme faizinin yürürlük tarihinden önceki vergilendirme dönemlerine uygulanamayacağını hükme bağlayan 03.07.1989 gün, E. 1988/5, K. 1989/3 sayılı DİBGKK’nın geriye yürütülemeyeceğini ifade etmiştir. Söz konusu

3- Geriye Yürümezlik İlkesine İlişkin Bazı Problemler:

a- Dava Konusu Edilmiş İşlere Etkisi:

İçtihadı birleştirme kurulu kararlarının etkileri bakımından dava konusu edilmiş işleri ikiye ayırarak incelemek gerekir. Çünkü söz konusu kararların derdest davalara etkisi ile kesin hükümlere (muhkem kaziyelere) etkisi, hem yazında hem de yargı merci kararlarında farklı incelenmiş ve farklı sonuçlara varılmıştır.

aa- Derdest Davalara Etkisi:

İçtihadı birleştirme kararlarının geriye yürümezliğini katı bir kural olarak benimseyen yargı kararları ve yazında dahi, bu kararların derdest davalara geriye dönük olarak uygulanması konusunda bir ihtilaf bulunmamaktadır.

Doktrinde bu durum, içtihadı birleştirme kararlarının Resmi Gazete’de yayınlanmasının içtihadı birleştirme kararlarının yürürlük tarihinin, yani bağlayıcı olacağı anın duyurulması anlamına gelmediği, sadece ilgililere içtihatla bağlı olmaları gerektiğinin haberdar edilmesi amacı taşındığı ifade edilerek açıklanmaktadır. Zira içtihatları birleştirme kararları, alındığı andan itibaren bağlayıcıdır. Hatta bağlayıcılıkları kesinleşmemiş davalara kadar geriye yürür⁵³³.

Danıştay da bir kararında, “...Danıştay 40/4 maddesi uyarınca bu kararlara Danıştay Daire ve kurulları ile idari mahkemeler ve idare uymak zorundadır. Bu zorunluluk, idarece, sebep unsuru içtihadı birleştirme kararının verilmesinden önce oluşmuş olsa dahi henüz tesis edilmemiş idari işlemlerle, yargı yerleri için yargılama

kararda, vergi yükümlülerince dava açılmayarak kesinleşen gecikme faizi DİBGK’dan sonra düzeltme yoluna başvurarak iadesinin, yine DİBGKK’dan sonra kesinleşen yargı kararlarının yargılanmasının yenilenmesinin istenemeyeceği ifade edilmiştir. DİBGK, 10.6.1993 gün, E. 1992/1, K. 1993/2 mk:@MSITStore:C:\Program%20Files\KAZANCI\ibb\contents.chm::/dibgk-1992-1.h...
Yine 1999 t. yılında yararlanılan yatırım indirimine BKK ile uygulanan tevkiyatın yoklukla malul olduğunu tespit eden, böylece inşai bir karar niteliği taşımayan DİBGK’nın da birçok ihtilafa uygulanmasına cevaz verilmemiştir. Dan. 3. D., 09.10.2003 gün, E. 2003/1077, K. 2003/4595. sayılı karar örnek gösterilebilir (karar yayınlanmamıştır).

⁵³³ ZEYBEK, A., C., “Yargı İçtihatlarının Hukuk Kaynağı Olarak Değeri ve Yeri”, s. 103.

süreci bitmemiş uyuşmazlıklarla sınırlıdır. ...idare içtihadı birleştirme kararının ilgili olduğu hukuk kuralını uygulayacağı her durumda karar doğrultusunda işlem yapmak zorundadır. Yargı organları da görmekte oldukları davaların her evresinde keza içtihadı birleştirme kararına uygun olarak uyuşmazlığı çözümleneceklerdir” diyerek içtihadı birleştirme kararından sonra hem yargı mercilerinin hem de idarenin karara konu normu, bu karar doğrultusunda yorumlaması gerektiğini ifade etmiştir.

DİBGKK’ları inşai bir nitelik taşımadıkları için verildikleri tarihte henüz sonuçlanmamış eski ihtilaflara uygulanması gerekir. Diğer taraftan bu durum, Anayasa’nın “Hâkimler, görevlerinde bağımsızdırlar; Anayasa’ya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdani kanaatlerine göre hüküm verirler” şeklindeki 138. maddesine de uygundur. Çünkü var olan hukuku yorumlayan, ortaya koyan bu kararların yargı mercileri tarafından yargılama sırasında dikkate alınmaması durumunda mezkûr maddeye uygun davranıldığı söylenemez. Daha açık bir anlatımla, DİBGK kararı ile norm yorumlanmış, bu kuraldan ne anlaşılması gerektiği açıklığa kavuşturulmuştur. Artık yargı merciinin bu kurala kararın aksine bir yorumla atıfta bulunması ve buna göre hüküm tesis etmesi, hakkaniyete ve Anayasa’ya uygun düşmez.

Özetle içtihatları birleştirme kararları ile bir boşluk doldurulmamakta, yeni bir norm ihdas edilmemektedir. Sadece, kararlar arasında vaki bir uyumsuzluk giderilmekte veya Yüksek Mahkemeler yanlış olduğuna inandıkları kararlarından dönmektedir. Dolayısıyla burada mevcut olmayan bir hukuki durumdan söz edilmesi olası değildir. İçtihatları birleştirme kararları, var olan hukukun daha doğru uygulanması amacına matuf olduğuna göre, yanlış uygulamadan bir an önce dönülmesi gerekmektedir. Bu da derdest davaların içtihatların birleştirme kararının

amacına uygun olarak o karardaki yoruma göre sonuçlandırılmasını gerektirir⁵³⁴. Yani içtihatları birleştirme kararlarının derdest davalara etki etmesi, bu kararların amacı karşısında bir zorunluluktur. Ayrıca bu kararların derdest davalara etkisinin, geriye yürüme olarak kabulü, onların sadece geriye yürümemesine değil, neredeyse hiçbir zaman uygulanmamasına sebep olur.

ab- Kesin Hükümlere Etkisi:

Yargılamanın hangi evresinde içtihadı birleştirme kararı verilirse verilsin, bu kararın verilecek hükme tesir etmesi doğaldır. Ancak yargılama süreci bitmiş, kesin hükümle sonuçlanmış davalara uygulanabilirliği ise tartışmalıdır.

Bilindiği gibi, “Bir yargı kararı, yasalarda belirlenen usullere uygun olarak verildikten, itiraz ve yasa yollarından geçerek veya bunlara ilişkin başvuru süreleri sona ererek kesinleştikten sonra değişmez bir nitelik kazanır. Kararı veren yargıç dâhil hiçbir merci onu değiştiremez. İşte yargı kararlarının bu değişmezlik kuvvet ve niteliğine⁵³⁵” “kesin hüküm” (muhkem kazıye) denilmektedir.

Bu bağlamda burada cevabını araştıracağımız sorular, kesin hükmün içtihadı birleştirme kararlarından nasıl etkileneceği, bu kararların söz konusu kesin hükmü bozabilecek nitelikte olup olmadığı, olağanüstü kanun yollarının içtihadı birleştirme kararlarının geriye yürütülmesine cevaz verip vermediğidir. Bu soruların cevapları ise ceza hukuku ve diğer hukuk dalları için birbirinden farklı incelenmesi gereklidir.

⁵³⁴ COŞKUN, M., K., “İçtihatların birleştirilmesi”, s. 129, MALKOÇ, İ., “İçtihat Değişikliği Nedeniyle Karar Düzeltme ve Yargılamanın Yenilenmesi”, **TBBD**, Aralık 1988, S: 3, s. 451.

⁵³⁵ TELLİ, S., T., “İdari Yargıda Kesin Hüküm”, İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler III., Ankara 1980, s. 103 (Akt: ÇAĞLAYAN, R., “İdari Yargıda Kesin Hüküm”, **AÜEHFD**, C: III, S: 1, Y: 1999, Erzincan 1999, s. 123.).

aba- Ceza Hukukunda:⁵³⁶

Sanık lehine verilen içtihadı birleştirme kararlarının, kesin hüküm oluşturan mahkeme kararlarına da geriye dönük olarak uygulanmasının adalete uygun olacağı kuşkusuzdur⁵³⁷. Buna karşın, hukukumuzda söz konusu geriye yürümeye kesin hükümler açısından cevaz verilip verilmediği veya bu geriye yürümeye izin verilecekse kesin hükmün nasıl bozulacağı sorunları tartışmalıdır.

Türk Ceza Kanunu'nun 7/2. maddesinde: “ Suçun işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanun ile sonradan yürürlüğe giren kanunların hükümleri farklı ise, failin lehine olan kanun uygulanır ve infaz olunur.” hükmüne yer verilerek “sanık lehine kanunun geriye yürümesi” prensibi kabul edilmiştir. Ceza kanunlarına ilişkin bu genel kaide içtihadı birleştirme kararları açısından da geçerli midir?

⁵³⁶ Burada DİBGKK ile YİBGKK'yı da kapsar şekilde DİBGKK yerine içtihadı birleştirme kararı kavramının kullanılması tercih edilecektir. Çünkü ceza hukukunda kesin hükme tesiri araştırılacak içtihadı birleştirme kurulu kararı büyük ölçüde YİBGKK'dır. Zira idari cezalar haricinde DİBGKK'ları ile ceza hükümlerine sanık lehine hüküm getirilmesi olası değildir. Bu doğrultuda ceza mahkemelerin yüksek yargı merci olan Yargıtay'ın İçtihatları Birleştirme Genel Kurulunda alınan içtihat veya içtihat değişikliği kararının kesin hükümlere tesiri konusu, bu yargı kolunun bağlı olduğu usul hükümleri ve olağanüstü kanun yolları dikkate alınarak incelenecektir.

⁵³⁷ Bu konuda MALKOÇ'un makalesinde vermiş olduğu örnek, içtihadı birleştirme kararının kesin hükme geriye dönük olarak uygulanmamasının nasıl adaletsiz bir duruma sebep olacağını göstermesi açısından çok çarpıcıdır. Söz konusu örnekte, beş sanık birden ateş ederek maktülü tek faili belirsiz bir şekilde öldürmüşlerdir. Sanıkların üçü olay akabinde yakalanarak yargılanmış ve eski TCK 450/4, 59, 64. maddeleri uyarınca müebbeden mahkumiyetlerine karar verilmiş, hüküm Yargıtay'ca onanarak kesinleşmiştir. Yargılama sürecinden sonra diğer iki sanık yakalanınca aynı maddelerle kurulan hüküm, TCK'nın 463. maddesinin uygulanması gerekeceği görüşü ile bozulmuş, bozmaya uyularak verilen hüküm onanmıştır. Görüleceği üzere, benzer durumda TCK'nın 64. maddesinin uygulanması gerekeceği yolundaki görüş ve içtihattan dönülmüş, lehe olan TCK 463. maddenin uygulanması gerekeceği şeklindeki görüş benimsenerek içtihat değiştirilmiş, dairenin değişen bu içtihadı Ceza Genel Kurulunca da benimsenmiştir. Böylece, aynı olayda aynı koşul ve biçimde yer alan beş kişiden ikisi (üstelik kanundan kaçtıkları halde) içtihat değişmesinden sonra davaları görüldüğü için daha az ceza ile mahkûm olmak şansına kavuşmuşlardır. MALKOÇ, İ., “İçtihat Değişikliği Nedeniyle Karar Düzeltme ve Yargılamanın Yenilenmesi”, s. 441.

Yine bir başka çarpıcı örneği de EREM vermektedir. Söz konusu olayda, Ceza Genel Kurulunun baz morfini morfin sayan ve TCK'nın 403. maddesinin 2. bendine tabi tutan anlayışı, içtihadı birleştirme kararı ile değiştirilmiş ve baz morfin aynı maddenin birinci bendi hükmüne tabi tutulmuştur. Bu duruma göre, içtihadı birleştirme kararından önce hükme bağlanan olaylarda ‘müebbet ağır hapis’ cezası verilmiş olmasına karşın, bundan sonraki kararlarda 10 sene ağır hapis cezası verilecektir. EREM, F., “İçtihadı Birleştirme Kararlarının Makale Ademi Şümulü”, **Ank. B. D.**, Y: 21, S: 1, 1964, s. 495.

EREM'e göre, TCK'daki bu hüküm genel bir kural olup, tüm meselelerin çözümünde dikkate alınmalıdır. Yazar, kanun değişikliği halinde bile muhafaza edilmesi düşünülmeyen kesin hükmün mutlak olduğunu kabulde isabet bulunmadığını belirtmektedir. Diğer taraftan, içtihatları birleştirme kararı, daha önceki yorumun hatalı olduğunu, yani hukuka uygun olmadığını gösterir. O halde hatalı bir içtihat sebebiyle büyük ceza farklarının bu cezayı çekenlere nasıl izah edileceği düşündürücü bir sorundur. Bu nedenle yazar, söz konusu sorunun uygulamada çözümü imkânsız bir hale gelmesi halinde, eşitliği sağlama görevinin kanun koyucuya düşeceğini belirtmektedir⁵³⁸.

ÖZGEN göre ise, hukukumuzda ceza kanunlarında mahkûmiyet kararından sonra yapılan lehe değişiklik, re'sen dikkate alınacakken, içtihat değişikliğinde ise bu şekilde bir hüküm, usul veya ceza kanunumuz mevcut olmadığından kesin hükümden sonra verilen sanık lehine içtihadın geriye yürütülmesi her ne kadar adalete uygun olsa da mümkün değildir⁵³⁹.

Genel kaniya göre, mahkûmiyet kararından sonra lehe bir içtihadı birleştirme kararının verilmesi halinde, bu kararın kesin hükmü etkilememesinin haksızlığa sebep olacağı açıktır. Bu görüş doğrultusunda, TCK'nın 7. maddesi, içtihadı birleştirme kararlarını da kapsar şekilde yorumlanamaz⁵⁴⁰. O halde kesin hükmün verilen içtihadı birleştirme kararı muvacehesinde re'sen değiştirilmeyeceğini kabul edersek, kesin hükmün değiştirilmesi için yargı yerlerine yapılacak bir başvuru gerekmektedir.

⁵³⁸ Bu durumun ise çıkartılacak bir özel af kanunu ile sağlanabileceği ifade edilmiştir. EREM, F., "İçtihadı Birleştirme Kararlarının Makable Ademi Şümülü", s. 495-496.

⁵³⁹ ÖZGEN, E., "Ceza Muhakemesinin Yenilenmesi", **İÜHF**, S: 34, (1-4), Y: 1964 s. 682-691 (Akt: MALKOÇ, İ., "İçtihat Değişikliği Nedeniyle Karar Düzeltme ve Yargılamanın Yenilenmesi", s. 448.).

⁵⁴⁰ ÖZGEN, E., **Ceza Muhakemesinin Yenilenmesi**, s. 100-101 (Akt: MALKOÇ, İ., "İçtihat Değişikliği Nedeniyle Karar Düzeltme ve Yargılamanın Yenilenmesi", s. 448.).

Kesin hükmün yukarıda verilen tanımından sonra, içtihadı birleştirme kararının kesin hükümlere etkisi konusunda olağanüstü kanun yolları gündeme gelmektedir. Ancak Yargıtay, içtihadı birleştirme kararına istinaden olağanüstü kanun yollarına (karar düzeltme ve yargılamanın yenilenmesi) başvurulamayacağı kanısındadır⁵⁴¹.

Yazında da, içtihadı birleştirme kararı üzerine, karar düzeltmeye gidilemeyeceği; çünkü kanunda ancak maddi hatalar (hukuki hata değil) sebebiyle bu yola başvurulmasına izin verildiği, oysa Yüksek Mahkeme'nin içtihat değiştirmesi durumunda hukuki hatanın bulunduğu belirtilmektedir⁵⁴².

Peki, bu durumda yargılamanın yenilenmesine başvurulma imkânı bulunmakta mıdır? Bu soruya olumlu cevap verilip verilemeyeceğini tespit için Ceza Muhakemesi Kanunu'nun "Yargılamanın Yenilenmesi" başlıklı 311. maddesine bakmak gerekmektedir. Bu maddede sanık lehine birçok yargılamanın yenilenmesi sebebi sayılmıştır. Bunlardan biri de "...e) Yeni olaylar veya yeni deliller ortaya konulup da bunlar yalnız başına veya önceden sunulan delillerle birlikte göz önüne alındıklarında sanığın beraatını veya daha hafif bir cezayı içeren kanun hükmünün uygulanması ile mahkûm edilmesini gerektirecek nitelikte olursa" hükmüdür. İçtihat

⁵⁴¹ Örneğin, Yargıtay bir kararında "...Yeni İçtihadı Birleştirme Kurulu kararlarına dayanılarak daha önce müstakar bir surette uygulanan içtihatlar dairesinde kesin hüküm teşkil etmiş olan kararlar hakkında karar tashihi yoluna gidilemeyeceği" belirtmiştir. EREM, F., "İçtihadı Birleştirme Kararlarının Makale Ademi Şümülü", s. 495.

Yine Yargıtay'ın "...Cumhuriyet Başsavcılığının tashihi karar istemli tebliğnamesi ve ceza tatbikatında eşitlik noktai nazarından hareket ettiği cihetle adalet mantığına uygun görülmekte ise de, normlar manzumesi olan muhakeme hukukuna göre isafi mümkün bulunmamaktadır" (YCGK, 2.11.1981 gün, 6/253-361) ve "özel dairece, ileri sürülen temyiz itirazları inceleme ve tartışma konusu yapıp reddedilmiş olmasına göre, dairenin bu içtihadına (hukuki görüşüne) karşı C. Başsavcılığınca ancak CMUK'un 322. maddesi uyarınca itiraz yoluna başvurulabilirdi. Özel daire kararına karşı normal itiraz yoluna başvurulmamış ve hüküm kesinleşmiştir. Yasanın yukarıda izah edilen açık hükmü karşısında artık olağanüstü bir kanun yolu olarak karar düzeltme yoluna gidilmesi (koşulları mevcut olmadığından) mümkün değildir" (YCGK, 25.01.1982 gün, 4/416-23) şeklinde kararları örnek gösterilebilir (Kararları aktaran: MALKOÇ, İ., "İçtihat Değişikliği Nedeniyle Karar Düzeltme ve Yargılamanın Yenilenmesi", s. 445, 447.).

⁵⁴² Bu konuda ceza hukuku yazınına ait görüşler için bkz: MALKOÇ, İ., "İçtihat Değişikliği Nedeniyle Karar Düzeltme ve Yargılamanın Yenilenmesi", s. 444, 447.

değişikliğinin yeni bir olay veya yeni bir delil sayılıp sayılmayacağı, sınırlı sayıda sayılmış yargılamanın yenilenmesi sebeplerine girebilmesi için önem arz etmektedir.

ÖZGEN'e göre kanun veya içtihat değişmesi maddi değil, hukuki bir meseledir. Hukukumuzda ceza kanunundaki lehe değişiklik sonrasında TCK'nın 7. maddesi uyarınca, yargılamanın yenilenmesine gerek duyulmamaktadır. İçtihat değişikliğinde ise, ancak maddi meseleler sebebiyle yargılamanın yenilenmesi talep edilebileceğinden, içtihat değişikliği sebebi ile yargılamanın yenilenmesi talep edilemeyecektir. Yazar, bir taraftan kanun maddesinin değişmesini mahkûm lehine dikkate alınırken, diğer taraftan içtihat değişmesinde bu durumun mümkün olmamasını haksızlık olarak görmektedir. Yazar konuya ilişkin açıklamalarını şu şekilde sürdürmektedir: "Son içtihat eskisini değiştirmiş ise bu bir bakıma da eski içtihadın yanlış olduğunun beyanıdır. Bu durumda yanlışlığı hukuken beyan edilmiş bir anlayışa dayanan ve netice itibarıyla o da yanlış olan bir hükmün, hala hukuki mevcudiyetini ve neticelerini muhafaza etmesi hakkaniyete sığmasa gerektir"⁵⁴³.

Bu görüşün aksine içtihat değişikliğini yeni bir olay olarak kabul eden ve böylece bu durumda yargılamanın yenilenmesine izin verilmesi gerektiğini düşünen görüşler de mevcuttur. Örneğin KUNTER ve MALKOÇ göre, içtihat değişmesini yeni bir olay gibi kabul etmek mümkündür. Zira yeni ve değişik görüş, dava konusu olay bakımından fiilen veya hukuken hiçbir zaman gündeme gelmemiştir. Bu itibarla yeni içtihat önceki davalarda hukuken Yüksek Mahkeme'nin gündeme getirmesinden önce hiçbir zaman gündeme gelmemiştir. Ayrıca yeni olaydan maksat, kural olarak

⁵⁴³ ÖZGEN, E., **Ceza Muhakemesinin Yenilenmesi**, s. 100-101 (Akt: MALKOÇ, İ., "İçtihat Değişikliği Nedeniyle Karar Düzeltme ve Yargılamanın Yenilenmesi", s. 448, 449). Lehe içtihadı birleştirme kararının kesin hükme geriye dönük olarak uygulanmamasının adaletsiz sonuçlar doğuracağı hakkında başka bir görüş için bkz: EREM, F., "İçtihadı Birleştirme Kararlarının Makale Ademi Şümulü", s. 496.

hatalı olduğu iddia olunan son kararını verirken mahkemenin o olayı bilmemesidir. Bu nedenle yeni içtihat hem bir olay, hem de yenidir⁵⁴⁴.

Lehe içtihat değişikliğinin kesin hükümlere tesirinin engellenmesinin eşitliğe aykırı olacağı ve kesin hüküm, hukuki istikrar, fazla sayıda istekleri karşılayamama gibi ikincil amaçları elde edebilmek için asıl ve birincil amacın (adaletin) göz ardı edilmesi anlamına geleceği kuşkusuzdur⁵⁴⁵.

Diğer taraftan TCK'nın 7. maddesinin sadece ceza kanunları için geçerli bir kural olduğu görüşüne katılmamaktayız. “Kanunsuz suç ve ceza olmaz” ilkesi sebebiyle doğal olarak anılan maddede sadece lehe kanunlardan bahsedilmiştir. Ancak lehe ve aleyhe cezayı etkileyen her hüküm bu kural kapsamında olmalıdır. Zira 7. maddenin amacı cezalandırılmasında kamu menfaati kalmamış bir suçun bu tespitten sonra halen cezalandırılmasının hem sanık hem de kamu aleyhine olmasıdır. Bu açıdan içtihadı birleştirme kararı ile ceza yasası arasında bir fark bulmamak gerekir.

Ayrıca yeni içtihadı birleştirme kararının yeni bir olay olarak kabulü, gitgide yargılamanın yenilenmesi sebeplerinin hükümlüler lehine arttığı bir süreçte, yerinde bir yorum olacaktır. Kanaatimizce nasıl son uyum yasaları çerçevesinde, kesin hükmün İnsan Hakları ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlali suretiyle verildiği Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin kesinleşmiş kararlarının tespiti, her üç usul yasamız için de, yeniden yargılama sebebi olarak sayıldıysa, içtihatları birleştirme kararlarının da bu bağlamda ceza usul

⁵⁴⁴ MALKOÇ, İ., “İçtihat Değişikliği Nedeniyle Karar Düzeltme ve Yargılamanın Yenilenmesi”, s. 451-452).

⁵⁴⁵ MALKOÇ, İ., “İçtihat Değişikliği Nedeniyle Karar Düzeltme ve Yargılamanın Yenilenmesi”, s. 454.

yasasında açıklıkla ifade edilmesi gerekir. Böylece tartışmalı olan bu konu açıklığa kavuşmuş olur.

abb-Vergi Hukukunda (Diğer Hukuk Dallarında):

Vergi hukukunda vergi normlarının sık değişmesi ve çoğu zaman kanun yapma tekniğine ve usullerine riayet edilmemesi gibi sebeplerle vergi idaresi ve vergi yükümlüleri arasında bu normların yorumlanmasında ihtilaf yaşanmakta, söz konusu bu yorum farklılığı, yerel mahkemeler, hatta Yüksek Mahkemelerin daireleri arasında da bulunabilmektedir. Bu yorum farklılığı, doğru yorumun içtihadı birleştirme kararı ile belirlenmesine kadar sürmektedir. Böylece bu kararlar, daha önce verilmiş ve kesinleşmiş bir takım mahkeme kararlarının da yanlışlığı tespit edilmektedir. Bu nedenle, içtihatları birleştirme kararının kesin hükümlere geriye dönük olarak etki edip etmeyeceği sorunu, vergi hukuku açısından da büyük önem arz etmektedir.

Her şeyden önce belirtmek gerekir ki, lehe vergi düzenlemelerinin geriye yürümesini zorunlu kılan TCK'nın 7. maddesi gibi bir düzenleme, vergi hukukunda mevcut değildir. Dolayısıyla vergi yargısında verilen kesin hükümlerin içtihadı birleştirme kararı ile bozulabilmesi re'sen mümkün değil; ancak olağanüstü kanun yolları ile olası olabilir. Buna göre kesin hüküm, vergi yargısının da tabii olduğu idari yargıda; ancak yargılamanın yenilenmesi sebepleri mevcutsa bozulabilir.

İdari yargıda kesin hükümle sonuçlanmış bir mahkeme kararının yeniden yargı yerlerince incelenebilmesi; ancak İYUK'un 53. maddesinde belirtilen sebeplerle mümkündür⁵⁴⁶. Fakat bu sebepler arasında kesin hükmün hukuka

⁵⁴⁶ “Yargılamanın Yenilenmesi

Madde 53 - 1. (Değişik ilk cümle: 3622 - 5.4.1990)

Danıştay ile bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinden verilen kararlar hakkında, aşağıda yazılı sebepler dolayısıyla yargılamanın yenilenmesi istenebilir.

aykırılığını ortaya koyan içtihadı birleştirme kararları bulunmamaktadır⁵⁴⁷.

Dolayısıyla kesin hüküm halini almış yargı kararları, bu kararlardan sonra verilen içtihadı birleştirme kararı ile çelişkiye düşseler bile, söz konusu bu çelişki, kesin hükmün varlığını muhafaza etmesine engel olmayacaktır⁵⁴⁸.

-
- a) Zorlayıcı sebepler dolayısıyla veya lehine karar verilen tarafın eyleminden doğan bir sebeple elde edilemeyen bir belgenin kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması,
 - b) Karara esas olarak alınan belgenin sahteliğine hükmedilmiş veya sahte olduğu mahkeme veya resmi bir makam huzurunda ikrar olunmuş veya sahtelik hakkındaki hüküm karardan evvel verilmiş olup da, yargılamanın yenilenmesini isteyen kimsenin karar zamanında bundan haberi bulunmamış olması,
 - c) Karara esas olarak alınan bir ilâm hükmünün, kesinleşen bir mahkeme kararıyla bozularak ortadan kalkması,
 - d) Bilirkişinin kasıtlı gerçeğe aykırı beyanda bulunduğu mahkeme kararıyla belirlenmesi,
 - e) Lehine karar verilen tarafın, karara etkisi olan bir hile kullanmış olması,
 - f) Vekil veya kanuni temsilci olmayan kişiler ile davanın görülüp karara bağlanmış bulunması,
 - g) Çekinmeye mecbur olan başkan, üye veya hâkimin katılmasıyla karar verilmiş olması,
 - h) (Değişik: 4001 - 10.6.1994) Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilâmın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması.
 - ı) (Ek: 4928 - 15.7.2003 /m.6) Hükmün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlali suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması.
2. Yargılamanın yenilenmesi istekleri esas kararı vermiş olan mahkemece karara bağlanır.
3. (Değişik: 4001 - 10.6.1994) (Değişik 1. cümle: 4928 - 15.7.2003 /m.6) Yargılamanın yenilenmesi süresi, (1) numaralı fıkranın (h) bendinde yazılı sebep için on yıl, (1) numaralı fıkranın (ı) bendinde yazılı sebep için Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararının kesinleştiği tarihten itibaren bir yıl ve diğer sebepler için altmış gündür. Bu süreler, dayanılan sebebin istemde bulunan yönünden gerçekleştiği tarihi izleyen günden başlatılarak hesaplanır".
mk:@MSITStore:C:\Program%20Files\KAZANCI\ibb\contents.chm::/tc2577.htm

⁵⁴⁷ Ancak kimi yazarlar bunun aksini düşünmektedir. Örneğin 1999 t. yılına ilişkin yararlanılan yatırım indiriminin tevkifata tabi olmadığına karar veren içtihadı birleştirme kararının kanunda sınırlı sayıda sayılan yargılamanın yenilenmesi sebepleri içinde yorumlanabileceği kanaatindedirler. Bu yazarlara göre, "İçtihatları birleştirme kararları, yasa koyucu veya yetkisi içinde idare tarafından ortaya konulmuş bulunan nesnel hukuk kurallarının uygulama biçimini gösteren ve bu bakımdan yenilik doğurucu nitelikte bulunmayan, ancak hukuki bir durumu açıklayan nitelikte bir hukuk işlemi olup; bu hukuk işlemi neticesinde varılan sonucun mahkeme ve idareyi bağlayıcı nitelikte olması, içtihatları birleştirme kararlarının ilgili oldukları konu ile aynı konudaki davalar hakkında tesis olunan kararları esastan etkileyecek nitelikte olduğu sonucunu doğurmaktadır. Ayrıca içtihatları birleştirme yoluna davanın taraflarınca başvurulmaması ve kurulun toplanmasının tarafların ihtiyarında olmaması, davanın esasını etkiler nitelikteki bu kararın zorlayıcı bir sebeple davanın esası hakkında verilen karardan önce elde edilememesi sonucunu doğurmaktadır" dolayısıyla içtihadı birleştirme kararlarını İYUK'un 53/a bendinde belirtilen "Zorlayıcı sebepler dolayısıyla veya lehine karar verilen tarafın eyleminden doğan bir sebeple elde edilemeyen bir belgenin kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması"sebebine sokulabileceği iddia olunmaktadır. PENEZOĞLU, Y., G., KÜÇÜKKAYA, M., "Yatırım İndirimi Stopajı Hakkındaki Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararının Sonuçları", **Vergide Gündem**, Ocak 2003, s.18-19. Söz konusu olayda içtihadı birleştirme kararının kesin hükümlere etkili olmamasının büyük adaletsizliklere sebep olduğuna katılmakla birlikte, içtihadı birleştirme kararının, anılan kanunda sınırlı sayıda sayılan yargılamanın yenilenmesi sebeplerinin içine sokulmasının kanunun lafzını ve ruhunu aşan zorlayıcı bir yorum olduğunu düşünmekteyiz.

