

**VERGİ YARGILAMASINA  
TABİ DAVALARIN  
AVRUPA İNSAN HAKLARI  
MAHKEMESİ'NCE GÖRÜLEBİLİR  
BULUNMASI**

(Vergi Orijinli ve Türevli Uyuşmazlıklar Hakkında,  
Bir Sentez Çalışma)

**Doç. Dr. Selami DEMİRKOL  
(Danıştay Üyesi)**

**ANKARA - 2018**

## **TÜRKİYE ADALET AKADEMİSİ**

### **Vergi Yargılamasına Tabi Davaların Avrupa İnsan Hakları Mahkemesince Görülebilir Bulunması**

Birinci Baskı : Şubat 2018  
ISBN : 978-605-9095-53-2  
Genel Editör : Ertan AYDIN  
Editör ve Yayın Danışmanı : Dr. Veli KARATAŞ  
Sorumlu Yazı İşleri Müdürü: Fethullah SOYUBELLİ  
Hazırlayan : Menekşe ÖRME  
Kapak Tasarım : Hüseyin ÖZTÜRK

## **TÜRKİYE ADALET AKADEMİSİ**

Ahlatlıbel Mah. İncek Şehit Savcı Mehmet Selim Kiraz Bulvarı  
Çankaya/ANKARA

Tel : (0 312) 489 81 80  
Fax : (0 312) 489 81 01  
web : [www.taa.gov.tr](http://www.taa.gov.tr)  
e-posta : [taa@adalet.gov.tr](mailto:taa@adalet.gov.tr)

### **Baskı:**

Ankara Açık Ceza İnfaz Kurumu İş Yurdu Müdürlüğü Matbaası,  
İstanbul Yolu 13. Km. Ergazi, ŞAŞMAZ/ANKARA

*“Yanlışlıklar söylenmedikçe meşrulaşır”*



# İÇİNDEKİLER

<b>ÖNSÖZ</b> .....	7
<b>BAŞLARKEN</b> .....	9
<b>1. GENEL OLARAK VERGİLENDİRME YETKİSİ ve MÜLKİYET HAKKINA MÜDAHALE</b> <i>AİHM'nin Yargılama Kriterleri</i> .....	13
<b>2. USULÜNE GÖRE YÜRÜRLÜĞE KONULMUŞ ULUSLARARASI SÖZLEŞMELER BAĞLAYICIDIR</b> <i>Anayasa'nın 90. Maddesi Tartışmayı Nihayetlendirmiştir</i> .....	17
<b>3. AİHM TARAFINDAN İHLAL TESPİTİ YAPILAN AİHS'İN ve EK PROTOKOLLERİNİN REFERANS MADDELERİ</b> <i>Vergileendirme Kaynaklı Uyuşmazlıklar ile Bağlantı Kurulan İlkeler/Garantiler</i> .....	21
<b>4. ADİL YARGILANMA İLKESİNİN UYGULAMA EKSENİ</b> <i>Sözleşme'nin 6. Maddesi ile Kabuledilebilirlik İncelemesine Çizilen Çerçeve</i> .....	27
<b>5. GÖRÜLEBİLİR BULUNMAYAN İLK VERGİ ORİJİNLİ DAVALAR</b> <i>Görülebilir Bulmama Gerekçeleri</i> .....	37
<b>6. AİHM TARAFINDAN 6. MADDE KAPSAMINDA GÖRÜLEN VERGİ TÜREVLİ PRATİKLERDEN ÖRNEKLER</b> <i>Kabul Edilebilirlik Bariyerinin Aşıldığı ve Tartışıldığı Davalar</i> .....	41

<b>7. AİHM'İN, SÖZLEŞME'NİN 6. MADDESİ ile İLGİLİ KARARLARI</b>	
<i>Adil Yargılanma Pratikleri .....</i>	<i>63</i>
<b>8. AİHM'İN, SÖZLEŞME'NİN 8. MADDESİ ile İLGİLİ KARARLARI</b>	
<i>Özel Hayatın ve Aile Hayatının Korunması Pratikleri.....</i>	<i>73</i>
<b>9. AİHM'İN, SÖZLEŞME'NİN 9. MADDESİ ile İLGİLİ KARARLARI</b>	
<i>Düşünce, Vicdan ve Din Özgürlüğü Pratikleri.....</i>	<i>77</i>
<b>10. AİHM'İN, SÖZLEŞME'NİN 14. MADDESİ ile İLGİLİ KARARLARI</b>	
<i>Ayrımcılık Yasağı Pratikleri .....</i>	<i>83</i>
<b>11. AİHM'İN EK 1 NOLU PROTOKOL ile İLGİLİ KARARLARI</b>	
<i>Mülkiyet Hakkı Pratikleri.....</i>	<i>91</i>
<b>12. AİHM'İN EK 4 NOLU PROTOKOL ile İLGİLİ KARARI</b>	
<i>Serbest Dolaşım (Seyahat) Özgürlüğü Pratiği.....</i>	<i>105</i>
<b>13. AİHM'İN EK 7 NOLU PROTOKOL ile İLGİLİ KARARLARI</b>	
<i>Aynı Suçtan İki Kez Yargılanmama ve Cezalandırmama Hakkı Pratikleri.....</i>	<i>109</i>
<b>BİTİRİRKEN.....</b>	<b>117</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>121</b>

## ÖNSÖZ

2002 yılından beri “**İnsan Hakları**” konusunda yaptığım çalışmalardan edindiğim sonuç, **vergi yargılamasına tabi davaların önemli bir çoğunluğunun**, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nce görülebilir bulunduğu gerçeğinin, Türk İdari Yargı hakim ve savcılar tarafından tartışılır olduğudur.

**Vergi orijinli ve türevli davalar** olarak ayrıma tabi tutulabilecek bu uyuşmazlıklar hakkında, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin içtihatlarını vermeye gayret ederek, konuyu tartışılır olmaktan çıkarıp, **bilinir olması amacıyla**, sentez bir çalışma oluşturmayı ve siz okuyuculara sunmayı hedefledim.

Bu çalışmanın hazırlanması sürecinde gösterdikleri hoşgörü ve desteklerinden ötürü çok kıymetli aile fertlerime, eşim Hüllya, kızlarım Elit Meviza ve Elzem Gurur’a **minnettarlığımı belirtiyorum.**

Ayrıca kitapçık olarak basımı ve elinize ulaşmasını sağlayan değerli dostlarım Adalet Akademisi Başkanı, Danıştay Üyesi Sayın Yılmaz AKÇİL’e, Başkan Yardımcısı Sayın Mustafa ARTUÇ’a ve Hakim Sayın Dr. Veli KARATAŞ’a, ayrıca kapak tasarımı ile dizgisini üstlenen Menekşe ÖRME ve Hüseyin ÖZTÜRK’e **teşekkür ediyorum.**

**Hayırlı** ve aynı zamanda **faydalı** olması dilek ve temennilerimle. 01 Şubat 2018

Ankara-İstanbul  
Doç. Dr. Selami DEMİRKOL





## BAŞLARKEN

İnsan hakları sorunu, ulusların kendi iç meselesi olmaktan çıkmış, artık uluslararası bir boyut kazanmıştır<sup>1</sup>.

Bu konunun hassasiyeti, mevcut halinden öte, varılmak istenilen ve olması gereken bir tablonun çizimini hedef almasında yer bulmaktadır.

1950 yılında Roma’da imzaya açılıp 1953 yılında yürürlüğe konulan Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS), insan hakları bağlamında önemli bir belgedir.

AİHS’in her bir maddesi, insan haklarının korunmasında temel ilkeler getirmektedir.

İşte bu ilkeler, bireyler ve Sözleşmeye taraf akit devletler için garanti oluşturmaktadır.

Anayasa’nın 90/5. maddesinde yapılan değişiklikle uluslar arası sözleşmelerin, iç hukukumuza referans norm olarak alınması, yargı yerleri için bir gereklilik olduğunu artık söyleyebiliriz.

Ulusal yargı yerlerinden tatmin olmayan birey, uyuşmazlığı Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM)’ne taşıyabilmektedir.

AİHM tarafından kabul edilebilir bulunan başvuru, Mahkeme<sup>2</sup>’ce, Sözleşme<sup>3</sup>’nin ilgili maddelerinin ihlali tespiti yapıldığı takdirde, Sözleşme’ye taraf Devletlerce olduğu gibi Dünyanın diğer ülkelerince de bilinir olmaktadır.

---

<sup>1</sup> Bu kitap “**Vergi Türevli Davaların Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nce Kabul Edilebilir Bulunması**” başlıklı çalışmamıza dayanmakta olup, ana hatları tekrar ele alınarak güncellenmişve genişletilmiştir.

<sup>2</sup> Mahkemekelimesi ile Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) kastedilmektedir.

<sup>3</sup> Sözleşme kelimesi ile Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS) kastedilmektedir.

Bizim yargılamamız, yargılama yetkisini kullanmamız, kendi iç hukukumuzu, AİHS’i yorumlamamız, AİHM içtihatlarını içselleştirmemiz görülmekte, izlenmekte, eleştirilebilmektedir<sup>4</sup>.

Devletimiz 1954 yılında AİHS’e taraf olmuştur.

1987 yılında da Avrupa İnsan Hakları Komisyonu’na ve sonrası ise AİHM’e bireysel başvuru hakkı tanınmıştır.

Bunun anlamı, insan hak ve özgürlüklerinin ihlali ile ilgili bir konunun, artık iç hukuk sorunu olarak görülemeyeceğidir.

Nitekim, AİHM’e yapılan bireysel başvuruların sayısının kabarıklığı ve ihlal oranının yüksek oluşu, kayda değer sonuçlar ortaya koymakta ve düşündürmektedir.

Adli yargının görev alanında olan uyuşmazlıkların hemen hemen tümü ve idari yargının görev alanında bulunan uyuşmazlıkların ise büyük bir kısmı, AİHM’ce görülebilir olarak değerlendirilmektedir.

İdari davaların yaklaşık % 80’e varan çoğunluğu AİHM tarafından görülebilir bulunmaktadır.

Dolayısıyla idari yargı sistemimiz içerisinde görevli olan idari mahkemelerdeki hakimler verdikleri kararların sonuçta AİHM’in önüne gidebileceğini bilmektedirler.

Bu bilinçle, kararlarında, Sözleşme’ye ve AİHM içtihatlarına uygunluk aramaktadırlar.

---

<sup>4</sup> Konu ile ilgili olarak bkz. **DEMİRKOL**, Selami, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Yargılaması Nedeniyle Türk Mahkeme kararlarının Alenileşmesi, **Kadir Has Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı: 1/Haziran 2013, ss.105-114.

Ancak, yine idari yargı sistemimiz içerisinde bulunan vergi mahkemelerinde görevli hakimler, genel olarak vergi orijinli<sup>5</sup> davaların AİHM tarafından kabul edilebilir bulunmadığı görüşündedir.

Vergi türevli<sup>6</sup> davaların ise kısmen de olsa AİHM tarafından kabul edilebilir bulunduğu görüşü egemendir.

Durum böyle iken, geline aşamada, vergi türevli davaların hemen hemen tümünün AİHM’ce kabul edilebilir bulunduğu bir tespit olmakla birlikte vergi orijinli davalarda artık AİHM tarafından kabul edilebilir olduğuna tanıklık etmekteyiz<sup>7</sup>.

Bu çalışmada, genel kanının değişmesi gerektiği üzerinde durarak ilke olarak vergilendirme ve benzeri mali yükümlülüklerle ilgili davaların da artık AİHM’e taşınabildiği ve AİHM tarafından kabul edilebilir bulunup, esas incelemesine tabi tutulabildiği vurgusunu yapacağız.

Ayrıca seçtiğimiz bazı önemli AİHM kararlarını ayrıntılı olarak inceleyip bizim vergi yargılamasında önemsemediğimiz, dikkate almadığımız hususların, AİHM yargıçları tarafından hassasiyet gösterilip ihlal tespitlerine vesile yapılmakta olduğunu aktarmaya çalışacağız.

---

<sup>5</sup> Vergi orijinli nitelendirmemiz ile verginin kökeni, oranı, matrahı, konusu, istisna, muafiyet gibi hususlar ifade edilmektedir.

<sup>6</sup> Vergi türevli nitelendirmemiz ile vergiden kaynaklı, faiz, gecikme faizi, vergi iadesi, yurtdışı çıkış yasağı uygulaması gibi hususlar ifade edilmektedir.

<sup>7</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. **DEMİRKOL**, Selami, Vergi Türevli Davaların Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nce Kabul Edilebilir Bulunması – Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin Vergi Yargılamasında Referans Norm Olarak Alınabilirliği Üzerine Bir Derleme, **İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi (İHİD)**, İstanbul, Sayı:1, Cilt:15, 2012, ss.33-70.



## **GENEL OLARAK VERGİLENDİRME YETKİSİ ve MÜLKİYET HAKKINA MÜDAHALE**

### **Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Yargılama Kriterleri**

Vergilendirme ile ilgili hukuki düzenlemelerin yürürlüğe konulmasından, bu mali yükümlülüğün tahsiline kadar olan süreç, mülkiyet hakkına müdahale etkisi oluşturmaktadır.

“Mülkiyet Hakkı” ilerideki bölümlerde görüleceği üzere AİHS’e ek 1 Nolu Protokolün 1. maddesiyle getirilmiş bir koruma sistemi öngörmektedir.

Bu koruma çerçevesinde AİHM, önüne gelen başvuruları dört aşamalı bir incelemeye tabi tutmaktadır.

### **I. Öncelikle ortada bir malvarlığının veya mülkiyetin bulunup bulunmadığına bakmaktadır.**

AİHM, mülkiyet hakkını ve mülk kavramını iç hukuktan bağımsız olarak yorumlamaktadır.

Ülkelerin iç hukuklarına göre mülkiyet hakkı olarak değerlendirilmeyen birçok olgu, AİHM tarafından mülkiyet tanımı kapsamında değerlendirilebilmektedir.

Diğer bir deyişle, ulusal hukuktaki nitelendirmelerden esinlense de yerine göre kendi mülkiyet anlayışını gündemde tutmaktadır.

AİHM içtihatlarında malvarlığı, sadece maddi varlığı olan taşınır ya da taşınmaz malları değil, alacak hakları ile fikri ve sınai mülkiyet hakları gibi fiziki varlığı olmayan unsurları da içermektedir.

## **II. Vergilendirme ile ilgili tedbirlerin mülkiyet hakkına yönelik bir müdahale oluşturup oluşturmadığı;**

Vergilendirme yetkisi kullanılarak idarelerce alınan her önlem ya da her işlem bir şekilde sonuç olarak ilgilinin malvarlığını etkilemekte ve ister istemez bir müdahale teşkil etmektedir.

