

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

VERGİLENDİRMEDE ÖNGÖRÜLEBİLİRLİK İLKESİ

Yüksek Lisans Tezi

Yunus Emre VEZİROĞLU

Ankara, 2022

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

VERGİLENDİRMEDE ÖNGÖRÜLEBİLİRLİK İLKESİ

Yüksek Lisans Tezi

Yunus Emre VEZİROĞLU

Tez Danışmanı

Prof. Dr. Cenker GÖKER

Ankara, 2022

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

VERGİLENDİRMEDE ÖNGÖRÜLEBİLİRLİK İLKESİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Tez Danışmanı

Prof. Dr. Cenker GÖKER

TEZ JÜRİSİ ÜYELERİ

Adı ve Soyadı

İmzası

1- Prof. Dr. Cenker GÖKER

2- Dr. Öğr. Üyesi İ. Hakan FURTUN

3- Dr. Öğr. Üyesi Tuğçe AKDEMİR

Tez Savunması Tarihi

05.09.2022

T.C.

ANKARA ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Prof. Dr. Cenker GÖKER danışmanlığında hazırladığım “Vergilendirmede Öngörülebilirlik İlkesi (Ankara,2022)” adlı yüksek lisans tezindeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik davranış ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu, başka kaynaklardan aldığım bilgileri metinde ve kaynakçada eksiksiz olarak gösterdiğimi, çalışma sürecinde bilimsel araştırma ve etik kurallarına uygun olarak davrandığımı ve aksinin ortaya çıkması durumunda her türlü yasal sonucu kabul edeceğimi beyan ederim.



05.09.2022

Yunus Emre VEZİROĞLU

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER.....	i
KISALTMALAR.....	iii
GİRİŞ VE KONUNUN SINIRLANDIRILMASI.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

ANAYASAL VERGİLENDİRME İLKELERİ

I. GENEL AÇIKLAMA VE TARİHSEL SÜREÇ	5
II. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN ANAYASAL İLKELERLE SINIRLANDIRILMASI	12
III. ÖNGÖRÜLEBİLİRLİK İLKESİNİ KAVRAMAYA YÖNELİK İLKELER ...	24
A. Kanunilik İlkesi	26
B. Genellik İlkesi	31
C. Eşitlik İlkesi.....	35

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİNİN BİR GÖRÜNÜMÜ:

ÖNGÖRÜLEBİLİRLİK İLKESİ

I. GENEL AÇIKLAMA.....	39
II. ÖNGÖRÜLEBİLİRLİK İLKESİNE KURAMSAL YAKLAŞIM.....	44
A. Hukuk Devleti Kapsamında Öngörülebilirlik İlkesi.....	44
B. Hukuki Güvenlik İlkesi Kapsamında Öngörülebilirlik İlkesi.....	49
C. Mülkiyet Hakkı Kapsamında Öngörülebilirlik İlkesi	53
D. Sosyal Devlet İlkesi Kapsamında Öngörülebilirlik İlkesi	58

E. Diğer Bazı Anayasal İlkeler Kapsamında Öngörülebilirlik İlkesi.....	62
1. Belirlilik İlkesi.....	62
2. Geçmişe Yürümezlik İlkesi	67
3. Kazanılmış Haklara Saygı İlkesi	74
4. Haklı Beklentinin Korunması İlkesi	75
III. ÖNGÖRÜLEBİLİRLİK İLKESİNİN UYGULANMA ALANLARI.....	80
A. Kanunlaştırma Aşamasında Öngörülebilirlik	80
B. Vergi İdaresinin Uygulamalarında Öngörülebilirlik İlkesi	95
C. Yargılama Aşamasında Öngörülebilirlik.....	102

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİLENDİRMEDE ÖNGÖRÜLEBİLİRLİK İLKESİNİN YARGI KARARLARI ÜZERİNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ

I. DANIŞTAY KARARLARINDA VERGİLENDİRMEDE ÖNGÖRÜLEBİLİRLİK İLKESİ.....	109
II. ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARINDA VERGİLENDİRMEDE ÖNGÖRÜLEBİLİRLİK İLKESİ.....	114
III. AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ KARARLARINDA VERGİLENDİRMEDE ÖNGÖRÜLEBİLİRLİK İLKESİ	130
SONUÇ	137
KAYNAKÇA.....	143
ÖZ	173
ABSTRACT	174

KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
ABAD	: Avrupa Birliği Adalet Divanı
AHBVÜHFD	: Ankara Hacı Bayramı Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
AİHM	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AİHS	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
ATAD	: Avrupa Toplulukları Adalet Divanı
AÜEHFD	: Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi
AÜHF	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi
AÜHFD	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
AÜSBF	: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi
AY	: Anayasa
AYM	: Anayasa Mahkemesi
Bkz	: Bakınız
BVerfGE	: Bundesverfassungsgerichts
C	: Cilt
Çev	: Çeviren
DEÜHFD	: Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
DÜHFD	: Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
E	: Esas
EBYÜHFD	: Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
Ed	: Editör
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
Haz	: Hazırlayan
İBK	: İçtihatları Birleştirme Kurulu

İDDK	: İdari Dava Daireleri Kurulu
İÜHF	: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
K	: Karar
KDV	: Katma Değer Vergisi
m.	: madde
MÜHF	: Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi
OECD	: The Organisation for Economic Co-operation and Development
RG	: Resmî Gazete
s	: sayfa
S	: Sayı
ss	: ...sayfadan...sayfaya
SÜHFD	: Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
T	: Tarih
TAAD	: Türkiye Adalet Akademisi Dergisi
TBB	: Türkiye Barolar Birliği
vd	: ve diğerleri, ve devamı
VDDGK	: Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
VDDK	: Vergi Dava Daireleri Kurulu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
Y	: Yıl

GİRİŞ VE KONUNUN SINIRLANDIRILMASI

Vergilendirme, devlet kurumunun uygarlığın doğuşundan beri var olan ekonomik örgütsel temelini oluşturur. Tıpkı fertlerin yaşamını sürdürebilmesi için bir gelir kaynağına ihtiyaç duyması gibi en büyük üretici ve tüketici olduğu kadar, en büyük yatırımcı olan devletin sistemi sürdürebilmesi için vergilendirme zorunludur.¹ Bilinen geçmişin en eski dönemlerinde dahi vergiye yahut vergi benzerlerine rastlanmaktadır.² Vergi, siyasi bir topluluğun üyesi olmanın karşılığıdır.³

Anayasa'nın ikinci maddesinde devletin “sosyal bir hukuk devleti” olduğu zikredilerek “hukuk devleti ilkesi” Cumhuriyetin bir niteliği olarak anayasal düzeyde dile getirilmiştir. Hukuk devletinin gayesi, devlet gücüyle baskıyı, önceden ilan edilmiş, herkese eşit olarak uygulanan ve herkesçe bilinen durumlara temas eden, genel ve soyut

¹ EKHOLM, Kajsa/FRIEDMAN Jonathan: “Eski Dünya Sistemlerinde ‘Sermaye’ Emperyalizmi ve Sömürü”, Dünya Sistemi – Beş Yüzyıllık mı, Beş Binyıllık mı?, (Ed: Andre Gunder Frank & Barry K. Gills), (Çev: Esin Soğancılar), İmge Kitabevi, Ankara, 2003, s. 156, 157. EMİROĞLU, Cezmi: Türkiye’de Vergi Sistemi, Birinci Kitap Vasıtasız Vergiler, Damga Matbaası, 1932, s. 5.

² ÖNCEL, Muallâ/KUMRULU, Ahmet/ÇAĞAN, Nami/GÖKER, Cenker: Vergi Hukuku, (Gözden Geçirilmiş Güncelleştirilmiş) 30. Baskı, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara, 2021, s. 9.

³ ONAR, S. Sami: İdare Hukukunun Umumi Esasları, I. Cilt, Akgün Matbaası, Üçüncü Bası, İstanbul, 1966, s. 1076.

normların açıkça gerektirdiği hallerle sınırlamaktır.⁴ Nitekim hukuk devleti, modern devletin temel ilkelerinden biri olarak çağdaş demokratik rejimlerin hemen hepsinde kabul görmüştür.⁵ Başat tanımıyla hukuk devleti, keyfiliğin değil hukukun hâkim olduğu, temel hak ve özgürlüklerin korunduğu, yönetimin hukuk kurallarına bağlı olduğu ve bu bağlılığı sağlayacak çeşitli araçların tesis edildiği, vatandaşların hukuki güvenliğinin bulunduğu, neticede bireyin özgür ve onurlu bir hayat sürebildiği sistemdir.⁶ Diğer bir deyişle, tüm eylem ve işlemleri hukukla kuşatılmış devlettir. Hukuk devleti, idarenin faaliyetlerinin idare edilenlerce öngörülebilir olmasını zorunlu kılar.⁷

Bireyin yaşamını kendi arzu ettiği doğrultuda şekillendirmesi ve toplumsal yaşamda tam bir güven duygusu ile hareket edebilmesi, beklenmedik neticelerle

⁴ HAYEK, Friedrich A.: “Bireysel Özgürlüğün Güvenceleri”, Hukuk Devleti: Hukuki Bir İlke Siyasi Bir İdeal, (Ed: Ali Rıza Çoban vd.), Ankara, Adres Yayınları, 2008, ss. 79-99, s. 83.

⁵ AKYILMAZ, Bahtiyar/SEZGİNER Murat/KAYA, Cemil: Türk İdare Hukuku, 10. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2019, s. 68. ÇAĞAN, Nami: “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, AÜHFD, S: 1-4, C:37, 1980, s. 129-151. UYGUN, Oktay: Kamu Hukuku İncelemeleri- İnsan Hakları, Demokrasi, Hukuk Devleti, Egemenlik, XII Levha Yayıncılık, 2. Baskı, İstanbul, 2013, s. 344.

⁶ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 43 vd. ÇOBAN, Ali Rıza: *Giriş* içinde “Hukuk Devleti: Hukuki Bir İlke Siyasi Bir İdeal (Ed: Ali Rıza ÇOBAN, Bilal CANATAN, Adnan KÜÇÜK), Adres Yayınları, 2008, ss. 11-19, s. 11 vd. ATAR, Yavuz: Türk Anayasa Hukuku, Seçkin Yayıncılık, 11. Baskı, Ankara. 2017, s. 107.

⁷ GÜNDAY, Metin: İdare Hukuku, 11. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2017, s. 45. ERDOĞAN, Mustafa: Anayasal Demokrasi, Siyasal Kitabevi, 13. Baskı, Ankara, 2017, s. 118.

karşılaşmamasına, yani davranışlarının sonuçlarını öngörebilmesine bağlıdır. Öngörülebilirliğin, dolayısıyla hukuki güvenliğin tesisi ise devletin evrensel temel hukuk ilkelerine bağlılığı ile mümkündür. Bu noktada, hukuk devleti anlayışının temel ilkelerinden biri ve hukuki güvenliğin bir yansıması olarak karşımıza “öngörülebilirlik ilkesi” çıkmaktadır. Öngörülebilirlik ilkesi, toplumsal hayatta vatandaşların uymak zorunda oldukları hukuk kurallarını önceden bilmelerine, davranış ve eylemlerini bunlara göre şekillendirmelerine olanak tanır.⁸

Fert olarak maddi ve manevi varlığımız yanında sahip olduğumuz servet üzerinden alınan vergiler yoluyla zarara uğramamız da mümkündür.⁹ Hukukun bir işlevi ise kişiyi zarar görmekten korumaktır. Bu sebeple hukuki güvenliğin, özelinde öngörülebilirlik ilkesinin vergi hukukundaki yeri kaçınılmazdır.

Vergilendirmede Öngörülebilirlik İlkesi isimli bu çalışmamızda, hukuk devletinin bir gereği olan hukuki güvenliğin tesisinde olmazsa olmaz bir konumda bulunan öngörülebilirlik ilkesi vergilendirme bağlamında incelenmiştir. İlk bölümde vergilendirme yetkisinin tarihi gelişimi ve birtakım anayasal ilkelerle sınırlandırılması öz bir şekilde ortaya konmaya çalışılmıştır. İkinci bölümde asıl konumuz olan vergilendirmede öngörülebilirlik ilkesinin kuramsal konumu, gerekleri çeşitli boyutlarıyla ortaya konduktan sonra ilkenin kapsamı kanunlaştırma, uygulama ve yargılama aşamaları bakımından ele alınmıştır. Çalışmada 6183 sayılı Kanun’un tahsil zamanasına ilişkin hükümleri konu dışı bırakılmıştır. Üçüncü bölümde, AİHM, AYM ve Danıştay’ın vergilendirmede öngörülebilirlik ilkesine yaklaşımı verilmiş kararlar üzerinden değerlendirilmiştir. Son olarak Türk hukukundaki mevzuat ve uygulama

⁸ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 52 vd. AYM, E. 2015/63

⁹ SMİTH, Adam (Çev: Ahmet Celiloğlu): Hukuk Üzerine, Adalet, Kamu Düzeni, Devletin Gelirleri ve Silahlı Güçler, Pinhan Yayıncılık, İstanbul, 2018, s. 45-46.

eksiklikleri ortaya konularak olması gereken hukuk bakımından vergilendirmede öngörülebilirlik ilkesinin kapsamı dile getirilmeye çalışılmıştır.



BİRİNCİ BÖLÜM

ANAYASAL VERGİLENDİRME İLKELERİ

I. GENEL AÇIKLAMA VE TARİHSEL SÜREÇ

Devletin kökenine ilişkin dünden bugüne farazi nitelikte çok sayıda teori ortaya atılmıştır. Bütün bu faraziyeleri incelemek yerine verginin kökenine temas edebileceğini düşündüğümüz devletin ortaya çıkışına ilişkin tarihsel bir faktörden bahsetmekle yetineceğiz. Cilalı taş devri olarak adlandırılan Neolitik Çağ'da, organizasyon yeteneği gelişmiş, yerleşik tarım toplumları ile savaşı ve saldırgan göçebe topluluklar arasında yağma ilişkisi vardı.¹⁰ İlk zamanlar sürekli bir nitelik arz etmeyen yağmalama, iklim koşulları ve çeşitli sebeplerle göçebe toplulukların tarım toplulukları üzerinde sürekli egemenlik kurmasıyla sonuçlanmıştır. Bu egemenlik ilişkisinde tarım toplumunun emeği ve mahsulünden doğrudan yararlanan göçebe topluluk, bir taraftan da diğer göçebe topluluk saldırılarına karşı da onları savunmuşlardır.¹¹ Sonuçta bu egemenliğin sürekli hale gelmesiyle devlet ortaya çıkmıştır.

Tarih boyunca insanları devlet otoritesi altında birleşmeye iten temel düşünce yararlılıktır.¹² Birtakım ihtiyaçların devlet tarafından yerine getirilmesi hemen her

¹⁰ ÖZCAN, Mehmet Tevfik: Modern Toplum ve Hukuk Devleti, Tekin Yayınevi, İstanbul, 2017, s. 13. GÖZLER, Kemal: Devletin Genel Teorisi, Ekin Yayıncılık, 3. Baskı, 2011, s. 41

¹¹ AKDOĞAN, Abdurrahman: Kamu Maliyesi, 21. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2020, s. 125. GÖZLER, Devletin Genel Teorisi, s. 41.

¹² SMİTH, Adam: Hukuk Üzerine, Adalet, Kamu Düzeni, Devletin Gelirleri ve Silahlı Güçler, (Çev: Ahmet Celiloğlu), Pinhan Yayıncılık, İstanbul, 2018, s. 49.

toplumda en erken zamanlarda duyulan bir gereklilik olmuştur.¹³ Devlet, ülke dışından gelebilecek saldırılara karşı ülkesi içinde yaşayanları, ülke içinde ise toplumun huzur ve sükununu koruyarak toplumun genel yararını sağlar.¹⁴ Toplumun çeşitli tabakaları arasındaki barış ve düzenin devamı kimileri için adaletsiz bir durum oluştursa da -bu bazen vergi yükümlüsü için de olabilir- daha büyük sıkıntılara engel olmak ve nihayetinde toplumsal fayda için devlet otoritesine itaat edilir.¹⁵ Bunun dışında, adaletin tesisi ile toplum içindeki uyuşmazlıkların giderilmesi de devletin temel ödevlerindendir. Kısaca yönetenlerin görevi, yönetilenlerin varlığı ve düzenini korumak, onların maddi ve manevi ihtiyaçlarını karşılamak ve kişiliklerini gerçekleştirmelerine yardımcı olmaktır.¹⁶ Bu düzenin devamı ise devlet aygıtının sürekli işlemesine, devletin vergilendirme ile sağlayacağı düzenli mali kaynaklara bağlıdır.¹⁷

Geçmişte devletin giderlerini, dini ve özel merasimler ile savaşlar için yapılan harcamalar oluşturmaktaydı. İlkçağ medeniyetlerinde dini bir mükellefiyet şeklinde ortaya çıkan, Ortaçağ'da tebaanın kral yahut derebeyine kendi rızası ile bahşettiği bir

¹³ ULUATAM, Özhan: Kamu Maliyesi, İmaj Yayınevi, 9. Baskı, Ankara, 2005, s. 27.

¹⁴ DAVER, Bülent. Siyasal Bilime Giriş, AÜSBF Yayınları, Ankara, 1968, s. 157.

¹⁵ SMİTH, s. 50. Benzer şekilde Rousseau, bireyin kendisi için iyi olanı değil de toplum için iyi olanı öncelediği durumda, herkes için istenilen bir genel duruma erişilebileceğini ifade eder. Bkz: UYGUN, Oktay: Demokrasi, Tarihsel, Siyasal ve Felsefi Boyutlar, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2011, s. 380.

¹⁶ BALTA, Tahsin Bekir: İdare Hukuku I Genel Konular, AÜSBF Yayınları, Ankara, 1970, s. 9. AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 12-13.

¹⁷ BALTA, s. 25. ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 41.

yardım görünümüne bürünen vergi, zaman içerisinde muhkem bir kurum halini almıştır.¹⁸ Cebirlik, bugünkü anlamında olmasa bile ortaya çıkışından bu yana vergilerin bir niteliğidir. Bugün vergilendirme ve harcama konularında yetki sahibi yönetenlerin yönetilenlerce belirlenebildiği demokratik sistem içerisinde verginin cebri niteliği bir bakıma törpülenmiştir.¹⁹

Devletin, insanların güvenlik ve özgürlük içinde yaşama ihtiyacının bir sonucu olduğu kuşkusuzdur.²⁰ Bugün dahi toplumsal adalet ve esenliğin tesisi devletin varlığıyla özdeş kabul edilir. Ne var ki değişen ve gelişen dünyada bireyin ekonomik, sosyal, kültürel ve toplumsal ihtiyaçları olabildiğince çeşitlenmiş, bu durum devleti bireylerin ihtiyaçlarıyla daha yakından ilgilenmek durumunda bırakmıştır.²¹ Böylece güvenliğin ve asayişin tesisi gibi temel beklentilerle yetinmek birey açısından geçmişte kalırken, kamu hizmeti anlayışıyla da devletin çok çeşitli alanlarda faaliyet göstermesi gereklilik hâlini almıştır. Toplumun ihtiyaçlarına karşılık kullanılan kamu hizmetinin belirlenmesinde bireysel taleplerden ziyade toplumun genel yararı ve arzusu dikkate alınırken; bunları üreten ve sunan, kamu kuruluşları marifetiyle bizatihi devlettir.²² Toplumun geneli için yararlı olacağı düşünülen bu hizmetlerin gerçekleşmesi için gerekli mali kaynak ise yine

¹⁸ Eski medeniyetlerde vergilendirmenin ortaya çıkışı için bkz: ERKİN, Gözde: Türk Hukukunda Vergilendirme Yetkisi, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015, s. 18-25.

¹⁹ ÇAĞAN, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, s. 131.

²⁰ GİRİTLİ, İsmet. Hükümet Tasarrufları, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 1958.

²¹ BALTA, s. 72 ÇAĞLAYAN, Ramazan: İdare Hukuku Dersleri, Adalet Yayınevi, 9. Baskı, Ankara, 2021, s. 108-109

²² ERGİNAY. s. 3. ÇAĞLAYAN, s. 242-245.

toplumun kendisinden vergi adı altında karşılanır.²³ İşte bu mali kaynağı uhdesine alarak kamu hizmetleri için harcayan devlet, bunu vergilendirme yetkisi ile gerçekleştirir.²⁴ Özellikle II. Dünya Savaşı sonrası liberal ekonomilerde yaşanan sorunlar, sosyal ve ekonomik süreçlere etkin biçimde dâhil olan, bireyin hayatının tüm yönleri ile ilgilenen, ekonomik ve sosyal imkânlarla ulaşmasında eşit şans tanıyan, vatandaşlarına asgari bir hayat standardını sağlamayı hedefleyen sosyal devlet ve refah devleti anlayışını doğurmuştur.²⁵ Bugün refah devleti, neo-liberal politikaların etkisiyle çözülmeye başlasa da sosyal devletin etkisi artarak devam etmekte, dolayısıyla vergilendirme mefhumu da değişip gelişmektedir.²⁶

Vergilendirme, devletin ihtiyaç duyduğu mali kaynakları elde etmesine yarayan fiili güç ve hukuki yetkidir.²⁷ Bu yetkiyle varlık kazanan devlet, ülkesi sınırları içinde yaşayan bireylerden mali talepte bulunur. Bu anlamda vergilendirme, “*devletin varlık*

²³ KUMRULU: “Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler”, AÜHFD, C:40, S:1, 1988, ss. 237-250, s. 243. ERGİNAY. s. 3.

²⁴ ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s. 4.

²⁵ ESER, Hamza Bahadır/ MEMİŞOĞLU, Dilek/ ÖZDAMAR, Gökhan. “Sosyal Siyasetin Üretilmesi Sürecinde Refah Devletinden Neo-Liberal Devlete Geçiş: Devletin Kamu Hizmeti Sunma İşlevinin Değişimi”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi Y.2011, C.16, S. 2, S. 201-217, s. 202.

²⁶ YÜZBAŞIOĞLU, Necmi: Anayasa ve Ekonomi, Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler, (Ed: Feridun Yenisey vd.), XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2012, ss. 33-58, s. 39-41. ÖZCAN: Avrupa Toplulukları Adalet Divanı Kararları Işığında Haklı Beklentilerin Korunması, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011, s. 1. ESER/MEMİŞOĞLU/ÖZDAMAR: s. 209.

²⁷ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 39. ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, s. 3.

koşulu” olup devlet egemenliğinin olmazsa olmazı olan mali egemenliğin bir sonucudur.²⁸ Vergilendirme, borçlanma, harcama, bütçe yapma, kamu mali yönetimi, mali egemenliğin iktidara sağladığı yetkililerdir. Vergilendirme mali alanda devletin egemenliğe dayanarak ülkesi üzerinde sürdürdüğü bu yetkilerden en önemlisidir. Bu yüzden devlet egemenliğinin tabi olduğu sınırlar mali egemenlik için de geçerlidir.²⁹ Zira vergilendirme doğrudan doğruya bireyin temel hak ve özgürlük alanına müdahale niteliği taşır. Devlet, vergi ilişkisinin alacaklısı sıfatıyla vergiye ilişkin yaptığı her işlemde doğrudan bireyin cebine el atar ve servetinin bir kısmına el koyar.³⁰ Vergilendirme, tıpkı şiddet tekelinde olduğu gibi devlet gücünün en yoğun hissedildiği alandır.³¹

Kamu hizmetlerinin yürütülmesi için ihtiyaç duyulan mali kaynakların toplanması amacına yönelik vergilendirme, dar anlamda devletin ve bu yetkiyi devletten almış kamu tüzel kişilerinin vergi koyma yetkisini; geniş anlamda modern devletin yüklendiği güvenlik, adalet ve eğitim gibi geleneksel görevlerinin yanında ekonomik, sosyal,

²⁸ KARAKOÇ, Yusuf: “Vergi Gelirlerinin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi”, Mehmet Akif Aydın’a Armağan, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, C:21, S:2, 2016, ss. 413-456, s. 415. ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, s. 3 vd.

²⁹ ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, s. 3.

³⁰ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 4. KARAKOÇ, Yusuf: Genel Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 7. Baskı, Yetkin Yayıncılık, Ankara 2014, s. 994. KARAKOÇ, Yusuf: “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, DÜHFD, Cilt: 15, Özel Sayı, 2013, ss. 1259-1308, s. 1259.

³¹ TOPUZKANAMIŞ, Engin: “Yeniden Paylaşım, Vergilendirme ve Adalet”. DEÜHFD, C:14 S:1, Haziran 2012, ss. 103-131.

kültürel amaçlarının gerektirdiği giderleri karşılamak için gerçek ve tüzel kişilere getirdiği her türlü mali yükümlülüğe ilişkin yetkisini kapsamaktadır.³²

Vergilendirme yetkisinin hukuki niteliği, egemenlik kavramından hareketle ve zaman içerisinde egemenlik anlayışındaki değişimlere göre farklı yorumlanmışsa da modern anlayış vergilendirmeyi devlet egemenliğine dayandırır.³³ Soyut bir kavram oluşuna koşut olarak bugüne değin üzerinde ittifak edilmiş bir tanımı bulunmayan egemenlik, bir ülkedeki “*en üstün buyurma gücü*” olarak nitelendirilmektedir.³⁴ Egemenliğin sınırsız ve mutlak olduğu düşüncesinin zaman içerisinde yerini kısmi bir emretme gücüne sahip, evrensel birtakım ilke ve kurallarla sınırlandırılmış bir egemenlik anlayışına terk etmesine paralel olarak vergilendirmeye ilişkin yetkiler de sınırlandırılmıştır.³⁵ Nitekim mali egemenliğin iktidara sağladığı vergilendirme yetkisini çeşitli açılardan sınırlandırmak zaman içerisinde yönetilenlerin güvenliği için zaruri hâle gelmiştir. Vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması bir yandan demokratik düzenin

³² MUTLUER, M. Kâmil: Vergi Genel Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2. Baskı, İstanbul, 2008, s. 9. ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 39.

³³ ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, s. 4. KANETİ, Selim: Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989, s. 3. TURHAN, Salih: Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998. s. 21. ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 39. ÇOMAKLI, Şafak/ AK, Ahmet/ AYRANGÖL, Zülküf: Vergi Hukuku- Genel İlkeler ve Esaslar, Savaş Yayınevi, Ankara, 2014, s. 1.

³⁴ TURHAN, Mehmet: Anayasal Devlet, Naturel Yayıncılık, Genişletilmiş 3. Baskı, Ankara, 2004, s. 35.

³⁵ ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, s. 2.

temel taşı olmuş, diğer yandan demokratik düzenin olgunlaşıp serpilmesinde rol oynamıştır.³⁶

Vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması ile demokrasinin gelişimi paralellik gösterir.³⁷ Çağdaş demokrasi anlayışı, çoğunluğun iradesine saygıyla birlikte, bu iradeyi sınırlı ve toplumun genelinin temel hak ve özgürlüğünü güvence altına alan anlamı ile kabul etmektedir.³⁸ Bu anlayış doğrultusunda devlet iktidarının bireyin hak ve özgürlükleri lehine sınırlandırılmasıyla beraber “hukuk devleti” kavramı ortaya çıkmıştır.³⁹ Hukuk devleti, her şeyden önce verginin kanuniliğini, vergilendirmede eşitlik ve genellik ilkelerini gerektirir.⁴⁰ Bireylerin hukuki güvenliğinin sağlanması da hukuk devletinin temel şartıdır. Buradan da vergilendirmede belirliliğin temin edilmesi, vergi düzenlemelerinin geçmişe yürütülmemesi ve kıyas yasağı gibi temel kurallar karşımıza çıkmaktadır. Sosyal devlet anlayışı ise vergilendirmenin sosyal adalet ve ekonomik kalkınma amacı yönünde gerçekleştirilmesini ister.⁴¹

³⁶ AKDOĞAN, Abdurrahman: Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, 11. Baskı, Ankara, 2013, s. 4. ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, s. 6.

³⁷ ARSEL, İlhan: Anayasa Hukuku: Demokrasi, Ankara: Doğu Matbaacılık, 1964, s. 91-100. ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, s. 6.

³⁸ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 40. ÇAĞAN, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, s. 130. YÜZBAŞIOĞLU, Necmi: Anayasa Hukukuna Giriş, Beta Yayınları, İstanbul, 2017, s. 84-85.

³⁹ ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, s. 144.

⁴⁰ YİĞİT, Uğur: Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019, s. 125-126. ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, s. 6.

⁴¹ GÜMÜŞ, Tarık: Sosyal Devlet Anlayışının Gelişimi ve Dönüşümü, XII Levha Yayınları, İstanbul, 2010, s. 203-204. ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, s. 6.

II. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN ANAYASAL İLKELERLE SINIRLANDIRILMASI

Toplumsal yaşamın merkezinde bulunan insanın çağlar ötesinden gelen adalet arayışının kümülatif verisi, evrensel hukuk ilkeleridir. Gerçekten, toplumsal yaşamı yazılı kurallarla düzenlemenin yetersizliği yanında hukuka içkin değerin ne olduğu Aristo'dan bu yana sorgulanmaktadır.⁴² Toplumsal ihtiyaçların tetiklediği müşterek adalet duygusundan doğan hukukun genel ilkeleri, toplumsal yaşamı düzenleyen hukuk kurallarına kaynaklık eder.⁴³ Diğer bir anlatımla, özünde soyut adalet anlayışını barındıran değerler hukuk ilkeleri olarak barizleşmiş, bu ilkeler her bir hukuk disiplini açısından anlam kazanmıştır. Bu şekilde, her bir hukuk normu ve hatta normu dayanak alan her bir işlemin menşei ilgili hukuk ilkesi olduğu gibi geçerlilik kriteri de yine ilgili hukuk ilkesidir. İlkeler, meşruluk sorununun çözümünde genel geçer ölçütler yaratmaya çalışan evrensel hukuk değerleridir.⁴⁴ İlkelerin taşıdığı temel değerler, hukuk normları vasıtasıyla ilintili bulunduğu konularda yaşatılırlar. İlkeler ışığında neşet eden pozitif hukuk kuralları, bizzat onu yapanın iradesinden de bağımsız olur. Buradan ilkelerin temas ettiği normları keyfilikten uzaklaştırarak güvenilir genelgeçer kurallara dönüştürdüğünü

⁴² KARAYALÇIN, Yaşar: “Hukukun Üstünlüğü (Kavram – Bazı Problemler)”, AÜSBF Dergisi, C:47, S:3, 1992, ss. 193-214, s. 196. Milattan önce 384 ile 322 yılları arasında yaşam süren ilk çağ filozofu Aristo'nun hayatı ve hukuka dayalı devlet felsefesi için bkz: FENDOĞLU, Hasan Tahsin: “Aristoteles'in Devlet Felsefesi ve Önceki Anayasa Hukukumuz”, DÜHFD, S:6, 1993, ss. 129-155, s. -130-143.

⁴³ KABOĞLU, İbrahim: “Hukukun Genel İlkeleri ve Anayasa Yargısı Özgürlükler Hukuku Açısından Bir Yaklaşım”, Anayasa Yargısı Dergisi, C: 8, 1991, ss. 291-322.

⁴⁴ GÜRBÜZ, Ahmet: “Evrensel Hukuk Değerleri ve İlkelerinin Somut Hukuk Disiplinleri Bağlamında Detaylandırılması Sorunu”, DÜHFD, C:15-16, S: 22-25, 2010-2011, s. 1-9.

düşünebiliriz. Hukukun genel ilkeleri, modern bir devlette kişilerin güven içinde yaşamalarını ve geleceği öngörebilmelerini sağlar.⁴⁵ Nitekim yönetenlerin yetkilerini kullanırken anayasa ve yasalar yanında genel ilkelerin de çizdiği sınırlara riayet ettiği rejim, hukuk devleti olarak tanımlanmıştır.⁴⁶

Günümüzde hukuk sistemleri, ilkeler aracılığıyla somutlaştırdığımız bu evrensel hukuk değerlerine saygısı ve bağlılığı ölçüsünde adil, meşru ve makbul kabul edilmektedir.⁴⁷ Bu saygı ve bağlılık, söz konusu ilkelere en üst düzey yazılı hukuk kaynağı olan anayasalarda yer verilerek gösterilmiştir.⁴⁸ Devlet teşkilatının kurulmasını ve iktidarın kullanılmasını düzenleyen metinler olmaları yanı sıra insanın insan olmasından kaynaklanan en temel haklarını yöneten güce karşı koruyup güvence altına almaları, anayasaların ortaya çıkışında başta gelen rolü olmuştur.⁴⁹ Hukukun genel ilkeleri olarak kavramlaşan ortak değer hükümleri anayasalarda haklar bloğu şeklinde sistemleştirilmiştir.⁵⁰ Bunların hizmet ettiği ilkesel amaç; yönetenlerin yetki ve gücünün üstün bir yazılı metinle sınırlandırıldığı, hak ve özgürlüklerin güçsüzler lehine

⁴⁵ BEREKET, Zuhâl. Hukukun Genel İlkeleri ve Danıştay, Yetkin Yayınları, Ankara, 1996, s. 6.

⁴⁶ VELİDEDEOĞLU, Hıfısı Veldet: “Türk Anayasası Açısından Hukuk Devleti”, Danıştay Dergisi, Y: 3, S:11, s. 14.

⁴⁷ GÜRBÜZ, s. 1-9.

⁴⁸ AKIL, Abdülkadir. "Hukukun Genel İlkeleri ve Hukukun Gelişimine Etkisi", EBYÜHFD, C:7, S: 3-4, 2003, ss. 385-423. HATEMİ, Hüseyin: “Hukukun Üstünlüğü”, İslâmî Araştırmalar Dergisi, 2001, C:14, S:2, s. 207-209, s. 209.

⁴⁹ TANİLLİ, Server: Devlet ve Demokrasi- Anayasa Hukukuna Giriş, Say Yayınları, 5. Basım, İstanbul, 1988, s. 7-8. YÜZBAŞIOĞLU, Anayasa Hukukuna Giriş, s. 5-6.

⁵⁰ KABOĞLU, Hukukun Genel İlkeleri, s. 302.

korunduğu, denge ve kontrol mekanizmalarının etkili bir şekilde işlediği hukuk devletini inşa etmek ve hukukun üstünlüğünün sürekliliğini sağlamaktır.⁵¹ Demokratik toplumlarda olduğu gibi bizde de temel haklar Anayasa tarafından güvence altına alınmıştır. Nitekim Anayasa Mahkemesi kanunların temel ilkelere aykırı düzenlemeler içermeyeceği yanında bu ilkelerin kanun koyucuyu da bağladığını birçok kararda dile getirmiştir.⁵²

Hukukun diğer dallarında olduğu gibi vergi hukukunda da sistemi belirleyen en üst norm Anayasa’dır.⁵³ Bireyin vergiler aracılığıyla devleti finanse etmesi günümüz dünyasında çoğu kez anayasalar yoluyla bireye yüklenen bir ödevdir.⁵⁴ Benzer şekilde ülkemizde de vergilendirme yetkisi ve tabi olduğu birtakım ilkeler Anayasa’nın “*Siyasi Haklar ve Ödevler*” bölümü içerisinde “*Vergi Ödevi*” başlığı altında 73. maddede düzenlenmiştir. Ödev; hak kavramından hareketle,⁵⁵ çoğu kez de “hak” kavramının karşısında “hukuki yükümlölük” şeklinde açıklanmaktadır.⁵⁶ Diğer bir anlatımla vergi ödevinin, ilişkinin alacaklı tarafı olan devlet için bir hak iken borçlu tarafında bulunan vatandaş için hukuki bir yükümlölük olduğu söylenebilir.⁵⁷ Vergilendirme,

⁵¹ ANAYURT, Ömer: Anayasa Hukuku Genel Kısım (Temel İlkeler, Kavram ve Kurumlar), Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2018, s. 40. KARAYALÇIN, s. 195.

⁵² AYM, E.2003/31, K.2003/87, 08.10.2003.

⁵³ TAŞKAN, Yusuf Ziya: Vergi Hukuku- Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi, Adalet Yayınevi, 3. Baskı, Ankara, 2020, s. 45.

⁵⁴ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 4.

⁵⁵ SABAN, Nihal. Vergi Hukuku, Beta Yayınları, 9. Baskı, İstanbul, 2019, s. 13.

⁵⁶ YÜZBAŞIOĞLU, Anayasa Hukukuna Giriş, s. 102. GÜRİZ, Adnan: Hukuk Felsefesi, Siyasal Yayınları, 11. Baskı, Ankara, 2015, s. 120.

⁵⁷ GÜRİZ, s. 319-320.

parlamentoların kazandığı ilk yetki olması yanında bireyin hak ve özgürlük alanına doğrudan bir müdahale teşkil ettiğinden, anayasal devletlerde⁵⁸ bu müdahalenin çerçevesi anayasada belirlenen kurallarla kesinkes çizilmiştir.⁵⁹ Vergi ilişkisi bir tarafın devlet olduğu, dolayısıyla tarafların eşit konumda bulunmadığı bir ilişkidir. Bu sebeple, zaman içinde vergi ilişkisi her iki tarafı açısından çeşitli kurallara bağlanmıştır. Bu kurallar ilişkinin alacaklı tarafı olan devletin alacağını güvenceye alırken, borçlu konumundaki vatandaşa vergilendirme karşısında belirli güvenceler sağlayan birtakım ilkelere dönüşmüştür.⁶⁰ İşte anayasadan kaynaklanan ve vergi hukuku yapısının sütunlarını oluşturan bu ilkeler “vergilendirme ilkeleri” olarak adlandırılmaktadır.⁶¹

Demokratik bir toplumda vergilendirme yetkisinin sınırlarını çizmek, verginin muhatapları açısından hayatidir. Bu sebepten devletin vergilendirmeye ilişkin sahip olduğu yetkilerin anayasal vergilendirme ilkeleri marifetiyle sınırlandırılmasıyla bir denge kurulmak istenmiştir. Bu yönüyle vergilendirme ilkeleri yasama ve yürütme organlarının sınırlarını belirleme noktasında son derece değerli enstrümanlardır. Bunların

⁵⁸ Anayasal Devlet için bkz: TEZİÇ, Erdoğan. Anayasa Hukuku, 5. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 1998, s. 2 vd. Aynı yönde bkz: FENDOĞLU, Hasan Tahsin: Anayasa Hukuku, 7. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019, s. 36 vd.

⁵⁹ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 39. ÇAĞAN, Nami: “Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi”, AYD, C:1, 1984, s. 171.

⁶⁰ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 4.

⁶¹ LANG, Joachim: “Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri”, (Çev: Funda Başaran), Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul 2000, s. 3. KARAKOÇ, Anayasal Vergilendirme, s. 1263.

bağlayıcılığını sağlamak için anayasal metinlere dönüştürülmesi anayasanın koruduğu değerler olarak hayata geçirilmesi açısından oldukça önemlidir.⁶²

Geçmişten günümüze vergilendirmenin tabi olacağı ilkeler çeşitli yazarlarca farklı şekillerde ortaya konmuştur. Genel olarak bakıldığında Adam Smith'in eşitlik, belirlilik, uygunluk ve iktisadilik ilkeleri; Wagner'in maliye politikası açısından vergilendirme ilkeleri, iktisadi vergilendirme ilkeleri, adaletin tesisine ilişkin ilkeler; Haller'in faydalanma ve iktidar ilkeleri ışığında günümüzde geçerli ilkelere ulaşılmıştır.⁶³ Vergilendirme ilkeleri, verginin mali, ekonomik, sosyal ve diğer fonksiyonlarının gerçekleştirilmesine yönelik, etkin ve öngörülebilir vergi düzeninin oluşturulması amaçlarına hizmet eder.⁶⁴

Vergilendirme ilkeleri geçmişten günümüze insanlığı etkileyen çeşitli olaylar neticesinde ortaya çıkmış ve gelişme göstermiştir.⁶⁵ Vergilendirme yetkisinin nasıl kullanılacağı sorunu anayasalar haricinde özgürlük metinlerine de konu olmuştur.⁶⁶ Bugün dokunulmaz ve kutsal bir değer olarak kabul ettiğimiz özgürlük, insanın varoluşundan beri en büyük mücadelesinin adıdır. Çoğu kez iktidar sahiplerinin ağır ve haksız vergi taleplerine karşı yürütülen bu mücadelenin köşe taşları olarak nitelendirilebilecek birtakım belgeleri çalışmamız kapsamında kısaca ele almakta yarar

⁶² AKDEMİR, Tuğçe: “Vergi Hukuku Açısından Türk Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru Yolu”, TBB Dergisi, S: 111, 2014, ss. 255-278, s. 270.

⁶³ SABAN, s. 41. TURHAN, Vergi Teorisi ve Politikası, s. 190-191.

⁶⁴ YİĞİT, Uğur: Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008, s. 47. SAĞBAŞ, İsa. Vergi Teorisi, Ece Matbaası, Ankara, 2011, s. 73. SABAN, s. 41.

⁶⁵ TAŞKAN, Vergi Hukuku, s. 32-33. YİĞİT, Mali Güç, s. 50.

⁶⁶ SABAN, Nihal. Vergi Hukuku, Beta Yayınları, 9. Baskı, İstanbul, 2019, s. 3.

görüyoruz. Bu belgeler hukuk güvenliğinin garanti altına alınmasına yönelik atılan ilk ve en önemli adımlardır.

Siyasal iktidarın toplumsal özgürlükler lehine sınırlandırıldığı ilk ülke olarak İngiltere ileri sürülür.⁶⁷ Gerçekten İngiltere’de özgürlük kavramının 1215 tarihli “*Magna Carta Libertatum*”a değin uzanan köklü bir geçmişi vardır.⁶⁸ Magna Carta, toplumun hemen her kesiminin hak ve özgürlüklerini dile getirmesiyle kendisinden sonra gelecek birçok önemli belge ve bildiriye Ortaçağ karanlığından ışık tutmuştur.⁶⁹ Baronlar ve ahaliden aldığı vergilere rağmen uzun yıllar süren savaştan yenik çıkan Kral John,⁷⁰ baronların artan muhalefetiyle soylular ve din adamlarından oluşan meclisin onayı olmaksızın vergi koyulamayacağını öngören, dolayısıyla keyfi vergilendirme yetkisini sınırlandıran fermanı imzalamak zorunda kalmıştır.⁷¹ Bu ferman, halkın temsilcilerinin bulunduğu meclislerin onayı olmaksızın vergilendirme yapılamayacağı anlamına gelen

⁶⁷ AKIN, İlhan F.: Kamu Hukuku, Beta Yayınları, 7. Bası, İstanbul, 1993, s. 280.

⁶⁸ “*Büyük Özgürlük Fermanı*” AKIN, s. 280.

⁶⁹ TAŞDÖĞEN, Salih: “Temsilsiz Vergi Olmaz İlkesi Bağlamında Magna Carta'ya Farklı Bir Bakış”, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, S:40, 2021, ss. 120-142, s. 121.

⁷⁰ 1214’te John, kaybettiği toprakları geri almak üzere girdiği Bouvines Muharebesi’nde Fransa’ya karşı ağır bir yenilgi yaşamış, yenilgi sonrası savaşın finansörü olan baronların (büyük toprak sahipleri) şiddetli tepkisi karşısında Magna Carta Libertatum adlı antlaşmayı 15 Haziran 1215 tarihinde imzalamıştır. Bkz: PHILLIPS, Charles. "Battle of Bouvines". Encyclopedia Britannica, 20 Jul. 2021, <https://www.britannica.com/event/Battle-of-Bouvines-1214>. Erişim Tarihi: 26 March 2022.

⁷¹ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 4. ÇAĞAN: s. 16.

“*temsilsiz vergi olmaz*” ilkesine yönelik atılan ilk adım sayılmaktadır.⁷² Bir bakıma vergilerin kanuna dayanarak salınması fikri ilk kez Magna Carta’da dile getirilmiştir.⁷³ Dünyada özgürlükler adına atılmış ilk, belki de en büyük adım olan Magna Carta’nın vergilendirmeye ilişkin getirdiği eşsiz ilkeler şu ifadelerde anlamını bulmuştur: “*Fiziksel varlığımızın kefareti ödenmek suretiyle esaretten kurtarılması, en büyük oğlumuzun şövalyeliğe kabul töreni ve en büyük kızımızın ilk evliliği hariç, krallığımızda Genel Meclis onayı olmadıkça şövalyelerimizden askerlik hizmeti karşılığı vergi ya da katkı parası alınmayacak; söz konusu üç durum için sadece makul bir katkı payı talep edilecektir.*”⁷⁴ Görüleceği üzere, maddede üç istisna dışında hiçbir verginin “genel meclis onayı”⁷⁵ olmadıkça toplanamayacağı deklare edilmiştir. Genel meclisin vergi ile menfaatleri doğrudan etkilenecek kimselerden müteşekkil olduğu görülmektedir. O halde Magna Carta’nın “*rızasız vergi olmaz*” ilkesini hayata geçirerek vergiden etkilenecek kimseler için bir koruma amacı taşıdığı söylenebilecektir.⁷⁶ Diğer bir ifadeyle vergiler

⁷² ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, s. 16.

⁷³ KUMRULU, AHMET G.: “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, AÜHFD, C: 36, S: 1-4, 1979, ss. 147-162, s. 148.

⁷⁴ Magna Carta 12. madde için bkz: ALATLI, Alev (Derleyen): Batı’ya Yön Veren Metinler Kökleri/Orta Çağlar, Cilt: 1, İlke Eğitim ve Sağlık Vakfı Yayınları, İstanbul, 2010, s. 372.

⁷⁵ Magna Carta’nın 14. maddesinde tüm başpiskoposlar, piskoposlar, manastır başrahipleri, kontlar ve büyük baronlardan müteşekkil bir toplantıdan bahsedilmektedir. Toplanma ve karar usulünün mahiyeti gereği, heyetin “*genel meclis*”, kararın “*genel meclis onayı*” şeklinde çevrildiği metin tarafımızca muteber görülmüştür. Bkz: ALATLI, Batı’ya Yön Veren Metinler.

⁷⁶ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 9.

salınmadan yükümlülerin rızası alınması gerekliliği ortaya konmuştur.⁷⁷ Magna Carta, vergilerin genel meclis onayından geçmesi gereğini ortaya koyarak parlamentonun etkinliğini artırmıştır. Esasen demokrasinin vazgeçilmezi ve apaçık göstergesi olan parlamentoların doğuşu, mutlak iktidarın vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasına yönelik faaliyetlerin bir sonucudur.

Magna Carta ile başlayan özgürlük mücadelesinin devamında yayımlanan 1628 Haklar Dilekçesi (*Petition of Right*), parlamentoda kabul edilen bir kanuna dayanmadıkça hiçbir yurttaşın herhangi bir yolla vergi vermeye zorlanamayacağına ilişkin önemli hükümler içeriyordu.⁷⁸ “*Temsilsiz vergi olmaz*” ilkesinin açık bir ifadesi olan bu metin, Amerikan Bağımsızlık Hareketi ve Fransız İhtilali’nin de ateşleyicisi olmuştur.⁷⁹

İngiliz tahtına oturmanın bir şartı olarak sunulan⁸⁰ ve 1689 yılında İnsan Hakları Bildirgesi (*Bill of Rights*) olarak yasallaşan belge ile parlamentonun, vergi salımı ve toplanması hakkına sahip olduğu belirtilerek monarşi karşısında kesin üstünlüğü belgelenmiştir.⁸¹ Bildirgede vergilendirmenin parlamentonun izni ve belirlediği usul dışında yapılmasının yasadışı olduğu açıkça vurgulanmıştır.

⁷⁷ TAŞDÖĞEN, s. 134.

