

HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ VE UNSURLARI ÜZERİNE BİR İNCELEME¹

A REVIEW ON LEGAL SECURITY PRINCIPLE AND ELEMENTS

Şebnem EKERYILMAZ*, Temel GÜRDAL**

* Dr. Öğr. Üyesi, Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü. sebnem.ekeryilmaz@bilecik.edu.tr, ORCID: 0000-0001-6033-2574

** Prof. Dr., Sakarya Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü. tgurdal@sakarya.edu.tr, ORCID: 0000-0001-6304-9766

MAKALE BİLGİSİ	ÖZ
<p>Gönderilme Tarihi 08.09.2023</p> <p>Revizyon Tarihi 28.09.2023</p> <p>Kabul Tarihi 07.10.2023</p> <p>Makale Kategorisi Araştırma Makalesi</p> <p>JEL Kodları H20 K20 K34</p>	<p>Hukuki güvenlik ilkesi, hukuk kuralları ile bireylere güvenlik sağlayan, uygulanmaması halinde diğer vergileme ilkelerini de olumsuz etkileyen ve bu gerekçeyle de tüm vergileme ilkelerini kapsayan temel bir ilkedir. Hukuki güvenlik ilkesini meydana getiren üç adet unsur; belirlilik, geriye yürümezlik ve kıyas yasağıdır. Kıyas yasağını ve geriye yürümezliği zedeleyen her durum belirlilik ilkesini de zedelemektedir. Dolayısıyla hukuki güvenlik ilkesi ve unsurları bir bütün arz etmektedir. Ülkenin ve unsurlarının önemli olması, çift yönlü fayda sağlama fonksiyonuna sahip olması yani ilke ve unsurlarına uyum sağlanmasıyla birlikte hem vergi idaresi hem de bireyler açısından olumlu sonuçların ortaya çıkmasından kaynaklanmaktadır. Bu sebeple çalışmanın amacını, ilke ve unsurlarının derinlemesine incelenmesi oluşturmaktadır.</p> <p>Anahtar Kelimeler: Vergileme, Hukuki Güvenlik İlkesi, Hukuki Güvenlik İlkesinin Unsurları</p>

ARTICLE INFO	ABSTRACT
<p>Received 08.09.2023</p> <p>Revized 28.09.2023</p> <p>Accepted 07.10.2023</p> <p>Article</p> <p>Classification: Research Article</p> <p>JEL Codes H20 K20 K34</p>	<p>The principle of legal security is a fundamental principle that provides security to individuals with legal rules and therefore covers other taxation principles. Three elements constitute the principle of legal security; certainty, non-retroactivity and the prohibition of comparison. Any situation that undermines the principle of the prohibition of comparison and non-retroactivity also damages the principle of certainty. Therefore, the principle of legal security and its elements constitute a whole. The importance of the principle and its elements is due to the fact that it has a two-way benefit function, that is, positive results emerge for both the administration and individuals with compliance with the principle and its elements. For this reason, the purpose of the study is to examine its principles and elements in depth.</p> <p>Keywords: Taxation, Legal Security Principle, Elements of the Principle of Legal Security</p>

¹Bu çalışma Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı'nda Prof. Dr. Temel Gürdal danışmanlığında Şebnem Ekeryılmaz tarafından tamamlanmış olan "Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesinin Yargı Kararları Çerçevesinde Analizi" isimli doktora tezinden türetilmiştir

Atf (Citation): Ekeryılmaz, Ş. & Gürdal, T. (2023). "Hukuki Güvenlik İlkesi ve Unsurları Üzerine Bir İnceleme", *Kapanaltı Dergisi*, (4): 1-11



Content of this journal is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License

Giriş

Toplumsal olaylarla ve değişen koşullarla birlikte hukuk kurallarının da değişime uğraması gerekçesiyle hukuk bilimi değişikliklerin en çok yapıldığı alanlardandır. Buna bağlı olarak vergilemenin nasıl yapılacağına ilişkin hukuk kurallarını barındıran Vergi Hukuku da değişime uğramaktadır. Hukuki güvenlik ilkesine vergi hukukunda ihtiyaçta da bu husustadır. İlkenin en önemli fonksiyonlarından birisi, kurallarda yapılan değişikliklerin bireyler ve idare için tahrip edici etkisini ortadan kaldırmaktır. Sık yapılan ve tahrip edici olan değişikliklerin doğrudan vergi gelirlerinin toplanmasına ve dolayısıyla ekonomiye olumsuz etkilerinin olması gerekçesiyle, ilgili ilke önem arz etmektedir. İlkenin; vergilendirme işlemlerinin, vergilemeye ilişkin hukuksal düzenlemelerin ve yargı kararlarının kaliteli olması için dikkate alınması gerekmektedir. Bireylerin birbirleri ile ilişkilerinin temelini güvenin oluşturması gibi, vergi idaresi ile mükellefler arasındaki güveni de hukuki güvenlik ilkesi sağlamaktadır.

Bireylerin geleceğe yönelik planlama yapabilmeleri hukuki güvenlik ilkesi ile ilişkilidir. İlkenin olmadığı bir hukuk sistemi, üretimin yapılması ve ekonomik refahın sağlanabilmesi için de engel oluşturacaktır (Olowofoyeku vd., 2003: s. 10).

