

## Yüksek Mahkeme İçtihatları Çerçevesinde Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Benzeri Uygulamaların Değerlendirilmesi

### *Evaluation of Additional Motor Vehicle Tax Within the Framework of Supreme Court*

#### Öz

Devletlerin doğal afetler ve savunmaya ilişkin yapmak zorunda kaldıkları plan dışı harcamaları doğal olarak bütçe dengesini bozmakta ve ek finansman ihtiyacını doğurmaktadır. Bu durum artan kamu harcamalarının finansmanı amacıyla yapılan yeni düzenlemeleri zorunlu hale getirmektedir. Artan kamusal finansman ihtiyacının karşılanması amacıyla yapılan düzenlemelerde hukuk devletinin temel ilkeleri mutlaka göz önünde tutulmalıdır. Hukuki güvenlik ilkesi, yasallık ilkesi ve geriye yürüme yasağı gibi temel anayasal ilkeler göz önünde tutulmadan yapılacak düzenlemeler kısa vadede finansman ihtiyacını karşılarken hukuk sistemine duyulan güvenin zedelenmesine neden olmaktadır. Bu durum orta ve uzun vadede vatandaşların hukuk sistemine olan güvenini zedelemekte, yerli ve yabancı yatırımcıların riskini arttırmakta ve genel ekonomik yapıyı da olumsuz etkilemektedir. Yüksek mahkemelerin varlığının temel nedeni idarenin keyfi ya da hukukun temel ilkelerine aykırı olabilecek uygulamalarını önlemek, ülkede sağlıklı bir hukuk sisteminin tesisini sağlamaktır. Ek motorlu taşıtlar vergisi gibi uygulamalar kısa vadede finansman ihtiyacını karşılama çerçevesinde kısmen işe yarasa da hukuk sistemine duyulan güveni ve genel ekonomik yapıyı olumsuz etkilemektedir.

*JEL Sınıflandırması: H20, K34, H11*

*Anahtar Kelimeler: hukuk devleti, hukuki güvenlik ilkesi, yasallık ilkesi, geriye yürüme yasağı*

#### Abstract

Unplanned expenditures that states have to make regarding natural disasters and defense naturally disrupt the budget balance and create the need for additional financing. This situation necessitates new regulations to finance increasing public expenditures. The basic principles of the rule of law must be taken into account in the regulations made to meet the increasing public financing need. Regulations made without taking into account basic constitutional principles such as the principle of legal security, the principle of legality, and the prohibition of retroactivity will meet the financing need in the short term, while damaging the trust in the legal system. This situation damages citizens' confidence in the legal system in the medium and long term, increases the risk of domestic and foreign investors, and negatively affects the general economic structure. The main reason for the existence of high courts is to prevent arbitrary practices of the administration that may be contrary to the basic principles of law and to ensure the establishment of a healthy legal system in the country. Although practices such as additional motor vehicle tax partially work to meet the financing need in the short term, they negatively affect the trust in the legal system and the general economic structure.

*JEL Classification: H20, K34, H11*

*Keywords: the rule of law, principle of legal security, principle of legality, the prohibition on retrospectivity*

Halit Fikir<sup>ORCID</sup>

Marmara Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye  
Bölümü, İstanbul, Türkiye

Cite this article as: Fikir, H. (2024). Yüksek mahkeme içtihatları çerçevesinde ek motorlu taşıtlar vergisi ve benzeri uygulamaların değerlendirilmesi. *Journal of Business Administration and Social Studies*, 8(2), 106-111.

Corresponding author: Halit Fikir

E-mail: hfikir@marmara.edu.tr

Received: August 14, 2024

Revision Requested: August 27, 2024

Last Revision Received: August 28, 2024

Accepted: August 28, 2024

Publication Date: November 15, 2024



Copyright@Author(s) - Available online at  
www.j-ba-socstud.org  
Content of this journal is licensed under a  
Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0  
International License.

## Giriş

Kişiler, devletin egemenlik gücünü kullandığı tasarrufların tarafı olarak korunmaya muhtaç olduğu kamu hukuku karakterli ilişkilerde, istikrar ve belirlilik beklentisi içerisindedirler (Akkaya, 2011). Bu belirlilik beklentisi ise, hukuki güvenlik temelinde sağlanmaktadır. Hukuki güvenlik, hukuk devletinin en önemli unsuru olarak ifade edilmektedir (Günday, 2017). Temellerini hukuk devleti ilkesinde bulan hukuki güvenlik ilkesinin çok farklı tanımları bulunmaktadır (Çağan, 1984). Hukuki güvenlik ilkesi, kişilerin tabi olacakları hukuk kurallarını önceden bilmeleri ve davranışlarını buna göre güvenle düzene sokabilmeleri şeklinde ifade edilebilir (Gözler & Kaplan, 2017). Devletin temel hak ve özgürlüklere yapacağı müdahalenin kişilerce önceden tahmin edilebilmesi ve geleceğe dönük planlarını buna göre yapabilmesi imkânı sağlayan hukuki güvenlik ilkesi bu yolla vergilendirmede keyfiliği de önemli ölçüde engellemektedir (Çağan, 1980). Vergilemede idarenin keyfi davranışlarının önüne geçilmesi mükelleflerin de hukuk sistemiyle birlikte ekonomik yapıya olan güvenlerini de olumlu etkileyecek bir unsurdur (Aktan, 2020).