## **III. Vergilendirme politikaları ile yapılan sınırlamaların analizi**

AİHM tarafından mülkiyet hakkına yapılan müdahaleler yorumlanırken üç kural analizi uygulanmaktadır.

Bunlar sırasıyla;

- Mal ve mülk dokunulmazlığına saygı ilkesinin ihlal edilip edilmediği,
- Mal ve mülkten yoksun bırakılmanın söz konusu olup olmadığı,
- Mal ve mülkün kullanımının kontrol edilmesi amacının bulunup bulunmadığı şeklinde uygulanmaktadır.

AİHM, davanın çözümlenmesi bakımından, devlet tarafından yapılan müdahalenin hangi kural kapsamına girdiğinin tespitinin önemli olmadığı durumlarda, bu belirlemeyi gereksiz bulmaktadır.

Zira Mahkeme, sıkça vurguladığı üzere, yukarıda belirttiğimiz üç kuralın ayrı olduklarını düşündürecek şekilde bağlantısız olmadıklarını, ikinci ve üçüncü kuralların, mülkiyetten yararlanma hakkını düzenleyen birinci kuralın önceki örnekleri olduğu belirtilmektedir.

#### **IV. Vergilendirme ile ilgili Müdahalenin Mülkiyet Hakkıyla Uyumlu Olması**

AİHS’te takdir hakkı kavramına yer verilmemiştir.

AİHM, vergiler ve benzeri mali yükümlülüklerin düzenlenmesinin vergilendirme yetkisinin doğal uzantısı olarak görülen bu gelirlerin tahsili için gerekli tedbirlerin alınması konusunda devletçe geniş bir takdir hakkı tanımak eğilimindedir.

Nitekim, AİHK Travers/İtalya kararında yer verdiği vergisel tedbirler konusunda devletlerin, diğer alanlara nazaran daha geniş bir takdir hakkı olduğu yönündeki içtihadı, vergi davaları hakkında verilen kabul edilemezlik kararlarının temel gerekçesini oluşturmıştır.

Devletlerin, devlet olma özelliğinden kaynaklı vergi alanında düzenlemeler yapmasının doğal olduğu ve bu alana sınırlamaların getirilemeyeceğini vurgulayan AİHM, vergi önlemlerinin hala kamu yetkilerinin imtiyazlarının esaslı unsurunu oluşturduğunu ve devletlerin vergi konusunu düzenleyen mevzuat çıkarma hakkını özenle koruduğu görüşündedir.

Yine, Sözleşmeye taraf devletlerce ülkenin ekonomik durumuna göre ekonomi politikasının iyileştirilmesi, mali düzenin sağlam temellere oturtulması amacıyla vergisel konularda yapılan düzenlemelerin AİHM tarafından kamu yararına uygun ve demokratik yapının bir gereği olarak değerlendirilmiştir.

AİHM, mülkiyet hakkını etkileyen vergisel bir tedbirin, hakkın ihlali olarak nitelendirilmesi için aşağıdaki kriterleri aramaktadır.

**\* Müdahalenin meşru bir amaç gütmesi**

Burada yapılan inceleme kamu yararı bulunup bulunmadığıdır.

Takdir hakkı ve kamu yararı amacını sorgularken ilk ölçüt açıkça dayanaktan yoksun olmamasıdır.

AİHM, açıkça dayanaktan yoksun olmadığı sürece devletlerin takdir hakkına müdahale etmeme eğilimindedir.

**\* Yasal dayanağının bulunması**

Mülkiyet hakkına yapılacak bir müdahalenin en önemli şartının müdahalenin hukuk kuralları ile öngörülmüş olmasıdır.

Mahkeme yasa kavramını şekli anlamda değil maddi anlamda değerlendirmekte ve normlar hiyerarşisinde kanunun altında, tüzük, yönetmelik gibi kaynakları, hatta yazılı olmayan hukuku da içerecek şekilde yorumlamaktadır.

Yine AİHM, müdahalenin açık, anlaşılabilir, ulaşılabilir olmasını ve etkili bir yargı yolunun bulunmasını önemle aramaktadır.



## USULÜNE GÖRE YÜRÜRLÜĞE KONULMUŞ ULUSLARARASI SÖZLEŞMELER BAĞLAYICIDIR

### Anayasa'nın 90. Maddesi Tartışmayı Nihayetlendirmiştir

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 dokunmamak 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 fıkra 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.

“Türk ulusal hukuku bakımından AİHS’i esas almanın Anayasal düzeyde dayanağı vardır. Nitekim 2004 yılında yapılan Anayasa değişikliği ile Anayasa md. 90’a eklenen son fıkra ile temel hak ve özgürlüklere ilişkin uluslararası sözleşmelere yasalar karşısında öncelik tanınmış ve bu sözleşmeler anayasal düzeye çıkarılmıştır<sup>1</sup>.

1987 yılında bireysel başvuru hakkı tanınması ile birlikte artık AİHM içtihatlarının, ulusal yargı yerlerimizce bilinmesi, izlenilmesi sonucu kendiliğinden oluşmuştur.

Şüphesiz Vergi Mahkemeleri de bu kapsamda kalmaktadır.

Ancak, sonucu kabul etme konusunda, halen daha da takdirimizin olup olmadığı, tartışma zeminini oluşturmaya devam etmektedir.

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

---

<sup>1</sup> İNCEOĞLU, Sibel, *Anayasa ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi İlişkisi, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Kapsamında Bir İnceleme*, (Editör: Sibel İnCEOğlu), Beta, 2013, s.8..

işlem veya eylemin ya da verilen bir mahkeme kararının, Sözleşme’nin veya ek protokollerin bir veya birden fazla hükmünü ihlal edip etmediğinin tespitine ilişkindir. AİHM, varsa AİHS’e 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>2</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 gönder(ir)<sup>3</sup>mektedir.

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

Belirtmekte fayda görmekteyiz ki, AİHM içtihatlarının ve AİHS’in içselleştirilmesi konusunda Türk yargı aktörleri katı bir tutum içerisinde olmuşlardır.

Uzun bir süredir devam edegelen bu tutum son dönemlerde kırılmış görünmektedir.

Fakat Türk Vergi yargısı aktörleri, vergilendirme ile ilgili davaların AİHM tarafından kabul edilebilir bulunmadığına dair genel bir kanı taşıdıklarından, içselleştirme olgusu,

---

<sup>2</sup> **SANCAKDAR**, Oğuz, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin Türk Yargı Sistemindeki Konumu ve Kararların 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>3</sup> **SANCAKDAR**, **Agm.**, ss.232-233.

vergi yargı yerlerinde daha bir güçlük yaşanılmasına sebep olmuştur.

“Vergilendirmenin, devletlerin mutlak egemenlik alanı içinde olduğu ve bu nedenle Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin denetim organı olan Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin konu bakımından yetkisi dışında olduğuna dair yaygın bir görüş söz konusudur. Bu kanının, vergi yükümlüleri, vergi makamları ve vergi mahkemesi yargıçları tarafından paylaşılan bir kanı olduğu kanaati<sup>4</sup> ...” bulunmaktadır.

Bu saptamanın ardından şimdi sözleşme ve Ek Protokollerinin konumuz ile ilgili madde metinlerini aktaralım.

---

<sup>4</sup> **ARSLAN ÖNCÜ**, Gülay, Vergi Hukuku ve Yargılamasına Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin Uygulanabilirliği: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Bir Analiz, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Ocak 2015, Sayı 20, Yıl 6, s.141.

## **AIHM TARAFINDAN İHLAL TESPİTİ YAPILAN AIHS'İN ve EK PROTOKOLLERİNİN REFERANS MADDELERİ**

### **Vergilendirme Kaynaklı Uyuşmazlıklar İle Bağlantı Kurulan İlkeler/Garantiler**

AIHM verginin, harcın, resmin veya mali yükümlülüğün sadece kendisiyle ilgili davaları (ki biz bunu az önce belirttiğimiz üzere vergi orijinli davalar olarak nitelendirmekteyiz) genel olarak görülebilir bulmamaktadır.

Görülebilir bulduğu vergiden, resimden, harçtan, mali yükümlülüğün kaynaklı davalar (olup, bunları da biz az önce açıkladığı üzere vergi türevli davalar olarak nitelendirmekteyiz)dir.

“Vergi kaynaklı birçok mesele aynı zamanda bir insan hakları meselesidir. Vergi kaynaklı müdahaleler adil yargılanma hakkı, özel yaşam hakkı, seyahat özgürlüğü, mülkiyet hakkı gibi çok sayıda hak kapsamında sorun doğurabilmektedir<sup>1</sup>.

Bunlar ile ilgili olarak kesin bir tanım verilmemekle birlikte, vergi iade talepleri, faiz, gecikme zammı, mal varlığına el koyma, seyahat özgürlüğünün yasaklanması gibi farklı davalar gösterilebilir.

AIHM, vergi kaynaklı davaların kabul edilebilirlik incelemesinde AIHS'in ilgili maddeleri ile bağ kurmakta ve ihlal tespiti yapmaktadır.

---

<sup>1</sup> **GEMALMAZ**, H. Burak, Mali Güç Ölçütünü Dikkate Almayan Aşırı Vergi Mülkiyet Hakkı İhlalidir: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Macaristan'a karşı 14 Mayıs 2013 tarihinde Verdiği N.K.M. Kararının İncelenmesi, **İstanbul Barosu Dergisi**, Cilt 88, Sayı 2, Yıl 2014, s.128.

Şimdi Sözleşme’nin ve ek protokollerin ilgili maddelerini görelim.

## **I- SÖZLEŞME MADDELERİ**

### **1- Madde 6**

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi<sup>2</sup>’nin “Adli Yargılanma Hakkı” başlıklı 6. maddesinde;

*“1-Herkes gerek medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili nizalar, gerek cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamalar konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından davasının makul bir süre içinde, hakkaniyete uygun ve açık olarak görülmesini 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;*

---

<sup>2</sup> Sözleşme’nin aktardığımız madde metinleri, (11. Protokol ile değiştirilen metin) Avrupa Antlaşmaları Serisi No:5, Avrupa Konseyi Yayınlarından alınmıştır.

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- 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.

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.

### 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.

### 4- Madde 14

“Ayrımcılık Yasası” 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.

## II- EK PROTOKOLLERİN İLGİLİ MADDELERİ

### 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- 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 ikametgahını seçebilme hakkına sahiptir.*

*2- Herkes, kendi ülkesi de dahil, 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.*

### **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 mahkum edildiği ya da beraat ettiği bir suçtan dolayı aynı devletin yargısal yetkisi altındaki yargılama usulleri çerçevesinde yeniden yargılanamaz veya mahkum 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 yükümlülöklere aykırı hiçbir tedbir alınamaz.”* ilkesi işlenilmiştir.

Sözleşme’ nin ve Ek Protokollerin ilgili maddelerini bu şekilde verdikten sonra şimdi ise vergi orijinli ve vergiden kaynakları, yani vergi türevli davaların kabul edilebilirliği incelemesine çerçeve çizen 6. madde uygulamasını görelim.

## ADİL YARGILANMA İLKESİNİN UYGULAMA EKSENİ

### **Sözleşme'nin 6. Maddesi İle Kabul edilebilirlik İncelemesine Çizilen Çerçeve**

İnsan haklarına saygı gösterilmesi çağımızın en yaygın ve etkili siyasi ahlak çağrısıdır. Teorik olduğu kadar pratik bir sorun olarak da insan hakları, gerek ulusal gerekse uluslar arası düzeyde son yılların kamusal tartışma gündeminin baş sıralarına yerleşmiş bulunmaktadır<sup>1</sup>.

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 uyusmazlıklarına yönelik tutmaktadır.

Mahkeme, pratiklerinde uyusmazlıkların özünü, yani davanın konusunu esas almaktadır.

Buna varırken, genel bir değerlendirme yapmamakta, her somut vaka için uyusmazlığı 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.

---

<sup>1</sup> ERDOĞAN, Mustafa, **İnsan Hakları Teorisi ve Hukuku**, Ankara:Orion Kitabevi, Gözden Geçirilmiş 3. baskı s.1.

Özel hukuk ilişkisi ve uyuşmazlıkları 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 “cezaî 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.

Cezaî 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 ilgili uyuşmazlıklardan çıkmaktadır.

Bireyler arasındaki, yahut özel kişi ile özel hukuka tabi kamu tüzel kişileri arasındaki özel hukuk uyuşmazlıkları, kabaca, medeni hak ve yükümlülükler çerçevesinde değerlendirilmektedir.

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 bu sözleşmenin 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 çözmede 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 bulunmaktadır.

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;

1. Siyasi haklar,
2. Para cezaları,
3. Devletin araştırma fonları,
4. Kamu fonlarından yapılan bazı ödemeler,
5. Yabancıların ülkeye kabulü veya sınır dışı edilmesi veya vatandaşlık işlemleri,
6. Askerlik hizmetine ilişkin uyumsuzluklar,
7. Devletin eğitim verme yükümlülüğü ,
8. Patent başvurusu,
9. Mahkumların disiplini,
10. Bir kamu kurumunun tıbbi tedavi altına alınma kararı,
11. Yargılamaya ilişkin haber yapma hakkı,
12. Pasaport talebinin reddine dair işlemler,
13. Bazı dernek yetkilerine ilişkin uyumsuzluklar,
14. Devletin tek taraflı (örneğin doğal afet mağdurlarına) yardım kararları,
15. Savaş zamanındaki yaralanmalar için yasayla sağlanan tazminat davaları,
16. Bir uluslararası sözleşmenin devlet tarafından onaylanmasına ilişkin uyumsuzluklar.

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

Bu uyuşmazlıklara vergi orijinli olanlarda yakın bir zamana kadar dahil iken artık vergi davalarının çok fazla emsali olmasa da görülebilirlik incelemesinden geçmiş olduklarını ve esasına girildiğini görmekteyiz.

“Fransa’ya ilişkin Editions Periscope kararın da, başvurucunun şirketi vergi istisnalarını hukuka aykırı bir şekilde reddeden kamu merciinin kararı nedeniyle maddi zarara uğramıştır. İHAM (AİHM), başvurucunun kamu merciinin hatalı kararı nedeniyle uğradığı zararlara ilişkin tazminat talebi hakkında idare mahkemesinin verdiği kararı, başvurucunun medeni hak ve yükümlülüklerinin karara bağlanması olarak görmüştür. İHAM (AİHM)’a göre, dava konusu nitelik itibarıyla maddidir ve dava maddi hakların ihlali iddiasına dayanmaktadır<sup>2</sup>.” gerekçesiyle işin esasına girmiştir.

“Dolayısıyla vergi uyuşmazlığının bizzat kendisi 6. maddenin kapsamına girmemekle birlikte, vergisel uyuşmazlıklardan kaynaklanan tazminat talepleri (ve vergi iade taleplerine ilişkin davalar) kapsam dahilindedir<sup>3</sup>.” şeklindeki eski görüşünden daha ileri bir adım atmıştır.