Temelinde hukuk devleti olan hukuki güvenlik ilkesi hem devlet için hem de bireyler için güvenlik anlamına gelmektedir (Gözübüyük, 1993: s. 67). İlgili ilke yükümlüler açısından öngörülebilir ve güvenli bir hukuk sistemini sağlarken, devlet için de vergi gelirlerinin hazineye intikal etmesinin güvenilirliğini sağlamaktadır (Negrut, 2012: s. 5). İlke gereğince kanunda yer alan süreler ve idari işlem tesis etme yetkisinin de başlangıç ve bitişinin süreye bağlanması önem arz etmektedir (Şenyüz, 2020: s. 247).

Hukuki güvenlik, kavramsal açıdan hukuk kurallarından gelen güvenliği ifade etmektedir. “Güvenlik” kavramı, tehlikelerden korunduğunu düşünen bireyin sakin ve güvenli ruh halini ifade ederken, “hukuki” sıfatı, mevzuattan, idarenin yapmış olduğu düzenleyici işlemlerden veya mahkeme kararlarından kaynaklanan tehlike anlamına gelmektedir. Mevzuatın, işlemlerin ve mahkeme kararlarının belirsizlik ve keyfiyet içermesi mükelleflerin hukuki güvenliklerini sarsacaktır (De Salvia, 2001: s. 95).

Adam Smith 1776 yılında yayımladığı *Ulusların Zenginliği* kitabında vergilendirmenin hangi ilkelere dayalı olarak yapılacağı üzerinde durmuştur. İlgili ilkeler; belirlilik, uygunluk, eşitlik ve verimlilik (Morse, Williams ve Eden, 2016: s. 5).

Adam Smith’in ilgili kitabında üzerinde durduğu ilkelerden bir tanesi de hukuki güvenliğin unsurlarından olan belirliliktir. Hukuki güvenliğin sağlanmasının temelinde belirlilik ilkesi yatmaktadır. Belirlilik ilkesinin doğal sonucu olarak ortaya çıkan geriye yürümezlik ve kıyas yasağı ilkeleri de hukuki güvenlik ilkesinin unsurları arasında yer almaktadır. Vergilemede kıyas yasağı ve geriye yürümezlik ilkelerini ihlal edecek her değişiklik belirlilik ilkesini de ihlal edecektir. Örneğin kıyas yapılarak kanunda düzenlenmemiş olan yeni vergiyi doğurucu olay meydana getirilmesi, yükümlüler tarafından öngörülemeyeceği gerekçesiyle belirlilik ilkesini zedeleyecektir. Benzer olarak geriye dönük ek mali yükümlülük getiren hükümler de yükümlülerin ödemeyi planladıkları vergi miktarından fazla ek yükümlülük getirdiği için belirlilik ilkesini olumsuz etkileyecektir. Bu gerekçeyle belirlilik ilkesinin, kıyas yasağı ve geriye yürümezlik ilkesini de kapsamına alan geniş bir ilke olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. İlgili unsurların birbirleri ile etkileşim içinde olması ve hukuki güvenlik ilkesinin gerekliliklerinden olması nedeniyle de ilkenin unsurları olduğu şüphesizdir.

Belirlilik, hukuki güvenliğin kalbi olmakla beraber geriye yürümezlik ve kıyas yasağı da ayrılmaz bütünü parçalarıdır (Deák, 2008: s. 187).

Çalışmamızda ilkeye ve unsurlarına ilişkin teorik bir inceleme yapılmıştır. Giriş bölümünden sonra ilk bölümde hukuki güvenlik ilkesi ve geçmişten günümüze anayasal temelleri incelenmiş, ikinci bölümde ise ilkenin unsurları ayrıntılı olarak incelenmiştir.

1.Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesi

Hukuki güvenlik; hukuk kurallarının belirli olması, öngörülebilirlik ve istikrar içermeleri, bireylerin ilgili kuralların kendilerine uygulanmasında idarece gerçekleştirilen işlemlerde devlete güven duyabilmeleri ve ilgili güvenin hukuk tarafından korunmasıdır (Çaptuğ, 2021: s. 141). İlke ile devletin ve yükümlülerin kuralları kendi çıkarları çerçevesinde kullanmamaları sağlanmaktadır. Bu durum kuralların hiç değişmemesi anlamına da gelmemektedir. Hukuk kurallarının değişen koşullar çerçevesinde aynı kalması beklenen bir durum değildir. Bu hususta hukuki güvenlik ilkesi önemlidir. Hukuk kurallarında değişiklik yapma yetkisini hukuki güvenlik ilkesi sınırlandırmaktadır (Altundiş, 2008: s. 61). İlke kapsamında hukukun sağladığı güvenlikten faydalanacak olan kişilerin Anayasa ile hakları güvence altına alınmaktadır (Tekbaş, 2009: s. 207).

İlke, kanunların yürürlüğe girmesinde, kurallar ile takdir yetkisi arasındaki dengeyi sağlamaktadır (Leyland, 2016: s. 70). İlkenin işlevleri aşağıdaki gibidir:

- Vergilendirme yetkisini sınırlandırarak, vergilendirme hususunda keyfiliği önlemektedir.
- Mükellef haklarına ve mükelleflerin vergi planlaması yapabilmesine katkı sağlamaktadır.
- Vergi uyumunu artırmaktadır.

