

# VERGİ GÜVENLİĞİNİN İKİ BOYUTU: YASALLIK İLKESİ KARŞISINDA MEŞRU GÜVEN İLKESİ

İrem BERKSOY<sup>1</sup>

## ÖZET

*Hukuki güvenlik ilkesi, farklı hukuk sistemlerinde, birbiriyle çatışan farklı alt ilkeler üzerine oturmaktadır. Bu makalenin amacı, yasallık ve meşru güven kavramları ile ifade edilen bu alt ilkelerden hangisinin Türkiye hukuk sisteminde daha korunaklı bir insan hakları alanı tesisine elverişli olduğunu tartışmaktır. Bunun için, ilk bölümde yasallık ilkesinin; ikinci bölümde ise, meşru güven ilkesinin vergi alanında hayatımıza kattığı güvenceler verilmiştir. Yargı bağımsızlığının ve tarafsızlığının sağlanmadığı, kamu yetkililerinin sorumluluğunun tanınmadığı, izne tâbi tutulduğu ve işletilmediği, siyasi bilincin gelişmemiş olduğu Türkiye gibi ülkelerde meşru güven gibi sübjektif unsurlar taşıyan ilkelerin, ayrımcı uygulamalara hukuki dayanak olarak kullanılma riski taşıdığı değerlendirilmiştir.*

**Anahtar Kelimeler:** Vergi güvenliği, Yasallık, Meşru güven, Keyfî yönetim, Ayrımcı muamele

**Jel Kodları:** K34, K33, K10

## THE TWO ASPECTS OF FISCAL SECURITY: THE PRINCIPLE OF LEGALITY VS. THE PRINCIPLE OF LEGITIMATE EXPECTATIONS

### ABSTRACT

*The principle of legal security is based upon different conflicting sub-principles in different legal systems. The aim of this article is to discuss which of these sub-principles, expressed as legality and legitimate expectations, should be adopted to ensure a more protected human rights' field in the legal system of Turkey. In order to do this, the first part of the article is dedicated to the determination of the protection provided by the principle of legality in the tax field, and that provided by the principle of legitimate expectations is determined in the second part. It is evaluated that principles which contain subjective elements as legitimate expectations may be utilized as the legal fundament of discriminatif practice in a state like Turkey where the judicial independence and judicial neutrality is not guaranteed, the responsibility of public authority is not accepted or depended on permission or not executed and the political conscience is not developed.*

**Key Words:** Fiscal security, Legality, Legitimate expectations, Arbitrary governance, Discriminatory treatment

**Jel Codes:** K34, K33, K10

---

<sup>1</sup> Dr., Marmara Üniversitesi, İktisat Fakültesi Maliye Bölümü Oda No:316, Göztepe Kampüsü, Kadıköy İstanbul, Email: [iremberk@hotmail.com](mailto:iremberk@hotmail.com)

## 1. GİRİŞ

Çağdaş devletlerin dayandığı temel anayasal ilke olan hukuk devletinden<sup>i</sup>, devletin/ kamusal yetkililerin hukuka uyması; başka bir deyişle/ ve bu vesile ile herkes için hukuki güven ortamı anlaşılır (Tanör ve Yüzbaşıoğlu, 2002: 105; Türkiye Cumhuriyeti (T.C.) Anayasa Mahkemesi (AM), E. 2011/ 21, K. 2013/ 36 (28.2.2013)). Dolayısıyla hukuk devletinin zıttı, keyfi<sup>ii</sup> devlet, yani polis devletidir. Burada kullanılan polis ifadesi, güvenlik görevlisi anlamında değildir; kamu düzeni ve güvenliği anlamındadır. “Devletin yüksek menfaatleri” ve benzeri ifadeler, bu kapsamda yer alır<sup>iii</sup> (Tanör ve Yüzbaşıoğlu, 2002: 105). Hukuki güvenlik ilkesi, soyut ve belirsiz karakterlerinden ötürü kamu yetkilisince subjektif (öznel) doğrular ve/ veya özel çıkarlar doğrultusunda kullanılma riski taşıyan gerekçelere dirençli bir özgürlükler alanı oluşturur.

Akçeli meseleler ve bu kapsamda vergi ise, tarih boyunca ve bugün de sınıflı toplumlarda, toplumsal yaşamın/ birlikte üretimin en çelişkili<sup>iv</sup> ve keyfi yönetime en açık alanı<sup>v</sup> olması bakımından hukuk devleti ilkesinin merkezindedir. Yöneticilerine başkaldırı kültürü gelişmemiş toplumlarda dahi verginin, keskin ve şiddetli öfke dışavurumunu tetiklediğini; *poll tax*'ın Thatcher'ın görevine son verilmesindeki etkisi kanıtlamıştır (Cahn, 2011: 99).

Keyfi yetki kullanımını durdurarak devlet etkinliklerinde istikrarı sağlayabilmek için hukuk devleti; çeşitli kurallar, kurumlar ve usuller içerir. Bu kapsamda hukuk devleti ilkesinin bir ayağı, yasallık ilkesi üzerine oturur. Kişilerin tâbi oldukları kuralların önceden ve hükümdarın kamusal gücünü frenleyen meclisler<sup>vi</sup> vasıtasıyla belirlenmiş olması, hukuki güven ortamının sağlanması konusunda temel metinlere girerek sonuçlanmış ilk taleplerdendir<sup>vii</sup> (1). Ancak istikrarı, bizzat yasanın bozduğu ya da kamusal yetkililerin yanlış yönlendirici olduğu hallerde bu ilkenin mutlak biçimde uygulanmasının, kişilerin meşru sayılan güvenini sarstığı ve bu güvenin korunması gerektiği kimi hukuk sistemlerince kabul edilmektedir (2).

## 2. YASALLIĞIN KİŞİLERE SAĞLADIĞI GÜVENLİK

Vergide yasallık ilkesine ilişkin Türkiye'deki mevzuat; temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasına ilişkin genel ilkeleri düzenleyen Anayasa'nın 13'üncü maddesi, mülkiyet hakkının sınırlandırılmasına ilişkin özel ilkeleri düzenleyen Anayasa'nın 35'inci maddesi ve vergi yoluyla mülkiyet hakkının sınırlandırılmasına ilişkin özel ilkeleri düzenleyen Anayasa'nın 73'üncü maddesi ile İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesine (İHAS) ek 1. Protokol'ün 1'inci maddesinin 1'inci fıkrasıdır (AM (Bireysel Başvuru (BB)), 2014/6192 (12.11.2014), paragraf (p.) 40). T.C. Anayasa Mahkemesi'nin yerleşik içtihadına göre bir verginin yasa ile konulmuş sayılabilmesi için verginin kurucu öğelerinin yasa ile belirlenmiş olması gerekmektedir (Saban, 2014: 63; AM, E. 2009/ 63, K. 2011/ 66 (14.4.2011)).

Yasallık ilkesi, hukuk devletine doğru atılan ilk adımdır; çünkü halkın temsilcilerinin ürünüdür ve tâbi olunan kuralların önceden belirlenmiş olmasını sağlar (1.1.). Ancak bu ilke, günümüzde sadece yasama organınca oluşturulan herhangi bir kurala kör biçimde dayalılık anlamında kullanılmamaktadır (Breton, 2003: 76). Bir kere, normlar hiyerarşisi içerisinde hukuk sisteminin ilkeleri, ulusal üstü niteliktedir (Breton, 2003: 76). Öte yandan devletlerin tâbi olduğu hukuk, herhangi bir kurallar bütünü değildir; ama insan haklarına dayalı demokratik ve özgürlükçü hukuktur (Tanör ve Yüzbaşıoğlu, 2002: 105) (1.2.).

## 2.1. Şeklî Anlamıyla Yasanın Keyfiliği Önleme Potansiyeli

Vergilerin, mecliste onaylanarak, yasa adı altındaki düzenlemelerle ve vergilendirme ile ilgili tüm temel bilgileri kapsayacak şekilde salınması; birey için bir güvence oluşturur (Kaneti, 1989: 34; Güneş, 2008: 1). Bu güvence, meclise atfedilen demokratik nitelikten kaynaklanır.

İlk olarak, meclis, toplumda belirli bir kabul düzeyine erişmiş tüm siyasi görüşlerin temsil edildiği/ edilmesi gerektiği bir kurumdur; yani muhalefetin sesi, ancak meclisten duyulabilir. İkinci olarak, tek ya da çift çatı altında toplanan sınırlı sayıda kişinin açık görüşme ve tartışma usulüyle işleyen (Kaboğlu, 2002: 90, 156) bir kurum olması itibariyle meclisin; binlerce çalışan, yüzlerce kurum ve çeşitli ve karmaşık çalışma usulleriyle işleyen bir dev olan yürütme organına (Parlamentolar Arası Birlik (IPU) ve diğerleri (diğ.), 2004: 9) nazaran takip edilebilirliği mümkündür. İşte meclise demokratik niteliğini veren ve bireyler için güvence oluşturan, sahip olduğu bu karşı güç ve denetim mekanizması ile meclisin, keyfiliği durdurabilme yeteneğidir.

Buna karşılık Türkiye’de Meclis’in demokratik değeri, siyasal sistemdeki %10’luk seçim barajı ile sınırlanmıştır<sup>viii</sup>. Meclis’in demokratik değerini sınırlayan bir diğer unsur, muhalefetin yasama sürecine etkin katılımının ve yasama sürecini etkin denetiminin önünü kesen demokrasi kültürü eksikliğidir<sup>ix</sup>. Meclis’in takip edilebilirliğinin önüne geçmek için ise çeşitli formüller üretilmiştir. “Gece yarısı yasaları”, yasama yılının son haftasına sıkıştırılan yasalar (Kaboğlu, 2002: 51), birbirleriyle ilgisiz pek çok yasanın bir arada çıkartıldığı “torba kanunlar”, sistemsiz ve sürekli kanun değişiklikleri bunlardandır<sup>x</sup>.

## 2.2. Maddi Anlamıyla Yasanın Keyfiliği Önleme Potansiyeli

İşlemi, onu yapan organ ve yapılaş şeklini esas alarak nitelendirdiği için yukarıda açıklanan özellikler, “şeklî yasa”nın<sup>xi</sup> beraberinde getirdiği güvencelerdir. Meclis’in doğasında ve işlemin yapılaş biçiminde bulunan bu güvence potansiyeli dışında Hukuk da<sup>xii</sup>, yasa işlevi görececek kurallara ek güvence nitelikleri dahil etmiştir.

Bu noktada belirtmek gerekir ki İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi (İHAM), “yasa tarafından öngörülme” şartındaki “yasa” ifadesini, şeklî manasıyla kullanmamaktadır<sup>xiii</sup>. Buna karşılık T.C. Anayasası, hak ve özgürlüklere getirilen tüm sınırlamaların ancak şeklî manasıyla yasa tarafından yapılabileceğini öngördüğünden (AM (BB), 2013/ 817 (19.12.2013), p. 31), Türk hukuk sisteminde kişiler, hem Anayasa’ca öngörülmüş şeklî kanun güvencesinden, hem de İHAM ve Anayasa Mahkemesi’nce kabul gören maddi kanun güvencesinden aynı anda yararlanmaktadır.

Maddi kanun anlayışına göre bir kere, anayasalarda düzenlenen kanun önünde eşitlik ilkesi<sup>xiv</sup>; hukuk kurallarının genel (kişilik dışı), sürekli (AM, E. 1988/ 12, K. 1998/ 32 (11.12.1988)) ve soyut olmasını şart kılar (Godefridi, 2003: 333). Genel, soyut ve sürekli karakter; kuralı (genel norm), düzenden (bireysel (bir kişi ya da bir grubun üretimi)<sup>xv</sup> norm) ayırır (Godefridi, 2003: 332). Kişiyeye özel çıkartılan vergi afları ve teşvik mevzuatının ya da gecesinden sabahına değiştirilen vergi oranlarının bu noktada anayasalara aykırılığı söz konusu olur. Örneğin, Türkiye’de 2008’de Bazı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Usulüyle Tahsili Hakkında Kanun<sup>xvi</sup> çıkartılmıştır. Yasaların genelliği ilkesine aykırı olarak bu Yasa’nın bazı özel kişiler için çıkartıldığı, muhalefet milletvekillerince dillendirilmiştir. Bu Kanun ile ilk defa Türkiye’de kesin hükmü verilmiş, ancak henüz mükellefe tebliği gerçekleşmemiş kamu alacaklarının affedildiği ifade edilmiştir (Hamzaçebi, 2011: 204). Başka bir örnek, vazgeçilen vergilerden verilebilir. Türkiye’de vakıflara “vergi muafiyeti”, derneklere ise “kamu yararı” statüleri tanınabilmektedir<sup>xvii</sup>. Bu statüler, söz konusu sivil

toplum kuruluşlarına (STK) çeşitli vergisel avantajlar sağlamaktadır<sup>xviii</sup>. Ancak kamu yararı statüsünün tanınması konusunda Türkiye’de açık ve objektif kriterleri belirleyen bir yasal düzenleme yapmak konusunda yasama organının hareketsizliği<sup>xix</sup>, bu yetkinin kamu yetkililerince kamu yararı amacı dışındaki saiklerle kötüye kullanılması sonucunu doğurmaktadır (T.C. Cumhurbaşkanlığı Devlet Denetleme Kurulu (DDK), 2010). Vergi oranlarını belirleme yetkisinin kullanılmasına ilişkin ise, şöyle bir örnek verilebilir: Devlet Denetleme Kurulu, 2004’te mısır dış alımına uygulanan vergi oranlarındaki kısa süreli düşüş ve yükselişlerin<sup>xx</sup>, haksız kazanç edinilmesine neden olduğunu 2006 tarihli raporunda ifade etmiştir (2006: 9).

