

VERGİ KANUNLARININ ZAMAN BAKIMINDAN UYGULANMASI VE SONUÇLARI

Zeynep ARIKAN (*)

ÖZET

Vergi kanunları belli şartlar altında yürürlüğe girer, yürürlükten kalkar, ileriye ve geriye yürütülür. Bu şartlara uyulmadığı takdirde vergi adaleti zedelenir, kazanılmış haklar çiğnenir ve mükelleflerin devlete olan güveni sarsılır.

I.VERGİ KANUNLARININ YÜRÜRLÜĞE GİRMESİ VE BÜTÇE KANUNU

Kanunların ne zaman yürürlüğe girdiğinin bilinmesi; onların ne zamandan başlayarak uygulanacağını belirlemek bakımından gerekli olduğu gibi, aynı konudaki diğer kanunlarla çakışması halinde de hangi kanunun uygulanacağını belirlemek bakımından da gereklidir. Vergi kanunlarının yürürlüğe girebilmeleri için en önemli şart bu kanunların Resmi Gazetede yayınlanmalıdır. Yayınlanmaları yürürlüğe girmeleri için gerekli ise de yeterli değildir. Yürürlük tarihi belirtilmelidir. Genel olarak kanunlar, ne zaman yürürlüğe girecekleri konusunda açık bir hüküm getirirler. Bu durumda kanun o tarihte yürürlüğe girer (KIRBAŞ, 1992, s. 37,38). Kanunda yürürlük tarihine ilişkin herhangi bir hüküm bulunmayabilir. Uygulamada çok ender olarak rastlanan böyle bir durumda söz konusu kanun Resmi Gazete' de yayınlandığı günden başlayarak 45 gün sonra yürürlüğe girer.

Verginin alınabilmesi için vergi kanunlarının varlığı yeterli değildir. Vergi kanunları yanında bütçe kanunu ile o kanun uygulamasına izin ve yetki verilmesi gerekmektedir. Hükümetler ancak bu yetkiye dayanarak vergiyi, tarh, tahakkuk ve tahsil edebilirler. Bütçe kanunda yer verilmemişse o vergi kanunu yürürlükle kalmaya devam etmekle birlikte, o yıl için uygulanmamaktadır. Çünkü bütçe kanunu kamu gelirlerinin toplanmasına izin, harcamaların yapılmasına yetki veren bir kanundur.

Örneğin İngiltere' de vergilerin bir kısmı sürekli olarak uygulanmak üzere kanunlarla konulur. Bunlar kanunlarla değiştirilinceye ve kaldırılıncaya kadar geçerli olurlar. Vergilerin bir kısmı ise mali yılda (6 Nisan-5 Nisan) uygulanmak üzere bütçe kanunu (Finance Act) ile konulurlar veya bazı vergilerin oranlarında ilgili bütçe yılında uygulanmak üzere değişiklikler yapılır. Bu düzenlemeler ilgili mali yılda geçerli olur. Fransa' da ise organik bir kanunla düzenlenen sınırlar içinde bütçe kanunu ile devletin gelir ve giderlerinin belirleneceği belirtilmiştir. Ayrıca Fransa' da çeşitli bütçe kanunları ile vergi kanunlarında değişiklikler yapılabilmektedir. 1978 Bütçe Kanunu ile gelir

(*) Dr. D.E.Ü., İ.İ.B.F. Maliye Bölümü

vergisinde, alkol ve özel yağlar üzerinden alınan özel tüketim vergilerinde değişiklikler yapılması örneğinde olduğu gibi İtalya'da durum farklılık arz etmektedir. İtalya'da bütçe kanunu ile yeni vergiler koyma veya mevcut vergilerde değişiklik yapma imkanı yoktur. Bu açıdan bütçe ancak biçimsel anlamda bir kanun özelliği taşımaktadır. Bütçe bölümlerinde yazılı gelir miktarları da tahminleri yansıtır ve idarenin vergi vergi tarh ve tahsil yetkisini sınırlandırmaz. (ÇAĞAN, 1982,s.79, 82,83).

Bütçe hakkı, bütçede yer alan bütçe gelir ve gider tahminlerinin parlamentoca onaylamasını ve bu konuda kabul edilecek bütçe kanunu ile hükümetin gelirleri toplamaya, harcamaları yapmaya yetkili kılınmasını gerektirir. Devletin bütçe kanunu ile vergi gelirlerini toplama konusundaki yetkisi bir zorunluluk, bir yükümlülüktür. (TÜRK, 1992, s. 321). Bu nedenle bütçe hacminin sınırlandırılması yetki sınırlandırılmasına neden olur. Zira büyüyen bütçelerle yetki kullanımının sınırları genişler. Oysa ki vergi ve harcamalar yerelleştikçe, devletin ekonomiye müdahalesi azalır ve devletin böylece bütçenin büyüklüğü sınırlandırılmış olur. Bu sınırlandırmanın anlamı devletin mali alandaki yetkilerinin sınırlandırılması demektir.

