

**VERGİ TÜREVLİ DAVALARIN, AVRUPA İNSAN HAKLARI  
MAHKEMESİ'NCE KABUL EDİLEBİLİR BULUNMASI**  
Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin Vergi Yargılamasında Referans  
Norm Olarak Alınabilirliği Üzerine Bir Derleme.

**Dr. Selami DEMİRKOL\***

**“Yanlışlıklar, söylenmedikçe meşrulaşır.”**

## GİRİŞ

Bir sorun olarak **insan haklarının korunması**, gün geçtikçe daha bir uluslararası boyut kazanmaktadır. Ülkelerin iç sorunu olmaktan çıkan insan hak ve özgürlükleri, mevcut halinden öte, **varılmak istenilen ve olması gereken** bir tablonun çizimini hedeflemektedir. Bu tablo, uluslararası alanda kabul görmüş **bildiri ve belgelerde** kaynağını bulmaktadır.

Nitekim insan hakları bağlamında en önemli belge olarak kabul gören ve 1950 yılında Roma'da imzaya açılıp 1953 yılında yürürlüğe konulan **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS)**'nin her bir maddesi, başlı başına bir ilke getirmekte ve bu ilkeler kişi ve Sözleşme'ye taraf devletler için garanti oluşturmaktadır.

Tartışılır olmaktan çıkan ve kabulde hemfikir olunan, uluslararası sözleşmelerin iç hukukumuzda **referans olarak alınabilmesi**, yargı yerleri için bir gereklilik arz etmektedir. Ulusal yargı yerlerinden tatmin olmayan birey, uyuşmazlığı Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (**AİHM**)'ne taşımaktadır.

Kabul edilebilir bulunan uyuşmazlık, Mahkemece,<sup>1</sup> Sözleşmenin<sup>2</sup> ilgili maddelerinin ihlali tespiti yapıldığı takdirde, Sözleşme'ye taraf Devletlerce olduğu gibi Dünya'nın **diğer ülkelerince de bilinir olmaktadır**.

**Yani, kol kırılıp, yen içinde kalmamaktadır.**

Bizim yargılamamız, yargılama yetkisini kullanmamız, kendi hukukumuzu ve Avrupa Hukukunu hatta diğer uluslararası sözleşmeleri yorumlamamız, **görülmede, izlenilmekte, eleştirilebilmektedir**.

AİHM önüne giden başvuru sayımızın kabarıklığını ve **ihlal oranımızdaki yüksekliği** bir veri olarak aldığımızda, tablonun görüntüsü kayda değer sonuçtur.

---

\* İstanbul 7. İdare Mahkemesi Başkanı

<sup>1</sup> Mahkeme kelimesi ile Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (**AİHM**) kastedilmektedir.

<sup>2</sup> Sözleşme kelimesi ile Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (**AİHS**) kastedilmektedir.

Biz bu çalışmamızda, idari dava türleri arasında sayılan vergi uyuşmazlıklarından **vergi türevli olan davaların**, AİHM’nce kabul edilebilir olduğunu verirken, AİHM içtihatlarından derleme yapacağız.

Vurgulanan; vergi türevli davaların yargılmasında, Sözleşme ilkeleri ve Mahkeme içtihatlarının, **vergi yargı yerlerince referans alınabilmesi noktasıdır.**

-1-

### **ANAYASA MADDE 90 – Usulüne Göre Yürürlüğe Konulmuş Uluslararası Sözleşmelerin Bağlayıcılığı**

2709 Kanun numaralı **1982 Anayasamızın, “D. Milletlerarası Antlaşmaları Uygun Bulma”** başlıklı 90. maddesinde “*Türkiye Cumhuriyeti adına yabancı devletlerle ve milletlerarası kuruluşlarla yapılacak antlaşmaların onaylanması, Türkiye Büyük Millet Meclisi’nin onaylamayı bir kanunla uygun bulmasına bağlıdır.*

*Ekonomik, ticari veya teknik ilişkileri düzenleyen ve süresi bir yılı aşmayan antlaşmalar, Devlet Maliyesi bakımından bir yüklenme getirmemek, kişi haklarına ve Türklerin yabancı memleketlerdeki mülkiyet haklarına dokunmama şartıyla, yayımlanma ile yürürlüğe konabilir. Bu takdirde bu antlaşmalar, yayımlarından başlayarak iki ay içinde Türkiye Büyük Millet Meclisi’nin bilgisine sunulur.*

*Milletlerarası bir antlaşmaya dayanan uygulama antlaşmaları ile kanunun verdiği yetkiye dayanılarak yapılan ekonomik, ticari, teknik veya idari antlaşmaların Türkiye Büyük Millet Meclisi’nce uygun bulunması zorunluluğu yoktur; ancak, bu fıkraya göre yapılan ekonomik, ticari veya özel kişilerin haklarını ilgilendiren antlaşmalar, yayımlanmadan yürürlüğe konulamaz.*

*Türk kanunlarına değişiklik getiren her türlü antlaşmalar, yayımlanmadan birinci fıkra hükmü uygulanır.*

*Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası antlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesi’ne başvurulamaz. (Ek cümle: 7.5.2004-5170/7 md.) Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası antlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası antlaşma hükümleri esas alınır.”* hükmü öngörülmüştür.

Uluslararası sözleşmelerin iç hukukta bağlayıcılığı tartışması 90. maddenin 5. fıkrasına 2004 yılında eklenen cümle ile **tartışılır olmaktan çıkmıştır** artık.

1987 yılında **bireysel başvuru hakkı** tanınması ile birlikte AİHM içtihatları, ulusal yargı yerlerimizce bilinmeli, izlenilmeli sonucu kendiliğinden oluşmaktadır.

Kabul etme konusunda halen daha da **takdirimizin olup olmadığı** tartışma zemini oluşturmaktadır.

Anayasa'nın 90. maddesi hükmü üst norm olarak sonuç doğurmakta iken belirtmekte fayda var ki AİHM, bir üst temyiz mahkemesi olmadığı için, verdiği kararlar iç hukukta yapılan işlem veya eylemin ya da verilen bir mahkeme kararının, sözleşmenin veya ek protokollerin bir veya birden fazla hükmünü ihlal edip etmediğinin tespitine ilişkindir. AİHM, varsa AİHS'ne aykırılığı saptar ancak ulusal mahkeme kararını ya da mevzuat hükümlerini ortadan kaldırma, değiştirme, iptal etme ya da etkisiz hale getirme yetkisi yoktur. İhlal kararı verilmesinden sonra taraf devlet, ihlale son vermek, ihlalin sonuçlarını ortadan kaldırmak ve benzer ihlallerin tekrarını önleyecek tedbirleri almak yükümlülüğündedir.<sup>3</sup>

Ayrıca, AİHS md. 46/2'ye göre de “kanunların bağlayıcılığı ve uygulanması” bakımından: Yüksek Sözleşmeci Taraflar, taraf oldukları davalarda Mahkeme'nin kesinleşmiş kararlarına uymayı taahhüt ederler ve mahkemenin kesinleşmiş kararı, kararın uygulanmasını denetleyecek olan Bakanlar Komitesine göndermektedir.<sup>4</sup>

Bunlardan hareketle, AİHM kararlarının iç hukuka etkisi; sadece teorik olarak yön vermekle kalmamakta, **uygulamaya geçirilip geçirilmediği denetlenmekte, takip edilmektedir.**

-2-

### ***AİHM'NCE İHLAL TESPİTİ YAPILAN AİHS'NİN VE EK PROTOKOLLERİN İLGİLİ MADDELERİ*** – Vergi Türevli Davalar ile Bağlantı Kurulan İlkeler / Garantiler.

İlerideki bölümlerde belirtileceği üzere AİHM **vergi orijinli** davaları kabul edilebilir bulmamaktadır.

Kabul edilebilir gördüğü, **vergi türevli** davalardır.

Vergi türevli davaların kabul edilebilirlik incelemesinde AİHS' nin **ilgili maddeleri ile bağ kurmakta** ve ihlal tespiti yapmaktadır.

Şimdi Sözleşme'nin ve ek protokollerin ilgili maddelerini görelim.

<sup>3</sup> SANCAKDAR, Oğuz, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Türk Yargı Sistemindeki Konumu ve Kararlarının İdari Yargı Hakiminin Vereceği Kararlara Etkisi”, **Danıştay ve İdari Yargı Günü, 139. Yıl, Sempozyum**, 11 Mayıs 2007, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları, No:74, Danıştay Matbaası, s. 214.

<sup>4</sup> SANCAKDAR, Aqm., ss.232-233.

## 2-1- SÖZLEŞME MADDELERİ

### 2-1-1- Madde 6

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin<sup>5</sup> “**Adil Yargılanma Hakkı**” başlıklı 6. maddesinde;

“ Herkes gerek medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili nizalar, gerek cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamalar konusunda karar verecek olan, ya sayıla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından davasının makul bir süre içinde, hakkaniyete uygun ve açık olarak görülmesini isteme hakkına sahiptir. Hüküm açık oturumda verilir; ancak, 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 olarak sürdürülebilir.

2- Bir suç ile itham edilen herkes, suçluluğu yasal olarak sabit olana kadar suçsuz sayılır.

3- Her sanık en azından aşağıdaki haklara sahiptir;

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

b- Savunmasını hazırlamak için gerekli zamana ve kolaylıklara sahip olmak;

c- Kendi kendini savunmak veya kendi seçeceği bir avukatın yardımından yararlanmak ve eğer avukat tutmak için mali olanaklardan yoksunsa ve adaletin selameti gerektiriyorsa, mahkemece görevlendirilecek bir avukatın para ödemeksizin yardımından yararlanabilmek;

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

e- Duruşmada kullanılan dili anlamadığı veya konuşmadığı takdirde bir tercümanın yardımından para ödemeksizin yararlanmak.” ilkelerine yer verilmiştir.

### 2-1-2- Madde 8

Sözleşme'nin “**Özel Hayatın ve Aile Hayatının Korunması**” başlıklı 8. maddesinde “1. Herkes özel hayatına, aile hayatına, konutuna ve haberleşmesine saygı gösterilmesi hakkına sahiptir.

<sup>5</sup> Sözleşme'nin aktardığımız madde metinleri, (11. Protokol ile değiştirilen metin) Avrupa Antlaşmaları Serisi No.5, Avrupa Konseyi Yayınlarından alınmıştır.

2. Bu hakkın kullanılmasına bir kamu otoritesinin müdahalesi, ancak 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.” ilkeleri öngörülmüştür.

### **2-1-3- Madde 9**

Yine Sözleşme' nin “**Düşünce, Vicdan ve Din Özgürlüğü**” başlıklı 9. maddesinde

“1- Herkes düşünce, vicdan ve din özgürlüğüne sahiptir. Bu hak, din veya inanç değiştirme özgürlüğü ile tek başına veya topluca; açıkça veya özel tarzda ibadet, öğretim, uygulama ve ayin yapmak suretiyle dinini veya inancını açıklama özgürlüğünü de içerir.

2- Din veya inancını açıklama özgürlüğü ancak kamu güvenliğinin, kamu düzeninin, genel sağlığın veya ahlakın ya da başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması için demokratik bir toplumda zorunlu tedbirlerle ve yasayla sınırlanabilir.” kuralı getirilmiştir.

### **2-1-4- Madde 14**

“**Ayrımcılık Yasağı**” başlıklı 14. maddesinde de “Bu sözleşmede tanınan hak ve özgürlüklerden yararlanma, cinsiyet, ırk, renk, dil, din, siyasal veya diğer kanaatler, ulusal veya sosyal köken, ulusal bir azınlığa mensupluk, servet, doğum veya herhangi başka bir durum bakımından hiçbir ayrımcılık yapılmadan sağlanır.” ilkesi yer almaktadır.

## **2-2- EK PROTOKOLLERİN İLGİLİ MADDELERİ**

### **2-2-1- Ek 1 Nolu Protokolün 1. Maddesi**

Ek 1 Nolu Protokolün “**Mülkiyetin Korunması**” başlıklı 1. maddesinde “Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir.

Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka halel getirmez.” kuralına yer verilmiştir.

### **2-2-2- Ek 4 Nolu Protokolün 2. Maddesi**

Ek 4 Nolu Protokolün “**Serbest Dolaşım Özgürlüğü**” başlıklı 2. maddesinde;

“1- Bir devletin ülkesi içinde usulüne uygun olarak bulunan herkes orada serbestçe dolaşma ve ikametgâhını seçebilme hakkına sahiptir.

2- Herkes, kendi ülkesi de dâhil, herhangi bir ülkeyi terk etmekte serbesttir.

3- Bu haklar, ancak ulusal güvenlik, kamu emniyeti, kamu düzeninin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlık ve ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması için demokratik bir toplumda zorunlu tedbirler olarak ve yasayla öngörülmüş sınırlamalara tabi tutulabilir.

4- Bu maddenin 1. fıkrasında sayılan haklar, belli yerlerde, yasayla konmuş ve demokratik bir toplumda kamu yararının gerektirdiği sınırlamalara tabi tutulabilir.” kuralları bulunmaktadır.

### 2-2-3- Ek 7 Nolu Protokolün 4. Maddesi

Ek 7 Nolu Protokolün “**Aynı Suçtan İki Kez Yargılanmama ve Cezalandırılmama Hakkı**” başlıklı 4. maddesinde;

“1. Hiç kimse bir devletin ceza yargılaması usulüne ve yasaya uygun olarak kesin bir hükümle mahkûm edildiği ya da beraat ettiği bir suçtan dolayı aynı devletin yargısal yetkisi altındaki yargılama usulleri çerçevesinde yeniden yargılanamaz veya mahkûm edilemez.

