

Gümrük Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesinin Önemi: Danıştay Kararı Işığında Bir İnceleme

Muradiye ÇEVİKÇELİK*

Bu makale hakem incelemesinden geçmiştir ve TÜBİTAK–ULAKBİM Veri Tabanında indekslenmektedir.

* Dr. Öğr. Üyesi, Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi İdare Hukuku Ana Bilim Dalı, muradiyevikcelik@gmail.com, **ORCID:** 0000-0002-6502-4076.

Makale geliş tarihi: 24 Temmuz 2023 **Makale kabul tarihi:** 3 Haziran 2024

Atıf önerisi: Çevikçelik, Muradiye, “Gümrük Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesinin Önemi: Danıştay Kararı Işığında Bir İnceleme”, *Ankara Barosu Dergisi*, Cilt 82, Sayı 3, Temmuz 2024, s.1-35. **DOI:** 10.30915/abd.1332222.

GÜMRÜK HUKUKUNDA HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİNİN ÖNEMİ: DANIŞTAY KARARI IŞIĞINDA BİR İNCELEME

ÖZ

Hukuk devleti, kendi koyduğu ve önceden ilan ettiği açık ve genel hukuk kurallarıyla kendini bağlı gören devlettir. Hukuk devleti ilkesi, kamu yararını gerçekleştirmeyi amaçladığı için kamu gücüyle donatılan idarenin eylem ve işlemlerinde hukuka kurallarıyla bağlı olmasını, hukuki güvenlik ve istikrarı, idarenin eylem ve işlemleri neticesinde meydana gelen zararlardan mali olarak sorumlu tutulmasını, idarenin ve devletin organlarının eylem ve işlemleri karşısında bireylerin başvurabileceği etkili koruma mekanizmalarını ve bağımsız bir yargı sistemini gerektirir. Bu makalede, gümrük hukukuna ilişkin bir uyuşmazlık hakkında verilen Danıştay kararından hareketle, hukuk devletinin unsurlarından biri olan hukuki güvenlik ilkesinin önemi üzerinde durulmuştur. Makale kapsamında öncelikle uyuşmazlığa konu olan olay ve mahkemelerin yaklaşımları incelenmiştir. Devamında hukuki güvenlik ilkesi ışığında, söz konusu uyuşmazlık ve mahkeme kararları değerlendirilmiştir. Sonuç olarak dış ticaret işlemlerinin tamamlanmasının uzun zaman alması ve gümrük vergilerinin ithalat ve ihracat işlemlerinde önemli bir maliyet kalemi olması nedeniyle hukuki güvenlik ilkesinin gümrük hukukuna hâkim kılınması, gümrük mevzuatındaki değişikliklerin idari istikrar ve öngörülebilirlik ilkeleri gözetilerek yapılması ve bu değişikliklerde kademeli bir geçişi sağlamak üzere geçiş hükümlerine yer verilmesi gerektiği sonuçlarına ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Hukuk Devleti, Gümrük Vergisi, Haklı Beklenti, Hukuki Güvenlik İlkesi, Öngörülebilirlik

THE IMPORTANCE OF THE PRINCIPLE OF LEGAL SECURITY IN CUSTOMS LAW: A REVIEW IN THE LIGHT OF A DECISION OF THE COUNCIL OF STATE

ABSTRACT

The state governed by the rule of law is a state bound by legal rules established and declared beforehand by itself. These rules should be clear, general, and respectful of fundamental rights and freedoms. The rule of law requires that an administration must be bound by legal rules in its acts and actions and should be held financially responsible for the losses that occurred as a result of its acts and actions. Legal security, stability, and an independent judicial system are essential for the rule of law. Moreover, effective protection mechanisms that individuals can use against actions and transactions of state organs and the administration are also necessary. In this article, the importance of the principle of legal security, one of the elements of the rule of law, is emphasized based on a decision of the Council of State on a dispute regarding customs law. Within the scope of the article, first of all, the event that is the subject of the dispute and approaches taken by courts were examined. Subsequently, in light of the principle of legal security, the dispute and court decisions were evaluated. Finally, it is concluded that the principle of legal security should be made dominant over customs law, since foreign trade transactions may take a considerable amount of time and customs duties represent a significant cost item in import and export processes. It is also advised that any changes in customs legislation should be made by considering the principles of administrative stability and predictability. Furthermore, transitional provisions should be set in these changes to ensure a gradual transition.

Keywords: The Rule of Law, Customs Duty, Legitimate Expectation, The Principle of Legal Security, Predictability.

GİRİŞ

Hukuk devleti, en genel ifadeyle, kendi koyduğu hukuk kurallarıyla kendini bağlı gören ve bu kurallara uygun hareket eden devlettir^[1]. Hukuk devleti; yöneticileri ve vatandaşları bağlayan ve önceden deklare edilen hukuk kurallarının bulunduğu, bu kuralların etkin bir şekilde uygulandığı, hukuk kurallarının uygulanmasından doğan uyuşmazlıkların bağımsız ve tarafsız yargı organlarınca karara bağlandığı, idarenin hukuka aykırı faaliyetlerine karşı kişilere sürekli ve düzenli olarak kullanabilecekleri etkili hukuki koruma mekanizmaları sağlayan, devlet organlarının ve idari makamların yetkilerini sindirip içselleştirerek otokontrole tabi tutabildikleri devlettir^[2]. Yönetilenleri idareye karşı korumak amacıyla alınan hukuki önlemler hukuk devleti ile kavramsallaştırılmış ve çeşitli güvencelerle desteklenerek modern devletin vazgeçilmez ilkelerinden biri olan^[3] hukuk devleti ilkesine dönüştürülmüştür^[4]. Bu güvenceler, hukuk devleti ilkesinin unsurları olarak ifade edilen birtakım özel ilkelere dir. Hukuk devleti ilkesinin tam olarak hayata geçirilebilmesi için bu ilkenin unsurlarının iyi bir şekilde anlaşılması ve devleti oluşturan bütün organların işleyişine hukuk devleti ilkesinin hâkim kılınması gerekir.

Doktrinde hukuk devleti ilkesinin gereklerinin neler olduğu konusunda çeşitli görüşler bulunmakla birlikte; yasama, yürütme ve yargı organlarının hukukla bağlı olması gereğinin hukuk devleti ilkesinin temel şartı olduğu kabul görmektedir^[5]. Hukuk devletinin özel gerekleri ise idarenin bütün eylem ve işlemlerinin yargı denetimine tabi olması, idarenin mali

[1] Metin Günday, *İdare Hukuku*, Ankara, İmaj, 11. Baskı, 2017, s. 39.

[2] Ali Ulusoy, *Yeni Türk İdare Hukuku*, Ankara, Yetkin, 4. Baskı, 2021, s. 84-88; Zühtü Arslan, "Devletin Hukuku, Hukuk Devleti ve Özgürlük Sarkacı", in Hayrettin Ökçesiz (Haz.), *Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi*, 6. Kitap, İstanbul, İstanbul Barosu, 2003, s. 54.

[3] Hukuk devleti olmak, günümüz uygar ve demokratik devletlerin en temel iddia ve özelliklerinden biridir. Ahmet M. Güneş, *Hukuk Metodolojisi*, Bursa, Ekin, 4. Baskı, 2021, s. 34.

[4] Selda Çağlar, "Hukuk Devleti Açısından Hukuki Belirlilik-Hukuk Güvenliği İlişkisi", in Ece Göztepe (Haz.), Kamu Hukukçuları Platformu, *Hukuk Güvenliği*, Ankara, TBB Yayınları, 2015, s. 26.

[5] Kemal Gözler, *İdare Hukuku*, Cilt I, Bursa, Ekin, 3. Baskı, 2019, s. 137.

sorumluluğu, hakimlerin bağımsızlığı ve tarafsızlığı, kanuni hakim güvencesi, hukuki güvenlik ilkesi, hukuki belirlilik ilkesi, öngörülebilirlik ilkesi, geçmişe etki yasağı, açıklık ilkesi, temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınmış olması, masumiyet karinesi, kanuni idare ilkesi, idarenin yargısal denetimi başta olmak üzere pek çok temel ilkedен oluşmaktadır^[6]. Dolayısıyla Çağlar hukuk devletini, “devlet ve insan faaliyetlerine yön veren, yönetilenlere hukuk güvenliği sağlayan ilkeler bütünüdür”^[7] şeklinde tanımlamıştır. Anayasa Mahkemesi de hukuk devleti ilkesini, “eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygılı, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adil bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, hukuki güvenliği sağlayan, Anayasa’ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuk kurallarıyla kendini bağlı sayan ve yargı denetimine açık olan devlettir”^[8] şeklinde tanımlamaktadır. Hukuk devleti ilkesinin esasını teşkil eden bu ilkeler, birbirinden bağımsız olmayıp adeta bir saatin dişlilerden oluşan mekanizması gibidirler. Dolayısıyla bu ilkelerden birinin bile gereği gibi yerine getirilmemesi, diğer ilkelerin işleyişini de aksatacak ve nihayetinde hukuk devleti ilkesinin ihlal edilmesi sonucunu doğuracaktır.

Hukuk devleti ilkesinin unsurları arasında hukuki güvenlik ilkesi önemli bir yer tutmaktadır^[9]. Hatta doktrinde bazı yazarlar hukuki güvenlik ilkesini

[6] Günday, *op. cit.*, s. 39; Güneş, *op. cit.*, s. 34-35; Ramazan Çağlayan, “Anayasa Mahkemesi Kararlarında Hukuk Devleti İlkesi”, *AÜEHFD*, Cilt 2, Sayı 1, 1998, s. 42-43; Alper Aydın, “Vergi Mahkemelerinde Kanuni Hâkim Güvencesinin Uygulanmasına Dair Bir İnceleme”, *Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 6, Sayı 2, Aralık 2023, s. 452; Balta ve Kubalı’ya göre, hukuk devleti kavramının esas unsurları ana haklar güvenliği, kanunların genelliği, kanunların anayasaya uygunluğunun yargısal denetimi, idarenin kanuniliği, idarenin yargısal denetimi ve hakimlerin bağımsızlığıdır. Tahsin Bekir Balta ve Hüseyin Nail Kubalı, “Türkiye’de Hukuk Devleti Anlayışı”, *AÜSBFD*, Cilt 15, Sayı 3, 1960, s. 4.

[7] Çağlar, *op. cit.*, s. 49.

[8] Anayasa Mahkemesi, 25.01.2023 Tarih ve E. 2020/30, K. 2023/12 Sayılı Kararı, *Resmî Gazete*, 27.06.2023, Sayı 32234, §13.

[9] Çağlar’a göre; hukuki güvenlik, bir ilke veya hukuk devletinin zorunlu bir unsuru olmayıp hukuk devletinden beklenen bir işlevdir. Diğer bir ifadeyle hukuki güvenlik, hukuk devleti ilkesinin bir unsuru değil, sonucudur. Çağlar, *op. cit.*, s. 136; Hukuk devleti ile hukuki güvenlik ilişkisi hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. İsmail Köküsarı,

esas olarak hukuk devleti ilkesini tanımlamaktadırlar^[10]. Anayasa Mahkemesi de hukuk devleti ilkesinin önkoşullarından birinin hukuki güvenlik ilkesi olduğunu vurgulamıştır^[11]. Bu makalede, gümrük hukukunda hukuki güvenlik ilkesinin önemi bir Danıştay kararı ışığında incelenmiştir. Makale kapsamında öncelikle Danıştay 7. Dairesinin 21.10.2019 tarihli ve 2015/4743 esas 2019/5593 karar sayılı kararı^[12] incelenmiştir. Danıştay kararına konu olan olayın özellikleri, gümrük hukuku açısından hukuki güvenlik ilkesinin önemini ortaya koymaktadır. Kararın tahlilinde öncelikle uyuşmazlık konusu olay ve mahkemelerin hukuki probleme yaklaşımları aktarılmış, devamında uyuşmazlık konusu olaydaki gümrük hukukuna özgü kavramlar ve problemin çözümünde uygulanması gereken ilkeler ele alınmıştır. Son olarak uyuşmazlığa ve karara ilişkin değerlendirmelerde bulunulmuştur.

