



T. C.

**BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

MALİYE ANABİLİM DALI

MALİ HUKUK BİLİM DALI

**HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ VE
KARŞILAŞTIRMALI VERGİ HUKUKU
BAĞLAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ**

(DOKTORA TEZİ)

Fulya MERCİMEK

BURSA - 2019



T. C.
BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ VE
KARŞILAŞTIRMALI VERGİ HUKUKU
BAĞLAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

(DOKTORA TEZİ)

Fulya MERCİMEK

Danışman
Prof. Dr. Filiz GİRAY

BURSA - 2019

TEZ ONAY SAYFASI

T. C.

BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

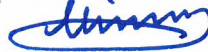
Maliye Anabilim Dalı, **Maliye** Bilim Dalı'nda 711212004 numaralı'ın Fulya Mercimek'in hazırladığı "Hukuki Güvenlik İlkesi ve Karşılaştırmalı Vergi Hukuku Bağlamında Değerlendirilmesi" Doktora çalışması ile ilgili tez savunma sınavı, .06.12.2019. günü .11:30-13:00.saatleri arasında yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin başarılı / ~~başarısız~~ olduğuna oybirliği / ~~oy çokluğu~~ ile karar verilmiştir.

Üye (Tez Danışman ve Sınav Komisyonu

Başkanı)

Akademik Ünvanı, Adı Soyadı

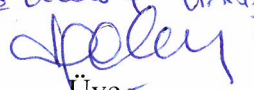
Üniversitesi

Prof. Dr. Filiz Giray


Üye

Akademik Ünvanı, Adı Soyadı

Üniversitesi

Prof. Dr. Doğan Saygı
Bursa Uludağ Üniversitesi


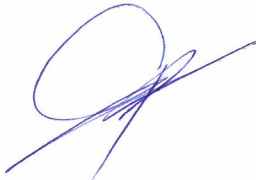
Üye -

Akademik Ünvanı, Adı Soyadı

Üniversitesi

Prof. Dr. Erhan Gönüş


Gandekale Orseler Mart Üniversitesi



Üye

Akademik Ünvanı, Adı Soyadı

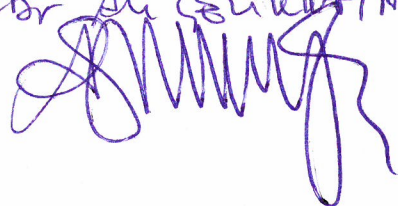
Üniversitesi

Prof. Dr. Mehmet Yüce


Üye

Akademik Ünvanı, Adı Soyadı

Üniversitesi

Prof. Dr. Ali Çelik


06/12/2019



SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

YÜKSEK LİSANS/DOKTORA İNTİHAL YAZILIM RAPORU

BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA

Tarih: 21/10/2019

Tez Başlığı / Konusu: *Hukuki Güvenlik İlkesi ve Karşılaştırmalı Vergi Hukuku Bağlamında Değerlendirilmesi*

Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmamın a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam *182* sayfalık kısmına ilişkin, *21/10/2019* tarihinde şahsım tarafından *Turnitin* adlı intihal tespit programından (Turnitin)* aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan özgünlük raporuna göre, tezimin benzerlik oranı % *1.7*'tür.

Uygulanan filtrelemeler:

- 1- Kaynakça hariç
- 2- Alıntılar hariç/dahil
- 3- 5 kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Özgünlük Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları'nı inceledim ve bu Uygulama Esasları'nda belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini saygılarımla arz ederim.

Adı Soyadı: Fulya MERCİMEK

Öğrenci No: *711212004*

Anabilim Dalı: MALİYE: MALİ HUKUK

Programı: DOKTORA

Statüsü: Y.Lisans Doktora

21/10/2019

J. Mercimek

Danışman

Filiz Girey

Prof. Dr. Filiz Girey

YEMİN METNİ

Doktora tezi olarak sunduğum ‘‘Hukuki Güvenlik İlkesi ve Karşılařtırılmalđ Vergi Hukuku Bağlamında Değerlendirilmesi’’ başlıklı çalışmamın bilimsel araştırma, yazma ve etik kurallarına uygun olarak tarafımdan yazıldığına ve tezde yapılan bütün alıntuların kaynaklarının usulüne uygun olarak gösterildiğine, tezimde intihal ürünü cümle veya paragraflar bulunmadığına şerefim üzerine yemin ederim.

13/06/2019

J.M.

Adı Soyadı: Fulya MERCİMEK
Öğrenci No: 711212004
Anabilim Dalı: MALİYE
Programı: DOKTORA
Statüsü: Y.Lisans Doktora

ÖZET

Yazar Adı ve Soyadı : Fulya MERCİMEK
Üniversite : Bursa Uludağ Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Anabilim Dalı : Maliye
Bilim Dalı : Mali Hukuk
Tezin Niteliği : Doktora Tezi
Sayfa Sayısı : xiv+211
Mezuniyet Tarihi : / / 20.....
Tez Danışman(lar)ı : Prof. Dr. Filiz GİRAY

HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ VE KARŞILAŞTIRMALI VERGİ HUKUKU BAĞLAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

Hukuki güvenlik ilkesi genel hukuk ve vergi hukukunda, hukuki sistemler ve ülkeler hukuki koşulları ile (kıta Avrupası ve common law hukukunu benimseyen ülkelerde) yasalar, idari işlemler ve mahkeme kararları ile değerlendirilmektedir. Hukuki güvenlik ve hukuki güvenlik ilkesi Alman hukuku ve doktrini ile değerini korurken; kıta Avrupası hukuku ve common law hukuku farklılıkları ilkeyi değerlendirirken oldukça önemlidir. Common law hukuku ve kıta Avrupası hukuku ile hukuki güvenlik ilkesi, genel hukukun ve vergi hukukunun farklılıklarını vurgularken; genel kriterler yetersiz kalmaktadır. Hukuki güvenlik ilkesi, her ülkede vurgulanan alt ilkeleri değerli kılmaktadır. Hukukun belirliliği, güvenilirliği, öngörülebilirliği hukuki güvenliği ve yönlerini vurgulamaktadır. Hukuki güvenliği alt ilkeleri ile tartışırken; bu yönler tüm ülkeler ve hukuk sistemlerinde tartışılmalıdır. Bu çalışmada hukuki güvenlik ilkesi genel hukuktaki (common law ve kıta Avrupası hukuku) teorik temelleri ile karşılaştırılmış, ardından karşılaştırmalı vergi hukuku özeli ile ele alınmıştır. Bu karşılaştırmalar ve değerlendirmeler ardından; Alman ve Türk Yüksek Mahkeme Kararları ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararları hukuki güvenlik ilkesine yönelik değerlendirmeler ile ele alınmıştır. Mahkeme kararları ile kanun hükümlerinin farklı yorumlanmasının yol açtığı sorunlar, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarının koruyuculuğu tartışılmıştır.

Anahtar Sözcükler

Hukuki Güvenlik, Karşılaştırmalı Vergi Hukuku, Almanya, Türkiye, AİHM

ABSTRACT

Name and Surname : Fulya MERCİMEK
University : Uludağ University
Institution : Social Science Institution
Field : Public Finance
Branch : Financial Law
Degree Awarded : Phd.
Page Number :xiv+211
Degree Date : / / 20.....
Supervisor (s) : Prof. Dr. Filiz GİRAY

THE LEGAL CERTAINTY PRINCIPLE:

EVALUATIONS WITHIN THE FRAMEWORK COMPARATIVE TAX LAW

Legal certainty which is principle general law and tax law, assessed by laws, administrative acts and court decisions in countries that civil law and common law. Legal certainty and the principle of legal certainty is discussed with German law and doctrine. This is valuable in the civil law and common law countries. With this, while civil law and common law theory evaluates this principle, this theory is inadequate to evaluation the differences countries especially tax law. The legal certainty principle has made the subprinciples valuable in each country. The knowable, reliability and predictability of law which aspects of legal certainty, made subprinciple norm. Legal certainty with its subprinciples should be discussed in all countries and legal systems. The principle of legal certainty is compared with the theoretical foundations of civil law and common law, and comparative tax law. In this study, discussed legal certainty principle in tax law civil law and common law countries. With this, different interpretation of court decisions, and its protection took up the judgments of German and Turkish Supreme Courts, ECHR in tax law.

Keywords:

Legal certainty, comparative tax law, legal certainty principle, European Court Human Rights, tax law, common law

ÖNSÖZ

“Hukuki Güvenlik İlkesi: Karşılaştırmalı Vergi Hukuku Bağlamında Değerlendirilmesi” adını taşıyan bu tez çalışmasında hukuki güvenlik ilkesi karşılaştırmalı vergi hukuku ve Almanya, Türkiye yüksek mahkemeleri kararları ve AİHM kararları bağlamı ile değerlendirilmiştir. Kıta Avrupası ve common law ülkeleri farklılıklarının karşılaştırılmalı değerlendirmesi amaçlanmıştır. Bu çalışmanın hazırlanmasında önemli katkıları sebebiyle Prof. Funda Başaran Yavaşlar, Prof. Joachim Englisch, Elanur Yalçın, Jan Lemli’ye ve her zaman yanımda olan en büyük gücüm aileme sonsuz saygı ve teşekkürlerimi bir borç bilirim.

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI.....	ii
YÜKSEK LİSANS/DOKTORA İNTİHAL YAZILIM RAPORU	iii
YEMİN METNİ	iv
ÖZET.....	v
ABSTRACT	vi
ÖNSÖZ.....	vii
İÇİNDEKİLER	viii
KISALTMALAR	xiv
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

HUKUK TEORİSİ BAĞLAMINDA HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ

I. HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİNİN TARİHSEL KÖKENLERİ VE HUKUK SİSTEMLERİ ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ.....	2
A. HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ TARİHİ	2
B. HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİNİN ÇEŞİTLİ HUKUK SİSTEMLERİ ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ	4
1. Kıta Avrupası ve Common Law Hukuku.....	4
2. İçtihat Hukuku ve Normatif Değeri	5
3. İlke Değerlendirilme Farklılıkları	9
II. HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİNİN DİL VE DOKTRİN DEĞERLENDİRMELERİ	11
A. HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİNDE BİLİMSEL DİL TERMİNOLOJİSİ VE ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE DOKTRİNDE DEĞERLENDİRMELER.....	11

B. HUKUKİ GÜVENLİK VE HUKUKİ BELİRSİZLİĞİ DEĞERLENDİRMEDE FARKLILIKLAR	18
III. HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ SINIFLANDIRMASI.....	21
IV. HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİNİN NORMATİF DEĞERİ VE FELSEFİK DEĞERLENDİRMELER	26
A. HUKUKİ GÜVENLİK VE NORMATİF DEĞERİ.....	26
B. HUKUKİ GÜVENLİK VE HUKUK FELSEFESİ.....	27
V. HUKUK DEVLETİ VE HUKUKİ GÜVENLİK İLİŞKİSİ.....	30
VI. HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ VE ADALET İLKESİ İLİŞKİSİ.....	33
VII. AVRUPA HUKUKUNDA HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	35
A. HUKUKİ GÜVENLİK VE AVRUPA İNSAN HAKLARI.....	35
B. HUKUKİ GÜVENLİK VE AVRUPA BİRLİĞİ HUKUKU	41

İKİNCİ BÖLÜM

KARŞILAŞTIRMALI VERGİ HUKUKUNUNDA

HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ

BELİRLİLİK, GÜVENİLİRLİK, ÖNGÖRÜLEBİLİRLİK

I. VERGİ HUKUKUNDA HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ VE YÖNLERİ.....	43
A. BELİRLİLİK İLKESİ	48
1. Hukuk Normlarının Belirliliği	48
a. Maddi Belirlilik: Normatif Ulaşılabilirlik	49
b. Kodifikasyon	50
2. Hukuk Normlarının Anlamının Belirliliği	53
Bilginin Ölçüsü.....	53
Hukuki Argümantasyon ve Yorum	54
(1) Kıta Avrupası ve Common Law Hukukunda Yorum	56
(a) Semantik Argümanlar: Metincilik/Lafzi Yorum	57
(b) Sistemik Argümanlar: Yapı Yaklaşımı/ Sistemik Yorum.....	59
(c) Amaç Argümanları: Yasaya Bağlı Amaç/ Bağımsız Amaç	59
(d) Tarihsel Argümanlar: Tarihsel Yorum	60
(2) Vergi Hukuku Yorum Değerlendirmesi.....	61

(a) Hukuki Argümantasyon Özel Yöntemi: Kıyas.....	62
(b) Ölçülülük İlkesi	63
3. Kıta Avrupası ve Common Law Hukuku Karşılaştırmalı Ülke	
Değerlendirmeleri	65
Kıta Avrupası ve Common Law Hukuku ile Yüksek Mahkemelerin Yorum	
Değerlendirmeleri.....	66
Vergi Hukukunda Yüksek Mahkemeler ve Yorum Değerlendirmeleri	68
(1) Common Law Hukuku	70
(a) ABD ve İngiltere Yüksek Mahkemelerinde Vergi Hukuku Yorum	
Farklılığı.....	70
(b) Kanada ve Avustralya Yüksek Mahkemeleri ve Yorum	
Değerlendirmeleri	73
(2) Kıta Avrupası Hukuku: Alman Yüksek Mahkeme Kararları ve Kıta	
Avrupası Hukuki Yorumundan Farklılığı.....	74
B. GÜVENİLİRLİK İLKESİ	76
1. Geriye Yürümezlik İlkesi.....	78
a. Karşılaştırmalı Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi	79
(1) Normatif İlişki ve Anayasa Mahkemesi Kararları	79
(2) Kıta Avrupası ve Common Law Hukuku Ülke Örnekleri	80
2. Kazanılmış Hakların Korunması.....	84
3. Meşru Beklentiler İlkesi.....	86
a. Yasalar ve Meşru Beklentiler	86
b. İdari İşlemler ve Meşru Beklentiler.....	87
c. Yargı Kararlarının Ex Tunc ve Anayasa Mahkemesi Kararlarının	89
d. Meşru Beklenti İlkesi Korunması Kriterleri.....	90
4. Adil Yargılamanın Sağlanması	93
5. Zamanaşımı ve Zaman Sınırlarının Korunması	97
C. ÖNGÖRÜLEBİLİRLİK İLKESİ	99
1. Normatif Bağlayıcılık	100
a.. Kamunun Sınırlanması	100
2. Eşitlik İlkesi ve Korunması.....	103

II. YASALAR, İDARİ İŞLEMLER VE YARGI KARARLARININ BELİRLİLİĞİ, GÜVENİLİRLİĞİ VE ÖNGÖRÜLEBİLİRLİĞİ	104
---	-----

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK, ALMAN YÜKSEK MAHKEME VE AİHM KARARLARI

I. NORMATİF BAĞLAM VE MAHKEME KARARLARI	109
A. ALMANYA VE TÜRKİYE: NORMATİF BAĞLAM	110
B. AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ	112
II. HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ VE VERGİ HUKUKU: ALMAN VE TÜRK YÜKSEK MAHKEME VE AİHM KARARLARI İLE BELİRLİLİK VE ÖNGÖRÜLEBİLİRLİK İLKELERİ	114
A. ALMAN FEDERAL ANAYASA MAHKEMESİ VE ALMAN FEDERAL VERGİ MAHKEMESİ: HUKUKİ ARGÜMAN VE YORUMLAR İLE BELİRLİLİK VE ÖNGÖRÜLEBİLİRLİK DEĞERİ	115
1. Alman Federal Anayasa Mahkemesi: Hukuki Güvenliği Değerlendirmede Belirlilik ve Öngörülebilirlik İlkeleri	115
2. Alman Federal Vergi Mahkemesi: Belirsizlikler ve Mahkeme Kararlarının Öngörülebilirliği.....	118
B. TÜRK YÜKSEK MAHKEME KARARLARI: BELİRLİLİK VE ÖNGÖRÜLEBİLİRLİK	122
1. Türk Danıştay Kararları	124
2. Anayasa Mahkemesi	132
C. AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ: BELİRLİLİK VE ÖNGÖRÜLEBİLİRLİK	134
III. HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ: GÜVENİLİRLİK YÖNÜNÜN DEĞERLENDİRMESİ	136
A. ALMAN YÜKSEK MAHKEME KARARLARI VE GÜVENİLİRLİK İLKESİ.....	136
1. Geriye Yürümezlik İlkesi: BverfG, BHF Değerlendirmeleri.....	137
2. Hukuki Sonuçların Geriye Dönük Etkisi ve Önceki Fiili Durumlara Geriye Dönük Atf	139

3. Meşru Beklenti ve Anayasa Aykırı Kanunlar	140
a. Almanya.....	141
b. Türkiye	143
B. TÜRK YÜKSEK MAHKEME KARARLARI	146
1. Geriye Yürümezlik İlkesi.....	146
a. Geriye Yürümezlik: Suç ve Kabahatler Hukuku	146
b. Vergi Kanunları ve Geriye Yürümezlik İlkesi: AYM ve Danıştay Kararları	149
1. Anayasa Mahkemesi	149
2. Danıştay	154
C. AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ: GERİYE YÜRÜMEZLİK İLKESİ.....	156
1. Ceza Normları: Kanunların Geriye Yürümezliği.....	156
2. Mülkiyet Hakkı: Vergi Kanunlarının Geriye Yürümezliği.....	158
D. GÜVENİLİRLİK İLKESİ: YASALARIN DÜZELTİLMESİ İLE İHAM VE DUE PROCESS LAW İLKELERİ.....	159
1. İHAM Kararları ile Yasaların Düzeltimi	160
2. Due Process Law İlkeleri: İHAM, AYM, DANIŞTAY.....	162

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

KARŞILAŞTIRMALI VERGİ HUKUKU İLE İLGİLİ DEĞERLENDİRMELER

I. HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ YÖNLERİ VE VEYA ALT İLKELERİ İLE İLGİLİ ÖNERİLER.....	165
II. KITA AVRUPASI COMMON LAW HUKUK KARŞILAŞTIRMASI.....	167
III. İSKANDİNAV HUKUKU TARTIŞMALARI İLE HUKUKİ GÜVENLİK	168
IV. HUKUKİ GÜVENLİĞİ TARTIŞMANIN SINIRLI KALMASI VE ELEŞTİRİLER	169
V. KITA AVRUPASI VE COMMON HUKUK GENELLEMELERİ VE KARŞILAŞTIRMALI VERGİ HUKUKU TARTIŞMALARI: BELİRLİK VE ÖNGÖRÜLEBİLİRLİK.....	170

VI. VERGİ HUKUKUNUN KOMPLEKSİĞİ	173
VII. KARŞILAŞTIRMALI VERGİ HUKUKU: GÜVENİLİRLİK İLKESİ ELEŞTİRİLERİ.....	174
VIII. TÜRKİYE YÜKSEK MAHKEME KARARLARI VE HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ	175
IX. ALMAN YÜKSEK MAHKEME KARARLARI VE HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ	177
X. AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ KARARLARI VE HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ.....	180
SONUÇ.....	181
KAYNAKLAR	183

KISALTMALAR

Kısaltma	Bibliyografik Bilgi
a.g.e.	Adı Geçen Eser
a.g.m.	Adı Geçen Makale
AİHS	Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AİHM	Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AO	Abgabenordnung
AO	Abgabenordnung
BFH	Bundesfinanzhof
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
C	Cilt
CD.	Ceza Dairesi
md.	Madde
RG	Resmi Gazete
E	Esas Tarihi ve Nosu
K	Karar Tarihi ve Nosu
KK	Kabahatler Kanunu
TCK	Türk Ceza Kanunu
VUK	Vergi Usul Kanunu
VDDGK	Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
YCGK	Yargıtay Ceza Genel Kurulu
Yrg	Yargıtay

GİRİŞ

Hukuki güvenlik; hukukun belirliliği, güvenilirliği ve öngörülebilirliğidir. Hukuki güvenlik ilkesi bu alt ilkeler ile hukukun suprapozitif üst ilkesidir. Hukuki güvenliği bu alt ilkeler ile dengelemek ve ilkeyi monografik çalışmalar ile değerlendirmek Türk hukuku bağlamında da tartışılmalıdır. Ülkemizde hukuki güvenlik, doktrinde ve yargı kararlarında ele alınmıştır. Buna rağmen monografik çalışmalar ile ilkeyi değerlendirmede yetersiz kalınmıştır.

Hukuki güvenlik ilkesi, hukukun kendisinin tartışıldığı bir ilkedir. Hukuki alanlarında hepsinde ve karşılaştırmalı hukuk alanında hukuki güvenlik ihtiyacı söz konusudur. Türk vergi hukukunda, karşılaştırmalı hukuk çalışmaları ile Türk hukuku ve diğer ülkeler hukuku karşılaştırmaları nadir çalışılmıştır. Karşılaştırmalı vergi hukuku ve karşılaştırmalı hukuk çalışmaları ile ilkeler değerlendirilmelidir. Karşılaştırmalı hukuk çalışmaları ile ilkeleri ülke karşılaştırmaları ile ele alma zorunluluğu hem ülkemiz hem de yurt dışı ülkeleri doktrini bağlamında tartışılmalıdır. Hukuki güvenliği ve hukuki güvenlik ilkesinin karşılaştırmalı vergi hukukunda değerlendirildiği bu çalışmada şu planlama yapılmıştır. Birinci bölümde, kıta Avrupası ve common law hukuki sistemleri çerçevesinde genel hukuk doktrini değerlendirilmiştir. Hukuki güvenlik ilkesi, hukuki güvenlik ilkesi tarihi ve hukuki sistem farklılıkları ile karşılaştırılmıştır. Çeşitli ülkelerde ve doktrinde, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Avrupa Adalet Divanı kararlarında ilke değerlendirme kriterleri açıklanmıştır. İkinci bölümde, hukuki güvenlik ilkesi alt ilkeleri ile vergi hukuku alanında anlatılmıştır. Ülke değerlendirmeleri ile karşılaştırmalı vergi hukuku karşılaştırılmıştır. Üçüncü bölümde, Alman hukuku doktrini ve yargı kararları, Türk hukuku doktrini ve yargı kararları ile yüksek mahkeme kararlarında hukuki belirlilik, hukuki güvenilirlik ve hukuki öngörülebilirlik değerlendirilmiştir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararları ile vergi hukukunda hukuki güvenlik ilkesi Türk hukuku bağlamında irdelenmiştir. Değerlendirme bölümünde, vergi hukukunda karşılaştırmalar ile doktrin ve ülke karşılaştırmaları değerlendirilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

HUKUK TEORİSİ BAĞLAMINDA

HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ

I. HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİNİN TARİHSEL KÖKENLERİ VE HUKUK SİSTEMLERİ ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu başlıkta hukuki güvenlik ilkesi ve ilkenin tarihi genel hukuk teorisi kavramları ile değerlendirilmiştir. Karşılaştırmalı hukuk tartışmaları, kıta Avrupası ve common law hukuki sistem farklılıkları, ilkeyi tartışırken vurgulanmıştır.

A. HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ TARİHİ

Hukuki güvenlik ilkesi tarihi, Antik Yunan ve Roma hukuku tarihine dayandırılabilir. Yunan hukukunda (M.Ö 4-5. yy.'da) hukuki kaynaklar, kazuistik niteliğine rağmen; o dönem şartlarında açık ve anlaşılabilir. Bu dönemlerde Roma hukukunda, yargılamanın güvenliği ve belirliliğini sağlayan çalışmalar yapılmıştır. Dolayısıyla ilke Yunan hukukunda yasaların güvenliği ve belirliliği ile tartışılmıştır. Yasaların belirliliği ile ilgili çalışmalar yapılmıştır. Roma hukuk tarihi çalışmaları, yargı kararlarının güvenliğini sağlama çabaları ile hukuki güvenliği ele almıştır. Roma hukuk tarihi ile hukuki güvenlik, yargı kararlarının belirliliği çalışmaları ile anlamlandırılmıştır¹. Roma hukuku, kıta Avrupası hukukunun temelidir. Kıta Avrupası hukuku, soyut ve sistematik yasalar özelliği ile anılır. Fakat Roma hukuk tarihi başlangıcının en önemli yönü içtihat hukukudur. Roma hukuku, yargı kararlarının güvenliğini sağlama çabaları ile değerlendirilirken bu unutulmamalıdır².

Tarihsel dönemler itibariyle hukuki güvenlik ilkesinin izleri, yasaların belirliliğini amaçlayan çabalar ile anılmıştır³. Genel hukuk tarihi⁴ kapsamında ilkenin

¹ Bronislaw Totskyi, "Legal Certainty as a Basic Principle of the Land Law of Ukraine", *Jurisprudence*, V. 21,1, (2014), pp. 205-206, 218.

² Paul Heinrich Neuhaus, "Legal Certainty versus Equity in the Conflict of Laws", V. 28, *Law & Contemporary Problems*, (1963), pp. 795-807.

³ *Victory of Roman Law, the Part IV: Germany: Chapter II: Second Period: A.D. 1400-1600: The Reception of the Roman Law*, Boston: Little, Brown and Company, 1912 pp. 370-380.

bu izlerinin tartışılması mümkündür. Hukuki güvenlik ilkesinin önemi Antik Yunan hukuku, Roma hukuku, Uzak ve Yakın Doğu hukuk sistemlerinde⁵; yasaların felsefik temelleri ve belirliliği çerçevesinde değerlendirilmiştir. Yunan hukuku, Platon ve Aristoteles tarafından yapılan çalışmaların katkılarıyla; hukuki tartışmaları vurgulamıştır. Aristoteles, kanunların soyut formüllerden ibaret olduğunu ve kanunun uygulanmasının kimi zaman adil olmayan hususlara yol açabildiğini savunmuştur. Bu nedenle kanunların eksiklikleri ve lafzi anlamının yeterliliği konuları değerlendirilmiştir. Yunanlılar, pozitif kamu hukukunda; Solon'un kanunları ile gündeme gelmiştir. Solon, aristokrasinin sebep olduğu sınıf mücadelesinde hakem olmuştur. Yeni kanuni hazırlıklar ve değişiklikler ile önemli kanunlar hazırlanmıştır. Halk meclisine vatandaşların istisnasız katılımı kabul edilmiştir ve meclis önemli kurallar ile bağlanmıştır. Kanunların hazırlanmasında dört yüz üyeden oluşan diğer bir meclis daha oluşturulmuştur ve kanunların belirliliğine önem verilmiştir. Fakat kamu hukuku alanındaki bu değerlendirmeler ve düzenlemeler, özel hukuk alanında gerçekleştirilememiştir⁶. Roma hukuk tarihinde pozitif kamu hukukunda, Roma hukukunu önemli kılan ilkeler benimsenmiştir. Cumhuriyet döneminde kanunlar (lex) yapılmıştır. Solon'un kanunları ile ilgili değerlendirmeler yapılması amacıyla Yunanistan'a heyet gönderilmiştir. Yargı kararlarının ve Roma hukukunun tefsiri ile ilgili çalışmalar yapılmıştır⁷. İlke, antik tarih terimleri ile ilgilidir. Roma hukuku

⁴ “Umumi Hukuk Tarihi, bütün insanlıkta gelmiş-geçmiş hukuki müesseselerin ve hukuki zihniyetin gelişimini konu edinen tarihe denilmektedir.” Pervin Somer, “Umumi Hukuk Tarihinin Konusu ve Önemi Üzerine Kısa Bir Değerlendirme”, *Istanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Y. 4, S. 8, (Güz 2005/2), s. 225.

⁵ Uzak ve Yakın Doğu hukuk sistemleri ile ilgili nitelendirilebilecek doktrinel gelişmeler hususunda ilkeyle ilgili kapalı izleri değerlendirmek mümkündür. Nitekim Çin'in en eski filozoflarından Shang-tse; “topluluk hayatı için pozitif hukukun mevcudiyetine ihtiyaç bulunduğunu, her şeyin kanunlarla düzenlenmesi ve her şeyin kanunlara uygun tarzda değerlendirilmesi çabalarını vurgulamıştır.” Yapılan tarihi araştırmalar Sümerlerin; çeşitli kanunları hazırladığını ve kanunların eksikliklerini yeni hükümlerle düzenleme girişimlerini vurgulamıştır. Babil'de Hamurabi mükemmel bir hukuki nizamla hukuki bir külliyat oluşturmuştur Henri Maspero, *La Chine antique*, Paris, 1927; Şemseddin Günaltay, *Yakın Şark*, Ankara, I. 1937, II. 1946: Recai G. Okandan, *Umumi Hukuk Tarihi Dersleri*, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayını, 1951, ss. 29-30, 105-106, 118.

⁶ Aristoteles: “Adalet kanuna tam bir uyumu ifade ederken; nasafet kanunun memnuniyeti ve meşru bir değişikliği ifade etmektedir”. Okandan, a.g.e., ss. 230, 253, 274, 308-314, 314-315.

⁷ Romalılar pozitif kamu hukukunda, bu hukuku önemli kılan birçok prensip ve müesseseleri vurgulamıştır: On kişilik komisyon çalışması, tahtadan, bronzdan veya “Sextius Pomponius”un bildirdiği şekilde fildişinden on levha üzerine yazılmış Forum meydanında asılmış ve ilan edilmiştir. İkinci bir komisyon kurulmuş ve Milattan evvel 449'da yapılan kanun projesi de kabul edildikten sonra on iki levha üzerine yazılmış, Forum meydanındaki diğer on levha ile ilan edilmiştir. Cumhuriyet devrinde on iki levha kanunu, kamu hukuku sahasında olduğu gibi özel hukuk, ceza hukuku ve muhakeme usulü ile de ilgili kanunlar yapılmıştır. Justinianus zamanında o devrin hukuk profesörleri, uygulayıcıları yardımlarıyla Corpus iuris civilis namında mühim bir kodifikasyon

kavramları *ius certum, pax romana, pax, securitas, libertas* gibi kavramlar bunu ifade etmektedir. Günümüzde bu kavramlar, Roma hukukunun o dönemki kazuistik karakteri sebebiyle basitçe ve modern anlamı ile tanımlanamayabilir. Fakat bu kavramlar; Roma hukukunda hukuki güvenliğin tartışıldığının bir kanıtıdır.

İlke, 16. yy itibariyle rasyonel hukuk ve yargı anlayışı çabaları ile değerlendirilmektedir. 19 yy. başında kodifikasyon tartışmaları, açık ve belirli kanunlar yapımı tüm ülkelerde tartışılmıştır . Savigny, Meyer, Mohl gibi yazarların çalışmaları ile ilke; mülkiyet hakkının korunması amacıyla temel haklar ve özgürlükler alanında vurgulanmıştır. 1900'lerde Scholz, Germann, Bendix, Rümelin; hukuki güvenliği alt ilkeleri ile değerlendirmiştir⁸. Tarihsel bağlamda anayasallaşma eğilimi ve Avrupa Birliği (AB) hukuku gölgesinde hukuki güvenlik ilkesi, I. Dünya savaşından sonra önem kazanmış⁹; 20. yy' da altın çağını yaşamıştır¹⁰.

B. HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİNİN ÇEŞİTLİ HUKUK SİSTEMLERİ ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu değerlendirme ile hukuki güvenlik ilkesi common law hukuk sistemi ve kıta Avrupası hukuk sistemleri çerçevesinde tartışılmıştır. Sosyalist hukuk sistemi ve İslam hukuk sistemi hariç tutulmuştur.

1. Kıta Avrupası ve Common Law Hukuku

Common law ve kıta Avrupası sistemlerinin normatif değerleri, farklı tartışmalar ile ilkenin değerlendirilmesinde önemlidir. Kıta Avrupası ve common law hukuk sistemleri, ülkelerde benimsenen iki hukuk sistemidir. Bu sistemler birbirinden farklı

yapılmıştır. Justinianus döneminde yargı kararlarının, Roma hukukunun basitçe izah ve tefsirine yönelik çalışmalar yapılmıştır. Okandan, a.g.e., ss. 323, 416, 418, 419, 434, 435.

⁸ Humberto Avila, *Certainty in Law*, Springer, 2016, pp. 1-50.

⁹ Avrupa hukuku ile değerlendirilen ilke, Common law hukuku ile de değerlendirilmiştir: Hukuki güvenlik (Legal certainty) ilkesi ABD'de bilinmektedir ve ilkeyi 1820'de Joseph Story, *On Chancery Jurisdiction*, 1820 eserinde nitelendirmiştir. Jerome Frank, *Law and the Modern Mind*, 1949; Julius Paul, *Jerome Frank's Attack on the Myth of Legal Certainty*, 1957; O.W. Holmes, *The Path of The Law*, 1897 çalışmaları hukuki güvenliği beyhude ve efsanevi bir hukuki tema değeri ile ele almıştır. Craig M. Bradley, *The Uncertainty Principle in the Supreme Court*, 1986 çalışması ile yargı kararları ile hukuki güvenliği tartışmıştır: James Maxeiner, "Legal Certainty..." , pp. 500-550: İlke yargı kararları ve Avrupa hukuku ile değerlendirilmiştir.

¹⁰ Neuhaus, a.g.m., p. 797. "Nitekim I. Dünya savaşı sonrasında ilkenin uluslararası özel hukuk alanında egemen bir eğilimi görülmektedir."

geleneksel hukuki sistemlerdir. Common law hukuk geleneğinin (M.S) 1066'da Hasting'deki Norman istilası ve İngiltere'nin fethiyle başladığı düşünülmektedir. Roma'da, *On İki Levha Kanunlarının* yayınladığı dönemler, kıta Avrupası hukuk geleneğinin tarihsel dayanağı kabul edilmektedir. (M.S.) 533 tarihinde yapılan Corpus Juris Civilis of Justinian, Roma hukukunun en önemli normatif değeridir.

Avrupa hukuk sistemi, Roma hukukuna dayanan hukuk sistemi kabul edilmektedir. Common law hukuk sistemi, İngiltere'de gezici yargıçların çabaları ile; İngiltere'de ve ardından Anglo Amerikan ülkelerinde uygulanan hukuk sistemidir. Avrupa, Latin Amerika'nın tamamı, Asya ve Afrika'nın büyük bölümü kıta Avrupası hukuk sistemini benimsemiştir. Almanya, Fransa, İtalya, İsviçre, Arjantin, Brezilya, Şili kıta Avrupası hukuk sistemine; İngiltere, İrlanda, ABD, Avustralya, Kanada, Yeni Zelanda common law hukuk sistemine tabidir. Japonya ve Kore ondokuzuncu yüzyıl sonlarında ve yirminci yüzyıl başında kıta Avrupası hukuki kodlarını benimsemişlerdir¹¹.

2. İçtihat Hukuku ve Normatif Değeri

Kıta Avrupası ve common law hukuk sistemi anlayış farkı, hukukun kaynaklarını da etkilemiştir. Kıta Avrupası hukukunda içtihatlar hukukun bağlayıcı kaynağı kabul edilmemiştir. Common law hukukunda içtihatlar; bağlayıcı niteliği ile yargı hukukunu değerli kılmıştır. Yargı kararları, kanunların yorumlanmasında dahi kullanılan normatif değeri ile hukukun en önemli kaynağından birini temsil etmiştir.

Mevzuatın genellikle soyut ve sistematik bir karşılık ifade ettiği kıta Avrupası sistemi aksine; mahkeme kayıtlarına dayanan common law hukuk sistemi, ampirik amaçları uygun kılan ABD ve İngiliz hukuk stilidir. İçtihatların bağlayıcılığı ülkede yer alan hukuk sistemi ve anlayışının değeridir. Kıta Avrupası hukukunda hukukun ana kaynağı yasalar iken; common law sisteminde yargı kararlarıdır. Bu durum içtihatları, common law hukuk sisteminde normatif kılmaktadır. Dolayısıyla içtihatlar, kıta

¹¹ John Henry Merryman, Rogelio Perez Perdomo, *The Civil Law Tradition, An Introduction to the Legal Systems of Europe and Latin Amerika*, Third Edition, , Stanford, California: Stanford University Press, 2007, pp. 1-4; "The Common Law and Civil Law Traditions", <http://www.law.berkeley.edu/library/robbins/pdf/CommonLawCivilLawTraditions.pdf>; Fredrick Davis, "Common Law", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 15, S. 1-4, 1958, s. 71; Edward King, Joseph Hawley, "İngiliz (Common Law)'unun Gelişmesi", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, ç. İlhan Lütem, C.16, S. 1-4, 1959, s. 180.

Avrupası ve common law hukuk sisteminde hukukun kaynağı olmasına rağmen; bu kaynağın bağlayıcı veya bağlayıcı olmayan niteliği, benimsenen hukuk sistemine bağlıdır. İçtihatların bağlayıcılığı prensibi (stare decisis) common law hukukunda geçerli iken; kıta Avrupası hukukunda içtihatlar hukuki bir bağlayıcılığa sahip değildir. İçtihatlar objektif hukukta normatif değerini genellikle verilen karar veya kararlar üzerindeki bağlayıcılığı ile gösterir. Bağlayıcılık; bir hukuk kuralının, muhataplarını belli bir davranışı yapmaya veya yapmamaya zorlamasıdır. İçtihatların bağlayıcılığı prensibi geçmiş kararların geçerliliğini varsayan bir kuraldır. Yargı içtihadının bağlayıcılığı içtihadın ilgili dava konusu haricinde benzer olaya uygulanmasıdır. Dolayısıyla içtihadın bağlayıcılığı, bir davada uyuşmazlığın çözümü ile kesin hüküm ardından davada taraf olanları bağlaması değil; içtihadtaki yorum ve hukuk prensibinin diğer bir davadaki benzer konulara da etkili olması anlamındadır¹².

Hukuki güvenlik ilkesi¹³ bu iki hukuk sisteminde çeşitli ülkeler tarafından değerlendirilirken, içtihat hukuku farklılığı çatisı vurgulanmıştır. Yargıçlar, yazılı hukuk kuralları ve adalet ilkesi çerçevesinde; ilkenin kıta Avrupası ve common law hukukundaki değeri tartışmalıdır¹⁴. Hukuki güvenlik ilkesi, kıta Avrupası geleneğinde kanun ve idarenin düzenleyici işlemleriyle, common law hukukunda daha çok içtihat hukuku ile tartışılmaktadır. Hukuk sistemleri arasındaki farklılığa rağmen; içtihat hukukunun değer kazandığı çeşitli kıta Avrupası hukuku ülkelerinde ve yasaların kodifikasyonunun, statü hukukunun değerli kılındığı çeşitli common law hukuk sistemi ülkelerinde, farklılıklar da söz konusudur. Hukuki güvenlik ilkesinin değerlendirilmesi yasaların yapımı açısından çeşitli common law ülkelerinde ve içtihatlar açısından da içtihatların bağlayıcılığının uygulanmadığı kıta Avrupası ülkelerinde tartışılmıştır.

¹² James Herget, Stephen Wallace, "The German Free Law Movement as the Source of American Legal Realism", *Virginia Law Review*, V. 73, N. 2, (Mar., 1987), p. 438; Neuhaus, a.g.m., p. 795; Kemal Gözler, *Hukuka Giriş*, 8. b., Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2011, s. 57; Arthur R. Hogue, *Origins of the Common Law*, Indianapolis: Indiana University Press, 1966, pp. 8-9; Davis, a.g.m., s. 71; Ali Cavit Zeybek, "Yargı İçtihatlarının Hukuk Kaynağı Olarak Değeri ve Yeri", *Danıştay Dergisi*, Y. 18, S. 68-69, (1988), s. 82; Fırat Gedik, Emel Koç, "Hüküm Kurma ve İçtihat", *Ankara Barosu Dergisi*, Y.67, S. 2, (Bahar, 2009), s. 157; "The Common Law and Civil Law Traditions", <http://www.law.berkeley.edu/library/robbins/pdf/CommonLawCivilLawTraditions.pdf>; Necip Bilge, *Hukuk Başlangıcı Dersleri*, 3. b., Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları: Sevinç Matbaası, 1977, s. 126.

¹³ Hukuki güvenlik ilkesi, (legal certainty) çeşitli ülkelerde farklı bir terim ile değerlendirilebilmektedir: ABD hukukunda ele alınan hukuki belirsizlik ilkesi (legal indeterminacy).

¹⁴ Merryman, Perdomo, *The Civil Law Tradition, An Introduction to the Legal Systems of Europe and Latin America*, pp. 1-8.

Örneğin kıta Avrupası hukuk sistemine tabi İskandinav doktrini, AAD kararları ve AİHM, yargı kararlarını kıta Avrupası hukuku geleneğinde değerli kılmıştır¹⁵. İçtihatların bağlayıcı olmadığı kıta Avrupası hukukuna tabi ülkeler açısından da içtihatlar, ilke çerçevesinde değerlendirilmektedir¹⁶.

Yargı kararları kadar statü hukuku da common law hukuk sisteminde önemlidir. Common law hukukunda yasamanın (İngiltere’de) ve yazılı anayasanın (ABD’de) Avrupa hukuk sisteminden tarihsel bağlamda eskiliği, statü hukuku çerçevesinde hukuki güvenliği tartışırken vurgulanmıştır. 19. ve 20. yy. common law hukuk sistemine tabi ABD’de içtihat hukuku ve yazılı hukuk; içtihat hukukundan geniş anlamda common law hukukunda yer alan yazılı hukuk (statu law) ile değerlendirilmiştir. Bu dönem yasamanın etkin mekanizmalarla geliştirilememesine ilişkin sorunlar ve içtihatların bağlayıcılığı prensibinin modern ve klasik açıdan değerlendirilmesine yönelik tartışmalar çerçevesinde değerlidir¹⁷.

ABD hukukçuları, ABD yargı hukukunun değişime uyum sağlamadaki esnekliğini övmektedirler. ABD hukuku, adaleti ve kamu politikasını iyi etkilemektedir. Bütün Amerikalılar, bu hukuk yöntemi erdemlerine güvenmemektedir. Bazı ABD’li vatandaşlar, yasayı uygulayan ve yasaları yapmayan hakimleri istemektedir. Geçmişte ABD hukukçuları bu istekleri, eleştirmiştir. Onlar yasalar aracılığıyla hukuki güvenlik çağrılarını, ulaşılamaz bir hedef kabul etmiştir. Ama tüm ABD hukukçuları aynı fikirde

¹⁵ Juha Raitio, *The Principle of Legal Certainty in EC Law*, Netherlands: Kluwer Academic Publishers, 2003, p. 12; Juha Raitio, “The principle of legal certainty as a general principle of EU law, in *General Principles of EC Law in a Process of Development: Reports from Conference in Stockholm*”, 23-24 March 2007, organized by the Swedish Network for European Legal Studies , edited by U. Bernitz, J. Nergelius and C. Cardner, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2008; Elina Paunio, *Law, Language and Communication : Legal Certainty in Multilingual EU Law : Language, Discourse and Reasoning at the European Court of Justice*, Farnham: Routledge, April 2016; Joxerramon Bengoetxea, J. *Review of Beyond Words: the European Court of Justice and Legal Certainty in Multilingual EU Law by Elina Paunio*, Tidskrift Utgiven av Juridiska Föreningen i Finland , 147(2), 2011.

¹⁶ Müller öğretisinde incelenen norm somutlaştırmasına göre, norm, norm metninden farklıdır ve somut olayda ortaya çıkmaktadır. Bu ilke açısından mahkeme kararları norm somutlaştırması bağlamında değerlendirilebilir. Mahkeme kararlarının ve içtihatların öngörülebilirliği ve yargı kararları negatif yasalar koyuculuk açısından değerlendirilmelidir. Çeşitli mahkemelerin içtihat değişikliği ilke çerçevesinde değerlendirilmelidir.

¹⁷ James R. Maxeiner, “Legal Indeterminacy Made in America: U.S. Legal Methods and the Rule of Law”, *Valparaiso University Law Review*, V. 41, (January 2006), pp. 527, 537-538, 587. James R. Maxeiner’e göre; “*On dokuzuncu ve yirminci yy’da ABD hukuki sisteminde içtihat hukuku ve yazılı olmayan hukuk, yazılı hukuk (statü law) ile değişimdedir ve ABD’de içtihatların bağlayıcılığı prensibi modern ve klasik açıdan değişmiştir. Bu dönemde yasamanın etkin mekanizmalarla geliştirilemediği düşünülmektedir.*”

uzlaşmamıştır. Bazı ABD hukukçuları zamanın değiştiğine inanırlar. ABD hukukunun altın dönemi 20. yüzyılın başlarında geçmiştir. Bugün ABD, bir “yasalar çağı” ile yaşarken; ABD hukukçuları, yasalar çağında yeni yasalara ihtiyaç duyulduğu sonucuna varmışlardır. ABD’nin yasalar ile ilgilenen metinsel bir yaklaşıma sahip olmasını savunurlar. ABD’nin her zaman yasalarla yaşadığını düşünmektedirler. Cumhuriyetin ilk yüzyılında ve 19. yüzyılın sonlarına doğru, Amerikalılar yasalarını daha sistematik hale getirmeye ilgi duymuşlardır. Bugün hukukçular; yasaları uygulayan yargıyı, anlaşılabilir yasaları ve iyi kodifikasyon yöntemleri ihtiyacını vurgular¹⁸.

Hukuki sistem/hukuki gelenekler ile yasalar sistemi/yasalar geleneği birbirinden farklı kavramlardır. Örneğin İngiltere, Yeni Zelanda, ABD hukuki kökeniyle common law hukuk sistemine ait iken; aynı yasalar sistemine yani kurumlara, işleyiş ve normlara dayanmayabilirler¹⁹. Farklı hukuk sistemlerine ait olmamakla birlikte farklı prensiplere dayansalar veya hukuk sistemleri çerçevesinde eş olmasalar dahi ülkeler yasalar yöntemleri ve içtihat hukukunun niteliği açısından farklılaşabilirler veya benzeşebilirler. Common law ve kıta Avrupası hukuk sistemleri günümüzde birbirlerini geliştirmektedir. Kıta Avrupası hukuk sisteminde içtihat hukuku önem göstermekteyken; common law hukuk sisteminde hakim tarafından yaratılan hukuk ve yazılı hukuk (statü hukuku) değişim göstermiştir. En azından günümüzde Alman ve ABD hukuki (yasalar) yöntemleri arasındaki fark İngiliz ve Fransız ya da İtalyan hukuki yöntemleri arasındaki farklılıklardan daha küçüktür²⁰. Hukuk sistemleri farklılığına rağmen kıta Avrupası ve common law hukuk sistemleri birbirini soyutlamamaktadır²¹. İlke ile özellikle içtihat hukuku açısından AİHM içtihatları²², Avrupa Adalet Divanı (AAD) içtihatları vurgulanır. Hukuki güvenlik, bu mahkemeler ile kabul edilmiştir ve hukukun genel bir ilkesidir. Bu yargı kararları, AB’ye üye ülkeler ve bu ülkelerin

¹⁸ James Maxeiner, “Government of Laws Not of Precedents 1776-1876: The Google Challenge to Common Law Myth”, *British Journal of American Legal Studies*, I. 1 (Spring, 2015), pp. 248-250.

¹⁹ Merryman ve Perdomo, *The Civil Law Tradition, An Introduction to the Legal Systems of Europe and Latin Amerika*, p. 1.

²⁰ Neuhaus, p. 796: Rabel, *Deutsches und amerikanisches Recht*, (1951), pp. 340, 342, 349.

²¹ Merryman, Perdomo, *The Civil Law Tradition, An Introduction to the Legal Systems of Europe and Latin Amerika*, pp. 3-4.

²² Bkn. Juha Raitio, *The Principle of Legal Certainty in EC Law*, Netherlands: Kluwer Academic Publishers, 2003. Elina Paunio, *Law, Language and Communication: Legal Certainty in Multilingual EU Law: Language, Discourse and Reasoning at the European Court of Justice*, Farnham: Routledge, 2016.

hukuki ve yasalar sistemi ile izlenmektedir. Yargı kararları, Avrupa ve common law ülkeleri ve hukuk sistemlerine yol göstermektedir²³.

3. İlke Değerlendirilme Farklılıkları

Hukuki güvenlik ilkesi common law hukukunda da tanınmakla birlikte kıta Avrupası hukukundan ayrılan üç farklı özelliği ihtiva etmektedir. *İlki* hukuki güvenlik, common law hukukunda fonksiyonel bir terim olarak tartışılmakta ve ilke yüksek bir dogma seviyesinde düşünülmemektedir. Kişilerin belirli hak ve yükümlülükleri çerçevesinde kendilerini hukuki normlar bakımından ve bu normların sonuçları bakımından korunaklı hissetmesi kabul edilmekle birlikte, belirliliğin genişletilmesi noktasında sınırlamalar vurgulanmaktadır. *İkincisi*, hukuki güvenlik ilkesi common law hukukunda yargı kararları çerçevesinde hukuki norm yaratabilme gücü ile gerçekleştirilmektedir ki bu durum teorik olarak istisnalar haricinde kıta Avrupası hukuk sistemi geleneğinde mümkün değildir. *Üçüncüsü*, yargı kararlarının birikimi zaman içinde hukuki normların uygulanması ile ilgili detaylı örnekler taşımakta ve yargıda çeşitlilik yaratmaktadır. Common law hukuk sistemi savunurlarına göre; bu birikim ve hukuki normların birlikte değerlendirildiği içtihatlar yalın yasama mevzuatından daha çok hukuki güvenlik sağlayabilmektedir²⁴. Tarihsel çerçevede kıta Avrupası hukuk sistemi, yasaların belirliliği; common law hukuk sistemi, içtihatların bağlayıcılığı prensibi argümanını kabul etmiştir²⁵.

Kıta Avrupası hukukunda hukuki güvenlik ve istikrar ilkeleri önemle vurgulanmasına rağmen ilgili hukuk sisteminde ülkelerin belirli hukuk alanları istikrarsız ve belirsiz karakterize edilebilmektedir. Bu hususta geleneksel açıklamalar içtihatların bağlayıcılığı prensibinin eksikliğine odaklanmaktadır. Farklı yargı kültürleri, siyasi istikrarsızlık, farklı düzeylerde güçler ayrılığı hususlarının Kıta Avrupası ülkelerinde hukuki güvenliği etkilediği düşünülmektedir²⁶. Kıta Avrupası hukuk sistemini benimseyen ülkelerde hukukun belirsizliğini önleme; yasalarda boşluk,

²³ J. Maxeimer, "Legal Certainty: A European Alternative to American Legal Indeterminacy", *Tulane Journal of International and Comparative Law*, (April, 2007), pp. 545-548.

²⁴ Merryman, Perdomo, *The Civil Law Tradition, An Introduction to the Legal Systems of Europe and Latin America*, pp. 48-50.

²⁵ Merryman, Perdomo, a.g.e., pp. 48-50.

²⁶ Vincy Fon, "Francesco Parisi, Judicial Precedents in Civil Law Systems: A Dynamic Analysis", *International Review of Law and Economics* 26, (2006), p. 520.

çatışma nedeniyle yasanın yorumunu birleştirmede merkezi yargısal modelde yüksek mahkemelerin kararlarına hukuki güvenlik ilkesi nedeniyle değer verilmiştir. Bağlayıcı olmamasına rağmen uygulamada alt mahkemelerde içtihat hukukuna saygı benimsenmiştir. Bu nedenle içtihatların bağlayıcılığı resmi olmasa da içtihatlara yargısal uyum farklı yollarla sağlanmıştır. (yargıçların atanması, puanlama, yüksek mahkemenin bozma kararı vs.). Bu nedenle common law hukuk sisteminde geçerli içtihatların bağlayıcılığı; çeşitli Avrupa hukuku ülkelerinde ve hukuk sistemlerinde de önerilmiştir²⁷.

Common law hukuk sisteminde içtihat hukuku ve içtihatların bağlayıcılığı nedeniyle bu ülkelerde hukuki güvenliğin nitelendirilmesi ve önemi içtihat hukuku ve statü hukuku çerçevesinde değerlendirilmelidir. Common law hukuk sisteminde içtihatların bağlayıcılığının yazılı hukuktan daha fazla hukuki güvenlik sağladığı görüşü savunulabilir. Hukuki güvenlik bir uyumsuzluğa uygulanan kuralın önceden bilinmesini vurgulayan bir kavramdır. Bu fikir yazılı hukukun kodifikasyonunun meydana gelmesi sonucunu doğuran en önemli etkidir. Değişen bir kanun veya kanun hükümleri gelecek hüküm doğurmaktayken içtihadın bağlayıcı olması durumunda, değişen yargı kararları içtihat değişmeden önceki durumlara yönelik geçmişe de etkili olmaktadır ve hukuki güvenliği zedeleyebilmektedir. Bu nedenle içtihat hukukunun birikimi hukuki güvenliği lehe olduğu gibi aleyhede etkileyebilmektedir²⁸.

Kıta Avrupası hukuku ve hukuki yapının uyumlaştırılması AB hukukunda hukuki güvenliği olumlu yönde etkilemektedir. Common law hukukunda hukuki sistemin özellikleri nedeniyle uygulamada bu uyumlaştırma oldukça zordur²⁹. Common law hukukunda (özellikle ABD) hukuki güvenlik ve belirlilik ilkesine oldukça genel hukuki değerler tanınmaktadır ve ilkenin diğer ilkelerle çatışan yönleri bulunmaktadır. Dolayısıyla bu sistemde hukuki güvenlik ve belirlilik değişen hususlara ve ihtiyaçlara cevap vermemektedir. Bu nedenle ilke; esnemezlik, katılık, değişmezlik gibi terimlerle eleştirilmektedir. Common law hukukunda; esneklik ve belirlilik çatışan ilkelerdir ve birbirini sınırlamaktadır.

²⁷ Victor Ferreres Comella, *Constitutional Courts and Democratic Values : A European Perspective*, Yale University Press, (November 2009), pp. 22-24.

²⁸ Ali Cavit Zeybek, "Yargı İchtihatlarının Hukuk Kaynağı Olarak Değeri ve Yeri, *Danıştay Dergisi*, Y. 18, S. 68-69, (1988), ss. 52, 73.

²⁹ Raitio, *The Principle of Legal Certainty in EC Law*, p. 54.

Kıta Avrupası hukukunda, hukuki güvenlik ve belirlilik yüksek önem taşımaktadır; yargı hukuku ve esneklik problemidir. Common law ve kıta Avrupası hukuku bakımından hukuk sistemi anlayışı farklılığı dolayısıyla, kıta Avrupası hukukunda hukuki güvenlik ve belirlilik esnekliğe tercih edilebilmekteyken içtihat hukuku kapsamında common law hukukunda, hukuki güvenlik ve belirlilik ile esneklik dengelenmeye çalışılmaktadır. Dolayısıyla kıta Avrupası hukuk geleneğinde hukuki güvenlik ve belirliliğe büyük önem verilmektedir³⁰.

II. HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİNİN DİL VE DOKTRİN DEĞERLENDİRMELERİ

A. HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİNDE BİLİMSEL DİL TERMİNOLOJİSİ VE ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE DOKTRİNDE DEĞERLENDİRMELER

“Legal certainty”, terimi Alman “rechtssicherheit” (hukuk güvenliği) teriminin semantik çevirisidir. AİHM, Alman “*rechtssicherheit*” teriminin İngilizce çevirisinde “*legal certainty*”, Türkçe çevirisinde “*hukuk güvenliği*” ifadesini kullanmıştır³¹. Dictionary of Philosophical hukuk sözlüğünde, Alman “rechtssicherheit” terimi, “legal security, legal guaranty, certainty of the law” anlamı ile çevrilmiştir. *Legal certainty, legal security, rule of law* gibi terimler daha çok formel anlamda değerlendirilmektedir ve bunlar hukuki kararların öngörülebilirliği ile ilgilidir. Hans Kelsen, “legal security”, Alman “rechtssicherheit” kavramının İngilizce çevirisidir, görüşünü benimsemektedir. Fuller, “rechtssicherheit” kavramını, “certainty” ifadesi ile İngiliz diline çevirmiştir.

Avrupa’daki hukuki çalışmalar, ilkeyi “legal certainty” ifadesi ile vurgularken; ABD hukuk sisteminde ilkenin “legal certainty” ifadesi ile nitelendirmesi yerine olumsuz kip bağlacıyla “legal indeterminacy” ifadesi de tercih edilebilmektedir³².

³⁰ Örneğin Mussolini dönemi İtalyası’nda ve sonrasında yapılan hukuki metinler, belirlilik ilkesine aykırılık bakımından dirençle karşılanmış ve ilkenin korunmasına yönelik pek çok yargı kararı verilmiştir. Hukuki metinler uygulanması ve yorumlanmasında da belirlilik korunmuştur. Merryman, Perdomo, pp. 48-50.

³¹ Hudoc: legal certainty: rechtssicherheit: (John and other Davası): hukuk güvenliği (Rechtssicherheit), principle of legal certainty (Rechtssicherheit) ile çevrilmiştir.

³² Hans Kelsen; *Pure Theory of Law*, Second German Edition by Max Knight, Berkeley: University of California Press, 1967: “Legal security: rechtssicherheit”, Gerhard Mueller, Edward Wise,

Doktrinde “legal security” ifadesi genellikle tercih edilmemektedir; “legal certainty” ifadesi vurgulanıp, tercih edilmektedir³³.

Hukuki güvenlik ilkesi (legal certainty); AB ülkelerinde önem taşımaktadır ve ilke doktrin çalışmaları ile değerlendirilmektedir³⁴. Benelüks (Belçika, Hollanda, Lüksemburg) ülkelerinde ilke “*rechtszekerheid*”³⁵ terimi ile ifade edilmektedir. İlke İngilizce’de “*legal certainty*”³⁶, Fransızca’da “*securite juridique/ la securite juridique*”³⁷ ; Almanca’da “*rechtssicherheit*”³⁸; İtalyanca’da “*certezza del diritto*”

International Criminal Law, London: Fred. B. Rothman & Co. Sweet & Maxwell Ltd., South Hackensack N.J. 1965; Aleksander Peczenik, *On Law and Reason*, Springer, 1989; Simon Blackburn, *Dictionary of Philosophical Terms*: Oxford, 2008: legal security: rechtssicherheit f jur: legal guaranty, certainty of the law. Certainty of the law: rechtssicherheit f (jur) legal guaranty, legal security. Legal guaranty: rechtssicherheit f (jur) legal security certainty of the law. W. Rainer Walz, *Rechtssicherheit und Rizikozuweisung bei Steuerrechtsan derungen Verbotene Rückwirkung gebotene Übergangsregelung richterliche ertragsanpassung (Legal Certainty and Risk Allocation for Changes in Tax Law Illegal Reroaction Transitional Rules, Judicial Adjasment of Contract)*: Jörg Finsinger, Simon Jürgen, *Recht und Risiko*, Florenz: München, 1988: İspanya ve İsveç eserlerde bibliografyası: legal certainty).

³³ Lupu Andrei Razvan, “The Principle of Legal Certainty”, *Pandectele Romane*, V., I. 7 (2016), pp. 46-53; Jean-Francois Gerkens, “Legal Certainty v Legal Precision”, *Fundamina*, V. 16, I. 1 (2010), pp. 121-129; Gico Ivo, “Judicial Anarchism and Legal Certainty”, *Brazilian Journal of Public Policy*, V. 5, I. 2 (2015), pp. 480-500; J. Brady, “Legal Certainty: The Durable Myth”, *Irish Jurist*, V. 8, I. 1 (Summer 1973), pp. 18-32; Stefano Berteau, “Towards a New Paradigm of Legal Certainty”, *Legisprudence*, V. 2, I. 1 (2008), pp. 25-46; B.Gogol, “The Problems of Legal Certainty Principle Related to Leasing Payments”, *Juridical Science*, I. 10 (2015), pp. 18-25; John McGarry, “Effecting Legal Certainty under the Human Rights Act”, *Judicial Review*, V. 16, I. 1 (March 2011), pp. 66-71; M. Pfeiffer, Legal Certainty and Predictability in International Succession Law, *Journal of Private International Law*, V. 12, I. 3 (December 2016), pp. 566-586; Hans Gribnau, “Equality, Legal Certainty and Tax Legislation in the Netherlands: Fundamental Legal Principles as Checks on Legislative Power: A Case Study”, *Utrecht Law Review*, V. 9, I. 2 (March 2013), pp. 52-74; Corruption and Legal Certainty; The Case of Albania and the Netherlands Implementation of the Criminal Law Convention on Corruption in a Transitional and Consolidated Democracy, *Utrecht Law Review*, V. 6, I. 1 (January 2010), pp. 101-118; Neuhaus, Heinrich, a.g.m. pp. 795-807; Kress, Ken, “Legal Indeterminacy”, *California Law Review*, V. 77, I. 2 (March 1989), pp. 283-338; Casey, Conor, “Legal Indeterminacy: Causes and Significance”, *Trinity College Law Review*, V. 18, pp. 42-55; Pannier, Russell, “D 'Amato, Kripke, and Legal Indeterminacy”, *William Mitchell Law Review*, V. 27, I. 2 (2000), pp. 881-940.

³⁴ James R. Maxeiner, “Legal Certainty: A European Alternative to American Legal Indeterminacy?”, *Tulane Journal of International and Comparative Law*, (2007).

³⁵ Patricia Popelier, *Rechtszekerheid als Beginsel voor Behoorlijke Regelgeving*, Intersentia: 1997; Matthias Edward Storme, “Rechtszekerheid en vertrouwensbeginsel in het Belgisch verbintenissenrecht”, (1997). Harald Alexander Oldenziel, *Wetgeving en rechtszekerheid: Een onderzoek naar de Bijdrage van het Legaliteitsvereiste aan de rechtszekerheid van de burger*, Kluwer, 1998.

³⁶ Soc’y of Legal Scholars, “Legal Certainty Conference” 15-16 September 2006, <http://www.legalscholars.ac.uk/textlpaper.cfm?n0=49>.

³⁷ Anne-Laure Valembos, *La Constitutionnalisation de l'exigence de Sécurité Juridique en Droit Français*, V. 122. LGDJ, 2005. Frédéric Douet, *Contribution à l'étude de la Sécurité Juridique en Droit fiscal interne Français*, Diss, Rouen, 1996. Brahim Dalil, “Le droit Administratif face au principe de la Sécurité Juridique”, (Administrative Law in front of Principle of the Legal Security), Thesis Advisors: Paris 10 Brunet, Pierre, 2015, <http://www.theses.fr/2015PA100080>. (tezinin

*certezza giuridica*³⁹; İspanyolca'da "*la seguridad juridica*"⁴⁰ terimleri ile ifade edilmektedir. İlke İsveç'te "*rattssakerhet*"⁴¹, Finlandiya'da "*oikeusvarmuuden periaate*"⁴² terimleriyle değerlendirilmektedir. Hukuki güvenlik ilkesi yazılı normatif değerinde bir ilke değeri ile tartışılmamıştır. Birçok AB ülkesi ilkeyi akademik yorumlarla ve içtihatlarla değerlendirmekte iken; İspanya ilkeyi açıkça anayasal temele dayandırmıştır⁴³ :

İngilizce özetinde "legal insecurity" ve "principle of legal security" ifadesini değerlendirmiştir. İlke Fransız idare hukukunun önemli bir ilkesi olarak nitelendirilebilmektedir; "principle of protection of legitimate confidence" meşru güvenin korunması ilkesinden esinlenilmiştir. Alman menşeli ilke topluluk hukuku ve Avrupa devletleri ile benimsenmiştir. Fransız Danıştayı subjektif kamu hakkı (subjective public right) ile ilkeyi vurgulamıştır. İlkenin kabul edilişi ile Fransız idare hukukunda subjektif bir yöne dönüş gerçekleştirilmiştir.) Philippe Raimbault, "Recherche sur la Sécurité Juridique en droit administratif français", Paris, 2002, <http://www.theses.fr/2002TOU10037>. (tezinin İngilizce özetinde "legal security" ifadesini değerlendirmiştir. İlke Topluluk hukuku ve AİHM'nin bir ilkesidir. Fransız kamu hukukunda ilke hukuk düzeninin zamansal ve mekânsal yapılanmasına tekabül etmektedir: Zamansal atfı normların istikrarı ve öngörülebilirliğini; mekânsal atfı ise hukuk birliğini ve vatandaşların eşitliğini ifade etmektedir. Valerie Pontif, "La Sécurité Juridique et le droit du travail", Paris, 2011, <http://www.theses.fr/2011PA100044>. Yazar İngilizce çevirisinde "legal certainty" ve "legal uncertainty" terimleri ile iş hukuku ile ilke arasındaki bağlantıya vurgu yapmıştır. İş hukuku ve ilke arasındaki bağlantı başlangıçta dikkat çekici değildir. İlke ilk EU (AB) ve Avrupa hukukunda keşfedilmiştir. İlke, Fransız iş hukuku ile vurgulanmıştır.

³⁸ Andreas von Arnould, "Rechtssicherheit", *Perspektivische Annäherungen an eine idée directrice des Rechts*, Tübingen (2006). Franz Scholz, *Die Rechtssicherheit*, Walter de Gruyter & Company, 1955. Tuğrul Katoglu'nun ve Ece Göztepe: "rechtssicherheit" hukuk güvenliği anlamına gelmektedir. İlke Almanya hukukunda terimsel niteliği ilk kez ortaya çıkmıştır. Hukuk Güvenliği, Kamu Hukukçuları Platformu, Hazırlayan Ece Göztepe, TBB Yayını 277, 2015, Ankara, s. 145. Vanistendael, Rule of Law (Rechtsstaatsprinzip): legal security (Rechtssicherheit), public trust ifadeleri ile vurgulamıştır: Frans Vanistendael, "Legal Framework for Taxation", *Tax Law Design and Drafting*, Edt. Victor Thuronyi, IMF, 1996, p. 25.

³⁹ Massimo Corsale, *Certezza del diritto e crisi di legittimità*, V. 6. A. Giuffrè, 1979. De Oñate, "*La certezza del diritto*", V. 19, Giuffrè, 1968. Gianmarco Gometz, "*La certezza giuridica come prevedibilità*", G. Giappichelli, 2005.

⁴⁰ Pérez Luño, Antonio-Enrique, "La Seguridad Jurídica", *Barcelona: Ariel* (1994). Federico Arcos Ramírez, *La seguridad jurídica: una teoría formal*, Dykinson, 2000. José García and Alberto Ruiz Gallardón, "La seguridad jurídica", *Revista Judicial, Derechoecuador. com* 6 (2014). Antonio Enrique Pérez Luño, *La seguridad jurídica*, Ariel, 1991.

⁴¹ Erik Wennerstrom, "Rattsstat och rattssakerhet i EU", *Svensk Juristtidning* 92.1 (2007): 27.

⁴² James R. Maxeiner, "Legal Certainty: A European Alternative to American Legal Indeterminacy?", *Tulane Journal of International and Comparative Law* (2007), pp. 550-551.

⁴³ Constitución Española: Artículo 9/3. "La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos." (<http://www.senado.es/web/conocersenado/normas/constitucion/detalleconstitucioncompleta/index.html#titprelim>.)

Spanish Constitution: Section 9/3 (Constitutional principles) "The Constitution guarantees the principle of legality, the hierarchy of legal provisions, the publicity of legal statutes, the non-retroactivity of punitive provisions that are not favourable to or restrictive of individual rights, the certainty that the rule of law shall prevail, the accountability of public authorities, and the prohibition of arbitrary action of public authorities. (http://www.congreso.es/portal/page/portal/Congreso/Congreso/Hist_Normas/Norm/cons_t_espa_texto_ingles_0.pdf.)

Constitución Española: Artículo 9/3. “*La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos*”⁴⁴.”

Spanish Constitution: Section 9/3 (Constitutional principles): “The Constitution guarantees the principle of legality, the hierarchy of legal provisions, the publicity of legal statutes, the non-retroactivity of punitive provisions that are not favourable to or restrictive of individual rights, the certainty that the rule of law shall prevail, the accountability of public authorities, and the prohibition of arbitrary action of public authorities”⁴⁵.

İspanya Anayasası madde 9/3: Yasallık ilkesi, normlar hiyerarşisi, normların ilanını, kişi haklarını sınırlayan veya uygun olmayan cezai tedbirlerin geriye yürütülmemesi, hukuki güvenlik, kamu otoriteleri hesap verilebilirliği ve keyfi işlem yapmalarının yasaklılığı Anayasa ile garanti altındadır.

Hukuki güvenlik ilkesi, “İngiltere, Danimarka, Estonya, Litvanya, Letonya, Çek Cumhuriyeti, Slovakya, Avusturya, Macaristan, Slovenya, Yunanistan, Kıbrıs, Malta, Portekiz, İrlanda, Romanya, Bulgaristan”⁴⁶ da ilkesel değerdedir. İlke AB’ye üye olmayan ülkelerde de tartışılmıştır⁴⁶. AİHM, Fransızca kararlarında “la securite

İspanya Anayasası Madde 9/3. (Kanuna saygı), (Özgürlük ve eşitlik), (Kanun güvencesi): Kanunlara uygunluk ilkesini, kanuni hükümlerin hiyerarşisini, kanun yapmanın saydamlığını, kişi haklarını sınırlayan veya uygunsuz cezai tedbirlerin geriye işletilemeyeceği, *hukukun üstünlüğünün galip geleceğini*, kamu yetkililerinin hesap verebilirliği ve keyfi işlem yapmalarının yasak olması Anayasa güvencesindedir.(<http://www.adalet.gov.tr>.)

⁴⁴ Constitución Española: Artículo 9/3, <http://www.senado.es/web/conocersenado/normas/constitucion/detalleconstitucioncompleta/index.html#titprelim>.

⁴⁵ Spanish Constitution: Section 9/3 http://www.congreso.es/portal/page/portal/Congreso/Congreso/Hist_Normas/Norm/const_espa_text_o_ingles_0.pdf.) The constitution guarantees the principle of legality, the normative order, the publication of the norms, the non retroactivity of punitive provisions which are not favorable to, or which restrict individual rights, legal security, and the interdiction of arbitrariness of public power.

⁴⁶ James R. Maxeiner, “Legal Certainty: A European Alternative to American Legal Indeterminacy?”, *Tulane Journal of International and Comparative Law*, 15, 541, (2007), pp. 550-551.

juridique”⁴⁷, İngilizce kararlarında ise çoğunlukla “legal certainty” ifadesini kullanmıştır. Fakat “legal uncertainty” ve “legal security” ifadesini de kullanmaktadır⁴⁸. Mahkemenin Türkçe kararlarında ilke hukuk güvenliği/ hukuki güvenlik⁴⁹ ve hukuki kesinlik⁵⁰, yasal kesinlik⁵¹, yargı güvencesi⁵² terimleri ile ifade edilmiştir.

Yabancı doktrinde ilke legal certainty⁵³, legal indeterminacy⁵⁴, legal security⁵⁵, legal uncertainty⁵⁶, legal determinacy⁵⁷, uncertainty in law/ uncertainty⁵⁸, legal

⁴⁷ Affaire Fabris France, Requete No: 16475/08, Grande Chambre, 7 Fevrier 2013. (İngilizce çevirisinde principle of legal certainty) Affaire Del Rio Prada c. Espagne, Requete No: 42750/09, Grande Chambre, 21 Octobre 2013.

⁴⁸ “Principle of legal certainty”: Case of Fabris v. France, (*Application no. 16574/08*), Grand Chamber, 7 February 2013. “Legal uncertainty”: Case of Sisojeva and Others v. Latvia, (*Application no. 60654/00*), 15 January 2007. Case of Marckx v. Belgium, (*Application no. 6833/74*), 13 June 1979 tarihli kararında AİHM’e göre “Legal certainty” ilkesi topluluk hukukundaki gibi sözleşme hukukunun da zorunlu doğasıdır. AİHM Case of Fabris v. France (Fifth Section) kararında bu içtihadı atf yapmıştır; buna rağmen “legal security” ifadesini kullanmıştır. (principle of legal security, “which is necessarily inherent in the law of the Convention as in Community law”: see *Marckx v. Belgium*, 13 June 1979, § 58, Series A no. 31, and *E.S. v. France* (dec.), 10 February 2009, no. 49714/06).

⁴⁹ Mahkemenin değerlendirme bölümü ve diğer bölümlerde tercih ettiği “legal certainty” ifadesi “hukuk güvenliği” ve “hukuki güvenlik” terimi ile Türkçe’ye çevrilmiştir: İHAM Büyük Daire, Fabris Fransa Davası, Başvuru No: 16574/08, Esas, 7 Şubat 2013.

⁵⁰ İHAM İngilizce çevirisinde “legal certainty” terimi ile nitelendirilen ilke Türkçe çevirisinde ise “hukuki kesinlik” vurgusu ile nitelendirilmiştir. İHAM Dördüncü Daire, Jones ve Diğerleri Birleşik Krallık Kararı, Başvuru No: 34356/06, 40528/06. Monica Carss-Frisk, Mülkiyet Hakkı, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 1 No’lu Protokolünün 1. Maddesinin uygulanmasına ilişkin kılavuz, İnsan hakları el kitapları, No. 4 adlı kitabın Avrupa Komisyonu/Avrupa Konseyi’nin Türkiye ile çerçevesinde hazırlanan çevirisinde, s. 41, ise “hukuki kesinlik” ibaresi kullanılmıştır.

⁵¹ Legal certainty ifadesi yerine kullanılmıştır. Hudoc: Case of Demir and Baykara v. Turkey.

⁵² Legal certainty ifadesi yerine kullanılmıştır. Hudoc: Case of Kart v Turkey.

⁵³ Mark Fenwick, Stefan Wrba, *Legal Certainty in a Contemporary Context: Private and Criminal Law Perspectives*, Puchong, Selangor D.E. : Springer Singapore; Springer, 2016. Elina Paunio, “Legal Certainty Form and Substance”, “Discourse and Legal Certainty”, “Reconceptualizing Legal Certainty”: *Law, Language and Communication : Legal Certainty in Multilingual EU Law Language, Discourse and Reasoning at the European Court of Justice*, Farnham: Routledge, April 2016. James R. Maxeiner, “Legal Certainty: A European Alternative to American Legal Indeterminacy?”, *Tulane Journal of International and Comparative Law*, 15, 541, Apr. 1, 2007; J. Bengoetxea, *Review of Beyond Words: the European Court of Justice and Legal Certainty in Multilingual EU Law by Elina Paunio*, *Tidskrift Utgiven av Juridiska Föreningen i Finland*, pp. 224– 233, Groussot and Minssen, T. Res Judicata in the Court of Justice case-law: Balancing legal certainty with legality, *European Constitutional Law Review*, pp. 385– 417, 2007. J. Maxeiner, “Some realism about legal certainty in the globalization of the rule of law”, *Houston Journal of International Law*, 31(1), 2008. O. Raban, “The fallacy of legal certainty: Why vague legal standards may be better for capitalism and liberalism”, *Boston University Public Interest Law Journal*, 19(2), 2010. Juha Raitio, *The Principle of Legal Certainty in EC Law*, Dordrecht: Kluwer Academic Publishers, 2003. Juha Raitio, “The Principle of Legal Certainty as a General Principle of EU Law, in *General Principles of EC Law in a Process of Development: Reports from Conference in Stockholm*”, 23-24 March 2007, organized by the Swedish Network for European Legal Studies, edited by U. Bernitz, J. Nergelius and C. Cardner, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2008. Temple Lang, J. Legal certainty and legitimate expectations as general principles of law, in *General Principles of European Community Law*, edited by U. Bernitz and J. Nergelius. The Hague: Kluwer Law International, 2000. John Braithwaite, “Rules and Principles: A Theory of

insecurity⁵⁹, legal complexity⁶⁰ terimleri ile dilbilimsel farklı kavramlarla ifade edilmektedir.

-
- Legal Certainty”, *Austl. J. Leg. Phil.* 27 (2002). Neuhaus, Paul Heinrich, “Legal Certainty Versus Equity in the Conflict of Laws”, *Law and Contemporary Problems* (1963). Patricia Popelier, “Legal Certainty and Principles of Proper Law Making”, *Eur. JL Reform* 2, (2000): 321. Raitio, Juha, “The Principle of Legal Certainty in EC Law”, Springer, 2003. Hans Gribnau, “Equality, Legal Certainty and Tax Legislation in the Netherlands-Fundamental Legal Principles as Checks on Legislative Power: A Case Study”, *Utrecht Law Review* 9.2 (2013): 52-74. Chapter 11: Legal Certainty, Legitimate Expectations, Legislative Drafting, Harmonization and Legal Enforcement in EU Tax Law, Dennis Weber and Thidaporn Sirithaporn. Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law Editor(s): Cécile Brokelind Date of publication: November 2014, p. 235.
- ⁵⁴ “Legal indeterminacy”, “Problem of legal indeterminacy”: Mark C. Murphy, *Fundamentals of Philosophy : Philosophy of Law : The Fundamentals*, Wiley-Blackwell, Somerset, June 2013; Kress Ken, “Legal indeterminacy”, *California Law Review* 77.2 (1989): 283-337. Elina Paunio, *Law, Language and Communication : Legal Certainty in Multilingual EU Law : Language, Discourse and Reasoning at the European Court of Justice*, Farnham: Routledge, April 2016. Bix, B. “Can theories of meaning and reference solve the problem of legal indeterminacy?” *Ratio Juris* , 16(3), 2003. Dorf, M. “Legal indeterminacy and institutional design”, *New York University Law Review* , 78(3), 2003. J. Maxeiner, “Legal certainty: A European alternative to American legal indeterminacy?” *Tulane Journal of International and Comparative Law*, 15(2), 2006– 2007. J. Moreso, *Legal Indeterminacy and Constitutional Interpretation*, Translated by R. Zimmerling. Dordrecht: Kluwer Academic Publishers, 1998. Brian Leiter, “Legal Indeterminacy”, *Legal Theory* 1.04 (1995). Mark R. Brown and Andrew C. Greenberg, “On formally undecidable propositions of law: Legal indeterminacy and the implications of metamathematics”, *Hastings LJ* 43 (1991).
- ⁵⁵ “Legal Safeguards and Legal Security”, “The Implementation of Basic Rights and Social Rights as a Guarantee of Legal Security”: Paul Van Aerschot, *Activation Policies and the Protection of Individual Rights : A Critical Assessment of the Situation in Denmark, Finland and Sweden*, Routledge, Farnham, March 2016. Legal security; hukukun en değerli ilkesi olarak ilke Alman düşünür Gustav Radbruch tarafından formüle edilmiştir: Eduardo García Máynez, “Justice and Legal Security”, *Philosophy and Phenomenological Research*, V. 9 N.(3). March 1949. Curtis, Christopher T. “Legal Security of Economic Development Agreements”, *Harvard International Law Journal*, Vol 29, (1988).
- ⁵⁶ “The Struggle with Legal Uncertainty”, “Conflicts, Gaps, and Ambiguities in Law (Legal Uncertainty)”: Brian Z. Tamanaha, *Beyond the Formalist-Realist Divide : The Role of Politics in Judging*, Princeton University Press, US, October 2009. Anthony D'Amato, “Legal Uncertainty”, *California Law Review*, 71.1 (1983). Lang, Matthias, “Legal Uncertainty”, (2014).
- ⁵⁷ Bix, B. *Law, Language, and Legal Determinacy*, Oxford: Oxford University Press, 1993. Kraus, Jody S. “Legal Determinacy and Moral Justification”, *William & Mary Law Review* (2007).
- ⁵⁸ Baker, Tom, Alon Harel, and Tamar Kugler, "Virtues of Uncertainty in Law: An Experimental Approach", *Iowa Law*, 89 (2003): 443. Dari-Mattiacci, Giuseppe, and Bruno Deffains. "Uncertainty of Law and the Legal Process." *Journal of Institutional and Theoretical Economics (JITE)/Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft* (2007): 627-656. Vermeule, Adrian, *Judging Under Uncertainty: an Institutional Theory of Legal Interpretation*. Harvard University Press, 2006.
- ⁵⁹ Brahim Dalil, “Le droit administratif face au principe de la sécurité juridique”, (Administrative law in front of principle of the legal security), Thesis Advisors:Paris 10 Brunet, Pierre, 2015, <http://www.theses.fr/2015PA100080>. (İlgili yazar ise tezinin İngilizce özetinde “ legal insecurity” ve “principle of legal security” ifadesini kullanmıştır.)
- ⁶⁰ Long, Susan B., and Judyth A. Swingen, “The Role of Legal Complexity in Shaping Taxpayer Compliance”, *Lawyers on Psychologists and Psychologists on Law*, Swets North America, Berwyn (1988). Schuck, Peter H. “Legal Complexity: Some Causes, Consequences, and Cures”, *Duke Law Journal*, (1992). White, Michelle J. “Legal Complexity and Lawyers' benefit from litigation”, *International Review of Law and Economics* 12.3 (1992).

Türkiye’de Hukuki-Hukuksal/Hukuk güven-lik/güven-liği, hukuki belirlilik⁶¹ kavramları arasındaki sınırlar literatürde net değerlendirilmemektedir. Bu noktalar ve sınırlar ile doktrinde ve yazılı hukukta ilke hukuki güvenlik⁶², hukuksal güvenlik⁶³, hukuk güvenliği⁶⁴, hukuka güven ilkesi⁶⁵, hukuksal güvence⁶⁶, hukuki kesinlik⁶⁷, hukuki

⁶¹ Selda Çağlar, “Hukuk Devletinin Hukuki Belirlilik İlkesi Üzerinden Değerlendirilmesi”, *Beta Yayınları*, 2013. (Çağlar, hukuki belirlilik ilkesini “legal certainty” çevirisi ile nitelendirmiştir ve hukuki belirliliğin hukuki güvenlik ilkesiyle ilişkili ancak farklı kavramlar olduğunu vurgulamıştır. “Hukuk Devleti Açısından Hukuki Belirlilik-Hukuk Güvenliği İlişkisi”, Hukuk Güvenliği, Kamu Hukukçuları Platformu, Hazırlayan Ece Göztepe, Ankara: TBB Yayını 277, 2015; Selda Çağlar, “Hukuk Devleti Açısından Hukuki Belirlilik Hukuk Güvenliği İlişkisi”, Hukuk Güvenliği, Kamu Hukukçuları Platformu, Hazırlayan Ece Göztepe, Ankara: TBB Yayını 277, 2015. Rona Aybay, güvenlik teriminin Anayasa’da değişik ifadelerde kullanması, hürriyeti kısıtlayıcı niteliği, ceza hukukunda ve uluslararası hukuktaki ifadeleri nedeniyle güvenlik sözcüğü yerine “hukuksal belirlilik” ifadesini tercih etmiştir.

⁶² Hukuki güvenlik ifadesi: Tuğrul Katoğlu, “Ceza ve Ceza Muhakemesi Hukuku Bakımından Hukuki Güvenlik İlkesi”, Hukuk Güvenliği, Kamu Hukukçuları Platformu, Hazırlayan Ece Göztepe, Ankara: TBB Yayını 277, 2015: (Yazara göre Almanca “Rechtssicherheit” hukuk güvenliği ilkesini nitelendirmektedir. Hukuki sıfatının tehlikenin niteliğine ilişkin belirleyici anlamı ve AİHM metinlerinde sıfat biçiminde kullanılması nedeniyle “hukuki güvenlik” deyimini kullandığı açıklamıştır. Yazar hukuki güvenlik ilkesinin İngilizce’de legal certainty olarak nitelendirildiğini belirtmiştir) Funda Başaran Yavaşlar, “Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi”, Hukuk Güvenliği, Kamu Hukukçuları Platformu, Hazırlayan Ece Göztepe, Ankara: TBB Yayını 277, 2015: (Başaran çalışmasında terminolojik bir tartışmaya girmeden “hukuki güvenlik” ile “hukuk güvenliği” terimlerini eş nitelikte kullanmıştır.) Neslihan Coşkun Karadağ, “Hukuki Güvenlik İlkesinin Vergi Planlamasında Taşıdığı Anlam Üzerine Bir Değerlendirme”, *Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan CI*, Ankara Üniversitesi Yayınları, 243 (2009). Nami Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 37.1-4 (1980). Doğan Bozdoğan, *Hukuki Güvenlik İlkesi Açısından Katma Değer Vergisinin Değerlendirilmesi*, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2015. Süha Tanrıver, “Bir Hukuki Güvenlik Kurumu Olarak Noterlik ve Noterlerin Denetimi Üzerine Bazı Düşünceler, Some Thoughts on Notary as a Legal Safety Institution and the Auditing of Them” *Journal of Yaşar University* 8, (2013); Osman Avşar, Avrupa Birliği’nde Hukuk Devleti ve Hukuki Güvenlik Algısı, Ankara: Adalet Yayınevi, 2010, İsmail Köküarı, Anayasa Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi Ankara: Adalet Yayınevi, 2015: (Yazar hukuki güvenlik ilkesinin İngilizce konuşulan ülkelerde legal certainty, legal security, security of law vurgusu ile ifade edildiği tartışmasını nitelendirmiştir: legal certainty ifadesi hukuki kesinlik veya belirlilik anlamına gelmemektedir.); Mehmet Altundış, “Hukuki Güvenlik İlkesi”, *Yasama Dergisi*, S. 10, 2008.