2. Yukarıdaki fıkra hükümleri, yeni veya yakın zamanda ortaya çıkarılan delillerin veya önceki muamelelerde davanın sonucunu etkileyebilecek esaslı bir kusurun varlığı durumunda, ilgili devletin ceza yargılaması usulü ve yasasına uygun olarak davanın yeniden açılmasını engellemez.

3. Sözleşme'nin 15.maddesi çerçevesinde bu madde ile derpiş olunan yükümlülüklerle aykırı hiçbir tedbir alınamaz.” ilkesi işlenilmiştir.

Sözleşme' nin ve Ek Protokollerin ilgili maddelerini bu şekilde verdikten sonra şimdi ise **vergi türevli davaların** kabul edilebilirliği incelemesine çerçeve çizen 6. madde uygulamasını görelim.

-3-

### **ADİL YARGILANMA İLKESİNİN UYGULAMA EKSENİ** – Sözleşme' nin 6. Maddesi İle Çizilen Çerçeve

Sınırsız özel mülkiyet haklarına dayanan parasal ekonominin ortaya çıkması, geleneksel toplulukların sosyal temellerini yavaş yavaş tahrip etmek suretiyle **insan haklarının özneleri** olarak ayrı ve bağımsız bireyleri ortaya çıkarmıştır.

Modern ekonomiler, ayrıca insan onuru için de yeni tehditler yaratmak, **insan haklarına olan ihtiyaç** ve talebin asıl kaynaklarından birini teşkil ederek bir sürecin başlangıcı olmuştur.

Bu devinim içerisinde **insan hakları olgusu** özel hukukta kaynağını ve uygulamasını bulmuştur.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi içtihatları ile belirginleştirdiği üzere Sözleşme'nin 6. maddesi, adil yargılanma ilkesini **sadece medeni hak ve yükümlülükler ile ceza uyumsuzluklarına** yönelik tutmaktadır.

Mahkeme, pratiklerinde **uyuşmazlıkların özünü**, yani davanın konusunu esas almaktadır.

Buna varırken, genel bir değerlendirme yapmamakta, **her somut vaka** için uyumsuzluğu kendi öznel koşulları içinde değerlendirmeyi yeğlemektedir.

Bu vurguları, K. König / Almanya, Le Compte, Van Leuven et be Meyere / Belçika, Giancarla Lombarda / İtalya, Zander / İsveç, Niras Higgins ve Ötekiler / Fransa, Popidis ve Ötekiler / Yunanistan ve Edipicaciones / İspanya pratiklerinde, özellikle görmekteyiz.

Özel hukuk ilişkisi ile uyumsuzlukları olarak nitelendirilen medeni hak ve yükümlülükler, haksız fiilden kaynaklanan her türlü tazminat davaları, mülkiyet hakkı, eşya, miras, aile hukuku orijinli olabilmektedir.

AİHM, “medeni hak ve yükümlülükler ile ilgili davalar” ve “cezai alanda yöneltilen suçlamalar” kavramlarını ulusal niteleme ve değerlendirmelerden bağımsız **otonom** olarak almaktadır.

Bu kavramları yorumlarken;

\* Maddi kritere başvurma yolunu tercih etmekte, yani yargılamaya konu teşkil eden hak yahut **iddianın cevherini** (davanın konusunu) esas almaktadır.

\* Yine, soyut ve genel bir formül vermekten ziyade, her **somut olayı kendi özel koşulları** içinde değerlendirerek bir sonuca varmaktadır.

Cezai alanda yöneltilen suçlamalar konusu AİHM tarafından kabul edilebilirlik ve yargılama yetki alanına girmesi bakımından çok tartışılır değildir.

Ancak, uygulamada sorun, medeni hak ve yükümlülükler ile uyumsuzluklardan çıkmaktadır.

Bireyler arasındaki yahut özel kişi ile özel hukuka tabi kamu tüzel kişileri arasındaki özel hukuk uyumsuzlukları, kabaca medeni hak ve yükümlülükler çerçevesindedir.

Sözleşmede bu kavram yazılı olsa da, AİHM geniş yorumlama yaparak kamu hukukundan kaynaklanıp bireyi etkileyen tasarruf ve işlemleri de  **kabul edilebilir** başvurular olarak görmektedir.

Ringeisten / Avusturya'ya karşı davasında Mahkeme, tarım alanı satış sözleşmesinin geçerliliği için ayrıca yetkili bir idari makam tarafından da onaylanması gerekirken, bu makamın sözleşmeyi onaylamaması işlemi ve satışın hükümsüz kalmasına dair bu tasarrufu medeni hak kavramının klasik anlamındaki özel hukuk nizalarını aşar şekilde geniş yorumlamıştır.

Bunu yaparken;

Nizanın **şekli kaynağına** değil, konusu ve sonucunu değerlendirmiş ve Sözleşme'nin 6. maddesinin uygulanabilirliğine karar vermiştir.

Nitekim nizayı çözmeye Mahkeme, uygulanacak mevzuatın ve yetkili kılınan organın 6. maddenin uygulamasında önemli olmadığına hükmederken bu gerekçe giderek içtihatlaşmıştır.

### **Belirtmekte fayda var ki;**

Mahkeme içtihadının ortaya konulabilmesinde asıl sorun, kamu hukukundan doğan, fakat bireyi etkileyen işlem ve eylemler ayırımında aranılmaktadır.

Bu ayrıntıya dikkatle vurgu yapan AİHM, **davanın özünün** araştırılmasını yeğlemektedir.

Davanın konusunu oluşturan işlem veya eylemin kamusal veya özel nitelikleri açısından **hangisinin ağır bastığı** incelemesine yönelmektedir.

Yeri gelmişken belirtecek olursak, (inceleyebildiğimiz kadarıyla) Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi içtihatlarından çıkarabildiğimiz;

- Siyasi haklar,
- Vergilendirme işlemleri (vergi türevli olanlar hariç),
- Para cezaları,
- Devletin araştırma fonları,
- Kamu fonlarından yapılan bazı ödemeler,
- Yabancıların ülkeye kabulü veya sınır dışı edilmesi veya vatandaşlık işlemleri,
- Askerlik hizmetine ilişkin uyuşmazlıklar,
- Devletin eğitim verme yükümlülüğü,
- Patent başvurusu,
- Mahkûmların disiplini,
- Bir kamu kurumunun tıbbi tedavi altına alınma kararı,
- Yargılamaya ilişkin haber yapma hakkı,
- Pasaport talebinin reddine dair işlemler,
- Bazı dernek yetkilerine ilişkin uyuşmazlıklar,
- Devletin tek taraflı (örneğin doğal afet mağdurlarına) yardım kararları,
- Savaş zamanındaki yaralanmalar için yasayla sağlanan tazminat davaları,
- Bir uluslararası sözleşmenin devlet tarafından onaylanmasına ilişkin uyuşmazlıklar.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nce medeni hak ve yükümlülükler kapsamında **görülmemekte** ve kabul edilebilir **bulunmamaktadır**.



Bunların yanı sıra Pellegrin / Fransa'ya karşı kararı ile Mahkeme Devlet Memurluğu statüsünden kaynaklanan uyuşmazlıklarda memuriyet görevi ve sorumluluklarının niteliğini esas almakta ve ayrıntı olarak da;

1- Kamu görevlisinin yaptığı görev **kamu yönetimine özgü faaliyetlere** has bir nitelik taşıyorsa,

2- Kamu görevlisinin devlet ya da öteki **kamusal kolektivitelerin genel yararlarının korunması** görevine dâhil ise,

3- Kamu görevlisi bu hizmet veya görevinin ifasında **kamu gücünü kullanan kişi olarak** hareket etmişse

AIHM, bu nitelikli uyuşmazlıkları, Sözleşme'nin 6. maddesi 1. fıkrası kapsamında dışında görmektedir.

Bunların yanı sıra;

Kural olarak vergi uyuşmazlıkları “idari” nitelikte olduğu gerekçesiyle AIHS md. 6 kapsamında değerlendirilmemekle birlikte vergi cezaları, Ceza Hukuku alanında ele alınarak ceza nizamı kapsamında değerlendirilebilmektedir.<sup>6</sup>

.....

“Bir vergi uyuşmazlığında öngörülen yaptırımın AIHS md.6/1 anlamında suç isnadı sayılabilmesi için yaptırımın;

a) Öncelikle belli bir kişiyi veya bazı kişileri değil, tüm vergi mükelleflerini ilgilendirmesi gerekir. Şayet herhangi bir kimse o yaptırımın muhatabı olabiliyorsa bu unsur gerçekleşmiş sayılır. Bu özellik, disiplin cezalarının da md. 6 kapsamında sayılmama nedenini oluşturmaktadır.

b) Vergi yaptırımının amacı bir zararın parasal giderini sağlamak suretiyle (zam ve cezalar gibi) vergi miktarını arttırmak değil, benzeri davranışların tekrarını önlemek ve ibret vermek için cezalandırmayı hedefliyorsa bu yaptırım suç isnadı kapsamında değerlendirilir.

c) Önleyici ve cezalandırma amaçlı vergi miktarını artırma nedenleri genel nitelikli bir kural ile düzenlenmelidir.

d) Uygulanan yaptırım miktarının çok yüksek rakamlara ulaşması ve ödememe halinde paraya çevirme veya hapisle tazyik edilme şeklinde bir yaptırım öngörülmesi gerek(ir).<sup>7</sup>

İşte bütün bu aktardıklarımızı değerlendirdiğimizde;

Belirlenen bu standartlar üzerinden ulusal mevzuatın okunması, yaşayan bir süreç olarak vergi hukukunda insan hakları pratiğini oluşturmaya devam

<sup>6</sup> SANCAKDAR, **Agm.**, ss. 283-384.

<sup>7</sup> TEZCAN, **Durmuş**, “*AIHS Açısından Vergi Cezaları ve Adil Yargılanma Hakkı*”, **Danıştay 138. yıl (2006), İdari Yargı Sempozyumu**, Ankara, 11.5.2006.

edecektir / etmelidir. Bu pratiğin birinci boyutu, İHAS' ın ulusal hukuktaki yeri ve değerinden kaynaklanır. Anayasa 90/5 değişikliği çerçevesinde vergi yar-gıçları önlerindeki davalarda yasa-sözleşme çatışmasını tespit etme ve sözleş-meyi **uygulama durumunda kalacaklardır**.<sup>8</sup>

Unutmamak gerekir ki;

Vergilendirme, bireyin mülkiyet hakkına devlet müdahalesidir. İçeriğini toplum yararı oluştur(ur).<sup>9</sup>

Şimdi vergi orijinli davaların AİHM' ce kabul edilebilir bulunmayan ilk örneklerini verelim.

-4-

## **KABUL EDİLEBİLİR BULUNMAYAN İLK VERGİ ORJİNLI DAVALAR – Kabul Edilebilir Bulmama Gerekçeleri**

### **4-1- X / Almanya Kararı**

\* 1959 yılında verilen 551/59 başvuru nolu X / Almanya kararı vergilen-dirme içerikli ilk başvuru sayılabilir.

İpotek bedellerinin yeniden değerlendirilmesinden elde edilen değer artış kazancının % 100 oranında vergiye tabi tutulması başvuruya konu yapılmıştır.

Komisyon<sup>10</sup> başvurunun, kabul edilebilir olmadığına karar vermiştir.

### **4-2- Travers / İtalya Kararı**

\* 1989 yılında verilen 15117 / 89 başvuru nolu Travers / İtalya kararı Komisyonun vergileme ile ilgili olarak günümüz AİHM içtihadına altlık oluş-turmuştur.

Fazla tahsil edilen vergi kesintilerinin beş yıl gecikmeyle % 9 faiz ile birlikte geri ödenmesini makul ve orantılı bularak, başvuruyu kabul edilebilir görmemiştir.

Komisyon Traves / İtalya kararında özetle şu gerekçeleri oluşturmuştur.

“Vergilendirmenin, ilke olarak, P1-1’in 1.fikrasında garanti altına alınan haklara müdahale teşkil ettiğini, fakat bu müdahalenin aynı maddenin ikinci fıkrasında açıkça ifadesini bulan vergi ve diğer yükümlülüklerle yönelik istisna çerçevesinde meşru olduğunu; vergilendirme yoluyla müdahalenin, toplumun genel yararına yönelik taleplerle bireyin temel haklarının korunması talebi ara-sında adil bir denge kurması gerektiğini, gözetilen amaçlarla kullanılan araçlar

<sup>8</sup> **YALTI, Billur, Vergi Yükümlüsünün Hakları**, 1.Baskı, Beta, İstanbul, Eylül 2006, s.8.

<sup>9</sup> **YALTI, SOYDAN, Billur**, “Mülkiyet Hakkı versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi’ne Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı” **Vergi Dünyası**, s. 227.

<sup>10</sup> Komisyon kelimesi ile Avrupa İnsan Hakları Komisyonu (AİHK) kastedilmektedir.

arasında makul bir orantılılık ilişkisinin kurulmasının zorunlu olduğunu; vergi gelirlerinin arttırılması amacından kaynaklanan bir mali yükümlülüğün, gerçek veya tüzel kişiler üzerine aşırı yük getirdiği veya onların mali durumuna esastan müdahale teşkil ettiği hallerde, Sözleşmede tanınan güvenceyi ters yönde etkileyebileceğini; getirilmesini istedikleri vergi türü veya yükümlülük hakkında karar sürecinin, Sözleşmenin üye devletlerin yetkisine bıraktığı politik, ekonomik ve sosyal sorunlara ilişkin değerlendirmeyi de normal olarak içerdiğini, bu yüzden üye devletlerin bu alanda geniş bir takdir yetkisinin bulunduğu<sup>11</sup> gerekçesiyle vergi orijinli davaları kabul edilebilir görmediğini beyan etmiştir.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin vergi orijinli davalar için referans olarak aldığı bu gerekçe de temel vurgu, vergilendirme uyumsuzluklarında devletin diğer alanlara kıyasla daha geniş bir takdir yetkisi olduğudur.

