

AIHM'İN VERGİLERİN KANUNİLİĞİNDE ÖNGÖRÜLEBİLİRLİK İLKESİNE BAKIŞI

AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ 5. DAİRE

SERKOV-UKRAYNA DAVASI

(Başvuru No: 39766/05)

(Karar Tarihi: 7 Haziran 2011)*

Çeviren: Arş. Gör. Ercan SARICAOĞLU**

İşbu karar AIHS 44/2 maddesinde belirtilen koşullar çerçevesinde kesinleşecektir. Şekli düzeltmeler yapılabilir.

Serkov-Ukrayna Davasında,

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (5. Daire);

Dean, Spielmann, *Başkan*,

Elisabet Fura,

Karel Jungwiert,

Boštjan M. Župančič,

Mark Villiger,

Ganna Yudkivska,

Angelika Nußberger, *Yargıçlar* ve Daire Sekreteri Claudia Westerdiek'nin oluşturduğu heyet olarak toplanmış, 14 Haziran 2011 tarihinde yapılan özel görüşmeler sonucunda, söz konusu anılan tarihte benimsenmiş aşağıdaki karara varmışlardır.

USUL

1. Dava; Ukrayna vatandaşı Sergey Nikolayevich Serkov'ın ("Başvurucu")¹ Ukrayna aleyhine, İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerin Korunmasına İlişkin Sözleşme'nin ("Sözleşme") 34. maddesi uyarınca,

* Karar İngilizce metin üzerinden çevrilmiştir. İngilizce metin için bkz. <http://www.echr.coe.int/ECHR//>.

** Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Vergi Hukuku Öğretim Elemanı.-
esaricaoglu@erzincan.edu.tr

¹ Çevirenin notu: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nde (AIHM) teknik olarak davacı terimi yerine "başvurucu" terimi kullanılmaktadır.

Mahkeme'ye² 25 Ekim 2005 tarihinde yaptığı bir başvuruya (no. 39766/05) dayanmaktadır.

2. Ukrayna Devleti ("Devlet") görevlendirdiği Y. Zaytsev tarafından temsil edilmiştir.

3. Başvurucu, idare tarafından hukuka aykırı bir şekilde Katma Değer Vergisi ödemekle yükümlendirildiğini ve bu vergilendirmeye 1 No'lu Protokol 1. maddenin³ ihlal edildiğini iddia etmektedir.

4. 5 Kasım 2009 tarihinde 5. Daire Başkanı başvurunun devlete bildirilmesine karar verdi. Aynı zamanda başvurunun kabul edilebilirliği ve esasına girilmesi konularında da karar verilmiş oldu.

OLAY

I. DAVANIN ESASINI TEŞKİL EDEN OLAYLAR

5. Başvurucu 1961 yılında doğmuştur ve Kharkiv'de yaşamaktadır. 3 Haziran 1998 tarih ve 720 sayılı, sonraki değişiklikler dâhil, "Küçük Ölçekli İşletmelerde Vergi, Muhasebe ve Raporlama için Basit Usul"⁴ Başkanlık Kararnamesi⁵ uyarınca tek (birleşik) vergi mükellefi olarak kayıtlı özel bir girişimcidir ("Başkanlık kararnamesi").

6. 2004 Mart ve Temmuz ayları arasında, Ukrayna'ya mal ithal ettiğinde, gümrük idaresi tarafından, 3 Nisan 1997 tarihli "Katma Değer Vergisi" Kanun'u gereğince, başvurucudan katma değer vergisi ödemesi talep edildi ("KDV Kanunu").

² Çevirenin notu: AİHM.

³ Çevirenin notu: 20 Mart 1952'de Paris'te imzalanan bu protokol, 18 Mart 1954'de yürürlüğe girdi. Türkiye, protokolu 18 Mayıs 1954'de onaylamıştır. Bu protokolle sözleşmeye mülkiyet hakkı, eğitim ve öğrenim hakkı ve serbest seçim yapma hakkı eklenmiştir. Konumuzun esasını teşkil eden ve ihlal edildiği öne sürülen 1. maddede mülkiyet hakkı düzenlenmiştir.

⁴ Çevirenin notu: The Presidential Decree "On a Simplified System of Taxation, Accounting and Reporting for Small Business" no. 720 of 3 July 1998, with further amendments.

⁵ Çevirenin notu: Sovyetler Birliğin dağılmasından sonra bağımsız bir devlet olan Ukrayna'da başkanlık tipi cumhuriyet vardır. Devlet başkanı, beş yılda bir halkoyuyla seçilir. Mevcut Anayasa 28 Haziran 1996'da onaylanmıştır. Bu Anayasayla birlikte devlet başkanının yetkilerinin bir kısmı başbakan ve parlamentoya devredilmiştir. Buna göre Ukrayna Cumhuriyeti'nin yönetim biçimi Parlamenter-Başkanlık sistemidir. Bu doğrultuda devlet başkanının sembolik görevleri vardır. Ancak Anayasanın geçici 4. maddesiyle Devlet Başkanı'na (The President of Ukraine) Anayasa'nın yürürlüğe girmesinden sonraki üç yıl içinde Ukrayna Bakanlar Kurulu'nun (The Cabinet of Ministers of Ukraine) onayı ve Başbakan'ın (The Prime Minister of Ukraine) imzasıyla hakkında yasal düzenleme bulunmayan ekonomik durumlarda kararname çıkarma yetkisi verilmiştir. (28 Haziran 1996 tarihli Ukrayna Anayasası için bkz. <http://www.rada.gov.ua/const/conengl.htm#r5>). Çeviride başkan olarak kastedilen devlet başkanıdır.