I. KARARA KONU OLAY

Davacı şirket, uyuşmazlığın kaynaklandığı karar yürürlüğe girmeden önce maliyet hesaplamaları yapmış ve Meksika'daki bir firmadan eşya satın almıştır. Bu tarih itibariyle Meksika, genelleştirilmiş tercihler sisteminden yararlanacak ülkeler listesinde gelişme yolundaki ülkeler arasında yer almaktadır. Bu listede yer alan ülkeler için gümrük vergisi oranı ise %3 olarak uygulanmaktadır. Satın alınan eşyalar, Türkiye'ye getirilmesi için gemilere yüklenmiş ve gemiler yola çıkmıştır. Eşya yüklü gemiler henüz Türkiye'ye varmadan 31.12.2013 tarih ve 28868 sayılı (2. Mükerrer) Resmî Gazete'de yayımlanan 2013/5725 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulması kararlaştırılan İthalat Rejimi Kararına Ek Karar uyarınca, gelişme yolundaki ülkelere ilişkin listeden Meksika çıkarılmış ve bu kararın 01.01.2014 tarihinden itibaren yürürlüğe gireceği düzenlenmiştir. Satın alınan eşyalar

Anayasa Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi, Ankara, Adalet, 1. Baskı, 2015, s. 21-27.

[10] "...Hukuk devleti kişilere hukuk güvenliği sağlayan devlet demek olduğuna göre, bunun gerçekleştirilmesi nasıl olacaktır?..." Çağlayan, *op. cit.*, s. 42; Güneş, *op. cit.*, s. 35.

[11] Anayasa Mahkemesi, 04.05.2017 Tarih ve E. 2015/41, K. 2017/98 Sayılı Kararı, *Resmî Gazete*, 03.08.2017, Sayı 30143, §154.

[12] Danıştay Yedinci Dairesi, 21.10.2019 Tarih E. 2015/4743, K. 2019/5593 Sayılı Kararı, *Danıştay Kararlar Dergisi*, Sayı 7, 2021, s. 454-460.

için davacı şirket adına 06.01.2014 ve 03.02.2014 tarihli serbest dolaşıma giriş beyannameleri verilmiştir. Meksika'nın gelişme yolundaki ülkeler listesinden çıkarılması nedeniyle %3'lük oran yerine, %6,5 oranı uygulanarak gümrük vergisi hesaplanmış ve hesaplanan gümrük vergisi davacı şirket tarafından ihtirazi kayıt ile ödenmiştir. Daha sonra davacı şirket, ödediği gümrük vergisinin fazlaya ilişkin kısmının iadesi talebiyle gümrük idaresine başvurmuş ve başvurusu zımnen reddedilmiştir. Bunun üzerine zımni ret işleminin iptal edilerek fazla ödenen gümrük vergisinin yasal faiziyle iadesi talebiyle İstanbul 9. Vergi Mahkemesinde dava açılmıştır.

II. YARGI MERCİLERİNİN ÇÖZÜM ŞEKİLLERİ

A) İSTANBUL 9. VERGİ MAHKEMESİNİN KARARI

Uyuşmazlık konusu olaya ilişkin açılan davada İstanbul 9. Vergi Mahkemesi; gelişme yolundaki ülkelere ilişkin değişikliğin 01.01.2014 tarihinde yürürlüğe girmesi nedeniyle, dava konusu beyannamelerin tescil edildikleri tarihte yürürlükte olan mevzuata dayanılarak gerçekleştirilen vergilendirme işleminin hukuka uygun olduğu kanaatine vararak davayı reddetmiştir^[13].

B) DANIŞTAY 7. DAİRESİNİN KARARI

İstanbul 9. Vergi Mahkemesinin uyuşmazlığa ilişkin kararı temyiz edilmiş ve dosya Danıştay 7. Dairesinin önüne gelmiştir^[14]. Danıştay 7. Daireye göre; idare, düzenleyici işlem yapma yetkisini kullanırken Anayasa'da düzenlenen hukuk devleti ilkesine uygun olarak idari faaliyetlerin belirliliği, haklı beklentiler, kazanılmış haklar, hukuki güvenlik ilkesi gibi temel prensiplere saygı göstermelidir. Ayrıca mülkiyet hakkına müdahale eden vergilendirme işlemlerinin öngörülebilirlik ilkesi gereğince önceden bilinen ve öngörülen bir maliyet unsuru olmasının gözetilmesi, bu nedenle uygulanacak vergi oranlarının yürürlük tarihinin hukuki güvenlik, belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerini zedelemeyecek bir tarihten itibaren başlatılması gereklidir. Somut olayda ise davacı şirket ithalat işlemlerini söz konusu düzenleme yürürlüğe

[13] İstanbul Dokuzuncu Vergi Mahkemesi, 23.02.2015 Tarih E. 2014/1281, K. 2015/293 Sayılı Kararı.

[14] Danıştay Yedinci Dairesi, 21.10.2019 Tarih E. 2015/4743, K. 2019/5593 Sayılı Kararı, *Danıştay Kararlar Dergisi*, Sayı 7, 2021, s. 454-460.

girmeden önce başlattığı için hukuki güvenlik ilkesinin temeli olan öngörülebilirlik ilkesi zedelenmiştir. Sonuç olarak Danıştay 7. Dairesi tarafından temyiz isteminin kabulüne, İstanbul 9. Vergi Mahkemesinin mezkûr kararının bozulmasına ve dosyanın yeniden bir karar verilmek üzere anılan Mahkemeye gönderilmesine karar verilmiştir. İlk derece mahkemesi tarafından yapılacak değerlendirmede ve yeniden verilecek kararda, davacının faiz istemine dair bir değerlendirme yapılması gerektiğine de dikkat çekilmiştir.

III. DEĞERLENDİRMELER

Uyuşmazlık konusu olay ve mahkemelerin konuya yaklaşımı, idare hukukuna dair çeşitli temel tartışmaları ihtiva etmeleri nedeniyle oldukça önemlidir. Bu başlık altında öncelikle somut olayda geçen gümrük hukukuna ilişkin kavramlar açıklanacaktır. Devamında karara konu uyuşmazlığın çözümünde gözetilmesi gereken idare hukuku ilkeleri ele alınacaktır. Son olarak idare hukuku ilkeleri ışığında mahkemelerin konuya yaklaşımı ve uyuşmazlığın ne şekilde çözümlenmesi gerektiği değerlendirilecektir.

A) UYUŞMAZLIK KONUSU OLAYDA GEÇEN GÜMRÜK HUKUKUNA ÖZGÜ KAVRAMLAR

Mahkeme kararına konu olan hukuki problemin çözülebilmesinin ilk adımını, olayda geçen gümrük hukukuna özgü kavramların açıklanması ve uyuşmazlığın çerçevesinin çizilmesi oluşturmaktadır. Bu başlık altında; ithalat işlemleri, serbest dolaşıma giriş beyannamesi, genelleştirilmiş tercihler sistemi ve gelişme yolundaki ülkeler kavramları sırasıyla incelenecektir.

Dış ticaret, bir ülkenin ekonomik aktörlerinin diğer ülkelerle yaptıkları mal ve hizmet alım ve satımının toplamına verilen isimdir^[15]. Dış ticaret, ithalat ve ihracat olmak üzere iki temel unsurdan oluşmaktadır. Bir ülke, bir mal veya hizmeti başka ülkeye sattığında bu işlem satan ülke açısından ihracat (dışa satım), alan ülke açısından ise ithalat (dış alım) olarak kabul edilmektedir^[16]. Günümüzde dünyanın pek çok yerinde ve ülkemizde yalnızca ithalat vergilendirilmekte, ihracat ve transit geçişten ise vergi

[15] Mahmut Vefa Toroslu, *Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi*, Ankara, Seçkin, 2. Baskı, 2013, s. 23.

[16] Mehmet Vurucu ve Mustafa Ufuk Arı, *Güncel Gelişmeler Işığında Bankacılıkta Dış Ticaret İşlemleri*, Ankara, Seçkin, 1. Baskı, 2017, s. 23.

alınmamaktadır. Uyuşmazlık konusu olayda, ülkemizde faaliyet gösteren bir şirket Meksika'daki bir firmadan eşya satın almıştır. Dolayısıyla bu işlem ithalat niteliğinde bir dış ticaret işlemidir.

Dış ticaret işlemlerinin konusunu oluşturan bir mal veya eşyanın Türkiye gümrük bölgesine girerken veya Türkiye gümrük bölgesinden çıkarken uygulanan gümrük işlemlerine ilişkin usul ve esasların bütünü gümrük rejimi olarak adlandırılmaktadır^[17]. Gümrük Kanunu'na göre gümrük hukukumuzda serbest dolaşıma giriş rejimi, transit rejimi, gümrük antrepo rejimi, dahilde işleme rejimi, gümrük kontrolü altında işleme rejimi, geçici ithalat rejimi, hariçte işleme rejimi ve ihracat rejimi olmak üzere sekiz tane gümrük rejimi türü bulunmaktadır. Uyuşmazlık konusu olayda bir ithalat işlemi söz konusu olduğu için satın alınan eşyaların tabi olacağı gümrük rejimi serbest dolaşıma giriş rejimidir. İthalat olarak da adlandırılan serbest dolaşıma giriş rejimi, yurt dışından gelen eşyanın gümrük işlemlerinin tamamlanarak Türkiye gümrük bölgesinde serbestçe kullanılmasına, satılmasına, tüketilmesine veya yeniden ihraç edilmesine olanak veren bir gümrük rejimidir^[18]. Türkiye gümrük bölgesine gelen bir eşya; Gümrük Kanunu'nun 74. maddesinde öngörüldüğü üzere, "ticaret politikası önlemlerinin uygulanması, eşyanın ithali için öngörülen diğer işlemlerin tamamlanması ve kanunen ödenmesi gereken vergilerin tahsili" ile serbest dolaşıma girebilir. Ülkemizde ithalat işlemlerinin yürütülmesinde temel düzenlemeler; İthalat Rejimi^[19] Kararı^[20]

[17] Muradiye Çevikçelik, *Gümrük Hukukunda İdari Faaliyet ve Uyuşmazlık Çözüm Yolları*, Ankara, Seçkin, 1. Baskı, 2023, s. 148; Tayfun Ercan, *Gümrük Hukuku*, Bursa, Ekin, 1. Baskı, 2019, s. 51; Selahattin Tuncer, *Gümrükler ve Gümrük Vergileri (Teori-Uygulama)*, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2001, s. 351; Ejder Yılmaz, *Hukuk Sözlüğü*, Ankara, Yetkin, 3. Baskı, 2005, s. 245; Ali Dölek, *Gümrük İşlemleri*, İstanbul, Umut Kitap, 3. Baskı, 2017, s. 27, 213-215.

[18] Çevikçelik, *op. cit.*, s. 150; Abdulkadir Tekin ve Ümit Engin Tekin, *4458 Sayılı Gümrük Kanunu'na Göre Gümrük İşlemleri Mevzuat-Teori-Uygulama-Vergilendirme*, Ankara, Seçkin, 2. Baskı, 2018, s. 130.

[19] Gümrük Kanunu ve Gümrük Yönetmeliği'nde ithalat rejimi olarak adlandırılan bir gümrük rejimi türü bulunmasa da söz konusu kararlarda ithalat rejimi ifadesi kullanılmaktadır.

[20] Günümüzde 31.12.2020 tarihli ve 3350 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı (*Resmî Gazete*, 31.12.2020, Sayı 31351, 3. Mükerrer) ile yürürlüğe konulan İthalat Rejimi Kararı yürürlüktedir. Uyuşmazlık konusu olayın gerçekleştiği dönemde ise 20.12.1995

ve bu karara dayanılarak çıkarılan tebliğler, ilgili kuruluşlara verilecek talimatlar, ikili ve çok taraflı anlaşmalardır.

Genelleştirilmiş tercihler sistemi, 1968 yılında II. Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Konferansı'nda (UNCTAD II) kabul edilen ve gelişmiş ülkelerin geliştirmekte olan ülkelere yapacakları ithalatta belirli bir taviz marjı tanıyarak geliştirmekte olan ülkelerin ihracat hacimlerini artırmayı ve gelişmiş ülkelerle rekabet etmelerini sağlamayı amaçlayan bir sistemdir^[21]. Genelleştirilmiş tercihler sistemi, “gümrük vergisi tavizlerinin tek taraflı olması, tavizlerin verilmişlerinin bağlayıcı olmaması, tercihlerin kısmen veya tümüyle kaldırılabilmesi ve tek taraflı veya uluslararası müzakereler sonucunda yapılacak en çok kayırlan ülke esasına dayalı tarife indirimlerini engelleyici olmaması” esaslarına dayanmaktadır^[22]. Genelleştirilmiş tercihler sisteminden yararlanacak ülkeler; gelişme yolundaki ülkeler, özel teşvik düzenlemelerinden yararlanacak ülkeler ve en az gelişmiş ülkeler olmak üzere üç listeye ayrılarak tespit edilmektedir.

