

## İdari işlemlerin geriye yürümezliği<sup>1</sup>

### *Non-retroactivity of administrative transactions*

Elif Yılmaz<sup>2</sup>

Received Date: 17 / 09/ 2015

Accepted Date: 24/ 12 / 2015

#### **Öz**

*Hukuk normlarının zaman bakımından uygulanması sorunu, normların yürürlüğe konulması ve yürürlükten kaldırılması tarihlerinin belirlenmesi ve bunların yürürlüğe girmeden önceki veya yürürlükten kaldırıldıktan sonraki olaylara uygulanıp uygulanmamasını ifade etmektedir. Bu kapsamda, sonradan yürürlüğe giren hukuk kuralının geçmişte meydana gelmiş olay veya işlemlere uygulanmasına hukukta "geriye yürüme" denmektedir. Ancak aslolan hukuk kurallarının geriye yürümezliğidir. Bu ilkeye paralel olarak, idari işlemler yürürlüğe girdikleri andan itibaren hukuki etkilerini gösterirler ve idari işlemlerin geriye yürümezliği ilkesi, gerek yargısal kararlar gerekse öğretide kabul edilmiş bir idare hukuku kuralıdır. Ancak uygulamada bu kuralın bazı istisnaları mevcuttur. Bu çalışmada Türk hukukunda geriye yürümezlik ilkesinin vergisel ve diğer idari işlemler açısından uygulanması ele alınacak, mevcut durumun hukuki güvenlik ve geriye yürümezlik ilkeleri açısından bir değerlendirmesi yapılacaktır.*

**Anahtar sözcükler:** *Hukuk normlarının zaman bakımından uygulanması, Türk hukukunda idari işlemlerin geriye yürümezliği, Hukuki güvenlik ve belirlilik, Yürürlük, Geriye yürümezlik ilkesi*

#### **Abstract**

*The problem of the implementation of the legal norms in terms of time implies the determination of the dates of enforcement and abolition of legal norms, and applying or not applying these norms to the events that occur before the date of enforcement or after abolition. Within this scope, in law, the application of the later enacted legal rules to the events or proceedings occurred in the past is called "retroactivity". But the rule is non-retroactivity of legal norms. Parallel to this principle, administrative transactions show their legal effects from the moment they enter into force and non-retroactivity principle of administrative transactions is a requirement in administrative law accepted both in doctrine and judicial decisions. But some exceptions to this rule are available in practice. In this study, the application of the principle of non-retroactivity in terms of taxation and the other administrative transactions in Turkish law will be discussed, an assessment of the current legal situation will be made in terms of the principles of legal security and the non-retroactivity.*

**Keywords:** *Application of legal norms in terms of time, Non-retroactivity of administrative transactions in Turkish law, Legal security and certainty, Enforcement, The principle of non-retroactivity*

## **1. Giriş**

Sosyal bir bilim olarak amacı bizatihi toplumsal hayatı düzenlemek olan hukukun toplumsal hayattan ve toplum hayatındaki değişikliklerden soyutlanması düşünülemez. Durağan olmayan toplumsal ilişkilere ve ekonomi, teknoloji ve diğer alanlarda meydana gelen değişim ve gelişmelere paralel olarak hukuk normları da değişmek zorundadır (Yılmaz, 2014:3). Hukuk normlarının zaman içinde değişmesi, normların zaman bakımından uygulanması sorununu gündeme getirmektedir (Yılmaz, 2014: 4). Zira hiçbir hukuk kuralı ezeli ve ebedi değildir; her hukuk normu belli

<sup>1</sup> Bu çalışma, yazarın "Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Gereği Olarak Vergi Hukukunda Geriye Yürümelik İlkesi" adlı doktora tezinin ilgili bölümünün genişletilmiş halidir.

<sup>2</sup> Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Araştırma Görevlisi, [elifyilmaz@gazi.edu.tr](mailto:elifyilmaz@gazi.edu.tr)

bir tarihte yürürlüğe girer, yürürlükte kaldığı sürece uygulanır ve yürürlükten kalkar (Yılmaz, 2014: 8). İşte normlarının yürürlüğe giriş ve yürürlükten kalkışı hukuk normlarının zaman bakımından uygulanması ile ilgili bir husustur.

Hukuk normlarının zaman bakımından uygulanması, normların yürürlüğe konulması ve yürürlükten kaldırılması tarihlerinin belirlenmesi ve bunların yürürlüğe girmeden önceki veya yürürlükten kaldırıldıktan sonraki olaylara uygulanıp uygulanmamaları gibi meseleleri kapsamaktadır (Erginay, 1982:43). Bu kapsamda, yürürlük sırasında ortaya çıkan sorunlar, zaman bakımından uygulama normları arasındaki seçim sorunu olup bu noktada birbirini izleme normu, derhal uygulama normu, ileriye yürüme normu ve geriye yürüme normu devreye girecektir.

Zaman bakımından uygulama normlarından ilki olan 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 (Özgüven, 2006:17). Birbirini izleme normu, hukuk normlarının zaman bakımından uygulanması sorununu çözmekte tek başına yetersiz kaldığı için diğer zaman bakımından uygulama normları gündeme gelmiştir. İşte bunlardan biri olan ileriye yürüme normu, yeni normun yürürlüğe girmesine ve eski normun yürürlükten kalkmasına rağmen eski normun geçerli olmaya devam etmesi şeklinde tanımlamakta olup, “etkiyi sürdürme normu” da denilmektedir (Özgüven, 2006:21). Çeşitli sebeplerle yaşatılmak istenen eski norm, yeni normun yürürlüğü sırasında tamamlanmış veya henüz tamamlanmamış hukuki ilişkilere uygulanmak üzere geçerli kılınabilmektedir (Özgüven, 2006: 21). Derhal uygulama normu ise, norm koyucu tarafından ihdas edilen normun yürürlüğe girer girmez, yürürlük tarihinden itibaren tamamlanmamış bütün işlem ve olaylara ileriye dönük olarak uygulanmasıdır (Özgüven, 2006:18). “Geriye” ya da “geçmişe yürüme” ise sonradan yürürlüğe giren hukuk kuralının geçmişte meydana gelmiş olay veya işlemlere uygulanması olarak özetlenebilir (Yılmaz, 2014:52).