Sürekli artan kamu harcamaları, doğal afetler ve diğer nedenlerden kaynaklanan finansman ihtiyacındaki yükseliş doğal olarak hükümetleri de alternatif finansman yolları aramaya itmektir. Bu çerçevede; var olan vergilere ek olarak yeni vergilerin konması, vergilerin konularının genişletilmesi veya oranların artırılması vergi alanında yapılabilecek en temel düzenlemeler olarak akla ilk gelen uygulamalardır.

Ancak finansman ihtiyacının karşılanması amacıyla “ek motorlu taşıtlar vergisi” gibi uygulamaların hayata geçirilmesinin ayrı bir çerçevede değerlendirilmesi gerekmektedir. Ek MTV uygulaması mükelleflerin önceden öngöremeyecekleri bir vergi yükü ortaya çıkarmıştır. Vergilendirme dönemi başladıktan sonra yapılan bu tip uygulamalar genel olarak “vergi kanunlarının geriye yürüme yasağına aykırı” olarak değerlendirilmektedir. Hukuk devleti olmanın temel koşullarından biri olan hukuki güvenlik ilkesine aykırı olan bu durum karşısında yüksek mahkemelerin tutum ve kararları da büyük önem taşımaktadır.

Bu çerçevede; öncelikle ek motorlu taşıtlar vergisi uygulamasına yer verilmiş, daha sonrasında da Anayasa Mahkemesi ile Danıştay içtihatları ele alınmıştır. Çalışmanın amacı; Türkiye’de vergi kanunlarının geriye yürüme yasağına aykırı uygulamalar ile yüksek mahkemelerimizin bu çerçevedeki uygulamaları nasıl değerlendirdiğinin ortaya konmasıdır. Bu sayede vergisel alanda düzenleme yapılırken evrensel hukuk kurallarına uygun hareket edilmesinin önemini ortaya konmuş olacaktır.

## Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi Uygulaması

197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, 23.02.1963 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Kanunun 5. ve 6. maddelerinde belirtilen; Karayolları Trafik Kanunu’na göre trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilmiş bulunan motorlu kara taşıtları ile Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık

Genel Müdürlüğü’ne kayıt ve tescil edilmiş olan uçak ve helikopterler verginin konusunu oluşturmaktadır.

Kanun kapsamındaki motorlu kara ve hava taşıtlarına 7456 sayılı “06.02.2023 Tarihinde Meydana Gelen Depremlerin Yol Açtığı Ekonomik Kayıpların Telafisi İçin Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi İhdası İle Bazı Kanunlarda Ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile ek vergi yükümlülüğü getirilmiştir. 15.07.2023 tarihinde Resmi Gazete’de yayınlanan kanun ile; ilgili sicilde kayıt ve tescilli bulunan motorlu kara ve hava taşıtları ile bu Kanunun yayımı tarihinden 31.12.2023 tarihine kadar ilgili sicillere ilk defa kayıt ve tescil edilecek olan taşıtlar, bir defaya mahsus olmak üzere, 2023 yılı için tahakkuk ettirilen motorlu taşıtlar vergisi tutarı kadar ek motorlu taşıtlar vergisine tabi tutulmuştur. Söz konusu düzenlemeye ilişkin olarak ayrıca Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından 28.07.2023 tarihli Resmi Gazete’de genel tebliğ yayınlanmıştır.

MTV kapsamında değerlendirilen motorlu kara ve hava taşıtları ile bunlara ilişkin vergilendirme ölçütleri (I), (II) ve (IV) sayılı listelerde belirtilmiştir. Otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerleri ile motosikletler aşağıdaki (I) sayılı tarifeye göre vergilendirilir. Minibüs, panelvan ve motorlu karavanlar, otobüs ve benzerleri ile kamyonet, kamyon, çekici ve benzerleri (II) sayılı tarifeye göre vergilendirilir. Motorlu deniz taşıtları MTV kapsamından çıkarıldığı için (III) sayılı tarife yürürlükten kaldırılmıştır. (IV) sayılı tarifede de uçak ve helikopterlerin vergilendirme ölçütleri belirtilmiştir.