Süreklilik, keyfi değişiklikler karşısında anayasal eşitliğin yanı sıra, hukuki durumun öngörülebilirliğini de sağlar; süreklilik (sabitlik, istikrar) niteliğini karşılamayan ve özellikle kişilerin hukuki durumları üzerinde geriye etkili sonuç doğurarak, hukuki güvenliği ortadan kaldıran düzenlemeler kural olarak geçerli değildir. Ancak vergi alanında süreklilik niteliği, sıkça ihmal edilir; örneğin, listelenmiş taşınmazlar için Fransa’da 2003 Finans Kanunu’nda öngörülmüş vergi rejimi, yedi senelik mevcudiyeti süresince on beş defa değişikliğe uğramıştır (Delaunay, 2011: 44, dipnot (dn.) 40). Norm oynaklığı, içtihadî değişiklikten de kaynaklanabilir (Lieb ve Heurtier, 2011: 16- 17). T.C. Danıştay’ın KDV’den kaynaklanan uyuşmazlıklara bakmakla görevli dairesinin içtihatı göz önünde bulundurulduğunda, okul aile birliklerinden kiralanan kantinler için kira tutarları üzerinden sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanması mevzuata aykırıdır. Ancak Balıkesir Vergi Mahkemesi, bu yerleşik içtihadın aksine, bu konudaki bir davayı reddetmiştir. Ve başvurusunun, hukuki yardımdan yararlanma bile, yerleşik içtihadın farklı muamele göreceğini beklemesini gerektiren bir durum da yoktur. T.C. Anayasa Mahkemesi, bu durumda hukuk kurallarının yorum ve uygulamasının öngörülemez olduğu gerekçesiyle ihlal kararı vermiştir (2013/ 3245 (11.12.2014)). Çeşitli ülkeler, hukuki durumun istikrarını güvenceleyen ve özellikle gerçekleştirilebilecek keyfi uygulamaların önünü almak için (Yaich, 1992: 99), vergi denetiminin tekrarlanmaması ilkesini kabul etmişlerdir<sup>xxi</sup>.

Geriye yürüme yasağı ise, bir kuralın yürürlüğe girme tarihinin yayınından önceki bir tarih olarak belirlenememesidir. Geriye etkili yasalar konusunda vergi hukukunda türkçedeki ifadeleriyle gerçek geriye yürütme ve gerçek olmayan geriye yürütme ayrımı yapılmaktadır. Gerçek geriye yürütme, bir vergi yasasının, eski yasa döneminde tamamlanmış ve hukuki sonuçlarını doğurmuş hukuki durum, ilişki ve olaylara uygulanmasıdır. Gerçek olmayan geriye yürütme ise, yeni yasanın, eski yasa yürürlükte iken başlamakla birlikte, henüz sonuçlanmamış hukuki durum, ilişki ve olaylara uygulanmasıdır. Geçerli olmayan geriye yürütme, kural olarak gerçek geriye yürütmedir (Öncel ve diğ., 2009: s. 47). Fransa Anayasa Konseyi’ne (AK) göre “geriye yürümezlik ilkesi, İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi’nin 8’inci maddesi doğrultusunda sadece ceza alanında anayasal değere sahiptir; yasa koyucunun, kesinleşmiş yargı kararlarına uyararak yargı erkinin işleyişine müdahalede bulunmamak (80-119 DC. (22.7.1980)), diğer anayasal gerekleri ihlal etmemek (97-391 DC. (7.11.1997)) ve yeterli bir genel yarar gerekçesine dayanmak (98-404 DC. (18.12.1998); 2005-530 DC. (29.12.2005)) koşulları ile vergisel alanda geriye etkili düzenleme yapma yetkisi bulunur. Gerçek geriye yürütme- gerçek olmayan geriye yürütme ayrımı gibi, Fransa hukukunda da Fransa Danıştayı tarafından icat edilmiş bir kavram, “küçük vergisel geriye yürüme”dir. Vergiyi doğuran olayın tespitinin sonucudur. Danıştay içtihadında, kurumlar vergisi bakımından bu, mali yılın sonu iken; gelir vergisi bakımından, gelirin gerçekleştiği ya da kullanıma tahsis edildiği takvim yılının son günü olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla vergiyi doğuran olay, şirketlerin çoğunluğunun mali yılının da takvim yılının son günü kapatıldığı göz önünde bulundurulduğunda, 31 Aralık’ta gerçekleşmektedir. Yıl sonu finans yasası, en

geç bu tarihte yayınlandığından; vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği anda yürürlüğe girmekte ve yürürlüğe girişinin öncesinden gelen sene gerçekleşmiş gelirler bakımından vergiyi düzenlemektedir (AK, 2013). Anayasa Konseyi, bu “küçük geriye yürütme”ye son vermesi ya da etkisinin sınırlanması taleplerine, geriye yürütmenin söz konusu olmadığı (2012-662 DC. (29.12.2012)) gerekçesi ile olumsuz yanıt vermiştir. Vergi gelirlerini yükseltmek (2012-662 DC. (29.12.2012), p. 44) ve bunun gibi diğer salt finansal gerekçeler ise, Anayasa Konseyi’nce “büyük vergisel geriye yürütme”nin yeterli genel yarar gerekçesi olarak kabul edilmemektedir (AK, 2013). Keza, “istisnai karakterde olan, iki senedir toplanan ve yasa koyucunun, söz konusu sonuçlara çare bulmak için geriye etkili olmayan ölçütler bulma yetkisinin olduğu bir verginin matrahını, oranını ve tahsil şeklini geriye etkili olarak değiştirmek için öne sürdüğü gerekçe olarak, verginin matrah hesap biçimini iptal eden bir yargı kararının finansal sonuçlarını önleme kaygısı, yeterli bir genel yarar gerekçesi oluşturmamaktadır” (AK, 98-404 (18.12.1998)). Geriye etkili çeşitli kanunlar, Türk hukuk sisteminde de yer almışlardır. Anayasa Mahkemesi, 1994 tarihinde getirilen ekonomik denge vergisinin 1993 yılı gelirleri üzerine vergi koyan hükümlerini, geriye yürütme kabul etmemiştir (E. 1995/6, K. 1995/27 (6.7.1995)). Söz konusu kararda Anayasa Mahkemesi, vergiyi doğuran olayı, beyannamenin verilmesi olarak kabul etmiştir. Oysa Vergi Usul Kanunu, vergi alacağının doğumunu, vergi yasalarının vergiyi bağladıkları olay ya da hukuki durumun gerçekleşmesi olarak belirlemiştir (213, madde (m.) 19). İHAM ise, yasanın meşru bir amaca dayanması ve sonuçlarının vergi mükellefi için ağır olmaması halinde geriye yürütülen yasanın, mülkiyet hakkının ihlali olmadığına karar vermektedir. Bu kapsamda Mahkeme; “geçmiş etkinin kısa ve sınırlı dönemli olması (örneğin yasanın çıktığı yıl açısından ancak bir önceki yıl elde edilen gelirlere uygulanması), yasanın yürürlükteki mevzuattan kaynaklanan hatayı düzeltmesi ve beklenmeyen ve büyük vergi kaybını telafi etmeyi amaçlaması ve genel olarak uygulanması gibi alt testlere başvurmaktadır” (Yaltı, 2006: 71). Ancak Adalet Divanı (AD), geriye yürütme ilkesine daha geniş bir uygulama alanı tanıır: Örneğin, Topluluk Hukukuna göre üye devletlerce öngörülmuş KDV mükellefiyetine, mükellefin kötü niyetli olması ya da vergisel yükümlülüğünü kasten ödememesi halleri dışında geriye etkili olarak son verilemez; çünkü bu, mükellefin, gerçekleştirdiği yatırım harcamaları üzerinden KDV’yi indirme hakkını geriye etkili olarak elinden alacaktır (C-400/98 (8.6.2000), nokta (n.) 34- 38).

Bir kuralın “yasa” kabul edilebilmesi için, o kuralın yeterince ulaşılabilir olması da gerekir; yani, belirli bir olaya uygulanabilir nitelikteki hukuk kurallarının varlığı hakkında kişiler yeterince bilgi sahibi olmalı ve bu hukuk kurallarına ulaşabilmelidirler (İHAM, Sunday Times & Birleşik Krallık (26.4.1979), p. 87, 88). Buna çarpıcı bir aykırı örnek, Birleşik Krallık’tır. Birleşik Krallık’ta resmi gazete yoktur ve kanunlar, Kamu Sektörü Ofisi’nce bireysel ve ödemeli olarak yayımlanır (Cahn (2014): 104).

Yine, bir kuralın yasa kabul edilmesi, onun, kişilere davranışlarını ona göre ayarlama olanağı verecek şekilde açık olmasına bağlıdır (İHAM, Sunday Times & Birleşik Krallık (26.4.1979), p. 49; İHAM, Silver ve diğ. & Birleşik Krallık (25.3.1983), p. 87, 88). Mevzuatın karmaşıklığı, büyük şirketler için önemli bir zorluk kaynağı değildir; ama vergi uzmanı çalıştırma gücü olmayan bireyler ve küçük çaplı işletmeler veya STK’lar için ciddi bir hukuki güvensizlik faktörüdür (Fouquet, 2008: 7) ve ekonominin liberal karakterini sınırlayan unsurlardandır. Diğer yandan mevzuat karmaşası, bir bütün olarak iktidarın mali politikasının izlenebilirliğini (Fouquet (2008): 7), okunabilirliğini ve dolayısıyla eleştirilebilirliğini ortadan kaldırır; bilinçli katılımı/ demokrasiyi işlemez kılar. Kanunun açıklığı ile kastedilen, aşırı bir katılık değildir. Çünkü hukukun “toplumların gelişen bakış açılarına” (De La Motte, 2011: 95) uyarlanabilmesi gerekmektedir. Buna bağlı olarak, “birçok kanun, kaçınılmaz olarak (...)



yorumlanması ve uygulanması pratik gerçekliğe bağlı olan yoruma açık formüllerdir” (İHAM, Refah Partisi & Türkiye, p. 57). “Yasa kuralına yönelik olarak birden fazla yorumun yapılabilir olması tek başına, kuralın (...) öngörülebilirlik şartını karşılamadığı anlamına gelmez” (İHAM, Sunday Times & Birleşik Krallık, p. 49). Mahkemelerin görevi, (...) kuralın yorumuna dair şüpheleri kesin olarak ortadan kaldırmaktır” (AM (BB), 2013/ 3063, p. 41). Bu doğrultuda, yasanın tek biçim uygulamasını güvenceleyen bir mekanizmanın varlığı şarttır (İHAM, Sunday Times & Birleşik Krallık, p. 34). Bu mekanizma da, yüksek mahkemelerdir (İHAM, Ştefanica ve diğ. & Romanya, p. 36). Çeşitli vergi avantajlarına getirilen tavan ile ilgili 2005 tarihli iptal kararında (2005-530 DC (29.12.2005), p. 77- 89) Fransa Anayasa Konseyi, şu şekilde yol almıştır:

