

TÜRKİYE'DE GERİYE DOĞRU VERGİLEME VE VERGİNİN HUKUKİLİĞİ İLKESİNİN İHLALİ

Prof. Dr. Coşkun Can Aktan*

Araş. Gör. Ufuk Gencil**

I. GİRİŞ

Devlet, vatandaşların can ve mal güvenliğinin korunması ve aynı zamanda kamu hizmetlerin sunulması için vergileme yetkisine sahip bulunmaktadır. Vergileme yetkisinin meşruiyeti, devletlerin sahip olduğu bu mali gücü hukuki olarak kullanmalarına ve aynı zamanda konulan vergi ve diğer mali yükümlülüklerin vatandaşlar üzerinde ağır bir yük oluşturmamasına bağlı bulunmaktadır. Vergilendirme yetkisinin hukuki sınırları, vergilerin meşruiyeti için çok önem arzeden bir konudur. Ne var ki, uygulamada hükümetler ideal vergileme ilkelerinden (adalet-eşitlik, genellik, istikrar, tarafsızlık, etkinlik, basitlik vs.) uzaklaşabilmekte ve zaman zaman keyfi, haksız ve hukuk-dışı vergiler yürürlüğe koyabilmektedirler. Vergilerin hukukiliğini ve dolayısıyla meşruiyetini ortadan kaldıran uygulamalardan birisi de geriye doğru vergilemedir. Bu araştırmada genel olarak geriye doğru vergileme ele alınmakta, Türkiye'de geriye doğru vergileme uygulaması özetlenmekte ve

* Dokuz Eylül Üniversitesi , İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü Öğretim Üyesi

** Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Bölümü Araştırma Görevlisi

sonuç olarak hukuk devleti açısından ciddi bir sorun teşkil eden bu konu ile ilgili olarak öneriler sunulmaktadır.

II. GERİYE DOĞRU VERGİLEME

Geriye doğru vergileme (retroactive taxation), hükümetler tarafından çıkarılan yasalar çerçevesinde daha önce yürürlükte bulunan vergi ve mali yükümlülüklere ilave yeni bir vergi ve mali yükümlük getirilmesi veya mevcut vergi ve mali yükümlülüklerin oranlarında bir artış yapılması şeklinde tanımlanabilir. Başka bir ifadeyle, geriye doğru vergileme, yasal düzenlemelerle gelir, servet, harcama ve diğer kaynaklar üzerinden alınmakta olan vergilere geçmişe yönelik olarak daha sonra ilave bazı yeni vergi(ler) konulması ya da daha önce yürürlükte olan vergilerin oranlarında geçmişe yönelik olarak artışlar yapılması anlamına gelmektedir¹.

Geriye doğru vergilemeden sözdebilmek için şu şartlardan herhangi birisinin gerçekleşmiş olması gerekir:

- Yürürlükte olan bir vergi ve mali yükümlülüğe ilave ek vergi ve mali yükümlülük getirilmesi ve bu verginin daha önceki mali yıllarda elde edilen gelir, servet ve harcamalara uygulanması; Örneğin, uygulanmakta olan şahsi gelir vergisine ek olarak “ek gelir vergisi” adı altında bir vergi konulması ve bu verginin daha önceki yıllarda elde edilen gelirler (kazançlar ve iratlar) üzerinden alınması.
- Önceki yıllarda yürürlükte olan vergi ve mali yükümlülüklerin oranlarında artışlar yapılması ve vergi yükümlülerinden ek olarak

¹ Teorik düzeyde geriye doğru vergileme konusunu ele alan çalışmalar için bkz: M.J. Graetz, “Retroactivity Revisited.” Harvard Law Review No 98, 1985. pp.1820-41; S. Leumore, “The Case for Retroactive Taxation”, Journal of Legal Studies No 22, 1993, pp. 265-307; R.H. Fallon, Jr. & D.J. Meltzer, “New Law, Non-retroactivity, and Constitutional Remedies” Harvard Law Review No: 104, 1991, pp.1731-1833. Bu konuda oldukça yararlı özet bir çalışma için bkz: Leumore,1998.

hesaplanacak vergileri ve mali yükümlükleri ödemeye zorlanması; Örneğin, önceki yıl gelirleri üzerinden yüzde 25 oranında alınan bir düz oranlı gelir vergisinin, yeni çıkarılan bir yasayla yüzde 30 oranına yükseltilmesi ve aradaki yüzde 5 farkın ödenmesinin talep edilmesi.

Önemle belirtelim ki, geriye doğru vergilemeden söz edebilmek için mutlaka daha önce yürürlükte olan bir vergi yasasının mevcut olması gerekir.

Burada dar anlamda tanımlamaya çalıştığımız geriye doğru vergileme kavramı daha geniş anlamda şunu ifade etmektedir: Daha önce yürürlükte olmamakla beraber yeni bir vergi yasası ile geriye doğru bazı vergiler ve mali yükümlülükler konulabilir. Örneğin, bir ülkede sadece gelir üzerinden alınan bir verginin mevcut olduğunu, servet üzerinden alınan bir verginin olmadığını varsayalım. Hükümet, servet üzerine yeni bir vergi koymakla esasen bir anlamda daha önce vergisi ödenmiş “biriktirilmiş gelirin” bir kısmına deyim yerindeyse el koymaktadır. Eğer, daha önce servet vergisi adı altında bir vergi olsa idi, vergi yükümlüleri belki de servet biriktirme yerine tüketimi tercih edebileceklerdi. Ancak, daha sonra biriktirilmiş gelir (servet) üzerinden bir vergi talep edilmesi bir anlamda geriye doğru vergileme anlamına gelmektedir. Hiç şüphesiz, bu tür yeni bir vergi konulmasının meşruiyeti tartışmaya açıktır. Hemen belirtelim ki, bizim bu araştırmada ilgilendiğimiz geniş anlamda değil, dar anlamda geriye doğru vergilemedir.

Hükümetler, geriye doğru vergilemeye –dar anlamda- niçin başvururlar? Bu sorunun cevabını araştırmak önem taşımaktadır. Zira, vergileme yetkisinin meşruiyet çerçevesinde kullanılıp kullanılmadığını değerlendirmek açısından bu konuyu ele almak gerekmektedir.

