

# MALİ GÜÇ ÖLÇÜTÜNÜ DİKKATE ALMAYAN AŞIRI VERGİ MÜLKİYET HAKKI İHLALİDİR: AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ'NİN MACARİSTAN'A KARŞI 14 MAYIS 2013 TARİHİNDE VERDİĞİ N.K.M. KARARININ İNCELENMESİ

Doç. Dr. H. Burak GEMALMAZ<sup>1</sup>

Vergi kaynaklı birçok mesele aynı zamanda bir insan hakları meselesidir. Vergi kaynaklı müdahaleler adil yargılanma hakkı, özel yaşam hakkı, seyahat özgürlüğü, mülkiyet hakkı gibi çok sayıda hak kapsamında sorun doğurabilmektedir. Aslında bugünkü insan hakları hukuku belgelerinin arkasında yatan ilk hareket noktalarından biridir vergi. “Temsil yoksa, vergi de yok” sloganında ifadesini bulan talepler 1215 tarihli Magna Carta’dan bugüne onlarca belgede çeşitli formlarda kendisine yer bulmuştur.<sup>2</sup> Vergi, bugün de Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde (AİHS veya Sözleşme)<sup>3</sup> yer alan birçok hak bakımından çeşitli sorunlar doğuran bir konudur. Nitekim Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) ve öncesinde Avrupa İnsan Hakları Komisyonu uzun yıllardan bu yana vergisel sorunları çeşitli Sözleşmesel haklar çerçevesinde ele almıştır, halen de almaktadır.

1 İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi.

2 Vergiye ilişkin hükümler içeren tarihsel insan hakları belgeleri hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Mehmet Semih Gemalmaz, **Devlet, Birey ve Özgürlük**, 2. Baskı, Legal Yay., İstanbul, 2012, sf:50-56, 134-149; Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 3. Baskı, XII Levha, İstanbul, 2011, sf:34-46; Tamer Budak, **Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç**, XII Levha Yay., İstanbul, 2010, sf:32-41.

3 Avrupa Konseyi tarafından hazırlanarak 04/11/1950 tarihinde Roma’da kabul edilip imzaya açılan “**İnsan Haklarını ve Temel Özgürlükleri Koruma Sözleşmesi**” (No.005, “**Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms**”), 03/09/1953 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Türkiye AİHS’ni 04/11/1950 tarihinde imzalamıştır ve Protokol No.1 ile birlikte, 10/03/1954 tarih ve 6366 sayılı “İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Koruma Sözleşmesi ve Buna Ek Protokolün Tasdiki Hakkında Kanun”u çıkartarak onaylamıştır. (RG, 19/03/1954, s.8662). Aynı Resmi Gazetede, Sözleşmenin Türkçe resmi çevirisi ve orijinal metni yayımlanmıştır. Sözleşmenin onay belgesi 18/05/1954 tarihinde Avrupa Konseyi Genel Sekreterliğine depo edilmiş ve Sözleşme bu tarihten itibaren Türkiye bakımından yürürlüğe girmiştir. AİHS’in serbest Türkçe çevirisi için bkz. Mehmet Semih Gemalmaz, **Ulusalüstü İnsan Hakları Hukuku Belgeleri, Cilt I – Bölgesel Sistemler**, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2010, sf:5-27.

Gerçi Devletlerin münhasır egemenlik yetkisi kapsamında bir uygulama olarak görüldüğü için Avrupa İnsan Hakları Komisyonu'nun ve AİHM'in vergisel meselelerdeki tutumu, başlangıçta oldukça pasifti. Devletlerin vergi salma ve tahsili konusundaki yetkilerine saygı gösteren AİHM vergisel meselelerinin esasına girmekte çekinden davranıyordu. Zaten Sözleşmenin yapılış evresinde Devletler, mülkiyet hakkına ilişkin düzenlemenin vergi salma ve tahsili yetkilerine zarar verme ihtimalinden çekindikleri için, bu yetkilerini açıkça tanıyan bir hükmü mülkiyet hakkını düzenleyen 1 numaralı Protokolün 1. Maddesine (bundan böyle **P1-1**) eklemişlerdi.

### **“Madde 1 – Mülkiyetin korunması**

Her gerçek ya da tüzel kişi, mülkiyetinden/mamelekenden müdahale edilmeksizin yararlanma hakkına sahiptir. Hiç kimse, kamu yararı uyarınca ve yasanın ve uluslararası hukuk genel ilkelerinin öngördüğü koşullara tabi olarak mülkiyetinden yoksun bırakılması hali hariç, mülkiyetinden yoksun bırakılmayacaktır.

Ancak yukarıdaki hükümler hiçbir biçimde, bir Devletin, mülkiyetin genel yarara uygun olarak kullanılmasını denetim altına almak ya da **vergilerin yahut diğer katkıların/yükümlülüklerin** yahut para cezalarının ödenmesini temin etmek üzere gerekli gördüğü nitelikteki yasaları yürürlüğe koyması yetkisine hâlel getirmeyecektir.”<sup>4</sup> (vurgular eklenmiştir).