Vergi orijinli davalar 1995 yılında AİHM'ne taşınmış ve çok az başvuru kabul edilebilir bulunmuş ve ihlal karar verilmiştir.

Bu ihlal tespitli kararlarda dahi vurgu, vergilendirmede ulusal makamların takdir yetkisinin geniş görülmesidir.

#### **4-3- Ferrazzini / İtalya Kararı**

12 Temmuz 2001 karar tarihli 44759 / 98 başvuru nolu Ferrazzini / İtalya kararında AİHM, **vergi aslına** yönelik başvuruyu kabul etmemiştir.

Vergi aslının AİHS'nin 6. maddesi kapsamında kabul edilemez görülmesine dair bu karar önemli bir içtihat oluşturmuştur.

Nitekim buna göre sırf vergi aslından kaynaklanan uyumsuzluklarda AİHS Madde 6 uygulanabilir nitelikte değildir. İşte AİHM bu içtihadı geliştirirken, diğer birçok gerekçenin yanı sıra, vergi salmanın Devlete Ek 1 No.lu Protokolün 1 / 2. maddesi tarafından açıkça tanınan bir yetki olduğunun altını çizmiştir.<sup>12</sup>

---

<sup>11</sup> **BAKER, Philip**, "Taxation and the Convention on Humman Rights", *European Taxation*, vol.40, August 2000, s. 302, Aktaran: YALTI, *Vergi Yükümlüsünün....* Age., s. 44.

<sup>12</sup> **GEMALMAZ, H. Burak**, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde Mülkiyet Hakkı*, İstanbul: Beta, 2009, s.509.

## -5-

## **AIHM' NCE 6.MADDE KAPSAMINDA GÖRÜLEN VERGİ TÜREVLİ PRATİKLERDEN ÖRNEKLER – Kabul Edilebilirlik Bariyerinin Aşıldığı ve Tartışıldığı Davalar.**

### **5-1- X Company / Hollanda Kararı**

12 Ekim 1978 karar tarihli ve 7669 / 76 başvuru no.lu X Company / Hollanda kararında da vergi dışı paylar başvuru konusu yapılmıştır.

Otomotiv sektöründe faaliyet gösteren ve işveren sendikasının üyesi olmakla toplu iş sözleşmesinin tarafı olan şirket başvurandır.

Toplu sözleşmenin imzalanmasıyla kurulan bir fona, ilgili mevzuat uyarınca kanunen katkı payı ödemek zorunda bırakılmasını başvuran şirket, mülkiyet hakkının ihlali olduğu iddiasında bulunmuştur.

AIHK bu mali yükümlülüğün toplu sözleşmede tanımlanan belirli projelerin gerçekleştirilmesi için toplandığına dikkat çekerek, bütün üyelerin yararına olduğunu tespitle, başvuruyu temelsiz olarak değerlendirmiş ve kabul edilemez görmüştür.

### **5-2- Wasa Liv Ömsesidight / İşveç Kararı**

1983 tarihli ve 13013 / 83 başvuru nolu Wasa Liv Ömsesidight / İşveç kararında AIHK, bir çeşit mali yükümlülük getiren her türlü yasa, ilgili malvarlığından, yani ödenmesi gereken para miktarından yoksun bırakmayı içerir şeklinde mülkiyet hakkı ile bağ kurarken bu görüşü doğrulayan AIHM ise 9-11-1999 karar tarihli Spacek Sro/Çek Cumhuriyeti kararında da Ek-1 No.lu Protokolün 1. maddesi ile garanti edilen haklara vergilendirmenin müdahalesi olduğuna hükmetmiştir.

### **5-3- Bartosch / Avusturya Kararı**

16 Ekim 1996 karar tarihli 26593 / 95 başvuru no.lu Bartosch / Avusturya kararında Başvuran çok fazla turist çekmeyen ana yol üzerinde hediyelik eşya satan bir dükkân işletmektedir.

Dükkânın bulunduğu yoldan bisikletle geçiliyor olması nedeniyle Turizm Yasası gereğince katkı payı ve gecikme cezası ödemek zorunda bırakılmasını ayrımcılık yasağı ve mülkiyet hakkı ihlali iddiasıyla başvuruya konu yapmıştır.

Sosyal, siyasal ve ekonomik sorunlarla ilgili yükümlülük içerikli kararların Devletin takdir yetkisi içerisinde olduğuna önceki kararlarına atıfla işaret eden Komisyon, bu çerçevede başvuruyu reddetmiştir.

### **5-4- Hedwig Kiraly / Avusturya Kararı**

9 Aralık 1991 karar tarihli ve 15396 / 89 başvuru no.lu kararında özetle şu noktalar vurgulanmıştır.

Başvuran bankada kiralık kasadaki mücevherlerine el konulan Avusturyalı bir bayandır.

Eşi ve oğlu vergi suçu işledikleri ve vergi kaçırdıklarından bahisle itham olunmuşlardır.

Avusturya hukuku uyarınca banka kasalarındaki değerli nesnelere el konulabilmektedir.

Başvuran kendisinin de mücevherlerine el konulduğunu ileri sürmektedir.

AİHK bu durumu 1 No.lu Protokolün 1. maddesi açısından bir ihlal oluşturmadığı kanaatindedir.

Mücevherlere delil olarak el konulmuş olduğu ve alıkonulması sebebini de başvuranın vergi borçlusu eşi ve oğlu için tarh olunacak ev vergilerin ödenmesini sağlamak amacını taşıdığını Komisyon ifade etmektedir.

Nitekim Komisyon Avusturya yargı yerlerinin el konulan mücevherlerin borçlu eşe ait olabileceği veya en azından müşterek mülkiyete tabi olabileceği şüphesini paylaşmıştır.

Alıkoymanın uzun sürmesi veya sürüncemede bırakılması uyuşmazlığın oluşumu bağlamında ölçüsüz olarak nitelendirilmemiştir.

Başvuru kabul edilemez olarak değerlendirilmiştir.

### **5-5- Allesch ve Diğerleri / Avusturya Kararı**

AİH Mahkemesi'nce Sözleşme'nin 6.maddesi uyarınca kabul edilebilir görülen vergi türevli uyuşmazlıklar kapsamında vergi dışındaki paylara ilişkin uyuşmazlıklardan 1 Aralık 1993 karar tarihli 18168 / 91 başvuru no.lu Allesch ve Diğerleri / Avusturya kararı çok önemli bir ayrıntıdır.

33 İnşaat Mühendisi tarafından yapılan başvuruda bu mühendislerin üyesi / mensubu oldukları mühendisler odası tarafından yaşlılık aylığı için zorunlu olarak katkı payı alınmasını 1. No.lu Protokolün 1. maddesinin ihlali sonucunu doğurduğunu iddia etmişlerdir.

Vergi ve diğer katkı paylarının bireye aşırı bir maliyet yüklediği durumlarda AİHK mülkiyet garantisini olumsuz olarak etkilediği veya bireyin mali durumuna temelden müdahalede bulunabileceğine vurgu yapmıştır.

Siyasal, ekonomik ve sosyal problemlerle ilgili kararlar Devletin yetki alanında görülmektedir.

Bu yetki kullanımına geniş alan tanınmıştır.

Uyuşmazlıkta, mühendislerin emeklilik fonuna katkıda bulunmaları, mesleki dayanışma ilkeleri temelinde mesleğin yaşlı üyelerini ve onlara tabi kişileri korumak sosyal politikası yaklaşımına dayandırılmaktadır.

AİHK bu uyuşmazlıkta takdir marjının aşılmadığı sonucuna varmış ve başvuruyu kabul edilemez bulmuştur.

**5-6- Gasus Dosier ve Fördertchnik GMBH / Hollanda Kararı**

23 Şubat 1995 karar tarihli ve 43 / 1993 / 438 / 517 karar nolu kararında aşağıdaki tespitler yapılmıştır.

Tüzel kişiliğe haiz başvuran ticari şirket, bir başka şirkete mülkiyeti muhafaza kaydıyla iş makinesi satmıştır.

İş makinesini satın alan şirket, makine bedelini ödemediği için vergi borcu sebebiyle Vergi İdaresi'nce iş makinesine el konulmuştur.

Bilahare iş makinesini satın almış olan şirket tasfiye sürecine girmiş olup nitekim iflas etmiştir.

Başvuran şirket mülkiyeti muhafaza kaydıyla iflas idaresine başvuruda bulunarak iş makinesinin iadesini istemiştir.

Talebi ret edilmiştir.

Hollanda Mahkemesi'nde açtığı davalar da retle sonuçlanmıştır.

Uyuşmazlık AİHM'ne taşındığında, vergi idaresinin yapmış olduğu müdahalenin kamu yararı götüğü tespitinde bulunmuştur.

Başvuruda ihlal olmadığı sonucuna varmıştır.

**5-7- Spacek / Çek Cumhuriyeti Kararı**

9 Kasım 1999 karar tarihli ve 26449 / 95 başvuru no.lu kararında özetle aşağıdaki kusurlar öne çıkmaktadır.

Başvuran şirket defter tutma yükümlülüğüne ve dolayısıyla vergi ödeme yükümlülüğüne aykırı davrandığı gerekçesiyle adına cezalı vergi tarhiyatı yapılmıştır.

Şirket, yöneltilen bu yükümlülüğün ilgili yasada yer almadığını vurgulamıştır.

Bu yükümlülüğü öngören yasanın altında yer alan hukuki düzenlemenin ise resmi gazetede yayımlanmamış olduğunu iddia etmiştir.

Sonuçta AİHM'ne konu taşınmıştır.

Kabul edilebilir bulunan vergi türevli bu uyuşmazlıkta AİHM, incelemesine, öncelikle alt derece mevzuatı çıkaran Maliye Bakanlığı'nın buna yetkili olduğunu, vergileme konusuyla doğrudan ilgili olamayan çeşitli yasal düzenlemelere bakarak saptamakla başlamıştır.

Mahkemeye göre, şikâyete konu olan alt derece hukuki düzenlemelerin resmi gazetede, kararname veya tebliğ olarak yayımlanmamış olması bunların Resmi Gazete Kanunu anlamında vatandaşları bağlayan yasal veya düzenleyici belge olmadığı sonucuna ulaştırmıştır.

Bununla birlikte, yasama organının seçtiği yöntemin yerindeliliğine ilişkin görüş beyan etmek veyahut vergi ve muhasebe ilkelerinin yayımlanma biçiminin Çek hukukuna uygun olup olmadığına karar vermenin Mahkemenin işi olmadığını belirtmiştir.

Uyuşmazlık konusu alt derece mevzuatın Maliye Bakanlığı'nca çıkartılan mali bültenlerde yayımlanmış olduğuna dikkat çekerek bu bültenlerin kamuyla bilgilendirme amacı taşıdığı ve abonelere dağıtılıp belli koşullarda satışa sunulduğunu vurgulayarak 1 Nolu Protokolün ihlal edilmediğine karar vermiştir.<sup>13</sup>

### **5-8- S.A.Dangeville / Fransa Kararı**

16 Nisan 2002 karar tarihli ve 36677 / 97 başvuru nolu kararda özetle şu ayrıntıları görmekteyiz.

Başvuran şirket Avrupa Birliği hukukuna aykırı Fransa hukukuna ise uygun olarak katma değer vergisi ödemiştir.

Bilahare bu verginin iadesini istemiştir.

İade isteminde bulunurken, mülkiyet hakkına müdahale bağlamında genel yarar amacı güdülmediğini iddia etmiştir.

Ulusal yargılamadan sonuç alınmayınca şirket konuyu AİHM' ne taşımıştır.

AİHM başvuranın iddiasını ayrıntılı olarak değerlendirmiştir.

Mahkeme, Fransa ulusal mevzuatını Avrupa Birliği'nin ilgili yönergesine uyumlaştırmak niyeti taşıdığına dikkat çekmiştir.

Bunun da Ek. 1 Nolu Protokole uygun amaç taşıdığını vurgulamıştır.

Ancak uyuşmazlıkta, Fransa ulusal yargı makamlarının kararlarına eleştiriye bulunmuş ve yukarıda vurgulanan ayrıntıya uygunluk aranılmadığı belirtilmiştir.

Ulusal yargı yerlerinin Avrupa Birliği mevzuatı ile ulusal mevzuat arasındaki ilişkiye dair süregelen konularına atıfta bulunarak AİHM somut uyuşmazlıkta kamusal ve özellikle yargısal makamların bir anlaşmazlık içinde olduğunu tespit etmiştir.

Mahkeme, bu tespitten hareketle ulusal makamların Avrupa Birliği hukuku ile yaşadıkları problemlerin başvuran şirketi olumsuz etkilememesi gerektiğini açıklamıştır.

Bu gerekçeden hareketle Mahkeme, müdahalenin genel yarar amacı taşımadığı sonucuna ulaşmıştır.

### **5-9- Jokela / Finlandiya Kararı**

AİHM 21.05.2002 karar tarihli Jokela / Finlandiya kararında veraset vergisi tartışılmıştır.

Uyuşmazlıkta, miras bırakılan Jokela tarafından 1989 yılında 300.000 Fin Markkası ile satın alınan arazinin takdir komisyonunca belirlenen rayiç

<sup>13</sup> GEMALMAZ, *age*, ss. 457-458.

bedele dayalı kamulaştırma değeri olarak (115.000 Fin Markkası) belirlenmiş ve ölümünden sonra murislere intikal eden mal varlığı matrahı (600.000 Fin Markkası) arasındaki fark başvuruya konu oluşturmuştur.