Bütçe hacminin sınırlandırılması şu gerekçelerle savunulmaktadır. Bunlar (BATIREL, 1992,s.137).

- Siyasal süreçte çoğunluk kuralının işletilmesi, çoğunluğun bütçe yükünü azınlığa aktarmasının kolaylığı sonucu bütçe büyümektedir.

- Günümüzde koalisyon hükümetlerinde ortaklararası karşılıklı ödümler zorunlu olarak bütçe artışının temel sebeplerindedir.

- Giderek daha fazla dışsallığı olduğu kabul edilen özel mal ve hizmetlerin (konut, sağlık, özel sosyal yardımlar ve bölgesel gelişme gibi) devletçe arzı da, bütçe genişlemesinin kaynaklarındanadır.

- Bütçenin büyümesinin diğer bir sebebi de kamuoyu oluşumu baskı gruplarının etkisi karşısında seçmen miyopluğudur. Çıkar gruplarının bütçenin büyüklüğünü kamu harcamalarını artırarak etkilediği varsayılmaktadır. Ayrıca bürokratların bütçelerini en çoğa çıkartmak için gayret sarfetmeleri sonucuda GSYİH içinde kamu bütçesinin payı artmaktadır.

Büyüyen bütçeler büyüyen yetkililerdir. Bütçe büyüklüğünü sınırlandırmak, genişleyen yetkileri sınırlandırmaktır.

II. VERGİ KANUNLARININ YÜRÜRLÜKTEN KALKMASI

Vergi kanunları çeşitli şekillerde yürürlükten kalkabilmektedirler. Vergi kanunlarının yürürlükten kalkmasının şekilleri şunlardır,

- Birinci şekilde yürürlükte olan kanunların bazı hükümlerinin değiştirilmesi söz konusu olur. Yeni getirilen kanunlarla yürürlükteki kanunların sadece bazı hükümleri değiştirilir. Böylece bir hükmün yerine yeni bir hüküm getirilmesi durumunda yeni hükümler geçerli olur, eski hükümler geçerliliğini kaybeder ve vergilendirme yetkisi de yeni hükümler çerçevesinde kullanılır, yani, vergilendirme yetkisi yeni hükümlerle sınırlandırılmış olur.

- İkinci şekilde de yürürlükteki kanunların yerine yeni kanunlar getirilir. Yeni kanunların getirilmesiyle eski kanunlar tümüyle yürürlükten kalkarlar ve vergilendirme yetkisi yeni kanunlar çerçevesinde sınırlandırılmış olur.

- Bazen de çıkarılan bir kanun süresinin dolması sebebiyle kendiliğinden yürürlükten kalkabilmektedir. Söz konusu kanuna ilişkin yetki, kanunun yürürlük süresiyle sınırlı kalmaktadır.

Kanunların yürürlükten kalkmasının bir başka yoluda yargı organlarının kararlarıdır.

Kanun koyma yetkisinin kötüye kullanılması ihtimalini azaltmak, kanunların daha iyi bir şekilde yapılmasını sağlamak amacıyla bazı devletlerde yasama organı ikiye bölünmüştür. Kanunları yürütme görevini üstlenen hükümetin, Ödevlerini yerine getirirken "İdarenin kanunlara bağlı olması" gerekmektedir. Bu nedenle, bütün idari tasarruflar hukuk devletinde yetkili yargı mercilerinin kontrolüne tabi tutulabilmektedir. Hükümet ve İdare, gereğini yerine getirmiş olsa bile, bizzat kanunların, birtakım daha yüksek ilkelere, yeni kanunlardan önce gelen Anayasa ve Anayasa' nın üstünde yer alan insanlık ve hukuk ilkelere aykırı olması söz konusu olabilir. Gerekli şekillere uyulup yasama organınca kanun olarak konulmuş bir kaide, Anayasa veya hukuk dışı bir muhtevaya sahip olabilir. Bu ihtimali önlemek için, modern hukuk devletinde anayasa mahkemeleri kurulmuştur (TÜRK, 1974, s. 17).

Anayasa mahkemesi bazı kanunları yada kanun hükümlerini Anayasa' ya uygunsuzluk nedeniyle iptal edebilir. Ancak yargı organlarının kararıyla iptal edilen kanunların ya da hükümlerinin yerine kanuni boşlukları doldurmak amacıyla yenilerinin getirilmemesi durumunda yetki kullanımındaki zaman boşluğu nedeniyle aksaklıklar çıkabilmektedir. Bu aksaklıklara meydan vermemek amacıyla genellikle yeni uygulamaya kadar eski uygulamaya devam edilmektedir.