“1789 Bildirgesi’nin 6’ncı maddesinde ilan ettiği kanun önünde eşitlik ve 16’ncı maddesinin şart koştuğu “hakların güvencelenmesi”; vatandaşların kendilerine uygulanacak kurallara ilişkin yeterli bilgisi olmaması ve bu kuralların, muhataplarının bu kuralların kendileri üzerindeki sonuçları ölçme yeterlilikleri bakımından aşırı karmaşık olması hallerinde fiiliyatta gerçekleşemez. Özellikle başvuru hakkı, bu durumdan etkilenir. Bu karmaşa; Bildirge’nin hem hak ve özgürlüklerin uygulanmasının sadece yasaca belirlenmiş sınırlara tâbi olabileceğini düzenleyen 4’üncü maddesince, hem de kanunun yasaklamadığı hiç bir şeyin engellenemeyeceği ve emretmediği hiç bir şeye kimsenin zorlanamayacağını düzenleyen 5’inci maddesiyle güvencelenmiş hak ve özgürlüklerin uygulanmasını engeller. Vergisel alanda yasa, vatandaş için anlaşılabilir düzeyde bir karmaşıklığa varmışsa, 1789 Bildirgesi’nin “Tüm vatandaşların, bizzat kendileri tarafından ya da temsilcileri vasıtasıyla, kamusal katılım ihtiyacını belirleme, ona özgürce rıza gösterme, kullanılmasını izleme ve oranını, matrahını, tahsilini ve süresini belirleme hakkına sahiptir” düzenlemesini içeren 14’üncü maddesini ihlal etmiş olur. Bu, özellikle vergi yasasının, somut davada olduğu gibi, mükellefi seçim yapmaya davet ettiği ve nihai vergi yükünün, bu seçime bağlı olarak belirlediği hallerde böyledir. Vergi önünde eşitlik ilkesi bakımından, teşvik edici vergisel düzenlemelerin gerçekleşebilmesi, mükellefin, kendisine açık seçeneklere göre ödemesi gereken vergi miktarını makul bir belirlilik derecesinde hesaplayabilmesini gerektirmektedir. Ancak yeterli genel menfaat gerekçeleri, kanunun karmaşasını makul kılabilir. 2006 Finans Yasası’nın 78’inci maddesinin Anayasa’ya uygunluğu, işte bu sayılan ilkeler ışığında değerlendirilmelidir. İlk olarak, söz konusu hükümlerin muhatapları, sadece vergi idaresi değildir; ama aynı zamanda, yeni tavan kurallarının, tercihleri üzerinde nasıl bir etki yaratacağını değerlendirmek için vergi miktarlarını önceden hesaplamaya davet edilen mükelleflerdir. (...) 78’inci maddenin uzunluğu, üst üste binmişliği, mükellef için anlaşılabilirliği, profesyonel için dahi muğlak oluşu, kendileri de üst üste binmiş karakter sergileyen pek çok diğer hükme göndermede bulunuşu; hukuki güvensizlik ve özellikle yanlış anlaşılma, şikayet ve dava kaynağı olacaktır. 78’inci maddenin öngördüğü düzenlemenin karmaşıklığı, bir kısım mükellef için, yasa koyucunun kendilerini davet ettiği seçimi gerçekleştirebilmeyi imkansız kılabilir ve yasanın, seçimin herkesçe yapılabilmesini güvencelemesi gerekirken bunlar, vergi önünde eşitlik bakımından kendilerine tanınmış vergisel avantajlardan yararlanamayabilirler. Bu şartlarda 78’inci maddenin karmaşıklığı, anayasal gerekler karşısında ölçüsüzdür. İptal başvurusuna konu yasanın 78’inci maddesinde düzenlenmiş vergisel avantaj tavanı hükmünün Devlet bütçesi bakımından beklenen getirisi, anılan diğer maddelerden kaynaklanan gelir kaybı ile karşılaştırılabilir nitelikte değildir. Bu nedenle mükelleflere dayatılan bu yeni karmaşa, hiç bir gerçek genel menfaat gerekçesinde karşılığını bulamaz. Hem ölçüsüz, hem de yeterli bir genel yarar gerekçesi ile haklı kılınamaz söz konusu hükmün iptali gerekir.”

Ayrıca yasa, Hukuk'a<sup>xxiii</sup> uygun olmalıdır (İHAM, Malone & Birleşik Krallık (2.8.1984), p. 67; İHAM, Silver ve diğ. & Birleşik Krallık (25.3.1983), p. 90; İHAM, Golder & Birleşik Krallık (21.3.1975), p. 34). İHAM, hukuka uygunluğu değerlendirirken, Avrupa Konseyi Statüsüne de referansla, hukuk devleti ilkesinin gerekleri ve bunlar arasında da özellikle, kamusal yetkilerin keyfi ve kötüye kullanımını engellemek için etkin denetim mekanizmaları üzerinde durmaktadır.

Ve son olarak yasa, kamu hukuku genel teorisine göre, bireysel çıkar için değil; ancak kamu yararı var ise yapılabilir<sup>xxiii</sup> (Yaltı, 2006: 63- 64; AM, E. 2013/ 116, K. 2014/ 135 (11.9.2014)). Dikkat etmek gerekir ki bireysel çıkar ile bireyin hak ve özgürlüğü, birbirine özdeş değildir. Bireysel çıkarların hukukça koruma altına alınan kısmı, ortak bir ihtiyaç olan bireysel hak ve özgürlükleri oluşturur. Dolayısıyla bireysel hak ve özgürlüğün korunması, kamu yararınıdır. Hukukun ve tüm ilkelerinin yöneldiği amaç da, hak ve özgürlükleri korumaktır. Diğer yandan, tespiti büyük ölçüde ulusal karar mercilerinin takdirine bırakılan<sup>xxiv</sup> “kamu yararı” dayanağı; devletin kutsallaştırılması suretiyle, demokrasilerde kamusal yetkileri ancak süreli olarak ellerinde bulundurabilen kişilerce “iktidar(larını) pekiştirme aracı” (Akıllıoğlu, 1991: 4) olarak kullanılma riskini her zaman içinde barındırır. Anayasa mahkemelerinin ve insan hakları mahkemelerinin ölçülülük ilkesi kapsamında geliştirdiği “gereklilik”, “elverişlilik”, “orantılılık” sınıma ölçütleri<sup>xxv</sup> (Kaboğlu, 2015: 278); dayanılan “kamu yararı” gerekçesinin hukuk sınırlarında kalması konusunda güvence oluşturmaktadır. Hiç bir genel yararın acil olarak gerektirmemesine rağmen yapılan ani mevzuat değişikliğinin, eski mevzuata göre kararlar almış ve yeni mevzuata uyum için gerekli zamanı bulamamış mükellefte ağır zarar yaratması halinde vergi yargıci da, kamu makamlarının kusursuz sorumluluğu kapsamında mükellefin yasanın uygulanmasından kaynaklanan zararının tazminine hükmedebilir ya da mükellefi, ülke mevzuatına göre bu konuda yetkili yargı yerine gönderebilir (Delaunay, 2014: 73).

Diğer yandan, bir alanda yasallık ilkesinin kabul edilmiş olmasının doğal sonucu, bu alanda sözleşme serbestisinin olmayışıdır (Delaunay, 2014: 54). Dolayısıyla, vergide yasallık ilkesi sayesinde hiç bir kamu makamı ya da bu makamlarda çalışanlar, diledikleri mükellefler için, bunların yasa ile öngörülmüş mali yükümlülüklerini hafifletecek ya da kaldıracak şekilde işlemde bulunamazlar; çünkü vergi, kamu düzenine ilişkindir<sup>xxvi</sup> (Fransa Yargıtayı (FY), Dreyfus Frères & Cie, (13.3.1895)). Buna karşılık, bu konuda istisnalar mevcuttur<sup>xxvii</sup>.

### **3. YASALLIK İLKESİNİN SINIRI VE HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİNİN PEKİŞTİRİCİSİ OLARAK VERGİDE MEŞRU GÜVEN İLKESİ**

Hukuki güvenlik ilkesi dışında, Alman kökenli olan ve çeşitli Avrupa Birliği ülkelerinin yanı sıra özellikle Topluluk Hukukuna sirayet etmiş bulunan başka bir anayasal ilke, meşru güven ilkesidir (confiance légitime). Meşru güvenin korunması, Adalet Divanı içtihatında “Topluluk’un temel ilkelerinden” (C-17/03 (7.6.2005), n. 73) ve “üstün hukuk kuralı” (74/74 (14.5.1975), n. 44) kabul edilmektedir. Topluluk içtihatına göre, yasal güven ilkesinin amacı, özel kişiyi devlet menfaatlerine karşı değil; kamu makamlarına karşı korumaktır (Delaunay, 2014: s. 45).

“Hukuki güvenliğe saygı ilkesi, çok önemli olsa da, mutlak biçimde uygulanamaz, uygulaması yasallık ilkesi ile bir arada götürülmelidir; bu iki ilkeden hangisinin üstün geleceği, her somut olayda kamu yararı ile çakışan özel yarara göre belirlenir” (AD, 42 ve 49/59 (22.3.1961), n. 159). Hukuki güvenlik ilkesini dillendirdiği bu ilk kararından da anlaşıldığı üzere Adalet Divanı, bu ilkeyi, sacayaklarından birini yasallık ilkesinin oluşturduğu anlamının dışında kullanmaktadır. Daha sonraki kararlarında ise Divan, hukuki güvenlik ilkesi ve meşru güven ilkesini bir arada kullanacaktır. İHAM’ın ise, “meşru güven”

kavramının yanı sıra vergi alanında sıklıkla kullandığı kavram “meşru beklenti”dir (espérance légitime) (2.1.).

Avrupa Birliği Adalet Divanı’nın yerleşik içtihatına göre hukuki güvenlik ve meşru güvenin korunması prensiplerine, sadece Avrupa Birliği kurumlarınca değil, ancak Birlik direktiflerince kendilerine verilen yetkileri kullanım esnasında üye devletlerce de uyulmalıdır. Bu doğrultuda, Fransa iç hukukunda mevcut olmayan bu ilkeye saygıyı Fransa yargıcı, yüklediği ulusalüstü sözleşmeler kapsamında ve özellikle TVA (KDV) gibi Topluluk Hukukunca düzenlenmiş durumlar söz konusu olduğunda denetlemektedir (Fransa Danıştay (FD), 210944 (9.3.2001)). Bununla birlikte Fransa iç hukuku, meşru güven ilkesini çağrıştıran, hatta ötesine geçen çeşitli özellikli hükümler içermektedir (2.2.)

### 3.1. Meşru Güven İlkesinin Hukuki Güvenlik İlkesinden Ayırıştırılması

Aslında birbirleriyle yakın ilişkili olan hukuki güvenlik ilkesi ve meşru güven ilkesini, kullanabilmek için birbirinden ayırıştırmak gerekmektedir. Meşru güvenin korunması hakkı, şu şekilde ifade edilebilir: Mevzuat değişiklikleri ve tutulmamış taahhütler karşısında basiretli ve ihtiyatlı bir özel kişinin bir kamu organının tutumuna ve bu tutumdan doğan gidişata güveni, zorlayıcı bir kamu yararı gerekçesine dayanmadığı sürece beklenmedik ve ani tutum değişikliği ile sarsılmaz (DELAUNAY, 2014: s. 45). Topluluk Hukuku içtihatında bu gerek, “meşru güvenin korunması hakkında, Yönetimin (açık güvenceler sağlayarak) <sup>xxviii</sup> kendisinde haklı beklentiler doğurduğu her özel kişi faydalanır” (AD, 289/81 (19.5.1983), n. 21; AD, T.3/92 (9.2.1994), n. 58) şeklinde ifade edilmektedir. Dolayısıyla meşru güven ilkesi, norm sabitliği (istikrarı)/ kazanılmış hak/ geriye yürüme alanı ile ilgilidir ve belirli koşullarda (sübjektif) beklentilere hukuki koruma tanınması yönü ile (objektif) yasallık ilkesiyle karşı karşıya gelmektedir.

Fransa Anayasa Konseyi’nin yukarıda da adı geçen kararına göre “hiç bir anayasal prensip, “meşru güven” denen bir ilkeyi garantilememektedir”. Bu doğrultuda Konsey, varlığın elden çıkarılmasından doğan değer artış kazançlarını kurumlar vergisine tâbi kılan yeni düzenlemenin, anayasal değeri olan eşitlik ilkesini de ihlal etmediğine çünkü yasa koyucunun, yeni düzenlemenin, 1 Ocak 1997 mali yılından başlayarak uygulanacağını düzenlediğine ve bunun, amacı doğrultusunda objektiflik ve rasyonellik kriterlerini karşıladığına hükmetmiştir (97-391 DC (7.11.1997), p. 6, 10). Yine Konsey, on iki seneden fazla zamandır açık bulunan taşınmaz tasarruf planı (faiz getiren ve taşınmaz kredisine imkan veren bir bloke hesap) faizlerine uygulanan istisnayı kaldıran 2006 Finans Yasası’ndaki düzenlemenin, vade sonu gelmiş hesapları kapsadığından ve bunlar üzerinde geriye dönük etki yaratmadığından, 1789 Bildirgesi’nin 16’ncı maddesi kapsamında bir anayasal aykırılık içermediğini karara bağlamıştır (2005-530 (29.12.2005), p. 46). Bu doğrultuda, yasanın bizzat kendi uygulama dönemini belirlediği ancak bu dönemin, daha sonradan kısaltıldığı durumlarda söz konusu yasanın muhattaplarının, bu yasa üzerine kurdukları beklentiler korunmayacaktır. Örneğin, bina vergisi alanında tanınan bazı süreli istisnaların süresini 25 seneden 15 seneye indiren 1984 Finans Yasası’nda (83-1179 (R.G. 30.12.1983), m. 14/1) olduğu gibi kişileri, süreli bir vergi avantajının zamansız kaldırılışından koruyacak her hangi bir ilke, Fransa iç hukukunda mevcut değildir (Delaunay, 2014: 56). Ancak Fransa’da, bir kanun hazırlığının duyulduğu ya da ilan edildiği daha ilk aşamada, mükellefler ve bunların temsilcileri (özellikle International Fiscal Association (IFA) gibi uzman STK’lar), kanun konusunda en net şekilde bilgilendirilmeyi ve mümkünse, Meclis’e ve hatta Danıştay’a sunulmadan evvel kanun taslaklarını incelemeyi talep ederler ve bu sivil katılım ve denetim süreci, Bakanlar Kurulu ve Vergi Mevzuatı İdaresi (Direction de la législation fiscale, DLF) tarafından yönetilir (Lieb ve Heurtier, 2014: s. 23). Özellikle söz konusu yasal düzenlemenin özneleri, menfaatlerinin farkında olan toplumsal gruplar ise; bu denetim ve tartışmalar, çok



önceden başlar, Fransa’da örtülü sermaye ile mücadele düzenlemesinin yeniden ele alınması sürecinde ya da şirketlerin tabi olduğu bir vergi olan mesleki vergi (taxe professionnelle) reformu sürecinde yaşandığı gibi<sup>xxix</sup> (Lieb ve Heurtier, 2014: s. 23). Gerçekten de demokrasi/katılım ve hukuki güvenlik, düşünülen vergi değişikliklerinin, kamuoyunun (mükellefler, basın, temsilciler) bilgi ve değerlendirmelerine açılmasını gerektirir (Neumark, 1975: 375). Türkiye’de ise eski tarihli bir çalışmada yasa tasarılarının, siyasi baskılara direnme zaafiyetinden ötürü, yürütme organının merkez örgütü ile yasama organı arasında gizli tutulduğu (Akdeniz, 1968: 26- 27) ifade edilmiştir.