⁷⁸ ARSEL, İlhan: Anayasa Hukuku, Ankara, 1968, s. 113-114.

⁷⁹ KUMRULU, “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, s. 148.

⁸⁰ Bildirge, ülkeyi tiranlık rejimiyle yönetmek isteyen Kral II. James’in hukukun üstünlüğü talebiyle ortaya çıkan 1688 İngiliz Devrimi ile devrilip Fransa’ya kaçışı sonrası, tahtta hak iddia eden kızı Mary ve Hollandalı eşi William’a Parlamento tarafından tahta geçmenin bir koşulu olarak sunulmuştur. Bkz: ALATLI, Batı’ya Yön Veren Metinler, s. 928.

⁸¹ BOZKURT, Argun: Hukukun Öyküsü, Seçkin Yayıncılık, 2. Baskı, Ankara, 2018, s. 296.

1787 tarihli Amerikan Anayasası'nın da çekirdeği sayılan 1776 tarihli Virginia Haklar Bildirgesi'nde (*Virginia Declaration of Rights*), "...kamu yararı için, kendinin ya da seçtiği temsilcilerin rızası olmadan kişiden vergi alınamaz, mülkünden yoksun bırakılamaz..."⁸² denilerek kimsenin onayı olmadan vergi yükü ile karşı karşıya gelmemesi, diğer hak ve özgürlükler ile birlikte zikredilmiştir.⁸³

1789 İnsan Hakları Bildirgesi (*Declaration of Human and Civic Rights*) ile mülkiyetin müdahale edilemez ve korunması gereken temel bir hak olduğunun altı çizilerek vergilendirmenin meşruiyetinin çerçevesi çizilmiş; halkın temsilcileri vasıtasıyla ve eşitliğe riayet edilerek yapılması halinde, vergilendirmenin mülkiyete müdahalesi meşru sayılmıştır.⁸⁴ Burada meşruiyetin ölçütü günümüz anayasal rejimlerinde düstur edinilen iki ilkeye işaret etmektedir: "temsilsiz vergi olmaz" ve "vergilendirmede eşitlik". İnsan Hakları Bildirgesi'nin 13. maddesinde, toplumsal hizmetlerin devamı için verginin kaçınılmaz olduğu ve verginin tüm vatandaşlar arasında, imkanları dahilinde eşit olarak ödeneceği vurgulanmıştır.⁸⁵ Bunun yanında verginin halkın temsilcileri aracılığıyla salınmasının gerekliliğini, toplanan vergilerin ne için kullanılacağını takip edileceğini, verginin miktarının, matrahının, tahakkuk şekli ve

⁸² ALATLI, Batı'ya Yön Veren Metinler, s. 933.

⁸³ GİRİTLİ, İsmet/ BİLGİN, Pertev/ AKGÜNER, Tayfun/ BERK, Kahraman: İdare Hukuku, Der Yayınları, Güncellenmiş Altıncı Basım, İstanbul, 2013. s. 30.

⁸⁴ SABAN. s. 3.

⁸⁵ TEKİN, Ahmet/ Gümüş, ÖNER: "1982 Anayasası'nda Yer Alan Vergileme İlkelerinin Felsefi Temelleri", Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, C: 39, 2015, s. 244.

süresinin önceden belirlenmesini düzenleyen bildiri, bugünkü anlamında verginin kanuniliği, genelliği ve eşitliği ile öngörülebilirlik ilkelerine ışık tutmuştur.⁸⁶

Osmanlı Devleti, İslamiyet'in kamusal ve bireysel yaşamı düzenleyen hükümlerini kapsayan *şeriat* yanında *örf* olarak adlandırılan, hükümdarın kendi iradesiyle kanun koyma yetkisini içeren bir hukuk sistemi geliştirmiştir.⁸⁷ Osmanlı vergi sistemi, zekât gibi dini hükümlerden doğan şer'i vergiler ile hükümdarın kendi iradesine dayanarak koyduğu çeşitli örfi vergiler üzerine bina edilmiştir. Şer'i vergilerin kaynağını *nas*, yani Kur'an ve Sünnet oluşturmaktadır.⁸⁸ Dolayısıyla şer'i vergilerin yükümlü, oran ve hatta harcama yeri gibi unsurları naslarla belirlenmiş olup bu unsurlarda herhangi bir değişiklik yapmak da mümkün değildir. Bu bakımdan, bu tür vergilerin yükümlüleri açısından öngörülebilir olduğundan bahsedilebilir. Örfi vergiler ise hükümdarın tamamen kendi iradesine dayanarak koyduğu vergilerdir. Osmanlı Devleti'nde 14. yüzyıldan itibaren örfi vergilerin yerleşmiş olduğundan bahsetmek mümkündür.⁸⁹ Özellikle sefer masraflarının karşılanması amacıyla alınan bu tür vergiler, münferit olaylara bağlı olduğundan miktar ve tahsil zamanlarına ilişkin belirgin düzenlemelerin yapılması da

⁸⁶ ÇOMAKLI, Şafak Ertan/ GÖDEKLİ, Mehmet: Modern Vergilemede Anayasal Prensipler, Savaş Yayınevi, 2011, s. 15.

⁸⁷ İNALCIK, Halil: "Osmanlı Hukukuna Giriş: Örfi-Sultani Hukuk ve Fatih Sultan Mehmed'in Kanunları", Devlet-i 'Aliyye-V, Türkiye İş Bankası Yayınları, ss. 195-220, s. 195.

⁸⁸ KENANOĞLU, M. Macit: "Vergi", TDV İslâm Ansiklopedisi, 43. Cilt, İstanbul, 2013, ss. 52-58, s. 53.

⁸⁹ İNALCIK, s. 201. AKDAĞ, Mustafa: Türkiye'nin İktisadi ve İçtimai Tarihi, YKY Yayınları, 5. Baskı, İstanbul, 2020, s. 365.

çoğu kez mümkün olmamıştır.⁹⁰ Yine de bazı olağanüstü ve örfi vergilerin bugünkü anlamıyla tarh ve tahakkuk esasları ile tahsil zamanı ilgili kanunname yahut fermanda belirlendiği görülmektedir.⁹¹ Doğrudan hükümdarın iradesine dayalı ve olağanüstü nitelikli oluşu sebebiyle, örfi vergilerin yükümlüler açısından öngörülebilir olmadığını söylemek mümkündür.

Batıda insan hakları olgusu ve siyasi iktidarın sınırını belirlemek toplumsal düzenin dayanağı iken, bizde insan hakları öğretisi ancak 19. yüzyılın ortalarına doğru ortaya çıkmıştır.⁹² Yine de, reayanın mali gücü dikkate alınarak ve vergi adaletine özen gösterilerek, çoğu kez bölgelerin özelliklerine göre farklı vergi kanunları ihdas edilmiş; herhangi bir itiraz durumunda ise kadılar aracılığıyla inceleme ve düzeltme imkânı sunulmuştur.⁹³ Ne var ki çöküş döneminde imdâdiyye gibi isimlerle başlangıçta nakdi yardım şeklinde olağanüstü toplanan paralar, sonraları zengin kimselerden mali durumlarına göre savaş ve barış yıllarında vergi şeklinde tahsil olunan mali bir yükümlülük halini almıştır.⁹⁴ Başlangıçta bir ya da iki yıl gibi kısa sürelerle uygulanan iltizam usulü, zamanla ömür boyu ihale edilerek vergi adaleti sarsılmış; neticede hazine için verimsiz ve yönetilenler bakımından gaddar bir uygulama halini almıştır.⁹⁵ Halkın keyfi vergilendirmeden topyekûn şikayetçi olduğu dönemde, haksız vergilerin

⁹⁰ AKDAĞ, s. 550. SAHİLLİOĞLU, Halil: "AVÂRİZ", TDV İslâm Ansiklopedisi, <https://islamansiklopedisi.org.tr/avariz--vergi>

⁹¹ KENANOĞLU, s. 56-57.

⁹² AKIN, s. 299.

⁹³ BALTA, s. 39.

⁹⁴ TABAKOĞLU, Ahmet: "İmdâdiyye", TDV İslâm Ansiklopedisi, <https://islamansiklopedisi.org.tr/imdadiyye>

⁹⁵ BALTA, s. 40.

kaldırılması ve vergi adaletinin sağlanmasına yönelik hükümler içeren Sened-i İttifak ilan edilmiştir.⁹⁶ Buna göre padişah yeni bir vergi salmadan önce ayanlarla görüşecek ve görüşlerini dikkate alacaktır. 1839 tarihli Gülhane Hatt-ı Hümayunu devleti yeniden güçlü devirlerine döndürmek gayretiyle yeni esaslar belirlemiş, öncesinde de vergilerin matrah ve oranı ilgili kanunlarda belirtilse de vergilerin kanunlarla salınması ilke olarak burada benimsenmiştir.⁹⁷ Bu dönemde örfi vergilere son verme gayreti göze çarpmaktadır. Verginin miktarı ve ödeme zamanının önceden belirli olması prensibiyle verginin yükümlüleri açısından öngörülebilir bir düzen oluşturma gayreti vardır.⁹⁸ Devletin giderleri için vergilendirmenin zorunlu olduğu açıklandıktan sonra, herkesin mal ve gücüne göre bir vergi vermesi şeklinde genellik ve eşitlik ilkesi; kimseden gücünü aşan vergi istenmemesi şeklinde mali güce göre vergilendirmede esası hedeflenmiştir.⁹⁹ Altyapısız şekilde vergilerin iltizamı usulü terkedilerek gelirlerin hazine memurları tarafından toplanmasına karar verilmiş, tepeden inme bir anlayışla gerçekleştirilen bu yenilik başarılı olmamış, birtakım değişikliklerle vergi iltizamı usulü yeniden uygulamaya alınmıştır.¹⁰⁰ 1856 tarihli Islahat Fermanı'nda vergide eşitlik ilkesinin,

⁹⁶ AKIN, s. 300-301.

⁹⁷ BALTA, s. 39-48.

⁹⁸ KENANOĞLU, "Vergi", s. 57.

⁹⁹ Tanzimat Fermanı, *"memleket ahalisinden her ferdin emlak ve kudretine göre münasip bir vergi tayin olunarak kimseden ziyade şey alınmaması"* emriyle vergide genellik, eşitlik ve malî güce göre vergilendirme esasını getirmiştir. GÜNAY, Berrin/TEKİR, Asım Furkan. "Tanzimat Sonrası Vergi Reformlarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi", MÜHF Hukuk Araştırmaları Dergisi, C:24, S:2, Aralık 2018, ss. 711-742. AKIN, s. 302.

¹⁰⁰ BALTA, s. 49.

bilhassa Müslüman ve gayrimüslim tebaa arasında bir güvence olarak tanındığı görülmektedir. 1875 tarihli Ferman-ı Adalet'te vergide eşitlik ve adalet ilkeleri üzerinde durulmuştur. 1876 tarihli Kanun-ı Esasi'de yer alan hükümlerde verginin kanuna ve ödeme gücüne göre salınıp toplanması yanında mülkiyet hakkını korumaya yönelik eşitlik ve hukuki güvenlik ilkeleri açık bir biçimde ortaya konmuştur.¹⁰¹ Cumhuriyet devri içerisinde, “*vergilerin ancak kanunla salınıp alınabileceğini (tarh ve cibayet)*” şeklinde kanunilik ilkesi 1924 Anayasası'nda ortaya konmuştur.¹⁰² Mülkiyet hakkını güvence altına almak kastıyla çeşitli hükümler getirilmişse de Cumhuriyet devrinde uygulanan Varlık Vergisi, bu tür hataların devam ettirildiğini gözler önüne sermektedir. Osmanlı-Türk modernleşmesi olarak nitelendirebileceğimiz bu dönemde atılan adımlar, yaptırımı her ne kadar manevi dahi olsa, iktidarın keyfi uygulamalarda bulunmaması yönünde kurallar getirerek devletin üstün hukuk metinleriyle sınırlandırılması anlayışını yerleştirmiştir.¹⁰³

III. ÖNGÖRÜLEBİLİRLİK İLKESİNİ KAVRAMAYA YÖNELİK İLKELER

Ülkemizde vergilendirme yetkisi kaynağını Anayasa'nın “Vergi Ödevi” başlıklı 73. maddesinden¹⁰⁴ alırken, bu yetkinin çerçevesi yine Anayasa'nın çeşitli

¹⁰¹ AKIN, s. 305.

¹⁰² KUMRULU, “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, s. 149

¹⁰³ AKIN, s. 305. KARAYALÇIN, s. 196.

¹⁰⁴ “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

hükümlerinde zikredilen ve geneline hâkim olan ilkelerle çizilmiştir.¹⁰⁵ Vergiye ilişkin düzenlemelerde Anayasal ilkeler özellikle dikkate alınmalıdır.¹⁰⁶ Vergilendirme yetkisi, Anayasa madde 73'te doğrudan zikredilen verginin kamu harcamalarına karşılık olması, kanunilik, mali güç, genellik, eşitlik, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkeleri yanında hukuk devleti ilkesi, sosyal devlet ilkesi ve hukuki güvenlik ilkesi gibi genel ilkelerle sınırlandırılmıştır.¹⁰⁷ Verginin anayasal sınırlar dâhilinde salınıp toplanması yüksek mahkeme tarafından da bir zorunluluk olarak dile getirilmektedir.¹⁰⁸

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.”

¹⁰⁵ “Anayasa'nın 73. maddesinin birinci fıkrasında, herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu belirtilmiş; diğer fıkralarında da bu yükümlülüğün ilkeleri gösterilmiştir” Bkz: AYM, E.2005/73, K.2008/59, 21.02.2008.

“Devletin vergilendirme yetkisi; Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan verginin kanuniliği, mali güce göre ödenmesi, genelliği, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkeleri yanında Anayasa'nın genel ilkeleri ile de sınırlandırılmıştır.” Bkz: AYM, E.2003/33, K.2004/101, 15.07.2004.

¹⁰⁶ AYM, E.2003/33, K.2004/101, 15.07.2004

¹⁰⁷ GEREK, Şehnaz/ AYDIN, Ali Rıza: Anayasa ve Vergi Hukuku, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2005, s. 149. KARAKOÇ, Anayasal Vergilendirme, s. 1263.

¹⁰⁸ AYM, E.2003/33, K.2004/101, 15.7.2004; E.2010/62, K.2011/175, 29.12.2011.

Anayasa'nın vergiye ilişkin hükümlerinde benimsenen mali güç ve adalet ilkesi Adam Smith'in, genellik ve eşitlik ilkesi ise Wagner'in vergilendirme ilkeleri ile örtüşmektedir. Anayasa'da maliye politikasının toplumsal amacı olduğu ifade edilen vergi yükünün adil ve dengeli dağıtımı kuralının Neumark'ın yeterlilik ve esneklik ilkelerini hatırlattığı söylenebilir.¹⁰⁹

A. Kanunilik İlkesi

Devletin görevi, vatandaşlarının maddi ve manevi ihtiyaçlarını hukuk düzeni içinde karşılamaktır.¹¹⁰ Nitekim idarenin varlık sebebi, yetkilendirildiği hallerde kamu yararını gözeterek kanunlarda belirtilen ve kamu hizmeti olarak adlandırdığımız somut edimleri yönetilenlere sunmaktır.¹¹¹ Hukuk devletinde idare kamu hizmetini görürken hukuk kurallarıyla bağlıdır. Hukuk, idarenin eylem ve işlemlerinde adalet, eşitlik, güvence ve istikrar sağlamaya hizmet eder.¹¹²

Verginin mükellefleri açısından yeterli hukuki güvenliğin ve öngörülebilirliğin sağlanması için her şeyden önce temel haklara yalnızca bir kanunla müdahale edilebileceği anlamına gelen kanunilik ilkesi karşımıza çıkar.¹¹³ Hukuk devleti anlayışının temel ilkelerinden olan kanunilik ilkesi gereği idare, anayasalarda korunan

¹⁰⁹ TEKİN/GÜMÜŞ, s. 244.

¹¹⁰ BALTA, s. 124.

¹¹¹ ATAY, Ender Ethem: İdare Hukuku, Turhan Kitabevi, 5. Bası, Ankara, 2016, s. 156.

¹¹² BALTA, s. 125.

¹¹³ GÖZLER, Kemal: Türk Anayasa Hukuku, Ekin Yayıncılık, 4. Baskı, Bursa, 2021, s. 338.

temel hak ve özgürlüklere temas eden, yönetilenlere mali yük getiren düzenlemeleri sadece bir kanunun buna izin verdiği hallerde ve izin verdiği ölçüde yapmaya yetkilidir.¹¹⁴

Kanunilik ilkesinin idare açısından hukuka bağlılık anlamına gelen kanuni idare, hukuk devletinin başat göstergelerindendir.¹¹⁵ Kanuni idarede, devletin belirli birtakım konularda işlem yapabilmesi bu konularda kanun tarafından yetki verilmesine bağlıdır.¹¹⁶ Kanuni yetki gereken konular Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilmiştir. Geniş anlamda idarenin kanun, yönetmelik ve diğer düzenleyici işlemlere bağlı kalmasını ifade eden kanuni idare ilkesi, Anayasanın “*vergi ödevi*”ne ilişkin düzenlemesi ile vergi hukukunda anlamını bulur.¹¹⁷ Söz konusu “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*” hükmü vergilendirmenin kanuni yetki gerektiren konulardan olduğunu ortaya koymaktadır.¹¹⁸ Diğer bir deyişle, vergilendirmenin kanunla yapılması vergi hukukunun temel kuralıdır.

Verginin bireylerin temel hak ve özgürlükleri ile yakından teması, vergilendirme yetkisinin kanunla kullanılmasını zorunlu kılar.¹¹⁹ Bu sebeple vergilendirme, kanuni yetkiye dayanması gereken konuların başında gelir. Kanunilik, vergi yoluyla bireylerin

¹¹⁴ GÜNEŞ: s. 6-7.

¹¹⁵ ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, s. 145. SANCAR, Mithat: Devlet Akli Kıskaçında Hukuk Devleti, İletişim Yayınları, 6. Baskı, İstanbul, 2012, s. 54.

¹¹⁶ BALTA, s. 127. GÜNEŞ: s. 6

¹¹⁷ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 44.

¹¹⁸ GÜNDAY, s. 43. BALTA, s. 128.

¹¹⁹ GÖKER, Cenker: Yürütme ve Yargı Organlarının İlişkileri Açısından Katma Değer Vergisinin Konusu, Seçkin Yayınları, Ankara, 2013, s. 27. GERÇEK vd: “Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar”, AÜHFD, C: 63, S: 1, 2014, s. 83. ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, s. 100.

hak ve özgürlük alanına müdahalenin hukuk düzeni içinde ve keyfilikten uzak gerçekleşmesini sağlar.

Verginin kanuniliği, idarenin vergilendirme işlemlerini kanundan aldığı yetkiyle ve “*genel, soyut, kişisel olmayan ve yasama organı tarafından anayasal usullere uygun olarak çıkartılan*” kanunlara uygun şekilde gerçekleştirmesidir.¹²⁰ Bir taraftan vergi alacaklısı konumundaki idareye, verginin sadece kanunla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması anlamında bağlayıcı sınır çizerken; diğer taraftan verginin borçlusu durumunda olan bireylere idarenin sınırlarını aşması halinde kullanabilecekleri hakları tanımaktadır.¹²¹

İdare hukukunda kanuni yetkinin ilgili kuralda açıkça belirtilmesi gerekli değilken,¹²² vergi hukukunda vergilendirmenin sebep unsuru olan olayın, yükümlü, konu, matrah, oran ve ödeme zamanı gibi unsurların ilgili yasa hükmünde açıkça belirtilmesi gerekir.¹²³ Diğer bir ifadeyle, kuralın kanuni temelini bulması kanunilik için yeterli değildir. Buna ilaveten kanun, tatminkâr bir ulaşılabilirlik, açıklık ve öngörülebilirlik barındırmalıdır. Bu sayede kuralın hukukun üstünlüğüne uygun ve keyfiliğe karşı güvenceler barındırdığından bahsedilebilir.¹²⁴

¹²⁰ ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, s. 103.

¹²¹ KUMRULU, “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, s. 150. ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, s. 100.

¹²² BALTA, s. 128.

¹²³ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 44. ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, s. 100.

¹²⁴ YALTI, Binnur: “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Yakın Tarihli İçtihadında Mülkiyet Hakkı İhlalleri: N.K.M ve Yehova Şahitleri Kararları: Ağır Vergilendirme ve Ayrımcı Vergilendirme, Vergi Sorunları Dergisi, S:300, 2013, ss. 63-72.

Kanunilik ilkesinin bir işlevi de idari faaliyetlerin öngörülebilirliği yoluyla hukuk güvenliğini sağlamasıdır.¹²⁵ Yasa koyucu vergilendirmeye yönelik işlemleri yalnızca kanun marifetiyle yerine getiremez. Kanunilik, bireyler açısından vergi kurallarının uygulanması esnasında hukuki güvenliğin sağlanmasını da kapsar. Dolayısıyla vergiden doğan şekli işlemlerin de kanunla belirlenmesini gerektirir.¹²⁶ Vergi hukukunda şekil, usul, tebligat işlemlerinin kanuna uygun gerçekleştirilmesi özellikle önem arz eder. Bunların uygun ve doğru yapılması vergilendirme işlemi kanuna uygun bir idari işlem haline getirirken vergi ödevlilerine bir güvence sağlanmış olur. Özel ve subjektif vasıftaki tarh ve tahsil sürecinin genel ve objektif vasıftaki vergi kanunlarına göre yerine getirilmesi gereklidir. Bunun yanında, Cumhurbaşkanının düzenleyici işlemleri ile kanuna denk ve daha üst kaynaklara riayet edilmesi de verginin yasallığı ilkesinin gereğidir.¹²⁷

Vergi harcama yönü ve amacı bakımından da çeşitli kurallara bağlanmıştır.¹²⁸ Vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsili, kanunilik beraberinde ek bir şarta, bütçe¹²⁹ kanunu ile kabul edilmesi şartına bağlıdır. Ön izin ilkesi denilen bu usul, yasama organınca belli

¹²⁵ YAŞAR, Hasan Nuri: İdare Hukuku, Der Yayınları, 3. Basım, İstanbul, 2016, s. 180.

¹²⁶ ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, s. 101.

¹²⁷ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 44.

¹²⁸ GÜNEŞ, Gülsen: “Hukuksal Teknik Açısından Bütçede “Önceden İzin İlkesi”nin Vergi Gelirleri Yönüyle İşlevini Kısmen Yitirmesinin Bütçe Hakkı Açısından İrdelenmesi”, Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul, 2000, s. 173.

¹²⁹ “Bütçe, kamu harcamalarının yapılması ve kamu gelirlerinin tarh, tahakkuk ve tahsili için yürütme organına yetki veren hukuksal belgedir.” AYM, E.1985/ 24, K.1987/6, 24.02.1987.

bir döneme ilişkin vergi ve diğer mali yükümlülüklerin toplanması ve harcanması noktasında belirtilen dönem başlamadan evvel bütçe kanunu ile yürütmenin yetkilendirilmesidir.¹³⁰ Başka bir anlatımla, ön izin ile vergi kanunlarının geçerli mali yıl içerisinde uygulanması sağlanmaktadır.¹³¹ Bütçenin hazırlanması ve uygulanmasına hâkim ilkelerin başında bütçenin nasıl hazırlanacağını ve ne şekilde uygulanacağını kanunla belirlenmesi ilkesi gelmektedir.¹³² Tarihsel süreçte parlamentoların gelirleri ve kamu harcamaları üzerindeki yetkisinin kabul edilmesiyle ortaya çıkan ön izin ilkesi, vergilendirme yetkisi üzerinde parlamentonun denetimini güçlendirerek keyfi vergilendirmeyi engellemesi yanında, devletin ne için ne kadar harcama yapacağı ve bu harcamalar için gereken mali yükümlülüğü ortaya koyması bakımından öngörülebilirliğin tesisine azami katkı sunmaktadır.¹³³ Ön izin belirlenen dönem için salınacak vergileri ve miktarını, dolayısıyla bireylerin o dönem için mali yükümlülüğünü öngörülebilir kılmaktadır.¹³⁴ Bu suretle birey, fazladan ve sürpriz mali yükümlülikle karşılaşmadan işlerini yürütebilmektedir.

Her şeyden önce, vergilendirmenin mülkiyet hakkına yönelik somut ve doğrudan bir müdahale niteliği nazara alındığında, temel hak ve özgürlüklerin yalnızca kanunla

¹³⁰ ULUATAM, s. 116. AKSOY, Şerafettin: Kamu Maliyesi, Kamu Harcamaları-Kamu Gelirleri-Bütçe-Maliye Politikası, İstanbul 1991, s. 435.

¹³¹ ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, s. 104.

¹³² MUTLUER, M. Kâmil/ ÖNER, Erdoğan/ KESİK, Ahmet: Bütçe Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2005. s. 100-101. GÜNEŞ, Verginin Yasallığı İlkesi, s. 11.

¹³³ GÜRSOY, Bedri: Kamusal Maliye, Cilt 2, Bütçe, Ankara 1980, s. 56. GÜNEŞ, Önceden İzin İlkesi, s. 176-178.

¹³⁴ GÜNEŞ, Önceden İzin İlkesi, s. 179.

kısıtlanabileceğini düzenleyen Anayasanın 13. maddesi karşısında Anayasanın 73. maddesi olmasa dahi vergilendirmenin yine ancak kanunla yapılması gerektiğinde kuşku yoktur.¹³⁵ Nitekim Anayasa Mahkemesi bir kararında,¹³⁶ “*Anayasa’nın 13. maddesi temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasına ilişkin genel ilkeleri tespit ederken, vergi ödevine ilişkin 73. maddesi, vergi yoluyla mülkiyet hakkına yapılacak müdahalelerin anayasal sınırlarına ilişkin özel hükümler içermektedir. Bu durumda Anayasa’nın bütünselliği ilkesi gereği, başvuru konusu somut olayın değerlendirilmesinde Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin (AİHS) (1) No.lu Protokol hükmü ve Anayasa’nın 35. maddesiyle birlikte Anayasa’nın 13. ve 73. maddelerinin de göz önünde bulundurulması gerekmektedir.*” diyerek vergilendirmenin sınırlandırılması noktasında temel hak ve özgürlüklere müdahalenin rejimini belirleyen 13. maddenin de göz önünde bulundurulması gerektiğini ortaya koymuştur.

B. Genellik İlkesi

Temel hak ve özgürlükleri ilgilendiren düzenlemelerin benzer durumlara benzer sonuçlar bağlamaları yani genel olmaları gereklidir.¹³⁷ Bu durum adalet duygusunun ve hukuk devleti anlayışının bir gereğidir. Anayasa’da vergi ödevini düzenleyen 73. madde “*Herkes... vergi ödemekle yükümlüdür.*” diyerek herhangi bir ayırım yapmaksızın vergi

¹³⁵ YILMAZOĞLU, Yunus Emre: Vergisel Müdahalelerde Mülkiyet Hakkının Korunmasında Devletin Pozitif Yükümlülükleri- Hak Arama Hürriyeti İlişkisi, Danıştay ve İdarî Yargı Günü Sempozyumu: 149. Yıl, 11 Mayıs 2017, Ankara, Danıştay Yayınları No: 93, ss. 232-291, s. 232.

¹³⁶ AYM, Murat Çevik Başvurusu, BN: 2013/3244, 07.07.2015. Benzer yönde karar için bkz. AYM, Türkiye İş Bankası A.Ş. Başvurusu, BN: 2014/6192, 12.11.2014.

¹³⁷ BALTA, s. 107.

ödevinin herkes için geçerli olduğunu öngörür. Anayasada özellikle bir düzenleme olmasa dahi, eşitlik ilkesi vergilendirmeye ilişkin kanunların genelliğini mecbur kılmaktadır. Zira yönetilenlerin temel hak ve özgürlüklerine temas eden düzenlemelerin soyut ve kişilik dışı¹³⁸, yani genel olması¹³⁹ hukuk devletinin olağan bir sonucudur. O halde verginin genelliği ilkesi, vergilendirmeye ilişkin düzenlemelerin konulmasında da uyulması gereken ve doğrudan Anayasanın 73. maddesinden kaynaklanan genel bir ilkedir.

Genellik, önceden formüle edilmiş soyut ve genel nitelikteki kurallarla yönetenlerin keyfi ve kişisel kararlarına karşı etkili bir koruma aracıdır.¹⁴⁰ Yönetenler kararlarını keyfi olarak değil ancak kanunun genel hükmüne uygun olmak koşuluyla alabilirler. Genellik, herhangi bir kişi yahut topluluğu dikkate almaksızın, hukuki olguları soyut hükümlerle düzenleyip genel hükümler koymayı gerektirir. Kanuni düzenlemelerin, *“her şeyden önce genel nitelikte olması, kimlikleri önceden belirli kişilere yönelmemesi, herkes için nesnel hukuki durumlar yaratması ve aynı hukuki durumda bulunan kişilere ayırım gözetilmeksizin uygulanabilir olması”*, genelliğin öngörülebilirlik bakımından işlevini ortaya koymaktadır.¹⁴¹

Verginin siyasi bir topluluğa dahil olmanın doğal sonucu olduğunu daha önce zikretmiştik. Buradan hareketle, bir ülkeye vatandaşlık bağıyla bağlı olanların tamamı vergi ile karşı karşıya kalması beklenecektir. Vergilerin genelliği ise vatandaşlar yanında

¹³⁸ KANETİ, Vergi Hukuku, s. 32.

¹³⁹ ÇAĞAN, Nami: “Türk Anayasası Açısından Vergilendirme Yetkisi”, Anayasa Yargısı Dergisi, C: 1, 1984, s. 178.

¹⁴⁰ DUGUIT, Leon: Manuel de Droit Constitutionnel, Paris 1923, s. 95-97’den aktaran GÖZLER, Türk Anayasa Hukuku, s. 225-226.

¹⁴¹ AYM, E. 2017/124 K. 2018/9, 14.02.2018

mevzuata göre vergiyi doğuran olay gerçekleşmişse yabancıların vergi ile muhataplığını da içerir.¹⁴² Genellik ilkesi, sosyal sınıf ayrımı gözetilmeksizin ülke sınırları içerisinde bulunan tüm insanların gelir, servet ya da harcamaları üzerinden vergi ödemesini, toplam vergi yüküne katılmasını hedefler.¹⁴³ Anayasa Mahkemesi vergilendirmede genellik ilkesini, *“herhangi bir ayırım yapılmaksızın malî gücü olan herkesin vergi yüküne katılması ve vergi ödemesi”* şeklinde tanımlamış ve öngörülebilirlik ilkesi ile beraber vergilendirmeye ilişkin düzenlemelerin hukuka ve Anayasa’ya uygunluğunda bulunması gereken bir ölçüt olarak belirlemiştir.¹⁴⁴ Vergide genellik, vergi kanunlarının yalnız şekli olarak değil maddi olarak da kanun niteliğine sahip olması gerektiğini; buradan hareketle, şekli anlamda kanun olsa dahi belirli kimselere mali yükümlülük getiren düzenlemelerin Anayasa’ya aykırı olacağını ortaya koyar.¹⁴⁵ Kanunlar yanında kanunların verdiği yetkiyle çıkarılan düzenleyici işlemler de verginin genelliğine aykırı düzenlemeler içermemelidir.¹⁴⁶ Dolayısıyla kanun koyucu şekli anlamda kanun ile yalnızca kimliği belirli kimselere mali yükümlülükler getiremeyecektir.¹⁴⁷ Burada dikkat edilmesi gereken vergi kanunlarının kanun özelliğini ortada kaldıracak şekilde nesnellikten uzaklaşarak somut birtakım düzenlemeler ihtiva etmemesidir. O halde verginin genelliği, vergiye ilişkin düzenlemelerde nesnellik, soyutluk ve kişilik dışılığı önceleyerek vergilendirmede öngörülebilirliğe hizmet etmektedir.

¹⁴² ONAR, s. 1076. KANETİ, Selim: “Türk Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri”, Makaleler, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2011, ss. 215-226, s. 219.

¹⁴³ AYM, E.2003/48, K.2003/76, 23.7.2003

¹⁴⁴ AYM, E.2003/73, K.2003/86, 07.10.2003

¹⁴⁵ BALTA, s. 107. ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, s. 148.

¹⁴⁶ BULUTOĞLU, Kenan: Türk Vergi Sistemi, İstanbul, 1971, s. 22.

¹⁴⁷ ÇAĞAN, “Türk Anayasası”, s. 178.

Vergilendirmenin genel olması, eşitliğin de ön şartıdır. Kanunun kişiye özgü düzenlemeler içermesi halinde genellik ilkesine aykırılık teşkil edeceği kuşkusuzdur. Diğer yandan, vergilerin genelliği her koşulda ve herkesten vergi alınacağı anlamına gelmemektedir. Bu şekilde katı genellik anlayışı, mali güce göre vergilendirme ile eşitlik ve adalet ilkelerine ters düşeceği gibi vergilendirmenin ekonomik ve sosyal yönüyle de bağdaşmayacaktır.¹⁴⁸ Çeşitli nedenlerle vergilerin genelliği birçok açıdan sınırlandırılmıştır. Bunun temelinde vergide adalet ve mali güce göre vergilendirme ilkeleri yatmaktadır.

Kanun koyucu vergi konuları veya vergi mükellefleri yönünden öngördüğü eşitsizliklere göre ayrıksı düzenlemeler yapar. Özellikle ekonomik, sosyal, kültürel, sağlık politikası ve vergi tekniği açısından lüzum gördüğü durumlarda, vergiyi doğuran olayla ilişkide olmasına rağmen, getirilen muafiyet, indirim ve istisnalarla belirli kimselere ve konulara ayrıcalık tanıyarak ilkenin uygulama alanını daraltmıştır.¹⁴⁹ Konumuz bakımından önemli bir husus da genellik ilkesine getirilen bu istisnaların öngörülebilirliği zedeleyip zedelemeyeceğidir. Bu yönde, kapsamı ve özellikleri kanunla açıkça belirlenmiş kimseler hakkında ayrıksı düzenleme yapılması, kanunun genelliğine aykırı değildir. Bunun ölçütü, vergilendirmede tanınan kolaylıkların, verginin bünyesine ve temel ilkelere uygun olması ve objektif gerekçelere dayanmasıdır.¹⁵⁰ Genellik ilkesine nesnel gerekçelerle istisna getirmek mükellefler açısından da öngörülebilirliğin sağlanması anlamına gelir. Vergilendirmeye ilişkin bağışıklık olarak görünüm kazanan

¹⁴⁸ ULUATAM, s. 294-295.

¹⁴⁹ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 47. ŞENYÜZ, Doğan/ GERÇEK, Adnan/ YÜCE, Mehmet: Vergi Hukuku (Genel Hükümler), Ekin Yayıncılık, 4. Basım, Bursa, 2013, s. 20.

¹⁵⁰ KANETİ, Anayasal Temeller, s. 219-220.

bu ayrık s  düzenlemeler genellik ilkesinin istisnasını teşkil etse de öngörülebilirliği ihlal etmeyecek şekilde belirli ve nesnel ölçütlerle getirildiğinde ilkenin korumaya çalıştığı değeri zedelemeyecektir.

C. Eşitlik İlkesi

Anayasa'nın 10'uncu maddesi, *“Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyas  düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.”* hükmüyle herhangi bir sebeple ayırım gözetilmeksizin herkesin kanun önünde eşit olduğunu düzenlemiştir. Genel anlamıyla eşitlik, birden çok durumun objektif şartlar bakımından aynı ya da benzer iseler aynı normlara bağlı olmalarıdır.¹⁵¹ Eşitlik ilkesi bir bakıma hukuk devletinin vazgeçilmezi olan genellik ilkesinin anayasaya yansımasıdır.¹⁵² Ancak, genellik ilkesini de kapsayıcı şekilde daha geniş bir anlama sahiptir.¹⁵³

Temel bir hak olarak eşitlik, bireylere diğerleriyle eşit işlem görme ve kendilerine farklı muamelede bulunulmamasını isteme hakkı verir.¹⁵⁴ Hukuk devletinin eşitlik anlayışı ise içinde bulunduğu şartların bütününe bakmaksızın herkese eşit muameleyi değil, benzer vaziyette bulunanlara eşit muameleyi amaçlar.¹⁵⁵ Kanun önünde eşitlik, kendisiyle aynı yahut benzer durumda bulunanlarla aynı kurallara tabi olacağı, içinde bulunduğu benzer hukuki durumlarda benzer sonuçlara katlanacağı noktasında bireyde hukuki güvenlik ve öngörülebilirlik sağlar. Toplumdaki tüm birey ve grupların ortak bir

¹⁵¹ ATAY, Ender Ethem: İdare Hukuku, Turhan Kitabevi, 5. Bası, Ankara, 2016, s. 153.

¹⁵² KUMRULU, “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, s. 155.

¹⁵³ ÇAĞAN, “Türk Anayasası”, s178.

¹⁵⁴ ATAY, Ender Ethem: İdare Hukuku, Turhan Kitabevi, 5. Bası, Ankara, 2016, s. 153.

¹⁵⁵ BALTA, s. 112. ÇAĞAN, “Türk Anayasası”, s178.

hukuka ve idareye eşit şekilde bağlılığı olarak düşünüldüğünde, her türlü düzensizliğin, belirsizliğin, karmaşanın ve öngörülemezliğin bu ilke ile çelişeceği belirtilmektedir.¹⁵⁶

Vergilendirmede eşitlik ilkesi, demokratik gelişim sürecinde, vergide adalet anlayışıyla geliştirilmiştir.¹⁵⁷ Vergilendirmede eşitlik ilkesinin uygulanmasında temel ölçüt verginin mali güçle orantılı olması ilkesidir.¹⁵⁸ Hukuk devletinin eşitlik anlayışı ile Anayasa'nın 73'üncü maddesi¹⁵⁹ birlikte değerlendirildiğinde, aynı/benzer durumda olmanın vergi hukukundaki karşılığının aynı/benzer mali güce sahip olma, anlamında olduğu görülmektedir.¹⁶⁰ Buna göre bir kimse kamusal mal ve hizmetlerden yararlandığı ölçüde değil, mali güç kavramıyla açıklanan, ekonomik ve diğer ölçütlerle belirlenen ödeme gücüne göre vergilendirilir.¹⁶¹ O halde vergide eşitlik ilkesi mali gücü aynı olanlardan aynı, farklı olanlardan ise farklı oranda vergi alınması esasına dayanır.¹⁶²

¹⁵⁶ ÖDEN, Merih: Türk Anayasa Hukukunda Eşitlik İlkesi, Yetkin Yayınları, Ankara, 2003, s. 136

¹⁵⁷ PAULICK, Heinz: Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts, Carl Heymans Verlag, Köln, 1971, s. 9'dan aktaran ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, s. 147.

¹⁵⁸ TIPKE, Klaus: Die Steuerrechtsordnung, s. 469 vd. TIPKE/LANG, Steuerrecht, s. 81 vd.'dan aktaran LANG, s. 9.

¹⁵⁹ Anayasa'nın "vergi ödevi"ne ilişkin "Herkes mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür." hükmü eşitliğe ilişkin ölçü olarak mali gücü belirlemiştir.

¹⁶⁰ TAYLAR, Yıldırım/ GÖK, Özgecan/ DEMİRBAŞ AKSÜT, Burcu/ ARTUN, Emine Sevcan: Mükellef Haklarının Korunması Bakımından Hukuki Güvenlik İlkesi, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2020, s. 62.

¹⁶¹ YİĞİT, Mali Güç, s. 75.

¹⁶² YALTI, Billur: "Vergi Adaletinde Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak", Anayasal Mali

Başka bir deyişle, yükümlülerin toplam vergi yüküne ödeme güçlerine göre katılmalarıdır.¹⁶³ Buna göre, vergilendirmenin ölçütleri sayılan gelir, gider ve servet bakımından benzer durumda bulunan kişilerin eşit işleme tabi tutulması yatay eşitlik; farklı koşullarda bulunan kişilere farklı işlem yapılması, dikey eşitlik olarak adlandırılmaktadır.¹⁶⁴ Aynı şekilde Anayasa Mahkemesi de vermiş olduğu kararlarda¹⁶⁵ vergilendirmede eşitlik ilkesinin uygulama aracının mali güce göre vergilendirme olduğunu vurgulamıştır.

Hukukun keyfiyetten uzak ve öngörülebilir olmasının bir gereği de eşitliktir. Aynı/benzer durumda olan yönetilenlere, kendileriyle aynı/benzer şekilde davranılması devletin anayasal bir yükümlülüğüdür.¹⁶⁶ Süregelen bir uygulamanın eşit durumdaki diğer bir kimse için haklı bir neden olmaksızın farklılaştırılması eşitlik ilkesiyle bağdaşmayacağı gibi eşit uygulama bekleyen kimse için öngörülebilirlik ilkesinin ihlali

Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul, 2000, s. 103-

104. ATEŞ, Leyla: Vergilendirmede Eşitlik, Derin Yayınları, İstanbul, 2006, s. 7-8.

TEKBAŞ, Abdullah: Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No:2009/396, Ankara, 2009, s. 226.

¹⁶³ AYM, E.2003/48, K.2003/76, 23.07.2003

¹⁶⁴ Yatay eşitlik ve dikey eşitlik kavramları Anglo-Amerikan öğretisindeki yatay adalet ve dikey adalet ayırımından kaynaklıdır. Bkz: ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, s. 147-148. NADAROĞLU, Halil: Kamu Maliyesi Teorisi, 11. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2000. s. 303

¹⁶⁵ Bkz: AYM, E.2003/48, K.2003/76, 23.07.2003. AYM, E.2008/116, K.2010/85, 24.06.2010. AYM, E. 2004/94, K.2008/83, 20.03.2008

¹⁶⁶ GİŞİ, Haklı Beklentilerin Korunması İlkesi, s. 114.

anlamını taşır.¹⁶⁷ O halde, gerekçesi nesnel ölçülerle belirlenmiş düzenlemelerin gerektirdiği ayrık durumlar ve baskın kamu yararı gerektirmedikçe, idarenin genel uygulamalarında istikrarlı olması ve kararları ilgililere aynı şekilde uygulaması gereklidir.¹⁶⁸

Devlet organları ve idari makamlar açısından Anayasa'nın 10. maddesi uyarınca uyulması zorunlu ve yönetime hâkim ilkelerden olan eşitlik, aynı zamanda önemli bir hukuka uygunluk ölçütüdür.¹⁶⁹

Eşitlik ilkesi devlet karşısında bireye iki talep yetkisi verir. Bunlar kanunun eşit olarak uygulanması ve keyfi uygulamalarla karşı karşıya kalmamaktır. Ne var ki bireylerin muhatabı oldukları her bir işlemin, karşılaştıklarının her durumun aynı yahut benzer olması hayatın olağan akışında mümkün değildir. Bu sebeple idarenin bireylere eşit davranmasında bir takdir yetkisinin olduğu kabul edilir. Ancak, bir kuralın yorumunda takdir hakkı kullanıldığında, idarenin yorum yaptığı hususla ilgili olan herkes, benzer uygulamanın kendilerine de eşit şekilde uygulanacağı konusunda bir öngörüye sahip olur.¹⁷⁰ O halde idare, aynı/benzer durumda olanlara önceden belirlenmiş kurallara göre eşit davranmalı, bireyler de maruz kalacakları uygulamaları öngörebilmelidir.¹⁷¹

¹⁶⁷ OĞURLU, Yücel: İdare Hukukunda Kazanılmış Haklara Saygı ve Haklı Beklentiler Sorunu, Seçkin Yayınları, Ankara, 2003, s. 235. TEKBAŞ, Yargısal Denetim, s. 229-230.

¹⁶⁸ GİŞİ, s. 116-117.

¹⁶⁹ ATAY, Ender Ethem: İdare Hukuku, Turhan Kitabevi, 5. Bası, Ankara, 2016, s. 153. ÖZBUDUN, Ergun: Türk Anayasa Hukuku, 18. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2018, s. 155

¹⁷⁰ ÖZCAN, s. 121. OĞURLU, s. 247. GİŞİ, s. 118.

¹⁷¹ TAYLAR/GÖK/DEMİRBAŞ AKSÜT/ARTUN, s. 113-114.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİNİN BİR GÖRÜNÜMÜ: ÖNGÖRÜLEBİLİRLİK İLKESİ

I. GENEL AÇIKLAMA

Hukuk, bireylerin davranışlarına kılavuzluk eden kurallar ve ilkeler bütünü olduğundan, bu kuralların öngörülebilir olması gerekmektedir.¹⁷² Sözlükte “*Bir işin ilerisini kestirme veya bir işin nasıl bir yol alacağını önceden anlayabilme ve ona göre davranma*” olarak tanımlanan öngörü,¹⁷³ bireyin karar alma ve kararlarını gerçekleştirme sürecinde temel bir etkidir. Bireyin karar alma sürecinde, psikolojik, toplumsal, fizyolojik ve ekonomik gibi iç ve dış faktörlerin yanında hukukun da yönlendirici etkisi olduğu kuşkusuzdur.¹⁷⁴

Hukuki öngörülebilirlik, bireylerin hukukun gereklerini ve neticelerini önceden bilmelerini ve buna göre davranışlarını düzenlemelerini sağlar.¹⁷⁵ Hukukun bireyler nezdinde görünümü olan kurallar ve kararların bir ölçüde tahmin edilmesi ve bunların

¹⁷² KABOĞLU, İbrahim: Anayasa ve Toplum, İmge Yayınevi, Ankara, 2006, s. 32.
KÖKÜSARI, İsmail: Anayasa Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi, Adalet Yayınları, Ankara, 2015, s. 138. ÇAPTUĞ, Hukuki Güvenlik, s. 106.

¹⁷³ TDK Büyük Türkçe Sözlük, <https://sozluk.gov.tr>

¹⁷⁴ Vergilendirmenin yönlendirici etkisi için bkz: GÖKER, Cenker: Yönlendirici Vergilendirme, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011.

¹⁷⁵ ÖZKÖK, Gülriz: “Hukuki Belirsizlik Problemi Üzerine”, AÜHFD, C:1, S:2, 2002, s. 7. ERDOĞAN, Anayasal Demokrasi, s. 118.

muhtemel etki ve sonuçlarının önceden kestirilmesi anlamına gelir.¹⁷⁶ Bireyin yaşamını planlarken sürprizlerle karşılaşmaması ve geleceğini sağlıklı bir şekilde planlayabilmesi, hukukun öngörülebilir, belirli ve istikrarlı olmasına bağlıdır.

Anayasa Mahkemesi hukuki güvenliğe değindiği birçok kararında, öngörülebilirlik ilkesine bir ölçüt olarak yer vermiştir.¹⁷⁷ Gerçekten, bireylerin kendilerine temas eden düzenlemeler ve işlemleri öngörebilmeleri, davranışlarını buna göre düzenleyebilmeleri hukuki güvenliğin bir gereğidir. Zira bireyler yürürlükteki düzenlemelere göre mali yükümlülükleri olacağını bilerek hukuki ilişkiler kurar; kar ve menfaat elde edecekleri faaliyetlerde bulunur; mal ve gelir elde ederler. Öngörülebilir olmayan bir hukuk düzeni, toplumsal ve ekonomik hayatta ciddi olumsuz sonuçlar doğurabilecektir.

¹⁷⁶ KÖKÜSARI, s. 138.

¹⁷⁷ “Hukuk devleti ilkesinin önkoşullarından biri olan hukuk güvenliği ile kişilerin hukuki güvenliğinin sağlanması amaçlanmaktadır. Hukuk güvenliği ilkesi, hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar.” AYM, E. 2005/38, K. 2008/53, 07.02.2008. Benzer yönde bkz: AYM, E.2011/65, K.2013/49, 28.03.2013.

