

PAPER DETAILS

TITLE: Türk Vergi Hukukunda Kiyas Yasagi

AUTHORS: Fatma Mutlu

PAGES: 27-36

ORIGINAL PDF URL: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/3616314>



INTERNATIONAL JOURNAL OF ECONOMIC STUDIES

ULUSLARARASI
EKONOMİK ARAŞTIRMALAR DERGİSİ

June 2024, Vol:10, Issue:1

e-ISSN: 2149-8377

journal homepage: <https://dergipark.org.tr/tr/pub/ead>

Haziran 2024, Cilt:10, Sayı:1

p-ISSN: 2528-9942



Türk Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı

Comparison Prohibition in Turkish Tax Law

Fatma MUTLU

Yüksek Lisans Öğrencisi, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mali Hukuk ABD, Uzman, Fatih Sultan Mehmet Vakıf Üniversitesi, fatmamutlu22@gmail.com

MAKALE BİLGİSİ

Makale Geçmişi:
Geliş 23 Aralık 2023
Düzeltilme Geliş 16 Nisan 2023
Kabul 9 Mayıs 2024

Anahtar Kelimeler:

Kıyas Yasağı İlkesi, Vergilendirme İlkelere, Vergilendirme Yetkisi, Kanunilik İlkesi

© 2024 PESA Tüm hakları saklıdır

ÖZET

Devletin vergilendirme yetkisini kullanırken Anayasa ve kanunlar tarafından sınırlandırılarak bireylerin hak ve yükümlülüklerinin korunabilmesi, çeşitli karışıklıkların ortadan kaldırılması, yurttaşların geleceğe yönelik adımlarını sağlam ve belirsizlikten uzak bir şekilde atabilmeleri için gerekli olan hukuk düzeninin kurulması hukuk devleti ilkesinin temelini oluşturmıştır. Hukukta kıyas, gerçekleşen herhangi bir olay ile ilgili yasalarda yer alan hukuk kuralının, nitelikleri ve koşulları kendisine benzeyen ancak yasalarca düzenlenmemiş olan bir diğer hukuki olaya uygulanmasını ifade etmektedir. Vergilerin kanuni bir dayanağa sahip olması, kanunilik ilkesi gereğince bir vergi ihdas edilmesi, değiştirilmesi ve kaldırılması ancak ve ancak kanun yoluyla yapılmaktadır. Bu sebeple bir verginin konusunun, mevcuttaki başka bir somut olaya benzetilmesi suretiyle yeni hüküm tesis edilmesi mümkün olmamaktadır. Vergilerin hukuki güvenlik, kanunilik ve belirlilik ilkesine sahip olmasının doğal bir sonucu olarak ortaya çıkmış olan kıyas yasağı ilkesi, kanunda düzenlenmedikçe bireylere ek yük getirecek herhangi bir durumun yaşanmamasını garanti altına alarak, kanunilik ilkesiyle birlikte hukuki güvenliğin de sağlanmasına olanak tanımıştır.

ARTICLE INFO

Article History:
Received 16 December 2023
Received in revised form 16 April 2024
Accepted 9 May 2024

Keywords:

Principle of non-Comparison, Principles of Taxation, Power of Taxation, Principle of Legality

© 2024 PESA All rights reserved

ABSTRACT

While the state is using its taxation authority, it is the basis of the rule of law to protect the rights and obligations of individuals by being limited by the Constitution and laws, to eliminate various confusions, to establish the necessary legal order for the citizens to take their future steps in a sound and uncertain way. In law, comparison refers to the application of the rule in the law about any event that takes place to another event that has similar qualities and conditions but is not regulated in the law. In accordance with the principle of legality of taxes, the regulation, modification and removal of taxes can only be done by law. For this reason, it is not possible to reconstruct the subject of a tax by comparison with the current concrete event. The principle of prohibition of comparison, which has emerged as a result of the principle of legality of taxes, has allowed the legal security to be ensured together with the principle of legality, not experiencing any situation that will burden individuals unless it is regulated in the law.

GİRİŞ

Devletin egemenliğini sürdürebilmesi için sürekli olarak bir mali kaynağa ihtiyacı bulunmaktadır. Devletin vergilendirme yetkisini kullanarak kamu giderlerinin finansmanı için yurttaşlarından almak zorunda olduğu bu değerler doğrudan kişilerin mülkiyet haklarına yönelik olduğu için kamu düzeninin korunması ve hukuk devleti ilkesi gereği idareye karşı güvenin sağlanması bakımından üzerinde hassasiyetle durulması gereken konu olmuştur.

Vergilendirme ile ilgili önemli ilkeler doğrudan Anayasa’da yer almaktadır. 1982 Anayasası’nın 73. maddesinin üçüncü fıkrası; “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır” şeklinde düzenlenmiştir. Bu tanım vergilerin kanuniliğini ön plana çıkarmakta ve tanımdan anlaşılabilecek üzere vergilerin ancak kanunlarla konulacağı veya kaldırılacağı yasal zemine dayandırılmış olmaktadır.