İlke, Fransa hukukunda şekli olarak tanınmış olmasa da; Danıştay’ın güncel içtihatı, hukuki güvenlik ilkesini meşru güven ilkesine yaklaşıp şekilde yorumlamaktır<sup>xxx</sup>. 1997-2000 yılları arasında gerçekleştirdiği işe alımlar karşılığı, Fransa Vergiler Genel Yasası’nın (Code général des impôts, CGI) ilgili maddesindeki vergi kredisinden faydalanmak isteyen bir şirketin talebi, 1999 yılı sonunda yürürlüğe giren ve bu vergi avantajını geriye etkili olarak kaldıran Finans Yasası’nın ilgili maddesine dayanarak reddedilmiştir. Bu halde şirket, yalnızca 1997- 1998 arası işe alımları için söz konusu vergi avantajından faydalanabilecek; buna karşılık izleyen sene ek 30 ücretli istihdamı, kendisinin aynı avantajdan faydalanmasını sağlayamayacaktır. Fransa Danıştayı, Vergiler Genel Yasası’nın söz konusu maddesinin teşvik etmeye yönelik olduğu, yasa koyucunun vergi kredisi ödemelerini her sene sonunda değil ama üç senelik dönem sonunda yapmayı öngörmüş bulunduğu, şirketin vergi kredisi ödemesi beklentisinin böyle üç senelik ve teşvik edici bir mevzuata dayanan haklı bir beklenti olduğu, bir para miktarı elde etmeye yönelik haklı beklentinin İHAS’a ek 1. Protokol’ün 1. maddesi kapsamında bir mal olarak değerlendirilmesi gerektiği, şirketin bu konuda geriye etkili bir mevzuat değişikliğini öngörebilmesinin imkansız olduğu, ayrıca yasa değişikliğinin 1999 senesinin sonunda ve bu seneyi de kapsayacak şekilde gerçekleştirilmiş olmasının haklı nedeninin gerekçelendirilmemiş olması ve bu sene her işe alım için bir vergi kredisinden yararlanacağını düşünen şirketlerin tutumlarını bu yeni düzene göre ayarlayacak vakitlerinin de bulunmadığı gerekçeleriyle Bütçe, Kamu Hesapları ve Kamu Fonksiyonu Bakanı aleyhine hüküm kurmuştur. Aynı kararında Mahkeme, mülkiyet hakkına geriye etkili müdahalenin, ancak bu müdahale ile onun dayandığı genel yarar gerekçesi arasında adil bir dengenin kurulması şartıyla yapılabileceğini; kamu yararı gerekçesi olarak İdare’nin, bu vergi kredilerinin şirketler üzerindeki “düşüş etkisini” ve bütçe gelirlerindeki artışı gösterdiğini; ancak bu “düşüş etkilerinin” genişliğinin ve doğasının hiç bir net araştırmaya dayandırılmadığını; toplam vergi harcamasının ise, senelik 350 Milyar Frank’lık bir istihdam yararına senelik 1 Milyar Frank kadar olacağını; bu nedenlerle, genel yarara dayandırılmayacak bu vergi kredisi iptalinin 1999 senesi için ayrıca orantısız olduğunu (308996 (9.5.2012)) hükme bağlamıştır. Yine Danıştay’ın içtihatına göre “yeni bir düzenleme söz konusu olduğunda, hukuki güvenliği sağlamak için geçiş hükümleri yayınlama yükümlülüğü, düzenleyici işlem yapma yetkisine sahip makama düşer (...) Söz konusu kararnamenin hiç bir geçiş hükmü içermemesi yüzünden yasanın gerekleri ve getirdiği yasaklar, yasa yürürlüğe girmeden önce yasal olarak kurulmuş sözleşme ilişkileri üzerinde karışıklık yaratacağından ve bu karışıklık, güdülen hedef karşısında aşırı karakter taşıdığından, hukuki güvenlik ilkesine aykırıdır” (288460 (24.3.2006)).

Fransa Yargıtayı ise, ilk defa “meşru güven ilkesi” ifadesini, Vergi İdaresi’ne “doğruluk ödevi” yüklediği bir kararında kullanmıştır: Vergi idaresi, inceleme faaliyetlerini “demokratik bir toplumun mükellefinin vergi idaresine karşı duyması gerektiği meşru güveni” güvenceleyecek şekilde yürütmelidir (1128 (18.6.1996)). Gerçekten de vergi denetim, af ve teşvik araçları; kimi sermaye gruplarını yaratmak ve büyütme, kimilerini ise küçültme ve piyasadan silmek için kullanılabilir<sup>xxxi</sup>. Oao Neftyanaya Kompaniya Yukos Rusya’ya karşı

davasında başvuru şirket, kendisine yönelik vergisel işlemlerin Devlet tarafından siyasi bir motivasyonla kendisini yok etmek ve varlığının kontrolünü ele geçirmek saikiyle yürütüldüğünü (İHAS m. 18 ihlalini) ve benzer durumdaki şirketler karşısında kendisinin ayrımcı muamele gördüğünü (İHAS m. 14 ihlalini) iddia etmiştir. Ancak İHAM; vergi mercilerinin ya da yargının, şirketin vergi planlamasından, özellikle de hileli olarak kaydedilmiş ticari şirketlere başvurma yolundan bütünüyle haberdar olduklarından ve bunu yasaya uygun bulduklarından bahsedilemeyeceğine, dolayısıyla da bu metotlara pasif olarak tolerans gösterdikleri ya da aktif olarak bunları onayladıklarının kabul edilemeyeceğine; şirketin de diğer şirketlerin benzer metodu kullandıklarını veya kendisinin tek hedef seçildiğini kanıtlamadığına; bu nedenlerle de İHAS'ın 14'üncü maddesinin Rusya tarafından ihlal edilmediğine karar vermiştir. Aynı davada İHAM; davanın önemli bir siyasi ilgi çekmiş olmasına karşılık, tespit edilmiş hak ihlalleri dışında Rusya'nın, şirketi bitirmek için usul ihlali yapmadığına; bu nedenle de İHAS'ın 18'inci maddesinin ihlalinin söz konusu olmadığına (Oao Neftyanaya Kompaniya Yukos & Rusya (8.3.2012), p. 608 vd., p. 659 vd.) karar vermiştir. Vergi denetiminin, toplumsal çıkar yerine iktidardakilerin kişisel ve parti çıkarlarını sağlama aracı olarak kullanılmasının önüne geçmek için, uluslararası para kurumlarının ve çeşitli kuruluş ve uzmanların Türkiye'ye bağımsız gelir idaresi tavsiyesi bulunmaktadır<sup>xxxii</sup>.

Meşru güven ilkesinin tanındığı ülkelerde ve Topluluk Hukukunda ise beklentilere tanınan hukuki güvenlik, daha geniştir. Uluslararası şirketlerce kurulmuş bulunan ve bu şirketlere, özellikle finansal alanda çeşitli hizmetler sunan koordinasyon merkezleri, Belçika'da 1982'den beri, yenilenebilir bireysel anlaşmalara dayalı olarak avantajlı bir vergi rejiminden faydalanmaktadır. Komisyon, ilk başta bunun bir devlet yardımı olmadığını kabul eder. Ancak Avrupa Birliği Konseyi'nin haksız rekabete ilişkin 1997 tarihli çalışması, Komisyonu, bu merkezlere uygulanan vergi rejimini yeniden ele almaya yönlendirmiş ve Komisyon, bunlara tanınan vergi avantajını devlet yardımı olarak kabul etmiştir. Adalet Divanı ise, Komisyon'un kararını iptal etmiştir; çünkü karar, anlaşma yenileme talepleri o tarihte askıda onay bekler durumda olan koordinasyon merkezlerine bir geçiş süreci öngörmemektedir (C-182/03 ve C-217/03 (22.6.2006), n. 163). Geçiş sürecinden kasıt; önceden uyarı, yeni hükümlerin uygulamasının geciktirilmesi ya da eski ve yeni hükümlerin belli ölçüde birlikte uygulanması olabilir (Delaunay, 2014: 71- 72).

Meşru güven ilkesinin gündeme gelmesi için, ilkenin yukarıda verilen tanımında da ortaya koyulduğu üzere bazı şartların gerçekleşmesi gerekir. Her şeyden önce, üzerine güven tesis edilen ve ani değişikliğe uğrayan tavır ve hükümler yeterince açık olmalıdır. İdare'nin karmaşık, eksik ya da yayınlanmamış bir işleminin mükellefte yarattığı güvenden bahsedilemez (AD, C-123/89 (27.3.1991)). Bu doğrultuda bir normatif metin, meslek kurallarını düzenleyen bir metin, İdare'nin ve sözleşmeci diğer tarafın her ikisinin de kesin iradesine dayalı olarak kurulmuş bir sözleşme ya da bir idari taahhüt; yönetilenin üzerine güven tesis edebileceği hüküm ve tutumlardır (Cassia, 2006: p. 17). Yukarıda adı geçen karar, Topluluk Hukuku anlamında neyin meşru güven yaratmayacağına ilişkin bir belirleme de içinde barındırmaktadır: Ecofin Konseyi'nin, söz konusu merkezlere tanınan vergi avantajının 2010'a kadar sürdürüleceğine ilişkin ortaya koyduğu siyasi irade sonucu mükellefte yaratılan güven, hukuki sonuç doğurmaz ve Mahkeme önünde öne sürülemez (AD, C-182/03 ve C-217/03 (22.6.2006), n. 151).

Diğer yandan, uyandırılan güvenin korunması, bu güvenin meşru sayılmasına bağlıdır. Yani yönetilen, Yönetim'in benimsediği tutumda bir değişiklik olacağını öngörebilecek durumda olmadığını ortaya koyabilmelidir; başka bir deyişle, kamu erklerinin, eski mevzuatın değişmeyeceğine yönelik bir güven duygusu oluşturduğunu ispat edebilmelidir (Cassia, 2006:

18). Topluluk yargıcı bu şartı, haklı beklenti (espérance fondée) kavramı ile ifade etmektedir. Fransız tarımsal işletmecilere yapılan doğrudan devlet yardımını 1 Ocak 2000'den başlayarak geriye etkili olarak %20 azaltan 1 Mart 2000 tarihli bir kararnamayı Fransa Danıştayı, bu doğrultuda meşru güven ilkesine aykırı bulmamıştır. Çünkü Hükümet, 17 Mayıs 1999 tarihli Topluluk kararı ile izin verilen yardımlar doğrultusunda yapılacak değişiklikleri daha Mayıs 1999'da kamuya bildirmiş ve çiftçi sendikalarının temsilcisi bir kurum ile de konuyu istişare etmiştir. Bu nedenle “basiretli ve ihtiyatlı üreticiler, davaya konu değişikliği daha 2000 senesi başının öncesinden öngörebilir kılınmışlardır”<sup>xxxiii</sup> (219494 (11.7.2001)).

Meşru güvenin sabit olduğu durumlarda dahi mutlak bir kamu yararı, yeni düzenlemenin yürürlüğe girdiği tarihten önce doğmuş ancak henüz tamamlanmamış durumlar için geçiş önlemlerinin kabulüne karşı koyabilir (AD, C-183/95 (17.7.1997), n. 57; AD, 74-74 (14.5.1975), n. 44). Yargıcın analizine sübjektif unsurların karıştığı akıl yürütme aşaması, işte meşru güvenin sabitliği kabul edildikten sonraki bu aşamadır. Yargıçtan istenen, orantılılık denetiminin klasik şemasını uygulayarak, meşru güveni kıran işlemin güttüğü toplumsal sağlığın korunması gibi bir genel yarar<sup>xxxiv</sup> amacının, önceden mevcut durum ya da hukukun muhafazasındaki özel yarardan üstün olup olmadığını doğrulamaktır; özel yararın, genel yarardan daha baskın olduğu hallerde meşru güven ilkesi korunur (Cassia, s. 21).