Mahkeme kamulaştırma süreci ile ilgili olarak saptamalar yaptıktan sonra çalışmamızın konusu bağlamında veraset vergisi ile ilgili olarak kabul edilen arazinin rayiç bedeli kavramının belirlilik talebine ilişkin bir yönü bulunduğunu uyuşmazlıktaki müdahalenin ilke olarak Ek.1 No.lu Protokolün 1. maddesinin 2. fıkrasında öngörüldüğü üzere Devletin vergilerin ödenmesini sağlama yetkisi ile uyumlu olduğunu belirlemiştir.

### **5-10- Buffalo Srl in liquidation / İtalya Kararı**

3.7.2003 karar tarihli, 38746 / 97 başvuru nolu ve 3776 karar sıra nolu 1. Daire **Buffalo Srl in liquidation / İtalya'** ya karşı kararında özetle; Başvuran şirketin fazla ödemiş olduğu vergi nedeniyle hak kazanmış olduğu vergi indiriminden doğan alacağının geç ödenmesi nedeniyle başvuranın bundan mahrum olması ve faiz isteminin karşılanmamasının mülkiyet hakkı olarak değerlendirilip, faizin, Sözleşmenin Ek.1 No.lu Protokolün 1. maddesi sonucu doğrudan ihlal tespit etmiştir.

**Karara konu uyuşmazlıkta;** yasal merkezi ve idaresi İtalya'da bulunan Buffalo Limited Şirketi 1994 yılında ticari faaliyetine son vermiştir.

1994 yılı Aralık ayı itibariyle tasfiyeye girmiştir.

1985 ila 1992 yılları arasında, kanunen ödemesi gereken miktardan fazla kurumlar vergisi ödemesi yapmıştır.

Bu tespitle, Buffalo Ltd. Şti.'nin vergi iadesi alacağı doğmuştur.

Vergi idaresi, vergi iadesini Başvuran'a 1997 yılında iade etmeye başlamıştır.

Başvuranın İtalya yerel mahkemesine açtığı davanın tarihi itibariyle vergi iade alacağının tamamı ödenmemiştir.

Buffalo Ltd. Şti. bu süreç içerisinde bankalardan ve gerçek kişilerden kredi-borç almak zorunda kalmıştır.

Aldığı borç-kredi karşılığı faiz ödemiştir.

Başvuranın ödemiş olduğu faiz oranı İtalya Devleti vergi idaresinin başvurana vergi iadesinde ödediği faiz oranından daha yüksektir.

Mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiası ile başvuran iç hukuk yollarını tükettikten sonra AİHM'ne uyuşmazlığı taşımıştır.

AİHM yaptığı inceleme sonucu, Başvuranın vergi idaresine, iade için beyanamesini verdiği tarihten iadeyi aldığı tarihe kadar **mali bir menfaatinin** olduğunu belirlemiştir.

Mahkemeye göre bu mali menfaat, Ek. 1 Nolu Protokolün 1.maddesi uyarınca bir "mal" olarak değerlendirilmiştir.



Vergi iadelerinin ödenmesindeki gecikme Başvuranın mallarını-mülkünü **barışçıl bir biçimde kullanma hakkının** ihlali olarak görülmüştür.

AİHM, vergi iadesinin peyderpey yapılmasını vergi mükelleflerinin üzerinde önemli bir yük yarattığına işaret etmiştir.

Bu tablo, idarenin vergi iadesini gecikerek yapmasını daha da olumsuzlaştırdığı düşüncesinde olmuştur.

Uyuşmazlıkta Mahkeme vergi iadelerinin ödenmesinin beş ila on yıl sürdüğüne ve bunun da Devlet kaynaklı gecikmeden oluştuğuna dikkat çekmiştir.

Gecikmelerin faiz ödenerek telafi edilebildiğinin söylenemeyeceğini belirlemiştir.

Yine, ödenen miktarın toplamına dikkat çekilerek, bu miktarında ödemesinin uzaması nedeniyle yararlanamama, Başvuranın mali durumu üzerinde kesin ve önemli derecede etki oluşturduğu sonucuna varmıştır.

Vergi idaresince vergi iadesi ödemelerinin makul süre olarak nitelendirilebilecek süreden daha fazla bir süre geçirilerek yapılması, başvuran için belirsiz ve olumsuz bir durum yarattığı vurgulanmıştır.

Malvarlığına yönelik bu müdahalenin Başvuran için orantısız olduğunu tespit etmiştir.

Gecikerek yapılmış olan ödemenin mali etkisi sorunun çözümünü hızlandırmak için etkin bir yol olmadığı belirtilmiştir.

İadenin ne zaman ödeneceğine dair belirsizlik de eklendiğinde, genel yararlar mülkten-maldan barışçıl biçimde yararlanma hakkının korunması gereksinimi arasında kurulması gereken adil dengenin bozulduğuna vurgu yapılmıştır.

AİHM bu pratiğinde, vergi iadesinin geç ödenmesini Ek. 1 No.lu Protokolün 1. maddesinin ihlaline hükmetmiştir.

Vergi türevi olan vergi iadesinin geç ödenmiş olmasını, mülkiyet hakkının ihlali olduğu değerlendirilmesinde bulunmuştur.<sup>14</sup>

### **5-11- Stere ve Diğerleri / Romanya Kararı**

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi 23.2.2006 karar tarihli Stere ve Diğerleri / Romanya kararında, kesin hüküm mahiyetindeki bir yargı kararının iptal edilmesi yoluyla mülkiyet hakkına müdahaleyi adil denge testi açısından değerlendirirken hukukun üstünlüğü ve hukuki belirsizlik ilkeleri etrafında kesin yargı kararının ortadan kaldırılmasını kamu yararı – bireysel yarar (mülkiyet hakkının korunması) dengesini bozucu mahiyette bularak “Devletin vergilendirme alanında sahip olduğu geniş takdir yetkisine rağmen, bu yetkinin

<sup>14</sup> GEMALMAZ, *Age*, s. 436.

kullanılma biçimi, bu davadaki koşullar altında, hukuki belirsizlik ve hukukun üstünlüğü ilkelerini ihlal ettiği<sup>15</sup> tespiti yapmıştır.

### 5-12- Eko – Elda Avee / Yunanistan Kararı

9.3.2006 karar tarihli, 10162/02 başvuru nolu ve 6198 karar sıra no.lu 1.Daire Eko – **Elda Avee / Yunanistan'a karşı** kararında **özetle**; Başvuran şirketten peşin vergi olarak tahsil edilen ve haksızlığı dolayısıyla geri verilmesi gereken meblağdan uzunca süre (yaklaşık beş yıl beş ay) yararlanılmamasının, mükellefin mali durumunda önemli ve kesin zararlara yol açtığı, Devletin, Ek.1 No.lu Protokolün 1. maddesi ile sağlanan güvenciyi ihlal eden bu durum sebebiyle, Başvuran Eko-Elda Avee A.Ş.'ne faiz ödemeyi reddetmesinin genel yarar ile birey yararı arasında olması gereken dengeyi bozduğu, gecikme faizi ödenmesi isteminin reddi ile haksız tahsil olunan vergiye tekabül eden meblağdan yararlanma imkânsızlığının ve ondan kaynaklanan belirsizliğin Başvuran şirket bakımından, neden olduğu maddi ve manevi zararın, Devlet tarafından, tazmini gerektiği<sup>16</sup> (16) ne hükmederek, Ek.1 Nolu Protokol'ün 1. maddesinin yani mülkiyet hakkı ihlali tespiti yapmıştır.

**Karara konu uyumsuzlukta**; Başvuran Eko-Elda Avee A.Ş. petrol işi ile iştigal eden bir ticari şirkettir.

Bir vergilendirme dönemi için nihai vergi borcunu aşan miktarda geçici vergi ödemesinde bulunmuştur.

Yunanistan Vergi Mahkemesi bu ödemededen birkaç yıl sonra anaparanın geri ödenmesine karar vermiştir.

Fazladan ödenmiş olan ve başvuranın geri ödenmesine karar verilen vergi için istenen faiz talebi mahkemece ret edilmiştir.

Mahkeme gerekçe olarak, uyumsuzluk konusu dönemde Yunanistan iç hukukunda böylesi durumlarda Devletin faiz ödeyeceğine ilişkin bir hüküm bulunmadığı gösterilmiştir.

Yerel mahkeme, aynı zamanda, Yunanistan Medeni Kanunu'nda yer alan ve borç ödemelerinde faiz ödenmesini de düzenleyen hükmün, kamu hukuku alanına giren vergi borçlarında uygulanamayacağını da karara bağlamıştır.

Kararın kesinleşmesi üzerine uyumsuzluk Ek. 1 Nolu Protokol'ün 1.maddesinde yer verilen mülkiyet hakkı ihlali iddiası ile AİHM' ne taşınmıştır.

AİHM, faiz ödenmesi talebinin ret edilmesi olgusunu Ek.1 Nolu Protokolün 1. maddesinde yüklenilen anlamıyla mal olarak değerlendirmiş ve başvuruyu kabul edilebilir görmüştür.

<sup>15</sup> Stere ve Diğerleri / Romanya kararı / Aktaran: YALTI, **Vergi Yükümlüsünün... Age.**, s. 56

<sup>16</sup> “İnsan Hakları Mahkemesi'nin Eko Elda Avee / Yunanistan kararı”, Çeviren: CANDAN Turgut, **Danıştay Dergisi**, y. 37, S. 114, 2007, s. 1.

Strasbourg Yargı Organına göre bir alacak, talep hakkı sabit olduğu takdirde Sözleşme uyarınca mal olarak nitelendirilmektedir.

Uyuşmazlıkta, haksız olarak ödendiğine kesinleşmiş yargı kararı ile hükmolunan vergiyi Yunanistan Devleti'nin geri vermekle yükümlü olduğunu AİHM gözlemlemiştir. Vergi Dairesi'nin haksız yere ödenmiş vergiden borçlu olduğu, başvuranın da bu verginin geri verilmesine ilişkin olarak mal varlığı menfaatine sahip olduğunu belirlemiştir.

AİHM, Yunanistan Devleti'nin haksız ödenmiş verginin iadesindeki gecikmeyi telafi etmek için faiz ödemeyi reddetmesi olgusunu, Ek.1 Nolu Protokol'ün 1. maddesinde yer verilen "Her gerçek veya tüzel kişi, mallarını barışçıl bir biçimde kullanma hakkına sahiptir." ilkesi kapsamında görmüştür.<sup>17</sup>

Bu gerekçe ile AİHM, haksız tahsil edilen verginin Başvuran şirkete, Atina Kurumlar Vergi Dairesi'ne iade istemiyle başvurduğu 24 Haziran 1988 tarihinden yaklaşık beş yıl beş ay sonra 12 Kasım 1993 tarihinde geri verildiğini tespit ederek, Vergi idaresinin böyle uzun bir süre gecikme sebebiyle faiz ödemeyi reddetmesi genel yarar ile kişi yararı arasında olması gereken dengeyi bozduğuna hükmetmiştir.<sup>18</sup>

Nitekim Ek 1 Nolu Protokolün 1. maddesinin ihlali edildiği sonucuna vararak, maddi tazminat ödenmesini kararlaştırmıştır.

AİHM vergi türevi bu davayı yukarıdaki gerekçe ile karara bağlarken önceki içtihatlarına atıfta bulunarak genel ilkeler getirmiştir. Bunlar;

\* Kamusal borçların iadesinde, iadedeki gecikme ile gecikme faizi arasındaki ilişkinin mutlaka kurulması gerekmektedir (Angelov ve Almedia).

\* İade (ödemede) makul olmayan süre gecikmelerin değer azaltıcı bir unsur olduğu belirtilerek, değer azaltıcı bu unsurların dikkate alınmaması halinde bir tazminatın denkleştirici olarak kullanılması gerekmektedir (Angelov ve Almedia).

\* Gecikmelerin ortaya çıkardığı değer kayıplarının, gecikme faizi ödenecek telafi edilmesi gerekmektedir. (Akkuş / Türkiye'ye karşı kararı)

\* Vergisel ödemelerde, ödemenin koşulları mükellefe aşırı bir yük getiriyor veya mükellefin mali durumuna esaslı biçimde zarar veriyor ise bu yükümlülük 1 No.lu Protokol 1.maddede yer verilen garantiye aykırılık oluşturur. (Buffalo Srl In Liquidation/ İtalya' ya karşı kararı)

<sup>17</sup> **YALTI, Billur**, "İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Yargıçları – Türk Vergi Yargıçları: Mülkiyet Hakkı İhlali Okumalarından Bir Örnek: Vergi İadelerinde Zaman (Gecikme) / Diğerleri (Faiz) Kayıpları, **Danıştay ve İdari Yargı Günü 139. Yıl, Sempozyum**, 11 Mayıs 2007 Danıştay Tasrif ve Yayın Bürosu Yayınları No:74, Danıştay Matbaası, ss. 167 – 182.

<sup>18</sup> CANDAN, **Ag.çeviri**, s. 6.

\* Haksız olarak ödenmiş olan verginin geri ödenmesinin (iadesinin) uzun bir zamana yayılması ilgilinin mali durumu üzerinde kesin ve önemli bir etki yaratmaktadır. (Buffalo / İtalya' ya karşı kararı)

\* Ek.1 No.lu Protokol'ün 1. maddesi uyarınca faiz ödenmesi Devletin borçlu olduğu miktar ile ilgilinin sonunda alacağı miktar arasındaki farkı telafi etmek durumundadır.

### **5-13- İntersplav V. / Ukrayna Kararı**

9.1.2007 karar tarihli, 803/2 başvuru nolu ve 7531 karar sıra nolu 2. Daire **İntersplav V. / Ukrayna** ' ya karşı kararında özetle,

Ukrayna ve İspanya ortaklığı olan başvuru şirket vergi dairesinin KDV iadesini zamanında yapmaması, yetkililerin Devletin başvurana borcu olduğunu kabul etmesine rağmen vergi dairesinin bir kusuru olmadığı sonucuna varması, başvuranın vergi iadesi alabilmek için 140'dan fazla dava açmış olması, 18.6.2004 tarihi itibarıyla Devlet'in yaklaşık 4.119,250 Euro borcu tespit edilerek AİHM'nce bu durumun başvuran için orantısız aşırı bir külfet oluşturduğu sonucuna varılmakla Ek.1 Nolu Protokol'ün 1. maddesinin ihlaline hükmedilmiştir.