7. Gümrük idaresinin yükümlendirdiği toplam KDV miktarı 214.107.19 Ukrayna Hryvnias⁶ (UAH). Başvurucu gerekli KDV'yi ödedi.

8. 10 Ağustos 2004 tarihinde, başvuru Başkanlık Kararnamesi uyarınca basitleştirilmiş vergi rejimine tabi olduğunu ileri sürerek, ödediği KDV'nin iadesi amacıyla, Kharkiv Asliye Ticaret Mahkemesine⁷, hazinenin yerel bölümüne ve gümrük idaresine karşı dava açtı. Başvurucunun iddiasına göre, "Küçük Ölçekli İşletmeler İçin Devlet Yardımı Kanununun" ("Küçük İşletmeler Kanunu")⁸ 11. maddesi çerçevesinde basit usul vergilendirme, ödenmesi gereken vergi ve harçlar yerine tek (birleşik) vergi uygulanmasını öngörmektedir. Ayrıca tek (birleşik) vergi mükelleflerinin, Başkanlık Kararnamesi 6. madde uyarınca KDV ödemekten istisna olduğu, bu yüzden ticari faaliyeti⁹ nedeniyle KDV mükellefiyetinin bulunmadığını ileri sürmüştür.

9. 2 Eylül 2004 tarihinde mahkeme, başvuru iddialarını asılsız bularak reddetmiş, Küçük İşletmeler Kanun'un 11. maddesinde yer alan hükümlerin KDV bakımından uygulanamayacağına çünkü söz konusu değişikliklerin, KDV Kanun'un 11.4 hükmünün gerektirdiği usul ile KDV Kanun'da yapılmadığına, aynı zamanda KDV Kanun'un 2. ve 3. maddeleri uyarınca başvuru işlemlerinin KDV'ye tabi olduğuna hükmetmiştir. Bu nedenden dolayı, mahkeme KDV Kanun'un basit usul vergilendirme rejimine tabi olan mükellefler için bir istisna getirmediği sonucuna varmıştır. Ayrıca, basit usul vergilendirme hususunda mükellefiyet kaydını düzenleyen Başkanlık Kararnamesinin 1. maddesini dikkate alan mahkeme, basit usul sisteminin sadece satış işlemlerinde KDV istisnası getirdiği ve ithalat işlemlerini kapsamadığı neticesine varmıştır.

⁶ Çevirenin notu: 1 Euro = 10.9433 Ukraine Hryvni (21 /09/2011).

⁷ Çevirenin notu: Ukrayna Anayasa'sına göre yargılama yetkisi Ukrayna Anayasa Mahkemesi (The Constitutional Court of Ukraine) ve genel mahkemelerce yerine getirilir (m.124). Genel mahkemelerce yargılama faaliyeti mülklik ve uzmanlaşma esasına göre yürütülür. Yüksek Mahkeme (The Supreme Court of Ukraine) en yüksek dereceli genel yargılama mahkemesidir. İhtisas mahkemelerinin üst derece mahkemesi ilgili İstinaf Mahkemeleridir (The respective high courts). Temyiz (istinaf) mahkemeleri ve yerel mahkemeler kanuna uygun hareket ederler (m.125). Olayda; ihtisas ve mülklik esas çerçevesinde ilk derece mahkemesi olarak davaya bakmakla yetkili ve görevli mahkeme Kharkiv Asliye Ticaret Mahkemesi (The Kharkiv Regional Commercial Court), karara karşı bir üst mahkeme Kharkiv Ticaret İstinaf Mahkemesi (The Kharkiv Commercial Court of Appeal) ve İstinaf Mahkemesinin kararına karşı Yüksek Ticaret Mahkemesi (The Higher Commercial Court) sırası izlenerek yargılama faaliyeti sürdürülmüştür. İç hukuk yollarını tüketmek için başvuru son yağı mercii de Yüksek Mahkemedir (The Supreme Court).

⁸ The Law "On State Support for Small Business".

⁹ Çevirenin notu: İthalat işlemleri.

10. Başvurucu, Başkanlık Kararnamesi 6. maddenin ithalat ve satış işlemleri arasında ayırım yapmadığını iddia ederek istinaf başvurusunda bulundu. Buna ilave basit usul vergilendirme rejimine tabi mükellefin, her iki işlem için de KDV'ye tabi olmadığını ileri sürdü.