⁵⁴⁸ KANETİ, S., "Vergi Hukukundaki Gelişmeler", s. 267.

Danıştay da içtihadı birleştirme kararını yargılamanın yenilenmesi sebebi olarak görmemektedir. Örneğin bir kararında, vergi yükümlüsü lehine verilen içtihadı birleştirme kararına istinaden, yargılamanın yenilenmesini isteyen davacının bu istemini, İYUK'ta numeros clausos (sınırlı sayıda) sayılan yargılamanın yenilenmesi sebeplerinden hiçbirine girmemesi sebebiyle reddeden yerel mahkeme kararını aynı gerekçelerle onamıştır⁵⁴⁹.

İçtihadı birleştirme kararları doğru ile yanlış ayıran, bu nedenle bir bakıma geçmişe yönelik bir değerlendirme yapan kararlardır. Zira içtihadı birleştirme kararı ile kesin hüküm halini almış bazı kararların hukuka aykırılığı ortaya çıkarılmaktadır. Elbette bu durum hukuken açıklanması güç, büyük haksızlıklara sebep olmaktadır⁵⁵⁰.

Örneğin vergi hukukunda, DİBGKK'nın geriye yürümemesi, vergi yükümlüleri için bazen büyük adaletsizliklere neden olabilmektedir. Bu duruma en

⁵⁴⁹ Adana 1. Vergi Mahkemesi'nin, "...Davacı şirketin İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararını gerekçe göstererek yargılamanın yenilenmesi istemi 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun yukarıda anılan 53'üncü maddesinde sayılan sebeplerden hiç birine girmedikten yerinde görülmemiştir" (Adana 1. Vergi Mahkemesi, 04.3.2003 gün, E. 2003/16, K. 2003/289) şeklindeki kararı Danıştay tarafından aynı gerekçelerle onanmıştır. Dan. 3. D., 9.10.2003 gün, E. 2003/1077, K. 2003/4595 (Kararlar yayımlanmamıştır.).

DİBGK bir kararında ise, "...yargı yerlerince bu kararlara aykırı olarak verilmiş ve kesinleşmiş olan kararlar hakkında, sonradan verilmiş içtihadı birleştirme kararına dayanılarak yargılamanın yenilenmesinin mümkün olmaması gerekir" denilerek içtihadı birleştirme kararına istinaden yargılamanın yenilenmesi isteminin hukuka uygun olmadığı ifade edilmiştir. DİBGK, 10.6.1993 gün, E. 1992/1, K. 1993/2, mk:@MSITStore:C:\Program%20Files\KAZANCI\ibb\contents.chm::\dibgk-1992-1.h...

"...Kesin hükümle uyumsuzluk halledilmiş ve ortadan kalkmış olacağından kesin hükme bağlanmış bir uyumsuzluğun yeniden dava konusu yapılması mümkün değildir. İçtihatları birleştirme kararları kesin hüküm halini almış bulunan kararlara konu teşkil eden olaylara tesir icra etmeyip bu kararlara ancak verildikleri tarihten sonra karara bağlanacak davalarda uyulması zorunludur" ifadelerine yer verilmiştir. DİBGK, 20.6.1970 gün, E.1969/1, K. 1970/27. **RG:** 21.10.1970, 13646.

Vergi idaresince de 2002/1 Sıra Nolu KVK İç Genelgesi ile söz konusu durumda yargılamanın yenilenmesine başvurulamayacağı şu şekilde açıklanmıştır: "...Bilindiği üzere, idari yargıda yargılamanın yenilenmesi, İdari Yargılama Usulü Kanununun 53 üncü maddesinde tahdiden sayılmış sebeplere dayanılarak, esas hükmün kaldırılmasını ve davanın yeniden tetkikini sağlayan olağan üstü bir yasa yoludur. Anılan maddede yer alan sebepler tahdidi olarak sayıldığından, bunun kıyas yoluyla genişletilmesinin ve dolayısıyla maddede yer almayan bir sebeple yargılamanın yenilenmesinin mümkün olmaması gerekir.

⁵⁵⁰ EREM, ceza hukuku açısından benzer şekilde şu eleştirilere yer vermiştir: "...İçtihadı birleştirme kararı, içtihadı değiştirmiş ise bu evvelki içtihadın hatalı olduğunu, yani kanuna uygun olmadığını gösterir. O halde, hatalı bir anlayış sebebi ile büyük ceza farklarının, bu cezayı çekenlere nasıl izah edilebileceği düşündürücü bir sorudur". EREM, F., "İçtihadı Birleştirme Kararlarının Makale Ademi Şümü", s. 496.

iyi örnek 1999 yılında yararlanılan yatırım indirimi tutarı üzerinden alınan gelir vergisi tenvifatına ilişkin DİBGKK'nın geriye yürümemesi nedeniyle ortaya çıkan adaletsiz manzaradır.

Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu, 1999 t. yılında yararlanılan yatırım indirimi tutarı üzerinden gelir vergisi tenvifatına izin veren bakanlar kurulu kararını, verginin yasallığı ilkesine aykırı bularak mezkûr dönemde yasa ile yatırım indiriminin tenvifata tabi olduğuna ilişkin herhangi bir düzenlemeye yer verilmediğinden ilgili dönemde yatırım indiriminin stopaja tabi olmadığı hakkında içtihatların birleştirilmesine karar vermiştir⁵⁵¹.

Bu karar 19.7.2002 tarihinde verilmiş, 13.12.2002 tarihinde ise Resmi Gazete'de yayınlanmıştır. Söz konusu kararın verilmesinden önce, yerel mahkemeler ve Yüksek Mahkemelerce (Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunca⁵⁵² ve Danıştay 3. Dairesince⁵⁵³ vergi yükümlüleri aleyhine, Danıştay 4. Dairesince⁵⁵⁴ ise lehine kararlar verilmiştir) hem vergi yükümlüsü lehine hem de aleyhine birçok karar verilmiştir. Söz konusu kararlardaki farklılıklar sebebiyle ülke çapında aynı hukuki olaydan farklı durum ve sonuçlar oluşmuştur.

⁵⁵¹ Söz konusu durum, içtihadı birleştirme kararının konunun Anayasa yönünden incelenmesi ve sonuç bölümlerinde şöyle ifade edilmiştir.

"Vergi ödevi ile ilgili temel ilkeler Anayasa'nın 73. maddesinde belirlenmiştir. Buna göre, vergi kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır; vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerde, kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi yasa koyucu tarafından Bakanlar Kurulu'na verilebilir. Bu yetki sadece tenvifat oranlarını belirleme yetkisi olup, vergi koyma, değiştirme ve kaldırmayı kapsamaz. Bu nedenle Gelir Vergisi Kanunu'nda yer almayan bir hükmün tenvifat oranlarını düzenleyen Bakanlar Kurulu Kararnamesine eklenerek vergi kapsamına alınması Anayasa'da yer alan vergileme ilkelerine aykırılık teşkil eder...

...Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında, 'Yatırım indirimi'nin uyuşmazlık döneminde vergi tenvifatına tabi olduğuna dair bir hükmün bulunmaması, yatırım indirimi ve istisna müesseslerinin farklı vergi sistemleri ifade etmesi ve Anayasanın 73. maddesiyle verilen yetkinin sadece tenvifat oranlarını belirleme yetkisi olması karşısında, Bakanlar Kurulunca, 99/13230 sayılı kararı ile 1999 yılı hesap döneminde 'Yatırım indirimi'nin vergi tenvifatına tabi tutulması yolunda düzenleme yapılması hukuken mümkün değildir." DİBGK, 19.7.2002, E. 2002/3, K. 2002/3. **DKD**, Y: 1, S: 1, 2003, s. 40, 44.

⁵⁵² DVDDK, 01.12.2000 gün, E. 2000/196, K. 2000/409. **DKD**, Y: 1, S: 1, 2003, s. 33.

⁵⁵³ Dan., 3. D., 01.5.2002 gün, E. 2002/208, K. 2002/1783. **DKD**, Y: 1, S: 1, 2003, s. 34.

⁵⁵⁴ Dan., 4. D., 27.12.2001 gün, E. 2001/219, K. 2001/558. **DKD**, Y: 1, S: 1, 2003, s. 34.

Söz konusu yatırım indirimi stopajına ihtirazi kayıt koyup dava açan bir kısım vergi yükümlüsünün davaları DİBGKK'dan önce aleyhlerine sonuçlanmış, bu yüzden o kişiler için bu kararlar muhkem kaziye niteliği taşımıştır. Böylece Anayasa'ya açıkça aykırı bu vergi onlar için kesinleşmiştir. Diğer taraftan aynı davayı açan bir kısım vergi yükümlüsünün davası DİBGKK verildiği tarihte derdest olduğundan bu karar onların davalarında uygulanmış, Anayasa'ya aykırı bu vergiden kurtulmayı başarmışlardır.

Kuşkusuz geriye yürümezlik ilkesi ile korunan bireylerin hukuki güvenliğidir. Ancak söz konusu olayda DİBGKK'nın geriye yürümemesinin bireylerin hukuki güvenliğine olumlu yönde bir etkisi olmamış; bilakis söz konusu kararın geriye yürümemesi onların hukuka duydukları güveni azaltmıştır.

Görüldüğü gibi sorun çözümü imkânsız bir hal almaktadır. Ancak bizim de katıldığımız görüşe göre, bireylerin kazanılmış haklarının zedelenmediği, hukuki güvelik ilkesinin çiğnenmediği durumlarda, bu kararların geriye yürütülmesine cevaz veren düzenlemeler yapılarak sorunun çözümü sağlanabilir⁵⁵⁵.

b- Dava Konusu Edilmemiş İşlere Etkisi:

Vergi hukuku alanında, içtihadı birleştirme kararlarının dava konusu edilmemiş işlere etkisini, ödenmiş ve ödenmemiş vergiler şeklinde ikiye ayırarak incelenmek gerekir.

⁵⁵⁵ Örneğin ULER, gerekirse kanunlarda yapılacak değişikliklerle, içtihadı birleştirme kararlarının geçmişe etki yapabilmelerini, böylece kapanmış davalar için bile yeni bir yargılanma olanağının tanınabileceğini ifade etmiştir. ULER, Y., **İçtihatların Birleştirilmesi Yolu İle İlgili Bazı Sorunlar**, s. 63, Yine EREM de, kanun koyucunun buna bir çare bulması gerektiğini ve 'hukukun emniyet supabı' olarak adlandırdığı affın adaletsizliği gidermede bir araç olarak kullanılabileceğini ifade etmiştir. EREM, F., "İçtihadı Birleştirme Kararlarının Makable Ademi Şumulü", s. 496.

ba- Ödenmemiş Vergi Borçları Açısından:

Danıştay Kanunu'nun 40. maddesi uyarınca, Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu kararlarına, Danıştay daire ve kurulları ile idari mahkemeler ve idare uymak zorundadır. Buna göre, içtihadı birleştirme kararından sonra idare karara uygun işlem tesis etmekle yükümlüdür. Buradaki bağlayıcılığın kapsamına tahakkuk aşamasında dava konusu edilmemiş; ancak ödenmemiş veya henüz icrai takibata başlanılmayarak kesinleşmemiş vergilerle ilgili işlemler de girer.

Özetle, alınan bir verginin hukuka aykırılığı DİBGKK ile ortaya konduktan sonra, vergi idaresi bu vergiye karşı dava açılmamış olsa bile hukuki dayanağı kalmayan vergiyi tahsil edemeyecektir⁵⁵⁶. Çünkü tahsil işlemleri de birer idari işlem olup, idari işlemlerin sakatlık yaptırımlarına tabidir⁵⁵⁷. Dolayısıyla içtihadı birleştirme kararından sonra hukuki dayanağı kalmayan vergiye ilişkin ödeme emrinin tebliği, ihtiyati haciz, haciz gibi tahsil işlemleri sebep, konu ve amaç öğeleri yönünden sakat olacaktır. Kuşkusuz dava konusu edilerek hükme bağlanan olaylar bundan müstesnadır. Zira dava konusu edilen işlemlerde idare, kesinleşmiş bir mahkeme kararına istinaden alacağını tahsil etmektedir. Yani bu durumda, kesin hükme, yargıya duyulan güven korunmaktadır.

Danıştay bir uyuşmazlıkta, hukuka aykırı olduğunu düşünerek beyanını ihtirazi kayıtla veren, ancak dava açmayan vergi yükümlüsüne, dava konusu verginin

⁵⁵⁶ Bu konuda benzer örnekler doktrinde, Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararları ile ilgili verilmiştir. Mesela, bir Vergi Kanununu Anayasa Mahkemesi iptal ettiği zaman, devletten o zamana kadar bu Kanun gereğince ödenmiş olan vergilerin iadesi istenemez. Fakat buna karşılık Devlet de, yine bu kanun gereğince tahakkuk etmiş olup da, o zamana kadar ödenmemiş bulunan vergi borçlarını tahsil edemez. KIRATLI, M., Alman Federal Anayasa Mahkemesi, Ankara 1963, s.39-40.

⁵⁵⁷ "...tahsil ayrı bir idari işlem niteliği taşır. Dolayısıyla tahsil aşamasında yapılan yanlışlıklar idari ve yargısal denetim konusu olabilir. ...Tahsil, tarh işlemi gibi bireysel sübjektif nitelikte bir idari işlemdir.". ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, s. 108-109.

hukuka aykırılığının bir içtihadı birleştirme kararı ile tespit edilmesinden sonra davalı vergi idaresince ödeme emri tebliğ edilmesini, hukuka uygun bulmamıştır⁵⁵⁸.

bb- Ödenmiş Vergi Borçları Açısından:

Bu bölümde cevabı aranacak soru, uyuşmazlık konusu edilmeyen bir işlemle ödenen verginin, bu ödemeden sonra verilen bir içtihadı birleştirme kararı ile hukuka aykırılığı tespit edilirse, ödenen bu verginin iadesi talep edilip edilemeyeceğidir⁵⁵⁹.

Dava konusu edilmeyen bir verginin dava açma süresi sonunda tahakkuk edeceği ve bu kişi açısından söz konusu verginin kesinleşeceği izahtan varestedir⁵⁶⁰. Ancak vergi hukukunda kesinleşen vergilerin de, belli şartlar dâhilinde iadesini izin veren

⁵⁵⁸ “Uyuşmazlık 1999 yılı kurum kazancından indirdiği yatırım indiriminden dolayı 2000 Nisan ayına ilişkin muhtasar beyannamesini, yatırım indirimi tutarından 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesinin 6. fıkrasının b-ii bendi uyarınca tevkifat yapılmasının mümkün olmadığı ihtirazi kaydıyla veren davacı şirketin tahakkuk eden gelir (stopaj) vergisi ve fon payını vadesinde ödememesi nedeniyle adına düzenlenen ödeme emrine ilişkindir. ...Uyuşmazlık konusu ödeme emrinin içeriğini oluşturan vergi ve fon payının dayanağı olan 25.8.1999 tarih ve 23797 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı’nın eki Karar’ın 2. maddesinin b bendi ii alt bendinde parantez içinde yer alan ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesinin 6. fıkrasının b-ii bendine eklenen yatırım indirimi dahil ibaresi Danıştay 4. Dairesi Kararı ile iptal edilmiş, yapılan tahakkukların da kaldırılmasına karar verilmiştir. Bu aşamada Maliye Bankalığı Gelirler Genel Müdürlüğü’nün 25.08.2000 tarih ve 2000/03 seri no.lu Kurumlar Vergisi İç Genelgesi ile yargı yerlerince verilen kararlardan bahsederek 1999 yılı kazançlarına uygulanan yatırım indirimi dolayısıyla Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesinin 6. fıkrasının b-ii bendine göre yapılan stopajın tahsil edilen taksitlerin iade edilmemesi, vadesi geçmemiş taksitlerin ise tahsil işlemlerinin durdurulması gerektiği hususu vergi dairelerine bildirilmiştir. Öte yandan, Danıştay 3. Dairesince aksi yönde tahakkukun onanması şeklinde verilen kararlar nedeniyle ortaya çıkan aykırılık üzerine içtihadın birleştirilmesi talep edilmiş bunun üzerine de Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu (...) sayılı kararıyla içtihadın Danıştay 4. Dairesi kararı doğrultusunda birleştirilmesine karar vermiştir. Bu karara 2575 sayılı Danıştay Kanunu’nun 40. maddesi uyarınca Danıştay Daire ve kurulları ile idari mahkeme ve idarenin uyması zorunludur. Dolayısıyla yatırım indiriminin gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmasının yasal dayanağı kalmamıştır. Olayda, mahkemece tahakkuka karşı dava açılmaması nedeniyle kesinleşen amme alacağının tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrinin yasal olduğu, yatırım indirimi üzerinden gelir (stopaj) vergisi alınmayacağı yolundaki davacının iddialarının tahakkuka karşı ileri sürülebileceği, ödeme emri safhasında incelenmesine olanak olmadığı gerekçesi ile davanın reddine karar verilmiş ise de, ödeme emri ile istenen uyuşmazlık konusu vergi ve fon payının yasal olmadığını yargıda uyuşmazlık konusu yapabileceği iradesini gösteren ihtirazi kayıtla idareye bildiren davacının tahakkuka karşı dava açmamış olması ihtirazi kayıtla belirttiği gibi açıkça vergiye tabi olmadığı yargı kararı ile kesinleşen ve yukarıda bahsedilen İç Genelge uyarınca da vadesi gelmemiş taksitlerin tahsil işlemi duran 1999 yılına ilişkin yatırım indirimi üzerinden tahakkuk ettirilen gelir (stopaj) vergisi ve fon payından dolayı davacı şirketin borcunun olduğunun kabulü söz konusu olamayacağından yasal dayanağı olmayan bir alacağın tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrine karşı davacının iddialarının borcum yoktur kapsamında değerlendirilmesi gerekirken aksi yönde verilen kararda isabet görülmemiştir”. Dan., 4. D., 26.9.2002 gün, E. 2001/3080, K. 2002/3041 KIZILOL, Ş., **Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)** 7, Yaklaşım Yay., Ankara 2005, s. 354-357.

⁵⁵⁹ KANETİ, S., “Vergi Hukukundaki Gelişmeler”, s. 267.

⁵⁶⁰ ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, s. 107.

hata-düzeltilme adında idari bir çözüm yolu bulunmaktadır. Buna göre, dava açılmadığı için, tahakkuk eden ve kesinleşen vergilerin ödenmesinden sonra, VUK'un 116. maddesi kapsamında belirlenen nitelikte (vergilendirme hatası veya hesap hatası) bir vergi hatasının bulunması durumunda, beş yıllık düzeltme zamanaşımı süresi içinde, ya vergi idaresince re'sen ya da bireysel başvuru sonucunda var olan hatalar düzeltilerek hatalı alınan vergiler iade edilir. Bu bağlamda, verginin tahsil edilmesinden sonra verilen içtihadı birleştirme kararı ile verginin alınmaması gerektiği ifade edilirse, bu bir vergi hatası kapsamında düşünülüp düzeltme ve şikâyet yoluna başvurulabilmesi ve bu başvurular reddedilirse yargı yoluna gidilebilmesi mümkün müdür? İşte bu sorunun olumlu cevaplanması içtihadı birleştirme kararlarının geriye yürütülmesine cevaz verilmesi anlamına gelir.

Burada iki farklı görüş bulunmaktadır. Birinci görüşe göre, içtihadı birleştirme kararları, kanunun neyi ifade ettiği, nasıl yorumlanması gerektiğini ifade eden kararlar olduğundan, bildirici nitelikte kararlar olup, yürürlüklerinin yayımla ilişkilendirilmesi düşünülemez. Bu nedenle, içtihadı birleştirme kararlarının yayımı tarihinden önceki olaylara uygulanmayacağını söylemek mümkün değildir. Dolayısıyla mahkeme kararı ile kesinleşmemiş bir verginin içtihadı birleştirme kararı ile hatalı alındığı⁵⁶¹ (vergilendirme hatası bulunduğu) tespit edilirse, düzeltme ve şikâyet yolunun işletilmesine hukuken bir mani bulmamak gerekir⁵⁶².

⁵⁶¹ Burada hatadan kasıt, VUK'un 117. maddesinde sayılan hesap hataları değil, aynı Yasa'nın 118. maddesinde dört bent halinde (Yükümlü kişide hata, yükümlülükte hata, konuda hata ve vergilendirme ve muafiyet döneminde hata) sayılan vergilendirme hatalarıdır.

⁵⁶² ÇIRAKMAN, E., "Vergi Hukukundaki Gelişmeler", s. 267, 274 ve 276. Aynı nitelikte başka bir görüş de ÇIRAKMAN'ın görüşünü destekleyen ÖZBALCI'dan gelmiştir. Yazar, gecikme faizinin yürürlük tarihi olan 01.01.1986 tarihinden önce, gecikme faizi alınmasını hukuka aykırı bulan içtihadı birleştirme kararının o tarihten önce alınan gecikme faizlerini yok hükmünde saydığını, buna göre vergilendirme hatalarından mevzuda hata kapsamında düzeltme ve şikâyet yoluna başvurulabileceğini ifade etmiştir. ÖZBALCI, Y., "Vergi Hukukunda Gelişmeler", s. 278.

İkinci görüşe göre ise, içtihadı birleştirme kararları üzerine düzeltme yoluna başvurmak olası değildir. Çünkü Danıştay'ın içtihatlarına göre, hukuksal uyuşmazlıklarda, vergi hatalarının aksine düzeltme yolu kapalıdır. Buna göre, içtihadı birleştirme kararı ile çözülen sorun çoğu kez hukuksal uyuşmazlık niteliğinde olduğundan, düzeltme yoluyla içtihadı birleştirme kararına dayanılarak uyuşmazlık konusu yapılmadan ödenen verginin iadesi istenemeyecektir⁵⁶³.

Vergi idaresi, alınan vergilerin haksızlığını ortaya koyan her içtihadı birleştirme kararından sonra bir iç genelge çıkarmakta ve ödenen bu vergilerin düzeltme yoluyla iadesinin mümkün olmadığını ifade etmektedir⁵⁶⁴. Danıştay'ın ise, her iki görüşü de benimseyen yargı kararlarına rastlamak mümkündür⁵⁶⁵.

⁵⁶³ KANETİ, S., “Vergi Hukukundaki Gelişmeler”, s. 267, 268, 275. Yine KÖSEBALAN da, KANETİ'nin görüşüne katıldığını ifade ederek bunun mümkün olmadığını şu şekilde açıklıyor: “Düşünün 5 sene evvel toplanmış bir vergi alacağı var. Ödemiş kişi, gitmiş rızasıyla ödemiş hiçbir ihtilaf yaratmamış, 5 sene sonra kanun değişikliği, içtihat değişikliği meydana gelmiş. Yargı kararları ile onların hepsini geri veriyorsunuz. Olacak şey değil, devlet bütçesi alt üst ediliyor. Yani bu toplumdaki istikrarı bozar”. KÖSEBALAN, A., “Vergi Hukukundaki Gelişmeler”, s. 274-275.

⁵⁶⁴ Örneğin, 3.11.1989 tarih ve 1989/15 sayılı VUK İç Genelgesinde ve 31.12.2002 tarih ve 2002/1 sayılı KVK İç Genelgesinde yapılan açıklamalarda düzeltme ve şikâyet yoluyla yapılan başvuruların reddi gerekeceği ifade edilmektedir.

⁵⁶⁵ Örneğin Yüksek Mahkeme, gecikme faizinin 1.1.1986 (yürürlük) tarihinden önceye uygulanamayacağı hakkındaki içtihadı birleştirme kararı üzerine düzeltme-şikâyet yoluna başvurulamayacağı hakkında çoğunlukla alınan kararında, “Vergi Usul Kanunu'nun ‘Vergi Hataları Düzeltme’ başlıklı bölümün ‘vergi hatası’ başlıklı 116’ncı maddesinde; vergi hatası vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi ve alınması olarak tanımlanmıştır. Bunu izleyen maddelerde hatalar iki grup halinde toplanmıştır: 117’nci maddede ‘hesap hataları’ sayılmıştır. Bunlar: 1- Matrah hataları, 2- Vergi miktarlarında hatalar, 3- Verginin mükerrer olması. Bunlar tamamen maddi nitelikte hatalardır. ‘Vergilendirme hataları’ başlıklı 118’inci madde ise şöyledir: Vergilendirme hataları şunlardır: 1- Yükümlünün şahsında bir hata: Bir verginin asıl borçlusu yerine bir kişiden istenmesi veya alınması. 2- Yükümlülükte hata: Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır. 3- Mevzuda hata: Açık olarak vergi konusuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, belge ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınması. 4- Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata: Aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.

Olayımızda hatalı alındığından söz edilen şey ‘vergi’ değil ‘gecikme faizi’ olmakla beraber bir ‘mali yüküm’ olan vergi miktarına gecikilen ödeme süresine göre hesaplanan ‘gecikme faizi’ için ‘düzeltme ve şikâyet’ yolu izlenebileceği Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun iki aykırı kararında da kabul edildiğinden bu konuda bir görüş ayrılığı yoktur.

Kararlar arasındaki aykırılık, Vergi Usul Kanunu'nun 112’nci maddesinin (3) numaralı fıkrasını değiştirerek ‘gecikme faizi’ uygulamasını getiren 3239 sayılı Yasa'nın 8 inci maddesi 1.1.1986 tarihinde yürürlüğe girdiğinden ve bu tarihten önceki vergilendirme dönemleri için ‘gecikme faizi’ alınmayacağına ilişkin Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun 3.7.1989 günlü E: 1988/5, K:

1989/3 sayılı kararı bulunduğundan, daha önce vergi dairesince istenerek yükümlüce ödenmiş olan gecikme faizinin, olayda ‘vergi hatası’ bulunduğu kabul edilerek geri verilmesinin gerektiği veya gerekmediği konusunda iki ayrı görüşün Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun iki kararında ayrı ayrı çoğunluk kazanmasında kaynaklanmaktadır.

Olayda, vergi hatası bulunduğu görüşünde olanlar, 1.1.1986 tarihinden önceki vergilendirme dönemleri için gecikme faizi alınmasını, ilgili yasa kuralına ve bu konuda verilen Danıştay İçtihatları Birleştirme kararına aykırı bularak Vergi Usul Kanunu’nun 118’inci maddesinin 2’nci ve 3’üncü fıkralarında yazılı ‘açık olarak vergiye tabi olmayan’ kimselerden vergi istenmesi ve alınması, ayrıca ‘açık olarak vergi konusuna girmeyen’ bir durumun vergilendirilmesi şeklinde değerlendirilmektedir. Bu görüşte ve değerlendirmede yasal isabet yoktur. Öncelikle, uyumsuzlukların nasıl ortaya çıktığını ve ne şekilde geliştiğini ortaya koymak gerekir. Vergi Usul Kanunu’nun 112’nci maddesinin, 3239 sayılı Yasanın 8’inci maddesi ile değiştirilen 3 numaralı fıkrasının 1.1.1986 tarihinde yürürlüğe girmesinden sonra daha önceki vergilendirme dönemleri için, yapılan hesap incelemeleri üzerine bulunan matrah farkları üzerinden salınan vergilere ‘gecikme faizi’ uygulanmıştır. Yükümlüler bu gecikme faizine karşı dava açmışlar, vergi mahkemeleri ve Danıştay’ın ilgili daireleri, gecikme faizinin kaldırılması ve onanması sonucunu doğuran aykırı kararlar vermişler, konu Danıştay İçtihatları Birleştirme Kuruluna getirilmiş, Kurulumuzca 3.7.1989 günlü ve E:1988/5, K:1989/3 sayılı çoğunlukla verilen kararla; 1.1.1986 tarihinden önceki dönemler için gecikme faizi uygulanamayacağı sonucuna varılmıştır.

Sadece, aykırı görüşler ve kararlarla dolu yargılama evresi göz önünde tutulduğunda, 1.1.1986 tarihinden önceki dönemler için gecikme faizi istenmesi ve alınması işleminde, Vergi Usul Kanunu’nun 118’inci maddesinin 2’nci ve 3’üncü fıkralarında yer alan ‘açık olarak’ deyimine uygun şekilde bir hata, yani ‘vergi hatası’ bulunmadığı görülmektedir.

Vergilendirme işlemlerinde her zaman bazı hatalar yapılabilir. Fakat her hata Vergi Usul Kanunu’nun 117’nci ve 118’inci maddelerinde sayılan hatalar kapsamında değildir. Bu kapsamda olmayan hatalar ise, ‘düzeltme ve şikayet’ yoluyla düzeltilemez. Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 1.1.1986 tarihinden önceki dönemler için gecikme faizi uygulanamayacağına ilişkin kararı, daha önce uygulanmış olan gecikme faizlerinin ‘vergi hatası’ kapsamında görülmesine haklı bir neden sayılmaz. İçtihadı birleştirme kararlarının öteki yargı kararlarından ayrılan bir özelliği, bu kararların mevcut bir uyumsuzlukla, belli yargısal yöntemlerle çözümlenen kararlardan olmamasıdır. Bir başka anlatımla, bu kararlar iptal ve tam yargı kararları gibi herhangi bir idari işlem ya da eyleme yönelik değildir ve doğrudan doğruya uyumsuzluk konusu olan bu işlem ve eylemlere uygulanmaz.