Geriye doğru vergilemeye başvurulmasının nedenlerini iki farklı açıklama ile ele alabiliriz:

İlk olarak beklenmedik savaş, doğal afet gibi olağanüstü durumlarda devletin ilave bir kaynağa ihtiyacı olabilir. Bu durumda hükümetlerin belki de kaçınılmaz olarak geriye doğru vergilemeye yönelmesi söz konusu olabilir.

İkinci olarak, hükümetler savaş, doğal afet gibi olağanüstü durumlar söz konusu olmaksızın çeşitli nedenlerle (ekonomik kriz, gelir ve servet dağılımının düzeltilmesi vs.) geriye doğru vergilemeye başvurabilirler.

Tarihi süreç içerisinde bir çok ülkede her iki uygulama da mevcut olmuştur.

Etkileri ve boyutları yüksek olan savaş ve doğal afetler karşısında acaba geriye doğru vergilemeye başvurulması doğru mudur? Bu ilk durumda “zaruret” faktörü gerçek anlamda mevcut ise geriye doğru vergilemenin meşruiyet açısından sorgulaması daha ılımlı bir şekilde yapılabilir.

Fakat, ikinci durumda yani, ciddi ve ikna edici manada bir neden olmaksızın hükümetlerin geriye doğru vergilemeye başvurmaları sözkonusu olabilir ve bu durumda meşruiyet sorunu hiç şüphesiz daha belirgin biçimde ortaya çıkmaktadır.

Öte yandan, literatürde vergi yasalarının geriye yürümezliği ilkesi ile ilgili olarak "gerçek geriye yürüme" ve "gerçek olmayan geriye yürüme" ayrımı yapılmaktadır. Gerçek geriye yürüme, bir vergi kanununun, kanun koyucu tarafından eski kanun döneminde tamamlanmış hukuki durum, ilişki ve olaylara uygulanmasıdır. Gerçek olmayan geriye yürüme ise vergi kanunlarının eski kanun yürürlükte iken başlamakla beraber, henüz tamamlanmamış hukuki durum, ilişki ve olaylara uygulanmasıdır. Mahkeme kararlarında ve doktrinde kural olarak gerçek geçmişe yürüme anayasaya aykırı, gerçek olmayan geriye yürüme ise anayasaya uygun sayılmaktadır. Bu kuralın; kişilerin kanun değişikliğini ve bu değişikliğin geriye yürüyeceğini öngörebilmesi (örneğin medyada haber yer almışsa), daha önce bir hukuk kuralı bulunmaması veya var olan kuralın açıkça anayasaya aykırı olması, kamu yararının kişilerin hukuki

güvenlerinden baskın olması gibi istisnaları bulunmaktadır. Bu istisnaların belirlenmesinde ölçüt, ödevlilerin hukuki güvenliklerinin korunmaya değer olup olmamasıdır (Çağan,1982:181-84.).

Bu temel açıklamalardan sonra şimdi “hukuk devleti” açısından geriye doğru vergileme konusunu ele almaya çalışalım.

III. HUKUK DEVLETİ AÇISINDAN GERİYE DOĞRU VERGİLEME

Bilindiği üzere, idare edilenlerin hukuk güvenliğini sağlayan ve adaletli bir devlet düzeni ortaya koyan yönetim, “hukuk devleti” olarak ifade edilir. Hukuk devleti anlayışının öncelikli şartı, devlet ile onu temsil eden yöneticilerin hukuk kurallarına bağlı olmasıdır. Böylece temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması sağlanır. Bu güvenceyle, temel hakların anayasalarda düzenlenmesi; bu hakların ancak anayasada belirlenen koşullara ve ölçülere uyularak kanunlarla sınırlandırılması; yasama ve yürütme organlarının yaptığı işlemlerin bağımsız yargı organlarının denetimine tutulması söz konusudur.

Hukuk devleti ilkesinin benimsenmesi ile bireylere hukuk güvenliği sağlanmış olur. Hukuk devleti kavramı, yukarıda da ifade edildiği üzere yönetilenlere hukuk güvenliği sağlayan devlet düzenidir. Hukuk devletinde devlet sadece yasaları çıkarmaz, bu kurallara uygun davranır. Hukuk devleti ilkesi kendi içinde aşağıdaki ilkelerin geçerli olması sonucunu doğurmaktadır(Erüz,2000:102).

- Yasaların genelliği ilkesi,
- Yasa önünde eşitlik ilkesi,
- Kazanılmış haklara saygı ilkesi (Yasaların geriye yürümezliği ilkesi)
- Temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması ilkesi,
- Yasaların anayasal denetim ilkesi,
- İdari işlemlerin hukuki denetim ilkesi.

Hukuk devletinin hukuk güvenliği ilkesi, herkesin bağı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutumunu ve davranışlarını buna göre güvenle düzene sokabilmesi anlamına gelir. Kişilerin davranışlarını düzenleyen kurallar onlara güvenlik sağlamalıdır. Bu güvenliğin sağlanabilmesi her şeyden önce, devletin kendi koyduğu hukuk kurallarına kendisinin de uymasına bağlıdır. Hukuk güvenliği ilkesinin vergi hukukunda özel bir önemi vardır. Bu ilke vergi yükümlülerinin, hak ve özgürlük alanlarına devletin vergilendirme aracılığı ile yaptığı müdahaleleri önceden görmelerini ve durumlarını buna göre ayarlamalarını gerektirmektedir. Kişiler böylece geleceğe yönelik planlarını buna göre yapabilecekler, vergilendirmede keyfilik de önemli ölçüde önlenilecektir. Hukuk güvenliği ilkesi vergilendirmenin belirliliğini, vergi hukukunda kıyas yasağını ve vergi yasalarının geriye yürümezliği ilkesini içermektedir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2000:45-46.).