Motorlu taşıtlar vergisi her yılın Ocak ayında idarece tarh edildiğinden söz konusu ek vergiye ilişkin ayrıca bir tebliğde bulunulmayacağı açıkça belirtilmiştir. 7456 Sayılı Kanun’un yayımlandığı tarihte ilgili sicillere kayıt ve tescil edilmiş olan taşıtlara ilişkin ek motorlu taşıtlar vergisi, birinci taksitinin 2023 yılı Ağustos ayının sonuna kadar, ikinci taksitinin ise 2023 yılının Kasım ayı sonuna kadar olmak üzere iki eşit taksitte ödenmesi istenmiştir. İlgili Kanun’un yayımı tarihi ile 31.12.2023 tarihleri arasında ilgili sicillere ilk defa kayıt ve tescil edilecek olan taşıtlara ilişkin ek motorlu taşıtlar vergisi ise bu taşıtların motorlu taşıtlar vergisi ile birlikte peşin olarak ödenmesi istenilmiştir.

Taşıtların her türlü satış veya devir işlemleri yapılmadan önce bu taşıtlara ilişkin tahakkuk eden ek MTV’nin tamamının ödenmesi gerekmektedir. Ek MTV ödenmeden, trafikten çekme, hurdaya çıkarma ve yurt dışına çıkarma nedeniyle tescil kaydı kapatma işlemi yapılmayacaktır. Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu’nun 4. maddesinde yer alan istisnalar ek MTV için de geçerlidir.

Bu Kanun çerçevesinde tahsil edilen ek motorlu taşıtlar vergisi ile tahsil edilen vergilerin tamamı genel bütçe geliri olarak kaydedilmiş ve buradan elde edilen gelirlerden mahalli idarelere pay ayrılmamıştır. Bu yeni düzenleme ile birlikte araç sahipleri bir defaya mahsus olmak üzere ek MTV ödemek zorunda kalmıştır. 6 Şubat 2023 tarihinde Kahramanmaraş’ta meydana gelen ve çevre illeri de olumsuz şekilde etkileyen depremin neden olduğu zararların giderilmesi için ek kaynak sağlanması

amacını taşıyan bu düzenleme ile Hazine gelirlerinin artırılması hedeflenmiştir.

Ek MTV uygulaması ülkemizde daha öncesinde 1999 ve 2003 yıllarında da yapılmıştır. Yapılan ilk düzenleme 1999 Marmara Depremi sonrasında ortaya konmuş, gerekçe olarak depremin yarattığı kamusal zararların telafi edilmesi olarak gösterilmiştir. Anayasa Mahkemesi düzenlemeyi değerlendirmiş ve kamu yararı gerekçesiyle ilgili düzenlemeyi anayasaya uygun bulmuştur. 2003 yılında yapılan diğer düzenlemenin nedeni ise dönem itibarıyla uygulanan ekonomik tedbirlerdir. Bu çerçevede yapılan ek MTV düzenlemesini ise Anayasa Mahkemesi iptal etmiş, söz konusu gerekçeyi yeterli bulmamıştır.

Yapılan ek MTV düzenlemesi doğal olarak var olan mükelleflerinin çoğunun vergi yükünü öngörülemez şekilde arttırmıştır. Bu çerçevede vergi kanunlarının geriye yürümesi kavramının açıklanması ve hukuk sistemi içinde yerinin ortaya konması gerekmektedir.

### Vergi Kanunlarının Geriye Yürümesi

Anayasa Mahkemesi'nin 14.03.2024 tarihli ve 2024/82 numaralı kararında, hukuk devleti; "*eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygılı, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adil bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, hukuki güvenliği sağlayan, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuk kurallarıyla kendini bağlı sayan ve yargı denetimine açık olan devlet*" şeklinde tanımlanmaktadır. Tanımdan da anlaşılacağı üzere "*hukuki güvenliği sağlama*" unsurunu bünyesinde bulundurmaktadır. Hukuki güvenliğin sağlanması ise hukuk kurallarında hukuki belirliliğin sağlanması, kişilerin aleyhine kuralların geçmişe etkili uygulanmaması / geriye yürütülmemesi, kişilerin kazanılmış haklarının ve haklı beklentilerinin korunması ile gerçekleşmektedir (Eren, 2023).

Kanunların geriye yürümezliği ilkesi, hukuki güvenliğin temel unsurlarından biridir (Kaneti ve ark., 2021). Bu ilke uyarınca Anayasa Mahkemesi'nin 30.11.2023 tarihli ve 2023/208 numaralı kararına göre, kanunlar "*kural*" olarak yürürlük tarihinden sonraki olay, işlem ve eylemlere uygulanmak üzere çıkarılır. Diğer bir deyişle, sonradan yapılan bir kanuni değişiklik yürürlük tarihinden önceki olay, işlem ve eylemlere uygulanmaz (Çağan, 1982; Şenyüz, 2008).