İçtihadın birleştirilmesine ilişkin kararlar genel, objektif nitelikteki düzenleyici bir kuralın anlam ve kapsamının belirlenmesine, onun yorumlanmasına ilişkin olup konusunu teşkil eden hukuk kuralı yürürlükte kaldığı sürece geçerliliğini korur ve Danıştay Kanununun 40/4 maddesi uyarınca bu kararlara Danıştay Daire ve Kurulları ile idari mahkemeler ve idare uymak zorundadır. Bu zorunluluk, idarece, sebep unsuru içtihadı birleştirme kararının verilmesinden önce oluşmuş olsa dahi, henüz tesis edilmemiş idari işlemlerle; yargı yerleri için yargılama süreci bitmemiş uyumsuzluklarla sınırlıdır. Daha açık bir anlatımla idare içtihadı birleştirme kararının ilgili olduğu hukuk kuralını uygulayacağı her durumda karar doğrultusunda işlem yapmak zorundadır. Yargı organları da görmekte oldukları davaların her evresinde keza içtihadı birleştirme kararına uygun olarak uyumsuzluğu çözümleneceklerdir. Ancak idare, içtihadı birleştirme kararından önce bu karara aykırı olarak tesis ettiği bir idari işlemi geri alarak düzeltmesi için zorlanamayacağı gibi, yine yargı yerlerince bu kararlara aykırı olarak verilmiş ve kesinleşmiş olan kararlar hakkında, sonradan verilmiş olan içtihadı birleştirme kararına dayanılarak yargılamanın yenilenmesi istenemez. Bu husus senelerden beri idari ve adli yargının verdiği çok sayıda kararla doğrulanmış ve içtihadı birleştirme kararlarının geriye yürümezliği hukukun temel ilkelerinden biri olarak kabul edilmiş bulunmaktadır” denilmektedir. Söz konusu karara karşı verilen azlık oyunda ise, “...Bu konuda sonuca varılabilmesi, içtihatların birleştirilmesi kararlarının niteliği ve hukuki durumlara etkisinin araştırılmasını gerekli kılmaktadır. ...İçtihatları birleştirme kararı yasa gibi yeni bir hukuk kuralı koymak amacıyla değil, ancak yasanın hangi anlamda uygulanacağını saptamak veya hukuki durumu açıklamak amacıyla verilir. Bu kararlar, mevcut bir yasa kuralının yorumu olduğuna göre, bu yorumun yasanın yürürlükte bulunduğu dönemler için geçerli olduğunun kabulü gerekir. 2575 sayılı Danıştay Kanunu’nun 40. maddesinin 4 numaralı fıkrasında bu kararlara Danıştay daire ve kurulları ile idari mahkemelerin ve idarenin uymak zorunda olduğu belirtilmektedir. Aynı maddenin 3. fıkrasında, içtihatların birleştirilmesine ilişkin kararların gönderildikleri tarihten itibaren bir ay içerisinde Resmi Gazete’de yayımlanacağını öngörülmesi bu kararların herkesçe bilinmesi içindir. Bu yayıma İçtihatları Birleştirme Kurulu

kararında yer alan görüş ve sonuca yürürlük kazandırmak amaç ve anlamı vermeye olanak olmadığından, yasanın yürürlükte bulunduğu, ancak henüz içtihatları birleştirme kararının verilip yayımlanmadığı dönemlerle ilgili olarak idarece tesis edilmiş işlemlere ilişkin açılan davalarda bağlayıcı nitelikte bulunmadığı, karar tesisinde göz önünde bulundurulamayacağı anlamına gelemez. ...Vergi Usul Kanunu kapsamında bir mali yüküm olduğunda kuşku bulunmayan gecikme faizinin 3239 sayılı Yasa'nın yürürlüğünden önceki dönemlere ilişkin vergilere uygulanması, 'açık olarak vergiye tabi olmayan' kimseden vergi istenmesi ve alınması, ayrıca açık olarak vergi konusuna girmeyen bir durumun vergilendirilmesi anlamına gelir. 1986 öncesi dönemlere ilişkin vergiler üzerinden gecikme faizi istenip alınması, mali yüküme ilişkin bir Yasanın yürürlüğünden önceki olaylara uygulanması demek olacağından Vergi Usul Kanunu'nun 116 ve izleyen maddeleri uyarınca düzeltme ve şikâyet yoluyla düzeltilebilecek bir vergilendirme hatası niteliğinde bulunduğu kabulü gerekir" şeklindeki tespitler dikkat çekicidir. DİBKG, 10.6.1993 gün, E. 1992/1, K. 1993/2, mk:@MSITStore:C:\Program%20Files\KAZANCI\ibb\contents.chm::/dibgk-1992-1.h...

Yukarıdaki kararın aksine Yüksek Mahkeme daha yeni tarihli başka kararında bu sefer 1999 yılında indirilen yatırım indirimi üzerinden alınan tevkifatın yasal olmadığına belirlendiği içtihadı birleştirme kararına istinaden başvuru düzeltme-şikâyet yolunu hukuka uygun bulmuştur.

Söz konusu karar, "Uyuşmazlık, 1999 yılında yararlanılan yatırım indirimi tutarından yapılan gelir vergisi tevkifatı nedeniyle verilen muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden ve dava konusu edilmeksizin ödenen gelir (stopaj) vergisi ve fon payının kaldırılması istemiyle yapılan düzeltme ve şikâyet başvurusunun Maliye Bakanlığınca reddine dair işlemin iptali istemiyle açılan davayı reddeden mahkeme kararının bozulmasına ilişkindir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 116. maddesinde vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması vergi hatası olarak tanımlanmış, aynı Kanun'un 117 inci maddesinde matrah hataları, vergi miktarında hatalar ve verginin mükerrer olması "hesap hataları" olarak, 118 nci maddesinde ise, mükelleflerin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata ve vergilendirme ve muafiyet döneminde hatalar vergilendirme hataları olarak sayılmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinin 4369 sayılı Kanunla değişik, 1.1.1999 günü yürürlüğe giren 6 'ncı fıkrasının b bendi ii alt bendinde, dağıtılın dağıtılmasın kurumlar vergisine tabi kurumların, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesinin 1 numaralı bendi dışında kurumlar vergisinden müstesna kazanç ve iratlardan tevkifat yapılacağı, Bakanlar Kurulunun bu maddede yer alan tevkifat nispetini her bir ödeme ve gelir için ayrı ayrı sifra kadar indirmeye veya bir katına kadar arttırmak suretiyle yeniden tespit etmeye yetkili olduğu belirtilmiştir. Anılan bu yetki uyarınca çıkarılan 99/13230 sayılı Bakanlar Kurulu kararının eki kararın 2 inci maddesinin b bendi ii alt bendinde tevkifat oranı %15 olarak belirlenmiş ve parantez içinde "yatırım indirimi" dâhil ibaresi eklenmiştir. Bu düzenleme ile anılan 94 üncü maddenin 6'ncı fıkrasının b bendi ii alt bendi hükmü uyarınca yatırım indiriminden faydalanılan tutarın tevkifata tabi tutulması sonucu doğmuştur. 25.8.1999 günlü ve 23797 sayılı Resmi Gazete'nin mükerrer sayısında yayımlanan 99/13230 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının eki kararın 2'nci maddesinin b bendi ii alt bendinde parantez içinde yer alan ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinin 6 ncı fıkrasının b-ii alt bendine eklenen 'yatırım indirimi' dâhil ibaresinin iptali istemiyle açılan davada, Danıştay Dördüncü Dairesi 3.5.2000 gün ve E:1999/5648, K:2000/1914 sayılı kararıyla 'yatırım indirimi dâhil' ibaresinin iptaline karar verilmiştir.

T.C. Anayasa'sının 73'üncü maddesinde 'vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde Kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna verebilir" denilmektedir. Kurumlar Vergisi Kanununun mükerrer 45 inci maddesinde de kurumlar vergisine ilişkin istisna, muafiyet ve kurum kazancının tespitinde indirimleri düzenleyen hükümlerin, ancak bu Kanun, Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununa hüküm eklenmek veya bu Kanunlarda değişiklik yapılmak suretiyle düzenleneceği belirtilmiştir.

Bu hükümlerin birlikte incelenmesinden Bakanlar Kurulunun vergi koyma, değiştirme veya kaldırma yetkisi olmadığı, sadece Anayasa ve Kanunlarda tanınmış bulunan yetki çerçevesinde oranları belirleme yetkisinin bulunduğu açıkça anlaşılmaktadır. Diğer taraftan idare, kanun hükmünün uygulanması sırasında ortaya çıkabilecek sorun ve uyuşmazlıkları önlemek amacıyla bir düzenleme yapma yetkisine sahip ise de, bu yetkisini vergi kanunlarında belirlenen sınırları aşmadan kullanmak zorundadır. Bu nedenle Bakanlar Kurulunca vergi kanunlarında yer alan bir hükmün değiştirilmesi,

Kanımızca, yukarıda incelediğimiz 1999 yılında yararlanılan yatırım indirimi üzerinden alınan tevkifatla ilgili içtihadı birleştirme kararı ile gecikme faizinin 1.1.1986 tarihinden önce alınamayacağına ilişkin içtihadı birleştirme kararında görüldüğü gibi, içtihadı birleştirme kararlarının geriye yürütülmemesi bazen çok büyük adaletsizliklere sebep olabilmektedir. Zira vergi mükelleflerinin (vatandaşın) büyük bir kısmı, hukuk devletlerinde, devletin de hukuka bağlı olacağını varsayarak devletine güvenmiş, Anayasa'ya aykırı bu vergileri ihtirazi kayıt koymadan süresi içinde ödeyerek hukuka aykırı işlemleri ihtilaf konusu etmemiştir. Böylece bu kişiler açısından açıkça hukuka aykırı bu vergiler kesinleşmişken, dava konusu edenlerle vergilerini vadesinde ödemeyenler ise, söz konusu kararların kendilerine uygulanması neticesinde söz konusu vergileri ödemekten kurtulmuşlardır. Manzara oldukça adaletsizdir. Ancak, içtihadı birleştirme kararları ile çözülen sorunun bir hukuki uyumsuzluk olduğu unutulmamalıdır. Bu nedenle, vergi hatalarına mahsus olan düzeltme ve şikâyet yolunun hukuksal uyumsuzluklarda uygulanamaması gerekir. Tabiidir ki, bu değerlendirme olan hukuk açısından geçerlidir. Yoksa bu tespitimiz içtihadı birleştirme kararlarının geriye yürütülmemesinin sebep olduğu adaletsizlikleri ortadan kaldırmamaktadır. Yukarıda da ifade edildiği gibi, gerekirse içtihadı birleştirme kararlarının geçmişe etki yapabilmeleri, yasal değişikliklerle sağlanabilmelidir. Özetle, içtihadı birleştirme kararları nitelikleri gereği geriye

kaldırılması veya vergi konusunda yeni bir hüküm konulması, Anayasa'ya ve vergi mevzuatına aykırılık teşkil etmektedir.

Bu durumda, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında yatırım indiriminin tevkifata tabi olacağı yolunda açık bir hüküm bulunmamasına karşın Anayasa'da ve Kanunlarla tanınmış yetki çerçevesinde sadece oranları belirleme yetkisi bulunan Bakanlar Kurulunca vergiden istisna edilmiş bir kazanç ve irat olmayan yatırım indiriminden faydalanılan tutarın, tevkifata tabi tutulması yolundaki düzenleme açıkça hukuka aykırı olup, davacı tarafından yapılan düzeltme talebinin vergi hatası kapsamında değerlendirilmesi gerektiği sonucuna ulaşıldığından, uyumsuzluğun Vergi Usul Kanununun vergilendirme hatası ile ilgili 118 inci maddesi kapsamında incelenemeyeceği gerekçesiyle davayı reddeden mahkeme kararında hukuka uyarlık görülmemiştir" şeklindedir. Dan., 4. D., 13.7.2005 gün, E. 2004/209, K. 2005/1440, **DD.**, Y: 36, S: 111, 2006, s. 151-153.

yürümelidir. Çünkü bu kararlar var olan hukuku yorumlamakta ve hatalı yorumları düzeltmektedir.

B- Anayasa Mahkemesi'nin İptal Kararlarının Geriye Yürümezliği:

1- Anayasa Mahkemesi'nin İptal Kararlarının Niteliği:

Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararlarının zaman bakımından uygulanmasının nasıl olacağını, teorik planda tartışabilmek için, öncelikle Anayasa'ya aykırılık yaptırımının niteliğinin ortaya konulması gerekmektedir⁵⁶⁶. Bu bağlamda, bu kararların bildirici (beyani, declaratif) veya kurucu (inşai, constitutif) mu olduğu, başka bir ifadeyle, söz konusu kararların Anayasa'ya aykırı normu butlanla batıl mı, yoklukla malul mü kıldığı, yoksa yasa koyucu gibi o normu kaldırmış mı olduğu tartışılmalıdır⁵⁶⁷.

Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararlarının nitelikleri bakımından yazında üç farklı görüş bulunmaktadır. Bunlardan ilki, bu kararların Anayasa'ya aykırı normu yoklukla malul kıldığı, ikincisi butlanla batıl kıldığı ve sonuncusu ise, yapılan işlemin yargılama işlemi olmasına karşın, aslında kanun koyucunun bir kanunu kaldırmasından farklı olmadığı şeklinde sıralanabilir.

Anayasa'ya aykırı bir normun ihdas edildiği tarihten itibaren üst norm olan Anayasa'ya aykırı olması sebebiyle yok sayılacağı görüşü, Alman doktrininde ileri sürülmüştür. Bu görüşe göre hukuk düzeni, en üst basamağında anayasanın yer aldığı

⁵⁶⁶ AZRAK, Ü., "Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarının Geriye Yürümezliği" **Anayasa Yargısı**, Anayasa Mahkemesi'nin 22. Kuruluş Yıldönümü Sempozyumunda Sunulan Bildiri, Anayasa Mahkemesi Yay., No: 4, Ankara 25-27 Nisan 1984, s. 155.

⁵⁶⁷ Bu konuda öğretilerde yapılan tartışmalar için bkz: AZRAK, Ü., "Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarının Geriye Yürümezliği", s. 155-161, KIRATLI, M., **Anayasa Yargısında Somut Norm Denetimi (İtiraz Yolu)**, AÜSBF Yay. No: 212, s. 186-187, ULER, Y., "Anayasa Mahkemesi İptal Kararları Geriye Yürür", s. 517-518, ROSSİ, P., "Il Sindacato di Legittimità Costituzionale Dele Leggi Penali", Rivista Italiana di diritto penale, 1952, S: 4, s. 429-451. (Çev: TOSUN, Ö., "Ceza Kanunlarının Anayasa'ya Aykırılığının Kontrolü", **İÜHFİM**, C: XXIX, S: 1-2, İstanbul 1963, s. 324-347), ALİEFENDİOĞLU, Y., **Anayasa Yargısı ve Türk Anayasa Mahkemesi**, Yetkin Yay., Ankara 1996, s. 299-300, EREM, F., **Ön Mesele (= Meselei Müstehire) Olarak Anayasaya Aykırılık İddiası**, Ajans Türk Matbaası, Ankara 1962, s. 10-20.

bir bütünü oluşturur ve bu bütün kendi içinde bir çelişkiye, aykırılığa müsaade etmez. ‘Lex superior derogat legi inferiori’ (üst basamaktaki norm alt basamaktakini değiştirir) diye adlandırılan kural uyarınca, anayasaya aykırı norm hiçbir zaman geçerlilik kazanamaz ve ihdas edildiği tarihten itibaren (ipso jure) hükümsüz, yok sayılır⁵⁶⁸.

Ancak birçok nedenle, kanunların anayasaya aykırılığının yaptırımının yokluk olacağı görüşünü benimsemek olası değildir. Bir kere yokluğun saptanması için Anayasa Mahkemesine ihtiyaç bulunmamaktadır; çünkü yokluk tüm mahkemelerin herhangi bir kararıyla saptayabileceği bir hükümsüzlük halidir⁵⁶⁹. Ayrıca Anayasa’ya aykırı bir normun çok ağır bir sakatlık taşıyacağı düşünülebilir. Yine de bu durumda yokluk yaptırımının uygulanması, o yasa için çok ağır bir sonuç olur⁵⁷⁰. Zira bu anlayış benimsendiği takdirde, “İptal kararlarının geriye yürümezliği” kuralını açıklamak imkânsız olacaktır⁵⁷¹. Anayasaya aykırı yasaya ilişkin yapılan tüm işlemlerin yapılmamış sayılmasını gerektirir ki, bu hukuki güvenlik ilkesi ile bağdaşmaz.

Diğer taraftan, idare hukukunda bile tartışmalı olan bir takım ilke ve esasların anayasa hukukuna uygulanması birçok soruna gebedir. Bunlardan en önemlisi, yokluğun tanımında belirlenen, çok açık ve ağır anayasaya aykırılığın tespitinin güçlüğüdür⁵⁷².

İkinci görüşe göre, Anayasa Mahkemesinin iptal kararları, bir yasayı kaldıran başka bir yasa ile aynı niteliktedir. Başka bir ifadeyle, Anayasa Mahkemesinin

⁵⁶⁸ AZRAK, Ü., “Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarının Geriye Yürümezliği”, s. 155.

⁵⁶⁹ AZRAK, Ü., “Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarının Geriye Yürümezliği”, s. 157, ULER, Y., “Anayasa Mahkemesi İptal Kararları Geriye Yürür”, s. 517.

⁵⁷⁰ ULER, Y., “Anayasa Mahkemesi İptal Kararları Geriye Yürür”, s. 517.

⁵⁷¹ EREM, F., “Ceza Hukuku Yönünden Anayasa Aykırılık İddiası”, **AD.**, Y: 53, S: 5-6, 1962, s. 468.

⁵⁷² AZRAK, Ü., “Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarının Geriye Yürümezliği”, s. 156.

anayasaya aykırı kanuna uyguladığı, ilgadan (kaldırmadan) başka bir şey değildir. Dolayısıyla Anayasa Mahkemesinin iptal kararı ile yaptığı bir bakıma negatif bir yasama işlemidir⁵⁷³.

Anayasamızın “Anayasa Mahkemesinin Kararları” başlıklı 153. maddesinde bulunan “Kanun, kanun hükmünde kararname veya Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü ya da bunların hükümleri, iptal kararlarının Resmi Gazetede yayımlandığı tarihte yürürlükten kalkar. Gereken hallerde Anayasa Mahkemesi iptal hükmünün yürürlüğe gireceği tarihi ayrıca kararlaştırabilir. Bu tarih, kararın Resmi Gazete yayımlandığı günden başlayarak bir yılı geçemez. İptal kararının yürürlüğe girişinin ertelendiği durumlarda, Türkiye Büyük Millet Meclisi, iptal kararının ortaya çıkardığı hukuki boşluğu dolduracak kanun tasarı veya teklifini öncelikle görüşüp karara bağlar. İptal kararları geriye yürümez...” hükümleri ile iptal olunan normun yürürlükten kalkacağı ve iptal kararının yürürlüğe gireceği tarihten söz edilmesi ve ayrıca bu kararların geriye yürümeyeceğinin ifade edilmesi, ikinci görüşe kanıt olarak gösterilebilir. Zira iptal olunan normun “yürürlükten kalkacağının” ifade edilmesi, iptal kararının yürürlüğe girişinden söz edilerek hukuk kurallarına mahsus “yürürlük” kavramının bir yargı kararı olan iptal kararı için kullanılması, söz konusu kararın niteliğini “kaldırma”ya yaklaştırmaktadır⁵⁷⁴. Yine, Anayasa’da iptal

⁵⁷³ KELSEN, H., “Judicial Review of Legislation (A Comparative Study of the Austrian and American Constitution)”, The Journal of Politics, Vol: 4, 1942, s. 187, 191 (Akt: ULER, Y., “Anayasa Mahkemesi İptal Kararları Geriye Yürür”, s. 516.), KELSEN, H., La Garantie juridictionnelle de la Constitution (Rev. De droit public, C: 45, 1928), s. 197 (Akt: EREM, F., **Ön Mesele (= Meselei Müstehire) Olarak Anayasaya Aykırılık İddiası**, s. 10.

⁵⁷⁴ “Yargı kararları, kesinleşir, kesin hüküm olur, bağlayıcı olurlar ama bunlar için yürürlüğe girme terimi kullanılmaz. Anayasa Mahkemesine, verdiği kararın ‘yürürlüğe girme’ tarihini ayrıca belirleme olanağının tanınması da hukuk kurallarının yürürlüğünün ileri bir tarihe bırakılabilmesine benzetilebilir”. ULER, Y., “Anayasa Mahkemesi İptal Kararları Geriye Yürür”, s. 517.

denilmesine karşın, aslında kaldırmanın kabul edildiği yolunda gösterilebilecek en önemli kanıt bu kararların geriye yürümemesidir⁵⁷⁵.

Pozitif hukukumuzda bu görüşü destekler kanıtlara rastlanılsa da⁵⁷⁶, görüş hukuk yazınında desteklenmemekte, ilga ile iptalin birbirinden ayırt edilmesi gerektiği ifade edilmektedir.

Örneğin ROSSİ'ye göre, iptal ile ilga farklı şeylerdir. Bunlar arasında en önemli fark ise, "İlga ile evvelki kanunun meşruiyeti ve hukukiliği inkâr edilmediği gibi, hatta mecburi ve muteber (yani kanunun iç ve dış şartlarına haiz olduğu) norm olma vasfı o derece kabul edilir ki, halen siyasi lüzumu hususunda şüpheye düşüldüğünde, ne metrukiyet, ne yeni bir tefsir, ne vazgeçme yolu ile onun uygulanmasına mani olmak imkânsız olduğu için, onu başka bir kanunla değiştirmeye veya ortadan kaldırmaya karar verilir. Buna mukabil, dava mevzuu normun Anayasa'ya aykırılığı beyan olunmakla, onun hukukilik vasıfları inkâr edilir, verilen kararlar (nunc) kanunun meydana getirildiği zaman zaten onun Anayasanın kanunda aradığı esaslara aykırı olduğu beyan olunur" şeklinde özetlenmiştir.

ÖZDEN de bu farkı "iptal kararı, yeni bir duruma yol açsa da yeni bir kural, yeni bir uygulama, yeni bir düzenleme değildir. Yasama organı kararları ve yasalarla, Anayasa Mahkemesi kararları aynı değildir. ...Biri yasama, öbürü yargısal işlemdir⁵⁷⁷" şeklinde ifade eder.

⁵⁷⁵ ULER, Y., "Anayasa Mahkemesi İptal Kararları Geriye Yürür", s. 517.

⁵⁷⁶ Ancak bu hükümlerin aksine, Anayasa'da, iptal kararları ile "...kanun koyucu gibi hareketle, yeni bir uygulamaya yol açacak biçimde hüküm tesis" edilemeyeceği ifade edilerek Yüksek Mahkemenin işlevinin kural ihdası olmadığı da ifade edilmiştir (Anayasa Md. 153/2).

⁵⁷⁷ ÖZDEN, Y., G., " 'Anayasa Mahkemesi Kanun Koyucu Gibi Hareketle, Yeni Bir Uygulamaya Yol Açacak Biçimde Hüküm Tesis Edemez' Kuralına Nasıl Gelindi? Bu Kural Nedir, Ne Değildir?", **Anayasa Yargısı 2**, Anayasa Mahkemesi'nin 23. Kuruluş Yıldönümü Nedeniyle Düzenlenen Sempozyumunda Sunulan Bildiriler, Anayasa Mahkemesi Yay. No: 5, Ankara 25-27 Nisan 1986, s. 75.

Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararını negatif bir yasama işlemi olarak nitelendirilmesi, bir işlevin yerine getirilmesi ile o işlevin yargılanması arasında bulunan doğal yakınlıktan ileri gelmektedir. Ancak çok açıktır ki, Anayasa Mahkemesi'nin işlevi bir yasama işlevi değil, yargısal yol ve yöntemlerle yapılan Anayasa'ya uygunluk denetimidir⁵⁷⁸. Bu yüzden, Anayasa'nın 153. maddesinin, Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararlarına, hukuk kurallarına özgü bir takım özellikler tanınması, bu kararların niteliğini değiştirmeye kâfi gelmemektedir⁵⁷⁹.

Üçüncü görüş göre ise, idari yargıda iptal ne manaya geliyorsa Anayasa Mahkemesinin iptale ilişkin kararı da aynı manaya gelmektedir. Buna göre iptal hükmü, iptal davası genel teorisine uygun olarak, normdaki sakatlığın yargı organınca saptanması ve bu sakatlığın beyan edilmesinden ibarettir⁵⁸⁰. Zira anayasaya aykırı norm Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmesi durumunda, hukuk âleminde doğduğu andan itibaren hükümsüz hale gelir. Çünkü iptal hukuka aykırılığın yargı organınca saptanması sonucu uygulanan geriye dönük bir yaptırımdır⁵⁸¹.

Görüldüğü gibi, iptale karar verilmesiyle hukuk âleminde yeni bir şey meydana getirilmez. Sadece bu kararlar hukuka aykırılık giderilmekte, yürürlükteki durumun yerine, iptal edilen normun geçerli olmadığı yeni bir durum meydana getirilmektedir. Yoksa ikinci görüşte iddia edildiği gibi, yeni bir kural ihdas edilmesi söz konusu değildir⁵⁸².

⁵⁷⁸ ULER, Y., “Anayasa Mahkemesi İptal Kararları Geriye Yürür”, s. 516-517.

⁵⁷⁹ Öte yandan Anayasa koyucu da, hukuk kurallarına özgü bu özellikleri mutlak olarak tanınamış; istisnalarına da yine Anayasa metninde yer vermiştir. Bu konuda bkz: Üçüncü bölüm III –B – 3, s.

⁵⁸⁰ ULER, Y., İdari Yargıda İptal Kararlarının Sonuçları, s. 22, AZRAK, Ü., “Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarının Geriye Yürümezliği”, s. 157.

⁵⁸¹ AZRAK, Ü., “Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarının Geriye Yürümezliği”, s. 157, ULER, Y., “Anayasa Mahkemesi İptal Kararları Geriye Yürür”, s. 516.

⁵⁸² ÖZDEN, Y., G., “ ‘Anayasa Mahkemesi Kanun Koyucu Gibi Hareketle, Yeni Bir Uygulamaya Yol Açacak Biçimde Hüküm Tesis Edemez’ Kuralına Nasıl Gelindi? Bu Kural Nedir, Ne Değildir? ”, s. 73.

Özetle Anayasa Mahkemesinin, iptal kararı ile yapmış olduğu yargısal bir işlev olup, bunun sonucunda anayasa aykırılık tespit edilmekte ve bu anayasaya aykırı norm hükümsüz kılınmaktadır. Dolayısıyla iptal yaptırımını, ilga veya yokluk yaptırımını ile karıştırmamak gerekir.

2- Zaman Bakımından Uygulanması (Geriye Yürümezliği):

Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararları ile uygulanan yaptırımını, iptal olarak belirledikten sonra, bu kararların zaman bakımından uygulanması konusunda herhangi bir sorunun doğmaması gerekir.

Nitekim anayasaya uygunluk denetimi yapan yargı organı, normun geçerliliğini etkileyen bir anayasaya aykırılık saptayınca, iptal kararı vererek o normu geriye yürür bir biçimde ortadan kaldırır. İptal kararı, (bildirici) niteliği gereği, anayasaya aykırılığı bu aykırılığın doğumundan itibaren ortadan kaldırır. Anayasal düzeni yeniden anayasaya uygun bir duruma getirir. Doğmuş sonuçların ise olabildiğince düzeltilmesi, kısaca iptalin geriye yürümesini gerektirir⁵⁸³.

Ancak sakatlıklar kuramı bu kadar açık olmasına rağmen, Anayasa'ya aykırılığı sebebiyle bir normu iptal eden kararın zaman bakımından uygulanması teorik ve daha ziyade pratik sebeplerle çok tartışmalıdır⁵⁸⁴.

Diğer taraftan, Anayasamızın 153. maddesinin beşinci fıkrasında ve Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanununun 53. maddesinin yedinci fıkrasında, sakatlıklar kuramına tamamen aksi bir şekilde “İptal kararları geriye yürümez” hükmüne yer verilmiştir. Buna göre, iptal davası genel teorisinin aksine, Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararlarına, beyan edici (deklaratif) değil,

⁵⁸³ ULER, Y., “Anayasa Mahkemesi İptal Kararları Geriye Yürür”, s. 516.

⁵⁸⁴ KIRATLI, M., **Anayasa Yargısında Somut Norm Denetimi (İtiraz Yolu)**, s.178, AZRAK, Ü., “Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarının Geriye Yürümezliği”, s. 157

kurucu (inşai) nitelik kazandırılmıştır⁵⁸⁵. Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararlarına bu şekilde kurucu bir nitelik tanımak, izahı kabil hususlardan değildir⁵⁸⁶. Zira Anayasa Mahkemesi'nin kararlarında geriye yürümezlik ilke olarak benimsenmek isteniyor idiyse, Anayasa koyucunun “iptal” yerine “kaldırma” terimini seçmesi gerekirdi. Çünkü “iptal” ile geriye yürümezlik arasında büyük bir tezatlık bulunmaktadır⁵⁸⁷. Bu yüzden aslında “iptal kararı geriye yürümez” hükmü sakatlıklar kuramına getirilmiş bir istisna değil, fakat iptal kararlarının kazanılmış hakları ve hukuksal kararlılık kazanmış durumları, etkilememesi ilkesinin aşırı bir şekilde anlatımıdır⁵⁸⁸.

Gerçekten de, söz konusu hükmün ilk defa 1961 Anayasa'sına getirilmesinde, Temsilciler Meclisi Anayasa Komisyonunun, özellikle Fransız Danıştay'ının içtihatlarını göz önünde bulundurarak, iptal hükmünün geriye yürütülmesi durumunda, hukuki güvenlik ilkesinin zedeleneceği, devlet yaşamında karmaşaya sebep olacağı ve böylece toplumdaki istikrarın bozulacağı düşüncesi etkili olmuştur⁵⁸⁹.

Hukuk yazınında da, Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararlarının geriye yürümezliği, “hukuki görünüm teorisi” ve “Anayasaya uygunluk karinesi” ile savunulmuştur.

Hukuki görünüm teorisine göre, bir hukuk normu geçerliliğe sahip olmasa bile, uygulanması gerekli bir hukuk normu olarak görülebilir. Bu görünümün en önemli sonucu, söz konusu normun hukuken bağlayıcı olmasıdır. Ancak bu

⁵⁸⁵ ALİFENDİOĞLU, Y., *Anayasa Yargısı ve Türk Anayasa Mahkemesi*, s. 300.

⁵⁸⁶ EREM, F., *Ön Mesele (= Meselei Müstehire) Olarak Anayasaya Aykırılık İddiası*, s. 10.

⁵⁸⁷ EREM, F., *Ön Mesele (= Meselei Müstehire) Olarak Anayasaya Aykırılık İddiası*, s. 20.

⁵⁸⁸ ULER, Y., *İdari Yargıda İptal Kararlarının Sonuçları*, s. 23.