Gelişme yolundaki ülkeler, genelleştirilmiş tercihler sisteminin uygulanacağı ülke listelerinden birini teşkil etmektedir. 25.04.1972 tarihli ve 7/4349 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Gelişme Yolundaki Ülkelerarası Ticaret Müzakerelerine Dair Protokol ve Ekleri onaylanmıştır^[23]. Bu protokol ile karşılıklı iş birliğiyle devletlerin birbirlerinin ekonomilerinin gelişmesine katkıda bulunmak, hayat standartlarında istikrarlı bir yükselme tesis etmek, ihtisaslaşmadan faydalanmak, karşılıklı ticaretlerinin büyümesini ve kendi mallarının birbirlerinin pazarlarına daha müsait şartlarla intikalini sağlamak, ticaretin dışa dönük ve rasyonel olarak büyümesini teşvik etmek vb. amaçlanmaktadır. Bu protokolle Brezilya, Şili, Mısır Arap Cumhuriyeti, Yunanistan, Hindistan, İsrail, Meksika, Pakistan, Peru, Filipin, İspanya,

tarihli ve 95/7606 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (*Resmî Gazete*, 31.12.1995, Sayı 22510, Mükerrer) ile yürürlüğe konulan İthalat Rejimi Kararı uygulanmaktaydı.

[21] United Nations, *Proceedings of the United Nations Conference on Trade and Development*, Cilt 1, New York, United Nations Publication, 1968, s. 266; Mark R. Sandstorm, “Import Relief, Unfair Trade Practices and the Generalized System of Preferences”, *Lawyer of the Americas*, Cilt 11, Sayı 2/3, Yaz-Sonbahar 1979, s. 368.

[22] Genelleştirilmiş Tercihler Sistemine İlişkin Tebliğ (İthalat: 2023/6), *Resmî Gazete*, 31.12.2022, Sayı 32060.

[23] *Resmî Gazete*, 13.06.1972, Sayı 14214.

Tunus, Türkiye, Uruguay ve Yugoslavya tarafından Protokol ekinde yer alan eşyaların gümrük vergilerinden indirim yapılacağı taahhüt edilmiştir. Bu kapsamda müzakere yapılan ülkelerden biri de Meksika'dır^[24]. Sürdürülen müzakereler neticesinde, 06.09.1974 tarihli ve 7/8954 sayılı Kararname ile Gelişme Yolundaki Ülkelerarası Ticaret Müzakerelerine Dair Protokol ve Eklerinin 29.08.1974 tarihinden itibaren ülkemiz ve Meksika arasında yürürlüğe konulmasına karar verilmiştir^[25]. Ancak 2013 yılına gelindiğinde, 2013/5725 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan İthalat Rejimi Kararına Ek Karar uyarınca, gelişme yolundaki ülkelere ilişkin listeden Meksika çıkarılmış ve bu kararın 01.01.2014 tarihinden itibaren yürürlüğe gireceği düzenlenmiştir^[26].

B) UYUŞMAZLIĞIN ÇÖZÜMÜNDE GÖZETİLMESİ GEREKEN İLKELER

Eylem ve işlemlerinde kendi koyduğu hukuk kurallarıyla kendini bağlı gören devleti ifade eden hukuk devleti ilkesinin hayata geçirilebilmesi için çeşitli alt ilkelerin uygulamaya hâkim kılınması zorunludur. Bu çalışmaya konu olan uyuşmazlığın çözümü, genelde hukuk devleti ilkesi özelde ise hukuki güvenlik, hukuki belirlilik, öngörülebilirlik, geriye yürümezlik ve haklı beklentilerin korunması ilkeleri çerçevesinde problemin tahlil edilmesini gerektirmektedir. Dolayısıyla uyuşmazlığın hukuki çerçevesinin çizilebilmesi için bu başlık altında öncelikle hukuki güvenlik ilkesi, devamında ise geriye yürümezlik ilkesi ele alınacaktır. Geriye yürümezlik ilkesi, hukuki güvenlik ilkesinden tamamen bağımsız bir ilke olmasa da uyuşmazlığın çözümüyle yakından ilgili olduğu için ayrı bir başlık altında incelenmesi uygun görülmüştür.

[24] Türkiye ile Meksika ilişkilerinin tarihsel süreci ve Gelişme Yolundaki Ülkelerarası Ticaret Müzakerelerine Dair Protokol ve Eklerinin ülkemiz ve Meksika arasında yürürlüğe konulmasından itibaren imzalanan iş birliği anlaşmaları hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Mehmet Temel, "Cumhuriyet Arşivi Belgelerine Göre Türkiye-Meksika İlişkileri", *Sosyal ve Beşeri Bilimler Araştırmaları Dergisi*, Cilt 18, Sayı 39, Bahar 2017, s. 63-76.

[25] *Resmî Gazete*, 01.11.1974, Sayı 15049.

[26] *Resmî Gazete*, 31.12.2013, Sayı 28868, 2. Mükerrer.

1- Hukuki Güvenlik İlkesi

Eylem ve işlemlerinde hukuk kurallarına bağlı olan devleti ifade eden hukuk devleti ilkesi, pek çok özel ilkenin aynı anda gerçekleşmesini gerektirmektedir. Bu ilkelerden biri de hukuki güvenlik ilkesidir. Hatta hukuk devletinin unsurları arasında zikredilen çoğu ilke esasen hukuki güvenlik ilkesinin gereğidir^[27]. En genel ifadeyle hukuki güvenlik ilkesi; devletin faaliyetlerinin öngörülebilir ve tahmin edilebilir olmasını, hukuki istikrarın sağlanmasını, idarenin kamu gücü kullanarak tek yanlı işlem yapabilmesi karşısında bireyler için çeşitli güvencelerin öngörülmesini, kişilerin kendi davranışları sonucunda uygulanacak hukuk kurallarını önceden bilme ve davranışlarını bu kurallara göre düzenleyebilme imkanına sahip olmasını ifade eden önemli bir ilkedir^[28]. Hukuki güvenlik ilkesi; açık ve belirli yasal kurallarını, bu kuralların hukuka uygun bir şekilde uygulanmasını, bu kurallara ve idari davranışlara karşı duyulan güvenin korunmasını gerektirmektedir^[29]. Aksi takdirde kendilerini hukuk güvenliği içerisinde hissetmeyen bireylerin devlete olan güvenleri zedelenecektir.

Hukuki güvenlik ilkesinin hayata geçirilmesi, çeşitli temel ilkelere riayet edilmesi ile mümkündür. Bu ilkelerin başlıcaları; hukuki belirlilik ilkesi,

[27] Arıkan'a göre, hukuk devleti kavramının tanımlanmasında hangi yaklaşım kabul edilirse edilsin hukuki güvenliği sağlamak hukuk devletinin olmazsa olmazıdır. Abdullah Arıkan, *Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi*, Ankara, Adalet, 1. Baskı, 2022, s. 33.

[28] Gözler, *op. cit.*, s. 142; Mehpere Çaptuğ, *İdari Usul Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi*, Ankara, Seçkin, 1. Baskı, 2020, s. 54; Fatma Ebru Gündüz, "İdari Yaptırımların Zaman Bakımından Uygulanması", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Sayı 32, Ekim 2017, s. 37; Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer ve Cemil Kaya, *Türk İdare Hukuku*, Ankara, Savaş Yayınevi, 12. Baskı, 2020, s. 109; Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, Ankara, Turhan, 25. Baskı, 2016, s. 47; Mehmet Altundiş, "Hukuki Güvenlik İlkesi", *Yasama Dergisi*, Sayı 10, Eylül-Ekim-Kasım-Aralık 2008, s. 61; Mehpere Çaptuğ, "Hukuki Güvenlik İlkesinin Kavramsal Gelişimi", *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, Cilt 9, Sayı 17, Haziran 2021, s. 141; Harun Yılmaz, *Türk İdare Hukukunda İdari İstikrar İlkesi*, İstanbul, On İki Levha, 1. Baskı, 2019, s. 78-79.

[29] Funda Başaran Yavaşlar, "Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi", in Ece Göztepe (Haz.), *Kamu Hukukçuları Platformu, Hukuk Güvenliği*, Ankara, TBB Yayınları, 2015, s. 190.

genellik ilkesi, açıklık ilkesi, şeffaflık ilkesi, öngörülebilirlik ilkesi, geçmişe etki yasağı, hukuki istikrar ilkesi, haklı beklentilerin ve kazanılmış hakların korunması ilkesidir. Hukuki güvenlik ilkesinin en temel şartı gerek yasaların gerekse idare tarafından kabul edilen düzenleyici nitelikte idari işlemlerin çelişkili uygulamalara mahal vermeyecek açıklıkta, kesin, tutarlı, genel ve anlaşılır bir şekilde kaleme alınmış olmasıdır^[30]. Zira belirsiz, soyut ve kıyas yoluyla yorumlanmaya elverişli kavramlar, öngörülebilirliği ve hukuka duyulan güveni zedeleyebilir^[31]. Bununla birlikte kuralların her durumda açık ve anlaşılır olmasını sağlayacak bir ölçüt bulunmamaktadır. Arıkan da hangi kanun yapma tekniği benimsenirse benimsensin bir ölçüde belirsizlikle karşılaşmanın kaçınılmaz olduğunu, hiçbir boşluk içermeyen ve lafzi yorum yönteminden başka yorum yöntemine ihtiyaç göstermeyen kurallardan oluşan bir hukuk düzeninin ütopya olduğunu ifade etmiştir^[32]. Dolayısıyla önemli olan husus kuralların özenle hazırlanması ve oluşabilecek belirsizliklerin asgari ölçüde tutulmasıdır^[33]. Ancak hukuki belirlilik olarak ifade edilen bu ilke, hukuki güvenliğin sağlanabilmesi için tek başına yeterli değildir. Hukukun güvenilir olması için hukuki belirlilik ilkesinin öngörülebilirlik ilkesi ile bir arada bulunması gerekir^[34].

Öngörülebilirlik ilkesi; hukuk kurallarının açık ve belirli bir şekilde oluşturulmasını, devletin organları ile idarenin bu hukuk kurallarıyla bağlı olarak faaliyette bulunmasını ve kişilerin önceden hazırlanan hukuk kuralları

[30] Coşkun Can Aktan, “Anayasal İktisat ve Vergilendirmede Hukuki Güvenlik İlkesi”, *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, Cilt 9, Sayı 2, 2017, s. 103-105; Köküsarı, *op. cit.*, s. 72-80.

[31] Nami Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 37, Sayı 1, 1980, s. 141; Murat Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler) Vergi Tekniği – Vergi Yargısı – Kamu İcra*, Ankara, Seçkin, 3. Baskı, 2023, s. 45-46.

[32] Arıkan, *op. cit.*, s. 56-57.

[33] Toplumsal ve siyasal hayatı düzenleyen bütün hukuk kurallarında saf bir belirlilik sağlanmasının mümkün ve gerçekçi olmadığı hakkında görüş için bkz. Çağlar, *op. cit.*, s. 32.

[34] Arıkan, *op. cit.*, s. 43; Osman Can, “Belirlilik İlkesine Anayasal Bakış”, *AÜEHFD*, Cilt 9, Sayı 1-2, 2005, s. 92-93.

doğrultusunda davranışlarını düzenleyebilmelerini ifade eder^[35]. Öngörülebilirlik ilkesi, devletin faaliyetlerinin idare edilenler tarafından belli ölçüde öngörülebilir ve belirli olmasını gerektirir^[36]. Dolayısıyla tutarlı olmayan, muğlak ifadeler barındıran ve sık sık değişen hukuk kuralları öngörülebilirlik ilkesinin ihlal edilmesi riskini de beraberinde getirecektir^[37].

Öngörülebilirlik ilkesi açısından önem taşıyan idare hukuku kavramlarından bir diğeri idarenin takdir yetkisidir. Ancak idare, takdir yetkisine sahip olduğu alanlarda bile tam bir serbestiye sahip değildir. İdare takdir yetkisini anayasal ilkelere, kanuna, kamu yararı ve hizmet gereklerine uygun bir şekilde gerekçeli olarak kullanmak zorundadır^[38]. Danıştay da takdir yetkisine dayalı idari işlemlerin “hukukun belirlediği sınırlar ile kamu yararı ve hizmet gereklerine uygun şekilde objektif, makul ve geçerli neden ve gerekçelere dayalı olarak” yapılmasının idare hukukunun en temel ilkesi olduğunu vurgulamıştır^[39]. Dolayısıyla idare, takdir yetkisine sahip olduğu hallerde dahi öngörülebilirlik ilkesini gözetmelidir^[40].

Öngörülebilirlik ilkesinin hayata geçirilerek hukuki güvenliğin sağlanabilmesinde geçmişe etki yasağı vazgeçilmez bir yer tutmaktadır. Bu makale kapsamında incelenen karara konu olan uyuşmazlığın çözümünde de idari işlemlerin geriye yürümezliği ilkesi anahtar rolüne sahiptir. Bu nedenle geriye yürümezlik ilkesinin ayrı bir başlık altında incelenmesi faydalı olacaktır.