“... başvuruçuların AİHM’e başvurmalarının ve vergi aslına ilişkin olarak mülkiyet hakkı dahil Sözleşmesel haklarının ihlalini ileri sürmelerinin önünde hiçbir engel yoktur. Vergi aslına dair uyuşmazlıklar, AİHS’in adil yargılanma hakkını düzenleyen Madde 6 hükmünün tersine, her halükarda Ek Protokol 1/1 kapsamına girerler.

---

<sup>2</sup> İNCEOĞLU, Sibel, **İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı, Kamu ve Özel Hukuk Alanlarında Ortak Yargısal Hak ve İlkeler**, İstanbul: İkinci Baskı, 2005, Beta Basım A.Ş.s.33.

<sup>3</sup> SOYDAN, Billur Yaltı, “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı – 1, **Vergi Sorunları Dergisi**, Ağustos 2000, S.143, S.158.

... Ancak somut olay çerçevesinde ihlal olmadığı vargısı başka şey, AİHM’in vergi aslı uyuşmazlıklarına kapalı olması başka şeydir. Zaten son yıllarda vergi aslına dair uyuşmazlıklarda Protokol 1/1’in ihlali bulgusunun oranı giderek artmaktadır<sup>4</sup>.

Vergi salma açısından çok çeşitli vergi uyuşmazlıklarının P1-1 özelinde gündeme getirdiği gözlemlenebilmektedir. Bunlar arasında geriye yürürlü vergi tarhiyatı, gelir vergisi, veraset vergisi, katma değer vergisi geriye yürürlü olarak kesin hükümle kazanılmış bulunan vergi muafiyeti hakkının kaldırılması gibi spesifik vergi uyuşmazlıkları bulunmaktadır<sup>5</sup>.”

Nitekim, AİHM “Ferrazzini/İtalya (ilerideki bölümlerde ayrıntılı olarak inceleyeceğiz) kararında, Sözleşme’nin 30. maddesine dayanarak, muhtemelen içtihat değişikliğine gidilebileceği düşüncesiyle, Büyük Daireye gönderdiği vergi uyuşmazlığına ilişkin dava, yine madde 6/1 koruması altında görülmemiştir. Pierre-Bloch ve Pelegrin kararlarını örnek göstererek bir davanın maddi nitelikli menfaatleri ilgilendirmesinin siyasi bir hakkı medeni hale getirmeyeceğini veya idare kamu hukukunca verilen güçleri icra görevleri olan çalışanları arasındaki uyuşmazlıklara madde 6/1’in uygulanmasını sağlamayacağını belirtmektedir. Vergi alanında da, demokratik bir toplumda bazı gelişmelerin meydana gelmiş olabileceğini, fakat bunların şirket veya kişilerin vergi yükümlülüklerinin temel niteliğini etkilemediğini belirtmektedir. İHAM (AİHM)’a göre, vergi konuları, vergi

---

<sup>4</sup> **GEMALMAZ** H.Burak, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Mülkiyet Hakkı**, İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 1. Basım Mayıs 2009, ss.501-502.

<sup>5</sup> **GEMALMAZ**., Age, ss. 501-502.



yükümlüsü ve vergi otoriteleri arasındaki ilişkinin kamusal niteliğinin ağır basması ile hala kamu otoritesi yetkilerinin sert çekirdeğinin bir parçasını oluşturmaktadır<sup>6</sup>.”

“AİHM genel olarak vergilendirme ile mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin kamu yararı veya genel yarar güdüldüğü tezinden hareket etmektedir.

Yine vergi davalarında Devlete tanınan takdir marjının mutlak olduğu düşüncesindedir.

Kamu hizmeti kavramı ve özellikle görülüş usulünde köklü değişiklikler olduğuna ve artık hizmet alanlar çoğu kez bunun bütün bedelini (hizmet verenin kârı dahil) ödediğine göre tahsil edilen vergilerin hem sayıca hem de bedelce kayda değer ölçüde azaltılması gerekir. Bu yaklaşıma paralel olarak, AİHM’in de vergi uyumsuzluklarında meşru amaç bakımından Devlete verdiği mutlak takdir marjını daraltması, daha sıkı denetlemesi beklenir. Zira AİHM’in mevcut yaklaşımı vergi vermenin kutsal bir görev olarak addedildiği günlerden kalmadır<sup>7</sup>.

Bunların yanı sıra Pellegrin / Fransa’ya karşı kararı ile Mahkeme, Devlet Memurluğu statüsünden kaynaklanan uyumsuzluklarda memuriyet görevi ve sorumluluklarının niteliğini esas almakta ve ayrıntı olarak ta;

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 dahil ise,

---

<sup>6</sup> İNCEOĞLU, Age., s.35.

<sup>7</sup> GEMALMAZ H.Burak, Age, 503-504.

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

AİHM, bu nitelikli uyuşmazlıkları, Sözleşme’nin 6. maddesi 1. fıkrası kapsamı dışında görmektedir.

Bunların yanı sıra;

Kural olarak vergi uyuşmazlıkları “idari” nitelikte olduğu gerekçesiyle AİHS md. 6 kapsamında değerlendirilmemekle birlikte vergi cezaları, Ceza Hukuku alanında ele alınarak ceza nizamı kapsamında değerlendirilebilmektedir<sup>8</sup>.

.....

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

- 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.
- 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.
- Önleyici ve cezalandırma amaçlı vergi miktarını arttırma nedenleri genel nitelikli bir kural ile düzenlenmelidir.

---

<sup>8</sup> SANCAKDAR, Agm., ss.283-384.

- Uygulanan yaptırım miktarının çok yüksek rakamlara ulaşması ve ödememe halinde paraya çevirme veya hapisle tazyik edilme şeklinde bir yaptırım öngörülmesi gerek(ir).<sup>9</sup>”mektedir.

“Diğer yandan, Sözleşme’nin 6. maddesi, şu unsurların bulunması halinde vergi para cezalarına da uygulanabilir;

1. Vergi para cezalarını düzenleyen kanun, vergi mükellefleri olan bütün vatandaşları kapsamalı,
2. Vergi para cezası bir zarara karşılık maddi tazminat aracı değil, fakat esas itibarıyla yeniden suç işlemeyi caydırıcı bir ceza amacı taşımalı,
3. Ceza hem caydırıcı hem de cezalandırıcı genel bir kurala göre verilmiş olmalı,
4. Vergi para cezası önemli olmalıdır,

Vergi para cezasının oranı düşük olsa da suçun cezai niteliği 6. maddeyi uygulanabilir kılmak için yeterli(dir)<sup>10</sup>” olduğu vurgulanmaktadır.

“Fakat Sözleşme’nin 6. maddesi, “salt” vergi matrahı davasına veya yeniden suç işlenmesini caydırmaktan çok, esas itibarıyla vergi makamlarına verilen zararın tazmin edilmesi amacını taşıyan geç ödeme faiziyle ilgili davalara uygulanmaz<sup>11</sup>.” olduğunu belirtmekte fayda görmekteyiz.

İşte bütün bu aktardıklarımızı bir bütün olarak değerlendirdiğimizde;

---

<sup>9</sup> TEZCAN, Durmuş, “AİHS Açısından Vergi Cezaları ve Adil Yargılanma Hakkı”, **Danıştay 138. yıl (2006), İdari Yargı Sempozyumu**, Ankara, 11/05/2006.

<sup>10</sup> DOĞRU, Osman-NALBANT, Atilla, **İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi, Açıklama ve Önemli Kararlar**, 1. cilt, Ankara: Avrupa Konseyi, Yargıtay Başkanlığı Yayınları, 2012, 1. Baskı, s.618.

<sup>11</sup> DOĞRU-NALBANT, Age., s. 618.

Belirlenen bu standartlar üzerinden ulusal mevzuatın okunması, yaşayan bir süreç olarak vergi hukukunda insan hakları pratiğini oluşturmaya devam edecektir/etmelidir. Bu pratiğin birinci boyutu, İHAS (AİHS)’ın ulusal hukuktaki yeri ve değerinden kaynaklanır. Anayasa madde 90/5 değişikliği çerçevesinde vergi yargıçları önlerindeki davalarda yasa-sözleşme çatışmasını tespit etme ve sözleşmeyi uygulama durumunda kalacaklardır<sup>12</sup>.

Unutmamak gerekir ki;

Vergilendirme, bireyin mülkiyet hakkına devlet müdahalesidir. İçeriğini toplum yararı oluştur(ur)<sup>13</sup>maktadır.

Yine, vergilendirme suretiyle mülkiyet haklarına müdahalenin öncelikle yasal bir dayanağı, meşru bir temeli olmalıdır. Ayrıca vergilerin ödenmesinin güvence altına alınması amacıyla konulan bir tedbirden kaynaklanan müdahalenin toplumun genel menfaatlerinin gereksinimleri ile bireylerin temel haklarının korunmasına yönelik gereksinimler arasında adil bir denge tesis etmesi gereklidir<sup>14</sup>.

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

---

<sup>12</sup> **YALTI**, Billur, Vergi Yükümlüsünün Hakları, 1. Baskı, Beta, İstanbul, Eylül 2006, s.8.

<sup>13</sup> **YALTI, SOYDAN**, Billur, “Mülkiyet Hakkı versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi’ne Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı” **Vergi Dünyası**, s.227.

<sup>14</sup> **İPEK**, Nilgün, Vergilendirmede Kamu Yararı Birey Yararı Dengesinin Sağlanmasında AİHM, AYM ve **Danıştay Yaklaşımları**, **Danıştay 149. Yıl kutlama töreninde sunulan Tebliğ**, s.9.

## **GÖRÜLEBİLİR BULUNMAYAN İLK VERGİ ORİJİNLİ DAVALAR**

### **Görülebilir Bulmama Gerekçeleri**

#### **1- X/Almanya Kararı**

1959 yılında verilen 551/59 başvuru nolu X/Almanya kararı vergilendirme içerikli ilk başvuru sayılabilir.

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

Komisyon<sup>1</sup> başvurunun, kabul edilebilir olmadığına karar vermiştir.

#### **2- Travers/İtalya Kararı**

1989 yılında verilen 15117/89 başvuru nolu Travers/İtalya kararı Komisyon'un vergilendirme ile ilgili olarak uzun bir süre, yakın bir tarihe kadar AİHM içtihadına altlık oluşturmuştur.

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.fıkrasında garanti altına alınan haklara müdahale teşkil ettiğini, fakat bu müdahalenin aynı maddenin ikinci fıkrasında açıkça

---

<sup>1</sup> Komisyon kelimesi ile Avrupa İnsan Hakları Komisyonu (AİHK) kastedilmektedir. Ayrıca “kabul edilebilir” kelimesi ile “görülebilir” kelimesini aynı anlam ve içerikte kullandığımızı vurgulamakta fayda var görmekteyiz.

ifadesini bulan vergi ve diğer yükümlülöklere yönelik istisna çerçevesinde meşru olduğunu; vergilendirme yoluyla müdahalenin, toplumun genel yararına yönelik taleplerle bireyin temel haklarının korunması talebi arasında adil bir denge kurması gerektiğini, gözetilen amaçlarla kullanılan araçlar arasında makul bir orantılılık ilişkisinin kurulmasının zorunlu olduğunu; vergi gelirlerinin arttırılması amacından kaynaklanan bir mali yükümlölüğün, gerçek veya tüzel kişiler üzerine aşırı yük getirdiğı veya onların mali durumuna esastan müdahale teşkil ettiğı hallerde, Sözleşme’de tanınan güvenceyi ters yönde etkileyebileceğini; getirilmesini istedikleri vergi türü veya yükümlölük hakkında karar sürecinin, Sözleşmenin üye devletlerin yetkisine bıraktığı politik, ekonomik ve sosyal sorunlara ilişkin değerlendirmeyi de normal olarak içerdığını, bu yüzden üye devletlerin bu alanda geniş bir takdir yetkisinin bulunduğı 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 uyuşmazlıklarında devletin diğer alanlara kıyasla daha geniş bir takdir yetkisi olduğudur.

Vergi orijinli davalar, 1995 yılında AİHM’ e taşınmış ve çok az başvuru kabul edilebilir bulunmuş ve ihlal karar verilmiştir.

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

### **3- Ferrazzini/İtalya Kararı**

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

Vergi aslının AİHS’ in 6. maddesi kapsamında kabul edilemez görülmesine dair bu kararda önemli bir içtihat oluşturmuştur.

Nitekim buna göre sırf vergi aslından kaynaklanan uyuşmazlıklarda 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.

### **4- CBC-Union, S.R.O./Çek Cumhuriyeti Kararı**

Yukarıda aktardığımız eski tarihli kararların yanı sıra 20/09/2005 günlü, 68741/01 başvuru nolu yeni kararda benzer şekilde CBC Union davasında, geriye yürürlü vergiye maruz kalan şirketin yasallık itirazını reddederken Mahkeme, başvuru şirketi bir uzman yardımı olarak içinde bulunduğu sektörde ki vergisel gelişmeleri ve kendi faaliyetlerinin vergisel sonuçlarını öngörülebileceğini vurgulamıştır.





## **AİHM TARAFINDAN 6. MADDE KAPSAMINDA GÖRÜLEN VERGİ TÜREVLİ PRATİKLERDEN ÖRNEKLER**

### **Kabul Edilebilirlik Bariyerinin Aşıldığı ve Tartışıldığı Davalar**

#### **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.

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

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

1983 tarihli ve 13013/83 başvuru nolu Wasa Liv Ömsesidight/İsveç kararında AİHK, 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 AİHM 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.

### **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 dükkan işletmektedir.

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

### **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 ek 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- 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 politika yaklaşımına dayandırılmaktadır.

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

#### **6- Gasus Dossier 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 ödemedен 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’ e taşındığında, vergi idaresinin yapmış olduğu müdahalenin kamu yararı götüğü tespitinde bulunmuştur.

Başvuruda ihlal olmadığı sonucuna varmıştır.

### **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’ e 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 olmayan çeşitli yasal düzenlemelere bakarak saptamakla başlamıştır.

Mahkemeye göre, şikayete 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 yerindeliğine ilişkin görüş beyan etmek veyahut vergi ve

muhasebe ilkelerinin yayımlanma biçiminin Çek hukukuna uygun olup olmadığına karar vermenin Mahkeme’nin işi olmadığını belirtmiştir.

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

#### **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’e 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.

---

<sup>1</sup> GEMALMAZ, Age, ss.457-458.

Ancak uyuşmazlıkta, Fransa ulusal yargı makamlarının kararlarına eleştiride bulunulmuş 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.

### **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 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.

### **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 doğurduğundan 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 ödemediği faiz oranından daha yüksektir.