#### **Karara konu uyuşmazlıkta:**

Ukrayna'da, Katma Değer Vergisi ile ilgili konuya göre KDV iadesi vergi mükellefinin iade hesaplarının yerel vergi dairesine beyannamesini verdiği tarihten itibaren bir ay içinde yapılması zorunluluğu bulunmaktadır.

İadede gecikilmesi halinde % 120 oranında faiz ödenmesi kuralı yer almaktadır.

KDV iadesi ve buna bağlı faiz ödemesi Devlet Hazinesi'nce yapılmakta ancak vergi idaresince Hazineye bir onay sertifikası sunulması veya yargı kararı verilmesi şartı getirilmiştir.

Başvuranın onay işlemi yapılmamış ve sistematik olarak iade istemi ertelenmiştir.

Bu erteleme 1998-2004 yıllarını kapsamıştır.

Nitekim KDV iadesinin gecikmesi sebebiyle faiz de tahsil edilememiştir.

Başvuran Intersplav Şirketi Ukrayna yerel vergi yargısına 140 adet başvuru yapmıştır.

Açılan davalar sonucu yerel mahkeme başvuran lehine karar vermiş olmasına karşın bu kararlar ya hiç uygulanmamış ya da çok geç uygulanmıştır.

AİHM'ne yapılan bu başvuru tarihi itibarıyla yerel yargı yerlerince onaylanan ancak iade edilmemiş 4 milyon Euro civarında idareden alacağı bulunmaktadır.

Önüne gelen uyuşmazlık ile ilgili olarak AİHM KDV iadesi ve faizin sözleşmenin korunması altında olan maddi bir menfaat olduğunu belirlemiştir.

Bununla birlikte KDV iadesi ve faizin ödemesinde idarece yapılan gecikmenin mülkiyet hakkını ihlal sonucu oluşturduğuna ve Ek.1 Nolu Protokol'ün 1. maddesi kapsamında bulunduğunu vurgulamıştır.

Ayrıca, başvuranın mallarına yönelik müdahalenin orantısız olduğuna, KDV iadesi ve tazminat ödemelerindeki sürekli gecikmenin idari prosedürü önlemek veya sona erdirmek için etkili başvuru yolunun olmadığına, bazı fonların iade zamanı konusunda belirsizlik bulunduğuna, hakkının korunması talebi arasındaki adil dengenin bozulduğuna, başvuranın bireysel ve aşırı bir yüke katlanmış ve katlanmaya devam ettiğine, dikkat çekmiştir.<sup>19</sup>

#### **5-14- Ülger / Türkiye Kararı**

26.6.2007 karar tarihli 25321 / 02 başvuru nolu **Ülger / Türkiye** kararında mahkeme ilamının alınmasının harç yatırılması koşuluna bağlanması AİHS' ne aykırı bulunmuştur.

Uyuşmazlıkta, başvuran çalıştığı şirket aleyhine Ankara İş Mahkemesi'nde dava açmıştır.

Mahkemeden, faizi ile birlikte ödenmemiş maaşı, kıdem tazminatı ve ihbar tazminatının kendisine ödenmesine karar verilmesini talep etmiştir.

Ankara İş Mahkemesi başvuran lehine tazminata hükmetmiş ve kararda nispi mahkeme harcının miktarı belirtilmiştir.

Kararın icraya konulmasını başvuran talep etmiştir.

Talep, 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun 28 / (a) maddesi uyarınca, gerekli harç miktarını başvuranın ödememesi halinde kararın kendisine verilmeyeceği bildirilmiştir.

Bu şekilde kararın uygulanması için icraya konulması sağlanamamıştır.

Başvuran, yargılamanın uzun sürdüğü ve mülkiyetin çekişmesiz kullanımını ihlal ettiği iddialarıyla AİHS' nin 6/1 maddesi ve Ek.1 Nolu Protokol'ün 1. maddesine bu iddialarını dayanak almıştır.

İç hukuk yollarının tüketilmediği hükümetçe savunulmuştur.

AİHM kabul edilebilir gördüğü uyuşmazlıkta: İş Mahkemesi kararının uygulanmasını sağlamak için başvuranın başvurabileceği veya başvurması gereken başka bir mercii bulunmadığına dikkat çekmiştir.

Hükümetin savı ret edilmiş ve başvuru kabul edilerek esasa girilmiştir.

Strasbourg yargı organı esasa ilişkin incelemesini; “Buradaki mesele, kaybeden tarafın üstlenmesi gereken harçları peşinen ödeme zorunluluğunun, başvuranın lehine verilen bağlayıcı kararı almasını ve sonrasında icra takibini başlatmasını engellemesi” olarak yoğunlaştırmıştır.

<sup>19</sup> YALTI, “İnsan..., Agm., ss. 185-186.

Başvuranın, kararın bir kopyasını alamadan mahkeme harcını ödemekle yükümlü tutulmasının, üzerinde aşırı bir yük oluşturduğu ve mahkemeye erişim hakkını bu hakkın özünü zedeleyecek derecede kısıtladığı görüşünü belirtmiştir.

Bu gerekçe ile Sözleşme'nin 6/1 maddesi ihlaline karar vermiştir.

Kararın başvuran lehine uygulanamaması, Sözleşmeye Ek.1 Nolu Protokol'ün 1.maddesinin ilk paragrafının ilk cümlesinde ortaya konduğu üzere, **mülkiyetin çekışmesiz kullanımı hakkına müdahale** teşkil ettiği vurgusu yapılmıştır.

Nitekim Ünye 2. Asliye Hukuk Mahkemesi 20.4.2009 günlü ve E.2005/507, K.2009/394 sayılı kararında “ *Ülkemizin Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’ni imzaladığı, bilahare Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’ne kişisel başvuru yolunun kabul edildiğini ve daha sonra da AIHM’ e bu anlamda zorunlu yargı yetkisi tanıdığı ve dolayısıyla Anayasamızın 90. maddesi uyarınca Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin hükümlerinin kanun hükmünde kabul edildiği açık bir hukuksal gerçektir. Bu açıdan ayrıca temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası anlaşmaların iç hukukta başka bir kanun hükmü veya düzenlemesi ile çeliştiği durumda milletlerarası anlaşmaların esas tutulacağı da yine aynı hükmün amaç ve sonuçları arasındadır.*

*Bu bilgiler ışığında olaya bakıldığında Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin 25321/02 başvuru nolu Ülger/Türkiye konulu 26 Haziran 2007 tarihli kararı incelendiğinde özet olarak gerekçeli kararın 28/a maddesindeki bu düzenlemenin sonuç olarak kişilerin karara erişimini engellediği, karara erişimin kişilerin mahkemeye gitme hakkı çerçevesinde kaldığını, kararların uygulanmasının AIHS’ in 6. maddesi uyarınca yargılamanın tamamlayıcı bir parçası olduğunu dolayısıyla belirtilen bu hususun AIHS bu anlamda ihlal edildiği, sonucuna vararak bu uygulamanın sözleşmeye aykırı olduğunu belirtmiştir.*

*Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin bu kararı ile AIHS’ in Harçlar Kanunu’nun 28/a maddesi ile çeliştiğini açıkça ortaya koymuş olup bu durumda AIHS’in hükümleri ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin kararları esas alınacağından mahkememizce davacının bu anlamda talebi yerinde görülerek aşağıdaki şekilde hüküm kurmak gerekmiştir.*

### **HÜKÜM :**

*Gerekçesi yukarıda açıklandığı üzere*

*1- Talebin kabulü ile, mahkememizin kararın harç ödenmeksizin talep edene tebligine,*

*2-Karardan bir suretinin gereği için Yazı İşleri Müdürlüğü’ne gönderilmesine dair evrak üzerinde yapılan inceleme sonucunda 20.04.2009 tarihinde karar verildi.” kararı ile AIHM’ nin Ülger/Türkiye kararına atıfta bulunarak hükme referans almıştır.*

Hemen belirtelim ki **Anayasa Mahkemesi** K.2009/27 sayılı kararı ile 2.7.1964 günlü ve **492 sayılı Harçlar Kanunu'nun** 28. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendinde yer verilmiş olan “*Karar ve ilam harcı ödenmedikçe ilgiliye ilam verilmez*” şeklindeki ikinci tümcesi iptal edilmiştir.

-6-

***AİHM' NİN, SÖZLEŞME' NİN 6. MADDESİ İLE İLGİLİ KARARLARI –***  
Adil Yargılanma Pratikleri

AİHM 22.5.1998 karar tarihli Hozze / Hollanda kararında Sözleşme' nin 6. maddesi bağlamında inceleme yapmıştır.

Uyuşmazlıkta; 1981 yılında Başvuran Hozze' nin genel müdürü olduğu şirketlerin ve bu şirketlere bağlı diğer firmaların hesapları vergi idaresince incelemeye alınmıştır.

İnceleme sonrası bu şirketler hakkında cezalı vergi tarhiyatı yapılmıştır.

28.6.1982 tarihinde Başvuran Hozze, Vergi İdaresi'ne davet edilerek sorgulanmıştır.

Vergi İdaresi 1984 yılı Mayıs ayında soruşturmayı mali istihbarata aktarmıştır.

14.6.1984 tarihinde bu dairede sorguya çekilmiştir.

13.4.1989 tarihinde Lahey Bölge Mahkemesi'nde kaçakçılık ve çete oluşturmak suçlarından başvuran hakkında da dava açıldığı mahkeme celbi ile iletilmiştir.

Adli yargılama sürecinin sonunda hapis ve para cezasına çarptırılan Hozze hakkındaki dava 1.12.1992 tarihinde kesinleşmiştir.

Makul sürenin aşıldığı iddiası ile uyuşmazlık AİHM' ne taşınmıştır.

Mahkeme 14.6.1984 tarihini, vergi suçu için isnat olarak almıştır.

İsnadın bitiş tarihi ise 1.12.1992 olarak belirlenmiştir.

Mahkeme 6.madde yönünden ihlal bulmuştur.

Bu karar, vergi yükümlüsünün vergi inceleme süreçlerinde, adil yargılanma hakkının içeriğini oluşturan güvencelerin korunması altında olduğunu ortaya koy(ar) muştur.<sup>20</sup>

3.8.2001 karar tarihli J-B/İsviçre kararında da AİHM 6. madde uygulamasını tartışmıştır.

Uyuşmazlıkta, İsviçre vatandaşı Başvuran J-B hakkında İsviçre Bölge Vergi Komisyonu vergi kaçakçılığı suçu isnat ederek inceleme başlatılmıştır.

<sup>20</sup> YALTI, **Vergi Yükümlüsünün...**, Age., s. 109.

Başvuranın şirketi ile ilgili Vergi Komisyonunca defter ve belgeleri istenilmiştir.

Mahkeme, başvurana yönelik başlatılan vergi kaçakçılığı incelemesini bir suç isnadı olarak görmüştür.

6- Madde kapsamında değerlendirmiştir.

Bu karar vergi yükümlüsünün vergi aslına ilişkin vergi inceleme süreçlerinde adil yargılanma hakkının içeriğini oluşturan güvencelerin koruması altında olduğunu ortaya koy(ar)muştur.<sup>21</sup>

Mahkeme, vergi incelemesinin ceza riski taşıdığını belirterek, ceza kesme sonucu verebilecek vergi inceleme sürecinin başından itibaren 6.madde güvencesi altında olduğunu tespit etmiştir.

Nitekim adli mahkemelerde görülen vergi ceza davalarında tartışma olmadığına göre, vergi yükümlüsü sanık sıfatıyla adil yargılanma hakkına sahiptir. Aynı vergi yükümlüsü idari nitelikli vergi cezalarına ilişkin idari yargılama sürecinde de adil yargılanma hakkının koruması altındadır. Ama aynı vergi yükümlüsü vergi aslına ilişkin davalarda adil yargılanma hakkının içeriğinde yer alan güvenceleri talep hakkına sahip değildir<sup>22</sup> görüşünü belirtmek isteriz.

Bununla birlikte,

Vergi dışında kalan ve Ek.1 Nolu Protokol'ün 1.maddesinin 2.fıkrasında, Devlete tahsil yetkisi tanınan diğer tür katkılar bakımından AİHS' nin 6.maddesi uyarınca uygulanabilir nitelikte görülmektedir.

AİHM, 6. maddenin uygulanabilirliği bakımından vergiler ile vergi türevli davaları birbirinden ayırmaktadır.

Bu ayrımı yaparken şu hususlara dikkat çekmektedir;

Vergilerin kamu giderleri için mali yükümlülük teşkil ettiğine vurgu yaparken, vergi türevli uyuşmazlıkların ise spesifik projeler için ayrılan katkılardan kaynaklı olduğu ayrımı yapmaktadır.

13 Temmuz 2006 karar tarihli ve 38033 / 02 başvuru no.lu Stork / Almanya kararında bu ayrımla ilgili ilkeleri görmekteyiz.

Yine 6. madde bakımından kabul edilebilir bulunan AİHM'nin vergileme ile ilgili;

\* 17.2.2004 karar tarihli ve 13881/ 02 başvuru no.lu King / İngiltere kararı

\* 25.2.1993 karar tarihli Funke / Fransa kararlarında adil yargılanma ilkesini işlemiştir.

\* 27.2.2002 karar tarihli Janoseviç / İsveç kararında 6. maddenin etkili başvuru hakkı bağlamında 6/1 ihlalini tespit etmiştir.