[35] Çağlar, *op. cit.*, s. 50; Köküsarı, *op. cit.*, s. 138.

[36] Günday, *op. cit.*, s. 43.

[37] Bu nedenle öngörülebilirlik ilkesi, hukuki belirlilik ilkesi ile yakın bir ilişki içindedir. Çağlar, *op. cit.*, s. 53-54.

[38] Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, *op. cit.*, s. 119; İdareye takdir yetkisi tanınması, idare edilenlerin güvenlik ihtiyaçlarının gerektirdiği makul bir sınırı aşmamak kaydıyla hukuk devleti ilkesine aykırı değildir. Balta ve Kubalı, *op. cit.*, s. 7.

[39] Danıştay Sekizinci Dairesi, 05.03.2013 Tarih ve E. 2012/1994, K. 2013/1664 Sayılı Kararı, Lexpera.

[40] Gözler, *op. cit.*, s. 142; Günday, *op. cit.*, s. 43.

2- Geriye Yürümezlik İlkesi

Hukuk kuralları ancak bugünü ve geleceği düzenler^[41]. Kural olarak bir hukuk kuralı, yürürlüğe girdiği tarihten itibaren yürürlükten kalkmasına kadar geçen zaman dilimi içerisinde meydana gelen olaylara uygulanır^[42]. Aynı prensip idarenin düzenleyici ve birel işlemleri açısından da geçerlidir^[43]. İdari işlemler de kural olarak^[44] yürürlüğe girdikleri andan itibaren hüküm ve sonuçlarını doğururlar^[45]. Dolayısıyla hukuk kurallarının zaman bakımından

-
- [41] Onur Karahanoğulları, *İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler (Yargı Kararlarına Dayalı Bir İnceleme)*, Ankara, Turhan, 3. Baskı, 2015, s. 593; Balkar'a göre, "İnsanların cemiyet içinde hangi yoldan yürümeleri gerektiğini gösteren kaideler ister teşri uzvunun, ister idare teşkilatının eseri olsun, prensip itibarıyla ileriye, geleceğe ait bulunmalıdır, çünkü yolun yürünmüş kısmı hangi şekilde arkada bırakılmış olursa olsun onun hesabı sonradan ortaya konan kaidelerle görünemez." Kemal Galip Balkar, "İdari Kararlarda Makable Şumul Meselesi", *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, Cilt 15, Sayı 2, 1960, s. 210.
- [42] Gündüz, *op. cit.*, s. 56; Selman Özdemir, "İmar Para Cezaları Özelinde İdarî Yaptırımların Zaman Bakımından Uygulanması", *Türk İdare Dergisi*, Sayı 473, Aralık 2011, s. 120.
- [43] İdari işlemlerin geriye yürümezliği ilkesinin, kanunların geriye yürümezliği ilkesi ile aynı mantıksal nedene oturması ve aynı kökenden gelmesine rağmen kendine özgü uygulanış biçimine sahip olduğu hakkında görüş için bkz. Hasan İsmet Bıyıklı, "Fransız ve Türk Hukuk Sistemlerinde İdari İşlemlerin Geriye Yürümezliği İlkesi", *Danıştay Dergisi*, Cilt 3, Sayı 11, 1973, s. 91-92.
- [44] İdari işlemin geriye yürümezliği kuralının istisnaları; kamu yararı ve kamu düzeni gerekliliği nedeniyle geriye yürüyen işlemler, geri alma işlemi, ilgilisi hakkında olumlu neticeler doğurduğu için geriye yürüyen bazı işlemler ve mahkeme tarafından verilen iptal kararlarına dayanarak yapılan işlemlerdir. Derya Deviner Erguvan, *İdari İşlemin Geriye Yürümezliği İlkesi ve Geri Alma İstisnası* (Danışman Muhsin Ögütçü), İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, Doktora tezi, 2016 (<https://tez.yok.gov.tr>, Tez No: 441474), s. 203-210.
- [45] Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, *op. cit.*, s. 421; Elif Yılmaz, "İdari İşlemlerin Geriye Yürümezliği", *International Journal of Social Sciences and Education Research*, Cilt 1, Sayı 4, 2015, s. 1026; Yaşar Ayyıldız ve Kadir Ayyıldırım, "Vergilendirmede Geçmişe Yürümezlik İlkesinin Türk Vergi Hukukundaki Yeri", *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, Cilt 3, Sayı 1, 2015, s. 59; İdari işlemlerin geriye yürümezliği ilkesinin kuramsal temelleri hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Bıyıklı, *op. cit.*, s. 86-92; İdari işlemlerin yürürlüğe girmesinde imza kuramı ve yaygın ve

uygulanmasında genel kural derhal uygulamadır. Derhal uygulama, hukuk kurallarının yürürlüğe girdikleri andan itibaren bütün yasal ilişkilere uygulanmasını ifade eder. Bu kuraldan ayrılmak isteniyorsa geçiş hükümleri^[46] kabul edilmeli ve düzenlemenin yürürlüğe girdiği tarihten makul bir süre sonra uygulanması sağlanmalıdır^[47].

Hukuk kurallarının yürürlüğe girdikleri tarihten önceki olay ve durumlara uygulanması veya geçmişe dönerek idarenin hukuka uygun irade açıklaması ile doğan statü etkisinin ortadan kaldırılması hukuki güvenlik ilkesine aykırıdır.^[48] Aksi halde geçmişte belirli bir zaman diliminde yürürlükte bulunan

bildirim kuralı olmak üzere iki temel görüş bulunmaktadır. İmza kuramına göre, idari işlemler yetkili makamın imzalamasıyla tamamlanır ve imza anından itibaren yürürlüğe girerler. Yayın ve bildirim kuramına göre ise idari işlemlerin yürürlüğe girmesi yayın veya bildirim yoluyla açıklanmalarıyla gerçekleşir. Tekin Akıllıoğlu, “Yönetmelik İşlemlerinde Yürürlüğe Giriş Sorunu”, *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt 12, Sayı 2, Haziran 1979, s. 33-35.

[46] Kanun koyucunun yeni bir düzenleme yaptığı hâllerde, yeni sistem ile eski sistem arasında uyumu sağlamak, hukuki istikrarı ve hukuka duyulan güveni korumak adına, kanun metinlerine eklenen ve uygulanması belirli sürelerle sınırlı olan maddeler geçici madde olarak adlandırılmaktadır. Derya Karakoç, “2547 Sayılı Yükseköğretim Kanununun Yargı Kararlarına Yansıyan Geçici Maddelerinin Kazanılmış Hak Açısından İncelenmesi”, *İÜHFİM*, Cilt 69, Sayı 1-2, 2011, s. 1004.

[47] Yücel Oğurlu, *İdare Hukukunda Kazanılmış Haklara Saygı ve Haklı Beklentiler Sorunu*, Ankara, Seçkin, 1. Baskı, 2003, s. 283-284; Yılmaz, *Türk İdare Hukukunda İdari İstikrar İlkesi*, *op. cit.*, s. 10-11; Kanunlarda olduğu gibi düzenleyici idari işlemlerde yapılacak değişikliklerde geçiş hükümlerine yer verilerek bireyler ve idare için bir uyum dönemi yaratılması öngörülebilirlik ve hukuki güvenlik ilkeleri açısından oldukça önemlidir. Karahanoğulları, *op. cit.*, s. 595; “...idarece söz konusu değişiklik yapılırken ilgililerin haklı beklentilerinin göz ardı edilmemesi gerektiğinden, işlem tarihi itibarıyla nihai başarı listesinde asil olarak yer alan ve ... ataması yapılacağı bildirilen personel arasında bulunduğu için görev öncesi eğitim programına katılan personelin mevcut kazanılmış haklarını ve beklentilerini koruyan geçici maddelere yer verilmesi gerekirken, bu yönde düzenlemelere yer verilmeyen dava konusu Yönetmeliğin geçiş maddelerinin düzenlendiği Geçici 1. maddesinde ve davacının, atamasının yapılmasına ilişkin yaptığı başvurunun reddine ilişkin işlemlerde hukuka uyarlık bulunmadığı...” Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu, 12.11.2015 Tarih ve E. 2015/1134 Sayılı Yürütmenin Durdurulması Kararı, Lexpera.

[48] Karahanoğulları, *op. cit.*, s. 593; Burada tartışılan husus hukuk kurallarının değişmezliği değil, hukuk kurallarının geçmişe etkili bir şekilde değiştirilememesidir.

hukuk kurallarına dayanılarak gerçekleştirilen ve hukuka uygun kabul edilen uygulamaların bir başka zaman diliminde yanlış olarak nitelendirilmesi ve geçmişe yönelik değişiklikler yapılması, bireylerin davranışlarını hangi hukuk kurallarına dayanarak düzenleyeceği belirsizliğini gündeme getirecektir. Böylece bireylerin hukuk kurallarına ve devlete karşı duydukları güven zedelenecektir.^[49] Danıştay da önüne gelen bir dosyada verdiği kararında idari işlemin geriye yürümezliği ile hukuki güvenlik ilkesi arasındaki ilişkiyi şu cümlelerle açıklamıştır:

“İdari işlemlerin geriye yürümezliği ilkesinin temelinde hukuki güvenlik ilkesi yatar. Henüz mevcut olmayan ve dolayısıyla ilgililerin bilmediği bir dönemde bir idari işlemi uygulamak hukuk güvenliğini sarsar. Hukuki güvenlikten bahsedilebilmesi için öncelikle hukuk kurallarının öngörülebilir olması gerekir. Geriye yürüyen bir normun öngörülebilir ve belirli olduğunu iddia etmek ise zaman kavramını hiçe saymak anlamına gelir. Bu anlamda hukuki güvenlik ilkesi tamamlanmış olay ve hukuki ilişkilere yeni normun uygulanmasını yasaklar. Hukuk devleti ilkesinin unsurlarından biri olan hukuki güvenlik ilkesi, dolaylı olarak geriye yürümezlik ilkesini de koruması altına alır. Bu nedenle geriye yürümezlik ilkesini ihlal eden kuralın hukuki güvenlik ilkesiyle bağdaşmadığı açıktır”^[50].

Karahanoğulları, *op. cit.*, s. 596; Güneş, *op. cit.*, s. 144; Yılmaz, “İdari İşlemlerin Geriye Yürümezliği”, *op. cit.*, s. 1029-1030; Hukuk kurallarının geçmişi etkilemesinin ahlak felsefesinin temel ilkelerine de aykırılık oluşturduğu hakkında bkz. Güneş, *op. cit.*, s. 143; Fuller’e göre, “genellik, ilan edilme (yayımlanma), geriye yürümezlik, açıklık (belirlilik), çelişmezlik, imkansız istememe, süreklilik (istikrar) ve resmi eylemler ile ilan edilen kuralların örtüşmesi (kurallarla, bu kuralların uygulamalarının örtüşmesi)” hukukun içsel ahlakının ilkelerini oluşturmaktadır. Sururi Aktaş, *Prosedürel Doğal Hukuk Lon L. Fuller’in Hukuk Kavramı*, İstanbul, On İki Levha, 1. Baskı, 2011, s. 16; Altundış, *op. cit.*, s. 67; Muhammet Durdu, “Anayasalarımızda Yer Alan İktisadi Hükümlerin Hukuki Çerçevesi”, *Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 2, Sayı 2, Aralık 2019, s. 125.

[49] Bir kanun bir davranış gerçekleştirildikten sonra çıkarılmış ve geçmişe yürütülmüşse, bu kanunun insan davranışlarına nasıl yol göstermeyi amaçladığı sorusu sorulabilir. Andrei Marmor, “Hukuk Devleti ve Sınırları”, Çev. Sevdâ Gültekin Göktoğla, in Ali Rıza Çoban, Bilal Canatan ve Adnan Küçük (Eds.), *Hukuk Devleti: Hukukî Bir İlke Siyasî Bir İdeal*, Ankara, Adres Yayınları, 2008, s. 186.

[50] Danıştay On Üçüncü Dairesi, 13.06.2017 Tarih ve E. 2013/1392, K. 2017/1929 Sayılı Kararı, Lexpera.