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

AİHM, yaptığı inceleme sonucu, Başvuranın vergi idaresine, iade için beyannamesini 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.

Mal varlığına 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 değerlendirmesinde bulunmuştur<sup>2</sup>.

### **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)

---

<sup>2</sup> GEMALMAZ, Age, s.436.

denmesini bozucu mahiyette bularak “Devletin vergilendirme alanında sahip olduğu geniş takdir yetkisine rağmen, bu yetkinin kullanılma biçimi, bu davadaki koşullar altında, hukuki belirsizlik ve hukukun üstünlüğü ilkelerini ihlal ettiği<sup>3</sup> tespiti yapmıştır.

## **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) yararlanılamamasının, mükellefin mali durumunda önemli ve kesin zararlara yol açtığı, Devletin, Ek.1 No.lu Protokolün 1. maddesi ile sağlanan güvenceyi 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 imkansızlığının ve ondan kaynaklanan belirsizliğin Başvuran şirket bakımından, neden olduğu maddi ve manevi zararın, Devlet tarafından, tazmini gerektiği<sup>4</sup> ne hükmederek, Ek.1 Nolu Protokol’ün 1. maddesinin yani mülkiyet hakkı ihlali tespiti yapmıştır.

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

---

<sup>3</sup> Stere ve diğerleri/Romanya kararı/ Aktaran: **YALTI**, Vergi Yükümlüsünün... **Age.**, s. 56.

<sup>4</sup> “İnsan Hakları Mahkemesi’nin Eko Elda Avee/ Yunanistan kararı”, Çeviren: **CANDAN Turgut, Danıştay Dergisi**, Y.37. S.114, 2007, s.1.

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

Yunanistan Vergi Mahkemesi bu ödemedен 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, uyuşmazlık 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 uyuşmazlık Ek.1 Nolu Protokol’ün 1.maddesinde yer verilen mülkiyet hakkı ihlali iddiası ile AİHM’ e taşınmıştır.

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

Strasburg 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>5</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>6</sup>.

Nitekim Ek 1 Nolu Protokolün 1. maddesinin ihlal 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).

---

<sup>5</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 Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No:74, Danıştay Matbaası, ss.167-182.

<sup>6</sup> **CANDAN, Ag. Çeviri**, s.6.

- 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 ödenerek 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)
- 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.

### **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 olması 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’e yapılan bu başvuru tarihi itibarıyla yerel yargı yerlerince onaylanan ancak iade edilmemiş 4 milyon Euro civarında idareden alacağı bulunmaktadır.

Önüne gelen uyumsuzluk 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.

#### **14- Segame Sa/Fransa Kararı**

07/06/2012 günlü, 4837/06 başvuru nolu Segame Sa/Fransa davasının konusu kıymetli metal, mücevher, sanat eseri, koleksiyon eseri ve antika gelirlerine ek vergi uygulamasına ilişkin ek vergi değerlendirmesine tabi tutulan halka açık bir limited şirket hakkında idi.

Başvuran şirket, idare mahkemelerinin ödenmemiş vergilere uygulanan para cezası değiştirmedikleri iddiasıyla AİHM’e başvurmuştur.

AİHM, başvuran şirketin idare mahkemelerine talebini destekleyecek geçerli olgusal ve hukuki argümanları



sunmadığını belirterek, şirketin özellikle verginin topluluk hukukuna uygun olmadığını iddia ederek vergi değerlendirmesinde kullanılan matrahın tabanını ayrıntılı biçimde izah etmiş olduğu, idari yargı istinaf mahkemesinin de matrahı düşürdüğü dolayısıyla para cezasının ödenmemiş verginin belli bir oranı baz alınarak belirlendiği gerçeğini, vergi uyuşmazlıklarının kendine özgü niteliğini ve ceza oranını dikkate alarak 6. maddenin 1. fıkrasının ihlal edilmediğine hükmedilmiştir.

### **15- 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<sup>7</sup>.

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.

---

<sup>7</sup> YALTI, “İnsan ..., Agm., ss.185-186.

Başvuran, yargılamanın uzun sürdüğü ve mülkiyetin çekişmesiz kullanımı hakkını 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.

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 çekişmesiz 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 AİHM’ 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 AİHS’ in 6. maddesi uyarınca yargılamanın tamamlayıcı bir parçası olduğunu dolayısıyla belirtilen bu hususun AİHS bu anlamda ihlal edildiği, sonucuna vararak bu uygulamanın sözleşmeye aykırı olduğunu belirtmiştir.

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

## **HÜKÜM:**

Gereğesi yukarıda açıklandığı üzere

- Talebin kabulü ile, mahkememizin kararın harç ödenmeksizin talep edene tebligine,
- Karardan bir suretinin gereği için Yazı İşleri Müdürlüğü’ne gönderilmesine dair evrak üzerinde yapılan inceleme sonucunda 20.04.2009 tarihinde karar verildi.” kararı ile AİHM’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.

### **16- The National And Provincial Building Society, The Leeds Permanent Building Society and The Yorkskire Building Society/Birleşik Krallık Kararı**

AİHM bu davada vergi iadesi ile ilgili talebi 6. madde kapsamında görmüş ve ... her ne kadar vergi uyumsuzlukları 6. maddenin kapsamına dahil görülme de, Mahkeme içtihatlarında vergisel uyumsuzlıklardan kaynaklanan tazminat talepleri ve ödenmiş vergilerin iadesi taleplerine ilişkin uyumsuzlukları kapsam dahilinde görmüştür.

AİHM, 23/10/1997 günlü, 21319/93, 21449/93 ve 21675/93 başvuru nolu bu kararda; Birleşik Krallıkta yapı kooperatiflerine yatırım yapanların elde ettikleri faiz gelir üzerinden vergi ödemek zorunda olduklarından uygulamaya dönük nedenlerle ve ayrıca yapı kooperatifleri ile Ulusal Gelir İdaresi arasındaki gönüllü düzenlemeler çerçevesinde idarenin

ödenen toplum faiz üzerinden hesaplanan bu bileşik vergiyi kaynağında tahakkuk ettirmekte olduğu faiz gelirlerinin yatırımcılara vergiden arındırılmış olarak ödediği, bundan doğan vergilerin ise yatırım yaptıkları kooperatif tarafından idareye bileşik vergi olarak yatırıldığını tespit etmiştir.

Bu uygulamalar uyarınca Ulusal Gelir İdaresi’ne ödenen paraların, başvuruların varlıklarına çifte vergi tahakkuk ettirilmesi veya hukuksuz biçimde el konması sonucu ödenmiş olmadığı, AİHM’e göre 1991 yılında çıkarılan Maliye Yasası’nın 53. maddesini dikkate alarak 1986 tarihli Yönetmeliğin eksikliklerini giderilmesinin amaçlandığı, kamu yararına ilişkin olarak özel hukuka tabi tüzel kişilerin yeni bir vergi rejimine geçiş sürecinde haksız nemalanmalarının ve vergi mevzuatındaki bazı kasıtsız kusurları bahane ederek Hazine gelirlerini inkar etmelerinin önünü kamu yararına alma gerekçesi dikkate alınarak bu tedbirin amacının meşru olduğu sonucuna varılmıştır.

AİHM oybirliğiyle Sözleşme’ye EK 1 Nolu Protokol’ün 1. maddesinin ihlal edilmediği belirlenmiştir.



## **AİHM'İN, SÖZLEŞME'NİN 6. MADDESİ İLE İLGİLİ KARARLARI**

### **Adil Yargılanma Pratikleri**

23/09/1982 tarihli ve 7151/75, 7152/75 başvuru nolu kararda E.Sporrong'un arazisinin müşterek mirasçıları olan başvuranların Stockholm'ün Lower Norrmalm bölgesinde bir arazinin mülk sahipleriydi. Bu arazi üzerinde 1960'lardan kalma bir bina bulunmaktaydı. 1956 yılı Temmuz ayında hükümetin Stockholm Kent Meclisi'ne Sporrong Estate'ye ait olan da dahil olmak üzere 164 binayı kapsayam bir alanı kamulaştırma izni verilmiş, Lönnroth'un yine kent merkezinde bulunan taşınmazı da 1971-1979 yılları arasında kamulaştırmış ve 1968-1980 yıllarında ise inşaat yasağında tutulmuş olduğunu belirleyen AİHM, başvuranların süre sınırlarının kısaltılmasını isteme veya tazminat talep etme imkanlarının bulunması durumunda maruz kaldıkları bireysel ve aşırı yükün meşru addedilebileceğini kaydetmiş ve Ek 1 Protokolün 1. maddesinin ve Sözleşmenin 6. maddesinin 1. fıkrasının ihlal edildiğine hükmetmiştir.

Bu kararı adil yargılanma hakkı ve mülkiyet hakkı ile ilgisi nedeniyle önemsedığımız için yer verdik. Zira kararda belirtilen mülkiyet hakkı yaklaşımı AİHM tarafından vergilendirme ile ilgili uyuşmazlıklar için de geçerli olmaktadır.

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

Uyuşmazlıkta; 1981 yılında Başvuran Hozee'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’e 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>1</sup>.

3.8.2001 karar tarihli 31827/96 başvuru nolu J-B/İsviçre kararında da AİHM 6.madde uygulamasını tartışmıştır.

---

<sup>1</sup> YALTI, Vergi Yükümlüsünün ..., Age., s. 109.



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

Başvuranın şirketi ile ilgili Vergi Komisyonunca defter ve belgeleri istenilmiştir.

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

Mahkeme uyuşmazlığı 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>2</sup>.

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

AİHM, susma hakkının ve kendi aleyhine tanıklık etmeme muafiyetinin 6. maddesinin 1. fıkrası çerçevesinde adil yargılanma kavramının özünde yatan uluslar arası standartlar olduğunu gözlemlemiştir. Görünüşe göre, yetkili merciler başvurayı kendisine yönelik vergi kaçakçılığı suçlamasıyla neticelendirebilecek belgeleri teslim etmeye zorlamış olduklarını dikkate alarak 6. maddenin 1. fıkrasının ihlali edildiğine hükmetmiştir.

Nitekim adli mahkemelerde görülen vergi ceza davalarında tartışma olmadığına göre, vergi yükümlüsü sanık sıfatıyla

---

<sup>2</sup> YALTI, Vergi Yükümlüsünün ..., Age., s. 109-110.

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>3</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.

---

<sup>3</sup> YALTI, Vergi Yükümlüsünün ..., Age., s. 101.

- 7.2.2003 karar tarihli Veber/Estonya kararında da tam yetkili yargı yeri olgusu AIHM’ 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 tarihli ve 12547/86 başvuru nolu Bendenoun/Fransa kararında, dava dosyasındaki bilgilere ve delillere ulaşma imkanının kullanılamamasında 6. madde bağlamında hak ihlali bulunmadığı vurgulanmıştır. Bu davada Bendenoun ceza ve idare mahkemelerinde adil yargılanma hakkına atıfla, vergi mercileri tarafından idare mahkemesine kendisi aleyhinde bazı deliller gönderilmesine karşın, gümrük dosyasının bütününe görme imkanından mahrum bırakıldığından şikayetçi olmuştur. Bendenoun ayrıca ulusal mahkemelerce verilen kararlar sonucunda Fransız Devletine yüklü tutarlar ödemek durumunda kalmasından ötürü mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasında bulunmuştur.

Komisyon, başvurunun ceza davasıyla ilgili kısmının kabul edilemez geri kalanın ise kabul edilebilir olduğuna hükmetmiştir.

Bu gerekçe ile Komisyon, 6. maddenin 1. fıkrasının ihlal edildiği sonucuna varmıştır.

- 27.3.1998 karar tarihli 21351/93 başvuru nolu J-J./ Hollanda kararında da yargılama sürecinde karşı görüş bildirme olanağının tanınmamasının 6. madde ihlali olduğunu AIHM belirlemiştir.

Bu dosyada, başvuran serbest çalışan bir vergi danışmanı olarak görev yapmaktadır.

Aralık 1989’da 38,656 gulden tutarında ek gelir vergisi için denetim geçirmiş ve kendisine aynı tutarda para cezası kesildiğine dair bir ihbarname tebliğ olunmuştur.

Başvuran İstinaf Mahkemesi’nin Vergi Dairesine temyiz başvurusunda bulunmuştur.

Mahkeme, mahkeme harcının yatırılmadığı gerekçesiyle itirazı reddetmiştir.

Başvuran, mahkeme harcının ödenmemesinin, hesabının olduğu banka tarafından yapılan bir hatadan kaynaklandığından bahisle, bunun için kendisinin sorumlu tutulamayacağı, ayrıca mahkeme harcının 6. maddenin 1. fıkrasına aykırı olduğu iddiasıyla yüksek mahkemeye temyiz başvurusunda bulunmuştur.

Yüksek mahkeme de bu temyiz başvurusunu ret etmiştir.

AİHM, yüksek mahkemede görülen temyiz incelemesinde, başvuran hakkında cezai isnatta bulunulduğunu tespit etmiştir.

Dolayısıyla, davanın başvuranın hakkında doğurabileceği sonuçlar ve Başsavcının yüksek mahkeme kararına karşı cevap verememesi sonucu davaya katılma (çekişmeli yargılama hakkı) hakkının ihlal edildiği tespitini yapmıştır.

İlke olarak bu hakkın, tarafların mahkeme kararını etkilemeye yönelik bütün deliller ve gözlemler hakkında önceden bilgi alma ve bunlar üzerinde yorum yapabilme fırsatına sahip olması anlamına geldiği hatırlatılarak Sözleşme’nin 6. maddesinin 1. fıkrasının ihlal edildiği belirtilmiştir.

- 26.9.1996 karar tarihli Miaillhe/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 1995/8/92 başvuru nolu 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.

Bu dosyada Zürih Kontonu’nda yaşayan üç İsveç vatandaşı olan başvuranlar, 1984 yılında ölen P.’nin dul eşi ve oğullarıdır. Başvuranların redd-i miras edebilmeleri için tanınan 3 aylık süre Mayıs 1984’te sona ermiştir.

P ölümünden sonra bazı vergileri ödenmediği için, başvuranlar hakkında vergi mercileri tarafından dava açılmıştır.

1990 yılı Ocak ayında başvuranlara doğrudan Federal Vergi İdaresi tarafından müteafanın ödenmemiş vergilerini ödemeleri emredilmiş, ayrıca para cezası kesilmiştir.

AİHM yaptığı yargılama sonucu, başvuranların müteafanın ödemek durumunda olduğu vergiler nedeniyle ceza yaptırma maruz kalmış olduğunu kaydetmiştir.

Nitekim, ceza hukukunun önemli bir kuralı olan ceza gerektiren bir suç işlemiş bireyin cezai sorumluluğu ölümünden sonra devam etmeyeceğinden hareketle 6. maddenin 2. fıkrasının ihlal edilmiş olduğu sonucuna varmıştır.

