

T.C.
GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

**HUKUK GÜVENLİĞİ BAKIMINDAN MÜLKİYET HAKKINA VERGİSEL
MÜDAHALELER: AİHM KARARLARI IŞIĞINDA BİR İNCELEME**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Ayşe Nur YAYLA

Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi Balca ÇELENER

2023

ÖNSÖZ

Bu tezin 19.04.2019 günü İstanbul Hukuk Fakültesi Amfi-5’te yapılan insan hakları hukuku dersine dayanan bir hikayesi var. Kendi zihin dünyam için unutulmaz olan bu dersten bahsederken “çekiçle hukuk felsefesi yapmak”¹ ifadesini kullanıyorum zira bu derste zihnimdeki tüm ön kabuller adeta kırılmıştı. Liberal hukuk devletinin insan hakları idealinin ana akım anlatıdaki gibi “insan onuru” anlayışıyla ortaya çıkmadığının, esasında mülkiyet ve mübadele ilişkileriyle çok sıkı bir bağı olduğunun farkına varmak benim için oldukça çarpıcı olmuştu. Çekici eline alan ve zihnimde birtakım soruların doğmasına vesile olan sevgili hocam Prof. Dr. Haydar Burak GEMALMAZ’a teşekkürlerimi sunuyorum. Mülkiyet hakkı ve vergilendirme ilişkisine yönelik merakım için bir başlangıç teşkil eden bu tezin ilerleyen yıllarda gelişip güçlenmesini ve daha farklı çalışmalara da yol açmasını dilerim.

Tez çalışmam boyunca yol gösteren, kendi tecrübelerini aktararak stresli bir süreci daha pozitif bir hale getiren sevgili danışman hocam Dr. Öğr. Üyesi Balca ÇELENER’e; bana çok huzurlu bir çalışma ortamı sağlayan ve kendilerini örnek aldığım sevgili kürsü hocalarım Dr. Öğr. Üyesi Ahmet Emrah GEÇER ve Dr. Öğr. Üyesi Arzu KALYON’a, hukuk eğitimim boyunca desteklerini esirgemeyen ve hukuk nosyonumun oluşmasında çok kıymetli katkıları olan sevgili üstatlarım Av. Muharrem BALCI ve Av. Betrettin İSKENDER’e teşekkürlerimi sunuyorum.

Teşekkürlerin en büyüğü ise sevgili aileme. Bugüne dek verdikleri emeği herhangi bir teşekkürle karşılayamayacağımı bilsem de sevgili anneciğim ve babacığım, kardeşlerim; sizlere müteşekkirim. Ve son olarak; güzel olan her şeyim, sevgili eşim Kerem, sen olmasaydın her şey daha çetrefilli olacaktı. İyi ki varsınız.

¹ Friedrich Nietzsche’nin “Putların Alacakaranlığı”ndan ilhamla.

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	ii
İÇİNDEKİLER	iii
KISALTMALAR	v
RÉSUMÉ.....	vi
ABSTRACT	xii
ÖZET.....	xvii
GİRİŞ VE TEZİN KAPSAMI	1
I. MÜLKİYET HAKKININ AİHS'DE DÜZENLENMESİ VE VERGİSEL MÜDAHALELER BAKIMINDAN BU DÜZENLEMENİN İNCELENMESİ ...	3
A. Mülkiyet Hakkının AİHS'de Düzenlenmesinin Tarihsel Süreci ve AİHM Nezdinde P1-1 Başvurularında Sistemleşme.....	6
1. Feodal Toplumdan İnsan Hakları İdealine.....	7
2. Sözleşme Özgürlüğünün ve Mülkiyet Hakkının Güvencesi: Hukuk Devleti	8
3. Mülkiyet Hakkının Korunmasına Yönelik Avrupa Sistemi.....	10
B. AİHS P1-1 Düzenlemesinin Vergisel Müdahaleler Bakımından İzahı	13
C. Vergisel Müdahaleler Bakımından Üç Kural.....	17
D. Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahalenin Meşru Olduğu Haller	20
1. Hukuk Tarafından Öngörülmüş Olma	22
2. Kamu Yararı.....	24
3. Ölçülülük ya da “Adil Denge”	28
a. Sınırlama Süresi.....	29
b. Mali Güce Göre Vergilendirme ya da Makul Vergi Oranı.....	30
II. HUKUK GÜVENLİĞİ İLKESİ KAPSAMINDA AİHM’NİN MÜLKİYET HAKKINA VERGİSEL MÜDAHALELERE YÖNELİK İNCELEMELERİ ..	33
A. AİHM’nin Sözleşmeyi Yorumlarken Başvurduğu Yöntemler: Yorum İlkeleri.....	34
1. Dinamik veya Evrimsel Yorum.....	35
2. Otonom Kavramlar Doktrini	38
3. Orantılılık İlkesi	41
4. Takdir Marjı Doktrini	43

B. AİHM'nin Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahalelere Yönelik Kararlarının Hukuk Güvenliği Bakımından Değerlendirilmesi.....	48
1. Verginin Kanuniliği.....	50
a. İlkenin Gelişimi ve Kapsamı.....	50
b. AİHM'nin Verginin Kanuniliği İlkesine Bakışı.....	52
2. Hukuki Kesinlik.....	58
a. Vergisel Düzenlemelerin Açıklığı ve Anlaşılabilirliği.....	59
b. Norm Enflasyonunun ve Tutarsızlığın Engellenmesi.....	61
c. Res Judicata	63
3. Hukuki Öngörülebilirlik.....	66
a. Vergisel Düzenlemelerde İstikrar	68
b. Vergisel Düzenlemelere Ulaşılabilirlik.....	71
c. Vergisel Düzenlemelerde Geçmişe Yürüme Yasağı.....	73
SONUÇ.....	76
KAYNAKÇA	79
ÖZGEÇMİŞ.....	92

KISALTMALAR

a.g.e.	: adı geçen eser
a.g.m.	: adı geçen makale
AİHM	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AİHS	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
Başv. No.	: Başvuru Numarası
bkz.	: bakınız
C.	: Cilt
Çev.	: Çevirmen
Ed.	: Editör
P 1-1	: AİHS 1 No’lu Protokol 1. Madde
p.	: paragraf
s.	: sayfa
S.	: Sayı
T.	: Tarih
v.	: versus (Latince “karşı” anlamına gelmekte ve davanın taraflarını belirtirken kullanılmaktadır.)

RÉSUMÉ

La nécessité d'acquérir, de traiter et de transformer des objets afin de maintenir la vie soulève la question de la signification et de la portée de la propriété. Dans ce contexte, les limites de la propriété ont été tentées d'être déterminées par l'autorité dominante. Cependant, en déterminant les limites de la propriété, on a parfois fait preuve d'arbitraire et les attentes en matière de justice sociale n'ont pas été satisfaites. Avec le développement des États modernes, la signification et la portée de la propriété ont commencé à prendre forme dans le cadre de principes juridiques. Les interventions imprévisibles et arbitraires des régimes féodaux contre le droit de propriété sont devenues un phénomène auquel il a fallu résister avec le renforcement de la bourgeoisie. L'idéal des droits de l'homme de la conception libérale classique, composé des éléments "vie, propriété et liberté", a été adopté par la bourgeoisie habilitée et a conduit à l'émergence de l'État de droit libéral qui allait façonner l'État et la société civile. L'objectif financier de l'État de droit libéral est le fonctionnement des relations d'échange sur la base de la concurrence, l'intervention dans les activités économiques aussi limitée et prévisible que possible, et la limitation du pouvoir politique à cet égard. Ainsi, la classe bourgeoise, dont les droits de propriété étaient entravés par de lourdes taxes imprévisibles et diverses obligations, et dont les activités économiques devenaient difficiles, a pu bénéficier de la protection des droits de propriété et de la liberté contractuelle dont elle avait besoin.

La liberté contractuelle et la protection des droits de propriété, qui se sont développées avec l'État de droit libéral, n'ont pas seulement été protégées dans les systèmes juridiques nationaux des États-nations; elles ont également été protégées par des systèmes internationaux. En effet, les activités économiques ont désormais une portée mondiale et les organisations intergouvernementales développent des systèmes de protection des droits de propriété afin de s'assurer que ces activités ne sont pas perturbées au niveau mondial par des restrictions imprévisibles en matière de propriété. Les graves violations des droits après la seconde guerre mondiale et la menace perçue de l'ordre communiste créé par l'Union soviétique ont conduit à la création du Conseil de l'Europe. Le Conseil a ouvert la Convention européenne des droits de l'homme à la signature, dans le but de parvenir à un accord sur un document qui protège les droits de l'homme dans le cadre d'une conception libérale. L'essence de la Convention est la création d'une communauté européenne où la sécurité juridique est assurée conformément au principe de la primauté du droit et où les autorités politiques agissent de manière prévisible et sur la base de la suprématie des droits de l'homme. Le premier article du protocole annexé à cette convention régit le droit de propriété.

Bien que le deuxième paragraphe de cet article intitulé "protection de la propriété", appelé règlement P1-1, contienne la disposition selon laquelle l'application des réglementations fiscales établies conformément à l'intérêt public ne constitue pas une violation du droit de propriété, la Cour européenne des droits de l'homme, l'organe judiciaire de la convention, a inclus les interventions fiscales déraisonnables et disproportionnées dans le champ de compétence P1-1. De cette manière, les effets de la charge fiscale illégale qui perturberaient la vie économique ont été tentés d'être éliminés.

Bien que la Cour européenne des droits de l'homme ait initialement adopté une approche plutôt hésitante à l'égard des requêtes concernant les interférences fiscales avec le droit de propriété, elle a changé de position après 1995. La Cour européenne des droits de l'homme a utilisé la systématique établie dans *Sporrong et Lönnroth c. Suède* pour les requêtes se plaignant que les interventions fiscales violent le droit de propriété. Conformément à cette systématique, elle commence l'examen de la question de savoir si l'ingérence constitue une violation en déterminant quelle règle sera appliquée dans le cadre de l'article P1-1. Dans les interventions fiscales, le raisonnement est généralement basé sur la règle du contrôle de l'utilisation des biens, c'est-à-dire la troisième règle. En raison du raisonnement selon la troisième règle, aucun critère de compensation n'est recherché dans l'examen de la légalité de l'ingérence et l'État partie dispose d'une marge d'appréciation plus large. Par conséquent, l'application de la troisième règle dans les demandes concernant des ingérences fiscales signifie qu'un contrôle de proportionnalité plus faible sera effectué.

La Cour européenne des droits de l'homme applique un test en trois étapes pour évaluer la légalité des ingérences fiscales dans le droit de propriété. Les interventions qui satisfont aux critères de (i) légalité, (ii) intérêt public et (iii) proportionnalité sont considérées comme légales et aucune violation n'est mentionnée. La première étape du test tripartite, le test de légalité, consiste à examiner si les interventions fiscales sont prescrites par la loi. Ce test est essentiel car les interférences avec le droit de propriété dues à une imposition imprévisible et irrégulière peuvent avoir des effets inattendus susceptibles de perturber la vie économique des contribuables. En fait, l'objectif de ce test est de s'assurer que la législation fiscale est prévisible et accessible, et de prévenir l'arbitraire en établissant la sécurité juridique. La deuxième étape du triple test consiste à évaluer l'existence d'un intérêt public, c'est-à-dire d'un but légitime. Étant donné que l'objectif de l'imposition est de garantir l'intérêt public, les États parties à la CEDH disposent d'une large marge d'appréciation à cet égard. Toutefois, cette large marge d'appréciation n'est pas synonyme d'illimitation et d'arbitraire. La Cour européenne des droits de l'homme exige que l'intérêt public ne soit pas "manifestement dépourvu de base raisonnable", ne considère pas que la seule justification de l'intérêt public soit suffisante et a établi une jurisprudence selon laquelle un juste équilibre doit être trouvé entre l'intérêt public et l'intérêt individuel. En fait, la dernière étape du triple test est le test de proportionnalité, qui consiste à vérifier si un juste équilibre a été atteint. Ce test, qui examine si la marge d'appréciation dont disposent les États parties est raisonnable et s'il existe un juste équilibre entre les moyens utilisés pour l'ingérence et le but

légitime, étudie le degré d'exagération de la charge imposée aux particuliers. Le critère de proportionnalité est appliqué aux interventions fiscales dans le contexte des taux d'imposition, des méthodes d'évaluation et des procédures qui créent une charge juridique pour l'imposition. Dans ce contexte, la longue durée de l'interférence avec le droit de propriété due au retard dans les remboursements d'impôts, la méconnaissance du principe d'imposition en fonction du pouvoir fiscal et les taux d'imposition déraisonnables sont considérés comme des violations de la proportionnalité.

Afin d'observer comment la Cour européenne des droits de l'homme aborde les interférences fiscales avec le droit de propriété dans le cadre de la sécurité juridique qui constitue l'esprit de la Convention, il est nécessaire d'examiner les méthodes d'interprétation utilisées par la Cour. La Cour utilise l'interprétation dynamique (évolutive), la doctrine des concepts autonomes, le principe de proportionnalité et la doctrine de la marge d'appréciation lorsqu'elle examine les ingérences fiscales dans le droit de propriété. L'interprétation dynamique, ou interprétation évolutive, comme la Cour l'appelle souvent dans ses arrêts, repose sur la conviction que "la CEDH est un document vivant qui doit être interprété à la lumière des circonstances contemporaines". Ce qui est déterminant pour la Cour, ce ne sont pas les normes qui prévalaient au moment de l'adoption de la Convention, mais les normes actuellement acceptées dans la société européenne. La doctrine des concepts autonomes signifie que les concepts et les termes de la convention doivent être interprétés de manière autonome, c'est-à-dire indépendamment de leur sens tel qu'il est utilisé dans les textes de droit interne des États parties. De cette manière, le risque de confusion des concepts et le risque que les législations nationales des États parties soient restrictives sont évités. Le principe de proportionnalité, autre principe méthodologique qui domine l'interprétation de la Convention, est un mécanisme de contrôle qui garantit la proportionnalité de l'intervention au bénéfice individuel du contribuable pour l'intérêt public. Enfin, la doctrine de la marge d'appréciation peut être expliquée comme l'acceptation du fait que les États parties à la convention disposent d'une certaine marge d'appréciation dans le cas où les actions prises par les organes législatifs, exécutifs et judiciaires qui sont liées à un droit consacré par la convention et sont soumises au contrôle européen. La Cour européenne des droits de l'homme se réfère fréquemment à cette doctrine, en particulier lorsqu'elle examine les ingérences fiscales dans le droit de propriété. En effet, la détermination du montant, du taux et de l'objet des impôts et autres paiements similaires relève de la souveraineté des États parties. C'est pourquoi la Cour européenne des droits de l'homme procède à un examen plus indulgent des requêtes relatives à des ingérences fiscales, laissant une marge d'appréciation aussi large que possible aux États parties. Toutefois, bien que la doctrine de la marge d'appréciation respecte les préférences des États parties en matière de fiscalité, les interventions disproportionnées sur les actifs des contribuables sont considérées comme des violations du droit de propriété.

Dans une approche économique où la liberté contractuelle et le droit de propriété sont considérés comme essentiels, il est évident que le problème de la "fiscalité", qui est comme un coup de massue sur les objectifs économiques des

citoyens, ne peut être résolu qu'avec un paradigme tel que l'État de droit, qui assure la sécurité juridique, envisage certaines limites et offre des promesses telles que la légalité, la prévisibilité et la certitude. Par conséquent, ces principes de sécurité juridique affectent également les arrêts de la Cour européenne des droits de l'homme concernant les ingérences fiscales dans le droit de propriété. Dans ce contexte, les approches de la Cour européenne des droits de l'homme concernant la légalité de l'imposition, le principe de sécurité juridique dans les interventions fiscales et le principe de prévisibilité juridique seront analysés.

Le principe de légalité, qui est l'un des principes fondamentaux du paradigme du droit public, est né de la volonté d'éviter l'arbitraire de l'exécutif et de construire un système juridique prévisible et sûr. C'est ainsi qu'a pris forme un système étatique qui protège le droit de propriété, revendication fondamentale de la bourgeoisie, et aspire à la liberté contractuelle. Dans les interventions fiscales, le principe de légalité fixe des limites contraignantes au créancier fiscal qui exerce le pouvoir d'imposition, tout en offrant un concept qui accorde certains droits au débiteur fiscal en cas de perception illégale de l'impôt. Le principe de légalité de l'impôt n'est pas seulement pris en compte lors de la codification des lois fiscales ; il signifie également que les procédures administratives telles que le prélèvement, la notification, la régularisation et la perception, qui sont des procédures administratives subjectives, doivent être fondées sur la loi. La Cour européenne des droits de l'homme n'interprète pas le principe de légalité fiscale de manière stricte. Elle ne stipule pas que les obligations fiscales doivent découler de la loi et considère qu'il suffit que ces obligations soient fondées sur une source de droit prévisible. Cette approche de la Cour européenne des droits de l'homme s'explique par le fait que le Conseil de l'Europe comprend des États membres dont les systèmes juridiques relèvent à la fois de la common law et de l'Europe continentale. Étant donné que le principe de sécurité juridique, issu du style de droit anglo-saxon, n'est pas ancré dans un concept rigide tel que la "légalité", la Cour européenne des droits de l'homme, dans un souci d'unité, interprète le principe de prévisibilité de manière plus large que le principe de légalité lorsqu'elle examine les ingérences fiscales dans le droit de propriété.

Conformément au principe de sécurité juridique, qui est l'essence même de la CEDH, les règles de droit et leur application doivent être publiées de manière prédéterminée, claire et cohérente dans un certain cadre, et les jugements rendus en relation avec ces règles doivent être certains. Dans la littérature, cette situation est appelée sécurité juridique, en d'autres termes, certitude juridique. Conformément au principe de sécurité juridique, les réglementations fiscales doivent être claires et cohérentes. Une réglementation fiscale dont la terminologie est unifiée et qui ne comporte pas d'ambiguïtés remplit les conditions du principe de sécurité juridique et assure la sécurité juridique des contribuables. D'autre part, la législation fiscale doit être cohérente et systématique afin d'éviter toute violation du droit de propriété. En outre, s'il existe une disposition dans la législation sur un sujet, la re-réglementation et la création d'une inflation de normes nuiront à la compréhension de la sécurité juridique.

Un autre critère de sécurité juridique est le caractère définitif de la procédure. Le caractère définitif du jugement signifie qu'une fois qu'un litige juridique a été résolu, il ne peut y avoir de nouveau procès sur la même question. Le fait qu'une décision judiciaire ait été rendue et que le litige soit réputé résolu à jamais est appelé "res judicata" dans le langage juridique. Le principe de l'autorité de la chose jugée comporte deux aspects différents : (i) le caractère contraignant des décisions de justice et (ii) l'impossibilité de rejurer (non bis in idem). Dans les interventions fiscales, la question de la nature contraignante des jugements est un problème important, car les administrations fiscales refusent parfois de traiter les jugements favorables obtenus par les contribuables après de longues démarches et font obstruction à la justice. Dans de telles plaintes, la Cour européenne des droits de l'homme met l'accent sur le caractère contraignant des arrêts en affirmant la primauté du droit. Le principe non bis in idem signifie qu'une personne ne peut être jugée plus d'une fois ou punie plus d'une fois pour le même acte. Ce principe est d'ailleurs explicitement codifié à l'article 4 du protocole n° 7 de la CEDH. En conséquence, la Cour européenne des droits de l'homme a créé des garanties procédurales pour éviter que les contribuables ne soient punis plus d'une fois pour le même délit. Par exemple, la Cour européenne des droits de l'homme a estimé que l'imposition d'une peine d'emprisonnement et d'amendes administratives pour des délits de fraude fiscale était contraire au principe non bis in idem, ce qui a conduit à des modifications de la législation fiscale des États parties.

Les contribuables devraient être en mesure de prévoir les interventions de l'État sur leurs droits et libertés par le biais de la fiscalité et de planifier leur vie économique en conséquence. Cette situation, appelée prévisibilité juridique, empêche l'arbitraire en matière de fiscalité. Pour garantir la prévisibilité juridique, les règles juridiques doivent (i) ne pas changer trop fréquemment, (ii) être accessibles et (iii) ne pas être rétroactives. Une législation qui change constamment et devient difficile à suivre compromet la fiabilité du droit. Par conséquent, les règles de droit ne doivent pas changer trop fréquemment et une certaine régularité et continuité doivent être assurées dans la législation. La Cour européenne des droits de l'homme a qualifié de manque de transparence l'absence de justification raisonnable des changements dans l'interprétation de la législation et a jugé qu'elle portait atteinte à la sécurité juridique et à la prévisibilité. Un autre critère pour assurer la prévisibilité juridique est l'accessibilité des règles juridiques. De cette manière, les individus pourront prévoir les conséquences de leurs actions et la sécurité juridique sera assurée. Toutefois, la Cour européenne des droits de l'homme n'exige pas de conditions strictes, telles que la publication au Journal officiel, pour garantir la prévisibilité de la législation fiscale. Elle qualifie de prévisible la législation fiscale à laquelle les contribuables peuvent accéder même en recourant à des services professionnels. Le dernier point à mentionner pour garantir la prévisibilité juridique est l'interdiction de la rétroactivité des réglementations fiscales. De cette manière, les plans financiers des contribuables ne seront pas perturbés et la sécurité juridique sera assurée. Toutefois, la Cour européenne des droits de l'homme reconnaît que les réglementations fiscales appliquées avec effet rétroactif ne constituent pas en elles-mêmes une violation de

l'article P1- 1 et évalue les raisons de la rétroactivité des réglementations fiscales et la question de savoir si cette rétroactivité impose une charge induite aux contribuables.

La jurisprudence développée par la Cour européenne des droits de l'homme sur les interférences fiscales avec le droit de propriété est très utile pour aligner le pouvoir de taxation de l'État sur les droits de l'homme. Toutefois, le recours fréquent de la Cour à la doctrine du pouvoir discrétionnaire en raison de son souci de maintenir les États contractants dans le système peut ignorer des pratiques contraires à la sécurité du droit. À mesure que les principes de bonne gouvernance, de transparence et de démocratie se développent et s'affirment, l'examen par la Cour européenne des droits de l'homme des ingérences fiscales dans le droit de propriété se renforcera dans le contexte du principe de sécurité juridique.



ABSTRACT

The necessity to acquire, process and transform objects in order to sustain life; raises the question of the meaning and scope of property. In this context, the limits of the property have been tried to be determined by the dominant authority. However, while determining the limits of property, sometimes quite arbitrary attitudes have been exhibited and the expectation of social justice has not been satisfied. With the development of modern states, the meaning and scope of property began to take shape within the framework of legal principles. Especially the unpredictable and arbitrary interventions of feudal regimes against the right to property turned into a phenomenon that had to be resisted with the strengthening of the bourgeoisie. The human rights ideal of the classical liberal understanding, consisting of the elements of "life, liberty, property", was adopted by the empowered bourgeoisie and led to the emergence of the liberal understanding of rule of law that would shape the state and civil society. The financial aims of the liberal understanding of rule of law are to operate exchange relations on the basis of competition, to intervene in economic activities as little and predictably as possible, and to limit political power in this regard. Thus, the protection of property rights and freedom of contract that the bourgeois class needed, whose property rights were interfered with by unforeseen heavy taxes and various obligations, and whose economic activities became more difficult, were provided.

Freedom of contract and protection of property rights, which developed with the liberal understanding of rule of law, have not only been protected in the domestic legal systems of nation states; they have also been protected by international systems. Because economic activities are now global in scope and intergovernmental organizations are also developing protection systems for property rights so that these activities are not interrupted on a global level by unpredictable property restrictions. Severe violations of rights experienced with the Second World War and the perception of the communist order created by the Soviet Union as a threat led to the establishment of the Council of Europe. The Council opened the European Convention on Human Rights for signature, aiming to reach an agreement on a document that protects human rights within the framework of liberal understanding. The essence of the Convention is the creation of a European community where legal security is ensured in line with the principle of the rule of law and where political authorities act predictably and based on the supremacy of human rights. The first article of the additional protocol to the Convention regulates the right to property. Although the second paragraph of this article titled "protection of property", which is called the P1-1 regulation, contains a provision that the implementation of tax regulations in accordance with the public interest does not constitute a violation of the right to property. The ECtHR, the judicial body of the Convention, has included unreasonable and disproportionate tax interventions into the P1-1 jurisdiction. Thus, the effects of unlawful tax burden that would disrupt economic life were tried to be eliminated.

Although the ECtHR showed a rather hesitant approach in the applications regarding tax interventions to the right to property, it changed this stance after 1995. The ECtHR used the systematic that created in the *Sporrong and Lönnroth v. Sweden* decision in jurisdiction of P1-1. In line with this systematic approach, the examination of whether the intervention constitutes a violation begins by determining which rule will be applied within the scope of P1-1. In tax interventions, the reasoning is generally based on the rule of control of the use of property, i.e. the third rule. According to the third rule, in the examination of the legitimacy of the interference as a result of the judgment, the compensation criterion is not sought and a wider margin of appreciation is given to the contracting state. As a result, the examination of the third rule in applications related to tax interventions means that a weaker proportionality examination will be made.

The ECtHR applies a three-stage test when assessing whether the tax interventions to the right to property are lawful or not. Interventions that pass the criteria of (i) legality, (ii) public interest and (iii) proportionality, which are the stages of the test, are considered lawful and no violation is mentioned. The first stage of the triple test, the legality test, covers the examination of whether the tax interventions are prescribed by law. This test is very critical, as the interventions to the right to property due to unpredictable and irregular taxation have unexpected effects that will collapse the economic life of taxpayers. In fact, the purpose of this test is to ensure that tax legislation is predictable and accessible; in this direction, it is to prevent arbitrariness by establishing legal security. The second stage of the triple test is to evaluate whether there is a public interest, that is, a legitimate purpose. Since the purpose of taxation is to provide the public interest, a wide margin of appreciation is left to the contracting states to the ECHR. However, this wide margin of appreciation does not mean limitlessness and arbitrariness. The ECtHR seeks the condition of "not being manifestly lacking in a reasonable basis" for the public interest, does not consider the justification of public interest alone to be sufficient, and gives jurisprudence that a fair balance should be struck between the public interest and the individual interest. As a matter of fact, the last stage of the triple test is the proportionality test, which is an examination of whether a fair balance has been achieved. This test, which examines whether the margin of appreciation used by the parties is at a reasonable level and whether there is a fair balance between the means used for the intervention and the legitimate aim, examines the degree of the excessive burden placed on individuals. The measure of proportionality; It finds its place as assessments for tax rates, valuation methods and procedures that create legal force for taxation, in particular tax interventions. In this context, due to the delay in tax returns, the intervention to the property right is too long, the principle of taxation according to financial power is not taken into account and unreasonable tax rates; registered as a violation of proportionality.

It is necessary to examine the interpretation methods used by the court in order to monitor how the ECtHR approaches tax interventions on the right to property within the scope of legal security that constitutes the spirit of the Convention. The court invokes dynamic (evolutionary) interpretation, the doctrine of autonomous concepts, the principle of proportionality, and the doctrine of margin of appreciation when examining tax interference with the right to property. The dynamic interpretation, or the evolutionary interpretation, as it is often mentioned in the court's decisions, is based

on the belief that “the ECHR is a living document that must be interpreted in the light of today's conditions”. What is decisive before the Court is not the standards prevalent at the time the Convention was adopted, but the standards already accepted in European society. The autonomous concepts doctrine means that the concepts and terms in the Convention are interpreted autonomously, that is, they are handled independently of the meanings used by the parties in their domestic law texts. Thus, the risk of conceptual confusion and restrictive domestic laws of the contracting states is prevented. The proportionality principle, which is another methodological principle that dominates the interpretation of the Convention, is a control mechanism aimed at ensuring the proportionality of the intervention made in the public interest for the individual benefit of the taxpayer. Finally, the margin of appreciation doctrine: It can be explained as the acceptance that the contracting states have a certain margin of appreciation if the legislative, executive, and judicial actions, which are related to a right in the Convention, are subject to European supervision. The ECtHR frequently refers to this doctrine, especially when examining tax interventions to the right to property. Because deciding on the amount, rate and subject of taxes and similar payments is an authority arising from the sovereign right of the parties. For this reason, the ECtHR performs a softer inspection in applications for tax interventions, leaving as wide a margin of appreciation as possible to the contracting states. Although the preferences of the contracting states in terms of taxation are respected within the scope of the margin of appreciation doctrine, disproportionate interventions in the assets of taxpayers are considered as a violation of the right to property.

The unpredictable taxation problem can only be solved with a paradigm that ensures legal security, such as the rule of law. Therefore, the principles of legal security affect the judgments of the ECtHR regarding tax interventions to the right to property. In this context, the approaches of the ECtHR regarding the legality of taxation, the principle of legal certainty in tax interventions and the principle of legal predictability will be examined.

The principle of legality, which is one of the basic principles of the public law paradigm, arose from the motives of preventing arbitrariness of the executive and building a predictable legal system. The principle of legality provides a concept that gives some rights to the tax debtor in case of unlawful collection of tax, while drawing binding limits to the tax creditor who uses the taxation authority in tax interventions. The principle of legality of tax is not taken into account only when codifying tax laws; at the same time, it means that the basis of administrative acts. The ECtHR does not strictly interpret the principle of legality of taxation. The ECtHR does not require that tax liabilities arise from the code, but considers it sufficient for these obligations to be based on a predictable legal source. The reason for this approach of the ECtHR is that there are member states with both Anglo-Saxon and Continental European legal systems within the Council of Europe. As an outcome of the Anglo-Saxon legal style, the principle of legal certainty is not confined to a rigid concept such as "lawfulness".

In accordance with the principle of legal security, which is the essence of the ECHR, legal rules and application of these rules must be published in a predetermined, clear and consistent framework and the judgments made regarding these rules must be final. In the literature, this situation is called legal certainty. In accordance with the

principle of legal certainty, tax regulations must be clear and consistent. Making tax regulations that ensure the term unity will fulfill the requirements of the principle of legal certainty and ensure legal security before taxpayers. On the other hand, tax legislation should be consistent and non-contradictory systematic in order not to violate property right. In addition, while there is a provision in the legislation on a subject, rearranging and creating norm inflation will harm the understanding of legal certainty.

Another criterion required to ensure legal security is the *res judicata*. *Res judicata* means that a retrial cannot be made on the same issue after a legal dispute has been resolved. The principle of *res judicata* has two distinct aspects: (i) court decisions are binding and (ii) non-retrial (*non bis in idem*). The issue of the bindingness of decisions in tax interventions is an important problem because tax administrations sometimes do not process the decisions in favor of taxpayers as a result of long efforts and hinder justice. The ECtHR emphasizes the bindingness of decisions by asserting the rule of law in such cases. The principle of *non bis in idem* means that a person cannot be tried or punished more than once for the same act. As a matter of fact, this principle is explicitly codified in Article 4 of Protocol No. 7 to the ECHR. In this direction, the ECtHR has created procedural guarantees so that taxpayers are not punished more than once for the same crime. The application of both imprisonment and administrative fines in tax evasion crimes is against the principle of *non bis in idem* and has caused changes in the tax legislation of the contracting states.

Taxpayers should be able to foresee the interventions of the state to their rights and freedoms through taxation and make their future plans for their economic life accordingly. This situation, called legal predictability, prevents arbitrariness in taxation. In order to ensure legal predictability, legal rules (i) must not change too often, (ii) must be accessible (iii) are non-retroactive. The constantly changing and difficult to follow-up legislation will damage the reliability of the law. In this direction, it is necessary that legal rules do not change too often, and a certain regularity and continuity should be ensured in the legislation. When the ECtHR found that no reasonable justification was presented for the change in interpretation of the legislation, it described it as a lack of transparency and held that it undermined legal security and predictability. Another criterion for ensuring legal predictability is the availability of legal rules. Thus, individuals will be able to predict the consequences of their actions and legal security will be ensured. However, the ECtHR does not seek strict conditions such as publication in the Official Gazette in order to ensure predictability in tax legislation. It classifies the tax legislation which taxpayers can reach even by receiving professional service as predictable. The last point to be mentioned in order to ensure legal predictability is the prohibition of retrospective implementation of tax regulations. Thus, taxpayers' financial plans will not be disrupted and legal security will be ensured. However, the ECtHR accepts that the tax regulations applied effectively in the past do not constitute a violation of P1-1 alone. The ECtHR makes evaluations by looking at the reasons for the retrospective implementation of tax regulations and whether this retrospective implementation imposes an excessive burden on taxpayers.

The case-laws developed by the ECtHR regarding tax interventions on property rights are very valuable in making the taxation authority of the state compatible with human rights. However, the court's frequent recourse to the margin of appreciation, due to the concern of keeping the contracting states within the system, may overlook practices contrary to legal security. As the principles of good governance, transparency and democracy develop and become established, the ECtHR's investigations on tax interventions in the right to property will become stronger in the context of the principle of legal security.



ÖZET

Yaşamı sürdürebilmek için nesneleri edinmek, işlemek ve dönüştürmek gerekliliği; mülkiyetin anlamı ve kapsamı sorununu ortaya çıkarmaktadır. Bu kapsamda mülkiyetin sınırları, hâkim olan otorite tarafından belirlenmeye çalışılmıştır. Ancak mülkiyetin sınırları belirlenirken kimi zaman oldukça keyfi tutumlar sergilenmiş ve toplumsal adalet beklentisi tatmin edilememiştir. Modern devletlerin gelişimi ile birlikte mülkiyetin anlamı ve kapsamı, hukuk ilkeleri çerçevesinde şekillenmeye başlamıştır. Özellikle feodal rejimlerin mülkiyet hakkına karşı öngörülemez ve keyfi müdahaleleri, burjuvazinin güçlenmesiyle birlikte karşı konulması gereken bir fenomene dönüşmüştür. Klasik liberal anlayışın “yaşam, mülkiyet, özgürlük” unsurlarından oluşan insan hakları ideali, güçlenen burjuvazi tarafından benimsenmiş; devlet ve sivil toplumu şekillendirecek liberal hukuk devleti anlayışının doğmasına neden olmuştur. Liberal hukuk devletinin mali amaçları; mübadele ilişkilerinin rekabet temelinde işletilmesi, iktisadi faaliyetlere olabildiğince az ve öngörülebilir şekilde müdahale edilmesi ve bu konuda siyasal iktidarın sınırlanmasıdır. Böylelikle öngörülemeyen ağır vergiler ve çeşitli yükümlülüklerle mülkiyet hakkına müdahale edilen ve iktisadi faaliyetleri zorlaşan burjuva sınıfının ihtiyaç duyduğu mülkiyet hakkı koruması ve sözleşme özgürlüğü sağlanmıştır.

Liberal hukuk devleti ile birlikte gelişen sözleşme özgürlüğü ve mülkiyet hakkı koruması, yalnızca ulus devletlerin iç hukuk sistemlerinde koruma altına alınmamış; aynı zamanda uluslararası sistemlerle de korunmuştur. Zira iktisadi faaliyetler artık küresel boyuttadır ve bu faaliyetlerin öngörülemez mülkiyet kısıtlamaları ile global düzlemde sekteye uğramaması için hükümetler arası örgütler de mülkiyet hakkı için koruma sistemleri geliştirmektedir. İkinci Dünya Savaşı ile birlikte yaşanan şiddetli hak ihlalleri ve Sovyetler Birliği’nin oluşturduğu komünist düzenin tehdit olarak algılanması, Avrupa Konseyinin kurulmasına sebep olmuştur. Konsey, liberal anlayış çerçevesinde insan haklarını koruyan bir belge üzerinde mutabakata varmayı amaçlayarak Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesini imzaya açmıştır. Sözleşmenin özü, hukuk devleti ilkesi doğrultusunda hukuk güvenliğinin sağlandığı; siyasal otoritelerin öngörülebilir ve insan haklarının üstünlüğüne dayalı hareket ettiği bir Avrupa topluluğunun oluşturulmasını içermektedir. Bu sözleşmeye ek olarak hazırlanan protokolün ilk maddesi ise mülkiyet hakkını düzenlemektedir. P1-1 düzenlemesi olarak adlandırılan “mülkiyetin korunması” başlıklı bu maddenin ikinci fıkrası kamu yararına uygun olarak ortaya konulan vergisel düzenlemelerin uygulanmasının mülkiyet hakkının ihlali anlamına gelmeyeceğine ilişkin hüküm barındırır da sözleşmenin yargı organı olan AİHM, makul temele dayanmayan ve ölçsüz vergisel müdahaleleri P1-1 yargısının içine dahil etmiştir. Böylelikle hukuka aykırı vergi yükünün iktisadi hayatı bozacak etkileri bertaraf edilmeye çalışılmıştır.

AİHM, mülkiyet hakkına vergisel müdahalelere ilişkin başvurularda ilk zamanlarda oldukça çekimser bir yaklaşım sergilese de 1995 sonrasında bu tutumunu değiştirmiştir. AİHM, vergisel müdahalelerin mülkiyet hakkını ihlal ettiğine ilişkin şikayetle gelen başvurularda *Sporrong ve Lönnroth v. İsveç* kararında oluşturduğu sistematığı kullanmıştır. Bu sistematik doğrultusunda müdahalenin ihlal teşkil edip etmediğine ilişkin incelemeye P1-1 kapsamında hangi kuralın uygulanacağı tespit edilerek başlamaktadır. Vergisel müdahalelerde genellikle mülkiyetin kullanımının kontrolü kuralı yani üçüncü kural üzerinden muhakeme yürütülmektedir. Üçüncü kurala göre muhakeme yapılmasının sonucu olarak müdahalenin meşruluğu incelemesinde tazminat kriteri aranmamakta ve taraf devlete daha geniş bir takdir yetkisi tanınmaktadır. Sonuç olarak vergisel müdahalelere ilişkin başvurularda üçüncü kuralın uygulanması daha zayıf bir ölçülülük incelemesi yapılacağı anlamına gelmektedir.