Hukuk kurallarının geçmişe yürümesi, gerçek geriye yürüme ve gerçek olmayan geriye yürüme olarak iki başlık altında incelenmektedir. Yürürlüğe giren yeni düzenleme bütün sonuçlarıyla doğan bir hakkı olumsuz etkiliyorsa gerçek geriye yürüme, henüz son bulmamış olay veya hukuki ilişkileri geleceğe yönelik bir şekilde etkiliyorsa gerçek olmayan geriye yürümeden bahsedilir^[51]. Gerçek geriye yürüme hâlinde kazanılmış haklar^[52] yönünden,

[51] Oğurlu, *op. cit.*, s. 48-52; Ayyıldız ve Ayyıldırım, *op. cit.*, s. 60-61; Şebnem Ekeryılmaz ve Temel Gürdal, “Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararının Geriye Yürümezlik İlkesi Çerçevesinde Hukuksal Analizi”, *Maliye Araştırmaları Dergisi*, Cilt 4, Sayı 3, Kasım 2018, s. 186; Tekin Akıllıoğlu, “Ekonomik Anlamda Yönetmelik İşlemlerin Geriye Yürümezlik Kuralı Karşısında Çeşitli Durumları”, *Prof. Dr. Aziz Köklü'nün Anısına Armağan*, Ankara, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, 1984, s. 40-42; “...Gerçek geriye yürüme, yeni getirilen kuralın eski kural döneminde tamamlanmış ve hukuki sonuçlarını doğurmuş hukuksal durum, ilişki ve olaylara uygulanmasıdır. Gerçek olmayan geriye yürüme ise yeni getirilen kuralın eski kural yürürlükte iken başlamakla beraber henüz sonuçlanmamış hukuksal durum, ilişki ve olaylara uygulanması anlamına gelmektedir...” Anayasa Mahkemesi İkinci Bölümü, 22.09.2022 Tarih ve 2019/26345 Başvuru Numaralı Caroline Nicole Koç ve Diğerleri Kararı, (<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2019/26345>).

[52] Kazanılmış hak; bir kişinin mevcut statüsünden kaynaklanan, kendisi yönünden tamamlanmış, kesinleşmiş ve kişisel bir nitelik kazanmış hakkı ifade eder. Anayasa Mahkemesi, 01.11.2017 Tarih ve E. 2016/20, K. 2017/145 Sayılı Kararı, *Resmî Gazete*, 04.01.2018, Sayı 30291, §6; Danıştay On İkinci Dairesi, 22.03.2022 Tarih ve E. 2018/1416, K. 2022/1345 Sayılı Kararı, Lexpera; Yargıtay Onuncu Hukuk Dairesi, 22.05.2014 Tarih ve E. 2013/25161, K. 2014/12475, Sayılı Kararı, Lexpera; Anayasa Mahkemesi kazanılmış hakların korunması ilkesinin hukuk güvenliği ilkesinin bir sonucu olduğunu vurgulamakta ve bu ilkeyi hukukun temel prensiplerinden biri olarak kabul etmektedir. Anayasa Mahkemesi, 28.12.2017 Tarih ve E. 2016/150, K. 2017/179 Sayılı Kararı, *Resmî Gazete*, 15.02.2018, Sayı 30333, §311; Oğurlu'ya göre 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 haktır”. Oğurlu, *op. cit.*, s. 28, 91-110; Doktrindeki diğer görüşler için bkz. Ulusoy, *op. cit.*, s. 441-442; Ayşegül Çoban Atik, “İdare Hukukunda Kazanılmış Hak İlkesi”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 21, Sayı 1, 2013, s. 14-15; Selman Özdemir, “İmar Hukukunda Kazanılmış Hak Kavramı ve Kavramın Kentleşmeye Etkileri”, *Türk İdare Dergisi*, Sayı 471-472, Haziran-Eylül 2011, s. 176-177; Ayşe Merve Akça, “İdare Hukukunda Kazanılmış Hak”, *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Cilt 6, Sayı 83, Aralık 2018, s. 582-584; Yahya Şahin, “Yasa ve Düzenleyici İdari İşlemlerin Değişmesinin Kazanılmış Haklar Yönünden İncelenmesi”, *Danıştay*

gerçek olmayan geriye yürüme halinde ise haklı beklentiler yönünden hukuki öngörülebilirlik ilkesi temelinde hukuki denetim yapıldığı görülmektedir^[53].

Geniş anlamda geriye yürüme olarak da adlandırılan gerçek olmayan geriye yürüme; yeni kuralın yürürlük tarihinden önce, eski kural yürürlükteyken başlayan ancak henüz oluşumunu tamamlamayan hukuki işlem, durum, ilişki ve olaylara yürürlük tarihinden itibaren uygulanmasını ifade eder^[54]. Derhal uygulanma ilkesiyle yakından ilgili olan gerçek olmayan geriye yürüme^[55], henüz tamamlanmamış ve hâlâ devam eden süreçleri etkilemesi yönüyle gerçek geriye yürümeden ayrılmaktadır. Vergi hukukunda da vergiyi doğuran olay meydana gelmeden önce vergi yükünde bir artışa gidilmesi gerçek olmayan geriye yürüme olarak kabul edilmektedir^[56].

Elbette zamanın gelişen ve değişen koşulları karşısında hukuk kurallarında değişiklik yapılması gerekebilir. Ancak bu değişiklikler yapılırken bireylerin yürürlükteki hukuk kurallarının kendilerine uygulanacağına dair oluşan bazı beklentilerinin korunması ihtiyacı gündeme gelmektedir. Her ne kadar kazanılmış haklar ile aynı seviyede korunması mümkün olmasa da haklı beklentiler de hukuki güvenlik ilkesi kapsamında belirli ölçüde korunmalıdır^[57]. Bu değerlendirmede, hukuki durumunun süreceğine olan

Dergisi, Cilt 39, Sayı 120, 2009, s. V; Turgut Tan, *İdari İşlemin Geri Alınması*, Ankara, Sevinç Matbaası, 1970, s. 58-73.

[53] Arıkan, *op. cit.*, s. 118.

[54] Ali Volkan Özgüven, *Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi* (Danışman Mustafa Akkaya), Ankara, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, 2006 (<https://tez.yok.gov.tr>, Tez No: 191475), s. 26; Altundiş, *op. cit.*, s. 65; Arıkan, *op. cit.*, s. 321.

[55] Ercan Sarıcaoğlu ve Abdullah Arıkan, “Gerçek Olmayan Geçmişe Yürüme v.s. Haklı Beklentilerin Korunması İlkesi: 7194 Sayılı Kanun Örneği Üzerinden Bir Değerlendirme”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 29, Sayı 2, 2021, s. 1512; Altundiş, *op. cit.*, s. 65.

[56] Öncel, Kumrulu ve Çağan, *op. cit.*, s. 49; Sarıcaoğlu ve Arıkan, *op. cit.*, s. 1514-1515.

[57] Sarıcaoğlu ve Arıkan, *op. cit.*, s. 1520.

güven ile yeni düzenlemeyle öngörülen kamu yararı tartılarak bir sonuca varılmalıdır^[58].

Öte yandan Anayasa Mahkemesinin gerçek geriye yürümeyi Anayasa'ya aykırı, gerçek olmayan geriye yürümeyi ise Anayasa'ya uygun kabul ettiği dikkat çekmektedir. Anayasa Mahkemesi, oldukça yakın tarihli bir kararında bu görüşünü tekrar ifade ederek, yeni kuralın eski kural yürürlükte iken başlamakla beraber henüz sonuçlanmamış hukuksal durum, ilişki ve olaylara uygulanmasının kanunların geriye yürümesi olarak nitelendirilemeyeceğini yeniden vurgulamıştır^[59]. Böylece Anayasa Mahkemesi, vergi kanunlarının gerçek olmayan geriye yürüme hallerini haklı beklenti ilkesi kapsamında değerlendirmeme yönündeki tavrını sürdürmektedir. Ancak vergi kanunları hukuki güvenliğe yüksek seviyede ihtiyaç duymaktadırlar^[60]. Hukuki öngörülebilirlik ve istikrar, bir ülkenin ekonomik ve ticari hayatının sağlıklı bir şekilde yürütülebilmesinin ön şartları arasında yer almaktadır. Zira bulunduğu andaki hukuki durumunun sürdürüleceği veya en azından

[58] Oğurlu, *op. cit.*, s. 53.

[59] Anayasa Mahkemesi, 30.11.2023 Tarih ve E. 2023/105, K. 2023/208 Sayılı Kararı, *Resmî Gazete*, 16.01.2024, Sayı 32431, §29; Anayasa Mahkemesi İkinci Bölümü, 22.09.2022 Tarih ve 2019/26345 Başvuru Numaralı Caroline Nicole Koç ve Diğerleri Kararı, (<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2019/26345>); Anayasa Mahkemesi, 13.02.2019 Tarih ve E. 2018/103, K. 2019/4 Sayılı Kararı, *Resmî Gazete*, 14.03.2019, Sayı 30714, §16.

[60] Sarıcaoğlu ve Arıkan, *op. cit.*, s. 1530; Esra Keskin ve Mustafa Mıynat, "Genel Tebliğler Işığında Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi", *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Cilt 12, Sayı 148, Ocak 2024, s. 119; "...Kanunların geriye yürümezliği ilkesi, bir hukuki eylem yada davranışın, bir hukuki ilişkinin vuku bulunduğu yada meydana geldiği dönemdeki kanunun 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 nitelikteki hükümlerinin, geçmişe yürütülmemesi hukuki güvenlik ilkesi yönünden önem taşır, Anayasanın 73 üncü 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 artırılmasına imkan vermez..." Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, 03.07.1989 Tarih ve E. 1988/5, K. 1989/3 Sayılı Kararı, Lexpera.

zarar görmeyeceğine inanan bir kişi, toplumsal gelişmenin temelini teşkil eden girişimcilik ruhunu ancak bu şekilde geliştirebilecektir^[61].

Gerçek olmayan geriye yürüme durumunda gündeme gelen ve hukuki güvenlik ilkesi açısından önem taşıyan haklı beklentinin korunması, kazanılmış haklara saygı ilkesinden farklı bir ilke olarak doktrinde ve mahkeme kararlarında yer almaktadır. İdare hukukunda haklı beklenti, “bireyin hukuka uygun olmak kaydıyla İdare’ye, kamu görevlilerin görevlerini yerine getirirlerken yine yetkileri içerisinde yaptıkları işlem ve eylemler, hukuki açıklamalar, buldukları taahhütlerin ya da süregelen idari uygulamaların hukuk güvenliği gerekçesiyle kendilerine de uygulanacağı beklentisidir.”^[62] Haklı beklentilerin korunmasının amacı ise yürütmenin açıkça veya daha önceki uygulamalarıyla^[63] belirli yönde davranmayı üstlendiği hâllerde, bu kurallara uyulmasını bekleyen idare edilenlerin idareye duydukları güvenin

[61] Ali Akyıldız, “Danıştay ve Hukuk Devleti”, in Ali Rıza Çoban, Bilal Canatan ve Adnan Küçük (Eds.), *Hukuk Devleti: Hukukî Bir İlke Siyasî Bir İdeal*, Ankara, Adres Yayınları, 2008, s. 525.

[62] Oğurlu, *op. cit.*, s. 223-224; Haklı beklentiye ilişkin tanımlar için bkz. Selman Sacit Boz, *İdare Hukukunda Haklı Beklentinin Korunması*, Ankara, Seçkin, 1. Baskı, 2017, s. 30-42; Derya Deviner Erguvan, “Türk İdare Hukuku’nda Haklı Beklentilerin Korunması İlkesi”, Prof. Dr. Durmuş TEZCAN’a Armağan, *DEÜHFD*, Cilt 21, Özel Sayı, 2019, s. 1722-1725.

[63] “...söz konusu personellerin aynı görev tanımı içerisinde uzun süre denetim elemanı olarak istidam edildiği, denetim, inceleme ve soruşturma alanlarında tecrübe kazanan söz konusu personelin idarenin uzun süren söz konusu uygulamasına güvenerek gelecekte de denetim elemanı olarak görev yapacağı hususunda haklı beklenti içerisine girmesinin makul karşılanması gerektiği, yukarıda yer verilen Danıştay kararında da görüldüğü üzere baskın kamu yararı olmadığı durumlarda, kamu görevlilerinin haklı beklentilerinin zedelenmemesi gerektiği,..., bu kapsamda denetim ve inceleme yetkileri kaldırılan Defterdarlık Uzman ve Uzman Yardımcılarına muhasebe denetmeni kadrosuna geçiş hakkı verilerek denetim alanında oluşacak boşluğun doldurması ve söz konusu personelin tecrübelerinden faydalanılmasında kamu kararının da bulunduğu anlaşıldığından hakkaniyet ve haklı beklenti ilkeleri çerçevesinde denetim ve inceleme yetkileri kaldırılan Defterdarlık Uzman ve Uzman Yardımcılarına “Muhasebe Denetmeni” unvanına geçiş hakkı verilmesi gerektiği sonuç ve kanaatine varılmıştır.” Kamu Denetçiliği Kurumu, 10.06.2022 Tarih ve 2022/2984 Başvuru Numaralı Kararı, Lexpera; Aynı yönde bkz. Lexpera; Kamu Denetçiliği Kurumu, 10.06.2022 Tarih ve 2022/2479 Başvuru Numaralı Kararı, Lexpera.

korunmasıdır^[64]. Haklı beklentiyi kazanılmış hak kavramından ayıran temel farklılık, kazanılmış hakkın doğumu için sadece bir beklentinin oluşması yeterli değildir. Kazanılmış hakkın varlığı için öncelikle hakkın kazanılması ve hukuken korunabilir bir aşamaya gelmesi gerekir. Haklı beklenti ise tamamlanmamış hukuki işlem ve durumlar karşısında bireylerin beklentilerinin hukuken korunmasını ifade eder^[65].