Şunu belirtmekte fayda vardır ki; normun yürürlük tarihini belirleme yetkisi, normu ihdas etme yetkisine sahip olan organa ait olduğu için normların birbirini izlemesine, derhal uygulanmasına, geriye yürütülmesine veya eski normun etkisini sürdürülmesine karar verecek olan da normu ihdas eden organdır (Yılmaz, 2014:47). Ancak bir hukuk devletinde hiçbir yetki veya organ sınırsız veya keyfi olamayacağı için zaman bakımından uygulama normları arasında seçim yaparken de anayasal sınırlar ve hukukun genel ilkeleri göz ardı edilemez. Bu noktada, ceza kanunları için anayasal nitelik arz eden kanunların geriye yürütülemezliği ilkesi, doktrin ve mahkeme kararlarında genel kabul görmüş biri ilke iken; acaba idari işlemler açısından durum nasıldır? Çalışmamızda bu soru aydınlatılmaktadır.

## 2. İdari işlem kavramı ve idari işlemlerin geriye yürütülemezliği

### 2.1. İdari işlem kavramı

Gerek idare hukukunun, gerekse idari yargılama usulünün en önemli kavramlarından biri olan idari işlemin herkesçe kabul edilen bir tanımını yapmak mümkün değildir. Ancak sürekli değişen, gelişen ve yeni fonksiyonlar yüklenen bir hukuk dalı olarak idare hukuku açısından bu durumun bir zorunluluk olduğu da göz ardı edilmemelidir (Akyılmaz, vd. 2009:362).

Hukuki işlemin maddi eylemden farkı, hukuki sonuca yönelik, hukuki durumları etkileyen bir irade beyanı olmasıdır. Bir diğer ifadeyle, bu iradeyle birlikte ortaya çıkan hukuki etki, hukuki işlemle maddi eylemi birbirinden ayırmaktadır (Akyılmaz vd., 2009:362). Bu manada idari işlem, “idarî makamların kamu gücü ve usullerini kullanarak, tek yanlı iradeleriyle yapmış oldukları,

hukukî etki ve sonuç doğuran işlemleri”, şeklinde tanımlanmaktadır. Kanunlarda tanımı yer almamakla birlikte, Danıştay 1973 tarihli bir İBK’da idari işlemi, idare makamlarının idare fonksiyonu ile ilgili konularda aldığı tek taraflı icrai kararlar (Akyılmaz, vd. 2009: 362), olarak tanımlamıştır.

İdari işlemler, tek yanlı ve iki yanlı idari işlemler olarak ikiye ayrılmaktadır. Tek yanlı idari işlemler, kamu gücü ayrıcalığını kullanarak idarenin tek taraflı irade beyanı ile hukuk düzeninde değişiklik meydana getiren işlemlerdir. Bunlardan ilki; tüzük, yönetmelik, sirküler, genelge gibi düzenleyici işlemlerdir. Düzenleyici işlemler, hukuk düzenine yeni bir kural getiren, genel, soyut kişilik dışı ve nesnel nitelikli işlemlerdir (Candan, 2014: 5).

Düzenleyici işlemler dışında kalan ve kesin ve yürütülmesi gerekli olan tüm idari işlemler ise bireysel işlemlerdir. Bireysel idari işlemler, düzenleyici işlemlerin tersine, kişisel, özel ve sübjektif (öznel) hukuki durumlar yaratan, belli bir kişiye veya belirli sayıdaki kişilere yönelik işlemlerdir (Candan, 2014: 7).

İdarenin iki yanlı işlemeleri ise, bir tarafın idare olması şartıyla, iki iradenin uyuşması sonucu ortaya çıkan idarenin sözleşmeleridir. Ancak; idarenin bütün sözleşmeleri idare hukukuna tabi olmayıp; imtiyaz, iltizam, idari hizmet sözleşmeleri örneklerinde olduğu gibi, idarenin kamu gücü ayrıcalıklarını kullandığı, idare hukukuna tabi olan sözleşmeler idari sözleşmelerdir. Kiralama, alım-satım gibi idareye herhangi bir kamu gücü ayrıcalığının tanınmadığı, özel hukuka tabi olan sözleşmeler ise idarenin özel hukuk sözleşmeleridir.

## 2.2.İdari işlemlerin geriye yürümezliği

Hukuk normlarının zaman bakımından uygulanması normu olarak ele alınan geriye yürüme normu iken esasen geriye yürüme istisna; geriye yürümezlik ise kuraldır. Diğer bir anlatımla; hukuk normları, kural olarak yürürlüğe girdikleri tarihten itibaren hüküm ve sonuç doğurur. Nitekim kanunlarda olduğu gibi, idari işlemin yürürlüğü ile ilgili genel kural da, bir idari işlemlerin tamamlandığı anda yürürlüğe girmesi ve o andan itibaren geleceğe yönelik hüküm ve sonuç doğurmasıdır.

Türk hukukunda idari işlemlerin yürürlüğe girişi konusunda ikili bir ayırım yapılmaktadır. Bu ayırma göre, düzenleyici işlemler, yayın usulüyle yürürlüğe girmekte; işlem, bu usulle belirli bir kişinin değil herkesin bilgisine sunulmaktadır. Bireysel idari işlemlerden ilgisinin lehine olan işlemler imza anından itibaren (Akıllıoğlu, 1979:34); ilgisinin aleyhine olan işlemler kural olarak tebliğle birlikte yürürlüğe girmektedir.

İdari işlemler geleceğe etkilidir; çünkü idare geçmişini değil ancak geleceği düzenlemek ve etkilemek yetkisine sahiptir (Duran, 1982:412). Bu sebepten, idari işlemler, yürürlüğe girdiği andan başlayarak etkilerini doğurmaktadır. Dolayısıyla Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu’nun 29.1.1999 tarih, 1998/316 Esas ve K. 1999/169 sayılı Kararında da zikredildiği gibi “...idari işlemlerin geriye yürümezliği ilkesi gerek yargısal kararlar gerekse öğretilerde kabul edilmiş bir idare hukuku kuralıdır”.

