

İHAM, Halet vs. Lüksemburg Büyük Daire Kararına İlişkin Bilgi Notu

Gizem KAPUCU* , Metin KOCATEPE** 

ÖZ

Bu bilgi notu, İHAM Büyük Dairesi tarafından 14 Şubat 2023 tarihinde verilmiş olan Halet vs. Lüksemburg kararının¹ nihai metnine ilişkindir.²

Lüksemburg vergi idaresi ile PricewaterhouseCoopers (PwC) isimli bağımsız denetim şirketi arasında bazı çok uluslu şirketler adına gerçekleştirilen “özel vergi anlaşmalarını”, PwC çalışanı olan başvuranın basına sızdırması sonucu karşılaştığı hukuki ve cezai sonuçların ifade özgürlüğünü (İHAS m.10) ihlal etmediğine ilişkin 3. Daire tarafından verilen kararın Büyük Daire’ye sevk edilmesi üzerine, İHAM Büyük Daire Guja kriterlerini uygulayarak m.10 kapsamında bir inceleme gerçekleştirmiştir. Bu inceleme neticesinde mahkeme 3. Daire kararının aksine başvurana verilen cezanın İHAS m.10’u ihlal ettiği sonucuna varmıştır. Bu bilgi notu, Büyük Daire tarafından verilen kararın aktarılmasını ve kısa bir değerlendirmesini içermektedir.

Anahtar Kelimeler: Bilgi sızdırma, vergi hukukunda bilgi sızdırma, ifade özgürlüğü, vergi hukukunda ifade özgürlüğü, Lüksemburg sızıntıları.

ABSTRACT

The ECHR has examined whether the legal and criminal consequences that the applicant, who is a PwC employee, had faced as a result of leaking to the press the “special tax agreements” between the Luxembourg tax administration and the independent audit firm PricewaterhouseCoopers (PwC), violated the freedom of expression (Article 10 of the ECHR). Upon referral of the decision by Chamber 3 to the Grand Chamber, the Grand Chamber carried out an article 10 review applying the Guja criteria. As a result of this examination, the court concluded that contrary to the decision of the 3rd Chamber, the legal consequences on the applicant violated Article 10 of the ECHR. This fact sheet contains a quote and a brief assessment of the decision made by the Grand Chamber.

Keywords: Whistleblowing, Tax Whistleblower, Freedom of Expression, LuxLeaks.

1 İHAM, Halet vs. Lüksemburg, Başvuru no. 21884/18, 14 Şubat 2023 (HUDOC Database).

2 Büyük Daireye sevk edilen 3. Daire kararına ilişkin karar inceleme metninin 14.09.2022 tarihi itibarıyla yazımı tamamlanmış ve ilgili inceleme Aralık 2022 tarihinde Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XII, S. 2’de yayımlanmıştır (Bkz. Gizem Kapucu – Metin Kocatepe, “İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi’nin Halet v. Lüksemburg Kararı: Vergi Hukukunda Bilgi Sızdırma (Whistleblowing)”, Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XII, S.2, 2022, s.1451-1487). İlgili makalenin 1 nolu dipnotunda nihai kararın henüz yayınlanmadığına dikkat çekilmiştir. Bu bilgi notu, ilgili makalenin tamamlayıcısı olarak, nihai kararın kısa bir açıklamasını içermektedir.

* Arş. Gör., Marmara Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Ana Bilim Dalı, İstanbul, Türkiye. Orcid: <https://orcid.org/0000-0001-9650-5692>.

** Arş. Gör., Marmara Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Ana Bilim Dalı, İstanbul, Türkiye. Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-1440-7683>.

Sorumlu Yazar/Correspondence Author: Gizem KAPUCU

E-posta/E-mail: gizem.kapucu@marmara.edu.tr

Geliş Tarihi/Received: 01.05.2023

Kabul Tarihi/Accepted: 19.05.2023

Başlangıç: Halet vs. Lüksemburg

PwC şirketinde çalışan Halet, vergi mükellefi olan müşterilerinin beyannamelerini merkezi bir şekilde hazırlamak, taramak ve kaydetmek için kullanılan güvenli bir bilgi teknolojileri ağına erişimi olan bir çalışandı. PwC'nin faaliyetlerinden biri de mükellef şirketler adına geçici vergi avantajları talep etmektir. Halet şirket içinde yürüttüğü faaliyetler nedeniyle bu taleplere ve Lüksemburg vergi idaresi ile yapılan anlaşmalara erişebilmekteydi.