⁵⁸⁹ GÜNEŞ, T., “C.H.P'nin Haksız İktisaplarının İadesi Hakkında 6195 sayılı Kanunu İptal Eden Anayasa Mahkemesi Kararı Üzerine”, *AÜSBFD*, C: XVIII, No: 3-4, Y: 1964, s. 358.

bağlayıcılık geçicidir; söz konusu hukuk normunun hukuka aykırı olduğunun yargı organınca tespitine kadar sürer⁵⁹⁰.

Buna göre, Anayasa'ya aykırı bir normun hukuken geçerli olmayacağı kabul edilmekle birlikte, onun yayınlanmak suretiyle hukuki bir görünüm kazandığı, dolayısıyla doğurduğu hukuki sonuçların, norm daha sonra iptal edilse bile, geçerli sayılarak muhafaza edilmesi gerektiği kabul edilmektedir⁵⁹¹.

Anayasa'ya uygunluk karinesine göre de, normların Anayasa'ya uygun olacağı düşüncesi, o normlara duyulan güvenden ve itaatten kaynaklanan etkilerin ve sonuçların korunmasını gerektirir⁵⁹².

Görüldüğü gibi, her iki teori de, Anayasa'ya aykırı norma duyulan güveni yani hukuki güvenlik ilkesini korumakta ve/veya ihtilaflara sebep olmamak gibi faydacı bir düşünceye dayanmaktadır⁵⁹³.

Diğer taraftan, aşağıda incelenecek birçok durumda, iptal kararlarının geriye yürümezliğinin katı bir şekilde uygulanması adaletsiz durumlar arz edebilir.

MELICHAR'ın ifade ettiği gibi, Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararlarının geriye yürümesi veya yürümemesi meselesi, teorik açıdan her iki bakımdan da savunulabilir. Çünkü her iki görüşte sağlam kuramsal temellere dayanmaktadır. Söz konusu bu iki görüşten birini diğerine göre üstün saymak, aslında adalet ilkesi ile hukuki güvenlik ilkesi arasında bir hukuk değeri seçimi anlamına gelmektedir⁵⁹⁴.

Hangi hallerde hukuki güvenlik ilkesine, hangi hallerde adalet ilkesine öncelik

⁵⁹⁰ MARCIC, R., *Verfassung u. Verfassungsgericht*. Wien, 1963, s. 29 (Akt: AZRAK, Ü., "Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarının Geriye Yürümezliği", s. 158.).

⁵⁹¹ AZRAK, Ü., "Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarının Geriye Yürümezliği", s. 158.

⁵⁹² AZRAK, Ü., "Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarının Geriye Yürümezliği", s. 159.

⁵⁹³ EREM 'iptal kararlarının geriye yürümezliği'ni hukuk mantığında ziyade, faydacı bir düşünceye dayandığını ifade etmektedir. EREM, F., *Ön Mesele (= Meselei Müstehire) Olarak Anayasaya Aykırılık İddiası*, s. 10.

⁵⁹⁴ MELICHAR, E., *Die Verfassungsgerichtsbarkeit in Commonwealth*, in *Verf. Geg.*, s. 789 (Akt: KIRATLI, M., *Anayasa Yargısında Somut Norm Denetimi (İtiraz Yolu)*, s. 178.).

tanınacağı sorunu, ancak her somut olayda söz konusu olan çıkarların tartılması ile çözümlenebilir⁵⁹⁵.

Ancak her iki ilkeyi tamamen birbirinin zıttı ilkeler olarak da görmemek gerekir. Zira kazanılmış haklar veya müesses durumları korumaya yönelik olan hukuki güvenlik ilkesi, aynı zamanda adalet ilkesine hizmet etmiş olacak ve bir bakıma adalet ilkesinin özel bir halini teşkil edecektir⁵⁹⁶. Ayrıca, kimi zaman hukuki güvenlik ilkesinin söz konusu olmadığı durumlarda da, geriye yürümezlik ilkesini geçerli kılmak, adalet ilkesinin hukuki güvenlik ilkesi ile çelişmeden zedelenmesine sebep olacaktır.

Kanımızca pozitif hukukumuza rağmen, iptal davası genel teorisine (sakatlıklar kuramına) göre, iptal kararının geriye yürütmesine; ancak, bireylerin hukuki güvenlerini zedeleyen durumlarda izin verilmemesi gerekir. Hukuki güvenlik ilkesini zedelemeyen bir geriye yürütme ise, adalet ilkesi bakımından yerinde olacaktır. Zira Anayasa koyucunun iptal kararının geriye yürütmemesi kuralı ile amaçladığı, Yüksek Yargı organlarınc⁵⁹⁷ da belirtildiği üzere, bireylerin Anayasa'ya aykırı norma olan güvenlerinin korunmasıdır.

⁵⁹⁵ AZRAK, Ü., “Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarının Geriye Yürümezliği”, s. 159.

⁵⁹⁶ AZRAK, Ü., “Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarının Geriye Yürümezliği”, s. 160.

⁵⁹⁷ Örneğin Anayasa Mahkemesi, süper emekliliğin dondurulması ile ilgili kararında, “ Anayasa’da, iptal kararları idarî davalarda olduğu gibi düşünülmemiş ve iptal edilen kuralın baştan beri geçersiz duruma geldiği esası benimsenmemiştir. Türk Anayasal sisteminde, “Devlete güven” ilkesini sarsmamak ve ayrıca devlet yaşamında bir karmaşaya neden olmamak için iptal kararlarının geriye yürümezliği kuralı kabul edilmiştir. Böylece hukuksal ve nesnel alanda etkilerini göstermiş, sonuçlarını doğurmuş bulunan durumların, iptal kararlarının yürürlüğe gireceği güne kadarki dönem için geçerli sayılması sağlanmıştır”. AYM, 12.12.1989 gün, E. 1989/11, K. 1989/48, **RG**: 22.01.1990, 20410.

Danıştay’ın bir kararında ise, “...Anayasa’nın 153. maddesinde yer alan ve iptal kararlarının geriye yürümezliğine ilişkin bulunan kural, iptal edilen hükümlere göre kazanılmış olan hakların ortadan kaldırılmasına veya toplum huzurunun bozulmasına yol açacak sonuçları önlemek amacıyla kabul edilmiş olup, bu kuralın mutlak anlamda anlaşılıp uygulanmayacağı...” denilmek suretiyle Anayasa koyucunun amacı özetlenmiştir. Dan., 12. D., 07.10.1998 gün, E. 1998/183, K. 1998/2298 (diALOG Prestige İnteraktif Mevzuat Koleksiyonu).

3- Geriye Yürümezlik İlkesine İlişkin Bazı Problemler:

Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararının geriye yürüyüp yürümeyeceği ve geriye yürümemesi konusunda pozitif hukuktan kaynaklanan bir engel mevcutsa, bunun etki ve kapsamının ne olacağı konusu, sadece Türk hukukunda değil, Anayasa Yargısını kabul etmiş tüm hukuklarda, bugüne kadar tam anlamıyla çözülememiş birçok problem ortaya çıkarmıştır⁵⁹⁸. Bu problemlerin doğuş sebebi, Anayasa Mahkemesinin iptal kararları açısından geriye yürümezlik ilkesinin, iptal davası genel teorisi (sakatlıklar kuramı) ve kimi zaman adalet ilkesi ile çelişmesidir. Bu sorunlar ise, söz konusu bu ilkenin bir dogma olmadığı, hukuk kurallarının geriye yürümezliği gibi, katı bir biçimde uygulanmadığı, istisnalarının var olduğu, hem doktrinde⁵⁹⁹ hem de yüksek mahkemelerce⁶⁰⁰ kabul edilmesine sebep olmuştur.

⁵⁹⁸ AZRAK, Ü., “Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarının Geriye Yürümezliği”, s. 151.

⁵⁹⁹ Örneğin, AZRAK, Ü., “Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarının Geriye Yürümezliği”, s. 151-163, GÜNEŞ, T., “C.H.P'nin Haksız İktisaplarının İadesi Hakkında 6195 sayılı Kanunu İptal Eden Anayasa Mahkemesi Kararı Üzerine”, s. 345-361, ULER, Y., “Anayasa Mahkemesi İptal Kararları Geriye Yürür”, s. 515-534, ALİEFENDİOĞLU, Y., **Anayasa Yargısı ve Türk Anayasa Mahkemesi**, s. 300-312, ŞEKERCİ, E., “Anayasa Mahkemesi Kararlarının Sonuçları”, **Ank. B. D.**, S: 1988/5-6, Y: 45, s. 657-681, BOYACIOĞLU, A., H., “Anayasa Mahkemesi Kararlarının Bağlayıcılığı ve Yürürlüğe Girişi”, **Bahri Savcı'ya Armağan**, Mülkiyeliler Birliği Vakfı Yay. No: 7, Ankara 1988, s. 207-208, CANSEL, E., “Anayasa Mahkemesinin Verdiği İptal Kararından Doğan Kimi Sorunlar”, **Anayasa Yargısı 9**, Anayasa Mahkemesi'nin 30. Kuruluş Yıldönümü Sempozyumunda Sunulan Bildiri, Anayasa Mahkemesi Yay., No: 27, Ankara 25-26-27 Nisan 1992, s. 87-108, BİLGE, N., “Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarının Geriye Yürümezliği Sorunu”, **AD**, Y: 81, Kasım-Aralık, 1990, S: 6, s. 73-81, MEMİŞ, E., “Anayasa Mahkemesi Kararlarının Bağlayıcılığı ve İptal Kararlarının Geriye Yürümezliği Kuralının Sorgulanması Anayasa ve İdari Yargı Kararları Örnekleri”, **Selahattin Sulhi Tekinay'ın Hatırasına Armağan**, İstanbul Marmara Hukuk Fakültesi, İstanbul 1999, s. 427-477, ALİEFENDİOĞLU, Y., “Anayasal Denetimin Kimi Sorunları”, **YD.**, C: 9, Ocak-Nisan, 1983, S: 1-2, s. 53-55, KUZU, B., “Anayasa Mahkemesinin İptal Kararlarının Geriye Yürümezliği Sorunu”, s. 200, 206 vd. Hatta ULER, konuya ilişkin makalesinde, “...ilke geriye yürümezlik değil, geriye yürürlüktür” demek ve geriye yürümemenin istisnai bir durum olduğunu, sakatlıklar kuramı yardımıyla teferruatlı bir şekilde açıklamaktadır. ULER, Y., “Anayasa Mahkemesi İptal Kararları Geriye Yürür”, s. 532.

⁶⁰⁰ Örneğin Danıştay'ın uzun süredir istikrar kazanmış ve hatta kalıplaşmış kararlarının birinde “...Her ne kadar, Anayasa'nın 153. maddesinin 5. fıkrası ile Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanununun 53. maddesinin 7. fıkrasında, Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararlarının geriye yürümeyeceği hükme bağlanmış ise de, bu hükmün amacı, iptal kararından önce sonuçlarını doğurmuş ve uyumsuzluk konusu yapılmamış işlemleri iptal kararının etkisinden ayırarak tutarak kamu düzenini ve istikrarını sağlamaktır. Anayasaya aykırılığı Anayasa Mahkemesi kararıyla sabit olan bir kanuna dayalı işlemler daima ve doğal olarak iptal kararından önce tesis edilmiş olacağından aksine bir anlayış, davacının hukukunun etkilenmemesi sonucunu doğurur ki, bu durumda Anayasa'nın 152. maddesinde yer alan ilkelere aykırı düşer” ilkenin istisnalarının olduğu

a- Dava Konusu Edilmiş İşlere Etkisi:

İçtihadı birleştirme kararlarının dava konusu edilmiş işlere etkisinde izlenen yöntemin burada da izlenmesi, konunun derinlemesine incelenebilmesi için elzemdir. Bu nedenle, öncelikle söz konusu kararların derdest davalara etkisi, daha sonra kesin hükümlere etkisi incelenecektir.

aa- Derdest Davalara Etkisi:

aaa- Somut Norm Denetimi (İtiraz Yolu) İle Gelen İşlerde Verilen İptal Kararlarının Dava Mahkemesine Etkisi:

Anayasa'ya uygunluk denetimi yollarından biri de, somut norm denetimidir⁶⁰¹. Somut norm denetimi, bir davaya bakmakta olan mahkeme tarafından, uygulanacak bir normun Anayasa'ya aykırı bulunması veya taraflarca ileri sürülen Anayasa'ya aykırılık iddialarının ciddi bulunması durumlarında, söz konusu normun Anayasa'ya aykırılık iddiasının Anayasa Mahkemesine taşınmasıdır⁶⁰².

Somut norm denetimini düzenleyen Anayasa'nın 152. maddesinde, dava mahkemesine Anayasa'ya uygunluk denetiminin sonucuna kadar davanın geri bırakılması ve Anayasa Mahkemesince verilen karar uyarınca davanın sonuçlandırılması hüküm altına alınmıştır. Buna göre Anayasanın 152. maddesi ile

açıklıkla ifade edilmektedir. Dan., 3. D., 27.11.1991 gün, E. 1990/3547, K. 1191/2996 (diALOG Prstige İnterAktif Mevzuat Koleksiyonu).

⁶⁰¹ Anayasaya uygunluk denetiminin kabul edildiği ülkelerde, Anayasa'ya uygunluk denetimi genellikle, soyut norm denetimi (dava yoluyla denetim), somut norm denetimi (itiraz yoluyla denetim) ve bireysel başvuru olmak üzere üç şekilde yapılmaktadır. Ülkemizde ise hem 1961 Anayasası hem de 1982 Anayasasında sadece somut ve soyut norm denetimine yer verilmiş, bireysel başvuruya (Anayasal yakınma) yer verilmemiştir. ALİEFENDİOĞLU, Y., **Anayasa Yargısı ve Türk Anayasa Mahkemesi**, s. 57, 60.

⁶⁰² Bu konuda ayrıntılı çalışmalar için bkz: KIRATLI, M., **Anayasa Yargısında Somut Norm Denetimi (İtiraz Yolu)**, FEYZİOĞLU, T., **Kanunların Anayasaya Uygunluğunun Kazai Murakabesi (Yabancı Memleketlerde – Türkiye'de)**, Güney Matbaacılık ve Gazetecilik T.A.O., Ankara 1951.

Anayasa'nın "iptal kararları geriye yürümez" şeklindeki 153/5. maddesi birbiriyle çelişmektedir.

Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararlarının geriye yürüme yasağı, katı bir biçimde uygulanması durumunda, sadece adaletsizlik değil, aynı zamanda mantığa uygun düşmeyecek sonuçlar da yaratabilir. İşte bu duruma en tipik örnek, dava mahkemelerinden itiraz yoluyla gelen Anayasa'ya aykırılık iddialarının iptal kararı ile sonuçlanması halinde, bu kararın etkisinin geriye yürümemesi sonucunda, esas uyumsuzluğu çözecek mahkemedeki davanın taraflarının, elde etmek istedikleri iptal kararını elde etmiş olmalarına rağmen, bundan yararlanmayacak olmalarıdır⁶⁰³.

"Bu takdirde hem davanın tarafları, hem Anayasa'ya aykırılık sorununu Anayasa Mahkemesi'nin önüne getirmiş olan dava mahkemesi, hem Anayasa Mahkemesi, hem de Anayasa'ya aykırılık itiraz yolunu kabul edip düzenlemiş olan Anayasa koyucu eski deyimiyile "abesle iştigal etmiş" yani sonuç vermeyecek boş bir işle uğraşmış olacaktır⁶⁰⁴."

GÜNEŞ bir makalesinde bu konuya temas ederek, Anayasa komisyonunun kanunun iptali halinde, bu kanuna güvenilerek yapılmış işlemleri mahfuz tutma endişesi ile istisnai bir durumu biraz da abartılı olarak kaleme alarak katı bir anayasa kuralı haline getirdiğini ve böylece anayasa koyucunu istemediği çelişkili durumların ortaya çıktığını ifade etmiştir⁶⁰⁵.

Gerçekten, bir dava esnasında taraflardan birinin uygulanacak kanunun Anayasa'ya aykırı olduğunu iddia etmesi durumunda, Anayasa Mahkemesi'nin

⁶⁰³ AZRAK, Ü., "Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarının Geriye Yürümezliği", s. 161.

⁶⁰⁴ AZRAK, Ü., "Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarının Geriye Yürümezliği", s. 161-162.

⁶⁰⁵ GÜNEŞ, T., "C.H.P'nin Haksız İktisaplarının İadesi Hakkında 6195 sayılı Kanunu İptal Eden Anayasa Mahkemesi Kararı Üzerine", s. 358.

vereceği iptal kararı geriye yürümeyecek ise, ilgilinin iddiasından bir fayda beklenmesine imkân kalmayacaktır.

Ancak Anayasa koyucunun maksadının bu olmadığı aşikârdır. Bir defa, 152. maddeye göre görülmekte olan bir dava sırasında Anayasa'ya aykırılık iddia edilmiş ve söz konusu kanun Anayasa Mahkemesince iptal olunmuşsa, bu kararın, dava mahkemesinde 152/III. Maddesi gereğince dikkat nazarına alınması zaruridir. Kuşkusuz böyle bir durumda iptal kararı geriye yürümektedir. Ancak bu geriye yürüme Anayasa'nın 152. maddesinin gereğidir. Özetle, Anayasa'nın 153. maddesinin uygulanmasında iptal kararının geriye yürüyeceğini kabul etmek gerekir. Başka bir ifadeyle, 153. maddenin beşinci fıkrasının 152. madde için uygulanmayacağı açıktır⁶⁰⁶. Zira aksi bir uygulamaya varılması, GÜNEŞ'in de çok güzel ifade ettiği gibi "Hiçbir hukuk kuralının tefsiri böyle bir abese müncer olamaz"⁶⁰⁷, deyimini aklımıza getirir.

Ayrıca somut norm denetiminde Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararlarının geriye yürümesi, anayasaya aykırılık konusunun bir "ön mesele" teşkil etmesiyle de açıklanabilir. Zira Anayasa koyucunun, Anayasa'nın 152. maddesinde, "Bir davaya bakmakta olan mahkeme, uygulanacak bir kanun veya kanun hükmünde kararnamenin hükümlerini Anayasaya aykırı görürse veya taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varırsa, Anayasa Mahkemesinin bu konuda vereceği karara kadar davayı geri bırakır" hükmüyle anayasaya aykırılığı bir ön mesele saydığı açıkça anlaşılmaktadır⁶⁰⁸. Ön mesele hakkında verilen kararların ve varılan sonuçların eldeki davada uygulanması genel hukuk kuralları

⁶⁰⁶ GÜNEŞ, T., "C.H.P'nin Haksız İktisaplarının İadesi Hakkında 6195 sayılı Kanunu İptal Eden Anayasa Mahkemesi Kararı Üzerine", s. 359.

⁶⁰⁷ GÜNEŞ, T., "C.H.P'nin Haksız İktisaplarının İadesi Hakkında 6195 sayılı Kanunu İptal Eden Anayasa Mahkemesi Kararı Üzerine", s. 359.

⁶⁰⁸ KIRATLI, M., **Anayasa Yargısında Somut Norm Denetimi (İtiraz Yolu)**, s. 180.

gereğidir. Ön mesele sayılan anayasaya aykırılık sorununu çözümleyen iptal kararı, geriye yürüyerek mahkemenin elindeki ilgili davaya uygulanmayacak olsaydı, davanın bekletilmesine gerek kalmazdı. Anayasa'nın görülmekte olan davanın durdurulmasını emretmesi, iptal kararının en azından derdest dava için geriye yürüyeceğini öngörmüş olmasıyla açıklanabilir⁶⁰⁹.

Danıştay'ın somut norm denetimi ile verilen iptal kararlarının geriye yürümesinin Anayasa'nın bir buyruğu olduğuna ilişkin kararları, hem 1961 Anayasası döneminde hem 1982 Anayasası döneminde istikrar kazanmıştır⁶¹⁰.

⁶⁰⁹ KIRATLI, M., **Anayasa Yargısında Somut Norm Denetimi (İtiraz Yolu)**, s. 180, GÜNEŞ, T., "C.H.P'nin Haksız İktisaplarının İadesi Hakkında 6195 sayılı Kanunu İptal Eden Anayasa Mahkemesi Kararı Üzerine", s. 359, ROSSİ, P., "Ceza Kanunlarının Anayasaya Aykırılığının Kontrolü", s. 340-342, ÖNBİLGİN, G., OYTAN, M, T. C. Anayasasının İlke ve Kuralları, Ankara 1977, s. 230, 231.

⁶¹⁰ , " Her ne kadar Anayasanın 152. maddesinin 3. fıkrasında ve 44 Sayılı Yasanın 50. maddesinde iptal kararlarının geriye yürütülemeyeceği belirtilmekte ise de bu hüküm Anayasa Mahkemesinin iptal kararlarının, uyumsuzluk haline getirilmemiş meselelere tesir etmeyeceği anlamına geldiği, zira aksi bir yorumun Anayasanın 151. Maddesinin 1. ve 4. fıkraları ile 44 Sayılı Yasanın 27. Maddesinin 3. Bendi hükümlerine aykırı düşeceğinden..." DİDDK, 16.12.1966 gün, E. 1966/63, K. 1966/386 (ULER, Y., "Anayasa Mahkemesi İptal Kararları Geriye Yürür", s. 523.).

"...Her ne kadar, Anayasa'nın 152. maddesinin 3. fıkrası ile Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında 44 sayılı Kanunun 50. maddesinin 5. fıkrasında Anayasa Mahkemesinin iptal kararlarının geriye yürütülmeyeceği belirtilmiş ise de bu hükmün, iptal kararlarının ihtilaf haline getirilmemiş muamelelere tesir etmeyeceği manasında anlaşılması gerekir. Aksi halde mahkemenin, itiraz yoluyla gönderdikleri işler hakkında Anayasa Mahkemesinin Anayasa'ya aykırılık iddiasını kendi kanısına göre çözümleyerek davayı yürüteceği yolundaki Anayasa'nın 151. maddesi hüküm mensetsiz kalır". Dan. 5. D., 29.3.1973 gün, E. 1972/1947, K. 1973/1696 (ULER, Y., "Anayasa Mahkemesi İptal Kararları Geriye Yürür", s. 523-524.).

"...Her ne kadar, Anayasa'nın 153. maddesinin üçüncü fıkrasında, kanun, kanun hükmünde kararname veya Türkiye Büyük Millet Meclisi içtüzüğü ya da bunların hükümlerinin, iptal kararının Resmi Gazete'de yayımlandığı tarihte yürürlükten kalkacağı, ...beşinci fıkrasında ise, iptal kararlarının geriye yürümeyeceği hükme bağlanmışsa da; Anayasa Mahkemesince bir kanunun veya kanun hükmünde kararnamenin tümünün veya belirli hükümlerinin Anayasaya aykırı bulunarak iptal edildiği bilinmesine rağmen, görülmekte olan davaların, Anayasaya aykırılığı saptanmış olan kurallara göre görüşülüp çözümlenmesinin, Anayasanın üstünlüğü prensibine ve hukuk devleti ilkesine aykırı düşeceğini kabul etmek gerekir. Zira, Anayasa Mahkemesi kararlarının geriye yürümezliğine ilişkin kural, iptal edilen hükümlere göre kazanılmış olan hakların kaldırılmasına veya toplumun huzurunun bozulmasına yol açacak sonuçların önlenmesi amacıyla kabul edilmiş olup, bu kuralın mutlak anlamda uygulanması durumunda, Anayasanın yukarıda anılan 152'nci maddesinde düzenlenmiş olan 'Anayasa'ya aykırılığın diğer mahkemelerde ileri sürülmesi' (itiraz) yolunun, hukuk ve uygulama yönünden sonuçsuz kalacağı açıktır. Nitekim aynı maddenin 3'üncü fıkrasında yer alan 'Anayasa Mahkemesinin kararı esas hakkında karar kesinleşinceye kadar gelirse, mahkeme buna uymak zorundadır.' Yolundaki kural da, Anayasa Mahkemesinin verdiği iptal kararlarının, bu karardan önce açılmış ve bakılmakta olan davalarda uygulanması gerektiğini açıkça ortaya koymaktadır". Dan. 7. D., 13.12.1999 gün, E. 1999/1192, K. 1999/4113. Yine Dan. 12. D., 07.10.1998 gün, E. 1998/183, K.1998/2298 sayılı kararı da aynı yöndedir.

Özetle, Anayasa'nın 153. maddesinde bulunan iptal kararlarının geriye yürümezliği ilkesi, yine Anayasamızın 152. maddesindeki dava mahkemesinin Anayasa Mahkemesi kararına uymak zorunda olması kuralı ile çeliştiğinden, 153. maddenin 152. madde karşısında uygulanmayacağı hem anayasal bir buyruk, hem de mantıksal bir çıkarımıdır.

aab- Somut Norm Denetimi Yoluyla Verilen İptal Kararının Görülmekte Olan Diğer Mahkemelere Etkisi:

Doktrinde ve uygulamada somut norm denetimi yoluyla verilen iptal kararının dava mahkemesinde göz önünde bulundurulacağıın Anayasa'nın amir hükmü olduğu, dolayısıyla dava mahkemesinde yargılanan olay açısından iptal kararının geriye yürüyeceği kabul edilmektedir. Ancak burada üzerine durulması gereken diğer bir önemli nokta, acaba itiraz yoluyla yapılan başvuru üzerine iptal edilen hükmü, benzer işlerde, uygulama durumunda bulunan başka mahkemeler veya aynı mahkemenin başka dosyalarında da bu hükmü yok kabul ederek mi, yoksa her dosya için mutlaka Anayasa Mahkemesine başvurduktan sonra mı karar verilecektir⁶¹¹.

Bu durumda yazında, üç farklı görüş ileri sürülmüştür. Birinci görüşe göre, Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararı geriye yürümez; iptal kararından sadece Anayasa'daki açık hüküm gereğince (Anayasa md. 152), Anayasaya aykırılık itirazında bulunan davanın tarafları yararlanır (inter partes). İptal kararından yararlanılması için her dosya için ayrı ayrı Anayasa Mahkemesine başvurulması

⁶¹¹ ALİEFENDİOĞLU, Y., **Anayasa Yargısı ve Türk Anayasa Mahkemesi**, s. 303. Sorunu ortaya koyan başlıca çalışmalar için bkz: ULER, Y., "Anayasa Mahkemesi İptal Kararları Geriye Yürür", s. 518-519, GÜNEŞ, T., "C.H.P'nin Haksız İktisaplarının İadesi Hakkında 6195 sayılı Kanunu İptal Eden Anayasa Mahkemesi Kararı Üzerine", s. 359-360, AZRAK, Ü., "Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarının Geriye Yürümezliği", s. 161-163, KIRATLI, M., **Anayasa Yargısında Somut Norm Denetimi (İtiraz Yolu)**, s.179-180.

gerekmektedir. Aksi takdirde, olay zamanında geçerli olan (iptal olunan) norm uygulanır⁶¹².

Bu görüşün kabul edilmesi durumunda, haksız ve adalete aykırı durumlar ortaya çıkacak, mahkemelerin iş yükleri artacak ve böylece yargılama uzayacaktır⁶¹³. Bunun yanı sıra, söz konusu görüş, inter partes bir hükme karar verilmesini gerektirdiğinden eleştirilebilir. Çünkü bilindiği gibi 1961 Anayasasında Anayasa Mahkemesine tanınan inter partes hüküm verebilme yetkisi⁶¹⁴ 1982 Anayasasında düzenlenmemiştir. Dolayısıyla Anayasamıza göre iptal kararları genel etkili ve herkesi bağlayıcıdır. Bu etkinin, iptalin itiraz yoluyla ya da doğrudan iptal davası (soyut norm denetimi) sonucunda mı elde edildiğine bağlı olarak değişmemesi gerekir⁶¹⁵.

İkinci görüş ise iptal kararının geriye yürümezliğini, sadece hakkında henüz dava açılmamış konularla sınırlı tutmaktadır. Başka bir ifadeyle, Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararı Resmi Gazetede yayımlandığı anda uyumsuzluk konusu yapılmış işlerde iptal kararı dikkate alınacak ve iptal edilen hüküm yok kabul

⁶¹² ALİEFENDİOĞLU, Y., **Anayasa Yargısı ve Türk Anayasa Mahkemesi**, s. 303-304. Bu gibi durumlar için, AZRAK da bu görüşü benimseyen şu şekilde bir çözüm önermiştir. "...dava mahkemesi, AYM tarafından iptal edilmiş olan bir kanunu olayda uygulamak durumundaysa, bu kanun aleyhine itiraz yoluyla AYM'ye başvurulmalıdır. AYM. bu takdirde, ortada iptale ilişkin bir kesin hüküm olduğu gerekçesiyle, dava mahkemesinin itirazını reddedecektir. AYM'nin, söz konusu kanunun Anayasa aykırılığı dolayısıyla iptal edilmiş olduğu tespitini içeren bu kararı, bildirici (Declaratif) bir karar olarak olay mahkemesini bağlayacaktır. Başka bir söyleyişle, itiraz yoluyla Anayasa Mahkemesi'ne başvurmuş olan dava mahkemesi görmekte olduğu dava ile Anayasa Mahkemesi'nin söz konusu kararı arasında bu suretle kurulmuş olan ilgi dolayısıyla, Anayasa Mahkemesi'nin, aleyhine başvurulmuş olan hükmün Anayasa'ya aykırılığını daha önceki bir kararına yollamada bulunarak beyan eden bu son kararını uygulamak suretiyle, Anayasa'ya aykırılığı hüküm altına alınmış olan kanunu davada nazara almayacaktır". AZRAK, Ü., "Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarının Geriye Yürümezliği", s. 163-164.

⁶¹³ ALİEFENDİOĞLU, Y., **Anayasa Yargısı ve Türk Anayasa Mahkemesi**, s. 304.

⁶¹⁴ Kaldı ki Danıştay, 1961 Anayasası döneminde vermiş olduğu kararlarda bile, "Anayasa Mahkemesince verilen iptal kararının yalnız ilgili iş için hüküm ifade edeceği düşünülemez. Zira bu iptal kararı Anayasa'nın 152. maddesinin beşinci fıkrasında yazılı olduğu üzere olayla sınırlı ve yalnız tarafları bağlayıcı olduğuna karar verilmemiştir" Dan. 9. D., 09.12.1968 gün, E. 1968/726, K. 1968/3132.(ULER, Y., "Anayasa Mahkemesi İptal Kararları Geriye Yürür", s. 519.) şeklinde hüküm tesis ederek inter partes karar vermeyi yeğlememiştir.