Hukuki güvenlik ilkesi ile vergilendirme hususunda keyfiliğin önemli ölçüde önüne geçilebilmektedir. (Karakoç, 2017: s. 117). Vergilendirme hususunda keyfiliğin önüne geçilebilmesi ise vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması ile mümkün hale gelmektedir. Vergilendirme yetkisinin kullanılması ve ilgili yetkinin sınırları Anayasamızda yer alan ilkeler ile çizilmektedir. Anayasamızda yer almasa da Anayasa Mahkemesi kararlarında sıkça yer verilen hukuki güvenlik ve unsurları ile de vergilendirme yetkisinin sınırlandırıldığını söylemek yanlış olmayacaktır.

Mükellef hakları; hukuk sistemi içerisinde mevcut olan ve temel insan haklarından kaynaklanan; anayasa, uluslararası anlaşma, kanun, idarenin yapmış olduğu düzenlemeler veya mahkeme kararları ile koruma altına alınmış olan, vergileme işlemleri sırasında mükelleflerinin sahip oldukları haklardır (Gerçek vd. 2015: s. 23).

Vergilendirmenin taraflarından olan devlet, mükelleflerden kamu giderlerini gerçekleştirebilmek için vergi alma konusunda yetkiye sahip olduğu için üstün konumdadır. Bu husus mükelleflerin birtakım haklara sahip olmasını ve ilgili haklarının hukuk kuralları aracılığıyla güvence altına alınmasını gerektirmektedir. Hukuki güvenlik ilkesi ilgili durumda mükelleflerin haklarının korunmasına katkı sağlamaktadır.

Günümüzdeki vergi sistemi, mükelleflerin kendi gelirlerini kendilerinin beyan etmesini gerektirdiği için, mükelleflerin, vergilendirme süreci içerisinde üzerine düşen yükümlülükleri eksiksiz olarak kendiliğinden yerine getirmeleri vergi uyumunun göstergelerinden birisidir. Mükelleflerin vergi uyumunun gerçekleştirilmesi ise hukuki güvenlik ilkesi ve unsurlarının dikkate alınması ve ihlal edilmemesine bağlıdır. Aksi takdirde ilkenin ihlal edilmesi mükelleflerin vergilendirme sürecinde üzerine düşen yükümlülükleri yerine getirmemesine sebep olabilecektir.

Hukuki güvenlik ilkesi yukarıda incelediğimiz önemli işlemlere sahip olmasına karşın Anayasa'da açıkça düzenlenmemiş olsa da dayanağını, Anayasamızın 73. madde de hüküm altına alınan kanunilik ilkesi ve 2. madde içerisinde hüküm altına alınan hukuk devleti ilkesi oluşturmaktadır.

Vergilemede hukuki güvenlik ilkesini daha iyi kavrayabilmek için anayasal temellerini incelemede yarar bulunmaktadır. Hukuki güvenlik ilkesinin geçmişten günümüze anayasal temelleri aşağıdaki tablodaki gibidir.

Tablo 1: Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesinin Anayasal Temelleri

Kanun-i Esasi	1924 Anayasası	1961 Anayasası	1982 Anayasası
Genellik, ödeme gücü ilkesi ve ilkeyle bağlantılı olan kanunilik ilkesi hüküm altına alınmıştır (Koyuncu, 2016:83).	İlgili Anayasada, Kanun-i Esasi'ye benzer şekilde kanunilik ilkesinin hüküm altına alınmıştır. Hukuki güvenlik veya ilkeyle ilişkili başka bir ilke bulunmamaktadır.	İlgili Anayasanın, önceki Anayasalardan farklı olmasının gerekçesini " <i>hukuk devleti</i> " ilkesine yer verilmiş olması oluşturmaktadır. Hukuki güvenlik ilkesinin Anayasaya dahil edilmesinin ilgili Anayasa ile olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.	İlgili anayasanın 2. maddesinde hukuk devleti ilkesi yer almakla birlikte 40. maddesinde belirlilik unsuruna da vurgu yapılmıştır.

Hukuk devletinin hüküm altına alınması gerekçesiyle ilke açısından 1961 Anayasası diğer Anayasalara nazaran önem arz etmektedir. Vergi kanunlarının geriye yürümezliği ilkesi de 1961 Anayasası oluşturulurken tartışılmış ancak hüküm olarak eklenmemiştir (Güneş, 2014: s. 106). Geriye yürümezlik ilkesinin Anayasamıza eklenmemesi hukuki güvenlik açısından eksikliğe yol açmış ve ilkenin ilgili unsurunun ihlal edilmesine sebep olmuştur.¹

2.Hukuki Güvenlik İlkesinin Unsurlarının İncelenmesi

Vergilemede hukuki güvenlik ilkesi; vergi kanunların belirli olmasını, kıyas yasağını ve geriye yürümezlik ilkesini içerisinde barındırmaktadır. İlgili ilkeler hukuki güvenlik ilkesinin unsurlarıdır (Çağan, 1982: s. 172). İlkelerin hukuki güvenlik ilkesinin unsurlarını oluşturmasının sebebini, ilkeyi olumsuz etkileyen her hususun doğrudan unsurlarını da olumsuz etkilemesi oluşturmaktadır. Kıyas yasağı ya da geriye yürümezlik ilkesinden herhangi birisi olumsuz etkilendiğinde doğrudan belirliliğin de olumsuz etkilenmesi ilgili ilkelerin hukuki güvenlik ilkesinin ayrılmaz parçalarını oluşturması yani unsurları olduğunun göstergesidir.