Öğretide öngörülebilirlik çoğu kez hukuki güvenliğin bir unsuru¹⁷⁸ olarak, hatta belirlilik ilkesi içerisinde¹⁷⁹ ele alınmışsa da başlı başına bir değerdir.¹⁸⁰ Bizim de katıldığımız görüşe göre, öngörülebilirlik, hukuki güvenlik ilkesinin tüm gereklerinin bir arada bulunması sonucu gerçekleşebilen kapsayıcı bir ilkedir.¹⁸¹ Öngörülebilirliğin tek başına değil, hukuk devletinin diğer icaplarıyla beraber değerlendirildiğinde¹⁸² bir anlam

¹⁷⁸ TAYLAR/GÖK/DEMİRBAŞ AKSÜT/ARTUN, s. 23. ERGUVAN, Derya Deviner: Yargı Kararları Işığında İdari İşlemin Geriye Yürümezliği İlkesi ve Geri Alma İstisnası, Adalet Yayınları, Ankara, 2017, s. 53-57, 170-176. ARIKAN, Abdullah: Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Trabzon Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, 2021, s. 65-115. KÖKÜSARI, s. 138-191.

¹⁷⁹ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 53. ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, s. 173.

¹⁸⁰ “...öngörülebilirliğin çok büyük bir değeri olmakla, her şey olmadığını bilelim. Görmeye değer şeyler yaratarak belirliliği ve öngörülebilirliği sağlayalım.” OZANSOY, Cüneyt: Katkı Konuşması, İkinci Gün Birinci Oturum, Kamu Hukukçuları Platformu, Hukuk Güvenliği, 8-9 Kasım 2013, Ankara, (Haz. Ece Göztepe), Türkiye Barolar Birliği Yayınları, s. 364.

¹⁸¹ ÇAĞLAR, Selda: “Hukuk Devleti Açısından Hukuki Belirlilik- Hukuk Güvenliği İlişkisi”, Kamu Hukukçuları Platformu, Hukuk Güvenliği, 8-9 Kasım 2013, Ankara, (Haz. Ece Göztepe), Türkiye Barolar Birliği Yayınları, ss. 25-138, s. 52.

¹⁸² “Hukuk devleti ilkesinin bütün alt ilkeleri, yakın bir ilişki ve etkileşim içindedir.” ÇAĞAN, Nami: Katkı Konuşması, Hukuk Güvenliği Sempozyumu, Birinci Gün İkinci Oturum, s. 275.

ifade edeceği kaçınılmazdır.¹⁸³ Şu hâlde, hukuki güvenliğin sağlanmasına yönelik bir ilke görünümünde olan öngörülebilirliğin işlerliği, ancak hukuki güvenliğin diğer gereklerinin de tesisiyle sağlanabilecektir.¹⁸⁴ O halde; belirlilik, geriye yürümezlik, istikrar gibi hukuki güvenliğin gerekleri sağlandığı takdirde öngörülebilirlik ilkesi var olur; var olduğu ölçüde de bireyin devlete ve vergi düzenine güveni sağlanır.

Öngörülebilirlik, idarenin eylem ve işlemlerinin sonuçlarının tahmin edilebilir olmasını ve yaratılan güvenin korunmasını gerekli kılar.¹⁸⁵ İdarenin her an değişen, belirsiz, öngörülemeyen ve elde edilmiş hakları zedeleyici işlem yapması veya yapma ihtimali, kendi açısından yozlaşmaya açık bir durum oluştururken, bireyler için yaşamlarını ve davranışlarını planlayamayacağı güvensiz bir ortam anlamına gelir.¹⁸⁶

Öngörülebilirlik ilk bakışta, çok sık değişikliğe uğramayan müstekar kuralların yürürlüğe girdikten sonraki işlem ve olaylara uygulandığı bir hukuk düzeni çizer. Hukuk normlarının oluşturulması yanında değiştirilmesi ve uygulanması bakımından da öngörülebilirlik sağlanmalıdır. Hukuk kurallarının uygulanması ve değiştirilmesinde önceden ilan edilmiş ve belirli usullerin kullanılması bunu gerçekleştirmeye yöneliktir.¹⁸⁷

Vergilendirmede öngörülebilirlik, vergilendirme işlemlerine muhatap olanların kendilerine uygulanacak işlemler ve yasal düzenlemeleri önceden bilmeleri yahut

¹⁸³ ÖZKÖK, Gülriz: “Hukuki Belirsizlik Problemi Üzerine”, AÜHFD, C:1, S:2, 2002 s. 8.

¹⁸⁴ KÖKÜSARI, s. 138.

¹⁸⁵ ÇAPTUĞ, Hukuki Güvenlik, s. 106.

¹⁸⁶ KÖKÜSARI, s. 172.

¹⁸⁷ KABOĞLU, İbrahim: Anayasa Hukuku Dersleri Genel Esaslar, Legal Yayıncılık, 10. Baskı, İstanbul, 2015, s. 13.

bilebilecek durumda olmalarıdır.¹⁸⁸ Bu da düzenlemelerin ilgililerince anlaşılacak şekilde açık, anlaşılır ve kesin olması anlamına gelir. Öngörülebilirliğin gerçekleşmesi için kuralların objektif bir şekilde açık, anlaşılır ve bilinebilir olması yanında verilen kararlarda istikrar bulunması gerekir.¹⁸⁹

Öngörülebilirlik, adil bir düzen yaratma bakımından maddi anlamda hukuk devletinin temel bir gerekliliğidir.¹⁹⁰ Gerçekten de hukuk devleti, kanunilik ve diğer şekli ölçütleriyle tüketilmemesi gereken yüce bir idealdir.¹⁹¹ Hukuk kurallarından beklenen maddi adaleti sağlama görevinin hukuk devletiyle garanti altına alınması gerekir. Bu da kanun koyucu, uygulayıcı ve yargılama makamındakilerin kural ve temas ettiği hak ilişkisinde öngörülebilirliği sağlaması ile mümkündür. Bu açıdan öngörülebilirlik ilkesi; kanunların temas ettiği durumları, kurumların muhatapları nezdinde aldığı kararları ve oluşturduğu statüleri tahmin edilebilir ve belirgin kılarak hukuki güvenliği sağlama fonksiyonunu yerine getirir.

Hukuki öngörülebilirlik, ancak kapsayıcı bir şekilde, kuralların, uygulamanın ve yargılamanın öngörülebilir olması halinde gerçek anlamını bulmaktadır.¹⁹² Bu sebeple

¹⁸⁸ ŞİŞMAN, Gülden: “Anayasa Mahkemesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Vergi Hukukunda Öngörülebilirlik”, AÜHFD, C: 65, S: 4, 2016, ss. 2423-2444, s. 2427.

¹⁸⁹ KÖKÜSARI, s. 138.

¹⁹⁰ OECD, hukuk devleti ilkesinin hukuki öngörülebilirliği sağlamaya yönelik işletilmesi gerektiğini ifade etmektedir. Bkz: ÇAĞLAR, Selda: Hukuk Devletinin Hukuki Belirlilik İlkesi Üzerinden Değerlendirilmesi, Beta Yayınevi, İstanbul, 2013, s. 181.

¹⁹¹ “Nasyonal sosyalist kanun, örneğin Yahudilere karşı en büyük haksızlığı (*unrecht*) emrediyordu.” LANG, s. 4.

¹⁹² KÖKÜSARI, s. 138.

çalışmamızda, ilkenin etkileşim içinde bulunduğu ilke ve kuramlar açıklandıktan sonra kanunlaştırma, uygulama ve yargılama aşamalarında görünümü ayrı ayrı ele alınacaktır.

II. ÖNGÖRÜLEBİLİRLİK İLKESİNE KURAMSAL YAKLAŞIM

A. Hukuk Devleti Kapsamında Öngörülebilirlik İlkesi

Toplumsal teşkilatlanmanın, “mülk” ve “polis-devlet” aşamaları sonrası evrildiği çağdaş ve ilerici düzen şüphesiz çoğulcu, demokratik “hukuk devleti”dir¹⁹³. Özünde yönetilenlere yöneticiler karşısında hukuki güvenlik sağlama fikri olan hukuk devleti, ilk çağlardan beri var olan adalet anlayış ve arayışının yöneten-yönetilen ilişkisini hukuki prensiplere bağlama gayretiyle gelişerek temel bir ilke halini almıştır.¹⁹⁴

En sade anlatımla “*hukukla sınırlanmış devlet*” olarak tarif edilen¹⁹⁵ hukuk devleti, modern demokratik rejimlerin ortak idealidir.¹⁹⁶ Zira demokratik yönetimlerde dahi bireyin güvenliği ancak hukuk devleti ilkelerinin tesisi ve işlerliğiyle sağlanabilir.¹⁹⁷ Bu açıdan demokrasi, hukuk devleti ile anlamını bulur. Çağdaş anayasal demokrasilerin

¹⁹³ ÖZAY, İl Han: *Günüşğinde Yönetim*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2004, s. 9. UYGUN, Kamu Hukuku İncelemeleri, s. 338. ULUSOY, Ali D.: *Yeni Türk İdare Hukuku*, 3. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2020, s. 86.

¹⁹⁴ SOYSAL, Mümtaz: *Anayasaya Giriş*, 3. Baskı, Ankara: İmge Kitabevi, 2011, s. 238, GÖZÜBÜYÜK, Şeref: *Yönetsel Yargı*, Turhan Kitabevi, 34. Bası, Ankara, s. 1. BALTA, s. 91.

¹⁹⁵ ÖZLEM, Doğan: “Hukuk Devletini Sosyal Devlet İçinde Düşünmek”, *Doğu Batı Dergisi*, Y. 4, S. 13, 2000-2001, ss. 11-25, s. 15.

¹⁹⁶ BALTA, s. 104. AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 103.

¹⁹⁷ BALTA, s. 110.

mihenk taşı olan hukuk devleti ilkesi, devletin sınırlandırılarak sistemde hiç kimsenin hukukun üstünde tutulmamasını hedefler. Gerçekten hukuk devleti, hukukun üstünlüğünü bireyin üstünlüğünden ayıran ve ona öncelik tanıyan, yönetenlerin keyfi işlemlerine karşı güvence oluşturan bir anlayışı ifade etmektedir.¹⁹⁸

Anayasa, Türkiye Cumhuriyeti'nin “*adalet anlayışı içinde insan haklarına saygılı bir hukuk devleti*” olduğunu bildirerek maddi hukuk devletini net bir şekilde ilan etmektedir.¹⁹⁹ Anayasa Mahkemesi ise “*eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygı gösteren, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayıp yargı denetimine açık olan, yasaların üstünde yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri ve Anayasa bulunduğu bilincinde olan devlet*” şeklinde kapsayıcı bir hukuk devleti tanımı vermektedir.²⁰⁰

Hukuk, her şeyden önce “adalete yönelmiş bulunan toplumsal bir yaşam düzeni”²⁰¹ olarak bireye güven vermeli ve öngörülebilir olmalıdır.²⁰² Almanya'nın II. Dünya Savaşında mağlubiyeti sonrası ortaya çıkan yeni hukuk devleti mantığı da işte bu

¹⁹⁸ ARSLAN, Zühtü: “Devletin Hukuku, Hukuk Devleti ve Özgürlük Sarkacı”, Doğu Batı Dergisi, S:13, 2000-2001, ss. 67-89, s. 80.

¹⁹⁹ LANG, s. 4.

²⁰⁰ AYM, E.2011/37, K.2012/69, 17.05.2012. AYM, E.2012/107, K.2013/90, 10.07.2013. AYM, E.2009/34, K.2010/72, 20.05.2010.

²⁰¹ IŞIKTAÇ, Yasemin: Hukuk Yazıları, Yetkin Yayınları, Ankara, 2004, s. 52. ARAL, Vecdi: Hukuk Felsefesinin Temel Sorunları, İstanbul, 1983, s. 155 vd.

²⁰² GÖZÜBÜYÜK, Şeref/ TAN, Turgut: İdare Hukuku Cilt I Genel Esaslar, Turhan Kitabevi, 13. Baskı, Ankara, 2019, s. 38.

öngörülebilirlik ihtiyacından doğmuştur.²⁰³ Gerçekten de temel hak ve özgürlükleri bireyin özgürce yaşaması ve gelişmesi için gerekli asgari haklar olarak gören ve bunların güvence altında bulunmasını gerektiren hukuk devletinin, kabul görmüş gereklerinden biri de devlet faaliyetlerinin öngörülebilirliğidir.²⁰⁴

Hukuk devleti, vatandaşlarca önceden bilinen, açık ve kesin kuralların herkese ve istikrarlı biçimde uygulanmasını, bireyin eylemi sonucunda karşılaşacağı hukuki sonuçlar hakkında fikir sahibi olmasını ve kurallara saygının hukuki yaptırımlarla güvence altına alınmasını gerektirir.²⁰⁵ Düzen oluşturan kurallar yanında idari davranışların da yönetilenler tarafından önceden tahmin edilebilir olmasını özünde barındırır.²⁰⁶ Diğer bir ifadeyle, hukuk devletinde kanun koyucu için olduğu kadar idareden de beklenen açık, öngörülebilir ve güvenilir olmasıdır.

Hukuk devletinde, devletin kurumları ancak hukukun öngördüğü ve sınırlarını çizdiği alanda/ölçüde ve hukukun belirlediği usul uyarınca faaliyet gösterebilir.²⁰⁷ Bireylerin eylemlerinin neticelerini öngöremedikleri bir sistemde hukuk devleti ancak bir hayalden ibarettir.²⁰⁸

²⁰³ ROSENFELD, Michel: “Hukuk Devleti ve Anayasal Demokrasinin Meşrutiyeti”. (Çev: Ali Rıza Çoban), Hukuk Devleti: Hukuki Bir İlke Siyasi Bir İdeal, (Ed: Ali Rıza Çoban vd.), Adres Yayınları, Ankara, 2008, ss. 211-255, s. 232.

²⁰⁴ BALTA, s. 106. GÜNDAY, s. 39-45.

²⁰⁵ KABOĞLU, Anayasa Hukuku, s. 13. ROSENFELD, s. 223.

²⁰⁶ GÖZLER, Kemal: İdare Hukuku Cilt I, Ekin Yayıncılık, 3. Baskı, Bursa, 2019, s. 141-142. GÜNDAY, s. 44.

²⁰⁷ KABOĞLU, Anayasa Hukuku, s. 12.

²⁰⁸ ROSENFELD, s. 241.

Hukuk devleti, bireylerin kendisinden ne beklediğini anlamadığı muğlak kuralları hukuk normu olarak kabul etmez.²⁰⁹ Hukuk devletinden beklenen, bireylerin kendilerine uygulanacak hukuk kurallarını önceden bilebilmeleri ve davranışlarını buna göre ayarlayabilmeleri olanağının sağlanmasıdır.²¹⁰ Bu bakımdan, hukukun temel fonksiyonu giderek karmaşık bir hal alan dünyada beklentileri istikrarlı hale getirmektir. Sürekli gelişen ve kompleks bir yapı kazanan hukuki ilişkiler öngörülebilirliğin önemini artırmıştır. Öyle ki bazı hallerde içeriğin adil olup olmamasından bağımsız olarak normun önceden bilinir ve istikrarlı uygulaması aranmaktadır.²¹¹

Hukuk devletinin unsurlarını bir liste şeklinde vermek mümkün olmasa da sınırlarını çizmek bakımından vergi hukuku en elverişli alandır. Zira vergilendirmenin bireyin hak ve özgürlük alanına doğrudan müdahale oluşturması sebebiyle hukuk devleti ilkesi vergi hukukunda geniş bir uygulama alanı bulur.²¹² Kuşkusuz vergilendirme yetkisi tarih boyunca yönetenlerin elinde bulundurduğu en önemli ve vazgeçilemez güç aracı olagelmıştır. Nitekim modern devletin hukuk devleti ve sosyal devlet niteliklerini içselleştirmesi ile vergi hukukunun doğuşu ve gelişimi arasında bariz bir paralellik olduğu ortadadır.²¹³

²⁰⁹ NEUMAN, Gerald L.: “Amerika’da Anayasal Bir Kavram Olarak Rule of Law ve Alman Anayasasının Rechtsstaat İlkesi”, (Çev: Ali Rıza Çoban), Hukuk Devleti: Hukuki Bir İlke Siyasi Bir İdeal, (Ed: Ali Rıza Çoban vd.), Adres Yayınları, Ankara, 2008, ss. 557-574, s. 559.

²¹⁰ GÖZLER, İdare Hukuku Cilt I, s. 142.

²¹¹ ROSENFELD, s. 231.

²¹² ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, s. 144.

²¹³ ÖZENÇ, Berke: Hukuk Devleti: Kökenleri ve Küreselleşme Çağındaki İşlevi, İletişim Yayınları, 2. Baskı, İstanbul, 2016, s. 171. ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, s. 129.

Kimilerince hukuk devleti, meşruiyeti sağlamak için hukuka gönderme yapmaktan ibaret sayılsa da bizce hukuk devleti “*insanın değil, hukukun yönetimi*”²¹⁴ olarak, her olayda riayet edilmesi gereken hukukî bir ilke; esasları, gerekleri ve idealize ettiği hukuk sistemi ile inşası uzun, ayakta tutması zor bir anlayıştır.²¹⁵

Hukuk devletinin gerekleri arasında; temel hak ve özgürlükleri korumak, yasal idare, kanunların genelliği, kanun önünde eşitlik, hukuki belirlilik, yasaların ve idari işlemlerin geçmişe yürümezliği, kazanılmış haklara saygı, haklı beklentilerin korunması, yargı bağımsızlığı ve tarafsızlığı gibi hukuki güvenliği sağlamaya hizmet eden birçok ilke sayılabilir.²¹⁶ Aslında sayılan bu özelliklerin tümü öngörülebilirlik ilkesiyle doğrudan ya da dolaylı olarak ilişkilendirilebilecek özelliklerdir. Öngörülebilirlik ilkesi, yukarıda zikredilen diğer ilkeler ile birlikte hukuk devleti idealine giden yolda bir araçtır. Dolayısıyla öngörülebilirlik ilkesinin izahında kullanılacak temel kavram ve hareket noktası daima hukuk devleti olacaktır.

²¹⁴ “*Rule of law, not men*” Bkz: NEUMAN, s. 558. RAZ, Joseph: “Hukuk Devleti ve Erdemi”, (Çev: Bilal Canatan), Hukuk Devleti: Hukuki Bir İlke Siyasi Bir İdeal, (Ed: Ali Rıza Çoban vd.), Adres Yayınları, Ankara, 2008, ss. 149-166, s. 151. AKYILDIZ, Ali: Hukuk Devleti Yargı Bağımsızlığı ve Danıştay, Anıttepe Yayıncılık, Ankara, 2009, s. 2.

²¹⁵ ERDOĞAN, Anayasal Demokrasi, s. 117-120. AKKAYA, Mustafa: “Vergi Aslı ve Feri”leri Bakımından Geriye Yürümezlik Esası: “Haklılık” Ölçütü Üzerine Değerlendirmeler”, Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası, (Ed: Billur Yaltı), Koç Üniversitesi Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi:1, Beta Yayınları, İstanbul, 2011, s. 113.

²¹⁶ BALTA, s. 91. GÜNDAY, s. 39. ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 45. OĞURLU, s. 39.

B. Hukuki Güvenlik İlkesi Kapsamında Öngörülebilirlik İlkesi

Sosyal bir varlık olan bireyin tüm ilişkilerinin temelinde güven yatar. Güven hissiyle hareket ederek yaşamını planlayan birey, içinde bulunduğu düzenin normlarına güven duyabildiği ölçüde şüphe duymaksızın karar alabilir ve kararlarını uygulamaya yönelik faaliyetlerde bulunabilir. Amacı kargaşa yerine toplumsal düzeni hâkim kılmak olan hukuk devleti, güvenilir bir hukuk düzenini temin ve devam ettirmeli, yani hukuki güvenliği tesis etmelidir.²¹⁷

Hukuk devleti, yalnızca kendini hukukla sınırlamış bir devlet anlayışını değil, bunun yanında açık, anlaşılır, ulaşılabilir ve öngörülebilir kurallar yaratarak ve bu kuralların uygulanması esnasında güvenin korunmasını tesis ederek bireylere hukuki güvenlik sağlayan bir devlet anlayışını da yansıtır.²¹⁸ Diğer bir ifadeyle hukuki güvenlik, bireyin devletin faaliyetlerine güveni yanında yürürlükteki düzenlemelerin ve istikrar kazanmış uygulamaların süreceğine duyduğu güveni de kapsar.²¹⁹ Hukuki güvenliğin hukuk sistemindeki işlevi ve gerekliliğine ilişkin çeşitli hukuk teorileri açısından farklı temellendirmeler²²⁰ söz konusu olsa da çalışmamızda bu teorilere atıf yapmakla yetinilecektir. Öz olarak hukuki güvenlik, bireylerin tabi olduğu hukuk kurallarını

²¹⁷ BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda: “Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi”, Kamu Hukukçuları Platformu, Hukuk Güvenliği, 8-9 Kasım 2013, Ankara, (Haz. Ece Göztepe), Türkiye Barolar Birliği Yayınları, ss. 189-241, s. 190. GÖZÜBÜYÜK/TAN, s. 34-38.

²¹⁸ ERDOĞAN, Mustafa: “Hikmeti-i Hükümet’ten Hukuk Devletine Yol Var Mı?”, Doğu Batı Dergisi, S:13, 2000-2001, ss. 47- 59, s. 55. BAŞARAN YAVAŞLAR, “Hukuki Güvenlik İlkesi”, s. 190.

²¹⁹ ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, s. 172. OĞURLU, s. 40.

²²⁰ Hukuki güvenlik ilkesinin felsefi temellerine ilişkin bkz: KÖKÜSARI, s. 43-67.

bilmesini, geleceğe dönük davranışlarını ve planlarını bu kurallara göre yapabilmesini hedefler.²²¹

Hukuk devletinin ön şartı ve odak kavramı olan hukuki güvenlik, bireylerin tabi olduğu hukuki rejimi, fiil ve işlemleri dolayısıyla hukuk nezdinde karşılaşılabilecekleri neticeleri makul bir seviyede dahi olsa bilebilir ve öngörülebilir olmasını ifade eden temel bir ilkedir.²²² Bir taraftan belirli, açık, erişilebilir ve öngörülebilir kuralların varlığını ve bu kuralların kanunlara göre uygulanmasını, diğer taraftan kurallar ve idari işlemlere güvenin korunmasını kapsar.²²³ Tanımdan da anlaşılacağı üzere, öngörülebilirlik ve belirlilik hukuki güvenlik kavramının bünyesinde ve birey tarafında bulunur.²²⁴

Hukuki güvenlik, otoritenin güç ve yetki kullanımını belirgin kurallarla sınırlayarak bireylere karşı haksız ve keyfi kullanımını frenlemek amacıyla geliştirilmiş koruyucu bir ilkedir. İlkenin çizdiği resim, öngörülebilir ve erişilebilir hukuk kurallarının uyum ve istikrar içerisinde uygulandığı güven veren bir hukuk sistemidir. Bunun içinse öncelikle tüm organ ve kurumlarıyla devletin hukuka saygısı ve kurallara riayeti gereklidir.²²⁵

²²¹ ÖZ, Ersan: Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004, s. 51. TAYLAR/GÖK/DEMİRBAŞ AKSÜT/ARTUN, s. 89.

²²² EDİS, Seyfullah: Medeni Hukuka Giriş ve Başlangıç Hükümleri, AÜHF Yayınları, Ankara, 1979, s. 7. KESKİNSOY, Ömer/ KAYA, Semih Batur: “Hukuk Devletinin Kanun Devletine Anayasal Devletin Anayasalı Devlete Evrilmesi”, AÜHFD, C:70 S:3, 2021, ss. 1147-1206.

²²³ BAŞARAN YAVAŞLAR, “Hukuki Güvenlik İlkesi”, s. 190.

²²⁴ TANRIVER, Süha: Medeni Usul Hukuku Cilt I, Yetkin Yayınları, 2. Bası, Ankara, 2018, s. 99.

²²⁵ ÇAĞLAR, Hukuki Belirlilik, s. 29.

Hukuki güvenlik, bünyesinde birçok alt kuram ve ilke barındıran kapsayıcı bir yapıdır. Güvenilir bir hukuk düzeninin kapsamı ve unsurları arasında başta yer alan ilke ise hukuki öngörülebilirliktir. Hukuk devletin bir anlamı da otorite kullanımının belirgin kurallarla sınırlandırılmış bir öngörülebilirliğe dayanmasıdır. Gerçekten hukuk güvenliği, idarece yapılan düzenleme ve işlemlerin de öngörülebilir olmasına ihtiyaç duyar. İdarenin karar alma ve aldığı kararları uygulama sürecinin önceden ilgililer tarafından bilinebilir, erişilebilir ve öngörülebilir kurallara bağlanması hukuki güvenliğin bir gereğidir.²²⁶ Nitekim Anayasa Mahkemesi hukuki güvenliği, *“Hukuk güvenliği... bireylerin tüm işlem ve eylemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerektirir”* şeklinde tarif ederek güven ortamının yaratılmasında devleti görevli kılmıştır. Bu görevin yerine getirilmesi, öncelikle kesin ve anlaşılabilir düzenlemelerin ihdası, ilgililerine duyurulması, geçmişe yürümemesi ve ilgilileri nezdinde oluşturduğu haklı beklentilerin korunması ile olur.²²⁷

Ekonomik liberalizmin hâkim olduğu bir piyasada işlem gören birey ve ortaklıkların en iyi kararı alabilmeleri muhtemel sonuçları öngörebilmelerine bağlıdır.²²⁸ Piyasa aktörlerinin gerek birbirleri gerekse hukuk düzenine güveni noktasında hukuki güvenlik sigorta görevi görür. Görüleceği üzere hukuki güvenlik, birey-devlet-toplum

²²⁶ ÖZAY, s. 275 vd. ÇAPTUĞ, Hukuki Güvenlik İlkesinin Kavramsal Gelişimi, Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, Y:9, S:17, Haziran 2021, ss. 133-160, s. 151.

²²⁷ MERCİMEK, Fulya: Hukuk Güvenlik İlkesi ve Karşılaştırmalı Vergi Hukuku Bağlamında Değerlendirilmesi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, BUÜSBE,2019, s. 21.

²²⁸ RAITIO, “Legal Certainty, Non-Retroactivity”, ss. 8-9’dan aktaran MERCİMEK: s. 153.

üçgeninde güven ortamının tesisi için hayati öneme sahiptir.²²⁹ Hukuki güvenliğin tesisi, bu üçgende öngörülebilirliğin sağlanmasını ve güvenin kurumsallaşmasını sağlar.

Verginin kaçınılmaz ve karşılıksız oluşu, yükümlüleri açısından yığın bir hoşgörülle²³⁰ yerine getirilmesi sonucunu doğurur. Bu sebeple hukuki güvenlik, vergilendirme işlemleri açısından bilhassa öneme sahiptir. Bireylerin vergilendirme yoluyla temel haklarına yapılacak müdahaleleri öngörmelerine ve durumlarını buna göre hazırlamalarına yardımcı olur. Hukuk güvenliğinin vergilendirme alanında zedelenmesi, yapacakları her faaliyet öncesi bireyleri “*daha yüksek oranda vergilendirilme*” endişesiyle karşı karşıya bırakır.²³¹

Vergilendirmede hukuki güvenliğin gereklilikleri kanunilik, belirlilik ve öngörülebilirliktir. Öngörülebilirlik hukuki güvenliğin tesisinde bir araçken, bu aracın işletilmesi sonucu ortaya çıkan geçmişe yürümezlik, meşru beklentilerin korunması gibi kuramlar hukuki güvenliğin neticesi görünümündedir.²³² Hukuki güvenlik bütün gerekleriyle birlikte, kuralların öngörülebilir olmasını, ilgililerin tüm faaliyetlerinde

²²⁹ MEMİŞ, Emin: Türkiye’de Anayasa Gelişimleri Eğrisi (1808-2005) Anayasa Hukuku Notları, Genişletilmiş ve Yenilenmiş Filiz Kitabevi, 4.Baskı, İstanbul, 2005, s. 169.

²³⁰ Mükelleflerin ödedikleri vergi karşısında hissettikleri psikolojik baskıya bir nazire olarak kullanılmıştır. Sübjektif vergi yükü ve vergi tazyiki için bkz: KİTAPÇI, İsmail: Vergi Etiği Vergi Psikolojisi, Verginin Sosyo-Psikolojik Teorisi, Seçkin Yayıncılık, 2013, s. 128-129. YEĞEN, Baki/ BERK, Erdal: Türkiye’de Toplam Vergi Yükü ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: 1970-2015, Uluslararası Hakemli Ekonomi Yönetimi Araştırmaları Dergisi, C:4, S:13, 2017, ss. 1-18, s. 4.

²³¹ GÖZLER, İdare Hukuku Cilt I, s. 142.

²³² KÖKÜSARI, s. 159.

kamu otoritesine güvenini ve bu güvenin yeni düzenleme ve uygulamalarda korunmasını sağlar.²³³

C. Mülkiyet Hakkı Kapsamında Öngörülebilirlik İlkesi

Magna Carta ile başlayan vergilendirme yetkisinin kim tarafından ve hangi sınırlar içinde kullanılacağı sorunu, bugün hukuk devletinin temel ögesi olarak nitelendirilen temel hak ve özgürlüklerin tanınıp korunmasına zemin hazırlamıştır.²³⁴ Devlet bireyin hak ve özgürlük alanına en belirgin müdahaleyi vergilendirme yetkisi aracılığıyla gerçekleştirmektedir.²³⁵ Mülkiyet hakkı ise vergilendirme yetkisine karşı en hassas hak ve özgürlüklerin başında gelir.²³⁶

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne (Sözleşme) Ek 1 No'lu Protokol'ün “Mülkiyetin Korunması” başlıklı 1'inci maddesi, “*Her gerçek kişi ve tüzel kişi mal ve mülklerinden barışçıl yararlanma hakkına sahiptir. Bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullar ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir.*” hükmüyle mülkiyet hakkına müdahalenin

²³³ AYM, E.2012/70, K.2021/157, 18.10.2012. ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 53.

²³⁴ GÖKER, Cenker: Vergilendirme Yetkisinin Kullanımında Temel Hakların Yarattığı Dönüşüm, Danıştay ve İdarî Yargı Günü Sempozyumu: 149. Yıl, 11 Mayıs 2017, Ankara, Danıştay Yayınları No: 93, ss. 223-231, s. 224.

²³⁵ ÇAĞAN: Vergilendirme Yetkisi, s. 145 Ayrıca bkz. BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda: Vergilendirme Yoluyla Temel Hak ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır, Kamu Hukuku Özel Hukuk ve Ceza Hukuku Alanlarında Kamunun Önderliği ve Bireysel Özerklik Sempozyumu, Seçkin Yayınları, Ankara, 2009, ss. 147-202.

²³⁶ ÇAĞAN, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, s. 140.

iç hukukta hukukun evrensel ilkelerine uygun bir dayanağı olması halinde meşru sayılacağını belirtmiştir.

Anayasa'nın *Temel hak ve hürriyetlerin sınırlanması* başlıklı 13. maddesi temel hakların, “*özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla*” ve ölçülülük ilkesine uygun olarak sınırlanabileceğini öngörmüş; *Mülkiyet hakkı* başlıklı 35. maddesi ise *Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir. Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz*” hükmüyle mülkiyeti sosyal ve ekonomik haklar demeti arasında dokunulmaz ve temel bir hak olarak kabul etmiştir.²³⁷

Vergilendirme yetkisi ile kamu hizmetlerinin finansmanı için ihtiyaç duyduğu kaynakları sağlamak üzere devlet, bireyin özel mülkünün bir kısmına el koymaktadır. Vergilendirilen birey, malvarlığından ödediği vergi tutarı nispetinde yoksun kalmaktadır. Dolayısıyla vergilendirme yetkisinin kullanımı sırasında, önce mülkiyet hakkı olmak üzere temel hak ve özgürlüklere müdahale edilmektedir.²³⁸ Vergilendirme işlemleri doğrudan doğruya mülkiyet hakkına temas ettiği için, kanun koyucunun dikkatli ve ölçülü

²³⁷ GÖZÜBÜYÜK/ TAN, s. 43.

²³⁸ Vergilendirme yetkisinin özel hayatın gizliliği, seyahat özgürlüğü, miras hakkı, çalışma ve sözleşme özgürlüğüne müdahalesi hakkında bkz ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, s. 166-171. Kişinin maddi ve manevi varlığını koruma ve geliştirme hakkına, bilim ve sanat hürriyetine yönelik etkisi için bkz: BAŞARAN YAVAŞLAR, “Hukuki Güvenlik İlkesi”, s. 151. Adil yargılanma, özel yaşam ve seyahat özgürlüğü, ayrımcılığa uğramama hakları yönünden bkz: YALTI, Billur: Vergi Yükümlüsünün Hakları, Beta Yayınları, İstanbul, 2006, s. 80-191.

davranması gerekmektedir. Zira vergi mevzuatının hazırlık aşamasından verginin tahsiline kadar sürecin her aşaması mülkiyet hakkını etkilemektedir.²³⁹

Mülkiyet hakkına vergilendirme ile yapılacak müdahalelerin değerlendirilmesinde, hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında gözetilen genel ilkeler ile vergilendirmeye ilişkin anayasal ilkeler birlikte değerlendirilmektedir.

AİHM, mülkiyet hakkına müdahalenin tespitini yaptıktan sonra müdahalenin haklı olup olmadığına ilişkin bir değerlendirme yapar. Mahkeme mülkiyet hakkına müdahaleyi üç aşamalı bir incelemeye tabi tutmaktadır. Buna göre, öncelikle müdahalenin yeterince erişilebilir ve öngörülebilir bir “kanun”dan kaynaklı olup olmadığı, şayet öyleyse müdahalenin yine öngörülebilir biçimde ayrıntılı olarak belirtilen bir “meşru amaç” taşıyıp taşımadığı ve son olarak bu amaç ile söz konusu sınırlamanın orantılı yani müdahalenin “ölçülü” olup olmadığı incelenmektedir.²⁴⁰ AİHM’in üç aşamalı bu incelemesinin özünde müdahalenin yeterince öngörülebilir olup olmadığını mevcuttur. Mahkeme çeşitli kararlarında, mülkiyet hakkına yönelik müdahalelere dayanak olarak gösterilebilecek hukuk normlarının iç hukuka uygunluğu yanında yeterli biçimde öngörülebilir, erişilebilir ve net olması gerektiğini vurgulamıştır.²⁴¹

²³⁹ İPEK, Nilgün: Vergilendirmede Kamu Yararı–Birey Yararı Bakımından Adil Denge Arayışında Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Anayasa Mahkemesi ve Danıştay Yaklaşımları, Danıştay ve İdarî Yargı Günü Sempozyumu: 149. Yıl, 11 Mayıs 2017, Ankara, Danıştay Yayınları No: 93, ss. 172-182, s. 182.

²⁴⁰ AİHM Kabul Edilebilirlik Kriterleri Rehberi, Aralık 2018, s. 66-67, <https://www.echr.coe.int/>.

²⁴¹ Guiso-Gallisay/İtalya, BN:58858/00, 22.12.2009. Hentrich/Fransa, BN:13616/88, 22.09.1994. Beyeler/Italy, BN:33202/96. Serkov/Ukrayna, BN:39766/05, 07.06.2011.

Mahkemenin müdahalede ele aldığı ilk kriter müdahalenin hukuka dayalı olması kriteridir. Mahkeme, müdahaleyi iç hukukta temellendirecek bir kanun hükmünü belirlediğinde, hükmün ilgilileri açısından “öngörülebilir” ve “erişilebilir” olup olmadığı yönündeki hukukilik denetimini yerine getirir.²⁴²

Müdahalenin erişilebilirliği, müdahaleye konu düzenlemenin ilgilileri tarafından bilinirliğidir. Düzenlemenin aleni olması anlamına gelen bu durum, düzenlemenin yayımlanarak ilgililerin bilgisine sunulması ile yerine getirilir.²⁴³

Bunun yanında, müdahalenin ilgilileri açısından öngörülebilir olması, başka bir anlatımla müdahaleye konu düzenlemenin uygulanması durumunda ortaya çıkabilecek sonuçların önceden bilinebilir olması da aranmaktadır.²⁴⁴

Böylece, vergilendirmeye ilişkin bir düzenleme “öngörülebilirlik” ve “erişilebilirlik” koşullarını sağlıyorsa yahut somut olayda muhatabınca öngörülmuş/erişilmiş olduğu/olması gerektiği anlaşılabilir ise söz konusu düzenlemenin ya da bu düzenlemeye dayanılarak yapılan tasarrufların mülkiyet hakkına müdahalesi “hukuka dayalı” sayılmaktadır.²⁴⁵

²⁴² GÜMÜŞKAYA, Gamze: Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi’ne Kişisel Başvuru İstanbul, XII Levha, 2010, s. 80.

²⁴³ GEMALMAZ, H. Burak: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Mülkiyet Hakkı, İstanbul, Beta, 2009. s. 445.

²⁴⁴ BATUM, Süheyl: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Türk Anayasal Sistemine Etkileri, İstanbul Üniversitesi Basımevi, İstanbul, 1993, s. 267. SARI, H. Gürbüz: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesine Ek 1.Protokole Göre Malvarlığı Haklarının Korunması, Beta Yayınları, İstanbul, 2006, s. 53.

²⁴⁵ GÜMÜŞKAYA, s. 109

Anayasa'nın 13. ve 35. maddeleri, Sözleşme'ye koşut olarak mülkiyet hakkına yönelik sınırlamaların sadece kanunla yapılabileceğini düzenlemiştir. Anayasa Mahkemesi ise söz konusu hükümleri kanunilik ilkesinin yer aldığı Anayasa'nın 73. maddesi ile birlikte ele alarak müdahalenin kanunla yapılmasının, mali yükümlülüklerin "öngörülebilirliği" ve "belirliliği" yoluyla vergi yükümlülerinin hukuki güvenliğini sağlamaya yönelik olduğunu belirtmiştir.²⁴⁶ Vergilendirmeye ilişkin düzenlemelerin ancak kanunla yapılacak olması anlamına gelen verginin kanuniliği ilkesinin, öngörülebilirliği bünyesinde barındıran olmazsa olmaz bir prensip olduğu ilk bölümde dile getirilmiştir.²⁴⁷ Anayasa Mahkemesi, öngörülebilirlik ve belirliliği mülkiyet hakkına vergiler yoluyla yapılacak müdahalelerde bir kriter olarak ortaya koymuştur. Vergilendirme yetkisinin bu kriterle sınırlandırılması, vergilendirme suretiyle özellikle mülkiyet hakkına öngörülemez, keyfi ve sınırsız müdahaleyi engellemeye yöneliktir.²⁴⁸ O halde, vergilendirme ile mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin meşruiyeti, kanuni dayanağı normun hak sahibi bakımından öngörülebilir olup olmadığının ve hak sahibinin hukuki güvenliğinin sağlanıp sağlanmadığının tespiti ile değerlendirilmelidir.

Vergilendirme yetkisinin mülkiyet hakkını zedeleyecek şekilde kullanılmaması başta hukuk devletinin bir gereğidir. Unutulmamalıdır ki temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması, kamu yararı gerekçesiyle dahi olsa kural değil, istisnadır.²⁴⁹

²⁴⁶ AYM, Bireysel Başvuru Kararı, BN: 2014/6192

²⁴⁷ Bkz. Yukarıda, I. Bölüm, III.A.

²⁴⁸ BAŞARAN YAVAŞLAR, "Hukuki Güvenlik İlkesi", s. 200-201.

²⁴⁹ TANÖR, Bülent/ YÜZBAŞIOĞLU, Necmi: 1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku, Beta Yayınları, 14. Bası, İstanbul, 2014, s. 122 vd. KAPANİ, s. 233.

D. Sosyal Devlet İlkesi Kapsamında Öngörülebilirlik İlkesi

Sosyal devlet, birey-devlet ilişkisini dönüşüme uğratan yeni bir devlet anlayışı olarak doğmuştur.²⁵⁰ Devletin yalnızca toplumsal hayatın gerektirdiği temel düzeni, iç ve dış güvenliği sağlama şeklindeki geleneksel fonksiyonu, zaman içerisinde yerini hukuk devleti ilkesini tamamlayan, bireyler arasında fırsat eşitliği yaratan, insan onuruna uygun bir yaşam taahhüt eden sosyal devlet anlayışına bırakmıştır.²⁵¹ Bunun bir sonucu olarak birtakım sosyal konular devletin öncelikleri arasına girmiştir.²⁵²

Ekonomik eşitsizliğin toplumda ve bireylerin yaşamında oluşturduğu uyumsuzluğu gidermek ve bireyleri ekonomik açıdan refaha kavuşturmak sosyal devletin öncelikleri arasındadır.²⁵³ Sosyal devletin özünde, toplumun ekonomik kalkınmasına yardımcı olmak bir yana, gelirin toplumun geneline adaletli bir şekilde paylaşılması yatar.²⁵⁴ Sosyal devlet, bunun için gerekli maddi koşulları sağlamayı görev edinen devlettir.²⁵⁵



²⁵⁰ KABOĞLU, Anayasa Hukuku, s. 101. YÜZBAŞIOĞLU, Anayasa ve Ekonomi, s. 38-39.

²⁵¹ ÖZBUDUN, Anayasa Hukuku, s. 138. AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 123. GÖZLER, İdare Hukuku Cilt I, s. 133. YÜZBAŞIOĞLU, Anayasa Hukukuna Giriş, s. 69.

²⁵² KUBALI, Hüseyin Nail: Anayasa Hukuku Dersleri, Genel Esaslar ve Siyasi Rejimler, İÜHF Yayınları, İstanbul, 1969, s. 6. ATAR, s. 118.

²⁵³ GÖZÜBÜYÜK, Şeref: Anayasa Hukuku ve Anayasa Metni, Turhan Kitabevi, Gözden Geçirilmiş 6. Bası, Ankara, 1997, s. 24. AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 122.

²⁵⁴ TANILLI, s. 158. GÖZÜBÜYÜK/TAN, s. 42.

²⁵⁵ GÖZLER, İdare Hukuku Cilt I, s. 133. ÖZBUDUN, Anayasa Hukuku, s. 145-154.

19. yüzyılın liberal ekonomi anlayışı, ekonomik sömürüyü ve toplumdaki eşitsizliği derinleştirmiş, ortaya çıkan sosyal sorunlar devletin “*koruyucu*” vasma bürünmesini zorunlu kılmıştır.²⁵⁶ Devletin asgari bir yaşam için gerekli ihtiyaçları karşılama görevi kurumsallaşarak “*refah devleti*” veya “*sosyal devlet*” olarak nitelendirilmeye başlanmıştır.²⁵⁷ Bu görev, sosyal haklar temelinde devletin sosyal yaşama müdahalesini gerekli kılsa da; liberal devletin hak ve özgürlükleri korunmaya devam etmiştir.²⁵⁸ Diğer bir anlatımla sosyal devlet, birey için klasik özgürlükler yanında sosyal ve ekonomik haklar da vadeder.²⁵⁹

Sosyal devletin gayesi; adalet, refah ve sosyal güvenliğin toplumsal düzeyde tesis edilmesidir.²⁶⁰ Anayasa Mahkemesi bir kararında, “*Cumhuriyet’in nitelikleri arasında yer verilen sosyal hukuk devleti ilkesi uyarınca, toplumda yoksul ve gereksinim duyan insanlara Devlet’çe yardım yapılarak, onlara insan onuruna yaraşır asgari yaşam düzeyinin sağlanması, böylece, sosyal adaletin ve sosyal devlet ilkesinin gerçekleşmesine elverişli ortam yaratılması gerekmektedir.*” diyerek sosyal devletin sosyal adalete yöneldiğini dile getirmiştir.²⁶¹ Sosyal adalet, gelirin adil dağılımını; sosyal refah, gelirin arttırılmasını ve dengeli dağıtılmasını; sosyal güvenlik ise bireylerin gelecekte emin

²⁵⁶ KABOĞLU, Anayasa Hukuku, s. 100. ÖZBUDUN, s. 140

²⁵⁷ Sosyal devleti, batı toplumlarındaki refah devleti anlayışının karşılığı olarak nitelendiren görüş için bkz: YÜZBAŞIOĞLU, Anayasa Hukukuna Giriş, s. 69.

²⁵⁸ GÖZE, Ayferi: Sosyal Devlet Sistemi, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1976, s. 36. YÜZBAŞIOĞLU, Anayasa Hukukuna Giriş, s. 69. ÖZBUDUN, Anayasa Hukuku, s. 139.

²⁵⁹ YÜZBAŞIOĞLU, Anayasa Hukukuna Giriş, s. 70. GÖZÜBÜYÜK/TAN, s. 42.

²⁶⁰ AYM, E.2017/156, K.2019/37, 15.05.2019. ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 60. BALTA, s. 113.

²⁶¹ AYM, E. 2006/111, K. 2006/112, 15.12.2006.

olmalarını karşılar.²⁶² Sosyal devlet, bu amaçları gerçekleştirmek üzere toplumsal ve ekonomik hayata müdahaleyi gerekli ve meşru gören bir anlayış olarak nitelendirilmektedir.²⁶³ Devlet anlayışındaki sosyal ve refah devletine doğru gerçekleşen değişime paralel olarak vergilendirmenin de işlevinde farklılaşma olmuştur.²⁶⁴

Anayasada benimsenen sosyal hukuk devleti, vergi kanunlarının eşitlik, özgürlük ve sosyal devlet ilkesiyle bezenmiş vergi adaletini nazara almasını zorunlu kılar.²⁶⁵ Devlet, ekonomik ve toplumsal hayatı sosyal eşitliği gerçekleştirme gayretiyle düzenlemelidir.²⁶⁶ Gelir ve servet adaletsizliğini azaltma bakımından vergilendirme oldukça kullanışlı bir araçtır.²⁶⁷ Sosyal devletin gerçekleştirilmesi ekonomik ve mali politikalar yoluyla yapılır. Anayasa Mahkemesi sosyal devleti, “*sosyal hukuk devleti, insan haklarına dayanan, kişilerin huzur, refah ve mutluluk içinde yaşamalarını güvence altına alan, kişi hak ve özgürlükleriyle kamu yararı arasında adil bir denge kurabilen, milli gelirin adalete uygun biçimde dağıtılması için gereken önlemleri alan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak sosyal adaleti ve toplumsal dengeleri gözetten devlettir. Çağdaş devlet anlayışı sosyal hukuk devletinin tüm kurum ve kurallarıyla Anayasa’nın özüne ve ruhuna uygun biçimde kurularak işletilmesini, bu yolla bireylerin refah, huzur ve mutluluğunun sağlanmasını gerekli kılar. Hukuk devletinde, vergilendirmenin temel ilkelerinin gözetilmesi, vergilendirmeye ilişkin yasalarda bireylerin hak ve*

²⁶² TEKBAŞ, Yargısal Denetim, s. 203.

²⁶³ ÖZBUDUN, Anayasa Hukuku, s. 141.

²⁶⁴ ÇAĞAN, Demokratik Sosyal Hukuk Devletin Vergilendirme, s. 129.

²⁶⁵ LANG, s. 4.

²⁶⁶ AKIN, s. 316.

²⁶⁷ ÖZBUDUN, Anayasa Hukuku, s. 148.