⁶¹⁵ ULER, Y., "Anayasa Mahkemesi İptal Kararları Geriye Yürür", s. 519.

edilecek; daha sonra açılan davalarda ise, işlemin tesis edilme tarihi iptalden önce ise iptal kararı dikkate alınmadan karar verilecektir⁶¹⁶.

Üçüncü görüş göre ise, iptal kararından önce uyuşmazlık haline getirilmiş işlemlerde iptal edilen normun uygulanmaması gerekir. Bu durumun iptal kararlarının geriye yürümezliği ilkesiyle çelişen bir yönü yoktur. Zira Anayasa Mahkemesi Anayasaya uygunluk denetimi sırasında varsa önce Anayasa aykırılığı saptar, sonra hükmü iptal eder. Geriye yürümeyen iptal hükmüdür. Başka bir deyişle iptal edilen norm bu konudaki Anayasa Mahkemesi kararının yayımlanması ile yürürlükten kalmaktadır. Anayasaya aykırılığın saptaması ise, bir yasa veya hükmün anayasaya aykırı olduğunun Anayasa Mahkemesince belirlenmesidir. Bu belirleme ise bir zaman kesitiyle sınırlı tutulamaz. Anayasaya göre hâkimler önce Anayasaya uygun karar vermek durumundadırlar. Anayasa Mahkemesi kararları yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını, gerçek ve tüzel kişileri bağlar.(m. 153) Bu nedenle, bir norm Anayasa Mahkemesince iptal edilmişse ise, hâkim bakmakta olduğu aynı nitelikteki başka davalardaki işlerde, iptal edilmiş kararı yok kabul ederek herkesi bağlayıcı (erga omnes) karar vermelidir⁶¹⁷.

Danıştay'ın ikinci görüşü benimseyen kararları istikrar kazanmıştır. Yüksek Mahkemenin bu kararlardan birinde ikinci görüş “...(iptal kararı geriye yürümez) hükmünden hareket olunarak, bu dosya ile dava konusu edilen olayda yahut ihtilaf konusu edilmiş olup halen görülmekte bulunan diğer davalarda iptal kararının uygulanmayacağı neticesinin çıkarılması her şeyden evvel Anayasanın 151’inci maddesi hükmüne ve 152’inci maddede yer alan (“Anayasa Mahkemesi kararları devletin, yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını ve gerçek ve tüzel

⁶¹⁶ ALİEFENDİOĞLU, Y., **Anayasa Yargısı ve Türk Anayasa Mahkemesi**, s. 304.

⁶¹⁷ ALİEFENDİOĞLU, Y., **Anayasa Yargısı ve Türk Anayasa Mahkemesi**, s. 304.

kişileri bağlar.” tarzında ifadesini bulan temel hukuk kurallarına aykırı düşer. Böyle bir telakki, Anayasa Mahkemesi kararlarının geriye yürümemesi değil, hiç yürümemesi neticesini ortaya koyduğundan, Anayasa ve hukuk dışı böyle bir düşünce tasvip olunamaz⁶¹⁸” şeklinde benimsenmiştir⁶¹⁹. Ancak Danıştay 13.

⁶¹⁸ Dan. 8. D., 17.9.1968 gün, E. 1967/153, K. 1968/2783 (DKD, S: 127-130, s. 264).

⁶¹⁹ Yüksek Mahkeme'nin bu konuya ilişkin başka kararlarına örnek olarak "...Anayasa'nın 'Anayasa Mahkemesi Kararları' başlıklı 153. maddesinin 5. fıkrasında, aynı maddenin 3. fıkrasında yer alan, kanun, kanun hükmünde kararname hükümlerinin, iptal kararlarının Resmi Gazete'de yayımlandığı tarihte yürürlükten kalkacağı, gereken hallerde Anayasa Mahkemesi'nin iptal hükmünün yürürlüğe gireceği tarihi ayrıca kararlaştırılabileceği kuralını tamamlar biçimde, iptal kararlarının geriye yürümeyeceği hükmüne bağlanmış; Anayasa Mahkemesi kararlarının, yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını, gerçek ve tüzel kişileri bağladığı belirtilmiştir.

Bu düzenlemenin, "hukuk devleti" ilkesinin gereği ve doğal sonucu olarak, hukukun genel ilkelerine ve Anayasaya aykırı oldukları için iptal edilen kuralların yürürlükte iken uygulanmasıyla tüm sonuçlarıyla birlikte elde edilmiş kazanılmış hakkı korumayı amaçladığı açıktır.

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 uygulanmayacağı anlamını taşımamaktadır.

Aksi hal "hukuk devleti" ve "Anayasanın üstünlüğü" ilkeleriyle bağdaştırılmaz.

Kaldı ki; menfaat veya hakkını ihlal ettiğini ileri sürdüğü ve hukuksal durumunda etki yaratan idari işlemin iptali istemiyle dava açan ilgilinin, bu işlemin dayandığı yasa ya da yasa gücündeki kararname hükmünün iptali için itiraz yoluyla Anayasa Mahkemesine -başvurulmasını isteme hakkının devamı olarak Anayasa Mahkemesinin bu kuralların iptali yolundaki kararının sonuçlarının görülmekte olan davasında uygulanmasını istemek hak ve yetkisi de vardır". Dan. 10. D., 24.5.1999 gün, E. 1996/9928, 1999/2597. mk:@MSITStore:C:/program%20Files/KAZANCI/ibb/contents.chm:/10d-1996-9928...

"Her ne kadar Anayasanın 153 üncü maddesi uyarınca Anayasa Mahkemesi kararları geriye yürümez ise de, bu hükmün amacı, iptal kararından sonuçlarını doğurmuş ve ihtilaf konusu yapılmamış işlemleri iptal kararının etkisinden ayırık tutarak kamu düzeninin istikrarını sağlamaktır. Bir başka anlatımla bu kural ile iptal edilen kanun hükmüne dayalı kazanılmış hakları ve kamu düzeninin istikrarını korumak amaçlanmıştır. Aksine bir yorum, Anayasaya aykırılığı Anayasa Mahkemesi kararı ile sabit olan bir kanuna dayalı işlemler daima ve doğal olarak iptal kararından önce tesis edilmiş olacağından, yükümlülerin hukukunu etkilememesi sonucunu doğurur. Bu durumda, Anayasanın 152 nci maddesinde yer alan; "bir davaya bakmakta olan mahkeme uygulanacak bir kanun veya kanun hükmünde kararnamenin hükümlerini Anayasaya aykırı görürse veya taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varırsa Anayasa Mahkemesinin bu konuda vereceği karara kadar davayı geri bırakır. Anayasa Mahkemesi, işin kendisine gelişinden başlamak üzere beş ay içinde kararını verir ve açıklar. Bu süre içinde karar verilmezse mahkeme davayı yürürlükteki kanun hükümlerine göre sonuçlandırır. Ancak, Anayasa Mahkemesi kararı, esas hakkındaki karar kesinleşinceye kadar gelirse, mahkeme buna uymak zorundadır" hükmünün anlamı ve uygulanma olanağı kalmaz.

Bu kurallardan anlaşılacağı üzere, uyuşmazlık konusu yapılan bir tasarrufun dayanağı kanun veya kanun hükmünde kararname hükmü Anayasa Mahkemesince iptal edilirse, söz konusu uyuşmazlığı çözmek durumunda olan yargı yeri iptal kararını göz önünde bulundurmak ve ona uymak zorundadır". Dan. 4. D., 13.5.1991 gün, E. 1990/2917 K. 1991/1745. mk:@MSITStore:C:/program%20Files/KAZANCI/ibb/contents.chm:/4d-1990-2917...

"...öğretide ve uygulamada Anayasa Mahkemesi'nce verilen iptal kararlarının görülmekte olan eldeki davalarda da uygulanacağı kabul edilmiştir" şeklindeki kararlar verilebilir. Yar., 7. HD., 07.11.1994 gün, E. 1994/6945, K. 1994/10568. mk:@MSITStore:C:/program%20Files/KAZANCI/ibb/contents.chm:/7hd-1994-6945....

Dairesinin ve Yargıtay 5. Hukuk Dairesinin birinci görüşe itibar edilen kararları da mevcuttur⁶²⁰.

Kanımızca ikinci ve/veya üçüncü görüş hem akla yatkın, hem de Anayasa'ya uygundur. Bu nedenle, GÜNEŞ'in ikinci görüşü destekler şu düşüncesine katılmamak mümkün değildir: “Kanun iptal edilmemiş olsaydı, ilgililer, dava esansında, kendilerine uygulanmak istenen kanunun Anayasaya aykırılığını iddia edecekler, bu şekilde de 151. maddenin tefsirinden faydalanacaklardır. Diğer bir deyimle Anayasa'ya aykırı bir kanunun yürürlükte kalması bu kanunun şerrinden kurtulma bakımından, iptal edilmiş olmasına nazaran daha mı temenni edilir olacaktır? Bu takdirde Anayasa Mahkemesince her kanunun iptali kararının bu kanundan zarar gören vatandaşlar için bir felaket olacağı ve hukuk devletinin gerçekleşmesinin ancak anayasa mahkemesinde iptal davası açılmamasına bağlı kalacağını söylemek gerekecektir. Hukuk Devletinden pek büyük bir coşkunlukla bahseden Türk Anayasasının maksadının bu olmadığı, olmayacağını izaha bile lüzum yoktur⁶²¹”.

ab- Kesin Hükümlere Etkisi:

aba- Genel Olarak:

Derdest davalarda, Anayasa Mahkemesince verilen iptal kararının göz önünde bulundurulacağı yukarıda açıklandığı üzere açıktır. Ancak yargılama süreci tamamlanmış, kesin hükümle sonuçlanmış davalar açısından bu kararlarının uygulanabilirliği pozitif hukukumuz açısından mümkün görülmemektedir.

⁶²⁰ ALİEFENDİOĞLU, Y., **Anayasa Yargısı ve Türk Anayasa Mahkemesi**, s. 304-305.

⁶²¹ GÜNEŞ, T., “C.H.P'nin Haksız İktisaplarının İadesi Hakkında 6195 sayılı Kanunu İptal Eden Anayasa Mahkemesi Kararı Üzerine”, s. 360.

Yazında⁶²² ve yargı kararlarında⁶²³ sıkça tekrarlandığı üzere, Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararları kesinleşmiş mahkeme kararlarını etkilemez. Bunun tek istisnası ceza mahkûmiyetleri hakkında verilmiş kararlardır.

⁶²² "...iptal kararlarının, kesin hüküm halini almış yargı ve idare kararları saklı kalmak şartıyla, geriye yürüdüğünü kabul etmek zorunludur. Esasen, geriye yürümezlik ilkesi hukuk güvenliği amacıyla tercih edildiğine göre, bu ilkenin yalnız kesin hüküm hallerini istihdaf ettiğini kabul etmek onun amacına daha uygun düşer". KIRATLI, M., **Anayasa Yargısında Somut Norm Denetimi (İtiraz Yolu)**, s. 180, "...iptal kararları kesinleşmiş mahkeme kararlarını etkilemez (geriye yürümez). Ancak ceza mahkûmiyetlerinde durum ayrıdır". ALİEFENDİOĞLU, Y., **Anayasa Yargısı ve Türk Anayasa Mahkemesi**, s. 307.

⁶²³ Örneğin Yargıtay'ın bir kararında, uyuşmazlığın kesin bir hükümle sonuçlanmasından sonra, hükme esas teşkil eden bir yasanın Anayasa Mahkemesince iptal edilmesi üzerine, "...Uyuşmazlığın çözümü için öncelikle; yargılama hukuku açısından 'dava şartı' ile 'kesin hüküm' kurum ve kavramlarının temel hukuki esasları üzerinde durulmasında yarar vardır. Dava şartları, mahkemenin davanın esası hakkında yargılamada bulunabilmesi için gerekli olan şartlardır. Diğer bir anlatımla; Dava şartları, dava açılabilmesi için değil mahkemenin davanın esasına girebilmesi için aranan Kamu düzeni ile ilgili zorunlu koşullardır. Mahkeme, hem davanın açıldığı günde, hem de yargılamanın her aşamasında dava şartlarının tamam olup olmadığını kendiliğinden araştırıp, inceler ve bu konuda tarafların istem ve beyanları ile bağlı değildir. Dava şartları dava açılmasından, hüküm verilmesine kadar varolmalıdır. Dava şartlarının davanın açıldığı günde bulunmaması yada bu şartlardan birinin yargılama aşamasında ortadan kalktığından öğrenilmesi durumunda mahkeme davanın mesmu (dinlenebilir) olmadığından reddetmesi gerekir.

Bu bağlamda, olayla sıkı bağlantısı nedeni ile hemen vurgulayalım ki, dava konusu uyuşmazlığın daha önce bir kesin hüküm ile çözümlenmemiş olması da (olumsuz) dava şartıdır. Birinci dava ile ikinci davanın müddeabihlerinin (konusunun), dava sebeplerinin (vakıaların) ve taraflarının aynı olması maddi anlamda kesin hüküm oluşturur (HUMK. Md. 237). Kesin hüküm, hem bireyler için hem de devlet için hukuki durumda bir kararlılık ortaya koyar. Bununla, hukuki güvenilirlik ve yargı erkine güven sağlandığından kamu yararı ile doğrudan ilgilidir.

Kesin hüküm itirazı, davanın her aşamasında ileri sürülebilir ve mahkemede; (Yargıtay'da) davanın her aşamasında kesin hükmün varlığını kendiliğinden gözetip, davayı kesin hükümden (dava şartı yokluğundan) reddetmesi gerekir. Yine kesin hüküm itirazı mahkemede ileri sürülmemiş olsa dahi, ilk defa Yargıtay'da (teyiz veya karar düzeltme aşamasında) da, dahası bozmadan sonrada ileri sürülebilir. Bu bakımdan usulü kazanılmış hakkın istisnasıdır ve tarafların iradesine de bağlı olmayan mutlak bir etkiye sahiptir. O nedenle kesin hükmün varlığı, yargılamanın bir kesiminde nazara alınmamış olması diğer bir kesiminde ele alınmasını engellemez.

Yeri gelmişken, uyuşmazlığın diğer ayağını oluşturan Anayasa Mahkemesinin iptal hükmünün özelliği, geriye yürüme (ex tunc) etkisinin hukuki kapsam ve uygulama alanı üzerinde durdurulmasında yarar vardır.

Öncelikle belirtelim ki, Anayasa Mahkemesinin iptal kararları resmi gazetede yayımlandıkları tarihten itibaren ve geleceğe dönük olarak hüküm ve sonuç doğurur. Anayasa Mahkemesinin iptal kararlarının etkisi henüz kesin hükme bağlanmamış olan davalar yönünden geçerlidir.

Gerçekte de, Anayasal yargıda; idari yargıdaki iptal kararının (ex tunc) geriye yürüme etkisi ilke olarak kabul edilmemiş ve iptal edilen kuralın baştan beri geçersiz duruma geldiği esası benimsenmemiştir. Diğer bir anlatımla Anayasa Mahkemesinin iptal kararının geri yürümezliği kuralına öncelik tanınmıştır (Anayasa md. 153).

Özel Dairece üzerinde durulan bir başka husus yaşlılık aylığının hukuksal niteliğidir. Dairece yaşlılık aylığının anayasal ve yasalar karşısındaki konumuna göre sürekli kullanılması zorunlu bir hak olduğu ve bu haktan vazgeçilemeyeceği ve kaçınılmayacağı vurgulanmış ve kesin hüküm dâhil diğer özel hukuk alanında yer alan kurumlarla karşılaştırılmayacağı ve bu kurullarla açıklanamayacağı, sosyal güvenlik hukuku çerçevesinde çözümü gerektiği vurgulanmıştır. Ne var ki, Anayasanın 153/V maddesine bakıldığında, iptal kararının geri yürümeceği ilkesine, yasa koyucu tarafından bir istisna tanınmadığı kuşku ve duraksamaya yer olmaksızın görülmektedir.

Türk Anayasal sisteminde benimsenen iptal kararının geriye yürümezliği kuralının getiriliş amacı, Devlete güven duygularını sarsmamak, Devlet yaşamında kargaşaya neden olmamak, toplum huzurunun sarsılmamasını sağlamak olarak özetlenebilir. Bu hükmün Anayasada yer almasının nedeni, 1961 Anayasası'nın 150. maddesinin gerekçesinde ""içtimai huzur mülahazasına"" dayandırılmıştır. Esasen bir hukuk kuralının yürürlüğü sırasında bu kurala uygun biçimde, tüm sonuçları ile kesin olarak edinilmiş hakların (kazanılmış haklar) korunması hukuk devletinin gereğidir. O nedenle hukuksal ve maddi alanda etkisini göstermiş hukuk kuralları uyarınca tamamlanmış ve sonuçlarını doğurmuş bulunan kazanılmış haklara Anayasa Mahkemesi iptal hükmünün geriye yürümeyeceğinin (ceza mahkûmiyetlerinde durum farklıdır) kabulü kaçınılmazdır.

Kazanılmış haklar Hukuk Devleti kavramının temelini oluşturan en önemli unsurlardandır. Kazanılmış hakları ortadan kaldırmaya nitelikte sonuçlara yol açan yorumlar Anayasanın 2. maddesinde açıklanan ""Türkiye Cumhuriyeti sosyal bir hukuk devletidir"" hükmüne aykırılık oluşturacağı gibi toplumsal kararlılığı, hukuksal güvenceyi ortadan kaldırır, belirsizlik ortamına neden olur ve kabul edilemez.

Anayasa Mahkemesi kararlarının mahkemeleri bağlayıcı niteliği açıktır. Bu etki yukarıda da açıklandığı üzere, hem kararın yayımlanması ile ortaya çıkar, hem de yayımlandığı sırada derdest olan davalar açısından etkiye sahip olabilir.

Uyuşmazlığın çözümünde akla gelebilecek bir başka yön ise; borçlanmanın geçerliliği için aranan fakat, Anayasa Mahkemesince iptaline karar verilen ""kesin dönüş"" koşuluna bu kez geçerlilik koşulu olarak yer vermeyen, 6.8.2003 günlü Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 4958 sayılı Yasanın 56. maddesi ile 3201 sayılı Yasanın 3. maddesine getirilen yeni düzenlemenin, aynı nedene dayalı iptal ile oluşan kesin hükme etkisinin olup olamayacağıdır.

Yasa değişikliği ile getirilen bir düzenlemenin, ancak bu yönde bir ihya hükmü içermesi durumunda buna olanak bulunmaktadır. Ne var ki anılan yeni düzenlemede bu tür bir hükme yer verilmemiş olması karşısında, kesin hüküm olgusu nedeniyle oluşan hukuksal engeller tekrar karşımıza çıkmaktadır.

Konu ile ilgili temel hukuk kurallarının açıklanmasından sonra bu ilkelerin ışığında somut olayın değerlendirilmesine sıra gelmiştir.

Ankara ikinci İş Mahkemesinin 1999/2266 Sayılı dosyasının yukarıda açıklanan içeriğinden anlaşılacağı üzere; aynı davacı tarafından davalı SSK aleyhine aynı maddi vakıalara dayanılarak ve aynı isteklerle dava açılmış, yapılan yargılama sonunda davanın reddine karar verilmiş ve 10. Hukuk Dairesinin ilamıyla onanarak kesinleşmiştir. Eldeki davanın tarafları ve konusu önceki dava ile aynı olup, dayandıkları maddi vakıalar da aynıdır. Bu açık durum karşısında kesin hükmün varlığında kuşku bulunmamaktadır. Kesin hükme rağmen açılan ve tarafları, dava konusu, sebebi, dayanakları aynı olan ikinci davanın dinlenmesine olanak bulunmadığı gibi, bu ikinci davanın temyiz aşamasında verilen Anayasa Mahkemesi kararının yine yukarıda açıklanan ilkeler karşısında bu davaya etkisinin olabileceği de düşünülemez. Diğer önemli bir hususta, dava konusu uyuşmazlığın daha önce bir kesin hüküm ile (HUMK Md. 237) çözümlenmiş olmasının dava şartı olması ve olumsuz dava şartı adıyla adlandırılan bu şartın başkaca araştırma yapmaksızın, davanın salt bu nedenle reddini gerektirmesidir. Kısacası; eldeki davada davanın görülebilirlik şartları yoktur ve ileriye etkili olacak bir iptal kararının bu olumsuz şartı oluşturan kesin hükmü ortadan kaldırmaya nitelikli de bulunmamaktadır.

Anayasa Mahkemesinin iptal kararlarının kural olarak resmi gazetede yayımlandıkları tarihten itibaren ve geleceğe dönük olarak hüküm ve sonuç doğuracağı unutulmamalıdır. Bu nedenledir ki dairenin görüşünün aksine Anayasa Mahkemesinin iptal kararından önce iptal edilen yasa kuralına dayanılarak kesinleşmiş mahkeme kararının Anayasa Mahkemesi kararından etkilenmeyeceği açıktır. Daha açık anlatımla Anayasa Mahkemesinin iptal kararının, iptal edilen yasa kuralına dayanılarak daha önce verilip kesinleşmiş olan hükme etkili olması olanaklı değildir. Mahkemece davanın kesin hüküm nedeniyle reddi ve aynı nedene dayalı direnme kararı usul ve yasaya uygun olup, onanması gerekir” şeklinde karar vermiştir. YHGK, 31.3.2004 gün, E. 2004/21-156, K. 2004/194 mk:@MSITStore:C:/program%20Files/KAZANCI/ibb/contents.chm::/hgk-2004-21 – 1...

Yine Danıştay'ın bir kararında da, Anayasa Mahkemesi'nin iptal ettiği bir vergi kanuna istinaden kesinleşmiş bir verginin, iptal kararından sonra yeniden ihtilaf konusu edilemeyeceğini, “...Anayasa Mahkemesinin iptal kararı kesinleşmiş hukuki durumların sonucunu ortadan kaldırmayacağı gibi, bu hususların yeniden ele alınıp incelenmesine de olanak sağlamaz” şeklinde ifade edilmiştir. Dan. 4. D., 08.10.1992 gün, E. 1992/54, K. 1992/4250 . mk:@MSITStore:C:/program%20Files/KAZANCI/ibb/contents.chm::/4d-1992-54.htm

Gerçekten ceza hukukundaki istisnayı bir tarafa bırakırsak, iptal kararlarının geriye yürümesi kesin hükümler bakımından pozitif hukukumuz açısından mümkün görülmemektedir. Zira kesin hüküm halini alan bir yargı kararının yeniden yargı yerlerince incelenebilmesi; ancak kanunda sayılan yargılamanın yenilenmesi (İYUK md. 53) sebeplerinin dava konusu olayda mevcut olması ile mümkündür. Anayasa Mahkemesi'nin vermiş olduğu iptal kararları ise bu sebepler arasında sayılmamıştır. Dolayısıyla pozitif hukukumuzla göre, kesin hüküm halini almış yargı kararları, bu kararlardan sonra verilen Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararları ile çelişkiye düşseler bile, söz konusu bu çelişki, kesin hükmün varlığını muhafaza etmesine engel olmayacaktır.

Ancak ULER, iptal edilen bir yasaya dayanılarak verilmiş ve kesinleşmiş yargı kararlarına karşı yargılamanın yenilenmesi yoluna gidilebilmesi gerektiği düşünmektedir. Yazara göre, HUMK, İYUK ve CMUK da gösterilen yargılamanın yenilenmesi sebeplerinin numeros clausus (sınırlı sayıda) olduğu ileri sürülerek Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararından sonra yargılamanın yenilenmesinin olanaksızlığını iddia etmek aşırı şekilcilik olur. Ayrıca, söz konusu kanunlarda sayılan diğer sebeplerin kesin hükmün dayanağı olan kanunun Anayasaya aykırılığından daha ağır nedenler değildir. Bu nedenle, Anayasa Mahkemesince verilen iptal kararından sonra yargılamanın yenilenmesi yoluna gidilebilmelidir⁶²⁴.

Kanımızca geriye yürümesi hukuki güvenliği zedelemeyecek olan iptal kararları kesin hükümlere de uygulanabilmelidir. Zira aksi bir uygulamanın (Anayasa'ya aykırılığı tespit edilen bir norma göre verilen hükmün) adaletsiz sonuçlar doğuracağı açıktır. Fakat hukuki güvenlik ilkesinin çiğnenmediği

⁶²⁴ ULER, Y., "Anayasa Mahkemesi İptal Kararları Geriye Yürür", s. 520.

durumlarda, iptal kararlarının geriye yürütülmesi için bu geriye yürümeye izin veren düzenlemelere ihtiyaç vardır.

Bu tespitin doğruluğunu, uyum yasaları çerçevesinde, yargılamanın yenilenmesi sebepleri arasında Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin almış olduğu aksi yöndeki kararların eklenmesi de teyit etmektedir. Bu itibarla, kanun koyucu tarafından yasal bir düzenlemeye gidilerek, Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararlarının da bu sebepler arsasına eklenmesi ve böylece iptal edilen bir yasaya dayanılarak verilmiş ve kesinleşmiş yargı kararlarına karşı da yargılamanın yenilenmesi yolunun açılması gerekmektedir.

abb- Ceza Hukukunda:

Anayasamızda açık bir hüküm bulunmamasına rağmen, kesin hükümden sonra Anayasa Mahkemesince iptal kararı verilmesi halinde, nasıl hareket edileceği ceza hukukunun temel prensipleri ile belirlenebilir⁶²⁵.

Buna göre, beraata ilişkin hükümler, 'kesin hüküm dokunamazlığı' ilkesi gereğince hiçbir suretle yeniden gözden geçirilip bozulamaz⁶²⁶. Zira sanık aleyhine hükmün bozulması ceza hukuku ilkeleri uyarınca mümkün değildir. Bu yüzden kesinleşmiş beraat hükümleri açısından, Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararları ile ceza hukukunun temel prensipleri arasında bir çelişki bulunmamaktadır.

Ceza mahkûmiyeti kararlarında ise aynı şeyi söylemek olası değildir. Her ne kadar Anayasada "iptal kararları geriye yürümez" denilmiş ise de, ceza hukukunun

⁶²⁵ EREM, F., "Ceza Hukuku Yönünden Anayasa Aykırılık İddiası", s. 466, ÖZBUDUN, E., **Türk Anayasa Hukuku**, s. 411.

⁶²⁶ EREM, F., "Ceza Hukuku Yönünden Anayasa Aykırılık İddiası", s. 466.

temel bir ilkesi olan “sanık lehine hüküm uygulanır” ilkesi⁶²⁷, geriye yürümeği zorunlu kılmaktadır⁶²⁸.

Bir ceza hükmü Anayasaya aykırı bulunarak iptal edilirse, iptal kararı geriye yürümelidir. Mahkûmiyet kararının dayandığı yasanın iptalinden sonra, cezanın infazına devam edilmesi, Türk Ceza Kanunu’nun 7. maddesindeki ceza yasalarının zaman içinde uygulanmasıyla ilgili ilkelere aykırı düşer⁶²⁹. Çünkü Anayasa Mahkemesi’nin iptal kararı ile artık fiil suç olmaktan çıkarılmıştır. Her ne kadar Türk Ceza Kanunu’nun 7. maddesinde, kanunların Anayasa aykırılığının tespitinden söz edilmeyip, ceza mahkûmiyetine esas teşkil eden kanun hükmünün yasama organınca kaldırılması veya değiştirilmesi halinden bahsediliyorsa da, bir ceza hükmünün anayasaya aykırılığı saptanarak iptal edilmesi halinde de evleviyetle öyle olması gerekir⁶³⁰. Bir ceza kanunun kaldırılması veya değiştirilmesi çeşitli mülahazalarla olabileceken, Anayasa Mahkemesince iptali ise, ancak Anayasa’ya aykırılık halinde mümkündür. Bu itibarla, kanunun değiştirilmesi veya kaldırılması halinde sanığa tanınan bu hakkın, iptali halinde tanınmaması mantık dışı olur. Zira sanık lehine hükmün uygulanmasının amacı, artık suç sayılmayan bir fiilin cezalandırılmasında kamu menfaatinin olmamasıdır. Oysa Anayasa’ya aykırı bir ceza hükmü ihdas

⁶²⁷ Söz konusu ilke, “usul yasasında yer aldığı halde anayasal nitelikte olan, yetki ve görev hükümleri gibi; adi yasada yer almış anayasal bir hükümdür” ULER, Y., “Anayasa Mahkemesi İptal Kararları Geriye Yürür”, s. 518.

⁶²⁸ Hukuk yazınında genel kanı bu yönde olmasına rağmen, aksi düşünceye sahip yazarlar da mevcuttur. Örneğin, bir görüşe göre, sanık lehine hüküm uygulanır kuralı, ancak yasalar için geçerlidir. Bir kanunun diğer bir kanunla kaldırılması ile bir kanunun Anayasa Mahkemesince iptal edilmesi aynı şey değildir. Bu nedenle ceza hukukundaki bu ilkenin Anayasa Mahkemesi’nin vermiş olduğu iptal kararları açısından geçerli olmaması gerekir. D’ESPINOZA, **Leggi Incostituzionali, decret-legendon convertiti e suscessione di leggi penali** (Riv. Penale, 1957, fase, 11-12), s. 607, 610, 612 (Akt: EREM, F., “Ceza Hukuku Yönünden Anayasa Aykırılık İddiası”, s. 470.), GÖLCÜKLÜ ise, iptal kararlarının geriye yürümesi halinin farklı uygulamalara neden olacağından ceza hukukunda da geriye yürümezlik ilkedir. GÖLCÜKLÜ, F., “Ceza Hukuku Açısından 1961 T.C Anayasası”, **SBFD**, C: XVIII, S: 2, s. 281-304.

⁶²⁹ EREM, F., **Ön Mesele (= Mesele Müstehire) Olarak Anayasaya Aykırılık İddiası**, s. 21.

⁶³⁰ ÖZBUDUN, E., **Türk Anayasa Hukuku**, s. 411-412.

edildiği tarihten itibaren Anayasa'ya aykırı olduğundan, ihdas edildiği tarihten bu yana hiçbir zaman kamu menfaatine uygun olmamıştır.