2.1. Belirlilik İlkesi

Vergilemede belirlilik ilkesi, vergiye ilişkin kuralların ve özellikle vergiye ilişkin temel unsurların, ilgililerinin hukuki işlemlerine bağlamış olduğu sonuçları makul düzeyde öngörebilmelerini sağlayacak şekilde açık olması anlamına gelmektedir (Taylar ve Artun, 2022: s. 262).

Anayasa Mahkemesinin 2011/172 sayılı kararında, kanunların Resmî Gazete 'de yayımlanmasının belirliliği sağlamaya yönelik olduğu, ilgili şartta sahip olmayan bir kanunun uygulanmasının mümkün olmadığı yer almaktadır.

İtalya Cumhuriyetinde bir vatandaşın, 18.03.2011 tarihli Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararı (AİHM) içerisinde sivil toplum kuruluşunun görüşüne yer verilmiştir. İlgili görüşte; yargı kararlarının arasında çelişki barındırmasının hukuk devletinin temeli olan hukuki güvenliğe zarar vereceği yer almıştır. İlgili durum, belirlilik ilkesi ile yakından ilişkilidir. Vergilemeye ilişkin yargı kararları arasında çelişkiler olması da belirlilik ilkesini olumsuz etkilemektedir. Anayasa Mahkemesi, 2014/13916 sayılı Bireysel Başvuru Kararında, hukuki belirliliğin sağlanmasında bireysel başvuru kararlarının etkili olduğunu, ilgili kararlarda, hukuk

¹Güncel bir ihlal olarak, 15.07.2023 tarihli Resmi Gazete'de yayımlan 7456 sayılı Kanun çerçevesinde, motorlu taşıtlar vergisi mükelleflerinden, 2023 yılı için tahakkuk eden motorlu taşıtlar vergisi tutarı kadar ek motorlu motorlu taşıtlar vergisi alınması hüküm altına alınmıştır. Motorlu taşıtlar vergisinin 2023 yılının Ocak ayında tahakkuk etmesi dolayısıyla vergilendirme sürecinin henüz tamamlanmaması gerekçesiyle getirilen ek yükümlülük gerçek olmayan geriye yürümeyi oluşturmaktadır. Her ne kadar ilkenin ihlaline yol açsa da ek yükümlülüğün getirilme gerekçesi depremin yol açtığı ekonomik kayıpların telafisidir. İlgili kanun değişikliği Anayasa Mahkemesine intikal etmiş olup, mahkemenin; ilgili olayda kamu yararı, hukuki güvenlik ve ölçülülük ilkeleri dengesini göz önünde bulundurarak yargılamasını yapip gerekli kararı vereceği düşüncesindeyiz.

kurallarının yargı organları tarafından birden fazla yorumlanması hususunun hukuki belirliliği ihlal edip etmediğinin de incelendiğini belirtmiştir.

Belirlilik ilkesinin ortaya çıkardığı durumlardan birisi de bireylerin, belirli bir kesinlik içerisinde, hangi somut eyleme hangi hukuksal yaptırımın uygulanacağını ve bu yaptırımlar neticesinde idarenin müdahale yetkisinin sınırını bilmesidir (Kaya, 2016: s. 26).

Anayasamızda belirlilik ilkesi düzenlenmemekle birlikte, Anayasanın 40. maddesinin ikinci fıkrasında; devletin yapmış olduğu işlemler kapsamında, işlemlerin tarafı olan kişilerin başvurabileceği kanun yollarını ve başvuruya ilişkin sürelere yer vermek zorunda olduğu hüküm altına alınmıştır. İlgili hüküm içerisinde belirlilik ilkesi açıkça hüküm altına alınmasa da idari işlemler kapsamında belirliliği sağlama amacına yöneliktir.

Vergilemeye ilişkin mevzuat hükümlerinin yükümlüler için anlaşılabilir olması, sık sık değişikliklerin yapılmaması da belirlilik ilkesini sağlama amacına matuftur. Belirlilik ilkesi, tahsilatta iktisadilik ilkesinin gerçekleştirilmesi açısından da önem arz etmektedir. Kanunların belirli olmasının sonuçlarından birisi de borçluların kendiliğinden kanunlara uyum sağlayarak vergilerini zamanında ödemesidir (Gerçek, 2017: s. 23). Vergiye ilişkin kurallarda yapılan değişikliklerin çok sık olması, mükelleflerin vergiye bakışlarını olumsuz etkileyerek vergiye ilişkin yükümlülüklerini yerine getirmemeye başlamalarına da yol açabilecektir (Biyar ve Biyar, 2022: s. 237).

2.2. Geriye Yürümezlik İlkesi

Kanunların uygulanması esnasında temel husus, kanunların yürürlüğe girdiği tarihten sonrasındaki olayları kapsamasıdır. Bu gerekçeyle de vergiye ilişkin kanunların kapsamına ilgili kanun yürürlüğe girmeden önce elde edilmiş olan kazançların ve yapılan ticari işlemlerin girmemesi gerekmektedir (Uslu, 2021: s. 1493).

Geriye yürümezlik ilkesinin temelleri Roma Hukukuna kadar dayanmaktadır. Cicero zamanında kanunların geçmişi etkilememesi için uğraşmıştır. Justinian döneminde, kanunların geriye dönük uygulanmasının hüküm altına alınması halinde yalnızca gelecekteki hukuki işlemleri kapsayacağı görüşü önem kazanmıştır (Danıştay Dergisi, 1973: s. 87).