<sup>21</sup> YALTI, **Vergi Yükümlüsünün...**, Age., ss. 109-110.

<sup>22</sup> YALTI, **Vergi Yükümlüsünün...**, Age., s. 101.



\* 7.2.2003 karar tarihli Veber / Estonya kararında da tam yetkili yargı yeri olgusu AİHM'nce değerlendirilmiştir.

\* 26.7.2005 karar tarihli Teltronic – CATV / Polonya kararında yargı harcının yüksek olması mahkemeye ulaşma hakkını ihlal ettiği saptamasıyla 6. madde ihlali belirlenmiştir.

\* 24.2.1994 karar tarihli Bendenoun / Fransa kararında dava dosyasındaki bilgilere ve delillere ulaşma imkanının kullanılamaması 6. madde bağlamında hak ihlali olduğu vurgulanmıştır.

\* 27.3.1998 karar tarihli J-J. / Hollanda kararında yargılama sürecinde karşı görüş bildirme olanağının tanınmaması 6. madde ihlali olduğunu AİHM belirlemiştir.

\* 26.9.1996 karar tarihli Miailhe / Fransa kararında hükmün tarafların tartışabildiği belgelere dayandırılmamasını 6/1 ihlali sayılmamıştır. Takdirin ulusal yargı yerine ait olduğuna hükmetmiştir.

\* 21.5.2002 karar tarihli Jokela / Finlandiya kararında tanık dinletmeme durumunu değerlendirip sonuç olarak sözleşmenin 6 / 1 maddesi ihlali olarak görmemiştir.

\* 24.5.1996 karar tarihli Benham / İngiltere, 12.10.1999 karar tarihli Perks ve Diğerleri / İngiltere ve 6.7.2005 karar tarihli Beet ve Diğerleri / İngiltere kararlarında adli yardımdan faydalandırmamayı 6.madde ihlali olarak değerlendirilmiştir.

\* 24.9.2002 karar tarihli Cusconi / İngiltere kararında tercüman hizmetinden yararlanmama 6. madde ihlali sayılmıştır.

\* AİHM Salabiaku / Fransa kararında masumiyet karinesine vurgu yapmıştır.

\* 29.8.1997 karar tarihli A-P., M.P. ve T.P. / İsviçre kararında suç ve cezaların şahsiliği ilkesi tartışılmış ve Sözleşme'nin 6/2 maddesinin ihlal edildiği sonucuna varmıştır.

\* 23.7.2002 karar tarihli Janoseviç / İsveç kararında vergilemenin yasal sınırlar içerisinde yapılması ve icrai yetki kullanımının makul olup olmadığı konusu tartışılmıştır.

\* 29.11.1996 karar tarihli Saunders / İngiltere kararında zorla alınan maddelerin kullanılmasını AİHM 6. maddeye aykırı bulmuştur.

\* 10.9.2002 karar tarihli Allen / İngiltere kararında alınan bilginin suç delili niteliği taşıması olgusu AİHM tartışılarak başvuru kabul edilemez görülmüştür.

\* 21.1.2003 karar tarihli Veeber / Estonya kararında AİHM vergi kaçakçılığı içerikli uyuşmazlıkta suçta ve cezada geçmişe yürümezlik ilkesi değerlendirilmiştir.

**-7-****AİHM' NİN, SÖZLEŞME' NİN 8. MADDESİ İLE İLGİLİ KARARLARI –****Özel Hayatın ve Aile Hayatının Korunması Pratikleri**

\* AİHM, 24.4.1990 karar tarihli Huing / Fransa kararında;

Vergi kaçakçılığı ile ilgili olarak yapılan soruşturma sırasında telefonla dinlemenin özel yaşam hakkının ihlali sonucunu doğurduğunu tespit etmiştir.

\* 25.2.1993 karar tarihli Funke / Fransa ve Miaillhe / Fransa kararlarında;

Gümrük vergisi yetkililerinin mahkemeden hâkim kararı alınmadan vergi mükellefinin konutunda arama yapmışlardır.

Mahkeme, hâkim kararı olmadan konutta yapılan aramayı 8. madde ihlali saymıştır.

\* 20.3.2008 karar tarihli Nagy / Macaristan kararında da aynı gerekçe işlenilmiştir.

\* 27.2.2005 karar tarihli Petri Salinen / Finlandiya kararında;

Avukat bürosunda, ev ve arabasında yapılan aramada müvekkilinin bilgisayar kayıtlarına el konulması ve kopyalarının çıkarılmasını AİHM özel yaşamın ihlali saymıştır.

\* 7.12.1982 karar tarihli X / Belçika kararında;

Başvuranın gayrimenkul satışlarından elde ettiği geliri nasıl ve nereye harcadığı konusunda vergi idaresinin bilgi talebinin özel yaşam hakkını ihlal ettiği iddiasını AİH Komisyonu kabul edilemez görmüştür.

\* 20.10.2005 karar tarihli Wypych / Polonya kararında;

Belediye meclis üyelerine mali durumlarını gayrimenkullerini ve vergi beyannamelerini halka açıklama yükümlülüğü getirmiş olmasını özel yaşam ve aileye saygı hakkının ihlali olduğu iddiasını ve başvuruyu kabul edilebilir bulmamıştır.

**-8-****AİHM' NİN, SÖZLEŞME' NİN 9. MADDESİ İLE İLGİLİ KARARLARI –****Düşünce, Vicdan ve Din Özgürlüğü Pratikleri.**

\*Avrupa İnsan Hakları Komisyonu C. / İngiltere, 15 Aralık 1983 karar tarihli ve 10358 / 83 başvuru no.lu kabul edilmezlik kararında Sözleşme' nin 9. maddesi bakımından yaptığı incelemede şu hususlara yer vermiştir.

Başvuran ödediği vergilerin, barışçıl amaçlardan ziyade silahlanma harcamalarına katılmasının inanç özgürlüğünün düzenlendiği AİH Sözleşmesi' nin 9. maddesini ihlal ettiği iddiasında bulunmuştur.

Bu iddiayı inceleyen Komisyon, 9. madde kuralının bir dinin ya da inancın genel olarak tanınan biçimlerinde gerçekleştirilen uygulamaların görünüm-

leri olan ibadet eylemleri gibi, söz konusu unsurlarla bağlantılı şekilde icra edilen eylemleri de korumakta olduğunu yorumlamıştır.

Komisyon 9. maddenin her zaman böyle bir inancın gereği olarak kamusal alanda davranışta bulunma hakkını güvence altına almadığını belirtmiştir.

Vergi ödeme yükümlülüğünün vicdana yönelik spesifik bir etkisi olmayan genel nitelikli bir yükümlülük olup Devletin vergi salma yetkisini Ek.1 No.lu Protokol'ün 1. maddesi tarafından açıkça tanıdığını vurgulamıştır.

Bunların ardından başvuranın 9. maddede yer verilen haklarının ihlal edilmediği sonucuna varmıştır.

\* Yine Komisyon E. ve G.R. / Avusturya, 14 Mayıs 1984 karar tarihli 9781 / 82 başvuru nolu kararında; 9. madde yönünden yaptığı incelemede de şu hususları tespit etmiştir.

Başvuranlar üyesi oldukları kiliseye zorla bağış alınmasını Sözleşme'nin 9. maddesi ve Ek.1 Nolu Protokol'ün 1. maddesi bakımından ihlal olduğunu şikâyet etmişlerdir.

Komisyon, bağışın Devlet tarafından değil, otonom nitelikte olan kilise tarafından toplandığına dikkat çekmiştir.

Devletin bu noktadaki rolünün sadece denetlemekten ibaret olduğu, kilise üyesi bireyin bu bağışı yapma yükümlülüğünün medeni hukuk anlamında bir ödev olduğunu belirtmiştir.

Kilisenin bireyi adli yargı yerinde bu ödevi yerine getirmesi için zorlayabileceğine işaret etmiştir.

Diğer gerçek ve tüzel kişiler gibi kiliselerde medeni haklarını talep etmek için adli yargıya başvurabilmelerini, Devletin mülkiyet hakkına müdahale anlamına gelmediğini vurgulamıştır.

Devlete yüklenilebilecek bir sorumluluk bulunmadığı gerekçesiyle başvuru kabul edilemez görmüştür.

\* Aynı gerekçeyi Komisyon 12 Ekim 1978 karar tarihli ve 7669 / 76 başvuru nolu X. Company / Hollanda kararında da gündeme getirmiştir.

\* Bir başka uyuşmazlıkta da Komisyon, 4 Aralık 1984 karar tarihli 10616 / 83 başvuru nolu Jean ve Bertha Gottermaun / İsviçre kararında sözleşmenin 9. maddesi yönünden inceleme yapmış ve kabul edilemez bulmuştur.

Aynı şekilde orijini kilise vergisi olan bu uyuşmazlıkta da benzer değerlendirmeler yapılmıştır.

Komisyon, ulusal hukukun kilise üyeliği için vergi ödenmesine veya kilise üyeliğinden ayrılmaya cevaz verilmesini sözleşmenin 9. maddesinde düzenlenen din özgürlüğüne müdahale oluşturmadığını tespit etmiştir.

Bireyin kilise üyeliğinden ayrılma isteği açıkça ve şüpheye yer bırakılmayacak şekilde beyan edilmiş olması koşulunun aranılmasını makul bir beklenti olarak yorumlamıştır.

\* Yine 11 Ocak 1992 karar tarihli 17522 / 90 başvuru nolu Inglesia Bautistan “El Salmdor” ve Jose Aquilina Moratilla / İspanya kararında da sözleşmenin 9. maddesi bakımından yaptığı inceleme sonucu başvuruyu kabul edilemez görmüştür.

Uyuşmazlıkta, Protestan kilisesi ile bu kilisenin sorumlusu Komisyon' a başvuru yapmışlardır.

Kilisenin ödemekte olduğu vergi sebebiyle dolaylı olarak Katolik kilisesini finanse etmelerinin din özgürlüğü yönünden incelemesi yapılmıştır.

AİHK 1 Nolu Protokol'e dayanarak vermiş olduğu C. / İngiltere kararına atıfta bulunarak başvuranların iddialarını ret etmiştir.

\* Kilise vergisi ile ilgili yukarıda yer verilen kararlarla benzer 15 Nisan 1996 karar tarihli 20471 / 92 başvuru no.lu Kustanmus Oy Vapaa Ajattelija AB ve Diğerleri / Finlandiya kararında aynı gerekçe yer almıştır.

Finlandiya'da mukim başvuran özgür düşünce dernekleri federasyonuna bağlı bir şirkettir.

Düşünce ve felsefe konulu kitap basım ve satım işiyle iştiğal etmektedir.

Şirkete üye olmayan Finlandiya'nın iki resmi kilisesi Evanjelik – Lütheryan Kiliseleri Ortodoks Kilisesine vergi ödemek zorunda kalmalarını inanç özgürlüğünün ihlali olarak değerlendirilip başvuru yapılmıştır.

AİHK başvuranların bu iddialarını kabul etmemiştir.

Gerekçe olarak da, bir ticari şirket olmakla çalışma amacı ne olursa olsun, diğer bütün tescilli şirketler gibi başvuranların genel bir vergi ödeme yükümlülüğünün bulunduğu gösterilmiştir.

-9-

### ***AİHM’NİN, SÖZLEŞME’NİN 14. MADDESİ İLE İLGİLİ KARARLARI – Ayrımcılık Yasağı Pratikleri.***

23.10.1990 karar tarihli Darby / İsveç kararında Ek 1. No.lu Protokolün 1 / 2 maddesi ile bu bölümle ilgili olarak sözleşmenin 14. maddesi ayrımcılık yasağı tartışılmıştır.

Finlandiya uyruklu Başvuran Darby hafta içinde İsveç’te çalışmaktadır.

Hafta sonları ise Finlandiya’ ya gidip gelmektedir.

İsveç uyruklu olmadığından, İsveç’te ikametgâhı bulunmadığından ve yine bu ülkede İsveç kilisesine üye olmamasına karşın İsveç vatandaşları ve kiliseye üye olanların yararlandığı kilise vergisinden yararlandırılmamıştır.

Başvuran, bu durumun mülkiyet haklarının kullanılmasına ayrımcılık yasağının ihlal edildiği iddiasındadır.

Mahkeme, mülkiyet hakkının ihlal edilip edilmediği incelemesini Ek.1 Nolu Protokol'ünün 1 / 2 maddesi uyarınca 14. madde uygulamasında yoğunlaştırmıştır.

Duruşma yapılarak sonuçlarından uyuşmazlıkta, AİHM İsveç Devleti tarafından başvuru konusu önlemin Sözleşme kapsamında bir önlem olduğunu açıklayamadığından Ek.1 No.lu Protokol'ün 1.madde garantisinde değerlendirilip 14. madde ihlali saptaması yapmıştır.

Yine 19.10.2005 karar tarihli PM / İngiltere kararında ayrılık sözleşmesi gereği çocuk için ödenen yardım nafakasının gelir vergisi matrahından indirilmemesi tartışılmıştır.

Başvuran, çocuğunun annesi ile evli olmayıp birlikte yaşamaktadır.

Yardım nafakası İngiltere vergileme hukukunda gelir vergisi matrahından indirilmemektedir.

Ayrımcılık yapıldığı iddiası sonuç olarak AİHM'ne taşınmıştır.

Mahkeme ayrıntılı kararında özetle; başvuranın baba olma sıfatıyla bu sıfatına uygun davrandığını dikkate almıştır.

Kızına karşı parasal yükümlülüklerini yerine getirmiştir.

Başvuranın yardım nafakasını vergi indiriminde kullanmak bakımından evli olup sonradan boşanmış bir babadan daha farklı bir muameleye tabi tutulması için kabul edilebilir bir gerekçe olarak görmemiştir.

Ayrımcılık yapılması yasağının ihlal edildiği sonucuna varmıştır.