Sorunun bu şekilde çözümlenmesi aynı zamanda eşitlik ilkesinin de gereğidir. Zira aynı fiili iptal kararından önce işleyenler ile sonra işleyenlerin farklı ceza görmeleri ya da sonrakiler cezalandırılmazken, öncekilerin cezalandırılması eşitlik ilkesi ile de bağdaşmaz⁶³¹.

Anayasa Mahkemesince iptal edilen yasanın mahkûmiyet kararına dayanak teşkil etmesi durumunda, yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, failin lehe olan iptal kararından yararlanacağı açıktır. Ancak iptal hükmünün uygulanmasının re'sen mi, yoksa olağanüstü kanun yoluyla (yargılamanın yenilenmesi) mı mümkün olduğu konusunda farklı görüşler mevcuttur.

Bu sorun İtalya'da, "Anayasaya aykırılığı beyan olunan kuralın tatbiki neticesinde kesin bir mahkûmiyet kararı verilmişse, infazı ve bütün cezai neticeleri ortadan kalkar" şeklinde bir kanunla çözülmüş⁶³²; Federal Almanya'da ise iptal edilen bir kanuna dayanılarak kesinleşmiş bir mahkûmiyete uğramış kimseye yargılamanın yenilenmesini isteme hakkı tanınmıştır⁶³³.

Doktrinde de kimi yazarlar, Federal Almanya'da benimsenen görüş doğrultusunda, bu durumda ilgiliye yargılamanın yenilenmesi hakkının tanınması gerektiğini ileri sürmüşlerdir⁶³⁴. Oysa ÖZBUDUN'un ifade ettiği üzere, buna ne imkân ne de gerek vardır. İmkân yoktur; çünkü yargılamanın yenilenmesi sebepleri kanunda tahdidi olarak belirtilmiştir. Gerek de yoktur; çünkü Türk Ceza Kanunu'nun

⁶³¹ ALİEFENDİOĞLU, Y., *Anayasa Yargısı ve Türk Anayasa Mahkemesi*, s. 306.

⁶³² KIRATLI M., *Anayasa Yargısında Somut Norm Denetimi (İtiraz Yolu)*, s. 182-183.

⁶³³ AZRAK, A., Ü., "Almanya ve Avusturya'da Anayasa Yargısının Esasları", *İÜSBFD*, Y: 2, İstanbul 1984, S: 2, s. 26-27.

⁶³⁴ KIRATLI M., *Anayasa Yargısında Somut Norm Denetimi (İtiraz Yolu)*, s. 182, ALİEFENDİOĞLU, Y., *Anayasa Yargısı ve Türk Anayasa Mahkemesi*, s. 306, ROSSİ, P., "Ceza Kanunlarının Anayasaya Aykırılığının Kontrolü", s. 346, ARMAĞAN, S., *Anayasa Mahkememizde Kazai Murakabe Sistemi*, İÜHF Yay., İstanbul 1967, s. 145-146.

7. maddesinin uygulanmasıyla, cezanın infazı sona erecek ve bütün kanuni sonuçları da kendiliğinden ortadan kalkacaktır⁶³⁵.

b- Dava Konusu Edilmemiş İşlere Etkisi:

Yukarıda belirtildiği gibi, doktrinde ve yargı kararlarında, Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararlarının geriye yürümezliğinin kesin hüküm halini almış yargı kararları ve (dava açılmayarak) kesinleşmiş idari işlemler açısından istisnasız geçerli olduğu; ancak uyuşmazlık konusu yapılmış olup da henüz çözümlenmemiş davaların bu karardan etkileneceği ifade edilmektedir. Dolayısıyla ceza hukukunda var olan istisna dışında, “Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararlarının uyuşmazlık haline getirilmemiş işlemlere kendiliğinden uygulanmasına hukuken olanak bulunmadığı, (süresinde dava açılmadığı için) Anayasa Mahkemesince verilen iptal kararı üzerine dava açılmasının davacı için bir hak doğurmayacağı” kabul edilmektedir. Ancak bu görüş, aşağıda tartışılacağı üzere her zaman adalete uygun sonuçlar doğurmayabilir.

ba- Ödenmemiş Vergi Borçları Açısından:

Burada cevabı aranacak soru; bir verginin Anayasa'ya aykırı bir kanuna istinaden talep edilmesine karşın, uyuşmazlık konusu edilmemesi, ancak vadesinde de ödenmemesi durumunda, Anayasa Mahkemesi'nin söz konusu kanuna ilişkin vermiş olduğu iptal kararından sonra devletin icra organlarının, ödenmemiş bu vergiyi vergi yükümlüsünden talep edilebilme imkânına sahip olup olmayacağıdır.

Anayasa'nın 153. maddesinde, iptal kararlarının yasama, yürütme, yargı organlarını, idare makamlarını, gerçek ve tüzel kişileri bağlayacağı hüküm altına alınmıştır. Bu hüküm uyarınca, Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararlarına vergi idaresi de uymak zorundadır. Dolayısıyla bir verginin Anayasa'ya aykırılığı tespit edildikten sonra, vergi idaresi bu vergiye karşı dava açılmamış olsa bile, Anayasa'ya

⁶³⁵ ÖZBUDUN, E., **Türk Anayasa Hukuku**, s. 412, 38. dp.

aykırı vergiyi tahsil edemeyecektir. Çünkü Anayasa'ya aykırı verginin tahsili için idarenin yapacağı her işlem, Anayasa'ya aykırı olacaktır⁶³⁶.

Federal Almanya'da bu soruna Organik Kanunun 79. maddesinde şöyle bir çözüm öngörülmüştür: Anayasa Mahkemesince iptal edilen kanun maddesine dayanılarak verilmiş ve kesinleşmiş bulunan hükümler ve idari işlemler gene varlıklarını muhafaza ederlerse de artık icra edilemezler. Örneğin bir vergi kanunu Anayasa Mahkemesi iptal ettiği zaman, devletten o zamana kadar bu kanun gereğince ödenmiş olan vergilerin iadesi istenemez. Buna karşılık devlet de, bu kanun gereğince tahakkuk etmiş; ancak; o zamana kadar ödenmemiş olan vergi borçlarını tahsil edemez⁶³⁷.

Ülkemizde de, vergi idaresinin bu çözüme uygun düzenlemeler yaptığını gözlemlemekteyiz. Örneğin, 6183 sayılı Yasa'nın 41. maddesi 3418 sayılı Kanunun 34. maddesiyle değiştirilen ve 4962 sayılı Kanunun 2. maddesiyle eklenen 7. fıkrasındaki "Tahsilâtı yapan veya ödemede bulunması gereken ilgili kuruluşların, bu görevleri süresinde yerine getirmeyen sorumlularından, ödemeye konu amme alacağının % 10'u nispetinde ayrıca ceza tahsil olunur" hükmü Anayasa Mahkemesi'nin 23.3.2004 gün ve E. 2001/119, K. 2004/37 sayılı kararı⁶³⁸ ile Anayasa'ya aykırı bulunarak iptal edilmiştir. Bunun üzerine, Maliye Bakanlığı kararın yürürlüğe girdiği tarihten itibaren kararın uygulanmasıyla ilgili uygulamaya yön vermek için, 2004/2 seri nolu 6183 sayılı AATUHK İç Genelgesinde: "Bu durumda 6183 sayılı Kanununun 41. maddesinin yedinci fıkrası hükmü uyarınca 21.07.2004 tarihi itibarıyla, 1. İşlem tesis edilmesi gerektiği halde henüz işlem tesis edilmemiş fiiller için, % 10 nispetindeki cezaya yönelik işlem yapılmaması, 2. Sorumlu müdürler hakkında başlatılmış olan takiplerin durdurulması ve % 10 nispetindeki cezanın tahsilinden vazgeçilmesi, 3. Bu konuda açılmış davaların sürdürülmemesi, 4. İptal kararları geriye yürümediğinden, tahsil edilmiş olan % 10

⁶³⁶ Benzer görüş için bkz: "...Anayasa Mahkemesi'nin kararlarına uyma zorunluluğu sadece mahkemeye sınırlanmış gözükmekte ise de, devletin icra organı olan icra dairelerinin bu zorunluluk dışında tutulacağı düşünülemez. Çünkü, Anayasa Mahkemesi kararları, yasama, yürütme ve yargı organlarını bile bağladıktan sonra, icra dairesini bağlamaz olamaz" BİLGE, N., "Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarının Geriye Yürümezliği Sorunu", s. 77.

⁶³⁷ AZRAK, A., Ü., "Almanya ve Avusturya'da Anayasa Yargısının Esasları", İÜSBFD, Y: 2, İstanbul 1984, S: 2, s. 26-27.

⁶³⁸ RG: 21.7.2004, 25529.

nispetindeki tutarların red ve iade edilmesi, gerekmemektedir” hükmüne yer vermiştir.

Görüldüğü gibi, uyuşmazlık konusu edilmese bile, devletin icra organlarınca, Anayasa Mahkemesince iptal edilen bir vergi yasası uyarınca, kesinleşen vergi ve/veya cezanın tahsiline devam edilemeyecektir⁶³⁹.

bb- Ödenmiş Vergi Borçları Açısından:

Burada tartışılması gereken sorun, uyuşmazlık konusu edilmeyen bir işlemle ödenen verginin, bu ödemededen sonra verilen bir Anayasa Mahkemesi kararı ile Anayasa’ya aykırılığının tespit edilmesi durumunda, bu verginin iadesinin talep edilip edilemeyeceğidir.

Bu sorunun vergi hukukunda çözümü için, hata-düzeltilme adındaki idari çözüm yolunun işletilmesi akla gelebilir. Ancak Danıştay, Anayasa Mahkemesi’nin bir vergi yasasını iptal eden kararına dayanılarak uyuşmazlık konusu edilmeden ödenen vergiler için düzeltme ve şikâyet yoluna başvurulmasının ve bunun sonucunda olayın yargıya taşınmasının mümkün olamayacağını; çünkü bu durumda

⁶³⁹ Ancak Danıştay’ın bu görüşü benimsemeyen kararları da mevcuttur. Örneğin, “...Davacı şirket 1989 takvim yılı kurumlar vergisi beyannamesini kanunda öngörülen sürede vermiş, bu beyanda bildirilen matrah üzerinden 1989 yılı vergisiyle birlikte 1990 yılı geçici vergisi hesaplanıp tahakkuk fişiyle davacı şirkete bildirilmiştir. Bu bildirim herhangi bir itiraz ve davaya konu edilmediği gibi Nisan 1990-Haziran 1990 dönemine ilişkin geçici vergi ödenmiş, kalanın vadesinde ödenmemesi üzerine, bu kamu alacağının tahsili için ödeme emri düzenlenip davacı şirkete tebliğ edilmiştir. Davada bu ödeme emrinin iptali talep edilmektedir.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 55 inci maddesinde, amme alacağını vadesinde ödemeyenlere 7 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmalarının, bir ödeme emriyle tebliğ olunacağı belirtilmiştir. Aynı Kanununun 58 inci maddesinde, ödeme emrine itiraz yolları belirtilmiş ve itirazın ancak, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı iddialarıyla yapılabileceği açıklanmıştır. Bu hükümlere göre, amme alacağının esasına ilişkin iddiaların tahsilât safhasında iddia edilmesine ve incelenmesine olanak bulunmamaktadır. Amme alacağının tahsili safhasında yargı yerince incelenecek olan, yalnızca tahsilâta ilişkin idari işlemlerin hukuka uygun olup olmadığı hususudur. İcra edilmekte olan idari işlemdeki hukuka aykırılıklar, bu işleme karşı açılmış idari davalarda araştırılıp incelenebilir. Davaya konu edilmeden kesinleşmiş idari işlemlerin uygulanmasını sağlamak üzere tesis edilen yeni işlemler nedeniyle açılan davalarda kesinleşmiş hukuki durumların yeniden ele alınarak incelenmesi mümkün değildir.

Anayasa Mahkemesinin iptal kararı kesinleşmiş hukuki durumların sonucunu ortadan kaldırmayacağı gibi, bu hususların yeniden ele alınıp incelenmesine de olanak sağlamaz. Anayasa Mahkemesinin söz konusu kararı, vadesinde ödenmeyen kamu alacağı için düzenlenip tebliğ edilen ödeme emrinin iptali talebiyle açılan uyuşmazlık konusu bu davanın çözümünü ve sonucunu etkilemeyeceğinden, mahkemenin aksi yöndeki gerekçelerle vardığı sonuçta isabet bulunmamaktadır”. Dan. 4. D., 08.10.1992 gün, E. 1992/54, K. 1992/4250 .
mk:@MSITStore:C:/program%20Files/KAZANCI/ibb/contents.chm::/4d-1992-54.htm

Vergi Usul Kanunu anlamında bir vergi hatasının değil, hukuki uyumsuzluğun bulunduğunu ifade etmektedir⁶⁴⁰.

⁶⁴⁰ Yüksek Mahkeme'nin şu kararları örnek verilebilir: "...Temyiz başvurusu: davacı tarafından satın alınan binek otomobile ilişkin olarak tahsil edilen ek taşıt alım vergisinin iadesi istemine ilişkin şikâyet başvurusunun reddine dair Maliye Bakanlığı işleminin iptali yolundaki mahkeme kararının bozulması istemine ilişkin olup; dosyanın incelenmesinden, davacı tarafından şikâyet başvurusunun sebebi olarak, ek taşıt alım vergisinin dayanağını oluşturan düzenlemenin Anayasa Mahkemesince iptal edilmiş olmasının gösterildiği anlaşılmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 122'nci maddesinde, mükelleflerin vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesince isteyebilecekleri; 124'üncü maddesinde de, vergi mahkemelerinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanların şikâyet yoluyla Maliye Bakanlığına müracaat edebilecekleri açıklanmıştır. Bu maddeler uyarınca düzeltilmesi vergi dairelerinden istenebilecek vergi hatasının tanımı ise, aynı kanunun 116'ncı maddesinde, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenilmesi olarak yapıldıktan sonra, 117'nci ve 118'inci maddelerinde de, hesap hataları ile vergilendirme hatalarının neler olduğu gösterilmiş bulunmaktadır.

Söz konusu maddelerinin incelenmesi durumunda görüleceği üzere; Vergi Usul Kanununun yukarıda açıklanan 112'nci ve 124'üncü maddelerine göre idareden düzeltilmesini isteme hakkı doğuran vergi hataları, kendisinden düzeltme isteminde bulunulan idari makamın veya uyumsuzluk halinde yargı yerinin anılan Kanunun 3 üncü maddesinde öngörülen yorum tekniklerine başvurulmadan, ilk bakışta anlayabileceği açıklıktaki vergilendirme yanlışlıklarıdır.

Olayda; düzeltilmesi istenilen hata, 31.3.1998 tarihinde sona eren ek taşıt alım vergisi uygulamasının 31.12.1998 tarihine kadar uzatılmasını öngören 1998 Mali Yılı Bütçe Kanununun 70'inci maddesinin iptaline dair Anayasa Mahkemesi kararının, süresinde dava açmayan mükellefler hakkında da uygulanıp uygulanmayacağı belirlenmesine bağlı bulunmaktadır. Bu belirleme, hukuksal yorum ile sağlanabilecek nitelikte olduğundan; davada ileri sürülen hata, açıklanan yasal hükümlerin aradığı anlamda vergi hatası değildir.

Bu durumda, ileri sürülen hatanın düzeltme ve şikâyet yoluyla giderilmesi imkânı bulunmadığından, Maliye Bakanlığına şikâyet yoluyla yapılan başvurunun reddine dair işlemde isabetsizlik bulunmamaktadır. Dan. 7. D., 12.2.2001 gün, E. 2000/1580, K. 2001/378 (diALOG Prestige İnterAktif Mevzuat Koleksiyonu).

"...Uyumsuzluk; davacı şirket adına, 1988 takvim yılı için tahakkuk ettirilen ve 30.4.1989 vadeli geçici verginin hesaplanmasında esas alınan madde hükmünün Anayasa Mahkemesince iptal edilmesi nedeniyle düzeltme yoluyla kaldırılması isteminin Maliye ve Gümrük Bakanlığınca cevap verilmemek suretiyle reddedilmesine ilişkindir.

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10.12.1988 günü yürürlüğe giren 3505 sayılı Kanunun 21'inci maddesiyle değişik mükerrer 40'ıncı maddesinin birinci fıkrasında, kurumlar vergisi mükelleflerinin cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere, Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120'nci maddesinde belirtilen esaslara göre geçici vergi ödeyecekler, şu kadar ki, geçici verginin beyanı hakkında, bu kanunun hükümleri uygulanacağı, ikinci fıkrasında ise, kurumlar vergisi mükelleflerinin ödeyecekleri geçici vergi tutarı; zarar beyan eden kurumlar dâhil, Gelir Vergisi Kanununa göre birinci sınıf tacirler için uygulanan bir önceki yıl gelirlerinin tespitinde esas alınan hayat standardı temel gösterge tutarının, kurum ortak sayısı (eshamlı komandit şirketlerde komandite ortaklar hariç) ile çarpılması sonucu bulunacak tutara isabet eden kurumlar vergisinin % 50' sinden az olamayacağı, ortak sayısının 5'i aşması halinde asgari tutarın hesabında, ortak sayısının 5 olarak dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Anılan maddenin ikinci fıkrası, Anayasa Mahkemesinin 7.11.1989 günlü ve E:1989/6, K:1989/42 sayılı kararıyla iptal edilmiştir. Ancak iptal kararının 6.04.1990 günlü ve 20484 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak altı ay sonra yürürlüğe gireceği ifade edilmiştir. 2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasa'sının 153'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasında Anayasa Mahkemesi iptal kararlarının geriye yürümeyeceği ifade edilmiştir. Bu durumda davanın esasını teşkil eden vergileme işleminin dayanağı olan kanun hükmü işlem tarihinde yürürlükte bulunduğundan kuşku duyulamaz. Gerçi kanunun iptalinden önce tesis edilen işlemler aleyhine açılmış davaların da işlemin dayanağını teşkil eden Kanun hükmünün Anayasa'ya aykırılığının saptanmasıyla iptal kararının bu davaların sonucunu

Anayasa Mahkemesi Anayasa'ya uygunluk denetimi yapar. Anayasa'ya uygunluk denetimi ise bir yargı işlevidir. Bu nedenle, Anayasa'ya aykırılığın, "...nispeten kolay görülebilen, üzerinde tartışmaya pek gerek olmayan, açık ya da oldukça basit yanlışlıklar..."⁶⁴¹ olarak tanımlanan vergi hatası kapsamına sokulması mümkün değildir. Aksi takdirde, vergi idaresinin, Anayasa'ya aykırı bir vergi yasası uyarınca alınan bir vergiyi düzeltme kapsamında iade edebilmesi gerekir. Ancak böyle bir uygulama, hem idarenin yargı yerine geçmesi, hem de sistemin kendi kendini inkârı anlamına gelir. Zira yasama oranınca ihdas edilen norm, Anayasa Mahkemesince iptal edilmedikçe Anayasa'ya uygunluk karinesinden yararlanır. Dolayısıyla, vergi hatalarına mahsus olan düzeltme ve şikâyet yolunun Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararı üzerine uygulanamaması gerekir. Ancak elbette bu değerlendirmenin her zaman adalete uygun sonuçlar doğurduğu ileri sürülemez.

Bu nedenle, Danıştay'ın söz konusu bu çözümünün haklılığı da tartışılabilir. Nitekim ULER, gerek 1961 öncesi yargı yolunu kapayan yasalar, gerek 1971 sonrası yapılan anayasa değişiklikleri nedeniyle yargı yoluna başvurulamayan durumlar için,

etkileyeceği kabul edilmektedir. Bu etkileme derecesi iptal kararının içeriğine, iptal edilen kanun hükmünün niteliğine ve görülmekte olan davanın türü ve niteliğine göre değişik ölçülerde olacaktır. Davacı vergileme işlemi üzerine genel hükümler çerçevesinde yargı yoluna başvurmamış, Anayasa Mahkemesinin iptal kararından sonra vergilendirme hatasından söz ederek Vergi Usul Kanunu'nun 116'ncı maddesi ile 126'ncı maddelerinde düzenlenen düzeltme ve şikâyet yoluna başvurmuş ve idarenin olumsuz işlemi üzerine bu davayı açmıştır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 116'ncı maddesinde, vergi hatası; vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması olarak tanımlanmıştır. Aynı Kanunun 118'nci maddesinin 3'üncü bendinde de açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınması "mevzuda hata olarak nitelendirilmiştir. Uyuşmazlık konusu vergileme işleminin, yapıldığı tarihte yürürlükte olan mevzuata uygun olduğunda kuşku yoktur. Vergileme işleminin dayanağı olan kanun hükmünün sonradan iptali, açık olarak vergi mevzuuna girmeyen gelir üzerinden vergi istenmesi veya alınması anlamına gelmeyeceğinden "mevzuda hata" olarak nitelendirilemez. Bu nedenlerle düzeltme hükümleri kapsamında bulunmayan istemin reddine..." Dan. 4. D. 13.5.1991 gün, E. 1990/2917, K. 1991/1745 (diALOG Prestige İnterAktif Mevzuat Koleksiyonu).

Yine Danıştay başka bir kararında da, net aktif vergisinin Anayasa Mahkemesince iptal edilmesinin VUK'da sayılan düzeltme nedenlerinden hiçbirine girmemesi gerekçe gösterilerek şikâyet istemini reddeden Maliye Bakanlığı'nın işlemini, hukuka uygun bulan yerel mahkeme kararını onamıştır. Dan. 3. D., 17.02.1999 gün, E. 1997/4135, K. 1999/505 (diALOG Prestige İnterAktif Mevzuat Koleksiyonu).

⁶⁴¹ ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, s. 176.

bu yasaların ve anayasa değişikliklerinin Anayasa Mahkemesince iptalinden sonra, Danıştay'ın yeni bir dava süresi tanınmasını hatırlatarak bu durumda da benzer bir uygulamanın yapılması gerektiğini savunmaktadır. Yazara göre, Anayasa'ya uygunluk karinesinden yararlanan yasanın açık deyişi karşısında, çıkarabileceği uyuşmazlıkta başarı şansı görmeyen dava açmamış ilgililere de, o yasanın anayasaya aykırılığı saptanmasından sonra, yeni bir dava hakkı tanımak hakkaniyete uygun düşer⁶⁴².

Yine Anayasa'ya aykırı bir yasa ile alınan bir verginin devlet için sebepsiz zenginleşme niteliği taşıyacağı, dolayısıyla bu vergiyi ödeyenlerin özel hukuk mevzuatı ve genel hukuk kuralları ışığında devletten iadesini talep edebilecekleri savunulabilir⁶⁴³. Çünkü dayanağı Anayasa'ya aykırılığı nedeniyle ortadan kalkmış bir vergiyi özel hukuk terimleriyle tanımlamak gerekirse, vergiyi toplayan için sebepsiz zenginleşmeden başka bir şey değildir⁶⁴⁴.

Öte yandan, yargı kararlarında belirtildiği üzere, Anayasa Mahkemesi iptal kararlarının geriye yürümemesi, aslında kazanılmış hakları saklı tutmayı amaçlayan ve böylece hukuki güvenliğin zedelenmesini önleyerek hukuk devletini gerçekleştiren bir ilkedir. Dolayısıyla vergi kanunlarının Anayasa Mahkemesince

⁶⁴² ULER, Y., “Anayasa Mahkemesi İptal Kararları Geriye Yürür”, s. 519, 520.

⁶⁴³ Anayasa Mahkemesince iptal edilen bir yasa uyarınca alınanların iadesinin sebepsiz zenginleşme hükümlerince mümkün olabileceği 14.12.1953 tarih ve 6195 sayılı “C.H.P.’nin Haksız İktisaplarının İadesi Hakkında Kanun”un Anayasa Mahkemesince iptalinden sonraki yargılama süreci örnek gösterilerek savunulabilir. Söz konusu kanun, 1961 Anayasasının yürürlüğe girip, Anayasa Mahkemesi göreve başladıktan sonra açılan bir dava sonucunda iptal edilmiştir. Bunun sonucunda konuya ilişkin olarak verilen Danıştay kararlarında ve yazında bu durumun hazine lehine sebepsiz zenginleşme doğurduğunu, her ne kadar Anayasa’da “iptal kararları geriye yürümez” denilse de, bu hükmün iptal kararından önce idarece yapılan işlemler sonucunda üçüncü kişiler için doğan subjektif hakların korunması amacı ile getirildiği, dolayısıyla iptal kararının geriye yürütülmesi ile korunacak bir kazanılmış hak mevcut olmayan bu durumda devletin hukuka aykırılıkta ısrar etmemesi ve almış olduğu malları iade etmesi gerektiği ifade edilmiştir. ULER, Y., “Anayasa Mahkemesi İptal Kararları Geriye Yürür”, s. 520, 521., GÜNEŞ, T., “C.H.P.’nin Haksız İktisaplarının İadesi Hakkında 6195 sayılı Kanunu İptal Eden Anayasa Mahkemesi Kararı Üzerine”, s. 360-361.

⁶⁴⁴ ULER, Y., “Anayasa Mahkemesi İptal Kararları Geriye Yürür”, s. 521.

iptal edilmesi durumunda, geriye yürümeme kuralının katı uygulanması adalete aykırı hükümler doğuracağı gibi, asıl amacına da hizmet etmeyecektir.

Yukarıda belirtildiği gibi, Anayasa Mahkemesinin iptal kararlarının geriye yürüyüp yürümeme problemi, aslında “Adalet” veya “Hukuki Güvenlik” arasındaki değerlerin çatışmasıdır. Ancak vergi hukukuna ilişkin örneklerde, hukuki istikrar adına kimi zaman adaletin zedelendiği ve pek de kişilerin “Hukuk”a olan güvenlerini pekiştiren durumların ortaya çıkmadığı gözlenmektedir.

Sadece Anayasa Mahkemesinin iptal kararları değil, tüm normların geriye yürümemesinin nedeni, yani “Geriye Yürümezlik İlkesi”nin kuramsal temeli, hukuki güvenliğin sağlanmasıdır. Hukuki güvenlik ise, bireylerin mevcut bulunan normlara göre elde ettikleri müktesep hakların korunması veya tekemmül etmiş işlem ve olayların yeni norma göre yeniden gözden geçirilememesidir. Ancak tezimizin kuramsal temellerini işlediğimiz ilk bölümünde ifade ettiğimiz gibi, “Geriye Yürümezlik İlkesinin” bizatihi kendisi hukukun genel bir ilkesi değildir. Söz konusu bu ilkenin çiğnenmesi Anayasa tarafından korunan bir takım hukukun genel ilkelerine aykırılık teşkil ediyorsa, geriye yürüme hukuken korunamaz. Başka bir anlatımla, “Geriye Yürümezlik İlkesi” istisnası olmayan katı bir kural değildir. Dolayısıyla, Anayasa Mahkemesinin İptal kararlarının geriye yürümemesini de normların geriye yürümemesi çerçevesinde düşündüğümüzde, bu anayasal normun da bir takım istisnalarının olabileceği görülmektedir.

Anayasa Mahkemesi’nin iptal kararlarının geriye yürümezliği de hukuki güvenliğin korunması amacıyla Anayasa’da düzenlenmiştir. Ancak bazen kesinleşmiş bir hukuki durumun yeniden ele alınarak tartışma konusu edilmesi ilgililer bakımından hukuki güvenliğin korunması ile hiçbir ilgisi olmayabilir. Bu

duruma en iyi örnek de vergi hukukundan verilebilir. Sözgelimi Anayasa'ya aykırı bir yasaya göre tarh edilen bir vergi söz konusuysa, bu kanun hükümlerinin Anayasa Mahkemesince iptali durumunda, iptal kararının geriye yürümemesi, ilgililerin hukuki güvenliklerinin korunması açısından hangi bakımdan katkıda bulunabilecektir? Aksine bu durum Anayasa'ya aykırı vergiyi ödeyenle ödemeyen, dava açanla açmayan, davası kesinleşenle derdest olan arasında eşitliğe aykırı sonuçlar doğuracağından adalet ilkesini zedeleyecektir⁶⁴⁵.

Nitekim vergi yasalarının Anayasa Mahkemesince iptal edilmesi durumunda, ilkenin katı okunduğu zaman çok büyük adaletsizliklere sebep olabileceği ulusal hukuk pratiğimize bakıldığında çok net görülebilmektedir⁶⁴⁶.

Hatta bu durum bireylerin hukuka olan güvenlerine de negatif bir etki yapmaktadır. Zira devlete ve yasama organının ihdas ettiği norma güvenip vergisini zamanında ödeyen ve dava açmak suretiyle devleti kendine hasım görmek istemeyen iyi niyetli mükellefler adeta cezalandırılırken; aynı vergiyi, kanuna aykırı bir biçimde ödemeyen veya söz konusu vergiyi dava konusu yapan mükellefler ödüllendirilmektedir. Bu durum eşitliğe aykırı olmasının yanı sıra, hukuka ve devlete olan güveni de zedelemektedir. Oysa yukarıda izah ettiğimiz üzere Anayasa Mahkemesinin iptal kararlarının geriye yürümemesi kuralının getirilme gerekçesi

⁶⁴⁵ AZRAK, Ü., “Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarının Geriye Yürümezliği”, s. 160.

⁶⁴⁶ Örneğin, 03.4.2003 gün ve 4837 sayılı Ekonomik İstikrarı Sağlamak İçin Ek Vergiler Alınması Hakkında Kanun ve 4962 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanun ile 2003 yılı için tahakkuk ettirilen ek motorlu taşıtlar vergileri, Anayasa'ya aykırı bulunarak Yüksek Mahkemece iptal edilince, “iptal kararlarının geriye yürümezliği” ilkesi -adaletsiz sonuçlar doğurması sebebiyle- uzun süre kamuoyunda sorgulanmıştır. Bkz: DOĞRUSÖZ, B., “ Taşıtlar Vergisinin İptali ile Ortaya Çıkan Karmaşa”, **Dünya Gazetesi**, 16.10.2003, http://www.dunyagazetesi.com.tr/news_display_prn.asp, OZANSOY, A., “Anayasa Mahkemesi Kararları Geriye Yürümez! (mi?)”, **Yaklaşım**, Y: 11, S: 129, Eylül 2003, s. 66-70. Ancak yasama organı Anayasa'ya aykırı bu vergiyi ödeyenle ödemeyen, söz konusu vergiyi uyumsuzluk konusu edenle etmeyen arasında adaletsizlik yarattığından kamuoyundan gelen tepkiler çerçevesinde alınan vergilerin iadesine izin veren bir yasa ihdas etmiştir.