2014 yılında gazeteciler konsorsiyumu tarafından gerçekleştirilen bir haber serisinde, PwC'nin müşterileri için vergi idaresi ile yaptığı bu anlaşmalar, bir internet sitesi üzerinden kamuoyunun bilgisine sunulmuştur. Luxleaks skandalı olarak adlandırılan bu gelişmeler, esasında bir başka PwC çalışanı olan A.D.'nin basına sızdırdığı belgelerle başlamıştır. Ardından Halet, Luxleaks skandalında adı geçen çok uluslu şirketlerin vergi beyannamelerini basına sızdırmıştır. Böylece, söz konusu şirketlerin ilgili anlaşmalara dayalı olarak vergi beyannamelerini düzenlediği bilgisi de basına yansımıştır.

Bunun sonrasında PwC içinde bir iç soruşturma yürütülmüş ve Halet işten çıkarılmıştır. Buna ek olarak adli ve hukuki davalara konu olan uyuşmazlık sonucunda Halet, hem bazı suçlardan adli para cezasına çarptırılmış hem de PwC'ye sembolik bir tazminat tutarı ödemek zorunda kalmıştır.

Karar: Guja kriterlerinin yeniden uygulanması

İHAM Kararı: Guja kriterlerinin yeniden uygulanması

İHAM, bilgi sızdırma faaliyetlerine ilişkin yapılan başvurularda, Guja içtihadında ortaya koyduğu kriterleri uygulayarak bir karar vermiştir. Bu kriterler şunlardır:

- i) birinci kriter: bilginin kamuya açıklanması yönteminden başka ihbarcının başka etkin araçlara sahip olmaması,
- ii) ikinci kriter: açıklanan bilginin kamu yararı açısından önem taşıması,
- iii) üçüncü kriter: açıklanan bilginin gerçek olması,
- iv) dördüncü kriter: bilgiyi sızdıran kişinin iyi niyetle (good faith) hareket etmesi,
- v) beşinci kriter: açıklanan bilginin amaçladığı kamu yararı ile bu açıklamanın verdiği zarar arasında bir dengenin olması (yarar-zarar testi),
- vi) altıncı kriter: bilgi sızdırana verilen cezanın orantılı olması (ağırlık/severity ölçümlemesi).

Bu kriterlerden ilk beşinin olayda olması durumunda, İHAM altıncı kriter kapsamında verilen cezanın ağırlığını inceleyerek, bu cezanın bilgi sızdırmanın ifade özgürlüğünü ihlal edip etmediğine karar vermektedir.

Halet kararına uygulanması:

İHAM, Guja kriterlerinden bilginin kamuya açıklanması yönteminden başka ihbarcının başka etkin araçlara sahip olup olmadığının incelenmesine ilişkin olarak, ifşa edilen vergi beyannamelerinin, Lüksemburg yasalarına uygun şekilde hazırlanmış olan belgeler olması ve başvuranın işverene/kamu idarelerine başvurmasının anlamsız olması nedeniyle, ifşa kanalı seçiminde kamuoyu ve basın dışında etkili bir kanal olmadığını kabul etmiştir (para.171-172).

İfşa edilen bilgilerin gerçekliği ve doğruluğu (para.173) ve bilgiyi sızdıran kişinin iyi niyetle (*good faith*) hareket etmesi (para.174) kriterleri ile ilgili olarak taraflar arasında bir ihtilaf olmadığını da vurgulamıştır.