⁶³ Güneş terimsel açıdan; Kamu Hukukçuları Platformu konuşmasında hukuksal güvenlik ilkesi tabirini tercih ettiğini belirtmiştir ve kitabında yasallık ilkesi bakımından ilkeye yer vermektedir. Hukuk Güvenliği, Kamu Hukukçuları Platformu, Hazırlayan Ece Göztepe, Ankara: TBB Yayını 277, 2015, s. 278.

⁶⁴ Hukuk güvenliği için bkn. A. Şeref Gözübüyük, *Yönetim Hukuku*, Turhan Kitabevi, Gözden Geçirilmiş 10. b., s. 23; Ergun Özbudun, *Türk Anayasa Hukuku, Gözden Geçirilmiş 8. b.* Ankara: Yetkin Yayınları, 2005, s. 113. (Yazar AYM kararına atıf yaparken ise hukuki güvenlik ilkesini kullanmıştır.) A. Şeref Gözübüyük, *Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları*, Ankara, 1978 ss. 69-72. Mustafa Erdoğan, *Anayasal Demokrasi*, Gözden Geçirilmiş 5. b., Siyasal Kitabevi, 2003, s. 114. Taha Ayhan, “Avrupa Topluluğu Mahkemesi Kararları Işığında AB İdare Hukuku’nda Genel Düzenleyici İşlemlerde Hukuk Güvenliği İlkesi”, *Amme İdaresi Dergisi*, C. 43, S. 3. Eveline T. Feteris, *Hukuki Argümantasyonun Temelleri, Yargı Kararlarını Gerektiren Teorileri Üzerine Bir Araştırma*, Çev: Ertuğrul Uzun, İstanbul: Paradigma Yayıncılık, 2010 adlı eserin çevirisinde “hukuki kesinlik” ve “hukuk güvenliği” ifadesi kullanılmıştır.

⁶⁵ Mustafa Erdoğan, *Anayasal Demokrasi*, Siyasal Kitabevi, 2015.

⁶⁶ İbrahim Kaboğlu, *Kolektif Özgürlükler*, Diyarbakır: DÜHF Yayınları, 1989, s. 46.

emniyet⁶⁸, hukuk teminatı/hukuk güveni⁶⁹, hukuki belirsizlik⁷⁰ olarak ifade edilmektedir. Yargı kararları ile hukuki güvenlik, hukuksal güvenlik, hukuk güvenliği, hukuki kesinlik, hukuki belirlilik ifadeleri değerlendirilmiştir⁷¹.

B. HUKUKİ GÜVENLİK VE HUKUKİ BELİRSİZLİĞİ DEĞERLENDİRMEDE FARKLILIKLAR

Yabancı hukuk çerçevesinde Avrupa hukuku doktrini; ilkesel açıdan “legal certainty” teriminini (hukuki güvenlik) tercih etmektedirler. Özellikle common law hukuk sistemine tabi ABD’de, kıta Avrupası hukuk sistemi ülkelerince kullanılan hukuki güvenlik terimi aksine ilkesel nitelikte “hukuki belirsizlik” (legal

⁶⁷ Selahattin Keyman, “Hukuki Pozitivizm”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, (1978). Eveline T. Feteris, *Hukuki Argümantasyonun Temelleri, Yargı Kararlarını Gerekçeleştirme Teorileri Üzerine Bir Araştırma*, Çev: Ertuğrul Uzun, İstanbul: Paradigma Yayıncılık, 2010 adlı eserin çevirisinde “hukuki kesinlik” ve “hukuk güvenliği” ifadesi kullanılmıştır.

⁶⁸ Necmettin M. Berkin, “İspat Hukukunda Senet Delili ve Yazılı Şekil”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, C. 12, S. 4, 1946. (Hıfzı Velvet, Honig), Giuseppe Bettiol, and Z. Umur. “Manevî Mesuliyet ve Şahsiyet”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 22, S. 1-4 (1957).

⁶⁹ Hamza Eroğlu, *İdare Hukuku*, Işın Yayıncılık, Ankara, 1984, ss. 34-35; Yazar hukuk teminatı ve hukuk güveni ifadesini kullanmıştır. Necip Bilge, *Hukuk Başlangıcı Dersleri*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No. 405. (Yazar hukuk güveni ifadesini kullanmıştır.)

⁷⁰ Gülriz Özkök, “Hukuki Belirsizlik Problemi Üzerine”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 51.2 (2002): 1-18. Meriç Seyhan Karaca, “Hukuk, Dil ve Hukuki Belirsizlik”, *HFSA*: 64. E. İ Akı, “Amerikan Hukuki Realizmi Çerçevesinde Hukuki Belirsizlik”, *Yayınlanmamış YL Tezi*, *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Ankara, (2008).

⁷¹ Yargıtay, Danıştay, AYM, Uyuşmazlık Mahkemesi ve AYM Bireysel Başvuru kararları: Yargıtay 1966’da hukuki kesinlik ifadesini, Danıştay 1976’da hukuki güvenlik ifadesini, Uyuşmazlık Mahkemesi 2003’ye hukuki güvenlik ifadesini, AYM 1967’de hukuki güvenlik ifadesini, AYM Bireysel Başvuru Mahkemesi 2012 yılında hukuk güvenliği ifadesini kullanmıştır. “Hukuki güvenlik, hukuksal güvenlik, hukuk güvenliği, hukuki kesinlik ifadeleri Danıştay, Yargıtay, AYM içtihatlarında nitelendirilmiştir. Yargıtay ve Danıştay hukuki güvenlik, Uyuşmazlık Mahkemesi hukuk güvenliği, AYM bireysel başvuruda hukuk güvenliği ifadesi vurgusunu tercih edebilmektedir. Yargıtay sözleşme hukuku ve şekil şartı, zamanaşımı, hukuk devleti, yargı içtihadı, geriye yürümezlik, yasaya aykırı deliller, kişi hak ve özgürlükleri ve kamu yararı dengesi hususlarında; Danıştay belirlilik, geçmişe yürümezlik çerçevesinde vergisel davalarda, uzlaşma (vergi), vergilerin kanuniliği, mahsup işlemi, hukuk devleti, statü hukuku, idarenin takdir yetkisi, kazanılmış hak, yasal idare, yargı kararı, disiplin hususlarında hukuki güvenlik ilkesine içtihatlarına yer vermiştir. Yine Yargıtay geriye yürümezlik (iptal), sözleşme hukuku, yargı içtihadı, yargılama hukuku, mülkiyet hakkı hususlarında; Danıştay geriye yürümezlik, vergisel davalar, hukuk devleti, cezaların yasallığı, yargılama hukuku, mülkiyet hakkı hususlarında hukuksal güvenlik ilkesine içtihatlarında yer vermiştir. AYM, hukuk devleti, vergisel davalar, geriye yürümezlik, kazanılmış hak, vergilemede belirlilik hususlarında hukuksal güvenlik ifadesini; geçmişe yürümezlik, kazanılmış hak, hukuk devleti, geçmişe yürüme, hukuk devleti, geriye yürümezlik, vergisel davalar, verginin yasallığı, belirlilik, kazanılmış hak, mülkiyet hakkı, idarenin takdir yetkisi, hak arama özgürlüğü, yasalarda çatışma, cezaların yasallığı hususlarında hukuki güvenlik ifadesine yer vermiştir. Mahkemeler aynı hususlarda hukuk güvenliği ifadesine de yer vermiştir. AYM hukuki belirlilik ifadesi ile hukuki belirsizlik ifadesine içtihatlarında yer vermiştir. Hukuki güvenlik, hukuksal güvenlik, hukuk güvenliği ifadeleri farklı içtihatlarda bir arada farklı içtihatlarda ayrı ayrı yer verilmiştir.”

indeterminacy/uncertainty) terimi tercih edilmektedir⁷². Bu husus legal certainty ilkesinin (hukuki güvenlik) ABD’de hiç nitelendirilmemesi anlamında değerlendirilmemelidir. Sadece terimsel bir nitelendirme farklılığı vurgulanmalıdır. ABD’de terimsel açıdan legal indeterminacy terimi tercihi; Avrupa’da legal certainty terimsel tercihi değerlendirilmelidir. ABD hukukunda “legal certainty/hukuki güvenlik” ilkesi, ABD’de geçmişte çeşitli yazarlar ile değerlendirilmesine rağmen “legal indeterminacy/hukuki belirsizlik” terimi semantik farklılığı vurgulamıştır.

ABD hukukunda hukuki belirsizlik ilkesinin hukuki güvenlik ilkesi yerine nitelendirilmesi tartışılmalıdır. Bu durum kıta Avrupası hukuk sistemine tabi ülkeler ile common law hukuk sisteminde ABD’nin terimsel olarak farklı kavramlar kullanma çabası çerçevesinde⁷³ değerlendirilebilir. ABD’nin terimsel farklılığı, hukuki güvenlik ilkesi (legal certainty) tartışmasının ABD hukukunda Avrupa hukukuna göre daha genel ve sınırlı kalması yorumu ile nitelendirilebilir. Geçmişte hukuki güvenlik (legal certainty) ilkesi çeşitli ABD yazarları ile hukuki alanda eleştirilere uğramıştır⁷⁴. ABD’de hukuki güvenlik, Avrupa hukukçularının ilgilendiği gibi ayrıntılı bir akademik çalışmanın konusu değildir. Alman hukuk sistemi hukuki güvenliği ilkesel kılmaktadır. Bu ilke ABD hukukunda hukuki güvenliği değerlendirme için önem taşımaktadır. Bazı

⁷² James R. Maxeiner, “Legal Certainty: A European Alternative to American Legal Indeterminacy?”, p. 541.

⁷³ Örneğin: Common Law hukukunda ölçülülük ilkesi/ adil denge ilkesi tartışması common law hukukunda farklı terimsel nitelendirme: Anayasa hukuku küresel hukuk kavramlarına yön veren bir hukuk alanıdır. Kıta Avrupası ile Anglo Sakson hukukunun farklılıkları anayasal kavramsal kurallar ve standartlar arasındaki ayrılıklara da neden olmaktadır. ABD hukukunda adil denge ilkesi ile Kıta Avrupası Hukukunda ölçülülük ilkesi, önemli yönleriyle birbirine benzemektedir ve genellikle birlikte tartışılmaktadır. Ancak, ölçülülük ilkesi doktrinsel değeri kapsamında Kıta Avrupası hukuku orjininde kurulmuştur. Adil denge ve ölçülülük ilkesi fonksiyonel anlamda benzer işlevleri gerçekleştirmektedir. Fakat, adil denge ilkesi özel hukuk alanında ortaya çıkmış ve daha sonra kamu hukukunda ilkeselleşen bir kavram iken, ölçülülük ilkesi idare hukukunda geliştirilmiş bir ilkedir ve özel hukukla sadece yüzeysel ilgili bir kavramdır. Ölçülülük ilkesi Batı Avrupa Mahkemelerinde sıklıkla kullanılan bir ilkedir ve içtihadi ve ideolojik kökeni ile adil denge ilkesinden ayrılmaktadır. Ölçülülük, tabi hukuk ve biçimsellik kapsamında ilkeyi geliştiren önde gelen bilim adamları; Otto Mayer ve Günther Heinrich von Berg’tir. Adil denge ilkesi fikri ABD düşünce sistemine Oliver Wendell Holmes’un özel hukukta formalizm ve Langdellianism’in eleştirisi ile girmiştir. Moshe Cohen Eliya and Iddo Porat “American Balancing And German Proportionality: The Historical Origins”, *International Journal Constitutional Law*, 8 (2), (2010), pp. 263-280. Frans Vanistendael, “Legal Framework for Taxation”, *Tax Law Design and Drafting*, V. 1, Ed. Victor Thuronyi, (1996), p. 23.

⁷⁴ Legal certainty ilkesi ABD’de bilinmektedir ve ilkeyi 1820’de Joseph Story, On Chancery Jurisdiction, 11 N. Am. Rev., 1820 eserinde nitelendirmiştir. Jerome Frank, Law and the Modern Mind, ss. 5-6, 1949; Julius Paul, Jerome Frank’s Attack on the ‘Myth’ of Legal Certainty, s. 547, 1957; O.W. Holmes, The Path of The Law, 457, 466, 1897: İlke ABD’de beyhude ve efsanevi bir hukuki tema olarak ele alınmıştır.(Craig M. Bradley, The Uncertainty Principle in the Supreme Court, s. 63, 1986.): J. Maxeiner, Legal Certainty... , p. 544-550.

yazarlar ABD’de legal certainty/legal indeterminacy hususlarında çalışmalar yapmıştır⁷⁵. Hukuki güvenlik ilkesinin ABD hukukunda değerlendirilmesi çerçevesinde Nazi diktatörlük döneminde profesör Hermann tarafından çalışmalar yapılmıştır⁷⁶.

Hukuki belirsizlik terimine ABD’de rastlanılmasının en önemli nedeni hukukta formalizmin eleştirisi çerçevesinde ilk defa hukuki belirsizlik iddiasının ABD realistleri tarafından nitelendirilmesidir⁷⁷. ABD hukukunda yirminci yüzyılın ilk yarısında ABD realistleri ilkeyi, legal indeterminacy/hukuki belirsizlik, formalizmi eleştirmek amaçlı geliştirmişlerdir. İkinci yarısında eleştirel hukuk çalışmaları (critical legal studies) taraftarları hukuki belirsizliği hukukun üstünlüğü ilkesinin kendisine bir saldırı vurgusu ile eleştirmiştir⁷⁸. Eleştirel hukuk çalışmaları realistler üzerine inşa edilmiştir. Bu çerçevede hukukun belirsizliği, tutarsızlığı ve çelişikliği; hukuk belirsizdir kavramı ile değerlendirilmiştir. Hukuki belirsizlik ilkesi açısından ABD hukukuna yönelik değerlendirmelerde hukuki belirsizliğin hukuki sisteminin hukuki yöntem ve yapılarının spesifik bir ürünü olduğuna yönelik tartışmalar bulunmaktadır⁷⁹. Hukuki güvenliği değerlendirirken belirsizlik, yaratıcılığın kaynağı olarak nitelendirilmektedir. ABD hukuku belirsizliği vurgulanmaktayken; İngiliz hukuku geçmişten günümüze ilkeyi değerlendirmiştir⁸⁰.

⁷⁵ Maxeiner, “Legal Certainty: A European Alternative to American Legal Indeterminacy?”, p. 541.

⁷⁶ (Hermann Von ise savaş sonrasında Alman anayasa tasarısında yer almıştır ve Hermann anayasanın yazımında önemli yorumculardan yazarlardan birisidir.) Bkn. J. Maxeiner, Legal Certainty... , p. 544.

⁷⁷ Hukuki tasnifi itibariyle hukuk okulları şöyle sıralanabilmektedir: Tabii hukuk okulu, yorumcu hukuk okulu, Alman tarihçi hukuk okulu, faydacı hukuk okulu, iradeci hukuki pozitivism, normcu hukuku pozitivism, sosyolojik hukuk akımı ve realist hukuk akımı (Amerikan Realizmi, İskandinav realizmi). İradeci hukuki pozitivism tabii hukuka karşı çıkmaktadır. Temsilcisi Austin’e göre; hukuk kuralını uygulayan hakimın yazılı kanun metninden ayrılması hukukun kesinliğini ortadan kaldırmaktadır. Adnan Güriz, Hukuk Başlangıcı, Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi yayınları n. 495, 1992, ss. 261-277. James E. Herget and Stephen Wallace Source, “The German Free Law Movement as the Source of American Legal Realism”, Virginia Law Review, V. 73, N. 2 (Mar., 1987), pp. 399-455. Gülriz Özkök, “Hukuki Belirsizlik Problemi Üzerine”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 51.2 (2002): 1-18. Meriç Seyhan Karaca, “Hukuk, Dil ve Hukuki Belirsizlik”, *HFSA*: 64. Heather Leawoods, Gustav Radbruch: An Extraordinary Legal Philosopher, Washington University Journal of Law and Policy, V. 2, (January 2000), pp. 493-494, 515.

⁷⁸ James R. Maxeiner, “Legal Indeterminacy Made in America: U.S. Legal Methods and the Rule of Law”, Valparaiso University Law Review January 1, V. 41, (2006) , pp. 518-519.

⁷⁹ Maxeiner, “Legal Certainty: A European Alternative to American Legal Indeterminacy?”, p. 541.

⁸⁰ Julius Paul, Jerome Frank’s Attack on the Myth of Legal Certainty, 36 Neb. L. Rev. 547 (1957): Frank, hukuk kurallarının varlığını ve faydasını inkar eden son kişi olacaktı: Jerome Frank, Legal Thinking in Three Dimensions, 1 Syracuse L. Rev. 9, 1949. Wynne, Edward, Dialogues concerning the Law and Constitution of England with an Essay on Dialogue (1774) Notes on Dialogue.

III. HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ SINIFLANDIRMASI

Hukuki güvenlik ilkesi sınıflandırması; hukuki belirsizlik, hukuki güvenlik terimleri ve alt ilkeler ile tartışılmıştır. İlke değerlendirilirken kıta Avrupası ve common law hukuki sistemleri ile hukuki güvenlik ve hukuki belirsizlik terimleri açıklanmıştır.

Hukuki güvenlik ilkesi, hukuki güvenlik ve belirsizlik tanımı ile vurgulanmıştır. Hukuki güvenlik; şekli, maddi ve fiili güvenlik sınıflandırması ile tartışılmıştır. Hukuki güvenlik (legal certainty); tüm hukuk kurallarının kişilerin ilgili hukuki sonuçlar ve durumlarda makul derecede öngörülebilirliğini sağlayabilecek nitelikte yeterli kesinlikte olmasıdır⁸¹. Hukuki güvenlik (legal certainty) ilkesi hukuki açıdan kişilerin davranışlarını düzenlemesiyle ilgili bir anlam taşımakta ve kanunların normların kamuya duyurulmasını, kesin ve anlaşılır içeriğini, geçmişe yürümemesini ve bunların yanı sıra meşru beklentilerin korunmasını ifade etmektedir⁸². Hukuki güvenlik kişilerin yaşamlarını planlayabilmelerini ve idari kararların güvenliğini de nitelendirmektedir⁸³.

Hukuki belirsizlik (legal indeterminacy) terimi de “hukukun hukuki meselelere her zaman belirli cevaplar vermemesi” anlamına gelmektedir⁸⁴. Hukuki belirsizliğin nedenleri belirsiz kurallar, bunların çatışması, kuralların eksikliği ve kuralları belirsiz uygulaması şeklinde ifade edilebilir⁸⁵. Bu nedenle hukuki belirsizlik, yasaların ve hukuki normların hakimlerin cevap verebilmesi için birçok boşluğu ve tutarsızlığı da

Common law Constitutional Guaranties in Criminal Cases *Chapter XX: Common law* formüllerini basitleştirmek değerlendirilmiştir, Campbell Black, M. A. Author of Black's Law Dictionary, and of Treatises on Judgments, Tax Titles, Prohibitions, 1897, p. 570. J Frank, *Law and the Modern Mind* (New York, Coward-McCann, 6th edn, 1949), 7, 118,166; Maxeiner, *Government of Laws Not of Precedents 1776-1876*, pp. 137-250.

⁸¹ Maxeiner, *Legal Certainty: A European Alternative to American Legal Indeterminacy*, p. 540-550.

⁸² Alexia Solomou, *Comparing the Impact of the Interpretation of Peace Agreements by International Courts and Tribunals on Legal Accountability and Legal Certainty in Post-Conflict Societies*, *Leiden Journal of International Law* V. 27, I. 2, (June 2014), pp. 500–516.

⁸³ Soren J. Schonberg, *Legal Certainty and Revocation of Administrative Decisions: A Comparative Study of English, French, and EC Law*, *Oxford Journals Law, Yearbook of European Law*, V. 19, I. 1, (1999), pp. 257-266.

⁸⁴ Maxeiner, *Legal Certainty: A European Alternative to American Legal Indeterminacy*, pp. 520,527, 537,538, 587.

⁸⁵ Maxeiner, p. 522 .

barındırmasıdır⁸⁶. Hukuki belirsizlik ilkesinin değerlendirildiği çalışmalarda hukuk felsefesi ve yargı kararları, anayasal teori çerçevesinde değerlendirilmektedir⁸⁷.

James Maxiener, hukuki güvenlik ilkesini ABD’de kullanılan hukuki belirsizlik kavramını değerlendirip ele almıştır ve ABD’de hukuki güvenliği tartışırken; Almanya hukuku ve yasamanın faaliyetleri, yasalar yapımı, kuralların belirlenmesi, yorumlanması ve yasaların uygulamasını değerlendirmiştir. Kodifikasyon yoluyla yasaların yapımı kıta Avrupası hukukunun en önemli özelliğidir. Sistematik mevzuat kıta Avrupası hukuku açısından önemlidir. Profesyonel anlamda yasamanın değeri İngiltere’de common law hukukunda da önemli bir özelliktir. Kıta Avrupası hukukunda içtihat hukuku geçmiş değerlendirmelerde hiç olmadığı kadar önemle değerlendirilmektedir⁸⁸.

Hukuki güvenlik ilkesi; *şekli (formal) ve maddi (substantive)* hukuki güvenlik ilkesi sınıflandırması ile terimsel açıdan tasnif edilmektedir. Şekli hukuki güvenlik yasaların ve yargı kararlarının tahmin edilebilirliğini, yasaların açıklıklığı karşılmasını, istikrarlı, anlaşılabilir ve öngörülebilir olmasını ifade etmektedir. Bu sayede hukuki sonuçların göreceli doğruluğu, eylemlerin ve işlemlerin, yargı hükümlerinin hesaplanabilirliği sağlanabilir. *Maddi hukuki güvenlik*, yargısal kararların rasyonel kabul edilebilirliği ile ilişkilidir. Maddi hukuki güvenlik çerçevesinde yasaların öngörülebilirliği yeterli değildir. Yargı kararları aynı zamanda söz konusu hukuki toplum tarafından da kabul edilebilir olmalıdır. Dolayısıyla hukuki güvenlik ilkesi şekli ve maddi unsurları kapsayan önemli bir prensibi oluşturmaktadır. Şekli ve maddi hukuki güvenlik ilkesine; ek olarak *füli (factual) hukuki güvenlik* ilkesi de önerilmiştir.

⁸⁶ Kent Greenawalt, Vagueness and Judicial Responses to Legal Indeterminacy, *Legal Theory*, V. 7, I. 04, (2001), 433–445. 437: belirsizliği neyin oluşturduğu, hukuki kararlar hakkında belirsizliğin ne anlama geldiği basitten oldukça uzaktır ve farklı bir kavramdır.

⁸⁷ Kress Ken, "Legal indeterminacy." *California Law Review* 77.2 (1989): 283-337; Dorf, Michael C. "Legal indeterminacy and institutional design." *New York University Law Review* 78 (2003): 875. Braithwaite John, Rules and Principles: A Theory of Legal Certainty, *Australian Journal of Legal Philosophy* 27 (2002): 47-82. Anthony ise çalışmasında Landes, Posner, Dworkin gibi bilim adamlarının görüşlerine yer vermiş, common law ve equity court mahkemesi uygulamasını belirsizlik açısından değerlendirmiş ve common law hukukunun legal certainty (hukuki güvenlik) açısından dez avantajlı olduğuna vurgu yapmıştır. Bentham’ın common law hukukunun belirsizliğine yönelik eleştirisi ve pozitivism önerisi ile Fuller’in yasalar yapımına yönelik ilkelerinin belirsizliği tam anlamıyla çözüp çözemediği yönünde eleştirilerde bulunmuştur. d’Amato Anthony, "Legal uncertainty." *California Law Review* 71.1 (1983), pp. 1-55.

⁸⁸ Maxeiner, "Legal Certainty: A European Alternative to American Legal Indeterminacy", pp. 550-580.

Bu hem şekli hem maddi hukuki güvenliği ifade etmektedir. Şekli hukuki güvenlik, sonucun belirliliği yerine normların belirliliği ile değerlendirilmektedir. Maddi hukuki güvenlik, yargı kararlarının çözümlerinin de büyük ölçüde doğru ve kabul edilebilir olmasını ifade etmektedir. Bu kabul edilebilirlik talebidir. Fiili hukuki güvenlik; şekli ve maddi tasnifin değerlendirilmesidir⁸⁹.

Hukuki belirsizlik ilkesinin değerlendirildiği çalışmalarda hukuk felsefesi ve yargısal kararlar, anayasal teori çerçevesinde değerlendirilmiştir⁹⁰. Hukuki güvenliği, common law hukuku tartışmaları; unsurları ile vurgulamamıştır. Kıta Avrupası Hukuku ve hukuk güvenliği ile ilgili Alman Kamu Hukukunda Arnauld'un deyimini şöyledir: Hukuk güvenliği ile ilgili hangi alt ilkelerin çıkartılabileceği büyük oranda ilgili hukuk sistemine bırakılmıştır. Bununla birlikte her türlü hukuk sistemi güvenilir hukukun ölçütlerini değerlendirme ve hukuki güvenliğin unsurlarını ele almada belirli ilkeleri kabul etmektedir. Bunlar; *hukukun tanınırlığı*, *hukukun güvenirliliği* ve *hukukun öngörülebilirliği*dir.

Hukukun tanınırlığı; hukukun gizli bir güç ve değer ile ve ilgili tarafların bilgilendirilmesi bağlamında hukuki bilgilerin değiş tokuşunu zorunlu kılar. Bu ilkeye etki eden unsurlar; açıklık: hukukun ilan edilip duyurulması, hukuki verilerin yazılı olması ve hukuki verilerin kendi içinde birbiri ile çelişmemesidir. Hukukun güvenirliliği, yürürlükteki hukukun mümkün merteye sağlam olması ve kişilere göre değişmemesi anlamına gelir. Bu aynı zamanda gerçekleşme garantisi anlamında hukukun etkisi ile ilgili bir kavramdır. Sadece kağıt üzerinde kalan hukukun amacı gerçekleşemez. Bu ilkeye etki eden unsurlar; son sözü söyleme ve yerini sağlama (hukuk gücü ya da zamanaşımı), hukuk kurallarının kaldırılması ya da değiştirilmesi ile ilgili kurallar, hataların giderilmesi, yasaların geriye yürümezliği ve kazanılmış hakların korunması ve hukukun etkinliğidir (hukuki bilgilendirme, saygı, hukuki kabul isteklerinin yerine getirilmesi). Hukukun öngörülebilirliği; bakışları gelecek hukuki durumlara ya da hukuki uygulamalara çevirmektedir. Bu gelecekte ilgili kişi ya da

⁸⁹ Juha Raitio, *The Principle of Legal Certainty in EC Law*, pp. 25-263 and 347-387; Berteau, *Towards a New Paradigm of Legal Certainty*, p. 38.

⁹⁰ Kress, Ken. "Legal indeterminacy." *California Law Review* 77.2 (1989): 283-337.) Dorf, Michael C. "Legal indeterminacy and institutional design." *New York University Law Review* 78 (2003): 875. Braithwaite, John. "Rules and Principles: A Theory of Legal Certainty." *Australian Journal of Legal Philosophy* 27 (2002): 47-82. Brian Bix, *Law, Language and Legal Determinacy*, Clarendon Press, 1995. Maxeiner, p.500-550.

kurumların buldukları noktadan mümkün olan birşeyin tahminidir. Öngörülebilirliğe şunlar katkıda bulunabilir; yasalar karşısında eşitlik, keyfiliğin yasaklanması, dış etkiler (en yüksek düzeydeki hukuksal normun bağlayıcılığı), kamu gücünün kendi kendini sınırlaması (mahkemelerin hukuksal ve gerçek anlamda bağlayıcılığı), sürecin şeffaflığı ve dürüst bir şekilde işlemesi, güvenin korunması (dinleme ya da bilgilendirme veya olağanüstü durum, geçiş dönemi hukuku) ve kuşatıcı sosyal normlarla irtibatın sağlanması (hukukun kültürel boyutu)⁹¹.

Humberto Avila'nın görüşleri ile hukuki güvenlik ilkesi kurucuları; bilinebilirlik/anlaşılabilirlik (normların ulaşılabilirliği, açıklığı, belirliliği), güvenilebilirlik (temel hak ve hürriyetlerin hukuk yoluyla korunması, normların dayanıklılığı, geriye yürümezliği ve güvenin korunması) ve hesaplanabilirliktir⁹². *Avila*'nın vurgusu ile vergisel anlamda ve genel anlamda iki tane hukuki güvenlik ilkesi yoktur. Dolayısıyla hukuki güvenlik ilkesi vergi hukukunda da aynen geçerli bir ilkedir. Fakat vergi hukukunda hukuki güvenlik ilkesi özel ve haklar ile bağlantılı bir kavramdır. Vergisel mevzuatın normatif düzeni ve vergilendirme yetkisinde devlet, anayasa ve kişi arasındaki denge nedeniyle hukuki güvenlik ilkesinin vergi hukukunda değerlendirmesi daha da önemlidir. Bu bağlam ile hukuki güvenlik ilkesinin kurucuları bilinebilirlik/anlaşılabilirlik, güvenilebilirlik ve hesaplanabilirliktir. Vergi sisteminin özel normatif değeri ile bunlar önemlidir. Vergi sisteminde hukukun anlaşılabilirliği (yasallık ilkesi ve diğer önemli ilkeler ile), hukukun güvenilirliği (geriye yürürlü mevzuatı sınırlayan, kazanılmış hakları koruyan, kesin hüküm ve tamamlanmış yasalar ile), hukukun hesaplanabilirliği hukuki güvenlik ilkesinin en önemli unsurlarıdır. Bu nedenle yazar vergi hukukunda ilkeyi genel anlamda ele almıştır. Buna rağmen unsurları ele almada vergi hukukunun özel kurumlarını da değerlendirmiştir. *Patricia Popelier*, Fuller'in yasallık ilkelerini hukuki güvenlik ilkesini değerlendirmek için kullanmıştır. Fuller'in yasalar sistem tanımlaması hukuki güvenlik ilkesini

⁹¹ V. Arnauld, "Hukuk Devleti", Anayasa Teorisi, Çev: Aslan Topakkaya, Ed: Otto Depenheuer, Çev Ed: İlyas Doğan, Lale Yayıncılık, 2016: V. Arnauld, Rechtssicherheit: Alman hukuku temeli ile hukuki güvenlik ilkesi alt ilkeleri 1950'lerde Scholz hukuki güvenliğinin üç ilkesi: (erkennbarkeit, berechenbarkeit, verlässlichkeit: tanınabilirliktir, öngörülebilirlik, güvenilirliktir.)

⁹² Avila, Certainty in Law, 2016: vergisel anlamda ve genel anlamda iki tane hukuki güvenlik ilkesi yoktur. pp. 185-195: Vergi hukukunda hukuki güvenlik ilkesi bir ilke norm değerindedir ve bu nedenle vergi hukukunda hukuki güvenlik ilkesi yasama, yürütme ve yargının, mükellef perspektifi tarafından ve onların faydaları açısından hesaplanabilirliğe ve anlaşılabilirliğe dayalı güvenilirliği koruması ve bunlara katkıda bulunmasını ifade etmektedir.

anlamlandırmaktadır. Yazar, hukuki güvenlik ilkesini yasalar yapımı açısından değerlendirmiştir. Yasaların yapımı açısından normlara ulaşılabilirlik, normların hesaplanabilirliği ve güvenilirliği, normların yürürlüğü ve sürdürülmesi çerçevesinde ilke değerlendirilmiştir. Hukuki güvenlik ilkesine uygun yasaların yapımı bağlamı ile üç prensip çıkarabilmektedir. Bunlar *yasalara ulaşılabilirlik*, *yasalara güvenilirlik* ve *yasaların yürütülebilirliği*dir. Bu prensipler ile; normların doğru biçimde yayınlanması, yeterince açık olması, diğer mevzuata uyumlu olması, uygulanacağı zamanın açık olması, meşru beklentilere saygılı olması ve imkansız olmaması ifade edilmektedir⁹³. *Hans Gribnau*, hukuki güvenliğin yönleri, yasallık ilkesi ihtiyaçlarını değerlendirmektedir görüşünü kabul etmektedir. Yasallık ilkesi yönleri, hukuki güvenliğin de yönleridir vurgusunu yapar. Fuller'e atıf yapıp hukuki güvenliğin yönlerini değerlendirir⁹⁴. Dolayısıyla Gribnau'nun değerlendirmeleri ile hukuki güvenlik ilkesi unsurları; genellik, ilan edilme, geriye yürümezlik, açıklık, çelişkili olmama, uygunluk ve istikrardır⁹⁵. *Nami Çağan*, Vergilendirme Yetkisi adlı çalışmasında vergilendirme yetkisinin hukuki güvenlik ilkesi açısından sınırlarını kısıtlı bir çerçevede ele almıştır. Hukuk devletinin alt ilkelerini; yasallık ilkesi, temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması, yargı denetimi, hukuki güvenlik ilkesi ile değerlendirmiştir. Vergilendirme yetkisinin hukuk devleti açısından sınırlarını hukuk devleti, kanuni idare ilkesi, vergilendirmede genellik ve eşitlik, temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması, hukuki güvenlik ilkesi ve vergilendirme yetkisinin yargı denetimi ile vurgulamıştır. Yazar hukuki güvenliği; vergilendirmede belirlilik, vergilendirmede kıyas yasağı, vergi kanunlarının geçmişe yürümezliği çerçevesinde değerlendirmiştir. *Funda Başaran Yavaşlar*'ın vurgulamaları ile hukuki güvenlik ilkesinin unsurları; yasallık ilkesi, ulaşılabilirlik ilkesi, belirlilik ve açıklık ilkeleri, yasal idare ilkesi, güvenin korunması ilkesi (geriye yürüme yasağı ve yasaların uygulamasına güvenin korunması ilkesi), hukuki başvuru yollarının mevcudiyeti ve açıklığı ilkesidir⁹⁶. *Juha Raito*, hukuki güvenlik ilkesini Avrupa Topluluğu hukuku çerçevesinde geriye yürümezlik, meşru beklentiler kavramları ve öngörülebilirlik ilkeleri ile

⁹³ Patricia Popelier, "Legal certainty and principles of proper law making." *Eur. JL Reform* 2 (2000): 321: bu prensipler yasamanın yanında idare ve yargı kararları ile de geçerli olmalıdır.

⁹⁴ Gribnau, "Equality, Legal Certainty and Tax Legislation in the Netherlands-Fundamental Legal Principles as Checks on Legislative Power: A Case Study" pp. 52-70.

⁹⁵ Gribnau, p. 70.

⁹⁶ Başaran, a.g.m., ss. 189-190.

değerlendirmiştir⁹⁷. Hukuki güvenliği değerlendirmeler tanımlarla ifade edilemez. Çünkü ilke temel bir hukuk ilkesidir. Bu sebeple, literatürde hukuki kesim çeşitli unsurları teorik bir vurgu ile ele almıştır⁹⁸.

IV. HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİNİN NORMATİF DEĞERİ VE FELSEFİK DEĞERLENDİRMELER

Hukuki güvenlik ilkesi ve normatif değeri, hukuk felsefesi tartışmaları ile değerlendirilmiştir. Felsefi tartışmalar ilke ile ilgili farklı görüşleri vurgulamıştır.

A. HUKUKİ GÜVENLİK VE NORMATİF DEĞERİ

Hukuki ilkeler; yasalar, idari işlemler ve yargı kararlarını hukuki değerler ile anlamlandırır. Anayasa ve Avrupa mahkemeleri, "hukuki güvenlik ilkesi" varlığını kabul etmektedirler. AİHM, AAD kararları ile normatif yapının değeri de gözden geçirilmektedir. Yüksek mahkemeler ve anayasa mahkemesi kararları ile hukuki güvenlik ilkesi, ilke norm, değerindedir. İlke mahkeme kararları ile anlamlandırılmaktadır⁹⁹.

Hukuki güvenlik ilkesi, hukuk felsefesi kavramları ile de değerlendirilmiştir. Bu değerlendirmeler ilkeyi, diğer kavramlar ile tartışmıştır. Kesinlik, tutarlılık ve güvenilirlik kavramları ile hukukçular sıkı bir biçimde belirlenmiş kuralların hukuki güvenliği artıracığını varsaymaktadır. Kamu yararı, uygulanabilirlik, makullük gibi ucu açık terimlerin belirsizliğe neden olduğu belirtilmektedir. *Dworkin*, hukuki ilkeleri hukuki sonuçlara yol açmayan unsurlar vurgusu ile değerlendirmektedir. Bir ilke, herhangi bir yönde savunulan bir sebep belirtir. Buna rağmen bu konuda belirli bir karar vermemektedir. İlkeler kurallardan daha az özgüllükleri olduğundan çatışabilmektedir.

⁹⁷ Raito, *The Principle of Legal Certainty in EC Law The Principle of Legal Certainty*, pp. 1-500.

⁹⁸ A Aarnio, *The Rational as Reasonable, A Treatise on Legal Justification*, Publishing Company, 1987, Peczenik, *The Basis of Legal Justification*, Lund: Lund University Press, 1983, A Peczenik, *On Law and Reason*, Dordrecht: Kluwer Academic Publishers, 1989: öngörülebilirlik ilkesi değerlendirilmiştir. Raito, p. 1-23.

⁹⁹ Patricia Popelier, *Five Paradoxes on Legal Certainty and the Lawmaker*, *Legisprudence* 47 (2008), pp. 50-66, Soren J. Schonberg, "Legal Certainty and Revocation of Administrative Decisions: A Comparative Study of English, French, and EC Law", *Oxford Journals Law*, Yearbook of European Law, V. 19, I. 1, (1999), pp. 257-298.

Kurallar, nispeten özel eylemler; ilkeler daha çok belirsiz davranışlar öngörmektedir¹⁰⁰. Yargı uygulaması ile bu çekirdek farkın önemli bir anlamı bulunmaktadır. Yargı uygulaması ile mahkeme, tek bir kararı ile yeni bir kural kurabilirken; bu bir emsal olmaktadır. İlkeler tek bir kararla yapılmamıştır. İlkeler yargı kararında önemli ölçüde yetkili destekleri ile değerlendirilirler. Bazı pozitivistler çoğunlukla kurallara dayalı yargılamanın belirlilik sağladığını düşünmektedirler. Bu sav ile; eleştirel hukuk bilimcileri ile değerlendirilen hukukun belirsizliği kavramına karşı kendilerini savunmaktadırlar¹⁰¹.

Bazı hukukçuların değerlendirmeleri şöyledir:

- i. İlkeler spesifik olmayan davranışlar ile ilgilidir ve bu sebeple ilkeler belirsiz olma eğilimindedir.
- ii. İlkeler kurallardan daha az belirlidirler.
- iii. Düzenlenecek eylem türü basit, istikrarlı ve büyük ekonomik çıkarları değerlendirmede; kurallar ilkelerden daha fazla hukuki güvenliğe sahiptir. Düzenlenecek eylem türü değişen ve büyük ekonomik çıkarları ilgilendirdiğinde; ilkeler, kurallardan daha çok hukuki güvenliği sağlayan düzenleme eğilimindedirler¹⁰².

B. HUKUKİ GÜVENLİK VE HUKUK FELSEFESİ

Hukukta belirliliği sağlama çerçevesinde hukuki formalizme göre; yazılı ve formel hukuk hukukun güvencesidir. Alman hukuk filozofu Gustav Rudbruch, hukuk felsefesi alanı ile; adalet, kamu politikaları ve hukuki belirsizlik çelişikliği hususlarında çalışmıştır. *Rudbruch*, hukuk kavramını tanımlarken üç kavram kullanmıştır: *amaçsallık, adalet ve hukuki güvenlik*. Rudbruch'un üçüncü ilkesi; hukuki güvenlik, barışı ve düzeni vurgulamıştır. Hukuki güvenlik ile adalet arasında ve amaçsallık arasında çatışma bulunmaktadır. Esasen hukuki pozitivistin temel alındığı Rudbruch'un 1932 *Rechtsphilosophie* adlı çalışması ile ilke (legal certainty),

¹⁰⁰ Joseph Raz, 'Legal Principles and the Limits of Law' (1972) : John Braithwaite, "Rules and Principles: A Theory of Legal Certainty", 27 *Austl. J. Leg. Phil.*, p. 50.

¹⁰¹ Braithwaite, pp. 50- 55.

¹⁰² Braithwaite, p. 75.

değerlendirilmiştir. Hukuki belirsizlik hukuk sistemlerinin kalıcı bir sorunudur. Yazar söz konusu çalışması ile hukuki belirsizliği ve pozitivizm kurallarını vurgulamıştır¹⁰³. Pozitivizm, adalet açısından ve ahlaki değerler ile değerlendirilmelidir¹⁰⁴. Hukuki pozitivizmin temel alındığı çalışmada hukuki güvenlik; hukukun belirsizliğini önlemektedir. Hukuki normların tamamen belirsizliğinde adil ve doğru olanın ne olduğu konusundaki çatışmalar giderilmemektedir¹⁰⁵. Hukuki güvenlik prosedürel normatifiği, temel hukuki idealler ile düşünülmektedir. Pozitivist hukuki güvenlik teorisi, özel ve dikkatli bir şekilde değerlendirilmelidir. Pozitivizm, kesinlik ve belirlilik merkezi ile hukuk felsefesi alanının bir değeridir. Özellikle hukuk teorisinde hukuki pozitivizm kendisini bu hukuk teorisi kodlamaları ile savunmuştur. Pozitivist görüşler değerli vurgulanırken; bazı hukukçular bu teoriyi şüpheli varsayımlar ile eleştirmiştir¹⁰⁶.

Almanya'da *Serbest Hukuk Okulu*, Fransa ve Belçika'da *Serbest Hukuk Araştırmaları* ve Amerika'da *Sosyolojik Hukuk Bilimi*; kuralların sıklığını, formalizmi eleştirmiştir. 19. yy'da geleneksel pozitivizm ve formalizm 20. yy başlarında ABD'de sosyolojik hukuk biliminin etkisiyle ABD hukuki realistleri tarafından eleştirilmiştir. Sosyolojik hukuk, tabii hukuku değerlendirmektedir. Bu okul tarihçi, faydacı, iradeci, normcu hukuk okulları ve hukuki pozitivizme karşıdır. Pozitivizme karşı hukuku sosyal bir olgu değeri ile tartışmıştır; şekli (biçimsel) hukuk anlayışını red etmiştir. Pozitivizm savlarına karşı; Realistler, hukuk kuramında kesinlik olmadığını düşünürler. Bu değerlendirmeler ile hukuk, pozitivistlerin normlar sistemi değildir. Hukuki sistemler, tabii hukukun hukuku değerlendirirken tanıdığı üstün değerlere sahip değildir. Mahkemeler hukukun belirleyicisidir ve uygulamada gerçekleşen hukuk değerlendirilmektedir. Hukuk sistemleri arasındaki farklılık, yargıçların felsefi farklılığını yaratmıştır. Common law hukukunda yargıcın rolü oldukça geniştir.

¹⁰³ Heather Leawoods, "Gustav Radbruch: An Extraordinary Legal Philosopher", Washington University Journal of Law and Policy, V. 2, (January 2000), pp. 489-515.

¹⁰⁴ James R. Maxeiner, "Legal Indeterminacy...", p. 540, 550, 515.

¹⁰⁵ Brian Leiter, "Positivism, Formalism, Realism", 99 Colum. L. Rev. (1999) pp.16-38; Wilson Huhn, "The Stages of Legal Reasoning: Formalism, Analogy, and Realism", 48 Vill. L. Rev. (2003), p. 305.

¹⁰⁶ Leiter, a.g.m., pp. 27-30.

Genellikle yargıç kanun yapıcıdır. ABD realistleri yargı organının uygulamalarında belirlilik bulmanın zor olduğunu düşünmektedirler¹⁰⁷.

Son iki yüzyıl boyu itibariyle Batı hukuk teorisindeki hakim görüş, hukuki pozitivism olmuştur. Pozitivist hukuki güvenlik kişinin davranışının hukuki sonuçlarını takip edilebilmeyi önceden bilme olasılığıdır. Bir hukuk sistemi vatandaşların hukuki normların anlamını bilmelerini sağlayabilmelidir. Hukuk, kesinliği garanti etmelidir ve normlar hukuki ihtilafların çözümünde en önemli standartları oluşturduğunda, bu bilgi aynı zamanda vatandaşların, yetkililerin zorlayıcı güçlerini nasıl kullanacaklarını anlamasını ve davranışlarının sonuçlarını yorumlamasını sağlamalıdır. Bu sebeple tekdüze düzenlilik ve öngörülebilirlik ile ilişkili belirli nitelendirilebilen yasalar ve normlar, münferit davaların özgüllüğüne karşı sağlamaştırılmış genellemeler ile vurgulanmıştır. Hans Kelsen bu teoriyi değerlendirmiştir ve hukuki güvenlik ile de ilgilenmiştir. Hukukun dinamik yönünün yasanın olduğu düşünüldüğünde, hukukun oluşturulduğu, uygulandığı hukuki prosedürleri ile hukuk, zaman içinde değişen bir hiyerarşik piramid sistemidir. Hukukun kesinliğine etki eden temel faktörler sistemle ve zaman çizelgesi ile ilgilidir. Mevzuatın değeri, yöntemi ve stili hukuki sistem ile güvenilir kılınabilir¹⁰⁸.

Hukuki formalizm ve hukuki realizm terimleri, hukuki düşünce tarihi ile yıllar itibariyle amaç noktası ile birçok anlam ve değer onaylayan ve veya onaylamayan iki terimdir. Formalizm, mevcut bir hukuk kuralının şartları ile uygulanmasıdır. Formalistler, eldeki davaya ilişkin olayları ilgilendirdiği düşünülen ya da hariç tutulan hukuki kuralların şartlarını tanımlayıp anlaşmazlıkları çözmeye çalışırlar¹⁰⁹. Pozitivism hukukun doğası hakkında bir hukuk teorisidir ve hukukun var olduğu toplumlar ile hukuk kavramını vurgular. Formalistler normun sade anlamına güvenirlere ve normun objektif tanımı ile ilgilenirler¹¹⁰.

¹⁰⁷ Güriz, a.g.e., ss. 261-277; Herget and Wallace, "The German Free Law Movement as the Source of American Legal Realism", pp. 399-455. Güriz Özkök, "Hukuki Belirsizlik Problemi Üzerine", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 51.2 (2002): 1-18. Meriç Seyhan Karaca, "Hukuk, Dil ve Hukuki Belirsizlik", *HFSA*: 64. Leawoods, "Gustav Radbruch: An Extraordinary Legal Philosopher", pp. 493-494, 515.

¹⁰⁸ Leiter, a.g.m., p. 29.

¹⁰⁹ Hunh, a.g.m., p.305.

¹¹⁰ Hunh, a.g.m., pp. 305-310

ABD hukukunda yirminci yüzyılın ilk yarısında ABD realistleri hukuki belirsizliği değerlendirip; formalizmi eleştirmiştir¹¹¹. Bu yüzyılda Profesör Frank Upham ABD'yi hukukun üstünlüğü misyonerliğine rağmen eleştirmiştir. ABD hukukunun belirliliği, kelimenin tam anlamıyla ulaşılamayan bir istektir. Hukuki belirsizlik hukukun doğasında olmaması amaçlanan bir kavramdır. Fakat belirsizlik, ABD hukuki sistemi ve yöntemi ile ilgilidir¹¹².

Hukuki realizm ile yargı aktivizmi, muhafazakar, ikiyüzlü, değişime dayanıklı, "gerçekçi olmayan" sıradan dil anlayışı, fildişi kuleli, yanıltıcı, otoriter ama aynı zamanda titiz, mütevazı, sadık, kendini inkar eden, kısıtlanmış, alaycı, indirgemeci, manipülatif, hukuk ile düşman, politik, saf ama aynı zamanda olgun, açık gözlü gibi ifadeler ile çok fazla yazının polemik karakterini yansıtmaktadır. Hukuki realizm aynı zamanda özel çalışmalar ile formalizm ve yargıçların değerlendirmeleri ile ilgilenir. ABD common law hukukunun mantıki bir yapısı vardır ve onun öncelikleri kamu politikası nosyonları tarafından belirlenmektedir. Formalizm, davanın sonucunu doğru ya da yanlış bir matematiksel çözüm ile değerlendirmektir. Hukuki realizm ile yargı kararları kamu algısını hukuki olmayan terimlerle ve politikalar ile vurgular. Tabii hukuk hakların korunması ve yargı kararlarının kabul edilebilirliği savını, maddi adalet ile ilişkilendirir. Bu maddi hukuki güvenlik ilkesi ile ilgilidir. Pozitivizm, şekli hukuki güvenlik ile normların öngörülebilirliğini savunur. Şekli ve maddi hukuki güvenliği normlar ve yargı kararları ile vurgulamış fiili hukuki güvenlik; hukuki realizm ile ifade edilebilir¹¹³.

V. HUKUK DEVLETİ VE HUKUKİ GÜVENLİK İLİŞKİSİ

Hukuk güveni sağlayan devlet düzeni değeri ile nitelendirilen hukuk devleti ilkesinin alt ilkeleri hususunda görüş birliği bulunmamaktadır. Buna rağmen; *temel hak ve özgürlüklerin güven altında bulunması, kanunların genel olmasını, kanun önünde eşitlik ilkesi, kanunların anayasaya uygunluğunun sağlanması ve yargısal denetimi,*

¹¹¹ Maxeiner, a.g.m., p. 518.

¹¹² Maxeiner, a.g.m., p. 521, 518.

¹¹³ Elina Paunio, *Law, Language and Communication : Legal Certainty in Multilingual EU Law : Language, Discourse and Reasoning at the European Court of Justice*, Farnham: Routledge, April 2016, p. 181.

*kanuni idare ilkesi, devlet faaliyetlerinin belirliliği ilkesi, idarenin hukuka bağlılığının sağlanması, idarenin yargı denetimi, mahkemelerin bağımsızlığı ve yargıç güvencesi, idarenin mali sorumluluğu alt ilkeleri veya ihtiyaçlarını nitelendirmektedir*¹¹⁴.

Hukuk devleti genellikle kıta Avrupası hukuk sistemi ülkelerinde yer alan bir kavramdır. Bu ilkenin eş değeri niteliğinde vurgulanan hukukun üstünlüğü (rule of law); common law hukuk sistemi ülkelerinde sıklıkla değerlendirilen bir kavramdır¹¹⁵. Bazı yazarlar hukuki güvenlik ilkesini hukukun üstünlüğü ve hukuk devleti ilkesi ilişkisi ile değerlendirmektedirler. Bu yazarlar, hukuki güvenlik ilkesini hukukun üstünlüğü ilkesinin alt ilkesi veya ihtiyacı kabul ederken¹¹⁶; hukuki güvenlik ilkesi “alt ilke” değerlendirmesi yanında; *superprinciple* ilke değeri ile de anılmaktadır¹¹⁷. Bazı yazarlar, hukuki güvenlik ilkesi ile hukukun üstünlüğü ilkesini eş değer sayabilmektedir¹¹⁸. Hukukun üstünlüğü ve hukuki güvenlik ilkesi ayrımında hukuki güvenlik ilkesi hukukun üstünlüğü ilkesinin sadece alt ilkesi değildir. Hukukun üstünlüğünü gerçekleştirmenin en önemli yoludur¹¹⁹.

Hukuki güvenlik ilkesi hukukun üstünlüğü ilkesi ile yakından bağlantılıdır. Hukuki güvenlik ilkesi genellikle kıta Avrupasında kullanılan bir kavramdır ve bu kavramın common law hukukunda hukukun üstünlüğü ilkesi anlamında değerlendirildiği söylenebilir. Bu çerçevede hukuk sistemlerinin kullandığı ilkesel terimler farklılığına rağmen hukuki güvenlik ilkesinin daha çok kıta Avrupası hukuk sisteminde kullanılan bir kavram olduğu söylenebilir. Bu ilke common law hukuk

¹¹⁴ Server Tanilli, *Devlet ve Demokrasi*, 6. Bası, İstanbul: Say Yayınları, 1990, ss. 150-152. Metin Günay, *İdare Hukuku*, 8. b. Ankara: İmaj Yayınevi, 2003, ss. 38-50.) Günay (s. 44); devlet faaliyetlerinin önceden belirliliği ilkesini; yasama açısından kanunların geriye yürümezliği, kazanılmış haklara saygı ilkesi, suç ve cezaların kanuniliği ilkesi; idare açısından düzenli idare ilkesi açısından değerlendirmiştir.

¹¹⁵ Paunio, p.180.

¹¹⁶ Popelier, p. 325.

¹¹⁷ Avila, p. 500. Brian Z. Tamanaha, “The History and Elements of the Rule of Law”, pp. 235-240. *The Legal Doctrines of the Rule of Law and the Legal State (Rechtsstaat)*, Edi: James R. Silkenat, James E. Hickey Jr., Peter D. Barenboim: “rule of law” latin “imperium legum” u ifade etmektedir. “rechtssaar” hukuk devleti ifadesi 1830 larda Robert von Mohl’ un tezinde kullanılmıştır: Die Polizeiwissenschaft nach den Grundsätzen des Rechtsstaates. Almanya’da 1848 (isyannın yılından itibaren “rechtssaar” kurulmuştur: *The Rule of Law History, Theory and Criticism*, Ed: Pietro Costa, Danilo Zolo, p. 10.

¹¹⁸ Raito, p. 11.

¹¹⁹ D. Dániel, "Neutrality and legal certainty in tax law and the effective protection of taxpayers' rights", *Acta Juridica Hungarica* 49.2 (2008), p. 187.

sistemi ülkelerinde benzer nitelikte hukukun üstünlüğü ilkesi çerçevesinde değerlendirilebilmektedir¹²⁰.

Yasaların yayınlanması, kuralların açık ve tutarlı, öngörülebilir, genel, istikrarlı olması hukukun üstünlüğü ilkesinin ihtiyacıdır. Bunların yanında yasamanın ve yürütmenin hukukla bağlılığı sağlanmalı ve mahkemeler hukukun üstünlüğünü garantilenmelidir. Bu ihtiyaçlar; hukuki güvenlik ilkesi ile de değerlendirilmektedir¹²¹.

Hukuk devleti kavramının ne olduğuna ilişkin sorular çerçevesinde hukuk devletinin terim ya da kavram değerlendirmeleri yapılmıştır. Hukuk devleti teriminin tarihsel kavram ifadesi ile muhtemelen 1813 yılı itibari ile değerlendirildiği düşünülmektedir. Hukuk devleti ve terimsel manası vurgulanırken; hukuk devleti ve en önemli özelliği kamu gücünün kullanımının hukuki kurallara dayanan bir öngörülebilirliğe sahip olmasıdır. Hukuk devleti terimi pek çok ilke ve kuralla da ilgilidir¹²². Bunlar; *hukukun üstünlüğü, kanuni idare ilkesi, mahkemelerin bağımsızlığı, adil yargılanma, vatandaşların güç sahiplerine karşı korunmasıdır*. Lon Fuller bunlara çeşitli kavramları eklemiştir: *hukuk kurallarının genelliği, geriye yürümeyen normlardır*.

Dolayısıyla hukuk devleti ve hukukun üstünlüğü, hukuki güvenlik ilkesi ile ilgilidir. Burada şekli hukuki güvenlik şu anlamdadır: “Kamu gücünün kullanımının hukuk kurallarına dayanan öngörülebilirliği”. Bu durum şekli yasallık ilkesi ile hukukla yönetilmeyi ifade etmektedir. Şekli yasallık ile kanunlar; genel olmalıdır, kamuya açık olmalıdır ve imkansız olmamalıdır. İngilizlerin hukukun üstünlüğü kavramı, eşitliği, hakların güvencesini ve üstünlüğünü, kişiyi keyfi bir yönetime karşı koruma aracı değeri ile ifade edilmektedir. Şekli hukuki güvenlik ile normların öngörülebilirliği ve normların belirliliği vurgulanmaktayken; maddi hukuki güvenlik ile temel hakların korunması değerlendirilmektedir. Hukuki belirsizlik pozitivizm ile önlenmekteyken¹²³; tabii hukuk düşünürleri hukuki güvenliği temel hakların korunması ile de değerlendirmektedir.

¹²⁰ Paunio, p. 50-55.

¹²¹ Paunio, p. 50-55.

¹²² Peczenik, “Democracy and the State of Law For Whom?”, pp. 1-5.

¹²³ Maxeiner, p. 500-550.

VI. HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ VE ADALET İLKESİ İLİŞKİSİ

Hukuki belirsizlik, hukukun üstünlüğü ilkesine karşı eleştirilirken; hukuki güvenlik; adalet ve kamu politikaları ile çelişebilmektedir. Pozitivizm ile kuralların belirliliği, adalet açısından da değerlendirilmelidir. Belirli fakat adil olmayan kurallar hukuki güvenliği gerçekleştirmemektedir. Hukuk teorisinde hukuki güvenliği, belirliliği sağlayan; kurallar ile değerlendirilen hukuki sonuçlar mıdır, yargı kararları ile değerlendirilen içtihat mıdır tartışması; pozitivizm, realizm ve tabii hukuk açısından önemlidir.

Hukuki güvenlik ile adalet arasında ve amaçsallık arasında çatışma bulunmaktadır. Belirli yazarlar; yasanın uygulanması sebebiyle sonuçlarının her zaman adil olmayabildiğini kabul ederken; öncelikli yasadır anlayışını benimsemektedir¹²⁴. Tüm hukuk sistemleri çerçevesinde ülkeler hukuki güvenlik ilkesini yeterli ölçüde tartışıp değerlendirmelidir. Common law hukuk sistemi ve kıta Avrupası hukuk sisteminde hukuki güvenlik ve adalet çatışmıştır. Bu çatışma hukukun kendisi kadar eskidir. Sadece tartışmanın etiketi değişmiştir. Eski dönemlerde tartışma “*ius strictum*” ve “*ius aequum*” terimleri ile yapılmıştır. Bu ifadeler artık özellikle Almanya’da “legal certainty” ve “justice in individual cases” terimleriyle ifade edilmektedir. Hukuki güvenlik ve adalet arasındaki çatışmada pozitivizm bağlamı ile uzlaşa sağlanamamıştır¹²⁵. Bu terimler kanunun iki farklı yönünü ifade ederler. Bunlardan ilki kanunların açık, eşit ve öngörülebilir hukuki norm değeridir. Davranışlarını hukuki çelişkilerden kaçınıp ya da net tahminlerde bulunup planlayan kişiler öngörülebilirliğe sahiptir. Kanunun diğer yönü de adil normları ifade etmektedir. Öngörülebilir normların adil olmaması hukuki güvenliği (maddi hukuki güvenliği) yok etmektedir. Maddi hukuki güvenlik yargı kararlarının kabul edilebilirliği ile ifade edilmektedir. Hukuki güvenlik tek başına şekli hukuki güvenlik ve öngörülebilirlik ile değerlendirilmemelidir.

Özel ve belki de kendine özgü koşulları ve anlaşmazlıkları hem adalet hem de belirlilik ile değerlendirmek; yargı kararlarının kabul edilebilirliği ile ilgilidir. Kanunun belirliliği ve öngörülebilirliği, kanunun yargı kararı ile anlamlandırılması şekli ve maddi adalet ilkesi ile de eleştirilmelidir. Bu genellikle mevzuatın soyut ve sistematik tarzına

¹²⁴ Heather Leawoods, Gustav Radbruch: An Extraordinary Legal Philosopher, Washington University Journal of Law and Policy, V.2, (January 2000), pp. 490-500.

¹²⁵ Neuhaus, Legal Certainty versus Equity in the Conflict of Laws, pp. 795-796.

tekabül ettiği kıta Avrupası hukuku ve Britanyalıların ve Amerikalıların pratik, ampirik tarzı ile common law hukukunun değerlerini ifade etmektedir. Kıta Avrupası ve common law hukuku ile bu fark hukuki kesinlik sağlayan genel normları ve adaleti yargı kararları ile değerlendirmektedir¹²⁶. Kıta Avrupası hukuku ile kanunların belirliliği, şekli hukuki güvenlik ve kesinlik lehine eğilim Birinci Dünya Savaşı sonrası değerliyken; birçok durumda maddi adaletten baskın olmaya devam etmiştir. Avrupa Mahkemeleri; *Hukuki güvenlik, Kanunilik ilkesi, Adalet ilkesi* ile yargı kararlarının dengelenme ihtiyacını ve bu bağlantıları kabul etmişlerdir. Kıta Avrupası ve common law hukuku farklılığına rağmen; kıta Avrupasının temeli Roma hukukunun başlangıcının içtihat hukuku olması ve ABD common law hukukunun kıta Avrupası bölgesel yasaların yapımı ile bağlantısı ve içtihatların bağlayıcılığının stabillirliği sağlamadaki etkisi değerlidir. Bu yasaların belirliliği ve adaleti vurgulamayı; şekli ve maddi hukuki güvenliği anlamlandırmaktadır¹²⁷.

Adalet sadece gerilim ya da çatışma açısından tasvir edilmemelidir. Bu ilke normların belirliliği ve kesinliği, tekdüzelik, düzenlilik ve öngörülebilirlik ile de ilişkilidir. Fakat bu normatif düzenlilik adalet özgüllüğüne karşı duyarlıdır. Genel ve tekdüze kuralların istisnalarının uygulanması bunun sebebidir. Kesinlik, düzenlilik ve tekdüzelik; adalet, esnekliği değerlendirmektedir. Ve her ikisi de hukuki düzende temel değerlerdir. Bu kabul edildiğinden, herhangi bir hukuki sistem bu ilkelere denge kurmalıdır. Bu nedenle, geleneksel bakış ile belirlilik ve adalet ilkeleri çatışmaktayken; yargı kararlarının kabul edilebilirliği ve adalet ilkesi ile belirlilik dengelenmelidir¹²⁸. Her hukuki sorunun tek bir doğru cevabı yoktur. Bu hukuki belirsizlik problemidir. Hukuki belirsizlik, hukuki sistemlerin bir sorunudur. Kesinlik pozitifliği değerlendirmektedir. Fakat pozitif hukukun değerleri adaleti göz önüne almadan geçerli kabul edilebilmektedir. Belirliliği koruma adalet ve politikaların çıkarlarında kabul edilemez fedakârlıkları da nitelendirmektedir¹²⁹.

¹²⁶ Neuhaus, p. 795-800.

¹²⁷ Berteau, "Towards a New Paradigm of Legal Certainty", p. 25-30.

¹²⁸ Berteau, p. 25-30.

¹²⁹ Maxeiner, "Government of...", p. 155-150.

VII. AVRUPA HUKUKUNDA HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Hukuki yapının uyumlaştırılması, AB hukukunda hukuki güvenliği olumlu yönde etkilemektedir. Bu durum, common law hukukunda hukuki sistemin özellikleri nedeniyle uygulamada oldukça zor kabul edilmektedir. AB hukuku, hukuki güvenliği ve meşru beklentileri Avrupa Adalet Divanı kararları ile değerlendirmektedir. Bu yargı kararları, AB ve üye ülkeler mevzuatlarını olumlaştırmaktadır. Üye ülkeler; hukuki güvenlik ilkesi, ölçülülük ilkesi, yasallık ilkesi ve diğer ilkeler ile yargı kararlarını değerlendirip ve kanuni normlarını eleştirmektedirler. AİHM kararları ile de hem AB üye ülkeleri hem de common law hukuku ülkeleri insan haklarını ve temel hakları korumadaki ölçüleri algılamaktadır.

A. HUKUKİ GÜVENLİK VE AVRUPA İNSAN HAKLARI

AİHM kararları ve hukuki güvenlik ilişkisi mülkiyet hakkı, adil yargılanma ve suç ve cezaların yasallığı ve sözleşmede yer alan diğer haklar ve ilkeler ile tartışılabilir. AİHM, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin maddelerinde hukuki güvenlik ilkesini bütünleştirir. Bu korumada Antlaşma'ya uygun sınırlamalar ve “hukuk” kavramının nitel tanımı ile “Hukuk” yeterli bir kesinliği ifade etmelidir. Kişinin etkin olabilmesi ve norm formülasyon şartlarında makul olan bir dereceye kadar ön değerlendirme ile kişi bir eylemin sonuçlarını anlayabilmelidir. Mahkeme, bir kişinin meşru beklentilerini ihlal eden bir kanunun orantılılığını test etmek amaçlı hukuki güvenlik ilkesini vurgulamıştır. Kuralların yayınlanması, açık veya en azından etkilenen kişilere açık ve anlaşılabilir olması denetlenmektedir¹³⁰.

Mülkiyet hakkına müdahalenin haklı gösterilmesi hususunda AİHM¹³¹:

i. Yasallık,

ii. Kamu yararı veya genel çıkarlar,

iii. Orantısallık,

¹³⁰ Popelier, “Five Paradoxes on Legal Certainty and the Lawmaker”, p.55.

¹³¹ Carss, Frisk, pp. 1-50.

iv. Vergi önlemleri ve tazminat ile

Hukuki güvenlik konularında değerlendirmeler ve çıkarımları ile kararlarını vurgular.

Mülkiyet hakkına yönelik müdahalenin hukuki güvenlik ve yasallık şartına uyması AİHM kararları ile önemli bir koşuldur. Yasallık kuralı “1 No’lu protokolün 1. maddesinin birinci paragrafının” ikinci cümlesinde açıkça ifade edilmektedir. Bu madde ile;

“Mülkten mahrum bırakma kanun tarafından belirlenen koşullara tabi olmalıdır¹³²”.

Fakat, hukuki güvenlik ilkesi ve mülkiyet hakkı ekseninde “1 No’lu protokolün 1. maddesi” üç kuraldan oluşmaktadır. Bu kuralın değerlendirilmesi AİHM tarafından ilk defa “Sporrong and Lönnroth” İsveç davasındaki kararda vurgulanmıştır. Genel özellik taşıyan *birinci kural*, “mal ve mülkün dokunulmazlığı ilkesine” dayalıdır. Bu kural birinci paragrafın birinci cümlesinde ifade edilmektedir. *İkinci kural*, “mal ve mülkten yoksun bırakılmayı” ifade etmektedir ve bunu belli koşullara bağlamaktadır. Koşullar, paragrafın ikinci cümlesinde ortaya konulmaktadır. *Üçüncü kural* “devletlerin, diğer yöntemlerin yanı sıra genel çıkarlar doğrultusunda bu amaç için zorunlu gördükleri kanunları uygulaması” yoluyla mülkün kullanımını kontrol etme yetkisini tanımlar¹³³.

“1 No’lu protokolün 1. maddesinin” üç kuralından biri ile mülke müdahale olduğunun tespit edilmesinden sonraki adım devletin bu müdahaleyi haklı göstermesini değerlendirmedir. Mülkiyet hakkına müdahalenin haklı gösterilebilmesi; bunun kamu yararı veya genel çıkarlar doğrultusunda meşru bir amaç ile bağdaşması ve hizmet etmesidir¹³⁴. Fakat müdahalenin meşru amaçlara hizmet etmesi yeterli görülmemiştir. Bunun yanında müdahalenin orantısallığı değerli bir koşuldur¹³⁵. AİHM toplumun genel çıkarları ile kişilerin temel haklarının korunması arasında adil bir dengenin korunup korunmadığının belirlenmesine vurgu yapmıştır. Bu denge arayışı Avrupa İnsan Hakları

¹³² Carss, Frisk, pp. 9, 50.

¹³³ Carss, Frisk, pp. 6-7.

¹³⁴ İHAM, James- Birleşik Krallık.

¹³⁵ İHAM, Sporrong and Lönnroth İsveç.

Sözleşmesi (AİHS)'nin tamamına esastır¹³⁶. AİHM kararları ile mülkiyet hakkının değerlendirilmesinde ve müdahale durumunda bu şartların yanısıra hukuki güvenlik ve yasallık kuralı da yerine getirilmelidir. Bu kural “1 No’lu protokolün 1. maddesinin birinci paragrafının” ikinci cümlesinde açıkça ifade edilmektedir.

Yüksek mahkemelerin içtihat değişikliğinin hukuki güvenliği ihlal edip etmediği de önemli bir husustur ve içtihatların bağlayıcı ve/veya bağlayıcı olmadığı durumlarda içtihat değişikliği, hukuki güvenlik çerçevesinde değerlendirilmelidir. Hukuki güvenlik ilkesi ve içtihat değişikliği hususunda; hukukun öngörülebilirliği ve yasa önünde eşitlik ilkelerini koruma adına Mahkeme'nin daha önceki kararlarını gerekçe göstermeden değiştirmemesi koşulu kabul edilmiştir. Fakat dinamik ve yenilikçi bir yaklaşımdan vazgeçmek, tüm reformlara veya iyileştirmelere engel olma riskini taşımaktadır¹³⁷. AİHM'in Unedic Fransa, Atanasovski Makedonya kararları ile; hukuki güvenliğin koşulu ve düzenlemenin korunması kapsamında süreklilik arz eden bir içtihat önemlidir. Buna rağmen bu içtihatlar kazanılmış hakkı ifade etmemektedir. Fakat, önemli içtihat değişiklikleri hukuki güvenlik açısından güçlü gerekçeler kapsamalıdır.

AİHS hükümleri ile herkesin “özgürlük ve kişi güvenliği hakkı, özel hayat ve ailenin korunması hakkı, düşünce, vicdan ve din özgürlüğü, ifade özgürlüğü” hakkı vardır. Bu maddeler sözleşmede “yasalar ile öngörülür” hükmüne vurgu yapmaktadır. 5. ve 8., 9., 10. maddelerde yeralan haklar ile “yasanın öngördüğü” hükmü idarenin sınırlamalarına karşı koruma sağlamaktadır. Bu durum yasallık ilkesine ve idari eylem ve işlemlerin yasallığına bağlı olarak hukuki güvenlik sağlamaktadır:

“Herkesin kişi özgürlüğüne ve güvenliğine hakkı vardır. Aşağıda belirtilen haller ve “yasada belirlenen” yollar dışında hiç kimse özgürlüğünden yoksun bırakılamaz¹³⁸.”

“Herkes özel ve aile hayatına, konutuna ve haberleşmesine saygı gösterilmesi hakkına sahiptir. Bu hakkın kullanılmasına bir kamu otoritesinin müdahalesi; ulusal güvenlik, kamu emniyeti, ülkenin ekonomik refahı, dirlik ve düzenin

¹³⁶ Carss, Frisk, p. 8.

¹³⁷ Micallef v. Malta. (*mutatis mutandis*, Mamatkoulov ve Askarov/Türkiye [BD], nos 46827/99 ve 46951/99 ve *Vilho Eskelinen ve diğerleri*).

¹³⁸ md. 5 Özgürlük ve güvenlik hakkı.

korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlığın veya ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması için, demokratik bir toplumda, zorunlu olan ölçüde ve “yasayla öngörülmüş” olmak koşuluyla söz konusu olabilir¹³⁹.”

Din veya inancını açıklama özgürlüğü; kamu güvenliğinin, kamu düzenin, genel sağlığın veya ahlakın, ya da başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması ile demokratik bir toplumda zorunlu tedbirlerle ve “yasayla” sınırlanabilir¹⁴⁰.

“Kullanılması görev ve sorumluluk yükleyen bu özgürlükler, demokratik bir toplum.. yargı gücünün otorite ve tarafsızlığının sağlanması için “yasayla öngörülen” bazı biçim koşullarına, sınırlamalara ve yaptırımlara bağlanabilir¹⁴¹.”

Fakat; hukuki güvenliğin sağlanması normların kanunla öngörülebilmesinin yanında normların bazı unsurlara da sahip olmasını ifade etmektedir. AİHM kararları ile bunlar¹⁴²;

i. *Ulaşılabilirlik,*

ii. *Öngörülebilirlik,*

iii. *Belirlilik ve kesinlik*dir. Mahkeme, bu durumu Sunday Times davasında açıklamıştır: Mahkeme'nin görüşü ile, “kanunun öngördüğü” hükmünün şartlarından iki tanesi şunlardır:

İlki, yasaların ulaşılabilirliğidir: Vatandaş, belirli bir dava için geçerli olan yasaların kurallarının şartlarında yeterli bir anlayışa sahip olmalıdır.

İkincisi, vatandaşın davranışını düzenlemesini sağlamada yeterli hassasiyetle formüle edilmemiş bir norm, bir “hukuk” kabul edilemez. Belirli bir eylemin sonuçlarının öngörülebilmesi için makul bir belirlilik sağlanmalıdır. Bu koşullar ile kişi

¹³⁹ md. 8 Özel hayatın ve aile hayatının korunması.

“Herkes özel ve aile hayatına, konutuna ve haberleşmesine saygı gösterilmesi hakkına sahiptir. Bu hakkın kullanılmasına bir kamu otoritesinin müdahalesi; ulusal güvenlik, kamu emniyeti, ülkenin ekonomik refahı, dirlik ve düzenin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlığın veya ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması için, demokratik bir toplumda, zorunlu olan ölçüde ve yasayla öngörülmüş olmak koşuluyla söz konusu olabilir.”

¹⁴⁰ md. 9 Düşünce vicdan ve din özgürlüğü.

¹⁴¹ md. 10 İfade özgürlüğü.

¹⁴² John McGarry, “Effecting Legal Certainty under the Human Rights Act”, 16 Jud. Rev.. (2011), pp. 66-70.

bu durum için tavsiye niteliğinde cevaplar alabilmek amaçlı başvuru haklarına sahip olabilmelidir¹⁴³.

Sözleşme ile adil yargılanma hakkı değerlendirilmektedir. Mahkeme kararları ile davanın sonuçlanması ve kişiye savunmasını hazırlamadaki zaman dilimi ile hukuki güvenliği değerlendirmektedir:

“Herkes, gerek medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili nizalar, gerek cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamalar konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından davasının makul bir süre içinde, hakkaniyete uygun ve açık olarak görülmesini istemek hakkına sahiptir. Hüküm açık oturumda verilir; demokratik bir toplumda genel ahlak, kamu düzeni ve ulusal güvenlik yararına, küçüklerin korunması veya davaya taraf olanların özel hayatlarının gizliliği gerektirdiğinde, veya davanın açık oturumda görülmesinin adaletin selametine zarar verebileceği bazı özel durumlarda, mahkemenin zorunlu göreceği ölçüde, duruşmalar dava süresince tamamen veya kısmen basına ve dinleyicilere kapalı sürdürülebilir.”

“Bir suç ile itham edilen herkes, suçluluğu sabit olana kadar suçsuz sayılır.”

“Her sanık en azından aşağıdaki haklara sahiptir:”

“Kendisine yöneltilen suçlamanın niteliği ve nedeninden en kısa zamanda, anladığı bir dille ve ayrıntılı olarak haberdar edilmek;

Savunmasını hazırlama için gerekli zamana ve kolaylıklara sahip olunması;

Kendi kendini savunmak veya kendi seçeceği bir savunmacının yardımından yararlanabilmek ve eğer savunmacı tutmak için mali olanaklardan yoksun bulunuyor ve adaletin selameti gerektirdiğinde, mahkeme ile görevlendirilecek bir avukatın para ödemeksizin yardımından yararlanabilmek;

¹⁴³ *Sunday Times v United Kingdom* (1979) 2 EHRR: Patricia Popelier, “Five Paradoxes on Legal Certainty and the Lawmaker”, pp. 50-66: ECHR, Sunday Times, 26 April 1979, *Publ.E.C.H.R.*, Series A, No 30.

İddia tanıklarını sorguya çekmek veya çektirmek, savunma tanıklarının da iddia tanıklarıyla aynı koşullar altında çağırılmasının ve dinlenmesinin sağlanmasını istemek;

Duruşmada kullanılan dili anlama dışı veya konuşma dışı takdirde bir tercümanın yardımından para ödemeksizin yararlanabilmektir”.

Kokkinakis davasında mahkeme suçun kanunda açıkça tanımlanmamasını değerlendirmiştir. Bu koşulun eksikliği, hukuki güvenlik ilkesinin 7. madde ile uyumluluğu kaldırır. Mahkeme suçun tanımlanması ve bu yön olmadan ceza verilememe koşulunu belirtmiştir. Dolayısıyla sözleşmesinin her maddesinin doğasında hukuki güvenliğin önemli yönlerden biri olduğu açıktır¹⁴⁴.

“Hiç kimse, işlendiği zaman ulusal ve uluslararası hukuka göre bir suç sayılmayan bir fiil veya ihmalden dolayı mahkum edilemez. Yine hiç kimseye, suçun işlendiği sırada uygulanabilecek olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez. Bu madde, işlendiği zaman uygar uluslar tarafından tanınan genel hukuk ilkelerine göre suç sayılan bir fiil veya ihmal ile suçlanan bir kimsenin yargılanmasına ve cezalandırılmasına engel değildir¹⁴⁵.”

7. madde “hukuk”tan bahsederken, Sözleşme’nin diğer bir yerinde bu terimi kullanılırken işaret edilen kavramın aynısını kastetmektedir. Yani içtihadın yanı sıra yazılı hukuku da ele alan normlar; erişilebilir ve öngörülebilir olmalıdır¹⁴⁶. Bu niteliksel koşullar “hem bir suçun tanımı”, hem de o “suçun cezası” ile karşılanmalıdır. Yasaların lafzı her zaman net olmayabilir. Bu kanunların genel uygulamaya dair olması prensibinin, mantıki bir sonucudur. Kurallarla düzenleme yapmanın standart tekniklerinden biri, tam kapsamlı listeler yerine genel kategorilerin kullanılmasıdır. Bu nedenledir ki, birçok kanunda net oranda kesin nitelik taşıyan; ve yorumu ve tatbiki açısından pratik meselelere dönüşen ifadeler yer verilmemektedir¹⁴⁷. Kanun hükmü net kaleme alınabilir. Fakat yargı yorumu her durumda kaçınılmazdır. Her zaman şüpheli

¹⁴⁴ Court Kokkinakis v Greece (1994): McGarry, pp. 66-70.

¹⁴⁵ md. 7 Cezaların Yasallığı.

¹⁴⁶ İHAM, Kokkinakis, §§ 40-41; Cantoni, § 29; Coëme ve diğerleri, § 145; E.K./Türkiye, no. 28496/95, § 51.

¹⁴⁷ İHAM, Kokkinakis, § 40 ve Cantoni, § 31.

noktaların giderilmesi ve değişen koşullara uyarlama söz konusudur. Netlik son derece makbul olmasına rağmen, aşırı bir katılığı beraberinde getirebilir. Kanunun değişen koşullara uydurulabilmesi de şarttır¹⁴⁸.

B. HUKUKİ GÜVENLİK VE AVRUPA BİRLİğİ HUKUKU

Hukuki güvenlik ilkesi, AB Sözleşmeleri ve normları ile tartışılmaktadır ve bu noktalar Avrupa Birliği Adalet Divanı (AAD) kararları ile aydınlatılmaktadır. AAD kararları ile ilke; AB hukukunun genel bir ilkesi kabul edilmektedir. Divan kararları, AB'ye üye ülkeler ve bu ülkelerin hukuki sistemine yönelik önem taşımaktadır¹⁴⁹.

AB hukuku, AAD kararları ile değerlendirilmektedir. AB Parlamentosu, Konsey, Komisyon kararları ve tasarrufları Divan kararları ile denetlenmektedir. AAD şu konularda ön karar vermek yetkisine sahiptir¹⁵⁰:

- i. Avrupa Birliği Anlaşmalarının ve ilkelerin yorumlanması,
- ii. Birlik kurumlarının tasarruflarının geçerliliği ve yorumudur.

Divan, anlaşmaların uygulanması ve yorumlanmasını ile ilgili kararları ile üye devlet, birlik kurumları, gerçek ve tüzel kişiler ile ilgili başvuruları değerlendirmektedir. Üye devlet mahkemeleri talebi ile anlaşmaların yorumlanmasını sağlarken; ülkeler arasında eşit uygulamaları ve yorum farklılıklarını gidermektedir. Bu sebepler ile Divan şu konuları aydınlatmaktadır¹⁵¹:

- i. Hukuku yorumlama,
- ii. Hukukun uygulanmasını değerlendirme,
- iii. AB anlaşmaları ve temel haklara aykırı Parlamento, Komisyon ve Konsey kararları hakkında karar vermek,
- iv. AB hukukunu garantileme, zararların tazmini ile Avrupa Kurumları hakkında yaptırım uygulamadır.

¹⁴⁸ Kafkaris, § 141.

¹⁴⁹ Raito, pp. 1-50. Maxeiner, "Legal Certainty: A European Alternative...", pp. 545-550.

¹⁵⁰ AB Topluluk Anlaşması, md. 267.

¹⁵¹ ECJ, www. europe. eu.

AAD yargılaması ile üye ülkeler arasında devlet yardımları, ticaret, tarım gibi konuları Genel Mahkeme değerlendirmekteyken; Anlaşmalara uygunluk Divan kararları ile denetlenmektedir. Divan kararları ile hukuki güvenlik şu noktalar ile değerlendirilmektedir¹⁵²:

- i. Meşru beklentilerin korunması ilkesi,*
- ii. AB mevzuatının geriye dönük olmaması,*
- iii. Kazanılmış haklar prensibi,*
- iv. Usul zaman sınırlarının gerekliliği ve anlaşılabilir dil talebi.*

AB ile ilgili değerlendirmeler; meşru beklentiler, kazanılmış haklar ve geriye yürümezlik ilkesi ile tartışılmaktadır. Divan kararları ile geriye yürümezlik ve meşru beklentiler ilkesi hukuki güvenliği vurgulamıştır¹⁵³.

Avrupa Birliği Komisyon raporları ile hukuki güvenlik ilkesi değerlendirilirken; ilkeler ve AB ile ilgili konular tartışılmıştır. Bu ilke ve vurgulamalar;

- i. Öngörülebilirlik ilkesi¹⁵⁴,*
- ii. Ne bis in idem ilkesi, yasallık ilkesi,*
- iii. Ölçülülük ilkesi¹⁵⁵,*
- iv. Meşru beklentiler ilkesi¹⁵⁶,*
- v. Esneklik ile çelişki,*
- vi. Pratik etkililik,*
- vii. Açıklık, zaman sınırları ile uygunluk¹⁵⁷,*
- viii. Bağlayıcılık,*
- ix. Uygulanabilirliktir¹⁵⁸.*

¹⁵² Raitio, “Legal Certainty, Non-Retroactivity and Periods of Limitation in EU”, pp. 5-8.

¹⁵³ Raitio, pp. 1-18.

¹⁵⁴ Commission to the Council and the European Parliament, “Evaluation report on the Data Retention Directive”, 2006.

¹⁵⁵ Commission Staff Working Document, “Annex to the Conflicts of Jurisdiction and the Principle of ne bis in idem in Criminal Proceedings”, 2005.

¹⁵⁶ Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Region 2005.

¹⁵⁷ Communication from the Commission to the Council and the European Parliament, 2006.

¹⁵⁸ Commission of the European Communities, Brussels, 2005.

İKİNCİ BÖLÜM

KARŞILAŞTIRMALI VERGİ HUKUKUNUKUNDA

HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ

BELİRLİLİK, GÜVENİLİRLİK, ÖNGÖRÜLEBİLİRLİK

I. VERGİ HUKUKUNDA HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ VE YÖNLERİ

Hukuki güvenlik (legal certainty, rechtssicherheit) diğer hukuk alanlarından daha özel anlam ve önemi ile vergi hukukunda; hem kıta Avrupası hem de common law hukuk sistemlerini benimseyen ülkelerde önemle değerlendirilmektedir¹⁵⁹. Vergilendirme alanı, yasallık ilkesi temelinde kurulmasına rağmen; dilin doğal belirsizliği, hukuki argümantasyon ve gerekçelendirmelerindeki uyumsuzluklar, meşru beklentilerin korunması ve öngörülebilirliğin sağlanmasında yaşanan zorluklar, hukuki güvenliğin özel değerini vurgular. Vergi hukukunun hukuki, politik ve ekonomik yönleri; vergi normlarının yapımı, normların uygulanışı ve denetimini de etkilemektedir. Bu nedenle vergi hukuku; hukuki belirsizliğin¹⁶⁰ en yoğun tartışıldığı hukuki alanlardan biridir.