Vergilerin konulmasının ve kaldırılmasının ancak kanunla olması durumu, doğal olarak hukuki güvenlik ilkesinin en temel belirleyici unsurlarından olan belirlilik ilkesi, geriye yürümezlik ilkesi ve kıyas yasağı ilkelerini doğurmaktadır. Hukuki güvenliğin ve unsurlarının sağlanabilmesi için kanunilik ilkesine aykırı hareket edilmemesi gerekmektedir. Anayasa’da vergilemede kıyas yasağıyla ilgili olarak doğrudan bir hükme yer verilmemiş olmasına karşın kıyas yasağını ortaya çıkaran kanunilik ilkesi ve hukuki güvenlik ilkeleri olmuştur. Ancak Türk Ceza Kanunu’nun 2. maddesinin üçüncü fıkrasında; “*Kanunların suç ve ceza içeren hükümlerinin uygulanmasında kıyas yapılamaz. Suç ve ceza içeren hükümler, kıyasa yol açacak biçimde geniş yorumlanamaz.*” hükmü gereğince doğrudan kıyas yasağına yer verilerek kıyasın mümkün olmayacağı belirtilmiştir.

Kıyas yasağı ilkesi; yürürlükte olan vergi kanunlarının açık, anlaşılır olmasını ve temelde belirlilik ilkesine uygun olmasını gerektirmektedir. Bunun sağlanamadığı durumda kanunların yorumlamaya açık ve belirsiz olması sonucu doğmakta ve bu durum da kıyas yasağı ilkesinin ihlal edilmesine yol açmaktadır. Vergi hukukunda her durum kendine özgü özellikleri içerisinde barındırmaktadır. Dolayısıyla vergi kanunlarında doğrudan ve önceden belirtilmemiş herhangi bir durum için vergi alınması, yeni oranlar belirlenmesi, farklı uygulamalar yapılması mümkün olmamaktadır. Aksi halde doğrudan kanunilik ilkesine aykırılık teşkil edecek ve bireyleri de ek yükümlülükler altına sokacaktır. Bu nedenle kıyas yasağı ilkesini ihlal eden uygulama ve düzenlemelerin hukuk devleti, hukuki güvenlik ve belirlilik ilkeleri açısından da ihlal sonucu meydana getireceğinden dolayı, bu ilkelerin hepsi birlikte birbirini tamamlayıcı nitelikte bir bütünlük sağlamaktadır.

1. Bir Kavram Olarak Kıyas

Kıyas kelimesi; bir tutma, denk sayma, oranlama ve mukayese anlamlarına gelmektedir (Hayrullahoğlu, 2016: 17). Diğer sosyal bilim alanlarında kıyas kelimesinin kullanımına sıkça rastlanılmakla birlikte, asıl kullanım alanı olan hukukta karşılık geldiği anlamının oldukça büyük bir öneme sahip olduğu görülmektedir (Tuncer, 2003: 3). Ancak hukuki anlamda kıyasın tanımına ilişkin çeşitli yorumların olduğu karşımıza çıkmaktadır. Saygılıoğlu’na (1987) göre kıyas; “bir hukuki iş, eylem veya ilişkiye, ona en yakın ve benzer iş, işlem veya ilişkileri düzenleyen kuralların uygulanmasıdır”. Öncel, Kumrulu ve Çağan’a (1985) göre kıyas; “gerçekleşmiş hukuki bir olaya kanunda yer alan kuralın, ifade ettiği anlam, nitelik ve kuruluşu ona benzeyen fakat yasalarda düzenlenmemiş bir diğer olaya uygulanması” anlamına gelmektedir. Edis’e (1993) göre kıyas; “yasalarda belirli bir olay için konulmuş bir kuralda öngörülen ilkenin kendisine benzer bir başka olayda uygulanarak hüküm tesis edilmesidir”. Belirtilen tanımlardan da anlaşılabilecek üzere kıyasın yasalarla düzenlenmemesine karşın birbirinden farklı olaylar arasında benzer hüküm tesis edilmesi bakımından özü itibarıyla ortak noktada buluşmaktadır.

Kıyas kavramı özü itibariyle birbirlerinden farklı olanlar arasındaki ortak yönlerin tanımlanması amacına hizmet edecek şekilde işletilmektedir. Bu anlamda bakıldığında kıyas yapılırken iki farklı olay arasında birtakım benzerlikler olsa da esasen iki farklı olgu bir tutulmaktadır. Bu sebeple kıyas, temelde değişik anlam ifade eden unsurların benzer bazı etkenlere sahip olmaları sebebiyle bir tutulmaları olarak da tanımlanabilmektedir (Furtun, 2009: 76).