Açıklanan bilginin amaçladığı kamu yararı ile bu açıklamanın verdiği zarar arasında bir denge (yarar-zarar dengesi) olmasını gerektiren Guja 5.kriteri kapsamında;

İHAM, ulusal mahkemelerin bu dengeyi incelerken yeterince ayrıntılı gerekçeler sunmaları gerektiğini belirterek (para.177.), ifşa kapsamındaki ifadenin/açıklamanın meydana geldiği bağlamı ve bunun hizmet ettiği kamu yararı ile ifşanın yol açtığı zararlı etkileri incelemiştir:

İtiraz edilen ifşanın bağlamı : İHAM'a göre, başvuranın ihtilaf konusu bilgileri ifşa ettiği sırada Lüksemburg'daki vergi uygulamalarına ilişkin kamuoyu tartışmasının halihazırda devam etmesi, tek başına bu bilgilerin kamu yararına olmadığı sonucunu doğurmaz, özellikle Avrupa'da o dönem süren kurumlar vergisi tartışması da bağlam değerlendirmesinde göz önünde bulundurulmalıdır (para.184).

Açıklanan bilgilerin kamu yararı etkisi: İHAM, vergisel bilgilerin yayınlanmasının, kamu yararına ilişkin olan bir kamuoyu tartışmasına katkıda bulunabileceğini kabul ettiğini yinelemiştir. Zaten mevcut davada, başvuru ve AD tarafından yapılan ifşaların kamu yararına olduğunu ve "Avrupa'da ve Lüksemburg'da uygulanan kurumlar vergisi, özellikle çok uluslu şirketlerin vergilendirilmesi, özel vergi anlaşmaları (*advanced tax agreements*), vergi şeffaflığı ve genel olarak vergi adaleti konusunda kamuoyu tartışmasına kapı açtığını" Lüksemburg ulusal mahkemelerinin de kabul ettiğinin altını çizmiştir (para.185). İHAM'a göre, Lüksemburg'daki vergiden kaçınma ve vergi optimizasyonu uygulamalarına ilişkin bir tartışmanın, söz konusu belgeler ifşa edildiğinde zaten devam ediyor olması, bu belgelerin tartışmaya katkı düzeyinin daha az olduğu yorumunu yapmak için yeterli değildir (para.187). Vergi beyannamesinin "vergi mükellefinin aldığı vergisel kararlar hakkında yetkilileri bilgilendiren" ve "indirim taleplerini ve kanunun öngördüğü çeşitli vergilendirme seçeneklerinin uygulanmasını" sağlayan bir belge olduğunu belirten İHAM, özel vergi anlaşmaları ve vergi beyannamelerinin farklı vergi uygulamalarına atıfta bulunan iki ayrı belge türü olsa da, bu iki tür belgenin ifşasının bir arada mevcut davada yürürlükteki vergilendirme uygulamalarının resmini oluşturmaya katkıda bulunduğunu tespit etmiştir. Kârlarını düşük vergi uygulayan ülkelere kaydırmak ve böylece diğer devletlerin vergi gelirlerini aşındırmak için çokuluslu şirketler tarafından uygulamaya konulan vergi stratejilerinin Lüksemburg'da ve Avrupa düzeyindeki etkilerinin belirlenmesine ilişkin tartışmalar bakımından da bu ifşanın katkısı olduğunu vurgulamıştır (para.188). Vergiye tabi herhangi bir mükellef, özel vergi anlaşmalarını anlayamasa da vergi beyannamesini anlayabilecektir. Böylece, başvuranın ifşa ettiği belgeler, vergi sisteminin