“...içtimai huzur mülahazasına dayanmaktadır.”⁶⁴⁷ Gerçekten de hukuki güvenlik toplum ve devlet hayatının sürekliliği için vazgeçilmez bir unsurdur. Zira Anayasa Mahkemesinin iptal kararının geriye yürümesi halinde iptal edilen kanuna göre yapılmış tüm işlemlerin hükümsüz kalması sonucunda, toplum hayatında keşmekeşin ortaya çıkacağı ve hukuki güvenliğin zedeleneceği açıktır⁶⁴⁸. Ancak, vergi yasalarının iptallerine ilişkin örneklerde tersine, iptal kararının geriye yürümemesi toplum huzurunu bozmakta ve hukuka olan inancın yitirilmesine sebep olmaktadır. Buna ilaveten, aynı zamanda adil olmayan sonuçlara da neden olmaktadır. Görüldüğü gibi, vergi kanunlarının Anayasa Mahkemesince iptalinde durum farklılık arz etmektedir. Zira bu durumda “Adalet” ve “Hukuki Güvenlik” arasında bir seçim yapılmamakta her ikisi birilikte zedelenmektedir.

Hukuki güvenlik: en kısa tanımıyla hukuka olan güvenin korunmasıdır. Korunan hukuki güvenlik ise doğal olarak devletin değil, bireylerin hukuki güvenliğidir. Zaten amaçta güçlü olan devlete karşı zayıf bireyi korumaktır. Ancak ne ilginçtir ki, vergi hukuku uygulamasında çoğu kez iptal kararları geriye yürütülmeyle sanki devletin bireye karşı korunması gibi abes bir manzara ortaya çıkmaktadır. Hukuk devletlerinde ancak bireylerin kazanılmış haklarından bahsedilebilir; yoksa devlete ait kazanılmış bir haktan –hem de Anayasa’ya aykırı bir kanuna dayanarak- söz edilemez. Burada karşıt bir fikir olarak, iptal edilen kanuna istinaden ödenen vergilerin iadesinin devlet için büyük bir ekonomik kayba yol açacağı bunun da toplumsal bir karmaşaya neden olacağı savunulabilir⁶⁴⁹. Ancak aksi durumun da, bireylerin hukuka ve adalete olan güvenlerini yitirmelerine ve mükellef

⁶⁴⁷ KUZU B., “Anayasa Mahkemesinin İptal Kararlarının Geriye Yürümezliği Sorunu”, s. 205

⁶⁴⁸ KIRATLI M., **Anayasa Yargısında Somut Norm Denetimi (İtiraz Yolu)**, s. 178., KUZU, B., “Anayasa Mahkemesinin İptal Kararlarının Geriye Yürümezliği Sorunu”, s. 197.

⁶⁴⁹ KÖSEBALAN, A., “Vergi Hukukundaki Gelişmeler” Paneli, s. 275.

bilincini olumsuz etkileyerek toplumsal karmaşaya sebep olacağı açıktır⁶⁵⁰. Ayrıca daha da önemli olan bir husus, iptal hükmünün geriye yürümemesi, devletin Anayasaya aykırı olan bir vergi kanununu kısmen de olsa uygulaması sonucu doğurur ki, bu da yasama organında yeni Anayasaya aykırı hükümleri ihdas edip hiç olmazsa Anayasa Mahkemesinin iptaline kadar uygulama gibi bir yol izleme olasılığını doğurabilir. Anayasa Mahkemesine taşınan vergisel ihtilaflardaki artış, bu ihtimalin pek de küçümsenemeyecek olduğunu bize göstermektedir.

⁶⁵⁰ Aynı yönde görüşler için bkz: "...iptal olunan bir kanuna dayanılarak toplanan vergilerin geri ödenmesi değil, geri ödenmemesi Devlete olan güveni ve inancı sarsar, yasalara duyulan saygıyı azaltır. Bu nedenle iptal kararının geriye yürümeyeceğinden bahisle geri ödeme yapılmaması, 'geriye yürümezlik' ilkesi ile sağlanmak istenen amaca, taban tabana zıt ve çelişen bir yorum ile hukuk devleti ilkesinin inkârı olur". OZANSOY, A., "Anayasa Mahkemesi Kararları Geriye Yürümez! (mi?)", s. 69-70, "...ilgililerin lehlerine oluşan yararlandırıcı birel işlemler söz konusu olmadığından kazanılmış haklar bakımından bir sorun doğmaz. Geriye yürüme yasağının ilgililer aleyhine sonuçları olan, anayasaya aykırı işlemlerin iptali durumunda söz konusu aleyhe sonuçların korunmasının, ne hukuk güvenliği ne de adaleti sağlamaya yeterli olmayacağı görülür. Dolayısıyla sorun, yalnızca lehe olan işlemler bakımından düşünülmelidir" OĞURLU, Y., **İdare Hukukunda Kazanılmış Haklara Saygı ve Haklı Beklentiler Sorunu**, s. 75-76, ÖZ, E., **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, s. 164.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Ülkemizde gerçek veya gerçek olmayan; ancak hukuki güvelliği zedeleyen birçok geriye yürüyen vergi normunun ihdas edildiğini ve hatta bu tür vergi normlarının kurumsallaştığını gözlemlemekteyiz. Ve çoğu kez ülkemizde, yargı organları ve hükümetler, ya geriye yürüyen bu vergi normlarını geriye yürüme olarak nitelendirmekten çekinmiş ve geriye yürüyen bu normları farklı okumaya gayret göstermiş ya da bu normlarla vatandaş iyi bir vatandaş⁶⁵¹ olmanın da ötesinde bir misyona sürüklemiştir.

Geriye yürümezlik ilkesi yukarıda da izah edildiği gibi, istisnasız, katı bir kural değildir; ancak hukuk devletinin var olduğu bir sistemde, hukuki güvenlik de bu sistemin ayrılmaz parçası olmalı, hükümetler yahut yargı organları ilkeyi, ülkemiz ulusal pratiğindeki gibi okuyamamalıdır. Zira böyle bir kabul, ilkenin ve hukuk devletinin inkârı anlamına gelir.

Elbette vatandaşın vergisel mükellefiyetlerini yerine getirmesi bir vatandaşlık ödevidir. Ancak bunun yanında devletin de hukukun üstünlüğünü sağlamak gibi kutsal bir görevi vardır. Amaçlar ne olursa olsun devlet hukuk devletine yakışır araçları kullanmakla yükümlüdür. Devlet kendine kaynak sağlama amacıyla da olsa hukuk dışına çıkamaz. Zira “Hukuk devleti her istediğini yapamayan, yapmaktan kaçınan devlettir. Bu niteliği taşıyan bir devlet, parasal çıkardan önce hukuksal

⁶⁵¹ Goethe bir yapıtında iyi vatandaş şu şekilde betimler: “...Nasıl sofrada önce çocuklarının yiyeceklerini koyan adam iyi baba ise, bütün masraflarından önce devlete borçlarını ayıran adam da iyi vatandaştır.” J. W. V. GOETHE, **Lehrjahre III**, 2, Çeviren ve Derleyen: AYTAÇ, G., **Goethe Der Ki**, Türkiye İş Bankası Kültür Yay. No:456, İstanbul 2000, s.537. İyi ama bu vatandaşın evdeki hesabı (yürürlükteki vergi mevzuatı) ya çarşıya uymazsa, (yeni kanuna) halen vatandaşın yükümlülüklerini yerine getirmediği, yani iyi bir vatandaş olmadığı iddia edilebilir mi?

uygunluğu arar. Devletin bu konuda göstereceği özen saygınlığının temel koşuludur⁶⁵²,

Ülkemizde, çoğu 'kamu yararı' ile ilişkili çeşitli gerekçelerle geriye doğru vergilendirmeye gidilmektedir. Vergilendirme imkânının fazla olmadığı olağanüstü dönemlerde, vergilendirmenin sınırına gelindiği bir aşamada hükümetler vergi kaynaklarını arttırmak için atıl kaynaklara başvurma yolunu seçebilmektedir⁶⁵³. Ancak, geriye dönük vergilendirmeyi kuramsal olarak savunanlar bile, bu uygulamanın; ancak olağanüstü durumlarda süreklilik arz etmeden uygulanması gereği üzerinde durmaktadırlar. Nitekim geriye dönük vergilendirmeyi savunan LEVMORE, geriye dönük vergilendirmenin optimal vergi politikası literatüründen bir miktar sosyal fayda çıkartabilmek için kullanılabilir en pragmatik yol olduğunu; ancak bu uygulamanın sıklıkla kullanılması durumunda fazla fayda sağlanamamasını vergi teorisi açısından izah etmektedir⁶⁵⁴.

Ancak yukarıda incelenen geriye yürümeye dayanak teşkil eden gerekçeler incelendiğinde, bunların geriye yürümeyi ne haklı çıkartmaya kâfi olduğu ne de kamu finansman açıklarının giderilmesinde yarar sağladığı söylenebilir. Söz konusu gerekçeler daha ziyade, -deyim yerindeyse minareyi çalanın kılıfını hazırlaması- hukuka aykırı işlemlerin çeşitli bahanelerle örtülme gayreti olarak algılanmaktadır.

Ayrıca, devlete kaynak sağlamak amacıyla da olsa, hukuk devleti niteliklerinden vazgeçilmek istenilmiyorsa, hukuksal ilkelerin yıpranıp yıkılmasına

⁶⁵² AYM, 25.05.1993 gün, E. 1993/3, K. 1993/20 sayılı karara karşı Yargıçlar Servet TÜZÜN, Yalçın ACARGÜN ve Yekta Güngör ÖZDEN'in karşı oy yazıları (FURTUN, İ. H., **Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma-Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri**, s. 375).

⁶⁵³ SUNSTEIN C. R., "Constitutionalism, Prosperity, Democracy: Transtion in Eastern Europe", **Constitutional Political Economy**, Vol: 2, No: Fall 1993. s. 393.(Akt: ARIKAN Z., "Vergi Kanunlarının Zaman Bakımından Uygulanması ve Sonuçları", s.37).

⁶⁵⁴ LEVMORE, S., "The Case For Retroactive Taxation" **Journal of Legal Studies**, No: 22, 1993, s. 277-278.

izin verilmemelidir⁶⁵⁵. “Devletin, gelirlerini arttırmak için çaba göstermesi beğeniyle karşılanması gereken bir tutumdur, ancak ...bunu yaparken anayasal buyruğa kesinkes riayet etmesi gerekir. Devletin gelirlerinin arttırılması için yapılan düzenlemeler hukuki olmalı, bunun için Anayasa’ya uygun yollar izlenmelidir⁶⁵⁶”.

Geriye yürümezlik ilkesi hukuki güveliği sağlamaya yönelik bir araçtır. Bu yüzden bu ilkenin kapsamı ve sınırları iyi belirlenmelidir. Zira ilkenin çiğnenmesi hukuk devletinden vazgeçmek anlamını taşıyabilir. Bu nedenle, ilkenin hukuki güvelik ilkesi ile olan ilişkisi anlaşılmalı ve böylece kapsamı belirlenmelidir. Geriye yürümezliği kazanılmış hakla veya başka bir kavramla açıklamaya gerek yoktur. Zira ilkenin var oluş sebebi hukuki güvenliktir. Hukuki güvenlik ise, en kısa tanımıyla hukuka olan güvenin korunmasıdır. Korunan hukuki güvenlik ise doğal olarak devletin değil, bireylerin hukuki güvenliğidir. Zaten amaç da, güçlü olan devlete karşı zayıf bireyi korumaktır. Dolayısıyla ilkenin amacının bilinmesi, ilkenin doğru okunmasına hizmet edecektir.

Geriye yürümezlik ilkesi hukuki değerlerin korunmasında bir araç konumunda olduğundan bizatihi kendisi hukukun genel ilkesi değildir. Bu nedenle, Anayasa’da ve hukukun genel ilkelerinde belirlenen temel hak ve özgürlükleri zedelemeyen bir geriye yürümeye hukuken cevaz verilebilir. Ancak ilkenin istisnaları konusunda da ihtiyatlı davranmak gerekir. Zira geriye yürümezlik ilkesinde birçok hukuki değer çatışma halindedir. Dolayısıyla geriye yürüyen bir vergi normunu hukuka uygun bulmak çok zordur. Sözgelimi vergi yükümlüsü lehine

⁶⁵⁵ AYM, 05.5.1998 gün, E. 1996/43, K. 1998/13 sayılı karara karşı Yargıçlar Samia AKBULUT, Mustafa BUMİN, Ali HÜNER ve Mahir Can ILICAK’ın karşı oy yazıları (FURTUN, İ. H., **Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma-Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri**, s. 389).

⁶⁵⁶ AYM, 15.10.1991 gün, E. 1990/29, K. 1991/37 sayılı karara karşı Yargıçlar Yekta Güngör ÖZDEN ve Yalçın ACARGÜN’ün karşı oy yazıları (FURTUN, İ. H., **Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma-Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri**, s. 370).

bir geriye yürümede hukuki güvenliğin zedelendiği söylenemez. Ancak bu defa bu normun eşitliğe aykırı olabilme ihtimalini de göz ardı etmemek gerekir.

Normlar açısından geçerli olan söz konusu bu ilke, bazı yargı kararları açısından da geçerli kılınmıştır. “Anayasa Mahkemesi’nin iptal kararları geriye yürümez”, “İçtihatları birleştirme kararları geriye yürümez” kurallarının tümü hukuki güvenlik ve hukuki istikrar ilkesi sebebiyle, dolayısıyla normların geriye yürümezliği ilkesi ile aynı kuramsal temelden doğmuştur. Bu nedenle, hukuki güvenliği zedelemeyen bir Anayasa Mahkemesi’nin iptal kararının yine aynı şekilde içtihadı birleştirme kararının geriye yürütülmesi adalete uygun düşer.

Anayasa Mahkemesi’nin iptal kararları ve içtihadı birleştirme kararlarının geriye yürütülmemesi konusunda çok ihtiyatlı davranılmalı, ilkenin getiriliş amacı gözetilerek her somut olayda geriye yürütmenin hukuki güveni zedeleyip zedelediği araştırılmalıdır. Kamu hukukunda bilhassa vergi hukukunda çoğu zaman anayasaya aykırılığı tespit edilerek iptal olunan vergi yasasının geriye yürütülmesi bireylerin hukuki güvenlerini zedelemeyebilir. Aksine geriye yürütülmemesi, adalete aykırı sonuçlar doğurarak vergi yükümlülerinin devlete ve hukuka olan güvenlerini zedeler⁶⁵⁷. Ayrıca anayasaya aykırı bir kanuna dayanılarak alınan vergiler, vergi yükümlüleri aleyhine sebepsiz zenginleşmesi sonucunu doğurur. Anayasa’ya aykırı toplanan vergilerin iptal kararı üzerine iade edilmesinin devlet bütçesini zaafa uğratacağı iddia edilebilir. Ancak biz hukukçular ilkelere değil de, onların maddi sonuçlarına bakarak hukuku yorumlayamayız. Bu yüzden ekonomik

⁶⁵⁷ Elbette, Anayasa Mahkemesi’nin vergi kolaylıkları getiren bir yasayı iptal etmesi durumunda, daha önce yasanın getirdiği bu kolaylıklardan yararlanan vergi yükümlülerinin durumu etkilenmemelidir. ÇAĞAN, N., **Vergilendirme Yetkisi**, s. 188, ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, s. 50.

gerçekçeler ileri sürülerek hukuk dışına çıkılamaz. Devlet hukuk devleti vasfını taşımak istiyorsa, hukuk devletinin niteliklerinden vazgeçmemelidir.

Anayasa’da ve içtihadı birleştirme kararları ile ilgili mevzuatta bulunan geriye yürümezliğe ilişkin hükümler ilkenin istisnaları çerçevesinde yeniden düzenlenmelidir. Örneğin Anayasa Mahkemesine nasıl ki kimi zaman iptal kararının yürürlüğünü geciktirme imkânı tanınmışa, geriye yürümenin de gerekli olduğu zamanlarda kararının geriye etkili olarak verebilme imkânı tanınmalıdır⁶⁵⁸. Zira böyle bir düzenleme yapılmazsa, adaleti sağlama görevi Anayasa’ya aykırı normu ihdas eden organa bırakılmış olur. Ayrıca bu şekilde bir düzenleme, Anayasa’nın hükümlerinin bir birleriyle çelişmemesi yönünden de elzemdir.

Sonuç olarak norm koyucunun her dediğini hukuk saymak hukuksal olmayana hukuksal nitelik yüklemek anlamına gelir. Oysa etik değerlere, toplumsal gerçekliğe ve hukukun genel ilkelerine açıkça aykırı olan normların hukuk olarak değerlendirilmesi mümkün değildir⁶⁵⁹. Hukukun gücü, bireylerin kendilerine uygulanan normların adil olduğu yolunda bir duyguya sahip olmaları, yani o normun ahlaki bir değer olan adaleti içermesinden kaynaklanır⁶⁶⁰. Bu yüzden, hukuk bir erdemdir. Hukuk bu vasfını haksızlığa uğratmaktan değil, haksızlık etmemekten alır⁶⁶¹. Bu nedenle, hukuki güvenliği zedeleyen, mali gücü göre vergilendirmeye aykırı olan, dolayısıyla haksızlığa sebep olan geriye yürütülen vergi normu, hukukilik vasfından çok uzaktır.

⁶⁵⁸ Aynı yönde bir görüş için bkz: BOYACIOĞLU, A., H., “Anayasa Mahkemesi Kararlarının Bağlayıcılığı ve Yürürlüğe Girişi”, s. 208.

⁶⁵⁹ GÜRBÜZ, A., **Hukuk ve Meşruluk (Evrensel Erdem Üzerine Bir Deneme)**, Gözden Geçirilmiş 2. Bası, Beta Yay., İstanbul, Mart 2004, s. 39.

⁶⁶⁰ EDİS, S., **Medeni Hukuka Giriş ve Başlangıç Hükümleri**, s. 11.

⁶⁶¹ Vecdi ARAL’ın, IŞIKTAÇ / METİN’in Hukuk Metodolojisi adlı eserlerine yazılan sunuş yazısı, IŞIKTAÇ, Y., METİN, S., **Hukuk Metodolojisi**, Sunuş.

Geriye yürümezlik ilkesinin doğru anlaşılması ve uygulanması hukuk devletinin yaşatılmasına hizmet eder. Bunun için devletin tüm erklerine, hukuk yazınına ve uygulayıcılara söz konusu ilkenin benimsenmesi ve uygulanmasında önemli görevler düşer.

Hukuk devletinin olmazsa olmaz koşulu hukuki güvenlik ilkesini gerçekleştirmeye yönelik bir araç olan geriye yürümezlik ilkesinin devletin tüm erklerince benimsenmesinin önemini Montesquieu'nun "yönetimin ilkeleri bir kez bozulunca, en iyi kanunlar bile kötü olur ve devletin aleyhine işlemeğe başlar; fakat ilkeler sağlam ise, kötü kanunlar bile iyi kanunlar gibi işler; zira ilkenin gücü her şeye egemendir." sözleri de açıkça ortaya koymaktadır. Esasen "ilkelerini iyi koruyan bir ülkede iyi olmayan pek az kanun vardır."⁶⁶². Zira bir devlet, kendini insan haklarına saygılı demokratik bir hukuk devleti olarak görüyorsa, artık hiçbir normun bu ilkeleri zedelememesi gerekir. Nitekim ilkenin çeşitli sebeplerle zedelenmesine cevaz verilmesi, bunun hoşgörülle karşılanması, ilkenin pozitif hukuktaki yerini zedeler ve bu ilkeyi tabii hukukta bulunan, sadece olması gerekeni söyleyen tavsiye niteliğinde bir kurala dönüştürür.

⁶⁶² MONTESQUIEU, *The Sprit of Laws*, Vol. I, VII-II. (Akt: GÜRKAN, Ü., *Montesquieu ve Kanunların Ruhu (Hukuk Sosyolojisi Açısından Bir Değerlendirme)*, AÜHFĐ, C: XL, Y: 1988, S: 1-4, s. 24.

ÖZET

Bu tezin konusu, Türk vergi hukukunda geriye yürümezlik ilkesidir. Tez, giriş ve sonuç bölümü dışında üç bölümden oluşmaktadır. Giriş bölümünde konunun takdimi ve çalışma planına yer verilmiştir. Birinci bölümde, normların zaman bakımından uygulanması sorunu, geriye yürümezlik ilkesi ve kuramsal temelleri irdelenmiştir. Vergi hukukunda geriye yürümezlik ilkesi başlıklı ikinci bölümde ise, ilke vergi hukuku açısından geniş bir şekilde incelenmiştir. Üçüncü bölümde ilke, idari işlemler ve bir kısım yargı kararları açısından ayrıca ele alınmıştır. Sonuç ve değerlendirme bölümünde ise, ilkenin katı bir kural olmadığı; ancak Anayasa'da ve hukukun genel ilkelerinde belirlenen temel hak ve özgürlüklere aykırı olması durumunda işlev kazanacağı, dolayısıyla hukuki güvenlik ilkesine aykırı olan bir geriye yürümenin hukuken korunmasının mümkün olmadığı, zira bunun hukuk devletinin bir gereği olduğu ifade edilmiştir.

ABSTRACT

The subject of this thesis is the principle of non-retroactivity in Turkish Tax Law. This thesis composed of preamble, three sections and the conclusion part. Presentation of the subject and the work plan are in the preamble part. In the first section, the problems of the application of norms regarding the time, non-retroactivity principle and the theoretical basis of mentioned principle are studied. In the second section which is titled as non-retroactivity principle in tax law, the mentioned principle is deeply analyzed in the scope of tax law. In the third section, the non-retroactivity principle in tax law is studied in the scope of administrative transactions and judicial decisions. In the conclusion part, it is stated that the non-retroactivity principle in tax law is not a strict one, however it works when there is a breach against the fundamental rights and liberties with regard to the constitution and/or the general principals of law. Consequently, it is stated that the retroactivity which is against the certainty and the predictability of law can not be preserved in a legal system, due to the necessity of a state of law.

KAYNAKÇA

(KİTAPLAR)

- AKAR, R., **Varlık Vergisi Kanunu Tek Parti Rejiminde Azınlık Karşıtı Politika**, Belge Yay. No:138, İstanbul 1992.
- AKKAYA, M., **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Turhan Kitabevi, Ankara 2002.
- AKTAN, C. C., DİLEYİCİ, D.,
SARAÇ, Ö., **Vergi Zulüm ve İsyan**, Phoenix Yay., Birinci Baskı, Ankara 2002.
- ALİEFENDİOĞLU, Y., **Anayasa Yargısı ve Türk Anayasa Mahkemesi**, Yetkin Yayınları, Ankara 1996.
- ARMAĞAN, S., **İslam Hukukunda Temel Hak ve Hürriyetler**, Baştan Sonuna Kadar Okunarak Gözden Geçirilmiş ve İlaveler Yapılmış 4. Baskı, Diyanet İşleri Başkanlığı yayınları:274, Ankara 2001.
- Anayasa Mahkememizde Kazai Murakabe Sistemi**, İÜHF Yay., İstanbul 1967.
- ARSEL, İ., **Türk Anayasa Hukukunun Umumi Esasları**, Ankara 1962.

- ARSLAN, A., DÜNDAR, T., **Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararları 1933'den Günümüze**, Seçkin Yay., Ankara 2002.
- ASLAN, Z., **İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması**, Gözden geçirilmiş 2. Basım, Alfa Yay., İstanbul, Haziran 2001.
- AYBAY, R., DARDAĞAN, E., **Uluslararası Düzeyde Yasaların Çatışması**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yay. No: 94, Birinci Baskı, İstanbul, Mart 2005.
- AYDIN, M. A., **Türk Hukuk Tarihi**, Genişletilmiş 5. Baskı, İstanbul 2005.
- AYTAÇ, G., **Goethe der ki...**, Türkiye İş Bankası Yay. No:456, İstanbul 2000.
- BALTA T., B., **İdare Hukuku I, Genel Konular**, AÜSBF Yay., Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara 1972.
- BEREKET, Z., **Hukukun Genel İlkeleri ve Danıştay**, Yetkin Yayınları, Ankara 1996.
- BİLGİN, P., **İdare Hukuku Dersleri, İdare Hukukuna Giriş**, Filiz Kitabevi, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1999.
- BULUTOĞLU, K., **Türk Vergi Sistemi**, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1978.

- CALMES, S., TRUCHET, D., **Du Principe de Protection de la Confiance L gitime en Droits Allemand, Communautaire et Franis**, Universit  Panth on Assas, Paris 2, France, Paris 2000.
- CANDAN, T., **Vergi Suçları ve Cezaları**, Maliye ve Hukuk Yay., Ankara Eylül 1995.
- CİN, H.,
- AKGÜNDÜZ, A., **Türk-İslam Hukuk Tarihi**, 1. Cilt, Timaş Yayınları, İstanbul 1990.
- CRAIG, P., P., **Administrative Law**, Fourth Edition, London 1999.
- ÇAĞAN, N., **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1982.
- ÇAĞLAYAN, R., **İdari Yargı Kararlarının Sonuçları ve Uygulanması**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 2. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara 2001
- DE LAUBADERE, A., **Droit Public  conomique**
- D'ESPİNOZA, **Leggi Incostituzionali, decret-legendon convertiti e suscessione di leggi penali** (Riv. Penale, 1957, fase, 11-12)
- DÖNMEZ, R., **Teoride ve Uygulamada Vergi Afları**, Anadolu Üniversitesi Yay. No 557 Eskişehir 1992.

- DÖNMEZER, S., **Ceza Genel Hukuku Dersleri**, Bahçeşehir Üniversitesi Yayınları, İstanbul Aralık 2003.
- DURAN, L., **İdare Hukuku Ders Notları**, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1982.
- EDİS, S., **Medeni Hukuka Giriş ve Başlangıç Hükümleri**, Altıncı Basım, AÜHF Yay. No: 519, Ankara 1997.
- ERDOĞAN, M., **Anayasal Demokrasi**, 4. Bası, Siyasal Kitabevi, Ankara 2001.
- ERGİNAY, A., **Kamu Maliyesi Kamu Gelirleri-Kamu Giderleri- Devlet Bütçesi- Kamu Borçları- Maliye Politikası**, Gözden Geçirilmiş ve İşlenmiş 16. Baskı, Savaş Yay., Ankara 1998.
- Vergi Hukuku İlkeler, Vergi Tekniği Türk Vergi Sistemi**, Son Vergi Kanunları Değişikliklerine Göre Yeniden Düzenlenmiş ve Gözden Geçirilmiş 10. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 1982.
- EREM, F., **Ön Mesele (= Meselei Müstehire) Olarak Anayasaya Aykırılık İddiası**, Ajans Türk Matbaası, Ankara 1962.
- ERKUT, C., **Hukuka Uygunluk Bloku, (İdare Hukukunda Hukukun Genel Prensipleri Teorisi**, Kavram Yayınları, İstanbul 1996.

- ERMAN Sahir, **Vergi Suçları**, İÜ. Fen Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Prof Dr. Nazım Terzioğlu Basım Atölyesi, İstanbul 1988.
- ESEN, B., N., **Anayasa Mahkemesine Göre Türk Anayasa Hukuku Anlayışı** AÜHF. Yay. No: 301, Ankara 1972.
- FEYZİOĞLU Turhan, **Kanunların Anayasaya Uygunluğunun Kazai Murakebesi (Yabancı Memleketlerde – Türkiye’de)**, Güney Matbaacılık ve Gaztecilik T.A.O., Ankara 1951.
- GEREK Şahnaz, **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, Seçkin Yay., Ankara 2005.
- AYDIN Ali Rıza, **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, Seçkin Yay., Ankara 2005.
- GİRİTLİ İ., **İdare Hukuku, 3. Kitap**, Kervan Yay., 3. Kitap, İstanbul 1973.
- BİLGEN P., **İdare Hukuku Dersleri (Giriş)**, Filiz Kitabevi, İstanbul 1985.
- GİRİTLİ, İ., AKGÜNER, T., **Anayasa Hukukunun Metodolojisi**, Düzeltilmiş ve Genişletilmiş İkinci Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa 1999.
- GÖZLER, K., **Hukukun Temel Kavramları**, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2003.

- GÖZÜBÜYÜK, A. Ş., **Yönetim Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 11. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 1998.
- GÖZÜBÜYÜK, A. Ş., **Yönetimsel Yargı**, 13. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 1999.
- GÖZÜBÜYÜK, A. Ş., **Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları**, Turhan Kitabevi, Ankara 2000.
- GÜNDAY, M., **İdare Hukuku**, 6. Aynı Bası, İmaj Yayıncılık, Ankara 2002.
- GÜNEŞ, G., **Verginin Yasallığı İlkesi**, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul Temmuz 1998.
- GÜRBÜZ, A., **Hukuk ve Meşruluk (Evrensel Erdem Üzerine Bir Deneme)**, Gözden Geçirilmiş 2. Bası , Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, Mart 2004.
- İŞIKTAÇ, Y., **Hukuk Metodolojisi**, Filiz Kitabevi, İstanbul Mayıs 2003.
- METİN, S., **Osmanlı' da Devlet, Hukuk, Adalet**, Eren Yay. No: 88, İstanbul, 2000.
- İNALCIK, H., **Osmanlı İmparatorluğu Toplum ve Ekonomi Üzerinde Arşiv Çalışmaları, İncelemeler**, İkinci Baskı, Eren Yayıncılık, İstanbul 1996.
- KARAMURSAL, Z., **Osmanlı Tarihi Hakkında Tetkikler**, Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Türk

Tarih Kurumu Yay. No:VIII, Türk Tarih Kurumu Basımevi, Ankara 1989.

KELSEN, H.,

(Çev. E. EISENMANN),

KEYMAN, S.,

KIRATLI, M.,

KIZILOT, Ş.,

KUBALI, H., N.,

KUNTER, N., YENİSEY, F.,

KUNTER, N.,

KURU, B.,

Théorie pure du droit, Paris, Dalloz, 1962.

Türk Hukukunda Af (Genel Af-Özel Af), AÜHF Yay. No: 199.