- 23.7.2002 karar tarihli Janoseviç/İsveç ve Vastberga Taxi Aktiebolog ve Vuliç/İsveç kararlarında vergilemenin yasal sınırlar içerisinde yapılması ve icrai yetki kullanımının makul olup olmadığı konusu ayrıca 6. maddenin etkili başvuru hakkı bağlamında ihlali konusu tartışılmıştır.

Bu dosyada ise İsveç vatandaşı olan Velimir Janoseviç’in bir taksi şirketi bulunmaktaydı.

Vastberga Taxi Aktiebolaq ise bir taksi şirkettir. Nino Vulic bu taksi şirketinin eski müdürü idi.

Stockholm ili vergi idaresinin 1994-1995 yıllarında taksi işletmecileri hakkında yürüttüğü geniş bir soruşturma kapsamında idare, iki taksi şirketinin vergi denetimini gerçekleştirmiştir.

Bu iki şirketin vergi beyannamelerinde usulsüzlük olduğunu tespit eden idare, şirketlerin hesaplarını kontrol etmiş ve başvurunun 160.000, taksi şirketinin 35.000 İsveç kronu ek vergi ödemelerine karar vermiştir.

Vuliç’inde adına 58.000 kron tutarında ek vergi ödemesine dair ihbarname düzenlenmiştir.

AİHM, vergi idaresinin başvurunun değerlendirmelerinin gözden geçirilmesine yönelik talepleri hakkında karar vermesinin neredeyse üç yıl sürdüğünü ve dolayısıyla davanın koşullarının gerektirdiği ivedilikle hareket etmediğini bunun sonucunda Mahkemenin ek vergi konması ile ilgili ana sorunlar hakkında karar vermesinin gereksiz bir şekilde geciktiğine dikkat çekmiştir.

Dolayısıyla başvuranın mahkemeye erişim hakkı bağlamında Sözleşme’nin 6. maddesinin 1. fıkrasının ihlal edildiğine hükmetmiştir.

- 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.





## **AİHM'İN, SÖZLEŞME'NİN 8. MADDESİ İLE İLGİLİ KARARLARI**

### **Özel Hayatın ve Aile Hayatının Korunması Pratikleri**

“Özel yaşama ve aile yaşamına saygı hakkı dört alt kategori hukuksal çıkarı düzenlemektedir. Bunlar, özel yaşama saygı hakkı, aile yaşamına saygı hakkı, konuta saygı hakkı ve haberleşmeye saygı hakkıdır<sup>1</sup>.” “Bu hukuksal çıkarılardan bazılarının, örneğin aile yaşamına saygı hakkının öznesi sadece gerçek kişiler iken, konuta saygı hakkının öznesi hem gerçek kişiler hem de tüzel kişilerdir. Söz konusu hukuksal çıkarlar, AİHM tarafından otonom olarak yorumlanmaktadır. Bu hak çerçevesinde taraf devletler negatif ve pozitif yükümlülükler altındadır. AİHM tarafından en dinamik şekilde yorumlanan haklardan biri<sup>2</sup> olmaktadır.

“Vergilendirmeden kaynaklanan birtakım işlemlerin örneğin konut ve işyeri araması, belgelere el konulması, iletişimin denetlenmesi bağlamında özel yaşama ve aile yaşamına saygı hakkının gündeme gelmesi kaçınılmazdır. Ancak fark edileceği üzere, bu tür işlemler verginin aslına dair olmayıp vergi türevli hususlardır<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> **ARSLAN ÖNCÜ**, Gülay., Vergi Hukuku ve Yargılamasına Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin Uygulanabilirliği: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Bir Analiz, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Ocak 2015, Sayı 20, Yıl 6, s.158, ayrıca AİHS 8. madde ile ilgili olarak ayrıntılı bilgi için bkz., **ARSLAN ÖNCÜ**, Gülay., Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde Özel Yaşamın Korunması Hakkı, İstanbul: Beta Basım AŞ., 1. Bası, Mart-2011.

<sup>2</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. **ARSLAN ÖNCÜ**, Gülay., “Özel Yaşama ve Aile Yaşamına Saygı Hakkı”, **İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Kapsamında Bir İnceleme**, (Ed. Sibel İncoğlu), Beta 2013, s.301-332.

<sup>3</sup> **ARSLAN ÖNCÜ**, Gülay., **Age** s.158.

Şimdi AİHS 8. madde ile ilgili AİHM içtihatlarından bazı kararları ana hatlarıyla vermeye çalışalım.

- AİHM, 24.4.1990 karar tarihli Huving/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 Mialhe/Fransa kararlarında; Gümrük vergisi yetkililerinin mahkemeden hakim kararı alınmadan vergi mükellefinin konutunda arama yapmışlardır. Mahkeme, hakim 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 görülebilir bulmamıştır.

Yine 24/07/2008 günlü, 18603/03 başvuru nolu Andre ve Another/Fransa kararında da 8. madde ihlali tespiti yapılmıştır.

Bu uyuşmazlıkta, başvuranlardan biri avukat diğeri ise bir hukuk firması olup, dava başvuranların müvekkili oldukları vergi kaçırdığından şüphelenilen bir şirket aleyhine delil temin etmek amacıyla başvuranların ofisinin vergi müfettişleri tarafından aranması ile ilgilidir.

Başvuranlar, gerçekleştirilen arama ve el koyma faaliyetinin kanuna aykırı olduğu şikayetiyle itirazda bulunmuşlar ve itirazları Yargıtay tarafından ret edilmiştir.

AİHM, başvuranların müvekkili olan şirketin çalışmalarına yönelik vergi denetimi bağlamında vergi müfettişliğinin başvuranları hedef almasının tek nedeninin başvuranların her ne kadar o sıra da bir suç veya müvekkilleri hesabına bir yolsuzluğa karıştığı isnadıyla yüzyüze kalmamakla birlikte, müvekkilleri şirketin vergi kaçırdığına dair şüphelerin teyidi adına gerekli kontrollerin yapılması ve ilgili belgelerin bulunması uygulaması olduğuna dikkat çekilmiştir.

Etkili yargı denetimi yapılmadığı gerekçesiyle 6. maddenin 1. fıkrasının ihlal edilmediğine ancak arama ve el koyma faaliyetlerinin güdülen amaçla orantısız olduğu saptamasıyla Sözleşme 8. maddenin ihlal edildiğine hükmedilmiştir.



## **AİHM'İN, 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 görünümüleri 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 olduğu 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 şikayet 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 başvuruyu 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 Sözleşme’nin 9. maddesi yönünden inceleme yapmış ve kabul edilemez bulmuştur.

Aynı şekilde orjini 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 iştigal 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.

Yine, 30/06/2011 günlü, 8916/05 başvuru nolu Yehova Şahitleri/Fransa davasında da 9. madde ihlali tespiti yapılmıştır.

Uyuşmazlıkta, başvuran Yehova Şahitleri Derneği merkezi Boulogne-Billoncourt (Fransa) da bulunan bir Fransız derneği olup derneğin asıl amacı Yehova Şahitlerinin inancının idamesini ve uygulanmasını desteklemek olduğu, 250.000’den fazlası Fransa’da olmak üzere Dünya genelinde 17 milyondan fazla mensubunun bulunduğunu iddia eden Yehova Şahitleri hareketi, kendi inançları bütünüyle İncil’e dayalı bir Hristiyan dini olarak tarif edilmektedir.

Bağışlarla finanse edilen Hareketin davası, başvuru Derneğin hakkında milyonlarca Euroluk bir ek vergi denetimi uygulaması yapılmış ve Derneğe göre maruz kaldığı işlemlerde art niyet görüldüğü ve din özgürlüğünün ihlali iddiasında bulunulmuştur.

Derneğe yapılan bağışların vergilendirilmesinin yasal temelini Genel Vergi Kanunu’nun 757. maddesi olduğu, bu maddenin hükme göre vergi makamlarına beyan olunan bağışların bağış vergisine tabi bulunmaktaydı.

Bu madde ve başvuru derneğin durumuna uygulanması hususu öngörülebilir olmadığından, kastedilen bağış alanın tanımlanmamış olması ve bu nedenle bu hükmün tüzel şahısları dolayısıyla başvuru Derneği kapsayıp kapsamadığının bilinmesinin mümkün olmadığı belirlenmiştir.



AİHM, 757. madde uyarınca bağışların beyan edilmesi kavramlarıyla ilgili olarak, bu davanın muhasebe kayıtlarının vergi denetimi kapsamında teslim edilmesinin beyan olarak kabul edildiği ilk dava olduğu kaydedilmiştir.

Derneğin beyan koşullarının ayrıntılarına girilemeyen bu maddeyi bu şekilde, yani bildirilen bağışlar için vergi tahakkuk edeceği biçiminde yorumlayacağını öngörmenin güç olduğu, başvuran Derneğin yapılan bağışların vergilendirilmesi vergi denetimi yapılmasına bağlı olduğundan vergi kanununun bu konuda uygulanacağını öngörülebilmesinin mümkün olmadığı tespit edilerek 9. maddenin (din özgürlüğü) ihlal edildiğine hükmedilmiştir.



## **AIHM'İN, 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 ikametgahı 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, AIHM İsveç Devleti tarafından başvuru konusu önlemin Sözleşme kapsamında bir önlem olduğunu açıklayamadığından Ek.1 No.lu Protokol'ün 1.madde garantisi kapsamında değerlendirilip 14.madde ihlali saptaması yapmıştır.

29/04/2008 günlü, 13378/05 başvuru nolu Burden/Birleşik Krallık davasında ilgili vatandaşı olan Joyce Buradan ve Sybil Buradan evlenmemiş iki kız kardeşler ve Marborough-İngiltere'de yaşamaktadırlar.

Burden kardeşler hayatları boyunca birlikte yaşamış olup 30 yıldır anne ve babalarından miras kalan bir arazi üzerinde bulunan evde ikamet etmişlerdir.

Her ikisi de 80 yaşlarında olan kız kardeşler, biri öldüğünde diğerinin miras vergisini ödemek için evi satmak zorunda kalacağından endişe duymuştur.

1984 yılında çıkarılan miras vergisi Yasası uyarınca şahısların melvarlığına %40 oranında miras vergisi uygulanmaktaydı.

Devletlerin farklı varis kategorileri ile ilgili miras vergisi muafiyeti konusunda farklı politikaları benimsemiş oldukları ve ilke olarak vergilendirme politikaları çerçevesinde farklı kurallar tesis etmekte özgür oldukları vurgulanarak AİHM Büyük Daire, birlikte yaşamakta olan başvuru kız kardeşlerin 14. madde kapsamında evli veya Medeni Ortaklık Yasası kapsamında çift olarak değerlendirilemeyecekleri sonucuna vararak, 1 nolu Protokol’ün 1. maddesiyle bağlantılı olarak 14. maddenin ihlal edilmediği sonucuna varmıştır.

Yine 19.10.2005 karar tarihli PM/İngiltere kararında aylık 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’e taşınmıştır.

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

Kızına karşı parasal yükümlölüklerini 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 yükümlölüğünü 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>1</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.

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

---

<sup>1</sup> GEMALMAZ, Age., s. 461.

Diğer kararları da özetle verecek olursak;

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi tarafından;

- 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 ikametgahı 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 AİHM, çoğunlukla AİHSözleşmesi’ nin 14. maddesinde yer verilmiş olan ayrımcılık yasağına vurgu yapılmıştır.

Aktardığımız bu kararlardan ikisinin ayrıntısını vermeye çalışalım

### **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 ayrımın kamu makamlarının takdir yetkisi içerisine girdiğini belirttikten sonra sırf kadının çalıştığı durumda daha düşük gelir vergisi alınmasını çalışan evli kadınların lehine pozitif ayrımcılık sağladığından, yapılan ayrımın Sözleşme’nin 14. maddesinin arandığı anlamıyla objektif ve makul olarak yerinde olduğunu kabul etmiştir.

### **2- Burrows/İngiltere kararı**

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

Uyuşmazlık, AİHK önüne getirildiğinde, bu iddiayı kabul etmemiştir.

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

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

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

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

**3– Glor/İsviçre (30-04-2009 günlü ve 13444/04 başvuru sayılı olup bu karar 06-11-2009 tarihinde kesinleşmiştir) kararı**

Yine bu kararlara ek olarak Glor/İsviçre’ye karşı davasını da özetle verecek olursak;

Bu davada, diabet hastası olan başvuru, askerlik hizmeti için askeri hekim tarafından elverişsiz bulunmuş ve askerlik hizmeti yapmayacağı için vergi ödeme yükümlülüğüne tabii tutulmuştur.

Başvuru, askerlik hizmetini yerine getirmeye gönüllü olduğunu ancak askeri hekim tarafından elverişsiz bulunduğunu ve hastalığı önemli sayılmadığı için vergi ödemek zorunda olduğunu ve fakat %40 fiziksel ya da zihinsel engellilik eşliğini aşanların bu vergiyi ödemekten muaf tutulduğunu ve bu durumun ayrımcılık teşkil ettiğini ileri sürerek AİHM’e başvurmuştur.



AİHM, askerlik hizmeti için elverişsiz bulunup, vergi ödeme yükümlülüğüne tabii tutulanlar ile askerlik hizmeti için elverişsiz bulunup vergi ödemekten muaf tutulanlar arasında yapılan ayrımın meşru olmadığına karar vererek AİHM madde 8 ile bağlantılı olarak madde 14’ün ihlal edildiğine karar vermiştir.



## AIHM'İN EK 1 NOLU PROTOKOL İLE İLGİLİ KARARLARI

### Mülkiyet Hakkı Pratikleri

Ek 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesi özelinde 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 dahil olup bir şekilde fiilen elde edilmemiş pozisyonları içermektedir<sup>1</sup>.

“Mülkiyet hakkıyla “kişinin, maddi ve manevi varlığını koruma ve geliştirme hakkı” ve “çalışma özgürlüğü” arasındaki bu ilişkiyi, yerleşme ve seyahat özgürlüğü, bilim ve sanat hürriyeti gibi pek çok temel hak ve özgürlük bakımından da kurabilmek mümkündür. Mülkiyet hakkına müdahale maddi imkanları sınırladığı için, ona müdahale etkin şekilde mali güç temelinde kullanılabilen hak ve özgürlüklere de dolaylı müdahale sonucuna yol açmaktadır<sup>2</sup>.”

Malvarlığına zarar gelmesini engelleme yükümlülüğünün en çok kullanılması gereken aracı faiz kurumudur. Birçok kararda faiz verilmemesi veya verilen faizin oranının

---

<sup>1</sup> GEMALMAZ, Age., ss.434-435.