*özgürlüklerinin korunması ve hukuk güvenliğinin sağlanması gerekir.”*²⁶⁸ ifadesiyle açıklayarak sosyal devlette vergilendirmenin bireyin temel hak ve özgürlüklerini ihlal etmeyecek şekilde ve hukukun genel ilkelerine riayet edilerek yapılması gerektiğini vurgulamıştır.

Toplumsal eşitsizliklerin dengelenmesi ve insan onurunun korunması için asgari sosyal standartları garanti altına almak sosyal devletin temel amacıdır.²⁶⁹ Sosyal devletin vergi adaletine ilişkin görünümü mali güce göre vergilendirme ilkesidir. Mali güce göre vergilendirme, bireyin ekonomik ve şahsi durumu dikkate alınarak yapılan vergilendirmedir.²⁷⁰ Vergilendirmenin, bireyin mali gücüyle orantılı yapılması sosyal güvenceyle birlikte bir ölçüde hukuki öngörülebilirlik sağlamaktadır.²⁷¹ Ancak mali gücün “gelir, servet ve harcama” unsurları üzerinden değerlendirilmesi ile siyasal iktidarın bu unsurlara hangi yoğunlukta yaklaşacağına yönelik belirsizlikler öngörülebilirliği zedeleyebilecektir.²⁷² Hukuk devletine nazaran daha az öngörülebilir ölçütlere yer vererek siyasal iktidara daha büyük bir takdir alanı tanıyan sosyal devlet, amaçları bakımından yol gösterici niteliğiyle bir ölçüde hukuki bağlayıcılığa ulaşabilecektir.

Sosyal devletin eşitlik anlayışı, ekonomik ve sosyal bir yaklaşımla fırsat eşitliğini yansıtır. Mali güç yönünden farklı durumda olanların ne ölçüde farklı vergilendireceği

²⁶⁸ AYM, E.2006/95, K.2009/144, 15.10.2009.

²⁶⁹ LANG, s. 32.

²⁷⁰ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 58.

²⁷¹ ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, s. 194.

²⁷² ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 59.

sosyal devletin vergi adaletine yönelik sorununu oluşturur.²⁷³ İşte bu sorun vergilendirme koşulları farklı olması gereken kimseler bakımından, farklılaştırmanın hangi ölçütlerle ve ne ölçüde yapılması gerektiği sorusuna yöneliktir. Bu ölçüyü belirlemede takdir hakkı siyasal iktidarda olduğundan keyfilik kaçınılmazdır.²⁷⁴ Sosyal devlet bu noktada devreye girmektedir. Vergi adaletini tesise yönelik genel, nesnel, belirli vergi politikaları hazırlayarak devletin uyması gereken kuralların bireyler açısından öngörülebilir bir şekilde belirlenmesini sağlamaktadır.

Sosyal devletin çerçevesini çizdiği anlayış doğrultusunda vergi adaleti ve öngörülebilirlik sağlanabilecektir. Hukuk devleti yanında sosyal devlet anlayışının hâkim olduğu bir devlette bulunan bireyler, kendilerine uygulanacak kurallar ve bu kuralların sınırları konusunda daha güçlü bir öngörüye sahiptirler.

E. Diğer Bazı Anayasal İlkeler Kapsamında Öngörülebilirlik İlkesi

1. Belirlilik İlkesi

Aydınlanma düşüncesinin bir ürünü ve Kıta Avrupası hukuk sisteminin temel bir ögesi olan belirlilik, hukukun kendisi kadar eski, hukuki güvenliğin bir parçası ve hukuk devletin ön şartıdır.²⁷⁵ İlkenin özünde bireyin kanunilik ilkesiyle korunması

²⁷³ ÇAĞAN, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, s. 144. SABAN, s. 60.

²⁷⁴ ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, s. 192.

²⁷⁵ İngiliz Hukukçu Francis Bacon’ın (1561-1626) “*legis tantum interest, ut certa sit, ut absque hoc nec justa esse possit*” (“belirginlik yasa için o kadar önemlidir ki, onsuz bir yasa adil olmaz”) sözü ilkenin içerik olarak aydınlanma öncesinde dahi bir değer olarak

yatmaktadır. Birey hangi somut eylem ve olguya ne tür hukuki yaptırımın veya sonucun karşılık geldiğini, bunun devlete verdiği müdahale yetkisinin sınırlarını belirli bir kesinlik içinde anlayabilmesi durumunda üzerine düşen yükümlülükleri öngörebilir ve yaşamını planlayabilir.²⁷⁶ İşte bireye üzerine düşen yükümlülükleri öngörme ve davranışlarını bu doğrultuda şekillendirme imkânı veren, belirlilik ilkesine uygun hukuki düzenlemelerdir. O halde hukuk devletinin temel ilkelerinden biri olarak belirlilik, düzenlemelerin hem bireyler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve şüpheye yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır, uygulanabilir ve objektif olmasıdır.²⁷⁷ Buradan olarak, belirlilik ilkesi, öncelikle kanun koyucu tarafından gözetilmesi gereken bir ilkedir.

Hukuki belirlilik, yönetenlerin davranışlarının asgari ölçüde olsa dahi “belirli” olmasını, yönetilenler açısından ise öngörülebilir, tahmin edilebilir olmasını gerektirir.²⁷⁸ Devlet, vatandaşlarına sürprizler hazırlamaz; önceden bilinmesi beklenen ve olağan davranışlarda bulunur.²⁷⁹ Düzenlemelerin geçmişe etkili şekilde yürürlüğe girmemesi, yasa ve diğer düzenleyici işlemlerin keyfilikten uzak yapılması, önceki düzenlemeye duyulan güvenin korunması hukuki belirlilik ilkesinin gerekleridir.²⁸⁰ Şüphesiz

kabul edildiğini göstermektedir. Bkz: CAN, Osman: Belirlilik İlkesine Anayasal Bakış, AÜEHFD, C:9, S:1-2, 2005, ss. 89-125, s. 89.

²⁷⁶ CAN, s. 93.

²⁷⁷ AYM, E.2009/51, K.2010/73, 20.05.2010. AYM, E.2009/21, K.2011/16, 13.01.2011. AYM, E.2010/69, K.2011/116, 07.07.2011. AYM, E.2011/18, K.2012/53, 11.04.2012.

²⁷⁸ ZABUNOĞLU, Yahya Kazım: İdare Hukuku (Cilt 1), Yetkin Yayınları, Ankara, 2012, s. 93.

²⁷⁹ ULUSOY, Ali D.: Kamu Hizmeti İncelemeleri, Ülke Kitapları, Ankara, 2004, s. 177. ZABUNOĞLU, s. 93.

²⁸⁰ OĞURLU, s. 28.

kanunların idareye takdir hakkı tanıdığı alanlar ve durumlar vardır. Ancak takdir hakkının tanındığı durumlarda dahi, idarenin hiçbir kısıtlama ve şarta bağlı olmaksızın istediği gibi karar verip istediği gibi hareket edebileceği anlamı çıkmamalıdır. Aksi durum, keyfi uygulamalara sebebiyet vererek belirliliği ihlal edecektir. Bu sebeple, kuralların belirli ve öngörülebilir kanunlara bağlanması, kamusal makamların keyfi uygulamalarına karşısında ilgililer nezdinde koruyucu bir etki barındırır.²⁸¹

Hukukun açık, net ve belirli kurallar ile istikrar kazanmış uygulamalara dayanması anlamına gelen öngörülebilirlik ilkesi²⁸², hukuki belirlilik ilkesiyle ayrılmaz bir bütün oluşturur.²⁸³ Diğer yandan hukuki belirlilik, hukukun açık ve belirli normlara dayanarak öngörülebilir olmasını amaçlar.²⁸⁴ Buradan belirlilik, hukuki öngörülebilirliğin sağlanmasında tamamlayıcı bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Öyle ki sık değişikliklerin ve geçmişe yürümenin yaşanmadığı, istikrarlı uygulama ve kararların bulunduğu öngörülebilir bir hukuk düzeninde, kurallar açık ve anlaşılır olup belirliliğin gereklerini sağlıyorsa öngörülebilirlik ilkesinin, dolayısıyla hukuki güvenliğin var olduğundan söz edilir.²⁸⁵

²⁸¹ AYM, E.2013/39, K.2013/65, 22.05.2013.

²⁸² ÇAĞLAR, Hukuki Belirlilik, s. 188.

²⁸³ GÖKER, Cenker: "Dış Ticaret İşlemlerine Konulan Ek Mali Yükümlülüklerde Öngörülebilirlik İlkesi Üzerine Bir Deneme", Ankara Barosu Dergisi S:1, 2013, ss. 113-124, s. 121.

²⁸⁴ ÇAĞLAR, Hukuki Belirlilik, s. 181. ARIKAN, s. 22.

²⁸⁵ ARIKAN, s. 22.

Temel haklara müdahalenin yoğunluğu oranında belirlilik ihtiyacının artması, hukuki güvenliğin korunması bakımından önem arz eder.²⁸⁶ Anayasa Mahkemesi belirlilik kuramını, “*“Mükellefler konusunda keyfî uygulamalara karşı düşünülen ilk önlem her ne kadar kanunilik ilkesi olsa da malî yükümlülüklerin kanunla konulması, değiştirilmesi veya kaldırılması yalnız başına vergilendirme yetkisinin keyfî kullanılarak adaletsiz sonuçlar doğurmasını engelleyemeyeceğinden kanunilik ilkesi yanında düzenlemelerin idare ve kişiler yönünden duraksamaya yol açmayacak şekilde belirlilik içermesi”* şeklinde açıklamıştır.²⁸⁷ Danıştay ise vergilendirmede belirliliği, “*vergisel yükümlülüklerin hem kişiler hem de idare yönünden belli ve kesin olmasını, vergilendirmeye ilişkin kanun kuralının, ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak şekilde düzenlenmesi*” ifadesiyle öngörülebilirliği kapsar şekilde tanımlamıştır.²⁸⁸

Belirlilik ilkesi, verginin konusu ve miktarının, vergilerin tarh ve tahsil döneminin gerek bireyler gerekse idare bakımından önceden belirlenmiş ve kesin olmasını ifade etmektedir.²⁸⁹ Başka bir anlatımla, verginin neden, ne kadar, ne zaman ve nasıl ödeneceğinin önceden belirli olmasıdır. Kanunilik ilkesi, verginin temel unsurlarının kanunda belirtilmesini gerektirmektedir. Ancak verginin “*kim tarafından düzenleneceği*” sorusuna yanıt veren kanunilik hukuki güvenliğin tesisinde yeterli bir ölçüt değildir. Burada “*nasıl düzenleneceği*” sorusuna yanıt veren belirlilik ilkesi karşımıza

²⁸⁶ CAN, s. 102. KARAKOÇ, Yusuf: “Türk Hukukunda Vergi Kanunlarının Anayasa'ya Uygunluğunun Yargısal Denetimi”, Anayasa Yargısı Dergisi, C:13, 1996, ss. 249-373, s. 312.

²⁸⁷ AYM, E.2019/53, K.2019/75, 19.09.2019.

²⁸⁸ Danıştay VDDK, E.2019/1040, K.2019/817, 23.10.2019.

²⁸⁹ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 50.

çıkılmaktadır.²⁹⁰ Bunun için her şeyden önce, vergilendirmeye ilişkin düzenlemelerin, açık, sade, net ve anlaşılabilir bir şekilde kaleme alınmış olmaları gerekir.²⁹¹ Belirsiz, çelişik veya çift anlamlı, farklı anlamlara gelebilecek yahut anlam verilemeyecek ölçüde boşluk barındıran düzenlemelerin olmaması gerekir.²⁹² Yani, düzenlemeler ilgilileri açısından anlaşılabilir olmalıdır. Zira muhatabının içeriğini kavrayamadığı kurallar, güven ve düzen oluşturmayaacağı gibi tehlike sunar.²⁹³

Belirlilik, kavramların tasnifi ve birbirinden ayrıştırılması anlamında da önemlidir. Sözgelimi, vergi dışı bırakmaları düzenleyen muafiyet ve istisna kavramları çoğu kez karıştırılmaktadır. Öyle ki kanunun kendisi, vergi muafiyeti ile vergi istisnasını birbirinin yerine kullanıldığı hükümler ihtiva etmektedir.²⁹⁴

Belirlilikte kavrayanın kim olacağının kriteri ilgili alandaki uzman kimse açısından değerlendirilmektedir. Diğer bir ifadeyle, düzenlemenin hiçbir yardım almadan ilgilisince doğrudan kavranabilmesi beklenmemektedir. Konunun uzmanı bir kimse yahut hukuki danışman marifetiyle düzenlemenin anlaşılabilir oluşu belirlilik açısından yeterli görülmektedir. Anayasa Mahkemesi'nin AİMH'e koşturarak belirlediği bu ölçüye göre,

²⁹⁰ BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda: “Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi”, s. 192-193.

²⁹¹ ARIKAN, s. 117.

²⁹² ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 51.

²⁹³ BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda: “Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi”, s. 191.

²⁹⁴ GVK'nın “genç girişimcilere kazanç istisnası” başlıklı mükerrer 20. maddesi, düzenlemedeki vergi dışı bırakmayı yaşı, dolayısıyla mükellefin şahsi durumuna bağladığından teknik anlamda bir muafiyeti düzenlemektedir. Bkz: ŞENYÜZ/GERÇEK/YÜCE, s. 50. ARIKAN, s. 122.

ilgililerin belli bir düzenlemeyi kavrayabilmeleri için uzman yardımı almaları belirliliği zedelemeyecektir.²⁹⁵

Hukuk devletinin vazgeçilmezi kanunilik ilkesinin bir ön şartı olarak belirlilik, vergilendirme yetkisinin temel hak ve özgürlüklere yönelen müdahalesini öngörülebilir kılar ve vergilendirmede keyfiliğin önlenmesi amacına hizmet eder. Nitekim Anayasa Mahkemesi, *“bireyler açısından belirliliğin sağlandığı durumlarda ‘öngörülebilirlik’ koşulunun karşılandığı söylenebilecektir.”* değerlendirmesiyle belirlilik ve öngörülebilirlik ilişkisini ortaya koymuştur.

2. Geçmişe Yürümezlik İlkesi

Hukuki güvenlik, hukukun sağladığı birtakım niteliklerin, özellikle de öngörülebilirliğin tesisi ile gerçekleştirilebilir. Öngörülebilirliği sağlayacak en önemli ilke ise geçmişe yürümezlik ilkesidir. Şüphe yok ki hukuki güvenlik, düzenlemelerin yalnızca yürürlükte olduğu dönemde uygulanmasını gerektirir.²⁹⁶ Bu yönüyle öngörülebilirlik, hukuk kurallarının zaman bakımından uygulanmasında, geçmişe etkili olarak uygulanamaması ilkesi ile doğrudan bağlantılıdır. Diğer bir ifadeyle, vergilendirmeye yönelik işlemlerin geçmişe etkili sonuç doğurup doğurmayacağı, öngörülebilirlik ilkesinin ihlal edilip edilmediğiyle yakından ilişkilidir.

Hukukun zaman bakımından uygulanması denildiğinde karşımıza hukuki istikrar kavramı çıkmaktadır. Hukuki istikrar, idari işlemlerin geri alınmasında belirli usul ve sınırlamalar gerektirdiği gibi süreye ilişkin olarak idarenin hareketini zaman bakımından da sınırlayarak ilgilileri durumlarında her an değişiklik yapılabileceği endişesinden de

²⁹⁵ AYM, E.2013/22, K.2013/73, 06.06.2013.

²⁹⁶ TAŞKAN, Vergi Hukuku, s. 77.

korur. Hukuk dünyalarına temas eden işlemlerin geçmişe yürümeyeceğini bilmek, bireyler açısından yönetenlerin eylem ve işlemlerinin öngörülebilmesini sağlar.²⁹⁷

Geçmişe yürümezlik, hukukun temel ilkelerinden biridir. Geçmişe yürüme, tamamlanmış yahut devam eden hukuki durumları, yeni kuralın/idari işlemin etkilemesi sonucu ortaya çıkabileceği gibi geçmişe etkili olarak verilen bir mahkeme kararı sonucunda da ortaya çıkabilir. Hukuk devletinin tesisi, devamı ve korunmasındaki güven ve istikrar düşüncesi ve bundan beklenen kamu yararı; her işlemin, ancak hukuk dünyasında doğduktan sonra hüküm ifade etmesini ve sonraki durumlara uygulanmasını gerektirir.²⁹⁸ Geçmişe yürüyen bir kuralın öngörülemez olacağı kuşkusuzdur.

Vergi hukukunda öngörülebilirlik ilkesi, geçmişe yürümezlik ilkesi ile doğrudan ilgilidir. Vergi düzenlemeleri bireylere malvarlıklarında fedakarlıkta bulunacakları kamu hukukuna ilişkin bir yükümlülük getirir.²⁹⁹ Bu sebeple bireyler geleceğe yönelik planlarını yürürlükteki vergi yasalarına göre yaparlar.³⁰⁰ Geçmişteki kazançlarından yahut yaptığı işlemlerden dolayı bugün çıkarılan bir kanunla vergi almaya kalkışmak, adil olmadığı gibi ekonomik güvenliğe de ciddi ölçüde zarar verir.³⁰¹ Bu şekilde, mülkiyet hakkını zedeleyerek geçmişe yürütülen vergilerin konulması hukuk devletiyle bağdaşmaz.³⁰² Diğer yandan, sonradan yapılan değişikliklerle geçmişe etkili vergi yükünün artırılması, ilgililerin hukuki güvenliğini sarstığı gibi ekonomik ve ticari hayattaki

²⁹⁷ GÖZLER, İdare Hukuku Cilt I, s. 1178.

²⁹⁸ ÖZCAN, s. 47. ÇAPTUĞ, Hukuki Güvenlik, s. 110.

²⁹⁹ ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, s. 179.

³⁰⁰ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, Vergi Hukuku, s. 51.

³⁰¹ ERGİNAY, Akif: Vergi Hukuku Prensipleri, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Ankara, 1953, s. 51.

³⁰² KARAKOÇ, Anayasal Vergilendirme, s. 1260.

öngörülebilirliği ve istikrarı bozar.³⁰³ Hukuk devletinde idarenin vatandaşları endişe içinde bırakmaya hakkı yoktur.

Bireyler belirli bir dönemde yaptıkları faaliyetler için ne oranda vergi ödeyeceklerini önceden bildiklerinde bu faaliyeti gerçekleştirip gerçekleştirmeyeceklerine karar verirler. Bu öngörüyle faaliyeti gerçekleştirdikten sonra, ödeyecekleri vergi oranı geçmişe etkili olarak artırılırsa, bireyin hukuk güvenliği zedelenmiş olur.³⁰⁴ Yükümlülerin getirilen yeni vergi oranını önceden bilme ihtimalinde söz konusu faaliyeti yapmamayı tercih edebilecek olması, öngörülebilirlik ilkesinin koruduğu değeri de gözler önüne sermektedir.

Kıta Avrupası ve Alman Hukukunda vergi düzenlemelerinin geçmişe yürümezliği “gerçek geçmişe yürüme-gerçek olmayan geçmişe yürüme” şeklinde ikili ele alınmaktadır.³⁰⁵ Gerçek geçmişe yürüme, yeni bir vergi kanununun tamamlanmış, etki ve sonuçlarını doğurmuş hukuki durum, ilişki ve olaylara uygulanmasıdır. Bu şekilde düzenleme yayımlanma tarihinden önce fiilen yürürlüğe sokulmaktadır. Hukuki güvenliğin önemli bir niteliği olan bireylerin geleceğini güvenle planlayabilmeleri, yürürlükte olmayan düzenlemelerin geçmişte tamamlanarak gerçekleşen olaylara uygulanmasıyla çığnenmiş olur.³⁰⁶ Gerçek olmayan geçmişe yürüme ise yeni düzenlemenin başlamakla beraber henüz sonuçlanmamış hukuki durum, ilişki ve olaylara uygulanmasıdır. Gerçek olmayan geçmişe yürümede ilgilinin hukuki durumu, devam

³⁰³ ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, s. 179. ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 51.

³⁰⁴ GÖZLER, İdare Hukuku Cilt I, s. 141-142.

³⁰⁵ ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, s. 181 vd. ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 51 vd.

³⁰⁶ OĞURLU, s. 50.

eden sürece derhal etki eden bir düzenlemeyle sonradan etkilenmektedir. Bu noktada ilgilinin geçmişteki düzenlemenin devamına olan güveni ile yeni düzenleme ile güdülen kamu yararı somut olay bakımından değerlendirilmelidir.³⁰⁷ Şayet geçmişteki düzenlemenin devam edeceğine olan güven daha ağır basıyorsa gerçek olmayan geçmişe yürümenin tahmin edilemez olduğu, dolayısıyla öngörülebilirlik ilkesini ihlal ettiğinden bahsedilebilir.³⁰⁸ İlke olarak gerçek geçmişe yürüme uygulamaları geçersiz kabul edilirken, gerçek olmayan geçmişe yürüme ise geçerli sayılmaktadır.³⁰⁹ Her iki kurala da yükümlülerin hukuki güvenliğinin korunmaya değer olup olmaması muhakeme edilerek çeşitli istisnalar getirilmektedir.³¹⁰ Belirtmek gerekir ki, geçmişe yürümezliğin öngörülebilirliği zedelediği durum vergi yükümlüsü açısından yükümlendirici bir düzenlemenin geçmişe etkisi durumunda ortaya çıkar.³¹¹ Yani, geçmişe etkili düzenleme ile vergi yükümlüsünün ödeyeceği vergi miktarının beklemediği şekilde artırılması halinde öngörülebilirlik ilkesi ihlal edilmiş olmaktadır. Diğer yandan, avantaj sağlayan vergi düzenlemesinin geçmişe yürütülmesi halinde öngörülebilirlik ilkesinin ihlalinden söz edilemeyecektir. Böyle bir durumda ancak eşitlik ilkesinin ihlali gündeme gelebilecektir.³¹²

³⁰⁷ AKILLIOĞLU, Tekin: “Yasaların (Anayasa Dahil) Zaman İçinde Uygulanması”, Anayasa Yargısı Dergisi, 1, 1984, s. 280. OĞURLU, s. 52-53.

³⁰⁸ OĞURLU, s. 53.

³⁰⁹ TAŞKAN, Vergi Hukuku, s. 78. ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 51.

³¹⁰ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 52.

³¹¹ TAYLAR/GÖK/DEMİRBAŞ AKSÜT/ARTUN, s. 136.

³¹² GÜNEŞ, Verginin Yasallığı İlkesi, s. 159. ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 52.

Anayasa’da vergi kanunlarının geçmişe yürütülemeyeceğine ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır.³¹³ Diğer bir anlatımla, vergilendirmeye ilişkin kuralın yürürlük tarihi bakımından kanun koyucuya herhangi bir sınırlama getirilmemiştir. Bu durum, kanun koyucunun devam eden yahut geçmişte tamamlanmış hukuki ilişkileri kapsayacak şekilde vergilendirme yetkisini kullanabilmesine yol açmaktadır. Kanun koyucu halihazırda kapanmamış bir vergilendirme dönemi için dönem başından itibaren geçerli bir düzenleme yaptığında gerçek anlamda bir geçmişe yürümeden söz etmek mümkündür.³¹⁴

Geçmişe etki eden kuralın öngörülebilir olup olmadığı, diğer deyişle geçmişe etkisinin tahmin edilebilirliği büyük önem taşır. Zira öngörülebilirlik ilkesi, hukuk devleti, hukuk güvenliği, kazanılmış haklar ve haklı beklentilerin korunması ilkeleriyle beraber, geçmişe yürümezlik ilkesinin bir taraftan kaynağını ve gerekçesini oluştururken diğer taraftan istisnasını oluşturur.³¹⁵ Geçmişe yürümenin hangi durumlarda öngörülebilir olduğu, hangi durumlarda öngörülebilirlik ilkesini ihlal ettiği tezimiz açısından cevaplanması gereken sorudur. Bireylerin mevzuattaki değişikliğin hangi durumda geçmişe etkili olacağını öngörebileceklerine ilişkin Kıta Avrupası mahkemelerince çeşitli tespitlerde bulunulmuştur.

Federal Alman Anayasa Mahkemesi, bireylerin yeni düzenlemeyi ve bu düzenlemenin geçmişe etki edeceğini herhangi bir sebeple öngörebilecek olduğu

³¹³ AKKAYA, “Geriye Yürümezlik Esası”, s. 116.

³¹⁴ ÖDEN, Merih/ AKKAYA, Mustafa: Hayat Standardı Esasının Anayasaya Uygunluğu Sorunu, AÜHFD, C:50, S:2, 2001, s. 28.

³¹⁵ ÖZGÜVEN, Ali Volkan: Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007, s. 134. OĞURLU, s. 45.

durumlarda geçmişe yürümeyi geçerli kabul etmiştir.³¹⁶ Mahkeme kanun değişikliğinin öncesinde basında haber olarak yer bulması durumunu bu yönde değerlendirmiştir.³¹⁷

Yeni düzenlemenin geçmişe etkili olacağı önceki düzenlemenin tarihi gelişiminden de çıkarılabilir.³¹⁸ Hollanda Anayasa Mahkemesi, 1979 yılında aldığı bir kararda, vergi mükelleflerinin lehine olan eski tarifeyle ilişkin düzenlemenin geçici bir süre uygulanacağını açıkça anlaşılabildiği durumda vergi mükelleflerinin yeni tarifenin geçmişe yürütüleceğini öngörmüş olması gerektiğini belirtilmiştir.³¹⁹

AİHM'in bir kararında ise yeni düzenlemeye ilişkin parlamento görüşmelerinin kamuoyunda bilinirliğinin ilgililerin hukuki güvenliği açısından yeterli olduğu ve öngörülebilirliği ihlal etmediği kanaatine varılmıştır.³²⁰

³¹⁶ BVerfGE: 13, 261/272/; 18, 429/439; 19, 187/196 f; 22, 330/347 aktaran ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 52.

³¹⁷ ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, s. 182. ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 52.

³¹⁸ OĞURLU, s. 266.

³¹⁹ BERGE, Gio ten/ WIDDERSHOVEN, Rob: "The Principle of Legimate Expectations in Dutch Constitutional and Administrative Law", Netharlands Reports to The Fifteenth Internationl Congress of Comparative Law, Bristol, 1998, s. 432'den aktaran OĞURLU, s. 266.

³²⁰ YALTI, Billur: "Mülkiyet Hakkı versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı", Vergi Dünyası Dergisi, S:227, Temmuz 2000.

Hukukumuzda sıkça rastlanılan, özellikle geçici maddeler yoluyla mali yükümlülüklerin geçmişe yürütülmesi gayreti, öngörülebilirlik başta olmak üzere hukuk ilke ve kurallarıyla bağdaşmamaktadır.³²¹

Geçmişe etkili sonuç doğuran vergi düzenlemelerinin, vergi yükümlülükleri bakımında öngörülebilirliği, her bir somut olay özelinde incelenmeli ve yükümlünün hukuki güvenliğinin zedelenip zedelenmediği değerlendirilmelidir.³²²

Görünüşte bir düzenlemenin olduğu ancak bu düzenlemenin Anayasa'ya aykırılığının bariz olduğu durumda düzenlemenin yok hükmünde olduğu kabulüyle yeni vergi düzenlemesinin geçmişe yürütülmesi de kabul edilmektedir.³²³

Yine eski düzenleme döneminde hukuki durum belirsiz ve yeterince açık değilse geçmişe yürüme geçerli kabul edilmektedir. Yeni düzenlemenin ilgililer için yeterince açık ve belirli olmaması halinde ortaya çıkan geçmişe yürüme problemini çözmede öngörülebilirlik bir ölçü olarak kullanılabilir. Geçmişe etki tahmin edilemiyor ve yükümlünün ödeyeceği vergi miktarını fevkalade artırıyorsa öngörülebilirlik ilkesinin ihlal edildiği ve kural olarak haklı beklentinin oluştuğu varsayılabilir.

³²¹ ÖZAY, s. 419.

³²² ÖZGÜVEN, s. 137.

³²³ Bireylerin karmaşık vergi düzenlemelerinin anayasaya aykırılığını değerlendiremeyeceği ve düzenlemelerin Anayasaya uygun çıkartıldığına olan güvenleri karşısında sakat işlemin sonucunun bireylere yüklenemeyeceği doğrultusunda bu gerekçenin haksız olduğu yönünde bkz: PAULICK: Die wirtschaftspolitische Lenkungsfunktion'dan aktaran ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, s. 182.

3. Kazanılmış Haklara Saygı İlkesi

Kazanılmış haklara saygı ilkesi ile öngörülebilirlik ilkesi kaynağı ve işlevi bakımından yakından ilişkilidir. Her iki ilke de kaynağını hukuk devletinden, özellikle hukuki güvenlik ilkesinden almaktadır.

Kazanılmış hak kavramı, hukuka uygun olarak tamamlanmış ve bireye özgü lehte sonuçlar doğurmuş, sonradan bu hakkın doğumuna sebep olan kuralın değişmesi, işlemin geri alınması ya da kaldırılmasına rağmen hukuk düzenince korunması gereken hak olarak tanımlanmaktadır.³²⁴ İdare, getirdiği yasal düzenlemeler yanında, bireysel işlemler ve eylemler yoluyla kuralları yürütürken de ilgililerin kazanılmış haklarına saygı göstermelidir.³²⁵ “İdari istikrar” uyarınca yürütüldükten sonra hukuka aykırı olduğu için geri alınan birel işlem sebebiyle oluşan iyi niyetli kazanımların korunması olarak ifade edilen kazanılmış statü durumu da öngörülebilirlik ilkesinin kapsamı alanındadır.³²⁶

Gerek kazanılmış haklara saygı gerekse de öngörülebilirlik ilkesi somut olayın şartlarına göre yargıç tarafından değerlendirilmektedir. Kazanılmış hakların ve haklı beklentilerin belirli ilkeler çerçevesinde kamu hukukunda, özelinde idari uygulamalarda dikkate alınması hukuki güvenliğin güçlendirilmesi açısından son derece hayatidir.³²⁷

³²⁴ OĞURLU, s. 28. ULUSOY, İdare Hukuku, s. 447. Litaratürde kazanılmış hakkın bir özel hukuk kavramı olduğu, kamu hukuku alanında çok daha sınırlı olarak kazanılmış statü şeklinde ortaya çıktığı görüşü için bkz: AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 44 vd.

³²⁵ RATIO, Juha: The Principle of Legal Certainty in EC Law, Kluwer Academic Publisher, 2003’ten aktaran KÖKÜSARI, s. 172. BEREKET, s. 6.

³²⁶ BEREKET, s. 124.

³²⁷ KÖKÜSARI, s. 173.

4. Haklı Beklentinin Korunması İlkesi

Bireyin öngörülebilir ve adil bir düzende yaşayabilmesi, hukuki istikrar ile hukukun değişen ve gelişen koşullara ayak uydurması gerekliliği arasındaki makul dengenin kurulması yanında idareye ve işlemlerine olan haklı güveninin de korunmasına bağlıdır.³²⁸ İçtihat hukuku kaynaklı³²⁹ haklı beklentinin korunması ilkesi, II. Dünya Savaşı sonrasında “hukuk devleti” üzerine bina edilen Alman Kamu Hukuku’nun önemli bir unsuru haline gelmiştir. Önceleri, hukuka aykırı idari işlemlerin geri alınmasında, idareyi sınırlandırıcı bir ilke olarak karşımıza çıkmışsa da, özellikle anayasa yargısı içtihatlarıyla yürürlükteki kanunların değiştirilmesinde de başvurulmuş anayasal bir ilke halini almıştır.³³⁰ Bugün Kıta Avrupası hukuk sistemlerinin hemen hepsinde yer alan ilke, Avrupa Birliği hukukunda genel bir hukuk ilkesi olarak kabul edilerek birlik hukukundan kaynaklı tüm karar ve düzenlemelerin yargısal denetiminde Avrupa Adalet Divanı tarafından kullanılmaktadır.³³¹

³²⁸ GİŞİ, Selçuk: Haklı Beklentilerin Korunması İlkesi, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2017, s. 3.

³²⁹ “Haklı beklenti” (legitimate expectation) kavramına ilk kez Lord Denning tarafından 1969 tarihli *Schmidt v. Secretary of State for Home Affairs* kararında yer verilmiştir. FORSYTH, Christopher F.: “Haklı Beklenti’lerin Doğuşu ve Korunması”, İdare Hukuku İlimleri Dergisi, (Çev: Esin Örüçü), C:7, S:1-3, 1986, ss. 121-139, s. 121.

³³⁰ ÖZCAN, s. 7-8.

³³¹ ALTINDAĞ, Halil: Yürürlükte Olan Yasalara ve İdari Düzenleyici İşlemlere Güvenden Kaynaklanan Haklı Beklenti Kavramı ve Korunması, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İÜSBİ, İstanbul, 2010, s. 10. DALKILIÇ, Elvin Evrim: Avrupa ve Türk İdare Hukukunda Hukuki Güvenlik ve Meşru Beklentilerin Korunması, Turhan Kitabevi, 2016, s. 46.

Haklı beklentilerin korunması ilkesinin, içtihatlar aracılığıyla şekillenmiş bir ilke oluşu ve beklentinin kaynağının ne olduğuna yönelik tartışmalar belirli bir tanımını yapmayı zorlaştırmaktadır. Haklı beklenti, içinde bulunulan statüden kaynaklanan durumun devam edeceğine olan inancı ifade ederken; yönetilenlerin, idarenin işlemi neticesinde ortaya çıkan/çıkması muhtemel durumlarının, haklarının, statülerinin süreceğine ve korunacağına dair haklı güveni anlamına gelir.³³² Beklenti, yasal bir düzenlemeden veya uzun süren bir uygulamadan doğabileceği gibi kamusal makamların taahhüdüne güvenerek de oluşabilir.³³³ O halde, kamusal makamların yerleşik idari uygulamaları ve vermiş oldukları taahhütlerinden ani ve öngörülemez bir şekilde dönmeleri yanında kanun ve genel düzenleyici işlemlerin geçmişe yürütülmeleri halinde ilgilinin mevcut durumun devam edeceğine ilişkin güveninin korunması bu ilke kapsamındadır.³³⁴ Haklı beklentilerin korunması, devlet birey ilişkisinde öngörülebilirliği ve sürekliliği gerektiren hukuk devletinin merkezinde bulunmaktadır.³³⁵

³³² KÖKÜSARI, s. 161.

³³³ SAYGIN, Engin: Haklı Beklentilerin Korunması İlkesine Yönelik Türk Ve İngiliz İdare Hukuku Yaklaşımı Üzerine Karşılaştırmalı Bir Analiz, TBB Dergisi, S:126, 2016, ss. 211- 234, s. 232. ALTINDAĞ, s. 5.

³³⁴ SARICAOĞLU, Ercan/ ARIKAN, Abdulah: "Gerçek Olmayan Geçmişe Yürüme V.S. Haklı Beklentilerin Korunması İlkesi: 7194 Sayılı Kanun Örneği Üzerinden Bir Değerlendirme", SÜHFD, C:29, S:2, ss. 1501-1540, s. 1519.

³³⁵ TALAGA, Chamila: "The Scope of the Doctrine of Legitimate Expectation as a Ground of Judicial Review of Administrative Action", Published in the Bar Association Law Journal C:15, 2009, ss. 1-18, s. 2.'den aktaran ERGUVAN, Derya Deviner: "Türk İdare Hukuku'nda Haklı Beklentilerin Korunması İlkesi", DEÜHFD, C:21, S:2, 2019, ss. 1711-1765, s. 1722.

Her şeyden önce, mevcut hukuki yapıya duyulan güven sonucu oluşan beklentiler, bu beklentilere sebep olan düzenlemelerin keyfi ve sık değiştirilmesiyle boşa çıkarılmamalıdır.³³⁶ Buradan, yürürlükteki her türlü düzenlemenin ilelebet ve istisnasız devam edeceği yönünde bir beklentinin haklı bulunacağı sonucu çıkmaz. Tekrar etmek pahasına belirtmek gerekir ki, hukukun değişen ve gelişen hayata entegre olabilmesi koşt olarak değişip gelişerek ve belli ölçüde esneklik barındırarak sağlanabilir. Ancak yeni düzenleme ve değişikliklerin ilgilileri açısından öngörülemez olması, beklentinin haklı olarak nitelendirilmesi sonucunu doğurur.³³⁷ Kanun koyucu, düzenlemenin derhal uygulanmasına ilişkin baskın bir kamu yararı bulunmadığı taktirde, ilgililerin hukuki alanlarındaki sert değişime geçiş hükümleriyle öngörülebilir bir hal kazandırabilir.³³⁸ Haklı beklenti değerlendirilirken, idarenin işlemlerinde tutarlı olup olmadığı, ilgililerin değişikliklerden zamanında ve tam olarak haberdar edilip edilmediği, geçiş dönemine münhasır düzenlemeler yapılıp yapılmadığı gibi hususlar yanında; ilgililer bakımından, özenli davranıp davranmadıkları ve idarenin işlemine duydukları güvenin meşru olup olmadığına bakılmaktadır.³³⁹ Haklı beklentinin meşru olduğu kanaatine varıldığında, idarenin ilgilide bu beklentiye oluşturan davranışa uymakla yükümlü olduğu kabul edilir.³⁴⁰ Haklı beklentinin korunması, bireyin güvenliğini boşa çıkararak haklı beklentiye oluşturan işlemin yapılacak yargısal denetim sonucunda koşulları mevcutsa iptaliyle,

³³⁶ BAŞARAN YAVAŞLAR, Hukuki Güvenlik, s. 197. ALTINDAĞ, s. 4.

³³⁷ ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, s. 182-183. ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 54-55. SARICAOĞLU/ARIKAN, s. 1522.

³³⁸ ALTINDAĞ, s. 53.

³³⁹ ÖZCAN, s. 44.

³⁴⁰ ÖZCAN, s. 44.

kimi zaman da tazminat ödenmesiyle gerçekleşir.³⁴¹ İdarenin bulunduğu konumundan ve yarattığı politikadan döneceğine ilişkin emareler mevcutsa haklı ve meşru beklentinin oluşmayacağı söylenebilir.

Haklı beklenti ile öngörülebilirlik ilkesi madalyonun iki yüzü gibidir. Hukuki güvenliğin objektif bir unsuru olan öngörülebilirlik ilkesi ile hukukun gerektirdiği değişim ve esnekliği uzlaştıran, yani bu değişim ve dönüşüm sürecinde bireyin güvenliğini ve menfaatini koruyucu fonksiyonu yerine getiren, haklı beklentilerin korunmasıdır.³⁴² Diğer bir anlatımla, düzenleme ve değişiklikler karşısında öngörülebilirlik ilkesi ihlal edilen bireylerin, hak ve menfaatleri haklı beklentilerin korunması ilkesi ile temin edilmektedir. Bu bakımdan haklı beklentilerin korunması ilkesi, bireylerin geleceklerini planlarken mevcut hukuk düzenine güvenlerini korumaya, yani öngörülebilirlik ilkesini gerçekleştirmeye yönelik araçlardan biridir.

Öngörülebilirlik, haklı beklentinin oluşup oluşmadığını değerlendirmeye dönük bir ölçüt olarak da değerlendirilmektedir.³⁴³ Düzenleme ve değişikliğin öngörülebilir olmadığı ya da mevcut hukuki statünün beklenmedik ve ani şekilde değişmesi durumunda, ilgilinin mevcut uygulamanın devam edeceğine ilişkin haklı beklentisi olacağı kabul edilir.³⁴⁴ Böyle bir durumda, öngörülebilirlik ilkesinin ihlali haklı beklentinin korunmasıyla giderilmiş olmaktadır. Haklı beklentilerin korunmadığı bir hukuk düzeninin, öngörülebilirlikten yoksun olduğu kuşkusuzdur. Haklı beklentinin korunması, öngörülebilirliği ihlal eden düzenlemenin iptali yahut yeni düzenlemenin etki

³⁴¹ SARICAOĞLU/ARIKAN, s. 1520.

³⁴² ÖZCAN, s. 22-23.

³⁴³ GİŞİ, s. 138 vd. ERDOĞAN, Anayasal Demokrasi, s. 114.

³⁴⁴ ÖZCAN, s. 127.

alanını daraltmayacak şekilde yalnızca beklentiye korumayan birel işlemin iptali yoluyla giderilebilir.³⁴⁵

Öngörülebilirlik, mevcut bir olaydaki sübjektif verilerden yola çıkılarak değerlendirilir.³⁴⁶ Piyasadaki dikkatli ve özenli bir figürün, çıkarlarını etkileyecek bir düzenlemenin gündemde olduğunu bilmesi gerektiği yönünde ATAD'ın kararları mevcuttur.³⁴⁷ Bu itibarla muhatabın; durumun koşullarına göre, iyiniyetli olduğu ya da idarenin davranışının aynı şekilde devam edeceğine yönelik soyut ve objektif bir güveninin bulunduğu kabul edilebilmelidir.

Haklı beklentilerin çoğu kez mevzuat ve idari düzenlemelerden kaynaklı oluşu, ilkenin vergi hukukundaki konumunu özelleştirmektedir. Vergi yükünü arttırıcı nitelikte düzenlemelerin, değişikliğin yapıldığı takvim yılı başından itibaren geçerli olacağı şeklindeki gerçek olmayan geçmişe yürüme durumunda ilgilileri açısından öngörülebilirliğin ihlali anlamına gelerek haklı beklentilerini zedelediği kuşkusuzdur.³⁴⁸ Bu şekilde geçmişe etki eden vergi kanunlarının zaman bakımından ölçsüz olması yanında vergi yükündeki artış bakımından da ölçsüz olması haklı beklentilerin korunmasını gerektirir.³⁴⁹

³⁴⁵ ALTINDAĞ, s. 63.

³⁴⁶ ÖZCAN, s. 127.

³⁴⁷ ÖZCAN, s. 130.

³⁴⁸ “Federal Yüksek Mahkeme, yükümlülerin vergiyi doğuran olay sırasında konulacak vergiyi öngörmesine olanak bulunmadığı gerekçesiyle geçmişe yürütülen vergi kanunu hükümlerini Anayasa’ya aykırı bulmuştur.” ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, s. 184.

³⁴⁹ ÇAĞAN, “Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi”, s. 181.

ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 57.

III. ÖNGÖRÜLEBİLİRLİK İLKESİNİN UYGULANMA ALANLARI

A. Kanunlaştırma Aşamasında Öngörülebilirlik

Hukukun asli fonksiyonlarında biri düzen sağlamak olup bunu kurallar aracılığıyla gerçekleştirir. Hukuk sisteminin değişen ve gelişen toplumsal yaşamın dinamiklerine ayak uydurması bir ihtiyaçtır. Hukukun toplumsal ihtiyaçlara yanıt vermesi ve bunu sürdürebilmesi için mevcut kuralların düzenlenmesi ve gerektiğinde yeni kuralların ihdas edilmesi gerekmektedir. Değişen ve gelişen durumlar karşısında mevcut kuralların değiştirilmesi yahut yeni kuralların getirilmesi gayet tabiidir. Fakat bu değişikliğin hayli sık ve düzensiz oluşu, kuralların muhatabı ilgililer açısından öngörülebilirliğin, dolayısıyla hukuki güvenliğin ihlali anlamını taşır.

Kral Rex'in öyküsü³⁵⁰, hukukta öngörülebilirliğin önemini masalsı bir anlatımla ortaya koyar. Rex isimli monark hukuki anlamda büyük bir dönüşüm gerçekleştirme ihtiyakıyla tahta geçer geçmez yeni bir kanun hazırlatmıştır. Artık uyuşmazlıkların bu yeni kanuna göre çözümleneceği ancak kanunun içeriğinin devlet sırrı olarak kalacağını ilan ettirir. Rex'in tebaası bu duruma şiddetle karşı çıkarak içeriğini bilmedikleri kurallara uyamayacaklarını, davranışlarını bunlara göre belirleyebilmek için bu kuraları *önceden* bilmeleri gerektiğini *“yapılamayacak olanı emretmek hukuk yapmak değildir, hukuk yapmamaktır, uyulamayacak bir emir hiçbir amaca hizmet etmez; karışıklık, korku ve kaostan başka”* ifadeleriyle krala bildirirler.

³⁵⁰ Bkz: FULLER, Lon. L.: The Morality of Law, Villanova Law Review, 10, 1969, 631-639'dan aktaran AKI, Emine İrem. “Hukukun İç Ahlakı: Lon L. Fuller'in Görüşleri Çerçevesinde Bir İnceleme”, AÜHFD, C:64, S:1, 2015.

Görüleceği üzere kuralların önceden yayınlanmadığı, içeriği belirsiz ve yerine getirilmesi imkânsız talepleri içerdiği sistemlerde, vatandaşlar devamlı bir tehlike, korku ve kaos altında yaşamaktadır.³⁵¹

Kanunlaştırma aşamasında öngörülebilirlikten bahsedebilmek için, içeriği ve sonuçları bakımından açık ve geçmişe etki etmeyen yani öngörülebilir kuralların varlığı ve bu kuralların hukuka güveni zedeleyecek ölçüde sık değiştirilmemesi gerekir.³⁵² Hukuk kuralı, hukuki güvenlik ilkesinin gereklerini karşılayacak özellikleri barındırmalı, yani ilgilileri için açık, belirli ve stabil bir çerçeve çizerek bireylere fiillerinin sonuçlarını öngörme imkânı vermelidir.³⁵³ Kurallar ancak ilgililerin gereklerini anlayabildiği, onlar açısından muğlak ve karmaşık olmadığı durumda insan davranışlarını yönlendirebilirler.³⁵⁴ Başka bir anlatımla, hukuk kuralı ilgilileri açısından yol göstericilik vasfını ancak etki ve sonuçları bakımından anlaşılabilir ve öngörülebilir olduğunda yerine getirebilir. Nitekim Anayasa Mahkemesi bir kararında, kanun metninin, bireyler açısından *“hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal sonucu bağladığını öngörmelerine imkân verecek düzeyde”* olmasını ve gerektiğinde hukuki yardım almak

³⁵¹ AKI, Emine İrem. “Hukukun İç Ahlakı: Lon L. Fuller’in Görüşleri Çerçevesinde Bir İnceleme”. AÜHFD, 64(1), 2015, 1-35, s. 21.

³⁵² ARIKAN, s. 65.

³⁵³ KABOĞLU, Anayasa Hukuku, s. 13. KARAKOÇ, Anayasal Vergilendirme, s. 1280.

³⁵⁴ MARMOR, Andrei: “Hukuk Devleti ve Sınırları”, (Çev: Sevda Gültekin Göktolga), Hukuk Devleti: Hukuki Bir İlke Siyasi Bir İdeal, (Ed: Ali Rıza Çoban vd.), Adres Yayınları, Ankara, 2008, ss. 169-207, s. 174. ERDOĞAN, Anayasal Demokrasi, s. 118.

suretiyle anlaşılabilmesini ölçü olarak belirtmiştir.³⁵⁵ Anayasa Mahkemesi'nin bu ifadesi kanunlaştırma aşamasında öngörülebilirlik ilkesinin önemine işaret etmektedir.