Suç ve cezalara ilişkin geriye yürümezlik ilkesine 1789 tarihli İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisinin 8. maddesinde temel bir hak olarak yer verilmiştir (Öz ve Akçay, 2012: s. 163). Benzer şekilde 10.12.1948 tarihli Birleşmiş Milletler İnsan Hakları Evrensel Beyannamesinin 11. maddesinde ceza hukuku açısından geriye yürümezlik ilkesine yer verilmiştir. 1950 tarihli Avrupa İnsan Hakları ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair sözleşmenin 7. maddesinde de geriye yürümezlik ilkesi ceza hukuku bakımından hukukun genel ilkelerinden sayılmıştır (Can ve Çevik, 2014: s. 172).

AİHM vermiş olduğu kararda, ölüme ilişkin cezaların müebbet hapis cezasıyla hafifletilmesine yönelik kanun hükmünün geriye yürütülmesine ilişkin şikâyet başvurularını kabul etmeyerek lehe hükümlerin geriye dönük uygulanmasını uygun görmüştür (Scalia, 2008: s. 356). Lehe olan geriye yürümlerin ilgili olayda olduğu gibi her zaman olumlu sonuçlar ortaya çıkaracağını ifade etmek doğru olmayacaktır. Örneğin katma değer vergisinde vergi yükünü azaltan hükümlerin geriye yürütülmesi yalnızca kanuni yükümlülere etkileyecek, fiili yükümlüler olumlu değişiklikten yararlanamayacaktır. Bu durum da eşitlik ilkesinin zedelenmesine sebep olacaktır (Akkaya, 2011: s. 118).

VUK'nun 369. maddesinin 2. fıkrası da geriye yürümezlik ilkesi ile yakından ilişkilidir. 2010 yılında eklenen düzenlemeyle birlikte hükümlerin uygulanması hususunda, yetkili makamların genel tebliğ ve sirkülerde değişiklik yaparak görüşünü değiştirmesi durumunda, yeni görüşün yer aldığı genel tebliğ ve sirkülerin yayımı tarihinden geçerli olabileceği ve geriye dönük etki etmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Kanunun gerekçesi incelendiğinde ise salt görüş değişikliğinden kaynaklanan geriye dönük olarak vergi yükü getirilmesinin doğru olmadığı

düzenlenmektedir. Düzenlemeyle birlikte meydana gelen en önemli sonuçlardan birisi de VUK'un 114. maddesinde hüküm altına alınan tahakkuk zamanaşımına ilişkin 5 yıllık süre kuralına istisna getirilmiş olmasıdır. İlgili maddeyle geriye yürümezlik ilkesinin ihlal edilmesi ve geriye dönük olarak ek yükümlülük getirilmesinin önlenmektedir (Tekbaş, 2018: s. 103).

Kanunların emredici hükümleriyle geriye dönük ek yükümlülükler getirilmesi, mükelleflerin sahip oldukları hususların devam etmesinde tereddütlü olmaları ve dolayısıyla bu durum da siyasi, sosyal ve ekonomik açıdan birtakım problemleri meydana getirecektir (Aksoy, 1989: s. 23).

Yükümlülerin yürürlükte olan mevcut hukuk kurallarına dayanarak yaptıkları bir faaliyetin, faaliyet gerçekleştikten sonra getirilen kanun ya da düzenleyici işlem gerekçesiyle hukuka aykırı hale gelmesi yükümlülerin hukuki güvenliğini zedeleyecektir (Gözler: 2018: s. 87).

Geriye yürümezlik ilkesi ile ilişkili olarak gerçek ve gerçek olmayan geriye yürüme ayırımına gidilmektedir. Yürürlüğe girmiş olan yeni kanun maddesinin eski kanun maddesi uygulanırken vergilendirme süreci tamamlanmış olan olaylara uygulanması gerçek geriye yürümezdir. Yeni yürürlüğe girmiş olan kanun maddesinin, geçmişteki uygulanan kanun döneminde başlamakla beraber henüz sonuçları meydana gelmemiş olaylara uygulanması gerçek olmayan geriye yürümezdir (Kaneti, 1987: s. 34). Gerçek geriye yürümenin hukuki güvenlik ilkesini zedelediği şüphesizdir. Fakat gerçek olmayan geriye yürümenin de savaş, deprem gibi ağır gerekçeler olmadan uygulanması hukuki güvenlik ilkesini ihlal edecektir.

2.3. Kıyas Yasağı İlkesi

Vergi hukukunda kıyas, birbirinden farklı iki olayın mevcut olmasına rağmen ilgili olayların benzer işleme tabi tutulması anlamına gelmektedir (Bozdoğan ve Bülbül, 2020: s. 386).

Vergilemede kıyas aracılığıyla kanunlar içerisindeki boşlukların doldurulması, vergi koyma hususunda yetkisi olmayan yargı ve yürütme organları tarafından yeni vergi doğurucu olaylar meydana getirilmesine ve dolayısıyla mevcut vergi yüklerinde de artışa yol açacaktır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2018: s. 32). Her ne kadar Anayasada ve vergi kanunları içerisinde düzenlenmese de 143 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde kanunda hüküm bulunmaması durumunda, yeni hükümle kanun boşluklarının doldurulmasının vergi hukuku alanında kullanılmaması gerektiği yer almaktadır.