<sup>2</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda., Vergilendirme Yoluyla Temel Hak ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır, İstanbul Kültür Üniversitesinin 10. Yılı Münasebetiyle İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi ve İstanbul Barosu İşbirliğiyle Düzenlenen “Kamu Hukuku, Özel Hukuk ve Ceza Hukuku Alanlarında Kamunun Önderliği ve Bireysel Özerklik” konulu Uluslararası Sempozyum, İstanbul, 28-29 Mayıs 2007.

enflasyona göre çok düşük olması Ek.1 Nolu Protokol’ün 1. maddesinin ihlali sonucunu doğurmuştur. Akkuş ve Aka davalarında<sup>3</sup> başvurucların kamulaştırılan taşınmazları bakımından kazandıkları ek tazminat ile bunun ödenmesindeki iki yıllık gecikme için kanuni %30 faiz verilmesi, Türkiye’de o dönemde enflasyon %70 civarında seyrettiğinden, Mahkemeyi Ek.1 No.lu Protokol’ün 1. maddesinin ihlali olduğu hükmüne götürmüştür<sup>4</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 Avee/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>5</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 yada norm alanını

---

<sup>3</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.

<sup>4</sup> **GEMALMAZ**, Age., s.435

<sup>5</sup> **YALTI**, “İnsan....Agm., s. 192.

daraltmak olarak kendisini göster(iyor)<sup>6</sup>mektedir.

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>7</sup>.

Ek.1. No.lu Protokol 1. madde uyarınca çok sayıda vergi orijinli uyuşmazlıklar AİHM’e taşınmıştır.

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

“Mülkiyet hakkının sınırlandırılması konusunda, mülkiyet hakkı-vergilendirme yetkisi ilişkisi incelendiğinde, mülkiyet hakkının vergilendirme yetkisine en duyarlı hakların başında geldiği ifade edilebilir çünkü her vergi veya mali yüküm aynı zamanda, mülkiyete yönelen bir müdahale niteliğindedir<sup>8</sup>.”

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>9</sup>.

---

<sup>6</sup> GEMALMAZ, Age., s.507.

<sup>7</sup> GEMALMAZ, Age., s. 501

<sup>8</sup> BOZDAĞAN, Mine Nur., Mülkiyet Hakkına Haksız Bir Müdahale, İptali ve Yeni Hukuki Zemin: Fazla veya Yersiz Tahsil Edilen Vergilerin İadesinde Süre Sorunu, **Maliye Dergisi**, Ocak-Haziran, 2012, Sayı 162, s.224.

<sup>9</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 Hague, 1993, s. 515-529, Aktaran: GEMALMAZ, Age., s501, Yazarın aktardığı bu görüş FROWEIN’in eserinde yer verilen Broek’e aittir.

Nitekim vergileme orijinli uyuşmazlıklar ile ilgili olarak;

- 14 Mayıs 2013 günlü, 66529/11 başvuru nolu kararında “N.K.M. bakanlıkta çalışan 30 yıllık bir devlet memurudur ve kamudaki önlemler çerçevesinde 27 Mayıs 2011 tarihinde işten çıkarılmıştır. Başvurucunun kıdem tazminatının 3.5 milyon Macar Forint’ini aşan kısmı bilahare %98 vergiye tabi tutulmuştur. Kıdem tazminatının 3.5 milyon Macar forintini aşan kısmı 2.4 milyon forint etmektedir ve tüm kıdem tazminatı baz alındığında başvurucunun katlanmak zorunda olduğu vergi oranı yaklaşık %52’dir ki söz konusu dönemde Macaristan’da genel gelir vergisi oranı %16’dır.

22 Temmuz 2010 tarihinde Macar Parlamentosu tarafından kabul edilen bir yasa ile görevlerine son verilen devlet memurları için yeni bir vergi getirilmiştir. Buna göre, toplamı 2 milyon Macar Forint’ini aşan kıdem tazminatı ve işin sona ermesine ilişkin diğer ödeneklere %98 vergi uygulanacaktır. Yasa her ne kadar 1 Ekim 2010 tarihinde yürürlüğe girmiş olsa da, söz konusu vergi 1 Ocak 2010 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmıştır. Bu çerçevede bir Anayasa değişikliği de yapılarak kamuda “iyi ahlaka aykırı önlemlerin” mali yılın başından itibaren vergiye tabi tutulacağı düzenlemesi getirilmiştir. Söz konusu hükümler, Macar Anayasa Mahkemesi önüne götürülmüş ve Mahkeme, bu hükümleri Anayasa’ya aykırı bulmuştur. Macar Anayasa Mahkemesi, ilgili yasa hükümlerine dayanılarak elde edilen bir gelirin “iyi ahlaka aykırı” kabul ederek geçmişe etkili %98 vergi oranına tabi tutulamayacağını, bunun bir Anayasa değişikliğiyle dahi yapılamayacağını belirtmiştir. Anayasa Mahkemesi ayrıca %98 vergi oranının

aşırı ve cezalandırıcı nitelikte olduğunu belirtmiştir. Anayasa Mahkemesi söz konusu yasa hükümlerini, yürürlüğe girdikleri tarihten itibaren iptal etmiştir.

Macar Parlamentosu, 16 Kasım 2010 tarihinde yeni bir yasa kabul ederek %98 vergi düzenlemesini bazı değişikliklerle yeniden gündemine getirmiştir. Bu değişikliklere göre bu vergi, 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren uygulanacak ve 3,5 milyon Macar Forint’in üstündeki gelirler bu vergiye tabi tutulacaktır. Parlamento tekrar bir Anayasa değişikliği de yaparak beş yıla kadar geriye dönük vergilendirme yapılmasını mümkün kılmıştır. Ayrıca Anayasa Mahkemesinin yetkileri, sadece yaşam hakkı ve insan onuru, kişisel verilerin korunması, düşünce özgürlüğü, din ve vicdan özgürlüğü ve Macar vatandaşlığına ilişkin hususlarda Anayasa’ya uygunluk denetimiyle sınırlandırılmıştır. Macar Anayasa Mahkemesi, 6 Mayıs 2011 tarihinde insan onuruna dayanarak beş yıl geriye yürürlük maddesini iptal etmiştir. Ancak sadece 2010 mali yılından önce elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi insan onuruna aykırı bulunmuştur. Sınırlı yetkilerinden ötürü verginin esasına ilişkin bir inceleme yapmamıştır. Parlamento 9 Mayıs 2011 tarihinde tekrar bir yasa değişikliği yaparak %98 verginin 1 Ocak 2010 tarihinden sonra kazanılmış ilgili gelirlere uygulanacağı hükmü getirilmiştir.

Başvurucu, yukarıda yer verilen olgular ışığında kıdem tazminatına %98 oranında bir vergi uygulanmasının, mülkiyetinden haksız bir şekilde yoksun bırakma teşkil ettiğini ve Sözleşme P1-1’in ihlali olduğunu ileri sürmüştür. Başvurucu, mülkiyet hakkına yönelik müdahalenin dayandığı yasanın toplumun adalet duygusunu koruma şeklindeki amacını eleştirmiş ve yasanın çok muğlak olduğunu, dolayısıyla da öngörülebilir olma niteliği taşımadığını ileri sürmüştür.

Dolayısıyla söz konusu müdahalenin P1-1 anlamında “yasa uyarınca” olmadığı gibi yine P1-1 anlamında “genel yarara” dayanmadığını iddia etmiştir. Kıdem tazminatının kendisi için olan öneminin altını çizerek %98 vergi uygulamasının orantısız ve kendisine aşırı yük getiren bir önlem olduğunu belirtmiştir.

Mahkeme, esasa ilişkin incelemesine kıdem tazminatının P1-1 kapsamına giren bir çıkar olduğunu tespitle başlamış ve başvurucunun kıdem tazminatını hali hazırda kazandığının ya da bu tazminatın ödenebilir olduğunun reddedilemeyeceğini, dolayısıyla da P1-1 kapsamına giren bir mal olduğunu belirtmiştir. AİHM, kıdem tazminatının Macar Anayasa Mahkemesi tarafından da yasal bir alacak olarak nitelendirilmesine ve ihtilaf konusu olmamasına ve kıdem tazminatına vergi uygulanmasının bunun devlet tarafından var olan bir gelir olarak görüldüğünü gösterdiğine de ayrıca işaret etmiştir.

AİHM, kıdem tazminatının yıllarca değişmeden yürürlükte kalan bir yasadan kaynaklanan uzun vadeli bir beklenti olduğunu belirtmiş ve iyi bir yönetimin, yönetilenlerle yöneten arasındaki güvene dayandığını, bu güven sürdürülmedikçe ve korunmadıkça yönetimlere güvenilmeyeceğini ifade etmiştir. AİHM, kıdem tazminatının sadece mali bir yönünün bulunmadığını sosyal bir fonksiyonu olduğunu da not etmiştir. Zira kıdem tazminatının artık çalışmayan ancak emek piyasasında kalmaya devam etmek isteyenler bakımından sosyal açıdan önemli bir önlem olduğunu belirtmiştir.

Strasbourg Mahkemesi, somut olayda kıdem tazminatının yasal güvenceye bağlanmış kazanılmış bir hak, dolayısıyla da bir mülkiyet olduğunu tespit etmiş ve



mesleği P1-1 paragraf 1 altında, Madde 1’deki vergilerin ödenmesi özel kuralına tabi olarak incelemiştir. AİHM, mülkiyet hakkına bir müdahale olduğunu tespit ettikten sonra söz konusu müdahaleyi hukukilik testine tabi tutmuş ve söz konusu yasanın anayasallığı dolayısıyla yasallığı konusunda Macaristan Anayasa Mahkemesinin bazı sorunlara işaret ettiğini not etmekle beraber somut olaydaki müdahalenin uygun bir yasal temelinin bulunduğunu kabul etmiştir. N.K.M. kararının ölçülülüğe dair genel ve teorik açıklamalar kısmında, vergisel müdahalelerde müdahalenin ölçülü olup olmadığını değerlendirmede kullanılan aracın (verginin tahsili için tercih edilen önlemin) elverişliliğinin göz önünde bulundurulduğu vurgulanmıştır (para.63). AİHM’ne göre, vergisel müdahalelerde başvurucuya uyuşmazlığın esasını etkileyecek nitelikteki argümanlarını ileri sürmesine ve karşı argümanları cevaplayabilmesine olanak sağlayan, silahların eşitliği ilkesine uygun çekişmeli bir yargısal usulün tanınması da ayrıca önemlidir (para.64). Vergisel önlemin ayrımcılık teşkil etmemesi de gereklidir.

İşte bu genel perspektif ışığında somut olayı inceleyen AİHM’ne göre, Alman ve Fransız mahkemeleri %50’yi aşan vergileri anayasaya aykırı bulmuştur. Macaristan’ın aslında uygulanan verginin gerçekte %52 olduğu yönündeki argümanını ele alan AİHM bu oranın bile Macaristan’da uygulanan kişisel gelir vergisinin üç katına tekabül ettiğini saptamıştır. Üstelik kıdem tazminata bu kadar yüksek oranda vergi uygulayan yeni düzenleme, başvurucu ve benzer durumdaki memurlar için herhangi geçiş ve alışma dönemi öngörülmeden derhal uygulanmıştır. Kanun başvurucunun işten çıkarılmasından sadece on hafta önce yürürlüğe girmiştir.

Nitekim, bu külfetin vahameti uyuşmazlık konusu verginin sadece belirli grup kişileri hedef aldığı dikkate alındığından daha da artmaktadır. Görünen o ki bu kişileri işveren sıfatıyla kamu idaresi seçmiştir. Uyuşmazlık konusu aşırı vergi oranının ekonomik zordaki (economichardship) devletin bütçe açığını düzeltmek amacına hizmet edildiği düşünüldüğünde dahi vatandaşların büyük çoğunluğunun benzeri bir kamusal külfete katlanmak zorunda bırakılmadığı gerçeği karşısında müdahalenin ölçülü olduğundan bahsedilemez.

Uyuşmazlık konusu vergi, başvurucuyu kanunla güvenceye alınmış ve toplumsal entegrasyona hizmet eden kazanılmış hakkının (acquiredright) büyük kısmından yoksun bırakmaktadır. Mahkemeye göre, hukuk temelinde iyi niyetli olarak tasarrufta bulunan kişilerin kanuna dayanan beklentileri, gerçekten çok zorunlu ve spesifik sebepler olmadıkça zarar görmemelidir” denilerek<sup>10</sup> AİHM, uyuşmazlığa konu vergi oranının amaç ile orantılı bulunmadığı gerekçesiyle EK 1 Nolu Protokolün 1. maddesinin ihlal edildiğine hükmetmiştir.

Yine bunun yanı sıra Gall/Macaristan ve R.Sz/Macaristan kararlarında da yukarıda aktardığımız NKM/Macaristan kararı ile aynı görüş ve gerekçeye yer verilmiştir.

Bu iki kararda vergisel müdahalenin ölçülü olup olmadığı noktasında başvuranların niyetini ve uyuşmazlık konusu verginin başvuranların yaşamına etkisini ele alması bunun göstergeleri arasında sayılabilir denilerek malvarlığına yönelik müdahalenin yarattığı zararın miktarı müdahalenin ölçülü olup olmadığının dengelenmesinde önemli bir faktör

---

<sup>10</sup> İPEK, Nilgün, *Danıştay’ın 149. Kuruluş Yıldönümü Kutlamaları Nedeniyle Düzenlenen Sempozyum için hazırlanan ve sunulan tebliğin dağıtılan taslak metni*, s.13-15

olduğu belirtilerek mülkiyet hakkını ortadan kaldıracak veya malvarlığında ciddi bir azalmaya yol açacak vergilendirme yapılması AİHS’e EK 1 Nolu Protokol’ün 1. maddesine uygun olmayacağı vurgulanmıştır.

Bunların yanı sıra;

- 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 numaralıdır.
- 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 yaşayan kardeşler ve evli çiftler arasında veraset ve intikal vergisi bağışlıkları farklılığını tartışmıştır.)

- Yine beşinci bölümün üçüncü ayrımında aktardığımız 12/07/2001 günlü, 44759/98 başvuru nolu Ferrazzini/İtalya kararında başvurunun bir başka kişi başvuranın kurmuş olduğu, hisse sermayesinin doğrudan ve dolaylı olarak neredeyse tamamının sahibi olduğu ve temsilciliğini yaptığı A şirketine arazi, mülk ve para aktarmışlardır. Turistler için çiftlik tatilleri düzenlenmesi amacıyla kurulan şirketin ilgili yasaya istinaden mal devrinden tahakkuk eden vergilerde indirim talebiyle vergi mercilerine başvurdukları ve gerekli vergi tutarını ödemişlerdir.