Temel hak ve özgürlüklere müdahaleye yönelik bulunan vergilendirmenin, her şeyden önce kanunla düzenlenmesi öngörülebilirliğin ilk adımıdır. Zira kanun, ortaya çıkış süreci ve tabii olduğu ilkeler yönüyle içeriği ve sonuçları bakımından ilgilileri için belirli bir öngörülebilirliği içermektedir.³⁵⁶ Kanunun yazılı olması, muhatabının içeriğinden haberdar olmasını ve bu sayede girdiği hukuki ilişkiler neticesinde doğan hak ve yükümlülüklerinden önceden haberdar olmasını sağlar.³⁵⁷

Kanunlaştırma aşamasında öngörülebilirlik, her şeyden önce kanunun kabul edilebilir olmasına, bunun içinse yapımı, içeriği ve sonuçlarının öngörülebilir olmasına ihtiyaç duyar.³⁵⁸ Kanun koyucunun ve kanunun yapılış usullerinin önceden bilinmesi ve açıklanmış olmasını gerektirir. Parlamenter demokrasilerde kanunun halkın temsilcilerinin bulunduğu parlamentolarda müzakere edilerek yürürlüğe girmesi esastır. Bu müzakere sürecinin kanunun ilgilileri bakımından belirli ölçüde öngörülebilirlik yarattığı kuşkusuzdur. Bu süreçte toplumun ilgili kesimlerinden görüş istenmesi ve hatta bunların temsilcilerinin bizzat dinlenilerek değerlendirmeye alınması da öngörülebilirliğin sağlanması açısından oldukça önemlidir.

³⁵⁵ Bkz. AYM, E. 2012/116, K. 2013/32, 28.02.2013. AYM, Bireysel Başvuru Kararı, BN: 2014/6192, 12.11.2014.

³⁵⁶ GÜNEŞ, Verginin Yasallığı İlkesi, s. 15. Kanunlaştırma sürecinin detaylı incelemesi için bkz: ASLAN, Gündüz Alp: Türk Anayasa Hukukunda Kanunlaştırma Süreci, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2020, s. 24-226.

³⁵⁷ AKKAYA, “Geriye Yürümezlik Esası”, s. 117.

³⁵⁸ KÖKÜSARI, s. 141.

Kanunlaştırmada öngörülebilirliğin diğer ayağı içeriktir. Normun birey ve topluma uygunluğu ve benimsenmesi, içeriğin öngörülebilirliğini sağlar. Hal böyle iken vergi hukuku terminolojisi ilgilileri bakımından açıkça anlaşılır olmadığı gibi genellikle karışıklıklara sebebiyet vermektedir. Öyle ki literatürde vergi, resim ve harç kavramlarının dahi birbiri yerine kullanımı söz konusu olabilmektedir.³⁵⁹ O halde vergilendirmeye ilişkin kanunların, hangi iş ve işlemler neticesinde “*ne zaman, nasıl ve ne kadar*” vergi ödeyeceklerini ilgililerin öngörebileceği biçimde hazırlanması gerekmektedir.³⁶⁰ Her şeyden önce kanunlaştırma aşamasında soyut ve belirsiz kavramlardan mümkün olduğunda uzak durulmalıdır. Kavram kargaşasına yol açan terimlerin terkedilerek gerek yükümlü gerekse idare ve yargı organlarınca öngörülebilirliğe ve güncele uygun kavramların tercih edilmesi gereklidir. Vergi mevzuatında sıkça kullanılan ve karışıklığa meyyal gelir, servet, üretim vb. kavramların, kapsam ve içerikleri dikkate alınarak çerçeveleri kesin sınırlarla çizilmelidir.³⁶¹

Bir düzenlemenin amacını gerçekleştirebilmesi, bir süre devamlılık göstermesiyle yakından ilgilidir. Hayatın olağan akışında olduğu gibi, kanunun düzenlemeyi istediği iş ve işlemlerin de bir hazırlık ve planlama süreci olduğundan, değişikliklerin çok sık olduğu bir hukuk düzeni, ilgilileri açısından öngörülemez sonuçlar yaratır. Öngörülebilirliğin bulunmaması durumunda ise yaşamın hemen her alanında karmaşa ve düzensizlik ortaya çıkar. Anayasa Mahkemesi bu hususu, “*vergi sisteminin, ilkeleri, kuralları ve unsurlarıyla istikrarlı ve düzenli olması ve bu düzenin korunması asıl olup,*

³⁵⁹ DUVERGER, Maurice: Amme Maliyesi, (Çev: İ. Hakkı Ülkmen), Ankara, 1955, s. 53 vd. SAYAR, Nihat: Amme Maliyesi, 3. Bası, İstanbul, 1975, s. 244.

³⁶⁰ KARAKOÇ, Anayasal Vergilendirme, s. 1300.

³⁶¹ YİĞİT, Vergi Hukuku, s. 97.

yasa koyucu da anayasal ilkeler çerçevesinde bunu sağlamakla ve kurallarını koymakla yükümlüdür.”³⁶² şeklinde dile getirmiştir.

Hukuk düzeninin bireyin içinde bulunduğu zamandan önceki davranışlarına neticeler bağlayacak şekilde geçmişe yürür kurallar getirmemesi hukuk devletinin bir sonucudur.³⁶³ Bir kanunun temas ettiği konulara uygulanması ilke olarak yürürlüğe girmesi ile mümkündür.³⁶⁴ Geçmişe yürümezlik ilkesi ile somutlaşan bu durum öngörülebilirlik ilkesine hizmet ederek hukuk düzeninin güvenilirliğini sağlamaya çalışır.³⁶⁵

Bireyler geleceğe yönelik planlama yaparken mevcut vergi düzenlemelerini göz önüne alırlar. Sonradan yapılan düzenlemelerle geçmişe yönelik vergi yükünün artırılması, vergi yükümlülerinin idareye ve hukuka olan güvenlerini sarsar; ekonomik hayatın gerektirdiği öngörülebilirliği bozar.³⁶⁶ Hukuki güvenlik, vergilendirmeye ilişkin düzenlemelerin ancak yürürlük tarihinden sonraki olaylara uygulanmasını gerektirir.³⁶⁷ Vergilendirmeye ilişkin kanunların yürürlüğü, çoğunlukla yürürlük tarihini düzenleyen özel bir hükümle gerçekleşir. Bu durumda kanun yürürlük tarihini düzenleyen hükmünde belirtilen tarihte yürürlüğe girer ve bu tarihten itibaren işlerlik kazanır. Yürürlük tarihini

³⁶² AYM, E. 2006/133, K. 2006/91, 27.09.2006.

³⁶³ ULER, Yıldırım: İdari Yargıda İptal Kararının Sonuçları, AÜHF Yayınları, Ankara, 1970, s. 17.

³⁶⁴ ASLAN, s. 226.

³⁶⁵ KARAKOÇ, Anayasal Vergilendirme, s. 1294.

³⁶⁶ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 51.

³⁶⁷ TAYLAR/GÖK/DEMİRBAŞ AKSÜT/ARTUN, s. 26. ASLAN, s. 226.

belirlemeyen kanunlar ise Resmî Gazete’de yayımlandığı gün yürürlüğe girer.³⁶⁸ Düzenlemelerin değiştirilmesi ve yeni düzenlemelerin getirilmesinde kanun koyucuya düşen görev, yükümlülerin zarar görmediği güvenli ve yumuşak bir geçiş sağlamaktır.³⁶⁹ Kuralların yürürlüğe gireceği, hüküm ve neticelerini doğurmaya başlayacağı zamanın öngörülebilir olması gereklidir.³⁷⁰ Bu ise kanun ve düzenleyici işlemlerin yürürlük tarihinin önceden makul bir süre bırakılarak belirlenmesini gerektirir. Kanunların yayımı ve yürürlüğü arasında makul bir süre bulunmasının öngörülmesi, kuralın uygulanacağı bireyler açısından öngörülebilirliğin sağlanmasına hizmet eder. Bu hususlara kanunların yapımı yanında değiştirilmesi aşamasında da dikkat edilmesi gereklidir.³⁷¹ Yeni düzenleme yapılırken dikkat edilmesi gereken husus ilgililerin hukuki durumlarının korunmasıdır. Diğer bir ifadeyle, bireylerin eski düzenlemenin avantajlarından yeni düzenlemenin getirdikleriyle yoksun bırakılmaması gerekir. Yeni düzenlemenin, bireyi sözü edilen avantajlardan yoksun bırakabilecek şekilde geçmişe etkili sonuçlar doğurması ihtimaline karşın gerekli tedbirlerin zamanında alınması ve ilanı gereklidir.³⁷² Bu durumda, kanun değişikliklerinde geçiş hükümleri konulmak suretiyle öngörülebilirlik ilkesinin, geniş anlamda hukuki güvenliğin zedelenmemesi sağlanabilir. Konuya ilişkin Danıştay’ın bir kararında³⁷³, “*yeni düzenlemelerdeki geçiş hükümleri, geçmişe etkileme*

³⁶⁸ “*Kanunlar, Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ve yönetmelikler ile diğer düzenlemeler, ayrıca bir yürürlük tarihi belirtilmemiş ise Resmî Gazete’de yayımlandığı gün yürürlüğe girer.*” 10 sayılı Resmî Gazete Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi 7. madde.

³⁶⁹ ERGUVAN, “Haklı Beklentilerin Korunması İlkesi”, s. 1749 vd.

³⁷⁰ ÇAPTUĞ, Hukuki Güvenlik, s. 106.

³⁷¹ KÖKÜSARI, s. 143.

³⁷² OĞURLU, s. 266.

³⁷³ Danıştay 1. Daire, E. 1984/71, K. 1984/85, 30.04.1984.

ve düzenleme isteğiyle değil, değiştirilmesi gereken durumları yeni statüye uydurma iradesiyle konur; bu yapılırken de geçiş hükümlerinin yönetimde kararlılık ilkesini zedelememesine özel bir özen gösterilir” demek suretiyle geçiş hükümlerinin değişiklikten etkilenecek kimseler bakımından öngörülebilirlik ilkesini sağlamaya yönelik bir önlem olduğunu vurgulamıştır.

Anayasanın 73. maddesi vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin ancak kanunla düzenleneceğini öngörerek vergiye ilişkin asli düzenleme yetkisini parlamentoya tevdi etmiştir.³⁷⁴ Aynı maddenin dördüncü fıkrasında *“Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.”* denilerek vergiye ilişkin birtakım işlemlerde Cumhurbaşkanına da düzenleme yetkisi verilmiştir.³⁷⁵ Madde metninden de anlaşılacağı üzere, Cumhurbaşkanının vergilendirmeye ilişkin yetkisi *“sınırlı ve koşullu bir yetki”*dir.³⁷⁶ Cumhurbaşkanına verilen yetki, ilgili kanununda alt ve üst sınırları belirlenmek kaydıyla mevcut bir verginin *“oran, istisna, muafiyet veya indirimlerinde değişiklik”* ile sınırlıdır. Bunlar dışında verginin herhangi bir unsuruna ilişkin Cumhurbaşkanınca düzenleme yapılması mümkün olmayacaktır. Yine madde metninden

³⁷⁴ ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, s. 108.

³⁷⁵ Vergilendirmede kanuniliğin istisnasını teşkil eden bu düzenleme ilk kez 1961 Anayasasının 61. maddesine 1971 yılında eklenmiş, 2017 Anayasa değişikliği ile daha önce Bakanlar Kurulu’na verilen yetki Cumhurbaşkanına devredilmiştir.

³⁷⁶ AYM, E.2010/11, K.2011/153, 17.11.2011.

anlaşılacağı üzere Cumhurbaşkanı'na bu yetkinin verginin temel unsurlarını belirleyen bir kanun ile verilmesi gerekmektedir.³⁷⁷

Cumhurbaşkanının vergilendirmeye ilişkin diğer yetkisi; dış ticaret kurallarının düzenlenmesine ilişkindir. Anayasanın 167. maddesinin 2. fıkrası; *“Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Cumhurbaşkanı'na yetki verilebilir.”* hükmüyle ithalat, ihracat ve dış ticaret işlemleriyle sınırlı olmak üzere, Cumhurbaşkanı'nın ek mali yükümlülükler getirebileceğini düzenlenmiştir. 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'da sınırları çizilen yetki ile ek mali yükümlülüklerin türü, miktarı, tahsili, takibi, iadesi, gerektiğinde bütçeye gelir olarak aktarılması, bir fonda toplanması ve fonun kullanım esaslarını belirleme yetkileri Cumhurbaşkanı'na bırakılmıştır.³⁷⁸

Öğretide, yürütme organına vergilendirmeye ilişkin verilen bu yetkinin, vergi politikasına piyasa koşullarının gerektirdiği esnekliği sağlama; daha hızlı ve etkili aksiyon alarak ekonominin ve günün ihtiyaçlarına etkin müdahale amacını taşıdığı değerlendirilmektedir.³⁷⁹ Anayasa mahkemesi, Anayasaya aykırılığı iddiasıyla önüne gelen

³⁷⁷ GÜNEŞ: Vergilerin Yasallığı İlkesi, s. 185. KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI: s. 56. KARAKOÇ, Genel Vergi Hukuku, s. 1002.

³⁷⁸ Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'un “yetki” başlıklı ikinci maddesi. <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2976.pdf>

³⁷⁹ MUTLUER, s. 35. ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, s. 109. KIRBAŞ, Sadık: Vergi Hukuku, Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar, Siyasal Kitabevi, 17. Baskı, Ankara, 2006, s. 12. GERÇEK, Adnan/ BAKAR, Feride: Vergilemede Kanunilik İlkesi Açısından Anayasa'nın 73/4. Maddesi ile Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesinin Değerlendirilmesi. International Journal of Public Finance, C:2, S:1, 2017, ss. 7-26, s. 12. ŞENYÜZ, Doğan:

mezkur kanun üzerinden yetkinin amacını, “Gerçekten, her ülkede, önceden, gelecekteki ekonomik gelişmeleri anlayıp, buna göre, bir takım çerçeveler çizmenin mümkün olamaması; ithalat ve ihracatın her an değişebilen şartlara tabi bulunması, hükümetlere birtakım geniş ve. esnekliği olan yetkiler verilmesini zorunlu kılmıştır”³⁸⁰ değerlendirmesiyle belirtmiştir. Dış ticarete yönelik ek mali yükümlülük getirilmesine ilişkin hükmün ilk bakışta sınırları müphem bir takdir alanı yarattığı kuşkusuzdur. Zira, bu yetkiyle Cumhurbaşkanı, ülke ekonomisine yararını, bunun nevini ve miktarını takdir ederek ek mali yükümlülükler getirebilecektir.³⁸¹

Cumhurbaşkanının vergilendirmeye ilişkin düzenleme araçları; yönetmelikler, Cumhurbaşkanı Kararları ve olağanüstü dönemlerde Cumhurbaşkanlığı Kararnameleridir.³⁸² Cumhurbaşkanının görev ve yetkilerini düzenleyen Anayasanın 104. maddesi, Cumhurbaşkanı kararnameleri yoluyla temel haklar, kişi hakları ve ödevleri ile siyasi haklar ve ödevlere ilişkin düzenleme yapılamayacağını hüküm altına almıştır. Buna göre Anayasanın siyasi haklar bölümünde yer alan vergi ödevi, Cumhurbaşkanı

“Tevkifat Kapsamının Bakanlar Kurulu Kararları ile Belirlenmesinin Yatırım İndirimi Açısından Değerlendirilmesi”, Yaklaşım Dergisi, Y:7, S:83, Kasım 1999, ss. 19-24, s. 20. GÜNEŞ, Gülsen: Verginin Yasallığı İlkesi, XII Levha Yayıncılık, 4. Baskı, İstanbul, 2014, s. 174-175. GÖKER, Katma Değer Vergisinin Konusu, s. 38.

³⁸⁰ AYM, E.1984/6, K.1985/1, 11.01.1985.

³⁸¹ GÖKER, Öngörülebilirlik İlkesi, s. 118-119. Bkz. AYM, E.1984/6, K.1985/1.

³⁸² GÜNEŞ, Verginin Yasallığı İlkesi, s. 184. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz: AKÇAOĞLU, Ertuğrul/CANYAŞ, Oytun: “Anayasa’nın 73. Maddesi Uyarınca Cumhurbaşkanına Verilebilen Vergilendirme Yetkisinin Hangi Hukuk Kaynağıyla Kullanılacağı Sorunu Üzerine Bir Deneme”, Vergi Sorunları Dergisi, C: 42, S:371, 2019, ss. 117 – 129.

kararnamesi ile düzenlenemeyecektir.³⁸³ Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin kanunlar gibi etki ve sonuç doğurduğu göz önüne alındığında, vergiye ilişkin yürütme yetkisinin kararname aracılığıyla kullanılmaması yerindedir.³⁸⁴ Uygulamada bu yetki, özellikle vergi matrah ve oranlarının belirlenmesi konusunda Cumhurbaşkanı kararları ile kullanılmaktadır.³⁸⁵ Cumhurbaşkanı kararları, yürütmenin düzenleyici işlemi olarak, secundum legem yani kaynağını kanundan alır niteliktedir ve intra legem yani kanuna uygun olmak zorundadır.³⁸⁶ Dolayısıyla, kanunun oluşturduğu kapsam ve sınırı aşmaksızın ve kanunda yer almayan bir şart veya yükümlülük getirmeksizin düzenleme yaptığı ölçüde hukuki sonuç doğuran metinlerdir.³⁸⁷ Cumhurbaşkanının vergilendirmeye ilişkin kararları düzenleyici işlem niteliğinde olup bunların yargısal denetimi Danıştay tarafından ilk derece mahkemesi sıfatıyla gerçekleştirilecektir.³⁸⁸ Bu düzenlemelerin

³⁸³ Anayasanın 119'uncu maddesinin altıncı fıkrası uyarınca, olağanüstü hallerde vergilendirmeye ilişkin doğrudan Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılabilecektir.

³⁸⁴ ATAR, Yavuz: "Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin Hukuki Rejimi ve Anayasallık Denetimi", Anayasa Yargısı Dergisi, C: 39, S:1, ss. 241-259, s. 243-244.

³⁸⁵ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 17. Bkz.: 22, 41, 132, 287, 355, 475, 476, 536, 540 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararları.

³⁸⁶ AKÇAOĞLU/CANYAŞ, s. 125. TAŞKAN, Yusuf Ziya: Vergi Yönetiminin Düzenleyici İşlemleri, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010, s. 68.

³⁸⁷ YALTI, Billur: "Vergisel Alanda Kanun Kavramının Yorumu: Anayasa Mahkemesinin Yakın Tarihli Kararlarına İlişkin Bir Değerlendirme", Vergi Sorunları Dergisi, C: 40, S: 341, ss. 9-25, s. 13. GÜNEŞ, Verginin Kanuniliği İlkesi, s. 178 vd.

³⁸⁸ ARDIÇOĞLU, M. Artuk: "Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi", Ankara Barosu Dergisi C: 75, S: 3, 2017, ss: 19-51, s. 25. Bkz: AY m. 125, Danıştay Kanunu m. 24. İBA, Şeref/ SÖYLER, Yasin: Yeni Hükümet Sisteminde Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile

yargısal denetiminde öngörülebilirlik ilkesi hukuka uygunluk ölçütü olarak değerlendirilmelidir.

Görüldüğü üzere, Anayasanın 73. maddesinin son fıkrasında öngörülen vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin yasayla belirlenen sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi ile 167. maddesinin ikinci fıkrasında öngörülen dış ticaret işlemleri üzerine ek mali yükümlülük koyma yetkileri, kanuna dayalı olmalarına karşın kanunilik ilkesinden ayrıksı olarak kanunun tekelindeki alanları Cumhurbaşkanının düzenlemesine açmaktadır.³⁸⁹ Verginin kanuniliği ilkesinin bir istisnasını teşkil eden Cumhurbaşkanının vergilendirmeye ilişkin yetkisini, öngörülebilirliği zedelemeyecek şekilde dar yorumlamak gerekmektedir.³⁹⁰

Cumhurbaşkanının vergilendirmeye ilişkin yetkisinin, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin mezkûr ögelerinde değişiklik ve ülke ekonomisinin yararına olmak üzere dış ticaret işlemlerine ek mali yükümlülükler koyma başlıklarında toplandığını söyleyebiliriz. Cumhurbaşkanınca vergilendirmeye ilişkin yetkinin kullanıldığı her iki durumda da öngörülebilirlik ilkesi bilhassa önem taşır.³⁹¹ Söz konusu yetkinin kullanımında öngörülebilirlik ilkesi bakımından iki husus ön plana çıkmaktadır.

Cumhurbaşkanı Kararının Nitelik Farkı ve Hukuki Sonuçları, *Anayasa Yargısı Dergisi*, C: 36, S: 1, 2019, ss. 195-223, s. 213.

³⁸⁹ OYTAN, Muammer: “1982 Anayasası’nda Yasama ve Yargı Erkleri Karşısında Güçlendirilmiş Yürütme Organı ve Güçlendirilme Nedenleri”, *Türk İdare Dergisi*, C: 56, S: 364, 1984, s. 25.

³⁹⁰ KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 57. SEYHAN, Mahcemal: "Yürütme Organının Katma Değer Vergisinde Oranı Belirleme Yetkisinin Değerlendirilmesi". *Ankara Barosu Dergisi* C:78 S:4, 2021, ss. 75-98, s. 82.

³⁹¹ GÖKER, Öngörülebilirlik İlkesi, s. 122.

Bunlardan ilki, vergi ve benzeri mali yükümlölüklerle ilişkin yetkide, kanunun belirlediği alt ve üst sınırların öngörülebilirliği ihlal edecek şekilde geniş tutulması halidir. Diğeri ise dış ticaret alanında ek mali yükümlölük koyma yetkisinin piyasa aktörlerinin hedef karlılık ve maliyet hesabını boşa çıkaracak şekilde öngörülebilirliğinin ihlal edildiği durumdur.

Cumhurbaşkanı, vergi ve benzeri mali yükümlölüklerin muafiyet, istisna, indirim ve oranlarında değişiklik yetkisini, alt ve üst sınırlarının net bir şekilde belirlendiği bir kanun hükmünün varlığı koşuluyla kullanabilecektir. Öğretide Anayasanın muafiyet ve istisnalara ilişkin verdiği yetkinin yeni bir muafiyet ya da istisna yaratmak yahut mevcut olanları kaldırmak anlamına gelemeyeceği, alt ve üst sınırın mevcut muafiyet ve istisnaları düzenleyen kurallardaki sayısal değerlere ilişkin olduğu ifade edilmektedir.³⁹²

Konumuz bakımından önemi haiz konu Cumhurbaşkanına verilen yetkinin alt ve üst sınırlarının öngörülebilirliği zedeleyici ölçüde geniş bir yetki alanı tanıyıp tanımadığıdır. Yürütmeye vergilendirmede öngörülebilirliği ortadan kaldıracak şekilde geniş bir takdir alanının tanınması, vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına müdahale yetkisinin doğrudan yürütme tarafından kullanılması anlamına gelecek olup kanun kaynaklı olsa dahi hukuki güvenlik bakımından meşru kabul edilemeyecektir.³⁹³ Daha ziyade verginin matrah ve oranına ilişkin düzenlemelerde karşımıza çıkan bu sorun, alt ve üst sınırların, ilgili verginin kapsam ve mahiyeti nazara alınarak öngörülebilirliği

³⁹² “...istisnalar ve bağışıklıklar kendilerine sayısal açıdan yaklaşılabilecek kavramlar değillerdir.” Bkz: GÜNEŞ, Verginin Yasallığı İlkesi, s. 186. GÖKER, Cenker: “Yeni Anayasa Yapım Çalışmaları Kapsamında Vergilendirme Yetkisinin Düzenlenişı Üzerine”, Vergi Sorunları Dergisi, S:292, 2013, s 121. ÜSTÜN, Ümit Süleyman: Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008, s. 263.

³⁹³ TAYLAR/GÖK/DEMİRBAŞ AKSÜT/ARTUN, s. 109.

zedelemeyecek makul genişlikte belirlenmesiyle çözülebilir. Ne var ki piyasa koşullarının esneklik ihtiyacı ile ülke ekonomisindeki istikrarsızlık ve yüksek enflasyon koşulları karşısında³⁹⁴, alt ve üst sınırlara ilişkin makul ölçünün ne olduğuna ilişkin belirli bir formül vermek oldukça güçtür. Öyle ki Anayasa mahkemesi, “yirmi katına kadar artırma” yetkisini, hukuki güvenliği zedeler nitelikte keyfi uygulamaya açık ve ölçüsüz olduğuna karar vererek iptal ederken³⁹⁵; “on katına kadar artırma” yetkisinin Anayasa’ya aykırılık oluşturmadığı kanaatine varmıştır.³⁹⁶ Her halde alt ve üst sınırların mükellefler açısından öngörülebilirlik ilkesini zedeleyici şekilde geniş tutulmaması gerekir.

Halihazırda birçok vergi kanununda Cumhurbaşkanı’na verilmiş vergi oranı, indirimi, istisna ve muafiyeti belirleme yetkisi bulunmaktadır.³⁹⁷ Vergi mevzuatı incelendiğinde, Cumhurbaşkanının vergi oranlarını katlarıyla artırmaya yahut sıfıra kadar indirmeye yetkili olduğu görülmektedir.³⁹⁸ Vergi oranının sıfıra kadar indirilmesi ise

³⁹⁴ GERÇEK/BAKAR, Vergilemede Kanunilik İlkesi Açısından Anayasa’nın 73/4. Maddesi ile Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesinin Değerlendirilmesi, s. 24.

³⁹⁵ AYM, E.2001/36, K.2003/3, 16.01.2003.

³⁹⁶ AYM, E. 1996/75, K.1997/50, 21.02.1997.

³⁹⁷ “Örnek olarak 492 sayılı Harçlar Kanunu 4 sayılı tarife 20/a maddesi, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 28 ve 29. maddeleri hükümleri ile 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu 12. maddesi uyarınca çıkarılan 31.10.2018 tarih ve 287 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararları verilebilir. Söz gelimi anılan Karar’ın 6.maddesiyle ÖTVK ekli IV sayılı listede yer alan mallardan ekli (3) sayılı cetvelde yer alanların özel tüketim vergisi %0 olarak belirlenmiştir.” Bkz: AKÇAOĞLU/ CANYAŞ, s. 124.

³⁹⁸ Cumhurbaşkanının vergi oranlarında değişiklik yetkisine ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz: TEKİN, Ayhan: Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde Vergilendirme Yetkisi ve

yasama tarafından konulan bir verginin, Cumhurbaşkanının belirlediği bir süre boyunca tahsil edilmeyeceği anlamına gelmektedir.³⁹⁹ Her ne kadar bu durum kanunun verdiği yetkiyle yapılsa da, vergilerin oranlarının sıfıra kadar indirilebilmesi yahut katlarınca artırılabilmesi, maktu vergi belirlenmesi yahut maktu vergiden vazgeçilip nispi vergiye geçilmesi gibi geniş takdir alanı sağlayan yetkilerin, öngörülebilirlik ilkesini zedeler şekilde herhangi bir zaman diliminde⁴⁰⁰ sınırsız kullanımı hukuk devleti anlayışıyla

Değerlendirilmesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, AHBVÜ, Temmuz 2020, s. 73-99.

³⁹⁹ ÇAĞAN, “Türk Anayasası”, s. 175. Öğretide vergi oranının sıfıra kadar indirilmesinin vergiyi ortadan kaldırdığını savunan görüşler için bkz: DOĞRUSÖZ, Bumin: Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü, İHİD, Vakur Versan’a Armağan Özel Sayısı, İstanbul, 1985, ss. 65-94, s. 72. SAYGILIOĞLU, Nevzat: “Anayasanın 73. Maddesi Karşısında Yürütme Organının Kullandığı Yetkilerin Sonuçları” Danıştay ve İdari Yargı Günü 138. Yıl Sempozyumu, 11-12 Mayıs 2006, Danıştay Matbaası, Ankara, 2008. GÜNEŞ, Verginin Yasallığı İlkesi, s. 186. Verginin yalnızca tahsilini durduğunu şekli diğer sorumlulukların yerine getirilmesi gerektiğini savunan görüşlerden birçokları yerine bkz: ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, s. 186.

⁴⁰⁰ “Yasama Organı, iradesini 1 Temmuz 2008 tarihinde yürürlüğe giren yasal düzenlemeyle ortaya koyarak vergi oran ve miktarlarını belirlediğinden, bu vergi oran ve miktarların, 2 Temmuz 2008 tarihinde yürürlüğe giren kararla, Bakanlar Kurulunca artırılması, yetkinin, Kanun Koyucunun iradesini bertaraf edecek ve dolayısıyla fonksiyon gaspına neden olacak şekilde aşılarak kullanıldığı sonucunu doğurduğundan, karar, amaç yönünden de hukuka aykırıdır.” Bkz: Danıştay 7.Daire, 22.12.2009, E:2008/4055, K:2009/5451.

örtüşmemektedir.⁴⁰¹ Buradan olarak, alt ve üst sınırlar arasındaki makasın, yani yürütmeye tanınan takdir marjının fazla geniş olması, mali yükümlülüklerin ancak kanun koyucu tarafından konulabilmesini de uygulamada sonuçsuz bırakacaktır.⁴⁰² Uygulamada yetki kullanımını düzenleyen kuralların sınırlı bir takdir alanı ihdas edilerek benimsenmesi, vergilendirmeye ilişkin kararların bir nebze olsun öngörülebilir olmasına hizmet edebilir.⁴⁰³

Cumhurbaşkanının kanunda belirtilen yetkileriyle geçmişe etki edecek şekilde mali yükümlülük getirmesi de olanaksızdır. Konuyla ilgili Danıştay'ın görüşü, *“dönem ya da takvim yılı ortasında oranlarda, vergi yükünü artıracak biçimde, yapılan değişikliğin, Bakanlar Kurulu kararlarının Resmî Gazete’de yayımlandıkları tarihlerden önce elde edilen kazançlara uygulanamayacağı”* yönündedir.⁴⁰⁴

Konumuz bakımından önemli diğer konu dış ticaret alanında ek mali yükümlülük koyma yetkisinin öngörülebilirliği ihlal edecek şekilde kullanılmasıdır. Cumhurbaşkanı kararları, yasama işlemlerinin gerek yapım gerekse yürürlük süreci sebebiyle sahip olduğu öngörülebilirlik düzeyinden uzaktır. Bu durum, özellikle ek mali yükümlülüklerle ilişkin yetkinin kullanılmasında ilgilileri açısından ani ve öngörülemez bir durum

⁴⁰¹ KARAKOÇ, Anayasal Vergilendirme, s. 1268.

⁴⁰² ULUSOY, İdare Hukuku, s. 129.

⁴⁰³ OĞURLU, s. 225.

⁴⁰⁴ Bkz: İhracat istisnası oranlarını Ağustos ayında indiren BKK'nın dönem başından itibaren uygulanması halinde ihracat istisnası oranını gözönüne alarak ticari yaşamlarını düzenleyen ihracatçıların olumsuz yönde etkilenecekleri dair, VDDGK E.1992/299, K.1993/63. Hazine bonusu faizlerinden yapılacak vergi tevkifatı oranlarını artıran Bakanlar Kurulu kararının yürürlük öncesi uygulanamayacağına dair, VDDGK E.1996/276, K.1998/82.

oluşturabilir. Cumhurbaşkanının getirmeyi planladığı ek mali yükümlülüklerin önceden ilgilileri ile paylaşılması, ek mali yükümlülüklerin vasfı ve icabı gereği beklenemeyecektir. Bu duruma getirilebilecek çözüm; ek mali yükümlülüğe yayımı tarihinde yürürlük kazandırmak yerine, takdir edilecek makul ileri bir tarihten itibaren geçerlilik kazandırmaktır.⁴⁰⁵ Bu halde, ilgilileri açısından öngörülebilirlik bir ölçüde sağlanmış olacaktır.

B. Vergi İdaresinin Uygulamalarında Öngörülebilirlik İlkesi

Koruyucu bir ilke olarak hukuk devleti, devletin bireylere yönelik uygulamalarını öngörme imkânı sunan, kuralların istikrarlı ve ahenk içinde uygulanacağı noktasında güven veren bir hukuk sistemini hedefler.⁴⁰⁶ Kuralların uygulamasının öngörülebilirliği hukuki güvenliğin bir başka gereğidir.⁴⁰⁷ Başka bir anlatımla, düzen oluşturan kuralların oluşturulması yanında ilgilileri nezdinde uygulanması esnasında doğabilecek muhtemel sonuçlarının da öngörülebilir olması gereklidir.

Vergi kanunları, devlet ile yükümlü arasında verginin konulmasından tahsiline kadar sürecek bir hukuki ilişki kurar.⁴⁰⁸ Bu süreçte vergi idaresi yükümlüler nezdinde tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleri yaparak kanunun uygulanmasını sağlar. Kanunların uygulanması, idari eylemler ve çoğu kez bireysel işlemlerle görünüm kazandığından uygulamada öngörülebilirlik bunlar bakımından sağlanmalıdır. Her şeyden önce işlemlerin kanunun çizdiği sınırlar içinde gerçekleştirilmesine bağlıdır. Bu ise idari işlem

⁴⁰⁵ GÖKER, Öngörülebilirlik İlkesi, s. 123.

⁴⁰⁶ ÇAĞLAR, Hukuk Güvenliği, s. 29.

⁴⁰⁷ BÜLBÜL, Erdoğan. İdari İşlemlerin Yürürlükten Kaldırılması, Beta Yayınları, İstanbul, 2010, s. 41. OĞURLU, s. 63.

⁴⁰⁸ ERGİNAY, Akif: Vergi Hukuku, 16. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1998, s. 56.

ve eylemlerin unsurları olan uygulanacak kural, usul, uygulayıcı ve uygulanacak vakıanın/kimsenin öngörülebilirliğine bağlıdır.⁴⁰⁹

Hukuki güvenlik, idarenin davranışlarının yönetilenler tarafından önceden tahmin edilebilir olmasını gerektirir. Bunun için öncelikle idarenin hukuka bağlılığı yani hukuk kurallarına tam olarak uyması gerekir. İdarenin eylem ve işlemlerinin kanuna ve genel hukuk ilkelerine uygun olması anlamına gelen bu durum kanuni idare ilkesi olarak adlandırılır.⁴¹⁰ Buradan, uygulamanın dayanacağı genel, soyut ve önceden bilinebilir bir üst kuralın varlığı temel bir gereklilik olarak karşımıza çıkar.⁴¹¹ Bu itibarla oluşturulan kurallar hukuki öngörülebilirliğin sağlanması bakımından hayati öneme sahiptir ve hukuk devletinin asgari anlamını oluşturur.⁴¹² Gerçekten kanunun uygulanması aşamasında yerine getirilen işlemler kanunun yorumunu gerektirebilmektedir. İdari işlemin usulüne ilişkin genel ve açık kurallar bulunmasa dahi, iyi idare ilkesi gereği, ilgililer sürecin nasıl işleyeceğini öngörebilmelidirler.⁴¹³ Bir başka anlatımla, işlemin usulünün de öngörülebilir olması uygulama aşamasında hukuki güvenliğin gerçekleşmesi için gereklidir.

⁴⁰⁹KÖKÜSARİ, s. 170.

⁴¹⁰BALTA, s. 126. ZABUNOĞLU, s. 111. GİRİTLİ/BİLGİN/AKGÜNER/BERK, s. 87-88.

⁴¹¹TEKBAŞ, Abdullah: "Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler". DEÜHFD, C: 12, 2010, ss. 123-191, s. 173. KÖKÜSARİ, s. 170. ÇAPTUĞ, Hukuki Güvenlik, s. 106.

⁴¹²ÇITAK, Halim Alperen/ ERDOĞAN, Murat: Yasama Tekniğinde Yeni Bir Eğilim: Kanun Formunda Bireysel İdari İşlemler, Ankara Barosu Dergisi, S:4, s. 262. SANCAR, s. 54.

⁴¹³ÇAPTUĞ, Hukuki Güvenlik, s. 106.

Diğer yandan, hukuk düzeni pek çok konuda uygun çözüm şeklini seçme noktasında idareyi kısıtlı ya da geniş bir takdir yetkisiyle donatmıştır. Ancak idarenin takdirine bırakılan hususlarda dahi tam bir serbestiye sahip olmaması hiç olmazsa hukuki güvenliğin bir gereğidir. İdare takdirine bırakılan alanları, objektif birtakım işlemlerle öngörülebilir kılmalıdır. Öğretide düzenli idare ilkesi⁴¹⁴ adı verilen bu husus, düzenleyici idari işlemler marifetiyle idarenin idarenin eylemsel alanını bir ölçüde sınırlayarak kanunun uygulanması aşamasında öngörülebilirliğe hizmet etmektedir.⁴¹⁵

Uygulayıcının kim olacağının ve kuralın hangi durumlarda uygulanacağını önceden bilinebilir olması da uygulama aşamasında öngörülebilirlik için gereklidir.⁴¹⁶ Diğer bir deyişle, vergilendirme işlemlerinin kim/hangi ilgili kurum tarafından ve hangi usulle yapılacağını işlemin muhatabının bilebilmesi gerekir.⁴¹⁷ İşlemi tesis edecek makam ve kurumun belirli, diğer bir ifadeyle öngörülebilir olduğu halde, farklı bir makam yahut kurum tarafından tesis edildiğinde öngörülebilirlik üst kurala aykırılık sebebiyle gerçekleşmemiş olur.⁴¹⁸

Kanunun uygulanması aşamasında öngörülebilirliğin tesisi, bireysel idari işlemlerin idare tarafından sona erdirilmesi ve istikrar kazanmış idari uygulamalardan dönülmesi başlıkları altında incelenebilir.⁴¹⁹

⁴¹⁴ GÖZLER, Kemal: Türk Anayasa Hukuku Dersleri, Ekin Yayıncılık, 22. Baskı, Bursa, 2018.s. 86.

⁴¹⁵ ARIKAN, s. 88

⁴¹⁶ KÖKÜSARI, s. 170.

⁴¹⁷ ÇAPTUĞ, Hukuki Güvenlik, s. 106.

⁴¹⁸ KÖKÜSARI, s. 170.

⁴¹⁹ ARIKAN, s. 88. KÖKÜSARI, s. 171-172.

İdarenin işlemlerinde süreklilik ve istikrar kural olsa da idare birtakım sebeplerle işlemlerini geri alabilir/kaldırabilir. İdarenin herhangi bir süre ile sınırlı olmaksızın işlemlerini geri alabilmesi, bireylerin idarenin davranışlarına olan güvenini zedeler.⁴²⁰

Geri alma, idari işlemin geçmişe etkili olacak şekilde sona erdirilmesidir.⁴²¹ Bu sebeple, işlemlerin geri alınması hukuki öngörülebilirliğin bir gereği olarak istikrar ve geçmişe yürümezlik ilkeleri ile sınırlandırılmıştır.⁴²² Hukuka uygun işlemler kazanılmış hakka sebebiyet vermişse geri alınması mümkün değildir.⁴²³ Böyle bir durumda kazanılmış hakkın korunması, uygulama aşamasında öngörülebilirliğin tesisi anlamına gelerek idarenin davranışlarına olan güveni korur.⁴²⁴ Hukuka aykırı işlemler bakımından ise öğreti ve içtihatlarda geri alma işleminin ancak makul bir süre içinde yapılabileceği kabul edilmektedir.⁴²⁵ Bu işlemler makul bir süre geçtikten sonra, öngörülebilirliği ihlal etmemek adına kazanılmış hak gibi değerlendirilmektedir. Makul süre geçtikten sonra yapılan geri alma işlemlerinin de öngörülebilirlik ilkesini zedeleyeceği kanaatindeyiz.

⁴²⁰ BEREKET, s. 122.

⁴²¹ ÖZAY, s. 645. GÖZLER, İdare Hukuku Cilt I, s. 1230.

⁴²² OĞURLU, s. 189. BEREKET, s. 122.

⁴²³ TAN, Turgut: İdari İşlemin Geri Alınması, AÜSBF Yayınları, 1970, s. 73.

⁴²⁴ ARIKAN, s. 89.

⁴²⁵ Öğretide makul süre, Fransız hukukundan esinlenilerek dava açma süresi olarak değerlendirilmektedir. Buna göre hukuka aykırı işlemler ancak dava açma süresi içinde ya da dava açılmışsa dava sonuçlanıncaya kadar geri alınabilecektir. Danıştay ise parasal haklarda dava açma süresini gözetirken, diğer hususlarda somut olaya ilişkin bir “makul süre” değerlendirmesi yapmaktadır. Bkz: GÜNDAY, s. 175-179. GÖZÜBÜYÜK/TAN, s. 188. ONAR, s. 551. BEREKET, s. 124. Aksi yönde bkz: ULER, s. 10.

Vergi hukukunda geri alma sebebiyle öngörülebilirliğe temas eden husus vergi hatalarının düzeltilmesinde karşımıza çıkmaktadır.⁴²⁶ Vergi Usul Kanunu'nun 126. maddesi, *"114'üncü maddede yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkartılan vergi hataları düzeltilmez."* hükmüyle hatalı işlemlerin düzeltilmesi için vergiyi doğuran olayı takip eden yılın başından itibaren beş yıllık bir zamanaşımı süresi öngörmüştür.⁴²⁷ Bu sürenin geçmesiyle, hatalı işlemde ötürü bir kazanım elde eden taraf için kazanılmış bir hakkın doğduğu söylenebilir.⁴²⁸ Somut durumda, lehine bir kazanım elde eden yükümlü açısından beş yıllık sürenin sonunda vergi idaresince re'sen bir düzeltme yapılamayacak olması açısından, sürenin öngörülebilirliği tesise yönelik olduğu değerlendirmesi yanlış olmayacaktır.

İdarenin uygulamalarının öngörülebilirliği, idarenin süregelen uygulamalarından haklı ve öngörülebilir bir sebep olmaksızın vazgeçmemesine de bağlıdır.⁴²⁹ Bu şekilde istikrar kazanmış uygulamalar, ilgilileri açısından sonraki durumlara da uygulanacağı yönünde bir güven ve beklenti yaratır. Burada ölçü, uygulamanın hem idare hem de ilgilileri açısından uyulması gerektiği noktasında ortak bir güven ve beklenti oluşturacak ölçüde süreklilik arz etmesidir.⁴³⁰ Bu güvenin boşa çıkarılması ise öngörülebilirlik ilkesinin ihlali anlamını taşır. Başka bir anlatımla, istikrar kazanmış bir idari

⁴²⁶ ARIKAN, s. 259.

⁴²⁷ VUK'un "zamanaşımı süreleri" başlıklı 114. maddesi: *"Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar."*

⁴²⁸ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 188-189.

⁴²⁹ GÜNDAY, s. 46.

⁴³⁰ YASİN, Melikşah: Örf ve Adet Kuralları İle İdari Teamüllerin İdare Hukukundaki Yeri, İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi, C: 15, S: 2, 2014, ss. 29-44, s. 32-33.

uygulamadan, muhtemel ilgilileri herhangi bir şekilde haberdar edilmeksizin veya uygulamadan dönüleceğine yönelik idare tarafından bir beklenti oluşturulmaksızın dönülmesi halinde uygulamanın gelecekteki ilgilileri açısından öngörülebilirlik ihlal edilmiş olacaktır.⁴³¹

İdarenin kanunu uygulaması aşamasında özellik arz eden diğer bir durum özelge müessesesidir. Özelge, vergi yükümlülerinin kendilerince belirsiz bir durumda kanunun ne şekilde uygulanacağına ilişkin sorularına görevli makamlarca verilen yazılı beyanlardır.⁴³² Her şeyden önce bu gibi ikincil kaynakların kanunilik ilkesine zıt şekilde çıkarılmaması gerekmektedir. Uygulamadaki şüpheleri gidermesi ve muhtemel sonuçları ortaya koyması yönünden öngörülebilirlik için son derece önemli olan özelgenin, yükümlüler açısından bir bağlayıcılığı bulunmamaktadır. Özelge içeriğinde verilen bilgiye göre işlem yapması sonucu yükümlünün doğmasını beklediği bir durum oluşur. Böyle bir durumda yükümlü, bizzat ilgili idarenin yönlendirmesiyle hareket etmiş ve işlem yapmıştır. Söz konusu görüşün hatalı olması halinde, buna uyarak hareket eden vergi yükümlüsü muhtemel yaptırımlara karşı korunmuş olacaktır. Nitekim VUK'un *"yanılma ve görüş değişikliği"* hükmü bu hususa yöneliktir. Buna göre; *"bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz. Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirküler yayımlandığı"*

⁴³¹ ARIKAN, s. 94. YASİN: Örf ve Adet Kuralları İle İdari Teamüllerin İdare Hukukundaki Yeri, s. 43.

⁴³² VUK Genel Tebliği, No:395, RG. 16.01.2010. AKDOĞAN, Vergi Hukuku, s. 23.

tarihten itibaren geçerli olup, geriye dönük olarak uygulanamaz."⁴³³Görüleceği üzere, özelge ile yanıtılan ve beklenti oluşturulan yükümlüden vergi aslının alınmayacağı söylenmemiştir. Bu durumun yükümlü açısından öngörülemez olduğu kuşkusuzdur. Ancak kanun koyucu kanunilik ve haklı beklentinin korunması arasında bir denge gözetme yoluna gitmiştir.

Uygulama aşamasında öngörülebilirlikte temas edilmesi gereken bir husus da mükellefler bakımında vergi veya ceza sonucu doğurabilecek⁴³⁴ "vergi inceleme raporu" eki vergi tekniği raporlarının ilgililerine tebliğ edilmemesine ilişkindir. Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği⁴³⁵’nde yer alan tanıma göre, vergi tekniği raporu, *"yürütülmekte olan incelemelerde birden fazla mükellefi veya vergi türünü ya da aynı mükellefin birden fazla vergilendirme dönemini kapsayan eleştiri konusu yapılabilecek hususların tespit edilmesi halinde"* düzenlenen rapordur. Dikkat edilmesi gereken husus ilgililere tebliğ edilen vergi inceleme raporlarının eki vergi tekniği raporlarının vergi mahremiyeti gereğince tebliğ edilmemesidir.⁴³⁶ Bu durum, ilgililerin haklarındaki suçlamayı bilmemeleri sebebiyle *"yargı yoluna mı gideceği yoksa idari itiraz hakkını mı kullanacağı"* yönünde belirsizlik

⁴³³ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun "Yanılma ve Görüş Değişikliği" Başlıklı 369’uncu maddesi.

⁴³⁴ "içeriğinde tarhiyat önerisi yer almayan, ancak (mükellef hakkında tarhiyat önerisi içeren) vergi inceleme raporuna dayanak teşkil eden raporlardır." İzmir 3. Vergi Mahkemesinin 18.12.2013 gün ve E.2013/599, K.2013/1652 sayılı kararı.

⁴³⁵ 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

⁴³⁶ AYDEMİR, İsa: Savunma Hakkı Kapsamında Vergi İnceleme ve Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliği, UMD, S:7, 2016, s. 197.

yaratır. ⁴³⁷ Konumuz açısından bir diğer sorun, mükelleften gizli tutulan bu raporların ileride doğabilecek herhangi bir uyuşmazlıkta hükme esas alınması halinde ortaya çıkmaktadır.⁴³⁸ O halde, hakkında vergi ve hatta ceza sonucu doğurabilecek belge ve raporların idarelerce ilgililerine tebliği, idari ve yargılama sürecini öngörülebilir kıldığı gibi silahların eşitliği ilkesi bağlamında da değerlendirilebilecek bir konudur.

C. Yargılama Aşamasında Öngörülebilirlik

Yargılama, geçmiş olaylarla ilgili uyuşmazlığı çözümlerken gelecek için de bir hukuk yaratma sürecidir.⁴³⁹ Yargılama sürecinde öngörülebilirlik, bireylerin muhtemel uyuşmazlıklarda ne gibi sonuçlarla karşılaşacağını bilebilmeleri yanında yargılama makamlarına ve verilen kararlara güvenilirliği artırarak hukuki güvenliğin tesisinde büyük öneme sahiptir. Buradan kasıt, yargılama sonucu çıkacak kararın kesinkes önceden bilinmesi değildir.⁴⁴⁰ Uyuşmazlığa ilişkin veriler, ilgili düzenlemeler, yargılamaya ilişkin usul ve ilkeler ve emsal kararlar bir bütün olarak nazara alındığında çıkacak kararın makul seviyede tahmin edilebilirliği söz konusu olacaktır.