AİHM, mülkiyet hakkına vergisel müdahalelerin hukuka uygun olup olmadığına ilişkin değerlendirme yaparken üç aşamalı bir test uygulamaktadır. Testin aşamaları olan (i) hukukilik, (ii) kamu yararı ve (iii) ölçülülük kriterlerinden geçebilen müdahaleler, hukuka uygun kabul edilmekte ve ihlalden bahsedilmemektedir. Üçlü testin ilk aşaması olan hukukilik testi, vergisel müdahalelerin hukuk tarafından öngörülmüş olup olmadığının incelenmesini kapsamaktadır. Öngörülemez ve usulsüz şekilde yapılan vergilendirmeler sebebiyle mülkiyet hakkına yapılan müdahaleler, mükelleflerin iktisadi hayatlarını çökertecek derecede beklenmedik etkilerde bulunduğundan bu test oldukça kritiktir. Esasında bu testin amacı, vergi mevzuatının öngörülebilen ve ulaşılabilir nitelikte olmasını sağlamak; bu doğrultuda hukuk güvenliğini tesis ederek keyfiliğin önüne geçmektir. Üçlü testin ikinci aşaması, kamu yararının yani meşru bir amacın var olup olmadığının değerlendirilmesidir. Vergilendirmenin amacı kamu yararını sağlamak olduğundan bu hususta AİHS'ye taraf devletlere geniş bir takdir marjı bırakılmaktadır. Ancak bu geniş takdir marjı sınırsızlık ve keyfilik anlamına gelmemektedir. AİHM kamu yararı için “makul bir temelden açıkça yoksun olmama” şartı aramakta, kamu yararı gerekçesini tek başına yeterli görmemekte ve kamu yararı ile bireysel yarar arasında adil bir denge kurulması gerektiği yönünde içtihat etmektedir. Nitekim üçlü testin son aşaması ölçülülük testidir ki bu test, adil dengenin sağlanıp sağlanmadığına yönelik bir tahkikattır. Taraf devletlerce kullanılan takdir yetkisinin makul düzeyde olup olmadığının ve müdahale için başvuru araç ile meşru amaç arasında adil denge bulunup bulunmadığının incelendiği bu test, bireylere yüklenen yükün aşırılık derecesini araştırmaktadır. Ölçülülük kıstası; vergisel müdahaleler özelinde vergi oranları, değerlendirme yöntemleri ve vergi salmak için hukuki zor meydana getiren usullere yönelik değerlendirmeler olarak yerini bulmaktadır. Bu kapsamda vergi iadelerinin gecikmesi sebebiyle mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin süresinin çok uzun olması, mali güce göre vergilendirme ilkesinin dikkate alınmaması ve makul olmayan vergi oranları; ölçülülüğün ihlali olarak kayıtlara geçmiştir.

AİHM'nin sözleşmenin ruhunu oluşturan hukuk güvenliği kapsamında mülkiyet hakkına vergisel müdahalelere nasıl yaklaştığını izlemek için mahkemenin kullandığı yorum yöntemlerinin incelenmesi gerekmektedir. Mahkeme mülkiyet hakkına vergisel müdahaleleri incelerken dinamik (evrimsel) yorum, otonom kavramlar doktrini, orantılılık ilkesi ve takdir marjı doktrinine başvurmaktadır. Dinamik yorum ya da mahkemenin kararlarında sıklıkla bahsettiği lafızla evrimsel

yorum, “AİHS’nin günümüz koşulları ışığında yorumlanması gereken yaşayan bir belge olduğu” kanısına dayanarak yapılır. Mahkeme nezdinde belirleyici olan sözleşmenin kabul edildiği zamanda yaygın olan standartlar değil, Avrupa toplumunda halihazırda kabul gören standartlardır. Otonom kavramlar doktrini, sözleşmede bulunan kavramlar ve terimlerin otonom olarak yorumlanması yani taraf devletlerin iç hukuk metinlerinde kullanmış olduğu anlamlarından bağımsız olarak ele alınmaları anlamına gelmektedir. Böylelikle kavram karmaşası ve taraf devletlerin iç hukuklarının sınırlayıcı olabilme riski engellemektedir. Sözleşmenin yorumlanmasına hâkim olan bir diğer yönetsel ilke olan orantılılık ilkesi, kamu yararı için mükellefin bireysel yararına yapılan müdahalenin ölçülülüğünü sağlamaya yönelik bir kontrol mekanizmasıdır. Son olarak takdir marjı doktrini; sözleşmede yer alan bir hakla ilgisi olan ve yasama, yürütme, yargı organlarıncı yapılan işlemlerin Avrupa denetimine tabi olması halinde, sözleşmeye taraf devletlerin belirli bir oranda takdir yetkisine sahip olduğunun kabulü olarak açıklanabilir. AİHM, özellikle mülkiyet hakkına vergisel müdahalelerin incelenmesi sırasında sıklıkla bu doktrine başvurmaktadır. Zira vergi ve benzeri ödemelerin miktarına, oranına, konusuna karar vermek taraf devletlerin egemenlik hakkından doğan bir yetkidir. Bu sebeple AİHM vergisel müdahalelere yönelik başvurularda daha yumuşak bir denetim yapmakta, taraf devletlere olabildiğince geniş bir takdir marjı bırakmaktadır. Bununla birlikte her ne kadar takdir marjı doktrini kapsamında taraf devletlerin vergilendirme hususundaki tercihlerine saygı duyulsa da mükelleflerin malvarlığına yapılan ölçsüz müdahaleler, mülkiyet hakkının ihlali olarak nitelendirilmektedir.

Sözleşme özgürlüğünün ve mülkiyet hakkının kritik addedildiği bir iktisadi yaklaşımda, vatandaşların iktisadi amaçlarına adeta balyoz gibi inen “vergi” sorununun ancak hukuk devleti gibi hukuk güvenliğini sağlayacak; belli sınırları öngören; kanunilik, öngörülebilirlik, belirlilik gibi vaatler sunan bir paradigma ile çözülebileceği aşikardır. Dolayısıyla hukuk güvenliğinin bu ilkeleri, AİHM’nin mülkiyet hakkına yapılan vergisel müdahalelere yönelik yargılamalarını da etkilemektedir. Bu kapsamda AİHM’nin hukuk güvenliğini sağlamaya yönelik verginin kanuniliği, vergisel müdahalelerde hukuki kesinlik ilkesi ve hukuki öngörülebilirlik ilkesine ilişkin yaklaşımları incelenecektir.

Kamu hukuku paradigmasının temel esaslarından olan kanunilik ilkesi, esasında yürütmenin keyfiliğini engelleme, öngörülebilir ve belirli bir hukuk sistemi inşa etme saiklerinden doğmuştur. Böylelikle burjuvazinin temel talebi olan mülkiyet hakkını koruyan ve sözleşme özgürlüğünü emel edinen bir devlet sistemi şekillenmiştir. Kanunilik ilkesi vergisel müdahalelerde, vergilendirme yetkisini kullanan vergi alacaklısına bağlayıcı sınırlar çizerken bir yandan da vergi borçlusuna verginin kanunsuz alınması halinde bazı haklar tanıyan bir konsept sunar. Verginin kanuniliği ilkesi yalnızca vergi kanunları kodifiye edilirken dikkate alınmaz; aynı zamanda subjektif birel işlem niteliğindeki tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil gibi idari işlemlerin dayanaklarını muhakkak kanundan alması anlamına da gelir. AİHM verginin kanuniliği ilkesini katı şekilde yorumlamamaktadır. AİHM vergisel yükümlülüklerin muhakkak kanundan doğmasını şart koşturmakta, bu yükümlülüklerin öngörülebilir bir hukuk kaynağına dayalı olmasını yeterli görmektedir. AİHM’nin bu yaklaşımının sebebi Avrupa Konseyi bünyesinde hem Anglosakson hem de Kıta Avrupası hukuk sistemlerine sahip üye ülkeler bulunmasıdır. Anglosakson hukuk tarzının bir çıktısı olarak hukuk güvenliği ilkesi “kanunilik” gibi

katı bir konseptte sığdırılmadığından ötürü AİHM, birlik sağlamak adına mülkiyet hakkına vergisel müdahaleleri incelerken hukuk tarafından öngörülmüş olmayı kanunilik ilkesinden daha geniş yorumlamaktadır.

AİHS'nin özü olan hukuk güvenliği ilkesi gereğince hukuk kurallarının ve bu kuralların uygulamasının önceden belirlenmiş açık ve tutarlı şekilde belirli bir çerçevede yayımlanması, bu kurallara ilişkin yapılan yargılamaların kesin olması gerekmektedir. Literatürde bu duruma hukuki kesinlik diğer bir deyişle hukuki belirlilik denilmektedir. Hukuki kesinlik ilkesi gereğince vergisel düzenlemelerin açık ve tutarlı olması gerekmektedir. Terim birliğinin sağlandığı, anlatım bozuklukları ile malul olmayan vergisel düzenlemelerin yapılması; hukuki kesinlik ilkesinin şartlarını yerine getirecek ve vergi mükellefleri nezdinde hukuk güvenliğini sağlayacaktır. Öte yandan vergi mevzuatlarının mülkiyet hakkını ihlal etmemesi için birbiriyle çelişmeyen ve tutarlı bir sistematikte olması gerekmektedir. Ayrıca bir konu hakkında mevzuatta hüküm varken yeniden düzenleme yapıp norm enflasyonu yaratmak hukuki kesinlik anlayışına zarar verecektir.

Hukuk güvenliğinin sağlanabilmesi için gereken bir diğer kriter, yargılamanın kesinliğidir. Yargılamanın kesinliği, bir hukuki uyuşmazlığın çözüldükten sonra aynı konuda yeniden yargılama yapılamaması anlamına gelmektedir. Yargı kararının verilmiş ve hukuki uyuşmazlığın sonsuza dek çözümlenmiş sayılmasına hukuk dilinde res judicata denilmektedir. Res judicata ilkesinin iki ayrı yönü vardır: (i) mahkeme kararlarının bağlayıcılığının olması ve (ii) tekrar yargılayamama (non bis in idem). Vergisel müdahalelerde kararların bağlayıcılığı meselesi önemli bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır zira vergi idareleri kimi zaman mükelleflerin uzun uğraşlar sonucu aldığı lehe kararları işleme almamakta ve adaleti engellemektedir. AİHM böylesi şikayetlerde hukukun üstünlüğünü öne sürerek kararların bağlayıcılığını vurgulamaktadır. Non bis in idem ilkesi, kişinin aynı fiilinden ötürü birden fazla kez yargılanamaması veya birden fazla kez cezalandırılmaması anlamına gelmektedir. Nitekim bu ilke AİHS'ye Ek 7 Numaralı Protokol'ün 4. maddesinde açıkça kodifiye edilmiştir. Bu doğrultuda AİHM mükelleflerin, aynı suçtan birden fazla kez cezalandırılmaması için usuli güvenceler yaratmıştır. Örneğin vergi kaçakçılığı suçlarında hem hapis hem de idari para cezası uygulamasını non bis in idem ilkesine aykırı bulmuş ve taraf devletlerin vergi mevzuatında değişikliklere sebep olmuştur.

Mükellefler, devletin vergilendirme yoluyla hak ve özgürlüklerine yöneltecekleri müdahaleleri önceden öngörebilmeli ve iktisadi hayatlarına yönelik gelecek planlarını buna göre yapabilmelidir. Hukuki öngörülebilirlik olarak adlandırılan bu durum, vergilendirmedeki keyfiliği önlemektedir. Hukuki öngörülebilirliğin sağlanması için hukuk kurallarının (i) çok sık değişmemesi, (ii) ulaşılabilir olması ve (iii) geçmişe yürür olmaması gerekmektedir. Sürekli değişen ve takibi zorlaşan mevzuat, hukukun güvenilir olma niteliğini zedeleyecektir. Bu doğrultuda hukuk kurallarının çok sık değişmemesi, mevzuatta belirli bir düzenlilik ve süreklilik sağlanması gerekmektedir. AİHM mevzuata ilişkin yorumun değişmesine ilişkin makul bir gerekçe sunulmamasını; şeffaflık eksikliği olarak nitelendirmiş, hukuk güvenliğini ve öngörülebilirliği zedelediğine ilişkin karar vermiştir. Hukuki öngörülebilirliği sağlamanın bir diğer ölçütü, hukuk kurallarının ulaşılabilir olmasıdır. Böylelikle bireyler işledikleri fiillerin sonuçlarını tahmin edilebilecek ve hukuk

güvenliği sağlanacaktır. Ancak AİHM vergi mevzuatında öngörülebilirliğin sağlanması için Resmî Gazetede yayımlanma gibi katı şartlar aramamaktadır. Mükelleflerin gerektiğinde profesyonel hizmet alarak dahi ulaşabildiği vergi mevzuatını öngörülebilir olarak sınıflandırmaktadır. Hukuki öngörülebilirliği sağlamak için değinilecek son nokta, vergisel düzenlemelerin geçmişe yürütülmesinin yasaklanmasıdır. Böylelikle mükelleflerin mali planları bozulmayacak ve hukuk güvenliği sağlanacaktır. Ancak AİHM geçmişe etkili şekilde uygulanan vergisel düzenlemelerin tek başına P1-1'in ihlali anlamına gelmediğini kabul etmekte, vergisel düzenlemelerin geçmişe yürütülme sebeplerine ve bu geriye yürütmenin mükelleflere aşırı yük getirip getirmediğine bakarak değerlendirmelerde bulunmaktadır.

AİHM'nin mülkiyet hakkına vergisel müdahalelere yönelik geliştirdiği içtihatlar, devletin vergilendirme yetkisini insan haklarına uygun hale getirme yolunda oldukça kıymetlidir. Ancak mahkemenin sözleşmeye taraf devletleri sistem içinde tutma kaygısından ötürü takdir yetkisi doktrinine sıklıkla başvurusu, hukuk güvenliğine aykırı uygulamaları göz ardı edebilmektedir. İyi yönetim, şeffaflık ve demokrasi ilkeleri gelişip yerleştikçe AİHM'nin mülkiyet hakkına vergisel müdahalelere yönelik incelemeleri hukuk güvenliği ilkesi bağlamında daha da güçlenecektir.

GİRİŞ VE TEZİN KAPSAMI

Vergilendirme yetkisi, devletlerin egemenliğinden kaynaklanan yetkilerinden biri, belki de en biricigidir. Zira kamu hizmetlerini gereği gibi yerine getirmek için finansmana ihtiyaç duyan devletin en önemli gelirini vatandaşlarından hukuki zor altında topladığı vergiler oluşturmaktadır. Devletin kamu yararı için mal varlığına müdahale ettiği bireyler ise tipik bir homo economicus tavrını düşünecek olursak bu durumdan pek de memnun olmayacaktır. Cebren tahsil edilen vergilerle mülkiyet hakkına müdahale edilen birey ile devlet arasında bir çıkar çatışması doğacaktır. Bu çıkar çatışmasında adil dengenin nasıl kurulacağı, hukuk devleti olma fikrinin doğuşundan günümüze kadar tartışılmalıdır. Rotasını hukuk güvenliğine çevirmiş hukuk devleti konsepti, sözleşme özgürlüğü ve mülkiyet hakkını güvence altına alarak birey ile devlet arasındaki çıkar çatışmasında adil dengeyi kurabilmek amacıyla gelişen ve değişen ekonomik, sosyal ve politik şartlar çerçevesinde birtakım alt ilke, esas ve usuller oluşturma gelmiştir. Hukuk devleti ülküsü olan devletler, bu ideale giden yolda yürümeyi mümkün kılan ilke, esas ve usulleri belirlemeye çalışmışlardır. Bu ilke, esas ve usullerin bazıları, uluslararası kuruluşlar tarafından asgari standart kurallar olarak belirlenmiştir. Zaman içinde belirlenen ve günün koşullarına göre otonom olarak kapsamı ve şartları değişen kurallar, uluslararası kuruluşlara taraf olan diğer devletler tarafından benimsenmeye ve iç hukukta da uygulanmaya başlamıştır.

Tez çalışmasının konusunu “mülkiyet hakkına vergisel müdahaleler” oluşturmaktadır. Ancak bu müdahaleler, yalnızca Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi sistemi bakımından ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin içtihatları ile sınırlı olarak incelenecektir. Ancak mülkiyet hakkını korumaya yönelik başka sistemlerin de olduğunu dikkatten kaçırmamak gerekmektedir.

Tezin amacı, vergisel müdahale kavramının AİHS Ek Protokol 1 madde 1 hükmü çerçevesinde oluşturulan mülkiyetin korunması teorisine oturtulması ve hukuk

devletinin en önemli alt ilkelerinden olan hukuk güvenliği ilkesi bakımından AİHM kararlarındaki izdüşümünün incelenmesidir (Tez boyunca mezkûr madde kısaca P1-1 olarak anılacaktır). Dolayısıyla bu çalışma iki bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde mülkiyet hakkını düzenleyen P1-1 hükmünün teorik incelemesi yapılacak ve bu hakkın unsurları ile vergisel müdahaleler bağdaştırılacaktır. Bu doğrultuda öncelikle P1-1 hükmünün düzenlenmesindeki tarihsel bağlam ele alınacak, ardından da hükmün kapsamı incelenecektir. Akabinde mahkemenin içtihatları ile somutlaştırdığı müdahale rejimi olan üç kurala değinilecek ve vergisel müdahalelerin bu rejimin neresinde yer aldığı tartışılacaktır. Son olarak mülkiyet hakkına vergisel müdahalelerin meşru kabul edileceği haller olan kanunda öngörülmüş olma, kamu yararı ve ölçülülük kıstasları bakımından değerlendirilerek birinci bölüm kapatılacaktır.

Tezin ikinci bölümünde, P1-1 kapsamında incelenen vergisel müdahalelere ilişkin başvurularda AİHM'nin incelemeleri ele alınacaktır. Ancak bu tez kapsamında AİHM içtihatlarını incelemeden evvel, mahkemenin yorum metotlarının ele alınması gerektiği düşüncesiyle ikinci bölümün ilk kısmı AİHM'nin yorum yöntemlerine ayrılmıştır. Metodoloji bölümünde dinamik yorum yöntemi, otonom kavramlar doktrini, orantılılık ilkesi ve takdir marjı doktrini ele alınacak ve AİHM'nin bu kavram ve doktrinleri karar verirken nasıl kullandığı izah edilecektir. Yorum yöntemlerine ayrılan bu kısım, tezin devamında yapılacak olan karar değerlendirmelerinin anlaşılmasında kolaylık sağlayacaktır.

İkinci bölümün ikinci kısmı ise AİHM'nin vergisel müdahale başvurularında verdiği kararları sistematik bir şekilde incelemeyi hedeflemektedir. Tezin kapsamı burada hukuk güvenliği ilkesi bakımından tartışılabilir kararlarla sınırlandırılmaktadır. Bu doğrultuda seçilen kararlar (i) vergilerin kanuniliği, (ii) hukuki kesinlik (hukuki belirlilik), (iii) hukuki öngörülebilirlik başlıklarına ayrılmış ve vergi hukuku bakış açısıyla irdelenmeye çalışılmıştır. Akabinde P1-1 ile temellendirilen mülkiyetin korunması teorisi ile AİHM'nin vergisel müdahalelere hukuk güvenliği ilkesi bakımından bakış açısının ne derece uyduğu hususuna ilişkin sonuçlar çıkarılarak ileriye dönük olarak hangi tartışmaların irdelenebileceği sorgulanacaktır.

I. MÜLKİYET HAKKININ AİHS'DE DÜZENLENMESİ VE VERGİSEL MÜDAHALELER BAKIMINDAN BU DÜZENLEMENİN İNCELENMESİ

İnsanoğlu, özel mülkiyetin ortaya çıkışı ve toplumda kabul görmesiyle birlikte doğada bulunan nesnelerin edinimine, işlenmesine ve yeni ürünlere dönüştürülmesine odaklanmıştır. İnsanlar ile doğa arasında ortaya çıkan nesnelerin edinimi ve üzerinde zilyetlik kurulması ile bunların dönüştürülmesi ilişkisi, yanı sıra birey-birey ile devlet-birey arasındaki menfaat mücadeleleri; mülkiyetin anlamı ve kapsamı sorununu ortaya çıkarmaktadır.² Mülkiyetin sınırları, toplumda kurulu olan otorite tarafından belirlenmeye çalışılmıştır. Bu noktada kimi zaman keyfi kurallar konulmuş ya da töre adı verilen toplumda uzun süredir uygulanagelen kurallara riayet edilmiştir. Modern devletlerin doğması ve gelişimi ile birlikte mülkiyetin anlamı ve kapsamı hukuk ilkeleri çerçevesinde şekillenmeye başlamıştır. Bu bağlamda, özellikle mülkiyet üzerinde kullanma, yararlanma ve tasarruf etme yetkilerinin kapsamı ve mülkiyet hakkının öznesine ilişkin hukukun çeşitli alt disiplinlerinde farklı kurallar gelişmiştir. Hukukun her alanında mülkiyet hakkına müdahale söz konusu olmaktadır. Zira hukukta hiçbir hak, hakkın öznesine sınırsız bir alan sağlamaz. Bu, hukukun tabiatına aykırı bir durumdur. Ancak burada sorulması gereken soru, mülkiyet hakkına yapılan müdahalelerin hukuki olup olmadığıdır.

Hukuk devletinin temel unsurlarından biri olan hukuk güvenliği; hukuki belirliliğin sağlanmasını, kuralların geçmişe yürüyecek şekilde uygulanmamasını, kişilerin kazanılmış haklarının ve haklı beklentilerinin korunacağını temin eder.³ Böylelikle bireyler iş ve eylemlerinin sonuçlarının neler olacağını öngörebilecek ve buna göre davranacaktır. Hukuk güvenliğinin bireylerin iktisadi hayatına yansımaları

² Adnan GÜRİZ, **Teorik Açıdan Mülkiyet Sorunu**, 2. Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2018, s. XII.

³ Abdurrahman EREN, **Anayasa Hukuku Dersleri**, 4. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2022, s. 426.

ise “Ekonomik Özgürlükler” başlığı altında toplanabilecek olan mülkiyet hakkı, sözleşme özgürlüğü ve hür teşebbüs⁴ olacaktır. Nitekim mezkûr ekonomik özgürlükler klasik liberal doktrinin ve ondan neşet eden hukuk devleti ilkesinin temel güvencelerinden sayılmaktadır.

Özel kişilerin mülkiyet hakkının devlete karşı korunacağı güvencesi, her ne kadar hukuk devletinin teminatı olsa da mülkiyet hakkına sağlanan bu koruma sınırsız değildir. Mülkiyet hakkı, sosyal ve ekonomik fonksiyonu sebebiyle kamusal yaşamı doğrudan ilgilendiren bir hak olduğundan kamu yararı ve toplumsal ihtiyaçlar sebebiyle sınırlanabilecektir. Dolayısıyla insan hakları teorisi nazara alındığında mülkiyet hakkının mutlak bir hak olmadığı, sınırlamalara tabi olabileceği açıktır.

Mülkiyet hakkını korumak üzere çeşitli ulusal ve ulusüstü sistemler geliştirilmiştir. Türkiye’nin de üyesi olduğu “anayasal demokrasi, insan hakları ve hukukun üstünlüğü” ilkeleriyle kurulan Avrupa Konseyi, mülkiyet hakkını koruma kapsamına alan hükümetler arası bir kuruluştur (Tez boyunca Avrupa Konseyi nezdinde oluşturulan koruma sistemi, Avrupa sistemi olarak anılacaktır). Hukuk devleti ilkesini benimseyen Avrupa sisteminde mülkiyet hakkını koruyan düzenleme AİHS Ek Protokol Madde 1’de düzenlenmiştir. Mal-mülk dokunulmazlığını güvence altına alan P1-1 hükmü, vatandaşların devlet müdahalelerine karşın mülkiyetinin korunmasını temin etmektedir, peki ya bu teminatın sınırları nelerdir? Tez konusu kapsamında düşünülürse, devletin vergilendirme yetkisi ile çakışan bu güvencenin akıbeti ne olacaktır?

Kamu hizmetlerini finanse etmek amacıyla, hukuki zor altında, bir miktar paranın özel kesimden kamu kesimine aktarılması anlamına gelen vergi⁵; mükellefin malvarlığında azalmaya yol açtığından ilk bakışta AİHS P 1-1’de güvence altına alınan mülkiyet hakkına müdahale teşkil etmektedir. Bireylerin mülkiyet hakkına

⁴ Refik TİRYAKİ, “Ekonomik Özgürlüklerin Kamu Hizmetinin Görülüş Usulleriyle İlişkisi”, Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 4 S. 1 (2014) s. 68.

⁵ Ateş OKTAR, **Vergi Hukuku**, 15. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2020, s. 2-3.

vergileendirme yoluyla el atılan bu durum, tez boyunca “**mülkiyet hakkına vergisel müdahale**” kavramı ile ifade edilecektir.

Devletlerin bireyler üzerindeki vergi salma yetkisi her ne kadar ilk bakışta mülkiyet hakkına vergisel müdahale olarak sınıflandırılrsa da P1-1’in 2. fıkrasında açıkça öngörülen “*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.*” hükmü ile vergi ve benzeri ödemeler, P 1-1’in istinası haline gelmekte ve mülkiyete yapılan bu müdahaleler meşru hale gelmektedir. Zaten neyin vergilendirilebilir gelir olarak sınıflandırılacağı ve mükellefiyetin hangi somut önlemlerle icra edileceğini belirlemek devletlerin egemenliği dahilindeki en kritik yetkisi ve vazifesi olduğundan⁶ taraf devletlere bu konuda geniş bir takdir marjı tanımak, uluslararası hukukta iç işlerine karışmama ilkesinin de gereğidir.

Mülkiyet hakkına yapılan vergisel müdahaleler her ne kadar meşru kabul edilse de bu husus AİHM’nin yapmış olduğu P 1-1 denetiminin kapsamına girmektedir.⁷ Zira taraf devletler, kendilerine verilen bu müdahale yetkilerini ölçsüzce kullanıp mükelleflerin mülkiyet hakkının özüne dokunabilir. Nitekim Avrupa İnsan Hakları Komisyonu⁸ da bir kararında bu durumu “mükellefe aşırı yük getiren ya da mükellefin mali durumuna esaslı bir şekilde müdahale eden vergi sistemlerinin mülkiyet güvencesini olumsuz etkilediği” şeklinde ifade etmiştir. Ancak ilgili kararın devamında “hangi çeşit vergilerin ya da katkıların toplanacağına karar verenin ulusal

⁶ Arzu KALYON, **Vergi Mükellefinin Mülkiyet Hakkı ve Hak Arama Özgürlüğünün İhlali Sorunsalı**, Vergi Raporu, S. 280 (2023), s. 84.

⁷ **Guide on Article 1 of Protocol No. 1 to the European Convention on Human Rights**, Council of Europe/ European Court of Human Rights, 2021 s. 65. https://www.echr.coe.int/Documents/Guide_Art_1_Protocol_1_ENG.pdf (Erişim Tarihi: 12.01.2022)

⁸ Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’ne Ek 11 Numaralı Protokol yürürlüğe girmeden önce AİHS’ye ilişkin denetimler; Avrupa İnsan Hakları Komisyonu, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi organları ile yapılmaktaydı. 11 Numaralı Protokol’ün yürürlüğe girmesinin akabinde Bakanlar Komitesinin ihlal kararı verme yetkisi sonlanmış, Komisyon ve Mahkeme kaldırılarak yerine yeni bir AİHM kurulmuştur. Bahse konu başvuru bu protokol öncesi döneme ait olduğundan Komisyon tarafından incelenmiştir.

makamlar olacağını ve taraf devletlerin bu nedenle geniş takdir yetkisine sahip olduğu” vurgulanmıştır.⁹

Tezin bu kısmında öncelikle hukuk devleti konseptinin bir sonucu olarak mülkiyet hakkının AİHS’de düzenlenmesine giden süreç mercek altına alınacak ve mülkiyet hakkının P1-1 kapsamındaki unsurları izah edilecektir. Ardından mahkemenin oluşturduğu ve P1-1’in anlaşılmasında önemli bir doktrin haline gelen üç kural incelenecek ve nihai olarak vergisel müdahalelerin meşru olduğu haller açıklanacaktır.

A. Mülkiyet Hakkının AİHS’de Düzenlenmesinin Tarihsel Süreci ve AİHM Nezdinde P1-1 Başvurularında Sistemleşme

Devletlerin anayasal metinler ile taahhüt ettiği kamusal hizmetleri ve temel haklara yönelik yükümlülükleri yerine getirirken ihtiyaç duyduğu paranın finansmanı kamu gelirleri ile sağlanmaktadır. Kamu gelirlerinin en önemli kalemi olan vergiler ise bireylerden hukuki zor altında toplanmaktadır. Bu durumda devletlerin egemenliğinden kaynaklanan birçok yetkisini kullanabilmesi ve taahhüt ettiği pozitif ve negatif yükümlülükleri yerine getirebilmesi için vatandaşlarının mülkiyet hakkına müdahale etmek zorunda kaldığı bir gerçektir. Ancak bu müdahalenin hukuk devletinin temel güvencelerinden olan sözleşme özgürlüğü ve mülkiyet hakkını temelden sarsmaması gerekmektedir. Peki sözleşme özgürlüğü ve mülkiyet hakkı, nasıl oldu da hukuk devleti ilkesinin temel unsurlarından oluverdi? Mülkiyet hakkının gelişim serüvenini anlayabilmek için önce bu soruya cevap bulmak gerekmektedir.

⁹ Svenska Managementgruppen v. İsveç, Başv. No. 11036/84, T. 02.12.1985, s. 222 <https://hudoc.echr.coe.int/app/conversion/pdf/?library=ECHR&id=001-72454&filename=SVENSKA%20MANAGEMENTGRUPPEN%20AB%20v.%20SWEDEN.pdf> (Erişim Tarihi: 14.05.2023)

1. Feodal Toplumdan İnsan Hakları İdealine

İnsan hakları ideali; feodalizmin çöküşü, liberalizmin ve anayasacılığın yükselişine dek sosyal ve politik anlamda itici güç kazanamamış ancak antikiteden beri de çok fazla düşünür tarafından farklı anlayış ve içeriklerle öne sürülmüş bir paradigmadır. Haklara değil de toplumsal hiyerarşiden kaynaklanan yükümlülöklere dayanan feodalizm sistemi; sekölarizm ve rasyonalizmin yaygınlaşması, sabit toplumsal hiyerarşinin giderek gözden düşmesiyle birlikte büyük bir krizle karşı karşıya kalmış ve artık yerini yeni siyasal sistemlere bırakmak zorunda kalmıştır.¹⁰ İnsan hakları ideali ve doğıal olarak insan hakları kavramı da feodalizmin bu krizi neticesinde yeniden gündeme gelmiş ve yeni politik sistemlerin kurucu unsuru olarak önemli bir yer almıştır.

İlahi görölen sabit toplumsal hiyerarşinin gözden düşüşü ile birlikte öne çıkan “birey”in doğıal ihtiyaçları vurgulanmaya başlanmıştır. 17 ve 18. yüzyılda doğıal hakları savunan bazı düşünürler; doğa durumundaki bireyin -yani herhangi bir uygarlıkla bağlantısı olmayan birey- yaşam hakkına, yaşamını sürdürebilecek yani hayatta kalabilmesini sağlayacak araçlar için mülkiyet hakkına ve tercih ettiğı tarzda yaşayabilmesi için de özgürlüğe ihtiyacı olduğunu belirtmiştir. Bu bakış açısına göre, devlet ve sivil toplum ancak ve ancak temel hakları -yaşam, mülkiyet, özgürlük- güvence altına alan bir sözleşme etrafında kurulması halinde meşru olacaktır. Yani uyrukları üstünde egemenlik kuran bir hükümdar ya da hükümdar sınıf ancak ve ancak bu üç temel hakkı sağlaması halinde uyruklarının rızasını ve gönüllü uyumunu kazanacaktır.¹¹

Sözleşmecî düşünörlere ait olan -özellikle de anayasal haklar ve hukukun üstünlüğü ile sınırlandırılmış liberal devlet fikrini savunan Locke’un- devlet tasavvurunun feodalizm sonrası oluşan boşlukta oldukça tutulması, yalnızca bu paradigmanın tutarlı ve makul olmasından kaynaklanmıyordu. Bu paradigmayı

¹⁰ Steven GREER, **The European Convention on Human Rights: Achievements, Problems and Prospects**, New York: Cambridge University Press, 2006, s. 2.

¹¹ GREER, **a.g.e.**, s. 3.

destekleyebilecek kişilerden oluşan ve gitgide güçlenen önemli bir sosyal sınıf vardı: Feodal yükümlülüklerden kurtularak serbest şekilde ticaret yapmak isteyen ticari orta sınıf, bilinen diğer adıyla burjuvazi. Güçlenen burjuvazinin feodal yükümlülükler ve sınırlar olmaksızın ticari faaliyetlerde bulunabilmesi için sözleşme özgürlüğüne ve keyfi olarak sınırlandırılmayacak mülkiyet hakkına ihtiyacı vardı. İşte sözleşmecî düşünürlerin oluşturduğu bu paradigma tam da bu ihtiyacı karşılamış olacak ki geniş yankılar uyandırdı. Böylelikle ilkel hali “yaşam, mülkiyet, özgürlük” unsurlarından oluşan insan hakları ideali; devlet ve sivil toplumu şekillendirecek, yüzyıllar boyunca sürecek ve yer yer değişip gelişecek serüvenine başlamış oldu.¹²

İnsan hakları idealiyle oluşan liberal hukuk devleti sisteminin mülkiyet hakkıyla olan ilişkisini incelemeye geçmeden evvel ufak bir not düşmek gerekmektedir. Yukarıda izah edilenlerden de anlaşılacağı üzere insan hakları ideali, yalnızca insanı insan olduğu için değerli bulan ve kıymeti kendinden menkul bir onura sahip olması sebebiyle insana doğal olarak hak bahşedilmesi gereken bir anlayışla güçlenmemiştir. Zira ilk haliyle düşünüldüğünde 17. yüzyıl itibariye güçlenen insan hakları mefhumundaki “insan”; erkek, hür, zengin ve beyazdı. Bu nitelikleri sağlamayan insanlar -kadınlar, köleler ve siyahlar- insan haklarının öznesi değildi. İnsan hakları idealinin, başlangıçta burjuva sınıfının ticari kaygılarıyla ve bu sınıfın endişelerini dindirmek amacıyla toplumsal ve siyasal arenada güçlendiğini kesinlikle gözden kaçırmamak gerekir.¹³

2. Sözleşme Özgürlüğünün ve Mülkiyet Hakkının Güvencesi: Hukuk Devleti

Ağır vergiler ve çeşitli yükümlülüklerle iktisadi faaliyetleri zorlaşan burjuva sınıfının talepleriyle inşa edilen sınırlandırılmış devlet ideali, yüzyıllar içinde değişip

¹² Feodal toplum düzeninden kapitalist sisteme geçiş sürecini bütüncül bir şekilde okumak için bkz: Leo HUBERMAN, **Man's Worldly Goods: The Story of the Wealth of Nations**, Hesperides Press, 2008. (Türkçe çevirisi, İletişim Yayınları'ndan “Feodal Toplumdan Yirminci Yüzyıla” ismiyle yayımlanmıştır.)

¹³ İnsan hakları teorisinin seçerisine dair ileri okuma için bkz: Costas DOUZINAS, **The End of Human Rights: Critical Legal Thought at the Turn of the Century**, Portland: Hart Publishing, 2000 (Türkçe çevirisi, Dipnot Yayınları'ndan “İnsan Haklarının Sonu: Yeni Binyılda Eleştirel Hukuk Kuramı” ismiyle yayımlanmıştır.)

dönüşmüştür. Ticaret ve çeşitli iktisadi faaliyetler için serbest ortama ihtiyaç duyan kapitalist üretim biçimi, mülkiyet hakkını ve mübadele ilişkilerinin hukuki görünümü olan sözleşme özgürlüğünü esas alacak bir siyasal iktidar modeline ihtiyaç duymaktaydı. Mübadele ilişkilerini rekabet temelinde işleten ve iktisadi alana müdahale etmeyen ya da öngörülebilir şekilde müdahale eden, kısacası siyasal iktidarı sınırlayan bir devlet kuramı; “hukuk devleti” konsepti olarak sunulmuş ve burjuvanın hayallerini süsleyen bu devlet kuramı gitgide “ideal devlet” haline gelmiştir.¹⁴

Toplum karşısında bireyin hak ve özgürlüklerinin korunmasına sistematik önem veren “liberal burjuva düşüncesi”nden gelişen hukuk devleti konsepti, devlet iktidarının bireylere tanınacak haklarla sınırlanması üzerine temellenir.¹⁵ “Yaşam, mülkiyet, özgürlük” ilkeleriyle yola çıkılan süreçte hukuk devleti konsepti, sadece kamu hukukunun kurucu paradigması ya da bir doktrin olmaktan çıkarak pozitif hukuka girmiştir.¹⁶ Hukuk devleti ve temel haklara yönelik düzenlemeler hem anayasalarda yer almaya hem de uluslararası sözleşmelerin konusu olmaya başlamıştır. Sonuç olarak mülkiyet hakkı anayasal ve sözleşmesel sistemlerle korunan bir hale gelmiştir.