11. 2 Kasım 2004 tarihinde, Kharkiv Ticaret İstinaf Mahkemesi 2 Eylül 2004 tarihli kararı başvuru lehine bozmuştur. Kararda, Ukrayna mevzuatının vergilendirme için genel usul ve basit usul vergilendirme rejimi sunduğu not düşülmüş, basit usul vergilendirmenin KDV ve diğer vergi ve harçlar yerine tek (birleşik) vergi ödenmesini sağlayacağı belirtilmiştir. Basit usule kayıtlı bir mükellef olan başvuru için, ithalat işlemlerinin KDV'ye konu olduğu sonucunu desteklemek için ilk derece mahkemesinin KDV Kanun'unu işaret etmesinin doğru olmadığı, ayrıca, Başkanlık Kararnamesinin 1. maddenin basit usul vergilendirme rejimine başvuru şartlarını düzenlediği ve KDV'den istisna ticari işlemler arasında farklılaştırma yapmadığı mahkemece karara bağlanmıştır. Aynı zamanda Başkanlık Kararnamesi 6. maddenin ticari faaliyetlerin hiçbirine çekince koymaksızın KDV istisnası getirdiği de hüküm altına alınmıştır.

12. Gümrük idaresi bu kararı temyiz etmiştir.

13. 2 Şubat 2005 tarihinde, Yüksek Ticaret Mahkemesi, İstinaf Mahkemesinin 2 Kasım 2004 tarihli kararını bozarak, ilk derece mahkemesinin 2 Eylül 2004 tarihli kararını onamıştır. Kararda, hem satış hem de ithalat işlemleri için düzenleme içeren KDV Kanun'u dikkate alınmıştır. Buna ilave olarak mahkeme, Başkanlık Kararnamesi'nin 1. maddesine işaret ederek; kararnamenin sadece özel bir vergilendirme rejimine ilişkin başvuru koşullarını içermediği, aynı zamanda tek (birleşik) verginin, ticari faaliyetlerin neticesinde elde edilen gelirleri de konu aldığı görüşünü ortaya koymuştur. Buna göre mahkeme, ithalat işlemlerinin genel vergilendirme rejimine tabi olduğu, kararnamede düzenlenen KDV istisnasının sadece satış işlemlerine uygulanacağı neticesine varmıştır. Buna ilave olarak mahkeme, 23 Aralık 2003'te benzer bir davada Yüksek Mahkemece verilen karara atıfta bulunmuştur.

14. Başvurucu hükme karşı Yüksek Mahkemeye başvurmuştur. Söz konusu itirazında Başkanlık Kararnamesinin 6. maddesiyle, ticari faaliyetler arasında kararnamede farklılaşma yapılmadığını ve tek vergi mükellefleri için genel bir KDV istisnası getirildiğini tekrarlamıştır. Başvurucu, ayrıca, Yüksek Mahkeme'nin 15 Ocak 2003'te verdiği, Başkanlık Kararnamesindeki KDV istisnasının ithalat işlemlerini de

kapsadığı doğrultusundaki kararını da emsal göstermiştir. Buna ilaveten, başvuru, “21 Aralık 2000 tarihli “Devlet Fonları ve Bütçelere İlişkin Mükellef Borçlarının Ödenmesine Dair Usul”¹⁰ Kanununun 4.4.1 hükmü altında, mahkemelerin mükellef için daha elverişli olan iç hukuk yorumunu kabul etmek zorunda olduğunu da ileri sürmüştür.

15. 28 Nisan 2005 tarihinde Yüksek Mahkeme Kurulu başvuru davasını temyize açık reddetmiştir.

II. İLGİLİ İÇ HUKUK VE UYGULAMASI

A. 28 Haziran 1996 Ukrayna Anayasası

16. Anayasanın geçici 4. maddesiyle, Anayasanın yürürlüğe girdiği yıldan sonraki üç yıl içinde Ukrayna Devlet Başkanı’na, hakkında kanuni (yasal) düzenleme bulunmayan ekonomik konularda kararname çıkarma yetkisi tanınmıştır.

B. 3 Nisan 1997 Tarihli Ukrayna Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu (ilgili tarihte yürürlükte)

17. Söz konusu zamanda yürürlükteki kanunun 2. bölümüyle, diğerlerinin yanı sıra¹¹, herhangi bir gerçek ya da tüzel kişi, vergiye tabi olmayan sınırlar içinde mal ithalatında bulunanlar ve KDV mükellefi olarak kayıtlı bulunmayanlar hariç, Ukrayna gümrük sınırlarına kullanma veya tüketme amacıyla mal ithalatında bulunursa, KDV mükellefi olmayı göz önüne almalıdır.

25 Mart 2005 tarihinde bu durum değiştirilmiş, diğerlerinin yanı sıra, ithalatçı tarafından hangi vergi rejimi seçilmiş olursa olsun, ithalat işlemlerinde KDV’nin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

18. KDV Kanun’un 3.1.2 ve 3.1.1 bölümleri hem satış ve hem de ithalat işlemlerinde uygulanabilir.

19. Kanunun 11.4 bölümüyle, KDV yükümlülük rejimine ilişkin değişiklikler sadece bu kanununun değişikliğiyle ortaya konulabilir, denmektedir.

¹⁰ Çevirenin notu: The Law “On the Procedure for Payment of Taxpayers’ Liabilities to Budgets and State Purpose Funds” of 21 December 2000 (“the Taxpayer Liabilities”) (Vergi Usul Kanunu).