AİHM, vergi konularının kamu otoritelerinin istisnai haklarının özünde yer aldığını, mükellef ile toplum arasındaki ilişkinin kamuya bakan yönünün bu noktada baskın bir role sahip olduğunu kaydetmiştir.

Ayrıca, AİHM 1 numaralı Protokolün mülkiyetin korunmasına dair 1. maddesinde Devletlerin vergi tahsilatını teminen gerekli gördükleri kanunları çıkarma haklarının bulunduğu kaydedilmiştir. İhlal bulunmamıştır.

- 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 ta; Store ve Diğerleri/Romanya’ ya karşı kararı, 23 Şubat 2006 karar tarihli ve 25632/02 başvuru no.ludur.

Yine Hentrich/Fransa’ya karşı (22/09/1994 karar tarihli 13616/88 başvuru nolu karar) davasında Hentrich ve kocası Mayıs 1979’da Strasbourg’da 6.766 metrekaare imarsız arsa satın almışlardır.

Satış SAFER (Bölgesel Kalkınma ve Kırsal Yerleşim Kurumu)’in iki ay içerisinde arazi üzerinde şufa hakkını kullanmaması kaydına bağlı olarak gerçekleştirilmiştir. Harçlar yatırılmış ve satış ana vergi dairesinde tescil edilmiştir. SAFER’in iki aylık yasal süre içerisinde şufa hakkını kullanmaması nedeniyle satış yürürlüğe girmiştir.

Başvuran vergi dairelerinin Genel Vergi Kanunu’nun 668. maddesine istinaden şufa hakkını kullanmaları nedeniyle 1 Numaralı Protokol’ün 1. maddesinin ihlal edildiğini iddia etmiştir.

AİHM, davanın bütün olguları ışığında şufa hakkının ifasında kurban olarak seçilen başvurana bireysel ve aşırı yük getirdiğini bu tedbire etkin biçimde itiraz edebileceği bir imkan olması durumunda bu yükün meşru hale gelebileceğini oysa böyle bir imkanın kendisine tanınmadığını, dolayısıyla mülkiyet hakkının korunması ile kamu çıkarı arasında adil bir denge kurulamadığı gerekçeleriyle 1 Nolu Protokol’ün ihlal edildiği sonucuna varılmıştır.

16/04/2002 günlü, 36677/97 başvurunolu S.A.Danqeville/ Fransa dosyasında da; Başvuran S.A.Danqeville’nin bir sigorta aracılık firması olup 1978 yılında 292.816 frank

tutarında katma değer vergisi ödediği ancak 1 Ocak 1978 tarihinden itibaren geçerli Avrupa Toplulukları Konseyinin 6 sayılı Direktifi ve Sigorta Acentelerinin bu işlemlerle ilgili hizmetleri için KDV muafiyeti getirilmiştir.

Başvurucu şirket 1978 yılında ödediği KDV’nin iadesini talep etmiş fakat bu talepler önce idare mahkemesi ve ardından Fransız Danıştay’ı tarafından reddedilmiştir.

Bu ret kararının gerekçeleri arasında bir direktifin iç hukuktaki bir hükmün yerini alamayacağı gösterilmiştir.

2 Ocak 1986 tarihinde yayımlanan bir idari genelge ile ilgili döneme ait KDV borcu olan aracı şirketlere yönelik hiçbir tedbire başvurulamayacağı açıklanmıştır.

Bunun üzerine başvuran şirket bu kez tazminat davası açmıştır.

Danıştay bu talebi de reddetmiştir.

Ancak Danıştay aynı gün bu davadaki yaklaşımından farklı olarak aynı ticari faaliyetleri yürüten başka bir şirketin başvurusunu kabul etmiş ve başvuru şirketin ilk talebiyle aynı yöndeki taleplerini yani sehven ödenen KDV’nin iadesi talebini uygun bulmuştur.

AİHM başvuran şirketin sehven ödediği KDV’nin iadesi için her iki başvurusunda dile getirmiş olduğu talebin geçerli olduğunu kaydetmiştir.

Ayrıca başvuru Şirketin mülkiyet hakkına yönelik müdahalenin kamu çıkarının korunmasına yönelik olmadığına ve ölçülü olduğuna hükmetmiştir.

Oybirliğiyle 1 Numaralı Protokol’ün 1. maddesinin ihlal edildiğine karar vermiştir.

03/07/2003 günlü, 38746/97 başvuru nolu Tasfiye Edilen Buffalo Sri/İtalya davasında, Merkezi 2001 yılına kadar İtalya’da bulunan başvuran Buffalo Sri gönüllü tasfiyeye gitmiş bir Limited şirkettir.

1985-1992 yılları arasında başvuran şirket Devletten tahakkuk eden tutarın üzerinde vergi ödemiştir. Bunun sonucunda Devletten vergi iadesi alma hakkı doğmuştur.

Devlet ise iade ödemelerine 1997 yılında başlamıştır. Ancak o sırada iade tutarlarının tamamı ödenmemiştir.

O dönem içerisinde başvuran şirket bankalardan ve özel şahıslardan finansman temin etme yoluna gitmek zorunda bırakılmıştır.

Bu nedenle fazladan maliyet yüküne bırakılmış ve Devletin ödediği vergi iadelerinden yüksek faiz oranları ödemek durumunda kalmıştır.

AİHM başvuru şirketi vergi iadesi ödemelerinde ölçüsüz gecikmelere maruz kaldığını kaydederek 1 Numaralı Protokol’ün 1. maddesinin ihlal edildiğine hükmetmiştir.

Yine çalışmamızın 6. bölüm 12. ayırımında yer verdiğimiz 09/03/2006 günlü, 1016/02 başvuru nolu Eko-Elda Avee/Yunanistan davasında<sup>11</sup> başvuru Eko-Elda Avee petrol ürünlerinde uzmanlaşmış bir limited şirkettir.

---

<sup>11</sup> Eko-Elda Avee/Yunanistan kararı ile ilgili olarak bkz., **DEMİRKOL**, Selami, Haksız Olarak Ödendiği Tespitte İadesine Hükmonulan Vergi Aslına, Vergi Yargı(sının)cının Faiz Yürütmeme Çelişkisi – Anayasa Yargısının Vergi Yargı(sına)/cına Yön Vermesi Sürecinde Vergi Usulü – İdari Yargılama Usulü Uygulamasının Yargıç Tercihine Bırakılamazlığı Üzerine Bir Deneme, **Mali Çözüm**, Yıl 21, S.107, Eylül Ekim 2011, ss.53-55.

Şirket 1988 yılında 123.387.306 drahmi tutarında haksız gelir vergisi tahsil edildiği gerekçesiyle vergi dairelerinden bu paranın kendisine geri ödenmesini talep etmiştir.

Vergi dairesinin bu talebi ret etmesi üzerine başvuran şirket bahse konu tutarın faiziyle birlikte kendisine ödenmesi talebiyle Atina İdare Mahkemesinde dava açmıştır.

1993 yılında dava devam ederken Devlet başvuru şirkete söz konusu tutarın bütününe ödemiştir.

Şirket bu çerçevede talep etmiş olduğu gecikme faizi tutarını azaltmıştır.

Başvuran şirket vergi mercilerinin ödemede geciktiği vergi iadesi için faiz ödemeyi reddetmelerinden şikayetçi olmuştur.

AİHM haksız yere ödenmiş verginin başvuran şirketin talebinden itibaren yaklaşık 5,5 yıl sonra iade edildiğini belirterek vergi idarelerinin bu kadar bir uzun süre için gecikme faizi ödemeyi reddetmeleri genel kamu çıkarı ile bireysel çıkar arasındaki adil dengeyi bozduğunu tespit ederek 1 Nolu Protokolün 1. maddesinin ihlal edildiği sonucuna varılmıştır.

Bunların yanı sıra AİHM, OAO Neftyanaya Kompaniya YUKOS/Rusya (31-07-2014 günlü ve 14902/04 sayılı olup 15-12-2014 tarihinde kesinleşmiştir.) kararında da mülkiyet hakkı ihlali tespiti yapmıştır.

Kararın özetini aşağıdaki şekilde verebiliriz.

Bu davada başvuru, Rusya’nın en büyük petrol şirketlerinden biridir ve 2000 takvim yılına ilişkin vergi mükellefiyetinde usulsüzlük ve 2000-2003 yıllarına ilişkin vergi tarhiyatında ölçüsüzlük yapıldığını ileri sürmüştür.



Başvurucu, diğer hususların yanı sıra tabi tutulduğu vergi incelemesinin borçlarını ödemesini engelleyecek şekilde yürütülmesini, davalar derdest iken mallarının müsadere edilmesini, %7 oranında cezai nitelikte icra tazminatına çarptırılmasını ve OAO Yuganskneftgaz şirketinin zorla satışını şikayet konusu yapmıştır.

AİHM, 2000-2001 yılına ilişkin vergi tarhiyatına dair cezaların verilmesinde ve hesaplanmasında sürelerle ilişkin yasal değişikliklerin geçmişe yürütülmesi ve bunun sonucunda 2001 takvim yılı için cezaların iki misline çıkarılmasının Protokol 1 Madde 1’de düzenlenen mülkiyet hakkını ihlal ettiğine karar vermiştir.



## **AİHM'İN 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 aldırmıştır.

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'e 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 alacağının tahsil edilememesi arasındaki bağ üzerine kurulabileceği, yurtdışına çıkış ile tahsil imkansızlığı 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>1</sup> belirten bu yaklaşıma katıldığımızı belirtmeden edemeyeceğiz.

Yurtdışı çıkış yasağı ile ilgili olarak 27/05/2006 günlü, 46343/99 başvuru numaralı dosyasında konu kararı ayrıntılı olarak aktaracak olursak<sup>2</sup>.

Dar mükellef olarak Bulgaristan’da kahve ithalatı işi ile iştigal eden başvurana 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 yurtdışına çıkış yasağı tedbiri aldırılmıştır.

Yurt dışına çıkış yasağının kaldırılması talepli başvurunun reddi üzerine açılan davada reddedilmiştir.

Konu 4 nolu Protokolün ikinci maddesi uyarınca seyahat özgürlüğünün ihlali iddiasıyla AİHM’e taşınmıştır.

AİHM, uyuşmazlıkta seyahat özgürlüğünün ihlal edildiği sonucuna varılmıştır. Yurt dışına çıkış yasağı uygulamasıyla ilgili olarak “Seyahat özgürlüğüne yönelik orantılı bir sınırlamanın ancak yurt dışına çıkışla vergi alacağının tahsil edilememesi arasındaki bağ üzerine kurulabileceği, yurt dışına çıkış ile tahsil imkansızlığı arasındaki illiyet bağının ve

---

<sup>1</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.

<sup>2</sup> Konu ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. **DEMİRKOL**, Selami, Vergi ve benzeri Mali Borçlardan Kaynaklı Yurt Dışı Çıkış Yasağı Uygulamasının Nihayetleme Süreci – Kronikleşmiş Soruna İdari Yargı ve Anayasa Yargısının Yaklaşımı, **Yaklaşım**, Sayı:226, Yıl:19, Ekim 2011, ss.450-504.

vergi yükümlüsünün yurt dışına çıkış amacını vergi borcunu ödememek olduğuna inanmamak için makul şüphenin aranması gerektiği, yasanın 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>3</sup> belirten bu yaklaşıma<sup>4</sup> katıldığımızı belirtmeden edemeyeceğiz<sup>5</sup>.

AİHM yurtdışına çıkış yasağı uygulaması ile ilgili olarak

- 1- Sınırlamanın yasal olup olmadığı,
- 2- Sınırlamanın meşru bir amaca dayanıp dayanmadığı
- 3- Sınırlamanın orantılı olup olmadığı hususlarını incelemektedir.

Önemle üzerinde durmuş olduğu hususlardan olan yurtdışı çıkış yasağı uygulamasının orantılı bir yaptırım içerip içermediğidir.

Bunu yaparken de

- 1- Vergi miktarına yönelik değerlendirme
- 2- Yurtdışına çıkış yasağının uygulama süresi
- 3- Otomatik bir uygulama olup olmadığı
- 4- Orantılılık ölçümlemesini sağlayacak unsurların yanında yer alıp almadığı

---

<sup>3</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** s.66, Eylül, 2006.

<sup>4</sup> Konu ile ilgili olarak ayrıntılı bilgi için bkz., YALTI, Billur., Beta Basım A.Ş. s.177-180.

<sup>5</sup> DEMİRKOL, agç.s.500.

5- Uygulamanın belirlilik ilkesine uygun olup olmadığı<sup>6</sup> konularını ayrıntılı olarak inceleyerek AİHM, “yurtdışına çıkış yasağının otomatik maliyeti, orantılılık ilkesinin değerlendirilmemiş olması, ilgili yasanın ve uygulamanın bazı konularda belirsiz oluşu ve yasağın çok uzun süre uygulanması nedenlerine dayanılarak bu yasağın gerçekleştirilmek istenen amaçla orantılı olmadığı sonucuna varmış(tır) olup, seyahat özgürlüğü ihlal edilmiş(tir)” olduğu sonucuna varılmıştır<sup>7</sup>.

Karar ile getirilen EK 4 nolu Protokol’ün 2. maddesi yorumları yurtdışı çıkış yasağının uygulamada sıkıntı yarattığından ve hukuka uygun olarak kullanılmadığından tümüyle kaldırılması sürecine ışık tutmuştur.

Nitekim Anayasa değişikliği ile Anayasa yapıcı bizde tercihini bu yolda kullanmıştır.

---

<sup>6</sup> Ayrıntılar için bkz. **YALTI, Age.** ss 177-180.

<sup>7</sup> **YALTI, Age.**, s.180.

## **AİHM'İN 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.

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>1</sup>.

Yine Janesovic/İsveç (21/05/2003) kararını burada ayrıca aktarmakta fayda görmekteyiz.

İsveç Vergi İdaresi taksi şirketi sahibi mükellef başvuran hakkında vergi incelemesi yaptırmıştır.

İncelemenin ardından vergi ziyaı cezası kesilmiştir.

Aynı zamanda başvurunu vergi kaçakçılığı ve hileli kayıt suçlamaları ile hakkında ceza mahkemesinde dava açılmıştır.

Adli yargıdaki 6 yıl süren yargılama sonucu 10 ay hapis cezasına hükmedilmiştir.

Dava AİHM’e taşınmış ve başvuran aynı suçtan dolayı iki ayrı ceza verilmesinin mahkemeden kesin karar verilene kadar masumiyet karinesinden yararlanılması dolayısıyla vergi ve cezaları ödememesi gerektiği iddialarında bulunmuştur.

Aynı fiile iki ayrı ceza verilebilip verilemeyeceğini belirtmek için AİHM;

“1- Yasaya aykırı eylemin niteliği (suçun unsurları): fiil tek midir, birden fazla mıdır? Olayda öncelikle vergi ödevlerine aykırı davranılmasından kaynaklanan vergi idaresinin gelir kaybı söz konusudur. Ayrıca kamu düzenini ihlal eden kaçakçılık hileli hesap hareketleri....