III. VERGİ KANUNLARININ GEÇMİŞE VE İLERİYE YÜRÜMESİ

Vergi kanunları geçmişe yürütülmezler. Devlet vergilendirilmeyen kaynakları vergilendirirse, yani vergilendirilmeyen kaynaklardan vergi alma yoluna giderse ya da gitmek zorunda kalırsa, bunu kanuni olarak yapsa dahi, bu kanunları geçmişe yürütülmemeli, geçmişte vergilendirmediği kaynakları vergilendirmemelidir. Burada devletin vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması

söz konusudur. Devletin vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasının (vergi kanunlarının geçmişe yürütülmemesi ile) bir takım nedenleri bulunmaktadır. Bunlar (SUNSTEIN,1991,s. 392),

- Devlet vergilendirme yetkisini iyiye de kötüye de kullanabilir ve keyfi uygulamalara gidebilir. Bu nedenle devlet vergilendirilmeyen kaynakları vergiye tabi tuttuğunda bu yetkisini geleceğe yönelik olarak kullanmalı, vergi kanunlarını geçmişe yürütmemelidir.

- Vergi kanunlarının geçmişe yürütülmesi kanuni olsa bile mükellefler üzerinde olumsuz bir takım etkiler meydana getirir ve mükelleflerin hakları çiğnenir.Yeni kişi hak ve hürriyetleri zedelenir.

Insan Hakları Evrensel Beyannamesinin 11. maddesinin 2. bendinde "Hiç kimse işlendikleri sırada milli veya milletlerarası hukuka göre suç teşkil etmeyen fiillerden veya ihmallerden ötürü mahkum edilemez. Bunun gibi suçun işlendiği sırada uygulanan cezadan daha şiddetli bir ceza verilemez" denilmektedir.

Bu nedenle kişi hak ve hürriyetlerinin zedelenmemesi için çeşitli ülkelerin Anayasalarında kanunların geçmişe yürütülmeyeceğine dair ilkeler vardır.Bunlar (LÜTEM,1956,s. 46-49);

" Kanun sırf gelecek hakkında hüküm kor, geçmişe tesir etmez (Bolivya, mad. 31). Geçmişe tesiri olan kanunlar yapılamaz(Filipinler, mad.III - 11). Hiç kimse işlendiği zaman bir suç teşkil etmeyen bir kanunun ihmalden dolayı mahkum edilemez ve herhangi bir suçun cezasını artıran veya sanık aleyhine ispat kaidelerinde tadilat yapan herhangi bir kanun değişikliğinin geçmişe tesiri olmaz (İsrail, mad.13-7). Hiçbir kanunun geçmişe tesiri olmayacaktır (Norveç, mad.97). Hiçbir kanunun geçmişe tesiri olamaz (Paraguay, mad.26). Hiçbir kanunun geçmişe tesir eden kuvvet ve hükme haiz değildir (Peru, mad.25). Kanunların geçmişe tesiri olamaz. Ceza kanunu ancak suçlu için daha müsait olduğu takdirde geçmişe tesir eder (Yugoslavya, mad. 20).

Vergi kanunlarının geçmişe yürütülmesinin ekonomide istikrarını bozucu birçok etkisi bulunmasına karşılık, bazı durumlarda vergi kanunları geçmişe yürütülmektedir. Yani geriye yürümezlik katı kurallar değil birer ilke kuralıdır; mutlak manada anlaşılmalıdır; istisnaları vardır. Her şeyden önce adil olmayan sonuçlar doğurabileceği ileri sürülmüş, iptal edilen hükmün geçmişe uygulanması sonucunda zarar görmüş kişilerin durumu geçmişe şamil olarak değiştirilemez denilmiştir (AZRAK,1962,s.44).

Iptal kararının geriye yürümesi ya da yürümemesi hususu adalet ve hukuki güvenlik ilkeleri esasındaki tercihe göre değişir. Adalet ve hukuki güvenlik ilkelerinin fayda ve sakıncaları karşılaştığında hukuki güvenlik ilkesi ağır basar ve bu nedenle genelde iptal kararının geriye yürümemesi gereklidir.

Iptal kararının geçmişe yürütülmemesi, kanunun iptal tarihine kadar geçerli olması ve o kanuna dayanarak yapılan işlemlerin geçerli sayılmasıdır. Ancak geçmişe yürütülme ilkesi mutlak değildir ve geçmişe yürütülme ilkesinin istisnaları mevcuttur.

- Olağanüstü dönemlerde vergi kanunları geçmişe yürütülebilmektedir.

Vergilendirme imkanının fazla olmadığı bir dönemde, örneğin iktisadi bir kriz zamanında, vergilendirmenin sınırına gelindiği bir aşamada hükümet vergi kaynaklarını arttırmak istiyorsa, atıl kaynakları vergilendirme yoluna gidebilir (SUNSTEIN, 1991,s.393).

- Mükelleflerin lehine olan durumlarda vergi kanunları geçmişe yürütülebilmektedir.