Son olarak, “Hukuki durumların güvenliği ilkesi, bir topluluk işleminin başlangıç tarihinin kural olarak yayınından önceki bir tarih olarak belirlenmesini engellese de; Divan'ın yerleşik içtihadına göre, ulaşılmak istenen amacın bunu gerektirmesi ve mükellefin yasal güveninin gerektiği gibi korunduğu hallerde bu, istisnai olarak böyle olmayabilir. Bu içtihat, geriye yürümenin, yasanın lafzıyla öngörülmediği, ancak içeriğinden çıkan sonuç olduğu durumlar için de uygulanabilir”<sup>xxxv</sup> (AD, C-487/01 ve C-7/02 (29.4.2004), n. 59).

İHAM, meşru güven ilkesini tanımakta ve kullanmaktadır<sup>xxxvi</sup>. Ancak vergi konusunun dahil olduğu mülkiyet hakkı alanında bunun yerine kullandığı özel kavram, “meşru beklenti”dir (espérance légitime): Bir maddi fayda elde edileceğine ilişkin meşru beklenti, İHAS'a ek 1'inci Protokol'ün 1'inci maddesi anlamında mal sayılır (İHAM, Pine Valley Developments Ltd ve diğ. & İrlanda (29.11.1991), p. 51; İHAM, S.A. Dangeville & Fransa (16.4.2002), p. 44 vd; İHAM, Marcelle Debar ve diğ. & Fransa).

### 3.2. Fransa İç Hukukunda Meşru Güveni Koruyan Özellikli Hükümler

Meşru güven ilkesi, her ne kadar Fransa iç hukukunda şeklen tanınmamış bulunsa da; mevzuatı, bu ilkenin aslında Vergi Hukuku alanında uzun süredir tanınmış olduğunu gösteren ve hatta ötesine geçen çeşitli özellikli hükümler içerir.

Örneğin, LPF'nin L. 80- A maddesinde, vergi normlarına ilişkin Vergi İdaresi'nin kesin biçimde yaptığı yorumların mükellefçe Vergi İdaresi'ne ve yargıca karşı- bu yorum yasaya aykırı olsa da- ileri sürülebileceği düzenlenmiştir. Bu noktada Fransa hukuku, “güvenin meşru sayılması” koşulunu içermediğinden, Topluluk Hukuku'nun koruma alanının ötesine geçer. Mükellef, faaliyetleri esnasında vergi idaresinin benimsediği idari yorumun, kendisine uygulanması hakkına sahiptir. Söz konusu düzenlemenin anayasaya uygunluğu konusunda görüş sormak için Başbakan tarafından Anayasa Konseyi'ne gönderildiği<sup>xxxvii</sup> süreçte doktrinden pek çok önemli yazar, maddenin, yetkiler ve normlar hiyerarşisini alt üst ettiğini; bu maddeye dayanarak İdare'ye, tüm yasaların anlam ve kapsamını değiştirme yetkisi verildiğini ve bunun da, vergide eşitlik ilkesine hanel getirme riski taşıdığını savunmuştur (Sauve, 1980).

Bir diğer örnek, “önleyici vergi anlaşmalarına” (accords fiscaux préventifs)<sup>xxxviii</sup> ilişkindir. Bunlar arasında, mükellefin, kişisel durumuna bir kuralın uygulanabilirliği

konusunda idareden görüş istediği özelge, öznel nitelik taşır. Özelge, Fransa hukukundaki bu öneminden ötürü artık yayınlanmaktadır. “Hukuka aykırılık yoktur” özelgeleri, örnek olarak verilebilir. İdare, işletmenin işleminin hukuka uygun olduğunu yazıyla önceden işletmeye bildirmişse, hukuka aykırılıkları önleme yöntemlerini artık uygulayamaz. Ekonomik işletmeciler bakımından yasal güven kaynağı olan bu uygulama, yabancı işletmecilerin yasal güvenini artırmaya yönelik “sabit yerleşim yeri özelgesinin” de gösterdiği gibi, önemli ölçüde gelişmiştir. “Sabit yerleşim yeri” özelgeleri sayesinde yabancı işletmeler, Fransa ve yabancı devlet arasında imzalı olan anlaşma uyarınca işletmelerinin Fransa’da sürekli bir işletmesi ya da sabit bir merkezi olup olmadığını güven içinde tespit edebileceklerdir. “Önleyici vergi anlaşmaları” kapsamında uluslararası vergilendirmenin önemli meselesi olan transfer fiyatlandırma ön anlaşmalarından da bahsedilebilir. Vergi idaresi ve işletme arasında kurulan transfer fiyatlandırması ön anlaşmaları, anlaşmaya uygun olarak uygulanmış fiyatlara ilişkin daha sonra yapılacak tüm artırımları yasaklar (Delaunay, 2014: 50- 51).

Başka bir örnek, mükellefin, vergi doğrulamalarını önceleyen hak ve güvenceleri alanından verilebilir. Vergi Muhakemeleri Kitabı’nın L.10/ 4 maddesine göre İdare, vergi mükellefine, denetimden önce ve aksi, “hakkın içeriğini zedelemesi halinde” (FD, 215649 (5.12.2001)) denetimi yoklukla malul edecek şekilde, vergi denetimine uygulanan temel kuralları özetleyen “Denetlenen Mükellefin Şartı”nı (charte du contribuable vérifié) ulaştırmalıdır. Bu metnin içerdiği kurallar, İdare’ye karşı ileri sürülebilir. İdare memurları, denetim esnasında bu kurallara, “eğer denetlenen mükellefin hakkını güvencelemeye yönelikler ise” (FD, 204805 (10.11.2000)) kuralların yasal dayanağı olmasa dahi uymak zorundalardır.

Diğer bir örnek, vergisel tercihler konusunda verilebilir. Vergisel tercih, vergi bakımından belirli bir hukuki durumda konumlanmış mükellefe, vergi kanununca tanınmış bir tercihte- beklenene üzere kendisine en az vergiyi yükleyecek tercihte- bulunma hakkıdır; onu ve İdare’yi bağlar (Delaunay, 2014: 52).

Fransa’da meşru güven ilkesi kapsamında söz edilmesi gereken bir diğer madde, çok değişken alanlardan biri olan inşaat alanında lafzı ile inşaatçının vergisel durumunu süreli olarak sabitleyen Şehircilik Kanunu’nun (Code de l’urbanisme<sup>xxxix</sup>) ilgili maddesidir<sup>xl</sup>.

Danıştay’ın da vergi hukuku alanına kattığı, meşru güveni korur özellikte kurallar vardır. Bunlardan bir tanesi, herhangi bir yasal ya da idari düzenleyici işleme dayanmamasına rağmen vergi borçlarının taksitlendirilmesine ilişkin bir kararın, mükellef lehine hak doğurucu nitelikte tanınmasıdır (129460 (18.3.1994)). Meşru güven ilkesini, daha önce açıklandığı üzere<sup>xli</sup> Fransa’da ilk defa yorumlayarak hukuk yaratan mahkeme olan Strasbourg İdare Mahkemesi ise, yine başka bir hukuk yaratıcı kararında İdare’yi, ikmalen vergi tarhından vazgeçtiğini mükellefe bildirmemesinden dolayı mahkum etmiştir. Oysa hiç bir usul mevzuatı, İdare’ye böyle bir görev yüklememektedir. Ancak Mahkeme, mükellefin “ilgili düzeltmelerin kendisine tebliğinden, zamanaşımı süresi dolana kadar meşru bir endişe” duyacağını (Buclin (14.5.1996)) kabul etmiştir.

Bu son kararın da örneklendirdiği üzere, mükellefin meşru güveninin korunmasının en etkili yöntemlerinden birisi, kamu makamlarının sorumlu kılınmasıdır. Başka bir örnek kararda Danıştay, bir bucak başkanının, mükellef nezdinde vergi muafiyeti taahhüdünde bulunması, buna karşılık belediye meclisinden çıkan kararın, mükellefin tâbi olduğu verginin yarısı oranında istisna öngören bir düzenleme olması hali için, tutulmamış sözden bucağın kusurlu sorumluluğuna hükmetmiştir (29146 (12.10.1984)).

#### 4. SONUÇ

Meşru güven ilkesi, sübjektif karakterli beklentilere hukuki koruma tanınması yönü ile, objektif karakterli yasallık ilkesiyle karşı karşıya gelmektedir. (Hukukun)/ Devletin<sup>xlii</sup> varlık nedeninin, insan haklarını gerçekleştirmek olduğu (Kuçuradi, 1998: 24) ve toplumsal yaşamda çatışan insan haklarının sınırlanmasında, öncelikli hak- ikincil hak kriterinin kullanıldığı (Kaboğlu, 2006: 88) bilgileri göz önünde bulundurulduğunda sorun, ilkelerin garantilediği insan haklarının önceliği- ikincilliğinin tespitinde kilitlenmektedir.

Objektiflik, düşünen bir öznenen arî şekilde hüküm ifade etmeyi kasteder (Trésor de la Langue française informatisé). Hak öznesinin düşüncesinin haklılığının (İdare ya da yargı yerince/ sübjektif) değerlendirilmesine<sup>xliii</sup> lüzum bırakmaz. Bu sayede, yukarıda açıklandığı kapsamda yasa niteliği taşıyan hukuki düzenleme, piyasada ayrımcı muamele görme riskini baskılar.

Meşru güven ilkesi ise, esas olarak, mülkiyet (mülkiyete ilişkin gelecek beklentisi) hakkının beklenmedik bir idari ya da yargısal yorum ya da yasa değişikliği ile sınırlanması söz konusu olduğunda devreye girer. Beklenmedik bu değişikliğin yöneldiği kamu yararı amacı karşısında bununla çakışan mülkiyet hakkı arasında hangisi lehine nasıl sınırlama yapılacağı, bunların ağırlığına göre takdir edilecektir.

Yasallık ilkesi dışında hukuk devletinin dayandığı öteki sacayakları, bağımsız ve tarafsız yargı ile kamu yetkililerinin sorumluluğudur (Tanör ve Yüzbaşıoğlu, 2002: 105). Yasallık ilkesi ve meşru güven ilkesinin garantilediği haklar, ilk bakışta çatışmaz gözükmektedir. Ancak, devlet görevlilerinin, kendilerini hukukla bağlı hissetmedikleri ülkelerde meşru güven ilkesini hukuki dayanak alarak verilen kararlar, serbest piyasa dengesini bazı aktörler lehine ve diğerleri aleyhine bozma ve mülkiyet hakkı bakımından ayrımcılığa uğramama hakkını gündeme getirme riski taşırlar.

Fransa'da toplumda gelişen kolektif bilincin; devlet görevlilerinin, yetkilerini kötü ve kötüye kullanma ihtimalini gün geçtikçe azalttığı ifade edilmektedir. Mükellefler, devletin mali sorumluluğuna ve cezai planda devlet görevlilerinin kişisel sorumluluğuna gitmektedirler. Bağımsız iç denetim ve Sayıştay'ın ve Meclis Komisyonları'nın yaptıkları başta olmak üzere dış denetimin yoğunlaşması da Devlet görevlilerine, hukuki, belgeli ve sabit bir zeminde hareket etmekte doğrudan çıkarları bulunduğunu göstermektedir (Lieb ve Heurtier, 2014: 20). Son olarak, mükelleflerin siyasi ve idari bilinçlenmesinden bahsetmek gerekir: Artık bir vergi normu; ancak açıklanabilir ve mükellefler ile tartışılarak hatta ortak şekilde hazırlanmış olması halinde kabul edilmektedir (Lieb ve Heurtier: 21).



## DİPNOTLAR:

<sup>i</sup> Türkiye anayasaları için bakınız (bkz.) T.C. Anayasası (7.11.1982- 2709) madde (m.) 2, T.C. Anayasası (9.7.1961- 334) m. 2.

<sup>ii</sup> “*Keyfilik; yöneticilerin, baskı kurma, engelleme, manipüle etme ya da farklı görüş veya çıkar gruplarını yok sayıp ya da onlara eşit ilgi ve saygıyı göstermeden yönetilenler üzerinde etki kurma kapasitesidir. (...) Keyfi hareket etme kapasitesi, üç şekilde sonuçlanır: Birinci olarak, bildiğini okuyan ya da kaprisli hükümetler ortaya çıkartır. Bunun sonucunda, siyasette bir tutarlılık ya da uyum söz konusu olmaz ve insanlar, nasıl hareket etmeleri gerektiğini kestiremezler. Örneğin, o güne kadar itiraz edilemez bir konu, yöneticinin hoşuna gitmemeye başladığı veya bu konuda bir hassasiyet geliştirdiği için bir anda ve bariz bir neden olmadan cezai yaptırıma bağlanabilir. Aslında bu tür keyfilik, daha çok yargının sınırlanmamış takdir yetkisinden kaynaklanmaktadır. Kötü ya da adil olmayan bir uygulamayı düzelterek iyi bir karar dahi, keyfi olarak alınabilmekte ise, mevcut beklentileri hiç bir uyarı ya da danışma olmaksızın alt üst ederek, adaletsizliğe neden olabilir. İkinci olarak, kişilerin haklı beklenti ve ihtiyaçlarının katıksız kötücüllükten ya da bir diğerinin çıkarları için çiğnenmesi ya da yok sayılması durumlarında olduğu gibi, zulme neden olabilir. Ve son olarak, sistematik biçimde keyfi kararlar alabilen bir yöneticinin varlığı, tahakkümle (baskıyla) sonuçlanır. Keyfi müdahale gücü, hiç bir zaman mutlak değildir. Hiç bir etkili kimse; ne zaman, nerede, nasıl ve kime müdahalede bulunacağını her zaman dilediği gibi seçemez. Buna karşılık, müdahale potansiyeli bulunduğu sürece, yöneticinin tahakkümü altındayız demektir. Yönetilen, yöneticilerinin gücüne sürekli korkuyla karışık bir saygı duyar hale gelir; onların bir sonraki adımını tahmine çalışır, kendisini onların öfkelerinden kaçma ya da hoşgörülerini kazanma çabası içinde bulur.*” (BELLAMY, 2007: 58).