Karşılaştırılan, kıyas edilen iki hukuki şeyin benzer olması gerekmektedir. Çünkü ancak hukuken benzer nitelikteki olaylar, benzer sonuçlar doğurabilecektir.

2. Kıyas Türleri

Kıyas bütün hukuk dalları için geçerli ve ortak ilke konumundadır. Kıyas, sebeplerdeki birtakım benzerliklere dayanarak, mevcutta bulunan bir hukuk kuralının yasalar tarafından kapsama alınmamış olan başka bir hukuki olaya uygulanmasıdır. Kıyas, kanuni kıyas ve hukuki kıyas olmak üzere temel iki başlık altında incelenebilmektedir.

2.1. Kanuni Kıyas

Kanuni kıyas, kanunların belirlenmiş bir maddesinden yola çıkarak ilgili madde hükümlerinin kapsamına giren ilişkilerin veya davranışların ana unsurlarının bulunarak, buna benzeyen birtakım unsurlara sahip hareket veya ilişkilere ilgili kanun hükmünün uygulanması anlamına gelmektedir (Saygılıoğlu, 1987: 35). Bu durumda hukuk yaratılmaksızın kıyas yoluna gidilmesine izin verilmektedir. Bu bağlamda kanun koyucu tarafından açık bir şekilde öngörülmüş kıyas çeşidine kanuni kıyas adı verilmektedir (Oktar, 2010: 57). Kanuni kıyas söz konusu kanun metninden uzaklaşmadan ilgili maddeden hareketle düşünceyi geliştirmek suretiyle konunun özüne inmektedir.

Bununla birlikte, konuya vergi hukuku açısından bakıldığında, kanunun açıkça atıf yapmadığı durumlarda veya hükmün kıyas yoluyla yorumlanması imkânının olmadığı ve yalnızca atıf yapıldığı durumlarda dahi kanunun öngördüğü sınırların dışına çıkılamamaktadır (Kırbaş, 2002: 69).

2.2. Hukuki Kıyas

Hukuki kıyas, kanuni kıyasın aksine özel olandan genele doğru gidilmek suretiyle birden çok kanun hükmü ele alınarak bunun sonucunda genel bir ilkenin ortaya çıkarılması anlamına gelmektedir. Birbirinden farklı bir şekilde meydana gelen olaylara aynı hukuki sonuç bağlayan kanun hükümlerinden ayrı genel bir ilke çıkarılarak, yasada düzenlenmemiş olan hukuki olayların düzenlenmiş olan hükümler ile aynı değerde sayıldığı durumlarda hukuki kıyas söz konusu olmaktadır (Sözer, 2008: 133).

Hukuki kıyasın kanuni kıyasa göre daha geniş anlam ifade ettiği görülmektedir. Hukuki kıyas iki aşamalı gerçekleşmektedir. İlk aşamasında birden fazla hukuk kuralından yola çıkılarak tümevarım yöntemiyle özelden genele doğru temel bir ilke oluşturulmakta, bir sonraki aşamasında ise oluşturulmuş olan bu genel ve temel ilke tündengelim yöntemiyle diğer benzer hukuki olaylara uygulanarak hukuki kıyas işletilmektedir (Sözer, 2008: 133). Kanuni kıyas yapılırken hukuki plan tekil bir kuraldan çıkartılmakta iken hukuki kıyasta her iki hükümde de aynı hukuki sonucu meydana getirmiş olan en az iki hukuk kuralı bulunmaktadır.

3. Kıyas Yasağı İlkesi

Kamu hukukunda hâkim kanunlarla sıkı sıkıya bağlı olmaktadır. Söz konusu olaydaki eksiklikler veya boşluklar, yine yasama organı tarafından çıkartılacak yasalar ile doldurulmalıdır (Oktar, 2010: 58). Hukukta kıyas uygulamasının yasak olduğu en önemli alanlardan biri olan ceza hukukunda kıyasın kanun ile açıkça yasaklandığı görülmektedir. Türk Ceza Kanunu'nda kıyas yasağının bulunması açıkça kanunilik ilkesinin bir sonucudur ki aksi bir uygulama, “kanunlarda açık ve net bir biçimde yazılı olmayan bir davranış veya eylemi, kanunlarda suç olarak belirlenmiş diğer bir eylem veya davranışa benzeterek cezalandırma” (Centel, Zafer, Çakmut, 2006: 53) anlamına gelmekte olup bu durum da doğrudan doğruya suç ve cezalarda kanunilik ilkesine aykırılık teşkil edecektir.

Türk Ceza Kanunu'nun 2. maddesinin üçüncü fıkrasında açıklandığı üzere; “*Kanunların suç ve ceza içeren hükümlerinin uygulanmasında kıyas yapılamaz. Suç ve ceza içeren hükümler, kıyasa yol açacak biçimde geniş yorumlanamaz.*” ifadesiyle kıyasın sınırları net bir biçimde belirlenmiştir.