Vergi kanunları istisnalar dışında geçmişe yürütülemezler. Vergi kanunları için geçerli olan bu kural, yürütme organının düzenleme yetkisini kullandığı durumlarda da geçerlidir. Yeni yürütme organı da kural olarak düzenleme yetkisini geriye doğru yürütemez. Ek mali yükümlülükler getiren kanunların geçmişe yürütülmesinin yasaklanması, vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması açısından önem arz eder.

Anayasaya uygunluk denetimi benimsemiş olan ülkelerde, yetkili mahkeme verilen iptal kararının geriye yürütülüp yürütülmemesi sorunu değişik biçimlerde düzenlenmiştir. Amerikan kanunlarında açık bir hüküm yoktur. Ancak, uygulamada bu tür kararların geriye yürüyeceği ilkesi kabullenilmekle beraber, mahkemelerin pratik düşüncelerle bunun aksini kararlaştırdıkları da görülmektedir. Bu konuda Alman anayasasında da bir hüküm yoktur. Yani Almanya' da iptal kararının geriye yürümezliğini gösteren bir hüküm yoktur. Fakat F. Almanya' daki uygulama gözden geçirilirse Anayasa mahkemesinin iptal kararının geriye yürüyeceği konusundaki baskın olan görüş pek uygulama alanı bulamamıştır. Federal Anayasa Mahkemesi iptalin geriye yürütülmesinin etkilerini önleyebilmek için, birçok olayda kanunu iptal etmeme zorunluluğunda olduğunu hissetmiştir (BİLGE,1990, s. 3).

Almanya' da Anayasa aykırılığı iddia edilen bir kanunun, Anayasa mahkemeleri, anayasaya aykırılığına karar verirse, o kanun Anayasa mahkemesi kararından itibaren hükümsüz olur. Fakat bu ilkenin harfiyen uygulanmasından doğacak bütün mahzurları az çok önlemek için organik kanunun 79. maddesine göre, iptal edilen bir norma istinaden verilen kesin bir ceza hükmüne karşı ceza kanununun hükümlerine göre mahkemenin iadesi mümkündür. Demek ki bir kimse sonradan hükümsüzlüğüne karar verilmiş bir kanuna göre ceza hükmünü giymiş ise, yargılamanın iadesini istemek hakkına sahiptir. Fakat iptal edilen bu kanunun maddesine dayanılarak verilmiş ve tekrar gözden geçirilemeyecek şekilde kesinleşmiş bulunan diğer bütün hükümler, idari ve medeni yargı ka-

rarları yine mevcut olmakta devam ederler, ama artık icra da edilemezler. Bu durumda eski halin iadesi istenemez. Örneğin, bir vergi kanununu Anayasa Mahkemesi iptal ettiği zaman, devletten o zamana kadar bu kanun gereğince tahakkuk etmiş olup da, o zamana kadar ödenmemiş bulunan vergi borçlarını tahsil edemez. Nitekim uygulamada bunun örnekleri olmuştur. Anayasa mahkemesinin karı ve kocanın vergilerinin müştereken terk edilmesini Anayasaya aykırı bulması üzerine, Gelir vergisi kanununun 26. maddesini değiştiren 13 Kasım 1957 tarihli kanun, 21 Şubat 1957 den önce kesinleşmiş bulunan vergilerin yeniden gözden geçirilemeyeceğini belirtmiştir (KUZU, 1987,s.202,203).

Görüldüğü gibi, iptal edilen kanun uyarınca verilen ceza mahkumiyeti kararına karşı, yargılanmanın yenilenmesi yolunda gidilebilmektedir. Buna karşılık, ceza dışı işlerde mahkemenin kesinleşmiş kararlarına karşı bu yol açık değildir; ancak bu tür kararların zorla icrası yoluna gidilememektedir.

İtalyan sistemi de Almanya' daki sisteme benzemektedir. Avusturya Anayasasına göre, Anayasaya aykırı bulunan yasa, iptal kararının yayınlandığı tarihten itibaren yürürlükten kalkmakta; kararın yürürlüğe girmesi için bir süre verilmişse, iptal olunan kanun, bu sürenin sonunda geçersiz olmaktadır. Bu duruma göre iptal kararı geriye yürümektedir. Avusturya sisteminin ilginç bir yönü de şudur; iptaline karar verilen bir kanun ile daha önce yürürlükten kaldırılmış hükümler iptal kararının yürürlüğe girmesi ile tekrar yürürlüğe girer. Ancak anayasa mahkemesinin kararında aksi kararlaştırılabilir. Kararın ilanında kanunun tekrar yürürlüğe girip girmeyeceğini, girecekse hangi hükümlerin yürürlüğe gireceği belirtilir. Fransa' da böyle bir sorun yoktur. Zira orada, Anayasa konseyi anayasaya uygunluk denetimini, kanunun yürürlüğe girmesinden önce yapmaktadır. Anayasaya aykırılığı saptanan kanun yürürlüğe girememektedir (BİLGE, 1990,s.3).