Kural olarak, kanunların uygulanması yürürlüğe girdikten sonraki dönemi kapsar. Hukukun bu genel kuralının amacı, hukuka olan güveni sarsmamak ve herkesi bir işlemi yaptığı sıradaki kurallarla sorumlu tutmaktır. Bu nedenle hukuk kuralları ilke olarak geriye yürümez. Bu kural, kazanılmış (müktesep) hakları korumak için kabul edilmiştir ve “kanunların geçmişe yürümemesi (makale şamil olmaması)” olarak adlandırılır. Bir yasanın uygulaması ancak yürürlüğe girdiği tarihten sonraki olay ve ilişkileri kapsar. Bu, hem özel hem kamu hukuku alanındaki yasalar için geçerli olan bir ana kuraldır.

Diğer kanunlarda olduğu gibi vergi kanunlarında da “geriye doğru yürütülme kuralı” geçerlidir. Bu kural vergi kanunları açısından da çok önem taşır. Vergi kanunlarının geriye yürütülmesi ciddi haksızlıklar ve adaletsizlikler yaratabilir. Kanunların geriye doğru yürütülmesi devlete olan güveni sarsar.

İdeal vergi sisteminde ödenecek vergiler keyfi değil, kesin, açık ve belirli olmalıdır. Vergi idaresinin yükümlülere karşı keyfi vergileme işlemlerinde

bulunmalarına olanak vermemek için, vergi tutarının yanısıra, ödeme şekli ve zamanına ilişkin uygulamaların da aynı özellikleri taşıması gerekir².

Vergiler kanunlara dayanılarak alınırlar. Vergilerin kanuniliği ilkesi, hem nelerin, kimlerin, ne kadar, ne zaman vergilendirileceğini ortaya koymakta, hem de vergilendirmenin hukuka uygunluk denetimine zemin hazırlamaktadır. Bu ilkenin anlamı, çağdaş demokratik ülkelerde "kuvvetler ayrılığı" veya "kuvvetler dengesi" ilkeleri çerçevesinde, vergilendirme yetkisine yasama organının sahip olmasıdır. Buna göre, herhangi bir verginin alınabilmesi için genellikle kanuna dayalı olması gerekir. Nitekim "kanunda yazılı olmadan vergi alınmaz" kuralı bir çok devletin anayasasında hükme bağlanmıştır. Maliye alanında "kanunsuz vergi olmaz" kuralının iki kaynağı vardır. Bunlardan ilki "temsilsiz vergi olmaz" ilkesidir. Bu ilkenin temelinde vergi yükümlülerinin yasama organında temsil edildikleri, dolayısıyla kendilerine salınacak vergilere peşinen rıza gösterdikleri varsayımı yatmaktadır. "Kanunsuz vergi olmaz" kuralının ikinci temeli ise "hukuk güvenliği" ilkesidir. Buna göre yükümlü, vergi idaresinin keyfi uygulamasına karşı (geriye yürütme, yorum ve kıyas konularında) korunmaktadır (Karakoç,1995:69-70). Vergilendirme, devletin kişilerin hak ve özgürlük alanlarına yönelttiği en etkin müdahalelerden biri olduğu için bu müdahalenin hukuki sınırlarının belirlenmesi önem taşımaktadır.

Hukuki güvenliği ilkesi gereğince vergi yasalarının geriye doğru yürümemesi gerekir. Kişiler gelecek dönemlerle ilgili yatırım, tasarruf, tüketim gibi kararlarını yürürlükteki mevzuata göre belirlerler. Yeni çıkan bir yasanın geçmiş dönemlere uygulanması ödevlilerin vergi yükünü artıracak gibi devlete olan güvenlerini de sarsar. Kişilerin planlarında sapmalara yol açan bu durum ödevlilerin çalışma kararlarını etkileyebileceği gibi mali yönden zor durumda kalanların işlerine son vermelerine yol açabilir. Bunun iki boyutu vardır: İlk

² İdeal vergi sisteminde bulunması gereken ilkeler için kapsamlı bir çalışma için bkz: Aktan,2000:11 vd.

olarak özellikle gelişmekte olan ÷lkeler için en önemli amaçlardan birisi olan ekonomik büyüme ve kalkınma olumsuz etkilenir. İkinci olarak da geriye doğru vergileme ile vergi gelirlerini artırmayı düşünen yönetim uzun vadede elindeki mevcut kaynakları da kaybedebilir.

Yasaların geçmişe yürümeme kuralının istisnası vardır. Bazı durumlarda yeni yasa, eski yasa dönemindeki olay ve ilişkilere uygulanabilir. Buna "yasaların geçmişe etkisi" ya da "yasaların geriye yürümesi" denir. Beklenen haklara eski yasa değil, yeni yasa uygulanır. Buna karşılık kazanılmış haklara yeni yasa uygulanmaz. Yasaların geriye yürümesi kamu düzeni ve genel ahlakı ilgilendiren kurallar için söz konusudur (Gözübüyük,2000:73.).

Hukuk devleti açısından, sadece vergi kanunlarının değil, bütün kanunların geriye dönük yürütülmemesi gerekir. Bazı yazarlar, savaş ve diğer olağanüstü durumlar (deprem, ekonomik buhran vs.) ortaya çıktığında, yasama organının ya da vergileme yetkisini kısmen elinde bulunduran hükümetlerin geriye dönük vergi ve benzeri ek mali yükümlülükler getirmesinin haklı görülebileceğini belirtmektedirler. Bu görüşe katılmayanlar ise vergilemenin hiç bir şekilde geriye doğru yürütülmemesi gerektiği görüşündedirler.

IV. TÜRKİYE'DE GERİYE DOĞRU VERGİLEME

Türkiye Cumhuriyeti Anayasalarında vergi yasalarının geriye yürümezliğine ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak 1961 Anayasasının Kurucu Meclis'te görüşülmesi sırasında 61. maddeye bu yönde bir hüküm eklenmesi önerilmişse de, öneri reddedilmiştir. Prof. Feyzioğlu, Kurucu Meclis'te 61. maddeye, "vergi kanunlarının geriye yürütülemeyeceği" ibaresinin konulmasını veya Anayasanın 33. maddesinde vergi cezaları bakımından kabul edilen hükme koşut olarak, "kimse vergi borcunu doğuran olayın vukuundan önce yürürlükte bulunmayan kanunlara göre vergilendirilemez" hükmünün eklenmesini

önermiştir. Bu öneri, Prof. N. Bilge tarafından da desteklenmiştir. Ancak öneri reddedilmiştir (Çağan,1982:180.).