Kanunların zaman bakımından uygulanması ile ilgili bir problem olan "geriye yürüme", zaman bakımından uygulama normlarının en dikkat çekici ve tartışma konusu olanıdır (Akıllıoğlu, 1984). Belirtmek gerekir ki, Anayasal düzeyde ceza normları hariç kanunların geriye yürümesini yasaklayan genel ya da özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Bununla birlikte gerek doktrin gerekse de AYM tarafından kanunların geriye yürümezliği anayasal düzeyde koruma bulan hukukun genel bir ilkesi olarak kabul edilmektedir (Bıyıklı, 1973).

Kamu hukukuna ilişkin yükümlülük getiren vergi kanunlarının "*özellikle vergi yükünü artırıcı hükümlerinin*" geriye yürütülmemesi hukuki güvenlik ilkesi bakımından oldukça önemlidir

(Özgül, 2007). Ancak konunun taşıdığı bu önem maalesef, vergi kanunlarının geçmişe yürütülmesini yasaklayan açık bir Anayasal düzenleme yapılmasını sağlamaya yetmemiştir (Gedik, 2009). Gerek 1961 Anayasası hazırlık sürecinde Kurucu Meclis görüşmelerinde gerekse de 1982 Anayasası hazırlık sürecinde Danışma Meclisi tarafından hazırlanan Anayasa tasarılarında vergi kanunların geriye yürütülmesini yasaklayan düzenleme yapılmasına ilişkin önerilerde bulunulmuşsa da bu öneriler kabul edilmemiştir. Ancak yukarıda değinildiği üzere kanunlarının geriye yürütülmemesi hukukun genel bir ilkesi olarak kabul edildiğinden vergi kanunlarının da kural olarak geriye yürütülmesi yasaktır (Çağan, 1982).

### Yüksek Mahkemelerin Geriye Yürüme Yasağına İlişkin Değerlendirmeleri

Geriye yürüme yasağı çerçevesinde vergi kanunları açısından Anayasa Mahkemesi diğer idari işlemler açısından da Danıştay kararlarını ele almak gerekmektedir.

### Anayasa Mahkemesi'nin Geriye Yürüme Yasağına İlişkin Değerlendirmeleri

Anayasa Mahkemesi'nin 23.06.2004 tarihli ve 2004/14 numaralı kararına bakıldığında, geriye yürüme yasağının hukuk devletinin olmazsa olmazı olan hukuk güvenliği ile bağlantılı bir şekilde değerlendirildiği görülmektedir: "*Hukuk devletinin sağlamamakla yükümlü olduğu hukuk güvenliği, kural olarak yasaların geriye yürütülmemesini gerekli kılar. 'Yasaların geriye yürümezliği ilkesi uyarınca, yasalar kamu yararı ve kamu düzeninin gerektirdiği, kazanılmış hakların korunması, mali haklarda iyileştirme gibi kimi ayırıksı durumlar dışında ilke olarak yürürlük tarihlerinden sonraki olay, işlem ve eylemlere uygulanmak üzere çıkarılırlar; geçmiş, yeni çıkarılan bir yasanın etki alanı dışında kalır. Bu nedenle, sonradan yürürlüğe giren yasaların geçmişe ve kesin nitelik kazanmış hukuksal durumlara etkili olmaması hukukun genel ilkelerindedir.*"

Anayasa Mahkemesine göre, hukuki güvenliğin bir unsuru olarak gördüğü geriye yürüme yasağının istisnalarını da "*kamu yararı ve kamu düzeninin gerekleri, kazanılmış hakların korunması ve mali haklarda iyileştirme*" gibi durumlar olarak belirlemiştir. Doktrinde ise "*haksız savaş kazançlarının vergilendirilmek istenmesi, enflasyona ve ekonomik buhranlara karşı izlenen vergi politikası ve vergilerin tarh ve tahsil dönemleri gibi teknik özellikler*"in vergi kanunlarının geriye yürütülmesinin gerekçelerini oluşturabileceği ileri sürülmektedir (Öncel ve ark., 2020).

AYM'nin geriye yürüme yasağı kapsamında inceleme yaptığı kararlara bakıldığında, konuya yaklaşımının mükelleflerin yasa uygulamasına olan güvenin korunması ve/veya haklı beklentilerin korunması bağlamında gerçekleşmediği görülmektedir. Vergiyi doğuran olayın tamamlanmadığı, vergilendirme döneminin kapanmadığı ve hatta ödeme süresinin geçmediği durumlar bakımından AYM, vergilendirme dönemi başından itibaren uygulama alanı bulacak şekilde kural ihdas edilmesini hukuka aykırı bulmamaktadır.