<sup>iii</sup> Hukuk devleti nosyonunun tarihî gelişimi için bkz. HERRERA, 1994: 89- 103; MORIN, 1996: 643 ve devamındaki sayfalar (vd.).

<sup>iv</sup> Kapitalist sistemde gelir dağılımı, çalışmaya ve başarıya bağlı olarak gerçekleşmez. Çünkü ekonomik bakımdan üstün durum, tekelleşme ve piyasa oyunları; üretim sürecinde kişiler arasında fırsat ve olanak eşitsizliği yaratır (ÖNCEL ve diğ., 2009: 53). Üretim gerçekleştikten sonraki aşamada ise, yaratılan katma değer önemli bir kısımdan çalışanlar (işçi ve memur statüsündeki kişiler) değil; sermaye gelirleri olan kâr, kira ve faiz adları altında başka kişiler faydalanır (ALLEGRE ve diğ., 2012: 238). Bunun sonucu olarak, dünya ölçeğinde gelirlerin yarısını, %8 kullanmakta; kalan yarısı ise, %92 arasında paylaşılmaktadır (MILANOVIC, 2012: 8). Ekonomik sistemin, servet ve gelir dağılımına küçük bir azınlık lehine eşitliği bozucu bu müdahalesine rağmen; bu müdahalenin mali politikalarla hafifletilmesi konusu, “kişisel etik” ya da “toplumsal bağlar” mefhumlarıyla ilişkilendirilerek ele alınmaktadır (Örnek olarak bkz. MONNIER, 2006: 105- 106). Kapitalist sistem öncesi ve 1789 Devrimi’ne giden yoldaki üç katmanlı toplumda da benzer bir bölüşüm tablosu vardır. Fransa’da toplumun %2’sini temsil eden ruhbanlar ve asiller (imtiyazlılar), toplumsal gelirin yarısını kullanmakta; diğer yarım ise, toplumun %98’ini oluşturan üçüncü tabaka arasında bölüşülmektedir (DE JONES, 1834: 105- 108).

<sup>v</sup> Kamu parasının keyfi olarak harcanması ya da kamu gelirinden keyfi olarak vazgeçilmesi sonucu bu keyfilikten faydalandırılan siyasi oluşum ya da söylemler, çok pahalı olan yazılı ve görsel basın aracılığıyla, rakipleri hilafına kendilerini tüm toplum nezdinde görünür kılabılır ve siyasi ve ekonomik sistemin belirleyicisi olabilirler (Türkiye’deki benzer durum için bkz. Berksoy, 2013: 58 vd.). Vergi denetim, af ve teşvik araçları; kimi sermaye gruplarını yaratmak ve büyütme, kimilerini ise küçültme ve piyasadan silme için kullanılabilir. Medya gruplarının gazetecilerce değil, ama farklı alanlarda da ekonomi içerisinde aktif, büyük yatırımları (kazançları ve riskleri) bulunan kişilerce işletildiği ve bunların, kamu ihalelerine katılmalarının serbest olduğu Türkiye gibi bir ülkede kamu parasının keyfi kullanımı; bunları, yöneticilerle iyi geçinme çabasına sürükleyebilir. Bunun sonucu olarak haber alma hakkı engellenen halk, gündem konusunda ancak kendisine sunulan ve sunulduğu şekliyle bilebilir. 2014’te Özgürlük Evi (Freedom House); Türkiye’yi “basının yarı özgür olduğu ülkeler” kategorisinden, “basının özgür olmadığı ülkeler” kategorisine düşürmüştür (Freedom House, 2014). Benzer eleştiriler, Türkiye 2013 Yılı İlerleme Raporunda da yer almıştır (Avrupa Komisyonu, 2013: 52- 53, 65). Türkiye’de Radyo ve Televizyonların Kuruluş ve Yayınları Hakkında Kanun’da (R.G. 20.4.1994-Kanun No: 3984) 2001 senesinde yapılan değişikliklerin haber alma ve haber verme özgürlüğü aleyhine getirdiği sınırlamalara ilişkin bkz. T.C. Cumhurbaşkanlığı B.01.0.KKB.01, KAN.KAR:39-18/A-1-2001-427 (18.6.2001); Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu (DİBK), E.2001/1, K.2001/4 (10.4.2001); AM, E.2002/100, K.2004/109 (21.9.2004); Sözeri, 2013. Ayrıca bkz. Kurban ve Sözeri, 2012.

<sup>vi</sup> Dönemin meclis adı altındaki yapıları ile günümüz meclisleri özdeşleştirilemez (Bkz. Suttu, 1967: 185- 198).

<sup>vii</sup> Bu kapsamda sıkça örnek olarak verilen metin, Magna Carta'dır.

<sup>viii</sup> Bkz. Kaboğlu, 2015: 191- 192; Sabuncu, 2006: 193, 195- 197.

<sup>ix</sup> Bkz. Berksoy, 2014: 41 vd.

<sup>x</sup> Türkiye'de yasallık ilkesinin değeri konusunda ayrıca bkz. Kaboğlu, 2006: 158 vd.

<sup>xi</sup> Tarihî bilgi: Çeşitli devlet fonksiyonlarının, hangi organlara ait olduğunu tarihte tespit etmek için, çeşitli kriterler üretilmiştir. Hukuk devleti anlayışının köklü bir geçmişinin bulunduğu Almanya'da genel ve soyut normlar anlayışı, her bireysel kararın temeli olarak uzun süredir bilinmekteydi. Ancak yasaların şekli-maddi şeklinde ayrımı, kökeninde başka bir soruna dayanmaktadır. O dönemde, bir kuralın genelliği ve soyutluğu, ona maddi yasa adını vermek için yeterli değildi. Maddi yasanın ayırt edici kriteri, genel ve soyut karakterinde değil; özel içeriğindeydi. Şekli kanun- maddi kanun ayrımı, Alman hukuk bilimi tarafından, yasama gücünün Alman monarkların elinden 19. yüzyılda kısmi olarak temsili organların eline geçişi döneminde yaratılmıştır. "Kanun" kavramının kullanımı, yasama gücünün bir kısmı prensin elinde kalmış olsa da, yasama organının işlemleri ile sınırlanmıştır. Aynı anda, "şekli anlamdaki" bu yasalar, "maddi anlamdaki", yani vatandaşların özgürlüğüne ve mülküne değen bütün yasaları da içermelidir. Bu sonucusu, zamanla vatandaşların "hakları" kavramı ile karşılanmaya başlanmıştır. Bu haklara dokunan tüm düzenlemeler, ancak bir şekli yasa ile yapılabilir. Weimar Cumhuriyeti döneminde parlamento, yasama gücünün tek sahibi olmuştur. Kanunun verdiği özel bir yetkilendirme olmadığı müddetçe, hükümetin yayınladığı genel normlar, vatandaşlar için bağlayıcı değildir; bunlar, hukuk kuralı niteliğine sahip olmayan, devlet görevlilerine yönelik açıklamalardır. Bu şartlarda, şekli kanun- maddi kanun ayrımı, polemik değerini kaybetmiştir. Vatandaşların haklarını etkileyen kurallar, hukuken yasama yolu dışında başka bir yol ile konamayacaklardır (Izdebski, 1966: 879, 880).

<sup>xii</sup> Burada, Hukuk yaratıcıları kastedilmektedir. Hukuk, nihayetinde kendi başına ortaya çıkan ve işleyen bir mekanizma değildir; insan ürünüdür. Ancak Hukuk yaratıcılarının çoğulculuğu, çoğulculuğun beraberinde getirdiği karşı güç ve denetim mekanizmaları ile Hukuk'u bir ölçüde mekanikleştirerek, tek bir kişi ya da tek bir grubun bunun üzerinde dilediği değişiklikleri yapabilme keyfiliğini sınırlamıştır. Hukuk yaratıcılarının çoğulculuğundan kasıt şudur: Bir kere, ulusal düzeydeki tüm hukuk kurallarının ve kişilerin, normlar hiyerarşisi ilkesi sayesinde kendisine uygun hareket etmek zorunda olduğu anayasalar; diğer hukuk kurallarına kıyasla, çoğunlukla daha fazla kişinin mutabakatı, yani daha fazla katılımı yapırlar. Bu nedenle daha ortak akıl ürünüdürler. Erklar ayrılığı ilkesi sayesinde ulusal düzeyde ortak akıl oluşturma sürecinde, ulusal düzeydeki anayasa yargıcı da etkindir. İnsan haklarının ya da insanın, uluslararası değer kazanması ve bu durumun, ulusal anayasalarda düzenlenmesi; daha fazla aklın, ona (insana) uygulanacak hukuk üzerinde mutabık kalmasını şart koşmuştur. Bu sayede, Uluslararası İnsan Hakları Hukuku ve bunun tüm yaratıcıları (uluslararası insan hakları kuruluşları, uluslararası insan hakları yargıçları, tüm ülkelerin anayasa yargıçları, doktrin); dünya üzerindeki her kişiye uygulanacak hukuk konusunda karşı güç ve denetim işlevi görererek, insan haklarının güvencesi olmaktadır. Kurucu iktidar, kurucu iktidarın kullanımının uluslararasılaşması, anayasalar, anayasal değerlerde kaynaklar ve hak ve özgürlüklerin ulusal ve uluslararası güvence sistemi konularında bkz. Kaboğlu, 2015: 22 vd., 223 vd. ve 274 vd.

<sup>xiii</sup> Bkz. İHAM, Rosemarie BRÜGGEMANN ve Adelheid SCHEUTEN & Almanya Federal Cumhuriyeti, (19.5.1976), 120; İHAM, Malone & İngiltere (2.8.1984) p. 66- 68; İHAM, Rotaru & Romanya (4.5.2000), p. 52.

<sup>xiv</sup> Eşitsiz muamele konusunda öncelikli risk grubu, azınlıklar olduğundan; çeşitli anayasalarda, eşitliğin düzenlendiği maddede azınlıklar vurgusu bulunur. Örneğin, eşitlik ilkesi, Belçika Anayasası'nın 11'inci maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddede, hak ve özgürlüklerden ayrımcılık olmaksızın tüm Belçikalılar'ın faydalanabilmesi için kanunların ve karamamelerin, özellikle ideolojik ve felsefi azınlıkların hak ve özgürlüklerini güvence altına alacağı ifade edilmiştir (La Constitution de la Belgique fédérale (17.2.1994)).

<sup>xv</sup> Parantez içi, bana ait açıklama.

<sup>xvi</sup> R.G. 27.2.2008- Kanun No: 5736.

<sup>xvii</sup> Bkz. Dernekler Kanunu (R.G. 23.11.2004- Kanun No: 5253), m. 27 ve Dernekler Yönetmeliği (R.G. 31.3.2005) m. 48 ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanun (R.G. 7.8.2003- Kanun No: 4962) m. 20.

<sup>xviii</sup> Örnek olarak bkz. Gelir Vergisi Kanunu (R.G. 6.1.1961- Kanun No: 193) m. 89/ 4 ve m. 94; Kurumlar Vergisi Kanunu (R.G. 21.6.2006- Kanun No: 5520) m. 5/ 1/ 1 ve m. 10/ 1/ c, ç, d; Gümrük Kanunu

(R.G. 4.11.1999- Kanun No: 4458) m. 167/ 7'ye göre çıkartılan Gümrük Vergilerinden Muafiyet ve İstisna Tanınacak Haller Hakkında Karar (R.G. 5.2.2000- Karar no: 2000/53) m. 51; Katma Değer Vergisi Kanunu (R.G. 2.11.1984- Kanun No: 3065) m. 17/ 1, 2; Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu (R.G. 15.6.1959- Kanun No: 7338) m. 3/ a; Harçlar Kanunu (R.G. 17.7.1964- Kanun No: 492) m. 59/ b; Emlak Vergisi Kanunu (R.G. 11.8.1970- Kanun No: 1319) m. 4/ e ve 14/ c; Damga Vergisi Kanunu (R.G. 1.7.1964- Kanun No: 488) (2) Sayılı Tablo/ V/ 17. Bu dağınık ve karmaşık mevzuat nedeniyle sivil toplum kuruluşlarının, kendilerine tanınan mali avantajları bütün olarak görmeleri mümkün değildir.