İdari işlemlerin geriye yürümezliği ilkesi, kişi hak ve hürriyetlerinin korunması, toplum içinde hukuk düzenine olan güvenin sağlanması ve kamu düzeninin korunması bakımından son derece önemlidir (Altundış, 2008: 68). İlke, işlemin yürürlüğe girmesinden önceki zaman içinde hukuki sonuçlar doğurmasını önlediği gibi, geçerli olarak doğmuş veya geçerli olmayıp da hak doğurmuş idari işlemlerin dava süresi geçtikten sonra geri alınmasını da yasaklamaktadır (Bıyıklı,

1973:107). Zira Danıştay 1. Dairesinin, E. 1988/336, K. 1988/355 sayılı kararında da belirtildiği gibi, idari işlemlerin geriye yürümezliği ilkesi kazanılmış hakların korunması amacını güden ve idarenin faaliyetlerini genel planda sınırlayan bir ilkedir. Ayrıca Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu'nun, 13.11.1998 Tarih, E. 1996/509, K. 1998/562 Sayılı Kararında da belirtildiği gibi hukuk devleti ilkesi ile beraber idari işlemin geriye yürümezliği ilkesi, kazanılmış hakkın iç hukuktaki dayanağını oluşturmaktadır.

İlke, çeşitli mahkeme kararlarında hukukun genel ilkeleri seviyesine yükseltilmiştir. Örneğin; Danıştay 7. Dairesi'nin 26.9.1979 tarih, 1293/157 sayılı kararına göre, kişilere mükellefiyet yükleyen düzenleyici işlemlerin yayımlandığı tarihten sonraki olaylara uygulanacağı ve ancak bu tarihten itibaren hukuki sonuçlar doğurabileceği hukukun genel ilkelerindedir.

O halde, geriye yürümezlik, sadece yasama organına özgü yahut yalnızca yasamanın tabi olduğu bir ilke değil, yürütme organını da bağlayan genel bir ilkedir (Özgüven, 2006:158). Dolayısıyla idari işlemlerin söz konusu olduğu bütün alanlarda temel bir ilkedir (Akıllıoğlu, 1984: 33). Diğer bir anlatımla gerek bireysel idari işlemler gerekse düzenleyici idari işlemler tesis edildikleri tarihten daha eski bir tarihe yönelik olarak hüküm ve sonuç doğurmazlar (Gözler, 2007: 370). İlke, idarenin tarafı olduğu ve tamamen idare hukuku kurallarına tabi olan idari sözleşmeler için de geçerlidir. Aksinin kabulü, idareye sözleşmeyi tek taraflı olarak geçmişi kapsar biçimde değiştirme yetkisi verilmesine eşdeğerdedir ki bu hukuki güvenlik ilkesi ve onun bir unsuru olan hukuki istikrar ilkesine aykırı olacaktır (Altundiş, 2008:68). İdarenin özel hukuk kişisiymiş gibi hareket ederek akdettiği sözleşmelerde ise, taraflar özgür iradeleriyle geçmişe etkili hükümler koyabilmektedir (Bıyıklı, 1973:104).

### 3. Vergilendirme işlemleri açısından geriye yürümezlik

Tarhiyat, ihbarname, ödeme emri veya haciz varakası tebliğ edilmesi, tahakkuk fişi kesilmesi ya da vergi tevkifatı yapılması yahut düzeltme ve şikâyet başvurularının yetkili makamlarca ret edilmesi gibi vergilendirme işlemleri, idari işlem niteliğini haiz olduğu için (Akyılmaz, vd., 2009:371) idari işlemler açısından geçerli olan kurallar vergisel idari işlemler açısından da geçerlidir. Dolayısıyla vergi hukukunda geriye yürümezlik ilkesi, sadece vergi kanunları açısından değil, yürütme organının vergilendirme alanında düzenleme yetkisine sahip olduğu durumlarda da geçerli olan bir ilkedir (Çağan, 1982:187).

Ancak vergi hukuku alanında gerek yasal düzenlemelerle gerek idarenin genel düzenleyici işlemleriyle söz konusu olabilecek aleyhe geriye yürüme kabul edilmezken mükelleflerin lehine sonuçlar doğuran geriye yürüme kabul edilmektedir. Örneğin; bir verginin oranı Bakanlar Kurulu Kararı ile daha düşük bir orana indirildiğinde bu oranın geriye doğru uygulanması mükellefin lehine olacaktır (Aslan, 2010:39). Aynı şekilde, Bakanlar Kurulu'nun bir vergi muaflığını veya vergi indirimini kanunda belirtilen yukarı ve aşağı sınırlar dâhilinde sınırlandırması halinde, bunu geçmişte tanıdığı vergi muafliklarını veya vergi indirimlerini kapsayacak biçimde uygulamaması gerekmektedir (Yılmaz, 2014:137).

İdari işlemlerin geriye yürümezliği, kanunların geriye yürümezliği ilkesi ile beraber vergi hukukunda geriye doğru vergilemenin önündeki en büyük engeli oluşturmaktadır. Geriye doğru vergileme (retroactive taxation), yürürlükte bulunan vergi ve diğer mali yükümlülüklere ilave yeni vergi ve diğer mali yükümlülük getirilmesi ya da mevcut vergiler ve diğer mali yükümlülüklerin oranlarında geçmişe yönelik olarak değişiklik yapılması şeklinde tanımlanmaktadır (Aktan-Gençel, 2003: 2).

Bu yönüyle idari işlemlerin geriye yürümezliği ilkesi gereğince Bakanlar Kurulu kişilere yükümlülük getiren düzenleyici işlemleri, geçmiş dönemlere ilişkin mali yükümlülük ihdas edemez ve bunları artıramaz; aksi halde işlem sakat bir hukuki işlem olacaktır (Güneş, 2008:142). Danıştay 7. Dairesinin E.1978/1293, K.1979/1571 Sayılı Kararında da belirtildiği üzere, “Kişilere mükellefiyet yükleyen düzenleyici işlemlerin yayımlandığı tarihten sonraki olaylara uygulanacağı ve ancak bu tarihten itibaren hukuki sonuçlar doğurabileceği hukukun genel ilkelerindedir. Düzenleyici işlemin yürürlük tarihinin yayımından önceki bir tarih olarak saptanmış bulunması bu genel ilkeyi bertaraf edemez ve hükme işlerlik kazandıramaz”.

Bu karar, ilkenin niteliğini tespit bakımından da son derece önemlidir. Kararda da zikredildiği üzere, Türk mahkemeleri, kişilere mükellefiyet yükleyen düzenleyici işlemlerin yayımlandığı tarihten sonraki olaylara uygulanacağı ve ancak bu tarihten itibaren hukuki sonuç doğurabileceğinden hareketle idari işlemlerin geriye yürümezliği ilkesinin hukukun genel ilkelerinden olduğu görüşündedir.