Bununla birlikte Mahkeme, 8.4.2006 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe giren bir kurala yatırım indirimi istisnasının 1.1.2006

tarihinden geçerli olmak üzere kaldırılmasını:”1.1.2006 ile 8.4.2006 tarihleri arasında yapılmasına başlanan yatırımlarla ilgili olarak yatırım indiriminden yararlanması gereken yükümlüler, diğer bir anlatımla yatırım indirimi istisnasından yararlanacağını bilerek ve bunun gereklerini yerine getirerek yatırıma başlayan yükümlüler, **yatırım indirimi istisnasının kaldırılmasına ilişkin kuralın geriye yürütülmesi nedeniyle, öngörmedikleri bir durumla karşılaşmışlardır.** Yasa koyucu, 193 sayılı Yasa’ya eklenen geçici 69. maddeyle 24.4.2003 ve 1.1.2006 tarihinden önce başlanan yatırımlar için indirim hakkı getirdiği halde, 1.1.2006 ile 8.4.2006 tarihleri arasında yapılan yatırımlar için indirim hakkı getirmeyerek hukuk devleti ilkesi ihlal edilmiştir. Açıklanan nedenlerle... **Anayasa’nın 2. maddesine aykırıdır. İptali gerekir.**” şeklindeki değerlendirmesiyle hukuka aykırı bulunmuştur. Gerçekten de AYM yerinde bir kararla, mevcut hukuki düzenlemelere güvenerek faaliyetlerini planlayan ve yatırım harcamasında bulunan mükelleflerin, bu güvenlerinin hukuken korunması gerektiğine dikkat çekmiştir.

Kural bu olmakla birlikte, vergiye ilişkin kanuni düzenlemelerin, “gelir ve servet dağılımının düzeltilmesi”, “enflasyonun düşürülmesi”, “kamu finansmanı açıklarının ve dış ticaret kapatılması”, “sağlıklı ekonomik büyümenin gerçekleştirilmesi”, “olağanüstü yönetim usullerinde karşılaşılan ek finansman ihtiyacı ya da mevcut vergi hâsılatının kamu harcamalarını karşılamaya yetmemesi”, gibi mali ve iktisadi gerekçelerle geriye yürütüldüğü görülmektedir. AYM tarafından yapılan anayasaya uygunluk denetimlerinde ise, yukarıda anılan gerekçelerle, geçmişe etkili kanuni düzenlemelerin “*kamu yararı*” eksenli bir değerlendirmeyle birçok defa hukuka uygun bulunduğu görülmektedir. Yasama organının genel gerekçesini kararına dayanak alan mahkemenin bu tutumunun anayasaya uygunluk denetiminin yapılmamasına sebebiyet verdiği ifade edilmektedir.

Bu çerçevede Anayasa Mahkemesinin 23.07.2003 tarihli “Ekonomik İstikrarı Sağlamak İçin Ek Vergiler Alınması Hakkında Kanun” ile ilgili olarak 2003/76 sayılı kararında; “Yasa’nın genel gerekçesinde, ekonomik istikrarı sağlamak ve kamu borç stokunun azaltılmasını temin amacıyla bu düzenlemenin yapıldığı açıklanmakta ise de bunun olağanüstü koşulların zorunlu kıldığı haklı bir neden olarak kabulü mümkün görülmemiştir.” ifadelerine yer verilmiştir. Yapılan uygulamanın vergilemede adalet ilkesini zedelediği gerekçesiyle iptaline karar verilmiştir. Kararın gerekçesi incelendiğinde, hukukun evrensel ilkeleri çerçevesinde değerlendirme yapıldığı anlaşılmaktadır.

Anayasa Mahkemesi’nin güncel yaklaşımına bakıldığında ise; evrensel hukuk kurallarına daha esnek bakıldığı ve kamu yararı gibi muğlak bir kavrama dayanılarak devlet hazinesinin çıkarlarının ön planda tutulduğu görülmektedir. Bu konuda mahkemenin güncel yaklaşımını göstermesi bakımından 6 Şubat 2023 tarihinde ülkemizde yaşanan ve çok sayıda ili etkileyen depremlerin yarattığı kayıpların giderilmesi ve toplumsal dayanışmanın sağlanması gerekçesiyle getirilen ek motorlu taşıtlar vergisi düzenlemesinin (14.7.2023 tarihli ve 7456 sayılı Kanun m.1) Anayasa’ya aykırılığını inceleyen mahkemenin değerlendirmesi yol gösterici olmaktadır. Anayasa Mahkemesi yaptığı değerlendirmede kamu yararını şu şekilde tespit etmiş ve vurgulamıştır;

“...deprem gibi olağanüstü hadiseler nedeniyle oluşan kayıpların giderilmesi ve toplumsal dayanışmanın sağlanması maksadıyla ek vergi yükümlülüğü getirilmesi mümkün olup, dava konusu kuralda ek motorlu taşıtlar vergisinin getirilmesinde **kamu yararı**na yönelik meşru bir amacın olmadığı söylenemez.”

Nihayetinde; uygulamada “kamu yararı” olduğu gerekçesi ile Ek MTV uygulamasının iptaline ilişkin açılan davayı kabul etmeyen Anayasa Mahkemesi, söz konusu uygulamayı anayasaya uygun bulmuştur.