Meşrutiyet dönemi mevzuatında olan, Kavanin ve Nizamatin Usul-i Neşir ve İlanı hakkındaki 18.7.1327 tarihli Kanunun 5. maddesinde, hiçbir kanun ve nizamın makale şamil olmayacağı (geriye yürümeyeceği) konusunda bir hüküm vardır. Fakat bu kanun 23.7.1928 tarih ve 1322 sayılı Kanunların ve Nizamnamelerin Sureti Neşir ve İlanı ve Mer'iyet Tarihi Hakkında Kanun'la yürürlükten kaldırılmıştır. 1982 Anayasası'nın 38. maddesi ise, kimseye işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı ceza verilemeyeceğini belirtmek suretiyle bu konuya ancak ceza hukuku açısından değinmiştir. Bu çerçevede 765 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 2. ve 10 maddelerinde hükümler yer almaktadır. Ayrıca Medeni Kanun'un tatbiki hakkındaki kanunların, kanunların makabline şümulü kenar başlığını taşıyan birinci maddelerinde kanunların geriye yürümemesi kuralı açık bir şekilde ifade edilmiştir (Bilge,2000:193-94.).

Ülkemizde kanunların yürürlük tarihi genellikle ilgili kanun metninin sonunda belirtilir. Eğer bir kanunun yürürlük tarihi belirtilmemişse, bu takdirde 1322 Sayılı Kanunların ve Nizamnamelerin Sureti Neşir ve İlanı ve Mer'iyet Tarihi Hakkında Kanun'a göre, Resmi Gazete ile yayımı takip eden günden itibaren kırk beş gün sonra yürürlüğe girer.

Bu genel bilgilerden sonra şimdi vergi mevzuatımızda geriye doğru vergileme uygulamalarını özetlemeye çalışalım. Türk vergi sisteminde günümüze değin pek çok kez vergi kanunlarının geçmişe dönük yükümlülükler getirdiği bilinmektedir. Ülkemizde geriye dönük olarak getirilen başlıca vergileri şu şekilde özetleyebiliriz.

4.7.1931 tarih ve 1837 sayılı Bina Vergisi Kanunu (m.43) ve 6.7.1931 tarih ile 1839 sayılı Hayvanlar Vergisi Kanunu'nun (m.28) 1.6.1931 tarihinden itibaren geçerli oldukları hükme bağlanmıştır. 7338 sayılı Veraset ve İntikal vergisi

8.6.1959 tarihinde yürürlüğe girdiği halde kanun metnine konan bir geçici madde ile 1.3.1957 tarihinden sonra gerçekleşen ölüm ve intikaller dolayısıyla yapılmış olan tarhiyatın yeni kanun hükümlerine göre düzeltilmesi ve bu düzeltmeye göre fazla alınmış vergilerin varsa mükelleflerine ret ve iade olunacağı hükme bağlanmıştır. Böylece kanun iki seneden fazla bir süre geriye yürümüştür.

Kurumlar vergisinde 30.12.1960 tarih ve 192 sayılı kanunla (Geçici m.2) vergi oranı % 10'dan % 20'ye çıkartılmış ve bu yeni oranın 1960 yılı kazançlarına da uygulanacağı kabul edilmiştir. Bu oran da 27.3.1969 tarihinde 1137 sayılı kanunla (geçici m.3) % 25'e çıkartılmış ve yeni oranın, kurumların 1968 yılı kazançlarına uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Bu değişikliklerle vergiyi doğuran olay zamanında geçerli olan vergi oranları yerine yeni kanunla getirilen oranlar geriye dönük olarak kabul edilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nu değiştiren 24.12.1980 tarih ve 2362 sayılı kanunun geçici 1. maddesinde bu kanunla değiştirilen vergi oranlarının (m.25) kurumların 1980 takvim yılı kazançlarına da uygulanacağı belirtilmiştir. Geçici 6. maddede de, kanunla kabul edilen yeni vergi kesintisi oranlarının kanun değişikliğinin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren, 1980 ve daha önceki yıllara ait kurum kazançlarından nakden veya hesaba ödenen veya tahakkuk ettirilen iratlar için de geçerli olacağı hükme bağlanmıştır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 24.12.1980 tarih ve 2361 sayılı kanunla eklenen geçici 9. maddesinde, kurumların 1980 takvim yılı karlarından kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımlarına, Gelir Vergisi Kanunu'nun değişik 111. maddesinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

26.11.1980 tarih ve 2348 sayılı "197 sayılı Motorlu Kara Taşıtları Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun", motorlu taşıtlar vergisi tarifesini değiştirmiş ve verginin tarh zamanı mali yılın ilk ayı (Mart) geçmesine rağmen, ikinci taksit ödeme süresi dolmadığından bu değişik tarifelerin, ikinci

taksit bakımından geçerli olması hükme bağlanmıştır. İki taksidi birden ödeyenler ikinci taksit için yeni kanunla oluşan vergi farkını ödemekle yükümlü tutulmuşlardır (Geçici m.3).

Yasa koyucu, ödevlilerin aleyhine olarak geçmişe yürüttüğü bu hükümlerden gelir ve kurumlar vergisi ile ilgili olanlarda verginin "tarh zamanı"nın geçmediği, motorlu taşıtlar vergisinde de "ödeme zamanı"nın geçmediği gerekçesine dayanmıştır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2001:48.).