İlkenin bağlantılı olduğu diğer ilkeler hususunda ise Danıştay’ın, Bakanlar Kurulu’nun 12.01.1995 tarihli kararı ile Gelir ve Kurumlar Vergisinden alınan fon payı artırılarak %10 oranını 1994 yılı gelirlerine de uygulanması hakkında vermiş olduğu karar dikkat çekmektedir. Söz konusu kararda Danıştay, “Bakanlar Kuruluna yasayla tanınan düzenleme yetkisinin geçmişe yürümezlik ve belirlilik unsurlarını içeren hukuki güvenlik ilkesine uygun kullanılması hukuk devleti olmanın doğal ve zorunlu gereğidir. Dava konusu kararname kapsamındaki fonların gelir ve kurumlar vergisi dikkate alındığında vergilendirme dönemi sona erdikten sonra daha önce belirlenen ve duyurulan yükümlülüklerin artırılmasının geçmişe yürümezlik ve belirlilik unsurlarını içeren hukuki güvenlik ilkesiyle bağdaştırılmasına olanak bulunmamaktadır” (Gündüz, 2010:80) hükmüyle, idari işlemlerin geriye yürümezliği ilkesinin hukuk devleti, hukuki güvenlik ve belirlilik ilkeleriyle olan bağlantısına vurgu yapmıştır.

İdari işlemlerin geriye yürümezliği ilkesinin vergi hukuku açısından önemini yansıtmaması sebebiyle 09.04.1993 tarih E.1992/299 K. 1993/63 sayılı Danıştay kararı dikkati çekmektedir. Söz konusu kararda Danıştay 4. Dairesi, iptal gerekçesini idari işlemlerin geriye yürümezliği ilkesine dayandırmış, düzenleyici işlemlerin yapıldığı tarihten sonraki olaylara uygulanabilmesinin vergi hukukunun genel ilkelerinden olduğuna hükmetmiştir.

Danıştay Dava Daireleri Kurulu ise, aynı kararnamenin geçmişe yürütülmesine dair hükmün iptali için açılan davada söz konusu hükmü iptal etmiş, hükmün gerekçesinde ise; “Bakanlar Kurulu’nun, kanunun belli ettiği hadler içinde vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlülüklerin nispet ve hadlerinin değiştirilmesine ve artırılmasına ilişkin genel düzenleyici objektif nitelikteki işlemlerin, kanunda aksine bir hüküm bulunmadıkça yayımlandıkları tarihten sonraki olaylara uygulanacağı ve bu tarihten itibaren hukuki sonuçlar doğuracağı idare hukukunun önde gelen ilkesi gereğidir” ifadelerine yer vermiştir

Danıştay Dava Daireleri Kurulu, kararlarının gerekçelerinde vergi hukukunda geriye yürümezlik ilkesine değil, genel düzenleyici idari işlemlerin geriye yürümezliği genel ilkesine dayandırmıştır (Aslan, 2010:39). Zira kanunlar için öngörülen geriye yürümezlik ilkesi, idari işlemlerin söz konusu olduğu tüm alanlarda temel bir ilkedir (Akıllıoğlu,1984:33).

Danıştay kararlarında, özellikle kazanılmış hakların korunması hukuki ve idari istikrarın sağlanması amacıyla idarenin geçmişi etkileyici işlem tesis etmemesi asıl ilke olarak kabul edilmek-

tedir. Ancak idareyi işlemez duruma sokacak, ekonomik dengeleri bozacak, kamu düzenini sarsacak, kişiler arasında eşitsizlik yaratacak durumlarda kazanılmış haklara dokunmamak ve idari kararların cezai içerikli olmaması kaydıyla idarenin geçmişe etkili karar alması normal karşılanmaktadır. Dolayısıyla, geriye yürümezlik ilkesinin ne anlama geldiğinin ve kazanılmış haktan ne anlaşılması gerektiğinin açıklığa kavuşturulması önemlidir(Yılmaz, 2014:139).

Özetle, doktrinde olduğu gibi yargıda da geriye yürümezlik ilkesini mutlak olarak anlayan görüşler olduğu gibi, kazanılmış haklara dokunma olarak anlayan görüşler mevcuttur. Ancak idari işlemlerin geriye yürümezliği ilkesinin vergilendirme alanında da hukuki güvenlik ilkesini gerçekleştirmeye yarayan bir araç olduğu unutulmamalı, kavram karmaşasının yaşanmaması ve yeknesaklığın tesisi için ilkenin kapsamı ve sınırları iyi belirlenmelidir.

#### 4. İlkenin hukuki dayanağı ve hukuki niteliği

Bu başlık altında ilk olarak “idari işlemlerin geriye yürümezliği ayrı bir ilke midir, yoksa aynı ilkenin idari işlemlerdeki yansıması mıdır?” (Özgüven, 2006:159) sorusu akla gelmektedir. Esasen idari işlemlerin geriye yürümezliği ilkesi, kanunların geriye yürümezliği ilkesiyle aynı mantıksal temelden gelmekte olduğu için (Bıyıklı, 1973:91), ilkenin dayanağı bakımından fark bulunmamaktadır. Zira idari işlemlerin geriye yürümezliği ilkesinin temelinde de hukuki güvenlik ilkesi yatmaktadır (Akıllıoğlu, 1984:38). Çünkü henüz mevcut olmayan ve ilgililerin bilmediği bir dönemde idari işlemi uygulamak da kanunlarda olduğu gibi hukuki güvenliği sarsacaktır (Oğurlu, 2003:189).

Ancak Fransız hukuk doktrinini benimseyen kimi yazarlar, idari işlemlerin geriye yürümezliği ilkesini, genel geriye yürümezlik ilkesinden farklı görmektedir. Bu görüşü benimseyenler, görüşlerini hukuki, fiili ve tarihi olmak üzere üç kanıtı dayandırmaktadır. Bu kapsamda olmak üzere, hukuki kanıtı göre, her idari işlemin varlığını kanunlardan almak zorunda olması, onun sadece kanun uygulaması niteliğinde olmasını gerektirmez. Ceza kanunları haricinde anayasal bir sınırlandırma olmadığından, idari işlemin dayandığı kanun geçerli olmakla birlikte, geçmişe kapsayan hükümler taşıması sebebiyle yetki ögesi açısından idari işlem sakatlanabilecektir (Çağan,1982:187-188).