Anayasa Mahkemesi tarafından kabul edildiği üzere, kişilerin mevcut kurallar çerçevesinde bütün beklentilerinin mutlak suretle korunması mümkün değildir^[66]. Dolayısıyla hangi beklentilerin haklı beklenti sayılarak hukuki koruma altına alınacağına karar vermek oldukça önemlidir. Anayasa Mahkemesine göre; haklı beklentinin tespitinde, “kişilerin bu hakkı elde etmeye ne kadar yakın olduklarının ve kural değişikliğinin bu hakkın elde edilmesine etkilerinin, kural değişikliğine neden olan gerekçelerin gözetilmesi gerekir”^[67]. Yüksek Mahkemeye göre; bir beklentinin hukuken koru-

[64] C. F. Forsyth, “Haklı Beklentiler’in Doğuşu ve Korunması”, Çev. Esin Örucü, *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, Cilt 7, Sayı 1-3, 1986, s. 122; Elvin Evrim Dalkılıç, *Avrupa ve Türk İdare Hukukunda Hukuki Güvenlik ve Meşru Beklentilerin Korunması*, Ankara, Turhan, 1. Baskı, 2016, s. 121-122; Engin Saygın, “Haklı Beklentilerin Korunması İlkesine Yönelik Türk ve İngiliz İdare Hukuku Yaklaşımı Üzerine Karşılaştırmalı Bir Analiz”, *TBB Dergisi*, Sayı 126, 2016, s. 214-215; “... İtiraz konusu kuralla (A) grubu polis amiri olarak atanmak için gerekli olan her iki şartı taşıyan kişilerin kazanılmış haklarının korunması amaçlanmakta iken, (A) grubu polis amiri olmak için gerekli koşullardan birini tamamlayıp diğerini yerine getirme sürecine giren ve mevcut yasal düzenlemeye güvenerek haklı bir beklenti içerisinde bulunanların (A) grubu polis amiri olma beklentilerinin engellendiği görülmektedir. Nitekim itiraz konusu kuralın ilk halinde yer alan ve komiser yardımcılığı kursunu bitirmemiş olanları etkileyen kısmı da Anayasa Mahkemesinin anılan kararıyla hukuk güvenliği ilkesinden bahisle iptal edilmiştir. 4638 sayılı Yasanın yürürlüğe girdiği tarihte komiser yardımcılığı kursunu bitirerek dört yıllık yüksek öğretime devam eden kişilerin de hukuk güvenliği ilkesinden yararlandırılmaları gerekmektedir...” Anayasa Mahkemesi, 17.3.2011 Tarih ve E. 2010/106, K. 2011/55 Sayılı Kararı, *Resmî Gazete*, 14.05.2011, Sayı 27934.

[65] Oğurlu, *op. cit.*, s. 227-228; Boz, *op. cit.*, s. 70.

[66] Anayasa Mahkemesi, 15.11.2017 Tarih ve E. 2016/133, K. 2017/155 Sayılı Kararı, *Resmî Gazete*, 11.01.2018, Sayı 30298, §97.

[67] Anayasa Mahkemesi, 13.12.2017 Tarih ve E. 2016/32, K. 2017/168 Sayılı Kararı, *Resmî Gazete*, 16.01.2018, Sayı 30303, §28.

nabilmesi için haklı (meşru) beklenti seviyesine ulaşması ve bu beklentinin korunmasına engel teşkil eden bir kamu yararının bulunmaması koşulları aranır^[68]. Doktrinde Boz'a göre; bir beklentinin haklı beklenti olarak kabul edilip korunabilmesi için beklentinin idareye atfedilebilir bir davranış neticesinde oluşması, beklentinin hukuken korunmaya değer aşamaya gelmesi, beklentinin objektif bir güven temeline dayanması, zarar doğması veya bir menfaatin ihlal edilmesi, beklentinin hukuka uygun olması, baskın kamu yararının bulunmaması, beklentiden dürüstlük ilkesine uygun olarak faydalanılması, beklentide kanuna karşı hilenin bulunmaması, beklenti sahibin iyiniyetli olması ve haklı beklenti doğuran durumların varlığı -örneğin, idari teamüllere aykırılık veya düzenleyici işlemlerin beklenmedik değişimi- aranmalıdır^[69]. Sarıcaoğlu ve Arıkan ise haklı beklentinin korunabilmesi için bir beklentinin bulunması, beklentinin hukuken korunmaya değer -haklı- olması ve beklentinin korunmamasında baskın bir kamu yararının bulunup bulunmamasının araştırılması gerektiğini ifade etmektedir^[70]. Zira Danıştay da haklı beklentinin korunmasının idarenin takdir yetkisini kullandığı alanlarda söz konusu olduğunu ve kamu yararının ağır bastığı durumlarda haklı beklentiden söz edilemeyeceğini kabul etmektedir^[71].

Uyuşmazlığın değerlendirilmesi için göz önünde tutulması gereken temel ilkeler bu şekilde açıklandıktan sonra ilkelerin somut olaya uygulanarak uyuşmazlığın çözümünün hukuki çerçevesinin çizilmesi gerekmektedir.

[68] Anayasa Mahkemesi, 25.07.2019 Tarih ve E. 2017/18, K. 2019/66 Sayılı Kararı, *Resmî Gazete*, 01.11.2019, Sayı 30935, §100.

[69] Ayrıntılı bilgi için bkz. Boz, *op. cit.*, s. 219-332.

[70] Sarıcaoğlu ve Arıkan, *op. cit.*, s. 1521-1524; Kamu Denetçiliği Kurumu da kişilerin öngörülerinin veya beklentilerinin haklı beklenti niteliğine dönüşebilmesi için iki unsur taşımaları gerektiğini kabul etmektedir: Beklenti doğuran bir durumun varlığı ve beklentinin hukukça korunabilmesi için haklı olması. Kamu Denetçiliği Kurumu, 10.08.2022 Tarih ve 2022/3154 Başvuru Numaralı Kararı, Lexpera.

[71] Danıştay On Beşinci Dairesi, 09.03.2016 Tarih ve E. 2016/923, K. 2016/1543 Sayılı Kararı, Lexpera.

C) UYUŞMAZLIĞA VE MAHKEME KARARLARINA İLİŞKİN DEĞERLENDİRMELER

Vergilendirme işlemleri mülkiyet hakkı ile yakından ilgili olduğu için vergilendirme sürecinde hukuki güvenlik ilkesinin göz önünde tutulması gerekir. Uyuşmazlık konusu olay, gümrük vergilerine ilişkin düzenlemelerin zaman bakımından uygulanması problemiyle ve dolayısıyla hukuki güvenlik ilkesiyle yakından ilgilidir.

Uyuşmazlık konusu olayda bir ithalat işlemi söz konusudur. İthalat işlemleri hazırlık aşaması, taşıma ve sigortalama işlemleri aşaması, banka işlemleri aşaması ve gümrük işlemleri aşaması olmak üzere dört temel aşamada incelenebilir^[72]. İthalat işlemlerine gümrük işlemlerinden önceki bir tarihte başlanılmaktadır. Uyuşmazlıkta ithalat işlemlerine başlanıldığı dönemde Meksika gelişme yolundaki ülkeler arasında bulunmaktadır. Dolayısıyla Meksika ile yapılacak dış ticaretten alınacak gümrük vergileri, tercihli tarife esasına dayanılarak gümrük tarifesinde öngörülenden daha düşük bir oran uygulanarak hesaplanmaktadır.

Gümrük Kanunu'nun 16. maddesi uyarınca tercihli tarife uygulaması, "tarife kotaları kapsamında olsa dahi, ithalat vergilerinde bir indirim veya şartlı muafiyet uygulaması" anlamına gelmektedir. Tercihli tarifelerle devletler birbirlerinin ekonomik hayatlarının gelişmesine katkıda bulunmakta ve karşılıklı olarak ticaret hacimlerinin büyümesini hedeflemektedirler. Somut uyuşmazlıkta da eşyaların satın alınması, satın alınan eşyaların Türkiye'ye getirilmesi ve bu gemilerin yola çıkması, Meksika'dan yapılacak ithalatlarda genelleştirilmiş tercihler sisteminden yararlanılacağı ve %3 oranında gümrük vergisi alınacağı beklentisiyle gerçekleştirilmiştir. Ancak gemiler Türkiye'ye varmadan kısa bir süre önce, 01.01.2014 tarihinden itibaren Meksika gelişme yolundaki ülkeler listesinden çıkarılmıştır. Satın alınan eşyalar için davacı şirket adına 06.01.2014 ve 03.02.2014 tarihli serbest dolaşıma giriş beyannameleri verilmiştir. Meksika gelişme yolundaki ülkeler listesinden çıkarıldığı için gümrük vergisi %3 yerine %6,5 oranı uygulanarak hesaplanmış ve tahsil edilmiştir.

Bakanlar Kurulu kararı üzerine uygulanacak gümrük vergisi oranındaki bu değişimin, Anayasa'nın 73. maddesinde hüküm altına alınan vergilerin kanuniliği ilkesi açısından çeşitli tereddütleri gündeme getirmesi mümkündür. Zira Anayasa'nın 73. maddesinin 3. fıkrasında vergi, resim, harç ve benzeri

[72] Ufuk Selen, *Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi*, Bursa, Ekin, 9. Baskı, 2017, s. 3.

mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı öngörülmüştür. Bununla birlikte aynı maddenin 4. fıkrasında bir istisnai düzenlemeye yer verilerek vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisinin Cumhurbaşkanına verilebileceği hüküm altına alınmıştır^[73]. Buna paralel bir şekilde Gümrük Kanunu'nun 16. maddesinin ilk fıkrasında “Mahiyeti ve nihai kullanım şekli gerekçesiyle, bazı eşyanın yararlanabileceği tercihli tarife uygulaması, Cumhurbaşkanınca belirlenen şartlara tabidir” düzenlemesine yer verilmiştir. Zikredilen maddelerde düzenlenen bu yetkiler, uyuşmazlığın doğduğu dönemde Bakanlar Kuruluna aitken, 2017 yılında yapılan Anayasa değişikliğiyle Cumhurbaşkanına verilmiştir. Uyuşmazlık konusu olayda Bakanlar Kurulu kararıyla yeni bir vergi türü konulmamakta, belirli ülkelerle yapılacak dış ticaret işlemlerinde mevcut vergilerin oranlarının daha düşük bir oranda uygulanması kararlaştırılmaktadır. Dolayısıyla uyuşmazlığın doğduğu dönemde Bakanlar Kurulunun günümüzde ise Cumhurbaşkanının kullandığı bu yetki dayanağını bizzat Anayasa'dan almaktadır.

Satın alınan eşyanın taşınması, dış ticaret işlemlerindeki en önemli aşamalardan biridir. Zira bu aşamada, satın alınan eşyanın kendi maliyetinden sonraki en yüksek maliyete katlanılmakta ve oldukça fazla risk üstlenilmektedir^[74]. Dış ticaret işlemlerinde eşyanın taşınması aşaması, gümrükleme sürecinde hukuki güvenlik ilkesinin göz önünde tutulmasını vazgeçilmez kılmaktadır. Zira bir dış ticaret işleminin tamamlanması; malın niteliğine, taşıma şekline ve dış ticaret yapılan ülkeye göre değişen bir süreç gerektirir. Bu süreçte dış ticaret işlemlerine uygulanacak gümrük vergisi oranının öngörülebilirlik ilkesi gereğince önceden bilinebilmesi ve öngörülebilmesi gerekir. Çünkü gümrük vergisi, dış ticaret işlemleri açısından bir maliyet unsuru olarak değerlendirilir ve dış ticarete ilişkin bütün maliyet hesaplamaları mevcut duruma göre yapılır. Dolayısıyla gümrük vergisinin hesaplanmasına ilişkin oranlarda değişiklik yapan düzenlemelerin derhal uygulanması yerine

[73] Ayrıntılı bilgi için bkz. Özgür Şahan, “Cumhurbaşkanı'nın Vergi ile İlgili Düzenleme Yapma Yetkisi, Yetkinin Sınırları ve Yargısal Denetimi”, *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 14, Sayı 2, 2019, s. 701-704; Sadık Kırbaş, *Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar*, Ankara, Siyasal Kitabevi, 20. Baskı, 2015, s. 30-32.