Avusturya' da sadece davanın açılmasına neden olan olay için iptal kararı geriye yürür. Ancak F. Almanya ve İtalya' da iptal kararı sadece kesin hüküm halini almış karar ve işlemlere karşı yürümez; iptal edilen kanuna dayanarak yapılmış işlemler ve verilmiş kararlar kesinleşmediği zaman, Anayasa mahkemesinin iptal kararı ile hükümsüz kalır. ABD hukukunda, yüksek mahkemenin bir kanunu iptal eden kararı geriye yürür. Fakat bu sert ve mutlak bir şekilde tatbik edilemez mahkemeler, kararın geriye yürüyüp yürümemesini, pratik ve pragmatik düşüncelerle hareket ederek tayin ederler. Kolombiya eyaletinde ise, geriye yürümeme ilkesi mutlak ve hiçbir istisnası yoktur (KUZU, 1987, s.205).

İstisnaları dışında vergi kanunları geriye yürütülemeyeceği gibi, kural olarak ileriye de yürütülemez. Çünkü vergi kanunları yürürlükte oldukları dönemin olaylarına uygulanırlar. Kanunlar yürürlükten kalktıktan sonraki olaylara uygulanmazlar. Bu genel bir kural olmasına karşılık bu kuralında uygulamada istisnaları bulunmaktadır. Bazı ülkelerde "geriye yürüme" ilkesinin kabu-

lu ya da reddi tartışmaları yerine "gerçek geriye yürüme" (echte Rückwirkung) ile "gerçek olmayan geriye yürüme" (unechte Rückwirkung) tartışmaları gündeme gelmektedir. "Gerçek geriye yürüme", bir vergi kanununun, kanun koyucu tarafından, eski kanun döneminde tamamlanmış hukuki durum, ilişki ve olaylara uygulanmasıdır. "Gerçek olmayan geçmişe yürüme" ise vergi kanunlarının eski kanun yürürlükte iken başlamakla beraber, henüz tamamlanmamış hukuki durum, ilişki ve olaylara uygulanması anlamına gelir (ÇAĞAN,1982,s.182).

Bir verginin tarh ve tahakkuk ettirilmesi, idare ile yükümlüler arasındaki hukuki ilişkinin tamamlandığını ve hukuki sonuçlarını doğurduğunu göstermektedir. Bu durumdan sonra çıkartılan kanunlarla tarh edilen verginin ağırlaştırılması öncelikle genel hukuk ilkelerine ve verginin kanuniliği ilkesine ters düşecektir. Bu nedenle Almanya, İsviçre gibi ülkelerin vergi hukukunda "gerçek geriye yürüme" kabul edilmemekte, yargı organları gerçek yürüme uygulamalarını iptal etmektedirler. Buna karşılık vergiyi doğuran olay meydana gelmekle beraber henüz tarh ve tahakkuk ettirilmemiş vergiler bakımından daha sonra çıkarılan kanunlarla vergi yükü artışları "gerçek olmayan geriye yürüme" kabul edilerek geçerli sayılmaktadır (ÇAĞAN, 1982,s.183; 1982,s.37).

Yürürlükten kaldırılan bir kanun hükmünün yerine yenisi getirilinceye kadar söz konusu hükmün uygulanmasına bir müddet daha devam edilebilir. Yani yeni bir kanun hükmü ileriye yürütülerek uygulanır. Zira bir kanun yürürlüğe girerken getirmiş olduğu bazı hükümlerle eski kanunlara atıf yapmak suretiyle , eski kanun uygulamasını ileriye yürüterek bir süre daha uzatmaktadır.

Görüldüğü gibi, genel bir kural olmasına karşılık uygulamada aksaklıklara meydan vermemek amacıyla vergi kanunları ileriye yürütülebilmekte ve yeni kanunla, eski kanuna ilişkin yetki kullanım alanı ve süresi ileriye uzatılmaktadır. Yani vergilendirme yetkisinin kullanım alanı bir süre daha eski kanunla sınırlı kalmaktadır.

IV.1982 ANAYASASI AÇISINDAN UYGULAMA SONUÇLARI

Diğer tüm kanunlarda olduğu gibi vergi kanunlarında yürürlüğe girebilmesi için bunların Resmi Gazetede yayınlanması gereği anayasanın 89. maddesinde belirtilmiştir. "Cumhurbaşkanı, Türkiye Büyük Millet Meclisince kabul edilen kanunları on beş gün içinde yayımlar. Yayımlanmasını uygun bulmadığı kanunları, bir daha görüşülmek üzere, aynı süre içinde, Türkiye Büyük Millet Meclisine geri gönderir (mad.89)".