Ülkemizde 1994 yılında yürürlüğe konulan 3986 sayılı Kanun ekonominin içinde bulunduğu darboğazdan kurtulması amacıyla bir takım yeni vergiler ve ek mali yükümlülükler getirmiştir. Söz konusu yasanın en önemli özelliği, bir önceki yıl gelirlerinin vergilendirilmesidir. 3986 sayılı yasa ile Ekonomik Denge Vergisi, Net Aktif Vergisi, Ek Gayrimenkul Vergisi ve Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi gibi yeni vergiler ve/veya ek mali yükümlülükler getirilmiştir. Örneğin, 3986 sayılı yasanın 5. maddesinde bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri ile işletme hesabı esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden bir defaya mahsus olmak üzere Net Aktif Vergisi alınacağı belirtilmiştir. İlk gruptaki mükelleflerden 1993 yılı bilançolarındaki net aktifleri veya aynı dönemdeki gayri safi hasılatları üzerinden verginin net aktif değerinin yüzde 1.5; gayri safi hasılatın ise binde 5'i oranında alınacağı; bu ikisinden hangisi yüksek ise o miktarın ödeneceği belirtilmiştir. İşletme hesabı esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri ise 1993 hesap dönemine ait envanter ve amortisman kayıtlarında yer alan varlıklar veya bunların 1993 hesap dönemi gayri safi hasılatları üzerinden yine yukarıda belirtilen oranlarda vergi ödeyeceklerdir. Serbest meslek erbabı mükellefler ise gayri safi hasılatlarının yüzde 2'si oranında vergi ödemekle yükümlü tutulmuşlardır. İlgili yasada her mükellefin ödeyeceği net aktif vergisinin 10 Milyon TL'den az olamayacağı da karara bağlanmıştır.

26.11.1999 tarih ve 4481 sayılı yasa da geriye doğru vergileme açısından bir başka örnektir. Söz konusu kanunun amacı 17 Ağustos ve 12 Kasım tarihlerinde meydana gelen depremin yol açtığı ekonomik kayıpların giderilmesi olarak belirtilmiştir. Söz konusu yasa ile yeni bazı vergiler konulmuş, ayrıca bazı vergi kanunlarında değişiklikler yapılarak yeni bir takım mükellefiyetler getirilmiştir. Söz konusu 4481 sayılı yasa ile getirilen yeni bazı vergiler şunlardır: Ek Gelir Vergisi, Ek Kurumlar Vergisi, Ek Götürü Ticari Kazanç Vergisi, Ek Götürü Serbest Meslek Kazancı Vergisi, Ek Ücret Gelir Vergisi, Ek Emlak Vergisi, Ek Motorlu Taşıtlar Ek Vergisi, Özel İletişim Vergisi, Özel İşlem Vergisi, Faiz Vergisi. Söz konusu yasanın 2. maddesine göre gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri 1998 yılı gelir ve kurumlar vergisi matrahları üzerinden yüzde 5; 1998 yılı ticari ve mesleki kazançları götürü usulde tespit edilen gelir vergisi mükelleflerinin, 1998 yılına ilişkin götürü matrahları üzerinden yüzde 5; ücretlilerin elde ettikleri ücretlerinin gelir vergisi matrahı toplamı üzerinden yüzde 5 vergi ödenecektir.

Söz konusu kanunun 16. maddesinde ise faiz vergisi adı altında yeni bir vergi ihdas edilmiştir. Bu vergi de geriye doğru vergileme öngörmüştür. 16. madde şu şekildedir: “1.1.2000 tarihinden itibaren uygulanmak üzere, 1.2.1999 tarihinden önce ihraç edilmiş bulunan Devlet İç Borçlanma Senetlerinden (Özel Tertip Devlet Tahvilleri ve döviz cinsinden tahviller hariç)³;

1)İskontolu tahvil ve bonolara ödenen faizlerden, 1.2.1999 tarihinden itibaren;

a)Vadesine 1-91 gün kalanlarda yüzde 4,

b)Vadesine 92-183 gün kalanlarda yüzde 9,

c)Vadesine 183 günden fazla kalanlarda yüzde 14,

2)Üç yıl vadeli değişken faizli üç ayda bir kupon ödemeli tahvil faizlerinden yüzde 19 oranında ödemeyi yapanlar tarafından faiz vergisi kesilir.”

³ Bkz: 26.11.1999 tarih ve 23888 sayılı Resmi Gazete

Maddenin son fıkrasında ise “1.12.1999 tarihinden sonra ihraç edilmiş bulunan devlet iç borçlanma senet faizleri bu vergiye tabi tutulmaz” hükmü yer almaktadır. Dikkat edilirse 4481 sayılı yasa ileriye doğru herhangi bir “faiz vergisi” yükümlülüğü getirmemekte, tam aksine geriye doğru bir vergileme öngörmektedir.

Yine ithalatta haksız rekabet hallerinden dampinge veya sübvansiyona konu olan ithalatın sebep olduğu zarara karşı bir üretim dalının korunması amacıyla yapılacak işlemleri ve alınacak önlemleri kapsayan ithalatta haksız rekabetin önlenmesi hakkında kararın 6. maddesi vergilerin geriye dönük uygulanmasına ilişkin esaslar başlığını taşımaktadır. Bu maddeye göre⁴; dampedli mallar için; zarara yol açan dampedli ithalatın daha önce de yapılmış olması veya ithalatçının, ihracatçının damping yaptığını ve bu uygulamanın zarara yol açacağını bilmesi veya bilecek durumda olması ve kısa bir dönem içinde ve zarara yol açacak miktarda dampedli ithalatın gerçekleştirilmiş olması nedeniyle, uygulanacak kesin önlemin iyileştirici etkisinin azalacağını belirlenmesi halinde tespit edilen vergiler geriye dönük olarak uygulanabilir.

Sübvansiyonlu mallar için; kısa bir dönem içinde giderilmesi güç bir zarara yol açacak miktarda, GATT 1994 ve Sübvansiyonlar ve Telafi Edici Tedbirler Anlaşması hükümlerine aykırı sübvansiyonlara konu olan ithalatın yapılmış olması ve böyle bir zararın tekrarının önlenmesinin gerekli görülmesi halinde geriye dönük uygulama yapılabilir.

Yukarıdaki iki fıkrada sözü edilen geriye dönük uygulama, soruşturmanın başlangıç tarihinden öncesine gitmemek kaydıyla, geçici önlemlerin alındığı tarihten itibaren geriye 90 gün ile sınırlı olup, geriye dönük uygulama konusunda ithalatçılara görüşlerini bildirme fırsatı tanınır.