[74] Selen, *op. cit.*, s. 6.

dış ticaret işleminin taraflarının idareye duydukları güvenin korunarak kademeli bir geçiş sürecinin öngörülmesi gerekir.

Danıştay kararına konu olan uyuşmazlık, 31.12.2013 tarihinde Resmî Gazete’de yayımlanan ve 01.01.2014 tarihinden itibaren yürürlüğe giren, Meksika’nın gelişme yolundaki ülkeler arasından çıkarılmasına dair İthalat Rejimi Kararına Ek Karar’dan kaynaklanmaktadır. Uyuşmazlık konusu olayda davacı şirket, %3’lük vergi oranının uygulanacağı beklentisi içinde ithalat işlemlerini gerçekleştirmektedir. Davacı şirketin %3’lük vergi oranının kendisine de uygulanacağı beklentisi içinde ithalat işlemlerini gerçekleştirmesi, fakat eşya yüklü gemiler Türkiye’ye ulaşmadan bir değişiklikle Meksika’nın gelişme yolundaki ülkeler arasından çıkarılması ve dolayısıyla ödenmesi gereken gümrük vergisinin %6,5 oranı dikkate alınarak hesaplanmasıyla gerçek olmayan geriye yürümenin söz konusu olduğu görülmektedir. Gümrükleme işlemleri tamamlanmadan mevzuat değişikliği gerçekleştiği için bu durum davacı şirket açısından kazanılmış hak tesis etmemektedir. Davacı şirketin beklentisi, dış ticaret işlemlerinin yapıldığı tarihte yürürlükte olan kuralların kendisine de uygulanacağı öngörüsüyle oluşan hukuka ve dürüstlük kuralına uygun bir haklı beklenti niteliğindedir. Ancak mevzuat değişikliğiyle davacı şirketin öngörüsüyle uyumlu olmayan bir sonucun gerçekleştiği ve haklı beklentisinin korunmadığı dikkat çekmektedir.

Bakanlar Kurulu tarafından alınan İthalat Rejimi Kararına Ek Karar, idarenin adsız düzenleyici işlemleri arasında yer almaktadır^[75]. Düzenleyici işlemlerin beklenmedik bir şekilde ve herhangi bir geçiş hükmü öngörülmezsizin değişimi, haklı beklentiye doğuran bir sebep olarak kabul edilmektedir^[76]. Oğurlu da geçiş hükümlerinin, sürekli haklı beklenti oluşu-

[75] Gözler, *op. cit.*, s. 1409.

[76] Boz, *op. cit.*, s. 310; Halil Altındağ, *Yürürlükte Olan Yasalara ve İdari Düzenleyici İşlemlere Güvenden Kaynaklanan Haklı Beklenti Kavramı ve Korunması* (Danışman Aydın Gülan), İstanbul, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, 2010 (<https://tez.yok.gov.tr>, Tez No: 264851), s. 53; “...davalı idarenin ihtiyaç fazlası duruma düşen personel için mağduriyetlerine neden olmayacak şekilde, mevcut yasal düzenlemeler uyarınca bir çözüm üretmesi ve bu doğrultuda düzenleme yapması gerekirken, dava konusu Yönetmelik değişikliği ile kurumda görev yapan koruma ve güvenlik görevlilerinin istekleri dışında 55 yaşında emekliye sevkedilmeleri gereken dağıtıcılığa atanmaları yolunda getirilen kuralda ve buna dayalı tesis edilen işlemde hukuki güvenlik ve haklı beklenti ilkelerine

munu engellemenin hukuki yollarından biri olduğunu ifade etmektedir^[77]. Böylelikle idari işleyişte öngörülebilirlik tesis edilerek ilgililerin maliyet hesaplamalarını yaşanacak değişikliği göz önünde tutarak yapmaları sağlanacak ve bireylerin idareye duydukları güven korunacaktır. Aynı yönde görüş bildiren Erguvan da yeni düzenlemede baskın bir kamu yararı ve kamu düzeni gerekçesi bulunmadığı sürece, geçiş hükümleri ile kazanılmış hakların korunarak geçmişte başlayan hukuki süreçlerin tamamlanmasına imkân verilmesi gerektiğini savunmaktadır^[78]. İstanbul 9. Vergi Mahkemesinin aksine Danıştay 7. Dairesi de bu yöndeki değişikliklerde geçiş hükmünün kabul edilmesi gerektiği yönünde değerlendirmelerde bulunmuştur. Daireye göre; Bakanlar Kurulunun uygulanacak vergi oranlarının yürürlük tarihini hukuki güvenlik, belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerini gözeterek bir tarihten başlatması gerekir. Örneğin; Ek Mali Yükümlülük Olarak İlave Toplu Konut Fonu Tahsili Hakkında Karar'ın^[79] Resmî Gazete'de yayımından itibaren üç ay sonra ve Bazı Ürünlerin İthalatında Ek Mali Yükümlülük Olarak İlave Toplu Konut Fonu Tahsili Hakkında Karar'ın^[80] Resmî Gazete'de yayım tarihini izleyen otuzuncu gün yürürlüğe gireceği düzenlenmiştir. Keza 2017/10796 sayılı İthalat Rejimi Kararına Ek Karar'da^[81]; bu Karar'ın Resmî Gazete'de yayımlanmasından önceki bir tarihte, Türkiye'ye sevk edilmek üzere bir taşıma belgesi düzenlenerek yüklemesi yapılan eşya hakkında, Karar'ın Resmî Gazete'de yayımlandığı tarihten itibaren en geç kırk beş gün içinde, eşyanın ithalatına dair beyannamenin tescil edilmesi veya gümrük

uyarlık görülmemiştir.” Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu, 09.06.2020 Tarih ve E. 2018/1733, K. 2020/862 Sayılı Kararı, Lexpera; Anayasa Mahkemesi de haklı beklentinin yeni kurala geçiş sürecinde kişinin özellikli konumunun gözetilerek farklı ve geçici bir düzenleme yapılmasını gerekli kılabileceğini kabul etmektedir. Anayasa Mahkemesi, 15.11.2017 Tarih ve E. 2016/133, K. 2017/155 Sayılı Kararı, *Resmî Gazete*, 11.01.2018, Sayı 30298, §98.

[77] Oğurlu, *op. cit.*, s. 283.

[78] Erguvan, “İdari İşlemin Geriye Yürümezliği İlkesi ve Geri Alma İstisnası”, *op. cit.*, s. 377.

[79] *Resmî Gazete*, 28.04.2011, Sayı 27918.

[80] *Resmî Gazete*, 14.12.2017, Sayı 30270.

[81] *Resmî Gazete*, 22.11.2017, Sayı 30248.

mevzuatına uygun bir şekilde özet beyanın sunulması kaydıyla, bu Karar'ın uygulanmayacağı kabul edilmiştir.

Danıştay kararında verilen örneklerle ilave olarak nispeten yakın tarihli birkaç kararda zaman bakımından uygulanma probleminin nasıl çözüldüğünü incelemek uyuşmazlığın çözülebilmesi için yerinde olacaktır. 23.10.2020 tarihinde Resmî Gazete'de yayımlanan İthalat Rejimi Kararına Ek Karar'da^[82], Karar'da yer alan tablodaki vergi oranlarının 30.04.2021 tarihine kadar (bu tarih dahil) hangi oranlarda uygulanacağı dipnotlar eklenerek belirlenmiştir. 24.09.2020 tarihinde Resmî Gazete'de yayımlanan İthalat Rejimi Kararına Ek Karar'da^[83] ise sadece muhtelif tarihlerde yürürlüğe giren yedi farklı ithalat rejimi kararına ek kararın geçiş hükümleri değiştirilmiş ve mezkûr kararların uygulanacağı tarihler ötelenmiştir.

Özetlemek gerekirse Meksika'yı gelişme yolundaki ülkeler listesinden çıkaran Karar'ın uygulanmaya başlanmasında herhangi bir geçiş hükmü öngörülmemesi idare hukukunun temel ilkelerinden olan hukuki güvenlik ilkesine aykırıdır. Sonradan kabul edilen bir düzenleme ile geçmiş dönemler için vergi yükünün artırılması, yükümlülerin devlete ve hukuk düzenine olan güvenlerini sarsarak ekonomik ve ticari hayatta bulunması gereken belirlilik ve istikrarın bozulmasına sebep olur^[84]. Danıştay 7. Dairenin uyuşmazlığa ilişkin değerlendirmeleri ve konuya yaklaşımı yerindedir. Ancak karara konu uyuşmazlığın gerçek olmayan geriye yürüme ve haklı beklenti ilişkisi çerçevesinde tartışılmamış olması önemli bir eksikliktir.

[82] Resmî Gazete, 23.12.2020, Sayı 31343.

[83] Resmî Gazete, 24.09.2020, Sayı 31254.

[84] Öncel, Kumrulu ve Çağan, *op. cit.*, s. 49.

SONUÇ

Kendi koyduğu hukuk kuralları ile kendini bağlı gören ve bu kuralları içselleştirerek işleyişini otokontrole tabi tutabilen devleti ifade eden hukuk devleti ilkesi idare hukukunun temel ilkelerinden biridir. Hukuk devleti ilkesinin temel unsurlarından biri ise hukuki güvenlik ilkesidir. Gümrük hukuku, hukuki güvenlik ilkesinin önemini öne çıktığı alanlardan biridir. Zira gümrük vergileri mülkiyet hakkı ile yakından ilgilidir. Keza dış ticaret işlemlerinin gümrük işlemleri aşamasına gelmesi zaman almaktadır. Dış ticaret işlemlerinin yapılması aşamasında taraflar o tarihte ülkede yürürlükte olan düzenleyici işlemleri göz önünde tutarak maliyet hesabı yapmakta ve karar vermektedirler. Dolayısıyla gümrük mevzuatında bu yönde yapılacak değişikliklerde, dış ticaret işleminin taraflarının devlete olan güvenini zedelemeyecek önlemlerin alınması gerekir. Aksi hâlde yapacağı ithalat işleminde hangi oranda vergi ödeyeceklerini öngöremeyen tacirler için ticaret yapmak zorlaşacak ve bu durum ülkenin dış ticaret hacmine olumsuz bir şekilde yansıtacaktır. Bu makalede gümrük mevzuatının hiçbir şekilde değişmemesi gerektiği savunulmamaktadır. Yaşanan ekonomik ve politik gelişmeler karşısında, ülkelerin egemenliklerinin belki de en çok hissedildiği alanlardan biri olan gümrüklerde çeşitli değişikliklerin yapılması doğaldır. Önemli olan husus, bu değişikliklerin uygulanmasında hukuki güvenlik ilkesini ihlal etmeyecek ve kişilerin haklı beklentilerini koruyacak şekilde bir yürürlük tarihinin belirlenmesidir. Danıştay 7. Dairenin kararına konu olan uyuşmazlık da yapılan değişikliğin uygulamaya konulabilmesi için herhangi bir geçiş hükmü öngörülmemesinden ve değişikliğin derhal yürürlüğe girmesinden kaynaklanmaktadır. Bu durum karşısında Danıştayın geçiş hükmü kabul edilmediği için davacı şirket açısından öngörülebilirlik ve dolayısıyla hukuki güvenlik ilkesinin ihlal edildiğine ilişkin kararı yerindedir. Ancak problemin gerçek olmayan geriye yürüme ve haklı beklenti ilişkisi çerçevesinde irdelenmemiş olmasının önemli bir eksiklik olduğu düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Akça, Ayşe Merve, “İdare Hukukunda Kazanılmış Hak”, *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Cilt 6, Sayı 83, Aralık 2018, s. 577-596.
- Akıllıoğlu, Tekin, “Ekonomik Anlamda Yönetmelik İşlemlerin Geriye Yürümezlik Kuralı Karşısında Çeşitli Durumları”, *Prof. Dr. Aziz Köklü'nün Anısına Armağan*, Ankara, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, 1984, s. 33-51.
- Akıllıoğlu, Tekin, “Yönetmelik İşlemlerde Yürürlüğe Giriş Sorunu”, *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt 12, Sayı 2, Haziran 1979, s. 33-44.
- Aktan, Coşkun Can, “Anayasal İktisat ve Vergilendirmede Hukuki Güvenlik İlkesi”, *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, Cilt 9, Sayı 2, 2017, s. 101-116.
- Aktaş, Sururi, *Prosedürel Doğal Hukuk Lon L. Fuller'in Hukuk Kavramı*, İstanbul, On İki Levha, 1. Baskı, 2011.
- Akyıldız, Ali, “Danıştay ve Hukuk Devleti”, in Ali Rıza Çoban, Bilal Canatan ve Adnan Küçük (Eds.), *Hukuk Devleti: Hukukî Bir İlke Siyasî Bir İdeal*, Ankara, Adres Yayınları, 2008, s. 457-553.
- Akyılmaz, Bahtiyar, Murat Sezginer ve Cemil Kaya, *Türk İdare Hukuku*, Ankara, Savaş, 12. Baskı, 2020.
- Altındağ, Halil, *Yürürlükte Olan Yasalara ve İdari Düzenleyici İşlemlere Güvenden Kaynaklanan Haklı Beklenti Kavramı ve Korunması* (Danışman Aydın Gülan), İstanbul, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, 2010 (<https://tez.yok.gov.tr>, Tez No: 264851).
- Altundiş, Mehmet, “Hukuki Güvenlik İlkesi”, *Yasama Dergisi*, Sayı 10, Eylül-Ekim-Kasım-Aralık 2008, s. 60-94.
- Arıkan, Abdullah, *Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi*, Ankara, Adalet, 1. Baskı, 2022.
- Arslan, Zühtü, “Devletin Hukuku, Hukuk Devleti ve Özgürlük Sarkacı”, in Hayrettin Ökçesiz (Haz.), *Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi*, 6. Kitap, İstanbul, İstanbul Barosu, 2003, s. 36-55.