Mülkiyet hakkının anayasal ya da sözleşmesel sistemlerle korunması, zaman zaman şiddetli tartışmalara sebep olmuştur. Liberal hukuk devleti ilkesini benimseyenler mülkiyet hakkını korumanın rekabeti teşvik ettiğini, ekonomik özgürlüğü koruduğunu savunmaktayken kimileri ise gelir dağılımının önünde bir engel ve refah devletine tehdit olduğunu iddia etmektedir.¹⁷ Mülkiyet hakkının sosyal adaleti engellediğini savunan görüşler, mülkiyetin sosyal fonksiyonuna dikkat çekmek istese de tamamıyla başarılı olamamışlardır. Zira mülkiyet hakkını toptan reddeden değil kısmen sınırlayan ve kontrol altına alan bir sistem, modern hukuk sisteminde yaygın

¹⁴ Berke ÖZENÇ, **Hukuk Devleti: Kökenleri ve Küreselleşme Çağındaki İşlevi**, 3. Baskı, İstanbul: İletişim Yayınları, 2020, s. 177.

¹⁵ Jacques CHEVALLIER, **Hukuk Devleti**, Çev. Ertuğrul Cenk GÜRCAN, Ankara: İmaj Yayınevi, 2010, s. 50.

¹⁶ CHEVALLIER, **a.g.e.**, s. 67.

Hukuk devleti konseptinin pozitif hukukta kodifiye olmasına örnek olarak Federal Almanya Cumhuriyeti Anayasasının 28. maddesi ve Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 2. maddesi gösterilebilir.

¹⁷ James W. ELY, **The Guardian of Every Other Right: A Constitutional History of Property Rights**, 3rd Edition, New York: Oxford University Press, 2008, s. 5.

olmuştur. Bu doğrultuda mülkiyet hakkının kodifikasyonuna yönelik olarak liberal anlayışın galip geldiği söylenebilir.

Bütün bunlarla birlikte her ne kadar liberal hukuk devletinin ideali, mülkiyete müdahale edilmeyen bir sistem olsa da bu sistemin reel hayatta gerçekleştirilmesi imkansızdır. Zira insanlar toplulukla yaşayan, örgütlenen canlılardır ve bu kapsamda en gelişmiş örgüt olan devlet yapısını oluşturmuşlardır. Devletin finanse edilmesi için mülkiyet hakkına müdahale edilmesi bir yana, devletin regüle edici yani kural koyucu fonksiyonu düşünüldüğünde dahi mülkiyete her hâlükârda müdahale edileceği açıktır. Düzenli şehirlerin kurulması için yapılan imar planları, ticari hayatın güven içinde işlemesi için koyulan kurallar, devletin finansmanı için salınan vergiler, suç gelirlerinin müsaderesi gibi kamu yararına yönelik bütün işlemler mülkiyet hakkına müdahale oluşturur ve bunlar kaçınılmazdır. Sonuç olarak ekonomik alanda hür teşebbüs rejimini ancak sosyal alanda da refah devleti anlayışını benimseyen mülkiyet hususundaki tercihler; katı bir liberal hukuk devletinden yana değil, temel hak ve özgürlükler ile kanunilik ilkesini göz önünde bulunduran, sosyal devlet ilkesiyle de bağdaşan bir mülkiyet hakkı anlayışına yönelmiştir.¹⁸

3. Mülkiyet Hakkının Korunmasına Yönelik Avrupa Sistemi

II. Dünya Savaşı ile birlikte yaşanan şiddetli hak ihlalleri, Avrupa devletlerini savaşın son dönemleri ve akabindeki süreçte demokrat fikir birliğini sağlamak adına insan haklarını korumaya yönelik sistem arayışlarına sokmuştur.¹⁹ Sovyetler Birliği'nin oluşturduğu komünist düzenin tehdit olarak algılanması, Avrupa Konseyinin kurulmasına sebep olmuştur. Avrupa Konseyi, insan haklarını koruyan bir belge üzerinde mutabakata varmayı amaçlamıştır. Bunun sonucunda ortaya çıkan bir ürün olarak Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi de liberal bir anlayışla vaz edilmiştir.

¹⁸ Tahsin Bekir BALTA, Hüseyin Nail KUBALI, “Türkiye’de Hukuk Devleti Anlayışı”, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, C. 15, S. 3 (1960), s. 4.

¹⁹ Samuel MOYN, *Son Ütopya: Tarihte İnsan Hakları*, İstanbul: Koç Üniversitesi Yayınları, 2017, s. 46.

Avrupa Konseyi tarafından 4 Kasım 1950 tarihinde kabul edilen Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin ilk halinde mülkiyet hakkına yönelik herhangi bir düzenleme bulunmamaktaydı. Zira II. Dünya Savaşı sonrasında ekonomik ve siyasal bakımdan büyük bir yıkıma uğrayan Avrupa devletleri mülkiyet hakkının mahiyeti hususunda mutabakata varamamıştır.²⁰ Özellikle Birleşik Krallık bu hususta negatif pozisyon almıştır.²¹ Mülkiyet hakkı nezdinde konsensüse varılamamasının önemli sebebi, devletlerin savaşın yaralarını sararken uygulayacağı siyasi ve sosyal ulusal programlarda sözleşmenin bağlayıcılığından ötürü çıkabilecek engellere yönelik duyulan çekincelerdir.²² Bu çekinceler nedeniyle mülkiyet hakkı sözleşmede yerini alamamış, Luigi Condorelli'nin jenerik tabiriyle ek protokole sürgün edilmek durumunda kalmıştır.²³

Mülkiyet hakkının AIHS'ye Ek Protokol 1'de düzenlenen hali, hakkın hem doğal hak hem de sosyal hak niteliği göz önüne alınarak yapılmıştır. İnsan hakları idealine ilişkin bahiste sözleşmecî düşünürlerin mülkiyet hakkını niçin doğal hak olarak gördüğü izah edilmişti. Sözleşmedeki düzenlenmeye sinmiş olan “sosyal amaçlar doğrultusunda mülkiyet” anlayışına ilişkin de kısa bir açıklama yapmak gerekir. Devletlerin sosyal amaçlarını gerçekleştirebilmesi için vatandaşlarının mülkiyet hakkına dokunacağı bir gerçektir. P1-1 hükmünün ikinci fıkrası incelendiğinde, devletlerin kamu yararı ve vergilendirme yetkisi gereğince mülkiyet hakkına müdahale edebileceğinin açıkça düzenlendiği görülür. Mülkiyetin aynı zamanda sosyal bir hak olduğuna ilişkin söylemin asıl amacı, devletlerin vergilendirme yetkisini meşrulaştırma isteğidir. Varsıl kesimden yoksul kesime gelir transferini sağlayan, gelir eşitsizliğini dengelemeye çalışan devletin en önemli aracı, vergilendirme ve kamu yararı gereği müdahalelerdir. İşte bu sebeplerle P1-1

²⁰ Mehmet Akif ETGÜ, **Kamu Hukukunda Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Mülkiyet Hakkına Bakışı**, Atatürk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuk Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, 2009, s. 165.

²¹ Tom ALLEN, **The Right to Property in Commonwealth Constitutions**, Cambridge: Cambridge University Press, 2000, s. 54.

²² Monica CARSS-FRISK, **Mülkiyet Hakkı: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 1 No'lu Protokolünün 1. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Kılavuz**, Çev. Belirtilmemiş, İnsan Hakları El Kitapları, No. 4, Avrupa Konseyi İnsan Hakları Genel Müdürlüğü, 2001, s. 5 <http://tbbyayinlari.barobirlik.org.tr/TBBBooks/mh-aihs.pdf> (Erişim Tarihi: 17.01.2022)

²³ Javier Garcia ROCA, Pablo SANTOLAYA (Ed.), **Europe of Rights: A Compendium on the European Convention of Human Rights**, Leiden: Martinus Nijhoff Publishers, 2012, s. 537.

hükümünün 2. fıkrasında devletlere bu konuda çok geniş bir yetki tanınmış adeta bir açık çek verilmiştir.²⁴

Devletlerin egemenliğinden doğan yetkisi vergilendirmeye herhangi bir somut sınır çizmemek ve kamu yararı adına izlenecek mülkiyete müdahale içeren çeşitli politikalarda taraf devletlerin iç siyasetine karışmamak (böylelikle taraf devletlerin sözleşmeye gönüllü uyumunu engellemek) adına, devletlere geniş takdir marjı tanıyan bir düzenleme yapma gereği hâsıl olmuştur. Bu ihtiyaçların gözetiminde çeşitli ihtilaflarla da olsa hazırlanan mutabakat metni ile mülkiyet hakkı, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine Ek Protokol 1'in 1. maddesinde düzenlenerek 20 Mart 1952'de imza edilmiş ve 1954'te yürürlüğe girmiştir.

İhtilaflı bir süreç sonucu oluşturulan P1-1'in yürürlüğe girmesi dahi tartışmaları dindirememiştir. Nitekim ek protokol yürürlüğe girdikten sonraki ilk yıllarda, hükmün hakikaten de bir mülkiyet hakkını düzenleyip düzenlemediği dahi tartışılmıştır. Bu tartışma, mahkemenin 13 Haziran 1979 tarihli Marckx v. Belçika kararı ile sonlanmıştır.²⁵ Mahkeme bu kararında P1-1 hükmünü tekrarlamasının peşi sıra şu ifadelerle yer vermiştir:

“P1-1 hükmü, herkesin kendi mülkiyetinden barışçıl şekilde yararlanma hakkını kabul ederek özünde mülkiyet hakkını güvence altına almaktadır. “Mülk” ve mülkiyetin kullanımı” (İng. “possessions”, “use of property”; Fr. “biens”, “propriété”, “usage des biens”) sözcüklerinin bıraktığı açık izlenim budur. Sözleşmenin hazırlık aşamasındaki çalışmalar bunu kesinlikle doğrulamaktadır. Protokol taslağını hazırlayanlar, 1. Maddenin (P1-1) öncüleri olan taslakların konusunu açıklamak için sürekli olarak “mülkiyet hakkından” veya “mülk edinme hakkından” söz ettiler. Gerçekten de kişinin

²⁴ Tekin AKILLIOĞLU, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarında Mülkiyet Hakkı ve Kazanılmış Hak Üzerine Bazı Gözlemler”, İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi, C. 15, S. 2 (2012), s. 16

²⁵ ROCA, SANTOLAYA, a.g.e, s. 538.

mülkiyeti üzerinde tasarruf hakkı, mülkiyet hakkının geleneksel ve temel bir yönünü oluşturur.”²⁶

Görüldüğü üzere Mahkeme, sübjektif-teleolojik tarihi yorum yöntemini kullanarak sözleşmeyi hazırlayanların o tarihteki sübjektif iradesine -yani niyetine- ve sözleşmenin hazırlık çalışmalarına başvurarak²⁷ P1-1’in kapsamına yönelik tartışmayı sona erdirmiştir.

AIHM, 1982’ye dek P1-1’in ihlaline ilişkin herhangi bir karar vermemiştir. Dönüm noktası ise Mahkemenin 23 Eylül 1982 tarihli Sporrong ve Lönnroth v. İsveç kararı olmuştur.²⁸ Bu karar, Avrupa sisteminde mülkiyet hakkının korunması bakımından oldukça kritiktir. Mahkemenin P1-1 uyarınca mülkiyet hakkı ihlali verdiği ilk karar olmasının yanı sıra, kararda oluşturulan detaylı metodoloji mülkiyet hakkı bakımından yapılacak sonraki incelemelere de ışık olmuştur. Tezin ilerleyen kısmında ele alacağımız ve mülkiyet hakkına ilişkin başvuruların yargılanmasında temel taşlardan oluşan “Üç Kural” inceleme sistemi Sporrong ve Lönnroth v. İsveç kararında oluşturulmuştur.

B. AIHS P1-1 Düzenlemesinin Vergisel Müdahaleler Bakımından İzahı

On altı ay süren zorlu müzakerelerin sonucunda ulaşılan mutabakata göre Sözleşmeye Ek 1 No’lu Protokolün 1. maddesi uyarınca mülkiyet hakkını Avrupa sisteminde koruyacak olan hüküm şu şekilde ihdas edilmiştir:

“Mülkiyetin korunması

Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada

²⁶ Marckx v. Belçika, Başv. No. 6833/74, T. 13.06.1979, p. 63 <https://hudoc.echr.coe.int/fre?i=001-57534> (Erişim Tarihi: 17.02.2023)

²⁷ Yasemin IŞIKTAÇ, Sevtap METİN; **Hukuk Metodolojisi**, 8. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2021, s. 201.

²⁸ ROCA, SANTOLAYA, **a.g.e**, s. 538.

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.”

P1-1 hükmü “Mülkiyetin Korunması” başlığını taşımakla birlikte, Strazburg Mahkemesi kararlarında bu maddenin aslında mülkiyet hakkını koruma altına aldığını açıkça belirtmiştir. Düzenlemenin ilk fıkrasında mülkiyet hakkının malike tanımı olduğu kullanma, yararlanma, tasarruf etme yetkileri yani mülkiyet hakkının olumlu yönlerinden²⁹ ziyade üçüncü kişilerin müdahalelerine karşı malikin sahip olduğu yetki vurgulanmıştır. Ancak bu yetkinin de sınırsız olmadığı devam eden cümlede belirtilmiştir. Yine ikinci fıkrada kamu yararı sebebiyle mülkiyete müdahale edilebileceğine vurgu yapılmıştır.

P1-1’de düzenlenen mülkiyet hakkının kapsamına yönelik sözleşmede belirleyici ifadeler kullanılmamıştır. Taraf devletlerin mülkiyet kavramına dair farklı mülahazalar içeren hukuk sistemlerine sahip olması bu durumun en önemli sebebi olsa gerektir. Zira neyin/ nelerin mülkiyet hakkına dahil olup olmayacağı oldukça tartışmalı bir konudur.

Mülkiyet kavramına yönelik tartışmalara da cevap olacak şekilde, taraf devletler arasında yeknesak bir uygulama ihdas edebilmek amacıyla Strazburg organları tarafından “otonom kavramlar” yaklaşımı geliştirilmiştir. Bu yaklaşıma göre AİHS metninde yer alan kavramlara, taraf devletlerin bu kavramlara yönelik yorumlarından bağımsız olarak anlam atfedilecektir. Yani Strazburg organları AİHS metnini anlamlandırırken, taraf devletlerin iç hukuklarına bağlı kalmayacaktır. Otonom kavramlar doktrininin geliştirilmesiyle birlikte taraf devletlerin ulusal hukuklarından bağımsız bir ulusüstü yargı merci oluşturulmuş ve sözleşmenin

²⁹ Fikret EREN, **Mülkiyet Hukuku**, Ankara: Yetkin Yayınevi, 2011, s. 16

etkililiği artırılmıştır.³⁰ (Otonom kavramlar doktrinine ilişkin ayrıntılı açıklamalar tezin ikinci bölümünde AİHM'nin yorum yöntemleri kısmında yapılacaktır.)

AİHM, geliştirdiği otonom kavramlar doktrini ışığında mülkiyet kavramını oldukça geniş yorumlamaktadır. Bu kapsamda ekonomik değeri olan her türlü mal ve mülk, mülkiyet hakkının konusu olabilir. Dolayısıyla sadece taşınır/taşınmaz mallar gibi aynı haklar değil; fikri mülkiyet hakları, sosyal güvenlik alacakları, kira alacakları, bir mesleği icra etme hakkı, işletme ruhsatları gibi ekonomik değeri olan her şey mülkiyet hakkının konusunu oluşturabilir.³¹ Tezin konusu bağlamında vergisel müdahalelere ilişkin bir inceleme yapacak olursak bir miktar paranın kendisi de mülkiyet olarak sayılacaktır. Dolayısıyla vergi ödemeleri, vergi cezaları ve vergi iadeleri gibi çeşitli nakit pozisyonlar, Strazburg Mahkemesince P1-1 hükmünün kapsamına alınmaktadır.³²

Mülkiyet hakkı, kişinin varlığında mündemiç bir hak değildir, bu nedenle mülkiyet hakkından bahsedilebilmesi için ekonomik değer ifade eden bir mülkün, kişinin malvarlığı içinde bulunması gerekmektedir. Yine de bu durum, mülkiyet hakkı için başvuru kapsamının mevcut mallar ile sınırlı olduğu anlamına gelmemektedir. Zira sözleşmeye hâkim olan “hukuk devleti” konseptinin alt ilkesi olan hukuk güvenliği ilkesi göz önüne alındığında, başvurusunun gerçekleşeceğine dair “meşru beklenti”ye sahip olduğu iddialar da mülk kavramı içinde değerlendirilebilir.³³ Ancak meşru beklenti alelade bir umuttan ibaret olmamalı, somut bir yapıya sahip olmalıdır. Bu kapsamda ilgili beklentinin başvurusunun tabi olduğu ulusal mevzuatta belirli bir kanun hükmüne dayanması, beklentisinin meşru olduğuna dalalet eden yerleşik ve istikrarlı bir içtihadın olması ve aynı menfaatle ilgili hukuki işleme dayanması gerekmektedir.³⁴

³⁰ H. Burak GEMALMAZ, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Mülkiyet Hakkı**, 2. Basım, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2017, s. 125-126.

³¹ H. Burak GEMALMAZ, **Mülkiyet Hakkı** (Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi-6), Ankara: Avrupa Konseyi Ankara Program Ofisi, 2018, s. 34.

³² GEMALMAZ, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Mülkiyet Hakkı**, s. 243.

³³ Aida GRGİÆ, Matija LONGAR, Zvonimir MATAGA, Ana VİLFAN, **The Right to Property under the European Convention on Human Rights** (Human Rights Handbooks No: 10), Strasbourg: Council of Europe, 2007, s. 7. <https://rm.coe.int/168007ff55> (Erişim Tarihi: 15.02.2022)

³⁴ GEMALMAZ, **Mülkiyet Hakkı**, s. 53.

Meşru beklenti kavramı vergisel müdahaleler bakımından düşünüldüğünde vergi iadelerinden bahsetmek gerekmektedir. Zira vergi iadeleri (i) belirli bir kanun hükmüne dayanma, (ii) yerleşik ve istikrarlı içtihadıya dayanma (iii) bir hukuki işleme dayanma unsurlarını sağlaması bakımından meşru beklenti kavramı içine sokulabilir. Mahkeme; tahakkuk edenin üzerinde vergi ödeyen daha sonrasında vergi iadesi için başvuran ancak iadelerin geç ve parçalı olarak ödenmesi sonucunda daha farklı finansman araçlarına başvurmak ve bunun sonucunda vergi iadelerinden çok daha yüksek faiz oranları ödemek durumunda kalan Buffalo S.R.L. şirketine ilişkin kararında, başvurucunun maddi menfaat sahibi olduğunu ve vergi iadelerinin ödenmesindeki gecikmelerin başvurucunun malvarlığından barişçıl şekilde yararlanma hakkına müdahale teşkil ettiğine hükmetmiştir.³⁵ Bu başvuruda mülkiyet hakkına ilişkin müdahalenin esas sebebi vergi iadelerindeki gecikmedir. Başvurucu şirket vergi iadesinin makul sürede ödeneceğini düşünmüş, meşru bir beklenti içine girmiş ancak makul sürede ödenmeyen iadeler sebebiyle farklı finansmanlara başvurmak ve yüksek faizler ödemek zorunda kalmıştır. Şirketin meşru beklentisinin karşılanmaması sonucu oluşan zarara ilişkin olarak AİHM mülkiyet hakkı ihlaline hükmetmiştir.

Vergisel müdahalelerde meşru beklenti bahsini kapatmadan AİHM'nin önüne gelen Eko-Elda Avee v. Yunanistan davasına da değinmek gerekir. Bu başvuruda Eko-Elda Avee isimli şirket nihai vergi borcundan daha fazla miktarda olacak şekilde geçici vergi ödemesinde bulunmuş ve daha sonrasında aşan miktarın iadesini talep etmiştir. Ancak görevli vergi mahkemesi ödemenin yapılmasından birkaç yıl sonra yalnızca anaparanın iadesine karar vermiş, geçen yıllara ait anapara faizine ilişkin talebi reddetmiştir. Ancak AİHM, talep edilen faiz ödemesinin P1-1 anlamında mülk olarak değerlendirmiş ve mülkiyet hakkının ihlaline karar vermiştir.³⁶

³⁵ Buffalo S.R.L. v. İtalya, Başv. No: 38746/97, T. 03.07.2003, p. 29-31 <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-65747> (Erişim Tarihi: 15.12.2022)

³⁶ Eko-Elda Avee v. Yunanistan, Başv. No: 10162/02, T. 09.03.2006 <https://hudoc.echr.coe.int/?i=001-72757> (Erişim Tarihi: 13.05.2023)

C. Vergisel Müdahaleler Bakımından Üç Kural

AİHM içtihatlarının vergisel uyumsuzluklar bakımından evrimi düşünüldüğünde, ilk zamanlar oldukça çekimser bir yaklaşım sergilendiği görülmektedir. Devletlerin egemenlik alanına müdahale sayılacağından Avrupa Komisyonu, oldukça muhafazakâr bir yaklaşımla çok sayıda kabul edilemezlik kararı vererek bir dizi başvuruyu mahkemenin önüne getirmemiştir. Ancak zamanla bu tutum değişmiştir, özellikle 1995'ten sonra AİHM'nin vergisel uyumsuzluklara ilişkin mülkiyet hakkı ihlali kararı vermekte daha cesur davrandığı görülmektedir.³⁷ Devlet yönetiminin şeffaflaşması, hesap verilebilirlik ve gittikçe yerleşen iyi yönetim ilkeleri; vergilendirmenin devletlerin takdir yetkisi içinde kalan katı bir konu olmaktan çıkması gibi gelişmelerden AİHM de etkilenmiş olacak ki değişen koşullara ve artan denetim standartlarına uyum sağlayarak vergisel müdahalelerde çekimser kalmaktan vazgeçmiştir.³⁸

Vergisel müdahalelere ilişkin detaylara girmeden evvel, mahkemenin mülkiyet hakkına ilişkin başvurulara nasıl yaklaştığını izah etmek gerekir. Mülkiyet hakkına ilişkin başvurularda AİHM, P1-1 hükmünün ihlal edilip edilmediğini değerlendirirken öncelikle bu hüküm kapsamına giren bir mülkiyet unsurunun mevcut olup olmadığını incelemektedir. P1-1 anlamında bir mülkiyet unsuru söz konusu ise ikincil olarak başvuru konusu olayda mülkiyet hakkına herhangi bir müdahale olup olmadığını tespit edilecektir. Müdahalenin varlığının tespiti halinde, müdahalenin nitelendirilmesi ve işbu müdahalenin hukuka uygun olup olmadığı değerlendirilmesi yapılmaktadır.³⁹ Mahkemenin P1-1 ihlali bakımından izlemiş olduğu anlatılan bu prosedür, ilk olarak Sporrang ve Lönnroth v. İsveç kararında izlenmiştir.⁴⁰ Bu kararı ile birlikte AİHM,

³⁷ Billur YALTI, "AİHS'deki Mülkiyet Hakkının İç Hukuk Açısından İncelenmesi: Mülkiyet Hakkı ve Vergi Hukuku", Bireysel Başvuru Yuvarlak Masa Toplantıları, 2. Cilt, Ankara: Anayasa Mahkemesi Yayınları, 2013, s. 1012-1013.

³⁸ H. Burak GEMALMAZ, "Mali Güç Ölçütünü Dikkate Almayan Aşırı Vergi Mülkiyet Hakkı İhlalidir: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Macaristan'a Karşı 14 Mayıs 2013 Tarihinde Verdiği N.K.M. Kararının İncelenmesi", İstanbul Barosu Dergisi, C. 88, S. 2 (2014), s. 130.

³⁹ GRGİÆ, LONGAR, MATAGA, VİLFAN, s. 10.

⁴⁰ Sibel İNCEOĞLU (Ed.), İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa: Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Kapsamında Bir İnceleme, Ankara: Avrupa Konseyi Yüksek Yargı Kurumlarının Avrupa Standartları Bakımından Rollerinin Güçlendirilmesi Ortak Projesi Yayını, 2013, s. 508.

mülkiyet hakkına ilişkin başvuruları nasıl ele alacağına ilişkin sistematik bir çözüm geliştirmiştir. Sporrong ve Lönnroth kararında geliştirilen ve bunca zamandan sonra dahi mahkeme tarafından kullanılan muhakeme yapısına göre P1-1 hükmü “üç kural” ihtiva etmektedir. AİHM Sporrong ve Lönnroth kararında, P1-1 hükmünde bulunan üç kuralı şu şekilde açıklamaktadır:

“Söz konusu madde (P1-1) üç farklı kuralı içermektedir. Birinci kural genel nitelikte olup mülkiyetin barışçıl şekilde kullanılması ilkesini ilan eder ki bu kural P1-1 hükmünün ilk paragrafının ilk cümlesinde bulunmaktadır. İkinci kural, mülkiyetten yoksun bırakmayı ve yoksun bırakmanın tabi olduğu bazı koşulları düzenler, bu düzenleme de birinci paragrafın ikinci cümlesinde yer alır. Üçüncü kural ise devletlerin mülkiyetin kamu yararına uygun olarak ve bu amaç için gerekli gördüğü kanunları yürürlüğe koyarak mülkiyetin kullanımını kontrol etme hakkına sahip olduğunu kabul etmektedir. Bu kural da P1-1’in ikinci paragrafında bulunmaktadır.”⁴¹

P1-1 hükmünün üç ayrı kural ihtiva ettiğini açıklayan AİHM’nin hükmü üç kurala ayırmasındaki kasıt, esasında mülkiyete müdahalenin niteliğine göre farklı hukuki sonuçlar bağlanacak olması ve ölçülülük incelemesindeki ölçütlerde oluşabilecek farklılıklardır. Birinci kural (mülkiyete saygıya karşı müdahaleler) ve ikinci kural (mülkiyetten yoksun bırakma) kapsamındaki müdahalelerde meşruluğun sağlanabilmesi için tazminat neredeyse bir zorunluluk olarak görülürken, üçüncü kural (mülkiyetin kullanımının kontrolü) kapsamına giren müdahalelerde tazminat gibi ağır bir giderim şartı aranmamakta, usuli güvencelere uyulması müdahalenin meşruluğunu sağlamak adına yeterli görülmektedir. Yine takdir marjına ilişkin hususlarda üçüncü kurala dahil edilen müdahalelere, ikinci kurala nispeten kamu otoritelerine daha geniş bir takdir yetkisi tanınmaktadır.⁴² Sayılan bu gerekçeler doğrultusunda müdahalenin

⁴¹ Sporrong ve Lönnroth v. İsveç, Başv. No. 7151/75, 7152/75, T. 23.09.1982 p. 61 <https://hudoc.echr.coe.int/fre?i=001-57580> (Erişim Tarihi 02.09.2022)

⁴² H. Burak GEMALMAZ, “Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahalede Ölçülülük ve Adil Denge: Anayasa Mahkemesi Kararlarının Eleştirel Değerlendirilmesi”, Vergi ve Temel Haklar İncelemeleri I: Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvurunun Vergi Yargısına Etkisi, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2020, s. 166.

nitelendirilmesi, AİHM'nin ölçülülük yönünden yapacağı değerlendirmede önem arz etmektedir.

Vergisel müdahalelere ilişkin başvuruların üç kuraldan hangisine dahil edileceği hususu pek karmaşık değildir. P1-1 metni açıkça devletlerin vergi ve benzeri yükümlülükler için gerekli yasaları uygulama yetkisine yer vererek vergilendirmeye ilişkin meselelerde devletlerin mülkiyetin kullanımını kontrol edebileceğini kabul etmiştir. Bu doğrultuda AİHM, vergisel müdahalelere ilişkin başvurularda üçüncü kural üzerinden bir muhakeme yürütecektir. Üçüncü kurala göre muhakeme yapılmasının sonucu olarak yukarıda da bahsedildiği üzere müdahalenin meşruluğu incelemesinde tazminat kriteri aranmayacak ve taraf devlete geniş bir takdir yetkisi tanınacaktır. Sonuç olarak vergisel müdahalelere ilişkin başvurularda üçüncü kuralın uygulanması çok daha zayıf bir ölçülülük incelemesi yapılacağı anlamına gelmektedir.⁴³

Her ne kadar vergisel müdahalelere ilişkin başvurular, üçüncü kural kapsamında değerlendirilebilecekse de AİHM somut olayın karmaşıklıklaştığı vergisel başvurularda doğrudan üçüncü kural kapsamına almaktan farklı bir değerlendirme de yapmıştır. Mahkeme, Dangeville v. Fransa kararında birinci kurala mı yoksa üçüncü kurala göre mi karar verileceğine ilişkin tartışmanın gereksiz olduğunu ifade etmiştir.⁴⁴ Yine N.K.M. v. Macaristan kararında üç kuralın birbiriyle bağlantısız olmadığını ve adil dengenin sağlanması için P1-1'in bir bütün olarak değerlendirilmesi gerektiğini vurgulamıştır.⁴⁵ Bu bakımdan vergisel müdahaleler için üç kuralın birbiriyle bağlantısız olmadığını ve kimi başvurular bakımından bu üçlü ayrımın önemsiz olduğunu vurgulamak gerekir.

⁴³ GEMALMAZ, **a.g.m.**, s. 167.

⁴⁴ Dangeville v. Fransa, Başv. No. 36677/97, T. 16.04.2002, p. 51 <https://hudoc.echr.coe.int/fre?i=001-60432> (Erişim Tarihi: 27.01.2023)

⁴⁵ N.K.M. v. Macaristan, Başv. No. 66529/11, T. 14.05.2013, p. 42 <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-119704> (Erişim Tarihi: 24.01.2023)

D. Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahalenin Meşru Olduğu Haller

P1-1 kapsamında koruma altına alınan mülkiyet hakkının mutlak bir hak olmadığı ve P1-1 hükmünün ikinci paragrafında özellikle vergisel müdahalelere yönelik olarak bu durumun da açıkça belirtildiği daha önceki bölümde ifade edilmişti. AİHM'nin önüne gelen başvurularda öncelikle şikâyet konusu müdahalede P1-1 anlamında bir mülkiyet unsuru olup olmadığı tespit edildikten sonra mülkiyet hakkına müdahalenin türünü yani üç kuraldan hangisinin kapsamına girdiği incelemesi yapılmaktadır. Müdahalede hangi rejimin uygulanacağı belirlendikten sonra AİHM tarafından müdahalenin hukuka uygun olup olmadığına ilişkin üç aşamalı bir test yapılmaktadır. Aşağıda detayı açıklanacak olan üçlü testin aşamaları olan (i) hukukilik, (ii) kamu yararı, (iii) ölçülülük kriterlerinden geçebilen müdahaleler, hukuka uygun kabul edilecek ve ihlalden bahsedilemeyecektir.

İnsan hakları mücadelelerinin ve bu kapsamda önemli metinlerin kodifiye edilmesinde itici güçlerden biri olan vergilendirmenin, devletlerin meşruiyet zeminini kaybetmemesi için bahsedilecek olan üçlü testten geçebilecek şekilde icra edilmesi gerekmektedir. Nitekim AİHM'nin içtihatlarıyla ortaya çıkmış meşru müdahaleye ilişkin bu üç kriterin, taraf devletlerin iç hukuklarında da ilkeselleşmiş ve benimsenmiş olduğu görülmektedir. Bu bağlamda Türkiye Cumhuriyeti Anayasası örnek verilebilir. Hukuk tarafından öngörülmüş olma, kamu yararı ve ölçülülük kriterleri ile T.C. Anayasasının vergi ödevini düzenleyen 73. maddesinde paralellik bulunmaktadır:

“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. (Kamu yararı, ölçülülük)

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. (Ölçülülük)

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. (Hukuk tarafından öngörülmüş olma)

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.”

(Hukuk tarafından öngörülmüş olma)

Görüldüğü üzere Türk iç hukukunda anayasal vergilendirme ilkeleri olarak da anılan madde 73 düzenlemesi, AİHM tarafından meşru addedilen mülkiyet hakkına müdahale sebepleri ile benzerlik göstermektedir. Bu ilkelerin hukuk güvenliğini esas alan ve hukuk devleti konseptini benimsemiş bir siyasal sistemin vazgeçilmezleri olacağını belirtmek gerekir.

Mülkiyet hakkına müdahaleyi hukuka uygun hale getiren sebepleri izah etmeye geçmeden önce sözleşmenin işaret etmiş olduğu bir hususu da vurgulamak gerekmektedir. Olağan dönemde müdahalelerin hukuken öngörülmüş, kamu yararı doğrultusunda ve ölçülü olarak yapılması gerektiğine ilişkin genel kuralın istisnası bulunmaktadır. Olağanüstü durumlarda insan hakları koruma sisteminin etkililiği göz önüne alarak yapılan bu düzenleme AİHS'nin “Olağanüstü hallerde yükümlülükleri askıya alma” başlıklı 15. Maddesinde bulunmaktadır:

“Savaş veya ulusun varlığını tehdit eden başka bir genel tehlike halinde her Yüksek Sözleşmeci Taraf, durumun kesinlikle gerektirdiği ölçüde ve uluslararası hukuktan doğan başka yükümlülüklerle ters düşmemek koşuluyla, bu Sözleşme’de öngörülen yükümlülüklerle aykırı tedbirler alabilir.”

Hükümden anlaşıldığı üzere savaş veya ulusun varlığını tehdit eden olağanüstü hallerde, taraf devletler tarafından sözleşmede belirlenen ve AİHM tarafından içtihat yoluyla geliştirilen prosedürlere aykırı olarak mülkiyet hakkına müdahale içeren tedbirler alınabilir. Özellikle savaş halinde ek vergilerin salınması, mevcut vergilerin oranlarının artırılması ya da başkaca tedbirlerin alınması halinde klasik üçlü testin sonuç vermeyeceğini ve böylesi durumlarda devletlere tanınan marjın en üst seviyede olacağını hatırlatmak gerekir.

1. Hukuk Tarafından Öngörölmüş Olma

Mülkiyet hakkına müdahalenin meşru olup olmadığının araştırılması sürecinde uygulanan üçlü testin ilk aşaması olan hukukilik testi, özellikle mülkiyet hakkına vergisel müdahaleler dikkate alındığında AİHS P 1-1 için en kritik öneme sahip meşruluk sebebidir. Çünkü tarihsel perspektiften bakıldığında vergilendirme aracılığıyla temel haklara yapılan müdahalelerin en can alıcı noktası; öngörülemez olmaları ve usulsüz bir şekilde yürürlüğe giren mevzuat sonucu mükelleflerin iktisadi hayatlarını çökertecek derecede beklenmedik etkilerde bulunmalarındır. Zaten işbu negatif etkilerden bireyi kurtarma düşüncesi sonucu ortaya çıkan hukuk devleti konsepti ve hukukilik ilkesi, önceden koşulları ve sonuçları bilinen hukuk kurallarının icra edileceğinin taahhüt edilmesi anlamına gelmektedir.

Vergisel müdahaleler bakımından düşünüldüğünde birey karşısında elinde orantısız bir güç olan devletlerin vergilendirme yoluyla yapacağı müdahaleler mülkiyet hakkına aşırı müdahale teşkil edebileceğinden bu müdahaleleri hukuka uygun hale getirecek olan ilk ölçüt, ilgili müdahale sebebin hukuk tarafından öngörölmüş olmasıdır ki bu da muhakkak açık ve aleni düzenlemelerle sağlanmaktadır.

Vergilendirme yetkisinin siyasal otoriteye verdiği ciddi müdahale hakkı, tarih boyunca mükelleflerin aleyhine orantısız şekilde kullanılma örnekleri barındırmaktadır ve bu sebeple “Temsilsiz vergi olmaz” nevinden düzenlemelere neden olmuştur. “Temsilsiz vergi olmaz” ilkesine göre vergiler ancak mükelleflerin temsil edildiği bir parlamentodan çıkan kanun ile düzenlenebilmektedir ve bu kanunlar açık görüşme ve tartışma yöntemleriyle hazırlanma, kamuoyu denetimine açık olma özelliklerine sahip olmalıdır.⁴⁶ Mükelleflerin temsilcilerinin onayının olmadığı vergileme işlemlerinin hukuka aykırı olacağına ilişkin bu kabul, günümüzde “verginin kanuniliği” ilkesi ile ifade edilmektedir. Verginin kanuniliği ilkesi; vergi salma,

⁴⁶ Salih TAŞDÖĞEN, “Temsilsiz Vergi Olmaz İlkesi Bağlamında Magna Carta’ya Farklı Bir Bakış”, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, S. 40 (2021), s. 123.

değiştirme ve kaldırma yetkisine yasama meclisinin sahip olması anlamına gelmektedir.⁴⁷ Böylece siyasal otoritelerin keyfi vergisel düzenlemelerinin önüne geçilmekte ve hukuki öngörülebilirlik sağlanmaktadır.