İkinci olarak fiili kanıtı göre, idare ve yasama organlarının fonksiyonları farklı toplumsal nedeni karşılamak amacıyla yönelik oldukları için, içinde gerçekleştirdikleri hukuki rejim de farklı olacaktır (Özgüven, 2006:159-160). Üçüncü olarak tarihi kanıtı göre, Türkiye’de henüz kanunların Anayasa’ya uygunluğunu denetleyecek bir yargı organı kurulmadan önce de, Danıştay idari işlemlerin geriye yürümezliği ilkesini benimsemiş ve uygulamıştır. Dolayısıyla, idari işlemlerin geriye yürümezliği kanunların geriye yürümezliğinden bağımsız bir ilkedir (Bıyıklı, 1973:92-93).

İdare, ancak yetkili kılındığı tarihten itibaren düzenleme yapma yetkisine sahip olduğu için, idari işlemlerin geriye yürütülmesi, idari işlemin yetki ögesini sakatlayacaktır (Duran, 1982:412-422). Ancak her iki durumda da korunan hukuki değer bireylerin hukuki güvenliğidir. Bu açıdan geriye yürümezlik ilkesi bakımından kanunlar ile idari işlemler arasında bir fark olduğu iddia edilemez.

İlkeye Anayasa Mahkemesi olmasa da uyulmalı, anayasa yargısı Anayasa Mahkemesi ile sınırlı düşünülmemelidir. Nitekim 1961 Anayasası’ndan önce de Yargıtay ve Danıştay’ın Anayasaya aykırı kanunların yargısal denetiminin kabul edildiğine ilişkin kararları mevcuttur.

Ayrıca anayasal denetim yolu anayasada düzenlenmese dahi anayasaya aykırı kanunun uygulanmamasına karar verilebilir (Aliefendioğlu, 1996:71-72). Nitekim Anayasa Mahkemesi'nin ayrıca düzenlenmediği; ancak anayasal denetimin mevcut olduğu ülkeler bulunmaktadır. Tüm bu sebepler dolayısıyla, Anayasa Mahkemesi henüz mevcut değilken Danıştay'ın geriye yürümezlik ilkesini uygulaması ilkenin bağımsızlığına dair bir kanıt değildir (Özgüven, 2006:161).

Özetle, ceza kanunlarında olduğu gibi Anayasa'da açıkça düzenlenmiş olmasa da, esasen ilkenin anayasal dayanağı hukuk devleti ilkesidir. Kanun koyucu ile idare arasında geriye yürümezlik ilkesinin dayanakları bakımından fark aramamak gerekir. Çünkü her iki anayasal organ da Anayasa'nın kuralları ile bağlı kalmak zorunda (Akıllıoğlu,1984:38) olduğu için hukuki belirliliği ve hukuki güvenliği zedeleyen her norm, adı ne olursa olsun anayasal bir ilke olan hukuk devleti ilkesine aykırı olacağı için ilkenin kapsamındadır (Özgüven, 2006:161-162).

İlkenin hukuki niteliği hususunda ise; kazanılmış hakların korunmasında olduğu gibi, hukuki güvenlik ve hukuk devleti ilkesi temeline dayandığı için ilke, ağırlıklı olarak hukukun genel ilkelerinden kabul edilmektedir. Örneğin; Uler geriye yürüme yasağının hukukun genel ilkesi olarak nitelendirilmesi gerektiğini ancak ilkenin kamu yararı, lehe hükmün geriye yürütmesi, idari işlemin geri alınması gibi istisnaları olan, katı bir ilke olmadığını vurgulamıştır(Uler, 1982:17,18). Yine ilkeyi hukukun genel ilkelerinden biri olarak nitelendirmekte olan Duran, görüşünü zaman bakımından yetki kavramı ile açıklamaktadır(Duran, 1982:406, 412,413).

Mahkeme kararları da ilkenin hukukun genel ilkelerinden biri olduğu yönündedir. Örneğin; Danıştay 7. Dairesinin E.1978/1293, K.1979/1571 Sayılı Kararında da belirtildiği üzere, "Kişilere mükellefiyet yükleyen düzenleyici işlemlerin yayımlandığı tarihten sonraki olaylara uygulanacağı ve ancak bu tarihten itibaren hukuki sonuçlar doğurabileceği hukukun genel ilkelerindedir".

Doktrinde azınlıkta kalan diğer görüş ise, ilkeyi hukukun genel ilkesi seviyesine yükseltmenin doğru olmadığı yönündedir. Buna göre, geriye yürümezlik, ancak anayasal ilkelerin ihlali anında işlev gören ve uygulamada istisnaları olan bir ilkedir (Akıllıoğlu, 1984:34).

## 5. İstisnalar

Hukuki güvenlik ilkesini gerçekleştirmeye yarayan bir araçlardan biri olan idari işlemlerin geriye yürümezliği, kanunlar ya da mahkeme kararlarında da olduğu gibi, istisnasız uygulanan bir ilke değildir. İdari işlemlerin geriye yürümezliği ilkesine getirilen istisnalar, genel olarak, hukuka uygunluğa saygı, bazı idari işlemlerin yapıları gereği belirli ölçüde geriye yürütür kabul edilmeleri ve hukuki güvenliğin söz konusu olmadığı durumlar olmak üzere üç gerekçeden doğmaktadır (Tan, 1970:14-15). Bu genel yapı, vergilendirme alanındaki idari işlemler için de söz konusudur. İdari işlemin geri alınması ve yok hükmündeki işlemler, idari işlemlerin geriye yürümezliği ilkesinin istisnasını oluşturmaktadır.

### 5.1. Hukuki güvenlik ve geriye yürümezlik ilkeleri açısından idari işlemlerin geri alınması

İşlemi yapan organ ya da makamın iradesi ile idari işlemin sona erme yollarından biri olan geri alma, işlemin yapıldığı tarihten itibaren hükümsüz kılınması, işlemin tesis edildiği tarih ile geri alma tarihi arasında meydana getirdiği hukuki durumların da geçersiz kılınması sonucunu doğurmaktadır (Güneş, 1965:171). Geri alma idari işlemin geriye yürümezliği ilkesinin istisnasını oluşturduğu noktada görüş birliği mevcuttur (Çağlayan, 2000:45).