10 Eylül 1998 karar tarihli ve 40477 / 98 başvuru nolu Musa / Avusturya kararında da özetle şu hususlar dikkat çekmektedir.

Avrupa İnsan Hakları Komisyonu, başvuranın ulusal hukukta temsil edildiği avukatı vasıtasıyla girdiği hukuki süreçte tabi olacağı vergi yükümlülüğünü öngörebileceğinden hareketle, müşterek malik olarak başvuranın tabi tutulduğu ve fakat açık arttırmayla satın alınan taşınmazda hiçbir payı olmayanların tabi tutulmadığı verginin ayrımcılık yasağını ihlal etmediğine hükmetmiştir.<sup>23</sup>

Bunların yanı sıra Schmidt / Almanya kararında yangın hizmetleri katkı payı uyuşmazlığı başvuruya konu yapılmıştır.

Yerel zorunlu itfaiye hizmeti vermeyen erkekler tarafından yangın hizmetleri katkı payının ödendiği, bu hizmetin kadınları kapsamadığı, sadece erkeklerin ödemesinin ayrımcılık oluşturduğu iddia edilmiştir.

---

<sup>23</sup> GEMALMAZ, *Age.*, s. 461.

AİHM ayrımcılık yasağını zorla çalıştırma yasağı bağlamında inceleyerek bu şekilde ayırım yapılmasının meşru bir gerekçeye dayandırılmadığı vurgulanarak ihlal tespit etmiştir.

Diğer kararları da özetle verecek olursak;

AİHM' nce,

\* 28.1.1997 karar tarihli Van Raalte / Hollanda kararında çocuklar için katkı payı ödemelerinde cinsiyete dayalı ayrımcılık yapılması ihlal olarak değerlendirilmiştir.

\* 25.10.2005 karar tarihli Niedzwicki / Almanya ve Okpisz / Almanya kararlarında da çocuklar için ödenen yardımların sadece ikametgâhı olanlara yapılması aileye saygı hakkı yönünden ayrımcılık yasağının ihlali olduğu sonucuna varılmıştır.

\* D.G. ve D.W. Lindsay / İngiltere, 11 Kasım 1986 karar tarihli ve 11089 / 84 başvuru no.lu karar,

\* Wasa Liv Ömsesiclight, Försakringsbalaget Valands Pensionsstiftelse ve A group of Approximately 15.000 individuals / İsveç, 14 Aralık 1988 karar tarihli ve 13013 / 87 başvuru no.lu karar.

\* Darby / İsveç, 23 Ekim 1990 karar tarihli 11581 / 85 başvuru nolu karar,

\* National Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society, Yorkshire Building Society / İngiltere, 23 Ekim 1997 karar tarihli, 117 / 1996 / 736 / 933 – 935 karar sayılı karar,

\* Dangeville / Fransa, 16 Nisan 2002 karar tarihli 36677 / 97 başvuru nolu karar,

\* EEG – Slachthuis / Belçika, 10 Kasım 2005 karar tarihli 60559 / 00 başvuru nolu karar,

\*Burrows / İngiltere, 27 Kasım 1996 karar tarihli, 27558 / 95 başvuru nolu karar.

Bu kararlarında çoğunlukla AİHS Sözleşmesi' nin 14. maddesinde yer verilmiş olan **ayrımcılık yasağına** vurgu yapılmıştır.

Aktardığımız bu kararlardan ikisinin ayrıntısını vermeye çalışalım;

### **9- 1- D.G. ve D.W. Lindsay / İngiltere kararı**

Başvuranlar, sadece erkek olanın çalıştığı ve ailenin geçimini sağladığı evli çift ile sadece kadın olanın çalıştığı ve ailenin geçimini sağladığı evli çiftlerin vergilendirilmesi bakımından ikincileri lehine uygulama yapıldığını belirtmişlerdir.

Mülkiyet hakkı özelinde ayrımcılık yasağının ihlal edildiği iddia olunmuştur.

AİHK bu nitelikteki ayırımın kamu makamlarının takdir yetkisi içerisine girdiğini belirttikten sonra sırf kadının çalıştığı durumda daha düşük gelir ver-

gisi alınmasını çalışan evli kadınların lehine pozitif ayrımcılık sağladığından, yapılan ayrımın Sözleşme'nin 14. maddesinin arandığı anlamıyla objektif ve makul olarak yerinde olduğunu kabul etmiştir.

### **9- 2 – Burrows / İngiltere kararı**

Başvuran, eşlerinden ayrılmamış vergi mükellefleri ile karşılaştırarak, kendisinin ayrımcılığa maruz bırakıldığı iddiasındadır.

Uyuşmazlık, AİHK önüne getirildiğinde, bu iddiayı kabul etmemiştir.

Komisyon, eşlerinden ayrılmış anne babalar ile diğer vergi mükellefleri arasında esaslı farklılıklar bulunmakta olduğuna dikkat çekmiştir.

Anne ve babalar, çocukları bakımından mali sorumluluk taşımakta iken çocuğu olmayan vergi mükelleflerinin bu tip bir sorumluluğu olmadığı belirtilmiştir.

Çocuğu olan eşler ayrılıp bakım yükümlülüğü veya velayeti eşlerden birisine bırakıldığında farklı yasal önlemlerin uygulamasını gerektiren özel bir durum meydana gelmekte olduğunu vurgulamıştır.

Devamla, Komisyon, uyuşmazlık konusunu oluşturan çocuk destek mevzuatının bu nedenlerle yürürlüğe konulduğunu tespit ederek, başvuranın ayrımcılık iddiasını yerinde bulmamıştır.

### **-10-**

## ***AİHM' NİN EK 1 NOLU PROTOKOL İLE İLGİLİ KARARLARI* – Mülkiyet Hakkı Pratikleri.**

Ek 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesi özelinde göreve sık görülebilecek pozitif yükümlülük örneklerinin başında malvarlığına zarar gelmesini engelleme ve giderek malvarlığını koruma yükümlülüğü gelmektedir. Bu yükümlülük daha çok, malvarlığının değerini korumaya yöneliktir. Bu açıdan, alacak haklarını ve sosyal güvenlik pozisyonlarını bu başlık altına sokmak mümkündür. Çünkü bu kalemler, özünde hukuken malvarlığına dâhil olup bir şekilde fiilen elde edilmemiş pozisyonları içermektedir.<sup>24</sup>

Malvarlığına zarar gelmesini engelleme yükümlülüğünün en çok kullanılması gereken aracı faiz kurumudur. Birçok kararda faiz verilmemesi veya verilen faizin oranının enflasyona göre çok düşük olması Ek.1 Nolu Protokol'ün 1. maddesinin ihlali sonucunu doğurmuştur. Akkuş ve Aka davalarında<sup>25</sup> başvuruçuların kamulaştırılan taşınmazları bakımından kazandıkları ek tazminat ile bunun ödenmesindeki iki yıllık gecikme için kanuni % 30 faiz ve-

<sup>24</sup> GEMALMAZ, *Age.*, ss. 434 – 435.

<sup>25</sup> Akkuş/Türkiye' ye karşı kararı, Başvuru No. 19263 / 92, 23 Ekim 1997, Aka/Türkiye' ye karşı kararı, Başvuru No 19639 / 92, 23 Eylül 1998.

rilmesi, Türkiye’de o dönemde enflasyon % 70 civarında seyrettiğinden, Mahkemeyi Ek.1 No.lu Protokol’ün 1. maddesinin ihlali olduğu hükmüne götürmüştür.<sup>26</sup>

Benzer şekilde haksız / hatalı olarak ödenen fazla verginin iadesindeki gecikme için yapılan faiz talebinin reddi mülkiyet hakkının ihlalini oluşturmaktadır. Faizin reddi 1 No.lu Protokol’ün 1.maddesinin 1-(c) , 1 kapsamına girmektedir. **Akkuş** davasına atıf yapan Mahkemeye göre, bu tip durumlarda Devletin sorumluluğu, toplam alacak ile nihai olarak elde edilen miktar arasındaki boşluğu kapatmaktadır / daraltmaktadır. Beş yıl beş aylık bir gecikme süresi makul olarak kabul göremeyeceği için denge bozulmuştur. (Eko Elda Avey / Yunanistan’a karşı kararı) Gerek Türkiye’ye gerekse de Yunanistan’a karşı açılan davalarda verilen bu kararlar, pozitif yükümlülük terimi açıkça hiç geçmemesine rağmen, aslında Devletin pozitif yükümlülüğüne işaret etmektedir.<sup>27</sup>

Yine Ek.1 No.lu Protokol’ün 1. maddesi 2. fıkrası Taraf Devletlere verdiği vergi salma yetkisi ile benzeri diğer mali katkıları tahsil etmek hususundaki açık bir yetki, etkisini sadece mülkiyet hakkı özelinde değil ama ayrıca Sözleşmede yer alan diğer bazı haklar bakımından da gösterir. Tahmin edilebileceği üzere Devlete tanınan açık yetkilerin burdaki işlevi diğer hakların sınırlama sebebi ya da norm alanını daraltmak olarak kendisini gösteriyor.<sup>28</sup>

Bununla birlikte Ek.1. No.lu Protokol’ün 1. maddesinin 1. fıkrasının taraf Devletlere vergi salma yetkisi ile benzeri diğer mali katkıları tahsil etme hususunda açık bir yetki verdiği tartışılmaktadır.<sup>29</sup>

Ek.1. No.lu Protokol 1. madde uyarınca çok sayıda vergi orjinli uyuşmazlıklar AİHM’ne taşınmıştır.

Vergileme içerikli uyuşmazlıkların Mahkeme önüne götürülme gerekçesi olarak mülkiyet hakkı ihlalinin öne çıkarıldığını görmekteyiz.

Bunlarla birlikte Ek.1.No.lu Protokol’ün 1 / 2 maddesi kuralının “vergi salma yetkisini açıkça içermediğini, sadece verginin tahsili araçlarının hüküm kapsamında olduğunu ileri sürmüştür. Broek’e göre, vergi salma yetkisinin Ek.1.No.lu Protokol’ün 1 / 2 maddesi kapsamında görülmesini AİHK yorum yoluyla sağlamıştır.” görüşündedir.<sup>30</sup>

<sup>26</sup> GEMALMAZ, *Age.*, s. 435.

<sup>27</sup> YALTI, “**İnsan... Agm.**”, s. 192.

<sup>28</sup> GEMALMAZ, *Age.*, s. 507.

<sup>29</sup> GEMALMAZ, *Age.*, s. 501.

<sup>30</sup> **FROWEIN, Jochen Abr.**, “*The Protection of Property*”, **The European System for the Protection of Human Rights** (Eds. Mcdonald et. al.), Martinus Nijhoff Publishers, the Hauge, 1993, s. 515-529, Aktaran: GEMALMAZ, *Age.* s.501, Yazarın aktardığı bu görüş FROWEIN’ in eserinde yer verilen Broek’e aittir.



Nitekim vergileme orijinli uyuşmazlıklar ile ilgili olarak;

\* Geriye yürürlü vergi tarhiyatı hakkında; Nationcel ve Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society ve Yorkshire Building / İngiltere'ye karşı kararı, 23 Ekim 1997 karar tarihli ve 21319 / 93, 21449 / 93 ve 21675 / 93 başvuru no.lu ve 117 / 1996 / 736 / 933-935 karar no.lu karar. (Teknik hatalı vergi düzenlemelerinin iptal edilmesi sonucu geriye yürürlü olarak yeniden çıkarılması ve bu sebeple iptal edilen düzenlemeye göre ödenen verginin iadesi talebinin reddi ile ilgilidir.)

\* Gelir vergisi tarhiyatı hakkında; D.G. ve D.W. Lindsay / İngiltere'ye karşı kararı, 11 Kasım 1986 karar tarihli ve 11089 / 84 başvuru no.ludur.

\* Veraset ve intikal vergisi tarhiyatı hakkında; Jokela / Finlandiya 'ya karşı kararı, 21 Mayıs 2002 karar tarihli ve 28856 / 95 başvuru no.ludur. (kararda, kamulaştırmaya esas alınan piyasa değeri ile vergiye esas alınan piyasa değerinin farklı olmasının yarattığı sonuçlar tartışılmıştır) Ayrıca, Burden / İngiltere'ye karşı kararı, 29 Nisan 2008 karar tarihli ve 13378 / 05 başvuru no.ludur. (Bu kararda ise AİHM, evlilik benzeri yaşam beraberlikleri ile birlikte yaşan kardeşler ve evli çiftler arasında veraset ve intikal vergisi başlıkları farklılığını tartışmıştır.)

\* Katma Değer Vergisi tarhiyatı hakkında; İnsterplav / Ukrayna'ya karşı kararı, 9 Ocak 2007 karar tarihli ve 803 / 02 başvuru no.ludur.(KDV iadelerinin geç ödenmesi ve ödenmemesi hali mülkiyet hakkı ihlali olarak görülmüştür.

\* Kilise vergisi tarhiyatı hakkında; Darby / İsveç'e karşı kararı 23 Ekim 1990 karar tarihli ve 11581 / 85 başvuru no.ludur. (Mahkeme, kilise vergisinden muafiyet tanınmaması hususunu incelemiştir.)

\* Bunların yanı sıra AİHM, geriye yürürlü olarak kesin hükümle kazanılmış bulunan vergi muafiyeti hakkının kaldırılması ile ilgili olarak da; Store ve Diğerleri / Romanya' ya karşı kararı, 23 Şubat 2006 karar tarihli ve 25632 / 02 başvuru no.ludur.

**-11-**

#### ***AİHM' NİN EK 4 NOLU PROTOKOL İLE İLGİLİ KARARI*** – Serbest Dolaşım (Seyahat) Özgürlüğü Pratiği

27.5.2006 karar tarihli Riener / Bulgaristan kararında **yurt dışına çıkış yasağı** tartışılmıştır.