Keyfi uygulamalara karşı güvence sağlamak amacıyla oluşturulan hukuk tarafından öngörülmüş olma şartı, mevzuatın yeterince ulaşılabilir olması yani ilgililerin mevzuat hakkında yeterli bilgiye sahip olması ile sağlanır. Ancak AİHS, mevzuatın aleniliğinin nasıl sağlanacağına ilişkin herhangi bir hüküm içermemektedir. Mevzuatın öngörülebilir ve aleni olması hususuna ilişkin kural koyma yetkisi, devletlerin takdir alanına bırakılmaktadır. Başka deyişle AİHM, mevzuatın aleniliğinin iç hukuka uygun olup olmadığı konusunda ilgilenmemektedir.⁴⁸ Mahkeme, Spacek s.r.o. v. Çek Cumhuriyeti kararında vergilendirmeye ilişkin detayların yayınlanma yönteminin Çek iç hukukuna uygun olup olmadığı konusunda karar vermemiş ve görev alanı dışında bırakmıştır.⁴⁹

Kanunilik ilkesi denildiğinde akla gelen bir diğer husus da vergi kanunlarının geçmişe yürütülememesidir. Vergiyi doğuran olay sırasında yürürlükte olmayan bir vergi kanununun vergilendirmeye dayanak olması, hukuki öngörülebilirliği zedeleyecektir. Ancak vergi kanunları zaman zaman geçmişe yürütülmektedir.⁵⁰ Maalesef AİHM de bu hususta devletlerin geniş takdir marjını göz önüne almakta ve vergi kanunlarının geçmişe yürütülmemesi hususunda hukuki öngörülebilirlik çizgisinden uzaklaşmaktadır.

Bu bölümde bir özet mahiyetinde izah edilen hukuken öngörülmüş olma şartı, tezin temel tartışma konularından olduğu için bu başlık altında daha fazla açıklamaya yer verilmeyecek olup konuya ilişkin kapsamlı açıklamalar tezin ikinci kısmında yapılacaktır.

⁴⁷ Yusuf KARAKOÇ, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 15, Özel Sayı (2013), s. 1264.

⁴⁸ Suat ŞİMŞEK, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Göre Mülkiyet Hakkının Korunması Açısından Devletlerin Pozitif Yükümlülükleri”, Sayıştay Dergisi, S. 84 (2012), s. 9.

⁴⁹ Spacek s.r.o. v. Çek Cumhuriyeti kararının detaylı incelemesi için tezin “Verginin Kanuniliği” başlıklı kısmına bakınız.

⁵⁰ Murat BATI, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021, s. 42.

2. Kamu Yararı

Hukukilik testinin ardından mülkiyet hakkına müdahalenin hukuka uygun olup olmadığına ilişkin değerlendirmenin ikinci aşaması meşru amaç testidir ve bu testin konusu da kamu yararının var olup olmadığının değerlendirilmesidir. Zira kamu yararı, diğer sistemlerde olduğu gibi AİHS sisteminde de temel hakların sınırlandırılabilmesi için ölçüt olarak kabul edilmiştir. AİHM bir kararında bu durumu şöyle ifade etmiştir: “*Mülkiyetin barışçıl kullanımına bir kamu makamı tarafından yapılan herhangi bir müdahale, yalnızca meşru bir genel yarara hizmet ediyorsa haklı gösterilebilir.*”⁵¹ Burada kullanılan genel yarar ifadesi kamu yararı anlamını taşımaktadır. Zaten AİHM, James v. Birleşik Krallık davasında verdiği kararda genel yarar ile kamu yararı arasındaki farklılıkları göz ardı etmeyi seçmiş ve daha sonraki kararlarında bu iki kavramın benzer şekilde okunması gerektiğine hükmetmiştir.⁵²

Kamu yararı kavramı, P1-1 metninde açıkça bir sınırlama sebebi olarak belirtilmiştir. Nitekim P1-1 düzenlemesinin ilk paragrafında “*Bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir.*” ifadesine yer verilerek yoksun bırakılmanın (yani ikinci kuralın) ancak ve ancak kamu yararı sebebiyle meşru olacağını açıkça düzenleme altına almıştır. Devamında “*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 hâlel getirmez.*” ifadesiyle de mülkiyeti kontrole (yani üçüncü kurala) kamu yararı sebebiyle başvurulması halinde bu uygulamanın meşru olacağı vurgulanmıştır. Görüldüğü üzere sözleşmede kamu yararı açıkça zikredilmiştir. Ancak kamu yararına ilişkin başkaca bir detaylı düzenlemeye yer verilmemiştir. Bu tercihin bilinçli olduğu kuşkusuzdur. Çünkü AİHS sisteminde, genel yararın yani kamu yararının sağlanmasına yönelik politika oluşturma, taraf devletin sorumluluğunda kabul

⁵¹ Lekić v. Slovenya, Başv. No: 36480/07, T. 11.12.2018, p. 105 <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-188268> (Erişim Tarihi: 29.05.2023)

⁵² Douglas MAXWELL, **The Human Right to Property: A Practical Approach to Article 1 of Protocol No.1 to the ECHR**, Oxford: Hart Publishing, 2022, s. 200.

edilmektedir. Neyin toplumsal yararı sağlayacağını tespiti, toplumunu tanıyan, toplumun ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik yasalar yapan ilgili devlet tarafından daha uygun şekilde tespit edilebilir. İşte bu sebeple uluslararası yargı makamları kamu yararının tespitinde uygun makam olarak kabul edilmemektedir.⁵³ Bu sebeple kamu yararı kavramına ilişkin detaylı düzenleme ve ölçütlere yer verilmemekte ve bu hususta taraf devletlere geniş bir takdir marjı bırakılmaktadır. Neyin kamunun yararına olup neyin olmayacağına dair değerlendirmede taraf devlete geniş bir serbestlik tanınmaktadır. Bu doğrultuda AİHM, makul bir temelden açıkça yoksun olmadığı sürece taraf devletlerin mülkiyet hakkına kamu yararı sebebiyle müdahalesine saygı göstermektedir.

Kamu giderlerini karşılamak üzere alınan vergilerin, kamu yararını sağlama amacıyla toplandığı hususunun kabulü icap etmektedir. Zira vergilendirme, devletlerin temel haklara ilişkin negatif ve pozitif yükümlülüklerini yerine getirebilmesi için gerekli finansmanı sağlayan kritik bir araçtır.⁵⁴ Mülkiyet hakkı, diğer temel hak ve özgürlüklere renk vermektedir. Anayasalarda yer alan diğer temel hak ve özgürlüklerin filizlenmesi, gelişmesi ve idamesi ancak ve ancak devletin vergilendirme yetkisini kullanması ile mümkün olabilmektedir. Başka bir ifade ile mülkiyet hakkı dışında kalan temel hak ve özgürlüklerin bireyler tarafından etkili biçimde kullanılması vergilendirme ile sağlanabilmektedir. Nitekim AİHS metninde düzenlenen bu durum, mahkemenin kararlarında da açıkça ifade edilmiştir.

Vergisel müdahalelerle alakalı başvurularda kamu yararına ilişkin AİHM'nin görüşlerini takip edebilmek için Gasus Dosier- und Fördertechnik GmbH v. Hollanda kararını incelemek faydalı olacaktır. Bu davada Alman hukukuna göre kurulan şirket, Hollanda merkezli bir firmaya mülkiyeti muhafaza kaydıyla beton mikseri ve çeşitli gereçleri satmıştır. Ancak daha sonrasında Hollanda merkezli firmanın vergi borcu sebebiyle başlatılan icra takibi sonucu beton mikseri de dahil olmak üzere firmanın bütün taşınırları haczedilmiş ve satılmıştır. Gasus Doiser und Fördertechnik GmbH isimli Alman şirketi, mülkiyet hakkının ihlali gerekçesiyle mahkemeye başvurmuştur.

⁵³ Kader Melis TOPÇU, **Vergi Hukuku Özelinde Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru**, Trabzon Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Doktora Tezi, 2020, s. 140.

⁵⁴ Céline BRAUMANN, **“ECHR Litigation as a Tool for Tax Justice in Europe”**, Tax, Inequality and Human Rights, New York: Oxford University Press, 2019, s. 410.

Ancak AİHM, Hollanda Vergi İdaresinin sözde üçüncü kişilere ait olmasına rağmen fiilen borçlunun mülkiyetinde bulunan bir malı vergi borcu için haczetmesinin P1-1 ile uyumsuz olmadığına hükmetmiştir. Devamında mahkeme, vergilendirmenin mümkün olduğunca verimliliğini ve vergi borçlarının en kısa sürede geri ödenirliğini sağlamak için böylesi bir yola başvurunun kamu yararı amacı güttüğünü ve devletin bu tür yetkilere sahip olduğunu kaydetmiştir.⁵⁵ Bu karar özelinde tespiti önemli olan husus; satıcının, vergi idaresinin eylemlerinin sonucunda “şahsi ve aşırı bir yüke” katlanıp katlanmadığı meselesidir.⁵⁶ Ancak AİHM, yaptığı değerlendirmeler sonucunda başvuru şirketin ticaretle uğraştığını ve bu kapsamda bazı risklerle karşı karşıya kalacağını önceden öngörebileceğine, dolayısıyla kendisini ek güvenceler yoluyla teminat altına alabilecekken bu yollara başvurmaması sebebiyle şahsi ve aşırı yüke maruz kalmadığı kararına varmıştır. Görüldüğü üzere AİHM; vergi alacaklarının tahsilinin kamu yararı sağlaması gerekçesiyle, mülkiyeti muhafaza kayıtlı bir mülkün haczedilmesini dahi P1-1 kapsamında hukuka uygun kabul etmiştir. Ancak tekrardan vurgulamak gerekir ki burada başvuru kişinin “tacir” sıfatında olması önem arz etmektedir. Tacir sıfatının getirdiği risk ve sorumlulukların, AİHM’nin kamu yararı ve takdir yetkisini vergi idaresi lehine yorumlamasında önemli payı olduğunu gözden kaçırmamak gerekir. Mahkemenin “makul temelden yoksun olmadıkça” vurgusunun bu başvuru özelinde tacir sıfatının getirdiği sorumlulukla sağlandığı söylenebilir. Heyetin çoğunluğunun yalnızca “hazineyi doldurma” gerekçesiyle kamu yararının sağlandığına yönelik görüşüne eleştiriler de olmuştur.⁵⁷ Nitekim kararın muhalefet şerhinde heyetten üç hakim, vergi idaresinin başka bir kişiye ait vergi borcunu tahsil etmek için iyi niyetli üçüncü kişiye ait bir mala el konulmasına yönelik sınırların yeterince tanımlanmadığını ve üçüncü bir kişinin anlaşma yaptığı kişinin vergi borçlarını ödememiş olma riskini üstlenmesinin hakkaniyetli olmadığını ve bu sebeple de P1-1’in ihlal edildiğini ifade etmiştir.⁵⁸

⁵⁵ Gasus Dosier- und Fördertechnik GmbH v. Hollanda, Başv. No. 15375/89, T. 23.02.1995, p. 66 <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57918> (Erişim Tarihi: 20.01.2022)

⁵⁶ Seher ÇAKAN, Orçun AVCI, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarında Mükellef Hakları: Mülkiyet Hakkı Ve Adil Yargılanma Hakkı”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 23, S. 1 (2021), s. 648.

⁵⁷ Frankie McCARTHY, **Article One of the First Protocol to the European Convention on Human Rights: The Evolution of a Right in Europe and the United Kingdom**, University of Glasgow, Faculty of Law, Business and Social Sciences, PhD Thesis, 2009, s. 144.

⁵⁸ Gasus Dosier- und Fördertechnik GmbH v. Hollanda, Muhalefet Şerhi, s. 31.

Kamu yararı gerekçesinin mülkiyet hakkına özellikle vergisel müdahalelerde önemli bir meşruiyet sebebi olduğu ve taraf devletlere bu konuda çok geniş bir takdir yetkisi tanındığı izah edilmişse de bu durum bir sınırsızlık ve keyfilik anlamına gelmemektedir. Yukarıda AİHM'nin "makul bir temelden açıkça yoksun olmama" şartını aradığı ifade edilmişti. Bu doğrultuda makul bir temeli olmayan ancak kamu yararı gerekçesiyle yapılan müdahaleler söz konusu olduğunda mahkemenin, ihlal kararı verdiği davalar da olmuştur. Devletlerin kamu yararı gerekçesini gösterdiği ve AİHM'nin ihlal kararı verdiği iki farklı davadan burada bahsetmek gerekir. Bu davalardan ilki Stere ve Diğerleri v. Romanya başvurusudur. Bu davada mahkeme, kesinleşmiş bir yargı kararının iptal edilmesi sonucunda gerçekleşen mülkiyete müdahalenin her ne kadar kamu yararı adına yapılmış olsa dahi adil dengeyi bozduğunu tespit etmiştir.⁵⁹ Devletin vergilendirme alanındaki geniş takdir yetkisine rağmen işbu davada yetkilerin kullanım biçimi, hukuki kesinlik ve hukukun üstünlüğü ilkelerine halel getirmesinden ötürü P1-1 hükmünün ihlal edildiği sonucuna varılmıştır.⁶⁰ Anlaşılabacağı üzere AİHM kamu yararı gerekçesini tek başına yeterli görmemekte ve kamu yararı ile bireysel yarar arasında adil bir denge kurulması gerektiği yönünde içtihat etmektedir.

Davalardan ikincisi Hentrich v. Fransa başvurusudur. Bu davada başvurunun satın aldığı bir araziye yönelik olarak gelir idaresi ön alım kararı almıştır. Bu ön alım kararının gerekçesi Fransa hukukuna göre, vergiden kaçınmak sebebiyle satış bedelini düşük gösteren satış sözleşmelerine karşı gelir idaresinin hazine yararı adına ön alım hakkını kullanabilmesidir. Ancak Fransa'da bu ön alım hakkının kullanılmasına yönelik başvurularda temyiz makamı malik yönüne karar vermekteyse de başvuru Hentrich'in aleyhine karar verilmiştir. AİHM bu sebeple başvuru Hentrich'i "seçilmiş mağdur" olarak nitelendirmiş ve bu sebeple kamu yararına karşılık olarak başvurunun "bireysel ve aşırı yük"e katlandığını ve adil dengenin bozulduğunu tespit ederek P1-1 hükmünün ihlal edildiğine karar vermiştir.⁶¹ Bu başvuruda AİHM'nin ihlal kararı vermesinde en etkili olan hususun kamu yararı sağlanırken bireylere düşen yükün dengesiz dağıtılması olduğunu vurgulamak gerekir. AİHM,

⁵⁹ Stere ve Diğerleri v. Romanya, Başv. No. 25632/02, T. 23.02.2006, p. 55 <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-72556> (Erişim Tarihi: 21.01.2022)

⁶⁰ Stere ve Diğerleri v. Romanya, p. 56

⁶¹ Hentrich v. Fransa, Başv. No. 13616/88, T. 22.09.1994, p. 49 <https://hudoc.echr.coe.int/?i=001-57903> (Erişim Tarihi: 07.03.2023)

mülkiyet hakkına müdahalelerde tek başına kamu yararını hukuka uygunluk sebebi olarak görmemekte, mutlaka yükün dengeli dağıtılıp dağıtılmadığını ve adil dengenin kurulup kurulmadığını tartışmaktadır. Buradan hareketle, üçlü testin adil denge ve ölçülülük aşamasının incelemesine geçmek yerinde olacaktır.

3. Ölçülülük ya da “Adil Denge”

Hukuk tarafından öngörülmüş olmak ve kamu yararı amacı gütmek herhangi bir müdahalenin meşru olması için yeterli değildir. Zira taraf devletler, kamu yararı gerekçesini göstererek mülkiyet hakkının özüne dokunan müdahalelerde bulunabilir. Örneğin mirasa yönelik olarak çok yüksek oranlı veraset ve intikal vergisinin salınması sonucunda mülkiyet hakkının kullanması neredeyse imkânsız hale getirilebilir ve bireyler mülkiyet hakkından yoksun kalabilir. Bu yoksun bırakılmanın ihlal sayılmaması ve mülkiyet hakkına müdahalenin meşru sınırlar içinde kalması için yalnızca hukukilik ve kamu yararı ilkeleri kifayet etmemektedir, adil dengenin de sağlanması gerekmektedir. Zaten bir önceki bölümün sonunda da belirtildiği üzere AİHM hukuken öngörülmüş ve kamu yararı taşıyan müdahalelerde adil dengenin sağlanıp sağlanmadığına yönelik bir inceleme yapmaktadır. Taraf devletlere verilen geniş takdir marjı ile mülkiyet hakkı arasındaki dengenin sağlanıp sağlanmadığını inceleyen işbu ölçülülük değerlendirmesi, bireylere yüklenen yükün aşırılık derecesini araştırmaktadır.

P1-1 yargısına 1982 tarihli Sporrong ve Lönnroth v. İsveç davasıyla dahil edilen ölçülülük incelemesi,⁶² taraf devletlerce kullanılan takdir yetkisinin makul düzeyde olup olmadığı ve müdahale için başvurulmuş araç ile meşru amaç arasında adil denge bulunup bulunmadığına yönelik bir tahkikattır.⁶³ Diğer bir deyişle, kamu yararı ile bireysel yarar arasındaki dengenin gözetilip gözetilmediği incelenir. Bu dengenin yani ölçülülüğün sağlandığına yönelik en bariz işaret (ve aynı zamanda en yaygın ve en etkili kurum) tazminattır. Ancak mülkiyet hakkına vergisel müdahalelerde tazminat söz konusu olamayacaktır. Tazminat kurumu, bir miktar paranın ödenmesi anlamına

⁶² H. Burak GEMALMAZ, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Açısından Mülkiyet Hakkının Sınırlanmasında ‘Adil Denge’ İlkesi”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, C. 69, S. 1-2 (2011), s. 654.

⁶³ GEMALMAZ, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Mülkiyet Hakkı, s. 521.

gelen vergisel müdahalelerin doğasına uygun değildir. Dolayısıyla adil denge/ölçülülük kıstasının vergilendirme açısından başka türlü değerlendirilmesi gerekmektedir.

Ölçülülük kıstası; vergisel müdahaleler özelinde vergi oranları, değerlendirme yöntemleri ve vergi salmak için hukuki zor meydana getiren usullere yönelik değerlendirmeler olarak yerini bulmaktadır. Devletin bu konulardaki takdir marjı oldukça geniştir zira vergi politikalarının AİHS'ye aykırılığı oldukça istisnai durumlarda kabul edilmektedir. Tahmin edileceği üzere bu yaklaşımın sebebi, devletlerin egemenlik haklarının biricik unsuru olan vergi salma yetkisine olabildiğince az sınırlama getirmektir. Ancak her ne kadar mahkeme bu yönde ihlal kararı verirken çekingen davransa da taraf devletlerin hakkın özüne dokunacak şekilde müdahalelerini de hukuka aykırı bulmaktadır. AİHM'ye göre vergisel müdahaleler, mükelleflere aşırı yük getirdiğinde veya mükelleflerin mali durumunu esaslıca sarsan hallerde meşruiyetini kaybetmektedir.⁶⁴

a. Sınırlama Süresi

Vergisel müdahaleler için mülkiyete yapılan müdahalenin süresi önem arz etmektedir. Müdahale süresine ilişkin incelemede ilk örnek dava olan *Sporrong ve Lönnroth v. Sweden* başvurusunda yaklaşık yirmi beş yıl kamulaştırma izinleri sebebiyle mülkiyetlerinin geleceği belirsiz kılınan kişilerin mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar verilmiştir.⁶⁵ Daha çok üçüncü kural yani mülkiyetin kullanımının kontrolüne ilişkin müdahalelerde adil dengenin sağlanıp sağlanmadığına ilişkin önemli bir faktör olan sınırlama süresi, hakkın özüne dokunacak şekilde uzun olması halinde ihlale sebep olmaktadır. Vergisel müdahaleler kapsamında düşünüldüğünde; vergi iadelerindeki gecikmeler, uzun süre iade edilmeyen haksız vergiler ve faizleri bu kapsamda ölçülülük ilkesini sağlamadığından mülkiyet hakkını ihlal edilmektedir. AİHM 2003 tarihli *Buffalo S.R.L. v. İtalya* ile 2006 tarihli *Eko-Elda Avee v. Yunanistan* kararlarında, vergi iadelerinin ve faizlerinin geç ödenmesi sonucu

⁶⁴ David J. HARRIS, Michael O'BOYLE, E. P. BATES, Carla BUCKLEY, **Law of the European Convention on Human Rights**, 2nd Edition, New York: Oxford University Press, 2009, s. 693.

⁶⁵ GEMALMAZ, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Mülkiyet Hakkı**, s. 549-550.

başvurucuların farklı finansal araçlara başvurarak daha fazla maliyete katlanmasına sebep olunmasından ötürü mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir. Bu kararlardan çıkarılacağı üzere, AİHM; uzun süren ve sürüncemede bırakılan vergi iade ödemelerinin mülkiyet hakkını ihlal ettiği ve bireysel yarar-kamu yararı yarışmasında bireye aşırı yük yüklediği görüşündedir.⁶⁶

b. Mali Güce Göre Vergilendirme ya da Makul Vergi Oranı

Mali güce göre vergilendirme ilkesi, mülkiyet hakkına vergisel müdahalelere ilişkin başvurularda uygulanan ölçülülük testinin önemli bir unsuru oluşturmaktadır. Mali güce göre vergilendirme, sosyal devletin vergi adaletine ilişkin bir ilkesi olup verginin adaletli ve dengeli dağılımının sağlanmasını amaçlamaktadır. Sosyal devlet konseptinde vergilendirmede esas olan ödeme gücüdür yani mükelleflerin ekonomik ve sosyal durumu göz önüne alınarak vergi salınması gerekmektedir.⁶⁷ O halde devletin vergisel düzenlemeleri ve vergilendirmeye yönelik idari işlemleri yaparken kişilerin mali durumlarını gözetmesi ve buna yönelik politikalar geliştirmesi, mükelleflerin kişisel durumlarını da göz önüne alarak özel düzenlemelere gitmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda vergilerin makul oranlarda olması, kişilerin ekonomik olarak mahvına sebep olmayacak düzeyde tutulması gerekmektedir.

AİHM, yalnızca vergi oranının çok yüksek olmasını, tek başına ihlal sebebi saymamaktadır. Başvurucu mükellefin durumu ile karşı karşıya kaldığı vergi yükünü birlikte değerlendirmektedir. Örneğin Cacciato v. İtalya davasında, arazilerinin kamulaştırılması sonrasında başvurularda ödenen bedelin %20 vergiye tabi tutulması ve vergiden sonra geriye kalan tutarın arazinin piyasa değerinden daha düşük olmasının mülkiyet hakkını ihlal ettiğine yönelik şikâyetle AİHM, kabul edilemezlik kararı vermiştir. Mahkeme, vergi oranlarının belirlemesinin İtalyan yasama organının takdirinde olması ve %20’lik bir vergilemenin başvurularda için aşırı mali probleme

⁶⁶ İlgili kararlara dair diğer açıklamalar için tezin 15 ve 16. sayfalarındaki “Meşru Beklenti” bahsine bakınız.

⁶⁷ Gülten ŞİŞMAN, “Demokratik Ülkelerin Anayasalarında Yasallık, Mali Güce Göre Vergilendirme ve Eşitlik İlkelerinin Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi”, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 17, S. 2 (2009), s. 44.

yol açmaması gerekçeleriyle kabul edilemezlik kararı vermiştir. Kararda İtalya'nın maliye politikasında sahip olduğu takdir marjına vurgu yapılmıştır.⁶⁸

Vergi yüküne yönelik itiraz içeren ve sonunda ihlal kararı çıkan N.K.M. v. Macaristan davası makul vergilendirme tartışmasında bahsedilmesi gereken kritik bir karardır. Kıdem tazminatı alacağı üzerindeki toplam %52'lik vergi yükünün mülkiyet hakkını ihlal ettiği iddiasıyla yapılan başvuruda AİHM ihlal kararı vermiştir. Mezkûr olayda başvurucunun kıdem tazminatının 3.5 milyon Macar forintini aşan kısmına %98 oranlı vergi uygulanmış ve başvurucunun toplam vergi yükü %52 olmuştur -ki aynı dönemde genel gelir vergisi oranı %16'dır. Mahkeme, vergisel müdahalelerde yalnızca vergi oranına bakarak mülkiyet hakkını ihlal kararının verilemeyeceğini ancak somut olayda başvuranın işsizken söz konusu tedbire tabi tutulmuş olmasının başvurucuyu aşırı bir yüke sokarak mali dengesini bozduğunu dolayısıyla da başvurucunun mülkiyet hakkının ihlal edildiği yönünde karar vermiştir.⁶⁹

Başvurucular, taraf devletlerin vergi cezalarını da mahkeme denetimine sunmaktadır. Ancak AİHM, vergi ve cezaların ödenmesini kamu yararı ile doğrudan ilgili gördüğünden yalnızca ilgili olay özelindeki cezada, başvurucunun mülküne orantısız ve ölçüsüz bir müdahale olup olmadığı değerlendirmektedir.⁷⁰ Nitekim mahkeme Mamidakis v. Yunanistan kararında, suçun konusuna ilişkin vergilerin on katına varan vergi cezasının ölçüsüz olduğunu, dolayısıyla mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin orantısız olduğu yönünde hüküm kurmuştur.⁷¹

Ölçülülük bahsini kapatırken özetle, AİHM'nin yaklaşımına göre vergisel düzenlemelere ilişkin olarak taraf devletlerin geniş bir takdir yetkisine sahip olduğu ancak vergisel uygulamaları ve tedbirleri düzenlemeye yönelik bu geniş yetkinin vergi mükellefinin ekonomik hayatını mahvedecek nitelikte olmaması gerektiği

⁶⁸ Concetta CACCIATO ve Michele CACCIATO v. İtalya, Başv. No. 60633/16, T. 08.02.2018 <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-180957> (Erişim Tarihi: 23.01.2022)

⁶⁹ N.K.M. v. Macaristan, Başv. No. 66529/11, T. 14.05.2013 <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-119704> (Erişim Tarihi: 24.01.2022)

⁷⁰ Ömer Faruk BATIREL, “**Vergi ve Mülkiyet Hakkı İhlali: Bir Anayasa Mahkemesi Başvuru Kararı İncelemesi**”, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, C. 14, S. 28 (2015) s. 17.

⁷¹ Mamidakis v. Yunanistan, Başv. No. 35533/04, T. 11.01.2007, p. 47-48 <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-78976> (Erişim Tarihi 24.01.2022)

vurgulanmalıdır. Bu doğrultuda mükellefin mali konumunu temelden sarsacak düzeyde vergi oranları, vergi aslından çok daha yüksek vergi cezaları, vergi alacağını güvence altına almak amacıyla konulan ancak mükellefi iktisadi krize sokan ihtiyati haciz uygulamaları; AİHM tarafından ölçülülük ilkesinin ihlali olarak yorumlanmaktadır.⁷²



⁷² Muhammed Emin ŞAHİNER, **Mülkiyet Hakkına Vergi Müdahaleleri (İnsan Hakları Bağlamında Değerlendirme)**, Hacettepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Doktora Tezi, 2020, s. 243.

II. HUKUK GÜVENLİĞİ İLKESİ KAPSAMINDA AİHM'NİN MÜLKİYET HAKKINA VERGİSEL MÜDAHALELERE YÖNELİK İNCELEMELERİ

Bu çalışma kapsamında ilk bölümde, siyaseten egemen otoriteler tarafından mülkiyet hakkına müdahale edilen burjuvazi sınıfının talepleri ve itkisiyle şekillenen ve teorileşen hukuk devleti konsepti izah edilmişti. Akabinde hukuk devleti anlayışına göre koruma sağlayan P1-1 düzenlemesi detaylıca anlatılmıştı. Bu bölümde mülkiyet hakkına vergisel müdahalelerde, hukuk devletinin temin ettiği hukuk güvenliğine AİHM'nin bakış açısı incelenecektir.

Vergilendirme yetkisi, devletlerin egemenlik yetkisinin vazgeçilmez unsurlarından birini oluşturduğundan P 1-1 düzenlemesi gereğince yapılacak AİHM denetimi, uluslararası hukukun temel ilkelerinden iç işlerine karışma yasağı ile çatışacaktır. Vergilendirmenin egemenlik nezdindeki bu biricikliği sebebiyle AİHM, bu konuda daha hassas davranmakta ve makul bir temelden yoksun olmadığı sürece taraf devletin bu husustaki uygulamalarına saygı duymaktadır.⁷³ Yani AİHM, taraf devletlere P 1-1 düzenlemesinin ikinci fıkrasından da anlaşılacağı üzere geniş bir takdir marjı tanımaktadır. İşbu geniş takdir marjına rağmen mahkeme vergisel müdahalelere yönelik denetim yapmaktadır. Bununla birlikte mahkemenin bu hususta uzun süre çekimser kaldığını, pek çok kabul edilmezlik kararı verdiğini ve ancak 1995 sonrasında vergilendirme sebebiyle mülkiyet hakkına müdahale başvurularında ihlal kararları vermeye başladığını belirtmemiz gerekmektedir.⁷⁴

⁷³ **Gasus Dosier- und Fördertechnik GmbH v. the Netherlands**, Başv. No. 15375/89, T. 23.02.1995, p. 60 <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57918> (Erişim Tarihi: 20.01.2022)

⁷⁴ Begüm DİLEMRE ÖDEN, **Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarının Türk Vergi Hukukuna Etkisi**, Çankaya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Doktora Tezi, 2017, s. 104.

AIHM'nin hukuk güvenliği kapsamında mülkiyet hakkına vergisel müdahalelere nasıl yaklaştığını izlemek için mahkemenin karar verirken kullandığı yöntemleri irdelemek gerekmektedir. Zira AIHS ve ek protokolde yer alan temel hak ve özgürlükler, AIHM'nin içtihatları ile şekillenmektedir. Mahkemenin kullandığı yöntemleri kavramak ise içtihatların anlaşılmasını kolaylaştırmaktadır. Bu doğrultuda AIHM'nin vergi konulu P1-1 kararlarını hukuk güvenliği bakımından sınıflandırmadan önce AIHM'nin yorum yöntemleri incelenecektir.

A. AIHM'nin Sözleşmeyi Yorumlarken Başvurduğu Yöntemler: Yorum İlkeleri

AIHM, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesini yorumlarken bir parçası olduğu üzere uluslararası hukukun temel kurallarını esas almaktadır. Uluslararası hukukun sözleşmelerin yorumuna dair temel esasları da 1969 tarihli Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi'nde belirlenmiştir. AIHS'nin yorumuna ilişkin tartışma içeren dosyalarda, mahkemenin doğrudan Viyana Sözleşmesinin yoruma ilişkin maddelerine atıf yapıldığı gözlenmektedir.⁷⁵ Bu bağlamda Viyana Sözleşmesinin “Genel Yorum Kuralı” başlıklı 31. maddesi ve “Tamamlayıcı Yorum Araçları” başlıklı 32. maddesi,

⁷⁵ Strazburg Mahkemesi sözleşmenin yorumu tartışmasını içeren hemen her kararında, Viyana Anlaşmasının yorum hükümlerinden bahsetmektedir. Mahkeme 15.03.2018 tarihli Naît-Liman v. İsviçre büyük daire kararının 174. paragrafında jenerik bir şekilde Viyana Anlaşması yorum hükümlerine atıf yapmıştır: “Bu bağlamda mahkeme, sözleşme hükümlerinin bir boşluk içinde yorumlanamayacağını ve uygulanamayacağını tekit eder. Bir insan hakları belgesi olarak kendine has karakterine rağmen sözleşme, uluslararası kamu hukukunun ilgili kural ve ilkelerine uygun olarak ve özellikle de 23 Mayıs 1969 tarihli Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi ışığında yorumlanması gereken bir uluslararası anlaşmadır. Bu nedenle mahkeme, sözleşme hükümlerini hiçbir zaman sözleşmede yer alan hak ve özgürlüklerin yorumlanması için tek referans çerçevesi olarak addetmemiştir. Aksine, Viyana Anlaşmasının 31. maddesinde belirtildiği üzere ‘ taraflar arasındaki ilişkilere uygulanabilir ilgili uluslararası hukuk kuralları’ -bilhassa insan haklarının uluslararası korunmasına ilişkin kurallar- dikkate alınmalıdır.”

Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesinin 31 ve 32. maddelerine vurgu yapan başka kararlara örnek olarak şu kararlar incelenebilir:

N.D. ve N.T. v. İspanya, Başv. No. 8675/15 8697/15, T. 13.02.2020, p. 172 <https://hudoc.echr.coe.int/fre?i=001-201353> (Erişim Tarihi: 18.07.2022)

Güzelyurtlu ve Diğerleri v. Kıbrıs ve Türkiye, Başv. No. 36925/07, T. 29.01.2019, p. 8 <https://hudoc.echr.coe.int/fre?i=001-189781> (Erişim Tarihi: 18.07.2022)

Fogarty v. Birleşik Krallık, Başv. No. 37112/97, T. 21.11.2001, p. 35 <https://hudoc.echr.coe.int/fre?i=001-59886> (Erişim Tarihi: 18.07.2022)

Saadi v. Birleşik Krallık, Başv. No. 13229/03, T. 29.01.2008, p. 61, 62 <https://hudoc.echr.coe.int/fre?i=001-84709> (Erişim Tarihi: 18.07.2022)

AIHS'yi yorumlarken Strazburg Mahkemesi'nin hareket noktası olmaktadır. "Genel Yorum Kuralı" başlıklı 31. maddeye göre,

"Bir antlaşma, hükümlerine antlaşmanın bütünü içinde ve konu ve amacının ışığında verilecek alelade manaya uygun şekilde iyi niyetle yorumlanır."

"Tamamlayıcı Yorum Araçları" başlıklı 32. maddeye göre,

"31. maddenin uygulanmasından hasil olan manayı teyit etmek veya 31. maddeye göre yapılan yorum,

a) Manayı muğlak veya anlaşılmaz bırakıyorsa,

b) çok açık bir şekilde saçma olan veya makul olmayan bir sonuca götürüyorsa, manayı tespit etmek için antlaşmanın hazırlık çalışmalarına ve yapılma şartları dahil, tamamlayıcı yorum araçlarına başvurulabilir.⁷⁶

Tamamlayıcı yorum araçlarından bahsedilen 32. maddede, 31. maddeye göre yapılan yorumun muğlak bir manaya yahut makul olmayan bir sonuca götürmesi halinde tamamlayıcı yorum araçlarına başvurulabileceği hüküm altına almıştır. Tamamlayıcı yorum araçlarına yapılan atıf, AIHM'nin kararlarında sözleşmeyi yorumlarken başvurduğu doktrin ve yorum yöntemleri düşünüldüğünde aşağıdaki yorum araçları gündeme gelecek ve mahkemenin sözleşmeye anlam verirken kritik yardımcıları olacaktır.

1. Dinamik veya Evrimsel Yorum

Sözleşmelerin yorumlanmasında en önemli sorunlardan biri sözleşme metninin hangi zamana göre yorumlanacağı meselesidir. Bu soruna, kabaca iki yaklaşım

⁷⁶ İbrahim KAYA, *Uluslararası Hukukta Temel Belgeler*, 3. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2016, s. 80-82.

geliştirilmiş olup bunlardan ilki statik yaklaşımdır (static approach). Statik yaklaşım, sözleşme metninin sözleşmenin akit tarihindeki anlamından kopmadan mevcut dilinde yorumlanmasıdır.⁷⁷ İkinci yaklaşım Strazburg Mahkemesinin de kararlarında sıklıkla vurgu yapmış olduğu yorum yöntemi olan dinamik yaklaşımdır (dynamic approach). Dinamik yorum ya da mahkemenin kararlarında sıklıkla bahsettiği lafzıyla evrimsel yorum⁷⁸, “Sözleşmenin günümüz koşulları ışığında yorumlanması gereken ‘yaşayan bir belge’ olduğu”⁷⁹ kanısına dayanarak yapılır. Mahkeme nezdinde belirleyici olan sözleşmenin kabul edildiği zamanda yaygın olan standartlar değil, Avrupa toplumunda halihazırda kabul gören standartlardır.⁸⁰

Dinamik yorum yöntemi vergi hukuku bağlamında düşünüldüğünde mahkemenin Dangeville v. Fransa içtihadı meselenin anlaşılmasında kolaylık sağlayacaktır:

Başvuruya konu uyuşmazlıkta, başvuru şirket 31.12.1978 tarihine kadar geçerli olan vergi kanunu uyarınca KDV yükümlüydü ve bu kapsamda vergi idaresine 1978’de gerçekleştirdiği ticari faaliyetleri için 291.816 frank tutarında KDV ödemişti. Ancak 1 Ocak 1978’de yürürlüğe giren Avrupa Toplulukları Konseyi’nin Altıncı Direktifinin 13-B-a hükmüne göre, başvuru şirketin sigortacılık sektöründe faaliyet göstermesi sebebiyle şirkete KDV istisnası tanınmaktaydı. Başvuru şirket Altıncı Direktif tarafından ihdas edilen KDV istisnasına dayanarak öncelikle vergi iadesi hakkında idari yargı yoluna başvurmuşsa da başvuruları usule ilişkin sebeplerden reddedilmiştir. Bunun üzerine başvuru şirket bu sefer de “Fransız hukukunu Altıncı Direktif ile öngörülen süre içinde uyumlu hale getirmediği ve dolayısıyla başvuru şirketi ödediği KDV tutarında zarara uğrattığı” iddiasıyla devlet aleyhine tazminat talebiyle Conseil d’Etat’ya başvurmuştur. Conseil d’Etat “Bireylerin

⁷⁷ Oliver DÖRR, Kirsten SCHMALENBACH (ed.), **Vienna Convention on the Law of Treaties: A Commentary**, 2nd Edition, Springer, Berlin, 2018, s. 572.