1928 tarihli ve 1322 sayılı kanunların Neşir ve İlanı ve Meriyet Tarihi Hakkında Kanuna göre yazılı hukuk kurallarının yürürlüğe girebilmesi için Resmi Gazete' de yayınlanmaları gereği ilgili maddede belirtilmiştir. "Kanun

ve Nizamnameler, metinlerinde bir başka suretle sarahat bulunmadığı takdirde, Resmi Gazete ile neşrini takip eden günün başlangıcından itibaren hesap edilmek üzere kırk beşinci günün hitamından itibaren Türkiye' nin her tarafında aynı zamanda mer'i olur (mad.3).

Vergi kanunlarının ne zaman yürürlüğe girip, ne zaman yürürlükten kalkacağını açıkça bilinmesi belirlilik ilkesi açısından bir zorunluluktur.

1982 Anayasasının 73. maddesinin 3 ve 4. fıkraları vergilerin kanunla konulacağını ve kanuni sınırlar içinde Bakanlar Kuruluna yetki verileceğini açıkça belirtmektedir. Bir keyfilik söz konusu değildir, yetki kullanımının kanuni sınırlar içinde olacağı açıkça ifade edilmiştir.73. maddenin 3. fıkrasında belirlilik ilkesi 1961 Anayasasının benzer hükmü içeren 61. maddesinin 2. fıkrasından daha net bir şekilde kendini göstermektedir.61. maddesinin 2. fıkrasında vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin " kanunla konulacağı" belirtilirken, 1982 Anayasasının 73. maddesinin 3. fıkrasında " kanunla konulacağı, değiştirileceği ve kaldırılacağı" açıkça ifade edilmiştir. 1961 Anayasasının ilgili hükmünde saklı bir yetki varken 1982 Anayasasının ilgili hükmünde açık bir yetki vardır. Burada saklı yetkiye nazaran, açık yetki belirlilik ilkesini net bir şekilde ortaya koymaktadır.

1982 Anayasasında bütçenin hazırlanması ve uygulanması ile ilgili hükümler 161. maddede belirtilmiştir. Anayasada harcamaların yıllık bütçelerle yapılacağı hükme bağlanmış olmasına karşılık vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin yıllık olarak onaylanacağına dair açık bir ifade yoktur. Yani söz konusu anayasal hüküm, Türk mali hukukuna ilişkin temel ilkeyi koyarken bütçenin kamu gelirlerine ilişkin yönünü ihmal etmiştir. Bütçede gelir rakamlarının yer alması, o mali yıl içindeki finansman kaynaklarının hükümet tarafından tahmin edilmesidir. Bu tahminlerin mali anlamda kanun gücü ve bağlayıcılığı yoktur. Buna karşılık, vergi kanunlarının ilgili mali yılda uygulanabilmesi için bütçenin "C" cetvelinde yer alması zorunluluğu kanunilik ilkesinin ve parlamenter kontrolün gücünü görünüşte de olsa arttırmaktadır (ÇAĞAN,1986, s.214).

Hukuk devletinde hukuki güvenlik ilkesinin sağlanması önemli bir husustur. Hukuki güvenlik ilkesine göre vergi kanunlarının geçmişe yürütülmemeleri gerekir. 1982 Anayasasında vergi kanunlarının geçmişe yürütülmeyeceğine dair bir hüküm mevcut değildir. Ancak suç ve cezalara ilişkin olarak bu kurala yer verilmiştir Yani suç ve cezalar geçmişe yürütülemez. Anayasada hükme bağlanmıştır. "Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunu suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş cezadan daha ağır bir ceza verilemez (mad. 38).

Anayasada kanunların geçmişe yürütülmesine dair bir hüküm yoktur. Ancak geçmişe yürütülen vergi kanunları yargısal denetime tabidir (*). Ne varki uygulamada mükelefin aleyhine durumlarda da vergi kanunları geçmişe yürütülmüşlerdir.

Aslında 1982 Anayasa tasarısında 38/3.4. maddesinde " tarh ve tahakkuk ettirilen vergi, sonra çıkartılan kanunla ağırlaştırılmaz. Hukuk devleti ilkelerine aykırı şekilde, önceye etkili kanunlar çıkartılamaz" hükümleri yer almıştır (Bkz. ÇAĞAN, Eylül 1982, s.31).

Anayasa tasarısında vergi kanunlarının geçmişe yürütülmeyeceğine dair hükümler yer almışken, 1982 Anayasasında bu hükümler yer almamıştır. Sadece vergi cezalarının geçmişe yürütülmeyeceğine dair Anayasada bir hüküm bulunmaktadır.

Türkiye' de vergi kanunlarının geriye yürütülmesi hususunda çok sayıda örneğe rastlamak mümkündür.

2362 sayılı kanun 24-12-1986 tarihinde kurumlar vergisi oranını % 40' a çıkartırken yeni oranın 1986 yılı kazançlarına da uygulanacağı belirtilmiştir.

28-6-1988 tarihinde 88/13038 sayılı BKK ile Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu' nun 1,2,3 ve 4 sayılı tarifelerinde yer alan miktarlar 1-7-1988 tarihinden itibaren bir kat artmıştır.