İdari işlemlerin geriye alınmasında temel hukuki sorun; hukuka aykırı bir idari işleme güvenin korunması noktasında, hukuki güvenlik ilkesi ile hukuka uygunluk olgusuna saygı ilkesi bir çatışma halinde olmasıdır (Tan, 1970:64-65). Ancak Fransız Danıştay'ı, 3 Kasım 1922 tarihli "Dame Cachet" kararı (Gözler, 2003: 987) ile iki ilkeyi uzlaştırıcı bir içtihat geliştirmiştir. Conseil d'Etat, idarenin hukuka aykırı işlemlerinin geri alınmasının da, tıpkı hukuka uygun işlemlerin geri alınması gibi, hukuki güvenliği zedeleyebileceğinden bahisle, hukuka aykırı da olsa bireylerin hukuki güvenlerini zedeleyen idari işlemlerin ancak iptal davası açma süresi içinde veya dava açılmışsa karar verilmeye kadar geri alınabileceğine hükmetmiştir (Erkut, 1996:75). Fransız Danıştay'ı, bu kararı ile hukuki güvenlik vurgusu yapmış, hukuka aykırı olarak tesis edilen idari işlemlerin de süreyle sınırsız bir şekilde geri alınabilmesinin hukuki güvenliği zedeleyebileceğini kabul etmiştir.

Türk yüksek mahkemeleri de Fransız Danıştay'ının içtihatları doğrultusunda, hukuka aykırı idari işlemlerin geri alınmasını dava açma süresi ile sınırlandırmıştır. Türkiye uygulamasında bu sınırlandırma, işlemin yok hükmünde olması ya da açık hata veya ilginin hilesi üzerine tesis edilmesi gibi durumlarda geçerli değildir (Gündüz, 2010:123).

### 5.2. Hukuki güvenlik ve geriye yürümezlik ilkeleri açısından yok hükmünde işlemler

Hukuki işlemlerdeki bir sakatlık yaptırımı olan yokluk, işlemin bir unsurunda görülen çok ağır derecedeki hukuka aykırılığı ya da işlemin esaslı bir unsurdan yoksun olmasını ifade etmekte; bu aykırılık ya da yoksunluk sebebiyle işlem hukuk âleminde hiç doğmamış, hiç ortaya çıkmamış sayılmaktadır (Günday, 2004:148).

Bütün unsurları ile hukuk âlemine doğmamış veya yoklukla malul bir idari işlemin, geriye yürütmesinden veya bu işlemin başka bir idari işlem tarafından geriye dönük kaldırılmasından söz etmek mümkün değildir (Bıyıklı, 1973:92). Böyle bir işlemin ne geriye yürütmesi ne de geriye dönük kaldırılması hukuki güvenlik ilkesini zedeleyecektir. Bu sebeple, idari işlemin yoklukla malul olması, geriye yürümezlik ilkesinin istisnalarından birini oluşturmaktadır (Özgüven, 2006:167).

Yok hükmünde işlemler iptal davasına konu olmaz ancak işlemin yok hükmünde olduğu, hiçbir süreye bağlı olmaksızın her zaman yargı mercileri tarafından tespit edilebilir. Ayrıca yine hiçbir süreye tabi olmaksızın idare tarafından da söz konusu işlem geri alınabilir (Günday, 2004:152). Yok hükmündeki işleme karşı duyulan güven korunmayacağı için yoklukla malul işlem sebebiyle kazanılmış bir hak da doğmayacaktır (Altundiş, 2008:88).

## 6. Sonuç ve değerlendirme

Hukuk devletinin idareye ilişkin gereklerinin başında idarenin kanuniliği ilkesi gelmektedir. 1982 Anayasası'nın 123. maddesinde de ifade edildiği gibi, idarenin kuruluşu ve görevleri kanunla düzenlenir. İdarenin kanuniliği ilkesi idari faaliyetlerin belirliliğini ve önceden bilinebilir olmasını sağlamaktadır. Bu çerçevede vergi hukukunda belirlilik ilkesi, bir taraftan mükelleflerin hukuki güvenliğini korurken; diğer taraftan da vergi idaresinde istikrarı sağlamaktadır (Tavşancı, 2005:134-151). Bu noktada idari işlemlerin geriye yürümezliği ilkesi, belirlilik ve istikrar dolayısıyla gerek hukuki güvenliğin gerekse hukuk devleti ilkesinin tesisi açısından işlev görmekte; bu durum ise; ilkenin önemini artırmaktadır.



Hukuk normlarının zaman bakımında uygulanması kapsamında geriye yürümezlik ilkesi, bir hukuk devletinde hukuk normlarını değiştiren organın göz ardı edemeyeceği, yönetilenler lehine korumaya sağlayan hukuki sınırlardan birini teşkil etmektedir. Bu sebeple, Türkiye’de geriye yürümezlik ilkesi, vergilendirme işlemleri dahil, idari işlemlerin söz konusu olduğu bütün alanlarda temel bir ilkedir.

İlke, Danıştay tarafından evvelden beri hukukun genel ilkesi olarak nitelendirilmekte ve bilhassa kazanılmış hak ihlallerinin söz konusu olduğu durumlarda, ceza içerikli kararlarda mutlak olarak uygulanmaktadır. Ancak ilkenin uygulanmasında da yüksek mahkeme kararlarında zaman zaman yumuşamalar ve sapmalar olmuş; idari kuruluşların yavaş işlemesi, ekonomik olayların çok hızlı gelişmesi, kamu yararı düşüncesi, idari kararların kişilerin kazanılmış haklarına dokunmuyor olması, yargı mercilerini idarenin bazı konularda geçmişe etkili karar almasını normal kabul etmeye yöneltmiştir (Kösebalaban, 1993).

Doktrin ve mahkeme kararlarına yansıyan gerçek-gerçek olmayan geriye yürüme ayırımına paralel şekilde, Türk vergi idaresi, vergilendirme dönemi bitmeden yapılabilecek vergisel yükümlülük değişikliklerinin “gerçek olmayan geriye yürüme” olduğu gerekçesiyle, hukuka aykırılık olmadığını ileri sürmektedir. Bu sebepten, pozitif hukukta geriye yürümenin tam bir tanımı yapılmalı, bu konuda esas alınması gereken temel kriter ise, vergiyi doğuran olay olmalıdır. VUK’un 19. maddesi hükmünden de açıkça anlaşılacağı üzere, vergi borcu vergiyi doğuran olayla doğmaktadır. Vergilendirme döneminin bitip bitmemesi, idareyi ilgilendiren bir durum olup, geriye yürümenin tespiti vergilendirme döneminin temel kriter olarak alınması doğru değildir.

Normatif düzende değişiklik yaratan organ tarafından vergiyi doğuran olaydan sonra ihdas edilecek normlarla, kişilerin geçmiş dönemlere ilişkin vergi yüklerinin arttırılması, vergi mükelleflerinin devlete ve hukuk düzenine olan inançlarının sarsılmasına; ekonomik ve ticari hayatta bulunması gerekli olan belirlilik ve istikrarın bozulmasına sebep olmakta, vergilemede eşitlik ve adalet ilkelere de aykırı sonuçlar doğurmaktadır.