¹⁵⁹ W. Rainer Walz, “Rechtssicherheit und Rizikozuweisung bei Steuerrechtsan Derungen Verbotene Rückwirkung Gebotene Übergangsregelung Richterliche Ertragsanpassung in Finsinger”, *Recht und Risiko*, München, Florentz, (1988); Roberto P. Vasconcellos, “Vague Concepts and Uncertainty in Tax Law”, *The Case of Comparative Tax Judicial Review*, (2007); Dennis Weber, Thidaporn Sirithaporn, “Legal Certainty, Legitimate Expectations, Legislative Drafting, Harmonization and Legal Enforcement in EU Tax Law”, *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*, Ed: Cécile Brokelind, November 2014; Humberto Avila, *Certainty in Law*, Springer, 2016; Johanna Hey, *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*, Köln: Ottoschmidt, 2002; Heinz Jürgen Pezzer, *Vertrauensschutz im Steuerrecht*, 2004; Frederic Douet, *Contribution a l’etude de la securite juridique en Droit interne Français*, 1997; Eugenio Della Vale, Affidamento e certezza del dritto Tributario, 2001; Yehonatan Givati, “Resolving, Legal Uncertainty: The Unfulfilled Promise of Advance Tax Rulings”, *Harvard John M. Olin Fellow’s Discussion Paper Series*, 2009; John Miller, “Indeterminacy, Complexity, and Fairness: Justifying Rule Simplification in the Law of Taxation”, *Wash. L. Rev.* 68, 1993; Dániel Deák, “Neutrality and Legal Certainty in Tax Law and the Effective Protection of Taxpayers Rights”, *Acta Juridica Hungarica*, 49.2, 2008; pp. 425-440. Milevsky, Moshe Arye, and Eliezer Z. Prisman, “Hedging and Pricing with Tax Law Uncertainty: Managing under an Arkansas Best doctrine”, *The Quarterly Review of Economics and Finance* 39.1, 1999, pp. 147-168; G. T. Pagone, “Tax Uncertainty”, *Melb. UL Rev*, 33, 2009, p. 886.

¹⁶⁰ Pagone, “Tax Uncertainty”, pp. 886-888.

Vergi hukukunda hukuki güvenlik ilkesi, vergi normlarının; düzenlenmesine, uygulanmasına ve yorumlanmasına katkıda bulunur¹⁶¹. Hukuki güvenlik ilkesi vergi hukukunda mükellef ve devlet dengesinde; vergiden kaçınma ve anayasa denetimi gibi konularda vurgulanır. İlke; yorum argümantasyonları, kanunlar ve idari işlemlerin geriye yürümezliği, mükellef yönünden meşru beklentileri koruma ve öngörülebilirliği sağlanmadaki belirsizlikler nedeniyle ayrı önemde değerlendirilir.

Hukuki belirsizlik, vergi mükellefleri için sorun yaratır. Bu, öngörülemeyen vergi sonuçları zarar riski demektir¹⁶². Bu nedenle yasalar, idari işlemler ve yargı kararları alanında vergi hukuku, hukukun diğer alanlarında olduğu gibi hukuki belirsizliğe sahiptir. Ve bu belirsizlik mükellef yönünden tarihsel çerçevede önemli tartışmaları gündeme getirmiştir¹⁶³.

Vergi hukukunda ve genel hukukta değerlendirilen hukuki güvenlik ilkesi, farklı değildir. Vergisel mevzuatın normatifliği, vergilendirme yetkisinde devlet ve anayasallığın korunmasındaki denge nedeniyle, vergi hukukunda bu ilke oldukça önemli ve koruyucudur. Her ülkenin kendine özgü hukuki güvenliğe ilişkin normatif alt ilkeleri¹⁶⁴ bulunmasına rağmen; hukukun her alanında ve karşılaştırmalı hukuk değerlendirmelerinde hukuki güvenliğin üç yönü bulunur. Ülkenin normatifliği ve normatif alt ilkeleri her ülkede değerlendirilebilir. Bu değerlendirmeleri, Avrupa hukuk sistemleri ve common law hukuku ile karşılaştırmanın ulusal düzeyde bir taraflılığın

¹⁶¹ Humberto Avila, *Certainty in Law*, Ed: Francisco Laporta, Frederick Schauer, Torben Spaak; translated Jorge Todeschini revised by Kevin Mundy, Switzerland: Springer International Publishing, 2016, p. 83.

¹⁶² Yehonatan Givati, “ Resolving, Legal Uncertainty: The Unfulfilled Promise of Advance Tax Rulings”, *Harvard John M. Olin Fellow’s Discussion Paper Series*, 2009, p.138.

¹⁶³ Pippa Booth, “Planning for Tax Uncertainty”, 18 *Int’l Tax Rev.* 35, 2007, p. 35; Pagone, “Tax Uncertainty”, p. 888; John A. Miller, “Indeterminacy, Complexity, and Fairness: Justifying Rule Simplification in the Law of Taxation”, 68 *Wash. L. Rev.* , 1993, p.1.

¹⁶⁴ Juha Raitio, *The Principle of Legal Certainty in EC Law*, Ed: Francisco Laporta, Aleksander Peczenik, Frederick Schauer, Kluwer Academic Publishers, Law and Philosophy, The Netherlands, 2003. Hukuki güvenlik ilkesi ve alt ilkeleri İsveç hukukunda Peczenik tarafından değerlendirilmiştir (1995): yasallık ilkesi, hukuki normların açıklığı ve kesinliği, geriye yürümezlik, kıyas yasağı, tarafların eşitliği, yargıcın tarafsızlığı, yargı kararlarında keyfililiğin yasaklanması, kamu gücünün yanlış kullanımının engellenmesi, dinlenilme hakkı, idari işlemlerin yargı denetimi, kamu kararlarının açıklığı ve denetimi, mahkemeler ve yargılamalar ile ilgili ilkeler hukuki güvenlik ilkesinin alt ilkeleridir.

düzeltilmesine katkıda bulunduğu düşünülmektedir¹⁶⁵. Bu nedenle tüm hukuki dallarda ve vergi hukukunda hukuki güvenliğin yönleri:

- i. Belirlilik,
- ii. Güvenilirlik ve
- iii. Öngörülebilirliktir¹⁶⁶.

Normatif vergi sistemi (spesifik ve özel norm niteliği) değerlendirmesinde bu yön ve kurucular; *hukukun belirliliği* (yasallık kuralı temelinde ve diğer yetkin kurallar ile kodifikasyon, maddi ve entellektüel belirlilik), *hukukun güvenilirliği* (geriye yürürlü mevzuatı sınırlayan, kazanılmış hakları, meşru beklentileri koruyan hukuki eylemler güvencesi, yargı kararlarının kesinliği, zamanaşımının korunması ve yargı yolunda due process law ilkeleri) ve *hukukun öngörülebilirliği* tartışmalarını önemli kılar¹⁶⁷.

Vergi hukuku kökenleri (tax law families)¹⁶⁸; common law hukuku¹⁶⁹ ve kıta Avrupası hukuku¹⁷⁰ ile AB hukukunda¹⁷¹ ülkelerin sınıflandırılmasını ve ülkelerin

¹⁶⁵ Avila, *Certainty in Law*, p. 195; Andreas von Arnould, *Rechtssicherheit: perspektivische Annäherungen an eine idée directrice des Rechts*, Mohr Siebeck, 2006, p. 167, 250, 390. Arnould'un değerlendirmesi: adalet ilkesinin yanında hukuki güvenlik ilkesi (legal certainty/rechtssicherheit) de hukukun ana hedeflerinden biridir. Alman hukuki düzeni, hukuki normları hukuki güvenlik olmadan düşünülemez. Arnould, bu genel hukuk prensibini kanunlar ve hukuk bağlamında değerlendirmiş ve ilkenin kökeni, normatif yapılarını değerlendirmenin diğer Avrupa hukuk sistemleriyle karşılaştırmanın ulusal düzeyde bir taraflılığın düzeltilmesine katkıda bulunduğunu düşünmektedir.

¹⁶⁶ Avila, a.g.e., p. 50;

¹⁶⁷ Avila, p. 500.

¹⁶⁸ Victor Thuronyi, Kim Brooks, Borbala Kolozs, *Comparative Tax Law*, Second Edition, Netherland: Kluwer Law International, 2016, pp. 21-22.

¹⁶⁹ Common Law: 1. commonwealth: Antigua ve Barbuda, Avustralya, Bahreyn, Bangladeş, Barbados, Belize, Botswana, Brunei darussalam, Kanada, Kıbrıs, Dominik, Fiji, Gambiya, Gana, Grenada, Guyana, Hindistan, Irak, İrlanda, Kenya, Kuveyt, Lesoto, Malawi, Malezya, Malta, Mauritius, Myanmar, Namibya, Nepal, Yeni Zelanda, Nijerya, Umman, Pakistan, Papua Yeni Gine, St.Kitts ve Nevisler, St.Lucia, St.Entent ve Gades Samoa, Suudi Arabistan, Seyşeller, Sierra Leone, Singapur, Solomon Adaları, Güney Afrika, Sri Lanka, Sudan, Svaziland, Tanzanya, Tonga, Trinidad ve Tobago, Uganda, Birleşik Krallık, Zambiya, Zimbabve. 2. Amerikan: Liberya, Marshall Adaları, Mikronezya, Palau, Filipinler, Amerika Birleşik Devletleri.

¹⁷⁰ Kıta Avrupası Hukuku: 3. Fransız: Cezayir, Benin, Burkina faso, Brundi, Kamerun, Afrika Cumhuriyeti, Chad, Comoros, Kongo Cumhuriyeti, Kongo Demokratik Cumhuriyeti, Fildişi, Djibuti, Fransa, Gabon, Gine, Haiti, Mali, Moritanya, Fas, Nijer, Ruanda, Senegal, Togo, Tunus.

4. Latin amerika: Arjantin, Bolivya, Brezilya, Şili, Kolombiya, Kosta rika, Dominik cumhuriyeti, Ekvador, El salvador, Guatemala, Honduras, Meksika, Nikaragua, Panama, Paraguay, Peru, Uruguay, Venezuela. 5. Geçiş ve çatışma sonrası ülkeleri: a. Eski Sovyetler Birliği: Ermenistan, Azerbaycan, Belerus, Estonya, Gürcistan, Kazakistan, Kırgızistan cumhuriyeti, Letonya, Litvanya, Moldova, Rusya, Tacikistan, Türkistan, Ukrayna, Özbekistan. b. Diğerleri: Arnavutluk, Bosna Hersek, Bulgaristan, Hırvatistan, Çek cumhuriyeti, Macaristan, Lao İnsanlar Demokratik Cumhuriyeti, Eski Yugoslav Makedonya Cumhuriyeti, Moğolistan, Polonya, Romanya, Slovakya,

karşılaştırmalı hukuk değerlendirilmesinde tartışılmasını sağlayabilir. Common law hukukunda; İngiltere, Kanada, Yeni Zelanda, Avustralya ve ABD hukuki sistemi değerlendirilir. Common law hukukunda; commonwealth ülkeleri İngiltere, Kanada, Avustralya ve Yeni Zelanda aynı sınıflandırmada; common law hukukunu benimseyen ABD commonwealth ülkesi dışında farklı bir sınıflandırmada tartışılır. Kıta Avrupası Hukuku¹⁷²:

i. Fransız hukuku,

ii. Latin Amerika hukuku,

iii. Geçiş ülkeleri hukuku,

iv. Kuzey Avrupa hukuku:

Germanik: Avusturya, Almanya, Lüksemburg, İsviçre.

Flemenk (Dutch): Hollanda.

İskandinav (Nordic): Danimarka, Finlandiya, İzlanda, Norveç, İsveç.

Belçika: Belçika.

Baltık (Baltic): Estonya, Letonya, Litvanya.

v. Güney Avrupa hukuku:

Portekiz,

İtalya,

Slovenya, Vietnam. c. Çatışma sonrası: Ruanda, Afganistan. 6. Güney Avrupa: a. portekiz: Angola, Cape Verde, Gine Bissau, Mozambik, Portekiz, Sao Tome ve Principe. b. İtalyan: Eritre, Etiyopya, İtalya, San Marino, Somali. c. İspanyol: Ekvator Ginesi, İspanya.d. Yunan: Yunanistan. 7. Kuzey Avrupa: a. Germanik (germanic): Avusturya, Almanya, Lüksemburg, İsviçre. b. Flemenkçe (dutch): Hollanda, Suriname. c. İskandinav (nordic): Danimarka, Finlandiya, İzlanda, Norveç, İsveç. d. Belçikalı (Belgian): Belçika. e. Baltık (baltic): Estonya, Letonya, Litvanya. 8. Japonya, Kore. 9. Çeşitli diğer ülkeler: Afganistan, Bhutan, Mısır, Endonezya, İran, Maldivler, Suriye, Tayland, Türkiye, Yemen. Thuronyi, Brooks, Kolozs, pp. 21-22.

¹⁷¹ AB: Avusturya, Belçika, Bulgaristan, Hırvatistan, Kıbrıs, Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Estonya, Finlandiya, Fransa, Almanya, Yunanistan, Macaristan, İrlanda, İtalya, Letonya, Litvanya, Lüksemburg, Malta, Hollanda, Polonya, Portekiz, Romanya, Slovakya, Slovenya, İspanya, İsveç, Diğer: aday ülkeler: Arnavutluk, Karadağ, Sırbistan, Makedonya, Türkiye.

¹⁷² Thuronyi, Brooks, Kolozs, pp. 21-22.

İspanya,

Yunanistan;

vi Kore, Japonya ve Türkiye gibi kıta Avrupası hukukunu benimseyen ve sınıflandırılmada bu gruplarda yer almayan çeşitli ülkelerin hukuk sistemleri ile anılır.

AB hukuku da kıta Avrupası hukuku ve common law hukuku (İngiliz hukuku) özellikleri ile; iki hukuk sisteminin farklı yönlerinin tartışıldığı ve birbirini etkilediği bir sınıflandırma çerçevesinde değerlendirilmektedir. Karşılaştırmalı hukukta vergi hukuku kökenleri ülkeleri hukuki sistem çerçevesinde bölmektedir¹⁷³. Bu sistem ve gelenekler; vergi hukukunda değerlendirilebilirliği ile karşılaştırmalı hukukun tartışılabilirliğini sağlayabilir. Hukuk sistemleri; vergi hukukunda önemli bir kamu eksenini olan idarenin ele alınmasını da etkilemektedir¹⁷⁴. Her ülkenin hukuk sistemi; bu gruplarda sınıflandırılmasına rağmen her ülkenin hukuki yapısı ve geleneği; politik, tarihi, kültür farklılıkları ile ayrı değerdedir. Buna rağmen karşılaştırmalar; hukuki sistemler çerçevesinde ülkeleri sınıflandırmayı, vergi hukuku açısından önemli tartışmaların ve değerlendirmelerin yapılmasını sağlayabilmektedir. Özellikle karşılaştırmalı ülke örnekleri çerçevesinde karşılaştırmalı vergi hukuku çalışmaları, hukuki sistemlerin iyi anlaşılmasını ve belirli sınıflandırmaların yapılmasını zorunlu kılar. Ülkelerin hukuki sistem bağlamında kıta Avrupası hukuku ve common law hukuku çerçevesinde sınıflandırması detaylandırılabilir. Buna rağmen; temel ayırım common law ve kıta Avrupası hukuki sistemi üzerine kurulmuştur. AB hukuku ve üye ülkeler açısından da yeni bir hukuki düzen önemle tartışılabilir.

¹⁷³ Kıta Avrupası Hukuku: Roman, Germanic, Nordic, Common law vb.

¹⁷⁴ İdarenin Hukuk devleti ilkesi çerçevesindeki yeri ve denetimi açısından hukuki sistemler önem taşımaktadır. Hukuki sistemler arasındaki farklılık idareye uygulanan hukuk dalları arasındaki ayırma neden olmuştur. Bu husus idare hukukunda adli idare sistemi, idari rejim sınıflandırmasıyla değerlendirilmektedir. İngiltere, ABD, Kanada gibi common law orjinli ülkelerde tek hukuk- tek yargı sistemi niteliği taşıyan genel ve hukuk uygulaması ile idarenin faaliyetleri genel mahkemeler (adliye mahkemeleri) ile denetlenmektedir. İdareye ayrıcalık getirmeyen ve idarenin ayrı bir yargısal denetime tabi tutulmadığı, eşitlik ve liberal düşünceye dayanan common law sistemi kıta Avrupasından ayrılır. Fransa kökenli kıta Avrupası hukuk sistemine bağlı ülkelerde iki ayrı hukuk ve iki ayrı yargı sistemi; idari rejim sistemi, idari faaliyetlerin adalet mahkemeleri dışında idari yargı organları denetimidir. Şeref Gözübüyük, Turgut Tan, *İdare Hukuku*, s. 14; Metin Günday, *İdare Hukuku*, 8. b., Ankara: İmaj Yayınevi, 2003, ss. 24-25.

A. BELİRLİLİK İLKESİ

Hukuki belirlilik, hukukun tanınırlığı ve bilinebilirliği (Erkennbarkeit) ile değerlendirilir. Belirlilik, hukuki güvenlik ilkesinin yönüdür. Normların duyurulması, hukuki normun kodifikasyonu, kesinliği ve tutarlılığı, normun anlaşılabilirliği; hukuki belirliliğin şartlarıdır¹⁷⁵. Hukuki belirlilik, hukuki güvenliğin normatif çerçevesini ve normatif anlamının değerlendirilmesini sağlayan bir yönüdür¹⁷⁶. Hukuki güvenliğin değerlendirilmesinde; ulaşılabilirlik ve kodifikasyonda açık ve kesin norm formülasyonu hukuki belirliliğin sağlanmasında vurgulanan konulardır¹⁷⁷.

Hukuki güvenlik; hukukun güvenliği ve hukuk yoluyla güveniktir (certainty through law)¹⁷⁸. Hukuki belirlilik; hukukun kendisinin güvenliğini (Rechtssicherung), hukuk yoluyla güvenden daha fazla korur. Hukukun anlaşılabilirliği, ulaşılabilir ve rasyonel bir temele dayanması hukuki güvenliğin en önemli yönleridir. Hukukun ulaşılabilirliği, kapsamı, açıklığı ile hukuki belirliliğin değeri; normların yorumlanmasında önemli değerlendirmeler, argümantasyon ve içtihatlar ile anlam kazanmıştır¹⁷⁹.

Hukuk normlarının belirliliği ve hukuk normlarının anlamının belirliliği farklı tartışmaları da nitelendirmektedir. Hukuk normlarının belirliliği; normların ulaşılabilirliği ve açıklığıdır. Hukuk normlarının anlamının belirliliği, normların yorumu ve bu yorumun sınırınıdır¹⁸⁰.

1. Hukuk Normlarının Belirliliği

Hukuk normlarının belirliliği; maddi belirlilik ile değerlendirilmiştir. Kıta Avrupası ve common law hukuku kodifikasyonu karşılaştırılmıştır.

¹⁷⁵ Arnould, a.g.e., pp. 167-269.

¹⁷⁶ Avila, a.g.e., p. 200. John Miller, "Indeterminacy, Complexity, and Fairness: Justifying Rule Simplification in the Law of Taxation", 68 *Wash. L. Rev.* 1 (1993), p. 905.

¹⁷⁷ Hukuki güvenlik ve yasanın kesinliğine ilişkin ilk paradoks: hukuki güvenlik belirliliği isterken, belirsizlik yasaların özelliğidir. Patricia Popelier, "Legal Certainty and Principles of Proper Law Making", 2 *Eur. J.L. Reform*, 2000, p. 338. Patricia Popelier, "Five Paradoxes on Legal Certainty and the Lawmaker", *Legisprudence*, 47 (2008), p. 55.

¹⁷⁸ Arnould, a.g.e., p. 392. Stefan Pit, *der Vorbehalt der Verfassung*, Köln, 2013: adlı eserinde Arnould'un sınıflandırmasını değerlendirmiştir.

¹⁷⁹ Avila, a.g.e., p. 200, 201, 208.

¹⁸⁰ Riccardo Guastini, 2013, Italy: Avila, a.g.e, p. v.

a. Maddi Belirlilik: Normatif Ulaşılabilirlik

Normun belirli olma durumu çerçevesinde; maddi belirlilik normatif ulaşılabilirliği yani maddi belirliliği nitelendirmektedir. Normun yayın, ilan, yürürlüğe girişi; maddi belirliliği ifade etmektedir. Vergi hukukunda normların yayını, ilanı ve yürürlüğe girişi, idari ve yargı kararlarının tebliği; maddi ulaşılabilirliği vurgular. Maddi ulaşılabilirlik, normun anlamının belirliliğinin değerlendirildiği entellektüel ulaşılabilirlikten öncedir¹⁸¹. Öngörülebilir bir hukuk için belirliliğin sağlanması önemlidir. Kişilerin, yasalara ulaşılabilirliği, idari ve yargı işlemlerinden bilgilendirilmelerindeki maddi belirlilik; normatif ulaşılabilirlikle ilgilidir. Fuller'in betimlediği yasallık ilkesinin de yönü olan ilan edilme; özellikle hukuki normların açıklığı veya en azından etkilenen kişilere açıklığını sağlayabilmektedir¹⁸².

Sunday Times v. United Kingdom kararı ile AİHM, normlara ulaşılabilirliği değerlendirmiştir. Mahkeme'nin görüşü ile, yasalar yeterince ulaşılabilir olmalıdır¹⁸³. Mahkeme, yasaların ve diğer normların normatif ulaşılabilirliği ile maddi belirliliği vurgulamıştır. Vatandaş, belirli bir dava için geçerli olan normatif kuralların şartlarında yeterli bir anlayışa sahip olmalıdır¹⁸⁴. Bu, normun anlamının belirliliği yani; entellektüel ulaşılabilirliktir. Belirli bir eylemin sonuçları öngörülebilmeli ve gerektiğinde kişi tavsiye niteliğinde cevaplar alabilmek için başvuru haklarına sahip olabilmelidir¹⁸⁵.

AAD, kararlarında hukuki güvenliğin sağlanmasında normların açıklığını ve ulaşılabilirliğini değerlendirmiştir. Mahkeme, hukuki güvenliğin sağlanmasında ulaşılabilirliği formüle etmektedir. Kişi, davranışını belli bir norma dayandırırken, normun ulaşılabilir olduğunu bilmelidir. Ulaşılabilirliğin sağlanması normların tanıtımı ve açıklığı ile ilgilidir. Kişinin davranışını yönlendirebilmesi, geçerli olan ve durumuyla

¹⁸¹ Avila, a.g.e., p. 208.

¹⁸² Yasalar için genellik, ilan edilme, geriye yürümezlik, açıklık, çelişkili olmama, uygunluk, istikrar hukuki güvenlik ile ilgilidir: Hans Gribnau, "Legal Certainty: A Matter of Principle" Tilburg Law School Research Paper N. 12/2014. Hukuki belirlilik, hukuki kuralların halka açık veya en azından etkilenen kişilere açık ve net ve anlaşılabilir bir şekilde yayınlanmasını şart koşar: Popelier, Five Paradoxes on Legal Certainty and the Lawmaker, p.55.

¹⁸³ John McGarry, "Effecting Legal Certainty under the Human Rights Act", *16 Jud. Rev.* 2011, pp. 66-70.

¹⁸⁴ Popelier, "Legal Certainty and Principles of Proper Law Making", p. 320.

¹⁸⁵ McGarry, a.g.m., pp. 66-70.

ilgili normları bulabilmesine bağlıdır. Ulaşılabilir yasanın kurallarını ve anlamını da davranışını yönlendirmede genel anlam çerçevesinde kavrayabilmelidir¹⁸⁶.

b. Kodifikasyon

Vergi hukuku, her ülkede ve her hukuki sistemde yasalar, idari işlemler ve yargı kararları ile değerlendirilmede zor bir yapıya sahiptir. Bu işlem ve kararların detayları her ülkede farklılaşabilmektedir. Common law hukukunda çeşitli ülkelerde vergi hukukunun otonomluğu; kıta Avrupası hukukunda vergi hukukunun diğer hukuk alanlarıyla bağlantısı söz konusudur¹⁸⁷. Kodifikasyonda anlaşılabilirlik; belirliliği, etkinliği ve sürdürülebilirliği sağlar. Normların açıklığı ve kesinliği, sınırlandırılmış veya kararlaştırılmış kodifikasyon ile değerlendirilir. Normun kesinliği, tutarlılığı, sürdürülebilirliği ve dayanıklılığı normatif belirliliği sağlayabilir¹⁸⁸. Vergi hukukunda bu durum hem common law hem de kıta Avrupası hukukunda tartışmalıdır. Common law hukuku, kıta Avrupası hukukundan kompleksdir. Buna rağmen her iki hukuki sistemde; vergi hukukunda gerçek basitliğe hiç bir ülke sahip değildir. Eğilim her yıl daha zor vergi hukuku kurallarının kodifikasyonudur. Bunun nedeni vergi hukukunda ayrıntısız kuralların adil olmayan kurallar olduğu algısıdır¹⁸⁹.

Normatif yapı; yasallık ilkesine ve idari eylem ve işlemlerin yasallığına bağlıdır. Bu durum, hukuki güvenlik sağlayabilmektedir. Fakat hukuki güvenliğin sağlanması için normların kanunla öngörülebilmesinin yanında bazı unsurlara da sahip olması şarttır¹⁹⁰. *Sunday Times v. United Kingdom* kararı ile AİHM; hukuk kavramını değerlendirmiştir. Mahkeme kararlarında; vatandaşın davranışını düzenlemesini sağlamada yeterli hassasiyetle formüle edilmemiş bir norm, “hukuk” normu kabul edilmemektedir¹⁹¹.

Kodifikasyon Fuller’in ön gördüğü yasallık ilkesi temelinde; genel, açık, çelişkili

¹⁸⁶ Popelier, “Five Paradoxes on Legal Certainty and the Lawmaker”, p. 50.

¹⁸⁷ Thuronyi, Brooks, Kolozs, a.g.e., pp. 6-16.

¹⁸⁸ Avila, a.g.e., p. 200.

¹⁸⁹ Miller, a.g.m., p. 50, Thuronyi, Brooks, Kolozs, a.g.e., p. 18.

¹⁹⁰ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi bunları; ulaşılabilirlik, öngörülebilirlik, belirlilik ve kesinlik koşulları ile nitelendirmiştir Mahkeme, bu durumu *Sunday Times* davasında açıklamıştır. McGarry, a.g.m., pp. 66-70.

¹⁹¹ McGarry, a.g.m., pp. 66-70.

olmama, uygunluk ve istikrar şartlarını sağlamalıdır¹⁹². Yasaların yapımı açısından normlara maddi ulaşılabilirliğin yanında; normun yürürlüğü ve sürdürülmesi olanağı olmalıdır. Hukuki güvenliğe uygun normlar doğru biçimde yayınlanmalı, yeterince açık olmalı, diğer mevzuata uyumlu olmalı, uygulanacağı zaman açık olmalıdır ve yürütülmesi imkansız olmamalıdır¹⁹³.

Anayasa kuralları, yasallık ilkesi ve tipiklik; vergi hukukunun kodifikasyonunda önemlidir¹⁹⁴. Hukuk sistemleri çerçevesinde vergi hukukunda hukuki normlar; sosyoekonomik, hukuki ve politik sistemin parçasıdır¹⁹⁵. Kıta Avrupası ve common law hukukunda kodifikasyon ve normatif yapının karşılaştırılmasında değerlendirmeler şöyledir:

Kıta Avrupası hukukunda sistematik kodifikasyonda, vergi kanunu diğer kanunlarla ve hukukun diğer branşlarıyla bağlantılıdır. Fransız hukukunda tek vergi kodu anlayışı benimsenmiştir. Kurumlar vergisi ve gelir vergisi aynı kanunda farklı bölümlerde kodifiye edilmiştir. Fransız ve Alman vergi hukuku kodifikasyonunda; gelir vergisinde benzer kavramlar benimsenmiştir. Latin ülkeleri, aynı dil değerinde aynı kavramları kodifikasyonda vurgulamıştır. Bu ülkeler, hukukun kodifikasyonunda Fransız, Alman ve ABD hukukundan etkilenmişlerdir. Geçiş ülkelerinde vergi uyumu, idari pratiğin yetersizliği nedeniyle yeterli değildir. Rusya, vergi hukuku kodifikasyonunda Alman hukukundan etkilenmiştir. AB kuralları da geçiş ülkelerinde önemlidir. Kuzey Avrupa ülkelerinde; Alman vergi hukuku etkisi ve kavramları kodifikasyonda değerlidir. Güney Avrupa ülkelerinde; İtalya ve İspanya farklı tarihselliklerine rağmen, Alman hukukundan etkilenmişlerdir. Japonya, kodifikasyonda vergi hukuku kavramlarında Alman ve ABD hukukundan etkilenmesine rağmen; 1887 yılından beri tarihsel özelliklerini koruyabilmiştir.

Tarihsel bağlamda kodifikasyonda; common law hukukunda; commonwealth ülkeleri genelde İngiliz 1922 gelir vergisi modeli ve bu model ile ilgili mahkeme içtihatlarından etkilenmiştir. Vergi hukukunda İngiltere temel kodifikasyon yapısı

¹⁹² Fuller, *The Morality of Law*, adli eserinde genellik, ilan edilme, geriye yürümezlik, anlaşılabilirlik/açıklık (belirlilik), çelişmezlik, imkânsız istememe, süreklilik kavramlarını değerlendirmiştir.

¹⁹³ Popelier, "Legal Certainty and Principles of Proper Law Making", a.g.m., pp. 325-345.

¹⁹⁴ Avila, a.g.e., p. 500.

¹⁹⁵ Thuronyi, Brooks, Kolozs, a.g.e., p. 25.

commonwealth ülkelerinde değerlidir. Buna rağmen Avustralya ve Kanada 1922 modelinden etkilenmemişken hukukun kavramları, İngiltere ile bağlantılıdır¹⁹⁶.

ABD’de genel common law yargı hukuku ve ekonomi, vergi hukuku kurallarının kodifikasyonunda değerlidir. ABD, İngiliz yargı kurallarından ve kodifikasyonundan etkilenmemiştir. ABD vergi hukukunda; ekonomi, kodifikasyonda en önemli değer kabul edilir. Ülke kodifikasyon yapısını kolaylaştırmayı sağlayan sirküler benzeri vergi kuralları (Advance Tax Ruling kuralları) ile hukuki belirliliği desteklemektedir. Buna rağmen ekonomisini koruma amaçlı kurumlar vergisi kodifikasyon savaşı¹⁹⁷ belirliliği önlemektedir.

ABD ve İngiltere aynı genel hukuk sistemini paylaşır. Buna rağmen gelir vergisi alanında, her ülkenin sisteminde yasama yöntemleri ve farklı özellikler karşılaştırmayı zorlaştırır. Hukuki kavramlarda ABD ve İngiltere kodifikasyonu farklılığına rağmen, ekonomi çıkarlarında ve hukukun ekonomi değerinde¹⁹⁸ ABD, İngiltere’nin common law hukuku ortağıdır. Hukuki güvenlik, common law’da da yargı ve yasama açısından değerlendirilmektedir. İngiltere’de yasaların hazırlanması, yasanın yorumlanması, yasayı basitleştirmek için program, yasaların erişimi; ABD’de içtihat ve mevzuat açısından hukuka erişim, federal program hukukuna ücretsiz erişim, elektronik veri tabanı çalışmaları belirliliği sağlamada değerlidir. Aynı hukuki sistemde bulunmasına rağmen; ABD mevzuatı İngiltere’den daha soyut ve anlaşılması daha zordur¹⁹⁹.

ABD’de vergi hukuku aynasının kompleks ekonomiyi ve toplumu yansıttığı bir gerçektir. Ülkede ekonomi ve toplumun yapısı vergi hukukunu da etkilemiştir. ABD hukuku ile kodifikasyon konusunda genel çalışmalar yapılmasına rağmen²⁰⁰; vergi hukuku, bu hukukun diğer alanlardan otonomluğu ve daha da zor kodifikasyonu,

¹⁹⁶ Thuronyi, Brooks, Kolozs, a.g.e., pp. 25-50.

¹⁹⁷ Yehonatan Givati, “Resolving Legal Uncertainty: The Fulfilled Promise of Advance Tax Rulings”, *29 Va. Tax Rev.* 2009, p.138.

¹⁹⁸ William B. Barker, “Comparative Approach to Income Tax Law In the United Kingdom and the United States”, *A, 46 Cath. U. L. Rev.* 7 (1996), p.75.

¹⁹⁹ Yazarın değerlendirmesinde common law hukukunda ne tam bir hukuki güvenlik sağlanmıştır ne de tam bir hukuki güvenlik eksikliği yoktur: Audrey Guinchard, *Legal Certainty and Predictability at Common Law (Securite Juridique En Common Law)*, 2007. Givati, a.g.m., p. 138-150: Vergi hukukunda görülen değişiklikler, ekonomik madde doktrini gibi genel kaçınma önleyici doktrin güveni, vergi yasasının yorumu, yargı kararları belirsizlik getirmektedir.

²⁰⁰ Miller, a.g.m., p. 5-25: Bazı yazarlar ABD’de vergi hukukunun tüm dünyadaki ülkelerden daha kompleks olduğunu savunmuştur.

mahkeme kararları, önemli belirsizliğe nedendir²⁰¹.

2. Hukuk Normlarının Anlamının Belirliliği

Hukuki bir kuralın yayınlanması ve açıklığı, kuralların tamamının ve diğer kurullarla bağlantısının çelişkisiz olması, uygunluğu ve sağlamlığı; normların anlamlarının belirliliği ile desteklenmelidir. Normların belirliliği, kodifikasyon ve maddi ulaşılabilirliği değerlendirmektir. Normların anlamının belirliliği de entellektüel ulaşılabilirliği sağlamaz. Hukuk normlarının açıklığı ve buna bağlı norm ulaşılabilirliği, hukuk normlarının maddi belirliliğini destekler. Normların kesinliği, istikrarlılığı, dayanıklılığı, sürdürülebilirliği ve tutarlılığı da bu çerçevede kodifikasyon stratejilerini tartışılır kılar. Hukuk normlarının belirliliği yanında hukuk normlarının anlamının belirliliği de; hukuki güvenliği değerlendirir²⁰². Normun maddi belirliliği ve kodifikasyon yapısı ile maddi ulaşılabilirlik; göreceli anlam kabiliyeti ile entellektüel belirliliği korur. Bunun yanında entellektüel belirliliğe, hukuk normlarının anlam ve argümantasyon değerlendirilmeleriyle ulaşılabilir. Maddi belirlilik yanında entellektüel belirlilik, hukuki güvenlik ilkesinin değerlendirilmesinde önemlidir.

Hukuki belirlilikte normun anlamının belirliliği; yorum, argümantasyon ve yüksek mahkemelerin gerekçelendirme stratejileriyle değerlendirilmelidir. Anlam belirliliğinin, semantik değeri yargı denetiminin sınırlarının değerlendirilmesini sağlamıştır. Bu da yorum yöntemleri yanında ölçülülük denetimini de vurgulamıştır²⁰³. Kıta Avrupası ve common law hukukunda yargının rolü, vergi hukukunda yargının argümantasyon ve gerekçelendirme tartışmaları hukuki belirliliğin tartışılmasını sağlayabilmektedir.

Bilginin Ölçüsü

Normun anlamının belirliliği, normatif bilginin ölçüsüyle ve anlam değeri ile ilgilidir. Aşırı bilgi veya eksik bilgi hukuki belirsizliğe nedendir. Fazla bilgi veya az

²⁰¹ Lawrence B. Gibbs, "Change, Complexity and Increasing Uncertainty in the Tax Law: Their Impact on Our Tax System and What We Should Do About It", *4 J. Tax Prac. & Proc.* 21 (2002), pp. 22-50.

²⁰² Riccardo, p. v. Avila, a.g.e., pp. 207-239.

²⁰³ Avila, a.g.e., pp. 207-239.

bilgi insan davranışına hizmet etmemektedir²⁰⁴. Hukuki belirsizliğin belirleyicileri, hukuki dil değerlendirmesidir. Dil bağımlılığı ve hukuki güvenlik; *Herbert Hart*'ın teorisinde açık bir ifade bulmuştur. *Hart*'ın ifadesi ile; herhangi bir dilsel ifadede bir belirsizlik derecesi vardır. Çünkü dil; açık, terimleri yerleşik bir çekirdeğe sahip anlamı olmayan, sınırları daha az sabit ve daha belirsiz olan bir alandır. Hukuk ve dil emirleri arasındaki bağlantıda belirliliğin sağlanması, mevcut hukuki sistemlerin gerçek bir özelliği değil, yerine getirilmesi gereken bir hedeftir. Hukuki güvenliğin yönü belirliliktir. Belirsizlik, hukuki düzenin bir parçasıdır²⁰⁵. Hukuk, kesin belirsiz değildir²⁰⁶. Belirliliğin sağlanması, hukuki efsane de değildir²⁰⁷. Bu nedenle hukuki belirliliği argümantasyon stratejileri ile değerlendirme; belirliliğin sınırlarında ve öngörülebilirliğin sağlanmasında önemli tartışmaları sağlayabilmektedir.

Yirminci yüzyıl hukuk teorisinde dilsel belirsizlik, popüler olan bir metafordur. Hukuk teorisyenleri, hukuki bir sorunun tek bir doğru cevabı olmadığı zaman, hukuki belirsizlikten söz etmektedirler. Kodifikasyon ile bağlantılı bilgi, bilginin ölçüsü ve dil sorunu; hukuk normlarının anlamının açıklığını sağlayan argümantasyon yöntemleriyle değerlendirilebilir. Bilginin ölçüsü ve dil; normun yorumlanmasında semantik dil bilimi ve yorum ilişkisini nitelendirmektedir. Yasaların yapımı kanunilik ilkesi yükümlülüğü kaynağına vurgu yapar. Bu hukuki güvenliği değerlendirmede temeldir; sağlamada yeterli değildir. Bu sebeple kanunun semantik değeri, yargıda yorum ve ölçülülük ilkesi ile dengelenmektedir²⁰⁸.

Hukuki Argümantasyon ve Yorum

Argümantasyon, normatif yapının dışında amaçlanan gerçeklerle; gerekçelendirme, yargı kararının doğruluğu²⁰⁹ ile ilgilidir. Argümantasyon; düzenli ve mantiki iddianın bulunulması faaliyetidir. Bu mantık, kıta Avrupası ve common law

²⁰⁴ Arnauld, a.g.e., p. 690: Zehir yapan dozdur. Ölçü: “dosis facit venenum”.

²⁰⁵ Popelier, “Five Paradoxes on Legal Certainty and the Lawmaker”, p. 50.

²⁰⁶ Stefano Bertea, “Towards a New Paradigm of Legal Certainty”, *Legisprudence*, 2008, pp. 25-40: Kelsen tartışmaları bağlamı: hukuki güvenliği hukuki bir idealdir savı kabul etmektedir. Hukuki güvenlik bir özellik değildir. Mevcut yasal sistemler, merkezileşme veya federatif yapıda kanun oluşturma işlevinin yerleştirilmesi ve esneklik ilkesinin gerçekleştirilmesinin farklı dereceleri hukuki güvenlik ilkesini değerlendirmeyi zorlaştırır.

²⁰⁷ Jerome Frank, *Law and the Modern Mind*, (1930): Frank, hukuk kurallarının varlığını ve faydasını inkar eden son kişi olacaktır.

²⁰⁸ Timothy A. O. Endicott, “Linguistic Indeterminacy”, 16 *Oxford J. Legal Stud.* (1996), p. 668.

²⁰⁹ Raito, *Principle Legal Certainty EC Law*, pp. 232-233, 306.

hukukunda yorum yöntemleri ile sağlanır²¹⁰. Yorum metodlarından ayrı özel hukuki argümantasyon formlarına dayanan hukuki yorum formları da bulunur. Kıyas bunlardan biridir²¹¹.

Vergi hukuku, hukukun diğer alanlarında olduğu gibi belirli durumlarda belirsizdir. Vergi hukukunun belirsizliği; hukuki dilin kesin anlamına ilişkin belirsizliği, belirli (spesif) somut durumlara hukukun uygulanmasına ilişkin belirsizliği, gerçeği saptamada yeterli delil türüne ilişkin belirsizliği ile değerlendirilebilir. Hukuki belirsizlik sorundur. Öngörülemeyen vergi sonuçlarıdır²¹². Vergi hukukunda özel dil kullanımı, özel kurallar ve tanımlamalar, adil vergi kanunlarının ayrıntılı düzenlenmesi zorunluluğuna ilişkin anlayış ve matematik dil kullanımı; hem kıta Avrupası hem de common law hukukunda vergi normlarının diğer normlardan daha belirsiz niteliğe sahip olmasının sebebidir. Bu belirsizlik, her hukuk sisteminin sorunudur. Vergi hukukunda dilin kendi belirsizliği nedeniyle lafzi yorumun eksikliği tüm ülkeler bağlamında kabul edilen bir değerlendirmedir²¹³. Vergilendirme kurallarının büyük bir şekilde detaylandırılması yoluyla hem adalet hem de hukuki belirliliğe ulaşmayı amaçlamış eşzamanlı çabaları, doğası gereği çelişkilidir²¹⁴. Tam teşekküllü argümantasyon temelli hesapta, müzakereci yorum yürütmenin ön belirlenebilirliği ve irrasyonsuzluğu; argümantasyonda hukuki güvenliği ve hukuki belirsizliği vurgular. Argümantasyon temelli yöntemlerle şekillenen hukuki güvenlik, belirli durumlarda esnemezlik ile modellenen hukuki bir düzen ile de çelişebilmektedir²¹⁵. Bu çelişkiler pozitivist, tabi hukuk anlayışı, realizm temelinde farklı yorum yöntemleri ile vurgulanır. Bu yöntemler, hukuk sisteminin kendi yargı anlayışı ile değerlendirilebilir.

Vergi normlarının anlam belirliliği; hukuki argümanların değerlendirilmesini sağlamıştır. Semantik, vergi hukukunda yasallık ve tipiklik ilkelerinin önemini

²¹⁰ Eveline t. Feteris, *Hukuki Argümantasyonun Temelleri: Yargı Kararlarını Gerekçeleştirme Teorileri Üzerine Bir Araştırma*, Çev. Ertuğrul Uzun, Paradigma Yayınları, 2010, p. 1-50: Argümantasyon kıta avrupasında hukuk teorisi; common law hukukunda hukukbilim (jurisprudence) ile değerlendirilmektedir. Argümantasyon, düzenli ve mantiki iddianın bulunulmasıdır. Hukuk teorisi, yargı kararlarının standartlarının incelendiği disiplindir. Buna common law da hukukbilim adı verilmektedir. Hukuk biliminin objesi ve metodlarını, yargıcın yorum metodları, hukuk teorisi konusudur.

²¹¹ Eveline, a.g.e., p. 1-50.

²¹² Givati, a.g.m., p. 138.

²¹³ Miller, a.g.m., pp. 50-70.

²¹⁴ Miller, a.g.m., p. 70.

²¹⁵ Berteau, a.g.m., p. 40.

vurgulamaktadır. Vergi hukukunda hukuki belirliliğin semantik değerlendirilmesinde kontrol ve sınır ölçüsü; kanunilik, meşru amaç ve ölçülülüktür. Normun idare ve yargı tarafından yorumlanmasında dengeyi sağlayan semantik yapının kontrolünde; ölçülülük, vergi hukukundaki yorum sınırlarını değerlendirmeyi sağlamıştır²¹⁶. Bu, hem yasaların hem de idarenin işlemlerinin denetimi bağlamında önemlidir.

(1) Kıta Avrupası ve Common Law Hukukunda Yorum

Argümantasyon temellerine dayanan yorum yöntemleri, kıta Avrupası ve common law²¹⁷ hukukunda farklı değerdedir. Ve her ülkede kendine özgü koşullar ile vurgulanabilmektedir. Argümantasyon ve gerekçelendirme farklı terimlerdir. Gerekçelendirme, kararın doğruluğu; argümantasyon, kararın kabul edilebilirliği anlamındadır. Dolayısıyla argümantasyon, ülkenin hukuki anlayışı ile bağlantılı iken; gerekçelendirme, yargının objektif temelleri ile nitelendirilmektedir. Tüm ülkelerde mahkemeler kendi argümantasyonlarına dayanan karar vermeye eğilimlidir²¹⁸. Bu nedenle common law hukuku ve kıta Avrupası sistemlerinde ülkeler açısından genellendirmeler yapılabilmesine rağmen; her ülke kendine özgü tarihsel, hukuki anlayış ile bu genellemeleri engelleyebilmektedir. Tüm bu değerlendirmeler ve belirsizliğe rağmen; common law hukukunda ve kıta Avrupası hukukunda temel hukuki argümanlar ve bunlara bağlı yorum yöntemleri şöyledir²¹⁹:

Temel hukuki argümanlar:

i. Semantik argümanlar:

Standart genel anlam

Standart teknik (özel) anlam

ii. Sistemik argümanlar:

Normatif kapsam ve uyum argümanları

²¹⁶ Avila, a.g.e., pp. 225-228.

²¹⁷ Cass R. Sunstein, "Interpreting Statutes in the Regulatory State", *103 Harv. L. Rev.* (1989), pp. 405-500: Common law hukukunda metincilik ve kavramsal yaklaşımlar: yapı yaklaşımı, amaç, niyet ve tarih yaklaşımı değerlendirilmiştir.

²¹⁸ Raito, a.g.e., dp.klami, p. 114.

²¹⁹ Raito, a.g.e., p. 308.

Içtihatların bağlayıcılığı

Kıyas

iii. Amaç argümanları:

Normun yasa koyucuya bağlı amacı

Normun kabul edilebilirliği ile ilgili bağımsız amacı

iv. Tarihsel argümanlar:

Kelimenin anlamında yasama niyeti

Kanun yapımı argümanları

Temel argümanlar anlayışı hem common law hem de kıta Avrupası hukuk sistemlerinde değerlendirilebilir. Buna rağmen farklı kavramlar (Metincilik ve bağlam yaklaşımı vb.) common law hukukunda yorumlanmıştır²²⁰. Farklı kavramlar aynı argümanları değerlendirmede kullanılabilir. Bu nedenle; common law ve kıta Avrupası kavram farklılığında hukuki argümanlar ve yorum yöntemleri beraber değerlendirilmiştir.

(a) Semantik Argümanlar: Metincilik/Lafzi Yorum

Semantik argümanlar; kelimenin genel ve teknik ifadesidir²²¹. Normların kelimeleri ve bu kelimeleri değerlendirmede normun semantik anlayışı bağlamında anlaşılmasıdır. Semantik argümanlar ve bu argümanlara dayalı yorum yöntemleri, normun çoğu zaman tek bir makul yorumudur. Bu anlamın en azından meşru anlaşmazlık bölgesini sınırladığı söylenmektedir. Bazı metinbilimciler, terimlerin “düz anlamını” veya sözlük tanımını yorum ile vurgularken; diğerleri, belirli özel anlamlara daha duyarlıdır. Bununla birlikte, bu argüman ve yorum yöntemleri yetersizdir. Kelimelerin anlamları “düz” olsun veya olmasın; genel veya özel olsun ya da olmasın;

²²⁰ Sunstein, a.g.m., p. 405.

²²¹ Raito, a.g.e., p. 308.

hem kültür hem de dile bağlıdır. Bu nedenle hukuki terimler kendini tanımlayamayabilir. Kelimelerin yorumlanmadan önce anlamı değişebilir; farklı anlamlar nitelendirilebilir²²². Arka plan normları, herhangi bir hukuki sistemde ve gerçekten de gramerin kendisinde bulunur. Anlaşılır bir kavram olan “metin”e güvenmek için gereklidirler. Bu nedenle diğer argümanlar ile yorumlanmaya ihtiyaç duyarlar. Bu bağlamda semantik argümanların, metinci yaklaşımın ve lafzi yorumun zorlukları şöyledir:

i. *Belirsizlik*,

ii. *Fazlalık*²²³,

iii. *Yetersizlik*²²⁴,

iv. *Boşluk doldurma ve değişen koşullar*.

Semantik argümanlar, metincilik ve lafzi yorum ile ilgili en bilinen problem, hukuki dilin belirsiz olmasıdır²²⁵. Dil, belirli durumlarda geniş belirli durumlarda dar yorumlanabilmektedir. Norm yapısı yetersiz kalabilir. Ve boşluk doldurma ve kıyas gibi yöntemlerde, sistematik argümanlara başvurulabilmektedir. Değişen koşullar ve yargı kararının toplumda kabul edilebilirliği de amaç argümanlarına ihtiyaç duyabilir. Semantik argümanlara eleştiriler; bu yorumlamanın çoğu durumda veya her durumda öngörülemezlik ve belirsizlik yarattığı sonucudur. Yazılı yasalar genellikle belirsiz ve yoruma ihtiyaç duyan kelimeler ile kodifiye edilir. Yazılı kanunlar doğası gereği soyuttur. Belirsiz bir durum yelpazesine uygulanabilirler. Bu sebeple; kanun yapıcı herşeyi öngörememektedir. Sonuçta; her zaman gri bir bölge vardır²²⁶. Semantik argümanlar yorumda her koşulda yeterli değildir.

Çoğu formalist, semantik argüman biçimlerini tercih eder ve metnin sade anlamına özellikle güvenirlere. Formalizm, metincilikle sınırlı değildir. Formalizm savunucuları da semantik argümanları; yasama niyeti, gelenekler ve hatta politik

²²² Sunstein, a.g.m., p. 450.

²²³ Sunstein, a.g.m.: ABD’de Yüksek Mahkeme devlet kamu konutlarını “Amerika Birleşik Devletleri tarafından uygulanan tüm vergilerden...” muaf tutan bir normu emlak vergisinden muaf yorumlanmaması kararını vermiştir.

²²⁴ Sunstein, pp. 415-455: Norm ve gerçek dili, yetersizdir.

²²⁵ Sunstein, a.g.m., pp. 415-455.5000

²²⁶ Popelier, “Five Paradoxes on Legal Certainty and the Lawmaker”, p. 50.

argümanlarla da değerlendirmektedirler²²⁷. Basit davalar dışında; yargılamanın, çözülememiş anlaşmazlıkların çözümüne yönelik zor bir usul olduğu anlaşılmıştır²²⁸. Formalist ve pozitivistler hukukun üstünlüğünü formel çerçevede değerlendirir ve kuralların lafzi yorumunu tercih ederler. Bununla beraber yasamanın niyetini değerlendirirler. Hukuki güvenlik hukukun yüzeysel seviyesi değildir. Tabii hukukçular hukukun üstünlüğünün maddi yönünü değerlendirir ve vatandaşların haklarının dağıtımını, temel hakları vurgularlar²²⁹. Lafzi yorumun belirliği sağlamadaki değeri ve lafzi yorumun belirliği sağlamadaki yetersizliği tartışmalarına rağmen; lafzi yorum hukuki güvenliği sağlamada her koşulda yeterli değildir. Bu nedenle diğer argümanlara ihtiyaç duyulur. Semantik argümanlar yalnız başına yeterli olmadığında aşağıdaki argümanlarla desteklenmeli ve hukukun üstünlüğünün dengesinde hukuki güvenlik ilkesi değerlendirilmelidir.

(b) Sistematik Argümanlar: Yapı Yaklaşımı/ Sistematik Yorum

Mahkemeler, metincilik ve lafzi argümanlar ile ilgili çeşitli sorunlara, metnin diğer kısımlarına ve yapısına atıfta bulunup cevap vermektedir. Sistematik argümanlar normatif uyumu ve formülasyonu desteklemektedir. Bununla beraber mahkemelerin kararı, uygun içtihat yapısı ve eşitlik temelinde içtihatların bağlayıcılığı da bu argümanı yorumlarken önemlidir. Sistematik argümanlar; normlar, kıyas, genel hukuki kavramlar, doktrin yorumu, genel hukuki ilkelerdir. Anayasalarda normatif yazılı ilkeler ve yazılı olmayan hukukun genel ilkeleri değerlidir. Sistematik argümanlar ile; yorumda yargıcın uygun ilke seçimi yorumun yönünü değerlendirmektedir²³⁰. Bu amaç argümanları ile de bağlantılıdır.

(c) Amaç Argümanları: Yasaya Bağlı Amaç/ Bağımsız Amaç

Sistematik argümanlar ile amaç argümanları, genellikle beraber değerlendirilmektedir. Amaç argümanları; tarihsel amaçlar ve yasamanın niyeti, güncel

²²⁷ Wilson Huhn, “The Stages of Legal Reasoning: Formalism, Analogy, and Realism”, 48 *Vill. L. Rev.*, (2003), pp. 305-310.

²²⁸ Abram Chayes, “The Role of the Judge in Public Law Litigation”, 89 *Harv. L. Rev.*(1976), p. 1281-1285.

²²⁹ Raito, a.g.e., p. 138.

²³⁰ Raito, a.g.e., p. 300- 350.

amaçlar ve değişen koşullardır²³¹. Amaç argümanı yorumu, yasamanın niyeti ve genel amaçları değerlendirmektedir. Amaç yorumu özellikle 1950 yılı ve sonrasında tüm ülkelerin yorum argümanları ile önem kazanmıştır. Amaç yorumunda yasanın amacı argümanı, mahkemelerin yasaları amacına uygun rasyoda değerlendirmesidir. Genel ve bağımsız amaç yorum argümanı; yargı kararlarının kabul edilebilirliğidir. Anayasada haklar konsepti, ahlaki, sosyo ekonomik durumlar ile proto normlar bu argüman ile deęerlendirilebilmektedir²³².

(d) Tarihsel Argümanlar: Tarihsel Yorum

Tarihsel argümanlar, tarihsel yorumu değerlendirmektedir. Bu yasama niyetinin anahtarıdır. Bu argümanlarda; genel amaç ve genel koşullar değil yasanın çıkarılmasındaki neden önemlidir. Tarihsel yorum, dil temelinde yasanın tarihsel amacına uygun ve yasamanın amacına aykırı olmayan yorum yöntemidir. Tarihsel argümanlarda, yasanın yapıldığı dönem, tarihsel belgeler, kanun gerekçeleri yorumda deęerlendirilmektedir²³³.

Bu yorum argümanlarının değerlendirilmesinde; kıta Avrupası ve common law hukukunda çeşitli ülkelerde yüksek mahkemelerin gerekçelendirmeleri şöyle tasnif edilebilir²³⁴:

- i. Tek argümana dayalı gerekçelendirme: Semantik argümanlar (Yasaya sade atıf ile hukuki kuralların değerlendirilmesi)
- ii. Kümülatif argümana dayalı gerekçelendirme: Semantik argümanlar ile sistematik ve amaç argümanlarının değerlendirilmesi ve dengelenmesi.
- iii. Çatışan argümanlara dayalı gerekçelendirme: Argümanlar arasında denge yerine çatışan argümanlar ve argümanların birbirini geçersiz kılması.

²³¹ Sunstein, a.g.m., p. 450.

²³² Raito, pp. 300-350. Sunstein, a.g.m., p. 450.

²³³ Sunstein, a.g.m., p. 455.

²³⁴ Raito; a.g.e., p. 315.

Kıta Avrupası ve common law hukukunda gerekçelendirmede genel değerlendirmeler her zaman doğru olmayabilir. Özellikle Fransa'da güçler ayrılığı ilkesinin vurgulanması ile genel görüşte tek argümantasyon gerekçelendirmelerde önemliyken; günümüzde yasanın niteliği, belirsizliği, güncel yaşama uygunluğu gibi koşulların yeterli olmaması bu gerekçelendirmeyi yetersiz kılmıştır. Almanya, kıta Avrupası hukukunda; yorum yöntemlerinin tartışılmasını sağlamıştır. Common law hukukunda içtihat hukuku önemlidir. ABD'de çatışan argümanlar; politik, ekonomik etkenler hukukun yorumu ve argümantasyonda, yargı kararları ile değerlendirilir²³⁵.

(2) Vergi Hukuku Yorum Değerlendirmesi

Kıta Avrupasında değerlendirilen ve common law hukukunda da geçerli argüman ve terimlerin farklılığına rağmen yorumda kullanılan yöntemler; lafzi (deyimsel, gramatik) yorum, sistematik yorum, tarihsel yorum ve amaçsal (teolojik) yorumdur²³⁶.

Bu yöntemler kanun hükümlerinin anlamlarının uygulanmasına yönelik mantık yürütmeden ibarettir. Birbirlerini tamamlayabilirlerken; vergi hukukunda kullanılan yorum yöntemlerinin her zaman birbirini tamamladığı söylenememektedir. Hukuk teorisinde, hukuki pozitivizm; lafzi, sistematik ve tarihi yorumu benimsemektedir. Tabii hukuk ve sosyolojik hukuk okulu; yorum konusunda daha geniş bir anlayışı ifade etmektedir. Amaç yorumu, bu okulun en değerli yorum yöntemidir. Vergi hukukunda her iki ekolün yöntemleri de kabul edilmektedir. Bu yorum yöntemleri sonucunda çeşitli

²³⁵ Raito, p. 315.

²³⁶ Deyimsel (lafzi) yorum yönteminde yasanın hükmünde yer alan kelimelerin, deyimlerin, ifadelerin dilbilgisi kuralları yönünden cümle yapısı anlamları araştırılır ve bu kavram ve deyimler ait oldukları hukuk dallarındaki anlamlarına göre yorumlanır. Vergi kanunlarının lafzi yorumu Roma çağına kadar dayanmaktadır ve günümüzde bir çok ülke vergi kanunlarında kıyas yolu olmadığı için kanunun deyimsel yorumunu benimsemiştir. Tek bir yorum yöntemiyle kanunun anlamını ortaya çıkarabilmemektedir. Bu nedenle lafzi yorum sistematik yorumla tamamlanmalıdır. Sistematik yorum yönteminde bir yasanın hükmünün anlamı belirlenirken bu hükmün yasanın yapısındaki yeri ve diğer mevzuat hükümleri ile bağlantısı araştırılır. Tarihsel yorum yönteminde bir yasanın hükmü yorumlanırken; yasamanın yasanın yapıldığı andaki iradesi ve amacı, yasaların tasarıları taslakları, gerekçeleri, meclis komisyonlarındaki ve genel kuruldaki görüşmelere yönelik tutanaklar üzerinden araştırılır. Tarihsel yorum özellikle vergi anlaşmaları için önemlidir. Gai yorum vergi yasalarının ekonomik koşullara bağlı, değişen olay ve durumlara uygulanması, yasamanın yasayı çıkarırken neyi amaçladığı veya yasanın değişen sosyo ekonomik koşullar altında kazandığı objektif anlamıdır: Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 23. Saygılıoğlu, *Vergi Hukukunda Yorum*, 1987, s. 86; Timur Demirbaş, *Ceza Hukuku*, 2016, ss. 32-50.

çıkarımlara ulaşılabilir. Bu noktada, yorum yöntemleri ile genişletici ve daraltıcı yorum, yasanın sınırları kapsamında geçerlidir. Daraltıcı yorum; deyimsel (lafzi) yorum iken; genişletici yorum, öze ilişkin ve deyimsel yorumu aşabilen yorumdur. Genişletici yorumda bir olayın belli kuralın kapsamına girip girmediği anlam kazanırken, bu yorumun sınırı kıyas yasağıdır. Lafzi yorum yöntemi haricindeki yöntemler, metin açık olmadığı durumlarda ve vergilerin kanuniliği ilkesinin sınırları içinde geçerlidir²³⁷. Keza yorum hiçbir zaman boşluk doldurma niteliğini almamalı, bu manada geniş olmamalıdır. Kıyas yoluyla vergileme sonucunu doğurmamalıdır. Yorumunun sınırının belirlenmesinde; kuralın lafzı göz önünde bulundurulurken, kuralda yer verilen sözcüklerin olası anlamı yorumun sınırını oluşturur. Böyle yapılmadığı takdirde yorum sınırı aşılır ve kıyas yasağı çiğnenir²³⁸.

(a) Hukuki Argümantasyon Özel Yöntemi: Kıyas

Yorum yöntemlerinin çeşitliği ve bu konuda hukukçular arasında tam bir fikir birliği bulunmaması nedeniyle yorumda kullanılan mantık kuralları değerlendirilmiştir²³⁹. Klasik yorum teorisinde, genelde yorum metotları ve yorumda kullanılan mantık kuralları değerlendirilir: *Kıyas, evleviyet ve aksi ile kanıt*²⁴⁰. Yorumda mantık kurallarından en önemlisi kıyas yöntemidir. Çünkü; kıyas vergi hukukunda yorumun sınırını oluşturur. Medeni hukuk, ticaret hukuku alanlarında kıyas geçerli bir ilke iken; ceza hukuku ile vergi hukukunda kıyasa yer verilmemektedir²⁴¹. Yorum bir kuralın anlamını ortaya koyar ve onu anlaşılabilir hale getirirken yapılır. Yorumda ortada bir hukuk kuralı vardır. Amaç onun anlamını saptayabilmektir. Bazı durumlarda böyle bir kuralın bulunmaması durumunda bu boşluk hukuki düzen ile değerlendirilmektedir. Bu değerlendirmeler en benzer hukuk kuralının bulunması ile tartışılır ve bu da kıyası nitelendirmektedir²⁴². Kıyas, sözlük anlamında iki şeyi birbiri ile ölçmektir. Hukukta da bu anlamıyla kullanılan kıyas; benzetme, örneksime yoluyla

²³⁸ Demirbaş, a.g.e., s. 32.

²³⁹ Saygılıoğlu, a.g.e., s. 34.

²⁴⁰ Kemal Gözler, *Hukukun Genel Teorisine Giriş: Hukuk Normlarının Geçerliliği ve Yorumu Sorunu*, Ankara: US-A Yayıncılık, 1998, s. 166-167.

²⁴¹ Selahattin Tuncer, *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2003, s. 4.

²⁴² Demirbaş, a.g.e., s. 31.

uygulamadır²⁴³. Hukuk biliminde kıyas yasadaki boşlukların doldurulmasının bir metodudur²⁴⁴. Kıyas, “kanunda belirli bir fiili durum (situation de fait) nedeniyle konulmuş bulunan kuralın, o duruma benzeyen fakat hakkında hüküm bulunmayan bir duruma da uygulanmasıdır”²⁴⁵. Kıta Avrupası hukukunda anayasa mahkemeleri, bu konuda hukuki güvenlik ve kıyası değerlendirirken yasallığı vurgulamıştır. Avrupa hukukunun yüksek mahkemeleri, şekli vergi hukukunda kıyası uygulayabilmektedir. Fakat; maddi vergi hukukunda geniş amaç yorumlarından kaçınırlar. Kıta Avrupası hukuku, yasalar ile bağlı yorumu tercih ederken; common law hukuku, genel hukukta kıyası ve geniş amaç argümanlarını benimseyebilmektedir. Bu genellemeler; kıta Avrupası ve common law hukuku genellemeleri ile ilgilidir. Vergi hukukunda; farklı veya aynı hukuktaki ülkelerde, bu genellemeler değerlendirilmelidir.

(b) Ölçülülük İlkesi

Ölçülülük ilkesi demokrasi ve hukuk devleti anlayışı ile değerlendirilen bir ilkedir. Norm somutlaştırması sağlayabilmektedir²⁴⁶. Ölçülülük ilkesi, devlet gücünün oranlılığındaki önemli bir araçtır²⁴⁷. Geleneksel ölçülülük ilkesi; *elverişlilik*, *zorunluluk*, *oranlılıktan* oluşan üç alt testten oluşmaktadır. *Elverişlilik*, araç ve sonuç arasındaki ilişki çerçevesinde amacı gerçekleştirmeye uygun bir önlem seçilmesini ifade etmektedir. *Zorunluluk* testiyle, seçilen tedbirin amaçlara ulaşmada zorunlu olup olmadığı ve tedbir için konulan normun en az kısıtlayıcı olanının seçilmesi ihtiyacı değerlendirilmektedir²⁴⁸. Alman Federal İdare Mahkemesi’ne göre; zorunluluk, toplum yararı için en uygun aracın seçilmesidir²⁴⁹. *Oranlılık testi*, alınan önlem veya aracın uygun ve zorunlu olmasına rağmen birey üzerinde aşırı yük ve külfete yol açıp

²⁴³ Saygılıoğlu, a.g.e., s. 35.

²⁴⁴ Hakan Birsenoğlu, “Vergi Hukukunda Kıyas Yoluyla Hukuk Güvenliği mi?”, *AÜEHFD*, C. VII, S. 3-4, (2003), s. 158.

²⁴⁵ Gözler, a.g.e., s. 167.

²⁴⁶ Christian Rumph, “Ölçülülük İlkesi ve Anayasa Yargısındaki İşlevi ve Niteliği”, *Anayasa Yargısı Dergisi*, (1993), ss. 25-48.

²⁴⁷ Alice Ristroph, “Proportionality as a Principle of Limited Government”, *Duke Law Journal*, V. 55, N. 2, 2005, pp. 263-266.

²⁴⁸ Tor-Inge Harbo, “The Function of the Proportionality Principle in EU Law”, *European Law Journal*, V. 16, N. 2, (March, 2010), pp. 165-166.

²⁴⁹ P. Mahendra Singh, *German Administrative Law in Common Law Perspective*, Springer Science, Business Media. 2001, pp. 91-90.

açmadığını araştırır. Oranlılık, sınırlamanın sınırları içinde en önemli olan testlerden birisidir. Oranlılık ilkesi araç ile amaç arasında mantiki ilişkiyi test etmektedir²⁵⁰ Alman Federal İdare Mahkemesi kararları ile oranlılık ilkesi, sonuç ve araç arasındaki dengedir²⁵¹. Vergi hukukunda vergi kanunlarının belirli ilkeler çerçevesinde yasallığı, hukuki temele sahip olması en önemli prensiptir²⁵². Vergilendirme yetkisini sınırlayıcı; “yasallık, eşitlik, mali güç, adalet, geriye yürümezlik, genellik” gibi anayasanın ve ulus üstü hukukun ilkeleri ile ölçülülük ilkesi eşgüdümlü değerlendirilmelidir²⁵³.

Ölçülülük ilkesi uluslar arası hukukun genel bir ilkesidir. Common law hukukunda; ABD Anayasasında cezaların ölçülü olması noktasında değerlendirilmiştir²⁵⁴. İlke, adil denge ilkesi ile tartışılmıştır. Kıta Avrupası ile common law hukukunun farklılıkları anayasallık kavramsallığı ile kurallar ve standartlar arasındaki ayrılıklara da neden olmuştur. ABD hukukunda adil denge ilkesi ile kıta Avrupası hukukunda ölçülülük ilkesi, önemli yönleriyle birbirine benzemektedir. Buna rağmen; ölçülülük ilkesi doktrinsel değeri kapsamında kıta Avrupası hukuku orjininde kurulmuştur. Adil denge ilkesi, doktrin statüsünde her zaman şiddetli eleştirilere konu olmuştur. İlke, ABD anayasa hukuku açısından da tartışmalı bir kavramdır. Adil denge ve ölçülülük ilkesi, fonksiyonel anlamda benzer işlevleri gerçekleştirmektedir. Adil denge ilkesi özel hukuk alanında ve daha sonra kamu hukukunda ilkeselleşen bir kavram iken; ölçülülük ilkesi idare hukukunda bir ilkedir ve özel hukukla sadece yüzeysel ilgilidir. Ölçülülük ilkesi; doktriner bir testtir ve mantiki uzantıda birbirlerini tamamlayıcı üç alt kavrama sahiptir. Adil denge ilkesi de doktrinsel manada ölçülülük ilkesinden belirsiz, genel ve eksik değerdedir²⁵⁵.

Vergisel hususların en çok ilintili olduğu mülkiyet hakkı bağlamında AİHS “ekli 1 No’lu protokol” kapsamında Mülkiyetin Korunması başlıklı 1. maddeye göre: “*Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Bir kimse; kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası*

²⁵⁰ Harbo, a.g.m., p. 165-166.

²⁵¹ Eric Engle, “The History Of The General Principle Of Proportionality: An Overview”, *10 Dartmouth Law Journal*, 2012, pp. 1-11.

²⁵² Frans Vanistendael, “Legal Framework for Taxation”, *Tax Law Design and Drafting*, V. 1, Ed. Victor Thuronyi, (1996), pp. 16-19.

²⁵³ Vanistendael, a.g.m., pp.19-30.

²⁵⁴ Engle, a.g.m., p. 7.

²⁵⁵ Moshe Cohen, Iddo Porat, “American Balancing And German Proportionality: The Historical Origins”, *International Journal Constitutional Law*, 8 (2), 2010, pp. 263-286.

hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir. Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygunluğunu düzenlemek veya vergilerin ya da katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamada ihtiyaç gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka hanel getirmez²⁵⁶.” 1995 yılından itibaren mülkiyetin korunması ile ilgili vergi davaları AİHM ile denetlenir. Davalarda AİHM kararları, meşru amaçlar çerçevesinde yasalar ile vergilendirme alanında ulusal mercilerin geniş takdir yetkisinin bulunduğunu yönündedir. Bu nedenle sözleşmenin ilgili maddesi vergilendirme olgusunu açık bir istisnadan çok meşru bir sınırlama ile değerlendirmiştir. Buna rağmen; mülkiyet hakkı kapsamında vergilendirme işlemini tamamen denetim dışı tutmamıştır²⁵⁷. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi İHAS’ın Mülkiyetin Korunması başlıklı ek 1 No’lu protokole ekli 1. maddesi ile devletler mülkiyet hakkının menfaate uygunluğunu sağlayıp; vergilerin ya da katkıların veya para cezalarının ödenmesi amaçlı düzenlemeler yapabileceklerdir. Yani mülkiyet hakkını daraltabileceklerdir. AİHM, aleyhine başvuru yapılan devlet tarafından mülkiyet hakkına müdahaleyi denetlemektedir. Mahkeme, müdahalenin haklı olup olmadığı (meşruluk), hukuk normunun önceden uygulanmasından doğabilecek sonuçların önceden tahmin edilebilir ve öngörülebilir olmasını (yasallık: öngörülebilir ve ulaşılabilir), ölçülülük bulunup bulunmadığını değerlendirmektedir. Bu kapsamda denetim normu; meşruluk, yasallık ve ölçülülük testleri üzerine kuruludur²⁵⁸.

3. Kıta Avrupası ve Common Law Hukuku Karşılaştırmalı Ülke Değerlendirmeleri

Kıta Avrupası ve common law hukuki sistemlerinde ülkeler genellendirilmektedir. Buna rağmen hukuki argümanlar ve yorumda her ülke farklı özellikleri ile değerlendirilmelidir. Bu nedenle temel genellemeler ve vergi hukukunda özel genellemeler tartışılmıştır.

²⁵⁶ İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerin Korunmasına İlişkin Sözleşme’ye Ek Protokol No.1.

²⁵⁷ Gülsen Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, İstanbul: XII Levha Yayıncılık, Güncellenmiş 2. b., 2008, p. 240.

²⁵⁸ Şeref Gözübüyük, Feyyaz Gölçüklü, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İnceleme ve Yargılama Yöntemi*, Ankara: Turhan Kitabevi, 2011, p. 423; Gamze Gümüşkaya, *Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi ne Kişisel Başvuru*, İstanbul: XII Levha Yayıncılık, 2010, p.137.

Kıta Avrupası ve Common Law Hukuku ile Yüksek Mahkemelerin Yorum Değerlendirmeleri

ABD Yüksek Mahkemesi (ABD Supreme Court), yargı denetiminde; lafzi yorum ve kelimenin teknik anlamı önemlidir. Mahkeme, gerçek kelimenin adalet ilkesi ile yorumlanmasını savunur. ABD Yüksek Mahkemesi yargıçları, toplum mühendisi ünvanı ile anılmayı red etmiş de olsalar; bu şekilde davranırlar²⁵⁹. ABD’de yorum; içtihadı dayalıdır. Yorumda metne bağı argümanların önemi, bundan sonra gelmektedir. ABD’de içtihatlar kadar; yasamanın niyeti ve kamu politikaları mahkeme kararları ile yorumlanır²⁶⁰.

İngiltere ve Yeni Zelanda anayasa kurallarının kontrolünde (İngiltere de yazılı değildir) tutarlı denetim sağlamayı amaçlar. İngiltere’de yasamanın önemi, mahkeme kararlarını etkiler. 1900 yılları hukuki düşüncesi ile İngiltere, ABD’den daha farklı hukuki anlayışı benimsemiştir. 1900’lerde özellikle İngiliz mahkemeleri tarafından benimsenen literalizm ve formalizm felsefi düşünceleri ile İngiltere, yargı hukuku ve common law hukuku genellemelerinden ayrılmıştır. ABD’de kamu politikaları ve buna bağı amaç yorumu, yargı hukukunu değerli kılmıştır²⁶¹.

Kanada hukuki sistemi; İngiliz ve Fransız hukukundan etkilendiği gibi; ABD hukukundan da etkilenmiştir²⁶². İngiltere’de yorumda originalizm ile hukuki metin yorumunda lafzi argümanlar benimsenirken; Kanada mahkemeleri kararlarında ekonomi, teknoloji ve devletin rolüne dayanan yaşayan ağaç yorum metaforu ve hakların korunması argümanlarını değerlendirmiştir²⁶³. Avustralya’nın İngiliz koloni geçmişi; ABD anayasasından etkilenmesi; hukuki sisteminde yüksek mahkeme kararlarını da değerli kılmıştır²⁶⁴. Yorumda Avustralya Yüksek Mahkemesi genellikle yasallık ilkesine saygı ile İngiltere mahkemeleri felsefi anlayışını benimsemiştir²⁶⁵.

²⁵⁹ Walter F. Murphy, Joseph Tanenhaus, *Comparative Constitutional Law, Cases and Commentaries*, New York: St. Martin’s Press, 1999, pp. 3-15.

²⁶⁰ Mark Tushnet, “The United States Eclecticism in the Service of Pragmatism, Interpreting Constitutions”, *A Comparative Study*, ed: Jeffrey Goldsworthy, Oxford University Press, 2006, p. 50.

²⁶¹ Murphy, Tanenhaus, *Comparative Constitutional Law*, p. 3-15; pp. 67-80.

²⁶² Murphy, Tanenhaus, pp. 50-66.

²⁶³ Peter W. Hogg, Canada: “From Privy Council to Supreme Court, Interpreting Constitutions”, *Comparative Study*, ed. Jeffrey Goldsworthy, Oxford University Press, 1999, pp. 55-106.

²⁶⁴ Murphy, Tanenhaus, pp. 67-70.

²⁶⁵ Jeffrey Goldsworthy, “Australia: Devotion to Legalism”, *Interpreting Constitutions, Comparative*

Alman hukuki sisteminde; legalizm modeli, genel ve tarihsel amaçlar, felsefik ve ahlaki temeller yorumda beraber değerlendirilmektedir. Ülkede içtihatların bağlayıcılığı ilkesi söz konusu değildir. Buna rağmen, içtihatlar common law hukukunda olduğu gibi değerlidir. Alman Federal Anayasa Mahkemesi yorumda; yasama ve idareye yol gösteren, ilkelerle bağlantılı yorum anlayışı ile negatif yasalar yapıcıdır. Ölçülülük ilkesi, yorumda dengeleyici hukuki argümanlar, Almanya’da yorum argümanlarını vurgulamıştır²⁶⁶.

Fransız hukukunda; genel görüş hakim normu farklı değerlerde ve alternatif okumasına karşıdır. Prosedür kuralları ve hakların korunmasında yargı önemlidir. Güçler ayrılığı ilkesinin önemi nedeniyle yargı hukuku, yasamanın hukukunu zedelemelidir görüşü, mahkeme kararlarını tartışırken değerlidir²⁶⁷.

Günümüzde kıta Avrupası ve common law hukuki sistem özelliklerinde, yorum argümanları ve yüksek mahkemelerin denetimi ile hakimlerin felsefik görüşünde, genellemeler yapılması zordur. Buna rağmen karşılaştırmalar değerlendirilebilir. Sistemik argümanlar, Alman mahkemeleri yorumundaki değeri ile ABD mahkemeleri argümanlarından daha kıymetli kabul edilmektedir. Anayasa hukukunda legalizm; formalizm, originalizm ve pozitivism ile değerlendirilir. Almanya ve Avustralya mahkemeleri kararlarında legalist felsefe eğilimi normatif değerdedir. Common law hukuki sistemini benimseyen Avustralya’da değerli kılınan legalizm ve legalist felsefe görüşü; Kanada’da, Avustralya’daki gibi etkili değildir. Kanada’da haklar ve hakların korunmasında geniş yorum görüşü mahkeme kararları ile benimsenmiştir. Kanada mahkemeleri kararları ile temel haklar; ABD mahkemelerinden daha geniş yorumlanabilmektedir. Çeşitli yazarlar; ABD’de yargı aktivizminin değil; belirli durumlarda formalizmin de geçerli olduğunu savunmuştur. ABD’nin yargıç hukuku ile ilgili eleştirileri, anayasanın temel özgürlükler ve haklar “maddi due process bill of right” konsepti ile değerlendirmişlerdir. Yargı hukuku kadar statü hukukunun da; ABD mahkemeleri ile değerli kabul edildiğini düşünmektedirler. İngiltere’de yasamanın amacı ve yasama hukuku; yorumda mahkeme kararları ile benimsenmiştir. ABD’de;

Study, ed: Jeffrey Goldsworthy, Oxford University Press, 2006, pp. 106-150.

²⁶⁶ Donald P. Kommers, “Germany Balancing Rights and Duties, Interpreting Constitutions”, Comparative Study, ed: Jeffrey Goldsworthy, Oxford University Press, 2006, p. 200.

²⁶⁷ Raito, a.g.e., p. 308-315.

kamu politikaları ve ekonomi yorumda önemlidir. Yasamanın amacı; İngiltere ve ABD mahkemelerinde; Kanada mahkemelerinden daha önemlidir. Avustralya'da yargıçlar, literalizm ve formalizm eğilimlidir. Avustralya'da hakimler tarafından; günümüzde amaç yorum yöntemleri ile mahkemeler yorum yapabilmektedir. Buna rağmen mahkeme kararları ile pozitivizm halen yorumun temel argümanıdır²⁶⁸.

Yüksek mahkemeler; Avrupa modeli ve ABD modeli ayırımında farklılaşmıştır. Common law hukuk sistemi ülkeleri ve bazı kıta Avrupası ülkelerinde ABD modeli ile anayasallık denetimi merkezi bir anayasa mahkemesi ile yapılmazken (Kanada, Avustralya, İsveç, Arjantin, Brezilya, Hindistan, İrlanda, Japonya); merkezi modelde (Avrupa modeli, Austrian, Kelsenian, European modeli) tek bir mahkeme; özel anayasa mahkemesi (Almanya, İtalya, İspanya, Fransa, Avusturya)²⁶⁹ yetkilidir. ABD Yüksek Mahkemesi, tüm mahkemelerin yüksek mahkemesidir ve ülkede ayrı bir özel anayasa mahkemesi kurulmamıştır. Bu sistemi Kanada, Avustralya, İrlanda ve Japonya bazı farklılıklarla benimsemiştir. Avrupa modelinde; birden fazla yüksek mahkeme ve tek bir anayasa mahkemesi; yüksek mahkemeler denetimini ifade etmektedir²⁷⁰. Bu sebeple common law hukuku ülkelerinde anayasa mahkemesi ve yüksek mahkeme ayrımı yapılmadan; kıta Avrupası hukuku ülkelerinde anayasa mahkemesi ve yüksek mahkeme (İdari, Vergi alanı) ayrımı ile; yüksek mahkemelerin yorum yöntemleri ve argümanları değerlendirilmektedir.

Vergi Hukukunda Yüksek Mahkemeler ve Yorum Değerlendirmeleri

Vergi hukukunda ülkelerin yargı stilleri özellikle anayasallık denetiminde; hukuki boşluklarda, anti vergiden kaçınma kurallarının yorumunda, idari işlemlerin denetiminde; kıta Avrupası ve common law hukuku farklılıkları ile değerlendirilmelidir. Lafzi yorum ve destekçisi tarihsel yorum, hem kıta Avrupası hem de common law hukukunda yargı değerlendirmesinde önemli yorum yöntemleridir. Kıta Avrupasında ve common law hukukunda vergi normlarının yorumunda; yasama raporları, hazırlık

²⁶⁸ Goldsworthy, a.g.m., p. 250-255.

²⁶⁹ Thronyi, Brooks, Kolozs, a.g.e., pp. 45-50.

²⁷⁰ Murphy, Tanenhaus, a.g.e., p. 15.

çalışmaları, gerekçeler vb. tarihsel argümanlar; yasanın yorumunda önemlidir. Common law hukukunda, vergi hukuku diğer alanlardan izole ve otonomdur. ABD’de vergi hukuku, ekonomi ve vergi politikalarına bağlıdır. Kıta Avrupasında vergi hukuku; özel hukuk ve hukukun diğer alanları ile ilgilidir. Sistematik yorum bu nedenle; kıta Avrupası hukukunda daha önemli değerdedir²⁷¹.

Tarihsel genellemede vergi yasalarının yorumunda kıta Avrupası ülkelerinin tercihi, lafzi yorum ve semantik argümanlardır²⁷². Buna rağmen son eğilim daha amaç yorum ve argümanlarını vurgular. Genel yorum değerlendirmesine rağmen; kıta Avrupası ülkelerinde; özellikle anti vergiden kaçınma kurallarının yorumu ve hukukun kötüye kullanılması durumları sebebiyle yüksek mahkemeler aşırı lafzi yorumu tercih etmemektedir. Almanya, İsviçre, Lüksemburg, Hollanda, Avusturya; bu ülkelerdendir²⁷³. Kıta Avrupası hukukunda İskandinav hukuki sistemini benimseyen Danimarka, Norveç, Finlandiya’da mahkemeler vergi yasalarını yorumlarken; ABD yorum argümanlarını (ekonomik gerçeklik, ekonomik madde doktrini ve ekonomik gerçeklik hukuki işleminden önemlidir argümanları) benimseyebilmektedir. Germanik ülkeleri²⁷⁴ ve İskandinav ülkeleri; kıta Avrupası hukuku ülkeleridir. Buna rağmen; vergiden kaçınmayı önlemede ABD mahkemeleri gibi geniş yorumu benimseyebilmektedirler.

Alman Federal Vergi Mahkemesi, mükellef aleyhinde bazı geniş yorumları kabul edebilmektedir. Genel görüş yorumun olasılıklı yasanın dil anlayışını geçmemesi

²⁷¹ Kıta Avrupası hukukunda genel yorum yöntemleri lafzi, sistematik, amaçsal, tarihsel yorum yöntemleridir. Vergi hukuku; kıyas yasağı ve yasallığı vurgulamaktadırlar. Kıta Avrupası hukukunda özellikle Fransa’da idare yorumu önemlidir. Almanya ve Fransa’da idarenin prosedural hatalarını değerlendirmede yüksek mahkeme kararları diğer ülkelerden daha önemlidir: Thronyi, Brooks, Kolozs, a.g.e., pp. 50-80.

²⁷² Yasallık ilkesi değeri ve kıta Avrupası yargı kültürü nedeniyle genel görüş; yargı hukuku uygular, hukuk yaratamazdır. Kıta Avrupası geleneği ile lafzi yorum değerlidir: Thronyi, Brooks, Kolozs, pp. 50-80.

²⁷³ Her ülke değerinde aynı genellemeler yapılamamıştır; buna rağmen amaç argümanları kıta Avrupası hukukunda değerlidir. Arjantin’de aşırı lafzi yorum amaç yorumu ile değişmiştir ve vergi prosedural hukuku yol göstericidir. Latin ülkelerinde; vergi hukukunun genel kuralları ve özel hukukun şekil kuralları ile normların sıkı kodifiyesi benimsenmiştir İspanya’da vergi yasasında yorum ile ilgili genel hükümler vardır ve bu kelime ve öz, tarihsel ve güncel gerçeklikler ile yorumu değerlendirmede medeni kanuna atıf yapmıştır: Thronyi, Brooks, Kolozs, pp. 50-80.

²⁷⁴ Alman hukukunda ekonomik yorum (economic interpretation, wirtschaftliche betrachtungsweise) kodifiye edilmiş (steueranpassungsetz); buna rağmen 1977’de yenilenen vergi yasasında yer almamıştır. Mahkemeler yorumda yasanın amacı, kelimeler, hukuki sistem ve değeri ile yorum argümanlarını tartışmıştır. Yargıcın lafzi yorumundan ayrılıp ekonomik yorumu değerlendirmedeki rolü; Alman Vergi Mahkemesi kararları ile değerlendirilebilir. Thronyi, Brooks, Kolozs, pp.80-150.

iken; bu görüŖe rağmen anti vergiden kaçınma kurallarında Alman mahkemesi kıta Avrupası geleneğine aykırı, ABD yargı hukukunu andıran kararları vurgulamıŖtır. Yorumun meŖruluđunda yasanın olası anlamının kapsamı halen tartıŖılır. Germanik ülkelerde yasanın yorumunda yalnız ekonomik anlayıŖ geçerli değildir. Mahkemeler pr hukuki değerlendirmeler de yapabilmektedir. Bu ülkelerde mahkeme kararlarının belirsizliği, özellikle Alman Vergi Mahkemesi kararlarında hukuki veya ekonomik argümanların hangisini değerlendirildiği; tartıŖmalı ve ngrlemezdir²⁷⁵.