⁷⁸ Mahkeme dinamik yorum anlamında “evrimsel yorum” ifadesini de kullanmaktadır. Örnek olarak Bakınız: Johnston ve Diğerleri v. İrlanda, Başv. No. 9697/82, T. 18.12.1986, p. 53 <https://hudoc.echr.coe.int/fre?i=001-57508> (Erişim Tarihi: 03.09.2022)

⁷⁹ Alıntı yapılan cümle, Mahkemenin 25.04.1978 tarihli Tyrer v. Birleşik Krallık kararının 31. paragrafına aittir. Mahkemenin AİHS’nin yaşayan bir belge (living instrument) olduğunu vurgulamış olduğu başka kararlar için bkz: Marckx v Belçika, Başv. No. 6833/74, p. 41; Loizidou v Türkiye, Başv. No. 15318/89, p. 71; Mamatkulov ve Askarov v Türkiye, Başv. No. 46827/99, 46951/99, p. 121; X ve Diğerleri v. Avusturya, Başv. No. 19010/07, p. 139.

⁸⁰ HARRIS, O’BOYLE, BATES, BUCKLEY, **a.g.e.**, s. 7.

ve özel kuruluşların, henüz iç hukuka aktarılmamış olan bir Avrupa direktifinin hükümlerine güvenme hakkına sahip olmadığına ve bu direktiflerin, vatandaşların vergi itirazlarına yardımcı olmak için ileri sürülemeyeceğine” hükmederek başvuruyu reddetmiştir. Conseil d’Etat ret kararında ayrıca daha önceki bir kararında geliştirmiş olduğu ve uzun süredir devam eden *vergisel uyuşmazlıklara ilişkin temyiz başvurusu reddedilen başvuruçuların devlet aleyhine tazminat davası açamayacağı* ilkesine vurgu yapmıştır.

İç hukuk yollarını tüketen başvuru nihayetinde Strazburg Mahkemesine bireysel başvuruda bulunmuştur. Mahkeme, kararında Fransız Danıştayı Conseil d’Etat’nın uzun süredir devam eden bir ilkeye dayanmasının Avrupa hukukunun mevcut gerekliliklerine uyulmamasını tek başına haklı çıkaramayacağını ısrarla vurgulamış ve devamında “...sözleşmenin günümüz koşulları ve demokratik devletlerde halihazırda hâkim olan kavramlar ışığında yorumlanması gereken yaşayan bir belge olduğu” hükmüne varmıştır. Peşi sıra; iç hukuka ait bir usul kuralının, Avrupa Toplulukları Konseyi’nin 6. Direktifi ile ihdas edilen maddi bir hakkı ortadan kaldıramayacağını belirtmiştir.⁸¹ Görüldüğü üzere Mahkeme dinamik yoruma başvurduğu diğer kararlarında olduğu gibi, bu kararında da AİHS’nin “günümüz koşulları ışığında” yorumlanması gereken “yaşayan belge” olduğunu vurgulamıştır.⁸²

Mahkemenin günün şartlarını göz ardı etmeyen tavrının ve başvuruları değerlendirirken dinamik yoruma başvurusunun, Mahkemeye büyük esneklik sağlayacağı ve geniş takdir yetkisi vereceği yanılıgısına kapılmamak gerekir. Zira mahkemenin, dinamik yorumun sınırı olduğuna dair vurgu yaptığını da belirtmek gerekir.⁸³ Mahkeme Johnston ve Diğerleri v. İrlanda kararında “Sözleşme ve protokollerinin günümüz şartları ışığında yorumlanması gerektiği hakikattir. Ancak

⁸¹ Dangeville v. Fransa, Başv. No. 36677/97, T. 16.04.2002, p. 47 <https://hudoc.echr.coe.int/fre?i=001-60432> (Erişim Tarihi: 27.01.2023)

⁸² Yanı sıra belirtmek gerekir ki Dangeville v. Fransa davası, idari yargılamada yaygın bir sorun, uyumlaştırılmamış içtihat hukukunun da göstergesidir. Vakıada Fransız Danıştayı aynı taleple gelen iki farklı şirkete iki farklı hüküm vermiştir. Bir şirketin KDV iadesine hükmederken diğer şirketin aleyhine hükmetmiştir ve bu sebeple AİHM ilgili hükmünde ayrımcılık yasağına ilişkin değerlendirmelerde de bulunmuştur. Ayrıntılı açıklama için bkz: Violeta BEŠİREVİĆ (Ed.), **Study on the Case-Law of the European Court of Human Rights Applicable in Administrative Disputes**, Regional School of Public Administration, 2017, s. 141.

⁸³ DÖRR, SCHMALENBACH, **a.g.e.**, s. 574.

*mahkeme evrimsel bir yorumla bu belgelerden başlangıçta yer almayan bir hak üretmez.” hükmüne varmıştır. Bu hüküm daha sonraki kararlara da emsal olmuştur.*⁸⁴ Kamu hukukundaki kanunilik ilkesini anımsatan bu hüküm, sözleşme ve protokol metinlerinin yeni bir hak ihdas etmeye varacak şekilde geniş yorumlanamayacağını ve tevil edilemeyeceğini vurgulamaktadır. Bu bağlamda P1-1 2. fıkrasında yer alan *“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.”* hükmünün geniş yorumlanmaya hem lafzi bakımdan hem de dinamik yoruma karşı mahkemenin benimsediği tavır bakımından kapalı olduğu değerlendirilebilir. Yani sözleşmeye taraf devletlerin vergilendirme yetkisi, hem doğası gereği devlet egemenliğine ilişkin unsur barındırması sebebiyle P1-1 hükmünde özellikle koruma altına alınmakta hem de mahkemenin dinamik yoruma ilişkin koyduğu standart bakımından muhafaza edilmektedir. Dolayısıyla mahkemenin dinamik yorum yöntemini vergisel müdahaleler bakımından kullanırken oldukça dikkatli davranacağını belirtmek gerekmektedir.

2. Otonom Kavramlar Doktrini

Günümüz koşulları ışığında yorumlanması gereken ve yaşayan bir belge olan AİHS, taraf devletlerin iç hukuklarının farklı olması sebebiyle farklı yorumlara tabi tutulabilme riskiyle karşı karşıyadır. Sözleşmede bulunan kavramların birçoğunun taraf devletlerin iç hukukunda karşılığı olmasına rağmen sisteme üye her devletin her kavrama yüklediği anlam farklı olabilmektedir. Kavram karmaşasını ve taraf devletlerin iç hukuklarının sınırlayıcı olabilme riskini engellemek için AİHM, otonom kavramlar doktrinini benimsemiştir. Bu doktrin uyarınca sözleşmede bulunan kavramlar ve terimler otonom olarak yorumlanacaktır, yani taraf devletlerin iç hukuk

⁸⁴ Mahkemenin evrimsel yorumun sınırlarına ilişkin Johnston ve Diğerleri v. İrlanda (Başv. No. 9697/82) kararından alıntılanmış hükme atıf yaptığı bazı diğer kararları: Emonet ve Diğerleri v. İsviçre, Başv. No. 39051/03, p. 66; N.D. ve N.T. v. İspanya, Başv. No. 8675/15 ve 8697/15, p. 69; Babiarz v. Polonya, Başv. No. 1955/10, p. 13; Scoppola v. İtalya (No. 2) Başv. No. 10249/03 karşı oy yazısında; Schalk ve Kopf v. Avusturya, Başv. No. 30141/04 ayırık oy yazısında.

metinlerinde kullanmış olduğu anlamlarından bağımsız olarak ele alınacaklardır.⁸⁵ Diğer bir deyişle sözleşme kavramlarının otonom olması, anlamsal olarak bağımsız bir statüye sahip olmalarını ifade etmektedir; sözleşmedeki kavramlar, taraf devletlerin iç hukukunda sahip olduğu anlamlardan bağımsızca yorumlanır.⁸⁶ Sözleşmedeki kavramların anlamlarını belirlemek amacıyla kendine has bir yorum tarzı benimseyen AİHM'nin bu yöntemi, içtihatları tutarlı hale getirmekte ve çok hukuklu bir organizasyonda sistematik sağlamaktadır.

Tezin kapsamı P1-1 yargısıyla sınırlı olduğundan bu başlık altında P1-1 hükmünde AİHM'nin otonom olarak yorumladığı iki önemli kavramı incelemekle yetinilecektir: “Mal ve mülk” ile “yasa” kavramları.⁸⁷

AİHS P1-1 düzenlemesi, gerçek ve tüzel kişilerin mal ve mülklerinin devletin keyfi müdahalelerinden korunmasını amaçlamaktadır. Bu bağlamda P1-1 düzenlemesinin konusu olan mal ve mülk kavramı, sözleşmeye taraf devletlerin iç hukuklarındaki tasniften ve klasik anlamlarından bağımsız otonom bir anlama gelmektedir. Sözleşmeye taraf kırk altı devletin de iç hukukunda mal ve mülk kavramı farklı şekillerde sınıflandırılmakta ve anlamlandırılmaktadır. Kimi taraf devletin hukukuna göre mülk kabul edilen bir varlık, diğerine göre edilmemektedir. İşte bu sebepten dolayı doğabilecek içtihat ayrılığını önlemek adına Mahkeme P1-1 kapsamındaki başvurularda mülk kavramını otonom olarak yorumlamakta ve taraf devletlerin iç hukukundan bağımsız bir yorum yapmaktadır. Öyle ki Mahkemenin mülk kavramını çok geniş yorumladığı da sıklıkla tartışılmaktadır.⁸⁸

Mahkemenin P1-1 bağlamında mülk kavramını geniş yorumlaması tesadüfi değildir. Zira sözleşme metninin Fransızca versiyonunda kullanılan “biens” ve

⁸⁵ Dilara Yüzer ELTİMUR, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Kapsamında Özel Hayatın ve Aile Hayatının Korunmasında Devletin Pozitif Yükümlülükleri*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2019, s. 211.

⁸⁶ Eirik BJORGE, *Domestic Application of the ECHR: Courts as Faithful Trustees*, New York: Oxford University Press, 2015, s. 202.

⁸⁷ Sözleşme metninin İngilizce versiyonunda geçen “possessions” kavramı için Türkçe çeviride “mal ve mülk”, “property” için “mülkiyet” ve “law” kavramı için “yasa” kelimesi uygun görülmüştür. Ancak yasa kelimesinin buradaki anlamı Türk iç hukukundaki yasa kelimesinden çok daha geniştir. Zaten yasa kelimesi “law” kelimesini semantik açıdan tam olarak karşılamamaktadır.

⁸⁸ GRGIĆ, MATAGA, LONGAR, VILFAN, *a.g.e.*, s. 7.

İngilizce versiyonunda kullanılan “possessions” kelimeleri, yalnızca eşya hukukunda aynı hak sınıflandırması altındaki “mülkiyet hakkı” sınıfına girebilecek varlıkları kapsamamakta; daha başka birçok maddi varlığı da içeren “sahip olunan şeyler” anlamına gelmektedir. Bu geniş anlamı karşılamak üzere ise Türkçe çeviride “mal ve mülk” ifadesi kullanılmıştır.⁸⁹ İşbu geniş anlama taşınır ve taşınmaz malların yanı sıra; aidat borcu üzerindeki parasal hak, inşaat izni, işyeri ruhsatı, müşteri çevresi, ticari itibar, tazminat hakları da dahil edilmektedir.⁹⁰ Yani AİHM’ye göre, mal ve mülk kavramları yalnız fiziki değerleri kapsamamakta; finansal değeri olan hemen her şeyi kendi bünyesine dahil edebilecek otonom yorumlanan bir kavramdır.

P1-1 hükmünde bulunan “yasa” kelimesi yine otonom yorumlanan bir diğer kritik kavramdır. Sözleşme metninde bulunan “yasa” kavramının anlamı, yalnızca yasama meclisleri tarafından yapılan kanunlarla sınırlı değildir. AİHM “yasa”yı şekli olarak değil maddi olarak değerlendirir, hatta onun da ilerisine de giderek yargı içtihatlarını da bu yasa kavramının içerisine dahil eder. Mahkemeye göre yasa kavramı hem kanunları hem de içtihatları kapsamaktadır ki bu da aslında yasa kelimesinin daha çok “hukuk” anlamında kullanıldığını göstermektedir (Sözleşmenin Türkçe çevirisinde yasa yerine hukuk kelimesi kullanılsaydı esasında AİHM’nin bu konudaki otonom tavrı daha iyi yansıtılmış olacaktı.). Bu genişlikte otonom yorumun sebebi hem Anglosakson hem de Kıta Avrupası hukuk düzenlerini benimsemiş üye ülkelerin bulunduğu bir sistemde denetim yapıyor olmasıdır. Böylelikle Anglosakson hukuk düzeni içerisinde yer alan üye ülkelerin uygulamaları, sözleşme kapsamının dışında kalmamaktadır.⁹¹

⁸⁹ Osman DOĞRU, Atilla NALBANT; **İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi Açıklama ve Önemli Kararlar**, 2. Cilt, Ankara: Avrupa Konseyi Yüksek Yargı Kurumlarının Avrupa Standartları Bakımından Rollerinin Güçlendirilmesi Ortak Projesi Yayını, 2013, s. 651.

⁹⁰ Yusuf GÜNEŞ, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Mülkiyet Hakkı İhlallerinden Doğan Hukuksal Sorunlar ve Çözüm Önerileri**, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk Anabilim Dalı, Doktora Tezi, 2015, s. 64-65.

⁹¹ Billur YALTI, “Vergisel Alanda Kanun Kavramının Yorumu: Anayasa Mahkemesinin Yakın Tarihli Kararlarına İlişkin Bir Değerlendirme”, Vergi Sorunları Dergisi, C. 40, S. 341 (2017), s. 11.

3. Orantılılık İlkesi

Sözleşmenin yorumlanmasına hâkim olan bir diğer yönlemsel ilke, orantılılık ilkesidir. AİHM'nin verdiği kararların hemen hemen hepsinde orantılılık ilkesinden hareketle değerlendirmede bulunması, bu ilkenin sözleşmenin yorumlanmasında ne denli mühim olduğunu göstermektedir.

Orantılılık ilkesini açıklayabilmek için ilkenin iki farklı yönüne değinmek gerekir. İlkenin ilk yönü ölçülülüktür ki bu da hakka yapılan müdahalenin amacı ile kullanılan aracın arasında orantılı bir ilişki olması anlamına gelir. AİHM bu ilke kapsamında müdahale araçlarının “elverişli, sonuca yeterli, makul, gerekli, oranlı” olması gerektiğini vurgulamaktadır.⁹² İlkenin ikinci yönü ise hakka müdahalenin kaçınılmaz olduğu hallerde, tazminat gibi giderim imkanları tanıyarak bireyin yükünü dengelemektir ki bu duruma da adil denge denilmektedir.⁹³

Mülkiyet hakkına vergisel müdahaleler özelinde orantılılık ilkesi, hazinenin menfaati yani kamu yararı için mükellefin bireysel yararına yapılan müdahalenin ölçülülüğünü sağlamaya yönelik bir kontrol mekanizması olacaktır. Her ne kadar takdir marjı doktrini kapsamında taraf devletlerin vergilendirme hususundaki tercihlerine saygı duyulsa da mükelleflerin malvarlığına yapılan ölçsüz müdahaleler, mülkiyet hakkının ihlali olarak nitelendirilecektir. Mülkiyet hakkına vergisel müdahaleler alanında Strazburg Mahkemesinin yerleşik içtihadı, mülkiyet hakkına yönelik herhangi bir müdahalenin, toplumun genel yararı ve talepleri ile vergi mükellefinin sözleşme kapsamında temel haklarının korunmasının gereklilikleri arasında adil bir denge kurması gerektiğini ortaya koymuştur. Bu nedenle ulusal

⁹² Yücel OĞURLU, “AİHM Kararları ve Türk İdare Hukukunda Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırlandırılmasında Bir Yargısal Denetim Ölçütü Olarak Ölçülülük İlkesi”, Prof. Dr. Turhan Tufan Yüce’ye Armağan, İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Yayını, 2001, s. 507.

⁹³ Suat ŞİMŞEK, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine Göre Mülkiyet Hakkına Yapılacak Müdahaleler Açısından Orantılılık İlkesi”, Terazi Hukuk Dergisi, C. 8, S. 88 (2013), s. 26.

makamlar tarafından kabul edilen tüm mali önlemler, kullanılan araçlar ile ulaşılmak istenen amaçlar arasındaki orantılılığı sağlamak için adil denge testini geçmelidir.⁹⁴

Vergisel müdahalelere yönelik AİHM başvurularında orantılılık incelemesini örneklemek için akla ilk gelen kararlardan biri Yukos v. Rusya kararıdır. Oldukça medyatik olan bu davada başvuru şirket birden fazla ihlal iddiasında bulunmuştur. Rus vergi idaresi, petrol şirketi olan Yukos hakkında vergi incelemeleri başlatmış, bunun sonucunda şirketin peçeleme işlemleri ile vergi kaçakçılığı yaptığını tespit etmiştir. Bu tespitlerin sonucunda vergi aslı, faizleri ve cezaları ile icra tazminatına hükmedilmiş, tahsilat için Yukos'un en kıymetli hisseleri haczedilmiştir. Vergi idaresinin önlemleri sonucunda Yukos iflas etmiştir.⁹⁵ AİHM kararda şöyle bir değerlendirmede bulunmuştur:

“Mahkeme, yetkililerin kamu alacağının icrasıyla ilişkili olarak haciz, dondurma, el koyma, icra harcı ödeme emirleri ve zorunlu müzayedeye usulü gibi çeşitli tedbirler kullandığını kaydetmektedir. Bu önlemlerin her biri, başvuru şirketinin P1-1 kapsamındaki haklarına müdahale örneği olarak görülse de bunların ortak ve nihai amacı, şirketi vergi yükümlülüklerini yerine getirmeye zorlamaktır. ... Yetkili makamlarca alınan önlemlerin başvuru şirketin geleceği açısından olağanüstü önemi dikkate alındığında -hükümetin bu alandaki geniş takdir marjına rağmen- Mahkeme, yetkililerin icra prosedüründeki tüm faktörleri dikkatli ve açık bir şekilde hesaba katmak zorunda olduğu görüşündedir. ... Mahkeme, başvuru şirketin borçlu olduğu meblağ için (vergi idaresi tarafından) hisselerinin müzayedeye çıkarılacak ilk malvarlığı olarak seçilmesinin, şirketin vergi alacaklarından kurtulma ve varlığını sürdürme kabiliyetine ölümcül bir darbe indirdiğini göz önüne aldığından, ilgili menfaatler arasında bir denge kurarken icra takibinin bu yönünün önemli olduğunu düşünmektedir. ... Genel olarak icra işlemlerinin hızı, icra harcının tamamını ödeme yükümlülüğü ve yetkililerin eylemlerinin

⁹⁴ Alberto Quintas SEARA, “The Protection of Taxpayers’ Property Rights in Light of the Recent ECtHR Jurisprudence: Anything New on the Horizon, or Just More of the Same?”, Intertax, C. 42, S. 4 (2014), s. 228.

⁹⁵ Billur YALTI, “Bir Başka Açıdan Haksız Çıkma Zammı: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi’nin Yukos Kararının Düşündürdükleri”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 289 (2012), s. 162.

sonuçlarını yeterince dikkate almamaları sonucunda Mahkeme, yetkili makamların meşru amaçlar ile uygulanan tedbirler arasında adil denge kuramadığı kanaatindedir. Özetle Mahkeme, devletin amaçları ile başvuran şirket hakkında kullanılan tedbirler arasında adil bir denge kuramaması nedeniyle, başvuru şirketin P1-1 kapsamındaki haklarının ihlal edildiği sonucuna varmıştır.”⁹⁶

Görüldüğü üzere AİHM, Yukos kararında Rusya’daki idari ve yargısal pratikleri tartışmış, takdir marjı doktrininin dışına çıkarak taraf devletin aleyhine olacak tespitlerde bulunmuştur. Mahkeme, Yukos’un kamu borcunun %7’sine tekabül eden 1,16 milyar euroluk icra harcının ekonomik olarak mahvedici olmasını ve şirket hisselerinin müzayedede satılacak ilk varlık olarak seçilmesini şirketin varlığını sona erdirmeye yönelik hamleler olarak değerlendirmiş ve doğrudan mülkiyet hakkı ihlali olarak nitelendirmiştir. Bilhassa da vergisel uyuşmazlıklarda daha çekimser kalmasıyla eleştirilen AİHM’nin bu kararında önceki kararlarında rastlanmayacak derecede ayrıntılı değerlendirmeler yapması, mahkemenin vergisel uyuşmazlıklarda daha pasif kaldığı algısını yıkmıştır.⁹⁷ Ancak daha sonrasında Rusya Anayasa Mahkemesi, AİHM’nin verdiği bu kararın bağlayıcı olmadığına ilişkin kararını açıklamıştır. AİHM’nin devletlerin egemenliğinin biricik nişanesi vergilendirmeye ciddi ölçüde dokunan böylesi bir kararı, taraf devletin direnmesiyle karşılaşmıştır.⁹⁸

4. Takdir Marjı Doktrini

Takdir marjı doktrini ya da diğer yaygın kullanımıyla takdir yetkisi doktrini, sözleşmenin yorumlanmasında AİHM’nin sıklıkla başvurduğu bir yorum ilkesidir. Sözleşme ve protokol metinlerinin hiçbir kısmında yer almayan takdir marjı doktrini, Strazburg Mahkemesi’nin verdiği kararlarda sıklıkla takdir yetkisi kavramına başvurarak yorum yapması üzerine ilkeselleşerek şekillenmiştir. Takdir yetkisi

⁹⁶ Oao Neftyanaya Kompaniya Yukos v. Russia, Başv. No. 14902/04, T. 20.09.2011, p. 646, 651, 657, 658 <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-106308> (Erişim Tarihi: 23.04.2023)

⁹⁷ H. Burak GEMALMAZ, “Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahalede Ölçülülük ve Adil Denge: Anayasa Mahkemesi Kararlarının Eleştirel Değerlendirilmesi”, Vergi ve Temel Haklar İncelemeleri I: Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvurunun Vergi Yargısına Etkisi, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2020, s. 169.

⁹⁸ Rusya’nın karara direnmesine ilişkin diğer açıklamalar için “Takdir Marjı Doktrini” başlıklı bir sonraki bölüme bakınız.

kavramı genel olarak; sözleşmede yer alan bir hakla ilgisi olan ve yasama, yürütme, yargı organlarınca yapılan işlemlerin Avrupa denetimine tabi olması halinde, sözleşmeye taraf devletlerin belirli bir oranda takdir yetkisine sahip olduğunun kabulü şeklinde açıklanabilir.⁹⁹

Takdir yetkisi doktrini esasında bir uluslararası sözleşme olarak AİHS'nin doğasından kaynaklanmaktadır. Zira uluslararası sözleşmelerde her ne kadar hakların korunmasına yönelik ayrıntılı düzenlemeler ve mekanizmalar bulunsa da sözleşmeyi hayata geçirecek ve uygulanmasına imkân tanıyacak olan taraf devletlerdir. Nitekim AİHS'nin ilk maddesinde de aslında bu duruma vurgu yapılmaktadır. Dolayısıyla sözleşmenin uygulanmasında Strazburg Mahkemesi, taraf devletlerin ulusal sistemlerine nazaran *ikincil bir mekanizma* olarak görev yapacaktır.¹⁰⁰ Sözleşmenin esas uygulayıcısı olan taraf devlet ise bunu sözleşmeyi yorumlayarak yapacaktır. Bu itibarla, devletin sözleşmeyle korunan haklara müdahale etmesi gereken çeşitli durumlar meydana gelecektir. Sözleşmenin uygulanması sırasında taraf devlet nezdinde gerçekleşecek bu nev'iden on binlerce hukuki olayın her biri için Strazburg Mahkemesine başvurulması ya da Strazburg Mahkemesinin her hukuki olay nezdinde değerlendirme yapması imkânsız olacağından zaruri olarak taraf devletlere takdir marjı bırakan bir doktrinin benimsenmesi gerekecektir.

Sözleşmenin uygulanabilirliğinin sağlanması için zorunluluktan doğan takdir marjı doktrinin arkasında iki önemli sebep daha yatmaktadır. Bu sebeplerden ilki taraf devletleri sözleşme sistemi içerisinde tutma kaygısı, ikincisi ise demokrasiye saygıdır.

Strazburg Mahkemesi, AİHS'nin denetim ve koruma mekanizması olarak oluşturulmuştur ve bu fonksiyonları ile sözleşmeye taraf olan devletlerin işlemlerini denetleyen uluslararası bir mahkemedir. Bu da aslında sözleşmeye taraf olan devletlerin kendi egemenlik yetkisine istisna getirmesi anlamına gelmektedir. Taraf devletler, Avrupa sistemine dahil olarak ve Strazburg Mahkemesine denetim yetkisi veren sözleşmeyi imzalayarak adeta iç işlerine müdahale edilmesine rıza

⁹⁹ HARRIS, O'BOYLE, BATES, BUCKLEY, *a.g.e.*, s. 11.

¹⁰⁰ Michael R. HUTCHINSON, "The Margin of Appreciation Doctrine in the European Court of Human Rights", *International and Comparative Law Quarterly*, C. 48, S. 3 (1999), s. 639-640.

göstermektedir. Ancak taraf devletlerin gösterdiği bu rıza elbette ki sınırsız olmayacaktır. Strazburg Mahkemesinin yaptığı denetim, taraf devletlerin güvenini sarsacak bir duruma gelmesi halinde; taraf devletler sistem dışı kalmayı tercih edecektir. İşte bu kaygılarla, Strazburg Mahkemesi kendini adeta bir dilemma içinde bulmuştur: Bir yandan AİHS’de düzenlenen hakları güvence altına alacak standartları oluşturması gerekmekte, diğer yandan da taraf devletlerin egemenlik kaygısına gireceği politik tavırlardan uzak durması ve sistemden dışlanmamalarını sağlaması gerekmektedir.¹⁰¹ Yani AİHM yapacağı denetimde aşırıya giderek taraf devletleri ürkütmemeli, onları AİHS sistemi içerisinde tutabilmeliydi.

Takdir marjı doktrinin benimsenmesinin sebeplerinden diğeri olan demokrasiye saygı, taraf devletlerin yasama organına müdahale etmemek kaygısıyla ilgilidir. AİHM, sözleşmede belirlenen haklara ilişkin denetim yetkisini kullanırken çıkabilecek uyuşmazlıkların taraf devletin geliştireceği uygun politikalarla çözülmesine de pay bırakmalıdır. Nitekim bazı müdahaleler, A ülkesinde hukuki sayılabilecekken, B ülkesinde açıkça hukuka aykırı nitelendirilebilmektedir. Neticede devletlerin benimsediği politik ilkeler farklı olup her sınırlamanın her devlet için anlam ifade etmeyeceğini belirtmek gerekir. Misal daha liberal politikalar benimseyen bir devlet için yüksek oranda bir vergilendirme, mülkiyet hakkı ihlali sayılabilecekken; sosyal devlet ilkesini daha çok benimsemiş bir devlet için ihlal sayılmayacaktır. Taraf devletlerin geliştireceği politikalar ile hakların sınırlarını belirlemelerine müsaade etmek ve yasama organının faaliyetlerine saygı duymak, AİHM’nin demokrasiye saygı ilkesi gereğince göstermesi gereken bir tutum olacaktır.

Takdir marjı doktrini, içtihat birliği sağlamaması ve adeta Strazburg Mahkemesinin taraf devletlere itaat eder hale gelebilmesi sebebiyle eleştirilmektedir.¹⁰² Ancak kırk altı devletin taraf olduğu bir sistemde hem demokrasiye -yani taraf devletlerin yasama ve yürütme yetkisine- saygı duymayı hem de taraf devletleri sistem içinde tutmayı başarmak oldukça zordur. İchtihat birliğinin sağlanması her ne kadar kritik olsa da kırk altı taraflı bir sözleşmede -özellikle de

¹⁰¹ Ali Rıza ÇOBAN, “Strasbourg’da Herküllere İhtiyacımız Var Mı? Ulusal Takdir Yetkisi ve Evrensel Standartlar Arasında Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 57, S. 3 (2008), s. 189.

¹⁰² HUTCHINSON, a.g.m., s. 649.

bambaşka politik, ekonomik, sosyal koşullara sahip ülkelerde- tamamen gerçekleştirilmesi zor bir hedeftir. Zira kırk altı ayrı taraf devleti temsil eden yargıçların her birinin AİHM yargıçlığı öncesinde pratiğini yaptığı iç hukuk farklıdır ve yargıçların önüne gelen davalarda birdenbire kendi iç hukuk anlayışlarını terk edip “ortak hukuk dili” oluşturduklarını varsaymak pek gerçekçi değildir.¹⁰³ Bununla birlikte takdir marjı doktrini taraf devletlere sınırsız bir hareket alanı da sağlamamaktadır. Mahkeme müdahale amacı ile müdahale şekli arasındaki dengeyi ve müdahalenin demokratik bir toplumda gerekliliğini değerlendirebilir. Yani taraf devletler her ne kadar takdir marjına sahip olsa da başvuruçuların şikayetleri gereklilik, meşruluk ve orantılılık ilkeleri bakımından mahkemece denetlenecektir.¹⁰⁴

Takdir marjı doktrini ve vergi hukukunun doğası -özellikle de P1-1/2 hükmü düşünüldüğünde- vergisel uyumsuzluklara ilişkin başvurularda Mahkemenin, sözleşmeye taraf devletlere çok daha geniş bir takdir yetkisi bırakacağı açıktır. Vergi ve benzeri ödemelerin miktarına, oranına, konusuna karar vermek taraf devletlerin egemenlik hakkından doğan bir yetkidir. Bu hususlardaki kararlar elbette ki taraf devletlerin siyasi, ekonomik ve sosyal politikalarına göre alınmaktadır.¹⁰⁵ Her devletin farklı politikaları izlemesi dolayısıyla AİHM’nin bu yönde yapacağı denetimler iç işlerine karışma yasağını delegecek nitelikte olmamalıdır. Nitekim AİHM, Cacciato v. İtalya kararında, İtalyan yasama organının kamulaştırma tazminatının vergilendirilmesini sağlayan esaslı vergi kuralları geliştirmesinin takdir yetkisi alanı içinde olduğunu ve mevzuatın keyfi olduğunun düşünölemeyeceğini ifade etmiştir. AİHM’nin mevzuatın keyfi olarak düşünölemeyeceğini vurgulaması, hukuka uygunluk karinesinin hatırlatılması mahiyetindedir. Kararın devamında yerel yasama organının AİHM’ye göre çok daha iyi değerlendirme ve belirleme yapacağı belirtilerek davalı devlete geniş bir takdir marjı tanınması gerektiği kanaatinde olunduğu ifade edilmiştir.¹⁰⁶

¹⁰³ AKILLIOĞLU, a.g.m, s. 12.

¹⁰⁴ Erdoğan KESKİN, “AİHM’nin Türkiye Hakkında İfade Hürriyetine İlişkin Verdiği Kararlarda Takdir Marjı”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 69, S. 3 (2020), s. 1384

¹⁰⁵ **Guide on Article 1 of Protocol No. 1 to the European Convention on Human Rights**, Council of Europe/ European Court of Human Rights, 2021, s. 65 https://www.echr.coe.int/Documents/Guide_Art_1_Protocol_1_ENG.pdf (Erişim Tarihi: 12.01.2022)

¹⁰⁶ Concetta CACCIATO ve Michele CACCIATO v. İtalya, Başv. No. 60633/16, T. 08.02.2018, p. 25 <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-180957> (Erişim Tarihi: 23.01.2022)

AİHM'nin takdir marjı doktriniyi uygulamadığı ve taraf devletin vergilendirme yetkisine ilişkin eleştirilerde bulunarak ihlale hükmettiği meşhur Yukos v. Rusya kararı sonrası yaşananlar, bu doktrinin neden ortaya çıktığı ile ilgili fikir vermektedir. İlgili davada AİHM; vergi kaçakçılığı sebebiyle hesaplanan vergi, faiz ve ceza tutarlarının yanı sıra aşırı bir icra tazminatına hükmedilmesinin başvuru şirketin ekonomik olarak mahvına sebep olmasından ötürü mülkiyet hakkına orantısız bir müdahale yapıldığını kabul ederek ihlal kararı vermiş ve yaklaşık 1.9 milyar euroluk tazminata hükmetmiştir.¹⁰⁷ Ancak basında geniş yer bulan bu kararın verilmesinden sonra Rusya Anayasa Mahkemesi, AİHM'nin Yukos kararının Rus Anayasasını ihlal ettiğini ve bu sebeple yaklaşık 1.9 milyar euroluk tazminatın ödenmeyeceğine hükmetti. Rusya Anayasa Mahkemesinin bu “direnme” kararının dayanağı ise 2015 yılında çıkarmış olduğu ve AİHM kararlarını geçersiz kılmaya izin veren bir yasaydı. Yani Rusya, yüklü tazminata hükmedilen 2014 tarihli bu kararın uygulanmaması için 2015 yılında bir yasa yapmış ve devamında da Anayasa Mahkemesi aracılığıyla AİHM kararının uygulanmayacağına hükmetmiştir. Rusya Anayasa Mahkemesi Başkanı Valery Zorkin'in beyanatı esasında kararın gerekçesini de açıklamaktadır: “Başvurucu şirketin hissedarlarına, vergi ödemedikleri bütçeden benzeri görülmemiş bir meblağ ödenmesi anayasanın eşitlik ve adalet ilkelerine aykırıdır.”¹⁰⁸

Görünen o ki devletlerin egemenlik anlamında en hassas konularından biri olan vergilendirme açısından devletlere tanınan geniş takdir marjı doktrininin dışına çıkılarak verilen kararlar, taraf devletlerce protesto edilebilmektedir. İç işlerine karışmama yasağı, insan haklarının korunması bakımından Avrupa sisteminin ikincilliği ilkeleri düşünüldüğünde takdir marjı doktrininin gerekli olduğu görülmektedir. Sistemin devamı, taraf devletlerin gönüllü uyumunu sürdürebilmek için bilhassa vergisel uyuşmazlıklarda AİHM çok daha göz yumar bir vaziyete mecbur kalmaktadır, aksi takdirde taraf devletler tarafından protesto edilebilmektedir.

¹⁰⁷ Oao Neftyanaya Kompaniya Yukos v. Russia, Başv. No. 14902/04, Adil Tazmin Kararı, T. 31.07.2014 <https://hudoc.echr.coe.int/fre?i=001-145730> (Erişim Tarihi: 23.04.2023)

¹⁰⁸ Neil BUCKLEY, “**Russian court overrules Strasbourg on Yukos award**”, Financial Times, 19.01.2017 tarihli haber. <https://www.ft.com/content/e2bc9f30-de5b-11e6-86ac-f253db7791c6> (Erişim Tarihi: 22.07.2023)

B. AİHM'nin Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahalelere Yönelik Kararlarının Hukuk Güvenliği Bakımından Değerlendirilmesi

Tezin ilk bölümünde feodal toplum yapısından kapitalist toplum yapısına geçiş ve bu geçişte hukuk devleti idealinin baskın taraftar bulmasına ilişkin anlatıların amacı, esasında hukuk güvenliğinin özellikle kapitalist toplumlarda niçin önemli olduğunu kronolojik olarak daha iyi izah edebilmek içindi. Sözleşme özgürlüğünün ve mülkiyet hakkının kritik addedildiği bir iktisadi yaklaşımda, vatandaşların iktisadi amaçlarına adeta balyoz gibi inen “vergi” sorununun ancak hukuk devleti gibi hukuk güvenliğini sağlayacak; belli sınırları öngören; kanunilik, öngörülebilirlik, belirlilik gibi vaatler sunan bir paradigma ile çözülebileceği aşikardır. Dolayısıyla hukuk güvenliğinin bu ilkeleri, mülkiyet hakkına yapılan vergisel müdahalelere karşı bir kontrol mekanizması kurmaktadır. Tezin bu kısmında yukarıda sayılan unsurlara ilişkin teorik açıklamaların ardından; AİHM'nin mülkiyet hakkına vergisel müdahalelere ilişkin verdiği kararlarda hukuk devleti konseptinin sağladığı güvence olan hukuk güvenliğinin; kanunilik, belirlilik, öngörülebilirlik gibi ilkelerle nasıl sağlandığı incelenecektir.

Hukukun ihdasından terkinine kadar güvenilir olması anlamına gelen hukuk güvenliği¹⁰⁹, hukukun uygulanması sırasında oluşabilecek belirsizlikleri veya ani değişiklik risklerini dışlayan bir garanti olarak da tanımlanabilir.¹¹⁰ Bu bakımdan hukuk güvenliği, hukuki durumlarda güvenlik, istikrarlılık ve süreklilik olarak düşünülebilir.¹¹¹ Bu tanımlardan hareketle hukuk güvenliği, bireylere açık ve belirli bir hukuki çerçeve çizen yani onlara eylemlerinin sonuçlarını öngörme olanağı veren bir kurumdur.¹¹²

¹⁰⁹ Abdullah ARIKAN, **Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi**, Ankara: Adalet Yayınevi, 2022, s.19.

¹¹⁰ Moncef KDHİR, “Vers la fin de la sécurité juridique en droit français?”, La Revue Administrative, S. 276 (1993), s. 538.

¹¹¹ Mehpare ÇAPTUĞ, “**Hukuki Güvenlik İlkesinin Kavramsal Gelişimi**”, Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, S. 17 (2021), s. 139.

¹¹² İbrahim KABOĞLU, **Anayasa Hukuku Dersleri**, İstanbul: Legal Yayınevi, 2012, s. 26.