Ayrıca, uluslararası sermaye hareketlerinin önemli ölçüde hızlandığı ve kalkınmakta olan ülkelerin yabancı sermaye yatırımlarını çekmek için vergiyi de rekabet unsuru olarak kullandıkları günümüzde, vergisel düzenlemelerin geriye yürütülmemesi yatırımcılara güven verilmesi ve ülkenin ihtiyaç duyduğu sermayenin çekilebilmesi bakımından da önemlidir (Tekbaş, 2009:212).

Bu noktada idari işlemlerin geriye yürümesinin anlamının açıklığa kavuşturulması önem arz etmektedir. Zira Danıştay kararları dâhil bu konuda bir açıklığa rastlanmamaktadır. Vergilemede eşitlik ve adaletin temini ve yeknesak uygulamaların oluşması için ilkenin kapsamı ve sınırları iyi belirlenmelidir (Altundış, 2008: 68).

İdari işlemlerin söz konusu olduğu bütün alanlarda temel bir ilke olan idari işlemlerin geriye yürümezliğinin, bir hukuk sisteminde en az kanunların geriye yürümezliği kadar önem olduğu unutulmamalıdır. Zira idari işlemlerin geriye yürümezliği ilkesinin kabul edilmemesi durumunda, kanunlarla yapılması gereken düzenlemeler mümkün olduğunca idari işlemlerle yapılmak suretiyle, kanunların geriye yürümezliği ilkesi delinebilecektir.

Sonuç olarak, idari işlemlerin geriye yürümezliği ilkesine getirilen her istisnanın, kazanılmış hak dahil, idarenin keyfi uygulamalarını arttıracığı, yönetilenlerin temel hak ve hürriyetleri açısından tehlikeli sonuçlar doğuracağı, en önemlisi, hukuki güvenlik ve dolayısıyla hukuk devleti

Yılmaz, E. (2015). Non-retroactivity of administrative transactions. *International Journal of Social Sciences and Education Research*, 1 (4), 1024-1036.

ilkelerinden sapma anlamına geleceği unutulmamalıdır. O halde, hukuk devletinin temini açısından hukuki güvenlik ilkesi; hukuki güvenliğin sağlanması için ise -kural olarak- bütün hukuk normlarının geriye yürümezliği ilkesinin kabul edilmesi şarttır.

### Kaynakça

- Aktan, C. C. ve Gencil, U. (2003). "Türkiye'de Geriye Doğru Vergileme ve Verginin Hukukiliği İlkesinin İhlali", *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt:5, Say:1, s. 2, <http://www.deu.edu.tr/userweb/hilmi.coban/%C3%B6devler/vergi%20kar%C4%B1%C5%9F%C4%B1k/geriye-do%C4%9Fru-vergileme.pdf>, E.T. 27.11.2015.
- Akıllıoğlu, T. (1984). "Ekonomik Anlamda Yönetmelik İşlemlerin Geriye Yürümezlik Kuralı Karşısında Çeşitli Durumları" Aziz Köklü Armağanı, Ankara, AÜSBF Yay., 34, 38.
- Akıllıoğlu, T. (1979). "Yönetmelik İşlemlerde Yürürlüğe Giriş Sorunu", *AİD*, C:XII, S.2, 34.
- Akyılmaz, B.-Sezginer, M. ve Kaya, C.(2009). *Türk İdare Hukuku*, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 362.
- Aliefendioğlu, Y. (1996). *Anayasa Yargısı ve Türk Anayasa Mahkemesi*, Ankara, Yetkin Yay., 71-72.
- Altundiş, M. (2008). "Hukuki Güvenlik İlkesi", *Yasama*, Eylül-Ekim-Kasım-Aralık, 68, 88.
- Aslan, S. (2010). Vergilendirme Yetkisi ve Verginin Yasallığı İlkesi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı Vergi Hukuku Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 39.
- Bıyıklı, H. İ. (1973). "Fransız ve Türk Hukuk Sistemlerinde İdari İşlemlerin Geriye Yürümezliği İlkesi", *DD*, Y.3, 91, 92, 93, 104, 107.
- Candan, T. "Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Yoluyla Çözümü (Vergi Uyuşmazlıkları, İdari İşlemler ve Dava Açma Süreleri)", S: 4, 5, [www.adanasmmmo.org/sempozyum/turgut\\_candan.doc](http://www.adanasmmmo.org/sempozyum/turgut_candan.doc), E.T. 10.05.2014.
- Çağan, N.(1982).Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 187-188.
- Çağlayan, R. (2000). "İdari İşlemin Geri Alınması Üzerine", *AÜEHFD*, C. IV. S. 1-2, 45.
- Duran, L. (1982). İdare Hukuku Ders Notları, İstanbul, 406, 412, 422.
- Erkut, C. (1996). *Hukuka Uygunluk Bloku (İdare Hukukunda Hukukun Genel Prensipleri Teorisi)*, İstanbul, Kavram Yayınları, 17, 75.
- Erginay, A. (1982). *Vergi Hukuku İlkeler, Vergi Tekniği Türk Vergi Sistemi*, Son Vergi Kanunlarına Göre Yeniden Gözden Geçirilmiş 10. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 43.
- Gözler, K. (2007). *İdare Hukuku Dersleri*, 6. Baskı, Bursa, 370.
- Gözler, K. (2003). *İdare Hukuku*, Bursa, Ekin Kitabevi Yayınları, Cilt I, 987.
- Günday, M. (2004). *İdare Hukuku*, 9. Baskı, Ankara, 148,152.
- Gündüz, F. E. (2010). İdari İşlemin Geri Alınması, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Doktora Tezi, Ankara, 80, 123.
- Güneş, T. (1965). *Türk Pozitif Hukukunda Yürütme Organının Düzenleyici İşlemleri*, Ankara, 171.
- Kösebalaban, M. A. (1993). "İdari İşlemlerin Geriye Yürümezliği İlkesi", *Yaklaşım*, Ocak, <http://uye.yaklasim.com/magazindetail.aspx?magazinid=1> , E.T. 06.11.2012.
- Oğurlu, Y. (2003). İdare Hukukunda Kazanılmış Haklara Saygı ve Haklı Beklentiler Sorunu, Ankara, Seçkin Yay., 189
- Özgülven, A. V. (2006). Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, 17, 18, 21, 158, 159, 160, 161, 162, 167.
- Tan, T. (1970). *İdari İşlemin Geri Alınması*, Ankara, 14, 15, 64-65.
- Tavşancı, A. (2005). "Vergilendirme Yetkisinin Anayasal Sınırları ve 1982 Anayasası", *Vergi Sorunları*, Ağustos, 134-151.