<sup>xix</sup> Parlatmentonun, yapması gerektiği halde kural koymaması (inertie parlementaire), ihmal yoluyla anayasaya aykırılık oluşturur ve bu, bir çok ülkede anayasaya uygunluk denetimine tâbidir. Türkiye'de yasayıcının ihmalleri, Anayasa Mahkemesi'nin denetimine tâbi kılınmadığından ve Mahkeme de bu denetimi yapmayı reddettiğinden, yasayıcı düzenleme yapmayarak (malî yardımda ayrımcılık yasağı gibi) anayasal gereklerin uygulanmasını engelleyebilmektedir. Buna karşılık Türkiye yasama organının hareketsizliği, hak ve özgürlükler alanında İHAM denetimine tâbidir (Kaboğlu, 2015: 326- 327).

<sup>xx</sup> Türkiye'de Bakanlar Kurulu'na vergi oranını belirleme konusunda T.C. Anayasası m. 73/ 4'te tanınan istisnai yetkiyi yasama organı, yetki yasasında belirlediği geniş alt ve üst sınırlar ile fiilî bir vergi koyma ve kaldırma yetkisine dönüştürmekte; Bakanlar Kurulu, bu yetkiyi yasama organınca kendisine tanınan genişlikte kullanmakta; Anayasa Mahkemesi de bu tür yetki yasalarında Anayasa'ya aykırılık bulmamaktadır (Bkz. Kaneti, 1989: 35; SABAN, 2014: 51; GÜNEŞ, 2008: 165).

<sup>xxi</sup> Örnek olarak bkz. Fransa Vergi Muhakemeleri Kitabı (Livre des procédures fiscales (LPF)) m. 50 ve 51; Tunus Vergisel Hak ve Usuller Yasası m. 38/ 2 (aktaran: Jammoussi Azaiez, 2012: 334). "Mükellef, faaliyetlerini planlayamaz; çünkü ekonomik kararlar, ancak kesin ve açık verilere dayanılarak alınabilir. Sürekli yeni bir doğrulama tehdidi, ekonomik planlama ile bağdaşmaz. Diğer yandan, ard arda gelen incelemeler, Sfax Mahkemesi içtihatında geçen kavramlarla, mükellefte, "hükümlü olduğu hissi"ni uyandıran bir psikolojik baskı yaratabilir" (aktaran: Jammoussi Azaiez, 2012: 335).

<sup>xxii</sup> Hukuk devletlerinde hukuk kuralları, sağladığı aynı güvenceler ile, normlar hiyerarşisi adı verilen bir piramit şeklinde yapılırlar. Normlar hiyerarşisinin tepesinde bulunan Anayasa, Uluslararası Sözleşmeler ve Hukukun Genel İlkeleri; yasaların Hukuk'a uygunluk denetiminde ölçü alınan kurallardır (Kaboğlu, 2015: 12, 332- 337).

<sup>xxiii</sup> Kanunun çıkarılmasında kamu amacı dışında bir amacın gözetilip gözetilmediği, ancak ilgili yasama belgeleri incelenerek ve kuralın objektif anlamına bakılarak tespit edilebilir (AM, E. 2013/ 116, K. 2014/ 135 (11.9.2014)).

<sup>xxiv</sup> Örnek olarak bkz. İHAM, Fredin & İsveç (No. 1) (18.2.1991), p. 51.

<sup>xxv</sup> T. C. Anayasa Mahkemesi'nin bu yöndeki kararlarına örnek olarak bkz. AM, E. 2013/ 158, K. 2014/ 68 (27.3.2014). İHAM'dan benzer bir sınama örneği için bkz. İHAM, Kjartan Asmundsson & İzlanda, (30.3.2005), p. 42- 45.

<sup>xxvi</sup> Söz konusu meşhur davaya konu Dreyfus Frères & Cie, 1852'de kumaş ticareti için kurulmuş bir şirkettir. Kısa süre içerisinde Peru'da bir şube açmıştır. Dreyfuslar, burada, 1868'de iktidarı ele geçirecek olan siyasetçilerle tanışıklık kurmuşlardır. Peru maliyesi, o dönemde çok zor durumdadır. O zamana kadar, Avrupalı bankacılar çok kez borç alınmıştır. Bu borçlar, Peru'nun tek zenginliği olan guano karşılık gösterilerek alınmıştır. Dreyfuslar, borçlar konusunda aracılık yapmak üzere bir ticari birlik kurma girişiminde bulunmuşlar ve bunu başarmışlardır. Bu birlik, yine guano satışına karşılık, Fransa ve İngiltere ile 1869 ve 1872 tarihlerinde iki sefer borç anlaşması yapmıştır. Ard arda gelen devrimler, bu borçların faiz ödemelerini kesmiştir. Bunun sonucu, pek çok dava gündeme gelmiştir (Fransa Ulusal Arşiv, 1852- 1907)

<sup>xxvii</sup> Bkz. Güneş, 2008: 153 vd.

<sup>xxviii</sup> Bu ifade, daha sonraki içtihatlar ile eklenmiştir. Bkz. AD, T.43/97 (30.9.1998), n. 31; AD, T-211/95 (5.2.1997), n. 72.

<sup>xxix</sup> Fikir teatisi, ikinci aşamada klasik parlamenter müzakere ile devam eder. Daha sonra ise DLF, bazı uzman, pratisyen ve stk'lardan, metnin yorumu konusunda yardım alır (Lieb ve Heurtier, 2014: 24).

<sup>xxx</sup> İdari yargının İdare'yi meşru güven ilkesi temelinde yaptırıma bağladığı ilk karar, 1994 tarihlidir. Karara konu davayı hakkaniyete uygun olarak çözecek bir ilke, iç hukukta bulunmamaktadır. Davayı gören Strasbourg İdare Mahkemesi üyeleri, kütüphanelerinde bulunan Jürgen Schwarze'nin Avrupa İdare Hukuku'nun

ilkelerini konu alan kitabında, Almanya ve Hollanda'da sıklıkla kullanılan ve sonrasında Avrupa Topluluğu Adalet Divanı tarafından da benimsenmiş bir kavrama atıfta bulunduğunu görürler. Buna göre ekonomik aktörler, hukuki düzenleme ve işlemlerin asgari istikrarına kural olarak güvenebilmelilerdir. Davada Mahkeme'nin yaptığı, Topluluk Hukuku'na ilişkin bir kuralı uygulamak değil, ama başka Avrupa ülkelerinin içtihatından ve Topluluk içtihatından ilhamla Fransa'ya ait yeni bir hukukun genel ilkesi oluşturmak olmuştur (Bkz. Woehrling (Sözü geçen mahkemenin o dönemki başkanıdır.), 2012: 1- 2).

<sup>xxxix</sup> Bkz. yukarıda dn. 5.

<sup>xxxix</sup> Türkiye ile ilgili üzerinde durulan bir diğer tavsiye ise “nereden buldun” yasasıdır.

<sup>xxxix</sup> Bu konuda ayrıca bkz. AD, 265/85 (11.3.1987), n. 44. Diğer yandan yönetilenler bilirler ki çalışma hakkı ve kamu güvenliği gibi konuları içeren hukuki metinler, siyasi çoğunluklarda ve toplumsal koşullardaki dönüşüm doğrultusunda son derece hızlı değişmektedir (CASSIA, 2006: 18).

<sup>xxxix</sup> Milli güvenlik, genel sağlık ve kamu yararına gerekçe olarak kullanılan benzeri kavramlar soyut ve belirsiz olduklarından, bu şartların gerçekleşip gerçekleşmediğini takdir edecek makamlara mutlak bir keyfîlik tanımak, bir çok temel hak ve özgürlüğün sınırlanmasına ve yasaklanmasına sebep olarak gösterilebileceklerinden, hukuki güvenliği sarsar. Bu nedenle bu kavramlar; yasa gerekçelerince, mahkeme kararlarınca ve doktrince somutlaştırılmalıdırlar (D.10.D. Başkanı Mehmet Ünlüçay ve Emin Celalettin Özkan'ın karşı oy yazısı (D.10.D., E. 2014/ 3628) Türkiye'de Danıştay içtihatında genel sağlık tehdidi, toplumun önemli bir kesiminin sağlık yönünden veya buna bağlı olarak sosyal bakımdan ciddi bir tehlikeyle karşı karşıya kalması, giderilmesi olanaksız kayıp ve zararların ortaya çıkması olarak tanımlanmaktadır (D.10.D, E. 1995/ 6497, K. 2005/ 3777 (15.10.1997).

<sup>xxxix</sup> 947/71 numaralı karar ile kurulmuş telafi edici parasal tutarlar rejimi (Montants compensatoires monétaires, M.C.M., Fransız Frangının devalüasyonu ve Alman Markının revalüasyonu nedeniyle 1969'da oluşturulmuştur (Bkz. Fransa RG. Senato 24.9.1987, s.1502)), “öngörülen önlemlerin kural olarak onları tetikleyen olayların meydana gelmesi ile etki doğuracağını varsaymaktadır. Yeni saptanan tutarların, Resmi Gazete yayınından hemen önce meydana gelmiş olay ve işlemlere uygulanmasının öngörülmesi gerekli görülebilir. M.C.M. sisteminin doğası gereği ekonomik operatörler; parasal durumdaki önemli her değişikliğin, rejimi yeni mal kategorilerine doğru genişleteceğini ve yeni tutarların belirlenmesine neden olacağını tahmin edebilmelidirler. Komisyon, yeni tutarların uygulamaya konacağını öngörüldüğü ilk tarihten itibaren, ilgili profesyonel çevrelerin bu konuda bilgi sahibi olabilmeleri için özel tedbirler almıştır. Bu nedenle kararın, yayınlanmasından iki hafta önceki olaylara uygulanması, korunmaya değer bir güveni sarsar nitelikte değildir. Bu tespit göz önünde bulundurularak ve dönemin olağan dışı koşulları da hesaba katılarak değerlendirildiğinde (...) kararın geçerliliğini etkiler nitelikte bir unsur bulunmamaktadır” (AD, 98/78 (25.1.1979)).

<sup>xxxix</sup> Bkz. İHAM, Unédic & Fransa (18.12.2008), p. 71; İHAM, Işık & Türkiye (16.6.2009); İHAM, Lykourezos & Yunanistan (15.6.2006), p. 57.

<sup>xxxix</sup> Bkz. AK, 80- 113 L (14.5.1980).

<sup>xxxix</sup> ““Önleyici vergi anlaşmaları” verginin meşruiyetini ve bu sayede vergiye rızayı güçlendirmeyi amaçlayan yeni bir yurtseverlik anlayışının gelişimini haber vermektedir” (Bouvier, 2014: 19).

<sup>xxxix</sup> <http://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006074075>.

<sup>xl</sup> m. L 410- 1/ 4.

<sup>xli</sup> Bkz. yukarıda dn. 30.

<sup>xlii</sup> Kelsen'e göre devlet, halkların örgütlenmiş hâli değildir; ama kurallar bütünü, yani hukuktur (Kelsen, 1926: 234).

<sup>xliii</sup> Karşılaştığımız Cassia, 2006: p. 21.

**KAYNAKÇA**

- ADALET DIVANI (AD), 8.6.2000, C-400/98.  
AD, 7.6.2005, C-17/03.  
AD, 14.5.1975, 74/74.  
AD, 22.3.1961, 42 ve 49/59.  
AD, 30.9.1998, T.43/97.  
AD, 5.2.1997, T-211/95.  
AD, 19.5.1983, 289/81.  
AD, 9.2.1994, T.3/92.  
AD, 22.6.2006, C-182/03 ve C-217/03.  
AD, 17.7.1997, C-183/95.  
AD, 29.4.2004, C-487/01 ve C-7/02.  
AD, 25.1.1979, 98/78.  
AKILLIOĞLU, T., Kamu Yararı Kavramı Üzerine Düşünceler, *Amme İdaresi Dergisi*, **24** (2), s. 3-15.  
ALLEGRE, G. & Plane, M. & Timbeau, X., 2012, Réformer la fiscalité du patrimoine, *Réforme fiscale*, G. Allègre ve M. Plane (ed.), Paris: OFCE, s. 231- 261.  
AVRUPA KOMİSYONU, *Türkiye 2013 Yılı İlerleme Raporu*, 2013, [http://www.ab.gov.tr/files/2013%20ilerleme%20raporu/2013\\_ilerleme\\_raporu\\_tr.pdf](http://www.ab.gov.tr/files/2013%20ilerleme%20raporu/2013_ilerleme_raporu_tr.pdf) (18.12.2015).  
FRANSA ANAYASA KONSEYİ (AK), 22.7.1980, 80-119 DC.  
AK, 7.11.1997, 97-391 DC.  
AK, 18.12.1998, 98-404 DC.  
AK, 29.12.2005, 2005-530 DC.  
AK, 14.5.1980, 80- 113 L.  
AK, Janvier 2013: Le rétroactivité fiscale dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel, <http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/francais/a-la-une/janvier-2013-la-retroactivite-fiscale-dans-la-jurisprudence-du-conseil-constitutionnel.135573.html> (18.12.2015).  
T.C. ANAYASA MAHKEMESİ (AM), 28.2.2013, E. 2011/ 21, K. 2013/ 36 (28.2.2013), Resmî Gazete (RG.) 6.3.2014.  
AKDENİZ, G., 1968, Vergi Kanunları ve Vergi Anketleri, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 15, <http://www.journals.istanbul.edu.tr/iuamk/article/view/1023015041/1023014248> (18.12.2015), s. 19- 32.  
AM, E. 2007/ 76, K. 2008/ 46 (24.1.2008), RG. 19.3.2008.  
AM, 21.9.2004, E.2002/100, K.2004/109, Anayasa Mahkemesi Kararları Dergisi, Sayı (S.) 42, s.93-210.  
AM (Bireysel Başvuru (BB)), 12.11.2014, 2014/6192, RG. 21.2.2015.