Maliye Bakanlığı, bu karara dayanarak çıkardığı 6. sayılı genel tebliği ile verginin 1988 yılına ait kısmına yeni yükseltilmiş tarifeyi uygulamak istemiştir. Kanunun Danıştaya iptal istemiyle götürülmesiyle Danıştay yürütmeyi durdurma kararı vermiştir. Sonuçta Bakanlar Kurulu, verginin 1988 yılı içinde de eski oranlarla alınmasına devamı hususuna karar vermiştir. Bu olayda, vergiyi doğuran olay ortaya çıktığından, vergi borçları kanununa göre mali yılın ilk ayı içinde tahakkuk ettikten, mükelleflerin hemen tümü ilk taksidi, bir bölümü vergi borcunun tamamını ödedikten sonra vergi artırımına gidilmesi nedeniyle çok açık bir gerçek geriye yürüme teşebbüsü söz konusudur (ULUA-TAM, 1995,s.54,55).

7 Mayıs 1994 tarihli ve 21927 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiş bulunan 4 Mayıs 1994 tarihli ve 3986 sayılı kanunun 5.,6.,7. madde hükümleri ile, bir defaya mahsus olmak üzere net aktif vergisi getirilmiştir. Ancak 3986 sayılı kanunun 5.,6.,7. maddeleri ile kanunda açıklanan Net Aktif Vergisi' nin mükelleflerin 1993 hesap dönemi gayri safi hasılatlarında vergilendirileceği hükme bağlanmıştır.

(*) Mükelefin yararına durumlarda ve olağanüstü hallerde vergi kanunlarının geçmişe yürütülmesi hukuki güvenlik ilkesini zedelemesiz.

3986 sayılı kanun ile 1993 yılı gelirlerinin vergilendirilmesinden başka, ek vergi yükü getirilmek suretiyle, kesin biçimde geriye yürütülerek vatandaşın hukuki güvenliği sarsılmış ve aynı zamanda vergilerin belirliliği ilkesi gözardı edilmiştir. Bu durum hukuki barışı tehdit eder. Ayrıca vergi kanunlarının geriye yürütülmesi, ekonomik ve ticari hayatın istikrarını ve belirliliğini bozmuştur (TOSUNER, 1994,s.46,50).

1992 Anayasasına göre, TC hukuk devletidir. Hukukta kazanılmış haklara saygı duyulması, kazanılmış hakların herşeye rağmen korunması ana kuralardan biridir. Bu ana kural hukuk devletinde gözardı edilemez. Anayasada kazanılmış hak konusunda madde olmasa bile bu hak devletin bütün eylem ve işlemlerinde geçerlidir. Bakanlar Kurulunun yetkisini bu şekilde kullanımı dava konusu bir işlemdir. Daha da önemlisi, vergi mükelleflerinin devlete olan güvenini sarsmıştır. Vergi mükellefleri, devlete kuşku ile bakarsa, bu durumda hukuk devletinden bahsetmek zorlaşır. Ayrıca Bakanlar Kurulu kararları ile kazanılmış haklar da çiğnenmiştir. Hukuk devletinin varlığı demokrasinin vazgeçilmez bir şartı olduğundan Bakanlar Kurulunun yetkisini istikrarlı bir şekilde kullanımı önemlidir.

Arif Erginay ise, günümüz ekonomik ve sosyal şartlarındaki ani değişimlere ve özellikle gerek devlet ihtiyaçları gerekse, haksız kazanç ve servetler elde edilebilmesi bakımından, yerine göre ve ekonomik güveni sarsmayacak derecede, vergi kanunları hükümlerinin geriye yürütülmesinin uygun olduğunu, bunun sosyal adalet yönünden de savunulabileceğini öne sürmektedir (ERGINAY,1982,s.407).

Geçmiş yürümezlik ilkesi, vergi kanunları yanında, yürütme organının vergilendirme alanında düzenleme yetkisine sahip olduğu durumlarda da geçerlidir. Bakanlar kurulunun kişilere yükümlülük yükleyen düzenleyici işlemleri, idari işlemlerin geriye yürümezliği ilkesi uyarınca da geçmiş dönemlere ilişkin olarak mali yükümlülükler koyamaz ve bunları arttıramaz. Kişilere mükellefiyet yükleyen düzenleyici işlemlerin yayınlandığı tarihten sonraki olaylara uygulanacağı ve ancak bu tarihten itibaren hukuki sonuçlar doğurabileceği hukukun genel ilkelerindedir. Bu nedenle düzenleyici işlemin yürürlük tarihinin yayınından önceki bir tarih olarak saptanmış bulunması bu genel ilkeyi bozmaz ve hükme işlerlik kazandırmaz (ÇAĞAN, 1982, s.189).