İngiltere ve commonwealth ülkeleri mahkemelerinin çoğu vergi hukukunda lafzi yorumu tercih etmektedir. Buna rağmen vergiden kaçınmayı yorumlarken, amaç argümanları tercih edilebilmektedir. İngiltere’de parlamento önemlidir ve yargının uygun rolünde güçler ayrılığı vurgulanır. Ülkede yargı yasama değerdir. Yargı, yasamanın eksikliklerini düzeltmekle sorumlu değerdir. Buna rağmen; 1980’lerde vergiden kaçınmayı önlemede kanunların eksiklikleri tartıŖılmıŖtır. İngiltere mahkemeleri lafzi yorum yetersizliğinde; yasamanın niyetine ve tarihsel argümanlara dayalı amaç yorumunu tercih etmiŖtir. Lafzi yorum yetersizliği nedeniyle amaç argümanları, diğer commonwealth ülkelerinde de deđerlendirilmiŖtir. Avustralya ve Yeni zelanda hukuki sistemde anti vergiden kaçınma kurallarının kodifikasyonunu ve kıta Avrupası kavramlarını deđerlendirmiŖtir²⁷⁶. Genel hukukta amaç yorumu adaptasyonuna rađmen²⁷⁷, vergi hukukunda Kanada Yüksek Mahkemesi (Kanada Supreme Court) aŖırı lafzi yorumları nedeniyle eleŖtirilmektedir.

(1) Common Law Hukuku

Common law hukuku; ABD, İngiltere, Avusturalya ve Kanada Yüksek Mahkemelerinde benimsenen yorum argümanları ile deđerlendirilmiŖtir.

(a) ABD ve İngiltere Yüksek Mahkemelerinde Vergi Hukuku Yorum Farklılığı

ABD Yüksek Mahkemesi, ülkede tüm mahkemelerin yüksek mahkemesidir²⁷⁸. ABD’de yorum argümanlarında ve yöntemlerinde; genel ve teknik anlam, metinsel yapı, metin ve uygulama değerleri; yorumda anayasanın normlarını değerlendirmeyi

²⁷⁵ Thronyi, Brooks, Kolozs, pp. 50-80.

²⁷⁶ pp. 55-150.

²⁷⁷ Hogg, a.g.m., pp. 55-106.

²⁷⁸ Murphy, Tanenhaus, *Comparative Constitutional Law*, a.g.e., pp. 3-15.

sağlayan argümanlardır. ABD Yüksek Mahkeme yorumunda metin, içtihatlardan sonra gelmektedir. Çünkü metin içtihatla yorumlanmıştır ve içtihatların bağlayıcılığı geçerlidir. Buna rağmen mahkeme geçmişteki durumu yanlış değerlendirdiğinde içtihatlar değiştirilebilir. ABD yorum hiyerarşisinde içtihatların yanında kamu politikaları, diğer tüm ülkelerden daha önemlidir²⁷⁹. Anayasal denetiminde rasyonel temel, eşitliklidir. ABD Yüksek Mahkemesi, bu temele rağmen; vergiye ilişkin kararlarda eşitlik ilkesinin anayasalarla ilgili olmadığını, meşru devlet egemenliği ile ilgili olduğunu vurgularken; bu değerlendirmeleriyle vergi hukukunda eşitlik ilkesini denetlemekten genellikle kaçınır. Bunun sebebi; ekonomi, yasama ve kamu politikaları bağlantısıdır²⁸⁰. ABD’de yasama niyeti, anti vergiden kaçınma kurallarının yorumunda genel yaklaşımdır. Mahkeme kararları ile ekonomik gerçeklik, hukuki işlemde daha önemlidir. Vergiden kaçınma kurallarının yorumunda mahkeme öngörülemez geniş hukuk yaratımı yönünde kararlar vermekteyken; anayasa normlarının mükellef lehine değerlendirilmesinde bu yorum anlayışından kaçınır. Mahkeme eşitlik, geriye yürümezlik gibi ilkeleri dar yorumlar. ABD mahkemelerinin ekonomik madde (substantive) doktrini açık değildir ve ne zaman uygulanacağı belirsizdir²⁸¹. Ekonomik madde doktrini gibi genel vergiden kaçınma önleyici doktrinler, vergi yasasının yorumlanmasında önemli bir belirsizliktir. Genel anti vergiden kaçınma doktrinleri ile vergi planlarının kötüye kullanılıp kullanılmadığı değerlendirilmektedir. Bu belirsizliğe ve öngörülemezliğe nedendir. ABD vergi hukukunda değişiklikler, vergi belirsizliği kaynağıdır²⁸².

ABD ve İngiltere aynı genel hukuk sistemini paylaşır. Buna rağmen; bu ülkelerdeki hukuki metodoloji, ülkeleri karşılaştırmayı zorlaştırır²⁸³. İngiliz hukukunda

²⁷⁹ Tushnet, “The United States Eclecticism in the service of Pragmatism”, a.g.m., pp. 22-35.

²⁸⁰ Thronyi, Brooks, Kolozs, pp. 68-80.

²⁸¹ ABD, anti vergiden kaçınma kurallarının yorumunda aktivist yargı hukukunu tercih etmektedir. (economic substance). ABD’nin ekonomik madde doktrini açık değildir; yargı yorumu tartışmalıdır ve doktrinin ne zamanlarda uygulanacağı belirsizdir. Ticari ve ekonomik amaçlar, ekonomik gerçeklik ve ekonomik madde doktrini öngörülemez ve tartışmalıdır.

²⁸² ABD vergi hukukunda yasalardaki değişiklikler de vergi belirsizliği kaynağıdır. 1954 ve 2001 yılları arasında, 500’den fazla kamu kanunu ile vergi yasasında değişiklik yapılmıştır. Yehonatan; a.g.m., p. 138-150; Miller, a.g.m., p. 5.

²⁸³ Konrad Zweigert, Hein Kotz, Introduction to Comparative Law, (Tony Weir, tr., Oxford Univ. Press 2d ed. 1987). Comparative Tax Systems: Europe, Canada, and Japan, (Joseph A. Pechman ed., 1987); William B. Barker, “Comparative Approach to Income Tax Law In the United Kingdom and the United States”, A, 46 Cath. U. L. Rev. (1996), p. 8:

tarihsel açıdan içtihatların açıklığı ve hukuki güvenlik normatif gücü ile tartışılır²⁸⁴. İngiltere’de hukuki güvenlik sağlanmasında kurallar; kişiye anlamı, kelimeleri belirli olmayan bir vergi yükümlüğüne sebep vergi normlarının uygulanmaması ve içtihatların bağlayıcılığı ilkesidir²⁸⁵. İngiltere mahkemeleri, ABD mahkemeleri kararlarının aksine geleneksel common law yargı hukuk yaratımına (judge made law) isteksizdir. Vergiden kaçınma durumlarında, mükellefin en az vergi ödeyebileceği planlamayı yapması kabul edilmektedir (İlke kararı: taxpayer arrange their affairs so as to pay the least tax allowed by law). Vergiden kaçınma işlemleri, vergi sisteminin yapısındaki hataların sebebidir. Ve mükellef bundan yararlanabilmektedir. Lafzi yorum savunması ve Duke of Westminster kararı²⁸⁶ ile İngiliz mahkemeleri vergiden kaçınmayı mükellef lehinde değerlendirmiştir. Ramsay kararı ile mahkemeler bu görüşü değiştirmiştir. Mahkeme kararları ile hukuki pozisyonun ekonomik gerçeklerle de değerlendirilmesi ve vergi yasalarının yorumunda yasaları lafzi yorumlamanın yasanın amacı ile çelişebildiği düşünülmüş ve mali hükümsüzlük kavramları ile lafzi yorum red edilmiştir²⁸⁷. İngiltere mahkemeleri ile genel anti vergiden kaçınma kuralının uygulanması sonucunda; anti vergiden kaçınma kurallarının kodifikasyonu ile ilgili hukuki düzenlemeler yapılmıştır.

ABD mahkeme kararları ile anti vergiden kaçınma kurallarının yorumunda yargı doktrinleri, amaç argümanlarını vurgular. Mahkeme kaçınmayı önlemede geniş amaç argümanları ile hukuk yaratırken; bu kararlar mükellef aleyhine veya lehine belirsizdir. Diğer common law ülkeleri de yasalarında genel anti kaçınma hükümlerine adapte olmuştur. Avustralya, Kanada, Hong Kong, İrlanda, Malezya, Yeni Zelanda, Singapur bu ülkelerdendir²⁸⁸.

Genel anti vergiden kaçınma kuralları her ülkede mükellef aleyhine ve veya lehine belirsiz değerdedir. Bu doktrinler ve kuralların uygulanmasında mahkemelerin yaklaşımı belirsizdir. ABD’nin ekonomik madde doktrini; ABD Yüksek Mahkemesi, Vergi Mahkemesi ve temyiz mahkemeleri tarafından uygulanmasına rağmen; bazen

²⁸⁴ “Certainty of English Law”, 1 Jurist Q.J. Juris. & Legis: The Life of Napoleon Buonaparte, Emperor of the French. By the Author of Waverley, Edinburgh, 1827; p. 405.

²⁸⁵ Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, *Procedural Rules in Tax Law in the Context of European Union and Domestic Law*, Kluwer Law International, Britain, 2010, p. 666.

²⁸⁶ Tax planning devise by duke.

²⁸⁷ WT Ramsay Ltd v Inland Revenue Commissioners (Ramsay): G. T. Pagone, “Tax Uncertainty”, Melb. U. L. Rev. (2009). p. 905.

²⁸⁸ Thronyi, Brooks, Kolozs, pp. 50-80; pp. 80-150.

madde doktrini yargı yararları ile benimsenmeyebilir. ABD Vergi Mahkemesi, ekonomik madde doktrini uygulamasını engelleyen kararlar da vermektedir. ABD Gelir İdaresi, kurumsal vergi barınağı alanında çalıştığı her davayı ekonomik madde doktrini ile kendi lehine alabilmektedir. Ekonomik madde doktrini (economic substance argument) değerlendirilmeyen davalarda mahkeme, Vergi İdaresi aleyhine kararları ile eleştirilmiştir. Bazı davalarda Vergi Mahkemesi ekonomik madde doktrinini değerlendirirken²⁸⁹; bazılarında değerlendirmemiş²⁹⁰ ve bu sebeple kurumlar vergisi alanında içtihat hukukunun belirsizliği ve öngörülemezliği ABD doktrininde tartışılmıştır. Bazı “yargı aktivistleri”, yargılamanın, anti kaçınma yargı doktrinlerini uygulamasının uygunluğunu vurgulamıştır. Diğer lafzi yorum ve düz-dil savunucuları, yorumun sade anlamına güvenmiş ve lafzi yorumu savunmuştur.

(b) Kanada ve Avustralya Yüksek Mahkemeleri ve Yorum Değerlendirmeleri

Kanada Yüksek Mahkemesi yorum argümanlarında; anayasa, anayasa tarihi, içtihat, akademi, anayasal haklar ve karşılaştırmalar önemlidir. Yorumda, yazılı olmayan anayasa ilkeleri değerlendirilmektedir. Ülkede amaç yorumu, yaşayan ağaç metaforuna dayalı yorumdur. Bu yorum Kanada mahkeme denetiminde dominanttır. Yaşayan ağaç yorumu; hukuki ve ekonomik değişimler, teknoloji, devletin rolü ile ilgilidir. Kanada; 1997 yorum yasası ile yazılı olmayan anayasa ilkelerini, anayasa yorumunda yargıcın bağımsızlığını vurgularken savunmuştur. ABD ve Avustralya’da yargı bağımsızlığında bu tarz kurallar normatif değerlidir. Bu ilkeler ve yargı yorumunda değerlendirilmeleri; Kanada’da da kabul edilmiştir²⁹¹.

Kanada’da vergi normlarının eşitlik ilkesi denetimi, “Charter of Right” ayrımcılık yasağı ile değerlendirilmektedir²⁹². Kanada Yüksek Mahkemesi, amaç yorumu adaptasyonuna rağmen; anti kaçınma kuralları yorumunda lafzi yorumu tercih

²⁸⁹ Lawrence B. Gibbs, “Change, Complexity and Increasing Uncertainty in the Tax Law: Their Impact on Our Tax System and What We Should Do about It”, 4 J. *Tax Prac. & Proc.* 21 (2002); Vergi mahkemesi IRS’nin ekonomik madde doktrinini değerlendirmiştir (economic substance doctrine): Florida Industries Investment Corp., American Electric Power, CM Holdings, Inc., DC Del., Saba Partnership, Winn-Dixie Stores, Inc., Investerings Partnership, ACA Partnership. p. 22-50.

²⁹⁰ Vergi mahkemesi ekonomik madde doktrinini değerlendirmekten kaçınmıştır (economic substance doctrine): Compaq ComputerCorp., United Parcel Service of America, Inc.; IES Industries, Boca Investerings Partnership, Duke Energy, IRS ekonomik madde doktrini pozisyonunda kaybettiği bazı davaları kazanmıştır.

²⁹¹ Murphy, Tanenhaus, a.g.e., pp. 50-66; Hogg, a.g.m., p. 70-80.

²⁹² Thronyi, Brooks, Kolozs, a.g.e., p. 75.

etmektedir. Hukuki etkileri değerlendirip; ekonomik etkileri göz ardı etmektedir. Kanada, genel anti kaçınma kurallarını kodiye etmesine rağmen, dar yorumlanır. Mahkeme, aşırı lafzi yorumu nedeniyle vergi alanında eleştirilmektedir. Mahkeme vergiden kaçınmanın hukuki etkilerini değerlendirmektedir²⁹³. Ekonomik etkiler ve amaç argümanları, yorumda sınırlı kalmıştır. Vergi hukukunda sıkı lafzi yorum benimsenmiş; mahkemeler düz anlam yaklaşımını benimseme eğilimi ile eleştirilmiştir. Kanada’da vergi mevzuatının yorumlanmasında sıkı lafzi yorumun yasanın amacı ile dengelenmesi tartışılmaktadır. Kanada’da mahkemeleri yorumları ile anti kaçınma kurallarının hukuki değerlendirilmesi; genellikle mükellef lehinedir²⁹⁴.

Avusturalya Yüksek Mahkeme yorum ve argümanlarında; kelime, yasamanın niyeti çerçevesinde amaç yorumları, normatif yapı, ilkeler, içtihatlar, politikalar, kavramların değeri ve karşılaştırmalı hukuk argümanlardır. ABD’nin amaç yorumları ve hakimin hukuk yaratması görüşü yerine; Avustralya’da İngiltere’nin etkisi, mahkeme denetiminde değerlidir. Ülkede, literalizm ve formalizm; yorum denetiminde önemlidir²⁹⁵. Avustralya vergi hukukunda anti kaçınma kurallarının yorumundaki lafzi argümanlar eksik kalmıştır. Bu yasanın amacına bağlı amaç yorumunu tartışılır kılmıştır²⁹⁶.

(2) Kıta Avrupası Hukuku: Alman Yüksek Mahkeme Kararları ve Kıta Avrupası Hukuki Yorumundan Farklılığı

Alman Federal Anayasa Mahkemesi denetiminde; anayasa, yazılı olmayan anayasa ilkeleri, ölçülülük denetimi, tarih, içtihatlar, karşılaştırmalı hukuk değerlendirilir. Yorum; gramatik, tarihsel, sistematik, amaç yorumlarıdır. Anayasa (basic law:grundgezets) terminolojisi, haklar ve ödevlerin dengelenmesinde ölçülülük ilkesi; Alman mahkemeleri kararları ve yorumlarıyla nitelendirilmektedir²⁹⁷. Alman

²⁹³ Kerry Harnish, “Interpreting the Income Tax Act: Purpose v. Plain Meaning and the Effect of Uncertainty in the Tax Law”, 35 *Alta. L. Rev.* (1996): pp. 690-692: Vergi mevzuatının yorumlanması için bir amaç yaklaşımının benimsenmesi, dengenin sağlanması tartışılmıştır.

²⁹⁴ Harnish; a.g.m., p. 690.

²⁹⁵ Goldsworthy, a.g.m., p. 115; 110-135.

²⁹⁶ Thronyi, Brooks, Kolozs, p. 50-150.

²⁹⁷ Kommers, a.g.m., p.180-200.

mahkemeleri yorum yöntemleri; kamu hukukunda ölçülülük ilkesi ile dengelenmektedir. Alman Federal Anayasa Mahkemesi içtihatları; genel ilkeler, due process law, eşitlik, mülkiyet hakkı temelinde vergi hukukunu yorumlar. Mahkeme; anayasadaki yazılı ve yazılı olmayan ilkeleri vurgulayıp değerlendirmektedir. Alman Federal Anayasa Mahkemesi, vergi hukukunda eşitlik, ödeme gücü, geriye yürümezlik gibi ilkeler ile anayasa normlarının denetiminde koruyucudur²⁹⁸. Bu nedenle anayasallık denetiminde vergi hukukunda Alman Federal Anayasa Mahkemesi kararları; idare, yasama ve yargı kararlarında belirliliği sağlamıştır.

Kıta Avrupası hukukunda Almanya ve Fransa'da vergi hukukunda idari işlemlerin prosedür hataları; Alman Mahkemesi ve Fransız Danıştay'ı tarafından önemle değerlendirilmektedir. Almanya'da anti vergiden kaçınma kuralları yorumu ile geçmişte ekonomik doktrinler, vergiden kaçınmada kodiye edilmiştir. Mahkemeler, ekonomik yorumu değerlendirmiştir. Bu yaklaşım kanundan kaldırılmıştır. Buna rağmen ekonomik yorum 1983 yılında da mahkemelerin yorumları ile korunmuştur. Bu yorum ve mahkeme kararları, mükellef aleyhinde değerlendirilmiştir. Günümüzde genel görüş yasanın amacının aşılmasıdır. Buna rağmen yorumun meşruluğunda yasanın olası anlamının kapsamını değerlendirmede Alman Federal Vergi Mahkemesi kararlarının, ekonomik anlayış ve pür hukuki değerlendirme dengesi tartışılmıştır. Mahkemelerin yasamanın niyeti kapsamında geniş hukuk yaratımı ve geniş amaç yorumu, ABD'de uzun zamandır kabul edilmiştir. Bu yorumun genişliği evrensel kıta Avrupası hukukunda kabul edilmemektedir. Buna rağmen İskandinav ve Germanik ülkeleri anti kaçınma kuralları ile hukuk yaratımına başvurulabilmiştir. Bu mahkeme kararları, kıta Avrupası mahkeme kararlarından ayrılmıştır²⁹⁹.

Fransız hukuku, güçler ayrılığı ve lafzi yorum argümanları ile kıta Avrupası hukuki geleneğini vurgular. Kıta Avrupası hukukunda Fransa'da hukukun kötüye kullanılması doktrini kodifiye edilmiştir. Yeni düzenlemeler idarenin değerlendirmesi ve ispat yükü sorumluluğunu anlamlandırılmıştır. Danıştay kararlarında hukukun kötüye kullanılmasına ilişkin doktrinleri vergi anlaşmalarında değerlendirmektedir. Vergi

²⁹⁸ Thronyi, Brooks, Kolozs, p. 58, 70-80.

²⁹⁹ Lerke Osterloh, *Tax law and Private Law*, International Tax Law: edited by Andrea Amatucci, Netherlands: Kluwer Law, 2006, p. 81: Almanya'da vergi hukukunda ekonomi açısı pozitivism, legal realizme karşı değerlendirilmiştir. Thronyi, Brooks, Kolozs, p. 150-180.

idaresinin prosedür hataları da yargıda denetlenmektedir. Denetim, idarenin eylem ve işlemlerinde mükellefi korur. Common law hukukunda Kanada mahkemeleri, hukuk yaratımında kendini yetkili görmemekten; kıta Avrupası hukukunda Fransa dışındaki bazı mahkemeler (nordik ve germanik) vergiden kaçınmayı geniş hukuk yaratımı ile değerlendirmektedir. Diğer bazı Kıta Avrupası ülkeleri de vergi hukukunda; özel hukukun hukukun kötüye kullanılması kurallarını (concept of *fraus legis*) kodifiye etmiştir. Ülke Hollanda'da özel madde ile kodifiye edilmeden yorumlanmıştır. Avusturya, İsveç, Belçika, İtalya, Brezilya, Macaristan, Rusya, Finlandiya, İspanya, Meksiko, Çin, Portekiz'de anti kaçınma kuralları kodifiye edilmiştir³⁰⁰.

B. GÜVENİLİRLİK İLKESİ

Hukuki güvenliğin diğer yönü güvenilirliktir. Güvenilirlik (*verlasslichkeit*); hukukun istikrarı ve etkinliği, hakkın doğru ve etkili kurallar ile yargı yolunda kullanımı, yasaların kalıcılığı ve garantileri ile ilgilidir. Geriye yürümezlik ilkesine, zamanaşımı kurallarına ve kazanılmış haklara saygılı normlar hukukun güven dayanıklılığını ifade etmektedir³⁰¹. Hukuki normların ulaşılabilirliği, doğru biçimde yayınlanmaları ve anlam argümanlarının açık olması belirliği sağlarken; güvenilirliğin sağlanması da meşru beklentilere saygı çerçevesinde değerlendirilmektedir³⁰².

Belirliğin anlaşılabilir dil talebi, meşru beklentileri korumadığında hukuki güvenliğin yönleri tamamlanamamıştır. Meşru beklentiler ilkesi, mevzuatın geriye dönük olmaması, kazanılmış haklar prensibi, usul ve zaman sınırlarının gerekliliği; hukuk literatüründe çeşitli hukuki güvenlik alanları değerinde sınıflandırılmıştır³⁰³.

Güvenilirlik ilkesi, istikrar ile ilişkilidir. Hukuki güvenliğin yönü güvenilirlik ilkesi, dayanıklı ve istikrarlı kanun yapısı ihtiyacı sebebiyle belirlilik ve öngörülebilirlik ile ilişkilidir. Meşru beklentilerin korunması ve geçmiş hukuki eylemlerin güvenliği, güvenilirlik ilkesini ifade etmektedir. Geriye yürürlü yasalar, idari işlemler ve yargı kararları güvenilirlik ilkesi ile değerlendirilmektedir. Normların geriye yürümezliği

³⁰⁰ Thronyi, Brooks, Kolozs, a.g.e., pp. 150-180.

³⁰¹ Arnauld, a.g.e., pp. 270-387

³⁰² Popelier, "Legal Certainty and Principles of Proper Law Making", a.g.m., p. 321.

³⁰³ Juha Raitio, "Legal Certainty, Non-Retroactivity and Periods of Limitation in EU Law", 2 *Legisprudence* (2008), pp. 1-23

ilkesi, kazanılmış haklara ve tamamlanmış eylemlere saygı duyulması, istikrarla ilişkilidir. Bu ilişkide meşru beklentiler ve kazanılmış hakların korunması güvenilirliği sağlayabilmektedir³⁰⁴.

Hukukun, dün sağladığı etkileri; hukukun, bugün de garanti ile koruması, güvenilirliği vurgular. Yarının etkileri çerçevesinde bugünün kontrolünün yapılması da hukuki güvenliğin diğer yönü; öngörülebilirliği, sağlar. Yani yatırımını yapan ve teşviklerden yararlanan kişi; yarın da teşviğin hukuk tarafından garantilendiğini düşünüp; bugün otonom ve özgür bir şekilde yatırımlarını yapabildiğinde öngörülebilirlik sağlanabilecektir. Yatırımını yaparken faydalandığı teşviklerdeki değişikliğin geriye dönük etkisi ve olumsuzluğu, güveni korumayı vurgular. Belirlilik hukukun niteliğidir. Güvenilirlik zamanda eylem problemi ile ilgili iken öngörülebilirlik hukuk geçiş problemi ile ilgilidir³⁰⁵. İstikrar ve bu kelimenin kendisi, hukuki güvenlik bağlamında belirsizdir. İstikrar hem öznel hem de objektif anlama sahiptir. Hem belirliliği; hem güvenilirliği; hem de öngörülebilirliği değerlendirmektir. Bu nedenle istikrarın güvenilirlik atfı (reliabilty verlasslichkeit, confiabilidad) geçmiş ile ilgilidir. İstikrarın öngörülebilirlik değeri de gelecek ile ilgilidir (permanence dauerhaftigkeit, permanencia)³⁰⁶. Güvenilirlik ve öngörülebilirlik bağlantısında; güvenilirlik, öngörülebilirliğin geçmiş odaklı projeksiyonu; öngörülebilirlik de güvenliliğin gelecek odaklı projeksiyonudur. Güvenilirlik; geçmiş veya geçmişten günümüze geçişi; öngörülebilirlik, geleceği ya da bugünden yarına geçişi anlatır. Ex post-ex ante ilişkide:

i. Güvenilirlik (verlasslichkeit: mit blick in die vergangenheit, perspectiva retrospectiva): Kişi hafızası ve hukukun verdiği söz ile ilgilidir.

ii. Öngörülebilirlik (berechenbarkeit: mit blick in die zukunft, perspectiva prospectiva): Kişilerin unutmadığı hukuki durumları ve bu bağlantıdaki planları, hukuk normlarının geleceğe geçişteki adaptasyonları ile ilgilidir. Güvenilirlik; değişimden korunmayı, öznel kaçınmayı, objektif istikrarı vurgular. Öngörülebilirlik; yavaş ve dengeli değişim ile bağlantılıdır³⁰⁷.

³⁰⁴ Avila, a.g.e., pp. 50-100.

³⁰⁵ François Ost, *Le Temps du Droit*, 1999: dp.8: Avila, a.g.e., pp. 50-80.

³⁰⁶ Avila, a.g.e., p. 244.

³⁰⁷ Katharina Sobota; *Das Prinzip Rechtsstaat*, Tübingen, Siebeck, 1997, p. 507; Ost. *Le Temps du Droit*, 1999: Avila, a.g.e., pp. 37-50.

Zamanaşımı, tamamlanmış eylemler, kazanılmış haklar, kesin hüküm, meşru beklentilerin, kazanılmış hakların korunması ve geriye yürümezlik ilkesi; güvenilirlik ilkesini değerlendirmektedir. Güvenilirlik, zaman bağlamında hukuka güveni ve geçmişte kazanılmış hakların ve meşru güvenlerinin sonradan yapılan düzenleme ile zedelenmemesini ifade etmektedir. Bu bağlamda tamamlanmış hukuki eylemler, kazanılmış haklar, geriye yürümezlik, meşru beklentiler birbiriyle bağlantılı ve zamanda eylem sorunu ile ilgilidir³⁰⁸. Geçmişte hukuk tarafından tanınan ve korunan durumların; bugün hukukun dayanıklılık ve istikrarı ile korunması³⁰⁹ meşru beklentileri korur; hukuki güvenliği sağlar³¹⁰.

1. Geriye Yürümezlik İlkesi

Geriye yürümezlik ilkesi, geçmişte öngörülebilirliği değerlendirmekte tartışılmaktayken son çalışmalarda güvenilirliğin yönü değeri ile tartışılmıştır. Geçmiş geriye yürümezlik çalışmaları, bugünden yarını tartışmaktayken; son çalışmalar, bugünden güne ilişkin korumayı değerlendirmektedir³¹¹. Hukuki güvenlik, hukuk yoluyla güvenliğin (through law) ön koşuludur. Güvenilirliği, geriye yürümezlik ilkesi ile değerlendirme; dün geri dönülemez ve geçmiş hukuki durumu korumadır. Güvenilirlik; bugünkü normun korunmasını ve normun geriye yürümezliğini, hukukun dün garantilediği özgürlüğü bugün korumasını, yani hukukun istikrarını

³⁰⁸ Hukuki güvenlik ve geriye yürümezlik ilkesi, meşru beklenti ilkesi ile bağlantılıdır. Geriye yürümezlik; Avrupa Topluluğu hukukunda sadece olağanüstü durumlarda ve objektif amaçlar ve bunların meşru güvenliği çığnememesi durumunda geçerlidir. Kazanılmış haklar ve geriye yürümezlik de bağlantılıdır. Geriye yürüme kazanılmış hakkı da etkilemektedir. İyi düzenlenmiş hukuki normlar, meşru beklentiler, geriye yürümezlik ve kazanılmış haklar hukuki güvenliğin alt ilkeleridir ve bu Avrupa birliği hukukunda kabul edilmiştir. Raito, a.g.e.: p. 129, 89; dp. 18: Barling, Davies Straforf, Arnall, Craig de Maenpaa, Steiner Totth, Schwarze; hukuki güvenlik ve meşru beklenti bağlantısını AB hukukunda değerlendirmiştir. Hukuki güvenlik meşru beklentiler ilkesi ADD Töpfer 1978 ECR, Salumi ECR 1981; kararları ile değerlendirilmiştir. Kazanılmış haklar Klomp 1969 ECR , Belbouab 1978 ECR; Geriye yürümezlik ilkesi Racke 1979, Salumi 1981 1987 kararları ile tartışılmıştır. dp. 18

³⁰⁹ Hukukun üstünlüğü ve hukuki güvenlik bağlantılıdır ama ayrı anlamdadırlar. Hukuki güvenlik geriye yürümezlik ve meşru beklentileri değerlendirilmektedir ve bu ilkeleri saygı odağındadır. Raito, a.g.e., p. 80.

³¹⁰ Johanna Hey, *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*, 2002; Heinz Jürgen Pezzer, *Vertrauensschutz im Steuerrecht*, 2004; Dennis Weber and Thidaporn Sirithaporn, “Legal Certainty, Legitimate Expectations, Legislative Drafting, Harmonization and Legal Enforcement in EU Tax Law” Walz, W. Rainer, *Rechtssicherheit und Rizikozuweisung bei Steuerrechtsan derungen Verbotene Rückwirkung gebotene Übergangsregelung richterliche ertragsanpassung*, 1988, çalışmaları vergi hukukunu, geriye yürümezlik ve meşru beklentiler ilkesi ile değerlendirmektedir.

³¹¹ Arnould, a.g.e., p. 392, p. 37.

değerlendirmektir. Bugün onaylanan geriye yürüme yarını ele almanın sebebi ile de öngörülebilirliği etkilemektedir³¹².

a. Karşılaştırmalı Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi

Karşılaştırmalı vergi hukuku; geriye yürümezlik ilkesi ile ilgili mahkeme kararları ile vurgulanmıştır.

(1) Normatif İlişki ve Anayasa Mahkemesi Kararları

Geriye yürümezlik ilkesi ve ilkenin korunması özellikle vergi hukukunda hukuki güvenliği değerli kılmıştır³¹³. Geriye yürümezlik ve hukuki güvenlik ilişkisi; karşılaştırmalı hukukta, ilke ve normatif ilişkide değerlendirilebilir. Anayasalarda vergilemeye ilişkin yazılı normlar; genelde kanunilik, eşitlik, adalet gibi ilkelerdir. Genellikle vergi hukukunda bu ilkeler gibi özel geriye yürümezlik ilkesi yok iken; mahkemeler geriye yürümezliği kararları ile vurgular. Bu sebeple mahkemeler geriye yürümezlik ve hukuki güvenlik ilkesi ile normatif ilişki sağlanmıştır. Avrupa hukukunda ilke (legal certainty/legal security/ the principle of security in law tax law) mahkeme kararlarında geriye yürümezliği değerlendirmede tartışılmıştır. Örneğin; Belçika'da geriye yürürlü mevzuata ilişkin yasaklama anayasa ile değil yasayla düzenlenmiştir. Mahkemeler geriye yürürlü vergi mevzuatını, hukuki güvenlik ilkesine karşı değerlendirmektedir. Dolayısıyla Belçika Anayasası geriye yürürlü vergi mevzuatını doğrudan engellememesine rağmen; mahkemeler geriye yürürlü vergi mevzuatını hukuki güvenlik ilkesine aykırı kabul etmektedirler³¹⁴. İspanya Anayasasında³¹⁵ genel geriye yürümezlik (vergilendirmede değil) ilkesi düzenlenmektedir. Geriye yürürlü vergi mevzuatına ilişkin engel yoktur. Mahkemeler, geriye yürürlü vergi mevzuatını hukuki güvenlik ilkesi ile tartışır. Almanya Anayasası, geriye yürürlü vergi mevzuatını engellememesine rağmen mahkemeler hukuki güvenlik

³¹² Avila, a.g.e., p. 350-400.

³¹³ Hans Gribnau, "Equality, Legal Certainty and Tax Legislation in the Netherlands-Fundamental Legal Principles as Checks on Legislative Power: A Case Study", *Utrecht Law Review* 9.2 (2013), pp. 55-70.

³¹⁴ Centre for Taxation and Public Governance (2006), *Constitutional Effects On The Tax System*, Netherlands.

³¹⁵ Spain (rule of law): 9/3.

ilkesi ve geriye yürürlü vergi mevzuatını değerlendirmektedir. Almanya Anayasa Mahkemesi bu değerlendirmede; gerçek ve gerçek olmayan geriye yürüme ayrımını vurgulamıştır.

AİHM, ceza hukukunda geriye yürümezlik ilkesine tam koruma sağlarken vergi hukukunda bu durum farklıdır. Mahkeme, meşru amaçlar ve ölçülülük denetimine uygun geriye dönük mevzuatı sözleşmeye aykırı değerlendirmemektedir³¹⁶. AAD'nın hukuki güvenlik ile ilgili tarihsel içtihadı, bir yasama eyleminin geriye dönük olmamasıdır³¹⁷. Geriye yürümede ceza hukuku ile kişilerin hakları korunurken; diğer alanlarda koruma değerlendirmeleri tartışmalıdır. AAD; yasalarda ve idari işlemlerde kişilerin haklarına ilişkin koruma sağlayan geriye yürüme, fiyatlandırma ve tarım politikalarına ilişkin geriye yürüyen mevzuatı, devam eden ve tamamlanmamış hukuki ilişkileri etkileyen geriye yürüme ve tahmin edilebilen geriye yürüme; sözleşmeye aykırı değerlendirmemektedir. Mahkeme değerlendirmelerinde kamu çıkarı, teknik doğruluklar bağlamında kamu faydası daha ağır yorumlanır. Yasallık ve hukuki güvenlik farklı argümanlardır. Yasallık hukuk dışı eylemleri temel prosedür eksiği nedeniyle geçersiz kılar, ama hukuki güvenlik geriye yürüme açısından ve kazanılmış haklar bağlamı ile farklı yasallık açısından farklı noktadadır. Bu dengede geriye yürümezlik, yasallık, kazanılmış haklar; mahkeme kararları ile değerlendirilmektedir³¹⁸.

(2) Kıta Avrupası ve Common Law Hukuku Ülke Örnekleri

Vergi dönemi ve vergiyi doğuran olay (vergilendirilebilir olay) geriye yürümezlik ilkesi değerlendirilirken; savunulan kriterlerdir. Vergi dönemi örneği ile; 15 Kasım 2018 yılında yürürlüğe konulan yasanın 1 Ocak 2018 tarihi itibari ile başlaması ifade edilirken; vergiyi doğuran olay ve vergilendirilebilir olay kriteri; gelir elde etme, harcama gibi durumları vergi yasasının yürürlüğe konulduğu tarih ile değerlendirmektedir. Kıta Avrupası ve common law hukuku ülkeleri farklı kriterleri

³¹⁶ Philip Baker, 1998 tartışması: Thronyi, Brooks, Kolozs, a.g.e. pp. 50-80.

³¹⁷ David Dreyfuss, Geoffrey Gilbert, "The European Economic Community, Common Market", Ed. Kenneth Robert, Modern Legal Systems Cyclopedia, Volume 3, Hein CO. Law Publisher Buffalo, New York. 1990, pp. 70- 100.

³¹⁸ Raito, a.g.e., p. 190-195.

geriye yürümezliği değerlendirirken tartışmaktadır. Örneğin; Kanada ve İngiltere mahkemeleri geriye yürüme hakkını tartışırken; vergi dönemi kriterini vurgular³¹⁹.

Hukuki güvenlik, yasallık, adalet, demokratik devlet, eşitlik, ödeme gücü, hukukun üstünlüğü, mülkiyet hakkı vergi hukuku normlarının denetimi değerlendirilirken tartışılan ilkelere aittir. Yunanistan, İsveç, Portekiz geriye yürümezlik kuralını yazılı normatif değer ile korumuştur. Özel hukukun genel kuralları ile de geriye yürümezlik ilkesi değerlendirilmektedir. Belçika ve Lüksemburg medeni yasanın genel kuralları ile geriye yürümezliği tartışır. Ülkeler anayasalar, genel hukukun ilkeleri, uluslararası anlaşmalar ile geriye yürümeyi korumayı amaçlar.

Avusturya Anayasa Mahkemesi, geriye yürüme hakkını eşitlik ilkesi ile yorumlamaktadır. Mahkeme geriye yürümede yasadaki normların meşru beklentileri koruyamadığı durumları hukuki güvenlik ilkesi ile tartışır. Bu tartışmalar ile yasanın açıklığı ve vergi yükünün nedeni, oranlılığı kriterleri; meşru beklentiyi değerlendirir. Geriye yürümezliği korumadaki kriterler her davada ayrı değeri ile yorumlanır³²⁰. Belçika Mahkemesi, her geriye yürümlü yasanın hukuki güvenliği zedelediği yorumunu benimsemektedir. Geriye yürüme, kamu hizmeti ve kamu yararının kaçınılmazlığı kriterleri ile meşrulaştırılabilmektedir. Belçika Medeni Yasası vergi yasaları ile de ilgilidir. Bu yasanın ilgili maddesi ile geriye yürümezlik ilkesi yorumlanır. 2005 yılı itibari ile mahkeme AİHS mülkiyet hakkı normu ile geriye yürüme hakkını değerlendirirken; mülkiyet hakkı yönünden kamu yararı kriteri ile geriye yürüme meşrulaştırılmıştır³²¹.

Finlandiya Mahkemesi, anayasa hükümleri ile geriye yürümezliği formüle etmektedir ve genel geriye yürümezlik yasağını kabul etmektedir. Hukuki güvenliği zedelediği savı ile parlamentonun yasayı teklif tarihi kriteri ile geriye yürüme hakkını meşrulaştırılabilmektedir. Bu durumun, meşru beklentiyi zedelediği kabul edilmektedir. Bu kararlar eleştirilmiştir. Eleştiriler ile vergi mükellefi güveni ve kamu yararının değerlendirmede uzlaşması sağlanması, mükellef zararının ölçülülük denetimi

³¹⁹ Hans Gribnau, *Retroactivity Tax Legislation*, EATLP International Tax Law, Ed. Hans Gribnau, Melvin Pauwels, 2013, pp. 1-50.

³²⁰ Tina Ehrke Rab, "Austria", *Retroactivity Tax Legislation*, EATLP International Tax Law, V. 9, Ed. Hans Gribnau, Melvin Pauwels, 2013, pp. 170-177.

³²¹ Bruno Peeters, Ethel Puncher, "Belgium", *Retroactivity Tax Legislation*, EATLP International Tax Law, V. 9, Ed. Hans Gribnau, Melvin Pauwels, 2013, pp. 177-190.

vurgulanmıştır³²². İtalya Mahkemesi, geriye yürümeyi değerlendirirken; ödeme gücü ilkesi ile tartışmıştır. Bu kararlar ile meşru beklentiler ilkesi de değerlendirilmektedir. Kollektif kamu yararı, vergi kaçakçılığını önleme, vergi hukukunun kötüye kullanılması, hazine ihtiyacı, ekstra ekonomik durumlar ile geriye yürüme meşrulaştırılabilmektedir³²³.

Hollanda Mahkemesi, hukuki güvenlik ile geriye yürümeyi yorumlamıştır. Geriye yürürlü vergi normunun yürürlüğünden haberdar olunmasını ve yasanın teklif tarihleri ile geriye yürüme değerlendirilir³²⁴. Fransa, vergiyi doğuran olay kriteri ile gelir ve kurumlar vergisi normlarının geriye yürümezliğini korur. Geriye yürümezlik ilkesi ex ante koruması 1789 Beyannamesi ile sağlanır. Geriye yürümezliği vurgulayan mahkeme kararları hukuki güvenlik ve meşru beklentiyi vurgular³²⁵. İspanya Mahkemesi, kamu yararı kriteri ile geriye yürümezliği değerlendirirken; kamu yararı hariç durumları geriye yürümeyi meşrulaştırırken kabul etmemektedir³²⁶. İtalya ve İspanya Mahkemeleri, haksız geriye yürüme ve yasama takdiri dengesi ile geriye yürümezliği değerlendirmektedir. Almanya Mahkemesi hukuk devleti ve hukuki güvenlik ilkesi ile geriye yürümezliği değerlendirmekteyken; kamu yararı ve bazı durumlar harici mahkeme kararları genelde koruyucudur. Ülkede kamu yararı ve geriye yürümezlik esnekliği eleştirilmektedir. Tüm ülkelerde kamu yararı, öngörülemez mahkeme kararları eleştirilmektedir.

ABD Yüksek Mahkeme kararları iki doktrin değerlendirirken; uygulamada birini vurgular: *United States v. Carlton* 1994. Bu doktrin ile yasamanın meşru amacı ve güçler ayrılığı denetlenir. ABD, geriye yürürlü kanunların geçersizleştirilme savlarını genellikle kabul etmemektedir³²⁷. ABD hukuki güvenlik yerine; meşru yasama amaçları

³²² Jukka Mahonen, "Finland", *Retroactivity Tax Legislation*, EATLP International Tax Law, V:9, Ed. Hans Gribnau, Melvin Pauwels, 2013, pp. 223-229.

³²³ Fabrizio Amatucci, "Italy", *Retroactivity Tax Legislation*, EATLP International Tax Law, V:9, Ed. Hans Gribnau, Melvin Pauwels, 2013, pp. 309-316.

³²⁴ Hans Gribnau, Melvin Pauwel, "Netherlands", *Retroactivity Tax Legislation*, EATLP International Tax Law, V:9, Ed. Hans Gribnau, Melvin Pauwels, 2013, pp. 321-337

³²⁵ Emmanuel Chanel, "France", *Retroactivity Tax Legislation*, EATLP International Tax Law, V:9, Ed. Hans Gribnau, Melvin Pauwels, 2013, pp. 229-237.

³²⁶ Pedro Herrera, Ana Macho, "Spain", *Retroactivity Tax Legislation*, EATLP International Tax Law, V:9, Ed. Hans Gribnau, Melvin Pauwels, 2013, pp. 350-355.

³²⁷ Charlotte Crane, "USA", *Retroactivity Tax Legislation*, EATLP International Tax Law, V:9, Ed. Hans Gribnau, Melvin Pauwels, 2013, p. 400.

gibi değerlendirmeler ile geriye yürürlü normları anayasaya genellikle aykırı değerlendirmemektedir.

Tüm lkeler, kamu yararı kriteri ile geriye yürümeyi meşrulaştırabilmektedir. Hukuki güvenlik; özgürlük ve mülkiyet hakkı ile değerlendirilmelidir. İngiltere; güçler ayrılığını, yasa ve yargı değerleri ile vurgular. İngiltere’de parlamento ve güçler ayrılığı değeri; ABD’de ekonomi kriteri ile geriye yürüme meşrulaştırılır³²⁸. Avusturalya, vergilendirme dönemi kriteri, yasaların değerleri ve eşıtlik ile geriye yürümeyi tartışır.³²⁹ Kanada mahkemeleri kararları ile, yorum yasası ve Bill of Right (Haklar Bildirgesi) normları değerlidir. Bill of Right ilkeleri ile diğer haklara nazaran mülkiyet hakkı tam korunaklı değildir. Bill of Right geriye dönen vergi mevzuatını korumamıştır. Geriye yürümezlik ilkesi, hukukun genel ilkeleri ile yorumlanır. İngiltere ve Kanada; parlamento egemenliği ile geriye dönük vergi mevzuatı kabul edebilmektedir.

Vergi Doğuran Olay (VDO); meşru güven, mülkiyet hakkı ilişkisi mahkeme kararları ile değerlendirilir. Normun etkinliği günümüzden geleceğe doğru iken; geriye yürürlü normlar geçmişte başlatılan olayların kapsamaları ile ilgilidir. Gerçek şu ki, anahtar kriter, vergilendirilebilir olayın ortaya çıkması ya da tketlenmesidir ve bu değerlendirmeler hukuki güvenliğin değerlendirilmesi ile ilgili deęildir³³⁰. Vergiyi doğuran olay ya da vergilendirme dönemi gibi kavramlar ile geriye yürümezlik ilkesinin değerlendirilmesi tartışılmalıdır. Hukuki güvenlik kapsamlı bir ilkedir ve geriye yürümezliği de vurgular. Belirlilik, güvenilirlik ve öngörülebilirlik hukukun farklı manifestolarını korurken, geriye yürümezlik güvenilirliğin sağlanmasında geçmiş durumların dokunulmazlığını korur. Geriye yürümezlik ilkesi ve yasallık ilkesi, özellikle vergi hukukunda hukuki güvenliğin normatif kurucusudur. VDO kriteri aynı zamanda kazanılmış hakları ve mülkiyet hakkını dışlar. Mahkemelerde geriye yürümezlik ve VDO bağlantısı yatay değerlendirmelerdir.

Vergi normlarına ilişkin geriye yürümezlik kuralı bulunmaması ile yargıçlar hukuki güvenlik ve kamu yararını dengelemektedir. Geriye yürüme sadece geçmiş

³²⁸ David Williams, “United Kingdom”, *Retroactivity Tax Legislation*, EATLP International Tax Law, V:9, Ed. Hans Gribnau, Melvin Pauwels, 2013, pp. 389-400

³²⁹ Loomer, “Canada”, *Retroactivity Tax Legislation*, EATLP International Tax Law, V:9, Ed. Hans Gribnau, Melvin Pauwels, 2013, pp. 195-210.

³³⁰ Hey, a.g.e., p. 108, 204-207; Avila, pp. 298-300.

eylemleri etkilememektedir; aynı zamanda meşru beklentiler ve öngörülebilirliği de etkilemektedir. Bu nedenle bazı yazarlar geriye yürümeyle meşru beklentiler ve güven ilkesi ile değerlendirmiştir. Bu sebeple geriye yürümezlik ilkesi; temel haklar özellikle mülkiyet hakkı, meşru beklentiler ve güven ilkesi çerçevesinde yorumlanır. VDO bu değerlendirmeyi kısıtlar. Geriye yürümezlik ilkesi hukukun üstünlüğü ve temel haklara dayalı kurulmuştur, önemli olan VDO'nun gerçekleşip gerçekleşmediği, teknik bir değerlendirmeyle bağlanıp bağlanmadığı değildir³³¹.

2. Kazanılmış Hakların Korunması

Kazanılmış haklar ve meşru beklentilerin korunması ilkeleri hukuki güvenlik ilkesinin alt ilkeleridir. Kazanılmış haklar, meşru beklentiler ve geriye yürümezlik ilkeleri ilişkilidir. Bazı yargıçlar bu değerlendirmede kazanılmış hakları bazıları meşru beklentilerin soyutluğunu eleştirir. Kazanılmış haklar genellikle daha koruyucu iken kazanılmış hakları da kapsayan meşru beklentiler ilkesi değerlendirmeleri yargıda daha soyut kalabilmektedir.

Kazanılmış haklar ilkesi, sahip olunan ve gelecekte de devam eden norma ilişkin meşru beklentiyi ifade etmektedir³³². Tabii hukuk ve pozitivist hukuk ile yasalar; özgür, akılcı vatandaşın haklarını değerlendirilebildiği bir çerçevedir. Temel haklar ve mülkiyet hakkına gömülü değeri ile kazanılmış hak oldukça uygun, statik ve mutlaktır. Bu değerlendirmede hukukun güvenilirliği ile kazanılmış hak; bir zamanlar elde olanı tutmanın garantisidir. Pek çok ülkede yargı doktrinlerinde; hukuki güvenlik ilkesi değeri ile kazanılmış haklar korunur³³³. Kazanılmış hak, meşru beklentiler ve geriye yürümezlik bağlantısı vergi hukukunu dengelemektedir³³⁴.

Kazanılmış haklar koruması, geçmiş norma dayana eylem ve olayların, hukuki durumların haklar yaratması ile ilgilidir. Bunu engelleyen yeni normun uygulanmasının yasaklanması ve subjektif hakkın korunmasıdır. Bu mülkiyet hakkı bağlamında önemlidir. Kazanılmış haklar; özgürlük ve mülkiyet çerçevesinde temel hakların

³³¹ Hey, a.g.e., p. 108, Avila, a.g.e., pp. 250-400.

³³² Raito, a.g.e., p. 255.

³³³ Popelier, "Legal Certainty and Principles of Proper Law Making", pp. 320-335.

³³⁴ Akif Erginay, Vergi Hukukunun Temel İlkeleri, Afyon: Kocatepe Üniversitesi Yayını, Afyon, 1997; Akif Erginay, Vergi Hukuku, 14. b., Savaş Yayınları, 1990, pp. 40-50.

korunması bağlamında temellendirilmiştir. Kazanılmış hakların; kamu amaçlarıyla engellemeyeceği anayasalarda hukukun üstünlüğü ile korunmuştur. Buna rağmen; kazanılmış hakların ve kamu amaçlarının dengesi yüksek mahkemelerin içtihatlarına bağlıdır³³⁵.

Kazanılmış hak ve olumlu (favourable) idari kararlar bağlantısında; Fransız idare hukukunda olumlu idari kararların kazanılmış haklar söz konusu iken iptali hususunda hukuki güvenlik ve meşru beklentiler (legal certainty and legitimate expectations) ilkeleri idare gücü karşısında bireyler açısından koruyucudur. Bu koruyuculuk Avrupa hukukunda AAD ve İngiliz mahkeme içtihatları ile değerlendirilmiştir. Bu kararlar ile yasallık ilkesi korunmuştur³³⁶. Yasallık, hukuk dışı eylemleri temel prosedür eksiği nedeniyle geçersiz kılar. Ama hukuki güvenlik geriye yürüme açısından ve kazanılmış haklar bağlamı ile farklı yasallık açısından farklı noktadadır³³⁷. Fransız mahkemeleri de İngiliz mahkemeleri gibi bu değerlendirmelerde yasallık (principle of legality, ultra vires, legalite) ilkesini kabul etmiştir. Bu kapsamda idare hukuki olmayan ve yasadışı bir idari kararın varlığında, bu kararın iptalinde takdir yetkisine sahiptir. Hukuki olmayan idari kararın kazanılmış hakkı kılması bu yetkiyi engelleyebilmektedir. Fransız Danıştay'ının bu gücün hukuki güvenlik ve meşru beklentilerin korunması için sınırlı olması yönünde kararları mevcuttur³³⁸. Almanya hukukunda idarenin hem geriye dönük ve hem ileriye dönük iptal kararları hukuki güvenlik ve yasallık ilkeleriyle dengelenmektedir. Hukuki olmayan yasaya aykırı idari kararı değerlendirirken İngiliz mahkemeleri yasallık ilkesini (ultra vires) korur. Yasallık ilkesini koruma amaçlı, idari işlemi geri alabilir. Fransız mahkemeleri kanunilik ilkesinin hukuki güvenlik, adalet, idareye güven ilkeleriyle (fairness, legal certainty, and trust in the administration) sınırlı olmasını ve ilkeleri dengelendirmeyi kabul etmişlerdir³³⁹.

³³⁵ Avila, a.g.e., p. 250-255.

³³⁶ Soren J. Schonberg, "Legal Certainty and Revocation of Administrative Decisions: A Comparative Study of English, French, and EC Law", *Oxford Journals Law*, Yearbook of European Law, V. 19, I. 1, (1999), pp. 250-280.

³³⁷ Raito, a.g.e., p. 195.

³³⁸ Schonberg, a.g.m., pp. 280-290.

³³⁹ pp. 289-299.

3. Meşru Beklentiler İlkesi

Meşru beklenti (legimative expectitation), genellikle hukuki güvenlik ilkesi altında yer almasına rağmen ayrı bir değerlendirmede bağımsız bir ilkedir. İlke, yasaya dayanan ve güvenen makul kişilerin, makul beklentilerinde hüsrana uğramamasıdır. Örneğin, bir teşebbüsün sübvansiyon almaya yönelik bir görüş ile yatırımını yapması durumunda, sübvansiyonunun kaldırılması veya azaltılması meşru beklentisini zedeler. Bu örnekler; geriye yürümezlik, kazanılmış haklar bağlantısında meşru beklentiye ilgilendirmektedir³⁴⁰. Kazanılmış hakları korumada ve geriye yürümeyi engellemede meşru beklenti; vergi teşviklerine güven ve yasaların, idarenin sağladığı güvenceler ile değerlendirilebilir. Vergi hukukunda idarenin kararını geri alması veya kaldırması kazanılmış haklar, meşru beklenti ve geriye yürümezlik ilkesi ile değerlendirilmelidir. Yasalar ve yasaların etkisi ile idarenin işlemler mükellef yönünden meşru beklenti ile tartışılabilir.

Meşru beklentiler, demokrasi ilkeleri, güçler ayrılığı, değişikliğin oryantasyon sorunu ile değerlendirilmektedir³⁴¹. Meşru güven vergilemenin teşvik edici veya dezavantajı yönünden mülkiyet hakkı bağlamında önemlidir. Geçmişe etkili değişiklikler ve etkileri mülkiyet hakkını kısıtladığında (yasalar, idari işlemler ve yargı kararları) veya idari işlemler ve yasalarda yapılan düzenlemeler kazanılmış hakları, meşru beklentiye ilgilendirdiğinde, devlet ve mükellef lehine ve aleyhine denge bozulur. Devletin temel hakkın kısıtlanmaması ve meşru beklentinin korunması ile kamu yararı dengesinde güvenilirliği sağlamada rolü vardır. Meşru beklentiler, hem yasalar hem idari işlemler hem de yargı kararları ile değerlendirilebilir. Hukuki güvenliğin subjektif yönü meşru beklentiler ilkesidir.

a. Yasalar ve Meşru Beklentiler

Hukuki güvenliği değerlendirmede yasalar ve meşru beklentiler ilişkisi tartışılmıştır. AİHS (mülkiyet hakkı) ile AİHM; antlaşmaya uygun mülkiyet hakkını sınırlayan hukuk kavramının nitel tanımını değerlendirmiştir. Hukuk, yeterli olmalıdır. İlgili kişinin etkin olabilmesi, şartlarda makul bir dereceye kadar öngörüsü (meşru ve

³⁴⁰ Dreyfuss, Gilbert, a.g.m., p. 70-75.

³⁴¹ Avila, a.g.e., p. 250-255. Raito, a.g.e., p. 200.

ölçülü) sağlanmalıdır. Mahkeme, meşru beklentileri ve kanunun orantılılığını test etmeyi hukuki güvenlik ilkesi ile denetlemektedir³⁴². Yasalar meşru beklentileri korumalı ve geriye yürümezlik ilkesini de sağlamalıdır. Geriye yürüme söz konusu olduğunda meşru beklentiler ilkesi belirsizdir. Kamu yararı belirsiz kavramı, meşru beklenti dengesini değerlendirme ve geçmiş hukuki durumların güvenilirliği bağlamında öngörülemezdir. Meşru beklentilerin korunması ilkesi, eylemleri hukuki bağlamda makul ve iyi niyete dayanan kişileri mağduriyete uğratmamayı ifade etmektedir³⁴³.

b. İdari İşlemler ve Meşru Beklentiler

İdarenin hukuka uygun veya hukuka aykırı işlemlerini ex tunc veya ex nunc etki ile idarenin kendisinin iptal etmesi meşru beklentiler ilkesi ile ilgilidir. İdari işlemleri iptal ex tunc veya ex nunc etkisi değerlendirildiğinde; prima facie ilke hukuka aykırı idari işlemin hem ex tunc hem de ex nunc etki ile iptal edilebilmesidir. Bu durumda geriye yürürlü etkide kazanılmış haklar değerlendirilmelidir. Hukuka uygun idari işlemlerin, idare tarafından iptal edilmesi, değiştirilmesi, kaldırılması ex tunc etki ile değerlendirilmelidir. Bu etki, meşru beklenti ile ilgilidir. İdari işlemlerin iptal etkisi dengeleri; hukuki güvenlik, yasallık, meşru beklentiler, idarenin etkinliği ve ölçülülük ilkesi ile sağlanır. Meşru beklentiler; belirli durumlarda yasallık ilkesinden ağır değerlerde kabul edilebilmektedir. Yasallık objektiftir, kamu yararı ve kamuda idari istikrarı değerlendirmektedir; meşru beklentiler subjektif değerdedir³⁴⁴.

Kıta Avrupası ve common law hukuku meşru beklentiler korunmasında farklı kavramlar ile değerlendirilebilmektedir. Meşru beklenti, İngiliz idare hukukunda common law estoppel doktrini ile sağlanır. Meşru beklentiler ilkesi genelde kıta avrupası hukukunun genel ilkesidir. İlke common law hukukunda da estoppel doktrini ile korunur. İngiliz hukukunda prosedural ve maddi meşru beklentiler ilkesi tartışılır. Prosedural meşru beklentiler ilkesi, ülkeler tarafından sağlanan idari prosedural hakları ifade etmektedir. Bu haklar kamu otoritelerinin davranışları sonucunda idari işlemleri denetlenmeyi sağlar. Prosedural meşru beklentiler ilkesi kişileri prosedural haklar

³⁴² Popelier, "Five Paradoxes on Legal Certainty", p. 55.

³⁴³ Raito, a.g.e., pp. 190.

³⁴⁴ Raito, a.g.e., p. 255.

bakımından hukuka aykırı idari usulden korur. Estoppel ilkesi kamu otoriteleri ve davranışlarını değerlendirir ve kişileri korur. Rasyonel ve adil olmayan idari kararlar bu doktrin ile değerlendirilmektedir. Maddi meşru beklentiler ilkesi, idarenin eylemleri ile kişilerin faydaları ve yükümlülüğünü dengeler. Estoppel doktrini, kamu ve özel çıkarları vurgular. Kamu otoritelerinin kişileri yanlış bilgilendirmesi durumu doktrin ile korunur. Estoppel doktrini kamu otoriteleri ve takdir yetkisinin adalet ve kurallara uygunluğunu sağlar. İngiliz mahkemeleri hukuka aykırı işlemin idare tarafından iptal edilmesinde yasallık ilkesini korurken; hukuki güvenlik ilkesi sınırlı değerlendirilmektedir³⁴⁵.

İdari işlemi iptal etmek ve idari kanun ile ödenen tazminat veya tazminat kriterlerini belirlemek, idari kanunun geçmişe dönük etkilerini değerlendirmektedir. İyi niyet ilkesi ve meşru beklentiler bu değerlendirmede tartışılır. Meşru beklentiler, geriye yürümezlik ve kazanılmış haklar ile bağlantılıdır³⁴⁶. Kıta Avrupası hukukunda, meşru beklentiler ilkesi Almanya, Hollanda, İsviçre ve Fransa'da değerlendirilmiştir. Fransa'da hukuka aykırı idari işlemlerin iptal edilmesinde yasallık ilkesi değerli iken; kazanılmış haklar ve geriye yürüme durumlarında hukuki güvenlik ilkesi değerlidir. Kıta Avrupası hukukundaki meşru beklenti ilkesi Almanya'da idari işlemler değerlendirilmesi ile düzenlemiştir. Meşru beklentiler ilkesi (art. 20 ve 28) hukukun temel ilkesidir. İlke Alman İdari Usul Kanunundaki hükümler ile değerlendirilir³⁴⁷. İdari işlemlerin iptal edilmesi ve hukuk kurallarına uygunluğu idari yargıda bu kanun ile sağlanmıştır. İdare tarafından idari işlemlerin iptal edilmesi de hukuka aykırı idari işlem ve hukuka uygun idari işlem ayrımı ile değerlendirilmektedir. İdari işlemin iptal edilmesi, kişilerin faydaları ve zararları ile ilgilidir. Hukuka aykırı idari işlem; norm ve yorum hatasına dayanan işlemi geri almaz. Hukuka uygun idari işlem de gerçeklerin ve eylemin dayandığı şartların farklılaşması ve hukuka uygun idari işlemin iptal edilmesidir. Hukuka uygun idari işlemin iptal edilmesi, idari işlemler ve idare esnekliği ile; hukuka aykırı idari işlemin geri alınması yasallık ile değerlendirilmektedir. Bu iptal kişileri ve faydalarını etkilediğinde meşru beklentiler ilkesi tartışılır³⁴⁸. Alman Vergi Usul Kanununun 130 ve 131. maddeleri vergi hukukunda idari işlemin geri alınması ve iptal edilmesi, hukuka aykırı ve hukuki idari işlem ayrımını değerlendirmiştir. Hukuka

³⁴⁵ Raito, a.g.e., 200-215.

³⁴⁶ Schwarze, 1992: 886-887 dp. Raito, protection of legitimate confidence: AAD, 1970, p. 215.

³⁴⁷ Raito, a.g.e., p. 216.

³⁴⁸ Raito, a.g.e., pp. 215-250.

aykırı idari işlem tamamen veya kısmen geçmişe etkili geri alınabilmekteyken; bu idari işlem, yararlı idari işleme sebep olduğunda ve kazanılmış hakkı yarattığında geri alınmasını sınırlanmıştır. Yine de yararlı idari işlem; yargı yetkisi olmadan verildiğinde, hileli yanlış beyan, rüşvet, tehdit gibi uygunsuz durumlardan etkilendiğinde, yararlananın eksik veya yanlış bilgisi ile değerlendirildiğinde, yararlanıcının idari işlemin yasadışıluğu farkındalığı durumlarında hukuka aykırı ve yararlı işlem geri alınabilmektedir. Hukuka uygun idari işlemin iptal edilmesinde, yararlı idari işlem ve faydaya neden olmayan idari işlem ayrımı yapılmıştır. Geçmişe etkili yararlı idari işlemleri iptalde; iptal etme hakkının idari işlemde saklı tutulması, idari işlemin çıkarılmaması veya iptal edilmemesinin kamu yararını ciddi zedelemesi değerlendirilir³⁴⁹.

c. Yargı Kararlarının Ex Tunc ve Anayasa Mahkemesi Kararlarının Ex Nunc Etkisi

Yargıcın normları yorumlamadaki rolü geçmişte tartışılan ve günümüzde de tartışılmaya devam edilen en önemli konulardan biridir³⁵⁰. İçtihatların tutarlılığı meşru beklentiler ile ilgilidir³⁵¹. İçtihatların bağlayıcı olup olmadığı, içtihatların değişikliğinde geçiş kuralları öngörülebilirlik; içtihatların değişikliğinin geriye yürürlü etkisi güvenilirlik ile değerlendirilmektedir.

Hukuki güvenlik içtihat değişikliğine engel değildir. Problem değişiklik değildir. Değişikliğin etkisidir. Vergi hukukunda içtihat değişikliği eylemlerini önceki kararlar doğrultusunda gerçekleştirenler için negatif etkilidir. Meşru beklentiler temel hakların sınırlanmasıyla ilgilidir. Yasalar gelecek ile ilgilidir; içtihatlar geçmiş ile ilgilidir. Geçmişteki içtihat kişiler için yönlendirici bir içtihat değerindeyken; meşru güven çerçevesinde sonraki karar ile geriye yürürlü içtihat değişikliğinden söz edilebilmektedir³⁵².

Temel haklar ve meşru güven, devlet ve mükellef değerlendirilmesinde yargı kararlarının geçmiş hukuki durumlar etkililiği kişiler aleyhinedir. Anayasalara aykırı

³⁴⁹ Abgabenordnung, German Tax Code, art. 130-131.

³⁵⁰ Gribnau, "Equality, Legal Certainty and Tax Legislation in the Netherlands-Fundamental Legal Principles as Checks on Legislative Power: A Case Study", pp. 50-70.

³⁵¹ Raito, a.g.e., p. 87.

³⁵² Avila, a.g.e., pp. 335-350.

kanunların iptal edilmesi ve anayasa mahkemesi kararlarının ex tunc etkisi de meşru beklentiler ile bağlantılıdır³⁵³. Kanunların anayasaya aykırı normlar ile uygulanması ve anayasa mahkemeleri tarafından iptal edilmesinde bu denge yine mükellef aleyhine devlet lehinedir. Bu defa mahkeme kararlarının geriye yürümezliği ve ex nunc etkisi mükellef aleyhine değerlendirilmektedir. Anayasaya aykırı kanun ile anayasaya aykırı vergi yükümlülüğü mükellefin meşru beklentileri ile ilgilidir. Anayasaya aykırı kanunların iptal edilmesi ve ex nunc etki değeri devlet meşru beklentisi ile yorumlanmıştır. Meşru beklentiler temel hakların korunması temelinde kurulmuştur. Devlet bütçe meşru güveni temel haklar ile ilgili değildir. Hukuki güvenlik devlete karşı koruma amaçlı dizayn edilmiştir. Vergi hukukunda bu önemlidir. Vergi hukukunda hukuki güvenlik objektifliği ve subjektifliği devleti değil vatandaşları korumayı amaçlamıştır³⁵⁴. Anayasaya aykırılığı geriye yürümezlik ile değerlendirme ve bunu devlet meşru beklentileri ile koruma; yasamanın anayasadaki normlara aykırı normlarını korumadır.

d. Meşru Beklenti İlkesi Korunması Kriterleri

Kamu yararı ve meşru beklentileri dengeleme belirsiz ve öngörülemeyen yargı kararlarıdır. Meşru beklentiler ilkesi ve ilke korumasının somutlaştırılması doktrinde değerlendirilmiştir. Güven değerlendirme kriterleri ile bazı sonuçlar tartışılabilmektedir. Kamu yararı ve meşru beklenti dengeleme ihtiyacı olmadığı durumlarda da; değişikliğin yetersizliği, beklenmeyen etkilerin korunmaması, değişikliğin öngörülememesi ve beklentinin korunmaya değer kabul edilmesi durumlarında; meşru beklenti mutlak korunması kriterleri tartışılmıştır³⁵⁵. Hukuki güvenlik ilkesi, Avrupa hukuku ve Avrupa mahkemelerinde meşru beklentiler ilkesi ile değerlendirilebilmektedir. Bu hukukun güvenilirlik yönüyle ilgilidir. Mahkemeler, hukuki bir kurala verilen zaman işlevi tartışmasını, fayda ve zararı, genel, özel alanları, genel çıkarları, kişisel değerlendirilen çıkarları ve daha çok beklentideki meşruiyeti değerlendirir. Doktrin ve Avrupa mahkemeleri bu ilgi alanlarının tartışılmasında kriterleri şöyle vurgular³⁵⁶:

³⁵³ Avila, a.g.e., pp. 250-280.

³⁵⁴ Avila, a.g.e., p. 399.

³⁵⁵ Schermers, Waelbroeck, p.67-68, dp. Raito, a.g.e., p. 219.

³⁵⁶ Popelier, "Legal Certainty and Principles of Proper Law Making", a.g.m., p. 321.

i. Kararlılık faktörü: Kararlılık faktörü değerlendirmesi normların dayanıklılığı ile ilgilidir. Kendisine tanınan haklara rağmen bir kişinin seçenekleri bilinçli engellendiği, azaltıldığında; sorumluluk yeni mevzuat tarafından kişileri cezalandırılmadığından emin olmada yasa ve idari işlem yapıcılar üzerindedir. Örneğin yasalar ile firmalara uzun zaman periyodu ile vergi avantajları vaat edilmesi ve endüstriyel yatırımların teşvik edilmesi durumunda; bu uzun periyod zamanında, yasaların hemen uygulama vaat edilen vergi avantajlarından mükellef aleyhine önemli ölçüde farklılıklar yapması mükellef meşru beklenti korumasını ortadan kaldırır³⁵⁷. Yasallık ilkesinde olduğu gibi hukuki güvenlik ilkesi de vergilerin vergi kanunlarıyla düzenlemesi anlamındadır. Yasaların verdiği sınırlarda idari işlemler ile düzenleme yapılmasında da meşru beklentileri korumayan, aykırı düzenlemeler yapılmamalıdır. Bu yasalar ve idari işlemler arasında dayanıklılık ile bağlantılıdır³⁵⁸. Özellikle genel düzenleyici idari işlemler ile mükellefin vergi avantajlarına ilişkin geriye yürürlü ve kazanılmış hakları zedeleyen düzenlemeler yapılması; mükellefin meşru beklentiler ilkesine aykırı değerlendirilmektedir.

ii. Yeni mevzuat olasılığı yatırım kaybına sebep olmamalıdır: AAD, yeni mevzuat yürürlüğe koyulurken ilgili ekonomik sektörün hesaplamaları ve üretim planlarını bozmamasını ve meşru beklentileri korumasını kabul etmektedir.

iii. Normatif kurala özgü bütünlüklerin dayanıklılığı: Kurallar, belirli sonuçların ne zaman verileceğini belirtir. Kuralın zaman işlevi kişilerin meşru beklenti koruması ile ilgilidir. Normatif kurallar, istikrar ve sürdürülebilirlik ile yapılmalıdır.

iv. Hukuki norm öngörülebilirliği: Normlardaki kurallardaki değişiklikler öngörülebilir olmalıdır. Yavaş yavaş ortaya konan reformlar için gerekli adımlar atılması durumu zorunluluğunda; öngörülebilir geçiş dönemi kuralları denetlenmelidir.

v. Eski hukuki durumun belirsizliği: Eski hukuki kurallar belirsiz olduğunda, bu kurallardan herhangi bir kesinlik ile belirli sonuçların elde edilmesi beklenemez. Eski durumun belirsizliğini engellemede yeni mevzuat meşru beklentileri zedelememektedir. Bu nedenle, belirsiz mevzuatı açıklığa kavuşturan yorumlayıcı normların; hukuki güvenlik ilkesine aykırı olduğu düşünülmemektedir.

³⁵⁷ Popelier, a.g.m., 335-350.

³⁵⁸ Land vd., a.g.m., p. 195, 80.

vi. Eski hukuki kuralın geçersizliği: Hukuki bir kuralın geçersiz olduğu tespit edildiğinde; norm kesinliği, bu kurala dayanan kişi meşru beklentisi ve yasallık ilkesi değerlendirilmelidir.

vii. Hukuki kurallara adapte dönemi: Kurallar ve yeni bir kurala kendini adapte etme olasılığını hedeflemektedir. Kurallar belirli bir koşulun yerine getirilmesini veya belirli bir yaptırımdan kaçınmayı veya adapte dönemleri ile ilgili koşullarda zaman işlevi ve adapte dönemlerini korumalıdır.

viii. Kamu yararı: Mükellefin haklı beklentisi (billigkeit) ve kamu yararı (zweckmäßigkeit) genel yorum standardını nitelendirir. Mahkemeler meşru beklentiler korumasını; kamu yararı ile değerlendirir. Bu kriter öngörülemez ve belirsizdir. Örneğin mahkemeler geriye yürürlü vergi kanunlarını değerlendirirken; kamu yararını mükellef meşru beklentisi korumasından değerli kabul etmektedirler. Bununla birlikte, pratikte, bu kamu yararı değeri ve yargı motivasyonu genellikle eksiktir.

ix. Hukuki kuralların yürütülmesi ve korunması: Hukuki kurallar imkansız gerektirmemelidir. Bir kişi plan yapamadığı ve karar alamadığında, aşırı külfet yüklendiğinde (bu orantılılık testinin bir yönü) kamu ve kişi çıkarları ağırlıklandırılmayabilir. Bu sebeple girişim özgürlüğü ve teknik imkanlar önemlidir.

Meşru beklentiler koruma değeri farklı kriterde değerlendirilebilmektedir ve tartışılabilir³⁵⁹. Güven koruma derecesi, fiili duruma ilişkin aşağıdaki normatif unsurların varlığına orantılı artar:

- i. Bağlayıcılık: Bir eylemin normatif bağlayıcılığı korunduğunda kendisine verilen güven daha da korunmalıdır.
- ii. Meşruiyetin ortaya çıkması: Daha meşru olan eylem daha güvenilirdir.
- iii. Değişebilirlik: Kalıcı eylem ve etki ile değerlendirilmelidir. Hukuk dışı gölgelenen fiilin etkilerinin korunması tartışılmalıdır.
- iv. Yönlendirme seviyeleri: Normun yönlendirmeleri etkili kabul edildiğinde daha fazla güvene layıktır.

³⁵⁹ Hey, a.g.e., pp. 150-250; Avila, p. a.g.e., pp. 295-400.

v. Kişisellik: Eylem kişiselliği daha fazla güven korumalıdır.

vi. Külfet: Daha fazla külfetli eylemler daha fazla korunmalıdır.

vii. Dayanıklılık: Eylemin zaman etkinliği uzun sürdüğünde daha fazla koruma, kendisine verilen güvene layıktır.

viii. Bu kriterlerde; bir elemanın düşük yoğunluğu, diğerlerinin yüksek yoğunluğu ile dengelenmelidir.

Vergi normlarında geriye dönen etkiler engellenmelidir. Meşru beklentide kazanılmış hak ve geriye yürümezlik ilkesi korunması yeni kanunun normatif kapsamı, idari işlemlerdeki geriye yürürlü etkiler bağlamında değerlendirilmektedir. Ölçülülük ve öngörülebilirlik değerli kılınmalıdır.

Ölçülülük: Kamu yararında hedefe yeni kanunun geriye dönük ulaşılabilirliği, vatandaşların özgürlüğü ve mülkiyet hakları üzerindeki kısıtlamaların yoğunluğuyla orantılı olmalıdır. Öngörülebilirlik: Kamu yararı, geriye dönük etkilerde hukuki güvenlik ilkesinin geçmiş etkisinin yeniden değerlendirilmemesini haklı çıkarmasına rağmen ilkenin gelecekteki boyutu daha da kısıtlandığında, geriye dönen etkiler yasaklanmalıdır. Bu kriterler meşru beklentiler, geriye yürümezlik, kazanılmış haklar korunması değerlendirmelerinde tartışılır.

4. Adil Yargılamanın Sağlanması

Hukuki güvenlikte, güvenilirliğin sağlanması hukuk yolunda hataların düzeltilmesi ve kişilerin yargı haklarının adil kullanımı ile gerçekleştirilmektedir³⁶⁰. Yargıda temel prosedür şartları ve hukukun adil uygulanması güvenilirliği vurgular³⁶¹. AİHS, yargılamaya ilişkin hakları adil yargı hakkı ile değerlendirmektedir³⁶².

³⁶⁰ Avila, a.g.e., pp. 400-425.

³⁶¹ Schermer, Peczenik değerlendirmeleri: Raito, a.g.e., pp. 125-140.

³⁶² “Herkes davasının, medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamaların esası konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından, kamuya açık ve makul bir süre içinde görülmesini isteme hakkına sahiptir. Karar alenî verilir... demokratik bir toplum ... kamu düzeni veya ulusal güvenlik yararına, küçüklerin çıkarları veya bir davaya taraf olanların özel hayatlarının gizliliği gerektirdiğinde veyahut, aleniyetin adil yargılamaya zarar verebileceği kimi özel durumlarda ve mahkemece bunun

Sözleşme ve 6. maddenin genel kuralını koyan 1. fıkrası, adil yargılama kavramını oluşturan haklar ve ilkelerin bir kısmını açıkça saymıştır. Bunlar, yargılamanın kanunla kurulan bağımsız ve tarafsız mahkeme önünde, makul zamanda açık, aleni ve hakkaniyete uygun yapılmasıdır. Bu ilkeler yorumlanırken; Mahkeme, farklı ilkeleri veya hakları maddede açıkça sayılmamasına rağmen, 6. md'nin 1. fıkrası kapsamındaki zımnî unsurlar değeriyle tartışmıştır. Mahkemeye başvurma hakkı, silahların eşitliği, çelişmeli yargılama, gerekçeli karar, delillere ilişkin ilkeler, susma ve kendini suçlamama hakkı, duruşmada hazır bulunma ve etkili katılım hakları bunlar arasındadır. Dolayısıyla mahkemeye başvurma hakkı, yasayla kurulmuş bağımsız ve tarafsız mahkemede yargılanma hakkı, hakkaniyete uygun yargılanma hakkı (silahların eşitliği ilkesi, çelişmeli yargılama ilkesi, yargılamaya etkili katılım ve duruşmada hazır bulunma hakkı, susma ve kendini suçlayıcı delil sunmaya zorlanmama hakkı, delillere ilişkin temel kurallar, gerekçeli karar hakkı), masumiyet karinesi, suç isnad edilen kişinin asgari hakları (suçlama hakkında bilgilendirilme hakkı, gerekli zaman ve kolaylıklara sahip olma hakkı, kendi kendini savunma veya müdafinin yardımından yararlanma hakkı, tanık dinletmede eşitliği ve tanığı sorgulama hakkı, ücretsiz tercüman hakkı), aleni yargılanma ve aleni hüküm hakkı, makul sürede yargılanma hakkı adil yargılama çerçevesinde değerlendirilir³⁶³. Mahkeme içtihatları ile; kişisel haklar ve yükümlülükler kavramını temel kuralda özel hukuk boyutu ile değerlendirir. Kamu hukukuna dahil haklar ve yükümlülükler kişisel haklar ve yükümlülük çerçevesinde değerlendirilmemektedir. Buna rağmen; Mahkeme her olayda hakkın niteliğine bağlı değerlendirme yapmıştır. Mahkeme konusu itibarıyla kamu nitelikli; ama sonucu özel haklar ya da özel yükümlülüğü ilgilendiren veya belirleyen davada maddeyi uygulayabilmektedir³⁶⁴. İHAM³⁶⁵, vergi istisnasını yasaya aykırı bir biçimde reddeden işlemin doğurduğu maddi zarara ilişkin uyuşmazlık ve vergi iade taleplerine ilişkin davaları md. 6/1 çerçevesinde değerlendirmiştir³⁶⁶. Mahkemeye göre; vergi suç ve

kaçınılmaz değerlendirildiği ölçüde, duruşma salonu tüm dava süresince veya kısmen basına ve dinleyicilere kapatılabilir...”

³⁶³ Sibel İnceoğlu, “Adil Yargılanma Hakkı”, *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Kapsamında Bir İnceleme*, (Ed. Sibel İnceoğlu), Ankara: Şen Matbaa, 2013, s. 209-210.

³⁶⁴ Billur Yaltı, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, 1.b. İstanbul: Beta Yayınları, 2006, ss.160-166.

³⁶⁵ (Editions Periscope v. France, National & Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society and Yorkshire Building Society v. the United Kingdom)

³⁶⁶ Billur Yaltı, “Bir Başka Açıdan Haksız Çıkma Zammı İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin Yukos Kararının Düşündükleri”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 289, (Ekim 2012), ss.154-155.

cezaları doğrudan suç isnadı başlığı çerçevesinde adil yargılanma hakkı çerçevesindedir. Örneğin Yukos davasında (Case of neftyanaya kompaniya yukos v. Russia Application no.14902/04, 17 January 2012), davacının 2000 yılındaki tarhiyata ilişkin hukuktaki dava hakkını kullanması sırasında savunmasını hazırlamada yeterli zaman tanınmamış olması dolayısıyla adil yargılanma hakkının ihlalini teşkil ettiği hükme bağlanmıştır³⁶⁷. Mahkeme kararları ile; idari vergi cezaları da, suç isnadı değerlendirildiğinden, 6. md'nin kapsamında vurgulanır. Mahkemeye göre “suç isnadı” değerlendirmesinde kriterler, “suçun” ülkedeki hukuka göre sınıflandırılması, “suçun” doğası” ve potansiyel ve gerçek cezanın şiddet derecesidir³⁶⁸. Vergi asılları medeni hak ve suç isnadı kapsamında değildir. Ama Mahkeme vergi aslı ile vergi cezalarına karşı birlikte dava açılması durumunda, adil yargılanma hakkının, davanın bütününe uygulanmasını ifade etmektedir³⁶⁹. İHAM'ın *Marios and Androulla GEORGIOU*³⁷⁰ kararı vergisel

³⁶⁷ Burak Gemalmaz, “Mali Güç Ölçütünü Dikkate Almayan Aşırı Vergi Mülkiyet Hakkı İhlalidir: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Macaristan'a Karşı 14 Mayıs 2013 Tarihinde Verdiği N.K.M. Kararının İncelenmesi”, *İstanbul Barosu Dergisi*, 2014, s. 140-145.

³⁶⁸ Ravnsborg v. Sweden judgment of 23 March 1994, Series A no. 283-B p. 28, § 30 and the Schmautzer v. Austria judgment of 23 October 1995, Series A no. 328, p. 13, § 27.

³⁶⁹ Gemalmaz, a.g.m., s. 130.

³⁷⁰ *Marios and Androulla GEORGIOU (against the United Kingdom) “Cour Européenne Des Droits De L'homme European Court Of Human Rights Third Section Decision as to The Admissibility Of Application no. 40042/98 by”*: İlgili davada Mahkemeye Birinci başvuran İngiliz ulusundan olup, 1953'te Kıbrıs'ta doğmuştur ve ikinci başvuran karısıdır. Başvuranlar Leicester'da yaşarlar ve Londra'da avukatlık yapan Bayan Nuala Mole tarafından temsil edilmektedirler. Davanın koşulları çerçevesinde başvuranlar, 1976'da “Mario's Chippery” ticarete başlayan bir gıda dükkanını satın almışlardır. Satışlarının çoğu gıda olup, standart oranda (KDV) eklenmiş vergiye tabidir. 1989 Mayıs'ındaki olağan denetim ziyaretinin ardından, Hükümet adına KDV Gümrük & Vergi memurları, başvuranın tedarikçilerine danışmış ve belli alımların olduğundan eksik gösterildiğini keşfetmiştir. 9 Ekim 1989'dan itibaren birbirini izleyen 5 gün Gümrük memurları, mülkün yan karşı yolundaki gayrimenkulün penceresinden mülkü gizlice izlemişler ve gelen giden müşterileri ve alınan gıda poşetlerinin ya da paketlerinin sayısını ayrıntılı şekilde kaydetmişlerdir; yapılan teslimatları da gözlemlemiş ve kaydetmişlerdir. 18 Ocak 1990 günü başvuranlar iki Gümrük memuruna sorgulanmış ve birkaç gün sonra yazarkasanın raporları değerlendirilmiştir. 1989 Ağustosunun ortasında yeni bir elektronik yazarkasayla donatılmıştır; yazarkasanın işlem özetlerinin raporlarını çıkarabilmektedir. 5 Eylül 1989'dan 26 Ocak 1990'a kadar ilgili alımların genel toplam raporları 106,214.93 Sterlidir. Bu 49,000 sterlin bildirilen alımla karşılaştırılmıştır. 2 Şubat 1990'da başvuranlar 1986'dan beri alımları olduğundan az bildirdiklerini ve kasadan nakit para aldıklarını kabul etmişlerdir; müşterilerine alış faturası kestiklerini de kabul etmişlerdir. Mayıs 1990'da Ocak 1986 ve Ekim 1989 arasındaki eksik beyan edilen vergi hususunda Gümrük Delegeleri tarafından değerlendirmeler yapılmıştır. Bunlar 1989 1990 arasındaki dönemdeki genel toplam için yazar kasadan elde edilen haftalık zapt oranına dayandırılmıştır. Genel toplam, vergi hariç, vergisiz satışların tanzimiyle, %15 KDV dahil olarak varsayılmıştır. 15,000 sterlin, tuşlama hataları ve eğitim ve diğer alışverişten bağımsız girişler düşünülüp hesaptan düşülmüştür. Aynı dönem için, sonuç ve beyan edilen alım arasındaki fark haftalık zapt oranını temin etmede dükkanın açık olduğu hafta sayısına bölünmüştür. Varsayılan fiyat artışlarını yansıtması için bu oran dönemsel kesintilerle önceki dönemlere tatbik edilmiştir. Değerlendirme rakamı 61,902 sterline ulaşmıştır. Mahkeme daha sonra gözlemlenen rakamların yalnız destekleyici kanıt kullanıldığını anlamıştır. 15 Haziran 1990'da başvuranlar muhasebecilerini değiştirmişler ve davanın tekrar görülmesini talep

uyuşmazlıklar ve vergilendirme açısından adil yargılanma hakkı çerçevesinde değerlendirilmelidir: Başvuranlar 6. bend ile vergilendirmenin medeni hakların ya da suç isnadı çerçevesinde değerlendirilmediğini tahakkuk ederler. Buna rağmen verginin belirlenmesine yönelik prosedürler ve vergilendirmenin kendi muteberiyetine dayanan ceza prosedürünün bütününcü incelenmesi başvurusu ile katma değer vergisi (KDV) mahkemesi duruşmasında ilgili pek çok dökümana erişimlerinin reddedildiği, KDV

etmişlerdir. Yeni muhasebeciler alımların yanı sıra belgeleri ve meblağın bu belgelere dayandırıldığından emin olmanın imkansız olması dolayısıyla yazarkasanın hafızasının vergi değerini biçimde yetersizliği vurgulanmıştır. Gümrük delegeleri 56,444 sterlinlik tutar için 20 Kasım 1990 tarihinde düzenlenmiş değerlendirmeyi beyan etmiş, KDV hariç tutulup ve tuşlama ve eğitim hatalarına 5,000 sterlin (15,000 sterline karşılık) düşülerek bu rakam 106,000 sterlin olmuştur. 13 Aralık 1990 tarihinde başvuranlar 20 Kasım 1990 tarihindeki takdir edilen indirimli vergiye itiraz etmişlerdir. (birinci temyiz).