Hukuk güvenliği ilkesi, tezin ilk kısmında kurulan kapitalist ekonomi ve liberal hukuk devleti ilişkisi ve bundan doğan sözleşme özgürlüğü/mülkiyet hakkı güvencesi için kritik öneme sahiptir. Zira tezin ilk kısmında açıklandığı üzere mülkiyet hakkına yönelik talepler, tam da öngörülemez müdahalelerin ticari hayatı çekilmez hale getirmesinden ötürü şiddetlenmiştir. Bu nedenle hukuk güvenliğinin olmadığı bir sistemde, mülkiyet hakkının varlığından da tam olarak söz edilemeyecektir. Nitekim halihazırda sıklıkla dile getirilen “Sermaye, hukukun olmadığı yerden kaçır” nev’inden söylemler, bu durumdan kaynaklanmaktadır. Bahsedilen “hukuk”tan kasıt, sermayeye temin edilecek mülkiyet hakkı ve sözleşme özgürlüğüdür.¹¹³ Öyle ki literatürde oldukça taraftarı olan bir görüşe göre ekonomik büyümeyi teşvik eden iktisadi kurumlar ancak şu durumlarda ortaya çıkmaktadır: (i) siyasi kurumlar, geniş tabanlı mülkiyet haklarının uygulanmasında menfaati olan gruplara güç tahsis ettiğinde; (ii) iktidar sahipleri üzerinde etkili kısıtlamalar oluşturmalarında ve (iii) iktidar sahipleri tarafından ele geçirilecek rant nispeten az olduğunda.¹¹⁴ Anlaşılabacağı üzere mülkiyet hakkı ve sözleşme özgürlüğü uygulamaları ülkelerin refahlarını doğrudan etkilemektedir. Bu sebeple de hukukun güvenilir olduğu, mülkiyet hakkının korunduğu sistemler arzulanmakta ve bu kapsamda insan hakları koruma sistemleri tasarlanmaktadır.

Ekonomik ve sosyal ilerlemeyi kolaylaştırmak amacıyla kurulmuş Avrupa Konseyi’nin¹¹⁵ refahı sağlayabilmesi için elindeki en önemli araçlardan biri, mülkiyet hakkına müdahalelere yönelik bir kontrol mekanizmasıdır. Bu kontrolü de AİHS P1-1’de düzenlenen mülkiyet hakkına yönelik müdahaleleri denetleyen AİHM yapmaktadır. AİHM, taraf devletler açıkça keyfi davranmadığı sürece; iç hukuk düzenlemelerinin ulaşılabilirlik, öngörülebilirlik ve kesinlik ölçütlerini karşılayıp karşılamadığına ilişkin takdiri ulusal makamlara bıraksa da¹¹⁶ bu konulara ilişkin ihlal kararları vermekten çekinmemiştir. Bu kapsamda AİHM’nin hukuk güvenliğini sağlamaya yönelik verginin kanuniliği, vergisel müdahalelerde hukuki kesinlik ilkesi ve hukuki öngörülebilirlik ilkesine ilişkin yaklaşımları incelenecektir.

¹¹³ Bu konuda bkz: Daron Acemoglu, James A. Robinson, **Why Nations Fail: The Origins of Power, Prosperity and Poverty**, London: Profile Books, 2012.

¹¹⁴ Daron ACEMOGLU, Simon JOHNSON, James A. ROBINSON, “**Institutions as the Fundamental Cause of Long-Run Economic Growth**”, Handbook of Economic Growth, Volume 1, Part A, North Holland, 2005, s. 387.

¹¹⁵ Statue of the Council of Europe, “Avrupa Konseyinin Amacı” başlıklı madde 1 hükmü.

¹¹⁶ GEMALMAZ, **Mülkiyet Hakkı**, s. 457.

1. Verginin Kanuniliği

Hukuk güvenliğinin kapsamlı bir alt ilkesi olarak sınıflandırılabilen verginin kanuniliği, vergisel müdahaleler ile hukuk devleti arasındaki sınırı koruyan en önemli ilkelerdendir. Liberal devlet konseptinde korunması kritik olan mülkiyet hakkına böylesi kapsamlı bir müdahalenin -vergilendirmenin- sınırlarının çizili ve belirli olması gerekmektedir.

a. İlkenin Gelişimi ve Kapsamı

Kamu hukuku paradigmasının temel esaslarından olan kanunilik ilkesi, tezin ilk kısmında değinilen kapitalist ekonomi-liberal devlet ilişkisi gerekliliğinden doğmuş olup devletin yani iktidarın sınırlandırılması fikrine dayanmaktadır. Siyasi iktidarın kanunilik ilkesi çerçevesinde sınırlandırılması isteği, esasında yürütmenin keyfiliğini engelleme, öngörülebilir ve belirli bir hukuk sistemi inşa etme saiklerinden doğmuştur. Böylelikle burjuvazinin temel talebi olan mülkiyet hakkının ve sözleşme özgürlüğünün (mübadele ilişkilerinde serbestlik) korunmasını emel edinen bir devlet sistemi -hukuk devleti- şekillenmiştir.

Kanunilik ilkesi denildiğinde akla ilk olarak ceza hukuku gelse de bir tarafın devlet yani siyasi iktidar olduğu tüm kamu hukuku ilişkilerinde bu ilkeyi görmek mümkündür.¹¹⁷ Zira kamu hukuku, meşru şiddet tekeli elinde bulunduran devlet ile temel hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınarak egemen gücün keyfi uygulamalarından korunmak isteyen birey arasındaki ilişkiler yumağını düzenler. Bu bakımdan kanunilik ilkesi, kamu hukukunun temel dayanaklarından biridir.

İlkenin gelişimi doğrultusunda bakıldığında siyasi iktidar tarafından “el koyma” sorunsalı ortada durmaktadır. Özgürlüğe el konulması açısından “suçta ve

¹¹⁷ Ezgi AYGÜN EŞİTLİ, “Suçların ve Cezaların Kanuniliği İlkesi”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S. 104 (2013), s. 229.

cezada kanunilik” gündeme gelirken, tez konusu kapsamında mülkiyet hakkına el koyma ve sözleşme özgürlüğüne müdahale düşünüldüğünde “vergilendirmede kanunilik” gündeme gelecektir. Zira mükelleflerden hukuki zor altında, tek taraflı olarak devlete aktarılan vergiler; çoğu zaman kayda değer meblağlarda olmaktadır. Bu durumda idari işlem olan vergi salma, mükelleflerin mübadele ilişkilerini etkilemekte ve mülkiyet hakkına bir müdahale konusu teşkil etmektedir ki hukuk devletinde yürütme organının temel hakları sınırlandırabilmesi mümkün değildir.¹¹⁸ Ağır iktisadi etkisi olabilecek böylesi bir yükümlülüğün kimlerden, ne üzerinden, hangi tutarda ve ne zaman alınacağı hususları birey özgürlüğü ve güvenliği açısından kritiktir.¹¹⁹ Dolayısıyla hukuk devleti olduğu iddiasında olan bir devlet; vergileri kanunla koymalı, kanunla değiştirmeli, kanunla kaldırmalıdır ve ihdas ettiği vergi kanunlarında da verginin temel unsurlarını açıkça belirtmesi gerekmektedir ki bu da verginin kanuniliği ilkesinin kapsamını açıklamaktadır.

Verginin kanuniliği ilkesi, vergilendirme yetkisini kullanan vergi alacaklısına bağlayıcı sınırlar çizerken bir yandan da vergi borçlusuna verginin kanunsuz alınması halinde bazı haklar tanıyan bir konsept sunar.¹²⁰ Vergi alacaklısına bağlayıcı sınırlar çizilmesinden kasıt şudur ki vergi kanunları, verginin temel unsurlarını açıkça belirtir: vergiyi doğuran olay, verginin yükümlüsü (mükellef), verginin konusu ve matrahı, verginin oranı. Böylelikle *temsilsiz vergi olmaz* ilkesi mucibince verginin dört bir yanı yasama organı marifeti ile belirlenecek ve vergisel işlemlerde yürütme organı sınırlandırılarak idarenin keyfi davranabileceği bir alan bırakılmayacaktır. Zira vergi, devletin mülkiyet hakkına karşı en kritik kısıtlamalarından olup bu müdahalenin açık ve öngörülebilir kanunlarla düzenlenmesi liberal ekonomik sistemin temel gereğidir.¹²¹

¹¹⁸ Funda BAŞARAN YAVAŞLAR, “**Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi**”, Kamu Hukukçuları Platformu: Hukuk Güvenliği, Ankara: TBB Yayınları: 277, 2015, s. 210.

¹¹⁹ Gülsen GÜNEŞ, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 3. Baskı, İstanbul: On İki Levha Yayınları, 2011, s. 133.

¹²⁰ Ahmet KUMRULU, “**Vergi Hukukunun Birkısım Anayasal Temelleri**”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 36, S. 1 (1979), s. 150.

¹²¹ Halil ALTINDAĞ, “**İdarenin Yargısal Denetiminde Kanunilik Blokunun Genişlemesinin Yeniden Değerlendirilmesi**”, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Doktora Tezi, 2016, s. 39.

Verginin kanuniliği ilkesi hem vergilerin genel objektif düzenleyici işlemlerle konulmasını hem de bireysel, subjektif nitelikteki idari işlemlerin vergi kanunlarına uygun ve doğru olarak yapılmasını ifade eder.¹²² Diğer bir deyişle, verginin kanuniliği ilkesi yalnızca vergi kanunları kodifiye edilirken dikkate alınmaz; aynı zamanda subjektif birel işlem niteliğindeki tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil gibi idari işlemlerin dayanaklarını muhakkak kanundan alması anlamına da gelir.

b. AİHM'nin Verginin Kanuniliği İlkesine Bakışı

Mülkiyet hakkına müdahalelerin meşru olabilmesi için hukuk tarafından öngörülmüş olması şartı aranmaktadır. Bu kapsamda uygulanacak olan vergi politikalarının ve mülkiyet hakkına vergisel müdahalelerin bir mevzuat normuna dayanması gerekmektedir.¹²³ Ancak bu normun niteliği ne olacaktır? Kanunilik ilkesi bağlamında düşünüldüğünde vergisel müdahalelerde muhakkak kanuni dayanak mı aranacaktır, yoksa öngörülebilir bir mevzuat ya da içtihat hukuku müdahalenin meşruiyetini sağlamak için yeterli sayılacak mıdır?

Kıta Avrupası hukuk sistemine dahil bazı ülkelerde yukarıda izah edilen kanunilik ilkesi iç hukukta önemli bir konumda yer aldığından¹²⁴ vergisel müdahalelerde kanunilik şartı aranırken Avrupa sistemine dahil olan Anglosakson ülkelerinde Anglosakson hukuk tarzının bir çıktısı olarak hukuk güvenliği ilkesi “kanunilik” gibi katı bir konsepte sığdırılmamaktadır. Avrupa Konseyi bünyesinde hem Anglosakson hem de Kıta Avrupası hukuk sistemlerine sahip üye ülkeleri barındırdığından AİHM, birlik sağlamak adına mülkiyet hakkına vergisel müdahaleleri incelerken hukuk tarafından öngörülmüş olmayı kanunilik ilkesinden daha geniş yorumlamaktadır.

¹²² Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, Cenker GÖKER, **Vergi Hukuku**, 30. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2021, s. 46.

¹²³ Suat ŞİMŞEK, “**Vergi Politikaları, Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi**”, Maliye Dergisi, S. 159 (2010), s. 334.

¹²⁴ Türk iç hukukunda vergisel müdahaleler için anayasanın “...Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.” hükmünce kanunilik ilkesine uygunluk aranmaktadır.

*“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 hâlel getirmez.”*

AIHS P1-1’in yukarıdaki hükmünde geçen “yasa” kelimesi aslında hem kanunları (statutory law) hem de mahkeme içtihatlarını (case-law) kapsamaktadır.¹²⁵ Mahkeme, otonom kavramlar doktrinine başvurarak “yasa” kelimesini otonom olarak yorumlamaktadır. Esasında mahkeme, vergisel müdahalelerde yasaya dayalılıktan ziyade daha geniş bir yorumla hukuka dayalılığı dikkate almaktadır. Bu doğrultuda vergisel müdahalenin dayanağının -yasa olmasa dahi- belirli, öngörülebilir, ulaşılabilir bir hukuk kaynağı olması halinde “hukuka dayalılık” şartını sağladığı mahkemece kabul edilmektedir.¹²⁶

Mahkemenin vergisel müdahalelere ilişkin başvurularda “yasa”yı katı bir şekli forma tabi tutmadan, otonom olarak yorumlamasına ilişkin görüşlerini açıkladığı Spacek, s.r.o. v. Çek Cumhuriyeti kararı meselenin anlaşılmasında kolaylık sağlayacaktır. Başvuruya konu uyuşmazlıkta, Çek Cumhuriyeti hukukuna göre kurulmuş başvuru şirketi olan Spacek SW, tek defter tutarak (basit usul) faaliyet göstermiştir. Mezkûr şirket 1 Ocak 1992’de çift kayıtlı muhasebe yöntemine geçmiştir. 19 Kasım 1992’de bu şirketin varlığına son verilerek yeni şirket yani başvuru şirketi olan Spacek, s.r.o. kurulmuştur.

Vergi idaresi, 17 Nisan 1991 tarihli Mali Bülten’de yayımlanan yönetmeliğin 4(e) hükmünden hareketle; Spacek, s.r.o.’ya eski şirketin basit usulden çift kayıtlı muhasebe usulüne geçerken eksik bıraktığı matrah artırımından ötürü cezalı tarhiyatta bulunmuştur. Başvuru şirketi cezalı tarhiyata karşı yaptığı itiraz, idarece reddedilmiştir. Ardından başvuru şirketi “Özel Ticari Faaliyetler Kanunu’na uygun olarak işlem yaptıkları ve Prag vergi idaresinin yasal olarak bağlayıcı olmayan

¹²⁵ Billur YALTI, “Vergisel Alanda Kanun Kavramının Yorumu: Anayasa Mahkemesinin Yakın Tarihli Kararlarına İlişkin Bir Değerlendirme”, Vergi Sorunları Dergisi, C. 40, S. 341 (2017), s. 11.

¹²⁶ Gamze GÜMÜŞKAYA, **İnsan Hakları ve Vergilendirme: Mülkiyet Hakkı Yönünden İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi’ne Kişisel Başvuru**, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, 2009, s. 118.

öngörülemez yönetmelikleri uygulayarak işlem yaptığı” gerekçeleriyle cezalı tarhiyatı yerel mahkemeye taşımıştır. Ancak Prag Belediye Mahkemesi “Maliye Bakanlığının muhasebe kayıtlarının nasıl tutulması gerektiğine dair düzenleyici işlem ihdas etme yetkisine sahip olduğunu ve Bakanlığın bu konuya ilişkin çıkardığı yönetmeliklerin Resmî Gazete’de yayımlanmasını gerektiren bir kanun bulunmadığı” gerekçesiyle işbu davayı reddetmiştir. Başvurucu şirket yerel mahkemeden aldığı ret kararının üzerine “itiraz konusu yönetmeliğin Resmî Gazete’de yayımlanmadığı” gerekçesiyle Anayasa Mahkemesine başvurmuştur. Anayasa Mahkemesi de ilgili yönetmeliğin Resmî Gazetede yayımlanma zorunluluğu olmadığından bahisle başvuruyu reddetmiştir.

İç hukuk yollarını tüketen başvuru şirket, konuyu Strazburg Mahkemesi’ne taşımıştır. AİHM’nin vergisel müdahalelerde hukuk tarafından öngörülmüş olma, kanunilik ve takdir yetkisi meselelerine ilişkin yaklaşımını anlamak için oldukça kritik olan bu kararda mahkeme öncelikle *“Mahkeme, P1-1’de güvence altına alınan hakka müdahale teşkil eden vergilendirmenin P1-1’in ikinci fıkrasında meşrulaştırıldığını hatırlatır. Bu hüküm âkit devletlere vergilerin ödenmesini güvence altına almak için gerekli gördükleri kanunları uygulama hakkını açıkça saklı tutar.”* ifadeleriyle devletlerin vergilendirme yetkisine vurgu yapmıştır. Akabinde başvuru şirketin şikayetlerini ve hükümetin savunmasını özetledikten sonra başvurudaki ana sorunun “gelir vergisi matrahının hesaplanmasına ilişkin ilkelerin kamuoyuna duyurulmasının gerekli olup olmadığı” olduğunu saptamıştır.

Mahkeme, hukuki sorunu saptamasının ardından P1-1’de geçen yasa kelimesinin hem kanun hem de içtihat hukukunu kapsadığını ve bu yasa kelimesinin *“özellikle erişilebilirlik ve öngörülebilirlik olmak üzere niteliksel gereklilikleri kastettiğini”* ifade etmiştir. Akabinde işletmelerin öngörülen muhasebe ilkelerine uygun olarak hesap tutma yükümlülüğünün Özel Ticari Faaliyetler Kanunu’nun 25. maddesinde düzenlendiğini, her ne kadar bu hükümde muhasebe ilkelerini çıkarmaya yetkili makam ve yöntem belirtilmese de *“Sosyoekonomik Bilgi Kanununun 14. Maddesi uyarınca Maliye Bakanlığının muhasebeyi regüle etmeye yönelik genel bir yetkisi olduğu yönündeki hükümet savunmasını”* kabul ettiğini ve *“Bu genel yetki kapsamında ... Maliye Bakanlığı tek defterden çift kayıtlı muhasebe sistemine*

geçildiğinde vergi matrahının artırımına yönelik düzenleyici işlem yayımlayacağını” belirtmiştir.¹²⁷ Burada mahkemenin yorumunda taraf devlete oldukça geniş bir takdir yetkisi tanıdığı görülmektedir. Zira kanunlar bilhassa da vergisel meselelere ilişkin kanunların temel öğelerinin en azından asgari olarak hükme bağlanması, vergi idaresine tanınan yetkilerin sınırlarının net olarak çizilmesi hukuk güvenliği ilkesinin gereklerindendir. Ancak başvuru konusu olayda Çek Cumhuriyeti hukukunda muhasebe ilkelerini çıkarmaya yetkili makamın ve yöntemin kanunda net olarak öngörülmeden idarenin bu işlemleri yapmasına rağmen AİHM, bu durumun eksikliğini yalnızca “her ne kadar” gibi olumsuz bir bağlaç kullanarak belirtmiş, devamında da başka bir yasada öngörülen genel yetki ile ilgili durumu meşru olarak yorumlamıştır. Tezin II.A bölümünde bahsettiğimiz yorum yöntemlerinden biri olan takdir marjı doktrini, vergisel müdahalelere yönelik başvuruların çoğunda olduğu gibi işbu başvuru özelinde de mahkemenin benimsediği yöntem olmuştur.

Mahkeme, başvuru şirketin düzenleyici işlemin Resmî Gazete’de yayımlanmamasına yönelik itirazını ise birkaç kalem gerekçeyle reddetmiştir. Mahkemenin gerekçeleri şöyle sınıflandırılabilir:

- (i) P1-1’deki yasa kelimesinin biçimsel yani şekli olarak değil de maddi olarak anlaşılması gerektiği

Mahkeme, vergisel müdahalelerde meşruluk şartı olan hukuk tarafından öngörülmüş olmayı kanunilik ilkesinde belirtildiği gibi biçimsel olarak anlaşılmadığını, maddi olarak kural teşkil eden kanun ya da içtihat hukukunun da hukuk tarafından öngörülmüş olma şartını sağlayacağını öngörmüştür. Bununla birlikte bir düzenlemenin maddi olarak “yasa” sayılabilmesi için özellikle erişilebilir ve öngörülebilir olması gerektiğini vurgulamıştır.

¹²⁷ Spacek, s.r.o. v. Çek Cumhuriyeti, Başv. No. 26449/95, T. 09.11.1999, p. 54-56 <https://hudoc.echr.coe.int/fre?i=001-58358> (Erişim Tarihi: 21.05.2023)

- (ii) AİHS’de belirli bir yasa hükmünün aleniyet derecesine ilişkin özel bir gereklilik öngörülmediği

Mahkeme, sözleşmenin taraf devletlere yayımlayacakları mevzuatların aleniyetine yönelik herhangi bir gereklilik öngörmediğini belirterek bu konuda taraf devletin herhangi bir sorumluluğu olmadığına işaret etmiştir. “Mevzuatın Resmî Gazete’de yayımlanması” AİHS’den çıkarılabilecek bir gereklilik olmadığından mahkemenin bu konuda inceleme yapmak gibi bir görevi olmadığı dolayısıyla da takdir marjı doktrinine başvurarak taraf devlete oldukça geniş bir marj bırakabileceği söylenebilir.

- (iii) AİHM’nin taraf devletlerin yasama organlarınca belirlenen usulleri yargılama görevi olmadığı

Mahkeme, taraf devletlerin yasama organı tarafından seçilen yöntemlerin uygunluğuna ilişkin görüş bildirmek gibi bir yükümlülüğünün olmadığını, vergi mevzuatı yayımlama biçiminin ve itiraz konusu muhasebe ilkelerinin Çek Cumhuriyeti kanunlarının gereklilikleriyle uyumlu olup olmadığına karar vermenin kendi görev alanlarına girmediklerini ifade etmiştir. Bu ret gerekçesinden de mahkemenin iç işlere karışmama, Avrupa sisteminin “ikincilliği” ve takdir marjı doktrini çerçevesinde taraf devletlerin iç hukukun düzenlenmesi ve yorumlanmasında geniş bir marja sahip olduğuna¹²⁸ yönelik bir vurgu yaptığı anlaşılmaktadır.

- (iv) Mali Bülten’in erişilebilirliği

Mahkeme kararın başlangıcında, hukuk tarafından öngörülmüş olmanın ancak öngörülebilir ve erişilebilir bir yayımlama ile mümkün olduğunu belirtmişti. Kararın altlama faaliyetinin yapıldığı kısımda; itiraz konusu hükmün yayımlandığı Mali Bülten’in, Maliye Bakanlığınca alınan tedbir ve ilke kararlarının kamuoyunu

¹²⁸ Hasan Tahsin GÖKCAN, “Bireysel Başvuruda İkincillik İlkesi ve Denetim Yetkisinin Sınırları Sorunu”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S. 135 (2018), s. 16.

bilgilendirmek amacıyla yayımlandığı ve tıpkı Resmî Gazete gibi abonelerine dağıtıldığı bir yayın olduğunu kaydetmiştir. Bu sebeple de başvuru şirketin Mali Bülten'in erişilebilirliğine yönelik itirazlarını haksız bulmuştur.

(v) Bir şirketin Mali Bülten'den habersiz olamayacağı

Mahkeme son olarak başvuru şirketin halefi olan Spacek SW şirketinin Mali Bülten'de belirtilen muhasebe ilkelerine göre işlem yaptığını tespit etmiştir. Buradan hareketle de Mali Bülten'de yayımlanan kural ve regülasyonların her ne kadar vatandaşları ve tüzel kişilerin genelini bağlamasa dahi, Spacek SW'nin Mali Bülten'i düzenleyici işlemlerin resmi kamu kaynağı olduğunu kabul ederek takip ettiği tespitinde bulunmuştur. Tek defterli yöntemden çift kayıtlı muhasebe yöntemine geçerken Mali Bülten'de yayımlanan ilkeleri dikkate alan Spacek SW'nin diğer geçiş hükümleri hakkında da kolaylıkla bilgi alabileceği kanısına varmıştır. AİHM son olarak bireysel bir mükellefin aksine tüzel kişi olan başvuru şirketin yetkili uzmanlara danışabileceğini ve danışması gerektiğini vurgulayarak adeta başvuru şirketin basiretli davranmadığını vurgulamıştır. AİHM'nin bu yorumundan hareketle özellikle profesyonel faaliyetler yürüten tüzel kişilerin daha basiretli davranması gerektiğini kabul ettiği söylenebilir.

Mahkeme sonuç olarak ilgili düzenleyici işlemin yeterince erişilebilir ve öngörülebilir olduğuna, başvuru konusu yapılan müdahalenin ise Çek Cumhuriyeti hukukunda yeterli hukuki dayanağa sahip olduğuna vararak P1-1 uyarınca herhangi bir ihlal olmadığına karar vermiştir.

Vergisel müdahalelerde kanunilik problemine yönelik AİHM'in bakış açısını yansıtan Spacek s.r.o. v. Çek Cumhuriyeti kararından çıkarıldığı üzere, AİHM'e göre vergisel müdahalelerde katı bir kanunilik aranmamaktadır; tüzük, yönetmelik, tebliğ gibi düzenleyici işlemler ile de vergi mevzuatı geliştirilmesi mümkündür. Bakanlıkça yayımlanan tebliğlerin ulaşılabilir olmasını yeterli gören AİHM, taraf devletlere hukuk güvenliği ilkesince aleniyetin sağlanması için herhangi bir formun da sözleşmede

dayatılmadığını, taraf devletlerin bu konuda takdir hakkının olduğunu vurgulamaktadır.

AIHM'nin taraf devletlere oldukça geniş takdir yetkisi tanıdığı vergilerin kanuniliği meselesinde akla şu soru gelmektedir: Eğer vergi idareleri olabildiğince keyfi ve mükellef haklarını düşünmeksizin çıkardığı mevzuatlarla çeşitli ihlallere sebep olursa mahkemenin taraf devletlere tanıdığı geniş takdir yetkisi tutumu değişir mi? Böylesi bir durumda mahkemenin durumu “kanunsuz vergi olmaz” boyutu ile de ele alacağı düşünülmektedir.¹²⁹ Nitekim tezin II.A.1 bölümünde mahkemenin dinamik yorum yöntemini kullandığını ve AIHS'yi “yaşayan bir belge” olarak tasavvur ettiği belirtilmişti. Buradan hareketle mahkemenin böylesi bir durumda kayıtsız kalmayacağı söylenebilir.

2. Hukuki Kesinlik

Hukuk kurallarının ve bu kuralların uygulamasının önceden belirlenmiş açık ve tutarlı şekilde belirli bir çerçevede yayımlanması, bu kurallara ilişkin yapılan yargılamaların kesin olması; hukuki kesinlik ilkesinin içeriğini oluşturmaktadır. Böylelikle bireyler belirli bir hukuk sisteminde hareket ettiğinin güvencesiyle işlemlerini yapabilecek, hukuk güvenliği sağlanacaktır. Literatürde bu konsept “hukuki belirlilik ilkesi” olarak da kavramsallaştırılmıştır.¹³⁰

Hukuki kesinlik ilkesi; kanunların belirli bir çerçevede olmasının yanı sıra idarenin şeffaf olması gerekliliğine de vurgu yapar. İdari işlemleri yapacak kişilerin, işlemlere ilişkin sürelerin ve usullerin önceden belirli olması da hukuk güvenliğinin sağlanmasında önemli bir araçtır. Yanı sıra idari işlemlerin muhataplara tebliğ edilmesi de hukuki kesinlik yani hukuki belirlilik ilkesi ile ilişkidir.¹³¹ Örneğin kamu

¹²⁹ GÜNEŞ, a.g.e, s. 271-272.

¹³⁰ Avrupa hukuk sisteminde “legal certainty” olarak kavramsallaşan bu konseptin Türkiye'nin Avrupa Konseyi üyesi ve AIHS'ye taraf bir devlet olduğu düşünüldüğünde Türk hukuk literatüründe “hukuki kesinlik” olarak kullanımı beklense de T.C. Anayasa Mahkemesi “legal certainty” kavramını karşılamak üzere “hukuki belirlilik” kavramını kullanmaktadır.

¹³¹ Bayram KESKİN, Zühal YAĞCI, “**Türk İdare Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesinin Uygulanması**”, Terazi Hukuk Dergisi, C. 13, S. 148 (2018), s. 59.

alacağı için borçtan ötürü malvarlığının haczedileceğine ilişkin ihtar yani ödeme emri gönderilmeksizin bir borçlunun malvarlığına haciz konması hukuki belirliliğe ve hukuk güvenliğine aykırı olacak ve mülkiyet hakkının ihlali anlamına gelecektir.¹³²

Hukuki kesinlik ilkesi kapsamında hukuk kurallarının birbiriyle tutarlı ve anlamlı bir çerçeve oluşturması gerektiği ifade edilmişti. Ayrıca AİHM'nin P1-1 hükmündeki "yasa" kavramını geniş yorumladığı ve bu kapsamda içtihat hukukunu da "yasa" konseptine dahil ettiği tezin II.A.2 başlığında izah edilmişti. Bu doğrultuda, mahkeme içtihatlarının birbiriyle uyumlu olması, anlamlı bir bütün oluşturması beklenmektedir. Bu konuya ilişkin olarak AİHM önüne gelen Hentrich v. Fransa başvurusu yerinde bir örnek olacaktır. Fransız Yargıtay'ının aynı nitelikli davalarda, davacıların temyiz iddiasını kabul ederek alt derece mahkemesinin kararını bozması ancak yalnızca bir davada temyiz iddialarını kabul etmemesi üzerine yapılan başvuruda AİHM, mahkemenin kararlarının yeknesak olmaması sebebiyle hukuki kesinliğin karşılanmadığı ve bu sebeple başvurucunun mülkiyet hakkının ihlal edildiği kararına varmıştır.¹³³ Görüldüğü üzere AİHM, makul gerekçesi olmaksızın farklı kişilere farklı sonuçları öngeren tutarsız kararları, hukuki kesinlik ve hukuk güvenliğinin ihlali olarak yorumlamıştır.

Hukuki kesinliğe ilişkin vergisel düzenlemelerin açık ve tutarlı olması gerekliliği ile res judicata bahisleri önem arz ettiğinden ayrıca başlıklar halinde incelenecektir:

a. Vergisel Düzenlemelerin Açıklığı ve Anlaşılabilirliği

Hukuk kaynaklarının hitap ettiği kişilere rehberlik edebilmesi için öncelikle bu kişiler tarafından aynı şekilde anlaşılması gerekmektedir. Bu nedenle hukuki

¹³² İsmail KÖKÜSARI, **Anayasa Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi**, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Doktora Tezi, 2015, s. 72.

¹³³ Hentrich v. Fransa, Başv. No. 13616/88, T. 22.09.1994, p. 42 <https://hudoc.echr.coe.int/?i=001-57903> (Erişim Tarihi: 07.03.2023)

düzenlemeler olabildiğince açık ve net, hemen herkesin benzer anlamlar çıkaracağı anlaşılabilir bir dil ile ifade edilmelidir. Düzenlemelerin çok farklı yorumlara açık şekilde muğlak ve belirsiz olması, yürütme erkine çok daha geniş bir takdir yetkisi verecek ve adeta yasama yetkisinin devredilmesine sebep olacaktır.¹³⁴

Kanunların açık ve anlaşılır olması gerekmektedir ancak bunun ideal şekilde sağlanması da imkansızdır. AİHM, bir kararında şu tespitlere yer vermiştir: *"Mahkemeye göre, "hukuken öngörülmüş olma" ifadesinden kaynaklanan gerekliliklerden ikisi şöyledir: İlk olarak, yasa yeterince erişilebilir olmalıdır: vatandaş, belirli bir davaya uygulanan hukuk kurallarına ilişkin yeterli göstergelere sahip olmalıdır. İkincil olarak, bir norm, vatandaşın kendi davranışını düzenlemesini sağlayacak kadar yeterli kesinlikte formüle edilmediği sürece bir "yasa" olarak kabul edilemez: Vatandaşın -gerekirse tavsiye alarak- makul bir dereceye kadar öngörülebilir bulunabilmesi gerekir. Bu sonuçların mutlak bir kesinlikle öngörülebilir olması gerekmez: nitekim tecrübeler bunun ulaşamaz olduğunu göstermektedir. Yine, kesinlik son derece arzu edilir bir şey olsa dahi, beraberinde aşırı katılık getirebilir ve kanun değişen koşullara ayak uydurabilmelidir. Bu sebeple, birçok yasa kaçınılmaz olarak, az ya da çok belirsiz terimlerle ifade edilmekte ve bu ifadeler yorumlanması ve uygulanması sorunlu terimler olabilmektedir."*¹³⁵ Bu karardan anlaşılmaktadır ki AİHM mutlak kesinlikte açıklık ve anlaşılabilirliğin sağlanamayacağını kabul etmektedir. Bu durumda mahkemelerin kısmen de olsa hukuki düzenlemeleri yorumlaması da kaçınılmazdır. Kanuna açıkça mugayir olmayan bu nev'iden yargısal yorumlar, hukuki kesinliği zedelemeyecektir. Hukuki kesinlik ilkesinde hedeflenenin olabildiğince açık ve anlaşılır düzenlemeler yoluyla vatandaşlara hukuk güvenliğinin temin edilmesidir.

Vergisel düzenlemelerin oldukça fazla teknik terimler içermesi sebebiyle vergi mevzuatında açıklık ve anlaşılabilirliğe daha fazla ihtiyaç duyulmaktadır. Zira vergi mükelleflerinin, yapısı gereği karmaşık ve hacimsel olarak büyük olan vergi mevzuatını anlamlandırarak vergisel yükümlülüklerini yerine getirebilmesi için - AİHM'nin deyiimiyle vatandaşların davranışlarını düzenleyebilmesi için- dilsel tasarım olarak sade ve basit düzenlemeler gerekmektedir. Bu kapsamda terim

¹³⁴ KÖKÜSARI, a.g.e., s. 159.

¹³⁵ Sunday Times v. Birleşik Krallık, Başv. No. 6538/74, T. 26.04.1979 p. 49 <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57584> (Erişim Tarihi: 25.07.2023)

birliğinin sağlandığı, anlatım bozuklukları ile malul olmayan vergisel düzenlemelerin yapılması; hukuki kesinlik ilkesinin şartlarını yerine getirecek ve vergi mükellefleri nezdinde hukuk güvenliğini sağlayacaktır.¹³⁶

b. Norm Enflasyonunun ve Tutarsızlığın Engellenmesi

Toplumların çok hızlı değiştiği, karmaşıklaştığı, kesin olan tek şeyin belirsizlik olduğu akışkan modernite çağında¹³⁷ yasama organları daha fazla kanun yaparak süregelen bu değişimleri regüle etmeye ve bu yeniliklere sınırlar çizmeye gayret etmektedir. Bunun sonucunda her geçen gün büyüyen bir mevzuat, daha da karmaşıklaştıran hukuk sistemleri ortaya çıkmaktadır. Mevzuat üretim hızının ve hacminin artması ne yazık ki sorunlara çözüm üretmek bir yana, düzenleme kalitesinde negatif bir etkiye sebep olmaktadır. Çünkü her alanda düzenleme yapılması ve kuralların çoğalması hukuk güvenliğini belirsizleştirmektedir. Yasama meclislerinin hemen her meseleyi regüle etmesi hukuk kuralları bakımından bir enflasyona sebep olmakta, ortaya çıkan bu norm enflasyonu sonucunda da vatandaşlar kendilerine uygulanacak hukuk kurallarını bilmekte güçlük çekmektedir.¹³⁸ Hukuk güvenliği ilkesi uyarınca bilinebilir, anlaşılabilir ve çelişmez olması gereken yürürlükteki hukuk; norm enflasyonu sonucunda bu ideallerden uzaklaşmaktadır. Bunun sonucunda da kişinin lehine ve aleyhine olanları bildiği¹³⁹, hukuk güvenliği üzerine kurulmuş bir toplumun yaratılması güçleşmekte, hukuk devleti idealinden uzaklaşmaktadır.

Mülkiyet hakkına vergisel müdahalelerde, müdahalenin meşru olması için hukukilik unsurunu karşılaması gerektiği izah edilmişti. Hukukilik unsurunu da ancak belirlilik, açıklık, öngörülebilirlik ve ulaşılabilirlik niteliklerini haiz hukuk kaynakları

¹³⁶ ARIKAN, **a.g.e.**, s. 117-128.

¹³⁷ Zygmunt BAUMAN, **Akışkan Modernite**, 3. Baskı, Çev. Sinan Okan ÇAVUŞ, İstanbul: Can Yayınları, 2018, s. 12.

¹³⁸ İbrahim KABOĞLU, **Özgürlükler Hukuku**, 6. Baskı, İstanbul: Alfa Yayınları, 2002, s. 25.

¹³⁹ İmamı Azam, fıkhi yani İslam hukukunu “marifetünnefsi maleha ve ma aleyha” olarak tanımlamaktadır ki bu da insanın lehine ve aleyhine olan şeyleri bilmesi anlamına gelmektedir. Hukuk tarihi açısından önemli olan bu tanımla, kesinlik ve öngörülebilirlik ilkelerinden bahsederken hatırlatmak gerektiği zira ancak bireylerin lehine ve aleyhine olanları bildiği bir hukuk sisteminde hukuk güvenliğinden, hukuki kesinlikten ve hukuki öngörülebilirlikten bahsedilebilir.

Bkz: Ömer Nasuhi BİLMEN, **Hukukî İslamiyye ve İstilahatı Fıkhiyye Kamusu**, 1. Cilt, 2. Baskı, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları No. 402, 1955, s. 20.

karşılayabilmektedir. Bu durumda norm enflasyonu, açıklık ve belirlilik ilkelerini sakatlayacak, mevzuat hacminden ötürü tutarsızlıkların ortaya çıkmasına sebep olabilecektir. Nihai olarak bu durum hukuki kesinlik ilkesine ve hukukun güvenilir olmasına zarar verecektir.