¹¹ Çevirenin notu: Inter alia.

C. 19 Ekim 2000 Tarihli Küçük İşletmeler İçin Devlet Yardımı Kanunu

20. Kanunun 1. bölümüyle küçük işletme konuları, diğerlerinin yanısıra, özel girişimci olarak kayıt altına alınmış gerçek kişilerdir.

21. Kanunun 11. maddesine göre vergi, muhasebe ve raporlamada basit usul, küçük işletme konularına uygulanabilir. Bu sistem vergiler ve harçlar yerine tek (birleşik) vergi uygulanmasını öngörmektedir.

D. “21 Aralık 2000 Tarihli Devlet Fonları ve Bütçelere İlişkin Mükellef Borçlarının Ödenmesine Dair Usul Kanununu” (ilgili tarihte yürürlükte)

22. Kanunun 4.4.1. bölümüyle, bir kanun hükmü veya kanuna dayalı olarak çıkarılan diğer bir düzenleyici karar veya birden fazla kanunun farklı hükümleri veya düzenleyici kararları, vergi mükelleflerinin hak ve yükümlülükleri bakımından belirsiz veya farklı yorumlara neden oluyorsa, vergi mükellefinin lehine olan karar alınacaktır, hüküm altına alınmıştır.

E. 3 Temmuz 1998 tarih ve 727 Sayılı Küçük Ölçekli İşletmelerde Vergi, Muhasebe ve Raporlama İçin Basit Usul Hakkında Başkanlık Kararnamesi (değişiklikler ilave)

23. Kararnamenin 1. maddesine göre, vergi, muhasebe ve raporlamada basit usul, diğerlerinin yanı sıra, bir yıl süresince iş sözleşmesi altında maksimum on işçi çalıştıran ve mal satışları ve hizmet ifalarından elde ettiği gelir 500.000 UAH’ı aşmayan özel girişimciye uygulanmaktadır.

24. Kararnamenin 6. maddesine göre;

“ Tek (birleşik) vergi ödeyen küçük ölçekli işletmeler aşağıdaki harçlar ve vergileri göz önüne almalıdır:

Katma Değer Vergisi, %6 oranında tek vergi ödemeyi seçen tüzel kişiler hariç,

Kurumlar Vergisi

Gelir Vergisi

Arazi Vergisi

Doğal Kaynak Harcı ...”

F. Ukrayna Mahkemelerinin Yargılamaları

25. Yüksek Mahkeme 15 Ocak 2003 tarihinde, tek (birleşik) vergi mükellefi ve gümrük idaresi arasındaki ithalat işlemlerindeki KDV yükümlülüğüne ilişkin uyuşmazlıkta karara varmıştır. Yüksek Mahkeme, Ukrayna Mevzuatının farklı işleyen basit ve genel usul vergilendirme sistemi sunduğunu belirtmiştir. Genel usul 25 Haziran 1991 tarihli “Vergi Usul” kanunu ve özel vergiler ve harçlarla ilgili kanunlar tarafından düzenlenir. Basit usul Başkanlık Kararnamesi ve Küçük İşletmeler Kanunu tarafından kurallara bağlanmıştır. Yüksek mahkeme bunlara ilave olarak basit usul vergilendirme sistemine kayıtlı “davacının”, ithalat işlemlerinde KDV ödemek zorunda olmadığını çünkü davacının KDV yükümlülüğünün yerini tek (birleşik) vergi ödeme mükellefiyeti aldığını belirtmiştir. Yüksek Mahkeme böylece ilk derece mahkemesinin ithalat işlemlerinde KDV istisnasının geçerli olmadığı doğrultusundaki hükmünü bozmuştur.

26 Mayıs 2003 tarihli bilgi mektubuyla, Yüksek Ticaret Mahkemesi vergi uyuşmazlığı konusunda verdiği kararın dikkate alınmasını ilk derece mahkemelerine tavsiye etti. Aynı zamanda karar ticari içtihatlar konusundaki hukuk dergisinde yayınlandı.

137

26. 23 Aralık 2003 tarihinde Yüksek Mahkeme tek (birleşik) vergi mükellefi ve gümrük idaresi arasındaki ithalat işlemlerindeki KDV yükümlülüğüne ilişkin uyuşmazlıkta farklı bir karar verdi. Yüksek Mahkeme KDV Kanun’un, ithalat ve satış işlemlerinde KDV uygulanmasını zorunlu kıldığını belirtirken, aynı zamanda Başkanlık Kararnamesinin 1. maddesine göre basit usul vergi sistemi uygulanmasının, satış işlemlerinden elde edilen gelirin miktarına bağlı olduğunu da eklemiştir. Böylece, Yüksek Mahkeme Başkanlık Kararnamesinin sağladığı KDV istisnasının sadece satış işlemlerinde uygulanacağı, ithalat işlemlerinde ise uygulanamayacağı sonucuna varmıştır.