avantajlı olduğu yerlerden yararlanmak isteyen çok uluslu şirketlerin vergi uygulamalarının şeffaflaşmasına katkıda bulunacak ve bu anlamda, kamunun ilgilendiği bir konuda bilinçli bir görüş oluşturmasına yardımcı olabilecektir (para.191). İHAM, ayrıca, söz konusu ifşaya atfedilen kamu yararı ağırlığının hem ekonomik hem de sosyal açıdan çok uluslu şirketlerin mevcut konumundan bağımsız olarak değerlendirilemeyeceği kanaatindedir. Vergi gelirlerinin devletlerin ekonomileri ve bütçeleri üzerindeki rolü ve bazı çok uluslu şirketler tarafından kullanılabilir olan kâr aktarma gibi vergi stratejilerinin hükümetler için oluşturduğu önemli zorluklar da dikkate alınmalıdır. İHAM Büyük Daire bundan yola çıkarak, başvuran tarafından kamuya açıklanan çok uluslu şirketlerin vergi beyannameleri gibi vergisel uygulamalara ilişkin bilgilerin, vergi kaçakçılığı, şeffaflık, adalet ve vergi adaleti konularında süregelen tartışmaya şüphesiz katkıda bulunduğu sonucuna varmaktadır. Açıklanan bu bilgiler Lüksemburg'da, Avrupada ve vergi gelirleri etkilenebilecek diğer devletlerde kamuoyunu ilgilendiren bilgilerdir (para.192).

Açıklanan bilginin ortaya çıkardığı zarar: Büyük Daire, PwC'nin, özellikle müşterileri gözünde bir itibar zedelenmesine maruz kaldığını kabul etse de uzun vadeli bir zararın oluşmamış gibi görüldüğünü tespit etmiştir (para.194). Ancak ortaya çıkan zarar değerlendirmesinde yalnızca PwC'nin değil, buna bağlı olarak ortaya çıkacak diğer bağlantılı zararların da göz önünde bulundurulması gerektiğini belirtmiştir. Bu bakımdan PwC'nin müşterileriyle ilgili olarak, söz konusu vergi beyannamelerinin ifşasının, en azından bir dereceye kadar, isimleri/unvanları kamuoyuna açıklanan çok uluslu şirketlerin de özel çıkarlarına ve itibarlarına zarar verebileceğini kabul etmiştir (para.196). İHAM, başvuranın yalnızca herhangi bir çalışanın işverenine karşı borçlu olduğu sadakat yükümlülüğü ile değil, aynı zamanda PwC tarafından yürütülen faaliyetler nedeniyle mesleki sır yükümlülüğüne de tabi olduğuna işaret etmiştir (para.197). Buradan yola çıkarak, Lüksemburg ulusal yargı makamlarının “imaaja zarar verme” ve “itibar kaybı” gibi genel ifadelerle belirttiği zararın “genel çıkarlardan daha ağır bastığına” yönelik kararını yeterli bir şekilde gerekçelendiremediği sonucuna ulaşmıştır (para.200).

Dengeleme testinin sonucu: Yukarıdaki değerlendirmeler ışığında İHAM, ulusal mahkemeler tarafından gerçekleştirilen dengeleme uygulamasının belirli gereklilikleri karşılamadığını tespit etmiştir. Bir yandan Temyiz mahkemesinin ifşa edilen bilgilerdeki “kamu yararını” kısıtlayıcı bir yorumla ele aldığını, öte yandan ifşadan kaynaklanan “zararların tamamını” terazinin diğer tarafına koymadığını, sadece PwC'nin uğradığı zarara odaklanıldığını belirtmiştir. Bu nedenle mevcut davada olayın kendine özgü koşullarının yeterince değerlendirilmediği sonucuna varmıştır (para.201). Böylece, İHAM, söz konusu çıkarların dengelenmesi işini üstlenmiştir. Bu bağlamda, başvuran tarafından ifşa edilen bilgilerin “kamu yararına olduğunu” kabul ettiğini yineleyerek, söz konusu açıklamanın veri hırsızlığı yoluyla gerçekleştirildiğini ve başvuranın bağlı olduğu mesleki gizliliğin ihlal edildiğini vurgulamıştır. Bu durumda, ifşa edilen bilginin niteliği ve ifşasına bağlı “riskin” kapsamını göz önünde bulundurarak, ifşa edilen bilginin nispi ağırlığının dikkate alınması gerektiğini belirtmiştir. İHAM, çok uluslu şirketlerin vergi uygulamalarına ilişkin hem ulusal hem de küresel düzeyde gerçekleştirilen kamuoyu tartışmalarında başvuran tarafından ifşa edilen bilgilerin tartışmalara katkı düzeyi konusunda şu kaniya varmıştır: “bu bilgilerin ifşa edilmesindeki kamu yararı, ortaya çıkardığı zararların tamamından daha ağır basmaktadır” (para.202).