⁴ Bkz: 30.10.1999 tarih ve 23861 sayılı Resmi Gazete

Dampınglı veya sübvansiyonlu mallar için verilen bir taahhüdün ihlal edilmesi halinde de, taahhüdün ihlal edildiği tarihten öncesine gitmemek ve geçici önlemin alındığı tarihten geriye 90 günü aşmamak üzere, geriye dönük uygulama yapılabilir denilerek verginin geriye doğru yürüyebileceği açıkça belirtilmiştir.

Son olarak 4783 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Veraset Ve İntikal Vergisi Kanunu, 4306 Sayılı Kanun, 4481 Sayılı Kanun Ve 4562 Sayılı Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun yürürlüğe girmiştir. Bu Kanun'un 4. maddesine göre daha önceden vergilendirme kapsamında olmayan kazanç ve iratlar vergilendirilmeye başlanmıştır⁵. Kanun'un 16. maddesinde yürürlüğe giriş tarihi belirlenmiştir. 16. maddeye göre kanunun 15. maddesi 31.12.2002 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde, 12 ve 13. maddeleri yayımını izleyen günde, 11. maddesi 1.2.2003 tarihinde, ve diğer maddeleri 1.1.2003 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmektedir. Böylece kanunun bir çok maddesi 8 günlük bir dönem için de olsa geriye doğru yürümüştür.

Vergi Usul Kanunu'na göre, "Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar" (VUK m.19). Vergiyi doğuran olayların meydana gelmesinden sonra yeni kanunların vergi oran ve tarifelerine ilişkin hükümleri uygulanacağı için yukarıda belirtilen geriye doğru yürümleri gerçek anlamda "geçmişe yürüme" olarak değerlendirmek gerekir.

Türk Hukukunda "gerçek olmayan geçmişe yürüme" durumuna 1.1.1961 tarihinde yürürlüğe giren 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun tahakkuk zamanaşımı süresini üç yıldan beş yıla çıkartması ve bu sürenin, eski kanunun

⁵ Bkz: 09.01.2003 tarih ve 24988 sayılı Resmi Gazete

yürürlüğü sırasında üç yıllık süreyi doldurmayan vergi alacaklarına uygulanması örnek olarak verilebilir. Burada yeni zamanaşımı süresinin, eski kanun zamanında tamamlanmamış hukuki ilişkilere uygulanması söz konusu olmuştur. Aynı şekilde Gelir Vergisi Kanunu'na 24.12.1980 tarih ve 2361 sayılı kanunla eklenen geçici 6. maddede, bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce taahhüde bağlanmış ve henüz bitmemiş veya bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce bitmekle beraber henüz beyan edilmemiş olan inşaat ve onarma işlerine ait kazançların Gelir Vergisi Kanunu'nun değişik 42. maddesine göre saptanacağı ve dağıtımına tabi tutulmadan işin bittiği yılın geliri olarak beyan edileceği hükme bağlanmıştır (Çağan,1982:186.).

Vergi kanunlarımızda ödevlilerin lehine olan geriye yürümelere de rastlanmaktadır. Örneğin 213 sayılı Vergi Usul Kanununa konulan geçici 6. madde ile eski kanunların yürürlükte bulunan vergi cezalarına ve hileli vergi suçlarına yönelik hükümleriyle yeni kanun hükümlerinden hangisi ödevlinin veya suçu işleyen kimsenin lehine ise o hükmün uygulanacağı esası kabul edilmiştir. Bu tür düzenlemeler hukuk devletinin güvenlik ilkesi açısından sorun teşkil etmemekle beraber ödevliler arasında eşitsizlik yaratma olasılığı bulunmaktadır.

Vergi hukukumuzda geriye yönelik vergi uygulamaları yapılmasının yanında bazı vergi kanunlarında geriye doğru yürüme kuralına yeni çıkarılan vergi kanunlarına geçici maddelerle hükümler konularak uyulmaktadır. Örneğin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu 1.1.1961 tarihinde yürürlüğe girdiği halde, geçmiş yıllara ait vergiler başlıklı geçici 1. maddesinde, 1961 takvim yılından önceki zamanlarda gerçekleşen faaliyetlerle aynı yıldan önceki sürelerle taallük edip götürü usulde vergiye tabi kazanç ve ücretlere ait vergilerin eski hükümlere göre alınacağı hükme bağlanarak kanunun geriye yürümemesi kuralı açıkça belirtilmiştir. Yine 1.3.1963 tarihinde yürürlüğe giren 197 sayılı Motorlu Kara Taşıtları Vergisi Kanunu'nun geçici 1. maddesinde "1962 ve daha önceki bütçe

yıllarına ait Hususi Otomobil Vergisi, Trafik Resmi ve bunlara ait cezaların eski hükümlere göre alınmasına devam olunur" denilmekle geriye yürümeme kuralı belirtilmiştir. Aynı şekilde kazanılmış hakların korunması konusunda da 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu örnek gösterilebilir. Kanuna konulan bir geçici madde ile önceki kanunlar gereğince geçici muafiyet almış binaların, bu muafiyetleri devam ettirilmiştir.