Anayasamızın 73. maddesinde; vergilerin kanunla koyulmasının yanında vergiye ilişkin temel öğelerinin de kanunla düzenlenmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır. Bu duruma ilişkin olarak ilgili yükümlülüklerin temel öğelerine ilişkin kanunda açıkça yer verilmedikçe kıyas yapılarak yeni bir ek mali yükümlülük konulamayacağı, kaldırılamayacağı veya değiştirilemeyeceği düzenlenmiştir (Batun, 2010: s. 262).

Kıyas yasağının yükümlülerin aleyhine ihlal edilerek yeni ek mali yükümler ortaya çıkarılmasının yasak olduğu şüphesizdir. Yükümlülerin lehine olan hususlarda da kanunilik ilkesinin sınırları aşarak kıyas yasağı ilkesinin ihlal edilmemesi daha yerinde olacaktır. Aksi takdirde yükümlüler arasında adaletsiz durumlar meydana getirebilecektir.

Hâkimin karar verirken vergi hukukunda boşluk doldurma yetkisinin olmaması yalnızca kanunun belirlediği sınırlar içerisinde taktir yetkisinin olması da kıyas yasağı ilkesinin sonuçlarından birisidir.

Anayasamız ve vergi kanunlarımız içerisinde kıyas yasağı ilkesi açıkça yer almazken, Türk Ceza Kanununun 2. maddesinde kıyas yasağına, suç ve cezalara ilişkin hükümlerin uygulanması hususunda yer verilmiştir. Sistematiik yorum aracılığıyla, ceza kanununda suç ve cezalar için kıyas yasağının hüküm altına alınmış olması gerekçesiyle, vergi suçunu oluşturan fiiller ve verilecek cezalarda da kıyas yasağının uygulanması gerektiği sonucuna varmak yanlış olmayacaktır.

Sadece mevcut hükümlerin yorumlanmasında değil, kanun yapımı aşamasında da soyut ve sınırları belirsiz olan terimlerin kullanılması halinde kıyas yolu ile yeni vergiyi doğuran olay ortaya çıkarılması kaçınılmaz olacaktır. Bunun yanında yargı organları tarafından karar verilirken de kanun boşluklarının tespit edilmesi durumunda ilgili boşlukları doldurmak yerine yasama süreci içerisinde giderilmesini sağlamak daha doğru olacaktır (Çağan, 1982: s. 176).

3.Sonuç ve Öneriler

Hukuki güvenlik ilkesi, vergi alacağını hukuk kuralları aracılığıyla güvence altına almakla birlikte mükellefleri de kanunların belirsizliğinden ve beklenmedik şekilde aleyhte ek mali yükümlülük getiren vergi kanunlarından korumaktadır. Bu durum da ilkenin hem devlet hem de mükellefler açısından önem arz ettiğinin göstergesidir. Ek yükümlülük getiren ve vergi yükünün artmasına sebep olan durumlar, ekonomideki, üretim, tüketim, yatırım ve tasarruf üzerinde de olumsuz etkileri olacaktır (Gürdal, 2009: s. 39). Olumsuz etkileri en aza indirmek için hukuki güvenlik ilkesi mükellefler açısından koruyucu ilke konumundadır. Hukuki güvenlik ilkesinin denetimi de yargı organları aracılığıyla yapılmaktadır.

Hukuki güvenlik ilkesi, hukuk devletinin bir sonucu olan ve uygulanmaması halinde bütün ilkeleri olumsuz etkileyen kapsamlı ve çatı bir ilkedir. Diğer vergileme ilkelerini kapsamaması ve hem mükellefler hem devlet açısından önemli olması gerekçesiyle basit ekonomik gerekçelerle hukuki güvenlik ilkesinin ihlal edilmesi ile deprem ve benzeri olağanüstü zamanlarında ilkenin ihlal edilmesi mükellefler açısından bakıldığında aynı anlamı taşımamaktadır. İlkenin ihlal edilebilmesi için kamu yararının ağır basmasının yani zorunlu koşulların ve mükellef nezdinde bakıldığında haklı bir gerekçenin varlığı şarttır.

Hukuki güvenlik ilkesinin üç adet alt ilkesi yani unsurları; kıyas yasağı, kanunların geriye yürümezliği ve belirlilik ilkeleridir (Uçar ve Tosun, 2020: s. 27).

Belirlilik ilkesi vergi kanunlarının açık ve öngörülebilir olması yanında vergilendirmeye ilişkin tüm işlemlerin de açık ve belirli olması anlamını taşımaktadır. Dolayısıyla vergilendirmeye ilişkin yazılı bildirim niteliğinde olan vergi ve ceza ihbarnameleri, vergi incelemesi sonucunda düzenlenen raporlar da belirlilik ilkesini sağlamayı amaçlamaktadır. Vergiye ilişkin kurallarının hiç değişmemesinin imkânsız olmasına karşın sık sık değişiklik yapılması da belirliliği zedeleyecek ve mükellefler tarafından takip edilebilir olmasını zorlaştıracaktır.