2- İki ayrı cezanın varlığı araştırması: Para cezası Sözleşmenin tanımladığı anlamda “ceza” olarak kabul edilecek midir? Mahkeme bu konuda şu yorumu yapmıştır. Para cezasının verilmesinde kişinin kast veya ihmalinin olup olmadığına bakılmaz yani objektif sorumluluk esası geçerlidir.

---

<sup>1</sup> BAKER, Age., s. 325, Aktaran: YALTI, Vergi Yükümlüsünün.. Age., s.160.



Oysa hürriyeti bağlayıcı ceza verilmesinde subjektif unsurun (kast veya ihmalin) varlığı esastır. Bu durumda idarenin verdiği para cezası 7 nolu Protokol’ün 4. maddesinde öngörülen “ceza yaptırımı” olarak değerlendirilemez. 4. maddede ifade edilen non bis idem kuralı kendisine para cezası verilen bir kişiye aynı fiille ilgili olarak ceza davası açılmasına engel değildir.

3- Mevzuatta aynı fiile uygulanan cezanın ağırlık seviyesi

4- İki tane hapis cezası olup olmadığı veya biri hapis diğeri para cezası olmasına rağmen para cezasının (ödenmemesi durumunda) hapis cezasına çevrilebilir özelliğinin olup olmadığı<sup>27</sup>

Başvuran bu dört kriter uyarınca değerlendirilmiştir.

AİHM Janesoviç hakkında ihlal tespiti yapmamıştır.

Gerekçe olarak ta, uyuşmazlıkta bir hapis cezası bir de idari para cezası bulunmakta olduğu bu durumda iki ayrı ceza olarak nitelendirilemeyeceği gösterilmiştir.

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 farklılaştığına dikkat çeken AİHM başvuruyu kabul edilebilir bulmamıştır.

---

<sup>2</sup> **BİLİCİ**, Nurettin-**BAŞARAN YAVAŞLAR**, Funda, “Non Bis Idem” Kuralı ve Yasallık İlkesi (Türk Vergi Hukuku ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi İlkeleri), **Prof. Dr. Şükrü KIZILOĞLU’a Armağan**, Ed. Nevzat SAYGILIOĞLU, Ankara, 2014, s.14.

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 gerekçesiyle uğratılan vergi kaybı için de ayrıca vergi cezası kesilmiştir.

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

Yine 16/06/2009 günlü, 13079/03 başvuru nolu kararda AİHM 7 numaralı Protokol’ün 4. maddesinin ihlal edildiğine hükmetmiştir.

Uyuşmazlıkla, başvuranın sahip olduğu minibüste dizel yakıtı oranla vergisi daha düşük bir yakıt kullanmakta idi.

Bunun için fazladan vergi ödemeyen başvuran, duruşma yapılmaksızın küçük çaplı vergi yolsuzluğundan yaklaşık 120 Avro tutarında adli para cezasına çarptırılmıştır.

Başvuran bunun üzerine açmış olduğu idari davada, ödemiş olduğu ve ödemek zorunda bulunduğu vergi miktarı arasındaki farkın, idari yetkililere bilgi vermediği gerekçesiyle üçle çarpılarak 15.000 Avro ödenmesine karar verildiği bu karara yaptığı temyiz talebi de ret edilmiştir.

AİHM, başvurana uygulanan her iki müeyyidenin de cezai yaptırım olduğuna karar vermiştir.

Her iki işlemin de gerisindeki olguların aynı yani kullandığı yakıtın vergisinin dizel yakıtı oranla daha düşük olması hakkındaydı.

Tek farkın, ilk işlemde güdülen amaç olduğuna dikkat çekilmiştir.

İkinci yaptırımında aynı olgular üzerine kurulduğu sonucuna varılarak dolayısıyla mükerrer işlemlerin söz konusu olduğu belirlenerek ikinci davanın 7 numaralı Protokol’ün 4. maddesinde öngörüldüğü üzere yeni delillerin veya olguların temin edilmesi yada önceki adli işlemler sırasında sonraki davanın gidişatını kökten değiştirebilecek bir kusur tespit edildiğinden açılmış bir dava olmadığı tespitiyle 7 numaralı Protokol’ün 4. maddesinin ihlal edildiğine hükmedilmiştir.

Yine bunların yanı sıra AİHM, Lucky Dev/İsveç (27-11-2014 günlü ve 7356/10 başvuru sayılı olup bu karar 27-02-2015 tarihinde kesinleşmiştir.) kararında da Ek Protokol 7 Madde 4 bakımından ihlal tespiti yapmıştır.

Mahkeme bu kararında; İsveç vergi makamları 2004 yılında başvurucu aleyhine gelir vergisi ve KDV iadesi için inceleme başlatmış ve başvurucuyu ek vergi ve cezaya tabii tutmuştur.

Başvurucu, buna iç hukukta itiraz etmiştir. Başvurucu ayrıca defter tutma ve vergi iadesinden kaynaklanan suçlardan ötürü kovuşturulmuş ve defter tutmayla ilgili suçtan mahkum edilirken vergi suçundan beraat etmiştir.

Beraat kararı kesinleştikten sonra vergi incelemesi işlemleri yaklaşık on ay daha devam etmiştir.

Başvurucu, aynı eylemden ötürü incelemeye tabii tutulup vergi cezası ödemesine karar verilmiş olmasına rağmen, aynı eylem için tekrar yargılandığını ve cezalandırıldığını ileri sürmüştür.

AİHM, başvurucunun vergi suçuna ilişkin yargılamadan beraat etmesine rağmen, aleyhindeki vergi incelemesinin sonlandırılmamasından ve vergi cezasının bozulmamasından ötürü Protokol No.7 madde 4'ün ihlal edildiğine karar vermiştir.

## 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>1</sup>.

Vergi orijinli davalarda Devlet aygıtına tanınan takdir hakkı fazla esnek olmasa da, 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.

Bütün bunlara karşın 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.

Mahkeme'nin vergi uyuşmazlıklarında meşru amaç bakımından Devlete verdiği mutlak takdir marjını daraltması, daha sıkı denetlemesi beklenir. Zira, AİHM'in mevcut yaklaşımı, vergi vermenin kutsal bir görev olarak addedildiği günlerden kalmaz<sup>2</sup>.

Bunlardan hareketle idarenin takdir yetkisini kullanmasından doğan nizalar ve vergilendirme işlemleri

---

<sup>1</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.

<sup>2</sup> GEMALMAZ, Age., s. 504.

ile ilgili davalar<sup>3</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’e ve AİHM içtihatlarına uygunluk aramaları gündem tutmaktadır.

Kaldı ki vergi orijinli davalar da çok sınırlı da olsa artık görülebilir bulunmaktadır.

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)<sup>4</sup>mekte olduğu vurgulanmaktadır.

---

<sup>3</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 Kitapevi, Ankara:2003, s.272.

<sup>4</sup> TEZCAN, Durmuş-ERDEM, Mustafa Ruhan-SANCAKDAR, Oğuz, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulanması*, T.C. Adalet Bakanlığı Eğitim Dairesi Başkanlığı, Ankara:2004, s. 187.

## **BITİRİRKEN**

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 dahilinde kabul edilmiş ve uygulana gelmekte,

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

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

Bu ilke ise kara Avrupa'sı ülkelerince sistemleri dahilinde 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 mekanı ve Avrupa Ortak Hukuk mekanına önemli bir katkıdır.

Copenhaque Belgesi’nde düzenlenen İnsan Hakları Kataloğu’ nun 2. maddesinde, insan kimliğinin üstün değeri anlayışını kurumsallaştıran Maddi Hukuk Devleti formülünden ziyade Hukukun Üstünlüğü formülü getirilmiştir<sup>5</sup>.

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

Bizde bunu benimsediğimizi ve uygulamaya koyacağımızı deklere etmişiz.

Bütün bunları dikkate aldığımızda;

Hak ve özgürlüğü ihlal edilen birey, ulusal yargıç önünde bunun giderilmesini elde edemediği takdirde Devlet sınırını

---

<sup>5</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.



aşarak uluslararası yargıca artık başvuruda bulunabilmektedir.

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 mekanda adil yargılanmadığını ve AIHS ile tanınan haklarının ihlal edildiğini iddia eden birey, konuyu, uluslararası mekana 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.

Zira, artık bilinenin aksine vergi türevli davaların yanı sıra, vergi orijinli davalar da çok sınırlı da olsa Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nce görülebilir davalar olarak nitelendirilmekte ve işin esasına girebilmektedir.



## KAYNAKÇA

**ARSLAN ÖNCÜ, Gülay**, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nde Özel Yaşamın Korunması Hakkı**, İstanbul: Beta Basım AŞ., 1. Bası, Mart-2011.

**ARSLAN ÖNCÜ, Gülay**, Vergi Hukuku ve Yargılamasına Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin Uygulanabilirliği: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Bir Analiz, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Ocak 2015, Sayı 20, Yıl 6.

**ARSLAN ÖNCÜ, Gülay**, “Özel Yaşama ve Aile Yaşamına Saygı Hakkı”, **İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Kapsamında Bir İnceleme**, (Ed. Sibel İnceoğlu), Beta 2013.

**BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda**, Vergilendirme Yoluyla Temel Hak ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır, **İstanbul Kültür Üniversitesinin 10. Yılı Münasebetiyle İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi ve İstanbul Barosu İşbirliğiyle Düzenlenen “Kamu Hukuku, Özel Hukuk ve Ceza Hukuku Alanlarında Kamunun Önderliği ve Bireysel Özerklik” konulu Uluslar arası Sempozyum**, İstanbul, 28-29 Mayıs 2007.

**BİLİCİ, Nurettin-BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda**, “Non Bis Idem” Kuralı ve Yasallık İlkesi (Türk Vergi Hukuku ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi İlkeleri), **Prof. Dr. Şükrü KIZILOT’a Armağan**, Ed. Nevzat SAYGILIOĞLU, Ankara, 2014.

**BOZDAĞAN, Mine Nur**, Mülkiyet Hakkına Haksız Bir Müdahale, İptali ve Yeni Hukuki Zemin: Fazla veya Yersiz Tahsil Edilen Vergilerin İadesinde Süre Sorunu, **Maliye Dergisi**, Ocak-Haziran, 2012, Sayı 162.

İnsan Hakları Mahkemesi'nin Eko Elda Avee/ Yunanistan kararı", Çeviren: **CANDAN Turgut, Danıştay Dergisi**, y.37. S.114, 200.

**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.

**DEMİRKOL, Selami**, Haksız Olarak Ödendiği Tespitile İadesine Hükmonulan Vergi Aslına, Vergi Yargı(sının) cının Faiz Yürütmeme Çelişkisi – Anayasa Yargısının Vergi Yargı(sına)/cına Yön Vermesi Sürecinde Vergi Usulü – İdari Yargılama Usulü Uygulamasının Yargıç Tercihine Bırakılamazlığı Üzerine Bir Deneme, **Mali Çözüm**, Yıl Eylül Ekim 2011.

**DEMİRKOL, Selami**, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Yargılaması Nedeniyle Türk Mahkeme kararlarının Alenileşmesi, **Kadir Has Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı:1/Haziran 2013.

**DEMİRKOL, Selami**, Vergi Türevli Davaların Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nce Kabul Edilebilir Bulunması – Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin Vergi Yargılamasında Referans Norm Olarak Alınabilirliği Üzerine Bir Derleme, **İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi (İHİD)**, İstanbul, Sayı:1, Cilt:15, 2012.

**DEMİRKOL, Selami**, Vergi ve benzeri Mali Borçlardan Kaynaklı Yurt Dışı Çıkış Yasağı Uygulamasının Nihayetleme Süreci – Kronikleşmiş Soruna İdari Yargı ve Anayasa Yargısının Yaklaşımı, **Yaklaşım**, Sayı:226, Yıl:19, Ekim 2011.

**DOĞRU, Osman-NALBANT, Atilla**, **İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi, Açıklama ve Önemli Kararlar**, 1. cilt, Ankara: Avrupa Konseyi, Yargıtay Başkanlığı Yayınları, 2012.

**ERDOĞAN, Mustafa**, **İnsan Hakları Teorisi ve Hukuku**, Ankara:Orion Kitabevi, Gözden Geçirilmiş 3. baskı.

**FROWEIN, Jochen Abr.**, “The Protection of Property”, The European System for the Protection of Human Rights (Eds. McDonald et. Al.) Martinus Nijhoff Publishers, the Hague, 1993, s. 515-529, Aktaran: GEMALMAZ, Age., s501, Yazarın aktardığı bu görüş FROWEIN’in eserinde yer verilen Broek’e aittir.

**GEMALMAZ, H. Burak**, Mali Güç Ölçütünü Dikkate Almayan Aşırı Vergi Mülkiyet Hakkı İhlalidir: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin Macaristan’a karşı 14 Mayıs 2013 tarihinde Verdiği N.K.M. Kararının İncelenmesi, **İstanbul Barosu Dergisi**, Cilt 88, Sayı 2, Yıl 2014.

**GEMALMAZ H. Burak**, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Mülkiyet Hakkı**, İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 1. Basım Mayıs 2009.

**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.

**İNCEOĞLU, Sibel**, Anayasa ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi İlişkisi, **İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Kapsamında Bir İnceleme**, (Editör: Sibel İnceoğlu), Beta, 2013.

**İNCEOĞLU, Sibel**, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında AdilYargılanma Hakkı, Kamu ve Özel Hukuk Alanlarında Ortak Yargısal Hak ve İlkeler, İstanbul: İkinci Baskı, 2005, Beta Basım A.Ş.

**İPEK, Nilgün**, Vergilendirmede Kamu Yararı Birey Yararı Dengesinin Sağlanmasında AİHM, AYM ve Danıştay Yaklaşımları, **Danıştay 149. Yıl kutlama töreninde sunulan Tebliğ**.

**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.

**SANCAKDAR, Oğuz**, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin Türk Yargı Sistemindeki Konumu ve Kararların 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.

**TEZCAN, Durmuş**, “AİHS Açısından Vergi Cezaları ve Adil Yargılanma Hakkı”, **Danıştay 138. yıl** (2006), İdari Yargı Sempozyumu, Ankara.

**YALTI SOYDAN, Billur**, “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı-1”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Ağustos 2000.

**YALTI, SOYDAN, Billur**, “Mülkiyet Hakkı versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi’ne Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı” **Vergi Dünyası**.

**YALTI, Billur**, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, 1. Baskı, Beta, İstanbul, Eylül 2006.

**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 Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No:74, Danıştay Matbaası.

**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.