- AM, 14.4.2011, E. 2009/ 63, K. 2011/ 66, RG. 23.7.2011.
- AM (BB), 19.12.2013, 2013/ 817, RG. 7.1.2014.
- AM, 22.11.2012, E. 2011/ 86, K. 2012/ 183, RG. 4.12.2013.
- AM, 28.9.1988, E. 1988/ 12, K. 1988/ 32, RG. 11.12.1988.
- AM (BB), 11.12.2014, 2013/ 3245, R.G. 12.5.2015.
- AM, 6.7.1995, E. 1995/ 6, K. 1995/ 27, RG. 2.2.1996.
- AM (Bireysel Başvuru), 26.6.2014, 2013/ 3063, RG. 11.9.2014.
- AM, 11.9.2014, E. 2013/ 116, K. 2014/ 135, RG. 24.6.2015.
- AM, 27.3.2014, E. 2013/ 158, K. 2014/ 68, RG. 9.4.2014.
- BELLAMY, R., 2007, *Political Constitutionalism. A Republican Defence of the Constitutionality of Democracy*, Cambridge: Cambridge University Press.
- BERKSOY, İ., 2013, Siyasi Partilerin Finansmanı Üzerinden Türkiye İçin Bir Demokrasi Ölçümü, *Vergi Hukukuna Genç Yaklaşımlar*, B. Yaltı (ed.), İstanbul: XII Levha, s. 53- 93.
- BOUVIER, M., 2014, Les “accords fiscaux préventifs”, *Revue française de finances publiques*, 127, s. 19- 29.
- BRETON, J. M., 2003, Légalité et Etat de droit: statut et perception du juge de l’administration, *Revue électronique Afrilex*, 3, <http://afrilex.u-bordeaux4.fr/sites/afrilex/IMG/pdf/3dos5breton.pdf> (18.12.2015), s. 69- 97.
- CAHN, O., 2011, Regard comparé sur le régime britannique, *La sécurité fiscale*, J. Buisson (ed.), Paris: L’Harmattan, s. 97- 136.
- CASSIA, P., 2006, La sécurité juridique, un “nouveau” principe général du droit aux multiples facettes, *Receuil Dalloz*, chronique, s. 1190- 1202.
- T.C. CUMHURBAŞKANLIĞI DEVLET DENETLEME KURULU, 2006, *Toprak Mahsülleri Ofisi (TMO) Genel Müdürlüğü’nün 2002, 2003, 2004 Yılları Eylem ve İşlemlerinin Araştırılıp Denetlenmesine İlişkin Rapor*, 22.3.2006, 2006/3.
- T.C. Cumhurbaşkanlığı Devlet Denetleme Kurulu, 2010, *Kamuya Yararlı Dernek Statüsünün İrdelenmesi ile Kamuya Yararlı Derneklerle İlgili İş ve İşlemlerin Değerlendirilmesi* (sadece Sonuç Bölümü yayınlanmıştır), 17.2.2010, 2010/1.
- LA CONSTITUTION DE LA BELGIQUE FÉDÉRALE, 17 Şubat 1994, [http://www.senate.be/doc/const\\_fr.html](http://www.senate.be/doc/const_fr.html).
- DANIŞTAY İÇTİHATLARI BİRLEŞTİRME KURULU (DİBK), 10.4.2001, E.2001/1, K.2001/4 (10.4.2001), Danıştay Kararlar Dergisi, S. 2, s.83.
- DELAUNAY, B., Faut- il reconnaître un principe de confiance légitime en droit fiscal?, 2011, *La sécurité fiscale*, J. Buisson (ed.), Paris: L’Harmattan, s. 39- 74.
- FOUQUET, M. O., 2008, *Améliorer la sécurité juridique des relations entre l’Administration fiscale et les contribuables: une nouvelle approche*, Bütçe Kamu Hesapları ve Kamu Fonksiyonu Bakanlığı’na sunulan rapor, Haziran 2008, <http://www.ladocumentationfrancaise.fr/var/storage/rapports-publics/084000360.pdf> (18.12.2015).
- FRANSA DANIŞTAYI (FD), 9.3.2001, 210944.
- FD, 9.5.2012, 308996.

- FD, 24.3.2006, 288460.
- FD, 11.7.2001, 219494.
- FD, 5.12.2001, 215649.
- FD, 10.11.2000, 204805.
- FD, 18.3.1994, 129460.
- FD, 12.10.1984, 29146.
- FRANSA ULUSAL ARŞİVİ, *Maison Dreyfus Frères et Compagnie*, [http://www.archivesnationales.culture.gouv.fr/camt/fr/egf/donnees\\_efg/28\\_AQ/28\\_AQ\\_INV.pdf](http://www.archivesnationales.culture.gouv.fr/camt/fr/egf/donnees_efg/28_AQ/28_AQ_INV.pdf) (18.12.2015).
- FRANSA YARGITAYI (FY), Hukuk Dairesi, Dreyfus Frères & Cie, 13.3.1895, <http://www.juricaf.org/arret/FRANCE-COURDECASSATION-18950313-JURITEXT000007072485> (18.12.2015).
- FREEDOM House, Freedom of the Press, 2014, <https://freedomhouse.org/report/freedom-press/freedom-press-2014> (18.12.2015).
- GODEFRIDI, D., 2003, L'égalité devant la loi dans les jurisprudences de la Cour d'arbitrage de Belgique et de la Cour Suprême des Etats- Unis, *Revue internationale de droit comparé*, **55** (2).
- GÜNEŞ, G., *Verginin Yasallığı İlkesi*, 2. Baskı, İstanbul: XII Levha.
- HAMZAÇEBİ, M. A., 2011, *Kanun Yapım Süreci Sempozyumu*, 17.1.2011 Ankara: TBMM, [http://www.tbmm.gov.tr/yayinlar/Kanun\\_Yapim\\_Sureci\\_Sempozyumu/sempozyum.pdf](http://www.tbmm.gov.tr/yayinlar/Kanun_Yapim_Sureci_Sempozyumu/sempozyum.pdf) (18.12.2015), s. 203- 208.
- HERRERA, C. M., 1994, Quelques remarques à propos de la notion d'Etat de droit, *L'Homme et la société*, **113** (3), s. 89- 103.
- Izdebski, Z., 1966, Du pouvoir quasi législatif du gouvernement dans la République populaire de Pologne, *Revue internationale de droit comparé*, **18** (4).
- İHAM, Rosemarie BRÜGGEMANN ve Adelheid SCHEUTEN & Almanya Federal Cumhuriyeti, Kabul edilebilirliğe ilişkin 19 Mayıs 1976 tarihli karar.
- İHAM, Malone & Birleşik Krallık, 2.8.1984.
- İHAM, Rotaru & Romanya, 4.5.2000.
- İHAM, Sunday Times & Birleşik Krallık, 26.4.1979.
- İHAM Silver ve diğerleri kararı & Birleşik Krallık, 25.3.1983.
- İHAM, Rehaf Partisi- Türkiye, 13.2.2003.
- İHAM, Ştefanica ve diğerleri & Romanya, 2.11.2010.
- İHAM, Tudor Tudor & Romanya, 24.6.2009.
- İHAM, Golder- Birleşik Krallık, 21.3.1975.
- İHAM, Fredin- İsveç (No. 1), 18.2.1991.
- İHAM, Kjartan Asmundsson- İzlanda, 30.3.2005.
- İHAM, Oao Neftyanaya Kompaniya Yukos & Rusya, 8.3.2012.
- İHAM, Unédic & Fransa, 18.12.2008.

- İHAM, Işık & Türkiye, 16.6.2009.
- İHAM, Lykourazos & Yunanistan, 15.6.2006.
- İHAM, Pine Valley Developments Ltd ve diğerleri & İrlanda, 29.11.1991.
- İHAM, S.A. Dangeville & Fransa, 16.4.2002.
- İHAM, Marcelle Debar ve diğerleri & Fransa, 4.1.2012.
- JAMMOUSSİ AZAİEZ, S., La clôture de la vérification fiscale, *Magazine des lois fiscales*, 7, s. 321- 343.
- KABOĞLU, İ. Ö., 2015, *Anayasa Hukuku Dersleri (Genel Esaslar)*, 10. Baskı, İstanbul: Legal.
- KABOĞLU, İ. Ö., 2002, *Özgürlükler Hukuku*, 6. Baskı, Ankara: İmge Kitabevi.
- KANETİ, S., 1989, *Vergi Hukuku*, 2. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi.
- KELSEN, V. H., 1926, Les rapports de système entre le droit interne et le droit publique, *R.C.A.D.I.*, **14**.
- KUÇURADI, İ., 1998, Yirmibirinci Yüzyılın Eşiğinde Demokrasi Kavramı ve Sorunları, *Hacettepe Üniversitesi Edebiyat Fakültesi Dergisi*, Cumhuriyetimizin 75. Yılı Özel Sayısı.
- KURBAN, D. ve Sözeri, C., 2012, *İktidarın Çarkında Medya: Türkiye’de Medya Bağımsızlığı ve Özgürlüğü Önündeki Siyasi, Yasal ve Ekonomik Engeller*, İstanbul: TESEV.
- LIEB, J. P. ve HEURTIER R., 2011, Propos introductif à la sécurité juridique en matière fiscale, *La sécurité fiscale*, J. Buisson (ed.), Paris: L’Harmattan, s. 13- 35.
- Livre des procédures fiscales (Code général des impôts), [http://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do;jsessionid=A4C9CE6746DC6849AD29935DF8737912.tpdila14v\\_2?cidTexte=LEGITEXT000006069583&dateTexte=20151204](http://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do;jsessionid=A4C9CE6746DC6849AD29935DF8737912.tpdila14v_2?cidTexte=LEGITEXT000006069583&dateTexte=20151204) (18.12.2015).
- MAİROT DE LA MOTTE, A., Faut-il récrire le Code général des impôts?, *La sécurité fiscale*, J. Buisson (ed.), Paris: L’Harmattan, s. 75- 96.
- MİLANOVIĆ, B., 2012, Global Income Inequality by the Numbers: In History and Now, The World Bank, <http://go.worldbank.org/LBRVP2O5T1> (18.12.2015).
- MONNIER, J. M., 2006, L’Impôt et La Contrainte ou La Dialectique de l’Autonomie et de la Responsabilité, *European Journal of Economic and Social Systems*, **19** (1), s. 99- 110.
- MOREAU DE JONNES, A., 1834, Etudes statistiques sur l’Etat et les progrès de la société en France, *Journal des travaux de la société française de statistiques*, **4** (10), Paris: La société, s. 157- 160.
- MORIN, J. Y., 1996, La “prééminence du droit” dans l’ordre juridique européenne, *Theory of International Law at the Threshold of the 21st Century*, Kluwer Law International, J. Makarczyk (ed.), The Netherlands: Brill Nijhoff, s. 643- 689.
- NEUMARK, F., 1975, *Vergi Politikası*, İ. F. Cankorel (çev.), İstanbul: Filiz.
- ÖNCEL, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N., 2009, *Vergi Hukuku*, 17. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi.
- SABAN, N., 2014, *Vergi Hukuku*, 6. Baskı, İstanbul: Beta.
- SABUNCU, Y., 2006, *Seçim Barajları ve Siyasal Sonuçları*, Ankara: Anayasa Mahkemesi Yayınları.

- SÖZERI, C., Türkiye’de Medya Sahipliği ve Getirileri, 2013, *T24* (internet gazetesi) 18.11.2013, <http://t24.com.tr/haber/turkiyede-medya-sahipligi-ve-getirileri/244181> (18.12.2015).
- TANÖR, B. ve Yüzbaşıoğlu, N., 2002, *1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku*, 3. Baskı, İstanbul: Yapı Kredi Yayınları- 1447.
- SEZER, A. N., 18.6.2001, RtüK Yasası Veto Gerekçesi, B.01.0.KKB.01, KAN.KAR:39-18/A-1-2001-427, <http://tccb.gov.tr/basin-aciklamalari-ahmet-necdet-sezer/1720/4729/rtuk-yasasi.html> (18.12.2015).
- SUTTO, C., 1967, A l’origine des Etats généraux, *Revue d’histoire de l’Amérique française*, **21** (2), <http://id.erudit.org/iderudit/302667ar> (18.12.2015), s. 185- 198.
- UNION INTERPARLEMENTAIRE, Programme des Nations Unies pour le Développement, Institut de la Banque Mondiale ve Fonds des Nations Unies pour la Femme, 2004, *Parlement, Budget et Genre*, Cenevre: IPU.
- WOEHLING, J. M., 2012, Les principes de sécurité juridique et de confiance légitime dans la jurisprudence administrative française, *AJAFIA Sempozyumu*, 2012 Lyon, <http://www.agatif.org/incontri/2012-Lyon.htm> (18.12.2015).
- YALTI, B., 2006, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, İstanbul: Beta.