14 Aralık 1990 tarihinde Gümrük delegeleri resmi, 1 Kasım 1986 ile 31 Ekim 1989 tarihleri arasında 1985 tarihli Mali Yasanın 13. Bölümü altında on altı mali dönem mürtekip KDV kaçırma sebebiyle ceza tespiti tebliğiyle başvuranları dava etmiştir. Kaçırılan vergi 56,444 sterlin değeri ile açıklanmıştır ve ceza için toplamın %95'i, Yasa'nın 13(4) bölümü uyarı işbirliği sebebiyle %5 indirim sağlanması ile 53,631 değer biçilmiştir. Başvuranlar bu cezaya 26 Temmuz 1991 tarihinde itiraz etmişlerdir. (ikinci temyiz). KDV mahkemesi Marttan Temmuz 1993'e kadar olan 49 iş günü için birleştirilmiş başvuruları dikkate almış ve başvuranlar KDV konusunda uzmanlaşmış bir avukat tarafından temsil edilmiştir. Kendi dosyalarınca Başvuranların esas argümanı Kasım 1990'daki vergi matrahının teftişinin Komisyon üyelerinin "en doğru hüküm" ile yapılmış olmasıdır. (teftişlerin kendisinin tatbik ettiği "en doğru hüküm" ölçüsü). Yazar kasanın okumalarının, alımların güvenilir bir göstergesi olduğunu ve incelemede temel alınmamış olması vurgusunu öne sürmüştürler. Başvuranlara göre bu yüzden komisyon üyeleri vergi alacağına teftişinde en doğru hüküm verememişlerdir ve teftişler geçersizdir. Bu durumda işbirliği için yapılan %5 ceza indiriminin çok düşük olduğunu iddia etmişlerdir. Mahkemece 28 Nisan 1994 hükmünde ne KDV mahkemesince 1983 KDV Akdinde ne de 1985 Finans Akdinde bir matrahın teftişinin "en doğru hüküm" ölçüsü gerektirdiğine dair hiçbir şey olmadığını dolayısıyla, bulunan durumda teftişin zaten Komisyon üyelerinin en doğru hükmüne yapıldığı sonucuna varılmıştır. Başvuranların vergi matrahı geçerliliğiyle ilgili hamlesi miktar konusunda başarısızlıkla sonuçlanmasına rağmen KDV mahkemesi 25,000 sterlinin tuşlama ve yazım hatası için uygun bir rakam kesilmesi gerektiğine hükmetti. (5,000 sterline karşın), ve dükkanın yenilenme dönemini takiben Ekim 1989 alımlarında %10 artışa izin verdi. Vergi miktarı 29,964.30 sterline indirildi, ceza %75'i olarak yeniden değerlendirildi. Başvuranlar Yüksek Mahkemeye başvurmuşlardır. Yüksek Mahkeme 6 Ekim 1995 hükmünde, Vergi Komisyonu üyelerinin değerlendirmeyi yaparken en iyi hüküm verdikleri kararına varmada KDV mahkemesinin yanlış yönlendirilmediğinden emin olduğu için, Yüksek Mahkeme'nin davaya müdahalesine ilişkin hiçbir yasanın bulunmadığına hükmetmiştir. Başvuranlar bunun ardından mahkemenin Komisyon üyelerinin en doğru hüküm verdikleri kararını reddederek Temyiz Mahkemesine başvurmuşlardır. Temyiz Mahkemesi Van Boeckel, Gümrük ve Vergi Komisyonu [1981] 290 davasını takiben KDV mahkemesinin işlevini iki yönden vurgulamıştır: Birincisi, komisyon üyelerinin işlevlerini yerine getirip getirmediğini muhakeme etmek ve ikincisi, vergi matrahında indirim için öne sürülen iddiaları değerlendirmek. 25 Şubat 1996'da verilen hüküm, Temyiz Mahkemesi, mahkeme tarafından ulaşılan rakamlarla ilgili bir hata bulmanın imkansız olduğuna hükmetmiştir. Temyiz Mahkemesi önceki davayla ilgisi olmadığından, değerlendirmeye kadar teftişte de "en doğru hüküm" ölçüsüne uyulup uyulmadığı konusunda karar vermeyi reddetmiştir. 19 Mayıs 1997'de başvuranların Lordlar Kamarası'na dilekçesi reddedilmiştir. Başvuranlar, Anlaşmanın 6. ve 13. Bentlerinin ve Protokol no.1'in 1. Bendingin 1985 Finans Akdinin 13. kısmı gereği uygulanan ceza usulünün 6. Bendingine göre bir suç isnadı oluşturduğunu öne sürmüştür. 1985 Finans Akdinin 13. md: "Herhangi bir davada şunlar olması halinde (a) Vergiden kaçınma amacı ve (b) Tavrı hareketinde irtikap (suça eğilimi arttırıp arttırmadığı); Aşağıda belirtilen (4.) ve (7.) altkısımlara göre, şahıs, kendi tavrı hareketince kaçınılan ya da davaya göre, kaçınılmaya çalışılan vergi miktarına eşit bir cezadan sorumlu tutulabilir.

mahkemesinin kararını duruşma sonuçlandıktan dokuz ay sonrasına dek açıklamadıkları ve sürecin tam yedi yıl sürdüğü şikayetinde bulunurlar.

Mahkemede “suç isnadı” , “suçun” sınıflandırılması, “suçun” doğası ve potansiyel ve gerçek cezanın şiddet derecesi ile vurgulanır³⁷¹. Mahkeme sürmekte olan davanın ceza süreçlerinin ülkedeki hukukta suçtan ziyade medeni hukukla ilgili sınıflandırıldığını ortaya koymuştur. Bununla birlikte, Bendenoun, Fransa davasında, para cezasının tekrar suç işlemekten caydırması amaçlanması vurgulanmıştır. Amaç caydırıcılık ve cezailiktir. Hem de para cezasının kendisi çoktur. Mahkemeye bu faktörleri, davada 6. bendin 1. fıkrasında oluşturulan “suç isnadının”nın cezayı empoze ettiğini işaret eder. Mahkeme genelde, vergilendirmeye ilişkin süreçlerin Anlaşmanın 6. bendinin amaçlarındaki “medeni hakları” belirlemediğine hükmeder³⁷². Mahkeme, adaletin idaresini uygun şekilde korumanın genel ilkesiyle dengelenmiş, davanın kompleksiliğinin uzun süreci meşrulaştırabileceğini hatırlatmıştır³⁷³. 6. bendin 1. fıkrasının bu hususu garantilenmesi amacıyla vergilendirmenin “suç isnadı” değeri ile vurgulanıp vurgulanmaması tartışılmış, ceza prosedürlerinin miktar açısından vergilendirmeye dayanmasından dolayı, cezai ve vergilendirme çerçevesindeki nedenler ile “suç isnadı” belirlenen bölümlerinden belirlenmeyenleri ayırmanın imkansız olduğunu kabul etmiştir.

5. Zamanaşımı ve Zaman Sınırlarının Korunması

Kişi sorumluluğu ve usul kurallarının korunması ile hukuki yükümlülükler, hukuki güvenlik ilkesiyle sınırlıdır. Zamanaşımı ve prosedürel zaman sınırları, geçmiş hukuki işlemlerdeki güvenilirliği³⁷⁴ sağlarken; öngörülebilirliği de korumayı

³⁷¹ Ravensborg v. Sweden judgment of 23 March 1994, Series A no. 283-B p. 28, and the Schmutzer v. Austria judgment of 23 October 1995, Series A no. 328, p. 13, § 27).

³⁷² Schouten and Meldrum v. the Netherlands judgment of 9 December 1994, Series A no. 304, pp. 20-21, § 50, and 41548/98 Paul v. France, decision 7 March 2000).

³⁷³ Boddaert v Belgium judgment of 12 October 1992, Series A no. 235, § 39 ve Katte Klitsche v Italy, judgment of 27 October 1994, Series A no. 293-B, sırasıyla, 6 yıl 3 ay ve 8 yıl sürmüştür.

³⁷⁴ Avila, a.g.e., p. 335; Raito, a.g.e., p. 115: Sebepsiz zenginleşme hukuki güvenliğin zaman limiti ile ilgidir. Bu sadece özel hukuku değil kamu hukukunu ilgilendirmektedir. Avrupa Adalet Divanı sebepsiz zenginleşmeyi değerlendirmiştir. Geç ödenen vergiler de sebepsiz zenginleşme ile ilgilidir. Prosedür ve usulde zaman limiti normlarının yokluğu hukukun güvenilirliği ile ilgili iken; öngörülemezliği de vurgular.

vurgular³⁷⁵. Zamanaşımı kuralları ülkelerde normatif düzenlenmeler ile ilgilidir. Zaman sınırlarının korunması AİHM yargı yetkisi ile tartışılmıştır. Mahkeme, mükellefi koruyan usul kuralları ile kararlarını mükellef lehine değerlendirmiştir. Haksız hatalı tahsil edilen vergilerin iadesi, iade faizinin ödenmemesi veya ödenen faizin ölçülü olmaması, vergilere ilişkin temel unsurların makul olmaması; vergi asıllarının, oranlarının, vergilere ilişkin feri borçların, gecikme faizi, gecikme zammı oranlarının, vergi cezalarının ölçüsüzlüğü yönündeki başvurularda AİHM, vergilerin ya da vergi oranlarının makul olmamasına yönelik başvuruları reddetmektedir. AİHM, haksız ve hatalı alınan vergilerin iadesinin geç yapılması, iade faizinin ödenmemesi veya faiz oranının düşük olması hallerinde büyük oranda koruma yaratan kararlar vermektedir. Mahkeme bu kararlarda ölçülülük prensibini uygulamıştır³⁷⁶. AİHM P-1 kapsamında çeşitli kararlarında ölçülülük ilkesine yönelik ihlaller konusunda benzer içtihatları vurgular. Bu kapsamda Mahkeme *Buffalo S.r.l. in liquidation* davasında; (İtalya'ya karşı davasında) ülkedeki makamların verginin fazladan ödendiğini tespit ettiği durumu tartışmıştır. Mahkeme; fazladan ödenen verginin geri ödenmesindeki gecikmeyi eleştirmiştir. Benzer şekilde, *Dangeville* (Fransa'ya karşı davasında) kararı ile Mahkeme; başvurucunun yanlışlıkla ödenen KDV nedeniyle devletten alacaklı olduğunu dikkate almıştır. Başvurucunun geri ödeme beklentisinin meşru bir talep olduğuna hükmetmiştir. Bu nedenle fazladan ödenen verginin geri ödenmesindeki imkânsızlıklar ölçülülüğe aykırıdır³⁷⁷. Mülkiyet hakkının ihlali çerçevesinde verilen kararlardan biri olan Eko Elda Yunanistan kararında AİHM, peşin tahsil edilen ve geri verilmesi gereken meblağdan uzun süre (yaklaşık beş yıl artı beş ay) yararlanılamamasının, mükellefin mali durumunda önemli ve kesin zararlara yol açtığını vurgulamıştır. Mahkeme; devletin, 1 No lu Protokolün 1'inci maddesi ile sağlanan güvenceyi ihlal eden bu durumu değerlendirmiştir. İlgili idarenin mükellefe faiz ödemeyi reddetmesinin, genel yarar ile kişi yararı arasında dengeyi bozduğunu vurgulamıştır. Mahkeme, gecikme faizi ödenmesi isteminin reddi ile haksız tahsil edilen vergiye tekabül eden meblağdan yararlanma imkansızlığını eleştirmiştir. AİHM, denge

³⁷⁵ Raito, a.g.e., p. 250-280.

³⁷⁶ Gümüşkaya, a.g.e., s. 150-180.

³⁷⁷ Aida Zvonimir Mataga Grgic, Matija Longar ve Ana Vilfan, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Kapsamında Mülkiyet Hakkı Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Ek Protokollerinin Uygulanmasına İlişkin Kılavuz Kitap*, 1. Baskı, Avrupa Konseyi İnsan Hakları El Kitapları, Numara 10 İnsan Hakları ve Hukuk İşleri Genel Müdürlüğü Avrupa Konseyi, Strasbourg Cedex, 2007, ss. 45-50.

oranının gözetilmediği bu durumda mülkiyet hakkının ihlaline karar vermiştir³⁷⁸.

C. ÖNGÖRÜLEBİLİRLİK İLKESİ

Öngörülebilirlik ilkesi (berechbarkeit) hukuki güvenliğin yönüdür ve gelecek hukuki durumlar ya da hukuki uygulamalar ile ilgilidir. İlgili kişi ya da kurumların buldukları noktadan mümkün olan birşeyi tahmin edebilmesidir. Kamunun kendi kendisini sınırlaması, normatif bağlayıcılık ve eşitlik ilkesi öngörülebilirliği vurgular³⁷⁹. Öngörülebilirlik, bugünden yarına geçişi değerlendirmeyi, yasalarda, idari ve yargı normlarının değişiminde eşitliğin korunmasını ifade etmektedir³⁸⁰. Belirlilik ilkesi anlam argümantasyon ve yorum kontrolünü değerlendirirken; öngörülebilirlik bu yorumları, geleceği öngöründe alternatif algı ile değerlendirmektir. Bu algı, hukuki durumları yorumlamadaki değeri ile öngörülebilirliği sağlayabilmektedir. Öngörülebilirlik ilkesi, güvenilirlik ile bağlantılıdır. Meşru beklentiler ve kazanılmış hakları koruyan, geriye yürümeyen normlar kişilerin geçmiş hukuki durumlarını korurken; gelecek hukuki durumlardaki öngörülebilirliğini koruyabilir. Değişimlerin geçmişe etkisi güvenilirlik, değişimlerin yarını planmadaki etkisi öngörülebilirlik ile bağlantılıdır. Hukuki güvenlik ilkesinin yönleri bağlantılıdır ve tüm yönler korunmalıdır³⁸¹. Yargı ve idari yorum değişikliğinin kapsamdan uzağa gitmesi ve yasalarda makul olmayan norm geçişleri ile değişimlerin değeri, eşitliğin değerlendirilmesinde tartışılır. Geçiş kuralları ve kuralların değişimi eşitlik ilkesi ile değerlendirilmektedir. Öngörülebilirlik, idari, yargı ve yasadaki sonuçları, alternatif uygulamaları, eylemler ve planlarda zaman çerçevesini hesaplayabilme ve algılama kapasitesidir. Geleceğe yönelen algı ve planlar ile mükellef alternatif sonuçları algılayabilirken; bunların tutarlılığı da değerlidir. Normatif dayanıklılığa rağmen; normatif değişim kaçınılmazdır. Değişimin değeri de bu sebeple öngörülebilirliği değerlendirmeyi sağlamıştır³⁸².

³⁷⁸ Turgut Candan, "AİHM'nin Eko-Elda Avey Yunanistan Kararı", Danıştay Dergisi, 2007, s. 18. Case of eko-elda avey v. Greece Application no.10162/02, 09/06/2006.

³⁷⁹ Arnould, a.g.e.; pp. 350-455.

³⁸⁰ Popelier, Legal Certainty and Principles of Proper Law Making, p. 335; Avila, a.g.e., pp. 429-440.

³⁸¹ Avila, a.g.e., pp. 435-450.

³⁸² Avila, a.g.e., p.v, 425-450.

1. Normatif Bağlayıcılık

Normatif bağlayıcılık; kurallar ve ilkeler ayrımı ile kamunun sınırlanması ile ilgilidir. Yargı kararları bu çerçevede değerlendirilir ve tartışılır.

a.. Kamunun Sınırlanması

Hukuki öngörülemezlik; vergi hukukunu kurallar ve ilkeler ile değerlendirmede vergi normlarının kompleksliği ile vurgulanır. Kurallar ve ilkeler, vergi hukukunda değerlidir. Yargı kararları bu değeri yorumlamayı sağlamıştır. Zor davalarda kurallar değil; ilkeler tartışılır. Hukukun ilkelerine bağlı yargı, yasama ve idari normlar hukuki güvenliği sağlayabilmektedir. Hukukun ilkelerine bağlı ve tutarlı normlar, hukuki güveni değerli kılmıştır.

Dworkin ve Hart'ın kuramları ile ilkeler ve kuralların normatif değeri, tartışılır. *Dworkin* anayasa ilkeleri ve kavramlarının belirsizliğini yargı ile değerlendirmiştir³⁸³. Hakların değerlendirilmesinde demokratik devlet kurumları ve yargı ayrımında; yargının hukuku ve güveni sağlamadaki değeri, yargının kamu sınırlamasındaki değerini vurgularken yargının tiranlığı ve tarafsızlığını yitirmiş yargıyı da eleştirmiştir³⁸⁴.

İlkeler geneldir ve çözüm için kesin sebepler sağlayamayabilirler. Ama ilkeler kuralların sahip olmadığı değeri ile ağırlık ölçülerine sahiptir. İlkeler; optimizasyon zorunluluklarıdır. Bir şeyin mümkün olan en yüksek derecede gerçekleştirilmesidir. İlkeler, hem değerler hem de politik ve ahlaki amaçlarla ilgilidir. *Dworkin*; ilke ve politikaları aynı düzlemde değerlendirmemektedir. Bazı yazarlar ilke ve politikaları aynı düzlemde vurgular. İlke ve kurallar çatışabilir. İlkeler çatışabilir. Kurallar uygulanır ya da uygulanmayabilir. İlkeler dengelenir. İçtihat hukuku, yasaların yapımı ve idari işlemlerin değerinde; kurallar ve ilkeler tartışılır. İlkeler de belirsizdir. Hukuki güvenlik ilkesi belirsizliği de hukuki güvenliği tartışmalı kılabilir³⁸⁵.

b. Yargı Değerlendirmeleri

³⁸³ Pippa Booth, "Planning for Tax Uncertainty", p. 35; Raito, a.g.e., pp. 250-280.

³⁸⁴ "Uncertainty of Law – Codification", *L. Rev. Q.J. Brit. Foreign Jurisprudence*, (1846), pp. 78-80: Kanunun belirsizliği, yargıç ve toplum değerleri ile tartışılır. "Yargı Devleti Hukuku": tamamen felsefi olarak ortaya çıkmıştır ve sistematik değerlendirmeler yargıcın oluşturduğu normu yasanın mevzuatına üstünlüğü ile tartışılmıştır: Neuhaus, "Legal Certainty versus Equity in the Conflict of Laws", pp. 795-800.

³⁸⁵ Aarnio, 1997: yayımlanmamış seminer: Norms, Values, and Acts, Bielefeld, 1996 by Laporta. Raito, a.g.e., p. 287.

Lafzi yorum veya anti lafzi yorum yargıda hukuki güvenliği sağlayabilir mi tartışmaları yargı yorumu ile ilgilidir. Lafzi yorumun hukuki güvenliği sağlamadaki yetersizliği ile anti lafzi yorumun öngörülemezliği de hukuki güvenliği vurgular. Klami, hukuki pozitivizmin okullarını değerlendirmiştir: İngiliz analytical okul, Fransız exegetic okul, Alman begriffsjurisprudence. İngiliz hukuku, içtihat hukukunun önemini; Fransız okulu, hukukun sözcükleri ve norm formülasyonunu; Alman okulu, hukuki kavramları ve sistematik yorumu benimsemiştir. Hukuki güvenliği hukuki değerler ve hukuk okulları ile tartışabilmek, hukukun yorumu ile ilgilidir. Hem lafzi hem de anti lafzi yorum, öngörülebilirliği değerlendirmede yetersizdir³⁸⁶.

Normların geçerliği ve normatif değeri ile yasalar, idari ve yargı kararlarının öngörülebilirliği hukuku değerlendirir. Ama bu yeterli değildir. Hukuki değerleri geçersiz kılan normlar öngörülebilirliği sağlayabilirken bu hukuki güvenliği sağlamayabilir. Bu sebeple, yargı kararları ile hukuki normların kabul edilebilirliği de hukuki güvenliğin farklı bir yönünü vurgulamıştır. Normların öngörülebilirliği (şekli hukuki güvenlik) ve normların kabul edilebilirliği (maddi hukuki güvenlik); şekli adalet ve maddi adalet ile bağlantılıdır. Hukuki güvenliği ve adalet ilkesini beraber tartışır. Kabul edilebilirlik; hukuk ve çeşitli değerler ile yargı kararının toplumda kabul edilebilirliğidir. Politik haklar, sosyo ekonomik garantiler, ve hukuki değerler ile ilgilidir³⁸⁷. Lafzi yaklaşımların eksikliği eleştirilmekteyken; anti lafzi yaklaşımlar ile öngörülebilirlik ve kabul edilebilirlik zaman ve koşullar ile farklılaşabilir.

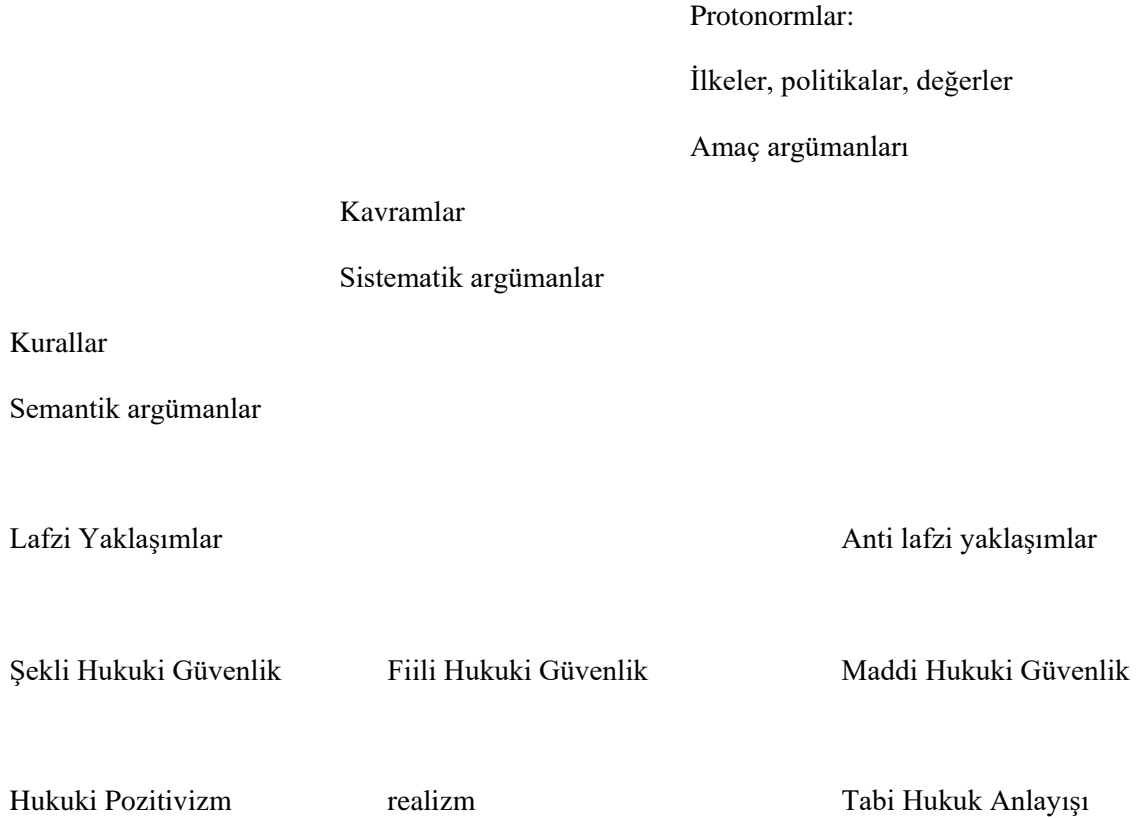
Yargı istikrarı, öngörülebilirliği sağlar. Yargı değişimi de bazı durumlarda öngörülebilirliği etkilemektedir. AİHM, karar vermeyi, sadece ticari güdümlü bir öngörülebilirlik arzusuyla değil, aynı zamanda hukuk teorisinde baskın bir faktör olan daha derin bir “akılcılık arayışı” ile değerlendirmektedir³⁸⁸. Yargı kararının boşlukları

³⁸⁶ Raito, a.g.e., p.122.

³⁸⁷ İskandinav hukuku: (Aarnio ve Peczenik) hukuki güvenliği şekli ve maddi hukuki güvenlik ile tartışmıştır. Şekli hukuki güvenlik normların öngörülebilirliği, maddi hukuki güvenlik kabul edilebilirliğidir. Juha Raitio, Legal Certainty, Non-Retroactivity and Periods of Limitation in EU Law, 2 *Legisprudence* 1(2008), pp.1-23.

³⁸⁸ Cossey / Birleşik Krallık, 184 Eur. Ct. H.R. 14 (1990): Laurence Helfer, Anne Marie, Toward a Theory of Effective Supranational Adjudication, *Yale Law Journal*, V. 107, I. 2 (November 1997), pp. 273-392. İchtihatların yenilikçilik etkisi de değerlidir. Yatırımcı olmayan devletler, öngörülebilirlikten yoksun ve kendi başlarına yenilikler geliştirmeye çok az yatırım yapan yasalara sahip olma eğilimindedirler. Bu devletler daha düşük bir pazar payına sahip olma eğilimindedirler ve daha az sayıda şirket davası açılmıştır. Yatırımcı olmayan devletlerde içtihat hukuku değerli değildir: Marcel Kahan; Ehud Kamar, The Myth of State Competition in Corporate Law, 55 *Stan. L. Rev.* (2002), p.738.

doldurulması hukuki belirsizliği ile öngörülemezken; davaların açıklığını, hukuki güvenliği ve öngörülebilirliği de sağlayabilmektedir³⁸⁹. Bu tartışmalar hukuki alanların özellikleri ile değerlendirilebilir. Anti lafzi yaklaşımlar ve belirsizlikleri değerlendirmek, vergi planlamalarını ve geriye yürümezlik tartışmalarını, kamu yararı kavramını değerlendirmektir. Kamu yararı, öngörülemezdir. Anti lafzi yaklaşımlar veya lafzi yaklaşımlar ile belirsizlikler bazen mükellef lehine; bazen aleyhinedir. Bu vergi hukukunun öngörülemezliğidir. Bu nedenle yargı kararları hukukun değerlerini vurgularken; yargı kararlarının ve normların öngörülebilirliği hukuki sistem ve özellikleri ile ilgilidir. Lafzi ve anti lafzi yaklaşımlar tartışmaları ile yorumun öngörülebilirliği aşağıdaki grafik ile değerlendirilebilir³⁹⁰:



³⁸⁹ Abram Chayes, The Role of the Judge in Public Law Litigation, 89 *Harv. L. Rev.* (1976), pp. 1281-1285.

³⁹⁰ Raito; a.g.e., 355-380.

Kıta Avrupası hukukunda yorum ve argümantasyon yöntemleri ve içtihat hukukunun değerlendirilmesi, AB hukukunda AAD kararları ve AIHM kararları kıta Avrupası hukukunda ülkelerin yorum argümanlarını da farklılaştırmıştır.

2. Eşitlik İlkesi ve Korunması

Yasamanın norm değişiklikleri, idari yorum değişikliği ve yargı yorum değişiklikleri sınırlandırılmamış ve yapılandırılmamış durumlarda; öngörülebilirliği ve eşitlik ilkesini zedelemektedir. Yasalar, idari işlemler ve yargı kararları tiranlığa döndüğünde hukuk devleti ilkesinden söz edilemez³⁹¹. Hukuki güvenlik, hukukun uygulanmasında öngörülebilirliği; hukukun uygulanması, eşitliği sağlamalıdır. Eşitlik ilkesi öngörülebilirliği sağlamaktayken; hukuki güvenliği değerlendirmektedir³⁹². Haklılaştırılmış ılımlı geçiş moderasyonları ile yasalar, idari işlemler ve yargı kararlarının değişikliği ölçülülük ilkesini ve orantılılığın ötesine geçmemelidir³⁹³. Eşitliğin korunması dolaylı bir hukuki güvenliği korumadadır. Diğer yönden de idari ve yargı uygulamalarında benzer olayların benzer sonuçlanması; öngörülebilirliği vurgular. Bugünden yarına geçiş için tam öngörülebilirlik ulaşılamazdır. Bu nedenle öngörülebilirlik, normun olası anlamlarını kavrayabilmeyi, idare ve yargıda kontrolü, sonuçların çeşitliliğini; alternatif uygulamalar, eylemler ve zaman çerçevesi ile hesaplayabilmeyi algılama kapasitesidir. Geleceğe yönelen algı ve planlardaki alternatif sonuçları algılamanın yanında bu sonuçların tutarlılığı sağlanmalıdır. Eşitliği korurken; ılımlı geçiş kuralları, normların yayın ve etkisi arasındaki zaman, eski ve yeni normun ölçülülüğü ile geçişler güveni garantilemelidir. Norm değişimi; yapılandırılmış, sınırlandırılmış değeri ile öngörülebilirliği sağlamalıdır³⁹⁴.

³⁹¹ Thronyi, Brooks, Kolozs, a.g.e., 128. Common law hukukunda içtihatların bağlayıcılığı eşitliği korur ve mahkemelerin davalarda uygun içtihadı bulup açıklamasını hangi içtihadın bu olaya uyduğunu ve kararını vermesidir. Normatif bağlayıcı sınırlar ile şekli ve maddi sınırlamalar yasalar, idari ve yargı kararlarının öngörülebilirliğini sağlarken; eşitlik ilkesi yasamanın, idarenin, yargının kendi eylemlerinin kendileri bağlamında da bağlayıcılığını değerlendirmelidir.

³⁹² Schermers, Waelbroeck: Raito, a.g.e., p.128.

³⁹³ Avila, a.g.e., p. 155.

³⁹⁴ Avila, a.g.e., pp. 429-440.

II. YASALAR, İDARİ İŞLEMLER VE YARGI KARARLARININ BELİRLİLİĞİ, GÜVENİLİRLİĞİ VE ÖNGÖRÜLEBİLİRLİĞİ

Hukuki güvenlik ilkesi kamu yönetimi bağlamında; kesin norm-formülasyonları; yargı denetimi; idari işlemler ve demokratik kontrolleri zorunlu kılmıştır³⁹⁵. İlke; yasamayı, idari işlemleri ve yargı kararlarını değerlendirmektedir³⁹⁶. Hukuki güvenlik, yasama, idare ve yargı tarafından garanti edilir. Hukuki güvenliğin öznesi, vatandaşdır. Meşru beklentilerin ve temel hakların korunması; kişileri ilgilendirir. Hukuki güvenlik devlete bir temel kazandırabilir. Ama özne devlet değildir. Temel haklar ve özgürlükler, mülkiyet hakkı hukuki güvenlik ile ilgilidir. Korunan ve koruyan dengesi vergi hukukunda hukuki güvenliği değerlendirmektedir. Yasallık kuralı temelinde vergi hukukunda devletin sınırlandırılması hukuki güvenliğin temelidir³⁹⁷. Hukuki güvenliğin garantisinde yasama, yürütme ve yargının değerlendirilmesi vergi hukukunda daha özel anlamdadır. Vergi hukuku hukukun diğer alanlarından daha belirsizdir. Vergi hukukunun yasaların kesin anlamına ilişkin belirsizliği, belirli somut durumlara hukukun uygulanmasına ilişkin belirsizliği; yasaları, idari işlemleri ve yargı kararlarının tartışılmasını değerli kılar³⁹⁸.

Kanunlar bakımından hukuki güvenliğin belirlilik yönü; genel ve soyut normların belirsiz ve kompleks kodifikasyonunu değerlendirmektedir³⁹⁹. Yasallık ilkesinde olduğu gibi hukuki güvenlik ilkesi de vergilerin vergi kanunlarıyla düzenlemesi ve vergiye ilişkin özel düzenlemelerin de yetkili otoriteler ile yapılmasını ihtiyacını vurgular. Hukuki güvenliğin sağlanmasında yasallık ilkesi temeldir; ama yeterli değildir. Yirminci yüzyıl hukuk teorisinde bir linguistik belirsizlik değerli bir metafordur. Hukuki bir sorunun tek bir doğru cevabı olmadığında hukuki belirsizlikten söz edilmektedir. Bu belirsizlik, kanun yapımında semantik dil bilimidir⁴⁰⁰.

Hukuki güvenlik ilkesi kanunların açık ve anlaşılır olmasıdır. Bu, vergi mükellefinin kanunlarda sorumluluklarını anlayabilmesi bağlamında değerlidir.

³⁹⁵ Raitio, a.g.m., p. 23.

³⁹⁶ Popelier, "Legal Certainty and Principles of Proper Law Making", p. 321.

³⁹⁷ Avila, a.g.e., pp. 90-95.

³⁹⁸ Givati, a.g.m., pp.138-139.

³⁹⁹ Popelier, "Five Paradoxes on Legal Certainty and the Lawmaker", p. 55

⁴⁰⁰ Timothy A. O. Endicott, "Linguistic Indeterminacy", 16 *Oxford J. Legal Stud.* (1996), p. 668.

Kanunun belirsizliği tarihsel bağlamda tartışılır⁴⁰¹. Bu tartışmalar hukuki güvenliğin sağlanmasında yasallığın yanında; yasanın ulaşılabilirliği, kesinliği ve öngörülebilirliği ile ilgilidir⁴⁰². Kanunların güvenilirliğinin sağlanması; meşru beklentileri zedelemeyen, kazanılmış hakları koruyan, geriye yürümeyen kanun yapımını vurgular. Kanunların belirliliği ve öngörülebilirliği hukukun ilkelerine saygılı kanun yapımını ile normatif bağlayıcılığı sağlar. Yasalardaki belirlilik, vergi hükümlerinin vergi mükelleflerinin vergi sonuçlarını öngörebileceği biçimde düzenlenmesidir. Vergi Usul Kanunu hükümleri fazla ihtiyari ve seçimlik hükümler ile yapılır. Yasaların kodifikasyonunda bu kompleks yapı nedeniyle; hükmün amacının doğru uygulanması normun kendisinin doğru yorumlanmasıyla ortaya konulamadığında; vergi mükellefinin vergi sonuçlarını öngörmesini engellemektedir. Yargı kararları mükellefin haklı beklentisi ve kamu yararındaki, belirsiz genel yorum standardını değerlendirmektedir. Meşru beklenti ve kararın maddi doğruluğunda idari ve yargı kararlarının uygulaması; yasaların kodifikasyonu ile de ilgilidir. Bu durum hukuki güvenliğin belirlilik yönünü, güvenilirlik ve öngörülebilirlik ile ilişkilendirmektedir. Kanun yapımı, hukuki ve ekonomi tartışmaları ile vergi hukuku diğer alanlardan daha belirsizdir. Belirsizlik; vergi sistemi dizaynının amacı ve özelliğidir. Ekonomi ve hukuk arasındaki ilişki, adil vergi kanunlarının ayrıntılı yapılmasına ilişkin görüşler, kamu amaçlarına uygun seçimlik ve ihtiyari hükümlerde mükellefin öngörülemez yükümlülükleri ve sorumlulukları tartışmalıdır⁴⁰³. Dolayısıyla hem kıta Avrupası hem de common law hukukunda vergi hukuku her ülkede komplekstir. Common law hukuku ülkeleri ABD, Avustralya ve Kanada kompleks vergi yasaları ve idari mevzuatı ile vurgulanırken; Avustralya, İngiltere vergi hukukunun belirliliğini sağlamayı ve mevzuatı kolaylaştırmayı amaçlamıştır⁴⁰⁴. Bu zorluğa rağmen hukuki güvenliğe uygun yasaların yapımı amacıyla üç kriter çıkarılabilir: Bu kriterler; ulaşılabilirlik, güvenilirlik, öngörülebilirliktir. Bu kriterlerde:

- i. Yasalardaki normlar doğru biçimde yayınlanmalıdır,
- ii. Yeterince açık olmalıdır,

⁴⁰¹ “Uncertainty of Law – Codification”, 4 L. Rev. & Q.J. Brit. & Foreign Jurisprudence 78 (1846): Kanunun belirsizliği, belirsizdir. Yargıç, toplum ve yasaların belirsizliği vurgulanmıştır. pp. 78-80.

⁴⁰² John McGarry, “Effecting Legal Certainty under the Human Rights Act”, 16 Jud. Rev., (2011), pp. 66-70.

⁴⁰³ Pagone, p. 898.

⁴⁰⁴ Thronyi, Boroks, Kolozs, a.g.e. p. 18-23.

- iii. Diğer mevzuata uyumlu olmalıdır,
- iv. Uygulanacağı zaman açık olmalıdır,
- v. Geriye yürümezliği ve
- vi. Meşru beklentileri korumalıdır.
- vii. Normlar çelişkili olmamalıdır,
- viii. Çelişkili eylemler gerektirmemelidir: yasaların insanların uyum sağlayacağı niteliği olmalıdır, öngörülebilirlik ve yasamaya güven için yasalar sık değişmemelidir. Geriye yürümezlik ilkesi korunan vergi mevzuatı ile güven korunması sağlanmalıdır⁴⁰⁵.

İdari işlemlerdeki hukuki güvenliğin belirlilik yönü, açık ve anlaşılabilir idari normları; güvenilirlik yönü, idari normların geriye yürümemesi ve meşru beklentiler korunmasını; öngörülebilirlik yönü, idari yorumun eşitliği ve değişikliklerin kabul edilebilir değerine vurgu yapmıştır⁴⁰⁶. İdari vergi mevzuatında genel düzenleyici işlemler ve idari takdir yetkileri tartışmalıdır. Öngörülebilirliğin istenebilirliği, genel düzenleyici normların belirsizliği ile zorlaşır. Ayrıntılı idari düzenlemeler; ticari veya ekonomik değerlendirmelerdeki maddi vergi sonucuna sahip olmayı amaçlarken; hukuki değerleri de sağlamalıdır. Vergi kaçınımlarının toplumsal kötülük olduğu görüşü kanun yapımı gibi idari işlemleri de belirsizleştirir⁴⁰⁷.

Vergi idaresi, kamu idaresidir. Bir vergi otoritesi, vergi prosedürünü uygularken; vergi mükellefiyle ilişkide (yasallığa bağlı olarak) kanuna bağlıdır. İdari işlemlerin genel ve özel anlaşılabilirliği belirliği vurgularken; yasallık ilkesi idarenin yasallığını, maddi vergi yükümlülüğünün yasayla yapılmasını, idari işlemlerin yasanın sınırlarında ve yasayla bağlılığını değerlendirmektedir. İdari takdir yetkisi bu nedenle yasallık ilkesine tabidir. Fransa'da, kamu idaresine ayrıcalıklar sunulur. Bu ayrıcalıklar, idari kurumların takdir yetkisi kullanımınıdır. Bu alan idari işlem ve eylemlerin yasallığı ile dengelenmektedir. Almanya'da idari kurumların takdir yetkisine sahip olmalarına izin verilmektedir. Bununla birlikte, vatandaşların haklarının korunması değerlidir. Common

⁴⁰⁵ Popelier, a.g.m., pp. 325-335.

⁴⁰⁶ Avila, a.g.e., pp. 100-500.

⁴⁰⁷ Pagone, a.g.m. pp. 888-890.

law hukuku yargı alanlarında da, idari kurumların kararları denetime tabidir. Bu kararlar, mahkemeler tarafından değerlendirilmektedir⁴⁰⁸.

Vatandaşın davranışını düzenlemesini sağlamada yeterli hassasiyetle formüle edilmemiş bir norm, hukuki kabul edilemez. Belirli bir eylemin sonuçlarının öngörülebilmesi için makul bir belirlilik sağlanmalıdır. Kişi bu durum için tavsiye niteliğinde cevaplar alabilmede başvuru haklarına sahip olabilmelidir⁴⁰⁹. Bir kişi idarenin yorumuna güvenebilir ve başvurabilir. Belirliliğin sağlanmasında idarenin yorumu, vergi hukuku ayrıntılı mevzuatını değerlendirmektedir. İdari yorumun değişmesi de öngörülebilirliği etkilemektedir. Sirküler benzeri; idari yorumun değerlendirildiği idari vergi kuralları; mükelleflerin, planlanan bir işlem ve vergi sonuçlarıyla ilgili kesinliği elde etmelerini sağlayan bir prosedürdür. Bağlayıcı bir karar almada vergi makamlarının yorumu, belirsizlik problemi ve vergi ihtilaflarının çözümünde değerlidir. İdari yorumun değişimi ve idari yorumun tutarsızlığı; eşitliği ve öngörülebilirliği etkilemektedir⁴¹⁰.

Hukuki normları mahkemelerin yorumlaması; hukuki ve içtihadî tartışmalar hukuki güvenlik ilkesinin değerlendirilmesini zorlaştırır. Bu tartışmalarda, mahkemeler her zaman yasanın asıl anlamına ya da yasama organının asıl amacına uymalıdır; yasanın anlamı zamanla sabitleşmektedir; yasaların anlam ve inşaatı yasama amacına eşittir; mahkemelerin yorumlama normları mahkemeler için yardımcı olmayan normlardır anlayışları değerlendirilir. Yargıcın normları yorumlamadaki rolü geçmişte tartışılan ve günümüzde de tartışılmaya devam edilen en önemli konulardan biridir⁴¹¹. Mahkemelerin içtihat yaratımını en uç noktada savunan görüşler ile yargının, yasamanın normlarının düz yorumlaması sorumluluğunu savunan görüşler arasında uzlaşa sağlanmamıştır. Hukuki belirsizlik, yasalar ve hukuki normları değerlendirmede; birçok boşluk ve tutarsızlık nitelendirmektedir⁴¹².

⁴⁰⁸ Daniel Deak, "Neutrality and Legal Certainty in Tax Law and the Effective Protection of Taxpayers" Rights, 49 Acta Jur. Hng.pp. 177-180.

⁴⁰⁹ McGarry, a.g.m. 66-70.

⁴¹⁰ Givati, a.g.m. pp. 137-138.

⁴¹¹ Sunstein, a.g.m., p. 412.

⁴¹² Kent Greenawalt, "Vagueness and Judicial Responses to Legal Indeterminacy", *Legal Theory*, V. 7, (2001), pp. 435-445.

Hukukun belirsizliği ile normların hukuki değerleri yargı yorumunu değerli kılmıştır. Vergi hukukunun hatalı ve belirsiz alanları değerlendirilmelidir. Belirsizlik ve öngörülebilirlik bağlantısı yargı kararlarını vurgulayabilmektedir. İdari normlar ve yasalar gibi; yargı kararlarının takdiri hukukun özelliği iken; bu yetkiler yapılandırılmış, sınırlandırılmış olmalıdır ve öngörülebilir olmalıdır. Normlar, tiranlığa yöneldiklerinde öngörülebilir değildir⁴¹³.

Hukuki güvenlik ilkesi, yargı modeli ile değerlendirilir. Hukuki sistemler değerlendirmesinde, ademi merkezi yargının common law hukuk sistemini benimsemeyen Avrupa ülkelerinde lehe bir tercih olmadığı hususu tartışılmıştır⁴¹⁴. Yargı merkeziliyeti ve ilkenin korunması arasında güçlü bir bağlantı bulunduğu vurgulanır. Hukuki güvenlik ilkesinin korunmasında tek mahkemeli merkezi anayasa mahkeme sistemi önerilirken; bu savunma düzgün nitelendirildiğinde temelde doğrudur. Ama hukuki güvenlik ilkesi sadece merkezi yargı sistemine dayanan bir değer değildir. Keza Avrupa ülkelerinde merkezi modelin belirli özellikleri nedeniyle ilkenin niteliği ve değeri korunmayabilirken; ademi merkeziliyetçi yargı ilkeye yeterli korumayı sağlayabilir⁴¹⁵. Pratik belirsizlik, hukuki sistemlerle değil yargı ve yargı koruması ile ilgilidir⁴¹⁶.

⁴¹³ Pagone, a.g.m., pp. 898-900.

⁴¹⁴ Tartışılan bir husus ademi merkezi yargı denetimin kıta Avrupası hukuk sistemini benimseyen ülkelerde olanağı olmadığıdır. Bu savı desteklemek için iki neden sunulur. Birincisi kıta Avrupası ülkelerinde hukuk ve yargı düzeninin common law ülkelerinden daha farklı organize edilmesidir. Mahkemeler hukukun farklı alanlarında uzmanlaşmıştır ve birden fazla yüksek mahkeme (supreme court) bulunmaktadır. Genelde iki yüksek mahkeme bölümü bulunur. (Birisini ordinary law (özel/ceza) diğeri idare hukukuna dayanır). Bu nedenle bir yüksek mahkeme yasayı anayasaya uygun diğeri anayasaya aykırı bulabilir ve yargısal ademi merkezi sistem önerisi iyi işlemeyebilir. İkinci neden ise en önemlisidir, avrupa hukuk geleneğinde emsal içtihatların bağlayıcı olmamasıdır. Yüksek mahkeme kararları alt mahkemeler için bağlayıcı değildir. ABD yargısal denetim modeli belirli kıta avrupası hukuku ülkelerinde başarıyla uygulanmıştır: Arjantin, Meksika, Yunanistan, Japonya, İsviçre vs. Bkn. Victor Ferreres Comella, *Constitutional Courts and Democratic Values : A European Perspective*, Yale University Press, November 2009, pp. 20-24.

⁴¹⁵ Victor Ferreres Comella, *Constitutional Courts and Democratic Values : A European Perspective*, Yale University Press, November 2009, pp. xiv, 19-20.

⁴¹⁶ J. E. Herget and Stephen Wallace, The German Free Law Movement as the Source of American Legal Realism, *Virginia Law Review*, V. 73, N. 2 (1987), pp. 399 -455.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK, ALMAN YÜKSEK MAHKEME VE AİHM KARARLARI

I. NORMATİF BAĞLAM VE MAHKEME KARARLARI

Hukuki güvenlik ilkesi hukuki belirlilik, güvenilirlik ve öngörülebilirliktir. Anayasalar normları ile mahkemeler yargı kararları ile; hukuki güvenliği değerlendirmektedir. Anayasalarda hukuki güvenlik normatif ilkeler ve temel haklar ile ilgilidir. Hukuki güvenlik ilkesi yazılı normatif değeri ile formüle edilmeden İspanya Anayasası'nda düzenlemiştir. Diğer kıta Avrupası ve common law hukuku ülkeleri anayasaları da hukuki güvenliği vurgulayan normlar ile hukuki güvenliği tartışır. (Hukukun üstünlüğü, yasallık ve temel haklar...). Hukuki güvenlik ilkesi İsveç hukukunda Peczenik tarafından Anayasadaki ve yasalardaki normatif alt ilkeleri ile değerlendirilmiştir. Yazar; yasallık, açıklık ve ulaşılabilirlik, geriye yürümezlik, kıyas yasağı, eşitlik, yargı kararlarının gerekçelendirme zorunluluğu, idari işlemlerin yargı denetimi ve yargılamalar ile ilgili kriterleri hukuki güvenlik alt ilkeleri değeri ile tartışmıştır. Her ülke ve her hukuki alan hukuki güvenliği vurgulayan normlar ile değerlendirilebilir⁴¹⁷. Hukuki güvenlik ilkesi, bu hiyerarşide ara ilke⁴¹⁸, ya da sub ordinat ilke değeri ile vurgulanmıştır⁴¹⁹.

⁴¹⁷ Juha Raitio, *The Principle of Legal Certainty in EC Law*, Ed: Francisco Laporta, Aleksander Peczenik, Frederick Schauer, Kluwer Academic Publishers, Law and Philosophy, 2003, Hukuki güvenlik ilkesi ve alt ilkeleri İsveç hukukunda Peczenik tarafından değerlendirilmiştir.

⁴¹⁸ Andreas von Arnould, *Rechtssicherheit: perspektivische Annäherungen an eine idée directrice des Rechts*, Mohr Siebeck, 2006, p. 666.

⁴¹⁹ Raito, a.g.e., p. 350-500: Peczenik tartışmaları ve ilke değeri.

A. ALMANYA VE TÜRKİYE: NORMATİF BAĞLAM

Almanya’da hukuki güvenlik ilkesi Anayasanın 20. maddesi ile değerlendirilir. “Devletin ana ilkeleri: Yasama, anayasal düzene, yürütme ve yargı organları yasalar ve hukuka bağlıdır.” Lafzi ile ilke vurgulanmıştır. Alman Anayasasının normatif ilkeleri; vergi hukukunda yasallık ilkesi (Any. 105. md.); temel haklar, hakların korunması, öze dokunmama yasağı ve eşitlik ilkeleri; hukuki güvenlik ile ilgilidir.

Alman hukuki sistemi, bilimsel hukuk sistemi değeri ile anılır. Alman dili, sınırsız şekli terminolojiye sahiptir ve bu dil savaş sonrası Avrupa hukukunun normatif değerleri ile hukukun her alanında vurgulanmıştır. Alman hukuki sistemi pozitif norm sistemi değeri ile düşünülmektedir. Ama Alman hukuku, içtihat ve statü hukukudur. İchtihatların değeri, common law hukukundaki değer ile benzeşmektedir. Alman Anayasası (basic law, grundgesetz) anayasallık normlarından ziyade; sembolleştirdiği hukuk terminolojisi ile anılır. Hukukun ilkeleri, haklar ve ödevler dengesi yargıda mahkeme kararları ile anlamlandırılır. Anayasa mahkemesi kararları, supra pozitif hukuki ilkeleri (überpositive rechtsgrundsätze) benimsemektedir. Ülkede ilkeler ile yargı anlayışı bu nedenle normatif değerdedir. Mahkeme, 1950’li yıllarda supra pozitif ilkeleri ve bağlayıcılığını⁴²⁰ mahkeme kararları ile benimsemiştir.

Alman hukuku, hukuki güvenliği; hukuki belirlilik, güvenilirlik ve öngörülebilirlik ile vurgulamıştır. Normların açıklığı, hukuki belirliliği ilgilendirmektedir. Geriye yürümezlik ilkesi ve meşru beklentiler koruması, hukuki güvenilirliği ifade etmektedir. Franz Scholz, Die Rechtssicherheit adlı çalışmasında hukuki güvenliği; hukukun tanınırlığı (belirliliği), hukukun güvenilirliği ve öngörülebilirliği alt ilkeleri ile tartışmıştır. 1900’lerde ilke temel haklar bağlantısı ile ve 2000’lerde, Scholz’un alt ilkeleri ile değerlendirilmiştir. Alman hukuki çalışmaları; normların açıklığı ve ulaşılabilirliği ile belirliliği ele almıştır. Geriye yürümezlik ilkesi ve meşru güven ilkeleri ile hukukun güvenilir kılınması amaçlanmıştır. Normatif

⁴²⁰ Howard Fisher, *The German Legal System and Legal Language*, Second Edition, London: Cavendish Publishing, 1999; pp. 1-5. Donald P. Kommers, “Germany Balancing Rights and Duties, Interpreting Constitutions”, *Comparative Study*, ed: Jeffrey Goldsworthy, Oxford University Press, 2006, p. 200-250; George Fletcher: “mahkeme kararlarının geleneksel neo kantian değeri de vurgulanır.” Neo Thomist anlayışı ve marbury davası atfı Bverfg 208: supra pozitif ilkelerin bağlayıcılığını vurgulamıştır.

bağlayıcılık ve mahkeme kararları ile öngörülebilirlik ilkesi vurgulanmıştır⁴²¹.

Alman hukuki sistemi, hukuki güvenliği kanunlar ve sözleşmelerde normatif lafzı ile de değerlendirmiştir. İflas Kanunu'na Giriş Yasası (EGInsO) kapsamında temyiz davasında hukuki güvenliği iyileştirilmede kanuna geçici hüküm konulmuştur ve hukuki güvenliğe atıf yapılmıştır⁴²². Almanya Federal Cumhuriyeti ve Almanya Demokratik Cumhuriyeti'nin Almanya Birliğinin Kurulması Anlaşması (Birleşme Antlaşması); “Hukuki güvenlik ve hukuki açıklığın yanı sıra mülkiyet hakkı, Alman Demokratik Cumhuriyeti ve Almanya Federal Cumhuriyeti hükümetlerine, bekleyen mülkiyet sorunlarının çözümünde rehberlik eden ilkelere” lafzı ile ilkeyi ele almıştır⁴²³. Medeni Kanuna Giriş Yasası, kamu mülkiyetine etkili bir şekilde devredilememiş veya hukukun üstünlüğü ile uyuşmadığı durumları, adalet ilkeleri, hukuki güvenlik veya orantılılık ile bağdaşmayan tedbirler eleştirisiyle değerlendirmiştir⁴²⁴. İdare Hukuku Rehabilitasyon Yasası; adalet, hukuki güvenlik veya orantılılık ilkeleri bir devletin temel ilkelere, lafzını vurgulamıştır⁴²⁵. Anma, Sorumluluk ve Gelecek Vakfının Kurulması anlaşması; “Alman Federal Meclisi, bu Yasanın, Alman-ABD Hükümetlerarası Anlaşmasının ve ABD Hükümetinin beraberindeki açıklamaları ve müzakerelere katılan bütün tarafların beyanını, Alman şirketleri ve Almanya Federal Cumhuriyeti için yeterli bir hukuki güvenlik sağladığını varsayar”, hükmü ile hukuki güvenliği değerlendirmiştir⁴²⁶.

Funda Başaran Yavaşlar, ilkenin Türkiye’de vergi hukuku alanı ile normatif alt ilkelerini;

⁴²¹ Franz Scholz, Die Rechtssicherheit: Rede, Front Cover; Walter de Gruyter, 1955; Ludwig Bendix, Das Problem der Rechtssicherheit: zur Einführung des Relativismus in die Rechtsanwendungslehre; Max Rümelin, Der Grundsatz der Rechtssicherheit ist ein Kerngehalt des Rechtsstaatsprinzips, Studienausgabe Keip, 1970; Alfred Katz, Staatsrecht, Heidelberg: C.F. Müller: rechtsstaat: Rechtssicherheit und Vertrauensschutz, 2010: bestimmtheitsgebot, Grundsatz der normenklarheit, vertrauensschutz: rückwirkung, pp.66-70; Eike Albrecht, Benjamin Küchenhoff, Staatsrecht, Berlin: Esv, p. 201: kesinlik, standart netlik ilkesi, meşru güven korunması: yasaların geriye yürümezliği; Max Emanuel Geis, Staatsrecht, Heidelberg, München, Hamburg: c.f.m., 2010; Peter Badura, Rechtssicherheit der vorbehalt der Verfassung nomo, Köln, 2013; Stefan Pitzen, der Vorbehalt der Verfassung, Nomos, 2013, pp. 250-255.

⁴²² Einführungsgesetz zur Insolvenzordnung (EGInsO), Art 103.

⁴²³ Vertrag zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Deutschen Demokratischen Republik über die Herstellung der Einheit Deutschlands (Einigungsvertrag).

⁴²⁴ Einführungsgesetz zum Bürgerlichen Gesetzbuche.

⁴²⁵ Gesetz über die Aufhebung rechtsstaatswidriger Verwaltungsentscheidungen im Beitrittsgebiet und die daran anknüpfenden Folgeansprüche (Verwaltungsrechtliches Rehabilitierungsgesetz - VvRehaG), § 1 Aufhebung rechtsstaatswidriger.

⁴²⁶ Gesetz zur Errichtung einer Stiftung "Erinnerung, Verantwortung und Zukunft" Präambel.

i. Yasallık İlkesi,

ii. Ulaşılabilirlik ilkesi,

iii. Belirlilik ve açıklık ilkeleri,

iv. Kanuni idare ilkesi

v. Güvenin korunması ilkesi (güvenin korunması ilkesi: geriye yürüme yasağı ve yasalar uygulamasına güvenin korunması ilkesi),

vi. Hukuki başvuru yollarının mevcudiyeti ve açıklığı ilkeleri ile değerlendirmiştir⁴²⁷. Türk vergi hukukunda bu ilkeler, hukuki güvenliğin normatif değeridir. Bu ilkeler hem vergi hem de diğer hukuki alanlarda geçerlidir.

Hukuk devleti ilkesi, temel haklar ve temel hakların korunması, ölçülülük ilkesi, kanun önünde eşitlik ilkesi, mülkiyet hakkı ilkesi, hak arama hürriyeti, kanuni hakim güvencesi, suç ve cezaların kanuniliği ve kıyas yasağı ilkesi, temel hakların korunması, başvuru hakkı, bilgi edinme ve dilekçe hakkı hukuki güvenliği sağlarken; Anayasanın vergi hukuku ile ilgili yasallık ilkesi vergi hukukunda hukuki güvenliği vurgulamıştır.

“ ...Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.”

B. AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ

Anayasalar, uluslararası andlaşmalar ve sözleşmeler, İnsan Hakları Mahkemesi normları vergileme yetkisinin hukuki sınırlarında ve uygulanmasında önemli etkiye sahiptir⁴²⁸. Özellikle AİHM insan hakları alanında “Avrupa Anayasa Mahkemesi” işlevine sahip bir yargı mercii, kabul edilmektedir. Dolayısıyla AİHS, Avrupa Kamu Düzenin “Anayasallık Belgesi”⁴²⁹ iken; vergileme de dâhil temel hak ve özgürlükler

⁴²⁷ Funda Başaran Yavaşlar, “Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi,” *Hukuk Güvenliği*, ss. 190-200: AY m. 73/3; 89/1; 115; 8, 11, 123; 125; 40; VUK m. 414.

⁴²⁸ Utrecht University Centre for Taxation and Public Governance, *Constitutional Effects On The Tax System*, Netherlands, 2006, s. 7.

⁴²⁹ Yasemin Özdek, *Avrupa İnsan Hakları Hukuku ve Türkiye AİHS Sistemi AİHM Kararlarında Türkiye*, Ankara: TODAİE, 2004, s. Önsöz.

alanı ile ilgili kısıtlamalarda kişileri etkin korumayı amaçlamıştır⁴³⁰. Birleşmiş Milletler İnsan Hakları Komisyonu'nun 1949 yılında hazırladığı taslaktan ve İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi'nden yararlanılıp hazırlanan⁴³¹ Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin tarihi yarım asır öncesine uzanır. AİHS ve AİHM İkinci dünya savaşından sonra, Avrupa insan hakları hukukunun temelini atmıştır. Bu nedenle AİHS temel norm ve İHAM kararları, insan hakları standartları değerindedir⁴³². AİHS, mükellefi uluslar arası hukukta da haklar sahibi yapmıştır. Bireysel başvuru hakkı sözleşmenin bel kemiğidir⁴³³. AİHS, kapsadığı insan hakları ile diğer uluslararası antlaşmalardan farklıdır. Sözleşmenin tanıdığı haklar, sözleşmenin hazırlandığı tarihte batı demokrasileri anayasalarında yer alan bazı kişisel ve siyasi haklardır⁴³⁴. AİHS hakları ve özgürlüklerin alanı 1, 4, 6, 7, 12, 13., 14. Protokollerle⁴³⁵ genişletilmiştir⁴³⁶. AİHS denetim sistemi, Mahkemeye yapılan devletlerarası⁴³⁷ ve bireysel⁴³⁸ başvurular ile vurgulanır⁴³⁹. Ek Protokol 14'le AİHS sisteminde öngörülen değişiklik sonucu,

⁴³⁰ Şeref Ünal, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi İnsan Haklarının Uluslararası İlkeleri*, TBMM Kültür, Sanat ve Yayın Kurulu Yayınları, N: 89, s. 13-18.

⁴³¹ Yılmaz Aliefendioğlu (Hazırlayan), *İnsan Haklarının Anayasal ve Uluslar arası Düzeyde Korunması*, XI Avrupa Anayasa Mahkemeleri Konferansı, Paris, 10-13 Mayıs 1993., s. 23.

⁴³² Billur Yaltı, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, 1.b., İstanbul: Beta Yayınları, 2006, s. 8.

⁴³³ Şeref Gözübüyük, Feyyaz Gölcüklü, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İnceleme ve Yargılama Yöntemi*, 9. b., Ankara: Turhan Kitabevi, 2011, s. 18.

⁴³⁴ Özdek, a.g.e., s. 27.

⁴³⁵ 1. Protokol *mülkiyet hakkı, eğitim hakkı, serbest seçim hakkını*. 4. Protokol, *borç nedeniyle hapis yasağı, seyahat özgürlüğü, vatandaşı sınır dışı etme yasağı* ile dört yeni hakkı ve özgürlüğü, 6. Protokol AİHS'nin 2. Maddesinde yer alan yaşama hakkının genel çerçevesini genişletmiş ve savaş zamanı ve savaş tehlikesinin bulunduğu zamanlar hariç; *ölüm cezasını* kaldırmıştır. 7 protokol *yabancılara sınır dışı edilmelerine ilişkin usul güvenceleri, cezai konularda temyiz hakkı, haksız mahkumiyet için tazminat hakkı, çifte yargılanmama ve çifte cezalandırılmama hakkı ve eşler arasında eşitlik hakkı* sözleşmeye eklemiştir. 12. Protokol *genel ayrımcılık yasağı* ilkesini, 13. Protokol *ölüm cezasını istisnasız kaldırma*, gibi hakları vurgulamıştır.

⁴³⁶ Ünal, a.g.e., s. 67-68.

⁴³⁷ AİHS md. 33. “Her Yüksek Taraf Devlet işbu Sözleşmeye ve Protokolleri hükümlerine vâki ve kendisinden diğer yüksek Taraf Devlete isnat edilebileceğine kanaat getirdiği her hangi bir ihlalden dolayı Mahkemeye başvurabilir.”

⁴³⁸ AİHS md. 34 Kişisel başvurular “İşbu Sözleşme ve Protokollerinde tanınan hakların Yüksek Taraf Devletlerden biri tarafından ihlalden zarar gördüğü iddiasında bulunan her hakiki şahıs, hükümet dışı her teşekkül veya her insan topluluğu, Mahkemeye başvurabilir Yüksek Taraf Devletler bu hakkın etkin bir şekilde kullanılmasına hiçbir suretle engel olmamayı taahhüt ederler.” Bireysel başvuru hakkı 11. Protokol öncesinde seçimlik bir haktı ve sözleşmeciler devletlerin takdirindedir. Ama bu protokolle zorunlu bir hale gelmiştir.

⁴³⁹ 14. Ek Protokol AİHS md. 35/1. *Kabul edilebilirlik koşulları* 1. Devletler Hukukunun genel kabul edilen prensiplerine göre; ülke hukuk yollarının tüketilmesinden sonra ve kesin karardan itibaren altı aylık bir süre içinde Mahkemeye başvurulabilir. 2. Mahkeme, 34. madde uyarınca sunulan herhangi bir kişisel başvuruyu aşağıdaki hallerde kabul etmez. a) Başvuru imzasız veya b) Başvuru Mahkeme tarafından daha önce incelenmiş veya milletlerarası diğer bir soruşturma veya çözüm merciine sunulmuş bir başvurunun konusuyla esas itibarıyla aynı ve yeni olaylar ihtiva etmediğinde, 3. Mahkeme sunulan herhangi bir kişisel başvuruyu işbu Sözleşme ve Protokolleri hükümlerine

başvurucu; “önemli bir ölçüde dezavantajlı durumdan muzdarip” olduğu müddetçe, şikayeti kabul edilebilirdir. Doktrinde “önemli bir ölçüde dezavantajlı durumdan muzdarip” olma ölçütünün parayla ölçülebilen uyuşmazlıklarda daha kullanışlı olduğu kanaati hakimdir⁴⁴⁰. AİHM’in verdiği nihai kararlar bağlayıcıdır ve davada taraf olan devletler bu kararlara uymaya zorundadır. Buna rağmen uymadıkları takdirde etkili bir yaptırım mekanizması bulunmamıştır⁴⁴¹. Bununla birlikte AİHS normlarının hiyerarşi vurgusunu, üye ülke belirlemektedir⁴⁴².

II. HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ VE VERGİ HUKUKU: ALMAN VE TÜRK YÜKSEK MAHKEME VE AİHM KARARLARI İLE BELİRLİLİK VE ÖNGÖRÜLEBİLİRLİK İLKELERİ

Hukuki güvenlik ilkesi, belirlilik ve öngörülebilirlik bağlantısı ile vergi hukukunda tartışılır. Belirlilik, normların yorumlanması ile mahkeme kararlarını; mahkeme kararlarının tutarlılığı öngörülebilirliği anlamlandırır. Vergi hukuku normları, kanunların belirsizliği, mahkeme kararları, yorum ve hukuki argümanları; vergi planlaması, anti vergiden kaçınma hükümleri yorumu, mükellef hukuki güveni ve devlet kamu yararını değerlendirildiği; hukuki belirlilik; normların belirsizliği ile, öngörülebilirlik; mahkeme kararlarının öngörülebilirliği ile tartışılmıştır.

aykırı, açıkça yoksun veya başvuru hakkının suiistimali mahiyetinde telakki ettiği takdirde, kabul edilemez bulur. 4. Mahkeme işbu madde ile kabul edilmez bulunduğu her başvuruyu reddeder. Yargılamanın her aşamasında bu karar verilebilir. Sözleşme'nin 35. maddesinin 3. fıkrası aşağıdaki gibi değiştirilmiştir: Mahkeme 34. maddeye uygun iletilen bireysel başvuruyu aşağıdaki hallerde kabul edilemez bulur: a. başvurunun sözleşme veya ilgili Protokol hükümleri dışında kalması, açıkça dayanaktan yoksun olması veya bireysel başvuru hakkının suiistimali mahiyetinde olması, veya; b. sözleşme ve protokollerde belirtilen insan haklarına saygı ilkesi gereğince başvurunun esas hakkında incelemeye gerek bulunması ve başvuruya konu olayın ülke hukuk mahkemesince yeterince incelenmemiş olması durumları hariç üzere, başvuranın önemli mağduriyetinin bulunmaması."

⁴⁴⁰ Burak Gemalmaz, “AİHM Yargısında Yeni Dönem: Protokol no. 14’le Getirilen Yeni Kabul Edilebilirlik Ölçütünün Uygulanmasına Eleştirel Bakış” *Milletlerarası Hukuk Ve Milletlerarası Özel Hukuk Bülteni*, Y. 31, S. 1, 2011, s. 209.

⁴⁴¹ AİHS Md 46. Kararların bağlayıcılığı ve uygulanması 1. Yüksek Taraf Devletler, taraf oldukları davalarda Mahkemenin nihai kararlarına uymayı taahhüt ederler. 2. Mahkemenin nihai kararı, kararın uygulanmasını denetleyecek olan Bakanlar Komitesine gönderilir.

⁴⁴² Özdek, a.g.e. 84, Örneğin; Hollanda da Anayasa üstünde, Avusturya’da anayasa değerinde, Danimarka, Finlandiya, Almanya, İzlanda, İtalya, Lihtenştayn, Litvanya, İsveç’te yasalarla eşdeğerdir.

A. ALMAN FEDERAL ANAYASA MAHKEMESİ VE ALMAN FEDERAL VERGİ MAHKEMESİ: HUKUKİ ARGÜMAN VE YORUMLAR İLE BELİRLİK VE ÖNGÖRÜLEBİLİRLİK DEĞERİ

Alman hukuku pozitif yaklaşımları savaş sonrasında dikkatle değerlendirilen hukuki argümandır. Bununla beraber sonraki dönemlerde yüksek mahkemeler amaç argümanlarını yorum yöntemlerinde vurgulamıştır. Alman hukuki sisteminde sistematik yorum mahkeme kararlarını etkiler. Alman Anayasa Mahkemesi; haklar ve ödevler bağlantısında dengedir. Almanya’da hukuki yorumlar apolitik, etkileri politiktir düşüncesi benimsenir. İçtihatların bağlayıcılığı ilkesi söz konusu değildir; buna rağmen yargı kararlarının normatifliği güçlüdür⁴⁴³.

Almanya vergi hukuku, kamu hukuku sınıflandırmasında bağımsız vergi mevzuatı ve idare hukuku eğilimindedir. Vergi hukukunda elastik ilkeleri uygulayan mahkemeler Alman hukuki içtihatlarını takip etmektedir. Almanya’da idari işlemlerde vergi hukukunda prosedural hatalar, yargı değerlendirmeleri ile denetlenmektedir. Bu kıta Avrupası hukukunda Almanya ve Fransa yüksek mahkeme içtihatlarını normatif kılmıştır. Belirliği ve öngörülebilirliği sağlamada, geçmiş içtihatları değerlendirmek bağlantılıdır. Almanya’da geçmiş içtihada saygı benimsenmiştir⁴⁴⁴.

1. Alman Federal Anayasa Mahkemesi: Hukuki Güvenliği Değerlendirmede Belirlilik ve Öngörülebilirlik İlkeleri

Alman hukukunda Federal Anayasa Mahkemesi tarihsel, semantik, sistematik ve amaç argümanlarını tartışır. Ve kararlarını ölçülülük ilkesi ile haklılaştırır⁴⁴⁵. Vergi ve diğer hukuki alanlarda Anayasa Mahkemesi kararları hukuki güvenliği korumada değerlidir. Alman Federal Anayasa Mahkemesi kararları, kıta Avrupası hukuku genellemeleri ve genel kabul edilebilir kriterler ile tartışılır. Normlarının belirliği ve

⁴⁴³ Donald P. Kommers, “Germany Balancing Rights and Duties, Interpreting Constitutions”, *Comparative Study*, ed: Jeffrey Goldsworthy, Oxford University Press, 2006, p. 200-250.

⁴⁴⁴ Victor Thuronyi, Kim Brooks, Borbala Kolozs, *Comparative Tax Law*, Second Edition, Kluwer Law International, 2016, pp. 23-50.

⁴⁴⁵ Kommers, a.g.m., p. 200-250.

öngörülebilirliği bu kararlar ile vurgulanır. Hukuki güvenlik Alman Federal Anayasa Mahkemesi kararları ile formüle edilmektedir⁴⁴⁶. Federal Anayasa Mahkemesi kararları ile Alman vergi hukuku, normların kesinliği ve netliği ile değerlendirilmektedir. Alman Mahkeme kararları ile belirlilik ilkesi, yasamanın belirleyici rolünü yerine getirmesine, idarenin yasallığı ilkesi ve idarenin işlemlerinde yargı denetimine izin verilmesine de hizmet etmektedir⁴⁴⁷. Hukuki belirlilik aynı zamanda idarenin tiplendirme kapsamını⁴⁴⁸ ve hukuki düzenlemeyi sınırlandırır. Mahkeme kararları değerlendirmesi ile hukukun üstünlüğünde yer alan hukuki güvenlik ilkesi, vergi müdahalesinin öngörülebilirliğini gerektirmektedir⁴⁴⁹.

Federal Anayasa Mahkemesi görüşü ile; vergi oluşturuucu gerçekler yani VDO; "vergi mükellefi, üzerindeki vergiyi hesaplayabilmektedir"; şeklinde belirlenmelidir⁴⁵⁰. Mükellef beyanname üzerindeki yükümlülüklerini, ödevlerini; normların belirliliği ve öngörülebilirliği ile yerine getirmelidir⁴⁵¹. Vergi hukukunun standartlaştırılan genel koşulları, belirsizdir⁴⁵². Hukuki güvenlik ilkesi, sadece belirliliği değil, aynı zamanda standartların netliği ve tutarlılığı ilkesi ile de takip edilmelidir. (Bestimmtheitsgebot auch der Grundsatz der Normenklarheit). Yasamanın ve yürütmenin norm yapımı

⁴⁴⁶ Arnauld, a.g.e., pp. 500; Walter Hübschmann, Ernst Hepp, Armin Spitaler, AO/FGO, *Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung mit Aktualisierungsservice*, Wernsmann in: 246. Lieferung 2018, § 4 AO, Ottoschmidt Rn. 682.

⁴⁴⁷ Hübschmann, Hepp, Spitaler, AO/FGO, Wernsmann in: 246. Lieferung 2018, § 4 AO, Rn. 682: BVerfG v. 3.3.2004 - 1 BvF 3/92, BVerfGE 110, 33 (54); v. 27.7.2005 - 1 BvR 668/04, BVerfGE 113, 348 (376 f.); v. 13.6.2007 - 1 BvR 1550/03, 2357/04, 603/05, BVerfGE 118, 168 (187); BFH v. 6.9.2006 - XI R 26/04, BStBl. II 2007, 167 (169) BFHE 214, 430 (433 ff.).

⁴⁴⁸ Hübschmann, Hepp, Spitaler, AO/FGO, Wernsmann in: 246. Lieferung 2018, § 4 AO, Rn. 682: BFH v. 25.5.1992 - VI R 85/90, BStBl. II 1992, 655 (658) BFHE 167, 542 (549); v. 16.6.2005 - VII R 10/03, BFH/NV 2005, 1876 (1877).

⁴⁴⁹ BVerfG v. 12.1.1967 - 1 BvR 169/63, BVerfGE 21, 73 (79); v. 7.7.1971 1 BvR 775/66, BVerfGE 31, 255 (264); v. 23.4.1974 - 1 BvR 2270/73, BVerfGE 37, 132 (142); v. 1.3.1979 1 BvL 21/78, BVerfGE 50, 290 (379 f.); v. 3.11.1982 1 BvR 210/79, BVerfGE 62, 169 (183); v. 8.3.1983 2 BvL 27/81, BVerfGE 63, 312 (323); v. 18.5.1988 2 BvR 579/84, BVerfGE 78, 205 (212): Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 246. Lieferung 02.2018, § 4 AO, Rn. 685.

⁴⁵⁰ BVerfG v. 14.12.1965 - 1 BvR 571/60, BVerfGE 19, 253 (267); v. 12.10.1978 2 BvR 154/74, BVerfGE 49, 343 (362); v. 23.10.1986 2 BvL 7/84, BVerfGE 73, 388 (400); v. 17.7.2003 2 BvL 1, 4, 6, 16, 18/99, 2 BvL 1/01, BVerfGE 108, 186 (235); BFH v. 6.9.2006 XI R 26/04, BStBl. II 2007, 167 (169) BFHE 214, 430 (433 ff.); v. 18.3.2010 IV R 88/06, BStBl. II 2010, 991 (993) BFHE 228, 519 BVerfG v. 28.2.1973 - 2 BvL 19/70, BVerfGE 34, 348 (365): Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 246. Lieferung 02.2018, § 4 AO, Rn. 685.

⁴⁵¹ BVerfG v. 10.11.1998 2 BvR 1057, 1226, 980/91, BVerfGE 99, 216 (243); BFH v. 6.9.2006 XI R 26/04, BStBl. II 2007: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 246. Lieferung 02.2018, § 4 AO, Rn. 685.

⁴⁵² Wernsmann: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 246. Lieferung 02.2018, § 4 AO, Rn. 683.

standardı ve şartları açıkça değerlendirilebilmelidir⁴⁵³. Temel haklarla ilgili düzenlemeler, kendi koşulları ile söz konusu hukuki durumun belirli ve öngörülebildiği açık bir şekilde formüle edilmelidir⁴⁵⁴.

Kıta Avrupası hukukunda ülkeler arasında farklılıklar nedeniyle genellemeler yaanılıcıdır. Örneğin içtihatların bağlayıcı olmadığı buna rağmen; mahkeme kararlarının hukuki norm değerini normatif güç kabul eden Alman Kıta Avrupası hukuk sisteminde, Fransa'ya göre ekonomik değişim koşullarına daha kolay uyum sağlanabilmektedir. Dolayısıyla içtihadın normatif değerinin kısmen yüksek olduğu ülkelerde vergi ve ekonomi alanlarındaki gelişmeler ile uygun yeni içtihatlar yaratılabilir. Vergileme, mülkiyet hakkı kökeninde mükellef temel hakları ve özgürlükleriyle ilintili bir kavramdır. İchtihat hukuku, mülkiyet hakkı ile pozitif ilişkilidir. İchtihat hukuku tartışmaları öngörülemezliği ile eleştirilmektedir; Alman Hukuk Sisteminde ve common law ülkelerinde özellikle İngiltere'de mülkiyet hakkının daha korunaklı olduğu vurgulanabilmektedir⁴⁵⁵.

Almanya'da vergi kanunlarının yorumunda yasama ile mahkemeler arasında bir ilişki bulunmuştur. 1919 yılında tanıtılan ve genel vergi hukuku alanında değerlendirilen Vergi Değişiklik Yasası (Reichsabgabenordnung) ile ekonomik yorum ilkesi benimsenmiştir. Ardından 1934 yılında, Steueranpassungsgesetz of (Vergi Değişiklik Yasası) 1934 yasası ile bu ilke genişletilerek kıta Avrupası hukuk sistemi temelinde vergi hukukunun aşırı kısıtlayıcı yorumlanmasını ifade eden katı yorumundan çıkılması amaçlanmıştır. Federal Vergi Mahkemesi kararları ile ekonomik yorumu hukuk boşluklarını doldurma amaçlı değerlendirmeye başlanmıştır. Alman Anayasa Mahkemesi bu dönemde mahkemelerin vergi hukukunun bu yorumuna yönelik (katı veya esnek) belirsiz bir içtihat yaratmıştır. Ardından Yeni Genel Vergi Yasası (1977) kabul edildiğinde; 1934 yasasında yer alan ekonomik yorum (economic meaning) ilkesi

⁴⁵³ BVerfG v. 9.4.2003 1 BvL 1/01, 1 BvR 1749/01, BVerfGE 108, 52 (75 ff.). BVerfG v. 5.8.1966 1 BvF 1/61, BVerfGE 20, 150 (157 f.): İlgili yasanın hükümleri ve şartları kesin tanımlanmamıştır ve anayasaya aykırıdır. BVerfG v. 7.4.1964 1 BvR 350/62, BVerfGE 17, 306 (313 f.): yasanın hükmü ile koşullar ve usul belirli değildir ve anayasaya aykırıdır. BFH v. 6.6.2006 XI R 26/04, BStBl. II 2007, 167 (167 ff.) BFHE 214, 430, BVerfG v. 12.10.2010 2 BvL 59/06, BVerfGE 127, 335 BFH v. 9.3.2011 IX R 70/04, BFH/NV 2011:_Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 246. Lieferung 02.2018, § 4 AO, Rn. 685.

⁴⁵⁴ Wernsmann: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 246. Lieferung 02.2018, § 4 AO, Rn. 685.

⁴⁵⁵ Thorsten Beck, Asli Demirgüç-Kunt, Ross Levine, "Law And Finance:Why Does Legal Origin Matter?", *NBER Working Paper*, N. 9379, 2002, pp. 20-30.

yinelenmemiş ve kanun koyucu tarafından mahkemelerin genişletici yorumunun önüne geçmek amaçlanmıştır⁴⁵⁶.

Maddi vergi hukukunda yasaların lafzı ile uygulanacağı prensibi nedeniyle yasayı aşan (exre legem) ve yasaya aykırı düşen (contra legem) hukuk yaratmaya soğuk bakılır⁴⁵⁷. Kıta Avrupası hukuk geleneğinde de çoğunlukla geçerli olan bu duruma rağmen Alman Federal Anayasa Mahkemesi (Bundesverfassungsgericht) yargı organları tarafından özellikle kıyas yönteminden yararlanılması suretiyle boşluk doldurulup hukuk yaratılmasının ilgili hukuk dalının özelliklerinin göz önünde bulundurulması ile anayasallık yetki ve görevi olduğunu ifade etmiştir. Yüksek mahkeme vergilerin maddi unsurlarının yasama organı tarafından düzenlenmesi ve yargının bu konuda düzenleme yetkisinin olmadığını belirtmiştir⁴⁵⁸. Alman Federal Yüksek Vergi Mahkemesi (Bundesfinanzhof) vergi hukukunda bazı kararlarında genişletici yorum yolundan ve ekonomik yaklaşım ile (betrachtungweise) aslında hukuk yaratma niteliğinde prensipler yaratmıştır⁴⁵⁹.

2. Alman Federal Vergi Mahkemesi: Belirsizlikler ve Mahkeme Kararlarının Öngörülebilirliği

Kıta Avrupası hukuki genel anlayışı ile mahkemeler yorumda yasanın amacına ve hükmün niyetine saygı duyarlar. Buna rağmen statüler, yasaların normatif değeri, yargıcın lafzi yorumdan ayrılması ve amaç argümanları ile tartışılır. Alman vergi yasası ve normları (German Tax Code, Abgabenordnung) ekonomik yorumu (economic interpretation, wirtschaftliche betrachtungsweise) kaldırmıştır. Buna rağmen; yasadaki hükümlerin kötüye kullanılmasını engellemeye yönelik birkaç özel hükme yer verilerek yorum konusunda mahkemelerin bunlardan yararlanması amaçlanmıştır⁴⁶⁰. Yasanın ifadesi, yasanın eksikliği veya sessizliği, (Unvollständigkeit oder Schweigen des Gesetzes) durumunda mahkeme kararını vurgular ve haklılaştırır. Böylelikle yargıç

⁴⁵⁶ Frans Vanistendael, "Legal Framework for Taxation", *Tax Law Design and Drafting*, Victor Thuronyi, Vol: 1, IMF, 1996, pp. 37-38.

⁴⁵⁷ İdris Furtun, *Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2009, ss. 256-257.

⁴⁵⁸ Furtun, a.g.e., s. 175.

⁴⁵⁹ Furtun, a.g.e., s. 175.

⁴⁶⁰ Vanistendael, pp. 37-38.

benzer hukuki "çıkarları" kıyas veya farklı yollarla tartışıp eksik hukuk kuralının yapımında zorunludur. Vergi hukuku alanında bu durum hukukun üstünlüğü ve demokrasi ilkeleri ile tartışılır⁴⁶¹. Kanunlardaki boşlukların doldurulması sorunu vergi hukukunda değerlendirilmiştir. 1983 tarihi ile Alman Federal Vergi Mahkemesi, boşlukları değerlendirmiştir. Ama kararların öngörülemezliği ile mükellef aleyhinde deviasyonlar kabul edilmiştir⁴⁶².

Federal Vergi Mahkemesi (BFH Bundesfinanzhof) 1983 yılına kadar, hukuki güvenlik ilkesine ve vergilemenin gerçek doğasına işaret ederek, boşluk doldurmadan kaçınmıştır⁴⁶³. Vergi hukukunda yargının boşlukları doldurması, vergi yükümlülüğü getirme meselesi olduğunda, kanunu yorumlayan kişinin yorumunun kelimenin olası anlamıyla uyumlu olması gerektiği vurgulanmıştır. 1983'ten sonra Mahkeme belirsizlikleri engellemeyi amaçlamıştır ve kıyas yolu ile boşlukların doldurulmasını şöyle değerlendirmiştir⁴⁶⁴:

“Vergi kanunlarındaki boşluklar, belirli koşullar altında vergi artırıcı etkisi ile de benzer şekilde doldurulabilir. Mahkemelerin hukukun soyut metnini yorumlama yoluyla ve boşlukları kapatıp yasanın istenmeyen yetersizliğini ortadan kaldırıp somutlaştırma görevi vardır. Boşlukların kıyas ile doldurulmasıyla yasama, bu önceliğe itiraz etmemektedir. Boşluklar ve analogi ile kapatılması, vergi indirgeyici veya vergi artırıcı bir etkiye sahip olabilir; Bu etki aynı zamanda "çift taraflı" olabilir, dolayısıyla kısmen vergi indirgeyebilir, kısmen vergi artırıcı olabilir⁴⁶⁵.”

Bu dönemde; kıyas ile mükellef lehine ve veya aleyhine öngörülemez kararlar vurgulanmıştır. Fakat şuanda genel görüş yorumun olasılıklı yasanın dili ve anlayışını

⁴⁶¹ Wernsmann: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 246. Lieferung 02.2018, § 4 AO, Rn. 687.

⁴⁶² Wernsmann: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 246. Lieferung 02.2018, § 4 AO, Rn. 687.

⁴⁶³ Vergi yükümlülüğü getirme meselesi olduğunda, kanunu yorumlayan kişinin yorumu, kelimenin olası anlamıyla uyumlu olmalıdır: BFH v. 14.2.1958 267 (268) BFHE 66, 539 (541 f.); v. 11.12.1964 III 193/60 S, BStBl. III 1965, 82 (82 f.) BFHE 81, 222 (224); v. 28.11.1967 II 110/62, BStBl. III 1968, 216 (217) BFHE 91, 132; v. 30.1.1968 II 33/63, BFHE 91, 511 (513 f.); v. 21.10.1969 II 210/65, BStBl. II 1969, 736 (737) BFHE 97, 147; v. 2.12.1969 II 120/64, BStBl. II 1970, 119 (120) BFHE 97, 311; v. 21.5.1970 IV 344/64, BStBl. II 1970, 747 (749) BFHE 99, 469; v. 9.2.1972 I R 205/66, BStBl. II 1972, 455 (457) BFHE 105, 15; v. 16.12.1975 VIII R 3/74, BStBl. II 1976, 246 (248) BFHE 117, 563; v. 28.4.1982 I R 205/66, BStBl. II 1982, 556 (559) BFHE 135, 531; Wernsmann: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 246. Lieferung 02.2018, § 4 AO, Rn. 687.