Yılmaz, E. (2015). İdari işlemlerin geriye yürümezliği. *International Journal of Social Sciences and Education Research*, 1 (4), 1024-1036.

---

Tekbaş, A. (2009). *Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi*, Ankara, 212.

Uler, Y.(1982). *İdari Yargıda İptal Kararlarının Sonuçları*, Ankara, AÜHF Yay.; No:281, 17, 18.

Yılmaz, E. (2014). Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Gereği Olarak Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara, 3, 4, 8, 47, 52, 137, 139.

#### **Kararlar**

DVDDGK, 29.1.1999, E. 1998/316, K.1999/169, <http://www.kazanci.com.tr/kho2/danistay/files/vddgk-1998-316.htm>, E.T. 12.11.2011.

DİBK, 06.07.1987, E.1987/1, K.1987/2, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, [www.kazanci.com.tr](http://www.kazanci.com.tr), E.T. 16.02.2014.

Danıştay 1. D. E. 1988/336, K. 1988/355, DD, S: 74-75, s. 74.

Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu, 13.11.1998 Tarih, E. 1996/509, K. 1998/562 Sayılı Kararı, Danıştay Karar Bilgi Bankası, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, E.T. 11.07.2013.

Danıştay 7. Daire 26.9.1979, 1293/1571; DD, Sayı:38/39, 250, 252.

Danıştay 7. Dairesinin E.1978/1293, K.1979/1571 Sayılı Kararı, DD., Yıl:10, S. 38, 1980, 250-252.

DİDDGK, 15.01.1999, E.1997/417, K.1999/81; [www.kazanci.com.tr](http://www.kazanci.com.tr), E.T. 12.11.2011

### Extended abstract in English

**Purpose and significance:** As a social science law is not a static science. So, on one hand law must provide the new needs of the society, on the other hand it must provide certainty and stability. This requirement increases the importance of legal security and non-retroactivity that completes legal security.

While talking about the principle of non-retroactivity it generally refers the non-retroactivity of laws not the non-retroactivity administrative transactions. Despite it has some expectations non-retroactivity is a generally acceptable principle for laws. But what about taxational and the other administrative transactions in Turkish law? This study aimed to answer this question. The application of non-retroactivity principle in terms of administrative transactions is examined comparing with laws, the expectations of this principle and its legal basis and characteristic are the fundamental issues that are examined in this study.

**Literature:** There is a general consensus in literature about the necessity of the non-retroactivity of legal norms. But in Turkish law doctrine despite the opinions that evaluates the non-retroactivity as a certain principle, some authors explains this principle only regarding to vested rights. If we clarify this with other words; some part of the doctrine evaluates this principle as one of the general principles of law such as Erkut (Erkut, 1996:17, 75) and Duran (Duran, 1982:412). Also the court decisions includes the decisions of Turkish Supreme Court define this principle as one of the general principles of law, too. Because these decisions underline that the principle of non-retroactivity has a vital role for the principle of legal security and state of law. As a result, in a state of law the presence of the non-retroactivity principle is an obligation.

But on the other hand, the opposite idea in doctrine such as Akıllıoğlu (Akıllıoğlu, 1984:34) claims that it is a principle which has a function when the constitutional principles are violated and that has some expectations in practice; so we can not evaluate it as one of the general principles of law.

There is also a debate about the legal basis of non-retroactivity of administrative transactions. Especially the authors who adopted French legal doctrine such as Bıyıklı claim that the non-retroactivity of administrative transactions is different from the the non-retroactivity of laws (Bıyıklı, 1973:92,93). They underline that the functions of legislation and administration are different. They also claim that the principle of non-retroactivity of administrative transactions has been applying by Council of State (Danıştay) before the establishment of Turkish Supreme Court, so we should separate this principle from the non-retroactivity of laws.

For us there is no difference between laws and administrative transactions about the legal basis of non-retroactivity. Because both of them aims the presence of legal certainty and legal stability. By this way, both of them provides legal security of ruled or both of them are consequences of the principle of state of law.

**Methodology:** Our methodology is giving the main informations and to reveal the decisions of courts and the different ideas in doctrine about non-retroactivity of administrative transactions comparing with laws. By the help of these ideas in doctrine we aimed to make original comments with an objective perspective.

Within this frame, firstly, the application of legal norms in terms of time is mentioned, and then the application of non-retroactivity in terms of administrative transactions and its types is examined. As an administrative proceeding, the non-retroactivity of taxational administrative

transactions is considered by giving examples from court decisions. After that the legal basis and legal characteristic of the non-retroactivity of administrative transactions is evaluated comparing with the non-retroactivity of laws and in accordance with the different ideas in law doctrine. The expectations in practice of the principle is explained and the study ends with an general evaluation and solution proposals.

**Results and conclusion:** Law is a whole. For that reason, the general principles about legal norms show parallelism for all legal norms born from legislative power, executive power and jurisdiction. This is also essential for legal stability and consistency.

In a state of law it is important to provide the legal security of ruled and it is important to not face with surprises. The most important or main principle that serves legal security is non-retroactivity. Non-retroactivity has an constitutional attribution for penal code(laws) in Turkey. For other codes it is generally accepted both by courts and law doctrine.

It doesn't matter what is our opinion or evaluation about the non-retroactivity principle, it should not be forgotten that non-retroactivity of legal norms has a vital role for the principles of legal security and state of law. Because non-retroactivity serves or supplies these principles. To establish a real state of law it is an obligation to accept the non-retroactivity for all legal norms. If we accept it for only laws or if we don't accept it for administrative transactions, this situation will increase the overpermissiveness of administration which will cause lots of negative consequences for ruled, fundamental rights and liberties will be damaged. For that reason regulatory administrative acts and individual administrative acts can not regulate the past or can not be effective before the date that they enter into force. Also administrative contracts aren't effective before the date of entry into force, expect the private law contracts of administration.

In conclusion, in Turkey the principle of non-retroactivity is a main principle for all of the areas regarding to administrative transactions, includes taxational administrative transactions because of its administrative attribution.