Geriye yürümezlik unsuru açısından bakıldığında ise gerçek ve gerçek olmayan geriye yürüme ayrımı sorunlar meydana getirmektedir. Örneğin 05.12.2019 tarihli 7194 Sayılı Kanun ile gelir vergisi tarifesine yeni bir dilim eklenmiş ve yapılan ilgili değişikliğin 2019 yılının başından itibaren elde edilen gelirlere uygulanması öngörülmüştür (Sarıcaoğlu ve Arıkan, 2021: s. 1516). İlgili durum her ne kadar gerçek olmayan geriye yürüme olsa da ilkeyi zedelediği açıktır.

Hukuki güvenlik ilkesi ve unsurlarının, vergi uyumu sağlama, vergilendirme yetkisinin keyfi kullanılmasını önleme, mükellef haklarına ve mükelleflerin vergi planlaması yapabilmesine katkı sağlama gibi önemli işlevleri bulunmaktadır. İlke önemli işlevlere sahip olmasına rağmen Anayasamızda düzenlenmemekle birlikte ilkenin denetimi Anayasa Mahkemesi tarafından yapılmaktadır. Her ne kadar ilkenin denetimi yargı organları tarafından yapılsa da Anayasamız içerisinde açıkça düzenlenmemesi ihlaline sebep olabilmektedir. İlkenin Anayasada düzenlenmesi halinde ise katı bir uygulama ortaya çıkmayacak, ilke ihlal edildiğinde ve ilkenin ihlaline yönelik kamu yararı gerekçe gösterildiğinde tıpkı Anayasada açıkça düzenlenmiş olan diğer ilkeler gibi Anayasa Mahkemesi tarafından gerekli yargılama yapılarak kamu yararına dayalı olan yasal bir amacın var olması halinde o yönde karar verilecektir.²

² Nitekim Anayasa Mahkemesinin 2022/33 sayılı kararında görüleceği üzere, uzlaşma kapsamına yalnızca 5.000 TL'nin altında kalan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının girmesinin ölçülülük ve kanunilik ilkelerine aykırı olduğu, yükümlülerin uzlaşmadan yararlanabilmeleri için, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için bir üst sınır getirilmesinin adalet ilkesi ile bağdaşmayacağı gerekçesiyle dava açılmıştır. Anayasa Mahkemesi, Anayasamızın

Yazar Katkı Oranı (Author Contributions): Şebnem EKERYILMAZ (%50), Temel GÜRDAL (%50)

Yazarın Etik Sorumlulukları (Ethical Responsibilities of Authors): Bu çalışma bilimsel araştırma ve yayın etiği kurallarına uygun olarak hazırlanmıştır.

Çıkar Çatışması (Conflicts of Interest): Çalışmadan kaynaklı çıkar çatışması bulunmamaktadır.

İntihal Denetimi (Plagiarism Checking): Bu çalışma intihal tarama programı kullanılarak intihal taramasından geçirilmiştir.

73. maddesinde hüküm altına alınan yükümlülerin vergi ödevini yerine getirmesini sağlamak amacıyla vergi alacağının en kısa sürede sorunsuz olarak tahsil edilmesi gerektiğini, kamu alacaklarının tahsil edilmesinin güvence altına alınmasında kamu yararının bulunduğunu, kanun koyucunun vergi ve ceza tutarında sınır öngörmesinin vergi alacağının tahsilatının hızlandırılması amacına yönelik olduğunu ortaya koyarak ilgili kuralı iptal etmemiştir. İlgili olayda, Anayasamızda açıkça düzenlenen kanunilik ve adalet ilkelerine kanun hükmünün aykırı olduğu gerekçesiyle dava açılmış ve Anayasa Mahkemesi kamu yararı gerekçesiyle iptal talebini reddetmiştir.

KAYNAKÇA

- Akkaya, M. (2011). "Vergi Aslı ve Fer'ileri Bakımından Geriye Yürümezlik Esası: "Haklılık" Ölçütü Üzerine Değerlendirmeler", Billur Yaltı (Ed.); *Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası*, Beta Yayınları: İstanbul, ss.113-124.
- Aksoy, Ş. (1989), *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Filiz Kitapevi, 2.b., İstanbul.
- Altundiş, M. (2008), "Hukuki Güvenlik İlkesi", *Yasama Dergisi*, S: 10, ss.60-94.
- Batun, M. (2010), "Vergi Yargılamasına Egemen Olan İlkeler", *Yaklaşım Dergisi*, 206:258-264.
- Bıyan, Ö., & Bıyan, N. A. (2022). Vergi Mevzuatındaki Sık Değişikliklerin İşletmelerin Karar Alma Süreçlerine Etkisinin Vergi Uyumu Açısından Değerlendirilmesi. *Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 20(4): 233-248.
- Bozdoğan, D. & Bülbül, E. (2020). "E-Fatura Yerine Kağıt Fatura Düzenlenmesine İlişkin Kesilen Özel Usulsüzlük Cezasının Vergilemede Kıyas Yasağı İlkesi Açısından İncelenmesi". *Vergi Sorunları Dergisi*, 43(386): 36-42.
- Can, H. & Çevik, H. (2014), "Vergi Kanunlarının Yürürlüğe Girmesi, Yürürlükten Kalkması ve Geriye Yürümezlik İlkesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, 308: 169-179.
- Çağan, N. (1982), *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul.
- Çaptuğ, M. (2021). "Hukuki Güvenlik İlkesinin Kavramsal Gelişimi". *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, (17): 133-160.
- Deák, D. (2008), "Neutrality and Legal Certainty in Tax Law and the Effective Protection of taxpayers' Rights.", *Acta Juridica Hungarica*, 49(2): 177-201.
- De Salvia, M. (2001), La place de la Notion de Sécurité Juridique Dans la Jurisprudence de la Cour Européenne des Droits de l'homme. *Les Cahiers du Conseil Constitutionnel*, (11): 93-97.
- Gerçek, A. (2017), *Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku*, Ekin Yayınevi, 5.b., Bursa.
- Gerçek, A., Çetin Gerger, G., Taşkın, Ç., Bakar, F., & Güzel, S. (2015). *Mükellef Hakları: Türkiye Perspektifi ve Geliştirilmesi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Gözler, Kemal (2018), *Türk Anayasa Hukuku Dersleri*, 22.b., Ekin Yayınevi, Bursa.
- Gözübüyük, Ş. A. (1993), *Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları*, Turhan Kitabevi, 8.b., Ankara.
- Güneş, G. (2014), *Verginin Yasallığı İlkesi*, 4.b., On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Gürdal, T. (2009), *Türkiye'de Bölgelere Göre Toplumsal Vergi Yükü*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Kaneti, S. (1987), *Vergi Hukuku*, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul.
- Karakoç, Y. (2017), *Türk Hukuku'nda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Kaya, F. (2016), "E-Tebligat ve Hukuki Güvenlik İlkesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, 329: 23-28.
- Koyuncu, C. (2016), *Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Anayasal Vergilendirme İlkeleri*, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Leyland, P. (2016), *The Constitution of the United Kingdom*, HART Yayıncılık, Oxford.
- Morse, G., Williams, W. D., Eden, S. (2016), *Davies: Principles of Tax Law*, 8.b., Sweet & Maxwell, United Kingdom.