⁴⁶⁴ BFH v. 20.10.1983 IV R 175/79, BStBl. II 1984, 221 (224) BFHE 139, 561. BFH v. 14.2.2007 II R 66/05, BStBl. II 2007, 621 (623) BFHE 217, 176 (179 f.).

⁴⁶⁵ BFH v. 20.10.1983 IV R 175/79.

geçmemesidir. Almanya ve Germanik ülkelerde yasanın yorumunda sade ekonomik anlayış değil, pür hukuki değerlendirmeler de yapılmıştır. Alman Federal Vergi Mahkemesi değerlendirmeler ve yorumları ile hem hukuki hem ekonomik argümanları yorumlayabilmektedir. Buna rağmen mahkeme yorumunda farklı anlayışları ile hukuki belirsizliklerde mükellef aleyhine veya lehine öngörülemez içtihatları da vurgulayabilmektedir⁴⁶⁶.

Mahkemelerde karara bağlanabilirlik ve öngörülebilirlik ile yasaların standartlaşması ve belirliği tartışmalıdır⁴⁶⁷. Yargı kararları ile argümanlar ve ilkelerin uygulanması her zaman tutarlı ve anlaşılır görünmemektedir. Bu nedenle, hukuki güvenlik; yargı kararları, vergi dairesi tarafından düzenlenen normlar ve yasanın normlarının değeri ile tartışılabilir⁴⁶⁸. Alman Abgabenordnung ile ekonomik yorum ilkesi yasadaki çıkarılmıştır. Buna rağmen hukuki hükümlerin kötüye kullanılmasını engellemeye yönelik birkaç özel hükme yer verilmiştir. Mahkeme yorum konusunda bu hükümleri değerlendirmiştir⁴⁶⁹. Genel anti vergiden kaçınma kuralı hükmü şöyledir: Alman Abgabenordnung m. 42:

Vergi planlarının kötüye kullanılması:

i. Vergi planlarının kötüye kullanılması, hukuki seçeneklerin kötüye kullanılması ile vergi mevzuatının aşılmasıdır.

ii. Uygun bir hukuki seçenikle kıyaslandığında, vergi mükellefine veya üçüncü bir kişiye yasaların öngörmediği vergi avantajlarına yol açan, uygun olmayan bir hukuki seçeneğin seçildiği durumlar, kötüye kullanma kabul edilmektedir.

Hukuki olmayan fakat vergi sonucuna neden işlemler de vergilendirilmekteyken; hukukun kötüye kullanılması ile vergi avantajı sağlanması da ekonomik yaklaşımı benimsemektir. Alman hukukunun en değerli vergi hukuku profesörü Tıpke; bu

⁴⁶⁶ Thuronyi, Brooks, Kolozs, a.g.e., pp. 150-167.

⁴⁶⁷ Norbert Joachim, Niels Lange, *Pflichtteilsrecht*, 3. Aufl. 2017, II. Pflichtteilsrecht und Verfassungsrecht, Rn. 8.

⁴⁶⁸ Wolfram Birkenfeld, Christoph Wäger, *Das große Umsatzsteuer-Handbuch*, 78. Lieferung 2018, Einheitlichkeit der Leistung § 3 Abs. 9 UStG; Art. 24 und 25 MwStSystRL; Abschn. 3.1, 3.5 bis 3.8, 3.10 und 3.11 UStAE, Rn. 66.

⁴⁶⁹ Thuronyi, Brooks, Kolozs, a.g.e., p. 100-166.

maddeyi şöyle deęerlendirmiştir⁴⁷⁰:

- i. Kötüye kullanım,
- ii. Hukuki inşa,
- iii. Uygunsuzluk
- iv. Vergiden kaçınma.

Vergi planlarının kötüye kullanımı, vergi azaltma amacıyla ekonomik işlemdeki uygun olmayan hukuki seçimdir. Kötüye kullanma kavramı aslında uygunsuzluk ve vergiden kaçınmayı ifade etmektedir. Hukuki inşa; fırsatları, özel hukuk çatısı ile elverişli faydalar, tek taraflı beyanlar, sözleşmeler ve gerçek eylemler ile değerlendirir. Bunlar aynı zamanda kamu normları ile ilgili sonuçları vurgulayabilir. Alman Fedaral vergi mahkemesi, genel kaçınma maddesini garantilemede sorumluluğunu değerlendirmiş ve geniş bir yelpazede maddeyi uygulamıştır. Bu maddeyi uygulamayı geniş bir esneklik ile değerlendirmiştir. Bazı yıllar mahkeme bu maddeyi uygulamayı tercih etmemiş ve dar başvurmuş; bazı yıllar maddeyi geniş yorumlar ile uygulamıştır. Bu yorum, aynı veya benzer vergi kaçınma işlemleriyle uğraşırken belirli kötüye kullanım karşıtı hükümleri yasaları ile düzenleyen birçok kıta Avrupası hukuku ülkeleri ile zıtlık yaratmıştır. Aynı zamanda maddenin uygulanmasında ve açık uçluluğunda hangi durumlarda mahkemenin maddeyi uygulamada istekliliği belirsizdir. Mahkeme son kararları ile maddeyi dar yorumlamıştır. Madde, kurumlar vergisi alanında, şirketlerin dış yönetim sözleşmelerine ilişkin faaliyetlerine dahi uygulanmamıştır. Usul yönünden bazı hisse senedi satış işlemlerindeki zaman kullanımını vergi planının kötüye kullanılması değerlendirmemiştir. Mahkeme gelir vergisine ilişkin kiralamayla ilgili kötü kullanımı daha sonraki kararında; uygun kabul etmiş ve geleneksel bazı görüşlerinden de ayrılmıştır. Kıta Avrupası hukukunda Germanik ülkelerden bazıları ve Almanya kesintiler, kurumlar vergisi ve gelir vergisi ile ilgili anti vergiden kaçınma kararları ve vurguları ile hukuk yaratımından kaçınmazken; Kanada common law hukuki geleneği

⁴⁷⁰ AO, art. 42. pp.100-300.

aksine vergi hukuku alanında böyle yargı kararlarından kaçınır. Kıta Avrupası ve common law hukuku genellemeleri bu sebeple vergi hukukunda geçerli değildir⁴⁷¹.

Genel vergiden kaçınma hükümleri yorumu, kıyas argümanının değerlendirilmesi ve kararların öngörülemezliği ile eleştirilmektedir. Kıta Avrupası ülkeleri özel anti kaçınma hükümleri ile yasaları düzenlerken; giderler, indirimler vb. vergi planlaması alanlarında kötüye kullanmayı engellemeyi amaçlar. Bu hükümler, tiranlığa yönelmedikçe öngörülebilirliği ve belirliliği sağlamadaki rolü ile değerlendirilmektedir. Özel anti kaçınma hükümlerinin yorumu ve yazımının genel anti kaçınma hükümleri ve uygulanmasını kapatıp kapatmadığı Federal Vergi Mahkemesi kararı ile tartışılmıştır. Mahkeme, özel hüküm uygulanmadığı davalarda genel hükmün uygulamasının kapanmadığını düşünmektedir. 1999-2000 yılları Federal Mahkeme kararları ile bazı konularda özel hükümler düzenlenmemesi sebebiyle, bu davalarda genel hükmü uygulamıştır. Mahkeme kararında; bir özel anti kaçınma hükmünü uygulamıştır. İlgili madde kaçınmayı engellerken; bazı mükellefler ve işlemlerine kısmi istisna sağlamıştır. Mahkeme bu sebeple genel anti kaçınma kuralını yorumlamamıştır ve genel kuralı özel hükmün kaçınmasını önlemede değerlendirmemiştir. Özel anti kaçınma hükümleri vergiden kaçınmayı engellerken belirsizliğe de neden olabilmektedir. Bazı durumlarda vergi planlamacıları hükmün ve yasanın boşluğundan faydalanabilmektedir⁴⁷².

B. TÜRK YÜKSEK MAHKEME KARARLARI: BELİRLİLİK VE ÖNGÖRÜLEBİLİRLİK

Türk hukuk doktrininde içtihat kavramının farklı tanımları yapılmıştır. Bununla birlikte bu kavramın “emsal karar olma” yönü üzerinde karar kılınmıştır. *Velidedeoğlu*, içtihatları; mahkemelerce verilen kararlar ile vurgulanan bir meselenin tarzında benimsenen prensipler⁴⁷³; *Zevkliler*, benzer olaylarda mahkemeler tarafından verilmiş aynı mahiyetteki ilkeler⁴⁷⁴; *Dönmezer ve Erman*, yargı kararlarından “doğan objektif

⁴⁷¹ Thuronyi, Brooks, Kolozs, a.g.e., p. 100-166.

⁴⁷² Thuronyi, Brooks, Kolozs, a.g.e., pp. 150-180.

⁴⁷³ Hıfzı Veldet Velidedeoğlu, *Türk Medeni Hukuku*, Cilt 1, İstanbul, 1959, s. 111.

⁴⁷⁴ Aydın Zevkliler, *Medeni Hukuka Giriş ve Başlangıç Hükümleri: Kişiler Hukuku, Aile Hukuku, Savaş Yayınları*, Ankara, 1989, s. 76.

hukuk⁴⁷⁵ değeriyle nitelendirmektedir. *Güriz*, içtihatları hukuk kuralının belli bir olaya uygulanması suretiyle hukuki bir sonuç çıkarılmasını bir meselenin çözümü hakkında mahkeme kararları ifadesi ile deęerlendirmiştir⁴⁷⁶.

Hukuki güvenlik bir uyuşmazlığa uygulanan kuralın önceden bilinmesini ve belirliği ifade etmektedir. Bu fikir yazılı hukukun kodifikasyonunun meydana gelmesi sonucunu doğuran en önemli etkidir. Buna rağmen bu kuralların statikliği yargı içtihatları ile giderilebilir. Kanunların ihtiyaçları karşılayamaması, kazuistik olması nedeniyle doğan bu durağanlıkta, hukukun dinamiği için içtihatlar değer arz etmektedir. Kararların belirliği ve öngörülebilirliği ile yargı kararlarında devamlılık, yazılı kuralların yanında içtihatları deęerlendirmektedir⁴⁷⁷.

Türkiye’de de İsviçre Medeni Kanun kökenli ilk Medeni Kanun⁴⁷⁸ ile içtihatların normatif değeri vurgulanmıştır⁴⁷⁹. İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararları ve Anayasa Mahkemesi Kararları haricinde yargı kararlarının hukuki yönden bağlayıcı söz konusu değil iken; Türkiye’de içtihatların yardımcı niteliği farklı hukuk dalları ile değerlendirilir.

Bir kanunun yorumu veya boşluğun doldurulması yönünden ayrı bir özellik taşımayan ve uyuşmazlığı kanunun basit bir uygulaması ile çözen kararlara olay kararları (arrets d’espece) denilmektedir. Kanun hükmünün yorumu veya kanun boşluğunun doldurulması açısından özellik taşıyan ve içtihadı bir prensip teyid eden kararlara prensip kararlar (arrets de principe) denilmektedir⁴⁸⁰. Prensip kararlar hukuka katkı sağlayan içtihatlardır. Vergi yargısının en önemli özelliklerinden biri de içtihat yaratma işlevidir. Vergi kanunlarında boşlukların yanında kanun hükümlerinin anlamı

⁴⁷⁵ Sulhi Dönmezer, Sahir Erman, *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku*, Genel Kısım, C. I, 5. b., İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1973; s. 160.

⁴⁷⁶ Adnan Güriz, *Hukuk Başlangıcı*, Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1992, s. 112.

⁴⁷⁷ Cevdet Zeybek, “Yargı İçtihatlarının Hukuk Kaynağı Olarak Değeri ve Yeri”, *Danıştay Dergisi*, Y:18, S: 68-69, 1988, ss. 52, 73: kimi görüşlere göre değişen bir kanun veya kanun hükümleri yalnız gelecek için hüküm doğurmaktayken; değişen yargı kararları geçmişe de etkilidir ve hukuki güvenliği zedeleyebilmektedir.

⁴⁷⁸ Türk Kanunu Medenisi 04/04/1926 tarihli Resmi Gazete, Sayı: 339743. Bu kanun 8/12/2001 Resmi Gazete’de yayımlanan 4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu ile mülga hale gelmiştir.

⁴⁷⁹ Andreas Schwars, *Kanun ve İctihad: Hukuki Hayatta Mahkeme İctihatlarının Rolü*, Çev: Hıfzı Velvet, HİYK Kurumu Konferansları: 18, Ankara, 1936, s. 5.

⁴⁸⁰ F.H Saymen, *Türk Medeni Hukuku*, C. 1, 3. b., İstanbul, 1960, s. 104; M. Kemal Oğuzman, *Medeni Hukuk Dersleri*, 5. b., İstanbul: Filiz Kitabevi, 1985, s. 88.

açık olmayabilir. Bu nedenle prensip karar niteliğindeki içtihatlar vergi hukukuna katkı sağlar. Vergi yargısı, hukuki içtihatlarla vergi kanunlarının boşluklarını doldurmada ve ayrıntılı hükümleri doğru ve tutarlı biçimde yorumlama ile bu özelliğini yerine getirir⁴⁸¹. Buna rağmen; vergi kanunlarında yer alan hükümlerin amacı dışında, konuluş gayesinin zıddına kötüye kullanılmasını önlemeye yönelik hukuki düzenlemeler (transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını gibi) açısından da yorum yolu ile içtihat önemlidir⁴⁸².

1. Türk Danıştay Kararları

Türkiye’de vergilerin kanuniliği ilkesinin sonucu; ilk derece yargı organlarının vergi hukukunda içtihat yaratma işlevini tam anlamında yerine getirdiğini söylemek mümkün değildir. Danıştay kazustik vergi düzenlemeleri çerçevesinde teferruatlı kanun hükümlerini ve bazen usul mevzuatımızdaki boşlukları doldurup prensip içtihatlar yaratabilmektedir⁴⁸³. Danıştay’ın birçok kararında söz konusu prensip içtihatların yaratılması VUK ile bağlantılıdır. Vergi Usul Kanunu’nun 2365 sayılı Kanunla değişen “Vergi kanunlarının uygulanması ve ispat” başlıklı 3. maddesinin a. bendinin 2. fıkrasında vergi kanunlarının anlamı ile ilgili hükümler yer almıştır. “...*Kanunlar lafzı ve ruhu(özü) ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutulup uygulanır.*” Dolayısıyla vergi kanunlarının yorumu ile ilgili bu hüküm çerçevesinde öncelikle kanunun lafzı ve özü önemlidir. Ama kanunun lafzı tek başına kanunun yorumlanabilmesi için yeterli olmayabilmektedir. Lafzın açık olmadığı hallerde, kanun hükmünün diğer maddelerle bağlantısı ve sistem bütünündeki yeri göz önünde tutulup veya kanun hükümlerinin konuluşundaki maksat araştırılıp yorum yapılabilecektir⁴⁸⁴. Danıştay bu hüküm

⁴⁸¹ Şerafettin Aksoy, *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*, Filiz Kitabevi, 1990, s. 8.

⁴⁸² Vanistendael, a.g.e. p. 32.

⁴⁸³ Nevzat Saygılıoğlu, “Vergi Yönetimi Açısından Vergi Yargısına Bakış”, Danıştay ve İdari Yargı Günü 144.Y: Sempozyumu, Danıştay Yayınları, N. 83, 2012, s. 206.

⁴⁸⁴ Yılmaz Özbalcı, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları: 4369 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikleri de İçeren*, Oluş Yayıncılık, 1998, s. 74.

konulmadan öncede de buna benzer yorumu esas almıştır. Bu hüküm konulduktan sonra da bu geleneği devam ettirmiştir⁴⁸⁵.

Vergi kanunlarının lafzı önceliği, dar veya geniş yorumlanması ve amaç argümanları ve yorum çerçevesinde ekonomik yorumun uygulanabilip uygulanamayacağı benimsenen hukuk sistemleriyle ilgilidir. Kıta Avrupası hukuk sisteminde de kanunlarda yer alan ve amaç argümanı ile yorum imkanı tanıyan hükümler ve özellikle bağlayıcı olmamasına rağmen üst mahkeme kararları önemli prensipler yaratabilmektedir. 213 sayılı VUK'un 19 uncu maddesinde vergiyi doğuran olay "vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu ve hukuki durumun tekemmülü ile doğar" biçiminde tanımlanmıştır. Aynı Kanun'un 3/B maddesinde; vergilendirmede "VDO ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği, şu kadar ki, VDO ile ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesinin ispatlama vasıtası değerlendirilmeyeceği" hükmüne yer verilmiştir. Vergi hukukunda yasanın amacı ve VDO'nun saptanmasında hukuki biçimlerin ötesinde ekonomik irdeleme önemlidir. Dolayısıyla VUK'un ispat kuralı niteliğindeki bu hükmü vergi hukukunda ekonomik yaklaşımı ifade etmektedir. Bu madde yargıya hitap etmemektedir; bu yorum anlayışı idari yorumu ilgilendirir.⁴⁸⁶ Danıştay verdiği kararlarda "vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti esastır" yönünde nitelendirdiği kararlarında vergi kaçırılıp kaçırılmadığını değerlendirir⁴⁸⁷.

Hukuki Argüman ve Yorum Değerlendirmeleri: Belirlilik ve Öngörülebilirlik

Yorum, bir kuralın anlamını ortaya koymayı ve onu anlaşılabilir hale getirmeyi amaçlayan düşünsel faaliyettir. Dolayısıyla yorumda ortada bir hukuk normu bulunur ve amaç onun anlamını saptayabilmektir. Buna rağmen kanun boşluğu; kanun hükmü yorum yöntemleriyle aydınlatılamadığında ve lafzın ötesinde genişletici yorum ile

⁴⁸⁵ Özbalcı, a.g.e., s. 76.

⁴⁸⁶ "Turgut Candan (Danıştay Başsavcısı), "İkinci Oturum Tartışmalar", Danıştay ve İdari Yargı Günü 144.Yıl Sempozyumu, Danıştay Yayınları N. 83, 2012, ss. 273-274. "VUK md. 3/B bir idari usul kuralıdır bir yargılama usul yasası değildir. Vergilemede ispatı düzenler, bunun düzenlenişi idari rejim ile ilgilidir...VUK'un bu hükmü böyle yorumlanmalıdır... idari işlemin yani tarh işleminin sebep unsurunu... tanınan yetkileri düzenleyen bir maddedir. Dolayısıyla yargılama usulüyle ilgisi yoktur. Yargıç bu yetkiyi kullanmamalıdır... Anayasaya aykırılık halini oluşturur."

⁴⁸⁷ Nihal Saban, Vergi Hukuku, İstanbul: Der Yayınları , 2002, s. 69.

doldurulabilen durumlarda; hukuk düzeni, genel hukuk ilkeleri ile veya kıyas yoluyla doldurulabilir⁴⁸⁸. Vergi hukuku, maddi vergi hukuku ve şekli vergi hukuku farklılığı ile iki ana gruba ayrılır. Maddi vergi hukuku verginin konu, mükellef, matrah, nispet gibi yapısı ile ilgili esasları düzenlemektedir. Verginin tespit ve tahsili için kurallar ve genel uygulama ile ilgili esaslar vergi usul hukukunun konusudur⁴⁸⁹. Dolayısıyla maddi vergi hukukunda hakimın hukuk yaratması söz konusu değildir. Maddi vergi hukukunda kıyas yasağına rağmen şekli vergi hukukunda vergilemenin özüne dokunmayıp; kıyas yolu ile boşluğun doldurması mümkündür⁴⁹⁰. Anayasa Mahkemesinin vergi hukukunda kıyas yasağına yönelik kararı yoktur. Buna rağmen Anayasa Mahkemesi verdiği bir kararında yasadaki boşlukların tüzük hükümleri ile doldurulmamasını açıkça belirtmektedir (idare hukuku)⁴⁹¹.

Danıştay 213 sayılı VUK'un 3/A maddesinin 2. fıkrasında "vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade edeceği, lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutulup uygulanmasını" belirtip kanunda da yer alan yorumun sınırlarını yorumlar⁴⁹². Türkiye'de Danıştay prensip kararları ile vergiyi doğruran olayı etkilemektedir. Bu maddi vergi hukuku ile bağlantılıdır. Örneğin Danıştay gayrimenkul satış vaaının satışla aynı ekonomik sonucu doğurmasının vergilendirme yönünden satış gibi değerlendirileceği yönünde kararlar vermekteyken; bazı kararlarında bunun tam tersi nitelikte bir yorum uygulamıştır⁴⁹³.

⁴⁸⁸ Timur Demirbaş, Ruhan Erdem, Ceza Hukuku Pratik Çalışmaları, 3. b. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2007, s. 31.

⁴⁸⁹ Özbacı, a.g.e., s. 73.

⁴⁹⁰ Selim Kaneti, Vergi Usul Kanunu'ndaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması, Vergi Dünyası Dergisi, S. 123, (Kasım 1991), s. 38.

⁴⁹¹ Gülsen Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, İstanbul: XII Levha Yayıncılık, 2. b., 2008, s. 144.

⁴⁹² "Dn. 3. D. 03.07.1991, K. 2227/1991, E. 1023/1990."

⁴⁹³ "Dn. 4. D. E. 1997/1196 K. 1978/7 193", Danıştay Dergisi, Y. 9, S: 32-33, 1979. "Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 81. Maddesinde gayrimenkuller için kullanılan satın alma deyimi, Türk Medeni Kanunu'nun 633 ve 634'üncü maddeleri ile resmi biçimde yapılan akitler üzerine gayrimenkul mülkiyetinin tapu siciline tescili anlamındadır. Danıştay kararında "kanunen yasaklanmış faaliyetlerden elde edilen gelirin dahi vergilendirildiği vergi hukukunda muamelelerin ekonomik yönü önemli olup Gelir Vergisi Kanunu'nun 81/1. maddesindeki 4 senelik sürenin başlangıç ve bitim tarihlerini medeni hukukun katı şekil şartlarına bağlama vergi hukuku prensipleriyle bağdaşmamıştır" ifadesi" ve Aksi yönde karar "Dn. 9. D. E. 1982/5021 K. 1983/1601", Danıştay Dergisi, S: 52-53, Y: 14, 1984, ss. 418-419. "Gayrimenkul satış vaaı sözleşmeleri taşınmazın mülkiyetini intikal ettirici nitelik taşımadığından Gayrimenkul Kıymet Artış Vergisine konu olamayacağı hakkında. Danıştay kararında göre "olayda vergilendirmeye konu taşınmaz, satış vaaı sözleşmesi ile satıldığına, bedeli alıcı tarafından tahsil edilmekle beraber, tapuda mülkiyetin

Bu yorum mükellefin her zaman aleyhine değil; bazen lehine sonuçlar da yaratabilmektedir ve maddi hukuku ilgilendirmektedir. Örneğin Gelir Vergisi Kanununun (GVK) 2361 Sayılı Kanunla yapılan değişiklikten önceki 96. madde uygulamasında “kurumlar vergisinden istisna edilmiş devlet tahvili faizlerine isabet eden ve kurumlar vergisi matrahından indirilmeyen giderlerin 96. madde ile stopajda gider olarak kabul edileceği”; Danıştay içtihatlarıyla belirlenmiştir. Dolayısıyla VUK md. 3 yargıya lafzı ifadedeki boşlukların yorumla giderilmesinde geniş yorum imkanı yaratmıştır⁴⁹⁴.

Bazı belirsizlikler ve boşlukların yorumu; vergiden kaçınmayı önlerken; vergi yükümlüğü ile sonuçlanabilmektedir. Maddi vergi hukukunda hukuk yaratımı yasağı bu geniş yorum ile değerlendirilmelidir. Kurumlar Vergisi Kanunu’nda (KVK) “derneklere bağlı iktisadi işletmeler ile ilgili 16.6.1994 tarihli Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu” kararıyla; “kamuya yararlı dernek statüsünde bulunan ve ücret karşılığında verilen hizmetler nedeniyle üçüncü kişilerden gelir sağlayan derneklerin devamlı olan bu faaliyetlerinin iktisadi işletme sayılması ve elde ettikleri gelirlerin kurumlar vergisine tabi tutulması” gerektiği sonucuna varılmıştır⁴⁹⁵. Ardından 2362 sayılı Kanun’un 1’inci maddesiyle değişen mülga 5422 sayılı KVK’nın md. 1/D bendinde, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin kurumlar vergisine tabi olduğu belirtilmiş; bu düzenleme 5520 Sayılı KVK ile de korunmuştur.

Türkiye’de Danıştay usule yönelik konularda daraltıcı lafzi ya da genişletici amaç yorumu ile prensip kararlar değerlendirmektedir. Bu konuda genel bir eğilim söz konusu değildir⁴⁹⁶. Örneğin VUK md. 253 hükmü ile “defter tutanlar, tuttıkları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayıp beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar”; hükmün lafzı ile defterlerin ilgili olduğu yılı izleyen takvim yılından itibaren 5 yıllık süre dolduğunda ibraz mükellefiyeti ortadan kalkacaktır. Buna rağmen; Danıştay zararlı hallerde bu

intikalini sağlayan tescil işlemi henüz yapılmadığına göre vergiyi doğuran olay meydana gelmemiştir.”

⁴⁹⁴ Özbacı, a.g.e., s. 76.

⁴⁹⁵ “3.4.1995 günlü ve 22247 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan ve 1994/2 sayılı Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu kararıyla; kamuya yararlı dernek statüsünde bulunan ve ücret karşılığında verilen hizmetler nedeniyle üçüncü kişilerden öz kaynakları dışında gelir sağlayan derneklerin devamlı olan bu faaliyetlerinin iktisadi işletme sayılması ve elde ettikleri gelirlerin kurumlar vergisine tabi tutulması.”

⁴⁹⁶ Furtun, a.g.e., s. 301.

sürenin zarar mahsubunun yapıldığı yıldan başlamasını kabul etmektedir ve lafzı ifade haricinde bir prensip benimsemektedir⁴⁹⁷.

VUK ile ilgili cezai değerdeki hükümler açısından lafzın açık olduğu hallerde Danıştay'ın lafzı ifadeyi esas alan kararlar verdiği görülmektedir. Örneğin; kanunun 339. maddesinde “Vergi ziyana sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenler ile ilgili hüküm, *cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından* başlayıp vergi ziyanda beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyayı cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmi beş oranında artırılıp uygulanır”. Lafzi yorum tekerrür hükümleri uygulanmasında önceki kabahatin kesildiği takvim yılını değil; bir sonraki takvim yılını esas almıştır. Yani kanunun lafzı yönünden; aynı takvim yılı sebebiyle kesilen cezalar için tekerrür uygulanmamalıdır. Bu konuda Danıştay ve bazı yazarlar kesinleşen cezanın kesinleşme tarihinden izleyen yıla kadarki sürede yeni kesilen cezalar için tekerrüre esas oluşturmayacağını savunurlar; diğer yorum cezanın kesinleştiği tarihten izleyen yıla kadar geçen sürede de kesilen cezaların da tekerrüre esas oluşturacağıdır⁴⁹⁸. Danıştay lafzı yorumu ile tekerrür hükmüne esas alınan sonraki eylemin, ilk eylem için kesilen cezanın kesinleşme tarihini takip eden yılbaşından sonra gerçekleşmiş olmasını belirtmekten⁴⁹⁹; bu konuda vergi idaresi aynı yıl veya aynı dönem için tekerrür hükümleri uygulamıştır⁵⁰⁰. Danıştay bir diğer içtihadında; yine lafzi yorumu esas

⁴⁹⁷ Dn 4. D 29.03.1973 E. 1972/1565 K.1973/1524; Özbacı, a.g.e., s. 75.

⁴⁹⁸ “Cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere” ifadesi tekerrür süresinin başlangıcını değil, sürenin bitişini belirtmektedir. Sözel yorumla farklı bir anlam Oçkarılsa da, amaçsal yorum ve evleviyet kuralı çerçevesi göz önüne alındığında kesinleşmeyi izleyen takvim yılı başına kadar geçen süre için de tekerrür hükümleri uygulanacaktır” Doğan Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 7. b., Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2013, s. 239.

⁴⁹⁹ “Dn. 4. D., T. 22/02.2011, E. 2009/6033, K. 2011/867.” “İncelenen dosyada, davacı şirketin 2004 yılı işlemlerinin incelenmesi sonucu düzenlenen rapor ile salınan kurumlar vergisi ve geçici vergiye bağlı vergi ziyayı cezası kesilmiştir. Tekerrür hükümlerinin uygulanmasının nedeni 2003/5 inci dönemi için salınan gelir (stopaj) vergisine bağlı kesilen ve 27.12.2004 tarihinde davacıya tebliğ edilerek itirazsız kesinleşen vergi ziyayı cezası gösterilmiştir. İlk ceza 27.12.2004'te tebliğ edilerek 26.1.2005 tarihinde kesinleştiğinden 01.01.2006 tarihinden itibaren gerçekleşen eylemler için tekerrür söz konusu olabilecektir. Uyuşmazlıkta, eylem 2004 yılında gerçekleşmiş olup, tekerrür hükümlerinin uygulanması hukuken olanaklı bulunmadığından dava konusu vergi ziyayı cezalarında ve davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararında hukuka uyarlık görülmemiştir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 339 uncu maddesi tekerrür hükümleri uygulanabilmesi için tekerrür hükmüne esas sonraki eylemin, ilk eylem için kesilen cezanın kesinleşme tarihini takip eden yıl başından sonra gerçekleşmiş olması gerekmektedir.” “Dn. 4. D., T. 22/02.2011, E. 2009/6033, K. 2011/867”.

⁵⁰⁰ “15 Ağustos 2011 tarihli ve 49 numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri'nde” yapılan idare yorumu şöyledir; “339 uncu maddede yer alan “...cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlayıp...” ibaresi tekerrürün uygulanacağı iki veya beş yıllık sürenin sona ereceği tarihin tespiti ile ilgili olup, ilk fiil için kesilen cezanın kesinleştiği tarihten itibaren takip eden yılın başına kadar olan

almıştır. Tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi kanun lafzında kesinleşen cezalardan sonra kesilen ceza için tekerrür uygulanabileceken vergi idaresi kesinleşen cezalardan önceki yıllara ait cezalara da tekerrür hükümlerini uygulamıştır. Danıştay bu konuda verdiği kararlarda kesinleşen cezalardan sonraki tarihli cezalara tekerrür uygulanabileceğini belirtip; “örneğin 22.01.2006 tarihinde kesinleşen vergi ziyai cezası nedeniyle bu tarihten sonra kesilen ceza için tekerrür hükümleri uygulanabileceğini, bu tarihten önce örneğin 2002 yılına ait dava konusu vergi ziyai cezasına tekerrür hükümleri uygulanması durumunda mükellef hakkında 2002 yılından önce kesilip ve kesinleşen herhangi bir ceza olmadığı durumun, söz konusu uygulamanın genel ceza hukuku prensipleri, suç ve cezanın kanuniliği ve belirliliğine dair hükümler ve VUK’un öngörülen amacına uymadığını” açıkça nitelendirmektedir⁵⁰¹.

Danıştay kararlarının ardından tekerrür hakkındaki bu sorun yani cezanın kesinleşme tarihinden önceki fiillerde tekerrür uygulanması Anayasa Mahkemesinin, “02.12.2010 tarihli ve 27773 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2010/73” sayılı kararında ortadan kaldırılmıştır. Anayasa Mahkemesi’nin verdiği kararda “tekerrür hükmüne esas alınan sonraki eylemin her halde ilk eylem için verilen cezanın kesinleşme tarihinden sonraki bir tarihte gerçekleşmiş olması” gerektiği belirtilmiştir. Mahkeme; “hukuka aykırı bir eylemin tekerrürü halinde verilecek cezanın artırılmasının, daha önce verilen cezanın ıslah edici olmadığı ve failin suç işleme konusundaki ısrarının daha ağır bir cezayı gerektirdiği düşüncesinden doğduğu; bununla birlikte, faile tekerrür nedeniyle daha ağır bir ceza verilebilmesi, failin ıslah olmadığını” değerlendirmede, “aykırı bir eylemi failin birden çok gerçekleştirmiş olması tek başına yeterli olmayıp, tekerrüre esas alınan eylemi nedeniyle daha önce cezalandırılmış olmasına rağmen bu tarihten sonra aynı eylemde tekrar bulunmuş olmasını, aykırı bir eylemde bulunduğu tarih itibarıyla hakkında daha önce verilen bir ceza bulunmayan kişinin daha sonraki bir tarihte almış olduğu bir cezanın esas alınıp ve tekerrür hükümleri uygulanıp cezasının artırılmasının hukuk devleti ilkesine uygun bulunmadığını” ifade etmiştir. Bu mahkeme kararı kapsamında tekerrür hükmüne esas alınabilen sonraki eylemin her halde ilk eylem için verilen cezanın kesinleşme

süre içinde de aynı nev’iden bir ceza kesilmesini gerektiren fiilin işlenmesi durumunda anılan maddeye uygun şekilde cezanın artırılmış olarak uygulanması gerekmektedir.”

⁵⁰¹ Dn. 4. D., T. 21/10/2010, E. 2008/1493, K. 2010/5203, Dn. 4. D., T. 22/02.2011, E. 2009/6033, K. 2011/867.

tarihinden sonraki bir tarihte gerçekleşmiş olması tabiidir⁵⁰². Bu konuda vergi idaresi, tekerrür ile ilgili Anayasa Mahkemesi Kararından önce tekerrür artırımında fiili değil cezayı esas almakta, daha önce kesilen cezaya ilişkin fiilden önceki veya sonraki bir tarihte işlenmiş olmasını değerlendirmemekteydi. Anayasa Mahkemesi'nin kararının ardından, vergi idaresinin VUK Sirküleri ile⁵⁰³ bu uygulamaya son verilmiş olup tekerrür artırımını bakımından fiilin esas alınması yönünde açıklama yapılmıştır.

Danıştay sistematik yorum yöntemiyle kararlar vermektedir. Örneğin Danıştay verdiği bir kararda; hisse senedi ile geçici ilmühaberini; Türk Ticaret Kanunu'nda "hisse senetleri" başlığı altında ve aynı kısımda düzenlenmiş olması, "geçici ilmühaberini hisse senedi çıkarılmasına kadar onun yerini tutması, aynı nitelikleri taşınması, birbirinin devamı olması ve sahibine aynı hakları sağlaması nedeniyle, geçici ilmühaberini de vergi hukuku açısından hisse senedi kapsamında bulunduğu sonucuna ulaştığından, geçici ilmühaberle yapılan pay devrinin, 3065 sayılı Kanunun 17/4-g maddesinde hisse senetlerinin teslimi için öngörülen istisna kuralı kapsamında olduğunu; Katma Değer Vergisi Kanununda, ilmühaber tesliminin istisna kapsamına girmediği yolunda açık bir düzenleme gerçekleştirilmedikçe, ilmühaberteslimlerinin, yerini tuttıkları hisse senetlerinin teslimi için getirilen istisna hükmünden yararlandırılmasını" vurgulamıştır⁵⁰⁴.

Danıştay'ın yorumladığı bir uyuşmazlıkta; X Adi Ortaklığı'nın 3 kişiden oluştuğu ve her ortağın 1/3 hisseye sahip olduğu, inceleme raporunun üç ortağın adı yazılıp düzenlendiği anlaşılmıştır. Bu durumda, adi ortaklığın müstahsilden satın aldığı zirai ürünlerden dolayı vergi tevkif etmemesi nedeniyle, ortaklığın ödemesi istenilen stopaj gelir vergisine bağlı kesilen kaçakçılık cezası ile kesilen özel usulsüzlük ve usulsüzlük cezalarının her ortağa hissesi oranında ayrı ceza ihbarnamesi düzenlenip tebliğ edilmemiştir. Bu sebeple "kaçakçılık, özel usulsüzlük ve usulsüzlük cezalarının tamamının davacı adına kesilmesinde hukuka uyarlık bulunmadığından; davanın ve davacının hissesine isabet eden cezadan fazlasına ilişkin kısmının reddine karar verilmesinde hukuki isabet görülmemiştir" ve Vergi Mahkemesi kararının bozulmasına

⁵⁰² AYM, T. 20/05/2010, E. 2009/51, K. 2010/73.

⁵⁰³ 15.08.2011 tarihli ve 49 sayılı.

⁵⁰⁴ Dn. 9. D., T.09/02/2011, E. 2010/10365, K. 2011/283.

karar verilmiştir. Çünkü VUK'un vergi sorumluluğunu düzenleyen 10 ve 11. maddelerinde, adi ortaklıklarında ortakların müteselsilen sorumlu olacaklarına ilişkin bir hükme yer verilmemiştir⁵⁰⁵.

Danıştay bazı kararlarında geniş amaç yorumunu değerlendirirken; bazı kararları ile bu yorumdan kaçınır. Örneğin “yasada intifa hakkı bedelinin gayrimenkul sermaye iratları arasında sayılmaması nedeniyle intifa hakkı bedelinin bir nevi kiralama bedeli kabulü belirtilip kıyas yoluyla vergilendirme yapılmasının vergilerin yasallığı ilkesine, hukuka aykırı olduğu”, bu durumda; “kiralama bedeli kabulüne hukuken kabul bulunmayan ve kanunda gayrimenkul sermaye iradı tanımlanmayan intifa hakkı tesisine ilişkin bedelin tevkifat yapma zorunluluğu bulunan ödemeler arasında yer almaması nedeniyle dava konusu vergi ve cezanın kaldırılmasına” karar vermiştir⁵⁰⁶. Danıştay mükellefin lehine olduğu gibi aleyhine yönelik, yasallık ilkesini gözeten kararlar verebilmektedir. Danıştay, fazla çalışma ücretinin yorum yoluyla gelir vergisinden müstesna tutulamayacağı hakkında verdiği kararda “vergilendirme alanında muafiyet ve istisna hükümlerinin yorum yoluyla genişletilmesi veya daraltılmasının yasallık ilkesine aykırı düşeceğinden, GVK’nda vergiden müstesna tutulmayan ve gelirin unsurlarına dahil olan her türlü kazanç ve iradın vergilendirilmesi zorunlu olduğunu” belirtmiştir. Danıştay, “3717 sayılı Yasanın 2 nci maddesinde damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi tutulamayan yol giderleri ve tazminatlara benzer bir düzenlemedeki izleyen maddede düzenlenen fazla çalışma ücretinin de gelir vergisinden müstesna olmasının hukuka daha uygun düşeceği yorumuna dayanılıp verilen vergi mahkemesi kararında hukuka uygunluk olmadığını” nitelendirmektedir⁵⁰⁷.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, idari yönetim ve kararlarının vergi normlarını kötüye kullanmasını değerlendirmiştir. Mahkeme sırf zamanaşımını durdurma amaçlı mükellefleri takdir komisyonuna sevki değerlendirilmiştir. Danıştay; matrah takdiri ve takdir komisyonuna sevkini zamanaşımını durduran hükmün amacıyla bağdaşmadığını vurgulayıp; zamanaşımının durması hükmünün kötüye kullanılmasını hukuki güvenliğe aykırı değerlendirmiştir⁵⁰⁸. Vergi Dava Daireleri Kurulu kararları ile

⁵⁰⁵ “Dn. 3. D. 03.07.1991, K. 2227/1991, E. 1023/1990.” “Gelir vergisi tevkifatı dolayısıyla adi ortakların müteselsilen sorumlu tutulamıyacakları...”

⁵⁰⁶ “Dn. 4. D, T. 08/04/2010, E. 2009/5053, K. 2009/1965.”

⁵⁰⁷ “Dn. 3. D. T. 29/11/2006, E.2006/1401, K.2006/3160.”

⁵⁰⁸ “VDDK, E. 2017/288, 2017.”

statü hukukuna ilişkin düzenlemelerde istikrar, belirlilik ve öngörülebilirlik değerlendirilir⁵⁰⁹. Hukuki normların mülkiyet hakkı sahibi bakımından ulaşılabilir ve öngörülebilir olup olmadığının tespit edilmesi zorunluğu⁵¹⁰ bu kararlar ile vurgulanır. Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu⁵¹¹ hukuki güvenlik, belirlilik ilkesi ve eşitlik ilkesi ile değerlendirmeler yapmıştır.

2. Anayasa Mahkemesi

Devletin yargı yetkisi vergileme kuvvetini kısıtlayabilirken; Anayasalar vergileme yetkisini doğrudan etkileyen bir normlardır⁵¹². Anayasa Mahkemesi kararları, “Resmî Gazetede hemen yayımlanır ve yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını, gerçek ve tüzelkişileri bağlar”⁵¹³. Anayasa Mahkemesi kararları hukukumuzda bağlayıcılık niteliğine sahiptir. Anayasa Mahkemesi Kararının hüküm fıkrası bağlayıcı kabul edilmektedir⁵¹⁴. Anayasa’da; Anayasa Mahkemesi iptal kararlarının geçmişe yürütülemeyeceği yer almakla⁵¹⁵ birlikte ceza uygulamasında mahkumiyet kararlarına etkileyeceği düşünülmektedir⁵¹⁶. Mahkeme vergi hukuku konusundaki prensip meseleleri ve tartışılmasını; kurallar yaratmayı sıkı bir içtihat ile bütünleştirmektedir⁵¹⁷. Anayasa Mahkemesinin verginin tanımına yönelik ve esasen verginin özelliklerini belirleyen birçok kararı tartışılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülük kavramlarını, kamu giderlerinin karşılanması, mali güç, genellik ve eşitlik, vergi adaleti, vergilerin kanuniliği, Bakanlar Kuruluna yetki devri⁵¹⁸ gibi konularda Anayasa’nın 73. maddesi içtihatlarıyla aydınlatılır. Anayasa Mahkemesi iptal ve itiraz denetimlerinde ilgili normu sadece 73. madde çerçevesinde değil; Anayasa’nın genel ilkeleri ile değerlendirmektedir. Anayasa Mahkemesi bazı kararlarında lafzı

⁵⁰⁹ “VDDK, E. 2011/40, T.2011.”

⁵¹⁰ “VDDK, E. 2014 / 3670, K. 2015/678, T. 2015.”

⁵¹¹ “İBK, E. 2003/1 K. 2003/1, T. 2016.”

⁵¹² Joseph Beale, “Jurisdiction to Tax”, *Harvard Law Review*, V. 32, 1919, pp. 587-589.

⁵¹³ Any md. 153.

⁵¹⁴ Kemal Gözler, *Türk Anayasa Hukuku*, Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları, 2000, s. 928. Bu konuda Ali Efendioğlu bir ayırım yapmadan kararın sonucu kadar gerekçesinin de bağlayıcı olduğunu öngörmektedir. Yılmaz Aliefendioğlu, *Anayasa Yargısı ve Türk Anayasa Mahkemesi*, Yetkin Yayınları, 1996, ss. 294-295.

⁵¹⁵ Any. md. 153/5.

⁵¹⁶ Fırat Gedik, Emel Koç, “Hüküm Kurma ve İçtihat”, *Ankara Barosu Dergisi*, Y.67, 2009, s. 163-167.

⁵¹⁷ Dian Schefold, “Anayasa Yargısı Ve Yüksek Yargı”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Çev: İrfan Yazman, Y. 1974, s. 125.

⁵¹⁸ Şahnaz Gerek, Ali Rıza Aydın, *Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2010, s. 29.

yorumu aşan anayasanın özü ile ilgili yorumlar getirmektedir⁵¹⁹. Örneğin Anayasa Mahkemesi bir kararında Bakanlar Kurulu'na verilen⁵²⁰ yetki devrini hukuk güvenliği, hukuk devleti, mali güç ve diğer ilkeler ile değerlendirmiş, “Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin 4605 sayılı Kanun'un 1. maddesi ile değişik üçüncü fıkrasının (b) bendinde yer alan “MTV yazılı vergi miktarları ile yeniden değerlendirme oranı veya (a) bendindeki oran suretiyle belirlenmiş olan vergi miktarlarını, taşıtların teknik özellikleri ve/veya yakıt türleri veya amaçları itibarıyla ayrı ayrı veya toplu yirmi katına kadar artırmaya” yönelik hükmü yasama yetkisinin devredilemezliği” çerçevesinde de değerlendirerek ve Anayasa'nın 2. ve 73. maddeler aykırılığı sebebiyle iptaline karar vererek hükmü Anayasa'nın lafzı yanında özüne yönelik bir yorumla değerlendirmiştir. Anayasa Mahkemesi kararlarında hukuki güvenliği, ölçülülük ilkesi, verginin türüne ve özelliği ile geriye yürümezlik ilkesi gibi pek çok konuyu içtihatlarıyla değerlendirmektedir.

Anayasa Mahkemesi yargı denetiminde vergi ziyanına ilişkin VUK md. 344/2 nin, takdir komisyonuna gidilmesi halinde zamanaşımının durmasına ilişkin VUK md. 114/2'nin⁵²¹, yatırım indirimi uygulaması ve ücretlerin vergilendirilmesine ilişkin GVK geçici md. 69/1'in⁵²² ve dar mükellefler için stopaj oranına ilişkin geçici md. 67/1'in⁵²³, fazla ve yersiz olarak tahsil edilen vergilerin iadesinde mükellefe gecikme faizi ödenmesine yönelik VUK md. 112/4'ün⁵²⁴, VUK geçici 14. ve 15. maddenin⁵²⁵ iptaline karar verip vergilemenin özüne ve usule yönelik Anayasa'ya aykırılıkları geçersizleştirmektedir. Vergi hukuku alanında Anayasa Mahkemesi'nin sınırlandırıldığı alanlar Anayasa md. 90/5⁵²⁶ ile usulüne göre yürürlüğe konmuş uluslararası anlaşmalar

⁵¹⁹ Gerek, Aydın, a.g.e., s. 184.

⁵²⁰ AYM 16/01/2003, E. 2001736 K. 2003/3.

⁵²¹ Anayasa Mahkemesi'nin 15/10/2009 tarihli ve E. 2006/124, K.. 2009/146 sayılı Kararı ile; Yeniden düzenleme: 23/7/2010-6009/8 md.

⁵²² Ek cümleler: 23/7/2010-6009/5 md.; Anayasa Mahkemesinin 9/2/2012 tarihli ve E. 2010/93, K. 2012/20 sayılı kararı.

⁵²³ Ek cümle: 27/6/2006-5527/1 md.; Anayasa Mahkemesi'nin 15/10/2009 tarihli ve E. 2006/119, K.. 2009/145 sayılı Kararı ile.; Yeniden düzenleme: 23/7/2010-6009/4 md.

⁵²⁴ Anayasa Mahkemesi'nin 10/2/2011 tarihli ve E. 2008/58, K. 2011/37 sayılı Kararı ile.; Yeniden düzenleme: 31/5/2012-6322/14 md.

⁵²⁵ Ek: 4/12/1985 - 3239/38 md. Anayasa Mah.nin 19/3/1987 tarih ve E. 1986/5, K. 1987/7 sayılı kararı.

⁵²⁶ Any. md. 90/5 “Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. (Ek cümle: 7/5/2004-5170/7 md.)” Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır.”

ve (md. 148/1)⁵²⁷ olağanüstü hallerde, sıkıyönetim ve savaş hallerinde çıkarılan kanun hükmünde kararnamelerdir.

AYM bireysel başvuru kararları ile kanunun öngörülebilirliği, belirliliği ve ulaşılabilirliği kriterleri ile kanun normlarını yorumlamayı amaçlar. Mahkeme, normların belirliliği ve kanunun yorumu ile ilgili ilişkiyi de vurgulamıştır. Açık, net, anlaşılabilir kanun hükümleri mülkiyet hakkı bakımından kanuniliği değerlendirirken; mahkeme kanunilik kriteri ardından; meşru amaç ve kamu yararı, ölçülülük denetimi ile mülkiyet hakkı ile ilgili kararını yorumlar. Mahkeme, kararları ile idari işlem makamlarının yasayı aşan yorumları mülkiyet hakkı ile değerlendirmektedir⁵²⁸.

C. AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ: BELİRLİK VE ÖNGÖRÜLEBİLİRLİK

AİHM yorumları ve amaç argümanları ile ülkeleri etkilemektedir. Mahkeme; mülkiyet hakkı, ayrımcılık yasağı, adil yargı hakkı ile vergi normlarını değerlendirmektedir. Hukuki güvenlik ilkesi:

- i. Hukuki normların ulaşılabilirliği,
- ii. Normun açıklığı,
- iii. Mahkeme kararlarının bağlayıcılığı ve son sözü söyleme yetkisi,

⁵²⁷ Any. md. 148/1.

⁵²⁸ Başvuru, kıyı bankacılığı sistemine yatırılan mevduattan elde edilen faiz gelirleri üzerinden Türkiye’de yerleşik olunmadığı ileri sürülmesine karşın vergi alınması nedeniyle mülkiyet hakkının; buna ilişkin açılan davada yargılamanın uzun sürmesi nedeniyle de makul sürede yargılanma hakkının ihlal edildiği iddialarına ilişkindir. Mahkeme kanunu belirliliği ve diğer kriterler ile değerlendirmiştir ve mülkiyet hakkı yönünden başvuran aleyhine karar vermiştir: AYM, T. 06/04/2017, B. No 2014/12080. Başvurunun Konusu Başvuru, Anadolu Anonim Türk Sigorta Şirketi Şubelerince (Başvurucular), çalışanlarına çeşitli menfaatler... kurulmuş olan Anadolu Anonim Türk Sigorta Şirketi Mensupları Munzam Sosyal Güvenlik ve Yardımlaşma Sandığı Vakfına (Vakıf) şubeler itibariyle yapılan katkı payı ödemelerinin, vergi müfettişleri ile yapılan vergi incelemesi sonucunda ücret değerlendirilmesi dolayısıyla şubeler adına tarh edilen gelir vergisi ve damga vergisi ile kesilen vergi zıyaı cezalarına karşı açılan davaların reddi nedeniyle mülkiyet ve adil yargılanma haklarının ihlal edildiği iddiasına ilişkindir. AYM, T. 16/11/2016 , B. No 2014/17286: başvurunun mülkiyet hakkı korunmuştur ve başvuran lehine karar verilmiştir.

iv. Geriye dönük mevzuatın yasaklanması ile değerlendirilmektedir⁵²⁹.

Belirlilik ve öngörülebilirlik ilkeleri ile normun ulaşılabilirliği vurgulanır. Normun ulaşılabilir, açık, anlaşılır değeri mülkiyet hakkını koruyabilmektedir. AİHM, hukukun; kamu otoritesinin keyfi müdahalesine açık bir metin olması durumunda ve kişinin buna karşı güvence olanağına sahip olmaması durumunda öngörülebilir olmadığını belirtmektedir⁵³⁰. Yasalar ile ilgili anlayışı, belirlilik ilkesi açısından yasaların ulaşılabilirliği ve öngörülebilirliğidir. Hukuki güvenlik ve verginin kanuniliği ilkesi AİHM'nin aradığı kriterlerdendir.

Mahkeme; Çek cumhuriyetinden defter tutmaya ilişkin temel hükümleri değerlendirmiştir. İlgili ülkede; “bu hükümler özel girişim faaliyetleri yasasında düzenlenmiştir. Maliye Bakanlığına verilen yetki çerçevesinde bu konuda tüzük ve yönetmelikler çıkarılmıştır. Basit usulden bilanço usulüne geçişte usulü düzenleyen yönetmelik bilanço usulüne geçen yükümlülerin bazı varlıklarını gelir vergisi matrahına dahil ederek geçmiş vergi dönem matrahlarının yükseltilmesini öngörmüştür. Bu yönde işlem yapmayan ve cezalı vergi tarhiyatı tebliğ edilen Spacek şirketi tüzük ve yönetmeliklerle kendilerine işlem yapıldığı ve vergi yönetim yasasının ihlal edildiği” gerekçesiyle dava açmıştır. Ve mülkiyet hakkının ihlal edildiğini iddia etmiştir. Mahkeme normun ulaşılabilir, öngörülebilir yani aleni olduğunu, yönetmeliklerin açıklığı ve öngörülebilirliği ile mülkiyet hakkı ve sözleşmeye aykırı olmadığına karar vermiştir⁵³¹.

Mahkeme cezai prosedürler ile ilgili normların belirliliği ile hukuki güvenliği değerlendirmektedir. Mahkeme Yukos kararı ile vergi prosedür yasasının cezai hükümleri öngörülebilir ve makul yorum sağlamaması ve normların belirli, anlaşılabilir olmaması sebebiyle mülkiyet hakkı normunu değerlendirmiş, hukuki güvenliği korumuştur⁵³².

⁵²⁹ Mahkeme ulaşma, adil yargılanma hakkı, zaman koruması, meşru güven ve kazanılmış hakları koruma, açık, anlaşılabilir ve öngörülebilir normlar koruması ile hukuki güvenlik ilkesi değerlendirilmektedir: Case of Lupeni Romania; Case of Ibrahim United Kingdom.

⁵³⁰ Güneş, a.g.e., s. 242.

⁵³¹ Belirlilik, ulaşılabilirlik ve öngörülebilirlik ile ilgili Spacek Davası: Yaltı, a.g.e., s. 66-68:

⁵³² Nef. Ko. Yukos Russia.

III. HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ: GÜVENİLİRLİK YÖNÜNÜN DEĞERLENDİRMESİ

Hukuki güvenlik ilkesi ve güvenilirlik yönü; geriye yürümezliği, meşru beklentileri vergi hukuku tartışmaları ile özellikle korumayı amaçlamıştır. Alman hukuku, geriye yürümezlik ve meşru güven koruması ile hukuki güvenliği vergi hukuku ve diğer hukuki dallar ile değerlendirmektedir. Türk hukuku, geriye yürümezlik ile ilgili vergi hukuku tartışmaları, yasaların eksiklikleri ve düzeltilmesi ile ilgili Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi içtihatları ile tartışılabilir.

A. ALMAN YÜKSEK MAHKEME KARARLARI VE GÜVENİLİRLİK İLKESİ

Alman yüksek mahkemeleri, Federal Alman Anayasa Mahkemesi (Bundesverfassungsgericht, BVerfG) ve Federal Vergi Mahkemesi (Bundesfinanzhof, BFH) vergi hukukunda hukuki güvenliği değerlendirmektedir. Alman Federal Anayasa Mahkemesi; kararları ile belirlilik, öngörülebilirlik, güvenilirlik ilkeleri ile normları değerlendirirken; geriye yürümezlik ilkesi ile hukukun güvenilirliğine vurgu yapmıştır⁵³³. Devletin yargı yetkisi vergileme kuvvetini belirli yönlerden kısıtlayabilir. Anayasalar vergileme yetkisini doğrudan etkileyen normlardır⁵³⁴. Alman Federal Anayasa Mahkemesi yorumu ve hukuki modeli; genel amaçlar ve tarihsel amaçlar, felsefik, sosyo ahlaki değerler ile aydınlatılır. Mahkeme negatif yasa yapıcı içtihatları ile kıta Avrupası ve common law ülkeleri normlarını etkiler. Ülkede içtihatlar bağlayıcı değildir; ama geleneksel yargı anlayışı ile eski kararlara atıf yapılması değerlidir⁵³⁵. Mahkeme, vergi hukuku normlarının, ilkeler ile anayasallığını denetlerken; yasaların yapımında da hukuki değerleri korumayı sağlamayı amaçlamıştır. Eşitlik ilkesi, yasallık ve geriye yürümezlik gibi vergi hukuku ilkeleri mahkeme kararları ile

⁵³³ BVerfGE 30, 272, 285; 343-357; 72, 200, 257 f. 97, 6778; 105, 1737; 114, 258, 300 f.; 127, 1,16.

⁵³⁴ Beale, "Jurisdiction to Tax", pp. 587-589.

⁵³⁵ Donald P. Kommers, "Germany Balancing Rights and Duties, Interpreting Constitutions", *Comparative Study*, ed: Jeffrey Goldsworthy, Oxford University Press, 2006, p. 200.

değerlendirilmektedir⁵³⁶.

1. Geriye Yürümezlik İlkesi: BverfG, BHF Değerlendirmeleri

Geriye yürümezlik ilkesi, hukuki güvenilirliği sağlayabilir. Alman Federal Anayasa Mahkemesi; vergi hukukunda geriye yürümezlik ilkesini değerlendirirken; geriye yürüme sonuçlarının minimum kabul edildiği durumları, eski yasanın açık olmadığı ve çeliştiği, eski kuralın anayasaya aykırılığı ve eşitliği çiğnediği durumları ve kamu yararının zorunluluğunu geriye yürümezlik ilkesi ile tartışır. Mahkeme geriye yürüme istisnalar ile haklılaştırır⁵³⁷.

Alman Mahkemeleri; Alman Anayasası (art. 20.3) ile hukuki güvenlik, meşru beklenti, güven ilkesi (principle of public trust) tartışmalarını değerlendirmektedir. Ex post kontrolde; 1990'lı yıllarda geriye yürümlü yasalar vergi hukukunda gündeme gelmiştir. Vergi Mahkemesi yasaları geçersizleştirme yetkisi olmadığı sebebiyle; Anayasa Mahkemesi Kararları ile geriye yürüme engellenmiştir. Bu engel; günümüzde tam anlamı ile uygulanamayabilir.

Mahkeme kararları koruması, temel haklar güveninin sağlanması vb. amaçlarla; gerçek geriye yürüme yasaklanmaktadır. Buna rağmen; geriye yürümezlik ilkesi istisnaları ile geriye yürüme meşrulaştırılmıştır. Gerçek geriye yürüme istisnaları⁵³⁸:

- i. Parlemantoda yasanın teklifi kabul edilmiş tarihine kadar geriye yürüme,
- ii. Belirsiz ve Anayasaya aykırı hukuki durumların düzeltimi,
- iii. Kamu politikasının zorunlu sebepleridir.

Federal Anayasa Mahkemesi, vatandaşın hukuki pozisyonunun geriye dönük bozulmasının hukuki güvenlik ilkesi ile bağdaşmadığını kabul etmektedir. Bu, vergi yasaları için özellikle doğrudur. Vergi gerçekleri eylemlere dayandığında, hukuki sonuç zaten eylem anında hukuk tarafından sağlanmalıdır. Mahkeme, vergi

⁵³⁶ Victor Thronyi, Kim Brooks, Borbala Kolozs, *Comparative Tax Law*, Second Edition, Kluwer Law International, 2016, pp.67-69.

⁵³⁷ Thronyi, Brooks, Kolozs, pp. 67-69.

⁵³⁸ Johanna Hey, "Germany", *Retroactivity Tax Legislation*, EATLP, 2013, pp. 237-255.

yasalarının yürürlüğe girdikten veya tamamlandıktan sonraki gerçekleri kapsamasını işaret etmektedir⁵³⁹. Hukukun üstünlüğünün yanısıra temel haklar ile hukuki düzenin güvenilirliği, garanti edilmelidir. Kamu makamlarının geriye dönük normlarının, ilgili vatandaşların davranışları sırasında olduğundan daha zor sonuçları, hukuki sonuç koşullarına iliştilirmeleri durumu, vatandaşın özgürlüğüne aykırıdır⁵⁴⁰.

Yasadaki değişiklik dez avantajlı ve gerçek geriye yürüme olduğunda; yani yasanın gazetede yayın tarihinden önceki hukuki işleme uygulanması hukukun üstünlüğü ile çatışır. Mahkeme gerçek geriye etkili normları kabul edilemez değerlendirirken⁵⁴¹; gerçek geriye yürümezlik istisnalarını parlamento teklif kabul tarihine kadar geriye yürüme, belirsiz ve anayasaya aykırı hukuki durumun düzeltilmesi, kamu politikasının zorunlu sebepleri kriterleri ile yorumlar⁵⁴². Mahkeme, AİHS mülkiyet hakkı normunu; geriye yürümezlik ilkesi ile değerlendirmemektedir⁵⁴³.

Bir normun mevcut ve henüz tamamlanmamış gerçekleri etkilediği durumlar, hukuki ilişkileri ve hukuki konumu zedelemektedir⁵⁴⁴. Bununla birlikte, bir normun hukuki sonuçları, ilan edilmelerine kadar gerçekleşmez. Buna rağmen tamamlanmamış hukuki durumlar ile ilişkilidirler⁵⁴⁵. Fiili hukuki işlemlerde yani gerçek olmayan geriye yürüme anayasaya uygun kabul edilmektedir. Ama ölçülülük ilkesi ile kamu politikası ve kişi çıkarı dengelenmektedir. Mahkeme kararları ile vergi kanunlarındaki değişikliklerin verginin tarh dönemi başına kadar yürütülmesi, gerçekleştirilen artışın ölçülü olması koşulu ile geçerli sayılmıştır. Gerçek olmayan geriye yürümeye her zaman izin verilir. Bununla birlikte, meşru beklentilerin korunması ilkesi ve orantılılık ilkesi bu kabul edilebilirliğe sınırlar getirmektedir. Mahkeme bu sınırlar ile yasanın amacına ulaşması kriteri ile normun uygunsuz geçmişe dönük etki durumlarını değerlendirirken; ilgili kişilerin çıkarları ve meşru beklentileri koruma nedenleri ile

⁵³⁹ BVerfG, Urteil vom 19. Dezember 1961 – 2 BvL 6/59 –, BVerfGE 13, 261-274, 50.

⁵⁴⁰ BVerfGE 30, 272 (285); 343-357; 72, 200 (57 f.) 97, 6778; 105, 1737; 114, 258 (300) f. 16.

⁵⁴¹ BVerfGE 13, 261 (271); 101. Sadece ilan ile, yani yayının düzenlenmesiyle bir norm geçerlidir: Zamanın bu noktasına kadar, en azından yasanın nihai kararına kadar. (BVerfGE 97, 67, 78 f.) Yasadan etkilenenlerin, geçerli yasalara dayanan hukuki konumları, yasadaki geriye dönük bir değişiklikten korunmalıdır. BVerfGE 63, 343 (353 f.); 67, 1; 72, 200 (241 f., 97, 67 78 f.); 114, 258. 127, 1 16 f.

⁵⁴² Hey, a.g.m., pp. 237-255.

⁵⁴³ Hey, a.g.m., pp. 237-255.

⁵⁴⁴ BVerfGE 101, 239 (263); 123, 186.

⁵⁴⁵ BVerfGE 63, 343 (356); 72, 200 (242); 97, 67.

vurgulamıştır⁵⁴⁶. Gerçek olmayan geriye yürüme, gerçek geriye dönüklük durumları ile ilgilidir. Bu nedenle meşru beklentiler ve orantılılık açısından özel değerlendirmeye tabidir⁵⁴⁷. Mükellef güveni ve kamu çıkarı; bağlantılı değerlendirilmelidir. Mükellef dezavantajı minimum ve ölçülülük ilkesine uygunluğu sağlamalıdır. Mahkeme; kamu yararını tek başına değerlendirmemektedir. Anayasa Mahkemesi, mükellef güveni ile kamu yararını dengelemelidir. Yasalar makullüğü korumalıdır. Özel sebepler ve tek başına kamu geliri kriteri meşru beklentiyi geçersizleştirmemelidir⁵⁴⁸.

Federal Vergi Mahkemesi, vergi ve gümrük konularında Alman yargı alanı dahilindeki son başvuru Mahkemesidir. Beş Federal Yüksek Mahkemeden biridir. Federal Vergi Mahkemesi; vergi ve görevlerin değerlendirilmesi hukuki çözüm prosedürlerinde, çocuk yardımı, yatırım indirimi ve vergi danışmanları ile ilgili meslek hukukuna ilişkin bazı endişeler konusunda kararlar vermektedir. Federal Mahkemenin temel görevi, yasanın yorumlanmasıyla uygulanmasının tutarlılığını korumadır. Mahkeme geriye dönük hukuki düzenlemeleri, hukuki güvenlik ve meşru beklentiler ilkeleri ile değerlendirmektedir. Mahkeme, karma kullanımlı binalarda vergi dağılımı ile ilgili bir düzenlemeyi değerlendirmiştir. 1 Ocak 2004 tarihi yürürlüklü norm, vergi kesintisi paylaşılması yöntemini yeniden düzenlemektedir. Ve geçerli olan şartlarda yöntem düzenlemesi yapılmıştır. Mahkeme, AB hukukunun hukuki güvenlik ve meşru beklentiler korunmasına ilişkin genel ilkeleri, vergi düzenlemesini engellememektedir kararı ile düzenlemeyi geçmiş yıllarda geriye dönük bir etkide değerlendirmemiştir. Bu durumu 2004'ten itibaren yürürlükte olan bir hükmün kabul edilemez geriye dönük etki teşkil etmediği kararı ile vurgulamıştır. Mahkeme, vergi mevzuatına ilişkin düzeltilmiş hukuki hükümler ile vergi düzenlemesi olasılığını onaylamıştır⁵⁴⁹.

2. Hukuki Sonuçların Geriye Dönük Etkisi ve Önceki Fiili Durumlara Geriye Dönük Atıf

⁵⁴⁶ BVerfGE 95.

⁵⁴⁷ BVerfGE 45, (167 f.).

⁵⁴⁸ Hey, a.g.m., pp. 237-255.

⁵⁴⁹ BFH, Urteil vom 10. August 2016, XI, BFHE 254, 461, 1992 tarihli BFH kararı, VR 79/87, BFHE 168.: Davacının ve davalının gözden geçirilmesi üzerine, 11 Eylül 2009 tarihli Finanzgericht Düsseldorf'un kararı 996/07 değerlendirilmiştir: Wolfram Birkenfeld, Christoph Wäger, *Das große Umsatzsteuer-Handbuch*, 78. Lieferung 02.2018, Wolfram Birkenfeld, Christoph Wäger, *USt-Handbuch aktuell Berichtszeitraum*, III. Q. 2016.

Federal Anayasa Mahkemesi, vergi hukukunda gerçek geriye yürüme ve gerçek olmayan geriye yürüme kavramlarını vergiye tabi olayın gerçekleşip gerçekleşmediği ile tartışır. (true retroactivity: echte rückwirkung; false retroactivity unechte rückwirkung) Gerçek olmayan geriye yürüme; fiili yada tamamlanmamış hukuki eylemleri etkilemektedir ve kabul edilebilirdir. Gerçek geriye yürüme kabul edilmemekteyken istisnaları değerlendirilir.

Federal Anayasa Mahkemesi Birinci Senatosu (First Senate of the Court) kararları, gerçek ve gerçek olmayan geriye yürüme kararlarını geçmişte değerlendirmiştir. İkinci sentao (Second Senate of the Court) farklı terminoloji ile ilkeyi yorumlamıştır⁵⁵⁰:

i. Hukuki sonuçların geriye dönük etkisi (rückbewirkung von rechtsfolgen): Yeni normun yayın tarihinden önce yer alan zaman kapsamı ile hukuki sonuçlar doğurmasıdır ve normun etkileri, geçmiş eylemler gerçekleştirildiğinde norm varmış gibi uygulanır.

ii. Fiili durumlara geriye dönük etki (tatbestandliche rückanknüpfung): Normun yürürlüğe girdiği tarihten önce bir fiili kapsam alanına atıfta bulunan koşullarıdır ve yeni norm fiili durumlarda; hukuki sonuçlara yol açmıştır.

Normun etkinliği; günümüzden geleceğe doğrudur. Geçmişte başlatılan olayların maddi ve zaman kapsamaları ile ilgilidir. Mahkeme kararların kavram değişikliği; eski ifadenin yeniden yorumunu değerlendirir. Anahtar kriter, vergilendirilebilir olayın ortaya çıkması ya da tüketilmesi; kalmıştır. Geriye yürümezlik ilkesi ile ilgili değerlendirmelerdeki esneklikler öngörülemezdir⁵⁵¹.

3. Meşru Beklenti ve Anayasa Aykırı Kanunlar

Genel yargı kararlarının geçmişe etkisi; hukuki güvenliği ve meşru beklentiyi etkilemektedir. Bu güvenilirlik ve geriye yürümezlik ilkesi ile tartışılır. Anayasa mahkemeleri somut norm kararlarının ex nunc etkisi hukuki güvenliği vurgularken;

⁵⁵⁰ Avila, a.g.e., pp. 366-400.

⁵⁵¹ Hey, a.g.e., pp. 204-207.

vergi hukukunda; yasamanın anayasaya aykırı normlarının mükellef meşru güveni ile tartışıldığı durumlar hukuki güvenliği zedelemektedir.

a. Almanya

Alman hukukundaki değerlendirme ile, anayasalara aykırı normun geleceğe etkili iptal edilmesi genel kriteri, kabul edilir. Buna rağmen mahkeme bazı durumlarda anayasaya aykırılığı uyumsuzluk kararı ile değerlendirmektedir. Alman mahkemesi geçmiş etkileri değerlendirip; kararı ex tunc değeri ile anayasaya aykırı kılabilenmektedir⁵⁵²:

i. Federal Anayasa Mahkemesi, anayasaya aykırı normun etkilerini değerlendirip yeni bir geçiş kuralı oluşturur ve bu geçiş kuralı yasama kuralı ile yer değişene kadar uygulanır: (Unvereinbarkeitserklärung mit Übergangsregelung zur sofortigen Wiederherstellung einer verfassungsgemäßen Rechtslage kriteri).

ii. Federal Anayasa Mahkemesi, anayasaya aykırı normun etkilerini geçmiş çerçevede değerlendirip, bu etkileri geçici zaman uzatabilir. Ve bu etkiler yasamanın bu konuda geçmişe etkili yasayı yapmasına kadar uygulanır: (Unvereinbarkeitserklärung mit vorläufiger Weitergeltungsordnung kriteri).

iii. Federal Anayasa Mahkemesi, anayasaya aykırı kuralın etkilerini belirli bir periyod bağlamı ile uzatıp, yasamanın gelecek etkili yasayı yapmasını kabul etmektedir: Unvereinbarkeitserklärung mit endgültiger Weitergeltungsordnung und pro futuro Änderungspflicht kriteri. Mahkeme;

Eşitliğin sağlanması,

Hatalı yasanın düzeltilmesi,

⁵⁵² Avila, a.g.e., pp. 350-400.

Hukuki çıkarların korunması,

Özgürlüğün uygun denetimi,

Bazı temel hakların garantisi, (eğitim hakkı), gibi durumları değerlendirirken; Anayasa Mahkemesi normu iptal edip kararını geleceğe etkili uygulamamaktadır ve geçmiş etkiler ile Anayasa Mahkemesi kararlarını ex tunc uygulamaktadır. Örneğin, vergi yasasının mükellefe eğitim indirimi hakkı tanınması; buna rağmen bu hakkın iki veya daha fazla 18 yaş altı çocuğu olanlara tanınması tek çocuğu olan kişiler bağlamında eşitlik ilkesini zedelemektedir. Bu yasa normunun iptal edilmesi anayasallığı korumamaktadır. Bu nedenle iptal yerine; uyumsuzluk kararı ile yasanın etkileri uzatılıp; yasamanın bu konuda düzeltmeyi yapması beklenmektedir.

Anayasaya aykırı toplanan ve ödenen vergiler ile ilgili normun iptal edilmesi bu bağlamda değerlendirilmemektedir. İdari ve bütçe meşru beklentisi kavramı vurgulanıp; bu aykırılığı geçmiş etkili değerlendirme vergi iadesi imkansızlığı ile haklılaştırılır. Meşru beklenti ilkesi temel hakların korunması ile ilgilidir. Anayasaya aykırı vergi kanunlarının meşru kamu beklentisi kavramı ile haklılaştırılması eleştirilmektedir. Devlet meşru beklenti kavramı, hukuki güvenlik ile ilgili değildir. Devlet, meşru beklentiye sahip olamaz; meşru beklenti ilkesi temel hakları sınırlamakta değerlendirilemez. Anayasaya aykırı normların devlet meşru beklentisi ile geleceğe dönük iptal etkisi, yasamanın anayasaya aykırı kanunları yapmasını ve anayasaya aykırı kanunları yeniden düzenlemesini sağlamaktadır⁵⁵³. Bu eleştiriler nedeni ile Anayasa Mahkemesi iptal kararlarının aşağıdaki durumlarda ex nunc etki ile uygulanamaması kabul edilmiştir⁵⁵⁴:

i. Mahkemede itiraz yolu, anayasaya aykırı normun etkileri: İtiraz yolu ile iptal edilen norm etkisi itiraz başvuru mahkemesi tarafından anayasaya aykırılığı ile değerlendirilip, iptal kararı ex nunc uygulanmamaktadır.

⁵⁵³ Avila, a.g.e., pp. 366-400; Hey, a.g.e., pp. 204-207.

⁵⁵⁴ Klaus Dieter Drüen, Roman Seer, Klaus Tipke tartışmaları: Avila; a.g.e., pp.389-393; 350-400.

ii. Paralel davalar: Aynı anayasaya aykırı normun uygulandığı paralel ve sonuçlanmamış davalarda iptal kararı etkisi ex nunc uygulanmamaktadır.

iii. Uygunsuz toplanan vergiler: Anayasaya aykırılığı tartışılan norm ile ilgili tahsil yetkisi durur.

b. Türkiye

Türk Anayasa Mahkemesi Kararları, “Resmî Gazetede hemen yayımlanır ve yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını, gerçek ve tüzelkişileri” bağlamaktadır⁵⁵⁵. Anayasa Mahkemesi kararları hukukumuzda bağlayıcılık niteliğine sahiptir.⁵⁵⁶

Türk AYM Kararları ex nunc etkisi ile ilgili değerlendirmeler şöyledir: Kesinleşmemiş mahkumiyet kararları Türk Ceza Kanunu (TCK) hükümleri ile lehe kanun yürürlüğe girdiği tarihten önce kesinleşmiş kararlar hakkında uygulanacaktır⁵⁵⁷. Yargıtay içtihatı birleştirme kurulu kararı ile kanun lehte olmadığında geçmişe etkili olamaz⁵⁵⁸. Lehe olan kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce verilen ve henüz kesinleşmeyen mahkumiyet kararları hakkında uygulama kabiliyeti tartışmalıdır; uygulama birliği yoktur⁵⁵⁹. Yargıtay, Anayasa Mahkemesi iptal kararının lehe hükümleri, suç ne zaman işlenmiş olursa olsun, henüz kesinleşmemiş davalarda göz önünde tutulması gerekir; anlayışını kabul etmektedir⁵⁶⁰. Ceza hukukunda kesinleşen davalar açısından sonuç doğuran lehe iptal kararları ile önceki hükümler yürürlükten kalkacaktır⁵⁶¹. Ceza hukuku tartışmaları, Anayasa Mahkemesi kararlarının ex nunc etkisi ve kesinleşmemiş vergi davaları bağlamı ile değerlendirilmelidir. Vergileme alanında yasamanın, Anayasa Mahkemesi kararı ile anayasaya aykırı değerlendirilen konuların bazıları ile ilgili aynı yasaları çıkarıp tekrar düzenlemesi meşru beklentiler ilkesine aykırıdır.

Anayasa Mahkemesi kararlarının ex tunc etkisi ile ilgili vergi mahkemesi ve Anayasa Mahkemesi'nin Kararı şöyle tartışılabilir: (mülkiyet hakkı, zamanaşımı, geriye yürümezlik

⁵⁵⁵ Any md. 153.

⁵⁵⁶ Kemal Gözler, *Türk Anayasa Hukuku*, Ekin Kitabevi Yayınları, 2000, s. 928. Bu konuda Ali Efendioğlu bir ayrım yapmadan kararın sonucu kadar gerekçesinin de bağlayıcı olduğunu öngörmektedir. Yılmaz Aliefendioğlu, *Anayasa Yargısı ve Türk Anayasa Mahkemesi*, Yetkin Yayınları, 1996, ss. 294-295.

⁵⁵⁷ İzzet Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 5. b., 2010, s. 100.

⁵⁵⁸ Nur Centel, Hamide Zafer, Özlem Çakmut, *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, 5237 Sayılı TCK ile ilgili hükümlere Yenilenmiş ve Gözden Geçirilmiş 5. b., İstanbul: Beta, 2008, s. 100.

⁵⁵⁹ Timur Demişbaş, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Güncelleştirilmiş 6. b., Seçkin Yayıncılık, 2009, s. 124-126.

⁵⁶⁰ Yrg CGK. 4.10.1976, E. 1976/277, K. 1976/389.

⁵⁶¹ Centel, Zafer, Çakmut, a.g.e., 103 Dolayısıyla Yargıtay hükümleri ceza hukukuna uygun; anayasaya aykırıdır. Demirbaş, a.g.e., s. 138.

ilkesi)⁵⁶²: Somut olay ve Vergi Mahkemesinde dava açılması: “...Somut olayda başvuruçunun ...Ltd.Şti. de bulunan mevduatından 2001 yılında elde ettiği faiz gelirini beyan etmediği tespit edilmiş ve matrah takdiri için işlem dosyası 213 sayılı Kanun’un 114. Maddesinin birinci fıkrasında öngörülen beş yıllık zamanaşımı süresinin dolmasından yaklaşık elli bir gün önce 10/11/2006 tarihinde takdir komisyonuna sevk edilmiştir ». « İşlem dosyasının takdir komisyonuna sevk edilmesi nedeniyle aynı maddenin olay tarihinde yürürlükte bulunan ikinci fıkrası ile beş yıllık zamanaşımı süresi dolmasına elli bir gün kala durmuştur. Takdir komisyonu kararının idareye ulaştığı 08/02/2008 tarihinden itibaren yeniden işlemeye başlayan zamanaşımı süresinin kalan elli bir günü dolmadan, Takdir komisyonu ile belirlenen matraha istinaden yapılan tarhiyatlar ile ilgili vergi ve ceza ihbarnameleri 12/02/2008 tarihinde başvuruçuya tebliğ edilmiştir. » Dolayısıyla, tarhiyat işlemi olay tarihinde yürürlükte bulunan mevzuata uygun zamanaşımı süresi ile gerçekleştirilmiştir. Mükellef vergi mahkemesinde dava açmıştır ve vergi mahkemesi itiraz yolu ile ilgili zamanaşımı hükmünü Anayasa Mahkemesine taşımıştır . İlgili madde:

VUK 114. Md:

“.. 5 yıl matrah takdiri takdir komisyonuna başvurulması zaman aşımını durdurur... duran zamanaşımı mezkur komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren işlemeye devam eder.”

AYM değerlendirmesi: 213 sayılı VUK’un 114. md 2. Fıkrası:

Any. 2. maddesi hukuk güvenliği ve belirliliği zorunlu kılar. Vergilemede belirlilik ilkesi, yükümlülüğün hem kişiler hem de idare yönünden belli ve kesin olması; yasanın kuralının, ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmeleri mümkün düzenlenmesi ile ilgilidir. Vergilendirme mükellefler yönünden güvensiz bir sisteme dönüşmemelidir. Eşitlik, öngörülemezlik ve verginin kanuniliği, makul ve adil olmayan uygulama, keyfiyet ve gecikme zammı gibi konular değerlendirilmiştir. Mahkeme bunların zamanaşımının başlangıcını ve bitişini yasada gösterilmekle sağlanmadığını vurgulamıştır. AYM⁵⁶³ matrah takdiri ve takdir komisyonuna sevk edilen dosyaların takdir komisyonunun bekleme süresinin ve dolayısıyla zamanaşımının durma süresinin

⁵⁶² AYM t.20/09/2017, B.No 2014/109.

⁵⁶³ 15/10/2009 tarihli ve E. 2006/124, K. 2009/146 sayılı Dn.VDDK 5.7.2017 E. 2017/288 K. 2017/329: “Sırf zamanaşımını durdurma amacıyla mükellefleri takdir komisyonuna sevk; matrah takdiri ve matrah takdir komisyonuna sevkini zamanaşımını durdurmasına ilişkin kanun hükmünün amacıyla bağdaşmaz ve zamanaşımının durmasından söz edilemez.

öngörülemez olmasını Anayasa'ya aykırı olduğu kararı ile yorumlamıştır. İtiraz yolu ile zamanaşımı ile ilgili hükmü iptal etmiştir. Kuralı belirsiz, öngörülemez ve keyfi bulmuştur.

Mahkeme, geçiş dönemi ve hukuki boşluğun kamu yararını zedelememesi sebebiyle, kararının yayımından altı ay sonra yürürlüğe konulması kararını vermiştir. Yasamanın geriye etkili norm düzenlemesi: Bu geçiş dönemi ile; ek geçici madde düzenlenmiş ve yasada tarh zamanaşımına uğrayan vergilerin zamanaşımı uzatılmıştır ve anayasa mahkemesi kararlarının bağlayıcılığı ilkesine aykırı; geçmişe etkili kanun düzenlemesi yapılmıştır. VUK 114 md. 6009 sayılı Kanununun 8. maddesiyle düzenlenmiştir:

“...matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması zaman aşımını durdurur. Duran zaman aşımı mezkur komisyon kararının vergi dairesine tecdiini takip eden günden itibaren kaldığı yerden...; bu bir yıldan fazla olamaz.”

Yasamanın geriye etkili normunun Anayasa Mahkemesi Kararı ile değerlendirilmesi:

“6009 kanununun 8. md ne ilişkin 1.7.2010 tarihi itibarıyla geçerli hükmü” geriye yürümedir. Anayasa Mahkemesi ilgili hükmü hukuk devletine aykırı bulmuştur⁵⁶⁴.

i. Vergi Mahkemesi Çözümü: Anayasa mahkemesinin iptal kararını gözeten vergi mahkemesi Anayasanın md. 158/beşinci fıkrası iptal kararları geriye yürümez normunun kazanılmış hakları koruması ve kamu düzeni istikrarını sağladığı sebebiyle anayasa mahkemesi kararını ex nunc etkisi ile değerlendirmiştir. Dava anayasaya aykırı ek madde ile çözümlenmiştir ve vergi mahkemesi kendini ex tunc etkide yetkisiz değerlendirmiştir.

ii. Mükellef ve AYM Başvuru: «Başvuru, gelir vergisi ve fon payının tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrine karşı açılan dava devam ederken yeni kanun hükmü uygulanıp uyumsuzluğun çözümlenmesi nedeniyle mülkiyet ve adil yargılanma haklarının ihlal edildiği» iddialarına ilişkindir⁵⁶⁵.

Mahkeme ölçülülük ilkesini uygulamıştır ve Mahkeme kararı ile :

i. Kanunilik,

ii. Meşru amaç: kamu yararı,

iii. Mülkiyet hakkı ve Ölçülülük ilkesi değerlendirilmiştir.

⁵⁶⁴ Mahkeme geriye yürüme istisnalarını değerlendirmiştir: kamu yararı, kamu düzeni, kazanılmış hakların korunması, mali haklarda iyileştirme.

⁵⁶⁵ AYM t.20/09/2017, B.No 2014/109.

Mahkeme ölçülülük ilkesi ile oranlılığı değerlendirmiştir ve mülkiyet hakkının ihlal edilmediğine hükmetmiştir:

“Geçici madde ile zamanaşımı uzatması, geçiş dönemi hükmüdür ve 1 yıl ile sınırlıdır. 213 sayılı Kanun’a eklenen geçici 28. maddeyle işlem dosyasının takdir komisyonunda bekleme zamanının 31/12/2012 tarihiyle sınırlanmış olması 01/01/2005 tarihinden önceki vergiler yönünden zamanaşımının 3 yıl ile 8 yıl arasında durabilmesine neden hale getirmiştir. ... bunun geçiş dönemi hükmü olduğu ...Öte yandan başvurucuya ait... işlem dosyasının takdir komisyonunda beklediği zamanın 1 yıl 2 ay 28 gün ile sınırlı kaldığı anlaşılmıştır. Bu zamanın aşırı uzun olmadığı açıktır...Bunun başvurucuya aşırı ve katlanılmaz bir külfet yüklediği ve kamu yararı ile başvurucunun mülkiyet hakkının korunması arasında gözetilmesi gereken adil dengeyi başvurucu aleyhine zedelediği sonucuna ulaşılmıştır.”

B. TÜRK YÜKSEK MAHKEME KARARLARI

Türk Mahkeme kararları ve güvenilirlik ilkesi; kazanılmış haklar, geriye yürümezlik, meşru güven ve due process law ilkeleri ile değerlendirilmiştir.