Özel hukuk dallarından sayılan, borçlar hukuku, medeni hukuk ve ticaret hukuku gibi alanlarda kıyas yasağı söz konusu olmamaktadır. Ancak istisnai hükümlerin dışında hukukun kıyasen genişletilmesi de mümkün değildir. Kıyasen uygulamanın kanunun elverdiği ölçüde yapılması gerekmektedir (Çağır, 1971: 243). Özel hukuk uygulamalarında kanuni boşlukların doldurulmasında genel olarak hâkimin hukuk yaratması ve kıyas yoluna başvurulduğu görülmektedir (Oktar, 2010: 57). Kanuni boşluk doldurmada kıyas yolundan oldukça geniş ölçüde yararlanılarak hüküm tesis edilmektedir (Saygılıoğlu, 1987: 58).

4. Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı İlkesi

Doğrudan kamu düzenini ve kamu yararını ilgilendiriyor olması ve emredici hükümlerin üstün olması nedeniyle vergilemede kanunilik ilkesinin de en tabii sonucu olarak özel hukuktakinin aksine kamu hukukunda hâkimin hukuk yaratmasına ve kıyasa başvurulmasına izin verilmemektedir. Kıyas yasağı ilkesi en temelde kanunilik ilkesi, hukuki güvenlik ve belirlilik ilkelerinin bir sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır. Diğer bazı hukuk alanlarında kıyas yoluna başvurarak hüküm tesis edilmesi mümkün ise de ceza hukuku, vergi hukuku ve nihayetinde vergi ceza hukukunda kıyasa başvurularak sonuç elde edilmesi mümkün olmamaktadır (Karakoç, 2013: 1294).

Kanunun, kıyasın uygulanmasını emrettiği durumlarda kanunda bir boşluk bulunmamaktadır. Bu durumda kanun koyucu bir yerde bahsettiği durumu yinelemekten kaçındığı için yalnızca atıf yapmaktadır. Ancak kanuni boşluğu doldurmak maksadıyla yapılan kıyasta yasalar tarafından düzenlenmemiş, bu sebeple de herhangi bir çözüme bağlanmamış olan bir hususta, kendisine esaslı bir biçimde benzerlik gösteren farklı bir durum için uygun bulunan bir hukuk kuralının uygulanması söz konusudur (Edis, 1993: 144-145). Kıyas yolu işletilerek kanuni boşlukların doldurulmasında yürürlükte olan hukuk kurallarına bağlı kalmakta ve mevcut hukuk kurallarından yararlanılarak hüküm kurulmaktadır (Gözübüyük, 2004: 78).

Demokratik ülkelerde geçerli olan güçler ayrılığı ilkesi çerçevesinde bir vergi veya vergi hükmünün ancak ve yalnızca kanunlarla konulması, bir başka ifadeyle vergilendirmeye ilişkin temel yetkilere yalnızca anayasa tarafından yetkilendirilmiş yasama organının sahip olması vergilerin kanuniliği ilkesini ifade etmektedir. Bu ifade ve ilke ile “temsilsiz vergi olmaz” ilkesi net bir biçimde ortaya çıkmakta ve bu ilkenin özünde de vergileme işlemlerine tabi olan mükelleflerin yasama organında temsil ediliyor oldukları düşüncesi yer almaktadır (Çağan, 1982: 7). Buna göre belirtmek gerekir ki; “kanunsuz suç ve ceza olmaz” ilkesinin kesin bir biçimde hâkim olduğu ceza yargılamasında ve “kanunilik ilkesinin” hâkim olduğu vergi hukukunda kıyas net bir biçimde yasaklanmıştır (Bilge, 2000: 200). Vergilerin ancak

kanunun öngörmüş olduğu kişilerden ve konular üzerinden alınması ve dolayısıyla kıyas başvurma yoluyla kanunlarda hiçbir şekilde düzenlenmemiş olan kişi, davranış ve konuların vergi kapsamına dahil edilemeyeceği çok açıktır (Birsenoğlu, 2003: 176). Kıyas uygulamasının vergi ve vergi ceza hukukunda işletilmesi durumunda kanunda belirlenmiş düzenlemelerden çok daha farklı sonuçlar meydana gelebilecektir.

Kanunilik ilkesi yürütme organlarını da bağlayıcı etkisi bulunan bir ilkedir. Vergilemede kanunilik ilkesi vergi idaresi açısından kamusal ihtiyaçların karşılanması adına vergilerin alınmasının bir zorunluluk olduğunu, ancak bu zorunluluğun kanuni düzenlemeler çerçevesinde gerçekleştirmesi gerektiğini ve bununla birlikte vergilerin kanunlara uygun bir surette cebren tahsil edilebilmesini ifade etmektedir. Diğer taraftan mükellef bakımından bakıldığında ise kanunsuz, belirsiz, keyfiyete dayalı herhangi bir vergi alınmamasını da ifade etmekte ve kişileri güvence altına almaktadır. Nitekim vergilendirme direkt olarak kişilerin hak ve hürriyetlerine yönelik olduğu için bu ilkenin hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak hem Anayasal düzende koruma altına alındığı hem de yasalar düzeyinde koruma altına alınmış olduğu gözetildiğinde, ihlal edilmesi de söz konusu olmamaktadır.