Anayasa Yargısında Somut Norm Denetimi (İtiraz Yolu), AÜSBF Yay. No: 212, Ankara 1966.

Alman Federal Anayasa Mahkemesi, Ankara 1963.

Vergi Uyuşmazlıklarıyla ilgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar) 7, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2005

Anayasa Hukuku Dersleri, Genel Esaslar ve Siyasi Rejimler, İstanbul 1971.

Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku Aydınlar Matbaası Yay., No: 17, İstanbul Mayıs 2005.

Ceza Muhakemesi Hukuku, 8. Baskı, 1986

İçtihatların Birleştirilmesi Yolu İle İlgili Bazı Sorunlar, AÜHF Yay., No: 415, Konferanslar dizisi, Ankara 1977.

- KUTUB, S.,
(Çev: ŞENGÜLER, H. –
SARAÇ, M. E. – KARLIAĞA,
B.) **Fızılal-il Kur'an**, Hikmet Yay. No: 2, C: 2,
İstanbul 1971.
- KUZU, B., **Anayasa Hukukumuzda Yürütme Organının
Düzenleyici İşlem Yapma Yetkisi ve
Güçlendirme Eğilimi**, Filiz Kitabevi, İstanbul
1987.
- MARCIC, R., **Verfassung u. Verfassungsgericht**. Wien,
1963.
- MELICHAR, E., **Die Verfassungsgerichtsbarkeit in
Commonwealth**, in Verf. Geg.
- MUTLUER, M., K., **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul bilgi
Üniversitesi Yay. No: 121, İstanbul, Ocak
2006.
- NEUMARK, F., **Grundsätze gerechter und ökonomisch
rationaler Steuerpolitik** J.C.B Mohr (Paul
Siebeck), Tübingen 1970.
- OĞURLU, Y., **İdare Hukukunda Kazanılmış Haklara Saygı
ve Haklı Beklentiler Sorunu**, Seçkin
Yayıncılık, Ankara, Mayıs 2003.

- İdari Yaptırımlar Karşısında Yargısal Korunma**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 2. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara 2001.
- Karşılaştırmalı İdare Hukukunda Ölçülülük İlkesi, (Türk Yüksek Mahkeme Kararları, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları, Avrupa Topluluğu Adalet Divanı ve Özellikle İngiltere Örneği Çerçevesinde Bir Denetim Ölçütü olarak),** Seçkin Yay., Ankara 2002.
- ONAR S., S., **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, 3. Bası, İstanbul 1966, C: 1-3.
- ÖNBİLGİN G., OYTAN M., **T.C Anayasasının İlke ve Kuralları ile Anayasa Mahkemesi Kararlar Dizini**, Ankara 1977.
- ÖNCEL, M., KUMRULU, A., **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Gözden Geçirilmiş Son Değişiklikleri İşlenmiş 13. Bası., Ankara, 2005.
- ÇAĞAN, N., **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, C: I, Birinci Bası, İstanbul 1991,
- ÖNDER, A., **Vergi Açısından Türk Kamu Hukuku**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yay. No:1980/221, Başbakanlık Basımevi, Ankara 1981.
- ÖNER, E.,

- ÖZ, E., **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara, Aralık 2004.
- ÖZAY İ., H., **İdari Yaptırımlar Kuramsal Bir Deneme**, İÜHF Yay., No: 691, Özdem Kardeşler Matbaacılık, İstanbul, 1985.
- Günışığında Yönetim**, Filiz Kitabevi, Fakülteler Matbaası, İstanbul, Ekim 2004
İstanbul 2002.
- ÖZBUDUN E., **Türk Anayasa Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 7. Baskı, Yetkin Yay., Ankara 2002.
- PLANİONAL-RIBERT-BOULANGER, **Traite elementaire de droit civil** (4th ed., 1948) vol., i.
- ROUBIER P., **Les Conflits de Losi Dans Le Temps**, Sirey Vol: I Paris 1929.
- Les Conflits Des Lois Dans Le Temps**, Sirey II, Paris 1933.
- SABAN, N., **Vergi Hukuku Genel Kısım**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 2. Basım, Der Yay: 351, İstanbul 2003.
- SARICAOĞLU, M., E., **Mali Tarih Açısından Osmanlı Devletinde Merkez Taşra İlişkileri (II. Mahmut Döneminde Edirne Örneği)**, T.C Kültür Bakanlığı Yay. No: 2626, Ankara 2001.

- SAYGILIOĞLU, N. **Vergi Hukukunda Yorum**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Araştırma, Planlama, Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yay. No: 1987/288, Ankara 1987.
- SCHULZ, **Principles of Roman Law**, 1936.
- SONSUZOĞLU E., **Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz**, Filiz Kitabevi, İstanbul 2001.
- SOYASLAN, D., **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Yetkin Yay., Ankara 1998.
- ŞENER, A., **Tanzimat Dönemi Osmanlı Vergi Sistemi**, İşaret Yay., No: 39 Ankara
- TAN, T., **İdari İşlemin Geri Alınması**, SBF Yayınları, 1970.
- TİPKE, K., LANG, J., **Steuerrecht Ein Systematischer Grundrib** 13. Auflage, Köln 1991.
- Steuerrecht**, 17. völlig überarbeitete Auflage, Verlag Dr. Otto Schimididt.
- Steuerrecht, Ein Systematicsher Grundriss**, Köln 1991.
- TOLON, K., D., **İptal ve Tam Yargı Davalarında Kazanılmış Hak, İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler (III)**, Danıştay Başkanlığı, Ankara 1986.

- ULER, Y., **İdari Yargıda İptal Kararlarının Sonuçları**, AÜHF Yay., No: 281, Ankara 1982.
- ULUATAM, Ö., **Kamu Maliyesi**, Genişletilmiş 4. Baskı, Savaş Yay., Ankara 1991.
- ULUATAM, Ö.,
METHİBAY, Y., **Vergi Hukuku**, Yenilenmiş 5. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, Ekim 2001.
- UZUN A., Tanzimat ve Sosyal Direnişler Niş İsyanı Üzerine Ayrıntılı Bir İnceleme (1841), Eren Yayıncılık, İstanbul 2002.
- YANNAKOPOULOS, C., **Le Notion de Acquis en Droit Administratif Français**, Paris 1997.
- YILMAZ, E., **Hukuk Sözlüğü**, Genişletilmiş Beşinci Baskı, Yetkin Yay., Ankara, 1996.
- YİĞİT, U., **Vergi Usul Kanununda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları**, Beta Yay., İstanbul Mart 2004.
- YÜZBAŞIOĞLU, N., **Türk Anayasa Yargısında Anayasallık Bloku**, İÜHF Yay., İstanbul 1993.

(TEZLER)

ARMAĞAN Servet,

Anayasa Mahkememizde Kazai Murakebe Sistemi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul 1967.

FURTUN, İ. H.,

Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma-Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enst., Ankara 2005.

(MAKALELER)

AKILLIOĞLU, T.,

“Yasaların (Anayasa Dahil) Zaman İçinde Uygulanması”, **Anayasa Yargısı 1**, Anayasa Mahkemesinin 22. Kuruluş Yıldönümü Nedeniyle Düzenlenen Sempozyumda Sunulan Bildiriler, Anayasa Mahkemesi Yayınları No: 4, Ankara 25-26 Nisan 1984.

“Yasaların Zaman Bakımından Uygulanmasına İlişkin Bazı Sorunlar”, **AİD**, C: 17, Eylül 1984, S: 3.

“Ekonomik Alanda Yönetmelik İşlemlerin Geriye Yürümezlik Kuralı Karşısında Çeşitli Durumları”, **Aziz Köklü Armağanı**, AÜSBF Yay. No: 535, Ankara 1984.

- “Yönetmelik İşlemlerde Yürürlüğe Giriş Sorunu”,
AİD, C: 12, Haziran 1979.
- “Kamu Yararı Üzerine Düşünceler”, **İHİD**,
Prof. Dr. Lütfi DURAN’a Armağan Özel sayısı,
S: 1-3, Y: 1988.
- AKKAYA, M., “**Vergide Belgelendirme ve Ticaret Şirketi
Temsilcilerinin Şirketin Vergi Borçlarından
Sorumluluğu**”, Türkiye Barolar Birliği -
Mersin Barosu, İdari Yargı Paneli, Mersin 11-
12 Nisan 2003.
- AKSOYLU, Ö., “Yargıcın Bakış Açısıyla İdare hukukunda
‘Kazanılmış Hak’ Kavramı”, **Yıldızhan
Yayla’ya Armağan**, GSÜ Yay., Armağan
Serisi No: 4.
- AKTAN, C., C.,
GENCEL, U., “Türkiye’de Geriye Doğru Vergileme ve
Verginin Hukukiliği İlkesinin İhlali”, **Dokuz
Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Dergisi**, C: 5, S: 1 İzmir 2003.
- ALİEFENDİOĞLU, Y., “Anayasal Denetimin Kimi Sorunları”,
Yargıtay Dergisi, C: 9, Ocak-Nisan 1983, S:
1-2.

- “Türk Anayasası Açısından Vergilemenin Sınırları”, **Danıştay Dergisi, Atatürk’ün Doğumunun 100. Yılı Özel Sayı S: 68.**
- “Yönetmelik ve Anayasal Yargıda Yokluk”, **Amme İdaresi Dergisi**, C: 28, Haziran 1995, S: 2.
- AMAÇ, E., “Vergi Nispetlerine Yapılacak Zamların Makale Teşmili”, **Vergi ve Resimler Dergisi**, İzmir 10, 2.3.1955, S: 227.
- ARIKAN, Z., “Vergi Kanunlarının Zaman Bakımından Uygulanması ve Sonuçları”, **DEÜİİBFD**, C: 11, 1996 S: II.
- “Vergilendirmede Demokrasi”, **VSD**, Nisan 1998 S: 115.
- ATILGAN, H., “6183 Sayılı Kanuna Eklenen Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğuna İlişkin Hükümün Geriye Dönük Uygulanması Sorunu”, **VDD**, Eylül 1995, S: 169.
- AZRAK, Ü., “Anayasa Mahkemesinin İptal Kararlarının Geriye Yürümezliği”, **Anayasa Yargısı 1**, Anayasa Mahkemesinin 22. Kuruluş Yıldönümü Nedeniyle Düzenlenen Sempozyumda Sunulan Bildiriler, Anayasa

- Mahkemesi Yayınları No: 4, Ankara 25-26 Nisan 1984.
- “Almanya ve Avusturya’da Anayasa Yargısının Esasları”, **İUSBFD**, Y: 2, İstanbul 1984. S: 2.
- BALKAR, K., G., “İdari Kararlarda Makale Şümül Meselesi”, **AÜSBFD**, Ankara 15, (2) Haziran 1960.
- BERKİN N., M., “Usule İlişkin Hükümlerin Zaman ve Yer Yönünden Uygulama Alanı”, **Prof. Dr. Hıfzi Timur’un Anısına Armağan**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Milletlerarası Hukuk ve Milletlerarası Münasebetler Enstitüsü, İstanbul 1979.
- BIYIKLI, H., İ., “Fransız ve Türk Hukuk Sistemlerinde İdari İşlemlerin Geriye Yürümezliği İlkesi”, **DD**, Y: 3, 1973, S: 11.
- BİLGE, N., “Yargısal İçtihatların Bağlayıcı Etkileri ve İçtihat Birleştirme Kararları”, **Recai Seçkin’e Armağan**, AÜHF Yay. No: 351, Ankara 1974.
- “Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarının Geriye Yürümezliği Sorunu ile İlgili Bir İnceleme”, **AD**, Y: 81, Kasım-Aralık 1990, S: 6.
- BİLGİN A., A., “Anayasa Düzenimizde Tevhidi İçtihat Müessesesinin Yaşama Şansı”, **İBD**, C: 41, S: 1967/11-12.

- BİRSENOĞUL, H., “Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı Yoluyla Hukuk Güvenliği Mi?”, **AÜEHFD**, C: 7, Y: 2003, S: 3-4.
- BOYACIOĞLU H., A., “Anayasa Mahkemesinin Kararlarının Bağlayıcılığı Ve Yürürlüğe Girişi”, **Bahri Savcıya Armağan Mülkiyeliler Vakfı** Yay: 7, Ankara 1988.
- CANSEL, E., “Anayasa Mahkemesinin Verdiği İptal Kararından Doğan Kimi Sorunlar” **Anayasa Yargısı 9**, Anayasa Mahkemesinin 30. Kuruluş Yıldönümü Nedeniyle Düzenlenen Sempozyumda Sunulan Bildiriler, Anayasa Mahkemesi Yayınları No: 27, Ankara 25-26-27 Nisan 1992.
- COŞKUN, M., K., “İçtihatların Birleştirilmesi”, **Ank. B. D.**, Y: 2001/1, S: 58.
- ÇAĞAN, N., “Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı”, **AÜHFD**, C: 29, Y: 1972, S: 1-2 .
- “Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi”, **Anayasa Yargısı 1**, Anayasa Mahkemesinin 22. Kuruluş Yıldönümü Nedeniyle Düzenlenen Sempozyumda Sunulan Bildiriler, Anayasa Mahkemesi Yayınları No:4, Ankara 25-27 Nisan 1984.

- “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, **AÜHFD**, C: XXXVII, S: 1-4, Ankara 1980.
- ÇAĞLAR, B., “Yasaların (Anayasa Dahil) Zaman İçinde Uygulanması”, **Anayasa Yargısı 1**, Anayasa Mahkemesi’nin 22. Kuruluş Yıldönümü Sempozyumunda Sunulan Sayın Tekin AKILLIOĞLU’na ait bildiriye yapılan yorum, Anayasa Mahkemesi Yay. No: 4, Ankara 25-26 Nisan 1984.
- ÇAĞLAYAN, R., “İdari Yargıda Kesin Hüküm”, **AÜEHFD**, C: III, S: 1, Y: 1999.
- ÇELİKKAYA, İ., “İptal Kararının Geçmiş Etkileyip Etkilemeyeceği Konusu”, **İller ve Belediyeler Dergisi**, C: 33, Y: 33, Şubat 1977, S: 376.
- ÇIRAKMAN, E., “Vergi Hukukundaki Gelişmeler” Paneli, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yay., 7-10 Ekim 1991 Marmaris.
- DOĞAN, U., “Özel Tüketim Vergisine İlişkin Bakanlar Kurulu Kararları’nın ‘Kanunların Geriye Yürümezliği İlkesi’ Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, S: 181, Mayıs 2003.

- DOĞRUSÖZ, B.,
“Taşıt Vergisinin İptali ile Ortaya Çıkan Karmaşa”, **Dünya Gazetesi**, 16 Kasım 2003.
“Mevzuat Oynaması ile Yaratılan Yeni Mali Yükümlülük: Fon Vergisi” **Dünya Gazetesi**, 31 Temmuz 2003.
“Geçmiş Ceza Affının Tarihi Belli Oldu”, **Dünya Gazetesi**, 27.10.2005.
- DURAN, L.,
“Danıştay’ın İçtihatları Birleştirme Uygulaması”, **SBFD Cem Sar’a Armağan**, Y: 1972/3.
“Tevhidi İçtihat Nedir?”, **Siyasal İlimler Mecmuası**, C: XXIII, Y: 23, S: 269, Ağustos 1953.
- ERÇİN, C.,
“ERÇİN, C., “Mali Kanunlarda Makable Şümul ve Müruru Zaman”, **Adliye Ceridesi**, Haziran 1936, S: 18.
- EREM, F.,
“Ceza Hukuku Yönünden Anayasaya Aykırılık İddiası”, **AD**, Y: 53, S: 5-6, 1962.
“İçtihadı Birleştirme Kararlarının Makable Ademi Şümulü”, **Ankara Barosu Dergisi**, Y: 21, 1964, S: 1.
“Ceza usulü Kanununun Zaman Bakımından Uygulanmasında Yeni Görüşler”, **Ank. B. D.**, Y: 21, 1964, S: 1.

- ERKUT, C., “İdare Hukukunda Yokluk Teorisi”, **İHİD (Prof. Dr. Lütfi DURAN’a Armağan Özel Sayısı)**, S: 1-3, Y: 9, 1988.
- FALLON R. H.,
MELTZER JR and DJ, “New Law, Non-Retroactivity, and Constitutional Remedies” **Harvard Law Review** No: 104, June 1991.
- FEYZİOĞLU, B., N., “Mükellefiyet Doğurucu Vakıa(Vergiye Doğuran Hadise)” **AÜSBFD**, C: VII, Y: 1952, S: 1-4.
- GÖLCÜKLÜ, F., “Ceza Hukuku Açısından 1961 T.C Anayasası”, **SBFD**, C: XVIII, S: 2.
- GÜNEŞ, G, “Anayasa Mahkemesi’nin Ekonomik Denge Vergisine İlişkin Bir Kararında “Geriye Yürümezlik İlkesi” Yaklaşımına Eleştirisel Bakış”, **Yaklaşım Dergisi**, Y: 4, Haziran 1996, S: 42.
- GÜNEŞ T., “C.H.P’nin Haksız İktisaplarının İadesi Hakkında 6195 Sayılı Kanunu İptal Eden Anayasa Mahkemesi Kararı Üzerine” **AÜSBFD**, C: 18, Eylül-Aralık No: 3-4, Y: 1964.

- GÜRKAN, Ü., “Montesquieu ve Kanunların Ruhu (Hukuk Sosyolojisi Açısından Bir Değerlendirme)”, **AÜHFD**, C: XL, S: 1-4, Ankara 1988.
- İŞIKTAÇ, Y., “Yargıcın Hukuk Yaratma Fonksiyonu Üzerine Bir İnceleme” **İBD**, C: 62, Ocak-Şubat Mart 1988, S: 1-2-3.
- KABOĞLU, İ., “Hukukun Genel İlkeleri ve Anayasa Yargısı”, **Anayasa Yargısı 8**, Anayasa Mahkemesinin 29. Kuruluş Yıldönümü Nedeniyle Düzenlenen Sempozyumda Sunulan Bildiriler, Ankara, 2-27 Nisan 1991.
- KANETİ S., “Vergi Hukukundaki Gelişmeler” Paneli, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yay., 7-10 Ekim 1991 Marmaris.
- “Vergi Usul Kanunu’ndaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması” **VDD**, İstanbul, Kasım 1991, S: 123.
- KARAKOÇ, Y., “Türk Hukukunda Vergi Kanunlarının Anayasal Denetimi”, **Anayasa Yargısı 13**, Anayasa Mahkemesinin 34. Kuruluş Yıldönümü Nedeniyle Düzenlenen Sempozyumda Sunulan Bildiriler, Anayasa Mahkemesi Yayınları No: 32, Hatay, 27 – 28 Mayıs 1996.

- KELSEN, H., “Judicial Review of Legislation (Comparative Study of Austrian and American Constitution) **The Journal of Politics** Vol: 4, 1942.
- La Garantie juridictionelle de la Constitution Rev. De droit public, C: 45, 1928.
- KIZILOTT, Œ., “Yasalar Geriye Dönük Değişir mi?”, **Hürriyet Gazetesi**, 4 Şubat 2006.
- “Son Vergi Değişiklikleri Kime Ne Getiriyor (II) **Hürriyet Gazetesi**, 5 Nisan 2006.
- KÖSEBALAN, A., “Vergi Hukukundaki Gelişmeler” Paneli, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yay., 7-10 Ekim 1991 Marmaris.
- KUMRULU, A., “Uzlaşmaya İlişkin Bir İctihatların Birleştirme Kararının Işığında Vergi Hukukunda Teori, Uygulama ve Öğretim”, **DD**, Y: 19, 1989, S: 72/73.
- “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, **Atatürk’ün 100. Doğum Yılına Armağan AÜHFD**, C: 36, Y: 1979, S: 1-4.
- “Vergi Hukukundaki Gelişmeler” Paneli, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yay., 7-10 Ekim 1991 Marmaris.

- “ Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler, **AÜFHD**, C: XL, S: 1-4, Y: 1988.
- KUNTMAN, O., “Kazanılmış Hak Kavramı, Yasal Dayanağı, Uygulamasıyla İlgili Anayasa Mahkemesi Yargıtay ve Danıştay Kararları Hakkında Bir Değerlendirme”, **İBD**, C: 63, S: 10-11-12, Ekim-Kasım-Aralık 1989.
- KUZU, B., “Anayasa Mahkemesinin İptal Kararlarının Geriye Yürümezliği Sorunu”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C: LII, S: 1-4, İstanbul 1987.
- LEUMORE, S., “The Case For Retroactive Taxation” , **Journal of Legal Studies**, No: 22, 1993.
- MALKOÇ, İ., “İçtihat Değişikliği Nedeni ile Karar Düzeltme ve Yargılamanın Yenilenmesi”, **TBBD**, Aralık 1988, S:3.
- MANN F. A.,
(Çev: ARAT, T.) “The Time Element in the Conflict of Law”, **The British Year Book of International Law**, 1954, Y: XXXI, s. 217-247 “Kanunlar İhtilafında Zaman Unsuru”, **AÜHFD**, C: 28, Y: 1971, S: 1-2.

- MEMİŞ, E., “Anayasa Mahkemesi Kararlarının Bağlayıcılığı ve İptal Kararlarının Geriye Yürümezliği Kuralının Sorgulanması Anayasa ve İdari Yargı Kararları Örnekleri”, **Prof. Dr. Selahattin Sulhi TEKİNAY’ ın Hatırasına Armağan** İstanbul Marmara Hukuk Fakültesi, İstanbul 1999.
- OKTAR, S., A., “Aleyhe Olan Ceza Kuralının Geriye Yürümezliği İlkesi ve Anayasa Mahkemesinin Vergi Usul Kanunu ile İlgili İki İptal Kararı Üzerine Düşünceler II”, **Yaklaşım**, Y: 9 Temmuz 2001 S: 103.
- ORTAÇ, F., R., “Ekonomik Kayıpları Gidermek Amacıyla Düzenlenen Ek Vergi Uygulamasının Vergi Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi”, **Türk Hukuk Dünyası Dergisi**, Y: 1, S: 1, Mayıs 2000.
- OZANSOY, A., “Anayasa Mahkemesi Kararları Geriye Yürümez!(mi?)” **Yaklaşım**, Y: 11 Eylül 2003 S: 129.
- ÖDEN, M.,
AKKAYA, M., “Hayat Standardı Esasının Anayasaya Uygunluğu Sorunu”, **AÜHFD**, C: 50, Y: 2001, S: 2 (Ayrı Bası).

- ÖZBALCI, Y., “Vergi Hukukundaki Gelişmeler” Paneli, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yay., 7-10 Ekim 1991 Marmaris.
- ÖZDEN, Y., G., “ ‘Anayasa Mahkemesi Kanun Koyucu Gibi Hareketle, Yeni Bir Uygulamaya Yol Açacak Biçimde Hüküm Tesis Edilemez’ Kuralına Nasıl Gelindi? Bu Kural Nedir? Ne Değildir?” **Anayasa Yargısı-2** Anayasa Mahkemesinin 23. Kuruluş Yıldönümü Nedeniyle Düzenlenen Sempozyumda Sunulan Bildiriler, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara 25 – 27 Nisan 1986.
- ÖZGEN, E., “Ceza Muhakemesinin Yenilenmesi”, **İÜHFİM**, S: 34 (1-4), Y: 1964.
- ÖZGÜVEN, A. V., “Adil Yargılanma İlkesi ve Vergi İhtilaflarındaki Uygulanması - I”, **VSD**, Şubat 2005, S: 197,
- “Trafik Cezalarına İlişkin Son Değişikliğin Zaman Bakımından Uygulama Sorunu”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Y: 19, S: 440, 15 Mayıs 2005.

ÖZGÜVEN, M.,

ÖZGÜVEN, A., V.,

“Bir İç Genelgenin Sebep Olduğu Vergi Uyuşmazlıkları ve Sonuçları”, **VSD**, Haziran 2005, Y: 28, S: 201.

PENEZOĞLU, Y., G.,

KÜÇÜKKAYA, M.,

“Yatırım İndirimi Stopajı Hakkındaki Danıştay İctihatları Birleştirme Kurulu Kararının Sonuçları”, **Vergide Gündem**, Ocak 2003.

PERÇİN, N.,

“4108 Sayılı Yasanın Getirdiği Geriye Dönük Düzenlemelere İlişkin Genel Değerlendirmeler”, **VSD**, Eylül 1995, S: 84.

POSTACIOĞLU, İ., E.,

“Kanunun Makabline Ademi Şümülü Prensibinin Hususi Bir Şıkkı Teşekkül Anındaki Kanuni Hükümlere Göre Batıl Olan Bir Akit Yeni Bir Kanun ile Muteber Addolunabilir mi?”, **Adliye Ceridesi**, Y: 31, S: 1, Yeni Cezaevi Matbaası, Ankara 1940.

ROSSI Paola

(Çev: TOSUN Öztekin)

“Il Sindacato di Legittimità Costituzionale Dele Leggi Penali”, Rivista Italiana di dritto penale, 1952, S: 4, “Ceza Kanunlarının Anayasaya Aykırılığının Kontrolü”, **İHFM**, C: XXIX S: 1-2, İstanbul 1963.

- SARICA, R., “İdare Hukukunda Yokluk ve Butlan”, **Tedris Hayatının Otuzuncu Yıldönümü Hatırası Olmak Üzere Medeni Hukuk Ordinaryüs Profesörü Ebül’ula Mardin’e Armağan İstanbul Hukuk Fakültesi Profesörleri ve Doçentleri Tarafından**, Kenan Matbaası, İstanbul 1944.
- SAYGILIOĞLU, N., “Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi”, **VDD**, Temmuz 1986 S: 59.
- SERİM, B., “Anayasa Mahkemesi Kararlarının Gelecek Yönünden Etkisi”, **Mali Hukuk**, Y: 1992, Eylül-Ekim, S: 41.
- SONSUZLU, E., “Deprem Nedeniyle 4481 Sayılı Yasaya Getirilen Ek Vergi Mükellefiyetleri”, **VSD**, S: 139 Nisan 2000.
- SÖZER A., N., “Sosyal Sigortalarda Kazanılmış Hakların Korunması Üzerine Bir İnceleme (Süper Emeklilikte Son Durum)”, **İBD**, C: 63, Ekim-Kasım-Aralık 1989, S: 10-11-12.
- ŞAHİN, İ., “Vergi Kanunlarının Zaman ve Yer Bakımından Uygulanması Türk Vergi Kanunlarının Bu Açıdan Değerlendirilmesi” **Mali Hukuk**, Y: 12, S: 67, 1981.

- ŞEKERCİ, E., “Anayasa Mahkemesi Kararlarının Sonuçları”, **Ank. B. D.**, Y: 45, 1988, S: 5-6.
- TELLİ, S., T., “İdari Yargıda Kesin Hüküm”, İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler III., Ankara 1980.
- TOSUNER M., “Vergi Hukuku İlkeleri ve Yüksek Mahkemelerin Kararları Işığında Net Aktif Vergisinin Değerlendirilmesi”, **Yaklaşım**, Y: 2, S: 20, Ağustos 1994.
- TUNCER, S., “5228 Sayılı Yasanın Yürürlük Maddesi” **Lebib Yalkın**, Ekim 2004, S: 10. http://www.mevbank.com/doc/printableversion_docview.asp?docid=50784&pagecount=1
- “Vergi Kanunlarının Geriye Yürümezliği”, **Lebib Yalkın**, Ocak 2005, S: 13, www.mevbank.com/doc/printableversion_docview.asp?docid=52274&pagecount=1
- “Varlık Vergisi Üzerine Bir Deneme”, **Prof. Dr. ADNAN TEZEL’E ARMAĞAN**, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yay. No: 13, İstanbul 2000.
- ULER, Y., “Anayasa Mahkemesi İptal Kararları Geriye Yürür”, **Bahri Savcıya Armağan Mülkiyeliler Vakfı Yayınları: 7**, Ankara 1988.

WALINE Marcel,

(Çev: Tahsin YAĞMURLU)

“Nature juridique des penalités fiscal Revue de Science et de légilation fiancières p. 14-24.

“Vergi Cezalarının Hukuki Niteliği”, **DD.**, Y: 8, S: 28-29.

YAKO, S.,

“Makabline Şamil Kavanin” **İlmi Hukuk ve Mukayeseyi Kavanin Mecmuası**, C: 1 S: 1.

YALÇIN, T.,

“Vergi Yargısında Kesin Hüküm”, **Mali Hukuk**, Y:1992, Ocak- Şubat, S: 37.

YALTI, B.,

“Mülkiyet Hakkı Versus Vergilendirme

Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı”,

VDD, S: 227, Temmuz 2000, 1981’den 2003’e Vergi Dünyası, Hesap Uzmanları Derneği Yay.

“1923’ten 2003’e ‘KAZANDIKLARIMIZ’:

‘Cumhuriyet Hukuku’

‘KAZANMADIKLARIMIZ’: ‘Hukukun

Cumhuriyeti’ Vergi Hukukunda Geldiğimiz

Yere Yakın Tarihten Bakmak: Panoramik Bir

Çalışma” **Cumhuriyetin Kuruluşundan**

Bugüne Türk Hukukunun Seksen Yıllık

Gelişimi konulu sempozyumda sunulan tebliğ,

30-31 Ekim 2003, AÜHF.

- YAYLA, Y., “Yeni İdari Düzenlemeler Karşısında Evvelce Alınmış Ruhsatların Durumu” **Yiğit OKUR’a Armağan**, GSÜ Yay: 3.
- YILDIRIM, T., “İdari İşlemlerin İptali ve Geri Alınması”, **Yıldızhan Yayla’ya Armağan**, GSÜ Yay., Armağan Serisi No: 4
- YILMAZ, Z., “Ceza Hukuku Kurallarının Zaman Bakımından Uygulanmasında İlkeler ve Lehe Olan Ceza Kanununun Belirlenmesi”, **TNBHD**, S: 127, 15 Ağustos 2005.
- ZEYBEK, A., C., “Yargı İçtihatlarının Hukuk Kaynağı Olarak Değeri ve Yeri” **DD**, Y: 18, 1988, S: 68-69.

Resimli Ansiklopedik Büyük Sözlük İngilizce, Fransızca, Almanca karşılıklar, Terimler, Deyimler, Atasözleri, Arkın Kitabevi, C: 1-3.