Bakanlar Kurulu' nun söz konusu ilkeye aykırı hareket ederek geçmiş dönemlere ilişkin mali mükellefiyetler getirmesi ya da mevcut mükellefiyetleri arttırması durumunda gerçekleştirilen işlem sakat bir hukuki işlem niteliğindedir.

V - SONUÇ

Ekonominin vergiler yoluyla düzenlenmesi gereği, vergi sisteminde bir-takım değişikliklerin yapılması ihtiyacını ortaya koymaktadır. Bu değişiklikler yapılırken yetki devrinin zorunluluğu gündeme gelmektedir. Ancak uygulamada yerinde ve istikrarlı bir yetki kullanımı gerçekleştirilemediğinden yasama ve yürütme organları yetkilerini Anayasal ilkeler doğrultusunda kullanamamışlardır. Böylece çoğu durumda sosyal hukuk devleti ilkeleri zedelenmiştir. Bu nedenle vergilendirme yetkisini kullanırken bu yetkinin ileriye ve geriye olan sınırlarını çok iyi belirlemek gerekmektedir. Yetki kullanımının olumsuzluklarını bertaraf etmek için yetkiye tamamen sınır getirmek değil, yetkinin sınırını iyi çizmek önemlidir.

Bu bakımdan yetkinin sınırını iyi çizmek; sadece anayasa' da bu sınırı belirlemekle olmaz, aynı zamanda sınırı çizilen bu yetkiyi söz konusu sınırlar içinde en iyi şekilde kullanacak kişilerin eline bırakmakla da olur.

THE TIME DIMENSION OF TAXATION

(SUMMARY)

Tax Laws are come into force, remained in effect and can be executed to past and future events in certain conditions. So as not to adapt to these principals tax equity is damaged, gained rights are neglected and the trust of tax payers to government is damaged.

KAYNAKÇA

- AZRAK Ülkü, "Türk Anayasa Mahkemesi, Anayasa Düzenlemesindeki Yeri, Teşkilatı - Fonksiyonları", İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, C:XXVIII , Yıl: 1962.
- BATIREL Ömer Faruk, " Anayasal Bütçe Politikası ve Denk Bütçe Önerisi" Ekonomik Anayasa Sempozyumu, DEÜ - İİBF - Maliye Bölümü, 28 - 29 Mayıs 1992.
- BILGE Necip, "Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarının Geriye Yürümezliği Sorunu", Mali Hukuk Dergisi, S. 27, (Mayıs - Haziran) 1990.
- ÇAĞAN Nami, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1982.
- ÇAĞAN Nami, " Anayasa Tasarısında Vergi ve Benzeri Mali Yükümlülükler", Vergi Dünyası Dergisi, S:13, Eylül 1982.
- ÇAĞAN Nami, " Anayasa Çerçevesinde Kamu Maliyesinin Parlamenter Kon-

trolü", **Anayasa Yargısı Sempozyumu**, 5. Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara 1986.

ERGINAY Akif, " Salih Şanver' in Vergi Ödevi Konusundaki Bildirisi Üzerindeki Görüşler", **Çağdaş Ekonomik ve Sosyal Haklar ve Ödevler Sempineri**, İTİA, Ekonomi Fakültesi, İstanbul 5-6-7 Şubat 1982.

KIRBAŞ Sadık, **Vergi Hukuku - Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, 5. Baskı, Adım yayınları, Ankara 1992.

KUZU Burhan, "Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarının Geriye Yürümezliği Sorunu", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Ord. Prof. Dr. Sulhi Dönmezer' e Armağan, S:1 - 4, C:LII, 1986 - 87, İstanbul 1987.

LÜTEM İlhan, **Dünya Anayasalarında İnsan Hakları**, Birleşmiş Milletler İnsan Hakları ve Ana Hürriyetleri Sağlama ve Koruma Türk Grubu Yayınlarından, Balkanoğlu Matbaacılık, 1956.

ÖNCEL Mualla/KUMRULU Ahmet/ÇAĞAN Nami, **Vergi Hukuku**, Ankara Ün. Yay. No:494, Ankara 1992.

SUNSTEIN Cass R, "Constitutionalism, Prosperity, Democracy: Trastion in Eastern Europe", **Constitutional Political Economy**, Vol: 2, No:Fall 1993.

TOSUNER Mehmet, " Vergi Hukuku İlkeleri ve Yüksek Mahkemelerin Kararları Işığında Net Aktif Vergisinin Değerlendirilmesi", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 2, s. 20, Ağustos 1994.

TÜRK Hikmet Sami, " Sosyal Hukuk Devleti", **Halkevleri Dergisi**, Yıl 9, S. 91, Mayıs 1974.

TÜRK İsmail, **Kamu Maliyesi**, 1. Baskı, Turhan Kitabevi Yayınları, Adalet Matbaacılık, Ankara 1992.

ULUATAM Özhan, **Örnekler, Belgeler ve Mahkeme Kararlarıyla - Vergi Hukuku - Genel Esaslar ve Vergiler**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara 1995.