1. Geriye Yürümezlik İlkesi

Türk vergi hukuku geriye yürümezlik ilkesi tartışmaları, suç ve kabahatler cezaları ile ayrı; bunun dışındaki vergi yasaları ve normları ile farklıdır.

a. Geriye Yürümezlik: Suç ve Kabahatler Hukuku

Ceza hukukunda kanunilik ilkesi⁵⁶⁶; belirlilik, aleyhe kanunun geçmişe yürümesi yasağı, kıyas (benzetme) yasağı ve örf ve adet ile suç ve ceza yaratılması yasağını vurgular⁵⁶⁷. Aleyhe kanunun geçmişe yürümezliği ilkesi Anayasa’da teminata bağlanan bir ilkedir. Ve bu ilkeye TCK’nda da yer verilmiştir. 5237 sayılı TCK’nın zaman bakımından uygulama alanıyla ilgili 7. maddesi ile “(1) İşlendiği zaman yürürlükte bulunan kanuna göre suç sayılmayan bir fiilden dolayı kimseye ceza verilemez ve

⁵⁶⁶ Nur Centel, Hamide Zafer, Özlem Çakmut, *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, 5237 Sayılı TCK ile ilgili hükümlere Yenilenmiş ve Gözden Geçirilmiş 5. b., İstanbul: Beta, 2008, s. 100.

⁵⁶⁷ Timur Demirbaş, Mustafa Ruhan Erdem, *Ceza Hukuku: Pratik Çalışmaları*, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 3. b., Seçkin Yayıncılık, 2007, s. 27.

güvenlik tedbiri uygulanamaz. İşlendikten sonra yürürlüğe giren kanuna göre suç sayılmayan bir fiilden dolayı da cezalandırılmaz ve hakkında güvenlik tedbiri uygulanamaz. Böyle bir ceza veya güvenlik tedbiri hükmolduğunda infazı ve kanunî neticeleri kendiliğinden kalkar.”

Ceza kanunlarının zaman bakımından uygulanma konusunda TCK, fiilin işlendiği zaman kanunu esas almıştır⁵⁶⁸. Aleyhe kanunun geçmişe yürümezliği yasağı açısından fiil ve işlendiği zaman belirleyicidir. Hukuka aykırılığı ortadan kaldıran bir nedenin kaldırılması, suç tipinin genişletilmesi, hukuka aykırılığı ortadan kaldıran uygulama alanının daraltılması⁵⁶⁹ durumları sebebiyle aleyhe hükümler geçmişe yürüyememektedir. Dolayısıyla 5237 Sayılı TCK, Anayasanın 38. maddesine⁵⁷⁰ paralel “ceza kanunları açısından geriye yürümezlik ilkesini” kabul etmekteyken; bu ilkenin istisnası lehe olan kanunun geçmişe etkili geriye yürüyebildiği içtihat ve kanun uygulaması (TCK 7/2) ⁵⁷¹ : lehe olan kanun hükümlerinin geriye yürüyebilirliği bu kuralın istisnasıdır⁵⁷². Bu ilke, yargıtay kararları ile de benimsenmiştir⁵⁷³. Kanunun geriye veya geçmişe yürümesi, kanunun yürürlüğe girmeden önce işlenen fiillere veya olaylara uygulanması anlamına gelir⁵⁷⁴. Ceza kanununda geriye yürümezlik yasağının istisnası, failin lehine olan kanundur⁵⁷⁵. Ceza hukukunda buna geçmişe etkili uygulama ilkesi adı verilmektedir⁵⁷⁶. Lehe olan kanunun geçmişe yürüyebilirliği konusunda eski kanuna göre kesinleşmiş bir mahkumiyet kararında da yeni kanunun lehe hükümleri uygulanabilir.

⁵⁶⁸ Mehmet Koca, İlhan Üzülmöz, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Seçkin Yayıncılık, 2008, s. 56 Fransız doktrininde suçun işlendiği zaman neticenin gerçekleştiği zaman; Alman, İsviçre, Avusturya, İtalyan doktrininde hareketin yapıldığı zaman suçun işlendiği zaman esastır. TCK'nın suç hareketin yapıldığı an işlenmiş sayılır; bu doğru değerlendirmedir: hareketin yapıldığı zaman suç kabul edilmeyen; neticenin gerçekleştiği anda fiili suç kabul edilen kanun. Demirbaş, a.g.e., s. 124.

⁵⁶⁹ Demirbaş, Erdem, a.g.e., s. 28.

⁵⁷⁰ Any md. 38/1.

⁵⁷¹ YrgCGK, 15.07.2008, E. 2008 / 1-50, K. 2008 / 199. “Lehe yasanın tespitinde; suçun işlendiği zamanın yasası ile sonradan yürürlüğe giren yasanın hükümlerinin farklı olması halinde, her iki yasa birbirine karıştırılmadan, ayrı ayrı somut olaya uygulanıp, her iki yasaya göre hükmedilecek cezalar belirlendikten sonra, sonucuna göre lehte olanı uygulanmalıdır.”

⁵⁷² Yrg. 9. CD. , 10/12/1996, E. 1996 / 3115, K. 1996 / 7714 "Sevk irsaliyesi düzenlememek" fiili suç olmaktan çıkartıldığından, bu fiil nedeniyle önceden verilip ertelenmiş mahkumiyet hükmünün aynen infazına karar verilemez.

⁵⁷³ Yargıtay İçtihadı Birleştirme Kurulu, 22/05/1946, E. 1943/26, K. 1946/9.

⁵⁷⁴ İzzet Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 5.b, 2010, 98.

⁵⁷⁵ Koca, Üzülmöz, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 58.

⁵⁷⁶ Demişbaş, a.g.e., s. 126.

“5252 sayılı Türk Ceza Yasasının Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Yasanın” lehe olan hükümlerin uygulanmasında usulü; lehe olan hükmün, önceki ve sonraki kanunların ilgili bütün hükümleri ile olaya uygulayıp, sonuçların birbirleriyle karşılaştırılması ile belirlenir⁵⁷⁷. Zaman bakımından ceza kanunlarının uygulanmasında fiilin ne zaman işlenmiş sayılacağı konusunda hareket esastır⁵⁷⁸.

TCK'nın genel hükümleri bu kanunun 5. maddesi ile vergi kanunlarındaki suçlar hakkında da uygulanır. Ceza hukuku anlamında vergi suç ve cezalarının diğer suç ve cezalarından farkı yoktur⁵⁷⁹. Dolayısıyla vergi kanunlarında suç ve cezalarına yönelik aleyhe hükümler haricinde, lehe olan kanun hükümleri geriye etkili uygulanabilir⁵⁸⁰. VUK'nun Geçici 21. maddesi; “*Bu Kanunun yürürlüğe girmesinden önce işlenmiş fiiller hakkında kesilecek cezalarda, bu fiillerin işlendiği tarihte 213 sayılı Vergi Usul Kanununun yürürlükte bulunan vergi cezalarına ait hükümleri; hüküm olunan cezalarla ilgili durumu, bu fiillerin işlendiği tarihte yürürlükte bulunan hükümler ile bu Kanun hükümlerinden lehe olanı uygulanır*” hükmünün “*kanunun yürürlüğe girmeden önce kesinleşen mahkumiyet kararları hakkında bu kanun hükümleri uygulanmaz*” tümcesi Anayasa Mahkemesi ile iptal edilmiştir⁵⁸¹.

Yasaların geriye doğru yürümesi, kazanılmış hakları bozmaması koşuluyla olabilir⁵⁸². Vergi ceza ve suçları açısından yeni kanun lehe hükümleri geçmişe etkili uygulanabilecektir. Örneğin vergi suçlarına ilişkin Yargıtay “Sanığın ödeme kaydedici cihaz fişi düzenlememe fiili suç olmaktan çıkartıldığından, sanığın beraatine karar

⁵⁷⁷ Sulhi Dönmezer, Sahir Erman, *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku*, C.I, 11. b., s.167. ... öğretilerde yargısal kararlarda; hapis cezasını öngören yasanın, adli para cezası kabul eden yasaya göre, Aynı nev'i ceza ilgili yasalardan; Yukarı sınırları aynı, aşağı sınırı fazla olanın, aşağı sınırı az olan yasaya, Aşağı sınırları aynı, yukarı sınırı fazla olanın, üst sınırı az olana, Alt ve üst sınırlarının farklı olması halinde, üst sınırı fazla olanın, az olana, Aleyhe olduğu kabul edilir.

⁵⁷⁸ Demirbaş, Erdem, a.g.e., s. 37.

⁵⁷⁹ Volkan Özgüven, *Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi*, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007, s. 123.

⁵⁸⁰ “Yrg. 9. CD., 10/12/1996, E. 1996/3115, K. 1996/7714. "Sevk irsaliyesi düzenlememek" fiili suç olmaktan çıkartıldığından, bu fiil nedeniyle önceden verilip ertelenmiş mahkumiyet hükmünün aynen infazına karar verilemez. Yargıtay 9. Ceza Dairesi 29/09/1994, E. 1994/3657, K. 1994/5328 Sanığın ödeme kaydedici cihaz fişi düzenlememe fiili suç olmaktan çıkartıldığından, sanığın beraatine karar verilmesi gerekir.”

⁵⁸¹ 06/07/2000 tarih ve E. 2000/21, K. 2000/16 sayılı kararı ile. R.G.: 29/11/2000 24245.

⁵⁸² Yargıtay İçtihadı Birleştirme Kurulu, 22/05/1946, E. 1943/26, K.1946/9.

verilmelidir” kararı ile kanun hükümlerindeki lehe hükümleri geçmişe etkili uygulamıştır⁵⁸³.

Kabahatler Kanununun zaman bakımından uygulama başlıklı 5. maddesi ile “26.9.2004 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun zaman bakımından uygulamaya ilişkin hükümleri kabahatler bakımından da uygulanır... kabahatler karşılığında öngörülen idarî yaptırımlara ilişkin kararların yerine getirilmesi bakımından derhal uygulama kuralı geçerlidir.” Görüldüğü gibi Kabahatler Kanunu derhal uygulama ilkesini kabul etmektedir ve işlenen kabahatin cezası o zamanki kanun ile değerlendirilmektedir. Benzer bir düzenleme VUK’nun “Bu Kanunun yürürlüğe girmesinden önce işlenmiş fiiller hakkında kesilecek cezalarda, bu fiillerin işlendiği tarihte 213 sayılı Vergi Usul Kanununun yürürlükte bulunan vergi cezalarına ait hükümleri” uygulanır hükmü; vergi kabahatlerinin cezaları açısından geçerlidir. Vergi kabahatlerinde, vergi suçları açısından geçerli olan sanık lehine hüküm uygulanır ilkesi uygulanmamaktadır. Yani yasanın lehe hükümleri uygulanıp vergi cezasının alınmasından vazgeçilmesi veya alınmış cezanın iadesi söz konusu değildir. Anayasa mahkemesinin vergi kabahatleri cezalarına yönelik yükümlü lehine hüküm uygulanır ilkesi; ile ilgili herhangi bir kararı yoktur. Buna rağmen idare hukuku açısından Danıştay’ın idari yaptırımlara yönelik lehe kanun yürüyebilirliği ilkesinin önceki olaylara uygulanması zorunluluğu ile ilgili kararları vardır⁵⁸⁴.

b. Vergi Kanunları ve Geriye Yürümezlik İlkesi: AYM ve Danıştay Kararları

Suç, kabahatler, cezai normlar dışındaki geriye yürümezlik ilkesi ile ilgili AYM ve Danıştay kararları değerlendirilmektedir.

1. Anayasa Mahkemesi

Zaman bakımından uygulama normlarının en dikkat çekici ve tartışma konusu olanı geriye yürümezlik kuralıdır. Geriye yürümezlik ceza hukuku açısından tam koruyucu nitelik taşır⁵⁸⁵. Ceza hukukundaki yasallık ilkesinde olduğu gibi vergi

⁵⁸³ Yrg 9. CD., 29/09/1994, E.1994/3657, K. 1994/5328.

⁵⁸⁴ Özgüven, a.g.e., s. 125.

⁵⁸⁵ Tekin Akıllıoğlu, “Yasaların Zaman Bakımından Uygulanmasına İlişkin Bazı Sorunlar”, *Anayasa Mahkemesi’nin XXII. KURULUŞ Yıldönümü dolayısıyla 25-27 Nisan 1984 tarihli Sempozyumda sunulan bildiri*, s. 39. Türk hukukunda geriye yürümezlik ilkesinde ilk düzenleme 1855 tarihli

hukukunda verginin yasallığı ilkesi; uygulamada geriye yürümezlik ilkesini tam koruyamamıştır. Vergi yükünü arttırıcı hükümlerin geriye yürütülememesi hukuki güvenlik yönünden önemlidir⁵⁸⁶. Dolayısıyla geçmişe yürüme yasağının nedeni kazanılmış haklar ve hukuki güvenlik ilkesidir. Yasaların zaman bakımından uygulanması açısından geriye yürümezlik ilkesi, kazanılmış haklar niteliği ile tartışılabilir. Anayasa Mahkemesi kazanılmış hakları koruma amaçlı, geriye yürümezlik ilkesine yönelik normları yorumlamıştır⁵⁸⁷.

Vergi alanındaki düzenlemeler de yasalarla gerçekleştirildiğinden geriye yürümezlik, vergi yasaları için de doğal bir zorunluluktur. Bu zorunluluğu kaçınılmaz kılan görüşler öğretide çoğunluktur. Anayasamızda ve vergi yasalarında vergi yasalarının geriye yürümezliğine ilişkin açık kural yoktur⁵⁸⁸. Ülkemizde ceza hukukunda ve vergi hukukunda yasallık ilkesi anayasal bir normdur. Buna rağmen ceza hukuku açısından geriye yürümezlik ilkesine anayasada açıkça yer verilmiştir. (Any 38⁵⁸⁹. md, 73. md). Vergi alanındaki düzenlemeler de yasalarla gerçekleştirildiğinden geriye yürümezlik vergi yasalarının değerlendirmede de doğal bir zorunluluktur⁵⁹⁰. Bu görüş; Danıştay İçtihatı Birleştirme kararında da ortaya konmuştur⁵⁹¹.

“Nizamatin Yapılmasına Dair Nizaname” metindir. Tekin Akıllıoğlu, “Ekonomik Alanda Yönetmelik İşlemlerin Geriye Yürümezlik Kuralı Karşısında Çeşitli Durumları”, *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları*, s. 51.

⁵⁸⁶ Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, s. 137

⁵⁸⁷ “1.1.2007 - 4.4.2007 tarihleri arasında yapılan harcamalara ilişkin belgelerin biriktirilmiş olması, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun mükerrer 121. maddesinde yer alan kurallar ile bütün sonuçlarıyla elde edilmiş bir haklar niteliğinde bulunmadığından, kazanılmış bir hakkın ihlali söz konusu değildir. Ve... kazanılmış bir hakkın bulunmaması nedeniyle, Yasamanın belge düzeninin yerleşmesine katkı sağlamada genel düzenleme yetkisi kapsamında yürürlüğe koyduğu bir uygulamayı aynı yetki kapsamında geriye dönük yürürlükten kaldırması hukuki güvenlik ilkesini ihlal edecek bir geriye yürüme nitelendirilemez”. hükmü ile geriye yürümezlik değerlendirilmiştir”. AYM E: 2007/44 K:2009/148 15.10.2009 İptal Davasının Konusu: 28.3.2007 günlü, 5615 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un 32. maddesinin (a) bendinde yer alan “ve 31” ibaresinin, Anayasa’nın 2. ve 11. maddelerine aykırılığı savıyla iptali ve yürürlüğünün durdurulması istemidir.

⁵⁸⁸ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 10. b., Turhan Kitabevi, 2002, s. 47-50.

⁵⁸⁹ 1982 Any. md 38.

⁵⁹⁰ AYM 7.11.1989 E. 2066/41

⁵⁹¹ Danıştay İçtihatı Birleştirme Kurulu Kararı, E.1988/5, K.1989/3, T. 03.07.1989 “Kanunların geriye yürümezliği ilkesi, bir hukuki eylem ya da davranışın, bir hukuki ilişkinin vuku bulduğu ya da meydana geldiği dönemdeki kanun hükümlerine tabi kalmakta devam edeceğini ifade eder. Sonradan çıkan kanun, yürürlüğünden önceki olaylara ve ilişkileri değerlendirmemelidir. Vergi kanunları, kamu hukukuna ilişki yükümlülükler getirdiğinden, bu kanunların özellikle mali yükümü artırıcı nitelikteki hükümlerinin, geçmişe yürütülmemesi hukuki güvenlik ilkesi yönünden önem taşır. Anayasanın 73 üncü maddesinin üçüncü fıkrasında ifadesini bulan vergilerin kanuniliği ilkesi de, hukuki güvenliği sağlama amacına matuftur ve vergiyi doğuran olayın vukuu döneminde yürürlükte olmayan bir kanun ile vergi yükünün artırılmasına imkan vermemektedir.”

Kanunların geriye yürümezliğine yönelik kurallar, kazanılmış hakların korunması ilkesi⁵⁹² ile aleyhte kanunun tamamlanmış, kesinleşmiş hukuki sonuçlarını doğurmuş olaylara uygulanamayacağı Anayasa Mahkemesi Kararları ile kabul edilir⁵⁹³. Genelde, geriye dönük vergi mevzuatı, vergiden kaçınmayı önleme veya bazen bir mahkeme kararından sonra anlaşılamayan hukuki boşluklar oluşan durumlar bakımından ortaya çıkabilir⁵⁹⁴.

Anayasa Mahkemesi, gerçek ve gerçek olmayan geriye yürümeyi benimsemektedir. Gerçek geriye yürüme bir vergi kanunun eski kanun döneminde tamamlanmış ve hukuki sonuçlarını doğurmuş hukuki durum, ilişki ve olaylara uygulanması anlamına gelir. Gerçek olmayan geriye yürüme yeni kanunun eski kanun yürürlükte iken başlamakta ve henüz sonuçlanmamış hukuki durum olaylara uygulanmasıdır. Ülkemizde; vergi kanunları açısından gerçek geçmişe yürüme geçersiz, gerçek olmayan geçmişe yürüme geçerlidir. Ama her iki kurala da istisnalar getirilmektedir. Her durumda yükümlülerin hukuki güvenliklerinin korunmaya değer olup olmadığı, belirleyicidir⁵⁹⁵. Geriye dönük vergiler; hakların ihlali, öngörülebilirliği, yük getiricilik açısından önemi ve vergiden kaçınmayı önleme mekanizması tartışmaları ile Anayasa Mahkemesi Kararları ile denetlenebilir⁵⁹⁶. Geriye yürümezlik ilkesi ile ilgili 1989 tarihli Anayasa Mahkemesi Kararı bağlayıcı içtihat kabul edilmektedir⁵⁹⁷:

“Devlete ve hukuk düzenine güven noktasında yoğunlaşan bu görüşler genelde (yöntem yasalarındaki zorunluluklar dışında) tüm yasalar için geçerli olan bir durumdur. Ayrıklık koşulları bir yana bırakıldığında, genel kural, geriye yürümezliğin yasaların egemen bir özelliği olduğudur. Zorunlu nedenlerle (örneğin kamu yararı gibi) geriye yürüme durumunda önceyi etkileme söz konusu olabilir. Yükümlüler arasında eşitsizliğe yol açmayabilen düzenlemeler, üstelik yükümlülerin yararına olduğunda, geriye yürütülmekle hukuki güvenlik ilkesini çiğnemiş sayılamaz. Türk hukukunda da,

⁵⁹² Billur Yaltı, “Anayasa Mahkemesi’nin Vergi Konulu Kararları Bakımından Geriye yürümezlik Esası: Ex Tunc-Ex Nunc-Pro Futuro Etki Üzerine Değerlendirmeler”, *Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası Non-Retroactivity in Tax Law*, Uluslar arası Vergi Hukuku Konferansları Serisi-1 Ed: Billur Yaltı, Beta, İstanbul, 2011: Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dr. Nüsret-Semahat Arsel Uluslararası Ticaret Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, s. 181

⁵⁹³ Yaltı, a.g.m., s. 182.

⁵⁹⁴ Philip Baker, “UK and Indian retroactive tax law”, A world of difference, “Retroactive Tax Legislation in the United Kingdom”, <http://www.taxsutra.com/experts/column>.

⁵⁹⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e, s.47-50.

⁵⁹⁶ Rute Pinho, “Retroactive Income Tax Increases”, January 24, 2012, <http://www.cga.ct.gov/2012/rpt/2012-R-0021.htm>.

⁵⁹⁷ Güneş, a.g.e., s. 142.

enflasyona, ekonomik buhranlar ve haksız kazançlara karşı uygulamalar nedeniyle geriye yürütülen vergi yasaları çıkarılmıştır”⁵⁹⁸.

“Geriye yürümezlik ilkesi hakkında Anayasa'da açık bir kuralın bulunmamasına karşın, Anayasa Mahkemesi, hukuk devleti ilkesi ve ölçülülük yönlerinden yargı denetimi yapar. Vergilendirme işleminin ögesini oluşturan vergiyi doğuran olaydan sonraki artışlar, düzenlemeler geriye yürümeyi kapsadığında uygunluk denetimine bağlı tutulabilir. 3505 sayılı yasanın iptali istenilen 18. maddesi yönünden durum incelendiğinde, bu maddenin 3.12.1988 de kabul edilmiş olmasına karşın, yasanın kimi maddelerinin 10.12.1988 ve 1.1.1989 günlerinde, hayat standardına ilişkin esasın da 1.1. 1988 de başlayıp uygulanması ile bir yıllık geriye yürütme açıkça bellidir. Bu durumda göstergeler, 1988 yılı için, aynı yılın sonundaki miktarlar ile uygulanır. Yasanın amacı, öngördüğü düzenleme, kamu yaran, ölçülülük ve yükümlülerin hukuki güvenlikleri yönlerinden gözetildiğinde, bu tür vergi güvenlik önlemi sayılan ve yıl bitmeden önce tüm bilgi ve verilerin elde edilmesi, gerçekçi bir güvenlik önlemi yöntemi, Anayasa'ya aykırı bir geriye yürüme; değerlendirilememektedir”⁵⁹⁹.

Geriye yürüyen vergi kanunları, mahkeme kararları ile anayasada yer alan farklı ilkeler bağlamında değerlendirir. Anayasa Mahkemesi, bu konudaki içtihatlarında geriye yürümezlik ilkesini yazılı olmayan bir hukuk ilkesi değeri ile yorumlamıştır⁶⁰⁰.

Mahkemenin geriye yürüyen bir norm ile ilgili uygunluk denetimi yapabilmesinin ilk şartı bu normun vergiyi doğuran olaydan sonraki düzenlemeleri içerip içermediği (Tamamlanma) ve bu düzenlemelerin vergi yükünü artırıcı niteliğinde olup olmamasıdır. Vergiye konu olan hizmetin görülmesi veya malın elde edilmesi, kullanılması, alım satımı, teslimi, mülkiyetin el değiştirmesi gibi ilişkiler vergiyi doğuran olaylardır. VUK 19. hükmü ile vergi borcunun doğumunun niteliği tanımlanmıştır⁶⁰¹. Anayasa Mahkemesi uygunluk denetimi; geriye yürüyen kanun ile ilgili tarh veya tahakkuk etkisiyle değil vergiyi doğuran olay ile açıklanırken; vergi doğuran olay açısından çıkarılan yasanın hükümleri vergi doğuran önceki olaylara

⁵⁹⁸ “Kurumlar vergisiyle ilgili 30.12.1960 günlü, 192 sayılı ve 27.3.1969 günlü, 1137 sayılı yasalarla 24.12.1980 günlü, 2362 sayılı yasa bu uygulamaların örneklerindedir.

⁵⁹⁹ AYM, R.G. Tarih-Sayı :06.04.1990-20484, E.1989/6, K. 1989/42.

⁶⁰⁰ Abdullah Tekbaş, *Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi*, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2009/396, Ankara, 2009, s. 273.

⁶⁰¹ Selahattin Tuncer, *Vergi Hukuku ve Uygulanması*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2003, s. 134.

uygulanmamalıdır⁶⁰² Öğretide, kapanmış ve hukuki sonuçlarını doğurmuş bir vergilendirme dönemini etkileyen düzenlemeler (gerçek geçmişe yürüme) geçersiz; henüz kapanmamış bir dönemi dönem başından başlayıp etkileyen düzenlemeler, yani gerçek olmayan geçmişe yürüme geçerlidir. Buna rağmen; hukuki güvenlik ilkesi ile bağdaşmayan ve öngörülemeyen gerçek olmayan geçmişe yürümlerin de geçersizliği kabul edilmektedir⁶⁰³. Bu noktada geriye yürümenin sınırları; VDO, vergilendirme dönemi, ölçülülük, kazanılmış haklar, kamu yararı, kanunun getiriliş amacı, hukuki güvenlik, hukuki ilişkinin sonuçlanıp sonuçlanmadığı gibi konu ve ilkelerle yorumlanır.

Bazı vergiler bakımından VDO anlık değil bir zamanı dikkate alıp tanımlanır ve bu durum “tamamlanma olayını” değerlendirir. Örneğin gelir vergisinde gelir vergisi bakımından VDO; gelirin elde edilmesi iken vergiyi doğuran olay ayrı ayrı değil vergilendirme dönemi kabul edilen bir takvim yılı ile meydana gelen vergiyi doğuran olayların toplamı değerlendirilmektedir. VDO, bu toplamın takvim yılının son günü itibariyle gerçekleşmektedir. Servet vergilerinde VDO tek günde gerçekleşmektedir, MTV’de yılın birinci ayı ile VDO zamanı değerlendirilir. Bu nedenle Mahkeme bu vergilerde gerçek geriye yürüme⁶⁰⁴, gerçek olmayan geriye yürüme⁶⁰⁵ ayrımını değil vergilemede tamamlanmayı benimsemektedir. Örneğin, Anayasa Mahkemesi geriye yürümezlik ilkesini dar yorumlayıp ve VDO gerçekleşikten sonra ve yılın birinci ayı tahakkuk ettirilen taşıtlar vergisi ile ilgili vergi tarifesi oranında yıl içinde artırımlar yapıp, ödenmemiş ikinci taksit tutarlarına geriye doğru yansıtmasını anayasa uygun

⁶⁰² Güneş, a.g.e., s. 137.

⁶⁰³ Mustafa Akkaya Merih Öden, “Hayat Standardı Esası'nın Anayasaya Uygunluğu Sorunu”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 2001, 2/ 50, s. 29.

⁶⁰⁴ Vergileme dönemi ve VDO, geriye yürüme: AYM, 2013/6842, 2016: vergileme dönemi başlamamış ve vergiyi doğuran olay söz konusu değildir... geriye yürüme ve buna bağlı kazanılmış haklar ihlal edilmemiştir ve hukuk güvenliği zedelenmemiştir... Gelir ve kurumlar vergisi tam ve dar mükelleflerinden ticari ve zirai kazançlarını bilanço usulü ile tespit edenlerin yatırım harcamalarının %40'ını vergi matrahlarının tespitinde ilgili kazançlardan yatırım indirimi istisnası indirim konusu yapmaları ile ilgili gelir vergisi kanununun 19. Maddesi 8.4.2006 tarihinde yayımlanan 5479 Sayılı kanunun ikinci maddesi ile 01.01.2006 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılıp, kanun geriye yürütülüp 01.1.2006-8.4.2006 tarihleri ile yapılan yatırım harcamaları; yatırım indirimi istisnası kaldırılmasına konu edilememelidir.

⁶⁰⁵ 2006 tarih ve 5479 Sayılı Yasanın 1. Maddesi Gelir Vergisi Kanununun 103. maddesindeki gelir vergisi tarifesi 1.1.2006 tarihinden itibaren değiştirilmiştir. 03.3.2006 da ihdas edilmesine rağmen geriye dönük olarak Şubat ve Mart ayları gelirlerine de uygulanmıştır. (78.000 %35 40.000 % 35)

bulmuştur. Ve bu durumda vergileme döneminin tamamlanması kuralını benimsemektedir⁶⁰⁶.

Yürütme; vergi indirim ve muafiyetlerini kaldırdığında bunu geçmişte yükümlülere tanıdığı vergi indirimlerine kapsayıp geriye yürütememektedir. Anayasa Mahkemesinin bir kısım vergi kolaylıklarını iptal eden kararları da daha önce bu kolaylıklardan yararlananlar için geçmişe yürütücü uygulanmamaktadır⁶⁰⁷. Geçmişe etkili vergi sorumluluğu düzenlemeleri⁶⁰⁸, zamanaşımı düzenlemesi ile geçmişe etkili zamanaşımı uzatımı⁶⁰⁹ ve vergi kolaylıklarının geçmişe etkili daraltılması⁶¹⁰ ile ilgili yasaların hükümleri Anayasa Mahkemesi iptal edebilmektedir.

2. Danıştay

Ceza normlarında (TCK md. 7) yürürlüğüne gösterilen bu haklı hassasiyet kamu hukuku karakterli diğer ilişkileri düzenleyen kanunların yürürlüğünde her zaman

⁶⁰⁶ Tekbaş, *a.g.e.*, s. 277-279.

⁶⁰⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, *a.g.e.*, s. 50.

⁶⁰⁸ AYM, E. 2009/39, K. 2011/23 (Yürürlüğü Durdurma) 4.6.2008 günlü, 5766 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un Geçici 1. maddesinin(Geçici md. 1 Bu Kanunla 6183 sayılı Kanunda yapılan değişiklikler ve eklenen hükümler, hükümlerin yürürlüğü tarih itibarıyla tahsil edilmemiş bulunan amme alacakları hakkında da uygulanır.) Anayasa'nın 2., 10., 38. ve 73. maddelerine aykırılığı savıyla iptaline ve yürürlüğünün durdurulmasına karar verilmesi istemidir. *Vergi yükü getirme*: 5766 sayılı Kanun'da esas bir kamu alacağı ile ilgili kişilerin sorumluluklarını arttıran ve müteselsil sorumluluk getiren düzenlemelerin, Kanunun geçici 1. maddesi ile yürürlük tarihi itibarı ile tahsil edilmemiş alacaklara da uygulanması hukuk kurallarının geriye yürütülmesi anlamına gelmekte ve Anayasada yer alan hukuk devleti kapsamındaki hukuk güvenliği ilkesi ile bağdaşmamaktadır. Açıklanan nedenlerle itiraz konusu kural, Anayasa'nın 2. maddesine aykırıdır, iptali gerekir

⁶⁰⁹ AYM, E.2011/74,K.2012/15 23.7.2010 günlü, 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 62. maddesinin (d) bendinde yer alan "...1/7/2010 tarihinden geçerli..." ibaresinin, bu bentte yer alan 8. ve 16. Maddeler *Zamanaşımı*: 28.4.2011 günlü, E. 2009/39, K. 2011/68 sayılı kararı ile iptaline karar vermiş ve 28.4.2011 günlü, E. 2009/39, K. 2011/23 sayılı kararı ile ilgili hükmün yürürlüğünün durdurulmasına hükmetmiştir.

⁶¹⁰ AYM, E.2010/7,K. 2011/172 31.12.1960 günlü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun, 4.6.2008 günlü, 5766 sayılı Kanun'un 8. maddesiyle eklenen geçici 73. maddesinin Anayasa'nın 2. maddesine aykırılığı savıyla iptali istemidir. *Vergi Kolaylıklarının Daraltılması*: 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 3. maddesi kapsamında gelir vergisi stopajı teşvikinden eksik yararlandırılan tutarın iadesi istemiyle açılan davada, itiraz konusu kuralın Anayasa'ya aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varan Mahkeme iptali için başvurmuştur. Açıklanan nedenlerle, itiraz konusu kural, 6.6.2008 tarihinden önce 29.1.2004 günlü, 5084 sayılı Kanun'un 3. maddesi kapsamında yatırıma başlayıp gelir vergisi stopajı teşvikinden faydalanmaması, mükellefler yönünden Anayasa'nın 2. maddesine aykırıdır.

gösterilmemektedir⁶¹¹. Buna rağmen; idari işlemlerin geriye yürümezliği ilkesi, hukukun genel ilkelerindedir ve aynı zamanda, güvenlik ilkesidir. İlke, idarenin düzenleme yetkisinin zaman sınırınıdır⁶¹². İdari işlemlerin geriye yürümezlik ilkesinin istisnaları; hukuka uygunluğa saygı, bazı idari işlemlerin yapıları gereğince belirli ölçüde geriye yürürlü kabul edilmeleri ve hukuki güvenliğin söz konusu olmadığı durumlardır⁶¹³. Yürütme organının işlemlerinin geriye yürümezliği açısından Danıştay; mükellefiyet yükleyen düzenleyici işlemler yayımlandığı tarihten sonraki olaylara uygulanır ve hukuki sonuçlar doğurabilir anlayışını, benimsemektedir⁶¹⁴.

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu; hukuki güvenlik, yasallık ve geçmişe yürümezliği değerlendirdiği kararı ile 213 sayılı VUK'un 3239 sayılı kanunla değişik 112 md. 3.fıkrasının öngördüğü gecikme faizini geçmişe etkili vergilendirme dönemleri ile ilgili tarhlara uygulanmazlığı ile vurgulamıştır⁶¹⁵. Vergi Dava Daireleri Kurulu⁶¹⁶, kararlarında hukuki güvenlik ve idari işlemlerin geriye yürümezliği ilkesi ile ilgili, Bakanlar Kurulunun fon oranı, ihracat istisnası oranı ile ilgili kolaylıkları düzenleyen aleyhe normlarının geçmişe etkili uygulanmamasını kabul edilmiştir. Düzenleme yetkisi; belirlilik ve geçmişe yürümezlik öğeleri, hukuki güvenlik ilkesine uygunluğu ile değerlendirilmiştir.

⁶¹¹ Mustafa Akkaya, "Vergi aslı ve fer'ileri bakımından Geriye Yürümezlik Esası: Haklılık Ölçütü üzerine değerlendirmeler" , *Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası Non-Retroactivity in Tax Law*, Uluslar arası Vergi Hukuku Konferansları Serisi-1 Ed: Billur Yaltı, Beta, İstanbul, 2011 Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dr. Nüsret-Semahat Arsel Uluslararası Ticaret Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, s. 116.

⁶¹² Turgut Candan, "Vergi Hukuku Bağlamında Mülkiyet Hakkının Korunması ile İlgili Danıştay İçtihadı", Yargıtay Başkanlığı İnternet Sitesi, (2010), http://www.yargitay.gov.tr/abproje/belge/sunum/rt3/Candan_VergiHukuku_MulkiyetHakki_Danista_y.

⁶¹³ Özgüven, a.g.e., s. 147.

⁶¹⁴ Dn 7. Daire, 26.09.1979. 1293/1571 Güneş a.g.e., s. 14

⁶¹⁵ Dn. İçtihatları Birleştirme Kurulu, E. 1988/5, K. 1989/3.

⁶¹⁶ VDDK, E. 1992/299, K. 1993/63, T. 9.4.1993; E. 1998/316, K. 1999/169.

C. AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ: GERİYE YÜRÜMEZLİK İLKESİ

“Geriyeye yürümezlik ilkesine” ilk kez “1789 tarihli İnsan ve Yurttaş Hakları Beyannamesinde” yer verilmiştir⁶¹⁷. Uluslararası sözleşmelerde güvenceye alınan haklar temelde insan haklarından esinlenir⁶¹⁸.

1. Ceza Normları: Kanunların Geriyeye Yürümezliği

AIHS 7. Madde 1. fıkrası:

Ceza yasalarının geriyeye dönük uygulanmasının yasaklanması:

“1. Hiç kimse işlendiği zaman ulusal ve uluslararası hukuka göre suç sayılmayan bir fiil veya ihmalden dolayı mahkûm edilemez. Yine hiç kimseye, suçun işlendiği sırada uygulanabilecek olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez.”

Bu madde ceza hukuku ile ilgili sanığın aleyhine yürümezliği koyduğu, ceza hukukunun suç kapsamını genişletmesini yasakladığı gibi, ceza kuralının alayhe genişletilmesini de önlemektedir⁶¹⁹. 7. madde öteki maddelerde de yer alan “yasallık” ilkesini tanımlamıştır. Ve bu konuda kanunun geçmişi etkilemesi olasılığına ilişkin daha ayrıntılı ve etraflı hükümleri değerlendirmektedir⁶²⁰. AIHS’nin 7. maddesi AIHM kararları ile⁶²¹;“önleyici” nitelikteki mevzuat açısından, “kamu huzurunun ve düzeninin ya da Devlet’in güvenliğinin korunmasını tehlikeye atabilen faaliyetlerde bulunmasını” önlemek için geçerli değildir,“ceza” mevzuatı ile ilgili geçerlidir. 7. madde hükmü, lehdeki yasanın geçmişe uygulanmasını önlemeyecektir⁶²². Lehde olan ceza normunun geriyeye yürümesi ilkesi cezaların öngörülebilir olmasının bir uzantısıdır. O halde suçun işlendiği tarihte yürürlükte olan ceza ile kesin bir hükmün verilmesinden önce kabul edilen bir ceza kuralı farklılığı ile ilgili yargıç sanığın lehine olan ceza kuralını

⁶¹⁷ İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi, VIII.

⁶¹⁸ Yılmaz Aliefendioğlu (Hazırlayan), İnsan Haklarının Anayasal ve Uluslararası Düzeyde Korunması, XI Avrupa Anayasa Mahkemeleri Konferansı, Paris, 10-13 Mayıs 1993., s. 8.

⁶¹⁹ Osman Doğru, Atilla Nalbant, *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi Açıklama ve Önemli Kararlar*, 1. Cilt, Yüksek Yargı Kurumlarının Avrupa Standartları Bakımından Rollerinin Güçlendirilmesi Projesi Kapsamında basılmıştır, Yargıtay Başkanlığı, Council of Europe, Ankara, 2012, s. 858.

⁶²⁰ Şeref Gözübüyük, Feyyaz Gölcüklü, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İnceleme ve Yargılama Yöntemi*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011, s. 324.

⁶²¹ Gilles Dutertre, *Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarından Örnekler*, Avrupa Konseyi Yayınları,, Kasım 2003, Almanya, s. 190.

⁶²² Gözübüyük, Gölcüklü, a.g.e., s. 328.

uygulamalıdır⁶²³. Mahkeme 7. maddede ceza normunun sanık aleyhine geriye yürümezliği ilkesini hukukun üstünlüğünün ilkesinin temel bir ögesi nitelendirmekte ve Sözleşme sisteminde esaslı bir yeri olduğunu belirtmektedir⁶²⁴.

Geriye yürümezlik ilkesinin vergisel boyutu AİHM önüne taşınan kriterlerdendir⁶²⁵. Kişinin işlendiği tarihte vergi suçu oluşturmayan bir eylem veya ihmalden mahkum olması 7. maddenin ihlali anlamına gelir. Bu açıdan geçmişe etkili ihdas edilen bir cezai hükmün uygulanması Sözleşmeye aykırıdır⁶²⁶. İHAM bu konuyu Veeber davasında ele almıştır. Veeber Davası ile geriye yürümezlik; vergi kanunları ile değerlendirilmiştir:

Başvuran 1948 doğumlu ve Tartu (Estonya) yaşamaktadır. As Giga adlı şirketin sahibi ve yönetim kurulu başkanıdır. AS Tartu Jõujaam adlı bir şirketin de başkanıdır⁶²⁷. Veeber, “1993 ve 1994 yıllarında sahte şirketlerle ticari ilişki varmış gibi gösteren sahte belgeler düzenlemiştir. 1994 yılının sonunda ve 1995 yılında personel ücret ödemelerinde sahte belge kullanma ve yine 12 Mayıs 1995'te vergi yasalarını dolanma amacıyla muvazaalı sözleşme düzenleme fiillerinden” suçlu bulunmuştur. İlgili ceza yasası, “27 Haziran 1993 tarihinde değiştirilmiş, söz konusu hüküm 13 Ocak 1995 tarihinde değişikliğe uğramıştır”. Başvurucu, “13 Haziran 1995 tarihinden önceki fiillerin o tarihte yürürlükte olan yasalar ile suç olmadığı Ceza Yasasının ilgili maddesinin, maddede sayılı fiillere dayalı mahkumiyet ile ilgili daha önce benzer bir fiilden idari para cezasının kesilmesini ön koşul ile düzenlediğini, kendisi ile ilgili bu türden bir ceza uygulamasının yapılmadığını”, 1993 ve 1994 yıllarındaki fiillere 13 Haziran 1995 tarihli yasanın uygulanması nedeniyle 7. maddenin ihlal edildiğini öne sürmüştür⁶²⁸. AİHM, 7 md. ihlal edildiği kabulüne karar vermiştir.

Suçlar açısından geriye yürümezlik ilkesi ile mülkiyet hakkı çerçevesinde vergi kanunlarının geriye yürümezlik ilkesi birbirinden farklı niteliklere sahiptir. AİHM, vergi kanunlarının geriye yürümezlik ilkesini mülkiyet hakkı çerçevesinde değerlendirmektedir.

⁶²³ Doğru, Nalbant, a.g.e., s.862.

⁶²⁴ Doğru, Nalbant, a.g.e., s. 861

⁶²⁵ Güneş, a.g.e., s. 243.

⁶²⁶ Yaltı, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, s. 157.

⁶²⁷ Veeber v. Estonia (No. 2), *Application no. 45771/99*. <http://hudoc.echr.co.> ...başvurucunun fiilleri işlediği tarihte bu eylemlerin cezalandırılabilceğini öngörmemesi ile ilgilidir: md. 7.

⁶²⁸ Veeber v. Estonia (no.2), 21.1.2003: Yaltı, a.g.e., s. 157.

2. Mülkiyet Hakkı: Vergi Kanunlarının Geriye Yürümezliği

İHAS'ın vergilendirmeye ilgili tek maddesi mülkiyet hakkını güvence altına alan 1. Protokolün 1. maddesi⁶²⁹, mülkiyet hakkına müdahale teşkil eden tedbirlerin, devletlerin vergilerin tahsili için zorunlu gördükleri dahil yasayla öngörülmüş olmasını kabul etmiştir⁶³⁰.

1 No.'lu Protokol'ün 1. maddesi: “Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır... kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir.”

“Yukarıdaki hükümler, Devletler'in, mülkiyetin kamu yararına uygun kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da katkıların veya para cezalarının ödenmesi... yasaları uygulama konusunda sahip oldukları haklara halel getirmemektedir.”

Vergi kanunlarının geriye yürümezliği ilkesi, mülkiyet hakkı ile ele alınan bir konudur. AİHM, geçmişe etkili vergi yasalarının sözleşmeye uygunluğu ile ilgili Building davasında gerçek, gerçek olmayan geriye yürüme kararları etrafında değerlendirme yapmıştır. Mahkeme, parlamento (vergi yasası) tartışmalarını başvurucların biliyor olmasını hukuki güvenlik için yeterli değerlendirmektedir ve bu durumun gerçek geriye yürümenin istisnası olduğunu nitelendirmektedir⁶³¹. AİHM, Geçmişe etkili bir gelir yasasında (Finlandiya'da) p-1/1(Mülkiyet Hakkına) ihlali ile ilgili geçmişe dönük uygulamanın tek başına p-1 e aykırı olmadığını vurgulayıp yasanın geçmişe yürümesinin makul olmayan bir yük getirip getirmediği ve bu nedenle menfaatler arasındaki ilişkinin bozulup bozulmadığını değerlendirmektedir. Geçmişe yürürlük uygulanması sebepleri ve yasanın başvuru üzerinde etkisi tartışılıp, vergiden kaçınmayı önlemek amaçlı getirilen bir yasanın yükümlüler arası eşitliği

⁶²⁹ İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerin Korunmasına İlişkin Sözleşme'ye Ek Protokol No.1.

⁶³⁰ Leyla Ateş, *Vergilendirmede Eşitlik*, Derin Yayınları, İstanbul, 2006, s. 98.

⁶³¹ Yaltı, a.g.e, s. 68-71. ABD Yüksek Mahkemesi Due Process Clause davasında da ağır ve aşırı yük keyfi ve orantısız mevzuat kriteri ile yapılan değerlendirmede vergi mevzuatının geçmişe yürümesinin meşruiyeti yorumunu makul bir kanuni amaç kriteri ile ölçmektedir.

sağladığı ve makul değerlendirildiği vurgulanmıştır. P-1 deki düzenlemeler geçmişe etkili vergi yasalarını kendiliğinden engellemektedir⁶³².

D. GÜVENİLİRLİK İLKESİ: YASALARIN DÜZELTİLMESİ İLE İHAM VE DUE PROCESS LAW İLKELERİ

AİHS, Türkiye tarafından 1954 yılında onaylanmıştır. Bu noktada buradaki haklar ve özgürlükler ile ilgili yükümlüdür⁶³³. AİHS oluşturduğu hukuk düzeninde; AİHM kararları normatif değerdedir. Anayasamız 90. maddesi 7.5.2004 yılında 5170 yasasıyla bu sözleşmenin bağlayıcılığının tartışılabilirliği noktalamıştır⁶³⁴. “Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun”un 7. maddesiyle Anayasa’nın 90. maddesinin son fıkrasındaki, “Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası anlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasa’ya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesi’ne başvurulamaz.” kuralına “*Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel haklar ve özgürlükler ile ilgili milletlerarası anlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır*”⁶³⁵ hükmü eklenmiştir. 90. maddeye eklenen cümlede, “çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri (Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, Birleşmiş Milletler’in ilgili sözleşmeleri, Çocuk Hakları Sözleşmesi, Kadınlara Karşı Her Türlü Ayrımcılığın Önlenmesi Uluslararası Sözleşmesi... gibi) esas alınır” denilmektedir. “Esas alınır” ifadesi, kaldırılma anlamını vermemektedir. Burada, o uyuşmazlıkta, bir ilga değil, esasında bir “ihmal” söz konusudur⁶³⁶. 5170 Kanunun hazırlık aşamasında 2004 öncesi bütün uluslararası antlaşmaların üstünlüğünün sağlanması düşünülmeyle birlikte, daha sonra gelen yoğun eleştiriler nedeniyle, sadece temel hak ve özgürlükler ile ilgili uluslararası antlaşmaların üstünlüğü ilkesi benimsenmiştir⁶³⁷. İnsan Hakları Sözleşmesinin hükümlerinin vergi yasalarına üstünlüğü sebebiyle; sözleşme hükmü ile vergi yasasının hükmü

⁶³² Yaltı, a.g.e., s. 71.

⁶³³ Gözübüyük, Gölcüklü, a.g.e, s. 18.

⁶³⁴ Gülsen Güneş, s. 237.

⁶³⁵ 1982 Any Ek cümle: 7/5/2004-5170/7.

⁶³⁶ Ali Karagülmez, “5170 Sayılı Yasa’yla Anayasa’nın 90. Maddesinde Yapılan Değişikliğe Bir Bakış” *TBB Dergisi*, S. 54, 2004, s. 169.

⁶³⁷ İbrahim Akkutay, Uluslararası Antlaşmaların Türk İç Hukukundaki Konumu ve Etkileri, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XI, S.1-2, Y.2007, 427.

çatışmasında; sözleşme üstü iken çatışma olup olmadığına ulusal yargı yerleri karar vermektedir⁶³⁸. Çünkü AİHM'in kendiliğinden üye ülke normlarını denetleme yetkisi yoktur⁶³⁹. 1982 Anayasası ve İHAS'la normatif bağ sağlamada oldukça başarılıdır⁶⁴⁰.

1. İHAM Kararları ile Yasaların Düzeltimi

Danıştay, hukukun genel ilkeleri ve AİHM kararları ile prensip koyma yolunu da tercih etmektedir. Örneğin; Türkiye açısından yapılan son düzenlemelerden önce dava sonuçları itibariyle hukuka aykırı alınıp iade edilecek vergiler dolayısıyla faiz ödenmesi ile ilgili; 213 sayılı VUK'da ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda herhangi bir hüküm bulunmadığından, vergi mahkemeleri yasal faiz isteminin reddine “yasal dayanak bulunmadığı” kararını vermektedir. VUK'un 112. maddesinin üçüncü fıkrasında, “Devletin, ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlara konu vergileri normal vade tarihinde tahsil edememiş” olması sebebiyle uğradığı zararı karşılayan gecikme faizi altında ek ödeme öngörülmektedir. Dolayısıyla verilen kararlarda haksız alınan vergiler iade edilmekte; buna rağmen ölçülülük ilkesine aykırı gecikme faizi mükellef haksız çıktığında alınırken, idare nezdinde böyle bir durum ortaya çıktığında idare tarafından faiz ödenmemekte ve vergi mahkemeleri faiz taleplerini dayanağı bulunmadığı nedeniyle reddetmekteydi. Bu konuda Danıştay bir kararında AİHM, Eko-Elda Avee⁶⁴¹ kararına da atıf yapıp gecikme faizinin ilgili dönemlerde miktarını belirleyen zararın, hukuka aykırı yapılan vergi tahsilâtlarında, aynen mükellef için de faiz ödenmesi ve hukuka aykırı tahsil edilen vergiler dolayısıyla vergi idareleri tarafından mükellefe ödenecek maddi tazminatın miktarının, devlet hazinesinde kaldığı zaman ile hesaplanan miktar kadar olmasının da, anayasada öngörülen eşitlik ve adalet ilkelerinin sonucu olduğu kararını vermiştir⁶⁴². 2011 yılı itibariyle VUK'nun 112'nci maddesine 4369 sayılı torba kanunla eklenen 4 numaralı fıkrayla, “mükelleften haksız yapılan vergi tahsilatının faizi ile iadesi hükme bağlanmış; buna rağmen haksız tahsil edilen vergi, mükellefe 3 ay içinde iade edildiğinde iade tutarına hiçbir faiz işletilmeyecek bir düzenleme oluşturulmuştur. Ardından 213 sayılı VUK'nun 112. maddesine 4369 sayılı Kanun'un 2. maddesi ile eklenen 4 numaralı fıkranın

⁶³⁸ Güneş, a.g.e., s. 237.

⁶³⁹ Özdek, a.g.e., s. 49.

⁶⁴⁰ Efendioğlu, a.g.e., s. 3.

⁶⁴¹ Case of eko-elda avee v. Greece Application no.10162/02, 09/06/2006. Turgut Candan, “AİHM'nin Eko-Elda Avee/Yunanistan Kararı (çeviri)”, Danıştay Dergisi, Y.2007, S:114.

⁶⁴² Dn. 7. D., T:21.02.2007, E:2005/5556, K:2007/618.

Anayasa'nın 2.,10. ve 35. maddelerine aykırılığı savıyla iptal ve yürürlüğünün durdurulması isteminde bulunulmuştur⁶⁴³. 112. maddenin en önemli olan ve bu ihtilafın konusu; mahkeme kararıyla hukuka aykırılığı sabit hale gelen ve vatandaşın iyi niyetle ödediği verginin iadesi sebebiyle faiz öngörülmemesidir. Mahkeme kararıyla hukuka aykırılığı ortaya konulan ve tahsil edilen vergi de; haksız tahsil edilen bir vergi olup, aylar veya yıllar sonra iadesi sırasında enflasyonist ortamda faiz uygulanmaması mükellef yönünden ekonomik eksilme, idare yönünden; sebepsiz zenginleşme sonucudur. Yasamanın; devlet alacağının her tür geç tahsilinde, (yargı kararı sebebiyle geç tahsil edilse bile), vade gününden itibaren faiz işletirken, yargı kararı ile iade etmek zorunda olduğu vergilerde faiz öngörülmemesi, hukuk devleti ilkesiyle ilgisi yoktur. İtiraz konusu kuralın, Anayasa'nın 2. ve 35. maddelerine aykırılığı ile VUK md. 112/4 md. Anayasa Mahkemesi'nin 10/2/2011 tarihli kararı⁶⁴⁴ ile iptal edilip; yeniden düzenlenmiştir: "Fazla veya yersiz tahsil edilen veya vergi kanunları uyarı iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre ile ilgili aynı dönemde 6183 sayılı Kanun ile belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz, 120 nci madde hükümlerine ile red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir." hükmü, 6322 sayılı Kanununun 14 üncü maddesi ile aşağıdaki şekilde yeniden düzenlenmiştir:

"Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergiler, fazla veya yersiz tahsilâtın mükelleften kaynaklanması halinde düzeltmeye dair müracaat tarihi, diğer hallerde verginin tahsili tarihinden düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz ile birlikte, 120 nci madde hükümlerine göre mükellefe red ve iade edilir."

⁶⁴³ Anayasa Mahkemesi 112. VUK Madde hükmü.

⁶⁴⁴ AYM 14 Mayıs 2011, E. 2008/58, K. 2011/37 ile Anayasa Mahkemesi itiraz konusu kuralın, Anayasa'nın 2. ve 35. maddelerine aykırılığı yönünde karar verip iptal etmiştir. VUK md. 112/4 22/7/1998 4369/2 md.

2. Due Process Law İlkeleri: İHAM, AYM, DANIŞTAY

İHAM; Yukos kararı ile davacının yargılamadaki savunmasını hazırlamada makul zaman sağlanması koşulunu vurgulayıp, adil yargılama ilkeleri ve hukuki güvenliği değerlendirmiştir. Mahkeme bu hakkı koruyamadığı sebebiyle, adil yargılanmanın yapılmadığını yorumlamıştır⁶⁴⁵. Yukos davası, Rusya açık petrol şirketi ile ilgilidir. O tarihe kadar dev bir ekonomik güçken yapılan vergi incelemesiyle bir dizi peçeleme ve muvaazalı şirket yapılandırılması ortaya çıkarılıp, şirket ile ilgili birden fazla vergilendirme dönemi vergi kaçakçılığı suçundan vergi, faiz ve ceza işlemi yapılmıştır. “İcra tazminatı da 1 milyar üzerinde hesaplanmıştır. Yukos şirketler grubunun en önemli ve değerli şirketi hisselerine haciz yapılmış ve icra yoluyla satış üç ay içinde tamamlanmıştır. Yukos iflas edip tasfiye ile sonuçlanmıştır.” Davada Yukos yüklü bir icra tazminatı ödemiştir. İHAM; davada vergi borcunun tahsili açısından hisseleri açık artırmayla satışın ve icranın mülkiyet hakkını ihlal ettiği ile ilgili hükmünü yorumlamıştır. İHAM, vergi suç ve cezaları yanında vergi asılları ile de ilgili adil yargılanma hakkının uygulanmasını değerlendirmiştir⁶⁴⁶. Türk Anayasa Mahkemesi, bireysel başvuru kararları ile vergi asılları ve cezalarını ayırmadan adil yargılamanın ilkeleri uygulamıştır. İHAM kıyı bankacılığı⁶⁴⁷ ile ilgili kararı şöyledir: Başvuru; “kıyı bankacılığı sistemine yatırılan mevduattan elde edilen faiz gelirleri üzerinden Türkiye’de yerleşik olunmadığı ileri sürülmesine karşın vergi alınması nedeniyle mülkiyet hakkının; buna ilişkin açılan davada yargılamanın uzun sürmesi nedeniyle de makul sürede yargılanma hakkının ihlal edildiği iddialarına ilişkindir.” Mahkeme yargılamayı değerlendirilirken;

i. Davanın zorluğu,

ii. Yargının dereceliliği,

⁶⁴⁵ İHAM, N. Ko. Yukos Russia.

⁶⁴⁶ Yaltı, ss.154-155. Marios and Androulla GEORGIU (against the United Kingdom) “Cour Européenne Des Droits De L’homme European Court Of Human Rights Third Section Decision as to The Admissibility Of Application no. 40042/98.

⁶⁴⁷ AYM B.no: 2014/12080. 06/04/2017, B. No 2014/12080: Kanun hükümleri öngörülebilir, belirli, ulaşılabilir. Kanun meşrudur ve kamu yararı da gözetilmiştir. Mülkiyet hakkına müdahale; kanunilik, kamu yararı, ölçülülük denetimi. Başvurucunun kıyı bankacılığı faiz gelirlerinin vergilendirilmesi suretiyle mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin kamunun yararı ile başvurucuların mülkiyet haklarının korunması arasındaki adil dengeyi bozmadığı, müdahalenin meşru amacı ile karşılaştırıldığında ölçülü olduğu sonucuna varılmıştır.

iii. Tarafların ve ilgili makamların yargılamadaki tutumu,

iv. Başvurucunun yargılamanın süratle sonuçlandırılmasındaki menfaati ve niteliği kriterleri ile mahkeme 7 yıllık zamanı ve yargılamayı bu bağlam ile tartışmıştır ve adil yargı ilkesine aykırılığı hükmetmiştir⁶⁴⁸.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu; dava açma hakkı ile ilgili bazı kararlar vermektedir. Vergi taksitlendirmesi ve bu işlemi geri alma durumunda, mükellef ilk tahakkuk ile ilgili yargı yerine başvurabilir. Danıştay hukuki güvenlik ile başvuru hakkını vurgulamıştır⁶⁴⁹. Statü hukukuna ilişkin düzenlemelerde istikrar, belirlilik ve öngörülebilirlik değerlendirilmelidir. Devlet kanun yollarına ve merciye başvuru hakkını ve zaman koşullarını belirtmek zorundadır. Bu anayasanın 40. maddesi ile korunmuştur⁶⁵⁰. Danıştay kararlarında usul hukukunda içtihat yaratımı yönünde prensip kararlar vermektedir⁶⁵¹. Örneğin Danıştay nihai tüketici olması dolayısıyla katma değer vergisinin asıl yüklenicisi konumundaki her kişiyi ile ilgili vergi oranları ile toplumun tümünün ve dolayısıyla kendi menfaatini zedeleyen düzenleyici işlemler ile ilgili karşı dava açma hakkı bulunduğunu⁶⁵² içtihadı ile belirlemiştir.

Uzlaşmanın sağlanmadığı hallerde vergi ve ceza muhatabı olan yükümlüler dava açma yoluna önceden başvurmamış iken Danıştay kararı ile tutanağın tebliği tarihi vurgulanıp bu yola başvurma haklarının saklı olduğu hakkında⁶⁵³ usule yönelik prensip karar yaratılmıştır. Usule yönelik konularda Danıştay'ın vergi hukukundaki prensip yaratma yerine kanun lafzına ile içtihadı ölçüyü belirleme yönünde kararları değerlendirilebilir. VUK'un 378. maddesinin ikinci fıkrasında; vergi hatalarına ait hükümler saklı tutulup mükelleflerin, beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları kabul edilmiştir. VUK hükmü ile dava açma süresi geçtikten sonra düzeltme talebinde bulunulması durumunda dava açma süresinden sonraki düzeltme taleplerinin vergi dairesince reddi üzerine önce

⁶⁴⁸ AYM, 31/03/2016, B. No 2013/8986... Başvuru, yatırım teşviği ... icra yoluyla satılması nedeniyle teşviğin kaldırılıp vergi tahakkuk ettirilmesi üzerine tahakkuka karşı açılan davada verilen kararın adil olmaması ve yargılamanın makul sürede sonuçlandırılmaması nedenleriyle adil yargılanma hakkının...

⁶⁴⁹ VDDK, E. 1986/2, K.1986/5, 1986.

⁶⁵⁰ VDDK, E. 2011/40, K. 2011/594.

⁶⁵¹ Furtun, a.g.e., s. 301.

⁶⁵² Dn. 7. D., T. 11/03/2003, E. 2001/4997, K.2003/555.

⁶⁵³ Dn. 4. D., T. 25/10/1983, E. 1983/2430, K. 1983/8268.

şikayet yoluyla Maliye Bakanlığı'na başvurulması ve şikayet mercinin verdiği red kararı üzerine vergi mahkemesinde dava açılabilir. Örneğin Danıştay vergi hatasından farklı vergilendirmenin özüne ve maddesel olaylara ilişkin açık olmayan noktalardan dolayı yasaların hükmündeki çelişkilerde düzeltme ile açılan iptal davalarını reddederek vergi hataları ile düzeltme süreci dışındaki konuları ayırt eden ölçüyü içtihadı yorumlamıştır⁶⁵⁴. Bu nedenle hata kapsamı ile açık olmayan ve yorumu gerektiren durumlarda düzeltme amaçlı ile açılan davalar Danıştay tarafından red edilir. Örneğin tarhiyatın esasına ve ihbarnamelerin tebliğinin hatalı olduğuna yönelik iddiaların⁶⁵⁵, silah kaçakçılığında sağlanan kazancın vergilendirilip vergilendirilmeyeceği hususunun⁶⁵⁶ vergi borçlarına uygulanan gecikme faizinin⁶⁵⁷, bir kazancın serbest meslek kazancı mı ticari kazanç mı olduğunun yorumlanması gibi vergi kanunlarının yorumu suretiyle belirlenmesini gereken durumlar nedeniyle açık vergi hatası niteliğinde olmayan ve düzeltme süreciyle açılan davalarda Danıştay vergilendirme hatası konusu kapsamında olmayan hususları içtihatlarıyla belirlemektedir. Danıştay; ödeme emrine itiraz üzerine vergi hatalarının düzeltilmesi yoluna gidilemeyeceği hakkında verdiği bir kararda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da ödeme emrine itiraz dolayısıyla vergi hatalarının düzeltilmesi hükmü bulunmaması nedeniyle ve VUK'nun kıyas yoluyla bu kanuna uygulanması hukuki bulunmadığından tahsil safhasında hata düzeltme talebinde bulunulmamasını yorumlamıştır⁶⁵⁸.

⁶⁵⁴ Kaneti, ss. 39-40.

⁶⁵⁵ Dn. 4. D., T. 08.12.2004, E. 2003/256, K. 2004/2486.

⁶⁵⁶ Dn. 4. D., T. 07.06.1989, E. 1988/3729, K. 1989/2587; Dn. 9. D., T. 16/11/2006 E. 2006/4712 K. 2006/4601.

⁶⁵⁷ Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 3.7.1989 gün ve 1989/3 sayılı kararında 1.1.1986 tarihinden önceki dönemlere ait vergi borçlarına gecikme faizi uygulanamayacağı öngörülmüş , aynı Kurulun 10.6.1993 gün ve 1993/2 sayılı kararı ile içtihatların birleştirilmesi yolu ile çözüme ulaşılmış bir konunun "açık vergilendirme hatası" kabul edilemeyeceği, dolayısıyla 3.7.1989 gün ve 1989/3 sayılı içtihadı birleştirme kararına dayanılıp 1.1.1986 tarihinden önceki dönemlere ilişkin vergi borçlarına uygulanan gecikme faizlerinin vergilendirme hatası kapsamında sayılmayacağı ile ilgili.

⁶⁵⁸ Dn. 7. D., T. 02/04/1982, E. 1980/1487, K. 1982/671.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
KARŞILAŞTIRMALI VERGİ HUKUKU
İLE İLGİLİ DEĞERLENDİRMELER

I. HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ YÖNLERİ VE VEYA ALT İLKELERİ
İLE İLGİLİ ÖNERİLER

Hukuki güvenlik ilkesi, karşılaştırmalı vergi hukuku ve hukuki sistemler ile tartışılırken; İspanya Anayasası ile yazılı norm değerinde korunmuştur. Diğer ülkelerde supra pozitif ilke norm değeri ile ulus, uluslararası mahkemeler ve doktrinde vurgulanmıştır. İlke, genellikle belirli konular ile sınırlı kalmıştır. Her ülke, hukuki güvenliği yazılı ve yazılı olmayan normlar ile ele alırken bu tartışmalar geriye yürümezlik gibi belirli ilke ve kurallar ile sınırlandırılmıştır. Hukuki güvenlik ilkesi hukukun en önemli hedeflerinden biridir. Yasalar, idari işlemler ve yargı hukuku, hukuki güvenlik ile tartışılır. Karşılaştırmalı hukuk ile ilkenin kökeni ve normatif vurguları yargı kararları ile hukuki güvenliği tartışmayı kolaylaştırmıştır. Türk hukukunun hukuki güvenliği değerlendirmede sınırlı kalması eleştirilebilir. Hukuki güvenlik, Türk hukuku sistemi ile belirli alt ilkeler ile değerlendirilirken; karşılaştırmalı vergi hukuku çalışmalarının sınırlı kalması ilke tartışmalarını ve karşılaştırmaları sınırlamıştır. Bu tartışmalar karşılaştırmalı hukuku çalışırken önemlidir. Hukuki güvenliği sınırlı tartışmanın hukuki güvenliğe tam katkısı olmadığı söylenebilir.

Hukuki güvenliği değerlendirirken üç yön ve veya alt ilke tartışılmıştır⁶⁵⁹:

⁶⁵⁹ Franz Scholz, *Die Rechtssicherheit: Rede*, Front Cover; Walter de Gruyter, 1955. Juha Raitio, *The Principle of Legal Certainty in EC Law*, Ed: Francisco Laporta, Aleksander Peczenik, Frederick Schauer, The Netherlands: Kluwer Academic Publishers, Law and Philosophy, 2003. Humberto Avila, *Certainty in Law*, Ed: Francisco Laporta, Frederick Schauer, Torben Spaak; translated Jorge Todeschini revised by Kevin Mundy, Switzerland: Springer International Publishing, 2016, Andreas von Arnould, *Rechtssicherheit: perspektivische Annäherungen an eine idée directrice des Rechts*, Mohr Siebeck, 2006. Patricia Popelier, “Legal Certainty and Principles of Proper Law Making”, 2 *Eur. J.L. Reform*, 2000. Juha Raitio, *The Principle of Legal Certainty in EC Law*, Ed: Francisco

- i. Hukukun belirliliği ve Belirlilik İlkesi
- ii. Hukukun güvenilirliği ve Güvenilirlik İlkesi
- iii. Hukukun öngörülebilirliği ve Öngörülebilir İlkesi

Belirlilik ilkesi;

- i. Normların belirliliği ve
- ii. Normların anlamının belirliliği ile tartışılır.

Güvenilirlik ilkesi; kağıt üzerinde kalan hukukun hukukun amaçlarını sağlayamadığını vurgularken, hukukun geçmişe etkisi ile ilgilidir. Güvenilirlik bununla sınırlı değildir ve hukuki güvenliği sağlamadaki rolü Due process law (adil yargının temelidir) ile de tartışılır. Güvenilirlik ilkesi;

- i. Geriye yürümezlik,
- ii. Meşru beklentiler koruması,
- iii. Kazanılmış hakların korunması,
- iv. Hukuki prosedür kuralları, yargılamanın ilkeleri ile adil yargının temini ile tartışılır.

Öngörülebilirlik ilkesi; gelecek hukuki durumlar ya da hukuki uygulamalar ile ilgilidir. Belirli ve güvenilir hukukun niteliği öngörülebilirliği temin ederken; öngörülebilirlik ilkesi;

Laporta, Aleksander Peczenik, Frederick Schauer, The Netherlands: Kluwer Academic Publishers, Law and Philosophy, 2003.

- i. Kanun önünde eşitlik,
- ii. Kamunun kendini sınırlaması,
- iii. Yargı hukuku argümantasyon strateji ve değişimi, hukuki bağlayıcılığı,
- iv. Norm değişiklikleri ile ilgili tartışmalar ile ilgilidir.

II. KITA AVRUPASI COMMON LAW HUKUK KARŞILAŞTIRMASI

Hukuki güvenlik ilkesi ülkeler ve hukuki dallar ile değerlendirilirken her ülkenin normatif değerleri farklıdır. Doktrinde tartışılan konular yargıda da önemli tartışmaları nitelendirmiştir. Common law hukuku ve kıta Avrupası hukuku geleneği de vurgulanmıştır. Common law hukuku, hem yargı hem statu hukukudur. Yargının hukuk yaratımı kabul edilmiştir. Yargıç bireysel olay ile davayı sonuçlandırmayı amaçlarken içtihat hukuku birikimi davanın gidişatında etkilidir. Kıta Avrupası hukuku geleneğinde davaya yön veren en önemli kriterler, ilkelerdir. Yasalar, ilkeler ile değerlendirilir. Common law hukuki geleneği ile hukuki olayların normatifliği ilkelerden daha değerlidir. Geçmiş içtihatlar davayı ele almada önemlidir. Kıta Avrupası geleneği ile ilkeler davanın gidişatına katkıda bulunurken AAD ve AİHM kararları, yargı ve doktrin tartışmalarında ilkeleri değerlendirmeyi kolaylaştırır. Bu sebeple common law ve kıta Avrupası hukuku şu genellemeleri vurgulamaktadır:

- i. Kıta Avrupası hukuki geleneği hukuki güvenliği pozitivizm ile değerli kılmıştır. Normların yazılılığı ve öngörülebilirliği korunması amaçlanır.
- ii. Common law hukuku, hukuki belirsizlik ilkesi ile ABD realizmini tartışmıştır. İçtihatlar ve içtihatların bağlayıcılığı, hukukun esnekliği önemlidir. İçtihat hukukunun esnekliği, politik, sosyo ekonomik değişiklikler ile değerlendirilmektedir.

iii. Uluslararası mahkemeler, kıta Avrupası ve common law hukuku farklılıklarını gidermektedir: AİHM ve AAD kararları ile yazılı ve yazılı olmayan ilkeler davanın gidişatını belirlemektedir; bu ilkeler ve değerlendirilme yönleri ülke mahkemeleri ve ülke hukukunu ilgilendirir.

III. İSKANDİNAV HUKUKU TARTIŞMALARI İLE HUKUKİ GÜVENLİK

İskandinav hukuku, kıta Avrupası geleneği ve yargı hukukunu tartışır.⁶⁶⁰:

i. Hukuki güvenlik; maddi, şekli ve fiili hukuki güvenliği ifade etmektedir.

ii. Şekli hukuki güvenlik; kıta avrupası hukuki geleneği ile değerli kabul edilen yazılı normların öngörülebilirliği iken maddi hukuki güvenlik, yargı kararlarının kabul edilebilirliğidir.

iii. Şekli hukuki güvenlik, pozitivizm ve formalizmi; maddi hukuki güvenlik, tabi hukuku vurgulamaktadır. Fiili hukuki güvenlik, şekli ve maddi hukuki güvenliği birlikte değerlendirirken hukuki realizm tartışmalarını sağlamaktadır. Şekli hukuki güvenlik; lafzi yorumu, güçler ayrılığı ve yasamanın rolünü normatif kılmıştır.

⁶⁶⁰ Juha Raitio, “Legal Certainty, Non-Retroactivity and Periods of Limitation in EU Law”, *Legisprudence* (2008), pp. 1-23;; A. Peczenik, *The Basis of Legal Justification* (Lund, Lund University Press, 1983), p. 78; A Peczenik, *On Law and Reason* (Dordrecht, Kluwer Academic Publishers, 1989), pp. 31-35, and A Peczenik, *What is law? About Democracy, Legal Certainty, Ethics and Legal Argumentation*, Stockholm, Nordstedts Juridik AB, 1995, pp. 89-100; Boukema, “Legal Realism und rechtssicherheit”, *ARSP*, (1980), pp. 469-486.

IV. HUKUKİ GÜVENLİĞİ TARTIŞMANIN SINIRLI KALMASI VE ELEŞTİRİLER

Hukuki güvenlik ilkesi geçmişte sınırlı tartışmalar ile yetersiz kalmışken; günümüzde pozitivism, tabii hukuk doktrini ve realizm ile değerlendirilmektedir⁶⁶¹:

i. Geçmişte hukuki güvenlik hukuki normların öngörülebilirliğini vurgularken günümüzde yargı kararlarının kabul edilebilirliğidir.

ii. Zor davalarda ve AB ile ilgili konularda lafzi yorum eksik kalabilmektedir.

iii. Lafzi yorum ve yasalar hukuki güvenliği değerlendirmede yeterli değildir. Hukuki güvenliği sağlamada ve kişilerin korunması bağlamı ile anti lafzi yorumlar ile yargı kararları değerlendirilmektedir.

iv. Demokratik kurumlar, yasaları yapanlar bu değerlendirmelerde devlete karşı kişileri korumada yargı kurumlarından daha çok yeterli değildir. Yargı ve bağımsızlığı bu nedenle önemlidir. Buna rağmen; bağımsız olmayan ve yargı tiranlığına yol açan bir yargı hukuku temin edememektedir. Yargının ilkeler ile davaları tartışması ve ilkeler ile bağlılığı bu sebeple önemlidir.

⁶⁶¹ Braithwaite, “Rules and Principles: A Theory of Legal Certainty”, pp. 50-80; Raitio, a.g.e., pp. 300-400.

V. KITA AVRUPASI VE COMMON HUKUK GENELLEMELERİ VE KARŞILAŞTIRMALI VERGİ HUKUKU TARTIŞMALARI: BELİRLİK VE ÖNGÖRÜLEBİLİRLİK

Vergilendirme alanı; yasalar, idari işlemler ve yargı kararları genellikle öngörülebilir değildir. Belirsizlik kısmen dilin ve vergi hukukunun kaçınılmaz bir özelliği olabilir. Vergi mevzuatında verilecek takdir yetkisinin bir çok nedeni vardır⁶⁶²:

- i. Maddi doğruluğun istenebilirliği: Ticari veya ekonomik değerlendirmeler ve bu doğruluklar ile bağlı bir vergi sonucu,
- ii. Vergi suçları ve belirli durumlarda vergiden kaçınmaların eşitliği etkilemesi ve “toplumsal kötülüğü” vurgulaması,
- iii. Spesifik anti vergiden kaçınma hükümlerinin yokluğu ve veya genel anti kaçınma hükümleri yorum argümanları.

Common law hukukunda ve kıta Avrupası hukukunda; yasalar, idari işlemler ve yargı kararları⁶⁶³ hukuki güvenliği tartışmayı sağlar. Kıta avrupası ve common law hukukunda çeşitli ülkelerin vergi hukukunda argümantasyon ve yorum yöntemleri, normların anayasallık denetimi ve anti vergiden kaçınma hükümlerinin yorumlanmasındaki farklılıklar; tartışmalıdır ve değerlendirilmelidir. Karşılaştırmalı vergi hukuku tartışmaları, kıta Avrupası ve common law hukuku genellemeleri ile ilgili aykırılıklar nitelendirmektedir⁶⁶⁴:

⁶⁶² Pagone, “Tax Uncertainty”, pp. 886-900.

⁶⁶³ James E. Harget and Stephen Wallace Source, “The German Free Law Movement as the Source of American Legal Realism”, *Virginia Law Review*, V. 73, N. 2 (1987), pp. 399-455.

⁶⁶⁴ Victor Thuronyi, Kim Brooks, Borbala Kolozs, *Comparative Tax Law*, Second Edition, Netherland: Kluwer Law International, 2016; Thronyi William B. Barker, “Comparative Approach to Income Tax

i. İngiltere ve commonwealth ülkelerinin çoğu vergi hukukunda lafzi yorumu tercih etmektedir. Vergiden kaçınmayı önlemede belirli durumlarda amaç argümanları tercih edilebilmektedir. İngiltere’de parlamento vergi yasalarının yapımında önemlidir ve yasa amacı yargıda değerlendirilebilmektedir. 1980 yılından beri İngiltere mahkemeleri vergi hukuku yorumunda yasamanın amacını belirten amaç argümanını değerlendirmektedir. Bununla beraber vergi hukukunda yargı yasamanın eksikliklerini düzeltmekte sorumlu değildir.

ii. Lafzi yorum yetersizliği nedeniyle amaç argümanları diğer common law ülkelerinde (Avustralya, Kanada) mahkeme kararları ile değerlendirilmektedir. Amaç argümanları ile yorum adaptasyonuna rağmen Kanada Supreme Court aşırı lafzi yorumu nedeniyle eleştirilmektedir. Anti vergiden kaçınma hükümleri mahkeme tarafından dar değerlendirilirken; hukuki yorum ekonomik yorumdan değerli kabul edilmektedir.

iii. Kıta Avrupası ülkelerinin tarihsel tercihi lafzi yorum argümanlarıdır. Vergi yasalarının yorumunda, bu geleneğe rağmen son eğilim amaç argümanlarının

Law In the United Kingdom and the United States”, *Cath. U. L. Rev.* (1996); Lawrence B. Gibbs, “Change, Complexity and Increasing Uncertainty in the Tax Law: Their Impact on Our Tax System and What We Should Do about It”, *J. Tax Prac. & Proc.* 21 (2002), Kommers Donald P. “Germany Balancing Rights and Duties, Interpreting Constitutions”, *Comparative Study*, ed: Jeffrey Goldsworthy, Oxford University Press, 2006; Goldsworthy Jeffrey “Australia: Devotion to Legalism”, *Interpreting Constitutions, Comparative Study*, ed: Jeffrey Goldsworthy, Oxford University Press, 2006; Kommers Donald P. “Germany Balancing Rights and Duties, Interpreting Constitutions”, *Comparative Study*, ed: Jeffrey Goldsworthy, Oxford University Press, 2006; Murphy Walter F. Joseph Tanenhaus, *Comparative Constitutional Law, Cases and Commentaries*, St. Martin’s Press, New York, 1999; Tushnet Mark “The United States Eclecticism in the Service of Pragmatism, Interpreting Constitutions”, *A Comparative Study*, ed: Jeffrey Goldsworthy, Oxford University Press, 2006 Hogg Peter W. Canada: “From Privy Council to Supreme Court, Interpreting Constitutions”, *Comparative Study*, ed. Jeffrey Goldsworthy, Oxford University Press, 1999; Cohen Moshe Iddo Porat, “American Balancing And German Proportionality: The Historical Origins”, *International Journal Constitutional Law*, 8 (2), 2010.

değerlendirildiği yorumdur. Aşırı lafzi yorum günümüzde tercih edilmemektedir: Almanya, İsviçre, Lüksemburg, Hollanda, Avusturya gibi ülkelerde amaç argümanlarında yasamanın amacı değerli kabul edilmektedir. Nordik hukuki geleneği ile Danimark, Norveç, Finlandiya; ABD yorumunu ve ekonomik gerçeklik, hukuki işlemde öndedir görüşünü tercih edebilmektedir. ABD’de yasamanın niyeti ve tarihsel argümanlar, ekonomik yaklaşımlar yorumda diğer ülkelerden daha önemli iken İngiltere’de parlamentonun değeri, Kanada’da mükellef lehine lafzi yorum, Avusturalya’da anti vergiden kaçınma kurallarında kıta Avrupası kavramları kodifikasyonu, benimsenebilmektedir. Vergiden kaçınmanın yorumu ve kuralların belirsizliğinde yargıda ABD, ekonomik ve politik amaç argümanlar; İngiltere, yasamanın niyeti; Kanada, ekonomik değil hukuki etki argümanları ve lafzi yorum ağırlıklı mükellef koruması; Avustralya, Kıta avrupası kavramları kodifiyesi ve dar yorumu ile tartışılmıştır. Kanada, temel haklara dayanan geniş yorumu ve common law hukuki geleneğine rağmen vergi hukukunda ve anti vergiden kaçınmayı değerlendirmede dar yorumu tercih ederken; ABD, ekonomi politikalarına dayanan geniş yorumu; İngiltere ve Avusturalya yasamanın niyetini vurgulayan yorum argümanları ile vurgulanmıştır.

iv. Hem vergi hem de genel hukukta ülkelerin yargı stilleri önemliyken hukuki boşluklar ve anti kaçınma hükümleri yorumu vergi hukukunu etkilemektedir. Kıta Avrupası hukuki geleneği lafzi yorumu tercih ederken kanunların yorumunda son eğilim vergiden kaçınma kurallarının yorumu nedeni ile amaç argümanlarıdır. Amaç argümanları tartışılırken; yasamanın niyeti ve güncel amaç argümanları çizgisi belirsizdir. ABD geniş amaç argümanları ile maddi vergi hukukunu etkilemektedir. Bu yargı esnekliği common law hukuku geleneğini nitelendirirken yine common law hukukunu benimseyen Kanada vergi hukuku ile ilgili yargı kararlarını common law geleneği ile değerlendirmemektedir. Belirli nordik ülkeleri ve Germanik ülkeleri anti vergiden kaçınma hükümleri yorumu ile kıta avrupası geleneğinden ayrılmıştır. Vergi hukukunda anti vergiden kaçınmayı önleyen spesifik hükümler ayrıntılı

olduğunda belirsizliğe neden iken genel hükümler de yargı kararlarının farklılığının tartışılmasını sağlamıştır. Spesifik anti kaçınma hükümleri belirliğı sağladığı gibi; yasamanın tiranlığına yol açabilmektedir. Genel anti kaçınma hükümleri, yargı yorumunu nitelendirirken; bu yorum mükellef lehine veya mükellef aleyhine olabilmektedir. Bu yorumlar ile öngörülemeyen yargı kararları hukuki güvenliğı etkilemektedir. Kamu yararı, ekonomik madde doktrini gibi kavramlar belirsizliğe nedendir.

VI. VERGİ HUKUKUNUN KOMPLEKSLİĞİ

Vergilendirme kurallarının büyük bir şekilde detaylandırılması yoluyla hem adalet hem de kesinliğe ulaşma eşzamanlı çabası, çelişkilidir. Vergi hukuku her ülkede ve her hukuki sistemde kompleks bir yapıya sahiptir; bu kompleksliğin detayları ve değışkenliğı her ülkede farklılaşabilmektedir⁶⁶⁵:

i. Common law hukuku, kıta Avrupası hukukundan daha sınıflandırması ve değıerlendirmesi zor vergi hukuku normlarını nitelendirmektedir. ABD, İngiltere, Avusturalya, Kanada'nın normları; Kıta Avrupası hukuki sistemini benimseyen ülkelerden daha komplekstir. Kıta Avrupası hukuki sistemini benimseyen ülkeler de kompleks normları nedeniyle eleştirilebilirken; batı Avrupa ülkelerinde uzun altbölümler olmasına karşın bu bölümleri ifade eden uzun olmayan genel cümleler kompleks yapıyı gidermektedir. Kıta Avrupası hukuk sistemini benimsemesine rağmen bu durum farklı ülkelerde aynı genellemeyi yapmayı engellemektedir. Kompleks yapı her ülkede birbirinden farklı olmasına rağmen her ülkenin sorunudur. Bununla beraber tüm ülkelerde vergi hukukunun ekonomik ve siyasi özellikler nedeniyle her geçen gün daha

⁶⁶⁵ Vanistendael Frans "Legal Framework for Taxation", *Tax Law Design and Drafting*, V. 1, Ed. Victor Thuronyi, 1996; Thuronyi Victor, Kim Brooks, Borbala Kolozs, *Comparative Tax Law*, Second Edition, Kluwer Law International, 2016.

kompleks yapıda mevzuata sahip olduğu söylenebilir. Bunun en önemli nedenleri; yasa yapımında vergi kaybını azaltma ve adaleti sağlamada uzun ve detaylı düzenlemelerin savunulmasıdır. Vergi mevzuatında genel ve ayrıntılı olmayan düzenlemelerin adil olmadığı, ayrıntılı normların belirli olmadığı çelişkileri, tartışmaların nedenidir.

VII. KARŞILAŞTIRMALI VERGİ HUKUKU: GÜVENİLİRLİK İLKESİ ELEŞTİRİLERİ

Karşılaştırmalı vergi hukuku, güvenilirlik ilkesi ile değerlendirilirken şu sonuçlar tartışılabilir:

i. Vergi hukuku; geriye yürümezlik, kazanılmış haklar ve meşru beklentiler ilkesi korumasında diğer hukuk dallarından daha kırılgandır.

ii. Yargı kararları değerlendirilmiştir. Geriye yürümezlik, hiçbir ülkede mülkiyet hakkı bağlamı ile korunmamıştır. Geriye yürümezlik ilkesi, anayasalarda korunmalıdır. Bu korumanın sağlanmadığı ülkelerde geriye yürümezlik ilkesi; vergiyi doğuran olay, vergi dönemi, kamu yararı gibi kriter ile değerlendirilmektedir. Yargı kararları kriterleri: Mülkiyet hakkı ve ölçülülük ilkesi ile tartışılmalıdır.

iii. Geriye yürümezlik, kazanılmış haklar ve meşru beklentiler bağlantılıdır. Yasalar ve idari işlemler geriye yürüdüğünde kazanılmış haklar ve meşru beklentiler etkilenmektedir. Düzenleyici idari işlemler vergi planlamasını değerlendirirken; idari işlem iptali ile geriye yürümeyle kazanılmış haklar

kaybedilmektedir. Bu mükellef meşru beklentisi ile ilgilidir. Geriye yürümezlik ve meşru beklentiler koruması bağlamı tartışılırken; anayasaya aykırı kanunların soyut norm denetimi ile iptal edilmesi çelişkili bir tartışmayı nitelendirmektedir. Anayasaya aykırı vergi kanunlarının geçmişe etkili olmaması bağlamı ile geriye yürümezlik ilkesi korunurken; mükellef meşru güveni etkilenmektedir.

iv. Zamanaşımı, kesin hüküm ve prosedür kuralları vergi hukukunun güvenilirliğini sağlamaktadır. Due process law ile davanın adil yargılamanın ilkeleri ile değerlendirilmesi; güvenilirliği sağlamada korumadır.

VIII. TÜRKİYE YÜKSEK MAHKEME KARARLARI VE HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ

Türk yüksek mahkeme kararları değerlendirilmiş ve vergi hukukuna ilişkin şu sonuçlar vurgulanmıştır. Türk Danıştay, idari yargıda vergi hukukuna ilişkin uyuşmazlıkları değerlendirirken⁶⁶⁶;

i. Danıştay şekli vergi hukukunda hukuk yaratmış ve bu hukuk yaratımı belirli yargı kararları değerlendirildiğinde mükellef lehine de veya aleyhine de sonuçlanmıştır. Yasallık ve kıyas yasağına rağmen maddi vergi hukukunu ve sonucunu etkileyen yargı kararları ile geniş amaç argümanlarının değerlendirildiği kararlar verilmiştir. Bu kararlar mükellef lehine veya aleyhine sonuçlanmıştır.