- Aydın, Alper, “Vergi Mahkemelerinde Kanuni Hâkim Güvencesinin Uygulanmasına Dair Bir İnceleme”, Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 6, Sayı 2, Aralık 2023, s. 449-466.
- Ayyıldız, Yaşar ve Kadir Ayyıldırım, “Vergilendirmede Geçmişe Yürümezlik İlkesinin Türk Vergi Hukukundaki Yeri”, *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, Cilt 3, Sayı 1, 2015, s. 57-74.
- Balkar, Kemal Galip, “İdari Kararlarda Makale Şumul Meselesi”, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, Cilt 15, Sayı 2, 1960, s. 210-212.
- Balta, Tahsin Bekir ve Hüseyin Nail Kubalı, “Türkiye’de Hukuk Devleti Anlayışı”, *AÜSBFD*, Cilt 15, Sayı 3, 1960, s. 1-10.
- Başaran Yavaşlar, Funda, “Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi”, in Ece Göztepe (Haz.), Kamu Hukukçuları Platformu, *Hukuk Güvenliği*, Ankara, TBB Yayınları, 2015, s. 189-238.
- Batı, Murat, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler) Vergi Tekniği – Vergi Yargısı – Kamu İcra*, Ankara, Seçkin, 3. Baskı, 2023.
- Bıyıklı, Hasan İsmet, “Fransız ve Türk Hukuk Sistemlerinde İdari İşlemlerin Geriye Yürümezliği İlkesi”, *Danıştay Dergisi*, Cilt 3, Sayı 11, 1973, s. 82-132.
- Boz, Selman Sacit, *İdare Hukukunda Haklı Beklentinin Korunması*, Ankara, Seçkin, 1. Baskı, 2017.
- Can, Osman, “Belirlilik İlkesine Anayasal Bakış”, *AÜEHFD*, Cilt 9, Sayı 1-2, 2005, s. 89-125.
- Çağan, Nami, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 37, Sayı 1, 1980, s. 129-151.
- Çağlar, Selda, “Hukuk Devleti Açısından Hukuki Belirlilik–Hukuk Güvenliği İlişkisi”, in Ece Göztepe (Haz.), Kamu Hukukçuları Platformu, *Hukuk Güvenliği*, Ankara, TBB Yayınları, 2015, s. 25-139.
- Çağlayan, Ramazan, “Anayasa Mahkemesi Kararlarında Hukuk Devleti İlkesi”, *AÜEHFD*, Cilt 2, Sayı 1, 1998, s. 41-54.

- Çaptuğ, Mehpere, “Hukuki Güvenlik İlkesinin Kavramsal Gelişimi”, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, Cilt 9, Sayı 17, Haziran 2021, s. 133-160.
- Çaptuğ, Mehpere, *İdari Usul Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi*, Ankara, Seçkin, 1. Baskı, 2020.
- Çevikçelik, Muradiye, *Gümrük Hukukunda İdari Faaliyet ve Uyuşmazlık Çözüm Yolları*, Ankara, Seçkin, 1. Baskı, 2023.
- Çoban Atik, Ayşegül, “İdare Hukukunda Kazanılmış Hak İlkesi”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 21, Sayı 1, 2013, s. 11-53.
- Dalkılıç, Elvin Evrim, *Avrupa ve Türk İdare Hukukunda Hukuki Güvenlik ve Meşru Beklentilerin Korunması*, Ankara, Turhan, 1. Baskı, 2016.
- Dölek, Ali, *Gümrük İşlemleri*, İstanbul, Umut Kitap, 3. Baskı, 2017.
- Durdu, Muhammet, “Anayasalarımızda Yer Alan İktisadi Hükümlerin Hukuki Çerçevesi”, *Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 2, Sayı 2, Aralık 2019, s. 111-134.
- Ekeryılmaz, Şebnem ve Temel Gürdal, “Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararının Geriye Yürümezlik İlkesi Çerçevesinde Hukuksal Analizi”, *Maliye Araştırmaları Dergisi*, Cilt 4, Sayı 3, Kasım 2018, s. 185-193.
- Ercan, Tayfun, *Gümrük Hukuku*, Bursa, Ekin, 1. Baskı, 2019.
- Erguvan, Derya Deviner, *İdari İşlemin Geriye Yürümezliği İlkesi ve Geri Alma İstisnası* (Danışman Muhsin Ögütçü), İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, Doktora tezi, 2016 (<https://tez.yok.gov.tr>, Tez No: 441474).
- Erguvan, Derya Deviner, “Türk İdare Hukuku’nda Haklı Beklentilerin Korunması İlkesi”, Prof. Dr. Durmuş TEZCAN’a Armağan, *DEÜHFD*, Cilt 21, Özel Sayı, 2019, s. 1711-1765.
- Forsyth, C. F, “Haklı Beklentiler’in Doğuşu ve Korunması”, Çev. Esin Örücü, *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, Cilt 7, Sayı 1-3, 1986, s. 121-139.
- Gözler, Kemal, *İdare Hukuku*, Cilt I, Bursa, Ekin, 3. Baskı, 2019.

- Günday, Metin, *İdare Hukuku*, Ankara, İmaj, 11. Baskı, 2017.
- Gündüz, Fatma Ebru, “İdari Yaptırımların Zaman Bakımından Uygulanması”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Sayı 32, Ekim 2017, s. 33-60.
- Güneş, Ahmet M, *Hukuk Metodolojisi*, Bursa, Ekin, 4. Baskı, 2021.
- Karahanogulları, Onur, *İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler (Yargı Kararlarına Dayalı Bir İnceleme)*, Ankara, Turhan, 3. Baskı, 2015.
- Karakoç, Derya, “2547 Sayılı Yükseköğretim Kanununun Yargı Kararlarına Yansıyan Geçici Maddelerinin Kazanılmış Hak Açısından İncelenmesi”, *İÜHFİM*, Cilt 69, Sayı 1-2, 2011, s. 1003-1018.
- Keskin, Esra ve Mustafa Mıynat, “Genel Tebliğler Işığında Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi”, *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Cilt 12, Sayı 148, Ocak 2024, s. 119-135.
- Kırbaş, Sadık, *Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar*, Ankara, Siyasal Kitabevi, 20. Baskı, 2015.
- Köküsarı, İsmail, *Anayasa Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi*, Ankara, Adalet, 1. Baskı, 2015.
- Marmor, Andrei. “Hukuk Devleti ve Sınırları”, Çev. Sevda Gültekin Göktolga, in Ali Rıza Çoban, Bilal Canatan ve Adnan Küçük (Eds.), *Hukuk Devleti: Hukukî Bir İlke Siyasî Bir İdeal*, Ankara, Adres Yayınları, 2008, s. 169-207.
- Oğurlu, Yücel, *İdare Hukukunda Kazanılmış Haklara Saygı ve Haklı Beklentiler Sorunu*, Ankara, Seçkin, 1. Baskı, 2003.
- Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, Ankara, Turhan, 25. Baskı, 2016.
- Özdemir, Selman, “İmar Hukukunda Kazanılmış Hak Kavramı ve Kavramın Kentleşmeye Etkileri”, *Türk İdare Dergisi*, Sayı 471-472, Haziran-Eylül 2011, s. 169-196.
- Özdemir, Selman, “İmar Para Cezaları Özelinde İdarî Yaptırımların Zaman Bakımından Uygulanması”, *Türk İdare Dergisi*, Sayı 473, Aralık 2011, s. 113-132.

- Özguven, Ali Volkan, *Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi* (Danışman Mustafa Akkaya), Ankara, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, 2006 (<https://tez.yok.gov.tr>, Tez No: 191475).
- Sandstorm, Mark R., “Import Relief, Unfair Trade Practices and the Generalized System of Preferences”, *Lawyer of the Americas*, Cilt 11, Sayı 2/3, Yaz-Sonbahar 1979, s. 359-373.
- Sarıcaoğlu, Ercan ve Abdullah Arıkan, “Gerçek Olmayan Geçmişe Yürüme v.s. Haklı Beklentilerin Korunması İlkesi: 7194 Sayılı Kanun Örneği Üzerinden Bir Değerlendirme”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 29, Sayı 2, 2021, s. 1501-1540.
- Saygın, Engin, “Haklı Beklentilerin Korunması İlkesine Yönelik Türk ve İngiliz İdare Hukuku Yaklaşımı Üzerine Karşılaştırmalı Bir Analiz”, *TBB Dergisi*, Sayı 126, 2016, s. 211-234.
- Selen, Ufuk, *Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi*, Bursa, Ekin, 9. Baskı, 2017.
- Şahan, Özgür, “Cumhurbaşkanı’nın Vergi ile İlgili Düzenleme Yapma Yetkisi, Yetkinin Sınırları ve Yargısal Denetimi”, *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 14, Sayı 2, 2019, s. 693-711.
- Şahin, Yahya, “Yasa ve Düzenleyici İdari İşlemlerin Değişmesinin Kazanılmış Haklar Yönünden İncelenmesi”, *Danıştay Dergisi*, Cilt 39, Sayı 120, 2009, I- XXVIII.
- Tan, Turgut, *İdari İşlemin Geri Alınması*, Ankara, Sevinç Matbaası, 1970.
- Tekin, Abdulkadir ve Ümit Engin Tekin, *4458 Sayılı Gümrük Kanunu’na Göre Gümrük İşlemleri Mevzuat-Teori-Uygulama-Vergilendirme*, Ankara, Seçkin, 2. Baskı, 2018.
- Temel, Mehmet, “Cumhuriyet Arşivi Belgelerine Göre Türkiye-Meksika İlişkileri”, *Sosyal ve Beşeri Bilimler Araştırmaları Dergisi*, Cilt 18, Sayı 39, Bahar 2017, s. 60-80.
- Toroslu, Mahmut Vefa, *Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi*, Ankara, Seçkin, 2. Baskı, 2013.
- Tuncer, Selahattin, *Gümrükler ve Gümrük Vergileri (Teori-Uygulama)*, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2001.

- Ulusoy, Ali, *Yeni Türk İdare Hukuku*, Ankara, Yetkin, 4. Baskı, 2021.
- United Nations, *Proceedings of the United Nations Conference on Trade and Development*, Cilt 1, New York, United Nations Publication, 1968.
- Vurucu, Mehmet ve Mustafa Ufuk Arı, *Güncel Gelişmeler Işığında Bankacılıkta Dış Ticaret İşlemleri*, Ankara, Seçkin, 1. Baskı, 2017.
- Yılmaz, Ejder, *Hukuk Sözlüğü*, Ankara, Yetkin, 3. Baskı, 2005.
- Yılmaz, Elif, “İdari İşlemlerin Geriye Yürümezliği”, *International Journal of Social Sciences and Education Research*, Cilt 1, Sayı 4, 2015, s. 1024-1036.
- Yılmaz, Harun, *Türk İdare Hukukunda İdari İstikrar İlkesi*, İstanbul, On İki Levha, 1. Baskı, 2019.
- Kararlara Erişim: Lexpera.