Yüksek Ticaret Mahkemesi bu kararı 18 Haziran 2004 tarihli bilgi mektubuyla, “26 Mayıs 2003 tarihli bilgi mektubu ile tamamlanmış”, ilk derece mahkemelerine tebliğ etti. Aynı zamanda bu karar ticari içtihatlar konusundaki hukuk dergisinde yayınlandı.

HUKUK

I. EK 1 NOLU PROTOKOLUN 1. MADDESİNİN İHLAL EDİLDİĞİ İDDASI

27. Başvurucu, idare tarafından hukuk dışı KDV ödemek zorunda bırakıldığı şikâyetinde bulundu. Dayanak olarak aşağıda yer alan 1 No’lu Protokol 1. maddeyi gösterdi;

“Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Herhangi 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”

A. Kabul Edilebilirlik

28. Devletin düşüncesi başvurunun açıkça dayanaktan yoksun olmasıdır. Başvurucuya KDV mükellefiyeti yüklemenin onun mülkiyet hakkına müdahale oluşturduğu devletçe de kabul görür. Ancak, 1 No’lu Protokol 1. madde 2. fıkranın devletlere sağladığı, vergi ödenmesinin güvence altına alınması ve mülkiyetin kamu yararına uygun kullanımını düzenleme gerekliliği duyulması halinde, devletlerin bazı yasalar ihtas etmesine halel getirilemeyeceği kuralı altında bu müdahalenin haklı (hukuki) bir müdahale olduğunu düşünmektedirler.

29. Ayrıca, başvurunun KDV ödeme mükellefiyetine ilişkin hukukilik sorunu, söz konusu delilileri ve iç mevzuatı daha iyi yorumlayabilecek yerler olan yerel mahkemelerce tefsir edilmiştir. Son olarak Devletin düşüncesi, tedbirlerin yurt dışından mal ithalatında bulunan diğer özel girişimcilere uygulananlarla aynı olduğu, başvurunun mülkiyet hakkına müdahalenin başvurucuya aşırı bireysel yük dayatmadığıdır.

30. Başvurucu müdahalenin iç hukuk mevzuatına, özellikle Başkanlık Kararnamesi 6. maddeye aykırı olduğunu iddia etmiştir. KDV mevzuatında daha sonradan yapılan değişiklikler (bkz. yukarıda 18. paragraf) uyuşmazlıkta kanuni biz zeminin bulunmadığını¹² ortaya koymuştur. Başvurucu 15 Ocak 2003 ve 23 Aralık 2003 tarihli Yüksek

¹² Çevirenin notu: A lack of legal grounds.

Mahkeme kararlarına, iç mevzuatın ulusal mahkemeler tarafından çelişkili biçimde yorumlandığını örnek göstererek atıfta bulunmuştur. Başvurucu mahkemelerin vergi mükellefi lehine olan yorumu uygulamak zorunda olduğu hususunda da ısrar etmiştir.

31. AİHM başvurusunun şikâyetinin, davanın esas bakımından inceleme gerektiren soru işaretleri barındırdığını düşünmektedir. AİHM şikâyetin, herhangi bir gerekçe ile kabul edilmezlik taşımadığını ifade eder. Böylece davanın kabul edilebilir olduğu deklare edilmiştir.

B. Esas

32. 1 No'lu Protokol 1. maddenin anlamı dâhilinde başvurucuya KDV mükellefiyeti yüklemenin mülkiyet hakkına bir müdahale oluşturduğu ortak kanaattir. Mahkeme hüküm vermek için başka herhangi bir sebebe değinmemiştir. Böylece sorun müdahalenin bu hükümlerin gereklilikleri altında haklı olup olmadığı konusunda belirlenmiştir.

33. 1 No'lu Protokol 1. maddenin ilk ve en önemli gerekliliği malvarlığına yapılacak her hangi bir kamu müdahalesinin kanunla yapılması zorunluluğudur: Birinci fıkranın ikinci cümlesi malvarlığından yoksun bırakılmanın sadece “hukukun aradığı koşullar¹³” ile yapılabileceği ve ikinci fıkrada, devletlerin yürürlüğe koyduğu “yasalar” ile mülkiyeti kullanmayı kontrol edebilme hakkı olduğu tanımlanmıştır. Ayrıca, demokratik bir toplumun temel ilkelerinden olan hukukun üstünlüğü Sözleşmenin (AİHS) bütün maddeleri için geçerlidir. Bunun içindir ki, toplumun genel yararının ortaya çıkardığı talepler ile bireysel temel hakların korunması gerekliliği arasında adil bir denge kurulup kurulmadığı sorunu hakkındaki kıyaslama, sadece uyuşmazlık konusu müdahalenin hukuka uygun olması (hukuki)¹⁴ ve keyfi olmaması¹⁵ şartlarının gerçekleşmesinden sonra yapılabilir (bkz. *Iatridis v. Greece* [GC], no. 31107/96, § 58, ECHR 1999-II).

34. 1 No'lu Protokol 1. madde de ifade bulan ”kanun” kavramı sözleşmenin diğer maddelerinde yer alan kavramla aynı anlamdadır (bkz. *Špaček s.r.o. v. the Czech Republic*, no. 26449/95, § 54, 9 November 1999). Öncelikle bu kavram uygulamaların iç mevzuatta bir temelini¹⁶ bulunmasını gerektirir. Aynı zamanda uygulamalar kanunu

¹³ Çevirenin notu: Subject to the conditions provided for by law.