**Danıştay’ın Geriye Yürüme Yasağına İlişkin Değerlendirmeleri**  
Çalışma kapsamında genel olarak kanunların geriye yürütülmesi inceleme konusu yapılmakla birlikte benzer durum idari işlemler için de geçerlidir (Öncel ve ark., 2020). İdari işlem ve uygulamalar bakımından da geriye yürüme yasağı, hukuki güvenlik ilkesi –*özelde güvenin korunması ilkesi*- kapsamında değerlendirilmektedir. Geriye yürüme yasağı aynı zamanda idarenin düzenleme yapma yetkisinin zaman bakımından sınırını teşkil etmektedir. Kural olarak idari işlemler yapıldıkları andan ileriye için sonuç doğurur ve geçmişe yönelik idari işlem tesis edilemez. Bu bağlamda Cumhurbaşkanı da AY m.73/4’ten kaynaklanan yetkilerini kullanırken; örneğin bir vergi kolaylığını kaldırırken veya sınırlandırırken bunu geçmişte tanınan ve/veya yararlanılan kolaylıkları kapsayacak şekilde yapmaması gerekir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu vermiş olduğu 09.04.1993 tarihli ve 1993/63 numaralı kararında; 1991 yılı başlamadan önce ve 13.4.1990 tarihli Bakanlar Kurulu Kararı ile %16 olarak belirlenen ihracat istisnası oranının, ilgili yılın ağustos ayının ilk yarısından sonra duyurulan Bakanlar Kurulu Kararı ile 1991 yılı başından itibaren geçerli olmak üzere dört puan daha düşürülmesinin, %16 oranını göz önüne alarak ticari yaşamlarını düzenleyen ihracatçılar bakımından hukuki güvenlik ilkesinin ihlali anlamına geleceğini belirtmiş ve Bakanlar Kurulu Kararını iptal etmiştir. Mahkeme yaptığı değerlendirmede Bakanlar Kuruluna tanınan düzenleme yetkisinin de geriye yürüme yasağına aykırılık teşkil etmeyecek şekilde kullanılması gerektiğini şu şekilde gerekçelendirmiştir: “...*Bakanlar Kuruluna düzenleme yetkisi bırakılan alandaki tüm düzenlemelerin, vergilendirme ile ilgili anayasal ilkelere uygun düşmesi zorunludur... düzenleme yetkisinin, belirlilik ve geçmişe yürümezlik öğelerini içeren hukuki güvenlik ilkesine de uygun kullanılması gereklidir.* Anayasamızda, geçmişe yürür vergi yasaları yapılamayacağına ilişkin açık bir düzenleme bulunmamakla birlikte, Anayasa Mahkemesinin birçok kararında belirttiği üzere geçmişe yürümezlik, hukuk devleti ilkesinin en doğal ve zorunlu sonucudur.”

Daha eski olan 03.07.1989 tarihli ve 1989/5 numaralı kararında Mahkeme, 1.1.1986 gününde yürürlüğe giren 3239 sayılı Kanunla değişik 112. maddesiyle öngörülen gecikme faizinin, 1.1.1986 tarihinden önceki vergilendirme dönemlerine ait tarhlara uygulanıp uygulanamayacağı hakkında Danıştay dairelerince verilen aykırı kararlara ilişkin içtihatları birleştirirken 1.1.1986 tarihinden önceki vergilendirme dönemlerine ait tarhlara “gecikme faizi” uygulanması olanağı bulunmadığını hukuki güvenlik ilkesi ve verginin kanuniliği ilkesi çerçevesinde şu

şekilde gerekçelendirilmiştir: “Kanunların geriye yürümezliği ilkesi, bir hukuki eylem ya da davranışın, bir hukuki ilişkinin vuku bulunduğu ya da meydana geldiği dönemdeki kanunun hükümlerine tabi kalmakta devam edeceğini ifade eder. Sonradan çıkan kanun, kural olarak, yürürlüğünden önceki olaylara ve ilişkilere uygulanmaz. Vergi Kanunları, kamu hukukuna ilişkin yükümlülükler getirdiğinden, bu kanunların, özellikle **mali yükümü artırıcı nitelikteki hükümlerinin, geçmişe yürütülmemesi hukuki güvenlik ilkesi yönünden önem taşır**, Anayasanın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında ifadesini bulan “**vergilerin kanuniliği ilkesi**” de, **hukuki güvenliği sağlama amacına matuftur ve vergiyi doğuran olayın vukuu döneminde yürürlükte olmayan bir kânuna dayanılarak vergi yükünün artırılmasına imkan vermez... Vergiyi doğuran olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü tarihinde yürürlükte bulunan kanuna ve hukuki rejine tabi olması gereken vergi borcuna gecikme faizi uygulamak, sonradan yürürlüğe giren kanuna dayanılarak vergi yükünün arttırılması ve kanunun geriye yürütülerek uygulanması demek olur.**”

İnceleme konusu kararlardan da anlaşılacağı üzere, Danıştay’ın “geriye yürüme yasağı” çerçevesinde aldığı kararlar hukukun evrensel ilkelerine daha uygundur. İdarenin yapacağı yeni düzenlemeler ile kişilerin geçmişte var olan haklarının kaldırılmayacağı veya geçmişe yönelik yeni yükümlülükler getirilemeyeceği açıkça benimsenmiştir.