Dar mükellef olarak Bulgaristan'da kahve ithalatı işi ile iştigal eden başvuran hakkında özel tüketim vergisi ve faiz ek tarhiyat yapılmıştır.

Başvuranın bu ek tarhiyata karşı yaptığı itirazlar ve açtığı davalar ret edilmiştir.

Vergi idaresi başvuranın ve şirketinin banka hesaplarına tedbir koymuş ve yurt dışına çıkış yasağı tedbiri aldırılmıştır.

Yurt dışına çıkış yasağının kaldırılması talepli başvurunun reddi üzerine açılan dava da ret edilmiştir.

Konu 4 No.lu Protokol'ün 2. maddesi uyarınca seyahat özgürlüğünün ihlali iddiası ile AİHM'ne taşınmıştır.

AİHM uyuşmazlıkta seyahat özgürlüğünün ihlal edildiği sonucuna varmıştır. Yurtdışına çıkış yasağı uygulaması ile ilgili olarak “seyahat özgürlüğüne yönelik orantılı bir sınırlamanın ancak yurtdışına çıkışla vergi alacağı tahsil edilememesi arasındaki bağ üzerine kurulabileceği, yurtdışına çıkış ile tahsil imkânsızlığı arasındaki illiyet bağının ve vergi yükümlüsünün yurt dışına çıkış amacının vergi borcunu ödememek olduğuna inanmak için makul şüphenin aranması gerektiği, yasağın olaya özgü hiçbir koşulu değerlendirmeye almadan, sadece belli bir miktar vergi borcunun ödenmemiş olmasına bağlı olarak **otomatik bir biçimde uygulandığında** orantısız ve cezai mahiyette bir uygulama olacağı sonucuna varmak mümkün (dür) olduğunu<sup>31</sup> belirten bu yaklaşıma katıldığımızı belirtmeden edemeyeceğiz.

-12-

### **AİHM' NİN EK 7 NOLU PROTOKOL İLE İLGİLİ KARARLARI** – Aynı Suçtan İki Kez Yargılanmama ve Cezalandırmama Hakkı Pratikleri.

AİHM, vergi uyuşmazlığında uygulanan idari para cezası ile adli cezaların iki ayrı ceza olarak nitelendirilip nitelendirilemeyeceği hususunu değerlendirmiştir.

14.4.1999 karar tarihli ve 41731 / 98 başvuru nolu Ponsetti ve Chesnel / Fransa kararında şu hususlar incelenmiştir.

Uyuşmazlıkta yasal süresi içinde beyanname vermeme fiili nedeniyle başvuranın uğrattığı vergi kaybı için vergi cezası kesilmiştir.

Bununla birlikte vergi kaçakçılığı suçundan ötürü de adli para cezası ve hapis cezası ile cezalandırılmıştır.

Yasa ile öngörülen sürede bilerek beyanname vermeme suretiyle kısmen veya tamamen verginin tahakkuk ettirilmemesi veya ödenmemesi fiili işlenmiştir.

Vergi kaçakçılığı suçunun kusura dayalı olarak uygulandığı ve bu suçun unsurlarının mali suçun unsurlarından fazla olduğu ve vergi yasalarının bunlarla ilgili ayrı hükümler barındırdığına dikkat çekilmiştir.

<sup>31</sup> **YALTI, Billur**, “*Vergi Borcu Nedeniyle Yurt Dışına Çıkış Yasağı: Amerikan Yüksek Mahkemesi'nin Lipper Kararından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin Riener kararına: Hukuk Standartları*”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 66, Eylül, 2006.

Başvuruyu kabul edilemez bulan AİHM suçun unsurlarının farklı olması halinde 7 No.lu Protokol'e aykırılık görmemektedir.

Bundan hareketle diyebiliriz ki; vergi suç ve ceza sisteminde aynı fiil için öngörülen vergi cezası ve hapis cezası için suçun unsurları aynı olduğundan vergi yükümlüsünün çifte ceza ile karşı karşıya kaldığı ve hak ihlali olduğu söylenebilecektir.<sup>32</sup>

İki ayrı para cezası ile tecziye olunan başvuranın 7 No.lu Protokol ihlali iddiası ile ilgili olarak:

6.4.2000 karar tarihli ve 31827 / 96 başvuru no.lu J-B / İsviçre kararında; ilk para cezası bilgi vermediği için, 21 ay sonra ikinci para cezasının başvuran ve vergi idaresi arasındaki görüşmelerin ışığında ve belge vermeyi reddetmeyi sürdürmesi nedeniyle kesilmiştir.

Cezaya konu fiilin zaman ve konu itibariyle farklılaşığına dikkat çeken AİHM başvurusu kabul edilebilir bulmamıştır.

8.3.2003 karar tarihli ve 41265 / 98 başvuru no.lu Manesson / İsveç kararında da;

Gelirini ve ücret ödemelerini kasten defterlerine kaydetmeyen başvuran hakkında defter tutma yükümlülüğüne uymama fiili hakkında adli yargı yerince hapis cezası verilmiştir.

Vergi beyannamelerinde beyan edilen bilgilerin doğru olmadığı gerekçeyle uğratılan vergi kaybı için de ayrıca vergi cezası kesilmiştir.

AİHM bu iki cezanın aynı fiilden kaynaklanmadığı gerekçesiyle başvurusu kabul edilemez görmüştür.

### ***DENİLEBİLİR Kİ;***

Elbette, Devletlerin vergi alacağını tahsil edebilmek için kullandıkları hukuki araç ve kurumlar da, Strasbourg organları tarafından vergi salma yetkisinin doğal uzantısı olarak değerlendirilmektedir.<sup>33</sup>

Vergi orijinli davalarda Devlet aygıtına tanınan takdir hakkı mutlak olarak nitelendirilebilir.

AİHM önüne gelen vergi orijinli uyuşmazlıkların, ağırlıklı olarak klasik vergilerle ilgili olduğu söylenebilir.

Bunun yanı sıra yeni tür vergilerin de Devlete tanınan takdir marjı çerçevesinde değerlendirildiğini belirtebiliriz.

<sup>32</sup> BAKER, Age., s. 325, Aktaran : YALTI, Vergi Yükümlüsünün... Age., s. 160.

<sup>33</sup> REİD, Karen, A Practitioner's Guide to the European Convention on Human Rights, Second Edition, Thomson Sweet and Maxwell, 2004 s. 514. (Aktaran, GEMALMAZ, Age., s. 502, ayrıca bkz. SARI, Gürbüz, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne Ek.1. Protokol'e Göre Malvarlığı Haklarının Korunması, Beta Yayınları, İstanbul: Nisan 2006, s. 102.

Devletin vergileme konusundaki takdir yetkisini AİHM sorgulamaktadır.

Nitekim AİHM içtihatlarından çıkarabildiğimiz üzere, vergi tarhiyatı ve tahsilinin amacı, geniş anlamıyla kamu hizmetlerinin gerçekleştirilebilmesini finanse etmek olduğudur.

Mahkemenin vergi uyuşmazlıklarında meşru amaç bakımından Devlete verdiği mutlak takdir marjını daraltması, daha sıkı denetlemesi beklenir. Zira AİHM'nin mevcut yaklaşımı, vergi vermenin kutsal bir görev olarak addedildiği günlerden kalmadır.<sup>34</sup>

Bunlardan hareketle idarenin takdir yetkisini kullanmasından doğan nizalar ve vergilendirme işlemleri ile ilgili davalar<sup>35</sup> Sözleşme'nin 6. maddesi kapsamında ilke olarak kabul edilebilir bulunmamaktadır.

Ancak biz bunu, mutlak olmasa da, vergi orijinli davalar olarak sınırlandırıldığını söyleyebilmekteyiz.

Mahkeme vergi türevli davaları ise kabul edilebilir olarak görmektedir.

Zamanla kabul edilebilirlik alanının Mahkemece genişletilme eğilimi taşıdığını belirtebiliriz.

Yani, vergi türevli davalar AİHM önüne götürülmekte olduğundan vergi yargılaması yapanların AİHS'ne ve AİHM içtihatlarına uygunluk aramaları gündemi tutmaktadır.

Zira bu çerçevede ülkemizde adli ve idari yargı yerlerinde yapılan yargılamalarda, ilk ve üst derece mahkemelerinde ilgili kişilerin AİHS'nin 6. maddesinin sağladığı yargı güvencelerinden yararlandırılması gerek(ir)mekte<sup>36</sup> olduğu vurgulanmaktadır.

### SONUÇ YERİNE

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi içtihatları ile yargılama usul ve sistemimiz arasında **adeta bir direnme** devam ede gelmektedir.

**Adı konulmamış bir yargılama usulü zıtlaşması** dikkat çekmektedir.

Bu oluşum, önümüze **karşıt sistemler uzlaşmazlığı** olarak ta çıkmaktadır.

Bir yanda bireyi ön plana çıkaran ve bireyden kalkarak Devlete varan Hukukun üstünlüğü ilkesi;

Ki, bu ilke, deniz Avrupa'sı ülkelerince sistemleri dâhilinde kabul edilmiş ve uygulana gelmekte,

<sup>34</sup> GEMALMAZ, Age., s. 504.

<sup>35</sup> GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref – GÖLCÜKLÜ, A.Feyyaz, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İnceleme ve Yargılama Yöntemi, 11. Ek Protokol'e Göre Hazırlanıp Genişletilmiş 4. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara: 2003, s. 272.

<sup>36</sup> TEZCAN, Durmuş – ERDEM, Mustafa Ruhan – SANCAKDAR, Oğuz, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması, T.C. Adalet Bakanlığı Eğitim Dairesi Başkanlığı, Ankara: 2004, s. 187.

En önemli özelliği ise “**Key law**” yani somut olaylardan, emsal kararlardan hareketle uyuşmazlıkları çözmekte,

Diğer yanda ise Devleti ön plana çıkararak ve Devletten kalkarak bireye varan Hukuk Devleti ilkesi...

Bu ilke ise kara Avrupa'sı ülkelerince sistemleri dâhilinde kabul edilmiş ve uygulanmaktadır.

Bunun en önemli özelliği ise “**Common Law**” yani kanuna uygunluğu sağlamaktan kalkılarak uyuşmazlıkları çözmektedir.

AİHM, hukukun üstünlüğü ilkesini pratiğe geçirirken “**key law**” uygulamakta,

Ülkemizde ise Hukuk Devleti ilkesi pratiğe geçirilirken “**Common law**” uygulanmaktadır.

**Sert çekirdekli bir sistem – yapılanmaya sahibiz.**

**Direnmeye devam ediyoruz.**

**Ancak;**

15 Ocak 1989 tarihli Viyana Belgesi'nde, Viyana Toplantısı'na katılan Devletler, iç hukuklarını, eylemlerini ve politikalarını taraf oldukları milletlerarası antlaşmalar ve 1 Ağustos 1975 tarihli Avrupa Güvenlik ve İşbirliği Konferansı Nihai Belgesi ve izleme toplantıları belgelerindeki **kararlarla uyumlu hale sokmak taahhüdünde** bulunmuşlardır.

Bunun anlamı; bundan böyle, insan hakları ve temel hürriyetleri ile ilgili hiçbir konunun sadece **bir iç hukuk sorunu olarak görülemeyeceğidir.**

Yine 29 Haziran 1990 tarihli Copenhaque Belgesi, fert merkezli “Plüralist Demokrasi” ve “Hukuk Devleti” anlayışı ile Avrupa demokratik mekânı ve **Avrupa Ortak Hukuk mekanına** önemli bir katkıdır.

Copenhaque Belgesi'nde düzenlenen İnsan Hakları Katalogu' nun 2. maddesinde, **insan kimliğinin üstün değeri** anlayışını kurumsallaştıran Maddi Hukuk Devleti formülünden ziyade **Hukukun Üstünlüğü** formülü getirilmiştir.<sup>37</sup>

Bunun da anlamı, Avrupa mekânında “**Hukuk**” Devletten kalkarak değil, **fertten kalkarak** düşünülecektir.

Bizde bunu benimsediğimizi ve uygulamaya koyacağımızı **deklere etmişiz.**

Bütün bunları dikkate aldığımızda;

<sup>37</sup> **ÇAĞLAR, Bakır**, “*Anayasa'nın Hukuku ve Anayasa'nın Yargıcı - Yenilenen Anayasa Düşüncesi Üzerine*”, **Anayasa Mahkemesi'nin 29. Kuruluş Yıldönümü Nedeniyle Düzenlenen Sempozyum da Sunulmak Üzere Hazırlanan Tebliğ Özeti**, 25 Nisan 1991, s. 26.

Hak ve özgürlüğü ihlal edilen birey, ulusal yargıç önünde bunun giderilmesini elde edemediği takdirde **Devlet sınırını aşarak** uluslararası yargıca başvuruda bulunabilmektedir artık.

Böylece birey, **uluslararası hukuk öznesi konumunu** kazanmaktadır.

Bu durumda, göreceli de olsa, uygulamada **ulusal yargıç ile uluslararası yargıç** arasında bağlantı kurulmaktadır.

Nitekim bu şekilde **ortak alanlar** oluşturulmaktadır.

Ulusal mekânda adil yargılanmadığını ve AİHS ile tanınan haklarının ihlal edildiğini iddia eden birey, konuyu, **uluslararası mekâna** taşıyabilmektedir.

İşte bu doğrultuda, **yargılamada gerçeğe ulaşmak ve adalet denilen değeri somutlaştırmak** insanoğlunun en zor uğraşlarından biri olmaktadır.

Unutmamak gerekir ki; **herkesin doğru ve güvenli yargılanma hakkı**, soyut olmaktan çıkmış, somutlaşma aşamasında **yol almaktadır**.

Vergi yargılaması da, bu somutlaşma kulvarında **adımlamaktadır**.