Vergi hukukunda vergilemeye ilişkin olan kanun hükümlerinin kıyas yöntemiyle yorumlanması, hukuk devleti ilkesine, vergilerin kanuniliği ilkesine ve hukuki güvenlik ilkesine ters düşmektedir. Vergi hukukunda kıyasen uygulama, yargı organlarının ve idarenin yeni bir vergiyi doğuran olay meydana getirmelerine veya mükellefin vergi yükünün kanunda öngörülmemiş bir şekilde ve belirlilik ilkesine aykırı olarak arttırılmasına sebebiyet verebilir. Bu durum da bireylerin geleceğe yönelik adımlarını sağlıklı bir şekilde atabilmelerine yardımcı olan hukuki güvenliği ve toplumsal barışı bozucu etki oluşturabilecektir (Erkin, 2013: 1124).

Kıyas yasağı ilkesini hukuki güvenlik ilkesinin belirleyicileri olan unsurlarından bağımsız bir şekilde incelemek doğru olmamaktadır. Hukuki güvenlik ilkesinin de bir gereği olan kıyas yasağı ilkesi; vergilemeye ilişkin ihdas edilmiş olan kanun hükümlerinin belirsizlikten uzak, açık, anlaşılır yani tamamıyla belirlilik ilkesine uygun bir şekilde düzenlenmiş olmasını gerektirmektedir. Aksi halde kanunların farklı yorumlamalara açık ve belirsizliğin hâkim olduğu karmaşık anlamları ifade ettiği durumlarda kıyas yasağı ilkesinin ihlal edilmesine yol açılmaktadır. Belirtilen bu sebeplerle, kıyas yasağı belirlilik ilkesinin tamamlayıcısı niteliğindedir (Ekeryılmaz, 2019: 51).

5. Vergilemede Kıyas Yasağının Anayasal Sınır ve İlkeleri

5.1. Kanunilik İlkesi

Kanunilik ilkesi; vergileri koyma, yürürlükten kaldırma ve değiştirme konusundaki yetkinin yasama organına ait olmasıdır. Başka bir ifadeyle, devletin vergilendirme yetkisinin genel, soyut, objektif, vergilemeye ilişkin temel unsurları bünyesinde barındıran ve yasama organı tarafından doğrudan anayasal teamüllere uygun olarak çıkan kanunlarla kullanılması ve uygulanması anlamında kullanılmaktadır (Karakoç, 2013). Vergilerin kanuniliği ilkesi, vergilendirmeye ilişkin hükme esas olacak işlemler tesis edilmesinin yalnızca yasama organına ait bir yetki olduğu ve haricindeki herhangi farklı bir organa devredilemeyeceği anlamını taşımaktadır. Bu durum “temsilsiz vergi olmaz” prensibinin dolayısıyla vergi mükelleflerinin rızalarıyla yasama organındakilerce temsil edildiklerinin en temel göstergesidir (Avcı, 2020). Bu sayede idarenin keyfiyet ve takdirine dayalı iş, eylem ve işlemlerine kişilerin korunması ve sahip olduğu haklarının gözetilmesi amaçlanmaktadır. Suç ve cezalarda kanunilik ilkesinin önemli sonuçlarından biri olan kıyas yasağı ilkesi uyarınca da bir hukuki olaya ilişkin uygulanan hukuk kuralının, kanunda düzenlenmemiş bir başka olaya uygulanması mümkün olmamaktadır. Verginin kanuniliği ilkesi nasıl vergi yükümlüsü ve

sorumlularına kanunların önceden belirlenmiş sınırlarının hiçbir gerekçeyle aşılmaması güvencesini sağlıyorsa, vergi alacaklısına da kanuni koşulların varlığı söz konusu olduğu zamanlarda bu yetkisinin doğrudan kullanılması olanağı verilmektedir.

Anayasadan başlayarak vergilendirme sürecindeki tüm işlemlerin ve eylemlerin yasalara uygun olarak gerçekleştirilmesi ve idarenin de vergilendirme işlemlerini yasalara kesin olarak uygun bir biçimde yerine getirmesi gerekmektedir. (Şişman, 2009). Kanunilik ilkesi, en temelde yurttaşların hak ve özgürlüklerinin yasalara uygun bir biçimde korunmasında mutlak surette güvence, önem, süreklilik isteyen durumlara ve hukuki devlet ilkesinin bir zorunluluğu olarak düzenlenmesine ilişkin başta Anayasa olmak üzere kamu hukukunun birçok alanında düzenlenme alanı bulan temel bir prensip olarak değer ve önemini korumaktadır (Avcı, 2020).