### Sonuç

Sürekli artan kamu harcamaları, bütçe açıkları ve aşırı borçlanmanın varlığı kamu harcamalarının finansmanı sorununu günümüz devletlerinin çoğunun en büyük problemlerinden biri haline getirmiştir. Bir de bunların yanına zaman zaman savaşı ya da doğal afetlerin getirdiği kamusal yük eklenmektedir.

Hal böyle iken, kamusal kaynakların etkin kullanımı ve vergi alanında yapılacak düzenlemeler daha da büyük öneme sahip olmaktadır. Ancak kamusal finansman sorununun büyüerek artması, yasama ve yürütme organlarının vergisel yükümlülükleri düzenleyen uygulamaları gerçekleştirirken evrensel hukuk kurallarının dışına çıkmaları için bir gerekçe oluşturmamalıdır.

Türk vergi hayatında giderek yaygınlaşmaya başlayan Ek MTV uygulaması gibi vergilendirme dönemi başladıktan sonra ortaya konan ve mükelleflerin vergi yükünü arttıran uygulamalar, açık bir şekilde “vergi kanunlarının geriye yürüme yasağı” içinde değerlendirilmelidir. Konunun akademik alanda tartışma konusu yapılması bir yana, Anayasa Mahkemesi’nin bu tip uygulamaları “kamu yararı” gibi muğlak bir alana çekerek anayasaya uygun bulması, hukuk sisteminin sağlıklı işleyişi açısından büyük bir risk oluşturmaktadır.

Öncelikle “kamu yararı” kavramının nerede başlayıp nerede biteceğine ilişkin objektif kriterler ve evrensel bir tanım mevcut değildir. Geçmişe yönelik ek vergisel yükümlülükler getiren uygulamaların “kamu yararı” kavramına dayanılarak anayasaya uygun bulunması, yürütme organının bu alanda “sınırsız” düzenleme yapabileceği bir durumun kapısını aralamaktadır.

Evrensel hukuk kurallarına göre, “idare edenler” ile “idare edilenler” arasındaki ilişkileri belirleyen hukuk kurallarının net ve objektif kurullarla belirlenmiş olması gerekmektedir. Vergilerin kanuniliği ilkesi, hukuki güvenlik ilkesi ve belirlilik ilkesi bu çerçevede ortaya konmuş anayasal ilkelerdendir. Bu ilkelere ilişkin istisnalar olacaksa dahi, bunların somut bir şekilde belirtilmiş olması gerekir.

Evrensel hukuk kurallarına uygun hareket edilmesi sadece toplum refahını değil doğrudan ekonomik yapıyı da etkileyen temel unsurlardandır. Kişiler vergi ve benzeri kamusal yükümlülüklerini yerine getirerek kamu harcamalarının finansmanına katılmak zorundadırlar. Buna karşılık devlet de; sınırları içinde bulunan herkesin tüm haklarını korumakla ve kamusal hizmetleri sunmakla yükümlüdür. Hukuki güvenlik ilkesinin yeterince dikkate alınmadığı, muğlak nedenlerle esnetildiği bir sosyal hayatta ve ekonomide sağlıklı bir gelişme ve refah beklenmemelidir.

**Veri ve Materyallerin Kullanılabilirliği:** Bu çalışmanın bulgularını destekleyen veriler, talep üzerine sorumlu yazardan temin edilebilir.

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız.

**Çıkar Çatışması:** Yazar çıkar çatışması bildirmemiştir.

**Finansal Destek:** Yazar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

**Availability of Data and Materials:** The data that support the findings of this study are available on request from the corresponding author.