¹⁴ Çevirenin notu: Lawfulness.

¹⁵ Çevirenin notu: Not arbitrary.

¹⁶ Çevirenin notu: A basis in domestic law.

niteliksel olarak işaret etmelidir ki bunun anlamı uygulamanın ilgili kişilerce ulaşılabilir¹⁷, belirli¹⁸ ve öngörülebilir¹⁹ olmasıdır (bkz. *Beyeler v. Italy* [GC], no. 33202/96, § 109, ECHR 2000-I).

35. Öngörülebilirlik kavramının kapsamı, kuralın içeriği, kapsamı uygulanacak kişilerin sayısı ve statüsüne bağlıdır. Bir yasa kuralı için birden fazla yorumunun yapılabilmesi tek başına kuralın Sözleşmenin aradığı anlamda “öngörülebilirlik” şartını karşılamada başarısız olduğu anlamına gelmez. Mahkemelerin hükme karşı rolü günlük yaşamdaki uygulamaları dikkate alarak, yoruma dair şüpheleri kesin olarak ortadan kaldırmaktır (bkz. *Gorzelik ve Others v. Poland* [GC], no. 44158/98, § 65, 17 Şubat 2004). Yüksek Mahkemenin yasanın düzgün (tekdüze)²⁰ ve tutarlı²¹ bir şekilde uygulanmasında güvence olması göz ardı edilemez (bkz. *mutatis mutandis, Tudor Tudor v. Romania*, no. 21911/03, §§ 29-30, 24 Mart 2009, ve *Ştefănică ve Others v. Romania*, no. 38155/02, §§ 36-37, 2 Kasım 2010). Bir Yüksek Mahkemenin bu ödevi yerine getirmede başarısız olması, diğerlerinin yanı sıra, 1 No’lu Protokol 1. maddenin gerekliliklerine uyumsuz sonuçlara neden olabilir (bkz. *Păduraru v. Romania*, no. 63252/00, §§ 98-99, ECHR 2005-XII).

140

36. Mahkeme (AİHM) iç hukuk uygulamasının ve yorumunun ulusal yetkililer özelinde olduğunu kabul etmektedir. Ancak, iç hukukun yorum ve uygulamasının, Mahkemenin içtihatları ışığında yorumlanan sözleşme ilkeleri ile uyumlu olup olmadığının değerlendirmesi için AİHM lüzumludur (bkz. *Scordino v. Italy (no. 1)* [GC], no. 36813/97, §§ 190 ve 191, ECHR 2006-V).

37. Söz Konusu davada başvuruçunun gümrük idaresinin işlemine karşı davası, mahkemelerin başvuruçunun yaptığı ithalatın KDV istisnasına tabi olmadığı değerlendirilmesi nedeniyle reddedildi. Ancak, KDV istisnasının kapsamını belirleyen yasal düzenlemeler ulusal mahkemeler tarafından farklı yorumlamalara maruz kaldılar. 15 Ocak 2003 tarihinde Yüksek Mahkeme KDV istisnasının tek (bileşik) vergi mükellefince yapılan ithalata uygulanacağı yönünde karar vermişti (bkz. yukarıda 25.paragraf). Ancak daha sonra, 23 Aralık 2003 tarihli kararında Yüksek

¹⁷ Çevirenin notu: Accessible.

¹⁸ Çevirenin notu: Precise.

¹⁹ Çevirenin notu: Forseeable.

²⁰ Çevirenin notu: Uniform.

²¹ Çevirenin notu: Coherent.

Mahkeme tam aksi doğrultuda karar vermiş, KDV istisnasının söz konusu mükelleflerce yapılan ithalat işlemlerinde uygulanmayacağına hükmetmiştir. Bu karar, başvurunun mal ithalatı yaptığı tarih olan (bkz. yukarıda 6. paragraf) Haziran 2004'te yayınlanmış (bkz. yukarıda 26. paragraf) ve örnek (emsal) karar olarak resmen tavsiye edilmiştir.

38. 15 Ocak 2003 tarihinde Yüksek Mahkeme yorumunun, KDV istisnasından yararlanma olanağı bulan başvurunun ithalat işlemleriyle ilgili ticari sözleşmelere girme kararı üzerindeki önemli etkisi göz ardı edilemez. Başvurucu, ticari faaliyetlerinin belirli bir anında ithalat işlemlerinin tabi olduğu vergilendirme rejimi hakkındaki yorumun büyük ölçüde değiştiğinin fark etmek zorunda bırakılmıştır.

39. Mahkeme (AİHM) yasanın emsal yorumunun neden değiştiği konusunda geçerli sebeplerin olabileceğini kabul etmektedir. Mahkemenin kendisi de, Sözleşmeyi yorumlarken canlı ve geliştirici yaklaşımlar taşıyıp Sözleşmenin güncelliğini ve etkinliğini sağlamak adına önceki yorumlarından ayrılabilir (bkz. *Vilho Eskelinen and Others v. Finland* [GC], no. 63235/00, § 56, ECHR 2007-IV, ve *Scoppola v. Italy (no. 2)* [GC], no. 10249/03, § 104, ECHR 2009-...).