İHAM bu tespitin ardından başvurucuya yapılan müdahalenin orantılı olup olmadığına ilişkin incelemesini tamamlamak için başvurana verilen cezanın ağırlığı ile ilgili Guja 6. kriteri kapsamında;

Verilen cezanın orantılılık değerlendirilmesi bağlamında, cezanın hafif olup olmadığına bakılmaksızın, önemli olanın ilgili kişi aleyhine verilmiş olan hüküm olduğunu hatırlatarak, ihbarcıların asli rolü göz önünde bulundurulduğunda, ifade özgürlüğü üzerindeki herhangi bir aşırı kısıtlamanın, ifşa edilmesinde kamu yararı bulunan bilgilerin gelecekte ifşa edilmesini, yasa dışı faaliyetler veya şüpheli davranışlarla ilgili bildirim yapılması üzerinde caydırıcı etkiler yaratabileceğini vurgulamıştır. Bu durumda, Sözleşme'nin 10. maddesi ile güvence altına alınan kamu yararına ilişkin bilgi alma hakkının tehlikeye girebileceğine dikkat çekmiştir (para.204). Mevcut davada, başvuran, işvereni tarafından işten çıkarıldıktan sonra, kamuoyunun yoğun ilgisi altında yürütülen kovuşturmaların sonunda 1.000 Euro adli para cezasına çarptırılmıştır. Verilen cezaların niteliği ve bunların etkilerinin ciddiyeti, özellikle de başvuranın veya diğer herhangi bir muhbirin ifade özgürlüğü üzerindeki caydırıcı etkisi dikkate alındığında, ulusal mahkemeler tarafından göz ardı edilmiş bir husus olmuştur. İHAM özellikle söz konusu menfaatleri tarttıktan sonra vardığı sonucu göz önünde bulundurarak, başvurana verilen cezanın izlenen meşru amaç kapsamında orantılı olmadığı kanaatindedir (para.205).

SONUÇ

İHAM Büyük Daire, başvurana verilen cezanın ifade özgürlüğü hakkına, özellikle de bilgi verme özgürlüğüne yönelik demokratik bir toplumda gerekli olan şartları sağlamayan bir müdahale olduğu ve Sözleşmenin 10. maddesinin ihlal edildiği sonucuna varmıştır.

Verilen bu karar, ifşa faaliyetleri ile ilgili “geriye gidişten dönüş”³ olarak nitelendirmek mümkündür. Kararın vergi hukukuna yansımaları, mükellefin özel hayatına saygı hakkına dair son yıllarda artan tartışmalara yeni bir boyut kazandıracak gibi görünmektedir.

Terazinin bir tarafında mükellefin vergisel bilgilerinin gizliliği ilkesi, bir diğer tarafında ise vergi adaleti kapsamında vergi yükünün mükelleflere adil bir şekilde dağıtılması ilkesi yer almaktadır. Vergi yükünün mükelleflere adil şekilde dağıtılması ilkesine aykırı vergisel anlaşmaların ve uygulamaların kamuya açıklanması durumlarında ise tartışma özel bir görünüme bürünmektedir. Bu son durumda terazinin bir tarafında kamunun bilgi alma hakkı ile bağlantılı olarak bilgi sızdırmanın ifade özgürlüğü, bir diğer tarafında ise sızdırılan bilgidен zarar gören şirketlerin ticari itibarı ve vergi mahremiyeti yer almaktadır. İHAM'ın bu dengeye mevcut davadaki yorumları, gelecekteki vergisel bilgilerin sızdırılması faaliyetleri için oldukça önemli bir kaynak değeri taşımaktadır.

3 Bkz. Kapucu/Kocatepe, “İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin Halet v. Lüksemburg Kararı: Vergi Hukukunda Bilgi Sızdırma (*Whistleblowing*)”, Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XII, S.2, 2022, s.1483.