**Peer-review:** Externally peer-reviewed.

**Declaration of Interests:** The author has no conflict of interest to declare.

**Funding:** The author declared that this study has received no financial support.

### Kaynakça

- Akıllıoğlu, T. (1984). Yasaların (anayasa dâhil) zaman içinde uygulanması. *Anayasa Yargısı dergisi*, 1: 281-284.
- Akkaya, M. (2011). Vergi aslı ve Feri’leri bakımından geriye yürümezlik esası: Haklılık ölçütü üzerine değerlendirmeler. B. Yalıtı (Ed.). *Vergi hukukunda geriye yürümezlik esası* (s. 113-123). Beta Yayıncılık.
- Aktan, C. C. (2020). *Vergi teorisi, vergi politikası, normatif vergi hukuku*. Seçkin Yayıncılık.
- Aktan, C. C., & Gencel, U. (2003). Türkiye’de geriye doğru vergileme ve verginin hukukiliği ilkesinin ihlali. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5(1), 1-22.
- Başaran Yavaşlar, F. (2013). Hukuki güvenlik ilkesinin bir alt ilkesi olarak vergi hukukunda yasallık ilkesi. E. Göztepe (Ed.). *Hukuk güvenliği* içinde (s. 213-267). Türkiye Barolar Birliği Yayınları.
- Başaran Yavaşlar, F., Karaçoban Güneş, T., Kapucu, G., & Kocatepe, M. (2018). *Vergi hukuku ve uygulama*. Adalet Yayınevi.
- Batı, M. (2021). *Vergi hukuku (genel hükümler)*. Seçkin Yayıncılık.
- Bilici, N. (2013). *Vergi hukuku* (31. Baskı). Seçkin Yayıncılık.

- Bıyıklı, H. İ. (1973). Fransız ve Türk hukuk sistemlerinde idari işlemlerin geriye yürümezliği ilkesi. *Danıştay Dergisi*, 3(11), 91-107.
- Çağan, N. (1980). Demokratik sosyal hukuk devletinde vergilendirme. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 37(1), 129-151.
- Çağan, N. (1982). *Vergilendirme yetkisi*. Kazancı Hukuk.
- Çağan, N. (1984). Türk Anayasası açısından vergileme yetkisi. *Anayasa Yargısı Dergisi*, 1(1), 1-12.
- Eren, A. (2023). *Anayasa hukuku dersleri* (5. Baskı). Seçkin Yayıncılık.
- Gedik, G. (2009). Çağdaş anayasa hazırlık sürecinde vergi ödevinin yeniden tasarlanması. *Vergi Dünyası Dergisi*, 28(1), 142-150.
- Gözler, K. (2019). *Türk anayasa hukuku dersleri* (23. Baskı). Ekin Yayınları.
- Gözler, K., & Kaplan, G. (2017). *İdare hukuku dersleri* (19. Baskı). Ekin Yayınevi.
- Günday, M. (2017). *İdare hukuku* (11. Baskı). İmaj Yayınevi.
- Güneş, G. (2014). *Verginin yasallığı ilkesi* (4. Baskı). *On İki Levha Yayıncılık*.
- Güriz, A. *Hukuk başlangıcı* (19. Baskı). Siyasal Kitabevi.
- Kalabalık, H. (2021). *İnsan hakları hukukuna giriş* (3. Baskı). Seçkin Yayıncılık.
- Kaboğlu, İ. Ö. (2020). *Anayasa hukuku dersleri (genel esaslar)* (15. Baskı). Legal Yayıncılık.
- Kaneti, S., Ekmekçi, E., Güneş, G., & Kaşıkçı, M. (2019). *Vergi hukuku*. Filiz Kitabevi.
- Karakoç, Y. (2013). Anayasal vergilendirme ilkeleri üzerine bir değerlendirme. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15(7), 1259-1308.
- Kumrulu, A. (1979). Vergi hukukunun bir kısım anayasal temelleri. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 36(1), 1-16.
- Kunig, P. (2019). Alman kamu hukukunda ölçülülük ilkesi. *Türk-Alman Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1(1), 159-178.
- Metin, Y. (2017). Temel hakların sınırlandırılması ve ölçülülük: Ölçülülük ilkesi evrensel bir anayasal ilke midir? *Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 7(1), 1-74.
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N., & Göker, C. (2020). *Vergi hukuku* (29. Baskı). Turhan Kitabevi.
- Özgenç, A. S. (2023). Geriye yürümezlik esasında test standardı uygulaması: 7440 sayılı kanuna ilişkin çıkarımlar. *Vergi Sorunları Dergisi*, 415(4), 46-55.
- Özgüven, A. V. (2007). *Türk vergi hukukunda geriye yürümezlik ilkesi*. Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Saban, N. (2021). *Vergi hukuku* (11. Baskı). Beta Yayıncılık.
- Sağlam, F. (1982). *Temel hakların sınırlandırılması ve özü*. *Ankara Üniversitesi SBF Yayınları*.
- Sarıcaoğlu, E., & Arıkan, A. (2021). Gerçek olmayan geçmişe yürüme v.s. haklı beklentilerin korunması ilkesi: 7194 sayılı Kanun örneği üzerinden bir değerlendirme. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 29(2), 1501-1540.
- Şenyüz, D. (2008). Hukuk devleti ve vergi hukuku. *Legal Mali Hukuk Dergisi*, 44(1), 1845-1882.
- Şenyüz, D., Yüce, M., & Gerçek, A. (2019). *Vergi hukuku genel hükümler* (10. Baskı). Ekin Yayınevi.
- Yaltı, B. (2006). *Vergi yükümlüsünün hakları*. Beta Yayıncılık.