⁶⁶⁶ VDDK, E. 1986/2, K.1986/5, 1986. VDDK, E. 2011/40, K. 2011/594. Dn. 7. D., T. 11/03/2003, E. 2001/4997, K.2003/555.Dn. 4. D., T. 25/10/1983, E. 1983/2430, K. 1983/8268.Dn. 4. D., T. 08.12.2004, E. 2003/256, K. 2004/2486.Dn. 4. D., T. 07.06.1989, E. 1988/3729, K. 1989/2587.Dn. 9. D., T. 16/11/2006 E. 2006/4712 K. 2006/4601.Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, 3.7.1989, 1989/3. Dn. 7. D., T. 02/04/1982, E. 1980/1487, K. 1982/671. Dn. 7. D., T:21.02.2007, E:2005/5556, K:2007/618 ve diğerleri...

ii. Danıştay günümüzde kıta Avrupası hukuku geleneğine uygun lafzi yorum, sistematik yorum ve yasamanın amacını değerlendirdiği kararlar verirken; Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararları yasamanın işlemleri ve yargı kararlarının olumlu gidişatını sağlamıştır.

iii. Genel ve spesifik anti vergiden kaçınma kuralları, vergi planlarının kötüye kullanımı, hukukun kötüye kullanımı konularında Danıştay amaç argümanlarını değerlendirirken; öngörülemeyen kararlar vermektedir. Hatta bu kararlar ile yasanın lafzi açık olduğunda dahi; yasanın lafzi mükellef lehine iken mükellef aleyhine karar verilebilmektedir.

iv. Türk Anayasa mahkemesi kararları vergi hukukunda belirliliği ve öngörülebilirliği sağlamadaki önemi ile değerlendirilmiştir. Mahkeme kararları soyut norm denetimi ile yasamanın anayasallığını, ilkeleri değerlendirmektedir. Yasallık ilkesi; idari işlemler ile maddi vergi hukuku yaratımını engellerken idarenin kanunlarda belirlenen sınırlar ile düzenleme yapması anayasada korunmuştur. Bu koruma mükellef meşru güvenini, geriye yürümezliği, öngörülebilirliği mükellef aleyhine etkilemektedir. Geriye yürümezlik ilkesi, anayasada vergi hukukunda yazılı norm değerinde değildir. Bu nedenle diğer ülkelerde olduğu gibi geriye yürümezlik ilkesi kırılabilir ve kamu yararı gibi açık uçlu kriterler ile değerlendirilmektedir. AYM Bireysel başvuru kararları mülkiyet hakkı, adil yargılama ve ölçülülük ilkesi ekseninde mükellefi koruyabilmektedir⁶⁶⁷.

⁶⁶⁷ AYM B.no: 2014/12080. 06/04/2017 , B. No 2014/12080. AYM 14 Mayıs 2011, E. 2008/58, K. 2011/37. AYM, E.2010/7,K. 2011/172 31.12.1960, 28.4.2011 günlü, E. 2009/39, K. 2011/68 sayılı kararı, 28.4.2011 günlü, E. 2009/39, K. 2011/23. AYM, E. 2009/39, K. 2011/23 4.6.2008. AYM, E.2011/74,K.2012/15 23.7.2010. AYM, T. 16/11/2016 , B. No 2014/17286. AYM, T. 06/04/2017, B. No 2014/12080. Anayasa Mahkemesi 15/10/2009 tarihli ve E. 2006/124, K.. 2009/146 sayılı Kararı. Anayasa Mahkemesinin 9/2/2012 tarihli ve E. 2010/93, K. 2012/20 sayılı kararı.Anayasa

IX. ALMAN YÜKSEK MAHKEME KARARLARI VE HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ

Alman yüksek mahkeme kararları değerlendirilmiş ve şu sonuçlar vurgulanmıştır⁶⁶⁸.

i. Alman Federal Vergi Mahkemesi, doktrinde eleştirilen kararı ile maddi vergi hukuku sonucunu etkileyen ve bu sonucun mükellef lehine de aleyhine de değerlendirilebildiğini belirten öngörülemeyen karar yaratımı ile eleştirilmiştir. Alman hukuku kıta Avrupası hukuki geleneğini benimsemiştir; buna rağmen bu kararlar; common law hukuku ABD yargı kararları örneği gibi maddi vergi

Mahkemesi'nin 15/10/2009 tarihli ve E. 2006/119, K.. 2009/145 sayılı Kararı. Anayasa Mahkemesi'nin 10/2/2011 tarihli ve E. 2008/58, K. 2011/37 sayılı Kararı ve diğerleri.

⁶⁶⁸ BVerfG, Urteil vom 19. Dezember 1961 – 2 BvL 6/59 –, BVerfGE 13, 261-274, 50. BVerfGE 30, 272 (285); 343-357; 72, 200 (57 f.) 97, 6778; 105, 1737; 114, 258 (300) f. 16. BVerfGE 13, 261 (271); 101. BVerfGE 63, 343 (353 f.); 67, 1; 72, 200 (241 f., 97, 67 78 f.); 114, 258. 127, 1 16 f. BVerfGE 30, 272, 285; 343-357; 72, 200, 257 f. 97, 6778; 105, 1737; 114, 258, 300 f.; 127, 1,16.Hübschmann Walter Ernst Hepp, Armin Spitaler, AO/FGO, *Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung mit Aktualisierungsservice*, Wernsmann in: 246. Lieferung 2018, § 4 AO, Ottoschmidt. Hübschmann, Hepp, Spitaler, AO/FGO, Wernsmann in: 246. Lieferung 2018, § 4 AO, Rn. 682: BVerfG v. 3.3.2004 - 1 BvF 3/92, BVerfGE 110, 33 (54); v. 27.7.2005 - 1 BvR 668/04, BVerfGE 113, 348 (376 f.); v. 13.6.2007 - 1 BvR 1550/03, 2357/04, 603/05, BVerfGE 118, 168 (187); BFH v. 6.9.2006 - XI R 26/04, BStBl. II 2007, 167 (169) BFHE 214, 430 (433 ff.). Hübschmann, Hepp, Spitaler, AO/FGO, Wernsmann in: 246. Lieferung 2018, § 4 AO, Rn. 682: BFH v. 25.5.1992 - VI R 85/90, BStBl. II 1992, 655 (658) BFHE 167, 542 (549); v. 16.6.2005 - VII R 10/03, BFH/NV 2005, 1876 (1877). BVerfG v. 12.1.1967 - 1 BvR 169/63, BVerfGE 21, 73 (79); v. 7.7.1971 1 BvR 775/66, BVerfGE 31, 255 (264); v. 23.4.1974 - 1 BvR 2270/73, BVerfGE 37, 132 (142); v. 1.3.1979 1 BvL 21/78, BVerfGE 50, 290 (379 f.); v. 3.11.1982 1 BvR 210/79, BVerfGE 62, 169 (183); v. 8.3.1983 2 BvL 27/81, BVerfGE 63, 312 (323); v. 18.5.1988 2 BvR 579/84, BVerfGE 78, 205 (212): Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 246. Lieferung 02.2018, § 4 AO, Rn. 685. BVerfG v. 14.12.1965 - 1 BvR 571/60, BVerfGE 19, 253 (267); v. 12.10.1978 2 BvR 154/74, BVerfGE 49, 343 (362); v. 23.10.1986 2 BvL 7/84, BVerfGE 73, 388 (400); v. 17.7.2003 2 BvL 1, 4, 6, 16, 18/99, 2 BvL 1/01, BVerfGE 108, 186 (235); BFH v. 6.9.2006 XI R 26/04, BStBl. II 2007, 167 (169) BFHE 214, 430 (433 ff.); v. 18.3.2010 IV R 88/06, BStBl. II 2010, 991 (993) BFHE 228, 519 BVerfG v. 28.2.1973 - 2 BvL 19/70, BVerfGE 34, 348 (365): Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 246. Lieferung 02.2018, § 4 AO, Rn. 685.

yükünü etkileyen kararlardır ve bu kararlar eleştirilmiştir. Alman Federal Vergi Mahkemesi, bu kararlarına rağmen günümüzde yasanın olasılıklı dil anlayışını geçmeyen kararlar vermektedir.

ii. Abgabenordnung Alman vergi yasasının ekonomik yorumu kaldırılmıştırken bu hükmün yokluğuna rağmen “vergi planlarının kötüye kullanımı” ile ilgili maddeleri Alman Federal Vergi Mahkemesi kararları ile değerlendirilmektedir. Bu madde hukuki seçeneklerin kötüye kullanılmasıyla vergi mevzuatının aşılması ile ilgilidir. Uygun vergi planı seçenekleri ile kıyaslandığında, vergi mükellefine veya bir üçüncü tarafa yasalarda öngörülmeyen vergi avantajına yol açan, uygun olmayan hukuki seçeneğin seçildiği durumlar; kötüye kullanma kabul edilmektedir. Bu madde genel anti vergiden kaçınma maddesidir. Vergiden kaçınmayı önlerken belirli kararlarda mükellef lehine, belirli kararlarda aleyhine sonuçlanabilmektedir.

iii. Abgabenordnung yasasının, idari işlemlerin iptali ile ilgili hükümleri meşru güven ile ilgilidir. Diğer ülkeler doktrininde yazılı normatif değeri ile tartışılmıştır. Yasadışı ve yasaya uygun idari işlemler; iptal edilen veya geri çekilen işlemin yararlandırıcı idari işlem olup olmadığı ile ilgili sınıflandırmalar ile değerlendirilmiştir. Yasadışı idari işlem nedeni ile yasadışı işlem, tartışılmaz hale geldikten sonra bile tamamen veya kısmen geçmişe dönük bir etki ile geri çekilebilirken; hukuki hakları veya önemli bir avantajı sağlayan veya böyle bir hakkı veya avantajı doğrulayan (yararlı idari işlem) bir idari işlem sadece; ilgili konu yargı yetkisi olmadan bir makam tarafından verilmişse; hileli yanlış beyan, tehdit veya rüşvet gibi uygunsuz yollardan etkilenmişse; yararlanıcı, işlemin yasadışı olduğunun farkında ya da ağır ihmal nedeniyle bunun farkında olmaması durumlarında geri alınabilmektedir. Yasaya uygun idari işlem iptali durumunda; idari işlem yararlı idari işlem olmadığı durumda ex nunc etki ile tamamen veya kısmen iptal edilebilirken; hukuka uygun yararlı idari işlem; geçerli olmadığı, etkisi ortadan kaybolduğu durumlarda ex nunc iptal edilebilir.

İptal etme, idari işlemin kendisinde saklı tutulduğunda, idari işlem yararlanıcının hiç uymadığı bir yükümlülükle birleştirildiğinde, idareye, şartlarda şartlardaki değişikliklerde idari düzenlemeyi çıkarmama veya iptal edilmemesi durumunda kamu yararını ciddi etkileyen durumlar hariç tutulmuştur.

iv. Alman Federal Anayasa Mahkemesi, normların belirliliği ve açıklığı, geriye yürümezlik ilkesi ile güvenilirliği ve normların öngörülebilirliği ilgili hukuki güvenliği sağlayan kararlar nitelendirmektedir Alman Anayasa Mahkemesi, güvenilirliği geriye yürümezlik ile değerlendirmektedir. Alman anayasası hükümleri değerlendirildiğinde vergi hukukunda geriye yürümezlik ile ilgili norm yoktur. Mahkeme gerçek ve gerçek olmayan geriye yürüme kavramlarını hukuki sonuçların geriye yürümesi gibi kavramlar ile değiştirmiştir. Buna rağmen kararlar vergiyi doğuran olay ve vergi dönemi kriterleri ile değerlendirilmektedir ve eski ifade yeni ifade ile değiştirilmiştir.

v. Alman Federal Anayasa Mahkemesi, belirli durumlarda soyut norm denetimi kararlarını ex tunc etki ile değerlendirmektedir. Eşitliğin korunması gibi konularda kararları geçmişe etkili uygulayabilmektedir. Vergi hukukunda bu geleneği uygulamamasına rağmen anayasaya aykırı vergi kanunlarının iptal denetiminde doktrin eleştirisi de değerlendirilmiş ve anayasaya aykırı vergi kanunları ile ilgili anayasa mahkemesi kararının şu durumlarda ex tunc etki ile değerlendirilmesi kararlaştırılmıştır: devam eden itiraz mahkemesi davası ve paralel davalarda mahkeme kararı ex tunc uygulanabilirken; anayasaya aykırılığın değerlendirildiği durumlarda vergi tahsilatının durması ve tahsilat yapılmaması ile ilgili ex tunc etki kararlaştırılmıştır.

X. AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ KARARLARI VE HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ

AİHM, hem common law hem de kıta Avrupası hukuku ülke yargıları ve kanunları ile ilgili normları etkilemektedir. Türk hukuku, Danıştay, Yargıtay ve AYM, kararları ile mükellef hukuki güvenini temin etmelidir.

AİHM kararları hem yasaları hem de yargı kararlarını mükellef meşru beklentisi bağlamı ile değerlendirmektedir. AİHM, hukuki güvenliği;

- i. Kanunların anlamlarının belirliliği,
- ii. Kanunların belirliliğinin mükellef yorumu ile öngörülebilirliği,
- iii. Geriye yürümezlik ilkesi ve meşru beklentiler koruması,
- iv. Adil yargılama, prosedür kurallarına uyulması ile ilgili kararları ile değerlendirmektedir. Mahkeme mükellefi vergi suç hukuku ile ilgili geriye yürümezlik ilkesi kararlarında, mülkiyet hakkına ilişkin geriye yürümeden daha çok korurken; meşru beklentiler, prosedür normlarını, zamanaşımı gibi konular ile hukuki güvenliği değerlendirilmektedir. Mahkeme mülkiyet hakkı ve ölçülülük ilkesi ile normları, ülke mahkeme kararlarını etkilemektedir. Adil yargılamanın kuralları, mahkeme kararı ile vergi asıllarını da ilgilendirir. Bu tüm ülke mahkemeleri kararlarını etkilemelidir ve bu etki mükellefi adil yargılamanın kuralları ile koruyabilmelidir⁶⁶⁹.

⁶⁶⁹ Marios and Androulla GEORGIU (against the United Kingdom) “Cour Européenne Des Droits De L’homme European Court Of Human Rights Third Section Decision as to The Admissibility Of Application no. 40042/98. İHAM, N. Ko. Yukos Russia. Case of eko-elda avee v. Greece Application no.10162/02, 09/06/2006. John McGarry, “Effecting Legal Certainty under the Human Rights Act”, 16 Jud. Rev., (2011). Cossey / Birleşik Krallık, 184 Eur. Ct. H.R. 14 (1990); Laurence Helfer, Anne Marie, Toward a Theory of Effective Supranational Adjudication, *Yale Law Journal*, Vol. 107, Issue 2 (November 1997) Veeber v. Estonia (No. 2), *Application no. 45771/99*. <http://hudoc.echr>. Editions Periscope v. France, National & Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society and Yorkshire Building Society v. the United Kingdom. *Affaire Fabris c. France*, Requete No: 16475/08, Grande Chambre, 7 Fevrier 2013. *Affaire Del Rio Prada Espagne*, Requete No: 42750/09, Grande Chambre, 21 Octobre 2013.

SONUÇ

Hukuki güvenlik ilkesi, Roma hukuku ve Yunan hukuku kavramları ve çalışmalarına dayandırılabilir. Bu bağlamda ilke, hukukun kendisi ve hukukun tarihi ile ilgilidir. Hukuki güvenlik ilkesi ile ilgili monografik çalışmalar Alman hukuku doktrinini ve yargı kararları ile değerlendirilmiştir. 1900'lerde Alman hukuki doktrininde hukuki güvenlik ilkesi tartışılmıştır. Temel özgürlükler alanında ve alt ilkeler ile hukuki güvenlik araştırılmıştır. Hukuki güvenlik ilkesi; hukukun belirliliği, güvenilirliği ve öngörülebilirliği ile anlatılmıştır. Yargı kararları ile hukukun suprapozitif ilkesi kabul edilmiştir. Türk hukukunda ve yargı kararlarında hukuki güvenlik, hukuki güvenliği anlatan bu alt ilkeler ile tartışılmalıdır. Türk yargı kararları ile hukuki güvenlik alt ilkeleri dengelenmelidir.

Hukuki güvenlik; hukukun belirliliği, güvenilirliği ve öngörülebilirliğidir. Hukuki belirlilik, hukuki normların maddi ulaşılabilirliği ve hukuk normlarının anlamı bağlamında entellektüel ulaşılabilirliktir. Hukuki güvenilirlik; geriye yürümezlik ilkesi, kazanılmış hakların korunması, meşru beklentilere saygı ile elde edilebilir. Hukuki güvenilirlik, hukuki güvenliği geçmiş hukuki normların korunması ile değerlendirmektir. Hukuki güvenilirliğin diğer anlamı da adil yargılamanın sağlanmasıdır. Hukuki öngörülebilirlik; hukuki normların öngörülebilirliğidir ve hukuki belirliliğe ve güvenilirliğe bağlıdır. Hukuki güvenlik ilkesi, bu alt ilkeler ile tartışılmalıdır. Doktrinde değerlendirilmeli ve yargı kararlarında bu alt ilkeler ile hukuki normlar dengelenmelidir. Karşılaştırmalı vergi hukuku ve karşılaştırmalı hukuk çalışmaları, hukuki ilkeleri değerlendirmede ve ilke anlatımlarında tartışılmalıdır. Alman hukukunda monografik çalışmalar ile hukuki güvenlik vurgulanmıştır. Bu bağlamda Alman hukuku çalışmaları Türk hukukuna ve diğer ülke hukuklarına yol göstermektedir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararları; belirlilik, güvenilirlik ve öngörülebilirlik alt ilkeleri ile ilgili konuları değerlendirmiştir. Hukuki normlara ulaşılabilirlik, normların anlamının argümanları, geriye yürümezlik ilkesi ile hukuki

güvenliği korumuştur. Tüm ülkeler, bu mahkeme kararlarını doktrinde ve yargı kararlarında tartışmalıdır.

Hukuki belirlilik, hukuki normların anlamı ve ulaşılabilirliği ile ilgilidir. Karşılaştırmalı vergi hukukunda, vergi normlarının anlamını doğru değerlendirmede tüm ülkelerde kanun normları ve idari normlar, yargı kararları belirsizliği eleştirilebilir. Türk hukukunda; kanunlar, idari işlemler ve yargı kararlarının belirsizliği hukuki normların anlamını belirsizleştirmektedir. Yasamanın anayasa ilkelerine uymaması, yasamanın idari işlemleri sınırlı yetkiler yerine belirsiz yetkiler ile yetkilendirilmesi Türk hukukunun belirsizliğine sebeptir. Kanunlarda geçici maddeler, ek maddeler, değişen kanun maddeleri ve torba kanunlar ile vergi hukuku belirsiz bir hukuk alanıdır. Hukuki belirlilik, anayasanın ilkelerine bağlılıktır ve hukukun kendisine saygıdır. Yargı kararları ile hukuki normlar belirsizleşebilmektedir. Mahkeme kararlarında farklılıklar, içtihatların bağlayıcılığının benimsenip benimsenmemesi gibi tartışmalar ile yargıda belirsizlik, yüksek mahkeme kararları ile giderilmelidir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararları ile kanunlarda belirlilik ve yargı kararlarında belirlilik korunabilmelidir. Türk hukuku, bu mahkeme kararları ile belirliliği koruyabilir. Hukuki güvenilirlik, geçmiş hukuki durumların güvenidir. Bugün, geçmişe saygı duyabilen hukuk sistemi güvenilirdir. Geriye yürüme, kazanılmış hakları koruma, meşru beklentilerde saygı gibi konularda güveni koruyabilen hukuk, güvenilir hukuktur. Yargı kararlarında, kamu yararı ve geriye yürümezlik dengesi soyuttur, belirsizdir. Yargıda ve doktrinde meşru güven koruma kriterleri tartışılmalıdır. Hukuki güvenilirlik, hukuki davalarda adil yargılama ile de vurgulanmalıdır. Adil yargılama kriterleri ile vergi hukukunda koruma tartışılmalıdır. Hukuki öngörülebilirlik, hukuki belirlilik ve hukuki güvenilirlik ilkelerini koruyan yarının istikrarıdır. Yargı kararlarının belirliliği, hukuki öngörülebilirliği de sağlayabilir. Eşitliği koruyan normlar ile hukuki öngörülebilirlik de korunabilir. Hukuki güvenilirlik ve belirlilik, hukukun öngörülebilirliği, hukukun güvenliği korumada değerlendirilebilir.

KAYNAKLAR

- Aida Zvonimir Mataga Grgic, Matija Longar ve Ana Vilfan, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Kapsamında Mülkiyet Hakkı Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Ek Protokollerinin Uygulanmasına İlişkin Kılavuz Kitap*, 1. b., Avrupa Konseyi İnsan Hakları El Kitapları, N: 10, İnsan Hakları ve Hukuk İşleri Genel Müdürlüğü Avrupa Konseyi, Strasbourg Cedex, 2007.
- Akıllıoğlu Tekin “Ekonomik Alanda Yönetmelik İşlemlerinin Geriye Yürümezlik Kuralı Karşısında Çeşitli Durumları”, Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, 1984.
- Akıllıoğlu Tekin “Yasaların Zaman Bakımından Uygulanmasına İlişkin Bazı Sorunlar”, *Anayasa Mahkemesi'nin XXII. KURULUŞ Yıldönümü dolayısıyla 25-27 Nisan 1984 tarihli Sempozyumda sunulan bildiri, Amme İdaresi Dergisi*, (1984), ss. 36-46.
- Akkaya Mustafa Merih Öden, “Hayat Standardı Esası'nın Anayasaya Uygunluğu Sorunu”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, (2001).
- Akkaya Mustafa “Vergi aslı ve fer’ileri bakımından Geriye Yürümezlik Esası: Haklılık Ölçütü üzerine değerlendirmeler” , *Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası Non-Retroactivity in Tax Law*, Uluslar arası Vergi Hukuku Konferansları Serisi-1 Ed: Billur Yaltı, Beta, İstanbul: Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dr. Nüsret-Semahat Arsel Uluslararası Ticaret Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, 2011.
- Akkutay İbrahim Uluslararası Antlaşmaların Türk İç Hukukundaki Konumu ve Etkileri, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XI, S.1-2, Y.2007.
- Aksoy Şerafettin *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1990.

- Aliefendioğlu Yılmaz (Hazırlayan), *İnsan Haklarının Anayasal ve Uluslar arası Düzeyde Korunması*, XI Avrupa Anayasa Mahkemeleri Konferansı, Paris, 10-13 Mayıs 1993.
- Aliefendioğlu Yılmaz *Anayasa Yargısı ve Türk Anayasa Mahkemesi*, Ankara: Yetkin Yayınları, 1996.
- Amatucci Fabrizio "Italy", *Retroactivity Tax Legislation*, EATLP International Tax Law, V.9, Ed. Hans Gribnau, Melvin Pauwels, 2013.
- Andreas von Arnould, "Rechtssicherheit", *Perspektivische Annäherungen an eine idée directrice des Rechts*, Tübingen Mohr Siebeck, (2006). Franz Scholz, *Die Rechtssicherheit*, Walter de Gruyter & Company, 1955.
- Anthony D'Amato, "Legal Uncertainty", *California Law Review*, V. 71, I. 1, (1983).
- Antonio Enrique, Pérez Luño, *La Seguridad Jurídica*, Ariel, 1991.
- Ateş Leyla *Vergilendirmede Eşitlik*, İstanbul: Derin Yayınları, 2006.
- Ayhan Taha "Avrupa Topluluğu Mahkemesi Kararları Işığında AB İdare Hukuku'nda Genel Düzenleyici İşlemlerde Hukuk Güvenliği İlkesi", *Amme İdaresi Dergisi*, C. 43, S. 3, (2010).
- Badura Peter *Rechtssicherheit: der vorbehalt der Verfassung*, Köln: Nomo, 2013.
- Baker Philip "UK and Indian retroactive tax law", A world of difference, "Retroactive Tax Legislation in the United Kingdom", <http://www.taxsutra.com/experts/column>.
- Baker Tom, Alon Harel, and Tamar Kugler, "Virtues of Uncertainty in Law: An Experimental Approach", *Iowa L. Rev.* V. 89, (2003).
- Baquero M. "Legal Certainty and Financial Markets Integration", *Law and Business Review of the Americas*, V. 19, I. 4 (Fall 2013).
- Barker William B. "Comparative Approach to Income Tax Law In the United Kingdom and the United States", *A , Cath. U. L. Rev.* (1996).
- Beale Joseph H. "Jurisdiction to Tax", *Harvard Law Review*, V. 32, N. 6, (Apr. 1919).
- Beck Thorsten Asli Demirgüç-Kunt, Ross Levine, "Law And Finance: Why Does Legal Origin Matter?", *NBER Working Paper*, N. 9379, (December 2002).

- Bendix Ludwig *Das Problem der Rechtssicherheit: zur Einführung des Relativismus in die Rechtsanwendungslehre*; Max Rümelin, Der Grundsatz der Rechtssicherheit ist ein Kerngehalt des Rechtsstaatsprinzips, Studienausgabe Keip, 1970.
- Bengoetxea, J. *Review of Beyond Words: the European Court of Justice and Legal Certainty in Multilingual EU Law by Elina Paunio*, Tidskrift Utgiven av Juridiska Föreningen i Finland, V. 147(2), 2011.
- Berkin Necmettin M., “İspat Hukukunda Senet Delili ve Yazılı Şekil”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, S .4, (1946).
- Bertea Stefano, “Towards a New Paradigm of Legal Certainty”, *Legisprudence*, V. 2, I. 1, (2008).
- Bilge Necip, *Hukuk Başlangıcı Dersleri*, 3. b., Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara: Sevinç Matbaası, 1977.
- Birkenfeld Wolfram Christoph Wäger, *Das große Umsatzsteuer-Handbuch*, 78. Lieferung 2018, Einheitlichkeit der Leistung § 3 Abs. 9 UStG; Art. 24 und 25 MwStSystRL; Abschn. 3.1, 3.5 bis 3.8, 3.10 und 3.11 UStAE, Rn. 66.
- Birsenoğul Hakan “Vergi Hukukunda Kıyas Yoluyla Hukuk Güvenliği mi?”, *AÜEHFD*, C. VII, S. 3-4, (2003).
- Bix, B. “Can theories of meaning and reference solve the problem of legal indeterminacy?” *Ratio Juris* , V.16(3), (2003).
- Bix, B. *Law, Language, and Legal Determinacy*, Oxford: Oxford University Press, 1993.
- Booth Pippa “Planning for Tax Uncertainty”, *Int'l Tax Rev*, V.18. (2007).
- Brady, J. C., “Legal Certainty: The Durable Myth”, *Irish Jurist*, V. 8, I. 1 (Summer 1973).
- Brahim Dalil, “Le droit administratif face au principe de la sécurité juridique”, (Administrative law in front of principle of the legal security), Thesis Advisors:Paris 10 Brunet, Pierre, 2015, <http://www.theses.fr/2015PA100080>.
- Braithwaite, John. "Rules and Principles: A Theory of Legal Certainty." *Australian Journal of Legal Philosophy*, V.27 (2002).

- Brian Bix, *Law, Language and Legal Determinacy*, Clarendon Press, 1995.
- Brian Leiter, “Legal Indeterminacy”, *Legal Theory*, V. 1, I. 04 (1995).
- Brian Z. Tamanaha, “The History and Elements of the Rule of Law”, *The Legal Doctrines of the Rule of Law and the Legal State (Rechtsstaat)*, Ed: James R. Silkenat, James E. Hickey Jr., Peter D., 2012.
- Brian Z. Tamanaha, *Beyond the Formalist-Realist Divide : The Role of Politics in Judging*, US: Princeton University Press, October 2009.
- Candan Turgut “AİHM’nin Eko-Elda Avey/Yunanistan Kararı (çeviri)”, *Danıştay Dergisi*, Y.2007, S.114.
- Candan Turgut “İkinci Oturum Tartışmalar”, Danıştay ve İdari Yargı Günü 144.Yıl Sempozyumu, Ankara: Danıştay Yayınları, N. 83, 2012.
- Candan Turgut “Vergi Hukuku Bağlamında Mülkiyet Hakkının Korunması ile İlgili Danıştay İçtihadı”, Yargıtay Başkanlığı İnternet Sitesi, (2010), http://www.yargitay.gov.tr/abproje/belge/sunum/rt3/Candan_VergiHukuku_MulkiyetHakki_Danistay.doc.
- Carss-Frisk, Monica “Mülkiyet Hakkı”, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 1 No’lu Protokolünün 1. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Kılavuz, İnsan hakları El Kitapları, N. 4.
- Centel Nur, Hamide Zafer, Özlem Çakmut, *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, 5237 Sayılı TCK ile ilgili hükümlere Yenilenmiş ve Gözden Geçirilmiş 5. b., İstanbul: Beta, 2008.
- Certainty of English Law, 1 Jurist Q.J. Juris. & Legis: The Life of Napoleon Buonaparte, Emperor of the French, By the Author of Waverley, Edinburgh, 1827.
- Chanel Emmanuel “France”, *Retroactivity Tax Legislation*, EATLP International Tax Law, V:9, Ed. Hans Gribnau, Melvin Pauwels, 2013.
- Chayes Abram “The Role of the Judge in Public Law Litigation”, *Harv. L. Rev.* V.89, (1976).
- Cohen Moshe Iddo Porat, “American Balancing And German Proportionality: The Historical Origins”, *International Journal Constitutional Law*, V. 8 (2), 2010.

- Comella Victor Ferreres, *Constitutional Courts and Democratic Values : A European Perspective*, Yale University Press, November 2009.
- Commission Staff Working Document, “Annex to the Conflicts of Jurisdiction and the Principle of ne bis in idem in Criminal Proceedings”, 2005.
- Commission to the Council and the European Parliament, “Evaluation report on the Data Retention Directive”, 2006.
- Communication from the Commission to the Council and the European Parliament, Evaluation of EU Policies on Freedom, Security and Justice 2006.
- Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Region 2005.
- Cossey / Birleşik Krallık, 184 Eur. Ct. H.R. 14 (1990): Laurence Helfer, Anne Marie, Toward a Theory of Effective Supranational Adjudication, *Yale Law Journal*, V. 107, I. 2 (November 1997)
- Crane Charlotte “USA”, *Retroactivity Tax Legislation*, EATLP International Tax Law, V:9, Ed. Hans Gribnau, Melvin Pauwels, 2013.
- Curtis, Christopher T. “Legal Security of Economic Development Agreements”, *Harvard International Law Journal*, V. 29, (1988).
- Çağan Nami “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, (1980).
- Çağlar Selda “Hukuk Devletinin Hukuki Belirlilik İlkesi Üzerinden Değerlendirilmesi”, *Beta Yayınları*, 2013; Hukuk Devleti Açısından Hukuki Belirlilik-Hukuk Güvenliği İlişkisi”, Hukuk Güvenliği, Kamu Hukukçuları Platformu, Hazırlayan Ece Göztepe, Ankara: TBB Yayını 277, 2015.
- D. Daniel, “Neutrality and Legal Certainty in Tax Law and the Effective Protection of Taxpayers Rights”, *Acta Juridica Hungarica*, V. 49, I. 2 (2008).
- Dalil Brahim “Le droit administratif face au principe de la sécurité juridique”, (Administrative law in front of principle of the legal security), Thesis Advisors:Paris 10 Brunet, Pierre, 2015, <http://www.theses.fr/2015PA100080>.
- D'Amato Anthony. "Legal uncertainty" *California Law Review* , V. 71.1 (1983).

- Dari-Mattiacci, Giuseppe, and Bruno Deffains. "Uncertainty of Law and the Legal Process" *Journal of Institutional and Theoretical Economics* (JITE)/Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft (2007).
- Davis Fredrick, "Common Law", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, S:1-4, Y. 1958.
- De Oñate, "La certezza del diritto", *Giuffrè*, V. 19, 1968.
- Deák Dániel "Neutrality and Legal Certainty in Tax Law and the Effective Protection of Taxpayers Rights", *Acta Juridica Hungarica*, V. 49.2, 2008.
- Demirbaş Timur Mustafa Ruhan Erdem, *Ceza Hukuku: Pratik Çalışmaları*, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 3. b., Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2007.
- Demişbaş Timur *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Güncelleştirilmiş 6. b., Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2009.
- Dennis Weber and Thidaporn Sirithaporn, Chapter 11: "Legal Certainty, Legitimate Expectations, Legislative Drafting, Harmonization and Legal Enforcement in EU Tax Law",. *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*, Ed: Cécile Brokelind, November 2014.
- Doğru Osman, Atilla Nalbant, *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi Açıklama ve Önemli Kararlar*, 1. Cilt, Yüksek Yargı Kurumlarının Avrupa Standartları Bakımından Rollerinin Güçlendirilmesi Projesi Kapsamında basılmıştır, TC Yargıtay Başkanlığı, Council of Europe, Ankara, 2012.
- Dorf, M. "Legal indeterminacy and institutional design", *New York University Law Review* , V.78(3), 2003.
- Dorf, Michael C. "Legal indeterminacy and institutional design." *New York University Law Review*, V. 78 (2003).
- Douet Frédéric *Contribution à l'étude de la Sécurité Juridique: en droit fiscal interne français*, Diss, Rouen, 1996.
- Dönmezer Sulhi Sahir Erman, *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku*, Genel Kısım, C.I, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1973.
- Dutertre Gilles *Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarından Örnekler*, Avrupa Konseyi Yayınları, 2003.

- E. İ Akı, “Amerikan Hukuki Realizmi Çerçevesinde Hukuki Belirsizlik”, *Yayınlanmamış YL Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, (2008).*
- Eduardo García Máynez, “Justice and Legal Security”, *Philosophy and Phenomenological Research*, V. 9 N.(3). March 1949.
- Elina Paunio, *Law, Language and Communication : Legal Certainty in Multilingual EU Law : Language, Discourse and Reasoning at the European Court of Justice*, Farnham: Routledge, April 2016.
- Eliya Moshe Cohen and Iddo Porat “American Balancing And German Proportionality: The Historical Origins”, *International Journal Constitutional Law*, V.8 (2), (2010).
- Endicott Timothy A. O. “Linguistic Indeterminacy”, *Oxford J. Legal Stud.* V.16 (1996).
- Engle Eric “The History Of The General Principle Of Proportionality: An Overview”, *Dartmouth Law Journal*, 2012.
- Erdoğan Mustafa *Anayasal Demokrasi*, Siyasal Kitabevi, 2015.
- Erdoğan, Mustafa *Anayasal Demokrasi*, Gözden Geçirilmiş 5. b., Siyasal Kitabevi, 2003.
- Erginay Akif *Vergi Hukuku*, 14. b., Ankara:Savaş Yayınları, 1990.
- Erginay Akif *Vergi Hukukunun Temel İlkeleri* , Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını, 1997.
- Erik Wennerstrom, “Rattsstat och rattssakerhet i EU”, *Svensk Juristtidning*, V. 92.1 (2007).
- Eroğlu Hamza *İdare Hukuku*, Ankara: Işın Yayıncılık, 1984.
- Eveline T. Feteris, *Hukuki Argümantasyonun Temelleri, Yargı Kararlarını Gerekçelendirme Teorileri Üzerine Bir Araştırma*, Çev: Ertuğrul Uzun, İstanbul: Paradigma Yayıncılık, 2010.
- Federico Arcos Ramírez, *La Seguridad Jurídica: una teoría formal*, Dykinson, 2000.
- Fenwick, Mark, Wrba, Stefan, *Legal Certainty in a Contemporary Context: Private and Criminal Law Perspectives*, Puchong, Selangor D.E. : Springer Singapore; Springer, 2016.

- Fisher Howard *The German Legal System and Legal Language*, Second Edition, London: Cavendish Publishing, 1999.
- Fon Vincy, "Francesco Parisi, Judicial Precedents in Civil Law Systems: A Dynamic Analysis", *International Review of Law and Economics* V.26, (2006).
- Frans Vanistendael, "Legal Framework for Taxation", *Tax Law Design and Drafting*, V. 1, Ed. Victor Thuronyi, IMF, 1996.
- Furtun İdris *Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri*, Ankara: Yetkin Yayınları, 2009.
- G. Hans, "Equality, Legal Certainty and Tax Legislation in the Netherlands: Fundamental Legal Principles as Checks on Legislative Power: A Case Study", *Utrecht Law Review*, V. 9, I. 2 (March 2013).
- Gedik Fırat, Emel Koç, "Hüküm Kurma ve İçtihat", *Ankara Barosu Dergisi*, Y:67, S:2, (Bahar 2009).
- Geis, Max Emanuel *Staatsrecht*, Heidelberg, München, Hamburg: c.f m., 2010.
- Gemalmaz Burak "AİHM Yargısında Yeni Dönem: Protokol no. 14'le Getirilen Yeni Kabul Edilebilirlik Ölçütünün Uygulanmasına Eleştirel Bakış" *Milletlerarası Hukuk Ve Milletlerarası Özel Hukuk Bülteni*, Y. 31, S. 1, 2011.
- Gemalmaz Burak "Mali Güç Ölçütünü Dikkate Almayan Aşırı Vergi Mülkiyet Hakkı İhlalidir: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Macaristan'a Karşı 14 Mayıs 2013 Tarihinde Verdiği N.K.M. Kararının İncelenmesi", *İstanbul Barosu Dergisi*, C: 88, 2014.
- Gerek Şahnaz Ali Rıza Aydın, *Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku*, İkinci Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2010.
- Gerken Jean-Francois, "Legal Certainty v Legal Precision", *Fundamina*, V. 16, I. 1 (2010).
- Gesetz über die Aufhebung rechtsstaatswidriger Verwaltungsentscheidungen im Beitrittsgebiet und die daran anknüpfenden Folgeansprüche (Verwaltungsrechtliches Rehabilitierungsgesetz - VwRehaG).
- Gesetz zur Errichtung einer Stiftung "Erinnerung, Verantwortung und Zukunft" Präambel.

- Gianmarco Gometz, “*La certezza giuridica come prevedibilit *”, G. Giappichelli, 2005.
- Gibbs Lawrence B. “Change, Complexity and Increasing Uncertainty in the Tax Law: Their Impact on Our Tax System and What We Should Do About It”, 4 *J. Tax Prac. & Proc.* 2002.
- Gico Ivo Teixeira Jr., “Judicial Anarchism and Legal Certainty”, *Brazilian Journal of Public Policy*, I. 2 (2015).
- Giuseppe Bettiol, and Z. Umur. “Manev  Mesuliyet ve Şahsiyet”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, S. 1-4 (1957).
- Givati Yehonatan “ Resolving, Legal Uncertainty: The Unfulfilled Promise of Advance Tax Rulings”, *Harvard John M. Olin Fellow’s Discussion Paper Series*, 2009.
- Gogol B. G., “The Problems of Legal Certainty Principle Related to Leasing Payments”, *Juridical Science*, V. 2015, I. 10 (2015).
- Goldsworthy Jeffrey “Australia: Devotion to Legalism”, *Interpreting Constitutions, Comparative Study*, ed: Jeffrey Goldsworthy, Oxford University Press, 2006.
- Gözler Kemal *Hukukun Genel Teorisine Giriş: Hukuk Normlarının Geçerliliği ve Yorumu Sorunu*, Ankara: US-A Yayıncılık, 1998.
- Gözler Kemal *Türk Anayasa Hukuku*, Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları, 2000.
- Gözler Kemal, *Hukuka Giriş*, 8. b., Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2011.
- Hogue, Arthur R. *Origins of the Common Law*, Indiana University Press, Indianapolis, 1966.
- Gözübüyük A. Şeref Yönetim Hukuku, Turhan Kitabevi, Gözden Geçirilmiş 10. Bası; Gözübüyük Şeref Turgut Tan, *İdare Hukuku*, Cilt I.
- Gözübüyük Şeref Feyyaz Gölcüklü, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İnceleme ve Yargılama Yöntemi*, 9. Ankara: Turhan Kitabevi Bası, 2011.
- Gözübüyük, A. Şeref *Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları*, Ankara, 1978.
- Greenawalt Kent “Vagueness and Judicial Responses to Legal Indeterminacy”, *Legal Theory*, (2001).

- Gribnau Hans “Legal Certainty: A Matter of Principle” Tilburg Law School Research Paper No. 12/2014.
- Gribnau Hans Melvin Pauwel, “Netherlands”, *Retroactivity Tax Legislation*, EATLP International Tax Law, V:9, Ed. Hans Gribnau, Melvin Pauwels, 2013.
- Groussot, X. and Minssen, T. “Res Judicata in the Court of Justice case-law: Balancing Legal certainty with Legality”, *European Constitutional Law Review* , 3(3), 2007.
- Guinchard Audrey “Legal Certainty and Predictability at Common Law” (Securite Juridique En Common Law), 2007.
- Gülriiz Özkök, “Hukuki Belirsizlik Problemi Üzerine”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, V. 51.2 (2002).
- Gümüşkaya Gamze *Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi ne Kişisel Başvuru*, İstanbul: XII Levha Yayıncılık, 2010.
- Günday Metin *İdare Hukuku*, 8. Baskı, Ankara: İmaj Yayınevi, 2003.
- Güneş Gülsen *Verginin Yasallığı İlkesi*, İstanbul: XII Levha Yayıncılık, Güncellenmiş 2. b., 2008.
- Güriz Adnan *Hukuk Başlangıcı*, Üçüncü b., Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1992.
- Hans Gribnau, Equality, Legal Certainty and Tax Legislation in the Netherlands- Fundamental Legal Principles as Checks on Legislative Power: A Case Study." *Utrecht Law Review*, V. 9.2 (2013).
- Harald Alexander Oldenziel, *Wetgeving en rechtszekerheid: Een onderzoek naar de bijdrage van het legaliteitsvereiste aan de rechtszekerheid van de burger*, Kluwer, 1998.
- Harbo Tor-Inge “The Function of the Proportionality Principle in EU Law”, *European Law Journal*, V. 16, N. 2, March, 2010.
- Harnish Kerry “Interpreting the Income Tax Act: Purpose v. Plain Meaning and the Effect of Uncertainty in the Tax Law”, V.35 *Alta. L. Rev.* (1996).

- Heather Leawoods, “Gustav Radbruch: An Extraordinary Legal Philosopher”, *Washington University Journal of Law and Policy*, V. 2, January 2000.
- Herget James E. and Stephen Wallace “The German Free Law Movement as the Source of American Legal Realism” *Author Virginia Law Review*, V. 73, N. 2 (Mar., 1987).
- Herrera Pedro Ana Macho, “Spain”, *Retroactivity Tax Legislation*, EATLP International Tax Law, V:9, Ed. Hans Gribnau, Melvin Pauwels, 2013.
- Hey Johanna “Germany”, *Retroactivity Tax Legislation*, EATLP, 2013.
- Hey Johanna *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*, Köln: Ottoschmidt, 2002.
- Hogg Peter W. Canada: “From Privy Council to Supreme Court, Interpreting Constitutions”, *Comparative Study*, ed. Jeffrey Goldsworthy, Oxford University Press, 1999.
- Huhn Wilson “The Stages of Legal Reasoning: Formalism, Analogy, and Realism”, *Vill. L. Rev.*, (2003).
- Humberto Avila, *Certainty in Law*, Ed: Francisco Laporta, Frederick Schauer, Torben Spaak; translated Jorge Todeschini revised by Kevin Mundy, Switzerland: Springer International Publishing, 2016.
- Hübschmann Walter Ernst Hepp, Armin Spitaler, *AO/FGO, Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung mit Aktualisierungsservice*, Lieferung AO, Ottoschmidt, 2018,
- İnceoğlu Sibel “Adil Yargılanma Hakkı”, *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Kapsamında Bir İnceleme*, (Ed. Sibel İnceoğlu), Ankara: Şen Matbaa, 2013.
- J Frank, *Law and the Modern Mind* (New York, Coward 6th edn, 1949); Maxeiner, *Government of Laws Not of Precedents 1776-1876*.
- J. Raitio, *The Principle of Legal Certainty in EC Law*, Dordrecht, Kluwer Academic Publishers, 2003.
- J. Maxeiner, “Legal Certainty: A European Alternative to American Legal Indeterminacy”, *Tulane Journal of International and Comparative Law*, Apr. 1, 2007.

- J. Moreso, *Legal Indeterminacy and Constitutional Interpretation*, Translated by R. Zimmerling, Dordrecht: Kluwer Academic Publishers, 1998.
- James E. Herget and Stephen Wallace, “The German Free Law Movement as the Source of American Legal Realism”, *Virginia Law Review*, V. 73, N. 2 (Mar., 1987).
- Jerome Frank, *Legal Thinking in Three Dimensions*, 1 *Syracuse L. Rev.* 9, 1949.
- Wynne, Edward, *Dialogues concerning the Law and Constitution of England with an Essay on Dialogue (1774) Notes on Dialogue. Common law Constitutional Guaranties in Criminal Cases Chapter XX: Campbell Black, M. A. Author of Black's Law Dictionary, and of Treatises on Judgments, Tax Titles , Prohibitions*, 1897.
- Joachim Norbert Niels Lange, *Pflichtteilsrecht*, 3. Aufl. II. Pflichtteilsrecht und Verfassungsrecht, 2017.
- John Braithwaite, “Rules and Principles: A Theory of Legal Certainty”, *Austl. J. Leg. Phil.* V.27 (2002).
- John McGarry, “Effecting Legal Certainty under the Human Rights Act”, *Jud. Rev.*, (2011).
- José García and Alberto Ruiz Gallardón, “La seguridad jurídica”, *Revista Judicial, Derechoecuador.com* 6 (2014).
- Joseph Raz, “Legal Principles and the Limits of Law” (1972) : John Braithwaite, “Rules and Principles: A Theory of Legal Certainty”, *Austl. J. Leg. Phil.*, 2002.
- Juha Raitio, *The Principle of Legal Certainty in EC Law*, Ed: Francisco Laporta, Aleksander Peczenik, Frederick Schauer, Kluwer Academic Publishers, Law and Philosophy, The Netherlands, 2003.
- Kaboğlu İbrahim *Kolektif Özgürlükler*, Diyarbakır: DÜHF Yayınları, 1989.
- Kahan Marcel EHUD Kamar, “The Myth of State Competition in Corporate Law”, V.55 *Stan. L. Rev.* (2002).
- Kaneti Selim “Vergi Usul Kanunu’ndaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S: 123, (Kasım 1991).
- Karagülmez Ali “5170 Sayılı Yasa’yla Anayasa’nın 90. Maddesinde Yapılan Değişikliğe Bir Bakış” *TBB Dergisi*, S: 54, 2004.

- Katoğlu Tuğrul “Ceza ve Ceza Muhakemesi Hukuku Bakımından Hukuki Güvenlik İlkesi”, Hukuk Güvenliği, Kamu Hukukçuları Platformu, Hazırlayan Ece Göztepe, Ankara:TBB Yayını, 2015.
- Katz Alfred Staatsrecht “Rechtsstaat”: Rechtssicherheit und Vertrauensschutz, Heidelberg: C.F. Müller, 2010.
- Kelsen Hans, Pure Theory of Law, Translation from the Second German Edition by Max Knight. Berkeley: University of California Press, 1967.
- Keyman Selahattin “Hukuki Pozitivizm”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, V.35.1 (1978).
- King Edward, Joseph Hawley, “İngiliz (Common Law)’unun Gelişmesi”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Çev:İlhan Lütem, Cilt:16, S: 1-4, 1959,
- Koca Mehmet İlhan Üzülmez, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, ,2008.
- Kommers Donald P. “Germany Balancing Rights and Duties, Interpreting Constitutions”, *Comparative Study*, ed: Jeffrey Goldsworthy, Oxford University Press, 2006.
- Kraus, Jody S. “Legal Determinacy and Moral Justification”, *William & Mary Law Review*, V.48, (2007).
- Kress Ken, “Legal Indeterminacy”, *California Law Review*, V. 77, I. 2 (March 1989).
- Lang Michael Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, *Procedural Rules in Tax Law in the Context of European Union and Domestic Law*, Britain: Kluwer Law International, 2010.
- Leawoods Heather “Gustav Radbruch: An Extraordinary Legal Philosopher”, *Washington University Journal of Law and Policy*, V. 2, January 2000.
- Leiter Brian “Positivism, Formalism, Realism”, *Colum. L. Rev.* V.99, (1999).
- Long, Susan B., and Judyth A. Swingen, “The Role of Legal Complexity in Shaping Taxpayer Compliance”, *Lawyers on Psychologists and Psychologists on Law*, Swets North America, Berwyn (1988).

- Loomer, “Canada”, *Retroactivity Tax Legislation*, EATLP International Tax Law, V:9, Ed. Hans Gribnau, Melvin Pauwels, 2013.
- Lupu Andrei-Razvan, The Principle of Legal Certainty, *Pandectele Romane*, V. 2016, I. 7 (2016).
- Mahonen Jukka “Finland”, *Retroactivity Tax Legislation*, EATLP International Tax Law, V:9, Ed. Hans Gribnau, Melvin Pauwels, 2013.
- Marios and Androulla GEORGIOU (against the United Kingdom) “Cour Européenne Des Droits De L’homme European Court Of Human Rights Third Section Decision as to The Admissibility Of Application no. 40042/98: *Marios and Androulla GEORGIOU (against the United Kingdom) “Cour Européenne Des Droits De L’homme European Court Of Human Rights Third Section Decision as to The Admissibility Of Application no. 40042/98 by”*: Mark C. Murphy, *Fundamentals of Philosophy : Philosophy of Law : The Fundamentals*, Wiley-Blackwell, Somerset, June 2013.
- Massimo Corsale, *Certeza del diritto e crisi di legittimità*, V. 6. A. Giuffrè, 1979.
- Maxeiner James. “Legal Certainty: A European Alternative to American Legal Indeterminacy?”, *Tulane Journal of International and Comparative Law*, 15, 541, Apr. 1, 2007.
- Maxeiner James . “Legal Indeterminacy Made in America: U.S. Legal Methods and the Rule of Law”, *Valparaiso University Law Review* January 1, V. 41, 2006.
- Maxeiner James, “Government of Laws Not of Precedents 1776-1876: The Google Challenge to Common Law Myth”, *British Journal of American Legal Studies*, I. 1 (Spring 2015).
- Maxeiner, J. “Some Realism About Legal Certainty in the Globalization of the rule of law”, *Houston Journal of International Law* , 31(1), 2008.
- McGarry John “Effecting Legal Certainty under the Human Rights Act”, *Jud. Rev.* V.16, I.1, 2011.
- Mehmet Altundiş, “Hukuki Güvenlik İlkesi”, *Yasama Dergisi*, S. 10, 2008.
- Merryman John Henry, Rogelio Perez Perdomo, *The Civil Law Tradition, An Introduction to the Legal Systems of Europe and Latin Amerika*, Third Edition, Stanford, California: Stanford University Press, 2007.

- Miller John “Indeterminacy, Complexity, and Fairness: Justifying Rule Simplification in the Law of Taxation”, *Wash. L. Rev.* V. 68, 1993.
- Murphy Walter F. Joseph Tanenhaus, *Comparative Constitutional Law*, Cases and Commentaries, New York: St. Martin’s Press, 1999.
- Necip Bilge, *Hukuk Başlangıcı Dersleri*, 3. b., Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No. 405.
- Neuhaus Paul Heinrich, “Legal Certainty versus Equity in the Conflict of Laws”, *Law and Contemporary Problems* (1963).
- Neuhaus Paul Heinrich, *Law and Contemporary Problems*, V. 28, I. 4 (Autumn 1963).
- Okandan Recai G. *Umumi Hukuk Tarihi Dersleri*, İstanbul Üniversitesi Yayını, İstanbul, 1951: Yazarın atıfları: Henri Maspero, *La Chine antique*, Paris, 1927; Şemseddin Günaltay, *Yakın Şark*, Ankara, Cilt I, 1937, Cilt II 1946).
- Osman Avşar, *Avrupa Birliği’nde Hukuk Devleti ve Hukuki Güvenlik Algısı*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2010,
- İsmail Köküsarı, *Anayasa Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2015.
- Osterloh Lerke *Tax law and Private Law*, International Tax Law: edited by Andrea Amatucci, Netherlands: Kluwer Law, 2006.
- Öncel Mualla, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 10. b., Ankara: Turhan Kitabevi, 2002.
- Özbalcı Yılmaz *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları: 4369 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikleri de İçeren*, Ankara: Oluş Yayıncılık, 1998.
- Özbudun Ergun *Türk Anayasa Hukuku*, Ankara: Yetkin Yayınları, 2005.
- Özdek Yasemin *Avrupa İnsan Hakları Hukuku ve Türkiye AİHS Sistemi AİHM Kararlarında Türkiye*, Ankara: TODAİE, 2004.
- Özgenç İzzet *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 5. b, 2010.
- Özgüven Volkan *Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007.
- Pagone G. T. “Tax Uncertainty”, *Melb. U. L. Rev.*, 2009.

- Pannier Russell, D Amato, Kripke, “Legal Indeterminacy” *William Mitchell Law Review*, V. 27, I. 2 (2000).
- Paul Heinrich Neuhaus, “Legal Certainty versus Equity in the Conflict of Laws”, *Law and Contemporary Problems*, V.28.4 (1963).
- Paul Julius “Jerome Frank's Attack on the Myth of Legal Certainty”, *Neb. L. Rev.* (1957).
- Paul Van Aerschot, *Activation Policies and the Protection of Individual Rights : A Critical Assessment of the Situation in Denmark, Finland and Sweden*, Routledge, Farnham, March 2016.
- Paunio Elina “Legal Certainty Form and Substance”, “Discourse and Legal Certainty”, “Reconceptualizing Legal Certainty”: *Law, Language and Communication : Legal Certainty in Multilingual EU Law : Language, Discourse and Reasoning at the European Court of Justice*, Farnham: Routledge, April 2016.
- Paunio Elina, *Law, Language and Communication : Legal Certainty in Multilingual EU Law : Language, Discourse and Reasoning at the European Court of Justice*, Farnham: Routledge, April 2016.
- Peczenik Aleksander, *On Law and Reason*, Sweden: Springer, 1989.
- Peçi I. “Corruption and Legal Certainty; The Case of Albania and the Netherlands Implementation of the Criminal Law Convention on Corruption in a Transitional and Consolidated Democracy”, *Utrecht Law Review*, V. 6, I. 1 (January 2010).
- Peeters Bruno Ethel Puncher, “Belgium”, *Retroactivity Tax Legislation*, EATLP International Tax Law, V:9, Ed. Hans Gribnau, Melvin Pauwels, 2013.
- Pérez Luño, Antonio-Enrique, “La seguridad jurídica”, *Barcelona: Ariel* (1994).
- Pezzer Heinz Jürgen *Vertrauensschutz im Steuerrecht*, CMF, 2004.
- Pezzer Heinz Jürgen *Vertrauensschutz im Steuerrecht*, 2004. Weber, Dennis and Thidaporn Sirithaporn, “Legal Certainty, Legitimate Expectations, Legislative Drafting, Harmonization and Legal Enforcement in EU Tax Law” Walz, W. Rainer, *Rechtssicherheit und Rizikozuweisung bei*

Steuerrechtsan derungen Verbotene Rückwirkung gebotene Übergangsregelung richterliche ertragsanpassung, 1988.

Pfeiffer M. Legal “Certainty and Predictability in International Succession Law”, *Journal of Private International Law*, V. 12, I. 3 (December 2016).

Pinho Rute “Retroactive Income Tax Increases”, January 24, 2012, <http://www.cga.ct.gov/2012/rpt/2012-R-0021.htm>.

Pitzen Stefan der Vorbehalt der Verfassung, Köln: Nomos, 2013.

Popelier “Patricia Legal Certainty and Principles of Proper Law Making”, *Eur. JL Reform* 2, (2000).

Popelier, Patricia “Five Paradoxes on Legal Certainty and the Lawmaker”, *Legisprudence*, V.47 (2008).

Popelier Patricia, *Rechtszekerheid: als beginsel voor behoorlijke regelgeving*, Intersentia, 1997.

Rab Tina Ehrke “Austria”, *Retroactivity Tax Legislation*, EATLP International Tax Law, V:9, Ed. Hans Gribnau, Melvin Pauwels, 2013.

Raban, O. “The fallacy of legal certainty: Why vague legal standards may be better for capitalism and liberalism”, *Boston University Public Interest Law Journal*, V.19, 2010.

Raimbault Philippe “Recherche sur La Sécurité Juridique: en droit administratif français”, Paris, 2002, <http://www.theses.fr/2002TOU10037>.

Raitio J. “The principle of Legal Certainty as a General Principle of EU law, in General Principles of EC Law in a Process of Development: Reports from Conference in Stockholm”, 23-24 March 2007, organized by the Swedish Network for European Legal Studies, edited by U. Bernitz, J. Nergelius and C. Cardner, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2008.

Raitio Juha “Legal Certainty, Non-Retroactivity and Periods of Limitation in EU Law”, *Legisprudence* (2008).

Raitio Juha *The Principle of Legal Certainty in EC Law*, Ed: Francisco Laporta, Aleksander Peczenik, Frederick Schauer, Kluwer Academic Publishers, Law and Philosophy, The Netherlands, 2003.

- Gribnau, Hans "Equality, Legal Certainty and Tax Legislation in the Netherlands- Fundamental Legal Principles as Checks on Legislative Power: A Case Study." *Utrecht Law Review* V.9, 2013.
- Ristroph Alice "Proportionality as a Principle of Limited Government", *Duke Law Journal*, V. 55, N. 2, 2005.
- Rumph Christian "Ölçülülük İlkesi ve Anayasa Yargısındaki İşlevi ve Niteliği", *Anayasa Yargısı Dergisi*, 1993.
- Saban Nihal *Vergi Hukuku*, İstanbul: Der Yayınları, 2002.
- Saygılıoğlu Nevzat "Vergi Yönetimi Açısından Vergi Yargısına Bakış", Danıştay ve İdari Yargı Günü 144.Yıl Sempozyumu, N. 83, Ankara: Danıştay Yayınları, 2012.
- Saymen F.H *Türk Medeni Hukuku*, Cilt 1, 3. b., İstanbul, 1960.
- M. Kemal Oğuzman, *Medeni Hukuk Dersleri*, 5. Bası, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1985.
- Schefold Dian "Anayasa Yargısı Ve Yüksek Yargı", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Çev: İrfan Yazman, Cilt:31, Sayı:1-4. Yıl: 1974,
- Scholz Franz *Die Rechtssicherheit*: Rede, Front Cover; Walter de Gruyter, 1955.
- Schonberg Soren J. "Legal Certainty and Revocation of Administrative Decisions: A Comparative Study of English, French, and EC Law", *Oxford Journals Law*, Yearbook of European Law, V. 19, I. 1, (1999).
- Schwars Andreas Kanun ve İçtihad: Hukuki Hayatta Mahkeme İçtihatlarının Rolü, Çev: Hıfzı Velvet, HİYK Kurumu Konferansları: 18, Ankara, 1936.
- Server Tanilli, *Devlet ve Demokrasi*, 6. Bası, İstanbul: Say Yayınları, 1990.
- Singh P. Mahendra *German Administrative Law in Common Law Perspective*, Springer Science, Business Media, 2001.
- Sobota Katharina *Das Prinzip Rechtsstaat*, Tübingen, Siebeck, 1997.
- Soc'y of Legal Scholars, "Legal Certainty Conference" 15-16 September 2006, <http://www.legalscholars.ac.uk/text/paper.cfm?n0=49>.
- Solomou Alexia "Comparing the Impact of the Interpretation of Peace Agreements by International Courts and Tribunals on Legal Accountability and Legal

- Certainty in Post-Conflict Societies”, *Leiden Journal of International Law* V. 27, I. 2. (June 2014),
- Somer Pervin, “Umumi Hukuk Tarihinin Konusu ve Önemi Üzerine Kısa Bir Değerlendirme”, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Y.4, Güz 2005/2.
- Sunstein Cass R. “Interpreting Statutes in the Regulatory State”, *Harv. L. Rev.* (1989).
- Şenyüz Doğan *Vergi Ceza Hukuku*, 7. b., Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2013.
- “The Common Law and Civil Law Traditions”,
<http://www.law.berkeley.edu/library/robbins/pdf/CommonLawCivilLawTraditions.pdf>.
- Tekbaş Abdullah *Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi*, Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2009/396, 2009.
- Temple Lang, J. “Legal Certainty and Legitimate Expectations as General Principles of Law, in *General Principles of European Community Law* , edited by U. Bernitz and J. Nergelius. The Hague: Kluwer Law International, 2000.
- Thuronyi Victor Kim Brooks, Borbala Kolozs, *Comparative Tax Law*, Second Edition, Netherland: Kluwer Law International, 2016.
- Totskyi Bronislav, “Legal Certainty As A Basic Principle Of The Land Law Of Ukraine”, *Jurisprudence*, V.21,1, (2014).
- Tuncer Selahattin *Vergi Hukuku ve Uygulaması*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2003.
- Tushnet Mark “The United States Eclecticism in the Service of Pragmatism, Interpreting Constitutions”, *A Comparative Study*, ed: Jeffrey Goldsworthy, Oxford University Press, 2006.
- “Uncertainty of Law – Codification”, 4 L. Rev. & Q.J. Brit. & Foreign Jurisprudence 78 (1846).
- Utrecht University Centre for Taxation and Public Governance, *Constitutional Effects On The Tax System*, Netherlands, 2006.
- Ünal Şeref *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi İnsan Haklarının Uluslararası İlkeleri*, TBMM Kültür, Sanat ve Yayın Kurulu Yayınları, No: 89.

- V. Arnauld, “Hukuk Devleti”, *Anayasa Teorisi*, Çev: Aslan Topakkaya, Ed: Otto Depenheuer, Çev Ed: İlyas Doğan, Lale Yayıncılık, 2016.
- Valerie Pontif, “La sécurité juridique et le droit du travail”, Paris, 2011, <http://www.theses.fr/2011PA100044>.
- Vanistendael Frans “Legal Framework for Taxation”, *Tax Law Design and Drafting*, Vol 1, Ed. Victor Thuronyi, 1996.
- Vasconcellos Roberto P. “Vague Concepts and Uncertainty in Tax Law”, *The Case of Comparative Tax Judicial Review*, 2007.
- Velidedeoğlu Hıfzı Veldet *Türk Medeni Hukuku*, Cilt 1, İstanbul, 1959.
- Vermeule, Adrian, *Judging Under Uncertainty: an Institutional Theory of Legal Interpretation*, Harvard University Press, 2006.
- Vertrag zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Deutschen Demokratischen Republik über die Herstellung der Einheit Deutschlands (Einigungsvertrag).
- Victory of Roman Law, *The Part IV: Germany: Chapter II: Second Period: A.D. 1400-1600: The Reception of the Roman Law*: Published 1912 (Boston: Little, Brown and Company).
- Walz W. Rainer “Rechtssicherheit und Rizikozuweisung bei Steuerrechtsan Derungen Verbotene Rückwirkung Gebotene Übergangsregelung Richterliche Ertragsanpassung in Finsinger”, *Recht und Risiko*, München, Florentz, 1988.
- Weber Dennis Thidaporn Sirithaporn “Legal Certainty, Legitimate Expectations, Legislative Drafting, Harmonization and Legal Enforcement in EU Tax Law”, *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*, Ed: Cécile Brokelind, November 2014.
- White, Michelle J. “Legal Complexity and Lawyers' benefit from litigation”, *International Review of Law and Economics*, (1992).
- Williams David “United Kingdom”, *Retroactivity Tax Legislation*, EATLP International Tax Law, V:9, Ed. Hans Gribnau, Melvin Pauwels, 2013.
- William B. Barker, “Comparative Approach to Income Tax Law In the United Kingdom and the United States”, *Cath. U. L. Rev.* (1996).
- Wolfram Birkenfeld, Christoph Wäger, *Das große Umsatzsteuer-Handbuch*, 78. Lieferung 02.2018.

Wolfram Birkenfeld, Christoph Wager, *USt-Handbuch aktuell Berichtszeitraum*, III. Q. 2016.

Yaltı Billur “Anayasa Mahkemesi’nin Vergi Konulu Kararları Bakımından Geriye yurmezlik Esası: Ex Tunc-Ex Nunc-Pro Futuro Etki zerine Değerlendirmeler”, *Vergi Hukukunda Geriye Yurmezlik Esası Non-Retroactivity in Tax Law*, Uluslar arası Vergi Hukuku Konferansları Serisi-1.

Yaltı Billur “Bir Başka Açıdan Haksız ıkma Zammı İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin Yukos Kararının Düşündürdükleri”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 289, Ekim 2012.

Yaltı Billur *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, 1.Bası, İstanbul: Beta Yayınları, 2006.

Yavaşlar Funda Başaran “Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi”, Hukuk Güvenliği, Kamu Hukukçuları Platformu, Hazırlayan Ece Göztepe, Ankara: TBB Yayını, 2015.

Zevkliler Aydın *Medeni Hukuka Giriş ve Başlangıç Hükümleri: Kişiler Hukuku, Aile Hukuku*, Ankara: Savaş Yayınları, 1989.

Zeybek Ali Cavit, “Yargı İçtihatlarının Hukuk Kaynağı Olarak Değeri ve Yeri, *Danıştay Dergisi*, Y:18, S: 68-69, 1988.

Zweigert Konrad Hein Kotz, *Introduction to Comparative Law*, Oxford Univ. Press, 1987.

ALMAN MAHKEME KARARLARI: BFH v. 14.2.1958 267 (268) BFHE 66, 539 (541 f.); v. 11.12.1964 III 193/60 S, BStBl. III 1965, 82 (82 f.) BFHE 81, 222 (224); v. 28.11.1967 II 110/62, BStBl. III 1968, 216 (217) BFHE 91, 132; v. 30.1.1968 II 33/63, BFHE 91, 511 (513 f.); v. 21.10.1969 II 210/65, BStBl. II 1969, 736 (737) BFHE 97, 147; v. 2.12.1969 II 120/64, BStBl. II 1970, 119 (120) BFHE 97, 311; v. 21.5.1970 IV 344/64, BStBl. II 1970, 747 (749) BFHE 99, 469; v. 9.2.1972 I R 205/66, BStBl. II 1972, 455 (457) BFHE 105, 15; v. 16.12.1975 VIII R 3/74, BStBl. II 1976, 246 (248) BFHE 117, 563; v. 28.4.1982 I R 205/66, BStBl. II 1982, 556 (559) BFHE 135, 531. BFH v. 20.10.1983 IV R 175/79, BStBl. II 1984, 221 (224).BFH

v. 20.10.1983 IV R 175/79. BFH v. 6.6.2006 XI R 26/04, BStBl. II 2007, 167 (167 ff.) BFHE 214, 430, BVerfG v. 12.10.2010 2 BvL 59/06, BVerfGE 127, 335 BFH v. 9.3.2011 IX R 70/04, BFH/NV 2011:Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 246. Lieferung 02.2018, § 4 AO, Rn. 685. BFH, Urteil vom 10. August 2016, XI, BFHE 254, 461, 1992 tarihli BFH kararı.VR 79/87, BFHE 168. BFHE 139, 561. BFH v. 14.2.2007 II R 66/05, BStBl. II 2007, 621 (623). BFHE 217, 176 (179 f.). BStBl. II 2007: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 246. Lieferung 02.2018, § 4 AO, Rn. 685. BVerfG v. 10.11.1998 2 BvR 1057, 1226, 980/91, BVerfGE 99, 216 (243); BFH v. 6.9.2006 XI R 26/04. BVerfG v. 12.1.1967 - 1 BvR 169/63, BVerfGE 21, 73 (79); v. 7.7.1971 1 BvR 775/66, BVerfGE 31, 255 (264); v. 23.4.1974 - 1 BvR 2270/73, BVerfGE 37, 132 (142); v. 1.3.1979 1 BvL 21/78, BVerfGE 50, 290 (379 f.); v. 3.11.1982 1 BvR 210/79, BVerfGE 62, 169 (183); v. 8.3.1983 2 BvL 27/81, BVerfGE 63, 312 (323); v. 18.5.1988 2 BvR 579/84, BVerfGE 78, 205 (212): Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 246. Lieferung 02.2018, § 4 AO, Rn. 685. BVerfG v. 14.12.1965 - 1 BvR 571/60, BVerfGE 19, 253 (267); v. 12.10.1978 2 BvR 154/74, BVerfGE 49, 343 (362); v. 23.10.1986 2 BvL 7/84, BVerfGE 73, 388 (400); v. 17.7.2003 2 BvL 1, 4, 6, 16, 18/99, 2 BvL 1/01, BVerfGE 108, 186 (235); BFH v. 6.9.2006 XI R 26/04, BStBl. II 2007, 167 (169) BFHE 214, 430 (433 ff.); v. 18.3.2010 IV R 88/06, BStBl. II 2010, 991 (993) BFHE 228, 519 BVerfG v. 28.2.1973 - 2 BvL 19/70, BVerfGE 34, 348 (365): Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 246. Lieferung 02.2018, § 4 AO, Rn. 685. BVerfG v. 7.4.1964 1 BvR 350/62, BVerfGE 17, 306 (313 f.). BVerfG v. 9.4.2003 1 BvL 1/01, 1 BvR 1749/01, BVerfGE 108, 52 (75 ff.). BVerfG v. 5.8.1966 1 BvF 1/61, BVerfGE 20, 150 (157 f.). BVerfG, Urteil vom 19. Dezember 1961 – 2 BvL 6/59 –, BVerfGE 13, 261-274, 50. BVerfGE 101, 239 (263); 123, 186. BVerfGE 13, 261 (271); 101. BVerfGE 30, 272 (285); 343-357; 72, 200 (57 f.) 97, 6778; 105, 1737; 114, 258 (300) f. 16.BVerfGE 30, 272, 285; 343-357; 72, 200, 257 f. 97, 6778; 105, 1737; 114, 258, 300 f.; 127, 1,16. BVerfGE 63, 343 (353 f.); 67, 1; 72, 200 (241 f., 97, 67 78 f.); 114, 258.

127, 1 16 f. BVerfGE 63, 343 (356); 72, 200 (242); 97, 67. BVerfGE 95. Hübschmann Walter Ernst Hepp, Armin Spitaler, AO/FGO, Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung mit Aktualisierungsservice, Wernsmann in: 246. Lieferung 2018, § 4 AO, Ottoschmidt. Hübschmann, Hepp, Spitaler, AO/FGO, Wernsmann in: 246. Lieferung 2018, § 4 AO, Rn. 682: BVerfG v. 3.3.2004 - 1 BvF 3/92, BVerfGE 110, 33 (54); v. 27.7.2005 - 1 BvR 668/04, BVerfGE 113, 348 (376 f.); v. 13.6.2007 - 1 BvR 1550/03, 2357/04, 603/05, BVerfGE 118, 168 (187); BFH v. 6.9.2006 - XI R 26/04, BStBl. II 2007, 167 (169) BFHE 214, 430 (433 ff.). Hübschmann, Hepp, Spitaler, AO/FGO, Wernsmann in: 246. Lieferung 2018, § 4 AO, Rn. 682: BFH v. 25.5.1992 - VI R 85/90, BStBl. II 1992, 655 (658) BFHE 167, 542 (549); v. 16.6.2005 - VII R 10/03, BFH/NV 2005, 1876 (1877)

TÜRK MAHKEME KARARLARI: Anayasa Mahkemesi 19/3/1987 tarih ve E. 1986/5, K. 1987/7 sayılı Kararı. Anayasa Mahkemesi 15/10/2009 tarihli ve E. 2006/124, K.. 2009/146 sayılı Kararı. Anayasa Mahkemesi'nin 10/2/2011 tarihli ve E. 2008/58, K. 2011/37 sayılı Kararı. Anayasa Mahkemesi'nin 15/10/2009 tarihli ve E. 2006/119, K.. 2009/145 sayılı Kararı 06/07/2000 tarih ve E. 2000/21, K. 2000/16 sayılı kararı ile. R.G.: 29/11/2000 – 24245.15/10/2009 tarihli ve E. 2006/124, K. 2009/146 sayılı Dn.VDDK 5.7.2017 E. 2017/288 K. 2017/329. AYM 14 Mayıs 2011, E. 2008/58, K. 2011/37. AYM 16/01/2003, E. 2001736 K. 2003/3. AYM 7.11.1989 E. 2066/41 AYM B.no: 2014/12080. 06/04/2017 , B. No 2014/12080. AYM t.20/09/2017, B.No 2014/109. AYM 20/09/2017, B.No 2014/109. AYM, 2013/6842, 2016. AYM, 31/03/2016, B. No 2013/8986. AYM, E. 2009/39, K. 2011/23 (Yürürlüğü Durdurma) 4.6.2008. AYM, E.2010/7, K. 2011/172 31.12.1960, 28.4.2011 günlü, E. 2009/39, K. 2011/68 sayılı kararı, 28.4.2011 günlü, E. 2009/39, K. 2011/23. AYM, E.2011/74, K.2012/15 23.7.2010. AYM, R.G. Tarih-Sayı :06.04.1990-20484, E.1989/6, K. 1989/42. AYM, T. 06/04/2017, B. No 2014/12080. AYM, T. 16/11/2016 , B. No 2014/17286. AYM, T. 20/05/2010, E. 2009/51, K. 2010/73.

Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararı, E.1988/5, K.1989/3, T. 03.07.1989 Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, 3.7.1989, 1989/3. Dn. 4. D., T. 22/02.2011, E. 2009/6033, K. 2011/867. Dn. 4. D., T. 22/02.2011, E. 2009/6033, K. 2011/867. Dn. 4. D., T. 22/02.2011, E. 2009/6033, K. 2011/867. Dn. 4. D., T. 22/02.2011, E. 2009/6033, K. 2011/867. Dn. 4. D., T. 25/10/1983, E. 1983/2430, K. 1983/8268. Dn. 7. D., T. 02/04/1982, E. 1980/1487, K. 1982/671. Dn. 7. D., T. 11/03/2003, E. 2001/4997, K.2003/555. Dn. 7. D., T:21.02.2007, E:2005/5556, K:2007/618. Dn. 9. D. E. 1982/5021 K. 1983/1601. Dn. 9. D., T. 16/11/2006 E. 2006/4712 K. 2006/4601. Dn. 9. D., T.09/02/2011, E. 2010/10365, K. 2011/283. Dn. İçtihatları Birleştirme Kurulu, E. 1988/5, K. 1989/3. Dn 4. D 29.03.1973 E. 1972/1565 K.1973/1524. Dn 7. Daire, 26.09.1979. 1293/1571. Dn. 3. D. 03.07.1991, K. 2227/1991, E. 1023/1990. Dn. 3. D. 03.07.1991, K. 2227/1991, E. 1023/1990. “GDn. 3. D. T. 29/11/2006, E.2006/1401, K.2006/3160.Dn. 4. D, T. 08/04/2010, E. 2009/5053, K. 2009/1965. Dn. 4. D. E. 1997/1196 K. 1978/7 193, Dn. 4. D., T. 07.06.1989, E. 1988/3729, K. 1989/2587. Dn. 4. D., T. 08.12.2004, E. 2003/256, K. 2004/2486. Dn. 4. D., T. 21/10/2010, E. 2008/1493, K. 2010/5203. İBK, E. 2003/1 K. 2003/1, T. 2016. VDDK, E. 1986/2, K.1986/5, 1986. VDDK, E. 1992/299, K. 1993/63, T. 9.4.1993; E. 1998/316, K. 1999/169. VDDK, E. 2009/173, T. 2012. VDDK, E. 2011/40, K. 2011/594. VDDK, E. 2011/40, T.2011. VDDK, E. 2014 / 3670, K. 2015/678, T. 2015. VDDK, E. 2017/288, 2017.

İHAM KARARLARI: Veeber v. Estonia (No. 2), *Application no. 45771/99*. Affaire Del Rio Prada c. Espagne, Requete No: 42750/09, Grande Chambre, 21 Octobre 2013. Affaire Fabris c. France, Requete No: 16475/08, Grande Chambre, 7 Fevrier 2013. Case of Demir and Baykara v. Turkey. Case of eko-elda avee v. Greece Application no.10162/02, 09/06/2006. Case of Fabris v. France, (*Application no. [16574/08](#)*), Grand Chamber, 7 February 2013. Case of Kart v Turkey. Case of Sisojeva and Others v. Latvia, (*Application no. 60654/00*), 15 January 2007. Case of Marckx v. Belgium, (*Application no. [6833/74](#)*), HAM Büyük Daire, Fabris Fransa Davası, Başvuru No: 16574/08, Esas, 7 Şubat 2013. İHAM Dördüncü Daire, Jones ve Diğerleri Birleşik Krallık Kararı, Başvuru No: 34356/06, 40528/06. İHAM, James-Birleşik Krallık. Ravensborg v. Sweden judgment of 23 March 1994, Series

A no. 283-B p. 28, and the Schmutz v. Austria judgment of 23 October 1995, Series A no. 328, p. 13, § 27). *Ravnsborg v. Sweden* judgment of 23 March 1994, Series A no. 283-B p. 28, § 30. İHAM, N. Ko. Yukos Russia. İHAM, Sporrang and Lönnroth İsveç. Cossey / Birleşik Krallık, 184 Eur. Ct. H.R. 14 (1990). ECHR, Sunday Times, 26 April 1979, *Publ.E.C.H.R.*, Series A, No 30. Editions Periscope v. France, National & Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society and Yorkshire Building Society v. the United Kingdom. *Marckx v. Belgium*, 13 June 1979, § 58, Series A no. 31, and *E.S. v. France* (dec.), 10 February 2009, no. 49714/06). Micallef v. Malta. (*mutatis mutandis*, *Mamatkoulov ve Askarov/Türkiye* [BD], nos 46827/99 ve 46951/99 ve *Vilho Eskelinen ve diğ erleri*). Marios and Androulla GEORGIOU (against the United Kingdom) “Cour Européenne Des Droits De L’homme European Court Of Human Rights Third Section Decision as to The Admissibility Of Application no. 40042/98.

ÖZGEÇMİŞ

Adı, Soyadı	Fulya		MERCİMEK
Doğum Yeri ve Yılı	Ankara		26.03.1987
Bildiği Yabancı Diller	İngilizce		Fransızca
ve Düzeyi	Çok İyi		Az
Eğitim Durumu	Başlama - Bitirme Yılı		Kurum Adı
Lise	2001	2005	Malkara Anadolu Lisesi (EA Bölüm Birinciliği)
Lisans	2005	2009	Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F.(Fakülte Birinciliği)
Yüksek Lisans	2009	2012	Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye ABD/Mali Hukuk
Yüksek Lisans	Devam etmektedir.		Bahçeşehir Üniversitesi Kamu Hukuku
Doktora	2012	2019	Uludağ Üniversitesi SBE Maliye ABD/ Mali Hukuk
Çalıştığı Kurum (lar)	Başlama - Ayrılma Yılı		Çalışılan Kurumun Adı
Araş. G.	2010		Öğretim Üyesi Yetiştirme Projesi Araş. G.
Araş. G.	2012	2019	Uludağ Üniversitesi
Misafir Araştırmacı	2018	2018	WWU Institut Für Steuerrecht
Makaleler, Tebliğ ve Kitap Bölümleri	<p>Mehmet Yüce, Fulya Mercimek, Investments and Investment Incentives in the Balkan States, Annals of 'Constantin Brancusi' University of Targu-Jiu. Economy Series. Issue 2, 2016.</p> <p>Mehmet Yüce, Fulya Mercimek, Muhammed Çelik, Bursa Şehir Kimliği Çalıştayı Sonuç Raporu, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Eğitim ve Yayın Dairesi Başkanlığı, 2015, (Araştırma (Tez Hariç) Kitabı).</p> <p>Mehmet Yüce, Fulya Mercimek, Uludağ Üniversitesi 40. Yıl Kitabı, Bölüm adı: Bursa'nın Sosyo Ekonomik Yapısı) Bilnet</p>		

Matbaacılık, (2015), (Araştırma (Tez Hariç) Kitabı).

Fulya Mercimek, “Şüpheli Alacak Karşılığı Uygulamasının Vergi Usul Kanunu Açısından Değerlendirilmesi”, Bilanço, Yıl 17, Sayı 154, (Ocak-Şubat 2015).

Mehmet Yüce, Fulya Mercimek, “Türk Vergi Hukukunda İctihatların Bağlayıcılığı ve Hukuk Kaynağı Olarak Değerlendirilmesi”, **Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 9, Sayı 119-120, (Temmuz-Ağustos 2014).

Mehmet Yüce, Fulya Mercimek Balkanlarda Yatırım İmkanları, Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri. 1. Uluslararası Ekonomi ve İşletme Kongresi, (2015).

Fulya Mercimek, Mircan Yıldız Tokatlıoğlu, “Küresel Finansal Krizde BRIC Ülkeleri ve Krize Karşı Maliye Politikası”, **Finans Politik Ekonomik Yorumlar**, Yıl 51, Sayı 593, (Temmuz 2014).

Fulya Mercimek, Adnan Gerçek, “Vergi Kaçakçılık Suçuna İştirak ve Cezai Sorumluluk”, (Participate of Tax Evasion Crime and Criminal Liability), **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Türkiye Adalet Akademisi’nin 10. Kuruluş Yılı Armağanı, Sayı 14, Yıl 4, (Temmuz 2013).

Adnan Gerçek, Feride Bakar, Fulya Mercimek, Erdem Utku Çakır, “Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar” (Comparison of Taxation’s Constitutional Foundations in Various Countries and Inferences for Turkey), **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Yıl 2014, Cilt 63, Sayı 1.

Feride Bakar, Adnan Gerçek, Fulya Mercimek, “Vergilemede Adalet Normunun Çeşitli Ülke Anayasalarındaki Görünümü” VI. Yönetim Ve Ekonomi Bilimleri Konferansı (YEBKO) , 05 Ekim 2013, İzmir.

Mircan Yıldız Tokatlıoğlu, Fulya Mercimek, Ümit Demirhan, Osman Esen; “2008 Krizi ve Avrupa Birliği’ne Etkileri”, **Maliye Politikasının Oluşturulmasında Parlamentonun Rolü**, Uluslararası Sempozyum: Bildiriler ve Makaleler, 21-22 Ekim 2010, Sivas, Düzenleyen: Türkiye Büyük Millet Meclisi, Dünya Bankası, Maliye Bakanlığı ve Cumhuriyet Üniversitesi; Cumhuriyet Üniversitesi Rektörlük Basımevi, ss.215-238.

Mehmet Yüce, Fulya Mercimek Mülkiyet Hakkı Bağlamında

	Vergilemede ve Vergi Uyuşmazlıkların Çözümünde Ölçülülük İlkesinin Uygulama Alanı. 13. Uluslararası Türk Dünyası Sosyal Bilimler Kongresi, 2015.
Projeler	<p>LİSANS</p> <p>Bursa Valiliği, BTO AB Bilgi Bürosu ve Uludağ Üniversitesi Bilim Topluluğu Genç Girişimciler Topluluğu: “Türkiye’de STK’lar ve Üniversiteli Girişimciler Platformu” projesi, Koordinatör, 2008.</p> <p>2007 Kamu Yönetimi Günleri Projesi Yardımcı Koordinatörü.</p> <p>Araştırmacı: Young Guru Academy Liderlik Konferansı (20 Aralık 2008/ Lütfi Kırdar Kongre ve Kültür Sarayı).</p> <p>Koordinatör Yardımcısı: U.Ü Genç Girişimciler Topluluğu Stajyer Eğitim Programı 1-2-3 (2007,2008,2009).</p> <p>YÜKSEK LİSANS VE DOKTORA</p> <p>Proje Araştırmacısı, “Çeşitli Ülkelerde Vergilemenin Anayasal Temellerinin Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar”, Proje Yürütücüsü: Adnan Gerçek, Uludağ Üniversitesi BAP, Proje No:KUAP(İ)-2012/68, 2012-2013.</p> <p>Araştırmacı: Çevre ve Şehircilik Bakanlığı ile Bursa Büyükşehir Belediyesi Bursa Şehir Kimliği Çalışmayı, 07.02.2015, Bursa.</p> <p>Araştırmacı: Gelir Vergisi Tasarısına İlişkin Özel İhtisas Grubu Raporu, 2013.</p>
İletişim (e-posta):	fulyamer@gmail.com
	<p>Tarih 09.12.2019</p> <p>İmza <i>Fulya Mecimek</i></p> <p>Adı Soyadı <i>Fulya Mecimek</i></p>