5.2. Hukuki Güvenlik İlkesi

Hukuki güvenlik ilkesi hukukun tüm alanlarına hâkim olduğu gibi, vergilendirmeye ilişkin tüm işlemler ve dolayısıyla vergi hukuku ile de doğrudan ilgilidir. Hukuki güvenlik ilkesi, tüm bireylerin ve devletin tabi olacağı hukuk kurallarını önceden bilerek, konuya ilişkin tutum, hareket ve davranışlarını belirlenen bu kurallara uygun bir biçimde düzene sokabilmesi, bu kurallara olan güvenin tam ve etkin olarak korunması anlamına gelmektedir. Hukuki güvenlik ilkesi bir hukuk devleti olma ilkesinin ön koşullarından birisidir. Bireylerin yaşam alanına müdahalede bulunan ve davranışlarının düzenlenmesini gerektiren kurallar kendilerine güvenlik sağlamalıdır. Bu hususa ilişkin kuralların bilinmemesi ve belirlilik ortamının hâkim olmaması durumunda bireylerin ekonomik, sosyal ve hukuki anlamda bulundukları alanlarda kendilerini güvende hissetmelerinden söz edilemez. Kendilerini rahat ve güvende hissedebilecekleri bu güvenli alanın sağlanabilmesi de her şeyden evvel, devletin yani yasa koyucunun kendi koymuş olduğu hukuk kurallarına doğrudan ve net bir biçimde kendisinin uymasına bağlıdır (Öncel vd., 1985: 53). Hem genel hukuk bağlamında hem de vergi hukuku bağlamında fazlaca önem atfedilen hukuki güvenlik ilkesi, Anayasa’da doğrudan hukuki güvenlik ilkesi şeklinde belirtilerek açık bir ifadeyle hüküm altına alınmamıştır ancak yüksek yargı mercilerince bu kavrama önemle ve sıklıkla yer verilerek uygulamada yerini koruması sağlanmıştır. Kıyas yasağının da temelini oluşturan unsurların başında yer almaktadır.

5.3. Belirlilik İlkesi

Belirlilik ilkesi kıyas yasağı ilkesinin tamamlayıcısı niteliğindedir. Belirlilik ilkesi vergi oranlarının ve vergi miktarlarının, tarh, tebliğ ve tahsile ilişkin zamanlarının ve tahsil ediliş biçimlerinin hem vergi alacaklısı konumunda olan idare hem de vergi borçlusu konumunda olan bireyler yönünden belirli ve de kesin olması anlamına gelir (Öncel vd., 1985: 53). Geleneksel anlamda vergilendirmede belirlilik ilkesi, kişilerin vergilere ilişkin olarak hangi hak ve ödevlere sahip olduğunu bilmesidir. Vergilerle ilgili olarak belirlenmiş hüküm ve kurallar açık, anlaşılabilir ve belirsizlikten uzak olduğu ölçüde uygulamada keyfilik önlenecik ve kıyas yasağının uygulanma alanı genişletilmiş olacaktır.

Vergilendirme belirlilik ilkesi, bir verginin ne zaman meydana geldiğinin, vergiyi doğuran olay ve olguların neler olduğunun, vergilerin hesaplanmasına ilişkin usullerin, vergilerin tarh ve tahsiline ilişkin zamanlarının, vergi oranlarının herkesin kolaylıkla anlayabileceği bir şekilde açık ve net olmasını gerektirmektedir. Yasa koyucu tanımlamalar ve açıklamalar yaparken anlamsız çelişkili ifadelerden, belirsiz ve net olmayan, anlam bakımından yeterli

içerikten yoksun olan karmaşık kavramlar kullanmamalıdır. Vergi yükümlülerinin veya sorumlularının hukuki güvenliğinin sağlanabilmesi için katlanmak zorunda oldukları kişisel vergi yükünün net ve açık olarak önceden tanımlanabilir, hesaplanabilir ve/veya tahmin edilebilir olması gerekir. Bu amaçla örnek olarak; Türkiye’de vergi mükelleflerin gelir vergisine tabi olan gelir unsurlarının daraltıcı yöntemle ve sınırlarının net olarak belirtilmesi amacıyla tek tek sayılması ve tanımlanmasıyla açıklık ve belirlilik sağlanmaya çalışılması verilebilmektedir (Öncel vd., 1985: 54).

Vergilendirmede belirliliğin ve öngörülebilirliğin sağlanabilmesi için vergi kanunlarının belirsizlikten, anlam karmaşasından uzak, çok açık ve yalın bir dil kullanılacak biçimde hazırlanması gerekmektedir. Bunun neticesinde karmaşık gelen herhangi bir kısım kalmayarak, herkes tarafından vergi kanunlarının açıkça anlaşılabilmesi sağlanmış olacaktır.