Her şeyden önce, yukarıda değindiğimiz kanunlaştırma ve uygulama aşamasında öngörülebilirlik sağlanmadan yargılama aşamasında öngörülebilirlikten bahsedemeyiz. Başka bir deyişle, yargılama sonucu ortaya çıkacak kararın öngörülebilirliği dayanak

⁴³⁷ BİLİCİ, Nurettin: “Vergi Tekniği Raporlarının Gizliliği Sorunu”, Dünya Gazetesi, 27 Kasım 2017.

⁴³⁸ YILDIRIM, Akif/ KILIÇ, Ayhan: "Anayasa Mahkemesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Silahların Eşitliği İlkesi", Ceza Hukuku ve Kriminoloji Dergisi C:9, S:2, ss. 341-411, s. 394-395.

⁴³⁹ ROSENFELD, s. 249.

⁴⁴⁰ KÖKÜSARI, s. 179.

hukuk kurallarının öngörülebilirliğine bağlıdır.⁴⁴¹ Zira anlam ve kapsam bakımından muğlak, çerçevesi belirsiz kurallar sebebiyle yargı organlarının farklı ve çelişkili kararlar vermesi beklenebilir ve bu durum açıkça öngörülebilirlik ilkesinin ihlali anlamını taşır.⁴⁴² Bu sebepten, bu bölümde dayanak hukuk kurallarının ve uygulamanın öngörülebilirliği kabulüyle açıklamalarda bulunulacaktır.

Yargılama aşamasında öngörülebilirliğin temel şartı, yargılamayı yapacak ve hüküm verecek mahkeme yanında, yargılama usulünün de önceden belirli ve bilinebilir olmasıdır.⁴⁴³ Başka bir anlatımla, yargılama neticesinde verilen kararın hukuki ve öngörülebilir oluşu, yargılamayı yapacak mahkemenin yargılamaya konu vakıa gerçekleşmeden oluşturulmasına bağlıdır. Öğretide tabii hâkim ilkesi olarak anılan bu durum, yargılamanın öngörülebilirliği açısından olmazsa olmazdır. Daha çok ceza hukukunda önemi zikredilen bu ilkenin vergi hukukunda da özellikle vergi-ceza hukukunda önemi çok büyüktür. Aksi halde bir kimse yahut vakıa için özel olarak kurulan bir mahkemenin sağlıklı bir muhakeme yapması beklenemeyecektir.

Yargılama, hukuk kurallarının yorumlanarak somut olaylara ve kimselere uygulanması faaliyetidir. İctihadın birleştirilmesi kararları dışındaki yargı kararları, somut olayla sınırlı olarak uyuşmazlığın taraflarını bağlar.⁴⁴⁴ Bu anlamda mevcut yargı

⁴⁴¹ KÖKÜSARI, s. 173.

⁴⁴² YALTI, Binnur: “Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahalede Kanunilik: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin Yeni Kararlarında “Çelişik Mevzuat” ve Çelişik İctihat”, Vergi Sorunları Dergisi, S:276, 2011, s. 7.

⁴⁴³ KÖKÜSARI, s. 173.

⁴⁴⁴ KARAKOÇ, Genel Vergi Hukuku, s. 92.

kararları, kamu idareleri ve mahkemeler nezdinde bir bağlayıcılığı olmasa da geleceğe ışık tutmaktadır.⁴⁴⁵

Vergi yargılaması bağlamında özellikle yükümlüler lehine istikrar kazanmış yorumlar, sonraki benzer olaylarda da süregeleceğine yönelik bir öngörü oluşturur.⁴⁴⁶ Bu bağlamda, mahkemelerin yerleşmiş kararlarında haklı ve makul gerekçeler olmaksızın dönmesi ilgililer nezdinde öngörülebilir ilkesinin ihlali anlamını taşır. Özellikle ülke çapında hukuk uygulayıcıları tarafından dikkate alınan yüksek mahkeme kararlarının belirli ölçüde bir beklenti oluşturduğu şüphesizdir.

Yargılama sonucu ortaya çıkan karar ile mevcut emsal kararlar zorunlu olarak özdeş neticeyi vermedikçe öngörülebilirlik tam olarak sağlanmış olmayacaktır.⁴⁴⁷ Buradan hukuk kuralını uygulamada tüm mahkemelerin aynı sonuca ulaşması anlamı çıkmamalıdır. Yeterli açıklıkla tasarlanmamış yoruma muhtaç düzenlemelerin öngörülebilirlik koşulunu sağlamadığı söylenebilir. O halde bir davanın çözümünde uygulanan, yoruma açık bir hukuk normunun sonraki davalarla sınırları net bir şekilde çizilmedikçe normun öngörülebilirliğinden bahsedemeyiz.

Yargı kararlarının gerekçeli olması, kamuya açıklanması ve kararlarda benimsenen görüşlerin yayınlanması da yargılama aşamasında öngörülebilirliğin sağlanmasında büyük paya sahiptir.⁴⁴⁸

Yargılamada öngörülebilirliğin bir boyutu da kararların içeriği ve gerekçesine ilişkindir. 2577 sayılı İYUK'nun 20. maddesinin birinci bendinde, vergi yargılamasında

⁴⁴⁵ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 19. KARAKOÇ, Genel Vergi Hukuku, s. 92.

⁴⁴⁶ TAYLAR/GÖK/DEMİRBAŞ AKSÜT/ARTUN, s. 120-121.

⁴⁴⁷ ROSENFELD, s. 242.

⁴⁴⁸ ROSENFELD, s. 244.

mahkemenin “*her türlü incelemeyi kendiliğinden*” yapabileceğini öngören re’sen araştırma ilkesi kabul edilmiştir. Buna göre, tarafların iddia ve nitelermelerinden bağımsız olarak olayın nitelendirilmesi, değerlendirilmesi, yorumu ve uygulanacak hukuki ilkelerin saptaması tamamen mahkemenin tekelindedir.⁴⁴⁹ Re’sen araştırma yetkisinin vergi mahkemesine sunduğu geniş yetki alanı, özellikle savunma durumundaki vergi mükellefi bakımından yargılama aşamasında öngörülebilirliği ciddi oranda zedelemektedir. Uygulamada vergi uyuşmazlıkların başlangıç noktası çoğu kez vergi inceleme raporuna dayanmaktadır. Rapordaki tespit ve değerlendirmelere dayanılarak tesis edilen vergi ceza ve tarhiyatlarına karşı açılan davalar, yine rapordaki değerlendirmelere göre ilerlemekte, dolayısıyla savunma da rapordaki tespitlere karşı yapılmaktadır.⁴⁵⁰ Yani, Mahkemenin sınırları belirsiz inceleme alanı karşısında mükellefin savunmasını inşa edebileceği alan davaya konu vergi inceleme raporunun içeriğinden ibarettir. Mükellefin, yargıcın olayı hukuki yönden nasıl değerlendireceğine yönelik elindeki tek donesi vergi inceleme raporudur ve savunmasına söz konusu rapordaki gerekçeleri nazara alarak hazırlanır.⁴⁵¹ Bu durumun pratik sonucu, mahkemelerin vergi inceleme raporunda belirtilenden farklı ve çoğu kez mükellefin savunmasında üzerinde hiç durmadığı sebeple davayı reddetmesi durumunda ortaya çıkmaktadır. Diğer bir ifadeyle, mahkeme mükellefin savunma hakkını zedeleyecek şekilde taraf iddia ve savunmaları dışına çıkarak oluşturduğu bir gerekçe ile hükme vardığında yargılama aşamasında öngörülebilirlikten söz edilemeyeceği gibi hukuki güvenlik zafiyeti söz konusu olacaktır.

⁴⁴⁹ GÖREN, Ömer: "Vergi Davalarında Gerekçe Değişimi, Savunma Hakkını Sınırlar". Ankara Barosu Dergisi, 2012/2, ss. 411-416, s. 413.

⁴⁵⁰ GÖREN, s. 413.

⁴⁵¹ GÖREN, s. 414.

Son olarak mahkeme kararının doğuracağı sonuçların ve bu sonuçların etkilerinin öngörülebilir olması gerekmektedir.⁴⁵² Bilinenden hareketle bilinmeyi yorumlamak anlamına gelen kıyas, vergi hukuku alanında kanunun açıkça izin verdiği haller dışında yasaklanmıştır.⁴⁵³ Kanunda açıkça düzenlenmemiş durumlara, benzerlik kurularak kanunda yer alan hükümlerin uygulanması hukuk disipliniinde başvuru olan bir yorum metodudur. Kıyasta mevcut kural kapsamı içerisinde bulunmayan olayları içine alacak şekilde genişletilerek yorumlanır.⁴⁵⁴ Bu uygulamanın bireyin mamelekini azaltma yetkisi barındıran vergi hukuku alanında kabulü mümkün değildir. Zira vergi hukukunda lafzı aşan bir yorum, kıyas yoluyla vergilendirme anlamına gelir ki bu durumda temsilsiz vergi söz konusu olacaktır. Kıyas, vergilendirme yetkisi bulunmayan yürütme ve yargının bu yolla mevcut mali yükümlülükleri artırması, hatta vergi doğurucu yeni olaylar yaratması sonucu doğurabilecektir.⁴⁵⁵ Daha önce ifade ettiğimiz üzere kanunilik, mali

⁴⁵² KÖKÜSARI, İsmail: Anayasa Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi, Adalet Yayınları, Ankara, 2015, s. 177.

⁴⁵³ SARAÇOĞLU, Fatih/ PÜRSÜLENLİ ÇAKAR, ELİF: Vergi Hukuku, Gazi Kitabevi, 7. Baskı, Ankara, 2018, s. Kıyasın yalnızca maddi vergi hukuku alanında yasak olup usule ilişkin hükümlerde kıyasın mümkün olduğu hakkında bkz: GÜNEŞ, Verginin Yasallığı İlkesi, s. 144. KANETİ, Selim: Vergi Usul Kanunu'ndaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması, Vergi Dünyası Dergisi, S:123, Kasım 1991, s. 38.

⁴⁵⁴ TIPKE, Klaus: Die Steuerrechtsordnung, Band III, Föderative Steuerverteilung, Rechtsanwendung und Rechtsschutz, Gestalter der Steuerrechtsordnung, Köln 1993, s. 1297-1298, s. 1302'den aktaran BİRSENOĞUL, Hakan: Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı Yoluyla Hukuk Güvenliği Mi?, AÜEHFD, C:7, S:3-4, Aralık 2003, ss. 157-169, s. 159.

⁴⁵⁵ KIZILOT, Şükrü/ KIZILOT, Zuhale: Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayıncılık, 15. Baskı, Ankara, 2009, s. 291. TOPRAK, Erşan/ ARMAĞAN, Ramazan:

yükümlülüklerin ancak kanunla getirilebileceğini; hukuki güvenlik ise devletin güveni sarsıcı davranışlardan uzak, öngörülebilir bir rejim sağlamasını ifade eder. Buradan bakıldığında, kıyas yasağı kanunilik ilkesinden çıkarılabilir. Nitekim, kanunun açıkça vergilendirmedeği bir alanı kıyas yoluyla vergilendirmek “*yasa koyucunun iradesinde hayat bulan*” vergi hukuku alanına girmektir. Vergi hukukunda kıyas, kanunun açıkça işaret ettiği durumlarda söz konusu olmaktadır.⁴⁵⁶ Bu durumda dahi, işaret eden kanuna hâkim olan hukuki düşüncenin çerçevesi aşılmadan bir kıyas yapılmalıdır. Dolayısıyla kıyas, vergi hukukunda yorumun sınırını oluşturur.⁴⁵⁷ Birlikte değerlendirildiğinde, yorumla kanunun belirlediğinin ötesine geçme imkânı veren kıyasın hukuki güvenliği zedeleyici bir yönü olduğu kuşkusuzdur.⁴⁵⁸ Öğretide kıyas yoluyla mevcut vergi yükünün artırılamayacağı gibi azaltılamayacağı da belirtilmektedir.⁴⁵⁹ Bu sebeple vergi hukukunda kıyasın yasaklanması, öngörülebilirlik ilkesini bütünleyen bir anlam taşımaktadır.

Vergi Hukukunda Yorum Kurallarının ve Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kullanılması Üzerine Bir Değerlendirme, AHBVÜHFD, C: 22, S:1, 2018, s. 150. BİRSENOĞUL, s. 166.

⁴⁵⁶ Gider Vergileri Kanunu’nun 39. maddesi, Özel İletişim Vergisi için hüküm bulunmayan hallerde KDV Kanunu hükümlerinin uygulanacağını düzenlemiştir.

⁴⁵⁷ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 51.

⁴⁵⁸ AKKAYA, Mustafa: Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım, Tıpkı 2. Basım, Mali Akademi Yayınları, Ankara, 2016, s. 54.

⁴⁵⁹ FURTUN, İdris Hakan: Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma- Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri, Yetkin Yayınları, Ankara, 2009, s. 139. YİĞİT, Vergi Hukuku, s. 97. KANETİ, Vergi Hukuku, s. 47.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİLENDİRMEDE ÖNGÖRÜLEBİLİRLİK İLKESİNİN YARGI KARARLARI ÜZERİNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergi ödevi, Anayasa'nın 73. maddesinde düzenlenen devlet ve bireyin karşılıklı bulunduğu bir ilişkidir. Bu ilişkide devlet, egemenlik yetkisine dayanarak alacaklı ve vergilendirme yetkisini kullanan taraf olduğundan, süreç içerisinde başta mülkiyet hakkı olmak üzere adil yargılanma, eşitlik ilkesi ve ayrımcılık yasağı, özel hayatın gizliliği ve konut dokunulmazlığı gibi çeşitli temel haklara ve anayasal ilkelere yönelik ihlaller söz konusu olabilmektedir.⁴⁶⁰ Temel hak ve özgürlüklerin sınırı ve özü, aynı zamanda devletin vergilendirme yetkisinin sınırını oluşturduğundan⁴⁶¹ vergilendirmeye ilişkin hususlar temel hak ve özgürlükler kapsamında denetlenmektedir. Öngörülebilirlik ilkesinin temas ettiği kavramlar ve ilkeler önceki bölümlerde ele alındığından bu bölümde Danıştay, AYM ve AİHM'in öngörülebilirlik ilkesine yaklaşımı yalnızca kararlar üzerinden değerlendirilecektir.

⁴⁶⁰ GERÇEK, Adnan/ UYGUN, Esra: Anayasa Mahkemesinin Vergilendirme Alanındaki Bireysel Başvuru Kararlarının Değerlendirilmesi, TAAD, Y:7, S:29, 2017, ss. 167-191, s. 168. Ayrıca Bkz: UZUN, Mehmet Cengiz: “Vergi Açısından Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru Üzerine Kısa Bir Değerlendirme”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 235, Nisan 2008, s. 194-204.

⁴⁶¹ ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, s. 165.

I. DANIŞTAY KARARLARINDA VERGİLENDİRMEDE ÖNGÖRÜLEBİLİRLİK İLKESİ

Vergilendirme yetkisinin asli sahibi yasama organı olsa da⁴⁶² vergilendirmeye ilişkin yürütme organının takdir alanı yadsınamayacak ölçüde geniştir. Yasamanın bir kanunla verdiği yetkiyle kullanılsa da yürütmenin takdir alanının sınırı, kapsamı ve neticelerinin öngörülebilirliği sorun teşkil etmektedir. Yürütme organının vergilendirmeye ilişkin yetkisinin denetimi Danıştay tarafından gerçekleştirilmektedir.⁴⁶³ İçtihadı birleştirme kararları dışında kalan yargı kararları yardımcı nitelikli kararlar olsa da sonraki düzenleme, idari karar ve yargılamalarda göz önünde bulundurulması hukuki istikrar ve öngörülebilirlik için gereklidir.⁴⁶⁴ Verginin temel unsurları bakımından öngörülebilirlik, kanunilik ilkesi ile sağlanmaktadır.⁴⁶⁵

Vergilendirme yetkisinin kullanımında anayasal sınırlar Danıştay tarafından gözetilmektedir. Nitekim 2019 tarihli bir Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu kararında⁴⁶⁶, “devletin kamusal gereksinimlerin karşılanması için egemenlik gücüne dayanarak tek taraflı iradesiyle kişilere yüklediği kamu alacağı biçiminde tanımlanan verginin anayasal sınırlar içinde salınıp toplanması zorunluluğu açıktır. Verginin niteliklerini oluşturan kanuni düzenlemelerde Anayasa'nın bu konudaki ilkelerinin özenle

⁴⁶² TAŞKAN, Yusuf Ziya: “Türk Vergi Hukuku Bakımından Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri ve Cumhurbaşkanı Kararları”, Vergi Dünyası Dergisi, S: 446, 2018, ss. 6-13, s. 7. KARAKOÇ, Genel Vergi Hukuku, s. 78.

⁴⁶³ TEKBAŞ, Yargısal Denetim, s. 404.

⁴⁶⁴ MUTLUER, s. 46. SABAN, s. 30, 37.

⁴⁶⁵ CANDAN, Turgut: Vergi Hukuku Bağlamında Mülkiyet Hakkının Korunması ile İlgili Danıştay İçtihadı, Danıştay Dergisi, S:124, 2010, ss. 23-32, s. 24.

⁴⁶⁶ Danıştay VDDK, E. 2019/259, K. 2019/775

göz önünde tutulması gerekmektedir.” ifadesiyle vergilendirme yetkisinin anayasal ilkelerle sınırlı kullanılması gerektiği kaydedilmiştir.

Anayasa’da her çeşit mali yükümlülüğün ancak kanun yoluyla getirileceği açık hükme bağlanmıştır. Kanuniliğin anlamı vergiye ilişkin temel unsurların tamamının kanun marifetiyle düzenlenerek vergi hakkında öngörülebilirlik sağlamaktır. Danıştay kanuniliğin kapsamını incelediği 2019 tarihli bir başka kararında⁴⁶⁷, *“Kanun koyucunun yalnız konusunu belli ederek bir mali yükümlülüğün ilgililere yükletilmesine izin vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılabilmesi için yeterli değildir. Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfî uygulamalara neden olmaması için vergilendirmede vergiyi doğuran olay, yükümlü, vergilerin matrah ve oranlarının yukarı ve aşağı sınırları, tarh ve tahakkuk ve tahsil usulleri ile yaptırımları gibi belli başlı temel öğelerinin yasalarla belirlenmesi gerekir. Zamanaşımı da vergilerin kanuniliği ilkesi gereği kanunla öngörülmesi gereken vergilendirmenin temel unsurlarından biridir.”* şeklinde belirterek verginin yürütmenin takdirine açık bulunan her türlü ayrıntısının kanunla düzenlenmesi gerektiğini ortaya koymuştur.

Vergilendirmede öngörülebilirliği ise *“...vergisel yükümlülüğün hem kişiler hem de idare yönünden belli ve kesin olmasını, vergilendirmeye ilişkin kanun kuralının, ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak şekilde düzenlenmesi”*⁴⁶⁸ ifadesiyle belirlilik ilkesiyle ilişki kurarak tanımlamıştır.

Kanun altı düzenleyici işlemler yoluyla vergilendirme yapılamayacağına ilişkin 2007 tarihli bir kararda⁴⁶⁹, *“Maliye Bakanlığına sirküler yayımlama konusunda verilen*

⁴⁶⁷ Danıştay VDDK E.2019/403, K.2019/417.

⁴⁶⁸ Danıştay VDDK., E.2019/582 K.2019/849.

⁴⁶⁹ Danıştay VDDGK E.2007/49, K.2008/249.

yetkinin amacı, mükelleflerin vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve duraksama yaratan hususlarda istemiş oldukları izahatın, her mükellefe ayrı ayrı verilmesi yerine, aynı durumda bulunan tüm mükelleflere aynı anda ve tek işleme duyurulmasının sağlanmasıdır” ifadesiyle yürütmeye verilen sirküler yayımlama yetkisinin mali yüküm getirme anlamına gelmeyeceğini, ilgililer bakımından öngörülebilirliği sağlamaya yönelik bir yetki olduğunu belirtmiştir.

Hukukun asli ilkelerinden olan geçmişe yürümezlik, kanunlar bakımından olduğu gibi idari işlemler bakımından da geçerlidir.⁴⁷⁰ İdarenin düzenleme yetkisini zaman yönünden sınırlayarak öngörülebilirlik sağlayan geçmişe yürümezlik, verginin muhatapları açısından bir güvenlik ilkesidir.⁴⁷¹ Danıştay bir İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı’nda “Kanunların geriye yürümezliği ilkesi, bir hukuki eylem ya da davranışın, bir hukuki ilişkinin vuku bulduğu ya da meydana geldiği dönemdeki kanunun hükümlerine tabi kalmakta devam edeceğini ifade eder. ...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, ...vergiyi doğuran olayın vukuu döneminde yürürlükte olmayan bir kanuna dayanılarak vergi yükünün artırılmasına imkân vermez.”⁴⁷² açıklamalarıyla konuya açıklık getirmektedir.

Danıştay, “Bakanlar Kurulu kararı idari bir tasarrufu olup, idare hukukunun genel ilkeleri uyarınca yayımından itibaren hüküm ifade etmesi gerektiğinden, geriye

⁴⁷⁰ Danıştay İBK, E.1988/5, K.1989/3. DVDDGK E.1992/299, K.1993/63. KARAKOÇ, Genel Vergi Hukuku, s. 93. ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 50.

⁴⁷¹ Danıştay VDDGK, E.1992/299, K.1993/63.

⁴⁷² Danıştay İBK, E.1988/5, K.1989/3, 03.07.1989.

*yürür hüküm ve sonuç getirilmesi hukuka aykırıdır.*⁴⁷³ ifadesiyle genel düzenleyici işlemlerin geriye etkili sonuçlar doğuramayacağını belirtmiştir.

Danıştay yürütmenin vergilendirme yetkisini öngörülebilirliğe uygun şekilde kullanmasını “*düzenleme yetkisinin, belirlilik ve geçmişe yürümezlik öğelerini içeren hukuki güvenlik ilkesini de uygun kullanılması gereklidir.*”⁴⁷⁴ ifadesiyle dile getirmiştir. Nitekim, %16 olarak belirlenen oranının ağustos ayında takvim yılı kapanmadan yayımlanan bir BKK ile yılın başından itibaren %12 olarak uygulanmasına ilişkin BKK’yı “*belirlenen ihracat istisnası oranını gözönüne alarak ticari yaşamlarını düzenleyen ihracatçıların olumsuz yönde etkilenecekleri*” gerekçesiyle hukuki güvenliği zedeler nitelikte BKK’nın iptaline karar vermiştir.⁴⁷⁵

Danıştay konuya ilişkin diğer bir kararında⁴⁷⁶, 31.12.1992 tarihinde yayımlanan ve 12.02.1992 tarihinden sonra çıkarılan hazine bonusu getirilerinden yapılacak vergi kesintisi oranının % 10’dan % 15’e yükseltilmesine ilişkin BKK’nın, “*düzenleme yetkisinin takvim yılının kapandığı gün kullanıldığı, yaklaşık on ay önce yapılmış ve hükümlerini yapıldıkları tarihte tamamlamış olan işlemleri de etkileyecek ve ek yük getirecek biçimde*” mali yükün geçmişe etki edecek şekilde artırılması dolayısıyla öngörülebilirliğe aykırı olduğu yönünde karar vermiştir.

Danıştay 2022 tarihli bir kararında⁴⁷⁷, “*...Vakfi'na yapılan işveren payı ödemeleri üzerinden stopaj yapılması gerektiği halde yapılmadığının Vergi İnceleme Raporu ile*

⁴⁷³ Danıştay 10. Daire, E.1991/4571, K.1992/2237

⁴⁷⁴ Danıştay VDDGK, E.1992/299, K.1993/63.

⁴⁷⁵ Danıştay VDDGK, E.1992/299, K.1993/63.

⁴⁷⁶ Danıştay VDDGK E.1996/276, K.1998/82.

⁴⁷⁷ Danıştay 4. Daire, E.2019/2039, K.2022/2557 Benzer yönde: Danıştay 4. Daire, E.2019/2010, K.2022/2555. Danıştay 3. Daire, E.2019/2042, K.2022/1103.

tespit edilmesine istinaden 2013/1 ila 12 dönemleri için yapılan cezalı gelir (stopaj) vergisi tarhiyatlarının kaldırılması istemiyle” açılan davada, ”vakfın kurulduğu 1967 yılından 2013 yılına kadar Vergi İdaresinin, davacı tarafından Vakfa ödenen katkı paylarının vergilendirilmesine ilişkin bir girişiminin veya emsal bir uygulamasının bulunmaması,” ve “kanun hükmünün açık ve net olmaması” sebebiyle davacıdan “ödemelerin vergiye tabi olacağını öngörmesini beklemenin mümkün olmadığı” gerekçesiyle dava konusu vergi tarhiyatlarının kaldırılmasına karar vermiştir.

Danıştay 2022 tarihli bir başka kararında⁴⁷⁸, “*iade alacağının vergi borçlarına mahsubu talebiyle idareye yapılan başvurunun reddine dair işlemin iptali istemiyle*” açılan davada “*mahsup talebinin, usulüne uygun şekilde vergi incelemesi yapıldıktan sonra neticelendirilmesi gerekliken, davalı idare tarafından inceleme talep tarihi olan 28/04/2016 tarihinden bugüne kadar gerekli inceleme yapıp rapor düzenlenmeyerek bu taleplerin sürüncemede bırakılmasının "kanuni öngörülebilirlik" ilkesine aykırı olduğu*” yönünde işlemin iptaline karar vermiştir.

Danıştay 2013 tarihli bir kararında⁴⁷⁹ Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun uyarınca⁴⁸⁰ gönderilen ödeme emrinde dava açma süresinin yer almayışını, Anayasa Mahkemesi kararına⁴⁸¹ atıfla “*Statü hukukuna ilişkin düzenlemelerde istikrar, belirlilik ve öngörülebilirlik göz önünde bulundurularak hukuki güvenlik sağlanır. Bireyin insan olarak varlığının korunmasını amaçlayan hukuk*

⁴⁷⁸ Danıştay 4. Daire, E. 2018/7877, K. 2022/1687.

⁴⁷⁹ Danıştay 4. Daire, E.2005/2134, K.2006/2156

⁴⁸⁰ Kanunun 55. maddesinde, amme alacağını vadesinde ödemeyenlere, 7 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumunun bir "ödeme emri" ile tebliğ olunacağı düzenlenmiştir.

⁴⁸¹ AYM, E.2003/67, K.2003/88, 18.10.2003.

devletinde vatandaşların hukuk güvenliğinin sağlanması zorunludur. Devlet açık ve belirgin hukuk kurallarını yürürlüğe koyarak bunları uyguladığı zaman hukuk güvenliği sağlanır.” ifadesiyle değerlendirmiştir. Kararda kanun hükmünde dava açma süresinin ödeme emrinde belirtilmesi yönünde bir gereklilik bulunmaması, fazlasıyla karmaşık olan mevzuat karşısında bireyin hukuki öngörülebilirliğini zedeleyen bir durum olduğu kaydedilmiştir.

Anılan kararlardan yola çıkarak, Danıştay’ın vergilendirme yetkisinin kullanımında, özellikle yürütmenin geniş etki alanı karşısında bireyin hukuki güvenliğini koruma kastıyla hareket ederek kanunilik, geçmişe yürümezlik ve belirlilik gibi öngörülebilirliğe hizmet eden çeşitli anayasal ilke ve kuramlardan hareket ettiğini söylemek mümkündür.

II. ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARINDA VERGİLENDİRMEDE ÖNGÖRÜLEBİLİRLİK İLKESİ

Vergi ödevi, bir tarafta mali yükümlülüğü üzerinde barındıran yükümlünün, diğer tarafta devletin olduğu bir ilişkidir. Devlet bu ilişkide verginin salınmasından tahsiline ve denetimine kadar tüm yetki ve sorumluluğun sahibidir.⁴⁸² Kaynağını Anayasa’dan alan vergi ödevi, vergilendirme yetkisinin kullanımı bakımından anayasal güvence altındadır. Buradan olarak, kanun koyucunun vergilendirme yetkisini Anayasa’ya uygun kullanması gerekliliği karşımıza çıkmaktadır.

⁴⁸² GEREK, Şehnaz / AYDIN, Ali Rıza: Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Genişletilmiş 2. Baskı, Ankara, 2010, s. 19.

Modern demokratik rejimlerde kanunların anayasaya uygunluğu çeşitli şekillerde denetlenmektedir.⁴⁸³ Bu denetimle görevlendirilen Anayasa Mahkemesi, kanun ve olağan dönem Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin şekil ve esas yönünden Anayasa’ya uygunluğunu denetlemektedir.⁴⁸⁴ Norm denetimi olarak adlandırılan⁴⁸⁵ bu denetim usulü haricinde, AİHS ve Anayasa’da güvence altına alınan bir hakkının kamusal makamlarca ihlal edildiği iddiasıyla yapılan bireysel başvuruların değerlendirilmesi de Anayasa Mahkemesi’nin uhdesindedir.⁴⁸⁶ Bu bölümde, Anayasa Mahkemesi’nin vergilendirmede öngörülebilirlik ilkesine yaklaşımı doğrudan ya da dolaylı olarak bu ilkeye dayanarak verdiği kararlar bağlamında değerlendirilmiştir.

Anayasa Mahkemesi önüne gelen kanunların denetiminde “*anayasallık bloku*” olarak da adlandırılan ölçü normlardan yararlanmaktadır.⁴⁸⁷ Bu ölçü normlar; Anayasa ve içeriği yanında uluslararası hukuk kuralları ve hukukun genel ilkeleridir.⁴⁸⁸ Dolayısıyla

⁴⁸³ Anayasanın üstünlüğü ilkesini gerçekleştirmeye yönelik anayasa yargısı denetim şekillerinin detaylı incelemesi için bkz: GÖNENÇ, Levent: Yasaların Anayasaya Uygunluğunun Denetimi ve Anayasa Yargısı, TEPAV Anayasa Çalışma Metinleri 2, 2010.

⁴⁸⁴ Anayasa. m. 148. Bunlar dışında Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü’nün denetim görevi de AYM’ye aittir.

⁴⁸⁵ ÖZBUDUN, Anayasa Hukuku, s. 395.

⁴⁸⁶ GÖZTEPE, Ece: Anayasa Şikâyeti, Ankara Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1988.

⁴⁸⁷ ÖZBUDUN, Anayasa Hukuku, s. 384. Ayrıca bkz: YÜZBAŞIOĞLU, Necmi: Türk Anayasa Yargısında Anayasallık Bloku, İÜHF Yayınları, İstanbul, 1993.

⁴⁸⁸ FENDOĞLU, Hasan Tahsin: Uluslararası İnsan Hakları Belgelerinin Uygulanmasında “Bağımsız Ölçü Norm” veya “Destek Ölçü Norm” Sorunu, Anayasa Yargısı, C:17, 2000,

Mahkeme, önüne gelen bir kanunu bunlara dayanarak iptal edebilmektedir. Nitekim Anayasa Mahkemesi, kanunların “*Anayasa’nın açık hükümlerinden önce hukukun bilinen ve bütün uygar memleketlerde kabul edilen prensiplere uygun olması*” gerekliliğini dile getirerek hukukun genel ilkelerini anayasa üstü ölçü norm olarak benimsemiştir.⁴⁸⁹ O halde Anayasa Mahkemesi’nin vergilendirme alanındaki denetimi, Anayasa’nın vergi ödevine ilişkin kurallarıyla sınırlı değildir.⁴⁹⁰

Vergilendirme yetkisinin kullanımıyla Anayasanın geneline hâkim ve vergi ödevini düzenleyen maddede yer alan ilkeler çiğnenebilmektedir.⁴⁹¹ Bu suretle vergilendirme, temas ettiği temel hak ve özgürlüklerde müdahale oluşturmaktadır. İşte bu noktada Anayasa Mahkemesi denetimi, vergilendirme alanında temel hak ve özgürlüklerin korunması bakımından son derece önemlidir.⁴⁹²

Devletin vergilendirme yetkisi başta hukuk devleti ve gereği hukuki güvenlik ilkesi olmak üzere çeşitli anayasal ilkelerle sınırlandırılmıştır. Vergilendirme yetkisinin kullanımında temel hak ve özgürlüklere yapılan müdahaleler de bu ilkelerden yola çıkılarak denetlenmektedir. Koşut olarak vergilendirmeye ilişkin düzenlemelerin yargısal denetiminde başvurulacak öncelikli ilkeler hukuk devleti ve hukuki güvenliktir. Hukuk

ss. 363-384, s. 369. Uluslararası hukuk kuralları ve hukukun genel ilkelerini, “destek ölçü norm” olarak değerlendiren görüş için bkz: ÖZBUDUN, Anayasa Hukuku, s. 382, 385.

⁴⁸⁹ AYM, E. 1963/166, K. 1964/76, 22.12.1964. AYM, E. 1985/31, K. 1986/11, 27.03.1986. AYM, E. 2001/237, K. 2004/16, 17.02.2004. TEZİÇ, Erdoğan: Kanunların Anayasaya Uygunluğunun “Esas” Açısından Denetimi, Anayasa Yargısı, S: 2, 1986, ss. 21-38, s. 28.

⁴⁹⁰ GEREK / AYDIN, s. 21.

⁴⁹¹ TAŞKAN, Vergi Yönetimi, s. 66. AYM, E. 1989/6, K. 1989/42. 7.11.1989.

⁴⁹² SABAN, s. 528.

devletinde vergilendirmenin, bireyin hak ve özgürlüğünü ve hukuk güvenliğini ihlal etmeden yapılması yanında temel ilkeler gözetilerek gerçekleştirilmesi gerekir.⁴⁹³ Mahkeme hukuk devletinin bir ön şartı olarak nitelendirdiği hukuki güvenliği, *“hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınması”*⁴⁹⁴ şeklinde ifade etmektedir. Mahkemenin öngörülebilirlik ilkesini kararlarında sıkça yer verdiği genel bir ilke olan hukuki güvenlik kavramıyla ilişki kurarak ve ilkeyi hukuki devletin sağlanmasına yönelik bir gereklilik olarak nitelendirdiğini söyleyebiliriz. Nitekim bu yönde verdiği bir kararda, *“Hukuk devleti, siyasal iktidarı hukukla sınırlayarak ve devlet etkinliklerinin düzenli sürdürülebilmesi için gerekli olan hukuksal alt yapıyı oluşturarak aynı zamanda istikrara da hizmet eder. Bu istikrarın özü hukuki güvenlik ve öngörülebilirliktir”*⁴⁹⁵ nitelendirmesiyle öngörülebilirlik ilkesiyle hukuk devleti arasında istikrar üzerinden bağlantı kurmuştur.

Kanuni düzenlemeler nitelikleri gereği soyut olup belirli ölçüde bir muğlaklık içermektedir. Bunları somutlaştırıp belirgin kılmak, yorumlanması ve icrası ile mümkün olmaktadır. Anayasa Mahkemesi öngörülebilirlik şartını, *“mülkiyet hakkı sahibi tarafından hangi koşulların gerçekleşmesi hâlinde mülkiyet hakkına müdahale edileceğinin önceden tahmin edilebilmesi/bilinebilmesi gerekmektedir (...) Kanuni düzenlemenin içeriğinin ve kapsamının kanun altı düzenlemeler veya yargısal içtihatlarla açıklığa kavuşturulduğu, bir diğer deyişle birey açısından belirliliğin sağlandığı durumlarda öngörülebilirlik koşulunun karşılandığı söylenebilecektir”* ifadesiyle

⁴⁹³ AYM, E. 2004/94, K. 2008/83, 20.03.2008.

⁴⁹⁴ AYM, E.2013/72, K.2013/126, 31.10.2013. AYM, E.2013/52, K.2013/160, 26.12.2013. AYM, E.2013/110, K.2014/8, 16.01.2014.

⁴⁹⁵ AYM, E.2003/30, K.2003/38, 29.04.2003.

öngörülebilirlik ilkesinin mutlak bir kesinlik içermediğini, uygulama ve yargılama neticesinde karşılandığını ortaya koymuştur.

Anayasa Mahkemesi bugüne kadar karara bağladığı davalarda mülkiyet hakkına vergilendirme ile müdahalenin ancak kanunla olabileceği konusunu işlemiştir.⁴⁹⁶ Mahkeme, mülkiyet hakkına yönelik müdahalenin şekli anlamda bir kanuna dayalı olması gerektiğini şart koşmaktadır. Vergilendirme yetkisinin keyfi kullanımını önlemeye yönelik bir tedbir olarak dile getirilen kanunilik yanında, “*verginin genel ve eşit olması, idare ve kişiler yönünden duraksamaya yol açmayacak belirlilik içermesi, geçmişe yürümemesi, öngörülebilir olması ve hukuk güvenliği ilkesine uygunluğunun*” da sağlanması gerektiği dile getirilmiştir.⁴⁹⁷

Verginin kanuniliği, verginin kurucu ögelerinin kanunla belirlenmesini gerektirir.⁴⁹⁸ Nitekim verginin temel ögelerinin kanunla çerçevesi çizilmiş şekilde belirli olmadığı durumda verginin yükümlüsü açısından öngörülemez durumların ortaya çıkması muhtemeldir.⁴⁹⁹ Konuyla ilgili Mahkeme, VUK m. 114/2’de düzenlenen matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması halinde zamanaşımının duracağını bildiren hükmü değerlendirirken, zamanaşımını vergi alacağının kalkması sonucunu doğuran⁵⁰⁰

⁴⁹⁶ YALTI, Kanun Kavramı, s. 12.

⁴⁹⁷ AYM, E. 2003/73, K. 2003/86, 07.10.2003.

⁴⁹⁸ SABAN, s. 44-45. GEDİK, Gülşen: Matrah Takdiri İçin Takdir Komisyonuna Başvurulması Zamanaşımını Durdurmaz, AYM Karar İncelemesi, MÜHF Hukuk Araştırmaları Derneği, C:16 S:1-2, Temmuz 2010, ss. 317-332, s. 329.

⁴⁹⁹ GÜNEŞ, s. 137.

⁵⁰⁰ VUK m. 114/1: “Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar.”

vergilendirmenin temel bir ögesi olarak nitelendirmiştir.⁵⁰¹ Kanun, matrah tespiti için takdir komisyonuna başvuru sonrasında komisyonun tespiti ne kadar sürede yapacağına ilişkin bir süre öngörmezken, zamanaşımının anılan tespitin vergi dairesine ulaşmasıyla işlemeye başlayacağını öngörmüştür.⁵⁰² Mahkeme, komisyonun herhangi bir süreyle sınırlandırılmamasını, “*zamanaşımının yeniden işlemeye başlama süresini, yükümlü yönünden öngörülemez*” kıldığından “*keyfiliğe, haksızlığa, eşitsizliğe yol açacak sonuçlar doğurabilecek nitelikte*” olduğunu değerlendirerek kanuni düzenlemedeki eksikliği Anayasaya aykırı bulmuştur.⁵⁰³ Buradan hareketle eksik düzenlemelerin ve yükümlüler açısından tehlike oluşturabilecek nitelikteki kanun boşluklarının öngörülebilirlik ilkesini zedelediği sonucuna varmak mümkündür.

⁵⁰¹ “Vergi alacaklısı olan devleti vergi alacağını takip etme ve harekete geçirme konusunda itici bir güç olan zamanaşımı, vergilendirmenin temel öğeleri arasındadır” Bkz: AYM, E.2006/124, K.2009/7146, 15.10.2009

⁵⁰² CANDAN, Turgut: Vergileendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2. Baskı, Ankara, 2006, s. 217. VUK m. 114/2: “Şu kadar ki, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı mezkûr komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren işlemeye devam eder.”

⁵⁰³ “*Zamanaşımının durma süresinin belirsizliği, makul ve adil bir sürenin bulunmaması, vergi dairesince matrah takdiri için başvurunun sırf zamanaşımını durdurmak için keyfi olarak kullanılmasında güvence sağlamayacağı gibi yükümlüye vergi tahsilâtının geciktiği süre kadar gecikme zammı ve faizi uygulanacak olması da yükümlünün vergi yükünü artırarak haksız sonuçlar doğmasına neden olabilir.*” Bkz: AYM, E.2006/124, K.2009/7146, 15.10.2009

Anayasa Mahkemesi'nin konuya yönelik yaklaşımını değerlendirebileceğimiz diğer bir kararı, 3986 sayılı Kanun kapsamında getirilen ekonomik denge vergisine ilişkindir. Kamunun finansman açığını azaltmaya yönelik bir tedbir⁵⁰⁴ olarak getirilen söz konusu verginin, bir önceki yılın gelir ve kurumlar vergileri matrahları üzerinden %10 oranında alınması öngörülmüştür. Düzenleme geride kalmış bir dönem üzerinden ek bir vergi yükü doğurduğundan, geçmişe yürümezlik ilkesini ihlal etmiştir.⁵⁰⁵ Ne var ki Anayasa Mahkemesi, önüne gelen düzenlemenin geçmişe yürür nitelikte olmayıp vergilendirme yetkisi dahilinde olduğunu, önceki yıl kazançlarına ilişkin beyannamelerin henüz verilmemiş olmasına bağlamıştır.⁵⁰⁶ Halbuki düzenleme yükümlülerin tahmin etmediği ve edemeyeceği bir zaman diliminde, ekonomik beklentilerini boşa çıkaracak, kar-zarar dengesini değiştirecek şekilde yapılmıştır. Bu yönüyle düzenlemenin öngörülebilirlik ilkesini ihlal ettiği kuşkusuzdur.

AİHS ve eki Protokollerde güvence altına alınan temel hak ve özgürlüklerden Anayasa ile ortak koruma alanına giren hakların ihlal edilip edilmediği Anayasa

⁵⁰⁴ 3986 sayılı Kanun'un genel gerekçesinde şöyle açıklanmıştır: *“Kamu finansman açıklarının hızla aşağılara çekilmesi, enflasyonun düşürülmesi, dış ticaret açıklarının kapatılması, sağlıklı ekonomik büyümenin gerçekleştirilmesi, kamunun ekonomi içindeki yerinin yeniden tanımlanması ve sonuç olarak ekonominin yeniden istikrara kavuşturulması amacıyla alınması gereken tedbirlerin en önemlilerinden birisi de vergi gelirlerini artırmaktır. Bu düşünceden hareketle bir defaya mahsus olmak üzere ilave bir vergi alınması için tasarı hazırlanmıştır.”*

⁵⁰⁵ GEREK / AYDIN, s. 240. ÖZGÜVEN, s. 87.

⁵⁰⁶ AYM, E. 1995/6, K. 1995/29, 06.07.1995.

Mahkemesi tarafından bireysel başvuru usulüyle de denetlenmektedir.⁵⁰⁷ Diğer temel hak ve özgürlüklerde olduğu gibi mülkiyet de bireylerin hukuk güvenliğini esas alan bir hukuk sisteminin parçası olarak devlete karşı ileri sürebileceği ve anayasa yargısının koruyuculuğundan faydalanabileceği temel bir haktır.⁵⁰⁸ Vergilendirmeye ilişkin bir düzenlemenin yapılmasından vergi idarelerince söz konusu verginin tahsiline kadar geçen süreçte vergi yükümlülerinin mülkiyet hakkına devamlı bir müdahale söz konusudur.⁵⁰⁹ Vergilendirme öncelikle mülkiyet hakkına yönelik bir sınırlama getirdiğinden bu sınırlamanın hangi durumlarda kabul edilebilir olduğu Anayasa Mahkemesince değerlendirilir.⁵¹⁰

Mülkiyet, birtakım ilke ve kurallara bağlı olarak ve özüne dokunulmaksızın sınırlanabilir bir haktır.⁵¹¹ Vergiler teknik olarak malvarlığını azaltıcı etkiye sahip olduğundan mülkiyet hakkına müdahale anlamı taşır. Anayasa Mahkemesi vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına müdahalenin ihlal oluşturup oluşturmadığını AİHM içtihatları doğrultusunda öncelikle kanunilik yönünden değerlendirmektedir. Buna göre öncelikle müdahalenin kanuni dayanağının olup olmadığı incelenmektedir. Kanuni bir dayanağı

⁵⁰⁷ GERÇEK/BAKAR: Vergilemede Kanunilik İlkesi Açısından Anayasa'nın 73/4. Maddesi ile Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesinin Değerlendirilmesi, s. 19.

⁵⁰⁸ ÖZCAN, s. 8.

⁵⁰⁹ ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, s. 74. BAŞARAN YAVAŞLAR, Vergilendirme Yoluyla Temel Hak ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır, s. 149. GÜMÜŞKAYA, s. 103.

⁵¹⁰ GERÇEK/BAKAR: Vergilemede Kanunilik İlkesi Açısından Anayasa'nın 73/4. Maddesi ile Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesinin Değerlendirilmesi, s. 29

⁵¹¹ GEMALMAZ, H. Burak: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Açısından Mülkiyet Hakkının Sınırlanmasında "Adil Denge" İlkesi, İÜHF Mecmuası, C: 69, S: 1-2, 2011, ss. 649-674, s. 650.

yok ise diğer ölçütler bakımından bir değerlendirme yapılmasına gerek duyulmaksızın mülkiyet hakkının ihlaline karar verilmektedir.⁵¹² Nitekim Anayasa, temel hak ve özgürlüklere müdahaleyi ancak ve ancak kanun yoluyla mümkün kabul ederken vergilendirmenin yalnızca kanunla yapılabileceği hükmünü de getirmiştir.⁵¹³ Mahkeme vergilendirme ile mülkiyet hakkına getirilen sınırlamalarda, kanunilik ilkesinin tek başına hukuki güvenliği sağlamakta yeterli olmadığını, “...vergilerin yasayla getirilmesi, yalnız başına vergilendirme yetkisinin keyfi kullanılarak adaletsiz sonuçlar doğurmasını engelleyemeyeceğinden, yasallık ilkesi yanında verginin genel ve eşit olması, idare ve kişiler yönünden duraksamaya yol açmayacak belirlilik içermesi, geçmişe yürümemesi, öngörülebilir olması ve hukuk güvenliği ilkesine de uygunluğunun sağlanması gerekir.”⁵¹⁴ ifadeleriyle dile getirerek vergilendirme yetkisinin kullanımında dikkat edilmesi gereken esaslar arasında öngörülebilirlik ilkesine de yer vermiştir.

Mülkiyet hakkı bağlamında öngörülebilirliği, “sahibi tarafından hangi koşulların gerçekleşmesi hâlinde mülkiyet hakkına müdahale edileceğinin önceden tahmin edilebilmesi/bilinebilmesi”⁵¹⁵ olarak tanımlayan Mahkeme, “Evrensel hukuk ilkeleri ya da hukukun genel ilkeleri denildiğinde, hakkın kötüye kullanılması, iyi niyet, sözleşmeye bağlılık, ayrımcılık yapılmaması, ölçülülük, kazanılmış haklara saygı, haklı beklentilerin korunması, yasaların geriye yürümezliği, hukuk güvenliği, adalet, eşitlik, kanunilik, belirlilik ve öngörülebilirlik gibi evrensel düzeyde kabul gören hukukun üstün kuralları

⁵¹² GEMALMAZ, H. Burak: Mülkiyet Hakkı, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi – 6, Avrupa Konseyi, 2018, s. 117.