AIHM'nin vergisel düzenlemelerin hukuki kesinlik ilkesine uygunluğunu değerlendirdiği Shchokin v. Ukrayna başvurusu incelenmeye değerdir. Zira AIHM bu davada, (i) vergi mevzuatının niteliksel olarak P1-1'de zikredilen “kanun” konseptine uygun olabilmesi için belirli, açık ve öngörülebilir olması gerektiğine vurgu yaparak çelişik içtihat ve mevzuat meselesine ilişkin görüşlerini belirtmiş; (ii) şikâyet konusu mevzuatın hukuki kesinlik ve hukuki öngörülebilirlik ilkeleri bakımından mülkiyet hakkını ihlal edici nitelikte olduğuna karar vermiştir.¹⁴⁰

Shchokin v. Ukrayna davasında, Gelir Vergisi Kararnamesi uyarınca başvurucunun iş yerinde elde ettiği gelirlere artan oranlı tarife, iş yeri dışında elde ettiği gelirlere ise %20 oranlı sabit tarife uygulanmış; ancak vergi idaresi daha sonrasında Gelir Vergisi Yönergesi uyarınca iş yeri dışında elde edilen gelirlere de artan oranlı tarife uygulanması gerekçesiyle ek vergi tarhiyatı yapmıştır. Başvurucu haksız ek vergi tarhiyatının iptali için mahkemeye başvurmuş; esas alınması gereken hukuk kaynağının “kanun” gücünde olan Gelir Vergisi Kararnamesi olduğunu, Gelir Vergisi Yönergesinin ise “yönetmelik” gücünde olduğunu ve anayasaya aykırı olarak vergi oranını değiştirdiğini iddia etmiştir. Anlaşılacağı üzere Gelir Vergisi Kararnamesinin uygulanmasına yönelik hükümler içermesi gereken Gelir Vergisi Yönergesi, vergilendirmeye yönelik başka bir tarife benimsemiş ve bunun sonucunda çelişkili mevzuat sorunu ortaya çıkmıştır. AIHM verdiği kararda, başvurucunun vergi yükümlülüğünün artırılmasının P1-1 anlamında bir müdahale olabileceğini tespit ettikten sonra bu müdahalenin ancak kanuna uygun şekilde yapılması halinde hukuka uyar olacağını ifade etmiştir. Daha sonrasında bu düzenlemenin hukukilik şartını sağlayıp sağlamadığına ilişkin değerlendirmelerde bulunmuştur. Gelir Vergisi Yönergesi ile yeni bir vergi tarifesine yönelik hüküm konulurken, Gelir Vergisi Kararnamesindeki ilgili hükmün ilga edilmediğini ve ortada birbiriyle çelişen tutarsız

¹⁴⁰ Billur YALTI, “Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahalede Kanunilik: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin Yeni Kararlarında Çelişik Mevzuat ve Çelişik İchtihat”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 276 (2011), s. 8.

mevzuat olduğunu, vergi idaresinin ise takdir kullanarak hazine lehine olan Yönerge hükmünü uyguladığını tespit etmiştir. Mahkemenin bu durumun hukuki kesinlik güvencesine zarar verdiğine yönelik değerlendirmesi, vergi mevzuatının AİHS ilkeleri bakımından taşınması gereken özelliklere yönelik ipuçları vermektedir:

“Yerel makamlar tarafından yapılan yorumun makul olduğu varsayılabilir bile Mahkeme, dava konusuyla ilgili mevcut olan iç hukukun durumundan mutmain olmamıştır. Mahkeme, ilgili yasal düzenlemelerin açıkça birbiriyle tutarsız olduğunu kaydeder. Sonuç olarak, yerel makamlar kendi takdirlerine bağlı olarak bu yasal düzenlemelerin korelasyonuna ilişkin karşıt yaklaşımları uygulamışlardır. Mahkemeye göre, böylesine önemli bir mali mesele hakkında farklı yorumlar sunan iç hukukun gerekli açıklık ve kesinliğe sahip olmaması, Sözleşme kapsamındaki “hukuk kalitesi” gerekliliğini altüst etmiş ve kamu makamlarının başvurusunun mülkiyet haklarına keyfi müdahalesine karşı yeterli koruma sağlamamıştır.”¹⁴¹

Hukuki kesinlik ilkesine mugayir iç hukuk düzenlemeleri barındıran bu başvuru sonucunda AİHM, P1-1 hükmüyle koruma altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir. Bu karar, AİHS’ye taraf devletlere; vergi mevzuatlarının mülkiyet hakkını ihlal etmemesi için birbiriyle çelişmeyen ve tutarlı bir sistematiğe olması gerektiğini ve bir konu hakkında mevzuatta hüküm varken yeniden düzenleme yapıp norm enflasyonu yaratmanın hukuki kesinliğe zarar vereceğini hatırlatması açısından önemli olmuştur.

c. Res Judicata

Hukuk güvenliğinin sağlanabilmesi için gereken bir diğer kriter, yargılamanın kesinliğidir. Yargılamanın kesinliği, bir hukuki uyuşmazlığın çözüldükten sonra aynı konuda yeniden yargılama yapılamaması anlamına gelmektedir. Yargı kararının verilmiş ve hukuki uyuşmazlığın sonsuza dek çözümlenmiş sayılmasına hukuk dilinde

¹⁴¹ Shchokin v. Ukrayna, Başv. No. 23759/03 ve 37943/06, T. 14.10.2010, p. 56 <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-100944> (Erişim Tarihi: 17.07.2023)

res judicata denilmektedir.¹⁴² Diğer bir deyişle, mükellefin itiraz veya temyiz yoluna başvurmaması yahut başvurup da kaybetmesi üzerine, mahkeme kararının kesinleşmesi ve yeniden itiraz edilemez hale gelmesi durumudur.¹⁴³ Tanımlardan anlaşılacağı üzere res judicatanın iki ayrı yönü vardır: (i) mahkeme kararlarının bağlayıcılığının olması ve (ii) tekrar yargılayamama (non bis in idem).

Res judicatanın ilk yönü olan kararların bağlayıcılığı, bir uyuşmazlık hakkında yargının hüküm açıklamasının ardından artık uyuşmazlığın her iki tarafının da bu hükümle bağlı olduğu anlamına gelmektedir. Vergisel müdahalelerde kararların bağlayıcılığı meselesi önemli bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır zira vergi idareleri kimi zaman mükelleflerin uzun uğraşlar sonucu aldığı lehe kararları işleme almamakta ve adaleti engellemektedir. İdarenin yargı kararını uygulamaması şikayetiyle gelen başvurularda AİHM, hukukun üstünlüğünü öne sürmektedir.¹⁴⁴ AİHM'nin bu kapsamda vermiş olduğu yakın tarihli bir karar incelemeye değerdir.

Antonov v. Bulgaristan başvurusunda, başvuru lehine olarak iki ayrı mahkeme kararında tespit edilmesine rağmen, vergi idaresi başvurucudan toplanan haksız vergileri iade etmemiştir. AİHM bu başvuruya yönelik verdiği kararda *“Mahkeme, Vergi ve SGK Usul Kanunu 129/5 maddesi uyarınca bir vergi mükellefinin geri ödeme hakkını tanıyan nihai bir mahkeme kararının sunulması üzerine, vergi idaresinin hatalı olarak hesaplanan meblağları faizleri dahil olacak şekilde otuz gün içinde mahsup etmesi veya iade etmesi gerektiğini tespit etmektedir. Dolayısıyla mahkeme, lehe olan iki nihai mahkeme kararı ve yasal hükümlere dayanarak başvuranın meşru bir beklentiye ve P1-1 anlamında mülkiyete sahip olduğuna varmıştır.”*¹⁴⁵ hükmünü açıklayarak başvurucunun P1-1 kapsamında korunan mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir. Görüldüğü üzere AİHM, mahkeme

¹⁴² Kemal GÖZLER, “Res Iudicata’nın Türkçesi Üzerine”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 56, S. 2 (2007), s. 46.

¹⁴³ Arjo van Eijdsen, Janco van Dam, “Possibilities and Impossibilities for Challenging Final Tax Assessments and Decisions in Tax Cases that Contravene EC Law”, EC Tax Review, C. 19, S. 6 (2010), s. 256.

¹⁴⁴ Robert ATTARD, “The Rule of Law in Taxation, Two Recent ECtHR Judgments on Failure to Respect Final Judicial Decisions”, EC Tax Review, C. 29, S. 5 (2020), s. 247.

¹⁴⁵ Antonov v. Bulgaristan, Başv. No: 58364/10, T. 28.05.2020, p. 58 <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-202533> (Erişim Tarihi: 28.06.2023)

kararlarının bağlayıcılık özelliğini tanımayan vergi idaresi aleyhinde, tartışmasız ve çok açık bir karar vermiştir.

Res judicata'nın ikinci yönü olan ve vergi ceza hukukunda önemli bir tartışma konusu olan non bis in idem ilkesi, kişinin aynı fiilinden ötürü birden fazla kez yargılanamaması veya birden fazla kez cezalandırılmaması anlamına gelmektedir. Non bis in idem, geçmişte yapılan yargılamanın kesinliğini vurgulayan ve bireye güvence sağlayan bir ilke olup hukuk devletinin ve hukuk güvenliği ilkesinin tezahürüdür.¹⁴⁶ Nitekim bu kritik ilke AİHS'ye Ek 7 Numaralı Protokol'ün 4. maddesinde kendine yer bulmuştur:

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

Sözleşme metninde de yer alan ceza hukukunun bu temel ilkesi, taraf devletlerin vergi politikaları ve uyumsuzlukları üzerinde benzersiz etkiler bırakan yeni usuli güvenceler yaratmıştır.¹⁴⁷ Son yıllarda AİHM, vergisel müdahalelere ilişkin başvurularda non bis in idem ilkesinin uygulanmasına ilişkin birçok önemli karar vermiştir. Mahkeme, Zolotukhin v. Rusya kararında non bis in idem ilkesi kapsamında “aynı suç” kavramına ilişkin kriterlerini yeniden değerlendirmiş ve değiştirmiştir. Bu değişimin vergilendirme alanına yansımaları ise Glantz v. Finlandiya kararıyla birlikte olmuştur. Diğer bir deyişle AİHM Glantz v. Finlandiya kararıyla birlikte, vergi suç ve kabahatleri bakımından önceki içtihatlarından farklı bir yaklaşım geliştirmiştir.¹⁴⁸ Glantz v. Finlandiya başvurusunda, örtülü kâr payı elde ettiğine kanaat getirilen başvuru hakkında önce para cezası uygulanmış daha sonrasında ise vergi kaçakçılığı suçundan soruşturma başlatılmış ve hapis cezasına hükmedilmiştir. Non bis in idem

¹⁴⁶ Ahmet Emrah GEÇER, “İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi’nin Vergi Cezalarında ‘Non bis in idem’ İlkesine İlişkin A ve B v. Norveç Kararının Türk Vergi Hukuku Uygulamasına Etkileri”, Vergi Sorunları Dergisi, C. 40, S. 350 (2017), s. 109.

¹⁴⁷ Robert ATTARD, “The ECtHR’s Recent Tax Judgments on the Non Bis in Idem Rule”, EC Tax Review, C. 26, S. 6 (2017), s. 335.

¹⁴⁸ Denizhan HOROZGİL, “AİHM ve Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Cezalarında ‘Non Bis In Idem’ İlkesi”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, C. 34, S. 157 (2021), s. 274.

ilkesine aykırı olarak yargılandığını iddia eden başvuru, vakayı AİHM'ye taşımıştır. AİHM bu dosyada, başvurunun iki ayrı yargılamada aynı konudan iki kez mahkûm edilmesi nedeniyle Sözleşmeye Ek 7 Numaralı Protokol'ün 4. Maddesinin ihlal edildiğine karar vermiştir.¹⁴⁹ AİHM'nin bu kararının önemi, vergi kaçakçılığı suçlarında hem hapis hem de idari para cezası uygulamasını non bis in idem ilkesine aykırı bulmasına dayanmaktadır. Vergi kaçakçılık suçlarında hem hapis hem idari para cezasını ayrı ayrı uygulayan AİHS'ye taraf devletlerin hukuk sistemleri, bu karar sebebiyle temelden sarsılmıştır. Nitekim AİHM'nin bu kararından sonra Finlandiya'da mevzuat değişikliği olmuştur. İlgili değişikliğe göre vergi idaresi, para cezası uygulama ya da suç duyurusunda bulunma opsiyonlarından birini seçerek ilerlemek durumundadır.¹⁵⁰ Böylelikle bir fiil hakkında ceza uygulanması, yalnızca bir makama bırakılmıştır.

3. Hukuki Öngörülebilirlik

Mükellefler, devletin vergilendirme yoluyla hak ve özgürlüklerine yöneltecekleri müdahaleleri önceden öngörebilmeli ve iktisadi hayatlarına yönelik gelecek planlarını buna göre yapabilmelidir. Böylelikle vergilendirmedeki keyfilik büyük ölçüde önlenecektir.¹⁵¹

AİHM, öngörülebilirliği daha çok somut olaya göre yorumlamaya meyillidir. Nitekim bu duruma yönelik kanaatini Gorzelik ve Diğerleri v. Polonya kararında şöyle açıklamıştır:

“Öngörülebilirlik kavramının kapsamı; önemli ölçüde ilgili kuralın içeriğine, kuralın regüle ettiği alana ve hitap ettiği kişilerin sayısına ve statüsüne bağlıdır. Şunu da unutmamak gerekir ki bir yasa hükmü ne kadar açık bir

¹⁴⁹ Glantz v. Finlandiya, Başv. No. 37394/11, T. 20.05.2014, p. 64 <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-144114> (Erişim Tarihi: 29.06.2023)

¹⁵⁰ Billur YALTI, "İHAM'ın Glantz Kararının Ardından: Kaçakçılıkta Para Cezası ve Hapis Cezası Uygulamasının Non Bis İn Idem İlkesine Aykırılığı Üzerine", Vergi Sorunları Dergisi, C. 38, S. 317 (2015), s. 86-88.

¹⁵¹ Nami ÇAĞAN, **Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 37 S. 1 (1980), s. 141.

şekilde kaleme alınmış olursa olsun, uygulanması kaçınılmaz bir yargısal yorum unsuru içerir. Zira yasa hükmünün bir şekilde açıklığa kavuşturulması ve belirli koşullara uyarlanabilmesi gereken durumlar olacaktır. Yasa hükmünde belirsizlik olması tek başına bu yasanın uygulanmasını öngörülmez hale getirmez. Hatta böylesi bir hükmün birden fazla yoruma sahip olması da AİHS'nin amaçları doğrultusunda “öngörülebilirlik” şartını karşılamadığı anlamına da gelmez. Mahkemelere verilen yargılama görevi, tam olarak da gündelik uygulamadaki değişiklikleri hesaba katarak yasa hükmündeki belirsizlikleri (şüpheleri) ortadan kaldırmaktır.”¹⁵²

AİHM'nin Gorzelik kararında açıkladığı görüşleri tezin II.A.1 kısmında incelenen dinamik yorum yöntemi ile örtüşmektedir. Strazburg Mahkemesi, AİHS'yi yaşayan bir belge olarak kabul ederken taraf devletlerin iç hukuk düzenlemelerini de aynı gözle değerlendirmektedir ki zaten dinamik bakış açısı yargısal faaliyetin doğasındandır. AİHM öngörülebilirliği somut olay bazında değerlendirme taraftarıdır. Nitekim Spacek s.r.o. v. Çek Cumhuriyeti kararında başvurucunun bir şirket olması sebebiyle ilgili tebliğden habersiz olamayacağını belirterek, somut olayda kuralın hitap ettiği kişiye özel yorumlarda bulunmuştur.¹⁵³

Her ne kadar Gorzelik ve Diğerleri v. Romanya kararında AİHM dinamik yorumun önemini vurgulasa da esasında hukuki öngörülebilirliğin sağlanması için dinamiklikte aşırılığa kaçılmaması gerekmektedir. Zira böylesi bir durum, kişilerin faaliyetleri sonucunda oluşacakların öngörülemezliğine doğru gidecek ve hukuk güvenliğini zedeleyecektir. Öngörülebilirliğin sağlanması için hukuk kurallarının (i) çok sık değişmemesi, (ii) ulaşılabilir olması ve (iii) geçmişe yürür olmaması gerekmektedir.

¹⁵² Gorzelik ve Diğerleri v. Polonya, Başv. No. 44158/98, T. 17.02.2004, p. 65 <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-61637> (Erişim Tarihi: 11.06.2023)

¹⁵³ Spacek s.r.o. v. Çek Cumhuriyeti kararı tezin “Verginin Kanuniliği” başlığı altında detaylıca incelendiğinden bu kısımda mezkûr karara ilişkin daha fazla açıklamaya yer verilmeyecektir.

a. Vergisel Düzenlemelerde İstikrar

Hukuk güvenliği ilkesinin alt ilkesi olan hukuki öngörülebilirliğin sağlanabilmesi için ilk şart mevzuatta istikrardır. Zira sürekli değişen ve takibi zorlaşan mevzuat, hukukun güvenilir olma niteliğini zedeleyecektir. Bu doğrultuda hukuk kurallarının çok sık değişmemesi, mevzuatta belirli bir düzenlilik ve süreklilik sağlanması gerekmektedir.¹⁵⁴

Hukuk güvenliği açısından istikrarın önemini vurgulamakla birlikte hukukun gelişen ve değişen durumlara uyum sağlaması gerektiği de açıktır. Bu bakımdan istikrarın sağlanması, halihazırdaki düzenlemelerin zamanla sınırlandırılmaması veya iptal edilememesi zorunluluğu anlamına da gelmemektedir.¹⁵⁵ İstikrardan anlaşılması gereken hukukun muhafazakâr doğası ile dinamik doğası arasında bir dengenin sağlanması gerekliliğidir.

Vergisel düzenlemelerde istikrarın gerekliliği düşünüldüğünde, akla ilk olarak mükelleflerin finansal planlamaları gelmektedir. Vergisel düzenlemelerde yapılacak değişiklikler, mükelleflerin finansal kararlarını muhakkak etkilemektedir. Vergi mevzuatının sistematik yapıyı bozacak ve beklenmedik şekilde sık sık değişmesi, mükelleflerde tedirginliğe yol açacaktır zira mükelleflerin değişikliklerden önce yaptığı ticari ve iktisadi planları riske girebilecektir.¹⁵⁶ Böylesi durumlarda mükellefler finansal durumunu planladığı şekilde yönetebilmek için vergi kaçakçılığı gibi kanun dışı yollara da başvurabilmektedir. Bu nedenle vergisel düzenlemelerde istikrar, mükelleflerin gönüllü uyumunu sağlamak; esasında vergi sisteminin kendisini -başka bir ifade ile devletin vergi toplayabilme gücünü- korumak için de önemlidir.

¹⁵⁴ Coşkun Can AKTAN, “Anayasal İktisat ve Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesi”, Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi, C. 9, S. 2 (2017), s. 105.

¹⁵⁵ Yıldırım TAYLAR, Özgecan GÖK, Burcu DEMİRBAŞ AKSÜT, Emine Sevcan ARTUN, “Mükellef Haklarının Korunması Bakımından Hukuki Güvenlik İlkesi”, İstanbul: On İki Levha Yayınları, 2020, s. 24.

¹⁵⁶ Doğan ŞENYÜZ, “Vergilemede İstikrar İlkesi ve Türk Vergi Mevzuatı”, Prof. Dr. Bedi N. FEYZİOĞLU’na Armağan, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 3694, 1993, s. 212.

Vergisel düzenlemelerin sık sık değiştirilmesinin yanı sıra, sistematik yapılmayan vergisel düzenlemeler de istikrarı bozmakta ve hukuk güvenliğini tehdit etmektedir. Bu kapsamda yaygın iki uygulama oldukça eleştiri almaktadır: torba kanunlar ve vergi afları.¹⁵⁷

Torba kanun uygulamaları, yasama hazırlığı sırasında olağan olarak izlenen komisyon sistemini dışarıda bırakmakta ve hemen hemen tüm torba kanunlar, mali hüküm içermesi gerekçesiyle bütçe komisyonuna havale edilmektedir. Vergisel düzenlemeler için ihtisas komisyonunun bütçe komisyonu olarak belirlenmiş olması her ne kadar komisyonun ihtisas alanı açısından problem yaratmasa da kanun yapım sürecinde hükümlerin yeterince tartışılmaması, sivil toplumun kanun yapımına etkili şekilde katılamaması sorunları ortaya çıkmaktadır. Ayrıca torba kanunlardaki hükümler çok fazla ayrı kurum ve kuruluşu teknik açıdan ilgilendirdiği için oluşan yoğunluk, yasama hatalarına sebep olabilmektedir.¹⁵⁸ Hazırlık aşamasındaki çalışmaların kifayetsiz kaldığı torba kanunlardaki vergisel düzenlemeler ise vergi sistemine tam bir uyum sağlayamamakta, deyim yerindeyse adeta bir yamalı bohça gibi karmaşayı artırmaktadır. Bu durum vergisel düzenlemelerde istikrarsızlığa sebep olmaktadır.

Vergi borçlarını kısmen ya da tamamen sona erdiren ve sıklıkla başvurulmuş vergi afları, en az sürekli değişen vergi mevzuatı kadar vergi sistemini istikrardan uzaklaştırmaktadır.¹⁵⁹ Bir vergi affı, af öncesi dönemdeki vergi (aslı ve cezaları dahil) borcunu reel olarak azaltan her türlü kanuni düzenlemeler olarak tanımlanabilir.¹⁶⁰ Vergi affı içeren kanuni düzenlemeler, geriye yürümeye neden olduğundan istikrarı bozmaktadır. Özellikle afların çok sık olması, mükelleflerde af çıkacağına ilişkin beklenti oluşturmakta, vergi ve diğer kamu alacaklarının zamanında ve tam

¹⁵⁷ Coşkun Can AKTAN, Ufuk GENÇEL, Serdar YAY, “Vergi Reformu mu? Yoksa Vergi Deformu mu? Türk Vergi Sisteminde Bitmek Bilmeyen Mevzuat Değişiklikleri ve Ortaya Çıkardığı Tahribatlar Üzerine”, Yönetim Bilimleri Dergisi, C. 17, S. 33 (2019), s. 171-179.

¹⁵⁸ Şeref İBA, “Ülkemizde ‘Torba Kanun’ ve ‘Temel Kanun’ Uygulamaları”, Ankara Barosu Dergisi, S. 1 (2011), s. 199-200.

¹⁵⁹ AKTAN, GENÇEL, YAY, a.g.m., s. 171.

¹⁶⁰ Doğan ŞENYÜZ, “Vergi Aflarında Vergi Borcunu Sona Erdiren Bir Sebep Olarak ‘Yenileme’”, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 29, S. 3 (2021), s. 1598.

ödenmesini engellemektedir. Bunun yanı sıra vergi afları; vergi unsurlarını tam ve doğru beyan eden, ödemelerini düzenli yapan mükelleflerde olumsuz bir psikolojik etki yaratmaktadır. Ayrıca vergi ve kamu alacaklarını zamanında ödemeyen ve bu tutarları ticari faaliyetlerinde değerlendiren mükellefler ile vergilerini zamanında ödeyen mükellefler arasında haksız rekabet oluşmakta; bu durum da vergi sistemindeki davranış tercihlerini olumsuz yönde etkilemektedir.¹⁶¹

Vergisel düzenlemelerde istikrar önemli olduğu gibi vergisel düzenlemelerin yorumlanmasında istikrar da hukuk güvenliğinin sağlanması bakımından kritiktir. AİHM her ne kadar güncel koşullara uyum açısından dinamik yani evrimsel yorum yapılacağına ilişkin bir yöntem geliştirse de böylesi bir yorumun makul dayanaktan yoksun olması halinde istikrarı bozması sebebiyle ihlal kararı da vermektedir. Bu kapsamda Serkov v. Ukrayna başvurusu örnek verilebilir. Bu davada başvuru, basit usulde vergilendirmeye tabidir. Vergi idaresi gerçekleştirdiği ithalat sonrasında başvurucudan KDV ödemesini talep etmiş, başvuru da basit usulde vergilendirildiği için yaptığı ithalatın KDV istisnası kapsamında olduğunu iddia ederek yargı yoluna başvurmuştur. Bu dava özelinde asıl problem Ukrayna'daki ulusal mahkemelerin ilgili yasal düzenlemeyi farklı yorumlamasından kaynaklanmaktadır. Yüksek Mahkeme bir kararında KDV'nin basit usulde vergilendirilen mükelleflerce yapılan ithalata uygulanacağını, bir başka kararında ise bu mükelleflerin yapacağı ithalatın KDV'den istisna edileceğine hükmetmiştir. Görüldüğü üzere mahkeme kararlarında bir istikrarsızlık mevcuttur. Başvuruyu inceleyen AİHM, kararında şu ifadelere yer vermiştir:

“Ancak Mahkeme, başvurunun karşılaştığı hukuki yorum değişikliğine ilişkin herhangi bir gerekçe görememektedir. Aslında, söz konusu yeniden yorumlamayı açıklamak için Yüksek Mahkeme tarafından herhangi bir gerekçe gösterilmemiştir. Böylesi bir şeffaflık eksikliği, halkın hukuka olan güvenini etkilemiş olmalıdır. Mevcut davanın koşullarında Mahkeme, yerel mahkemelerin ilgili yasal hükümleri yorumlama biçiminin öngörülebilirliği

¹⁶¹ Mustafa BALCI, “Güncel Yargı Kararları Işığında Yapılandırmanın Hukuki Durumu ve İhlali Sonrasında Yaşanan Hukuki Tartışmalar”, 05.11.2020 tarihli blog yazısı. <https://vergialgi.com/guncel-yargi-kararlari-isiginda-yapilandirmanın-hukuki-durumu-ve-ihlali-sonrasında-yaşanan-hukuki-t> (Erişim Tarihi: 18.07.2023)

baltaladığı kanaatindedir. Mahkeme ayrıca, aynı yasal hükümlerin bu şekilde farklı yorumlanma olasılığının, esasen bu konuyu düzenleyen iç hukukun uygunsuz durumundan kaynaklandığını kaydeder. Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ve KDV Kanununda yer alan hükümler, birbiriyle ilişkilendirilebilecek şekilde yorumlanmasında ve bu hükümlerin koşullarının tam kapsamının ve anlamının anlaşılmasında haksız bir hareket alanı (boşluk) yaratmıştır. Bu sebeple Mahkemeye göre, iç hukukun böylesine önemli bir mali konuda gerekli öngörülebilirlik ve açıklığı sağlamaması, karşıt yargısal yorumlar üretmesi, Sözleşme kapsamındaki "hukuk kalitesi" gerekliliğini alt üst etmektedir.”¹⁶²

AIHM, Yüksek Mahkeme’nin aynı düzenlemeye ilişkin yorumunun değişmesine ilişkin makul bir gerekçe sunulmamasını; şeffaflık eksikliği olarak nitelendirmiş, hukuk güvenliğini ve öngörülebilirliği zedelediğine vurgu yapmıştır. Sonuç olarak AIHM bu başvuruda öngörülebilirliğin zedelenmesiyle birlikte P1-1 anlamında bir ihlal olduğuna karar vermiştir.

b. Vergisel Düzenlemelere Ulaşılabilirlik

Bireylerin hukuki fiil ve işlemlerini belirli bir düzenlemeye dayandırabilmesi için, bulunduğu duruma uygun ve geçerli kuralların olduğunu bilmesi, bu kuralları bulabilmesi ve içeriğini anlayabilmesi gerekir. Hukuki öngörülebilirlik kapsamında bu durum, bireyin işlediği fiillerin sonuçlarını tahmin edilebilir kılmak için hukuk kurallarının bilinmesi ve ulaşılabilir olması gerektiği anlamına gelir.¹⁶³

Düzenlemelere ulaşılabilirlik hususundaki en büyük sorun, devletin hemen herkese ulaşamamasıdır. Zaten devletin her bir ilgiliye ulaşma gibi bir yükümlülüğü de yoktur, gerekli mecralarda ilgili yayınları yapması yeterlidir. Ancak buna rağmen ilgili kişilerin güncel mevzuatı takibi zordur. Zira her yeni gün mevzuat daha da

¹⁶² Serkov v. Ukrayna, Başv. No. 39766/05, T. 07.07.2011, p. 40-42 <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-105536> (Erişim Tarihi: 20.07.2023)

¹⁶³ Patricia POPELIER, “Legal Certainty and Principles of Proper Law Making”, European Journal of Law Reform, C. 2, S. 3 (2000), s. 329.

genişlemekte ve takip edilmesi zor bir hale gelmektedir. Bu durumda devlete düşen, bireyleri ilgilendiren hukuk kurallarını seçen ve açıklayan ilgili gruplara (özellikle meslek erbaplarına, örneğin mali müşavirlere ve avukatlara) ulaşmaya çalışmasıdır. Bunun yanı sıra ilgili aracı gruba erişimi olmayan kişilere ulaşmak için kendi bilgi servisini kurmalıdır.¹⁶⁴

Mülkiyet hakkına karşı kamu yararı adına yapılabilecek vergisel müdahalelerin önceden bilinebilmesi ve bu doğrultuda ilgili vergisel düzenlemelerin ulaşılabilir olması hukuk devleti ilkesi bakımından kritik öneme sahiptir. Böylelikle mükellefler ekonomik faaliyetleri kapsamında oluşabilecek vergisel müdahaleleri öngörebilmekte; mevzuat kapsamında izin verilen kesinti, imtiyaz, muafiyet, indirim ve istisnaları optimum şekilde kullanarak vergi yükümlülüğünü azaltacak ve mükellefi iktisadi olarak rahatlatacak vergi planlamaları yapabilmektedir.¹⁶⁵ Vergi planlamalarının en iyi şekilde yapılabilmesi için yayımlanan mevzuatın erişilebilir ve ulaşılabilir olması gerekmektedir.

AİHM'nin vergi mevzuatına ulaşılabilirlik hususunda katı bir duruşu yoktur. Tezin “Verginin Kanuniliği” başlıklı kısmında detaylıca incelenen Spacek, s.r.o. v. Çek Cumhuriyeti kararında AİHM, vergisel düzenlemelerin Resmî Gazete’de yayımlanmak zorunda olmadığına ilişkin görüş bildirmiştir. Bu kapsamda mahkeme, düzenlemenin Resmî Gazete’de değil de Mali Bülten’de yayımlanmasının ulaşılabilirlik kriterini sağladığını belirtmiştir. Nitekim yukarıda devletin mevzuatı yayımlama sorumluluğuna ilişkin olarak belli profesyonel gruplara ulaşabiliyor olmasının yeterli olacağı ifade edilmişti. Bu doğrultuda ticari faaliyet gösteren bir şirketin bünyesinde istihdam ettiği ya da bağımsız hizmet aldığı mali müşavirlerin ve muhasebecilerin Mali Bülten’i takip etmesi ve şirketin düzenlemelerinin buna göre yapılması gerekmektedir. Burada devletin sorumluluğu ortadan kalkmakta ve şirketin, mevzuatı “basiretli bir tacir” gibi profesyonelce takip etmesi/ettirmesi gerekmektedir. Nitekim AİHM, kabul edilemezlik kararı verdiği CBC-Union, s.r.o v. Çek Cumhuriyeti başvurusunda “*Belirli bir eylemin meydana çıkarabileceği sonuçları makul bir dereceye kadar değerlendirmek için uygun uzman tavsiyesi alınması*

¹⁶⁴ POPELIER, **a.g.m.**, s. 330.

¹⁶⁵ Hülya KABAKÇI KARADENİZ, “**Vergi Planlaması Teorisi: Tanımı, Amacı ve Önemi**”, Vergi Planlaması Teori ve Uygulama, Bursa: Ekin Yayınevi, 2020, s. 6.

gerekiyorsa dahi bir yasa yine de öngörülebilirlik gerekliliğini karşılayabilir. Bu, özellikle profesyonel faaliyet yürüten kişiler açısından doğrudur. Uygun uzman tavsiyesine başvuran şirket, eylemlerinin sonuçlarını öngörebilirdi."¹⁶⁶ hükmüne vararak profesyonel faaliyet yürüten kişilerin hukuki sorumluluklarını yerine getirebilmek için uzman tavsiyesi alması gerektiğine karar vermiş, tek başına bihaberliğe ilişkin itirazları bertaraf etmiştir. Bu kararlardaki profesyonelliğe vurgudan hareketle, AİHM'nin bundan sonraki başvurularda da profesyonel faaliyet yürüten mükellefler ile diğerleri arasında bir fark gözeteceği söylenebilir. Yani profesyonel faaliyet yürütmeyen sıradan bir mükellefin vergisel düzenlemelere ulaşılabilir olma kriterini daha yumuşak yorumlayabilir.

c. Vergisel Düzenlemelerde Geçmişe Yürüme Yasağı

Faaliyetlerinde hukuk kurallarına bağlı olan ve vatandaşlarına hukuk güvenliği sağlayan devlet olarak tanımlanan hukuk devletinin¹⁶⁷ bu güvence kapsamındaki en önemli prensiplerinden biri, kanunların geriye yürümezliğidir. Zira geriye yürüme, anayasal düzeyde temel hak ve özgürlüklerle bağlantılı olarak kaçınılmaz biçimde hukuk devleti açısından öngörülebilirlik eksenli birtakım sorunu gündeme getirir.¹⁶⁸ Yürürlükteki hukuka güvenerek davranışlarını düzenleyen ve buna göre hukuki fiil ve işlemlerde bulunan kişiler, mevzuatın değişmesi ve geçmiş hukuki işlem ve fiillere yeni mevzuatın etki ettirildiği bir ortamda haklarını koruyamayacak, bu kişilere temin edilen hukuk güvenliği zedeleneyecektir. Bu sebeple hukuk devletinin genel ilkeleri arasında muhakkak kanunların geçmişe yürümezliği de sayılmaktadır.

Geçmişe yürüme yasağı, vergisel düzenlemeler bakımından tartışmalı bir konudur. Literatürde ikili bir ayrım söz konusudur: gerçek geçmişe etki (retroactivity) ve gerçek olmayan geçmişe etki (retrospectivity). Gerçek geçmişe etki, hukuki sonuçları doğmuş bir hukuki işlem ya da olaya daha sonra kabul edilen bir hukuk

¹⁶⁶ CBC-Union, s.r.o v. Çek Cumhuriyeti, Başv. No. 68741/01, T. 20.09.2005 <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-70499> (Erişim Tarihi: 25.06.2023)

¹⁶⁷ Kemal GÖZLER, *Türk Anayasa Hukuku Dersleri*, 21. Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi, 2017, s. 82.

¹⁶⁸ Ayhan Selçuk ÖZGENÇ, *Geriye Yürümezlik Esasında Test Standardı Uygulaması: 7440 Sayılı Kanuna İlişkin Çıkarımlar*, Vergi Sorunları Dergisi, C. 46, S. 415 (2023), s. 47.

kuralının uygulanmasıdır.¹⁶⁹ Yani bir hukuk kuralı yürürlüğe girdiği tarihten önce tamamlanmış hukuki işlemlere de etkide bulunuyorsa, bu durumda gerçek geçmişe yürümeden söz edilir. Böylesi bir geriye yürümede hukuk güvenliği mutlak bir şekilde zedelenmekte ve hukuki öngörülebilirlik ilkesi ihlal edilmektedir. Gerçek olmayan geçmişe etki ise derhal uygulama normuyla ilgilidir. Yani geçmişte gerçekleşmiş ancak hukuki sonuçları henüz tamamlanmamış olan hukuki fiil ve işlemlere, yeni normun doğrudan uygulanması haline gerçek olmayan geçmişe yürüme denilmektedir. Gerçek olmayan geçmişe yürümede hukuki öngörülebilirliğin tamamen ihlal edildiği söylenemese de, haklı beklentilerin korunmasına yönelik sorunlar ortaya çıkmaktadır.¹⁷⁰ Literatürde bu ayrımlar yapılsa da AİHM, bu terimleri birbiri yerine kullanabilmektedir.¹⁷¹ Dolayısıyla bu ayrımın AİHM nezdinde çok anlamlı olmadığı söylenebilir.

Vergisel düzenlemelerin geriye yürütülmesi, mükelleflerin mali planlarını bozarak hukuk güvenliğini ihlal etmesine rağmen AİHS'ye taraf birçok devletin iç hukukunda tamamen engellenmiş değildir. Kamu karakterli olan vergilendirme ilişkisinde, devletler kamu yararını gerekçe göstererek geçmişe yürüten hukuki düzenlemelerde bulunabilmektedir. Ancak tek başına kamu yararı gerekçesiyle vergisel düzenlemelerin geçmişe yürütmesini savunmak makul değildir, zira vergiler bizzatıhi kamu yararı için yapılan kamusal harcamaların finansmanı için toplanmaktadır. Tek başına kamu yararı ya da toplanan vergi hasılatının kamu giderlerini karşılamaya yetmeyeceğine ilişkin bir gerekçeyle geriye yürüten vergisel düzenlemeler, hukuki öngörülebilirliği zedeleyecektir. Vergisel düzenlemelerin geriye yürütülebilmesi için kullanılan bir başka dayanak, olağanüstü durumlarda gelişen ek finansman ihtiyacıdır. Doğal afet, savaş gibi olağanüstü durumlarda ortaya çıkan ihtiyaçlar için geriye yürüten düzenlemeler yapılabilmektedir. Ancak burada da geriye yürüme için kullanılan dayanak olan “olağanüstü durumlar”ın nitelendirilmesinin neye göre yapılacağı sorunu ortaya çıkmaktadır.¹⁷²

¹⁶⁹ TAYLAR, GÖK, AKSÜT, ARTUN, a.g.e, s. 29.