5.4. Geriye Yürümezlik İlkesi

Hukuki güvenlik ilkesi, vergi kanunlarının geçmişte meydana gelmiş olan hukuki olay ve olgulara uygulanmamasını gerektirmektedir (Öncel vd., 1985: 54). Kanunlar yapıları itibarıyla genel olarak, henüz yaşanmamış yani geleceğe yönelik olarak hüküm, emir ve yasakları kapsamaktadır. Bu sebeple hiçbir şekilde geriye yürütülmemeleri hukukta genel ve önem arz eden bir kural olmuştur (Tekbaş, 2010: 137). Kanunların geriye yürümezliği ve geçmişte yaşanan hukuki eylem ve olayları kapsam dahiline almaması, ilgili kanunların henüz yürürlüğe girmelerinden önce gerçekleşmiş olay ve olgulara uygulanmaması anlamına gelmektedir. Kanunların geriye yürümelerinin ve geçmişe dönük bir hüküm tesis etmelerinin sıkı bir şekilde sınırlandırılması hukuki güvenlik ilkesine uyulmasının gerektirdiği zorunlu ve temel bir unsurdur (Çağan, 1982: 179).

Geriye yürümeme kuralının en esaslı hedefi, vergilemeye ilişkin kanunların oldukça dikkatli ve hassas bir biçimde uygulanmasını ve uygulanırken de özellikle vergi yükünü ağır seviyelere çıkarıcı nitelikteki hükümlerin hiçbir suretle geriye yürütülmemesini sağlamaktır (Erkin, 2013: 1123). Aksi halde, geriye yürümüş olan hükümler sebebiyle meydana gelebilecek olan zamansal belirsizlikten kaynaklanan ve hukuk devletinin bireyi koruyan tutumu sergilediği alan olan hukuki güvenlik ilkesinin ihlal edilmesi kaçınılmaz bir şekilde söz konusu olacaktır (Çağan, 1982: 179).

5.5. Ölçülülük İlkesi

Vergi adaleti ilkesi; bireylere yüklenen vergi yükünün dengeli ve adaletli bir şekilde dağıtılması anlamına gelmektedir. Vergi yükünün adaletle dağıtılması Anayasa 73. maddesinin birinci ve ikinci fıkrası ile doğrudan ilgilidir. Nitekim ilgili hükme göre; “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır” ifadeleriyle bireylerin ekonomik ve kişisel durumlarının göz önünde bulundurularak mali güçlerine göre vergilendirilmeleri vurgulanmaktadır. Bireylerin mali güçlerine göre vergilendirilmesi sosyal devlet ilkesinin vergi adaleti ile doğrudan ilişkilidir. Bu ilkeye uyulması ile vergi yükünün adil ve dengeli dağılımı da sağlanmaktadır (Öncel vd., 1985:60). Bununla birlikte vergi kanunlarının ölçülü olması ilkesi mali güce göre vergilendirilme ilkesi ile de doğrudan bağlantılıdır. Ölçülülük ilkesi vergilendirme yetkisinin yükümlüler üzerinde ne ölçüde kullanılabileceğine ilişkin temel esas ve sınırları belirlemekte ve mali güce göre vergilendirme ile birlikte aynı amaca hizmet etmektedir (Tekbaş, 2010:160).

Ölçülülük ilkesi vergi politikaları kapsamında getirilen düzenlemeler ve alınan tedbirler ile sonucunda ulaşılmak istenen esas amaçlar arasında anlamlı ve makul bir ilişkinin bulunmasını ifade etmektedir. Kişilerin anayasal güvencelerinden yoksun kalmamaları için vergi oranlarının, güvenlik önlemlerinin ve denetim yollarının ölçülülük ilkesine uygun olarak düzenlenmesi gerekmektedir. Ölçülülük ilkesinin ve hukuki güvenlik ilkesinin işletilmesinin doğal bir sonucu olarak da vergilendirme işlemleri yoluyla temel hak ve hürriyetlerin özüne dokunulmayarak buna göre hüküm kurulmaktadır (Karakoç, 2013:1283).

SONUÇ

Vergilendirme yetkisi, devletin egemenliğini sürdürebilmesi, kamu giderlerinin finansmanının sağlanması için sürekli olarak ihtiyaç duymuş olduğu ve asla vazgeçemeyeceği bir yetkidir. Vergi tahsil etme yetkisinin devlet tarafından kullanılması sonucu devletin öngördüğü mali ve ekonomik yükümlülüklerle katlanmak zorunda olan bireylerin, ekonomik ve sosyal durumları ve dahası temel hak ve özgürlükleri doğrudan doğruya etkilenebilmektedir. Vergilendirmenin her safhasında söz konusu kişi hak ve hürriyetlerinin olumsuz yönde etkilenmesi mümkün olabilmektedir. Tanınmış olan vergilendirme yetkisinin Anayasal sınırlar ile korunması bireylerin hak ve hukuka, bizzatihi devlete olan güvenlerinin korunması amacıyla önem arz etmektedir. Bu yetki Anayasa ile çeşitli şekillerde sınırlandırılmış ve hukuka, hukuk devleti düzenine uygun bir hale getirilmiştir.