Görüldüğü gibi vergi kanunları, kanun koyucunun (genellikle hükümet parti veya partileri yasamanın çoğunluğunu oluşturduğu için hükümetin) iradesi doğrultusunda zaman zaman hukukun güvenlik ilkesine uymayarak geriye doğru yürütülmüştür. Oysa bazı kanunlarda bu kuralın açıkça belirtilmesi kanun koyucunun keyfi hareket ettiğini ortaya koymaktadır. Anayasasında Hukuk Devleti olduğu kabul edilen bir ülkenin vergi kanunlarının hukukun temel ilkelerine uyması gereklidir.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nda vergi yasalarının geriye yürümezliği ilkesi ile ilgili bir hüküm bulunmamasına rağmen Anayasa Mahkemesi, geriye yürütülen vergi yasalarını hukuk devleti ilkesi ve ölçülülük açısından yargısal denetime tabi tutabilir. Anayasa Mahkemesi her olayı yükümlülerin hukuk güvenliklerini ve kamu yararını karşılaştırarak inceler. Örneğin 1994 yılında bütçe açığını kapatmak için çıkarılan 3986 sayılı Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdas ile Diğer Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Erzurum Vergi Mahkemesi tarafından itiraz yolu ile Anayasa Mahkemesi'ne gönderilmiştir. Anayasa Mahkemesi Net Aktif Vergisi'nin "gayri safi hasılat" esasına göre vergilendirmeyi öngören hükümlerini (m.5,6), ödevlilerin mali güçlerine göre vergilendirilmediği gerekçesi ile Anayasa'nın 73. maddesine aykırı bularak iptal etmiştir. Mahkeme olayı yasalarının geriye doğru yürümesi açısından Anayasa'ya aykırı bulmamış ancak hukuk devleti ilkesine aykırı bulmuştur (Ays. Mahk., E. 1994/85, K. 1995/32- R.G. 28 Eylül 1995, S. 22771). Mahkeme Ekonomik Denge Vergisi'ni ise vergiyi doğuran

olayı beyannamenin verilmesi olarak kabul edip geriye yürüme saymamıştır. Ancak, Ekonomik Denge Vergisi 7.5.1994'te çıkartılmış ve 1993 yılına ilişkin Gelir Vergisi beyannameleri 31 Mart 1994'te anılan yasadan önce verilmiştir. Bu durumda beyanname verilmesi Ekonomik Denge Vergisinden önce olduğuna göre Anayasa Mahkemesinin bu kararı düşündürücüdür.

Vergi hukukunda geriye yürümezlik ilkesi sadece vergi yasaları yönünden değil, aynı zamanda yürütme organının vergilendirme alanında düzenleme yetkisine sahip olduğu durumlarda da geçerlidir. Bakanlar Kurulu'nun yükümlülük yükleyici işlemlerle geçmiş dönemlere ilişkin mali yükümlülükler getirmesi ya da mevcutları arttırması idari işlemlerin geriye yürümezliği ilkesine de ters düşer⁶. Aksi halde söz konusu işlem, yetki ögesi açısından sakatlanır. Yürütme organının bir vergi muaflığını veya vergi indirimini kaldırması veya sınırlandırması halinde, bunu geçmişte tanıdığı vergi muaflıklarını veya vergi indirimlerini kapsayacak biçimde uygulamaması gerekir. Aynı şekilde kararnamelerle veya diğer genel düzenleyici işlemlerle getirilen vergi kolaylıkları, daha önce vergilendirme kapsamına giren ve tamamlanmış hukuki durum ve olayları kapsamamalıdır⁷. Anayasa Mahkemesi'nin bir kısım vergi kolaylıklarını iptal etmesi durumunda, daha önce bu kolaylıklardan yararlanmış olanların durumları bu iptal kararından etkilenmez. Anayasa'nın 153 üncü maddesinin 5 inci fıkrası Anayasa Mahkemesi'nin verdiği iptal kararlarının geriye yürümeyeceğini açık olarak hükme bağlamıştır⁸.

⁶ DŞ. DDK, E. 1978/529, K. 1979/452, 7.12.1979 (DD, S.38-39, s.85-87)

⁷ DŞ. 7. D., E. 1964/4135, K. 1967/46, 19.01.1967 1. Kitap s.283

⁸ Anayasanın 153. maddesinin 5. fıkrası gereğince mahkeme kararlarının geriye doğru yürümemesi vergi ödevlileri açısından bazı sorunlar doğurabilir. Örneğin; geriye doğru vergileye sonucu zarara uğrayan ödevliler, mahkeme tarafından adı geçen yasa iptal edilse bile iptal kararına kadar geçen süre içinde yapmış oldukları ödemeleri geri alamazlar.

Geriye doğru vergileme bir çok sorun ve adaletsizliği de beraberinde getirmektedir. Örneğin, geriye doğru vergileme yükümlülüğü koyan 4481 sayılı yasa incelendiğinde bazı yönlerden adaletsizlikler görülmektedir.

Genel Muhasebe Kanunu'nda, her yıl vergilerin toplanabilmesi için bütçe yasası ile izin verilmesi kuralı düzenlenmiştir. Buna göre bütçenin C cetvelinde yer almayan bir gelir toplanamaz. Bu kurala uyulmaması hem belirlilik ilkesinin hem de bütçe hakkının ihlali olacaktır. Bu açıdan geriye doğru yürüyen vergiler bütçe ilkelerine de ters düşmektedir. Gerçi hükümetler bütçeyi hazırlarken C cetvelinde vergi kanunlarını tek tek saymakta ve sonuna da "diğer mevzuat" adı altında bir hüküm ekleyerek unutulmuş ve/veya yeni vergiler için kendilerine açık bir kapı bırakmaktadırlar. Bu hüküm, yasal olarak uygun olsa bile C cetvelinin varlığına ve bütçenin önceden izin alma prensibine aykırıdır.

Kamu harcamalarını karşılamak için en sağlıklı kaynak olan vergilerin kullanılması doğaldır. Ancak gelir seviyesini yükseltmek ve daha rahat yaşamak amacındaki ülkenin bütün bireylerini yakından ilgilendiren vergiler konusunda adım atmak kolay değildir. Yapılması düşünülen her değişiklik, karşısında kendi gücünü oluşturacak ve baskı mekanizmalarını harekete geçirecektir. Dolayısıyla her geçen gün daha da artan harcamaları karşılayabilmek için gelir kaynağı olarak kullanılan vergi konusunda yapılmak istenen değişiklikler için amaç, kısa sürede hazineye para girişi sağlamak olduğundan çok aceleci davranılmakta ve daha adaletsiz kabul edilen yollara başvurulmaktadır. Bu da kısa vadede çözüm gibi görünmekle birlikte, aslında bütün dengeleri alt üst eden ve sürekli reform kısır döngüsüne sebep olan bir sorunun kaynağı olmaktadır (Çetin,2000:102-103.).