¹⁷⁰ Ercan SARICAĞLU, Abdullah ARIKAN, “Gerçek Olmayan Geçmişe Yürüme vs. Haklı Beklentilerin Korunması İlkesi: 7194 Sayılı Kanun Örneği Üzerinden Bir Değerlendirme”, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 29, S. 2 (2021), s. 1512.

¹⁷¹ Melvin R. T. PAUWELS, “Retroactive Tax Legislation in view of Article 1 First Protocol ECHR”, EC Tax Review, C. 22, S. 6 (2013), s. 270.

¹⁷² Mustafa AKKAYA, “Vergi Aslı ve Fer’ileri Bakımından Geriye Yürümezlik Esası: ‘Haklılık’ Ölçütü Üzerine Değerlendirmeler”, Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2011, s. 122.

AİHM geçmişe etkili şekilde uygulanan vergisel düzenlemelerin tek başına P1-1'in ihlali anlamına gelmediğini kabul etmekte, vergisel düzenlemelerin geçmişe yürütülme sebeplerine ve bu geriye yürütmenin mükelleflere aşırı yük getirip getirmediğine bakarak değerlendirmelerde bulunmaktadır.¹⁷³ AİHM'nin geriye yürümeyi doğrudan hukuk güvenliğinin ihlali olarak görmemesi, sözleşme ilkeleriyle pek bağdaşmasa da bu durum vergisel müdahalelerde taraf devletlere tanınan geniş takdir yetkisi ve "taraf devletlerin sözleşme sistemi içinde tutulma kaygısı" ile açıklanabilir. Zira geriye yürüme devletlerin sıklıkla başvurduğu bir yöntemdir, hukuk güvenliği ile bağdaşmasa dahi böylesi bir aracı doğrudan ihlal olarak görmek sözleşmeye taraf devletlerin sistem dışına itilmesine sebep olabilir.

AİHM, hisse senedi pozisyonlarından elde edilen kazançlara yönelik gelir vergisini ağırlaştıran ve aynı zamanda geçmişe yürüten vergisel düzenlemeye yönelik yapılan mülkiyet hakkı ihlali iddialı M.A. ve Diğerleri v. Finlandiya başvurusunda kabul edilemezlik kararı vermiştir. AİHM verdiği kararda, geriye yürütülen düzenlemenin başvuruçulara aşırı yük getirmediğini değerlendirmiş, Finlandiya devletinin vergilendirme konularında sahip olduğu takdir marjını dikkate alarak, vergi idaresince alınan önlemlerin, başvuranların haklarının korunması ile kamu menfaati arasında sağlanması gereken dengeyi bozmadığı kanaatine varmıştır.¹⁷⁴

AİHM'nin vergisel düzenlemelerin geriye yürütmesine ilişkin yaptığı değerlendirmelerde devletlerin geniş takdir yetkisine vurgu yaparak geçmişe etkili düzenlemelere adeta göz yumması, sözleşmenin bütününe sirayet eden hukuk devleti ilkesine oldukça aykırı durmaktadır. Ancak görünen o ki AİHM takdir marjı doktrini gerekçesiyle hukuki öngörülebilirliğe ilişkin değerlendirme yapma yetkisinden kaçınmaktadır. Tezin önceki bir bölümünde vurgulandığı üzere, Avrupa sistemi taraf devletleri ürkütüp sistem dışına kaçmalarından çekinmektedir. Maalesef hukuki öngörülebilirliğe ve hukuk güvenliğine aykırı olsa dahi böylesi önemli bir konuda daha katı bir inceleme yapmak yerine çekimser kalmaktadır.

¹⁷³ TOPÇU, a.g.e, s. 134.

¹⁷⁴ M.A. ve Diğerleri v. Finlandiya, Başv. No. 27793/95, T. 10.06.2003 <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-23273> (Erişim Tarihi: 01.08.2023)

SONUÇ

Ticari ve iktisadi faaliyetleri için öngörülemeyen sınırlamalarla karşı karşıya kalmak istemeyen burjuvazi için adeta bir çıkış kapısı olan liberal hukuk devleti modeli; esasında siyasal iktidarı sınırlandırmaya, mübadele ilişkilerinde ve sözleşmelerde serbesti tanımaya ve mülkiyet hakkını korumaya dayalı bir konsepttir. Bu doğrultuda mülkiyet hakkına devletler tarafından yapılan sürekli ve sistemli müdahalelerin de kontrol altına alınması hedeflenmiştir.

Günümüzdeki anlamıyla mülkiyet hakkının teorileşmesi, liberal bir anlayış ile başlasa da gelinen noktada mülkiyet hakkının sosyal fonksiyonu da düzenlemelerde yerini almıştır. Nitekim liberal bir anlayışla vazedilen Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine Ek Protokol Madde 1'in 2. fıkrasında mülkiyetin sosyal fonksiyonuna açıkça işaret edilmiş, devletlerin kamu yararı için mülkiyet hakkına müdahale yetkisi ifade edilmiştir. Devletlerin bu yetkisine dayanarak mülkiyet hakkına en çok müdahale ettiği husus olan ve süreklilik teşkil eden, asla bitmeyen ve hukuki zor altında alınan vergilere ayrıca vurgu yapılmıştır.

Vergiler mülkiyet hakkına her ne kadar sürekli bir müdahalede bulunsa da devletlerin egemenlik yetkisinin biricik nişanesi olmasından ötürü vergilendirme yetkisi, ulusalüstü düzenlemelerde dokunması en zor olan alanlardan olmuştur. Uluslararası hukuka hâkim olan “devletlerin iç işlerine karışma yasağı” ilkesinin de etkisiyle AİHM mülkiyet hakkına vergisel müdahale şikâyetiyle gelen başvurularda çekinik davranmış, ancak 1995 yılından sonra ihlal kararları vermeye başlamıştır.

AİHM mülkiyet hakkına vergisel müdahalelere ilişkin değerlendirmelerinde sürekli olarak “geniş takdir marjı” vurgusu yapmış, açıkça dayanaktan yoksun ve ölçüsüz olmadığı sürece ihlal kararı vermekten geri durmuştur. Mahkeme soyut olarak

herhangi bir vergi oranını, vergi cezası tutarını ya da herhangi bir sayısal değeri ihlal sebebi göstermemiş; olay özelinde ayrıntılıca değerlendirme yaparak müdahalenin başvurucuya ağır yük getirip getirmediğini tartışmıştır. Bu doğrultuda P1-1 düzenlemesinin üç kural içerdiğine yönelik bir doktrin geliştirmiş, müdahalenin hangi kurala dahil olduğunu tespit ettikten sonra bu müdahalenin hukuka uygun olup olmadığının değerlendirilmesi için de üç aşamalı bir test kullanmıştır. Hukuka uygunluğun ölçüldüğü bu üçlü testte sırasıyla şikâyet konusu mülkiyet hakkına müdahalenin (i) hukukiliği (ii) kamu yararı gözetip gözetmediği (iii) ölçülülüğü incelemiştir. Bu inceleme sonucu başvurucuya ölçüsüz bir şekilde ağır yük getiren, kamu yararı ile bireysel yarar arasındaki dengeyi bozan müdahaleleri P1-1’e aykırı görerek ihlal kararlarına hükmetmiştir.

Her ne kadar mülkiyet hakkına yönelik başvurular için sistemli bir inceleme yöntemi geliştirse de sözleşme organları, yerel otoritelerin yetkisini denetlemekten olabildiğince kaçınmış ve deyim yerindeyse ateşten gömlek olan bu konuda değerlendirme yaparken olabildiğince dikkatli olmaya çalışmıştır. Hatta bu doğrultuda yorum yöntemi olarak geliştirdiği “takdir marjı doktrini”ne sıklıkla atıf yaparak devletlerin vergilendirme alanındaki geniş yetkilerini vurgulamıştır. Ancak yönetimde şeffaflık ve hesap verilebilirlik gibi demokratik ilkelerin yaygınlaşması ve gelişen iyi yönetim anlayışları sonucunda, AİHM’nin özellikle hukuk devletinin temin ettiği hukuk güvenliği kapsamında yaptığı denetimlerde ihlal kararları verdiği vaki olmuştur. Bu kapsamda mülkiyet hakkına müdahale teşkil eden vergisel düzenlemelerin niteliği yani “hukuk kalitesi” bakımından kriterler ortaya koymuştur. AİHM, vergisel düzenlemelerin belirli, öngörülebilir, ulaşılabilir olması gerektiğinin altını çizerek hukuk güvenliği ilkesi kapsamında hukuki kesinlik ve hukuki öngörülebilirliğin sağlanması gerektiğini vurgulamış, bu ilkeleri hukuk devletinin bir şartı olarak görmüştür. Öyle ki verdiği kararların etkisiyle taraf devletler vergi mevzuatlarını değiştirmiş ve AİHM’nin ortaya koyduğu kıstaslara uygun hale getirmiştir.

AİHM’nin bu çabaları, devletin vergilendirme yetkisini insan haklarına uygun hale getirme yolunda oldukça kıymetlidir. Kat edilen yola bakıldığında AİHS ve AİHM’nin demokratikleşmeyi ve hukuk devletini sağlamakta anlamlı bir rolü olduğu

görülmektedir ancak hala taraf devletleri sistem içinde tutma kaygısıyla “geniş takdir yetkisi”ne başvurarak esasında hukuk güvenliğine aykırı uygulamaları göz ardı edebilmektedir. Bu kapsamda özellikle geçmişe etkili vergisel düzenlemeler bakımından daha etkili kararların verilmesi gerektiği söylenebilir. AİHM’nin geçmişe etkili vergi mevzuatı hakkında hukuk güvenliğine yönelik etkili karar alması, mükelleflerin hukuk güvenliğinin sağlanmasına yönelik içtihat birikimini daha ileriye taşımaya yönelik anlamlı bir adım olacaktır.



KAYNAKÇA

KİTAPLAR

Abdullah ARIKAN, **Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi**, Ankara: Adalet Yayınevi, 2022.

Abdurrahman EREN, **Anayasa Hukuku Dersleri**, 4. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2022.

Adnan GÜRİZ, **Teorik Açıdan Mülkiyet Sorunu**, 2. Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2018.

Ateş OKTAR, **Vergi Hukuku**, 15. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2020.

Berke ÖZENÇ, **Hukuk Devleti: Kökenleri ve Küreselleşme Çağındaki İşlevi**, 3. Baskı, İstanbul: İletişim Yayınları, 2020.

Billur YALTI (Ed.), **Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası**, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2011.

Costas DOUZINAS, **The End of Human Rights: Critical Legal Thought at the Turn of the Century**, Portland: Hart Publishing, 2000.

Daron Acemoglu, James A. Robinson, **Why Nations Fail: The Origins of Power, Prosperity and Poverty**, London: Profile Books, 2012.

David J. HARRIS, Michael O'BOYLE, E. P. BATES, Carla BUCKLEY, **Law of the European Convention on Human Rights**, 2nd Edition, New York: Oxford University Press, 2009.

Dilara Yüzer ELTİMUR, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Kapsamında Özel Hayatın ve Aile Hayatının Korunmasında Devletin Pozitif Yükümlülükleri**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2019.

Douglas MAXWELL, **The Human Right to Property: A Practical Approach to Article 1 of Protocol No.1 to the ECHR**, Oxford: Hart Publishing, 2022.

Eirik BJORGE, **Domestic Application of the ECHR: Courts as Faithful Trustees**, New York: Oxford University Press, 2015.

Fikret EREN, **Mülkiyet Hukuku**, Ankara: Yetkin Yayınevi, 2011.

Gülşen GÜNEŞ, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 3. Baskı, İstanbul: On İki Levha Yayınları, 2011.

H. Burak GEMALMAZ, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Mülkiyet Hakkı**, 2. Basım, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2017.

H. Burak GEMALMAZ, Gülay ARSLAN ÖNCÜ (Ed.), **Vergi ve Temel Haklar İncelemeleri I: Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvurunun Vergi Yargısına Etkisi**, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2020.

H. Burak GEMALMAZ, **Mülkiyet Hakkı (Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi-6)**, Ankara: Avrupa Konseyi Ankara Program Ofisi, 2018.

İbrahim KABOĞLU, **Anayasa Hukuku Dersleri**, İstanbul: Legal Yayınevi, 2012.

İbrahim KABOĞLU, **Özgürlükler Hukuku**, 6. Baskı, İstanbul: Alfa Yayınları, 2002.

İbrahim KAYA, **Uluslararası Hukukta Temel Belgeler**, 3. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2016.

Jacques CHEVALLIER, **Hukuk Devleti**, Çev. Ertuğrul Cenk GÜRCAN, Ankara: İmaj Yayınevi, 2010.

James W. ELY, **The Guardian of Every Other Right: A Constitutional History of Property Rights**, 3rd Edition, New York: Oxford University Press, 2008.

Javier Garcia ROCA, Pablo SANTOLAYA (Ed.), **Europe of Rights: A Compendium on the European Convention of Human Rights**, Leiden: Martinus Nijhoff Publishers, 2012.

Kemal GÖZLER, **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**, 21. Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi, 2017.

Leo HUBERMAN, **Man's Worldly Goods: The Story of the Wealth of Nations**, Hesperides Press, 2008.

Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, Cenker GÖKER, **Vergi Hukuku**, 30. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2021.

Murat BATI, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021.

Musa SAĞLAM, Serdar GÜLENER, Recep KAPLAN, (Ed.), **Bireysel Başvuru Yuvarlak Masa Toplantıları**, 2. Cilt, Ankara: Anayasa Mahkemesi Yayınları, 2013.

Neslihan COŞKUN KARADAĞ (Ed.), **Vergi Planlaması Teori ve Uygulama**, Bursa: Ekin Yayınevi, 2020.

Oliver DÖRR, Kirsten SCHMALENBACH (ed.), **Vienna Convention on the Law of Treaties: A Commentary**, 2nd Edition, Springer, Berlin, 2018.

Osman DOĞRU, Atilla NALBANT; **İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi Açıklama ve Önemli Kararlar**, 2. Cilt, Ankara: Avrupa Konseyi Yüksek Yargı Kurumlarının Avrupa Standartları Bakımından Rollerinin Güçlendirilmesi Ortak Projesi Yayını, 2013.

Ömer Nasuhi BİLMEN, **Hukukî İslamiyye ve İstılahatı Fıkhiyye Kamusu**, 1. Cilt, 2. Baskı, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları No. 402, 1955.

Philip ALSTON, Nikki REISCH (Ed.), **Tax, Inequality and Human Rights**, New York: Oxford University Press, 2019.

Samuel MOYN, **Son Ütopya: Tarihte İnsan Hakları**, İstanbul: Koç Üniversitesi Yayınları, 2017.

Sibel İNCEOĞLU (Ed.), **İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa: Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Kapsamında Bir İnceleme**, Ankara: Avrupa Konseyi Yüksek Yargı Kurumlarının Avrupa Standartları Bakımından Rollerinin Güçlendirilmesi Ortak Projesi Yayını, 2013.

Steven GREER, **The European Convention on Human Rights: Achievements, Problems and Prospects**, New York: Cambridge University Press, 2006.

Tom ALLEN, **The Right to Property in Commonwealth Constitutions**, Cambridge: Cambridge University Press, 2000.

Violeta BEŠİREVIĆ (Ed.), **Study on the Case-Law of the European Court of Human Rights Applicable in Administrative Disputes**, Regional School of Public Administration, 2017.

Yasemin IŞIKTAÇ, Sevtap METİN; **Hukuk Metodolojisi**, 8. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2021.

Yıldırım TAYLAR, Özgecan GÖK, Burcu DEMİRBAŞ AKSÜT, Emine Sevcan ARTUN, **“Mükellef Haklarının Korunması Bakımından Hukuki Güvenlik İlkesi”**, İstanbul: On İki Levha Yayınları, 2020.

Zygmunt BAUMAN, **Akışkan Modernite**, 3. Baskı, Çev. Sinan Okan ÇAVUŞ, İstanbul: Can Yayınları, 2018.

MAKALELER

Ahmet Emrah GEÇER, **“İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi’nin Vergi Cezalarında ‘Non bis in idem’ İlkesine İlişkin A ve B v. Norveç Kararının Türk Vergi Hukuku Uygulamasına Etkileri”**, Vergi Sorunları Dergisi, C. 40, S. 350 (2017), s. 108-120.

Ahmet KUMRULU, **“Vergi Hukukunun Birkısım Anayasal Temelleri”**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 36, S. 1, (1979), s. 147-162.

Alberto Quintas SEARA, **“The Protection of Taxpayers’ Property Rights in Light of the Recent ECtHR Jurisprudence: Anything New on the Horizon, or Just More of the Same?”**, Intertax, C. 42, S. 4 (2014), s. 218-233.

Ali Rıza ÇOBAN, **“Strasbourg’da Herküllere İhtiyacımız Var Mı? Ulusal Takdir Yetkisi ve Evrensel Standartlar Arasında Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi”**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 57, S. 3 (2008), s. 187-224

Arjo van Eijdsen, Janco van Dam, **“Possibilities and Impossibilities for Challenging Final Tax Assessments and Decisions in Tax Cases that Contravene EC Law”**, EC Tax Review, C. 19, S. 6 (2010), s. 247-258.

Arzu KALYON, **“Vergi Mükellefinin Mülkiyet Hakkı ve Hak Arama Özgürlüğünün İhlali Sorunsalı”**, Vergi Raporu, S. 280 (2023), s. 82-95.

Ayhan Selçuk ÖZGENÇ, **“Geriye Yürümezlik Esasında Test Standardı Uygulaması: 7440 Sayılı Kanuna İlişkin Çıkarımlar”**, Vergi Sorunları Dergisi, C. 46, S. 415 (2023), s 46-55.

Bayram KESKİN, Zühal YAĞCI, “**Türk İdare Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesinin Uygulanması**”, Terazi Hukuk Dergisi, C. 13, S. 148 (2018), s. 56-74.

Billur YALTI, “**İHAM’ın Glantz Kararının Ardından: Kaçakçılıkta Para Cezası ve Hapis Cezası Uygulamasının Non Bis İn Idem İlkesine Aykırılığı Üzerine**”, Vergi Sorunları Dergisi, C. 38, S. 317 (2015), s. 85-92.

Billur YALTI, “**Bir Başka Açıdan Haksız Çıkma Zammı: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi’nin Yukos Kararının Düşündürdükleri**”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 289 (2012), s. 159-164.

Billur YALTI, “**Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahalede Kanunilik: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin Yeni Kararlarında Çelişik Mevzuat ve Çelişik İçtihat**”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 276 (2011), s. 7-17.

Billur YALTI, “**Vergisel Alanda Kanun Kavramının Yorumu: Anayasa Mahkemesinin Yakın Tarihli Kararlarına İlişkin Bir Değerlendirme**”, Vergi Sorunları Dergisi, C. 40, S. 341 (2017), s. 9-25.

Coşkun Can AKTAN, “**Anayasal İktisat ve Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesi**”, Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi, C. 9, S. 2 (2017), s. 101-116.

Coşkun Can AKTAN, Ufuk GENÇEL, Serdar YAY, “**Vergi Reformu mu? Yoksa Vergi Deformu mu? Türk Vergi Sisteminde Bitmek Bilmeyen Mevzuat Değişiklikleri ve Ortaya Çıkardığı Tahribatlar Üzerine**”, Yönetim Bilimleri Dergisi, C. 17, S. 33 (2019), s. 165-186.

Daron ACEMOGLU, Simon JOHNSON, James A. ROBINSON, “**Institutions as the Fundamental Cause of Long-Run Economic Growth**”, Handbook of Economic Growth, Volume 1, Part A (2005), s. 385-472.

Denizhan HOROZGİL, “**AİHM ve Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Cezalarında ‘Non Bis İn Idem’ İlkesi**”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, C. 34, S. 157 (2021), s. 255-294.

Doğan ŞENYÜZ, “**Vergi Aflarında Vergi Borcunu Sona Erdiren Bir Sebep Olarak ‘Yenileme’**”, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 29, S. 3 (2021), s. 1591-1621.

Doğan ŞENYÜZ, “**Vergilemede İstikrar İlkesi ve Türk Vergi Mevzuatı**”, Prof. Dr. Bedi N. FEYZİOĞLU’na Armağan, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 3694, 1993, s. 207-216.

Ercan SARICAOĞLU, Abdullah ARIKAN, “**Gerçek Olmayan Geçmişe Yürüme vs. Haklı Beklentilerin Korunması İlkesi: 7194 Sayılı Kanun Örneği Üzerinden Bir Değerlendirme**”, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 29, S. 2 (2021), s. 1501-1540.

Erdoğan KESKİN, “**AİHM’nin Türkiye Hakkında İfade Hürriyetine İlişkin Verdiği Kararlarda Takdir Marjı**”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 69, S. 3 (2020), s. 1379-1414.

Ezgi AYGÜN EŞİTLİ, “**Suçların ve Cezaların Kanuniliği İlkesi**”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S. 104 (2013), s. 225-246.

Güliden ŞİŞMAN, “**Demokratik Ülkelerin Anayasalarında Yasallık, Mali Güce Göre Vergilendirme ve Eşitlik İlkelerinin Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi**”, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 17, S. 2 (2009), s. 31-48.

H. Burak GEMALMAZ, “**Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Açısından Mülkiyet Hakkının Sınırlanmasında ‘Adil Denge’ İlkesi**”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, C. 69, S. 1-2 (2011), s. 649-673.

H. Burak GEMALMAZ, “**Mali Güç Ölçütünü Dikkate Almayan Aşırı Vergi Mülkiyet Hakkı İhlalidir: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin Macaristan’a Karşı 14 Mayıs 2013 Tarihinde Verdiği N.K.M. Kararının İncelenmesi**”, İstanbul Barosu Dergisi, C. 88, S. 2 (2014), s. 128-143.

Hasan Tahsin GÖKCAN, “**Bireysel Başvuruda İkincillik İlkesi ve Denetim Yetkisinin Sınırları Sorunu**”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S.135 (2018), s. 9-76.

Kemal GÖZLER, “**Res Iudicata’nın Türkçesi Üzerine**”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 56, S. 2 (2007), s. 45-61.

Mehpare ÇAPTUĞ, “**Hukuki Güvenlik İlkesinin Kavramsal Gelişimi**”, Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, S. 17 (2021), s. 133-160.

Melvin R. T. PAUWELS, “**Retroactive Tax Legislation in view of Article 1 First Protocol ECHR**”, EC Tax Review, C. 22, S. 6 (2013), s. 268-281.

Michael R. HUTCHINSON, “**The Margin of Appreciation Doctrine in the European Court of Human Rights**”, International and Comparative Law Quarterly, C. 48, S. 3 (1999), s. 638-650

Moncef KDHIR, “**Vers la fin de la sécurité juridique en droit français?**”, La Revue Administrative, S. 276 (1993), s. 538-543.

Nami ÇAĞAN, “**Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme**”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 37, S. 1 (1980), s. 129-151.

Ömer Faruk BATIREL, “**Vergi ve Mülkiyet Hakkı İhlali: Bir Anayasa Mahkemesi Başvuru Kararı İncelemesi**”, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, C. 14, S. 28 (2015), s. 13-20.

Patricia POPELIER, “**Legal Certainty and Principles of Proper Law Making**”, European Journal of Law Reform, C. 2, S. 3, (2000), s. 321-342.

Refik TİRYAKİ, “**Ekonomik Özgürlüklerin Kamu Hizmetinin Görülüş Usulleriyle İlişkisi**”, Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 4 S. 1 (2014) s. 67-106

Robert ATTARD, “**The ECtHR’s Recent Tax Judgments on the Non Bis in Idem Rule**”, EC Tax Review, C. 26, S. 6 (2017), s. 335-338.

Robert ATTARD, “**The Rule of Law in Taxation, Two Recent ECtHR Judgments on Failure to Respect Final Judicial Decisions**”, EC Tax Review, C. 29, S. 5 (2020), s. 247-249.

Salih TAŞDÖĞEN, “**Temsilsiz Vergi Olmaz İlkesi Bağlamında Magna Carta'ya Farklı Bir Bakış**”, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, S. 40 (2021), s. 120-142.

Seher ÇAKAN, Orçun AVCI, “**Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarında Mükellef Hakları: Mülkiyet Hakkı Ve Adil Yargılanma Hakkı**”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 23, S. 1 (2021), s. 639-678.

Suat ŞİMŞEK, “**Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Göre Mülkiyet Hakkının Korunması Açısından Devletlerin Pozitif Yükümlülükleri**”, Sayıştay Dergisi, S. 84 (2012), s. 1-24.

Suat ŞİMŞEK, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine Göre Mülkiyet Hakkına Yapılacak Müdahaleler Açısından Orantılılık İlkesi”, Terazi Hukuk Dergisi, C. 8, S. 88 (2013), s. 22-32.

Suat ŞİMŞEK, “Vergi Politikaları, Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi”, Maliye Dergisi, S. 159 (2010), s. 323-345.

Şeref İBA, “Ülkemizde ‘Torba Kanun’ ve ‘Temel Kanun’ Uygulamaları”, Ankara Barosu Dergisi, S. 1 (2011), s. 197-202.

Tahsin Bekir BALTA, Hüseyin Nail KUBALI, “Türkiye’de Hukuk Devleti Anlayışı”, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, C. 15, S. 3 (1960), s. 1-10.

Tekin AKILLIOĞLU, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarında Mülkiyet Hakkı ve Kazanılmış Hak Üzerine Bazı Gözlemler”, İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi, C. 15, S. 2 (2012), s. 9-27.

Yusuf KARAKOÇ, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 15, Özel Sayı (2013), s. 1259-1308.

Yücel OĞURLU, “AİHM Kararları ve Türk İdare Hukukunda Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırlandırılmasında Bir Yargısal Denetim Ölçütü Olarak Ölçülülük İlkesi”, Prof. Dr. Turhan Tufan Yüce’ye Armağan, İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Yayını, 2001, s. 485-521.

TEZLER

Begüm DİLEMRE ÖDEN, **Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarının Türk Vergi Hukukuna Etkisi**, Çankaya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Doktora Tezi, 2017.

Frankie McCARTHY, **Article One of the First Protocol to the European Convention on Human Rights: The Evolution of a Right in Europe and the United Kingdom**, University of Glasgow, Faculty of Law, Business and Social Sciences, PhD Thesis, 2009.

Gamze GÜMÜŞKAYA, **İnsan Hakları ve Vergilendirme: Mülkiyet Hakkı Yönünden İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'ne Kişisel Başvuru**, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, 2009.

Halil ALTINDAĞ, **“İdarenin Yargısal Denetiminde Kanunilik Blokunun Genişlemesinin Yeniden Değerlendirilmesi”**, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Doktora Tezi, 2016.

İsmail KÖKÜSARI, **Anayasa Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi**, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Doktora Tezi, 2015.

Kader Melis TOPÇU, **Vergi Hukuku Özelinde Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru**, Trabzon Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Doktora Tezi, 2020.

Mehmet Akif ETGÜ, **Kamu Hukukunda Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Mülkiyet Hakkına Bakışı**, Atatürk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuk Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, 2009.

Muhammed Emin ŞAHİNER, **Mülkiyet Hakkına Vergi Müdahaleleri (İnsan Hakları Bağlamında Değerlendirme)**, Hacettepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Doktora Tezi, 2020.

Yusuf GÜNEŞ, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Mülkiyet Hakkı İhlallerinden Doğan Hukuksal Sorunlar ve Çözüm Önerileri**, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk Anabilim Dalı, Doktora Tezi, 2015.

TEBLİĞLER

Funda BAŞARAN YAVAŞLAR, **“Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi”**, Kamu Hukukçuları Platformu: Hukuk Güvenliği, Ankara: TBB Yayınları: 277, 2015, s. 189-238.

İNTERNET KAYNAKLARI

Aida GRGĬÆ, Matija LONGAR, Zvonimir MATAGA, Ana VĬLFAN, **The Right to Property under the European Convention on Human Rights (Human Rights Handbooks No: 10)**, Strasbourg: Council of Europe, 2007. <https://rm.coe.int/168007ff55> (Erişim Tarihi: 15.02.2022)

Guide on Article 1 of Protocol No. 1 to the European Convention on Human Rights, Council of Europe/ European Court of Human Rights, 2021. https://www.echr.coe.int/Documents/Guide_Art_1_Protocol_1_ENG.pdf (Erişim Tarihi: 12.01.2022)

Monica CARSS-FRISK, **Mülkiyet Hakkı: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 1 No'lu Protokolünün 1. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Kılavuz**, Çev. Belirtilmemiş, İnsan Hakları El Kitapları, No. 4, Avrupa Konseyi İnsan Hakları Genel Müdürlüğü, 2001. <http://tbbyayinlari.barobirlik.org.tr/TBBBooks/mh-aihs.pdf> (Erişim Tarihi: 17.01.2022)

Mustafa BALCI, “Güncel Yargı Kararları Işığında Yapılandırmanın Hukuki Durumu ve İhlali Sonrasında Yaşanan Hukuki Tartışmalar”, 05.11.2020 tarihli blog yazısı. <https://vergialgi.com/guncel-yargi-kararlari-isiginda-yapilandirmanin-hukuki-durumu-ve-ihlali-sonrasinda-yasanan-hukuki-t> (Erişim Tarihi: 18.07.2023)

Neil BUCKLEY, “Russian court overrules Strasbourg on Yukos award”, Financial Times, 19.01.2017 tarihli haber. <https://www.ft.com/content/e2bc9f30-de5b-11e6-86ac-f253db7791c6> (Erişim Tarihi: 22.07.2023)

AİHM KARARLARI

Antonov v. Bulgaristan, Başv. No: 58364/10, T. 28.05.2020 <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-202533> (Erişim Tarihi: 28.06.2023)

Babiarz v. Polonya, Başv. No. 1955/10, T. 10.01.2017 <https://hudoc.echr.coe.int/fre?i=001-170344> (Erişim Tarihi: 29.01.2023)

- Buffalo S.R.L. v. İtalya, Başv. No: 38746/97, T. 03.07.2003
<https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-65747> (Erişim Tarihi: 15.12.2022)
- CBC-Union, s.r.o v. Çek Cumhuriyeti, Başv. No. 68741/01, T. 20.09.2005
<https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-70499> (Erişim Tarihi: 25.06.2023)
- Concetta CACCIATO ve Michele CACCIATO v. İtalya, Başv. No. 60633/16, T. 08.02.2018
<https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-180957> (Erişim Tarihi: 23.01.2022)
- Dangeville v. Fransa, Başv. No. 36677/97, T. 16.04.2002
<https://hudoc.echr.coe.int/fre?i=001-60432> (Erişim Tarihi: 27.01.2023)
- Eko-Elda Avec v. Yunanistan, Başv. No: 10162/02, T. 09.03.2006
<https://hudoc.echr.coe.int/?i=001-72757> (Erişim Tarihi: 13.05.2023)
- Emonet ve Diğerleri v. İsviçre, Başv. No. 39051/03, T. 13.12.2007
<https://hudoc.echr.coe.int/fre?i=001-83992> (Erişim Tarihi: 29.01.2023)
- Fogarty v. Birleşik Krallık, Başv. No. 37112/97, T. 21.11.2001
<https://hudoc.echr.coe.int/fre?i=001-59886> (Erişim Tarihi: 18.07.2022)
- Gasus Dossier- und Fördertechnik GmbH v. Hollanda, Başv. No. 15375/89, T. 23.02.1995
<https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57918> (Erişim Tarihi: 20.01.2022)
- Glantz v. Finlandiya, Başv. No. 37394/11, T. 20.05.2014
<https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-144114> (Erişim Tarihi: 29.06.2023)
- Gorzelik ve Diğerleri v. Polonya, Başv. No. 44158/98, T. 17.02.2004
<https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-61637> (Erişim Tarihi: 11.06.2023)
- Güzelyurtlu ve Diğerleri v. Kıbrıs ve Türkiye, Başv. No. 36925/07, T. 29.01.2019
<https://hudoc.echr.coe.int/fre?i=001-189781> (Erişim Tarihi: 18.07.2022)
- Johnston ve Diğerleri v. İrlanda, Başv. No. 9697/82, T. 18.12.1986
<https://hudoc.echr.coe.int/fre?i=001-57508> (Erişim Tarihi: 03.09.2022)
- Loizidou v. Türkiye, Başv. No. 15318/89, T. 23.03.1995
<https://hudoc.echr.coe.int/fre?i=001-57920> (Erişim Tarihi: 03.09.2022)
- M.A. ve Diğerleri v. Finlandiya, Başv. No. 27793/95, T. 10.06.2003
<https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-23273> (Erişim Tarihi: 01.08.2023)

Mamatkulov ve Askarov v Türkiye, Başv. No. 46827/99, 46951/99, T. 04.02.2005
<https://hudoc.echr.coe.int/fre?i=001-68183> (Erişim Tarihi: 03.09.2022)

Mamidakis v. Yunanistan, Başv. No. 35533/04, T. 11.01.2007
<https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-78976> (Erişim Tarihi 24.01.2022)

Marckx v. Belçika, Başv. No. 6833/74, T. 13.06.1979
<https://hudoc.echr.coe.int/fre?i=001-57534> (Erişim Tarihi: 17.02.2023)

N.D. ve N.T. v. İspanya, Başv. No. 8675/15 8697/15, T. 13.02.2020
<https://hudoc.echr.coe.int/fre?i=001-201353> (Erişim Tarihi: 18.07.2022)

N.K.M. v. Macaristan, Başv. No. 66529/11, T. 14.05.2013
<https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-119704> (Erişim Tarihi: 24.01.2022)

Naît-Liman v. İsviçre, Başv. No. 51357/07, T. 15.03.2018
<https://hudoc.echr.coe.int/fre?i=001-181789> (Erişim Tarihi: 18.07.2022)

Oao Neftyanaya Kompaniya Yukos v. Russia, Başv. No. 14902/04, Adil Tazmin Kararı, T. 31.07.2014 <https://hudoc.echr.coe.int/fre?i=001-145730> (Erişim Tarihi: 23.04.2023)

Oao Neftyanaya Kompaniya Yukos v. Russia, Başv. No. 14902/04, T. 20.09.2011
<https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-106308> (Erişim Tarihi: 23.04.2023)

Saadi v. Birleşik Krallık, Başv. No. 13229/03, T. 29.01.2008
<https://hudoc.echr.coe.int/fre?i=001-84709> (Erişim Tarihi: 18.07.2022)

Schalk ve Kopf v. Avusturya, Başv. No. 30141/04, T. 24.06.2010
<https://hudoc.echr.coe.int/fre?i=001-99605> (Erişim Tarihi: 29.01.2023)

Scoppola v. İtalya (No. 2), Başv. No. 10249/03, T. 17.09.2009
<https://hudoc.echr.coe.int/fre?i=001-94135> (Erişim Tarihi: 29.01.2023)

Serkov v. Ukrayna, Başv. No. 39766/05, T. 07.07.2011
<https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-105536> (Erişim Tarihi: 20.07.2023)

Shchokin v. Ukrayna, Başv. No. 23759/03 ve 37943/06, T. 14.10.2010
<https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-100944> (Erişim Tarihi: 17.07.2023)

Spacek, s.r.o. v. Çek Cumhuriyeti, Başv. No. 26449/95, T. 09.11.1999
<https://hudoc.echr.coe.int/fre?i=001-58358> (Erişim Tarihi: 21.05.2023)

Sporrong ve Lönnroth v. İsveç, Başv. No. 7151/75, 7152/75, T. 23.09.1982
<https://hudoc.echr.coe.int/fre?i=001-57580> (Erişim Tarihi 02.09.2022)

Stere ve Diğerleri v. Romanya, Başv. No. 25632/02, T. 23.02.2006
<https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-72556> (Erişim Tarihi: 21.01.2022)

Sunday Times v. Birleşik Krallık, Başv. No. 6538/74, T. 26.04.1979
<https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57584> (Erişim Tarihi: 25.07.2023)

Svenska Managementgruppen v. İsveç, Başv. No. 11036/84, T. 02.12.1985
<https://hudoc.echr.coe.int/app/conversion/pdf/?library=ECHR&id=001-72454&filename=SVENSKA%20MANAGEMENTGRUPPEN%20AB%20v.%20SWEDEEN.pdf> (Erişim Tarihi: 14.05.2023)

Tyrer v. Birleşik Krallık, Başv. No. 5856/72, T. 25.04.1978
<https://hudoc.echr.coe.int/fre?i=001-57587> (Erişim Tarihi: 03.09.2022)

X ve Diğerleri v. Avusturya, Başv. No. 19010/07, T. 19.02.2013
<https://hudoc.echr.coe.int/fre?i=001-116735> (Erişim Tarihi: 03.09.2022)

ÖZGEÇMİŞ



TEZ ONAY SAYFASI

Üniversite : T.C. GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ
Enstitü : SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
Hazırlayanın Adı Soyadı : AYŞE NUR YAYLA
Tez Başlığı : HUKUK GÜVENLİĞİ BAKIMINDAN MÜLKİYET
HAKKINA VERGİSEL MÜDAHALELER: AİHM
KARARLARI IŞIĞINDA BİR İNCELEME
Savunma Tarihi : 21 / 08 / 2023
Danışman : DR. ÖĞR. ÜYESİ BALCA ÇELENER

JÜRİ ÜYELERİ

Unvan, Ad-Soyadı

İmza

DR. ÖĞR. ÜYESİ BALCA ÇELENER

DR. ÖĞR. ÜYESİ AHMET EMRAH GEÇER

DR. ÖĞR. ÜYESİ ARZU KALYON

PROF. DR. ULUN AKTURAN
Enstitü Müdürü