Kıyas yasağı ilkesi, herhangi bir hukuki olay/durum ile ilgili kanunlarda düzenlenen bir kuralın, nitelik ve özü itibarıyla kendisine benzeyen ancak vergi kanunlarında hiç düzenlenmemiş olan daha farklı bir hukuki olaya uygulanmasıdır. Niteliği itibarıyla vergi hukuku ve ceza hukuku alanları, sahip oldukları ilke ve kurallardan bakıldığında bu minvalde bir kıyas uygulaması yapılmasına izin vermemektedir. Ceza hukuku pratiğinde kabul gören kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesi, kanunlar nezdinde suç olarak belirtilmemiş olan bir eylemin, o eylem yanlış ve hatalı bile olsa bir suç olarak nitelendirilemeyeceğini belirtmektedir. Vergi hukuku uygulamasında ise temsilsiz vergi olmaz ilkesi, vergi kanunlarında düzenlenmemiş olan bir vergi türünün, hiçbir suretle tahsil edilemeyeceği ifade edilmektedir. Kıyas yasağı aynı zamanda kanun koyucunun da otoritesini sağlam tutan, belirsizliğe düşmekten uzak tutan bir ilkedir.

Türk vergi hukukunda kıyas uygulanması yoluyla yeni ve söz konusu olaya uygun olmayan haksız bir vergi doğurulması, bireylere ekonomik ve mali anlamda ekstradan bir yük oluşturacağından dolayı devlet tarafından sağlanması beklenen güven ve birey-devlet ilişkisinin zayıflamasına neden olabilecektir. Kesin bir biçimde kanunilik ilkesine aykırılık teşkil edecek bu türden uygulamalar kanun koyucu tarafından kabul edilmemiş ve güvence altına alınmıştır. Bu nedenle vergi hukukunda kıyasa başvurulması yasaklanmış ve kıyas yasağı ilkesi olarak görünüm kazanmıştır. Kıyas yasağı ilkesinin uygulanmasıyla birlikte vergi yasalarındaki kanunilik ilkesine aykırı olan keyfi uygulamaların ve düzensizliklerin önlenmesine katkıda bulunularak hem devlet hem de bireyler bakımından güven üzerine inşa edilmiş bir toplum sağlanmış olacaktır.

KAYNAKÇA

- Avcı, O., (2020), “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Değerlendirilmesi”, *Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*.
- Hayrullahoğlu, B. (2016). *Türk vergi yargısında kıyas yasağı ilkesi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bilge, N., (2000), *Hukuk Başlangıcı*, Ankara, Turhan Kitabevi.
- Birsenoğlu, H. (2003), “Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı Yoluyla Hukuk Güvenliği Mi?”, *Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 7(3-4), 157-169.
- Centel, N., Zafer, H., Çakmut, Ö. (2006), *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, Beta Yayıncılık, İstanbul.
- Çağan, N., (1982), *Vergilendirme Yetkisi*, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.
- Çağır, O. M. (1971), *Hukuka ve Hukuk İlmine Giriş*, Fakülteler Matbaası, İstanbul.
- Edis, S. (1993), “Medeni Hukuka Giriş ve Başlangıç Hükümleri”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları no:41*, Ankara.
- Erkin, G., (2013), “Türk Hukuku'nda Vergilendirme Yetkisi”, *Journal of Yasar University*, 8.
- Ekeryılmaz, Ş. (2019), *Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesinin Yargı Kararları Çerçevesinde Analizi*, Yayımlanmış Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Furtun, İ.H., (2009), *Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Gözübüyük, A.Ş., (2004), *Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Karakoç, Y., (2013), “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt: 15, Özel s., s.1259-1308* (Basım Yılı: 2014). (s.1259-1308).
- Kırbaş, S., (2002), *Vergi Hukuku*, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Oktar, S.A., (2010), *Vergi Hukuku*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N., (1985), *Vergi Hukuku*, Cilt 1, Genel Kısım, 3. Baskı, Ankara.
- Saygılıoğlu, N. (1987), *Vergi Hukukunda Yorum*, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Yayınları, Ankara.
- Sözer, A.N., (2008), *Hukukta Yöntembilim*, Beta Basım Yayım Dağıtım, İzmir.
- Şişman, G., (2009), “Demokratik Ülkelerin Anayasalarında Yasallık, Mali Güce Göre Vergilendirme ve Eşitlik İlkelerinin Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 17 (2).
- Tekbaş, A., (2010), “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 12, Özel Sayı, (Basım Yılı: 2012), 123-191, s. 145.
- 18.10.1982 tarihli ve 2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, (RG. 9.11.1982 -17863).
- 26.09.2004 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu, (RG. 12.10.2004 – 25611).
- 04.01.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, (RG. 01.01.1961 – 10703).