- Negrut, V. (2012), “*Applying the Legal Security Principle in Administrative Law*”, *Acta U. Danubius Jur.*, 5: 5-13.
- Olowofoyeku, A. A., Kirkbride, J., Butler, D. (2003), *Revenue Law Principles and Practise*, Liverpool Academic Press, Great Britain.
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N. (2018), *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Öz, E. & Akçay, F. (2012), “Uygulama ve Örnekleriyle Türk Vergi Hukukunda Gerçek ve Gerçek Olmayan Geriye Yürümeler ve Hukuki Güvenlik İlkesine Etkisi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 288: 160-174.
- SARICAOĞLU, E., & ARIKAN, A. (2021). Gerçek olmayan geçmişe yürüme vs haklı beklentilerin korunması ilkesi: 7194 sayılı kanun örneği üzerinden bir değerlendirme. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 29(2): 1501-1540.
- Scalia, D. (2008), “A Few Thoughts on Guaranties Inherent to the Rule of Law as Applied to Sanctions and the Prosecution and Punishment of War Crimes”, *International Review of the Red Cross*, 90(870): 343-357.
- Taylar, Y. & Artun, E. S. (2022). “İpotekli Gayrimenkullerin Cebri Satışlarında Yeni Malikin Emlak Vergisi Açısından Mütessesil Sorumluluğu: Belirlilik İlkesi Çerçevesinde Bir Değerlendirme”. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, (49): 245-264.
- Tekbaş, A. (2009), *Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi*, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Bakanlığı, Yayın No: 2009/396, Ankara.
- Tekbaş, A. (2018), “Evaluation of “Türkiye İş Bankası Judgement” of the Constitutional Judgement of the Constitutional”, 33. *Uluslararası Maliye Sempozyumu*, Ekin Yayınevi, ss.102-106.
- Şenyüz, D. (2020). “Vergi İncelemesinde Zaman Bakımından Yetki”. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, (43): 247-264.
- Uçar, O. & Tosun, C. (2020). “Dijital Hizmet Vergisinin Anayasanın Vergilendirmeye Has İlkeleri Bağlamında Değerlendirilmesi”, *Vergi Raporu Dergisi*, 254: 22-41.
- Uslu, H. (2021). “Vergilendirmede Geçmişe Yürümezlik İlkesinin Türk Vergi Hukukundaki Yerinin Anayasa Mahkemesi Karar Örnekleri ile Analizi”. *Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi SBE Dergisi*, 11(3): 1487-1505.
- Danıştay Dergisi* (1973), “Fransız ve Türk Hukuk Sistemlerinde İdari İşlemlerin Geriye Yürümezliği İlkesi”, 11: 85-132.
- Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (1982), *T.C. Resmi Gazete*, 2709, 18.10.1982.
- 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu (2004), *T.C. Resmi Gazete*, 25611, 12.10.2004.
- 143 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (1981), *T.C. Resmi Gazete*, 17402, 16 Temmuz.
- 7456 Sayılı 6/2/2023 Tarihinde Meydana Gelen Depremlerin Yol Açtığı Ekonomik Kayıpların Telafisi İçin Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi İhdası ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, *T.C. Resmi Gazete*, 32249, 15.07.2023.
- Anayasa Mahkemesi’nin 2021/129 Esas Sayılı 2022/33 Karar Sayılı 24.3.2022 tarihli kararı.
- Anayasa Mahkemesi’nin 2014-13916 Başvuru Numaralı 12.1.2017 tarihli Bireysel Başvuru Kararı.
- Anayasa Mahkemesi’nin 2010/7 Esas Sayılı 2011/172 Karar Sayılı 22.12.2011 tarihli kararı.