40. Bununla birlikte, Mahkeme başvurunun yüzleşmek zorunda kaldığı yorum değişikliğini için haklı bir neden görmemektedir. Aslında Yüksek Mahkeme²² uyumsuzluk hususunda yorum değişikliğini açıklama adına bir neden göstermemiştir. Bu şeffaflık eksikliği hukuka olan inancı ve kamu güvenirliliğini etkilemiş olabilir. Mevcut davanın koşulları altında Mahkeme ilgili mevzuatın ulusal mahkemeler tarafından yorumlanmış halinin, hükümlerin öngörülebilirliğini zedelediğini düşünmektedir.

41. Mahkeme ilave olarak aynı mevzuat hükümlerinin bu kadar farklı yorumlamalara olanak tanınması konuyu düzenleyen yerel hükümlerin (mevzuatın) uygunsuz (isabetsiz) düzenlenmiş olmasından kaynaklandığını ifade eder. Başkanlık Kararnamesi ile KDV Kanunu'nda yer alan hükümler, aralarında uyumlu yorum yapabilmek ve aynı zamanda anlamlarının gerekliliğini ve hükümlerin tam kapsamını belirleme konusunda, hukuki bir boşluk oluşturmaktadır.

42. Bu doğrultuda, Mahkemenin düşüncesine göre bu derece önemli bir mali konuyu düzenleyen yerel mevzuatta açıklığın ve öngörülebilirliğin sağlanamaması, karşıt yargısal yorumların üretilmesine olanak tanınması,

²² Çevirenin notu: Ukrayna Yüksek Mahkemesi (The Supreme Court).

Sözleşmenin aradığı “kanunun niteliği”²³ gerekliliğine ilişkin koşulu zedelemiştir.

43. Bu bağlamda, Mahkeme, Mükellef Sorumluluğu(Ödeme) Kanununun²⁴ 4.4.1. bölümünün sunduğu yerel mevzuatın belirsiz olması veya mükellefin hak ve borçları konusunda birden fazla yoruma açık hükümler içermesi halinde idarenin mükellefin lehine olan yaklaşımı kabul etmek zorunda olduğu gerekliliğini göz ardı edemez. Ancak, mevcut davada ulusal mahkemeler iç mevzuatın mükellefin lehine olmayan, başvurucuya KDV mükellefiyeti yüklenmesiyle sonuçlanan hükmü uygulamışlardır (bkz. *Shchokin v. Ukraine*, nos. 23759/03 ve 37943/06, § 57, 14 Ekim 2010).

44. Yukarıda yer alan düşünceler, başvurucunun mülkiyet hakkına söz konusu müdahalenin, 1 No’lu Protokol 1. maddenin gereklilikleri altında hukuki olmadığı sonucuna varılmasını mümkün kılacak yeterliliktedir.

II. SÖZLEME İHLALİNDE DİĞER İDDALAR

45. Sözleşmenin 13 ve 6.1 maddeleri altında başvurucu, mahkemelerin yanlış iç mevzuat uyguladığı, davasında yürütülen yargılamanın hukuki olmadığı konularında şikayette bulundu.

46. Elinde bulunan bütün materyallerin ışığı altında başvurucunun başvurusunun kabul görmesi ile mahkeme, şimdiye kadar kendi yetkisi dâhilindeki konulardaki şikâyeti göz önüne alarak, bu hususta Sözleşmede yer alan hak ve hürriyetlerin ihlal edildiği görünümü görmemektedir.

47. Başvurunun bu bölümünün Sözleşme’nin 4 ve 35.3-a maddeleri uyarınca kabul edilemez olduğu belirtilmelidir.

III. SÖZLEŞMENİN 41. MADDESİNİN UYGULAMASI

48. Sözleşmenin 41. maddesi

“Mahkeme işbu Sözleşme ve protokollerinin ihlal edildiğine karar verirse ve ilgili Yüksek Sözleşmecî Tarafın iç hukuku bu ihlali ancak kısmen telafi edebiliyorsa, Mahkeme, gerektiği takdirde, hakkaniyete uygun bir surette, zarar gören tarafın tatminine hükmeder.”

²³ Çevirenin notu: Quality of law.

²⁴ Çevirenin notu: Bkz. 22. paragraf, 21 Aralık 2000 tarihli Devlet Fonları ve Bütçelere ilişkin Mükellef Borçlarının Ödenmesine Dair Usul Kanununu.

A. Zarar

49. Başvurucu, söz konusu KDV miktarından oluşan (214,107.19 UAH), artı başvuru tarihinden başvurunun mahkeme nezdinde olduğu tarihe kadar süre için tahakkuk eden enflasyon kayıp miktarı (34,937.01 UAH), toplam 249,044.2 UAH maddi zararının tazmini talebinde bulundu. Ayrıca başvurucu 50,000 UAH manevi zararının tazminini de talep etmiştir.