⁵¹³ Anayasa m. 13 ve 73.

⁵¹⁴ AYM, E.2003/73, K.2003/86, 23.07.2003

⁵¹⁵ AYM, Türkiye İş Bankası A.Ş. Başvurusu, BN: 2014/6192, 12.11.2014.

*anlaşılmaktadır.*⁵¹⁶ ifadesiyle öngörülebilirlik ilkesini, genel hukuk ilkeleri arasında göstermiştir.

Mahkeme vergilendirmenin muhatapları açısından hukuki güvenliğin sağlanmasında öngörülebilirlik ilkesini kanunilik yanında bir ölçüt olarak sunmaktadır.⁵¹⁷ Aşağıda değinileceği üzere AİHM, mülkiyet hakkına vergilendirme ile yapılan müdahaleyi değerlendirirken hukuka dayalı olma kriteri içerisinde, müdahalenin yeterince öngörülebilir ve erişilebilir bir kurala dayalı olup olmadığı yönünde bir inceleme yapmaktadır.⁵¹⁸

Hukuki güvenliğin bir gereği olan öngörülebilirlik, *“hukuk güvenliği, yalnızca hukuk düzeninin değil, aynı zamanda belirli sınırlar içinde, bütün devlet faaliyetlerinin, önceden öngörülebilir olması anlamını taşır”*⁵¹⁹ şeklindeki kapsayıcı ifadeyle kurallar, uygulama ve mahkeme kararlarında bulunması ve gözetilmesi gereken bir unsur olarak ortaya konmuştur.⁵²⁰ Mahkeme bir kararında hukuk devletinde idarenin tüm faaliyetlerinde öngörülebilirlik ilkesini göz önünde bulundurması gerektiğini, *“Hukukun*

⁵¹⁶ AYM, E.2012/33, K.2012/174, 08.11.2012.

⁵¹⁷ “Anayasa’nın 73. maddesinin üçüncü fıkrası hükmü ile, vergi mükellefi bakımından vergisel yükümlülüklerin “belirliliği” ve “öngörülebilirliği” ve bu bağlamda vergi mükelleflerinin hukuki güvenliği sağlanmak istenmiştir. Söz konusu ölçütler mülkiyet hakkına yönelik müdahalenin kanunla yapılması zorunluluğunun alt ölçütleri olarak da kabul edilen ölçütlerdir.” AYM, Türkiye İş Bankası A.Ş. Başvurusu, BN:2014/6192, 12.11.2014.

⁵¹⁸ Hentrich/Fransa, BN:13616/88, 22/9/1994. Iatridis/Yunanistan, BN:31107/96, 25/3/1999. Sporrang ve Lönnroth/İsveç, BN:7152/75, 23/9/1982.

⁵¹⁹ AYM, E.2008/19, K.2010/17, 28.01.2010.

⁵²⁰ KÖKÜSARI, s. 229.

üstünlüğünün egemen olduğu bir devlette hukuk güvenliğinin sağlanması hukuk devleti ilkesinin yerine getirilmesi zorunlu koşullardandır. Statü hukukuna ilişkin düzenlemelerde istikrar, belirlilik ve öngörülebilirlik göz önünde bulundurularak 'hukuki güvenlik' sağlanır. Bireyin insan olarak varlığının korunmasını amaçlayan hukuk devletinde vatandaşların hukuk güvenliğinin sağlanması zorunludur.”⁵²¹ şeklinde dile getirmiştir. Yine de mahkemenin öngörülebilirlik ilkesine ilişkin kararlarının çoğunluğu kanunların öngörülebilirliğine⁵²² yönelik olup uygulama ve yargılama aşamalarında öngörülebilirlikten çoğu kez dolaylı olarak bahsedilmiştir.⁵²³

Anayasa Mahkemesi vermiş olduğu kararlarda, kanun altı bir düzenlemeyle hiçbir şekilde vergi ya da benzeri bir mali yükümlülük getirilemeyeceğini, kanun metninde öngörülen düzenleme yetkisinin dahi vergi ihdası anlamına gelemeyeceğini, mutlak bir kanuniliğin gerektiğini ortaya koymuştur.⁵²⁴

⁵²¹ AYM, E.2007/105, K.2008/75, 06.03.2008

⁵²² AYM, E.2005/85, K.2009/15, 29.01.2009 AYM, E.2004/79, K.2007/6K, 25.01.2007

⁵²³ Mahkemenin uygulamaya ve yargılamada öngörülebilirliği belirlilik ilkesi üzerinden dolaylı olarak dile getirdiği bir kararı şu şekildedir: “Erişilebilir, bilinebilir ve öngörülebilir gibi niteliksel gereklilikleri karşılaması koşuluyla kanunlar, mahkeme içtihatları ve yürütmenin düzenleyici işlemleri ile de hukuki belirlilik sağlanabilir.” Bkz: AYM, E.2013/64, K.2013/142, 28.11.2013.

⁵²⁴ “...mali yükümlülüklerin şekli manada bir kanuna dayalı olması gerekir. . şekli manada bir kanunla öngörülme bir mali yükümlülüğün ilk elden yönetmelik veya benzeri idari düzenleyici işlemlerle getirilmesi kanunla öngörülme şartının ihlali sonucunu doğurur.” AYM, Elegance Hotel Turizm İşletmeleri A.Ş., BN: 2015/8880, 26.06.2019.

İş Bankası Kararı'nda,⁵²⁵ “*kanuni düzeyde sağlanması gereken öngörülebilirliğin sağlanamadığı, kanun hükümlerindeki öngörülemezliğin kanun altı idari uygulamalar ve düzenlemeler veya yargısal içtihatlarla giderilemediği, bu durumda başvuru tarafından 2007 yılında Vakfa ödenen katkı paylarının ücret sayılarak vergilendirilmesine ilişkin işlemlerin, öngörülebilir kanuni dayanağının bulunmadığı*” gerekçesiyle öngörülebilirlik ilkesine aykırı olarak katkı paylarının vergilendirilmesine ilişkin işlemlerin mülkiyet hakkını ihlal ettiğine karar vermiştir. Somut olayda, banka çalışanları menfaatine kurulmuş “*Türkiye İş Bankası AŞ Mensupları Munzam Sosyal Güvenlik ve Yardımlaşma Sandığı Vakfına*” şubelerce çalışanlar adına yapılan katkı payı ödemelerinin ücret sayılarak gelir ve damga vergisine konu olması gerektiği ilk defa banka nezdinde 2012 yılında yapılan vergi incelemesi sonucunda düzenlenen raporda dile getirilmiş, bu yöndeki içtihat ise Danıştay’ın 2013 tarihli kararlarıyla ortaya çıkmıştır.⁵²⁶ Mahkeme konuyla ilgili yaptığı değerlendirmede söz konusu ödemelerin ücret olarak kabulü sonucuna varmakla birlikte, kanunun net ve açık olmaması, 2012 yılına kadar vergi idaresinin bu yönde bir uygulamasının bulunmamasını kaydederek öngörülebilirliğin ancak 2013 tarihli Danıştay kararıyla oluştuğuna hükmetmiştir. Karar özelinde mahkeme, “*kanuni düzenlemenin içeriğinin ve kapsamının kanun altı düzenlemeler veya yargısal içtihatlarla açıklığa kavuşturulduğu*” anlatımıyla şekli anlamda bir kanunun muhakkak bulunması gerektiği ancak içerik ve kapsama düzenleyici işlemler yahut içtihatlarla öngörülebilirlik kazandırılabilceğini ortaya koymuştur. Kararın mülkiyet hakkına ilişkin tespitleri takdire şayan olmakla birlikte, kanun altı düzenleyici işlemler ile yargı kararlarının öngörülebilirlik koşulunu sağlayabileceği

⁵²⁵ AYM, Türkiye İş Bankası A.Ş. Başvurusu, BN: 2014/6192, 12.11.2014.

⁵²⁶ 23.11.2012 tarih ve 2012-B-585/8 sayılı vergi tekniği raporu

iddiası vergide kanunilik ilkesinin öngördüğü üst düzey korumayı anlamsız kılmaktadır.⁵²⁷

Benzer şekilde ihlal kararı verilen diğer bir karar Narsan Plastik⁵²⁸ başvurusudur. Hurda plastik ticareti yapan başvuru şirketin, ilgili idareye hurdadan imal ettiği granüllerin hurda plastikler gibi KDV istisnasına tabi olup olmadığı yönündeki sorusuna karşılık idarenin düzenlemiş olduğu özelgede, *“metal, cam, plastik ve kâğıt karakterli her türlü ham, yarı mamul ve mamul maddelerin külçe olarak veya külçe haline getirilerek teslimlerinin KDV’den istisna olduğu”* bildirilmiştir. Başvurucu aldığı cevap doğrultusunda satışlarını KDV’den istisna tutarak gerçekleştirmiştir. Başvurucu, diğer yükümlülere farklı görüş verildiğini duyarak ilgili idareye aynı soruyla tekrar başvurmuş, bu kez granül plastiklerin hurda niteliğini yitirdiği için istisna haricinde olduğu bilgisi verilmiştir. Bunun üzerine Gelir İdaresi Başkanlığı, başvuru hakkında KDV’den istisna tuttuğu satış işlemleri için re’sen vergi tarhi gerçekleştirmiştir. Başvurucunun iki ayrı dönem için gerçekleştirilen işlemlere karşı açtığı her iki dava, *“...idare görüşü doğrultusunda hareket edilmek suretiyle katma değer vergisi tahsil edilmediği açık olduğuna ve bu aşamadan sonra satın alan kişilere bu verginin davacı tarafından yansıtılması da mümkün olmadığına göre davacıdan tahsili halinde haksız yere mal varlığında eksilmeye neden olunacağı açık olup davaya konu katma değer vergisinde mevzuata uygunluk görülmemiştir.”* gerekçesiyle Vergi Mahkemesince kabul edilmiştir. Temyiz aşamasında kararlardan biri⁵²⁹ hurda ve granül plastik olarak ilgili kanunda bir ayırım yapılmadığından KDV’den istisna olması gerektiği sonucuna ulaşılarak onanmış;

⁵²⁷ YALTI, Kanun Kavramı, s. 13-14. AYM söz konusu yaklaşımı sonraki kararlarında da devam ettirmiştir.

⁵²⁸ AYM, Narsan Plastik San. Tic. Ltd. Şti., BN: 2013/8324, 23/2/2016

⁵²⁹ Danıştay 9. Daire, E.2009/5034 K.2010/624.

2005 yılına ilişkin diğer karar⁵³⁰ ise işlem görerek granül haline getirilen plastiğin hurda vasfını yitirdiği, idarenin hatalı görüşünden dönerek yeni bir işlem yapmasının her zaman mümkün olduğu ve hatalı görüşe güvenerek hareket eden davacının yükümlülüğünün sonlanmadığı gerekçesiyle bozulmuştur.

Anayasa Mahkemesi yaptığı değerlendirmede, ilgili mevzuatın yeterli açıklığa sahip olmaması sebebiyle başvurucunun iki defa özelge talep ettiğini, re'sen tarha dayanak Tebliğ'in 31.12.2005 tarihinde yürürlüğe girdiğini, 2005 yılında mevcut düzenlemelerin başvurucunun işlemlerinin KDV istisnası dışında olduğuna yönelik bulunmadığını tespit etmiştir. Mahkeme'nin yapmış olduğu değerlendirme öngörülebilirlik ilkesi etrafında şekillenmiştir. Öngörülebilirlikten yoksun bir kanun hükmüne rağmen yükümlü ilgili idareye başvuruda bulunmuş, kendisi açısından öngörülebilirliği sağlamaya çalışmıştır. Ne var ki, kanun hükmüyle sağlanmayan öngörülebilirlik, ilgili idarenin uygulamasıyla da açıklığa kavuşturulamamıştır. Kendisine verilen hatalı açıklamaya uygun işlem yapan yükümlü, re'sen vergi tarhıyla karşılaşmıştır. Bunun üzerine açılan davalarda, istikrarı ve kurala dair şüpheleri gidermekle görevli Danıştay, aynı olaya ilişkin farklı kararlar vermiş, düzenlemenin temyiz aşamasında öngörülebilirliği de sağlanamamıştır. Son tahlilde, anayasa şikayeti yoluna başvuran yükümlü açısından kanuni düzeyde sağlanması gereken öngörülebilirliğin, idari uygulama ve yargılama aşamasında da sağlanmadığı, vergilendirmenin öngörülebilir bir kanuni dayanaktan yoksun olması sebebiyle mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir.

Anayasa Mahkemesi, yerleşik yargı kararlarının bireyler açısından “öngörülebilirlik” yarattığı ve bunların haklı bir gerekçe olmaksızın aksi yönünde kararlar

⁵³⁰ Danıştay 9. Daire, E.2007/ 2911, K.2009/33.

verilmesinin ilgililer açısından hak ihlali teşkil edebileceğini savunmaktadır.⁵³¹ Konuya ilişkin değerlendirmenin yapıldığı Murat Çevik Kararında⁵³², bir yasa kuralına ilişkin farklı yorumların yapılmasının tek başına öngörülebilirliğin ihlali anlamına gelmeyeceği ancak yüksek mahkemelerin kanunun tutarlı bir şekilde uygulanmasını sağlayarak yoruma dair şüpheleri kesin olarak ortadan kaldırma görevi olduğu dile getirilmiştir. Somut olayda, “*okul aile birliklerinin iktisadi işletme*” olup olmadığı üzerinde yoğunlaşan yorum farklılığında⁵³³ Mahkeme, Danıştay’ın konuyla ilgili vermiş olduğu emsal kararlara işaret ederek bireylerde “*vergi yargılamasının da dâhil olduğu idari yargı düzeninde yüksek mahkeme olan ve kararları ülke çapında tüm idari yargı makamlarınca dikkate alınması gereken Danıştayın KDV’den kaynaklı uyuşmazlıkları çözmekle görevli dairelerinin konu hakkında verdiği kararlardan hareketle okul aile birliklerinden kiralanan kantinler için kira tutarları üzerinden sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanmasının ve KDV mükellefiyeti tesis edilmesinin mevzuata aykırı olduğu şeklinde karar verileceği*” öngörüsünün oluşmasının bekleneyeceği, bu durumda yerleşik kararlardan farklı ve “öngörülemez” nitelikte bir değerlendirme yapılarak KDV tarhiyatı yapılmasını öngörülebilirlik ilkesine aykırı bulmuştur.

Ford Motor Company kararında⁵³⁴ da benzer şekilde “*Aynı kanun hükmüne ilişkin iki farklı yorumun yürürlükte bulunması ve bu yorumlardan birine geçerlilik sağlayacak şekilde içtihadın birleştirilememesi hukuk kurallarının, muhataplarının davranışlarına*

⁵³¹ ŞİŞMAN, s. 2435.

⁵³² AYM, Murat Çevik Başvurusu, BN: 2013/3244, 07.07.2015

⁵³³ Olmadığının kabul edilmesi halinde, kiralanan yer KDV istisnasına tabi olacaktır. Fakat okul aile birliği tarafından yapılan sözleşmenin işletme hakkının devrine ilişkin olduğu kabul edildiğinde bu işlem KDV'nin konusuna girecektir.

⁵³⁴ AYM Ford Motor Company Başvurusu (2), BN: 2015/12767, 09.5.2019

yön verme kapasitesini ve dolayısıyla öngörülebilirliğini zayıflatmaktadır. Uygulanacak stopaj oranı hususunda bir kesinliğin ve belirliliğin bulunmaması, mükelleflerin hangi oranı esas alarak geleceğe yönelik iş ve işlemlerini planlayacakları, bu planlar çerçevesinde davranışlarını yönlendirecekleri hususunda belirsizliklerin oluşmasına neden olmaktadır. Bu durum hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerine ters düşeceği gibi bireylerin yargı sistemine ve mahkeme kararlarına güvenini de sarsmaktadır.” değerlendirmesinde bulunmuştur. Birbiriyle çelişen birden fazla içtihadın varlığı hukuk kurallarının bireyin davranışını yönlendirebilme işlevini ortadan kaldırır. Benzer davalarda farklı dairelerin farklı sonuçlara ulaşması demek birey açısından aynı olaylarda farklı ihtimallerin doğabileceği endişesi yaratır. Bu durum hukuki öngörülebilirlik ilkesine ters düşecektir.

Anayasa Mahkemesinin öngörülebilirlik ilkesine yaklaşımı, geçmişe yürümezlik, kazanılmış haklar ve haklı beklentiler üzerindendir.⁵³⁵ Vergilendirmeye ilişkin düzenlemelerin geçmişe yürümezliği hakkında Anayasa'da açık bir hüküm bulunmamasına rağmen, hukuk devleti ilkesi yönünden değerlendirme yapar.⁵³⁶ Mahkeme geçmişe yürümeye ilişkin kararlarında, gerçek geçmişe yürümede kazanılmış haklar yönünden, gerçek olmayan geçmişe yürümede ise özellikle yakın tarihli kararlarında haklı beklentiler yönünden inceleme yaptığı görülmektedir. Bu yönüyle haklı beklentilerin korunması ve kazanılmış haklara saygı kuramları, geçmişe yürümeden doğan ihlal başvurularında hukuki öngörülebilirlik ilkesi zemininde yapılan denetimin temelini oluşturmaktadır.⁵³⁷ Anayasa Mahkemesi, vergilendirme ilişkin hükümlerin

⁵³⁵ KÖKÜSARI, s. 229.

⁵³⁶ AYM, E.1989/6, K.1989/42, 07.11.1989.

⁵³⁷ SARICAOĞLU/ARIKAN, s. 1512-1513.

kamu yararı ve kamu düzeni gibi gerekçelerle geçmişe etki edebileceğini kabul etse de⁵³⁸, geçmişe yürümenin hangi somut durumlarda geçerli olacağına yönelik belirlemeler yapmamaktadır. Bu durum da başlı başına geçmişe yürümede öngörülebilirliğin sınırını belirsizleştirmektedir.

III. AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ KARARLARINDA VERGİLENDİRMEDE ÖNGÖRÜLEBİLİRLİK İLKESİ

AIHS'e (Sözleşme) Ek 1 Nolu Protokol'ün "Mülkiyetin korunması" kenar başlıklı

1. maddesi: *"Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir. Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka hâlel getirmez."* şeklindedir.

Madde metninde görüldüğü gibi AIHM'in mülkiyet hakkına yaklaşımı, mutlak ve sınırlanamaz bir hak olmadığı ve belirli ölçütlerin varlığı halinde sınırlandırılabilceği yönündedir. AIHM, Sözleşme'nin öngördüğü, genel yarar amacı⁵³⁹, hukuka dayalı

⁵³⁸ AYM, E.2004/14, K.2004/84, 23.06.2004.

⁵³⁹ Beyeler/Italy, BN:33202/96, 05.11.2000.

olma⁵⁴⁰ ve ölçülü olma⁵⁴¹ kriterlerini mülkiyet hakkına müdahalelere yönelik vermiş olduğu kararlarda somutlaştırarak etkin bir biçimde kullanmaktadır.⁵⁴²

Hukuka dayalı olma, müdahalenin meşru sayılabilmesi için ön ve esaslı koşuldur. Öyle ki, hukuka dayalı olma koşulunun sağlanmadığı tespit edildiğinde diğer kriterler bakımından inceleme gereği duyulmamaktadır. Belirtmek gerekir ki AİHM'in hukuka dayalı olma ölçütü müdahalenin iç hukukta herhangi bir mevzuata dayanıp dayanmadığına ilişkin bir kanunilik denetiminden ibarettir.⁵⁴³

AİHM'e göre müdahalenin hukuka dayalı olması için iç hukukta müdahaleye ilişkin ilgililerince öngörülebilir, ulaşılabilir ve belirli kuralların bulunması gerekir.⁵⁴⁴ Mahkeme öngörülebilirliğin kapsamını çizerken sıkı bir kanunilik anlayışıyla hareket etmemektedir.⁵⁴⁵ *Wolfhard Koop-Automaten Golden 7 GmbH & Co. KG/Almanya* kararında, kanunlarının soyut ve genel durumları düzenleyen metinler oluşundan hareketle her hal ve durumda öngörülebilirliği bünyesinde barındırmayabileceğini, düzenleyici işlemler ve mahkemelerin somutlaştırması aracılığıyla şüpheler ortadan

⁵⁴⁰ Iatridis/Yunanistan, BN:31107/96, 25.03.1999. Sporrong ve Lönnroth/İsveç, BN:7152/75, 23.09.1982.

⁵⁴¹ Ashingdane/Birleşik Krallık, BN:8225/78, 28/5/1985. Sporrong ve Lönnroth/İsveç, BN: 7152/75, 23/9/1982.

⁵⁴² Bkz: Yukarıda, II. Bölüm, II.C.

⁵⁴³ TOPÇU, Kader Melis: Vergi Hukuku Özelinde Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru, Seçkin Yayınları, Ankara, 2020, s. 155. GEMALMAZ, Mülkiyet Hakkı, s. 119.

⁵⁴⁴ Hentrich/Fransa, BN:13616/88, 22.09.1994. Beyeler/Italy, BN:33202/96. Serkov/Ukrayna, BN:39766/05, 07.06.2011.

⁵⁴⁵ AİHM'in kanun kavramına ilişkin bkz: YALTI, Kanun Kavramı, s. 11-12.

kaldırılmışsa öngörülebilirliğin oluştuğunu belirtmiştir.⁵⁴⁶ AİHM’in kanuna attığı anlama ilişkin bir kararında bu durum şöyle dile getirilmiştir: *“Yasa kavramı, öncelikle, önlemin ulusal hukukta bir temelini olmasını zorunlu kılar; aynı zamanda uyumsuzluk konusu yasanın niteliğine işaret eder; yani ilgili kişilerce ulaşılabilir olmalıdır ve ilgili kişiler kendileri hakkındaki sonuçları öngörebilmelidir. Mahkeme, “yasa” kavramını “şekli” anlamda değil “maddi” anlamda değerlendirir ve yasanın altında yer alan kaynakları ve yazılı olmayan hukuku da içerir şekilde yorumlar.”*⁵⁴⁷

AİHM, devletlerin vergilendirme yetkilerine müdahale etmeme gayretiyle, düzenlemelerin ancak kanun ile yapılması yerine, ilgililerine duyurulması ve düzenleyici işlemler ve içtihatlar aracılığıyla dahi olsa öngörülebilirliğin sağlanması halinde müdahalenin hukuka dayalı olduğu yönünde bir yaklaşıma sahiptir. Konuya ilişkin bir uyumsuzlukta⁵⁴⁸, mevcut kanun ve mali bültende yayımlanan 05.06.1990 tarihli yönetmelik uyarınca muhasebe kayıtlarını basit usulde tutan şirket, 01.01.1992 tarihi itibarıyla çift taraflı kayıt⁵⁴⁹ usulüne geçmiş, akabinde de tasfiye olunarak halefi başvuru şirketi kurulmuştur. İlgili vergi dairesi, 1991 mali yılı için, başvuru şirketi

⁵⁴⁶ Gorzelik ve Others/Poland, BN:44158/98, 17.02.2004. Wolfhard Koop-Automaten Golden 7 GmbH & Co. KG/Almanya, BN:38070/97, 30.03.1997.

⁵⁴⁷ Kruslin/France, BN: 11801/85, 24.4.1990’dan aktaran YALTI, Kanun Kavramı, s. 11.

⁵⁴⁸ Spacek/The Czech Republic, BN:26449/95, 09.09.1999.

⁵⁴⁹ *Venedik Muhasebesi (alla Veneziana) olarak bilinen*, her bir muhasebe işlemi veya olayının karşılıklı olarak en az iki hesaba kaydedilmesiyle karşılıklı hesapların eşitliğine dayanan, bu haliyle kar ve zararın net bir şekilde görüldüğü *çift taraflı kayıt* yöntemidir. Detaylı bilgi için bkz: UÇMA, Tuğba: Çift Taraflı Kayıt Sistemi ve Kapitalizmin Doğuşu: Werner Sombart’ın Sosyo- Ekonomik Perspektifinden, Muhasebe ve Denetime Bakış, 2010, ss. 101-116.

hakkında cezalı tarhiyat yapmıştır. Cezalı tarhiyatın gerekçesinde, 30.06.1991 tarihli bakanlıkça yayımlanan mali bültende yayımlanan yönetmeliğe aykırı beyanda bulunulması gösterilmiştir. Mali bültende yayımlanan yönetmelik, basit usulden çift taraflı kayıt usulüne geçişte matrahın yönetmelikte öngörülen oranda artırılması gerektiğini düzenlemektedir. Başvurucu şirket yerel mahkemeler nezdinde sonuç alamayınca, anılan yönetmeliğin bağlayıcı ve mali bültende yayımlanması sebebiyle erişilebilir olmadığı savıyla AİHM'e başvurmuştur. Hükümet savunmasında; bakanlığın kanunla düzenleme yapmaya yetkili kılındığını, düzenlemenin Resmî Gazete'de yayımlanmasına yönelik iç hukukta bir düzenlemenin bulunmadığını, mali bültenlerin kamuoyunu bilgilendirme amacına yönelik ve erişilebilir olduğunu ve değişikliğin şirketler tarafından uzun bir süredir bilindiğini öne sürmüştür.⁵⁵⁰ Nitekim mahkeme, cezalı tarhiyata dayanak düzenlemenin kanuna değil de yönetmeliğe dayanması ve Resmî Gazete yerine bakanlıkça yayımlanan mali bültende ilan edilmiş olması sebebiyle öngörülebilirliğin bulunmadığı savına dayanan uyuşmazlıkta, düzenlemenin kanun altı işlemle yapılmasını sorun etmemiş, mali bültende yayımlanmasının ise erişilebilirliği sağladığı ancak Resmi Gazete'de yayımlanmaması sebebiyle genel bağlayıcılığının bulunmadığını bildirmiştir. Ancak AİHM, başvuru şirketin muhasebe işlemlerini yürütmek adına mali bülteni takip ettiğini, kaldı ki bir uzman yardımıyla değişikliklerden haberdar olmasının mümkün olduğunu belirterek yükümlendirici düzenlemenin yeterli ölçüde erişilebilir ve öngörülebilir olduğu kanaatine varmıştır.⁵⁵¹ Görüldüğü üzere AİHM, somut olayın koşullarından yola çıkarak başvuru şirketinin daha evvel ilgili bülteni takip etmiş ve kayıtlarını buna göre tutmuş olduğunu gerekçe göstermiş, sonraki

⁵⁵⁰ TOPÇU, s. 160.

⁵⁵¹ Spacek/The Czech Republic, BN:26449/95, 09.09.1999. ARIKAN, s. 176-177.

değişiklikler bakımından da mali bültende yapılan yayımın öngörülebilirlik koşulunu sağladığını sonucuna varmıştır.

AIHM'in öngörülebilirliğe ilişkin yaklaşımının, öncelikle ilgileri açısından herhangi bir şüpheyi yer vermeyecek açıklık ve anlaşılabilirlikte bir düzenlemenin varlığı, akabinde bu düzenlemenin aleniyeti sağlayacak şekilde ilgililerine duyurulmuş olup olmama noktasında yoğunlaştığını söyleyebiliriz. Hukuki düzenlemeler aleniyet kazanmakla öngörülebilir hale gelirler.⁵⁵² İlgililerinin bilgisine sunulmamış düzenlemelerin güven vermeyeceği kuşkusuzdur.⁵⁵³

*M. A. ve diğerleri/Finlandiya*⁵⁵⁴ kararında AIHM, başvuruçuların parlamentoda yürütülen tartışmaları takip ederek önlem aldığı geçmişe etki eden vergilendirmeye ilişkin düzenlemeyi, kanun koyucunun düzenlemenin muhataplarınca önlem alabilecek ölçüde güvenli bir geçiş sağladığından bahisle hukuka uygun bulmuştur.⁵⁵⁵

Mahkeme, öngörülebilirliğin açık ve anlaşılır olma şartı değerlendirilirken muhatabın kim olacağına “*kuralın içeriği, kapsamı, uygulanacak kişilerin sayısı ve statüsüne*” göre karar verilmesi gerektiğini *Serkov/Ukrayna* kararında ifade etmektedir.⁵⁵⁶ Buna göre düzenlemenin objektif bir öngörü oluşturup oluşturmadığı, içeriği ve muhatabının durumuna göre değerlendirilmelidir. Diğer bir ifadeyle,

⁵⁵² ÇAĞLAR, Hukuki Belirlilik, s. 191.

⁵⁵³ BAŞARAN YAVAŞLAR: s. 191.

⁵⁵⁴ M. A. ve diğerleri/Finlandiya, BN: 27793/95, 10.6.2003

⁵⁵⁵ YALTI, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s. 69.

⁵⁵⁶ Serkov/Ukrayna, BN:39766/05, 07.06.2011 Kararın Türkçe çevirisi için bkz. SARICAOĞLU, Ercan. “AIHM’in Vergilerin Kanuniliğinde Öngörülebilirlik İlkesine Bakışı: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi 5. Daire Serkov-Ukrayna Davası”, Küresel Bakış Dergisi, C:1, S:3, 2011, ss. 131-144, s. 140.

öngörülebilirliğin niteliğinin ilgilinin sübjektif durumuna göre değerlendirildiği görülmektedir.⁵⁵⁷ Toplumun geneline etki edecek düzenlemenin açık ve anlaşılabilirliği ile münhasıran belirli bir kesime hitap eden ve uzmanlık gerektirecek ölçüde teknik ve karmaşık bir düzenlemenin öngörülebilirlik ihtiyacının aynı olmayacağı kuşkusuzdur. İlk durumda düzenlemenin son derece açık ve anlaşılır bir yapıyla oluşturulması gerekirken; ikinci durumda, konunun uzmanı kimselerce açık ve anlaşılabilirliği yeterli bir öngörülebilirlik sağlayacaktır.⁵⁵⁸ Ancak konunun uzmanı açısından dahi açıkça anlaşılır değil ve sonuçları bakımından bir fikir veremiyorsa, düzenlemenin öngörülebilir olduğundan bahsedilemeyecektir. AİHM'nin, belirlilik ve açıklığı, öngörülebilirlik çatısı altında ele aldığını söyleyebiliriz.⁵⁵⁹

AİHM, yukarıda açıkladığımız sebepten dolayı kanuna ilişkin birden fazla farklı yorum yapıyor oluşunu tek başına öngörülebilirlik ilkesinin ihlali olarak yorumlamamaktadır. Bu anlamda yoruma ilişkin şüphe ve farklılıkları ortadan kaldırma görevinin yargılama makamlarında olduğu söylenebilir.⁵⁶⁰

AİHM, hukukun yorumlanma ve uygulanmasında ulusal mahkemelerin yetkili olduğunu kaydetse de bu süreç sonucu ortaya çıkacak kararların da belli ölçüde öngörülebilir olması gerektiğini ortaya koyar. Mahkeme, süregelen içtihattan haklı ve geçerli bir neden olmaksızın dönülmesi halini de öngörülebilirliğe aykırı bulmaktadır. Bu

⁵⁵⁷ ÖZCAN, s. 98.

⁵⁵⁸ BAŞARAN YAVAŞLAR, s. 193. ARIKAN, s. 45.

⁵⁵⁹ BİLİCİ, Nurettin/ BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda: Non Bis İn Idem ve Yasallık İlkesi, Prof. Dr. Şükrü Kızılot'a Armağan, (Ed: Nevzat Saygılıoğlu), Ankara,2014, ss. 64-67, s. 49 vd.

⁵⁶⁰ Gorzelik vd./Polond BN:44158/98, 17.02.2004'ten aktaran SABAN, s. 47.

noktada verdiği *Serkov/Ukrayna*⁵⁶¹ kararında, düzenlemenin istikrar kazanmış karardan dönülmesine ve farklı içtihadı mahal verecek şekilde yapıp yapılmadığını, “*kanunun kalitesi*” kavramıyla incelemektedir. Muhataplarınca açıkça anlaşılabilir şekilde tasarlanmamış ve mahkemelerce gerekçe göstermeksizin farklı şekillerde yorumlanmaya müsait düzenlemelerin öngörülebilirlikten yoksun olduğuna hükmetmiştir.⁵⁶² Mahkeme, özellikle vergilendirmeye ilişkin mevzuatın konunun önemi bakımından gerek ilgilileri gerekse uygulayıcılar açısından öngörülebilirlik sağlayacak bir özenle tasarlanması gerektiğini kaydetmektedir.⁵⁶³

AIHM’in geçmişe etki eden düzenlemeleri değerlendirdiği *The National & Provincial Building Society ve diğerleri*⁵⁶⁴ kararında, düzenlemenin geçmişe yürütülmesindeki amacın ilgililerin mevzuattaki boşluktan yararlanmamaları olduğu gerekçesiyle geçmişe yürümeyi öngörülebilir bulmuştur.⁵⁶⁵ Bu değerlendirmeyle, mahkemenin genel kamu yararını gözeterek ulusal mevzuattaki boşluktan haksız yararlanmayı önleme amacıyla vergilendirmeye ilişkin düzenlemelerde gerçek olmayan geçmişe etkiyi ölçülü bulduğunu söyleyebiliriz.

⁵⁶¹ Serkov/Ukrayna, BN:39766/05, 07.06.2011.

⁵⁶² Shchokin/Ukrayna Kararı, BN: 23759/03; 37943/06, 14.1.2011. Serkov/Ukrayna, BN:39766/05, 07.06.2011. YALTI, Kanun Kavramı, s. 14.

⁵⁶³ Shchokin/Ukrayna Kararı, BN: 23759/03; 37943/06, 14.1.2011.

⁵⁶⁴ The National & Provincial Building Society, The Leeds Permanent Building Society And The Yorkshire Building Society/Birleşik Krallık, BN:21319/93, 21449/93, 21675/93, 23/10/1997.

SONUÇ

Geçmişten günümüze birey-devlet ilişkisi vergilendirme yetkisiyle şekillenmiş ve geldiğimiz nokta hukuk devleti olmuştur. Bir ideal olarak hukuk devletinin temel gayesi bu ilişkide bireyin hukuki güvenliğini sağlamaktır. Bireyin kendisine yönelik muhtemel müdahaleleri öngörebilmesi ve yaşamını buna göre tasarlayabilmesi hukuki güvenliğin özüdür. Hukuki güvenlik, korunan birey-sorumlu idare ilişkisinde güçlü konumda bulunan devlete karşı birey açısından geleceği öngörebilir kılmaya çalışır.

Hukuk devletinin bütün ilke ve kuramları yakın bir ilişki ve etkileşim içinde olduğundan öngörülebilirlik ilkesinin kuramsal konumuna ilişkin kesin ve tek bir adres göstermek mümkün değildir. Öğretide hukuki güvenliğin bir alt ilkesi olarak, çoğu kez de belirlilik ilkesi içerisinde ele alınan öngörülebilirlik, gerçek anlamda hukuki güvenliğin birçok bileşeninin bir arada bulunmasıyla oluşan kapsayıcı bir ilkedir. Hukuki güvenliğe ilişkin ilkeler öngörülebilirlikle iç içe ve çoğu kez nedensellik bağıyla bağlıdır. Ne var ki öngörülebilirlik ilkesi, saydığımız bu ilkelerle tek başına eş olmadığı gibi somut olay nezdinde koşturarak ihlali de söz konusu olmayabilir. Nihayetinde öngörülebilirlik ilkesi hukuki güvenliğin korunmasına hizmet eder.

Vergilendirme gerek anayasada gerekse uluslararası metinlerde güvence altına alınan bireyin temel haklarına doğrudan bir müdahale teşkil eder. Öngörülebilirlik ilkesi, devletin vergilendirme ile vergi yükümlüsünün hak ve özgürlük alanına müdahalesini önceden görünür kılar ve kişilerin gelecek planlarını buna göre yapmalarına olanak tanır.

Öngörülebilirlik ilkesinin muhatabı hukukun nasıl oluşturulacağı, değiştirileceği ve uygulanacağı hususunda kanun koyucu, idari makamlar ve yargılama makamlarıdır.

Vergilendirme yetkisinin sadece bir kanunun buna izin verdiği hallerde ve izin verdiği ölçüde kullanılması anlamına gelen kanunilik ilkesi, öngörülebilirliğin ilk ölçütüdür. Verginin temel unsurlarının kanunda yer alması ve vergilendirmenin bunlara

göre yürütülecek olması hangi konunun hangi ölçüde vergilendirileceği konusunda yükümlüler açısından öngörü sağlar. Kanuniliğin bu bakımdan önemli bir işlevi de keyfi vergilendirmeyi engelleyerek öngörülebilirlik sağlamasıdır. Buradan olarak, AİHS standardının üzerinde katı bir kanunilik rejimi öngören vergi sistemimiz öngörülebilirliği güçlendirmiştir.

Kanuniliğin öngörülebilirlik şartını sağlaması için, vergiye ilişkin düzenlemelerin muhataplarınca anlaşılacak şekilde açık, anlaşılır ve net olması gerekir. Ne yazık ki yürütmeye vergilendirme yetkisi veren Anayasa hükmü dahi anlam düşüklüğü sebebiyle tartışmalara konudur. Bunun için vergi mevzuatının anlaşılabilir bir sadelikte, muğlak kavramlar ve ciddi yorum farklılıklarına sebep olabilecek ifadelerden uzak ve düzenli bir sistematikte tasarlanması gerekir. Kavram kargaşasına yol açan terimlerin terkedilerek gerek yükümlü gerekse idare ve yargı organlarınca nitelendirilmesinde öngörülebilirliğe ve güncel uygun kavramların tercih edilmesi gereklidir.

Yürürlükte bulunan oldukça eski tarihli mevzuatın güncel dile uygunluğunun sağlanması yanı sıra benzer konuları düzenleyen ancak çeşitli kanunlarda dağınık bulunan hükümlerin tek bir mevzuatta toplanması öngörülebilirliğe katkı sağlayacaktır.

Vergi mevzuatının mükerrer ve geçici maddelerin karmaşıklığından arındırılarak anlaşılabilir bir sistematikte tasarlanması gerekir. Geçici hükümler istisna teşkil etmesi gerekirken yürürlükteki mevzuatın işler hükümlerinin çoğunu geçici hükümler oluşturmaktadır. Bu sebeple temel mevzuatın baştan ele alınması gereklidir.

Vergi gibi bireyin yaşamını doğrudan etkileyen düzenlemelere, birbiriyle alakasız konularla birlikte çıkarılan torba yasalarla yürürlük kazandırılmamalıdır.

Hukuk kuralından beklenen maddi adaleti sağlama görevi kanunların düzen oluşturabilecek süre uygulanmasıyla mümkündür. Piyasa aktörleri açısından vergi kanunlarının ne sıklıkla değiştirildiği, vergilendirmede istikrarın olup olmadığı son derece önemlidir. Vergi mevzuatının çok sık değiştirilmesi vergiye uyumu güçleştirmesi

yanında düzenli bir vergi politikası oluşturulmasına da engeldir. Ayrıca, kırılgan ekonomilerde belli ölçüde anlaşılabilir olsa da sık değişikliklerin kişiye/kuruma özel yapıldığı şüphesi oluşturarak güven sarsıcı bir etkisi vardır. Bu sebeple vergi mevzuatındaki değişikliklerde paydaşların görüşleri alınmalı, Vergi Konseyi etkili bir şekilde kullanılmalıdır.

Geleceğe yönelik planlar mevcut düzenlemeler ışığında yapılır. Sonradan yapılan düzenlemelerle geçmişe yönelik vergi yükünün artırılması, vergi yükümlülerinin idareye ve hukuka olan güvenlerini sarsar; ekonomik hayatın gerektirdiği öngörülebilirliği bozar. Ekonomik hayatın öngörülebilirlik ihtiyacı karşısında vergilendirmeye ilişkin düzenlemelerin yürürlük tarihinden sonraki olaylara uygulanması dahi yeterli bir çözüm değildir. Nitekim yayımı tarihinde yürürlüğe giren kurallar, devam eden ekonomik ilişkilere etki edebilmekte, vergi yükünde sürpriz artışlar getirebilmektedir. Bu sebeple vergi yükünü arttırıcı kanuni düzenlemelerin gelecek mali yıl başından yahut makul bir süreden itibaren uygulanması ekonomik hayatın aradığı öngörülebilirlik ihtiyacını bir ölçüde karşılayabilecektir.

İktisadi gelişmelere karşı etkili ve süratli karar alma ihtiyacıyla yürütmeye bırakılan verginin temel unsurlarında değişiklik yapma yetkisinin asgari ve azami sınırı yine kanunla çizilmektedir. Ancak kanun çoğu kez Cumhurbaşkanına geniş bir yetki alanı ihdas etmektedir. Yürütmeye tanınan yetkinin kullanımında belli ölçüde öngörülebilirlik için Vergi Konseyi'nden alınacak tavsiye kararları ile ekonomik ihtiyaçlar doğrultusunda asgari ve azami sınırların makul bir seviyede belirlenmesi yoluna gidilebilir.

Yürütmenin bilhassa oranlar üzerinden yaptığı vergi yükünü arttıracak değişikliklerin yayımı tarihi öncesine yürütülmemesi gereklidir. Uygulamada yıl ortasında çıkarılan vergi yükünü arttırıcı bir karar yıl başından itibaren geçerli kabul edilebilmektedir. Bu durumda, önceki düzenlemede geçerli olan vergi oranına güvenerek işlem yapan, gider ve kazancını buna göre belirleyen kimse için sürpriz bir şekilde vergi

yükü ve gideri artmış, buna mukabil kazancı azalmış olmaktadır. Vergi oranlarında öngörülemeyen artışlar gibi hukuki güvenliği zedeleyici olduğu kadar zarar riski taşıyan düzenlemeler, müteşebbislerin yatırım ve karar alma süreçlerini ciddi şekilde etkilemektedir. Geçmişe etkili vergi yükünü artırmak öngörülebilirlik ilkesiyle bağdaşmayacaktır. Nitekim Danıştay tarafından yapılan denetimlerde hukuki güvenliğe atıf yapılarak geçmişe etki eden kararların iptaline karar verilmektedir. Her ne kadar geçmişe yürümezlik ve öngörülebilirlik gibi hukukun genel ilkelerince bu gibi düzenlemelerin yapılmaması gerekse de Cumhurbaşkanına verginin çeşitli unsurlarında düzenleme yetkisi veren hükme eklenecek “vergi yükünü arttırıcı düzenlemelerin ancak yayımı sonrasına etki edebileceğine” yönelik bir hükümle hukuki güvenliğin güçlendirilmesi yoluna gidilebilir.

Yürütmenin vergilendirmeye ilişkin diğer bir yetkisi dış ticaret alanına ilişkindir. Öngörülebilirlik bugün iş dünyası için ekonomide en önemli etken haline gelmiştir. Gerek ulusal gerekse uluslararası sermayeler, vergi sisteminin daha sade, anlaşılır ve istikrarlı olduğu ülkelere aktarılmaktadır. Bu sebeple öncelikle uzun vadeli vergi politikaları belirlenmeli, mali yükümlülükler bu politikalara uygun yapılmalıdır. Cumhurbaşkanınca kullanılan bu yetkinin piyasa aktörlerinin hedef karlılık ve maliyet hesabını boşa çıkaracak şekilde kullanılmaması gerekir. Bu noktada önerdiğimiz çözüm ise ek mali yükümlülükler, piyasa öznelerinin hazırlık ve planlama sürecini yönetebilmesine imkân verecek makul bir süre sonra yürürlük kazandırmaktır.

Öngörülebilirlik bir taraftan kanunların yapımı ve değiştirilmesinde dikkate alınacak hukukun genel ilkelerinde biri; diğer yandan kanunun uygulanması sırasında dikkate alınması gereken kamu yönetimine hâkim ilkelerdendir. Nitekim, beş yıllık zamanaşımı süresinin sonunda vergi hatalarının düzeltilmeyeceğini öngören hüküm, hatalı işlemde ötürü bir kazanım elde eden taraf açısından öngörülebilirliğin korunması olarak değerlendirilmiştir.

İdari uygulamaların öngörülebilirliğinin bir yönü de süregelen uygulamalardan haklı ve öngörülebilir bir sebep olmaksızın vazgeçilmemesidir. İstikrar kazanmış uygulamalar hem idare hem de ilgilileri açısından sonraki durumlara da uygulanacağı yönünde güven ve beklenti yaratır. Bu güvenin boşa çıkarılması ise öngörülebilirlik ilkesinin ihlali anlamını taşır. Süregelen uygulamadan dönüleceği muhtemel ilgililerine duyurulmalı yahut öncesinde idarenin uygulamadan döneceği yönünde bir beklenti oluşturmalıdır.

İdarenin kanunu uygulaması aşamasında özellik arz eden özelge müessesesinde, ilgili idarenin yönlendirmesiyle hareket eden yükümlünün kendisine verilen görüşün hatalı olması halinde muhtemel yaptırımlara karşı korunması ile vergi asılları bakımından yükümlü kılınmaya devamı hususu kanun koyucunun öngörülebilirlik ve kanunilik ilişkisinde bir denge kurma çabasını göstermektedir.

Vergilendirmeye ilişkin gerek kanunlaştırma aşamasında öngörülebilirliğe uygun şekilde açıkça anlaşılır ve belirli kuralların ihdası gerekse kuralların uygulamasının istikrarlı, açık ve öngörülebilir olması, bu konuda çıkacak uyuşmazlıkların da belirlilik, istikrarlılık ve öngörülebilirlik ilkeleri doğrultusunda mahkemelerce karara bağlanması, ekonomik aktörlerin, dolayısıyla mükelleflerin rasyonel karar alabilmelerini sağlayacak bir hukuki ortam yaratır. Ekonomide verimliliğin ve kamu yararının tesisinde özellikle yatırımcıların ve şirketlerin kendilerine hangi kuralların uygulanacağını bilmesi ve bu kuralların neticelerini öngörebilmesi son derece önemlidir. Kamu ekonomisinde istikrar ve düzenli büyüme, vergi düzenlemelerindeki öngörülebilirlikten geçmektedir. Öngörülebilirlik ilkesinin, gerek kanun koyucu ve uygulayıcılar bakımından yönetime hâkim olan bir ilke olarak kabulü yanında mahkemeler tarafından korunacak bir ilke olarak görülmesi gerekir.

Vergilendirme işlemleri maddi menfaate yönelik olup vergilendirme sürecinde öngörülebilirliğin ihlali ise doğrudan maddi menfaatleri etkiler niteliktedir. İhlali halinde

gerçekleŖecek yargısal denetimde öngörülebilirlik ilkesi maddi menfaatlerin korunmasına yönelik kullanılmalıdır. Bir başka anlatımla, kuralın belirsiz, anlamının muğlak olduğu iki olası durumda vergi yükümlüsünü koruyan, vergi yükümlüsü lehine olan tercih edilmelidir.

Öngörülebilirlik ilkesi, yargısal denetimde hukuka uygunluk denetiminin bir parçası olarak daha aktif şekilde kullanılmalıdır. Gerek geçmişe yürür düzenlemelerin yarattığı etkiler gerek süregelen uygulamalara güvenin ve haklı beklentilerin korunmaması durumlarında doğrudan öngörülebilirlik ilkesinin ihlali tespiti yapılmalıdır.

Vergi yargılamasında özellikle yüksek mahkemenin yükümlüler lehine istikrar kazanmış yorumları, sonraki benzer olaylarda da devam edeceğine yönelik bir öngörü oluşturur. Bu bağlamda, mahkemelerin yerleşmiş kararlarında haklı ve makul gerekçeler olmaksızın dönmesi ilgililer nezdinde öngörülebilir ilkesinin ihlali anlamını taşır.