Vergi politikası hükümetlerin elindeki en önemli araçlardan biridir. Vergi politikaları ile beklenen hedeflere ulaşılabilmesi öncelikle vergi sisteminin istikrarına bağlıdır. Vergi sisteminin istikrarlı olmaması bir çok soruna yol açmaktadır. Örneğin yatırımcı yatırım yapmadan önce yatırımın vergiden

sonraki getirisini analiz eder. Elde ettiği tutar kendisi için tatmin edici düzeyde ise yatırıma başlar. İstikrarlı olmayan bir vergi sisteminde bu hesaplamaları doğru yapabilmek zordur. Geleceği net göremeyen yatırımcı girişimde bulunmayacaktır. Bu nedenle ölkemize giren doğrudan yabancı sermaye miktarı çok düşüktür. Bunun yanında yeni getirilen mali yükümlölükler, üreticileri zor duruma sokmakta ve bazılarının faaliyetlerini sona erdirebilmektedir. Bu hem GSMH'nın düşmesine hem de işsizliğin artmasına yol açmaktadır. Öte yandan, istikrara kavuşturulamamış bir vergi sistemi baskı ve çıkar gruplarının sürekli etkisi altında kalacak ve onların yönlendirmeleri ile şekillenecektir. Piyasalarda güven kaybına yol açması vb. sorunlar ortaya çıkacaktır.

Geriye doğru yürüyen yasalar kayıt dışı faaliyet gösteren kişiler lehine haksız rekabet avantajı sağlamakta, piyasaları olumsuz etkilemektedir.

V. SONUÇ

Vergi kanunlarının geriye doğru yürümesi, hukuk devleti anlayışına, bu çerçevede vergilerin hukukiliği ilkesine, bütçenin önceden izin alma ilkesine ters düşmekte ve hükümetlerin keyfi uygulamalarına olanak tanımaktadır. Ortaya çıkan bu durumun hukukun genel prensiplerine aykırılığının yanında önemli boyutlara ulaşan ekonomik ve sosyal etkileri de bulunmaktadır. Geriye doğru vergileme ile yükümlülerin üzerine getirilen ek mali yükler devlete olan güveni sarsmakta, geleceğe dair kararları olumsuz etkilemekte, vergi sistemini istikrardan uzaklaştırmakta, yatırımları ve üretimi olumsuz etkilemekte, işsizliğe yol açmakta, vergisini zamanında ve eksiksiz ödeyen mükellefleri ekonomik ve psikolojik olarak yıpratmakta, ödemeyen veya kayıt dışı çalışanlara ise haksız rekabet avantajı sağlamakta ve kayıt dışılığı özendirilmekte, vergi adaletinden uzaklaşmaya yol açmaktadır.

Belirtilen bu sorunların yaşanmaması, vergi sisteminin istikrara kavuşturulmasına bağlıdır. Özellikle vergilerin geriye doğru yürütülemeyeceği hususunun açık olarak anayasada belirtilerek hiçbir şekilde vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin geriye dönük olarak uygulanamayacağı güvence altına alınmalıdır. Vergi istikrarı ile ilgili hükümlerin anayasada güvence altına alınması⁹, hükümetlerin vergi mevzuatı üzerindeki keyfiyetlerinin ortadan kaldırılmasını ve yükümlülerin geleceği daha net görmelerini sağlayacaktır.

Yaşanan ekonomik ve sosyal sorunların önlenmesi, hukuk sisteminin güvenliği ve vergi sisteminin istikrara kavuşturulabilmesi için Anayasamızda kanunların geriye doğru yürütülemeyeceğine ilişkin genel bir hüküm ve ayrıca 73. maddeye vergilendirme ile ilgili özel bir hüküm eklenmelidir.

Anayasa'da yer almasını teklif ettiğimiz genel hüküm şu şekildedir:

“Kanunlar yürürlüğe girdiği tarihten sonraki olaylar ve işlemlere uygulanır. Herhangi bir olay ya da işlem hangi kanun yürürlükte iken gerçekleşmişse kural olarak o kanun hükümlerine tabiidir. Kanunlar, geçmiş olay ve işlemlere uygulanamazlar.”

Anayasada geriye doğru vergileme konusunda mevcut Anayasamızda vergiler ile ilgili olarak 73. maddenin son fıkrasına şu eklemenin yapılmasının yeterli olacağı kanaatindeyiz:

“Kanunlar ile geçmişe dönük olarak vergi ve benzeri mali yükümlülükler konulamaz.”

⁹ Anayasal perspektiften vergi reformu konusunda bkz: Aktan,2002.

KAYNAKLAR

Aktan, C.Can, 21. Yüzyıl İçin Radikal Bir Vergi Reform Önerisi: Düz Oranı Vergi, Ankara: TOSYÖV Yayını, 2000.

Aktan, C.Can, Anayasal İktisat, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2002.

Bilge Necip, Hukuk Başlangıcı, Ankara :Turhan Kitapevi, 2000.

Çağan Nami, Vergilendirme Yetkisi, İstanbul :Kazancı Hukuk Yayınları, 1982.

Çetin, M.Ali, "Vergi Sistemimizde İstikrar ve Reform İlişkisi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 143. Ağustos 2000.

Erüz Ertan, "4481 Sayılı Kanun'un, Kanunların Geriye Yürümezliği İlkesi Açısından Değerlendirilmesi", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı. 222, Şubat 2000

Gözübüyük A. Şeref, Hukuka Giriş Ve Hukukun Temel Kavramları, Ankara :Turhan Kitapevi, 2000.

Karakoç Yusuf, Vergi Yargılaması Hukuku, İstanbul :Alfa Basım Yayım Dağıtım, 1995.

Leumore Saul, "Retroactive Taxation", in: The New Palgrave Dictionary of Economics and the Law, Vol:3. 1998.

Öncel Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, Vergi Hukuku, Ankara :Turhan Kitapevi, 2001.

Sonsuzlu Elif, "Deprem Nedeniyle 4481 Sayılı Yasayla Getirilen Ek Vergi Mükellefiyetleri", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 139, Nisan 2000,