50. Devlet başvurunun açıkça dayanaktan yoksun olduğu kabulü doğrultusunda, iddaların asılsız olduğu konusundaki düşüncesini tebliğ etmiştir.

51. Mahkeme, 1 No'lu Protokol 1. maddenin hükmü altında, başvurucuya yüklenen söz konusu KDV mükellefiyetinin hukuki olmadığına hükmetmiştir. Bu nedenle başvurucu tarafından boş yere ödenen KDV, müdahalenin tazminini sağlamak amacıyla iade edilmesi gerekmektedir. Enflasyon kayıpları hakkında, mahkeme, çeşitli koşullar göz önüne alınmadan yapılan tazminat ödemesinin tazminatın yeterliliğini azaltılabileceği hakkındaki görüşünü yinelemektedir (örnek için bkz., *Wasserman v. Russia* (no. 2).

Başvurucu resmi tablolar üzerinden enflasyon kayıpları hakkında detaylı hesaplamalar sunmuş ve devlet bu konuda başvurunun iddiasına ya da hesaplama yöntemine yönelik her hangi bir itirazda bulunmamıştır. Mahkeme bu hesaplamaların mantıklı olduğuna hükmeder (bkz. *Skaloukhov ve Others v. Ukraine*, nos. 8107/06, 8473/06, 8475/06, 15941/06 ve 32116/06, § 37, 19 Kasım 2009). Özetle, Mahkeme başvurunun maddi zarara uğradığı doğrultusundaki talebini yerinde görmüş ve bunun tazminine yönelik 23.000 Euroya tazminata hükmetmiştir.

52. Manevi zarar konusunda, Mahkeme başvurunun tespit edilen ihlal doğrultusunda manevi ızdırap çektiğine hükmetmiştir. İktidar hakkaniyet temelinde, Sözleşmenin 41. maddesi gereğince, bu doğrultuda başvurucuya 4.000 Euro tazminat ödemelidir.

B. Masraf ve Harcamalar

53. Başvurucu bu başlık altında herhangi bir talepte bulunmamıştır. Bu nedenle Mahkemece herhangi bir karar verilmemiştir.

C. Gecikme Faizi

54. Mahkeme, gecikme faizi için Avrupa Merkez Bankası'nın marjinal kredi faizlerine uyguladığı orana 3 puan ilave eklenerek elde edilecek oranın uygulanmasının uygun olduğuna karar vermiştir.

BU NEDENLERLE MAHKEME OYBİRLİĞİYLE

1. 1 No'lu Protokol 1. madde ile ilgili şikâyetin kabul edilebilir ve başvurunun geri kalanının kabul edilemez olduğunu deklare eder.

2. 1 No'lu Protokol 1. maddenin ihlal edildiğine hükmeder.

3. Hüküm

Savunmacı devlet başvurucuya, kararın kesinleştiği tarihten itibaren 3 ay içinde, Sözleşmenin 44.2 maddesine göre, savunmacı devletin ulusal para birimine, hüküm tarihinde geçerli kur üzerinden çevrilmiş aşağıdaki tutarları ödemek zorundadır:

(i) 23.000 Euro (23 bin euro), artı maddi zararın tazmini için gerekli olabilecek tüm vergiler,

(ii) 4.000 Euro (4 bin Euro), artı manevi zararın tazmini için gerekli olabilecek tüm vergiler,

Söz konusu sürenin bittiği tarihten ödemenin yapılmasına kadar geçen süre için Avrupa Merkez Bankası'nın marjinal kredilere uyguladığı faiz oranına üç puan eklemek suretiyle elde edilecek oranın gecikme faizi olarak uygulanmasına,

4. Başvurucunun diğer adil karşılık istemlerinin reddine karar verilmiştir.

İşbu karar İngilizce olarak hazırlanmış ve AİHM İç Tüzüğü'nün 77. maddesinin 2. ve 3. paragraflarına uygun olarak 7 Haziran 2011 tarihinde yazılı olarak tebliğ edilmiştir.²⁵

²⁵ Çevirenin notu: Serkov-Ukrayna davasında, AİHM vergi yargılaması yapan mahkemelerin çelişkili kararlar vermesinin "öngörülebilirliği" ve dolayısıyla vergilerin kanuniliği ilkesini zedeleyeceği görüşünü temel alarak; Ukrayna Devletini, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ile güvence altına alınan "Mülkiyet Hakkına" karşı haksız bir müdahalede bulunduğu gerekçesiyle tazminat ödemeye mahkûm etmiştir. Böylece iç hukukumuzda da yer bulan vergilerin kanuniliğe ilkesine karşı Mahkeme'nin görüşünün bir boyutu ortaya konmuştur. Ayrıca, bu doğrultuda AİHM'in vergilerin kanuniliği ilkesine karşı bakışına ilişkin Spacek-Çek Cumhuriyeti, Shchokin-Ukrayna, Serkov-Ukrayna davalarının ayrıntılı değerlendirmeleri için (eserden yararlanılmıştır) bkz. **Yaltı, Billur**; Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahalede Kanunilik: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin Yeni Kararlarında "Çelişik Mevzuat" ve "Çelişkili İçtihat", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 276, Eylül 2011, ss.7-17.