Adil ve makbul vergilendirmenin nasıl olması gerektiği her zaman tartışmaya açık kalacak olsa da arzu edilenin öngörülebilir bir vergi sistemi olduğu kuşkusuzdur.

KAYNAKÇA

- AKÇAOĞLU Ertuğrul/ : “Anayasa’nın 73. Maddesi Uyarınca
CANYAŞ Oytun Cumhurbaşkanına Verilebilen Vergilendirme
Yetkisinin Hangi Hukuk Kaynağıyla Kullanılacağı
Sorunu Üzerine Bir Deneme”. Vergi Sorunları
Dergisi, C: 42, S:371, 2019, ss. 117- 129.
- AKDAĞ, Mustafa : Türkiye’nin İktisadi ve İçtimai Tarihi, YKY
Yayınları, 5. Baskı, İstanbul, 2020.
- AKDEMİR, Tuğçe : “Vergi Hukuku Açısından Türk Anayasa
Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru Yolu”, TBB
Dergisi, S: 111, 2014, ss. 255-278.
- AKDOĞAN, Abdurrahman : Kamu Maliyesi, 21. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara,
2020.
- AKDOĞAN, Abdurrahman : Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Gazi
Kitabevi, 11. Baskı, Ankara, 2013. (“Vergi
Hukuku” olarak kısaltılmıştır.)
- AKI, Emine İrem : “Hukukun İç Ahlakı: Lon L. Fuller’in Görüşleri
Çerçevesinde Bir İnceleme”. AÜHFD, C:64, S:1,
2015.
- AKIL, Abdülkadir : "Hukukun Genel İlkeleri ve Hukukun Gelişimine
Etkisi", EBYÜHFD, C:7, S: 3-4, 2003, ss. 385-423.
- AKIN, İlhan F. : Kamu Hukuku, Beta Yayınları, 7. Bası, İstanbul,
1993.

- AKKAYA, Mustafa : Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım, Tıpkı 2. Bası Mali Akademi Yayınları, Ankara, 2016.
- AKKAYA, Mustafa : “Vergi Aslı ve Feri”leri Bakımından Geriye Yürümezlik Esası: “Haklılık” Ölçütü Üzerine Değerlendirmeler”, Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası, Ed: Billur Yaltı, Koç Üniversitesi Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi-1, Beta Yayınları, İstanbul, 2011. (“Geriye Yürümezlik Esası” olarak kısaltılmıştır.)
- AKSOY, Şerafettin : Kamu Maliyesi, Kamu Harcamaları-Kamu Gelirleri-Bütçe-Maliye Politikası, İstanbul 1991
- AKYILMAZ, Bahtiyar/ SEZGİNER Murat/ KAYA, Cemil : Türk İdare Hukuku, 10. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2019.
- ALATLI, Alev. (Derleyen) : Batı’ya Yön Veren Metinler Kökleri/Orta Çağlar, Cilt: 1, İlke Eğitim ve Sağlık Vakfı Yayınları, İstanbul, 2010. (“Batı’ya Yön Veren Metinler” olarak kısaltılmıştır.)
- ALTINDAĞ, Halil : Yürürlükte Olan Yasalara ve İdari Düzenleyici İşlemlere Güvenden Kaynaklanan Haklı Beklenti Kavramı ve Korunması, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İÜSBE, İstanbul, 2010.

- ANAYURT, Ömer : Anayasa Hukuku Genel Kısım (Temel İlkeler, Kavram ve Kurumlar), Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2018.
- ARAL, Vecdi : Hukuk Felsefesinin Temel Sorunları, İstanbul, 1983.
- ARDIÇOĞLU, M. Artuk : "Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi". Ankara Barosu Dergisi, C: 75, S: 3, 2017, ss. 19-51.
- ARIKAN, Abdullah : Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Trabzon Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, 2021.
- ARSEL, İlhan : Anayasa Hukuku, Ankara, 1968.
- ARSLAN, Zühtü : “Devletin Hukuku, Hukuk Devleti ve Özgürlük Sarkacı”, Doğu Batı Dergisi, S:13, 2000-2001, ss.67-89.
- ASLAN, Gündüz Alp : Türk Anayasa Hukukunda Kanunlaştırma Süreci, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2020.
- ATAR, Yavuz : Türk Anayasa Hukuku, Seçkin Yayıncılık, 11. Baskı, Ankara. 2017.
- ATAR, Yavuz : Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin Hukuki Rejimi ve Anayasallık Denetimi, Anayasa Yargısı Dergisi, C: 39, S:1, ss. 241-259.
- ATAY, Ender Ethem : İdare Hukuku, Turhan Kitabevi, 5. Bası, Ankara, 2016.

- ATEŞ, Leyla : Vergilendirmede Eşitlik, Derin Yayınları, İstanbul, 2006.
- BALTA, Tahsin Bekir : İdare Hukuku I Genel Konular, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Ankara, 1970.
- BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda : “Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi”, Kamu Hukukçuları Platformu, Hukuk Güvenliği, 8-9 Kasım 2013, Ankara, (Haz. Ece Göztepe), Türkiye Barolar Birliği Yayınları, ss. 189-241. (“Hukuki Güvenlik İlkesi” olarak kısaltılmıştır.)
- BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda : Vergilendirme Yoluyla Temel Hak ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır, Kamu Hukuku Özel Hukuk ve Ceza Hukuku Alanlarında Kamunun Önderliği ve Bireysel Özerklik Sempozyumu, Seçkin Yayınları, Ankara, 2009, ss. 147-202.
- BATUM, Süheyl : İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Türk Anayasal Sistemine Etkileri, İstanbul Üniversitesi Basımevi, İstanbul, 1993.
- BEREKET, Zuhâl : Hukukun Genel İlkeleri ve Danıştay, Yetkin Yayınları, Ankara, 1996.
- BERGE, Gio ten/ WIDDERSHOVEN, Rob : “The Principle of Legimate Expectations in Dutch Constitutional and Administrative Law”,

Netharlands Reports to The Fifteenth International Congress of Comparative Law, Bristol, 1998.

- BİRSENOĞUL, Hakan : Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı Yoluyla Hukuk Güvenliği Mi?, AÜEHFD, C:7, S:3-4, Aralık 2003, ss. 157-169.
- BOZKURT, Argun : Hukukun Öyküsü, Seçkin Yayıncılık, 2. Baskı, Ankara, 2018.
- BULUTOĞLU, Kenan : Türk Vergi Sistemi, İstanbul, 1971.
- CAN, Osman : Belirlilik İlkesine Anayasal Bakış, AÜEHFD, C:9, S:1-2, 2005, ss.89-125.
- CANDAN, Turgut : Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2. Baskı, Ankara, 2006.
- CANDAN, Turgut : Vergi Hukuku Bağlamında Mülkiyet Hakkının Korunması ile İlgili Danıştay İçtihadı, Danıştay Dergisi, S:124, 2010, ss. 23-32.
- ÇAĞAN, Nami : Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.
- ÇAĞAN, Nami : “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, AÜHFD, C: 37, S: 1, 1980, ss. 129-151.
- ÇAĞAN, Nami : “Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi”, Anayasa Yargısı Dergisi, C: 1, 1984. (“Türk Anayasası” olarak kısaltılmıştır.)

- ÇAĞLAR, Selda : Hukuk Devletinin Hukuki Belirlilik İlkesi Üzerinden Değerlendirilmesi, Beta Yayınevi, İstanbul, 2013. (“Hukuki Belirlilik” olarak kısaltılmıştır.)
- ÇAĞLAR, Selda : “Hukuk Devleti Açısından Hukuki Belirlilik-Hukuk Güvenliği İlişkisi”, Kamu Hukukçuları Platformu, Hukuk Güvenliği, 8-9 Kasım 2013, Ankara, (Haz. Ece Göztepe), Türkiye Barolar Birliği Yayınları, ss.25-138. (“Hukuk Güvenliği” olarak kısaltılmıştır.)
- ÇAĞLAYAN, Ramazan : İdare Hukuku Dersleri, Adalet Yayınevi, 9. Baskı, Ankara, 2021.
- ÇAPTUĞ, Mehpare : İdari Usul Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2020. (“Hukuki Güvenlik” olarak kısaltılmıştır.)
- ÇAPTUĞ, Mehpare : Hukuki Güvenlik İlkesinin Kavramsal Gelişimi, Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, Y:9, S:17, Haziran 2021, ss. 133-160. (“Hukuki Güvenlik İlkesi” olarak kısaltılmıştır.)
- ÇITAK, Halim Alperen/
ERDOĞAN, Murat : Yasama Tekniğinde Yeni Bir Eğilim: Kanun Formunda Bireysel İdari İşlemler, Ankara Barosu Dergisi, S:4, 2012.

- ÇOBAN, Ali Rıza. : Giriş içinde “Hukuk Devleti: Hukuki Bir İlke Siyasi Bir İdeal (Ed: Ali Rıza ÇOBAN, Bilal CANATAN, Adnan KÜÇÜK), Adres Yayınları, 2008, ss. 11-19.
- ÇOMAKLI, Şafak Ertan/ : Modern Vergilemede Anayasal Prensipler, Savaş
GÖDEKLİ, Mehmet. Yayınevi, 2011.
- ÇOMAKLI, Şafak/ AK, : Vergi Hukuku- Genel İlkeler ve Esaslar, Savaş
Ahmet/ AYRANGÖL, Yayınevi, Ankara, 2014.
Zülküf
- DALKILIÇ, Elvin Evrim : Avrupa ve Türk İdare Hukukunda Hukuki
Güvenlik ve Meşru Beklentilerin Korunması,
Turhan Kitabevi, 2016.
- DOĞRUSÖZ, Bumin : Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme
Organları Arasında Bölüşümü, İHİD, Vakur
Versan’a Armağan Özel Sayısı, İstanbul, 1985, ss.
65-94.
- DUVERGER, Maurice : Amme Maliyesi, (Çev: İ. Hakkı Ülkmen), Ankara,
1955.
- EDİS, Seyfullah. : Medeni Hukuka Giriş ve Başlangıç Hükümleri,
Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları,
Ankara, 1979.
- EMİROĞLU, Cezmi : Türkiye’de Vergi Sistemi, Birinci Kitap Vasıtasız
Vergiler, Damga Matbaası, 1932.

- ERDOĞAN, Mustafa : “Hikmeti-i Hükümet’ten Hukuk Devletine Yol Var Mı?, Doğu Batı Dergisi, S: 13, 2000-2001, ss.47-59.
- ERDOĞAN, Mustafa : Anayasal Demokrasi, Siyasal Kitabevi, 13. Baskı, Ankara, 2017.
- ERGİNAY, Akif : Vergi Hukuku Prensipleri, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Ankara, 1953.
- ERGİNAY, Akif : Vergi Hukuku, 16. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1998.
- ERGUVAN, Derya Deviner : Yargı Kararları Işığında İdari İşlemin Geriye Yürümezliği İlkesi ve Geri Alma İstisnası, Adalet Yayınları, Ankara, 2017.
- ERGUVAN, Derya Deviner : “Türk İdare Hukuku’nda Haklı Beklentilerin Korunması İlkesi”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:21, S:2, 2019, ss.1711 – 1765, s. 1722. (“Haklı Beklentilerin Korunması İlkesi” olarak kısaltılmıştır.)
- ERKİN, Gözde : Türk Hukukunda Vergilendirme Yetkisi, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015.
- ESER, Hamza Bahadır/
MEMİŞOĞLU, Dilek/
ÖZDAMAR, Gökhan. : “Sosyal Siyasetin Üretilmesi Sürecinde Refah Devletinden Neo-Liberal Devlete Geçiş: Devletin Kamu Hizmeti Sunma İşlevinin Değişimi”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari

Bilimler Fakültesi Dergisi Y.2011, C.16, S.2, ss.
201-217.

FENDOĞLU, Hasan Tahsin : Anayasa Hukuku, 7. Baskı, Yetkin Yayınları,
Ankara, 2019.

FENDOĞLU, Hasan Tahsin : Aristoteles'in Devlet Felsefesi ve Önceki Anayasa
Hukukumuz, DÜHFD, S:6, 1993, ss.129-155, s.-
130-143.

FENDOĞLU, Hasan Tahsin : Uluslararası İnsan Hakları Belgelerinin
Uygulanmasında “Bağımsız Ölçü Norm” veya
“Destek Ölçü Norm” Sorunu, Anayasa Yargısı,
C:17, 2000, ss. 363-384.

FORSYTH, Christopher F. : “Haklı Beklenti”lerin Doğuşu ve Korunması”, İdare
Hukuku İlimleri Dergisi, (Çev: Esin Örüçü), C:7,
S:1-3, 1986, ss. 121-139.

FURTUN, İdris Hakan : Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma-
Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri, Yetkin
Yayınları, Ankara, 2009.

GEMALMAZ, H. Burak : Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Mülkiyet
Hakkı, İstanbul, Beta, 2009.

GEMALMAZ, H. Burak : Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Açısından
Mülkiyet Hakkının Sınırlanmasında "Adil Denge"
İlkesi, İÜHF Mecmuası, C: 69, S: 1-2, 2011, ss. 649-
674.

- GEMALMAZ, H. Burak : Mülkiyet Hakkı, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi – 6, Avrupa Konseyi, 2018.
- GERÇEK, Adnan; BAKAR, Feride : Vergilemede Kanunilik İlkesi Açısından Anayasa'nın 73/4. Maddesi ile Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesinin Değerlendirilmesi. International Journal of Public Finance, C:2, S:1, 2017, ss. 7-26.
- GERÇEK, Adnan; UYGUN, Esra : Anayasa Mahkemesinin Vergilendirme Alanındaki Bireysel Başvuru Kararlarının Değerlendirilmesi, TAAD, Y:7, S:29, 2017, ss.167-191.
- GERÇEK, Adnan/ BAKAR, Feride/ MERCİMEK, Fulya/ ÇAKIR, Erdem Utku/ ASA, Semih : “Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar”, AÜHFD, C: 63, S: 1, 2014.
- GEREK, Şehnaz / AYDIN, Ali Rıza : Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Genişletilmiş 2. Baskı, Ankara, 2010.
- GEREK, Şehnaz/ AYDIN, Ali Rıza : Anayasa ve Vergi Hukuku, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2005.
- GİRİTLİ, İsmet/ BİLGİN, Pertev/ AKGÜNER, Tayfun/ BERK, Kahraman : İdare Hukuku, Der Yayınları, Güncellenmiş Altıncı Basım, İstanbul, 2013.
- GİŞİ, Selçuk : Haklı Beklentilerin Korunması İlkesi, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2017.

- GÖKER, Cenker : "Dış Ticaret İşlemlerine Konulan Ek Mali Yükümlülüklerde Öngörülebilirlik İlkesi Üzerine Bir Deneme". Ankara Barosu Dergisi S:1, 2013, ss.113-124. ("Öngörülebilirlik İlkesi" olarak kısaltılmıştır.)
- GÖKER, Cenker : Yürütme ve Yargı Organlarının İlişkileri Açısından Katma Değer Vergisinin Konusu, Seçkin Yayınları, Ankara, 2013. ("Katma Değer Vergisinin Konusu" olarak kısaltılmıştır.)
- GÖKER, Cenker : "Yeni Anayasa Yapım Çalışmaları Kapsamında Vergilendirme Yetkisinin Düzenlenişi Üzerine", Vergi Sorunları Dergisi, S:292, 2013.
- GÖKER, Cenker : Yönlendirici Vergilendirme, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011.
- GÖREN, Ömer. : "Vergi Davalarında Gerekçe Değişimi, Savunma Hakkını Sınırlar". Ankara Barosu Dergisi, 2012/2, ss.411-416.
- GÖZE, Ayferi : Sosyal Devlet Sistemi, İÜHF Yayınları, 1976.
- GÖZLER, Kemal : Devletin Genel Teorisi, Ekin Yayıncılık, 3. Baskı, Bursa, 2011.
- GÖZLER, Kemal : Türk Anayasa Hukuku Dersleri, Ekin Yayıncılık, 22. Baskı, Bursa, 2018.
- GÖZLER, Kemal : Türk Anayasa Hukuku, Ekin Yayıncılık, 4.. Baskı, Bursa, 2021.

- GÖZLER, Kemal : İdare Hukuku Cilt I, Ekin Yayıncılık, 3. Baskı, Bursa, 2019.
- GÖZÜBÜYÜK, Şeref : Yönetmelik Yargı, Turhan Kitabevi, 34. Bası, Ankara.
- GÖZÜBÜYÜK, Şeref : Anayasa Hukuku ve Anayasa Metni, Turhan Kitabevi, Gözden Geçirilmiş 6. Bası, Ankara, 1997.
- GÖZÜBÜYÜK, Şeref/ TAN, : İdare Hukuku Cilt I Genel Esaslar, Turhan Turgut Kitabevi, 13. Baskı, Ankara, 2019.
- GÜMÜŞKAYA, Gamze : Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'ne Kişisel Başvuru İstanbul, XII Levha, 2010.
- GÜNDAY, Metin : İdare Hukuku, 11. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2017.
- GÜNER, Kerem Can/ KARGI, Veli : Vergilendirme Yetkisinin Temel Hak ve Özgürlükleri İhlâli ve Yargı Yolu, Maliye Çalışmaları Dergisi, S:66, 2021, ss.77-106.
- GÜNEŞ, Gülsen : Verginin Yasallığı İlkesi, XII Levha Yayıncılık, 4. Baskı, İstanbul, 2014.
- GÜNEŞ, Gülsen : “Hukuksal Teknik Açısından Bütçede “Önceden İzin İlkesi”nin Vergi Gelirleri Yönüyle İşlevini Kısmen Yitirmesinin Bütçe Hakkı Açısından İrdelenmesi”, Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul, 2000. (“Önceden İzin İlkesi” olarak kısaltılmıştır.)

- GÜRBÜZ, Ahmet : “Evrensel Hukuk Değerleri ve İlkelerinin Somut Hukuk Disiplinleri Bağlamında Detaylandırılması Sorunu”, DÜHFD, C:15-16, S: 22-25, 2010-2011.
- GÜRİZ, Adnan : Hukuk Felsefesi, Siyasal Yayınları, 11. Baskı, Ankara, 2015.
- GÜRSOY, Bedri : Kamusal Maliye, Cilt 2, Bütçe, Ankara, 1980.
- HATEMİ, Hüseyin : Hukukun Üstünlüğü, İslâmî Araştırmalar Dergisi, 2001, C:14, S:2, s. 207-209.
- HAYEK, Friedrich A. : “Bireysel Özgürlüğün Güvenceleri”, Hukuk Devleti: Hukuki Bir İlke Siyasi Bir İdeal, (Ed: Ali Rıza Çoban vd.), Ankara, Adres Yayınları, 2008, ss. 79-99.
- İŞIKTAÇ, Yasemin : Hukuk Yazıları, Yetkin Yayınları, Ankara, 2004.
- İBA, Şeref/ SÖYLER, Yasin : Yeni Hükümet Sisteminde Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Cumhurbaşkanı Kararının Nitelik Farkı ve Hukuki Sonuçları, Anayasa Yargısı Dergisi, C: 36, S: 1, 2019, ss.195-223.
- İNALCIK, Halil : “Osmanlı Hukukuna Giriş: Örfi-Sultani Hukuk ve Fatih Sultan Mehmed’in Kanunları”, Devlet-i ‘Aliyye-V, Türkiye İş Bankası Yayınları, ss. 195-220.
- İPEK, Nilgün : Vergilendirmede Kamu Yararı–Birey Yararı Bakımından Adil Denge Arayışında Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Anayasa Mahkemesi ve

Danıştay Yaklaşımları, Danıştay ve İdarî Yargı
Günü Sempozyumu: 149. Yıl, 11 Mayıs 2017,
Ankara, Danıştay Yayınları No: 93, ss.172-182.

KABOĞLU, İbrahim : “Hukukun Genel İlkeleri ve Anayasa Yargısı
Özgürlükler Hukuku Açısından Bir Yaklaşım”,
Anayasa Yargısı Dergisi, C: 8, 1991, ss. 291-322.
(“Hukukun Genel İlkeleri” olarak kısaltılmıştır.)

KABOĞLU, İbrahim : Anayasa ve Toplum, İmge Yayınevi, Ankara, 2006

KABOĞLU, İbrahim : Anayasa Hukuku Dersleri Genel Esaslar, Legal
Yayıncılık, 10. Baskı, İstanbul, 2015. (“Anayasa
Hukuku” olarak kısaltılmıştır.)

KANETİ, Selim : “Türk Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri”,
Makaleler, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2011,
ss.215-226. (“Anayasal Temeller” olarak
kısaltılmıştır.)

KANETİ, Selim : Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989.

KANETİ, Selim : Vergi Usul Kanunu'ndaki Boşlukların Yargı
Tarafından Doldurulması, Vergi Dünyası Dergisi,
S:123, Kasım 1991.

KARAKOÇ, Yusuf : Genel Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve
Güncellenmiş 7. Baskı, Yetkin Yayıncılık, Ankara
2014.

KARAKOÇ, Yusuf : Vergi Gelirlerinin Kamu Giderlerinin Karşılığı
Olması İlkesi, Mehmet Akif Aydın’a Armağan,

Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk
Araştırmaları Dergisi, C:21, S:2, 2016, ss. 413-456.

KARAKOÇ, Yusuf : “Türk Hukukunda Vergi Kanunlarının Anayasa'ya
Uygunluğunun Yargısal Denetimi”, Anayasa
Yargısı Dergisi, C: 13, 1996, ss.249-373.

KARAKOÇ, Yusuf : Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir
Değerlendirme, DEÜHF Dergisi, C:15, Özel S.,
2013, ss.1259-1308. (“Anayasal Vergilendirme”
olarak kısaltılmıştır.)

KARAYALÇIN, Yaşar : “Hukukun Üstünlüğü (Kavram – Bazı
Problemler)”, AÜSBF Dergisi, C:47, S:3, 1992,
ss.193-214.

KENANOĞLU, M. Macit : "Vergi", TDV İslâm Ansiklopedisi, 43. Cilt,
İstanbul, 2013, ss. 52-58.

KESKİNSOY, Ömer/
KAYA, Semih Batur : “Hukuk Devletin Kanun Devletine Anayasal
Devletin Anayasalı Devlete Evrilmesi”, AÜHFD,
C: 70 S: 3, 2021, ss. 1147-1206.

KIRBAŞ, Sadık : Vergi Hukuku, Temel Kavramlar, İlkeler ve
Kurumlar, Siyasal Kitabevi, 17. Baskı, Ankara,
2006.

KİTAPÇI, İsmail : Vergi Etiği Vergi Psikolojisi, Verginin Sosyo-
Psikolojik Teorisi, Seçkin Yayıncılık, 2013.

KUBALI, Hüseyin Nail : Anayasa Hukuku Dersleri, Genel Esaslar ve Siyasi
Rejimler, İÜHF Yayınları, İstanbul, 1969.

- KUMRULU, Ahmet : “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, AÜHFD, C:36, S:1-4, 1979, ss. 147-162.
- KUMRULU, Ahmet : “Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler”, AÜHFD, C:40, S:1, 1988, ss. 237-250.
- KÜÇÜK, Adnan : “Hukuk Devleti Kavramı ve Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarında Hukuk Devleti”. Ali Rıza Çoban vd. (Ed.), Hukuk Devleti: Hukuki Bir İlke Siyasi Bir İdeal, Ankara: Adres Yayınları, 2008, ss.351-454.
- LANG, Joachim : “Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri”, (Çev: Funda Başaran), Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul, 2000.
- MARMOR, Andrei : “Hukuk Devleti ve Sınırları”, (Çev: Sevda Gültekin Göktolga), Hukuk Devleti: Hukuki Bir İlke Siyasi Bir İdeal, (Ed: Ali Rıza Çoban vd.), Adres Yayınları, Ankara, 2008, ss.169-207.
- MUTLUER, M. Kâmil : Vergi Genel Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2. Baskı, İstanbul, 2008.
- MUTLUER, M. Kâmil/ ÖNER, Erdoğan/ KESİK, Ahmet : Bütçe Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2005.

- NADAROĞLU, Halil : Kamu Maliyesi Teorisi, 11. Baskı, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 2000.
- NEUMAN, Gerald L. : “Amerika’da Anayasal Bir Kavram Olarak Rule of Law ve Alman Anayasasının Rechtsstaat İlkesi”, (Çev: Ali Rıza Çoban), Hukuk Devleti: Hukuki Bir İlke Siyasi Bir İdeal, (Ed: Ali Rıza Çoban vd.), Adres Yayınları, Ankara, 2008, ss.557-574.
- OĞURLU, Yücel : İdare Hukukunda Kazanılmış Haklara Saygı ve Haklı Beklentiler Sorunu, Seçkin Yayınları, Ankara, 2003.
- ONAR, S. Sami : İdare Hukukunun Umumi Esasları, I. Cilt, Akgün Matbaası, Üçüncü Bası, İstanbul, 1966.
- ÖDEN, Merih : Türk Anayasa Hukukunda Eşitlik İlkesi, Yetkin Yayınları, Ankara, 2003.
- ÖDEN, Merih/ AKKAYA, Mustafa : Hayat Standardı Esasının Anayasaya Uygunluğu Sorunu, AÜHFD, C:50, S:2, 2001.
- ÖNCEL, Muallâ/ KUMRULU, Ahmet/ ÇAĞAN, Nami/ GÖKER, Cenker : Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş Güncelleştirilmiş 30. Baskı, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara, 2021.
- ÖZ, Ersan : Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004.
- ÖZAY, İl Han : Günışığında Yönetim, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2004.

- ÖZBUDUN, Ergun : Türk Anayasa Hukuku, 18. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2018.
- ÖZCAN, Mehmet Tevfik : Modern Toplum ve Hukuk Devleti, Tekin Yayınevi, İstanbul, 2017.
- ÖZCAN, Nur : Avrupa Toplulukları Adalet Divanı Kararları Işığında Haklı Beklenti İlkesi, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011.
- ÖZENÇ, Berke : Hukuk Devleti: Kökenleri ve Küreselleşme Çağındaki İşlevi, İletişim Yayınları, 2. Baskı, İstanbul, 2016.
- ÖZGÜVEN, Ali Volkan : Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007.
- PHİLLİPS, Charles. : "Battle of Bouvines". Encyclopedia Britannica, 2022, <https://www.britannica.com/event/Battle-of-Bouvines-1214> .
- RATİO, Juha : The Principle of Legal Certainty in EC Law, Kluwer Academic Publisher, 2003.
- RAZ, Joseph. : “Hukuk Devleti ve Erdemi”, (Çev: Bilal Canatan), Hukuk Devleti: Hukuki Bir İlke Siyasi Bir İdeal, (Ed: Ali Rıza Çoban vd.), Adres Yayınları, Ankara, 2008, ss. 149-166.
- ROSENFELD, Michel. : “Hukuk Devleti ve Anayasal Demokrasinin Meşruiyeti”. (Çev: Ali Rıza Çoban), Hukuk

Devleti: Hukuki Bir İlke Siyasi Bir İdeal, (Ed: Ali Rıza Çoban vd.), Adres Yayınları, Ankara, 2008, ss.211-255.

SABAN, Nihal : Vergi Hukuku, Beta Yayınları, 9. Baskı, İstanbul, 2019.

SAHİLLİOĞLU, Halil : "AVÂRİZ", TDV İslâm Ansiklopedisi, <https://islamansiklopedisi.org.tr/avariz--vergi>

SANCAR, Mithat : Devlet Akı Kıskaçında Hukuk Devleti, İletişim Yayınları, 6. Baskı, İstanbul, 2012.

SARAÇOĞLU, Fatih; : Vergi Hukuku, Gazi Kitabevi, 7. Baskı, Ankara, 2018.
PÜRSÜLENLİ ÇAKAR,
ELİF

SARI, H. Gürbüz : İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesine Ek 1.Protokole Göre Malvarlığı Haklarının Korunması, Beta Yayınları, İstanbul, 2006.

SAYAR, Nihat : Amme Maliyesi, 3. Bası, İstanbul, 1975.

SAYGILIOĞLU, Nevzat : “Anayasanın 73. Maddesi Karşısında Yürütme Organının Kullandığı Yetkilerin Sonuçları” Danıştay ve İdari Yargı Günü 138. Yıl Sempozyumu, 11-12 Mayıs 2006, Danıştay Matbaası, Ankara, 2008.

- SEYHAN, Mahcemal : "Yürütme Organının Katma Değer Vergisinde Oranı Belirleme Yetkisinin Değerlendirilmesi". Ankara Barosu Dergisi C:78 S:4, 2021, ss.75-98.
- SMİTH, Adam Hukuk Üzerine, Adalet, Kamu Düzeni, Devletin Gelirleri ve Silahlı Güçler, (Çev: Ahmet Celiloğlu), Pinhan Yayıncılık, İstanbul, 2018.
- SOYSAL, Mümtaz : Anayasaya Giriş, 3. Baskı, Ankara: İmge Kitabevi, 2011.
- ŞENYÜZ, Doğan : "Tevkifat Kapsamının Bakanlar Kurulu Kararları İle Belirlenmesinin Yatırım İndirimi Açısından Değerlendirilmesi", Yaklaşım Dergisi, Y:7, S:83, Kasım 1999, ss. 19-24.
- ŞENYÜZ, Doğan; GERÇEK, Adnan; YÜCE, Mehmet : Vergi Hukuku (Genel Hükümler), Ekin Yayıncılık, 4. Basım, Bursa, 2013.
- ŞENYÜZ, Doğan/ GERÇEK, Adnan/ YÜCE, Mehmet : Türk Vergi Sistemi, Ekin Yayıncılık, 17. Basım, Bursa, 2020.
- ŞİŞMAN, Gülден : "Anayasa Mahkemesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Vergi Hukukunda Öngörülebilirlik", AÜHFD, C: 65, S: 4, 2016, ss. 2423-2444.
- TABAKOĞLU, Ahmet : "İmdâdiyye", TDV İslâm Ansiklopedisi, <https://islamansiklopedisi.org.tr/imdadiyye>
- TAN, Turgut : İdari İşlemin Geri Alınması, AÜSBF Yayınları, 1970.

- TANİLLİ, Server : Devlet ve Demokrasi- Anayasa Hukukuna Giriş, Say Yayınları, 5. Basım, İstanbul, 1988.
- TANÖR, Bülent/
YÜZBAŞIOĞLU, Necmi : 1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku, Beta Yayınları, 14. Bası, İstanbul, 2014.
- TANRIVER, Süha : Medeni Usul Hukuku Cilt I, Yetkin Yayınları, 2. Bası, Ankara, 2018.
- TAŞDÖĞEN, Salih : “Temsilsiz Vergi Olmaz İlkesi Bağlamında Magna Carta'ya Farklı Bir Bakış”, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, S:40, 2021/2, ss. 120-142.
- TAŞKAN, Yusuf Ziya : Vergi Yönetiminin Düzenleyici İşlemleri, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010. (“Vergi Yönetimi” olarak kısaltılmıştır.)
- TAŞKAN, Yusuf Ziya : Türk Vergi Hukuku Bakımından Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri ve Cumhurbaşkanı Kararları, Vergi Dünyası Dergisi, S: 446, 2018, ss. 6-13.
- TAŞKAN, Yusuf Ziya : Vergi Hukuku- Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi, Adalet Yayınevi, 3. Baskı, Ankara, 2020. (“Vergi Hukuku” olarak kısaltılmıştır.)
- TAYLAR, Yıldırım/ GÖK,
Özgecan/ DEMİRBAŞ
AKSÜT, Burcu/ ARTUN,
Emine Sevcan : Mükellef Haklarının Korunması Bakımından Hukuki Güvenlik İlkesi, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2020.

- TEKBAŞ, Abdullah : Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No:2009/396, Ankara, 2009. ("Yargısal Denetim" olarak kısaltılmıştır.)
- TEKBAŞ, Abdullah : "Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler". DEÜHFD, C:12, 2010, ss.123-191.
- TEKİN, Ahmet/ GÜMÜŞ, Öner : "1982 Anayasası'nda Yer Alan Vergileme İlkelerinin Felsefi Temelleri", Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, C: 39, 2015.
- TEKİN, Ayhan : Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde Vergilendirme Yetkisi Ve Değerlendirilmesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, AHBVÜ, Temmuz 2020.
- TEZİÇ, Erdoğan : Kanunların Anayasaya Uygunluğunun "Esas" Açısından Denetimi, Anayasa Yargısı, S: 2, 1986, ss. 21-38.
- TIPKE, Klaus : Die Steuerrechtsordnung, Band I, Köln, 1993.
- TIPKE, Klaus : Die Steuerrechtsordnung, Band III, Föderative Steuerverteilung, Rechtsanwendung und Rechtsschutz, Gestalter der Steuerrechtsordnung, Köln, 1993, ss. 1297-1298.
- TOPÇU, Kader Melis : Vergi Hukuku Özelinde Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru, Seçkin Yayınları, Ankara, 2020.

- TOPRAK, Erşan/ : Vergi Hukukunda Yorum Kurallarının ve
ARMAĞAN, Ramazan Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kullanılması
Üzerine Bir Değerlendirme, AHBVÜHFD, C: 22,
S:1, 2018.
- TOPUZKANAMIŞ, Engin : "Yeniden Paylaşım, Vergilendirme ve Adalet".
DEÜHFD, C:14, S:1, Haziran 2012, ss.103-131.
- TURHAN, Mehmet : Anayasal Devlet, Naturel Yayıncılık, Genişletilmiş
3. Baskı, Ankara, 2004.
- TURHAN, Salih : Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz Kitabevi, İstanbul,
1998.
- UÇMA, Tuğba : Çift Taraflı Kayıt Sistemi ve Kapitalizmin Doğuşu:
Werner Sombart'ın Sosyo- Ekonomik
Perspektifinden, Muhasebe ve Denetime Bakış,
2010, ss. 101-116.
- ULER, Yıldırım : İdari Yargıda İptal Kararının Sonuçları, AÜHF
Yayınları, Ankara, 1970.
- ULUATAM, Özhan : Kamu Maliyesi, İmaj Yayınevi, 9. Baskı, Ankara,
2005.
- ULUSOY, Ali D. : Kamu Hizmeti İncelemeleri, Ülke Kitapları,
Ankara, 2004.
- ULUSOY, Ali D. : Yeni Türk İdare Hukuku, 3. Baskı, Yetkin
Yayınları, Ankara, 2020. ("İdare Hukuku" olarak
kısaltılmıştır.)

- UYGUN, Oktay : Kamu Hukuku İncelemeleri- İnsan Hakları, Demokrasi, Hukuk Devleti, Egemenlik, XII Levha Yayıncılık, 2. Baskı, İstanbul, 2013. (“Kamu Hukuku İncelemeleri” olarak kısaltılmıştır.)
- UYGUN, Oktay : Demokrasi, Tarihsel, Siyasal ve Felsefi Boyutlar, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2011.
- UZUN, Mehmet Cengiz : “Vergi Açısından Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru Üzerine Kısa Bir Değerlendirme”, Vergi Sorunları Dergisi, S.235, Nisan 2008, s.194-204.
- ÜSTÜN, Ümit Süleyman : Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008.
- YALTI, Billur : Vergisel Alanda Kanun Kavramının Yorumu: Anayasa Mahkemesinin Yakın Tarihli Kararlarına İlişkin Bir Değerlendirme, Vergi Sorunları Dergisi, C: 40, S: 341, ss. 9-25. (“Kanun Kavramı” olarak kısaltılmıştır.)
- YALTI, Billur : “Mülkiyet Hakkı Versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı”, Vergi Dünyası Dergisi, S: 227, Temmuz 2000.
- YALTI, Billur : “Vergi Adaletinde Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak”, Anayasal Mali

Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul, 2000.

YALTI, Binnur : “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Yakın Tarihli İçtihadında Mülkiyet Hakkı İhlalleri: N.K.M ve Yehova Şahitleri Kararları: Ağır Vergilendirme ve Ayrımcı Vergilendirme, Vergi Sorunları Dergisi, S:300, 2013, ss. 63-72.

YALTI, Binnur : “Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahalede Kanunilik: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin Yeni Kararlarında “Çelişik Mevzuat” ve Çelişik İçtihat”, Vergi Sorunları Dergisi, S:276, 2011.

YALTI, Binnur : Vergi Yükümlüsünün Hakları, Beta Basım, Ankara, 2006.

YASİN, Melikşah : Örf Ve Adet Kuralları İle İdari Teamüllerin İdare Hukukundaki Yeri, İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi, C: 15, S: 2, 2014, ss. 29-44.

YAŞAR, Hasan Nuri : İdare Hukuku, Der Yayınları, 3. Basım, İstanbul, 2016.

YEĞEN, Baki/ BERK, Erdal : Türkiye’de Toplam Vergi Yüğü ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: 1970-2015, Uluslararası Hakemli Ekonomi Yönetimi Araştırmaları Dergisi, C:4, S:13, 2017, ss. 1-18.

YILDIRIM, Akif/ KILIÇ, Ayhan : "Anayasa Mahkemesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Silahların Eşitliği

İlkesi", Ceza Hukuku ve Kriminoloji Dergisi C:9,
S:2, ss. 341-411.

YILMAZOĞLU, Yunus : Vergisel Müdahalelerde Mülkiyet Hakkının
Emre Korunmasında Devletin Pozitif Yükümlülükleri -
Hak Arama Hürriyeti İlişkisi, Danıştay ve İdarî
Yargı Günü Sempozyumu: 149. Yıl, 11 Mayıs
2017, Ankara, Danıştay Yayınları No: 93, ss. 232-
291.

YİĞİT, Uğur : Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Mali
Güce Göre Vergilendirme İlkesi, Yaklaşım
Yayınları, Ankara, 2008. ("Mali Güç" olarak
kısaltılmıştır.)

YİĞİT, Uğur : Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019.

YÜZBAŞIOĞLU, Necmi : Anayasa Hukukuna Giriş, Beta Yayınları, İstanbul,
2017.

YÜZBAŞIOĞLU, Necmi : Anayasa ve Ekonomi, Anayasadan Mali ve
Vergisel Beklentiler, (Ed: Feridun Yenisey vd.),
XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2012, ss. 33-58.

YÜZBAŞIOĞLU, Necmi : Türk Anayasa Yargısında Anayasallık Bloku,
İÜHF Yayınları, İstanbul, 1993.

ZABUNOĞLU, Yahya : İdare Hukuku (Cilt 1), Yetkin Yayınları, Ankara,
Kâzım 2012.

ZABUNOĞLU, Yahya : "Thomas Hobbes-Hayatı, Eserleri ve Hukuki
Kâzım Fikirleri", AÜHFD, C:16, S:1-4, 1959.

Mahkeme Kararları

- Danıştay 3. Daire, E.2019/2042, K.2022/1103.
- Danıştay 4. Daire, E.2019/2010, K.2022/2555.
- Danıştay 4. Daire, E.2019/2039, K.2022/2557.
- Danıştay 9. Daire, E.2007/ 2911, K.2009/33.
- Danıştay 9. Daire, E.2009/5034, K.2010/624.
- Danıştay 10. Daire, E.1991/4571, K.1992/2237.
- Danıştay VDDK, E.2019/582 K.2019/849.
- Danıştay VDDK, E.2019/403, K.2019/417.
- Danıştay VDDK, E. 2019/259, K. 2019/775
- Danıştay VDDK, E.2019/1040, K.2019/817.
- Danıştay VDDGK, E.1996/276, K.1998/82.
- Danıştay VDDGK, E.2007/49, K.2008/249.
- Danıştay VDDGK, E.1992/299, K.1993/63.
- Danıştay İBK, E.1988/5, K.1989/3.
- İzmir 3. Vergi Mahkemesi, E.2013/599, K.2013/1652, 18.12.2013.
- AYM, E. 1963/166, K. 1964/76, 22.12.1964.
- AYM, E.1984/6, K.1985/1, 11.01.1985.
- AYM, E. 1985/31, K. 1986/11, 27.03.1986.
- AYM, E.1985/24, K.1987/6, 24.02.1987.
- AYM, E. 1989/6, K. 1989/42. 07.11.1989.
- AYM, E. 1995/6, K. 1995/29, 06.07.1995.
- AYM, E. 1996/75, K.1997/50, 21.02.1997.
- AYM, E.2001/36, K.2003/3, 16.01.2003.
- AYM, E.2003/30, K.2003/38, 29.04.2003.

- AYM, E.2003/48, K: 2003/76, 23.07.2003.
- AYM, E.2003/31, K.2003/87, 08.10.2003.
- AYM, E.2003/73, K.2003/86, 07.10.2003.
- AYM, E.2003/67, K.2003/88, 18.10.2003.
- AYM, E.2001/237, K. 2004/16, 17.02.2004.
- AYM, E.2004/14, K.2004/84, 23.06.2004.
- AYM, E.2003/33, K.2004/101, 15.7.2004.
- AYM, E.2006/133, K. 2006/91, 27.09.2006.
- AYM, E.2006/111, K. 2006/112, 15.12.2006.
- AYM, E.2004/79, K.2007/6K, 25.01.2007.
- AYM, E. 2005/38, K. 2008/53, 07.02.2008.
- AYM, E.2005/73, K.2008/59, 21.02.2008.
- AYM, E.2007/105, K.2008/75, 06.03.2008.
- AYM, E. 2004/94, K.2008/83, 20.03.2008.
- AYM, E.2005/85, K.2009/15, 29.01.2009.
- AYM, E.2006/95, K.2009/144, 15.10.2009.
- AYM, E.2006/124, K.2009/7146, 15.10.2009.
- AYM, E.2008/19, K.2010/17, 28.01.2010.
- AYM, E.2009/34, K.2010/72, 20.05.2010.
- AYM, E.2009/51, K.2010/73, 20.05.2010.
- AYM, E.2008/116, K.2010/85, 24.06.2010.
- AYM, E.2009/21, K.2011/16, 13.01.2011.
- AYM, E.2010/69, K.2011/116, 07.07.2011.
- AYM, E.2010/11, K.2011/153, 17.11.2011
- AYM, E.2010/62, K.2011/175, 29.12.2011.
- AYM, E.2011/18, K.2012/53, 11.04.2012.

- AYM, E.2011/37, K.2012/69, 17.05.2012.
- AYM, E.2012/70, K.2021/157, 18.10.2012.
- AYM, E.2012/33, K.2012/174, 08.11.2012.
- AYM, E. 2012/116, K. 2013/32, 28.02.2013.
- AYM, E.2011/65, K.2013/49, 28.03.2013.
- AYM, E.2013/39, K.2013/65, 22.05.2013.
- AYM, E.2013/22, K.2013/73, 06.06.2013.
- AYM, E.2012/107, K.2013/90, 10.07.2013.
- AYM, E.2013/72, K.2013/126, 31.10.2013.
- AYM, E.2013/64, K.2013/142, 28.11.2013.
- AYM, E.2013/52, K.2013/160, 26.12.2013.
- AYM, E.2013/110, K.2014/8, 16.01.2014.
- AYM, E. 2017/124 K. 2018/9, 14.02.2018.
- AYM, E.2017/156, K.2019/37, 15.05.2019.
- AYM, E.2019/53, K.2019/75, 19.09.2019.
- AYM, Bireysel Başvuru Kararı, BN: 2014/6192, 12.11.2014.
- AYM, Murat Çevik Başvurusu, BN: 2013/3244, 07.07.2015.
- AYM, Narsan Plastik San. Tic. Ltd. Şti., BN: 2013/8324, 23.2.2016.
- AYM Ford Motor Company Başvurusu (2), BN: 2015/12767, 09.5.2019.
- AYM, Elegance Hotel Turizm İşletmeleri A.Ş., B. No: 2015/8880, 26.6.2019.
- AYM, Türkiye İş Bankası A.Ş. Başvurusu, BN: 2014/6192, 12.11.2014.
- AİHM Iatridis/Yunanistan, BN:31107/96, 25.03.1999.
- AİHM Gorzelik ve Others/Poland, BN:44158/98, 17.02.2004.
- AİHM Wolfhard Koop-Automaten Golden 7 GmbH & Co. KG/Almanya, BN:38070/97, 30.03.1997.
- AİHM Kruslin/France, BN: 11801/85, 24.4.1990.

- AİHM Ashingdane/Birleşik Krallık, BN:8225/78, 28/5/1985.
- AİHM Spacek/The Czech Republic, BN:26449/95, 09.09.1999.
- AİHM Sporrang ve Lönnroth/İsveç, BN:7152/75, 23.09.1982.
- AİHM Hentrich/Fransa, BN:13616/88, 22/9/1994.
- AİHM Shchokin/Ukrayna Kararı, BN: 23759/03; 37943/06, 14.1.2011.
- AİHM Beyeler/Italy, BN:33202/96.
- AİHM The National & Provincial Building Society, The Leeds Permanent Building Society And The Yorkshire Building Society/Birleşik Krallık, BN:21319/93, 21449/93, 21675/93, 23/10/1997.
- AİHM Serkov/Ukrayna, BN:39766/05, 07.06.2011.
- AİHM Ashingdane/Birleşik Krallık, BN:8225/78, 28/5/1985.
- AİHM M. A. ve diğerleri/Finlandiya, BN: 27793/95, 10.6.2003

ÖZ

Vergilendirmede Öngörülebilirlik İlkesi

Devlet kurumunun varoluşundan beri yönetilenler ile egemen güç arasında süregelen mücadele, bugün hukuk vasıtasıyla dengelenmekte; içselleştirdiğimiz temel hak ve özgürlükler, devletin müdahalesine karşı hukuk devleti telakkisiyle korunmaya çalışılmaktadır. Birey-devlet ilişkisinde devletin en büyük kozu ise şüphesiz vergilendirme yetkisidir. Bu yetkinin kullanımında bireyin beklenmedik neticelerle karşılaşmaması ve davranışlarının sonuçlarını öngörebilmesi amacına yönelik normatif anlam taşıyan öngörülebilirlik ilkesi karşımıza çıkmaktadır.

Bu çalışmada, birey üzerinde etkili bir baskı aracı olan vergilendirme yetkisinin, hukuki güvenliği merkeze alan bir yaklaşımla hukuki öngörülebilirlik bağlamında değerlendirilmesi yapılmıştır. Vergilendirmenin tabii olduğu ilkelerden yola çıkılarak öngörülebilirliğin tesisine hizmet eden ilke ve esaslar incelenmiş; kanunlaştırma, uygulama ve yargılama aşamalarında görünümü ve alınması gereken tedbirler ortaya konduktan sonra yüksek mahkeme kararlarında konunun ele alınış biçimi irdelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Hukuk Devleti, Hukuki Güvenlik İlkesi, Öngörülebilirlik İlkesi, Vergilendirme

ABSTRACT

The Principle of Predictability in Taxation

The ongoing struggle between the governed and the sovereign since the emergence of the state is balanced by law today; fundamental rights and freedoms that we have internalized are tried to be protected against the intervention of the state within the concept of the rule of law. Undoubtedly, the biggest trump card of the state in the individual-state relationship is the tax-raising power. In the exercise of this power, we encounter the principle of predictability, which has a normative meaning for the purpose of preventing the individual from encountering unexpected consequences and being able to predict the consequences of his/her behavior.

In this study, the power of taxation, which is an effective pressure tool on the individual, has been evaluated in the context of legal predictability with an approach that focuses on legal certainty. The principles and essence that serve to establish predictably are examined based on the fundamentals of which taxation is subject. Furthermore, after establishing appearance of such principles and the measures to be taken in the stages of enactment, implementation and trial, the way in which the issue was handled in the precedents of the high court was examined.

Keywords: Rule of Law, Principle of Legal Certainty, Principle of Predictability, Taxation.