AİHM'in vergiye ilişkin kararları bu tarihi perspektiften beslendiğinden oldukça muhafazakar nitelikteydi. Hatta, sadece mülkiyet hakkı bakımından değil, adil yargılanma hakkı bakımından dahi benzeri bir pasif tutum AİHM'i sarmalamıştı. AİHM'e göre, vergi aslına dair uyuşmazlıklarda Sözleşmenin 6. Maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkı güvenceleri uygulanabilir nitelikte değildir.<sup>5</sup> AİHM'in vergisel meselelerdeki yaklaşımı

4 Avrupa Konseyi tarafından hazırlanarak 20/03/1952 tarihinde Paris'te kabul edilen ve imzaya açılan “İnsan Haklarını ve Temel Özgürlükleri Koruma Sözleşmesinin, Sözleşmede Halihazırda Yer Alanlardan Başka Belli Hakları ve Özgürlükleri Güvence Altına Alan, Protokol No.1”in (No.009, “*Protocol No.1 to the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms, securing certain rights and freedoms other than those already included in the Convention*”), 18/05/1954 tarihinde yürürlüğe girmiştir. AİHS Protokol No.1'in Türkçe çevirisi için bkz. Mehmet Semih Gemalmaz, **Ulusalüstü İnsan Hakları Hukuku Belgeleri, I. Cilt – Bölgesel Sistemler**, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2010, sf:151-154.

**AİHS Protokol No.1'e dair bilgi için bkz. Semih Gemalmaz, Ulusalüstü İnsan Hakları Hukukunun Genel Teorisine Giriş, Cilt II**, Genişletilmiş 8. Baskı, 2012, sf:102-109.

5 Buna karşılık cezai nitelikte vergi uygulamaları adil yargılanma güvencelerinden faydalanabilmektedir.

doktrinde hem teknik hukuki açıdan hem de arkasında yatan perspektif açısından uzun zamandır eleştirilmekteydi. Günümüzde geline aşamada Devlet yönetiminin şeffaflaşması, hesap verilebilirlik ve giderek yerleşen iyi yönetim kavramı, verginin mutlak olarak Devletin takdir yetkisi içinde kalan siyasi ve hatta yargısal olarak sorgulanamaz bir konu olmaktan çıktığına işaret etmektedir ve AIHM bu yeni perspektiften etkilenmektedir. Nitekim AIHM yeni yaklaşımın Avrupa Birliği Hukuku standartlarına ve Avrupa Birliği Adalet Mahkemesi kararlarına yaklaştığı söylenebilir.<sup>6</sup> Nitekim aşağıda ele alınacak Macaristan'a karşı *N.K.M* kararı bu gözle okunabilir.<sup>7</sup>

Nihayetinde AIHM de yeni devlet anlayışının bu ilkeler çerçevesinde kurumsallaşmasından etkilenerek vergisel meselelerde daha aktivist bir tutum almaya başlamıştır. Yeni kararlarında mülkiyet hakkı çerçevesinde vergi aslının esasına ilişkin kapsamlı değerlendirmeler yaptığı gibi adil yargılanma hakkı güvencelerinin vergi aslına dair ihtilaflarda uygulanabilir olmadığı yönündeki yaklaşımını da, tamamen kaldırmış değilse de, yumuşatmıştır.<sup>8</sup>

Vergi aslına dair uyumsuzlukların mülkiyet hakkını ihlal edebileceği ihtimalinin sinyallerini çeşitli kararlarında önceden veren AIHM Macaristan'a karşı 14 Mayıs 2013'te verdiği *N.K.M.* kararında (App. No. 66529/11, Judgment of 14 May 2013) bu konudaki yaklaşımını netleştirmiştir. Anılan karar **P1-1** mülkiyet hakkı genel teorisi çerçevesinde okumak, Türkiye için de dersler çıkartılmasına vesile olacaktır.

### I) AIHS P1-1 Kapsamında Mülkiyet Hakkı

Strasbourg içtihatlarına göre **P1-1** normatif olarak **üç kuralı** düzenlemektedir: **Kural 1-** mülkiyete saygı (**P1-1/1**, ilk cümce), **Kural 2-** mülkiyetten yoksun bırakma ve bunun koşulları (kamu yararı ve yasallık koşulu) (**P1-1/1**, ikinci cümle) **Kural 3-** Taraf Devletlere tanınan, mülkiyetten yararlanma hakkını genel yarara uygun şekilde düzenleme yetkisi

6 Bkz. H. Burak Gemalmaz, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Mülkiyet Hakkı**, Beta Yay., İstanbul, 2009, sf:503-504.

7 **N.K.M. v. Hungary**, App. No. 66529/11, Judgment of 14 May 2013, paras.20-22, 70. Ayrıca aynı yönde olarak bkz. **Gall v. Hungary**, App. No. 49570/11, Judgment of 25 June 2013, paras. 19, 69; **R.Sz. v. Hungary**, App. No. 41838/11, Judgment of 2 July 2013, paras.18, 59.

8 Vergi aslına dair uyumsuzluklarda adil yargılanma hakkı güvencelerini uygulanamayaçağına dair içtihadındaki yumuşama için bkz. H. Burak Gemalmaz, "Basiretli İşadama Gibi Davranma Yükümlülüğü: AIHM'in YUKOS ve Soros Kararları Üzerine Düşünceler", **Güncel Hukuk**, Kasım 2011, Sayı:11-95, sf:63 ve dn.21.

(P1-1/2).<sup>9</sup> AİHM, anılan bu kurallara ek olarak, bu üç kuralın bağlantılı olduğuna dair bir ilke daha kabul etmiştir: “Yukarıda gösterilen üç ilke, birbirinden kopuk ve ilgisiz değildir; ikinci ve üçüncü kurallar, mülkiyetten müdahalesiz biçimde yararlanma hakkına yöneltilebilecek müdahalelere ilişkin özel ilkelerdir ve bundan ötürü, bu tür müdahaleler ilk kuralda ortaya konan genel ilke ışığında yorumlanmalıdır.”<sup>10</sup> Kanımca bu son ilke, aslında P1-1’de mündemiç 4. **Kuralı** teşkil etmektedir. Zira somut uyuşmazlıkların çözümünde etkin bir rol oynama potansiyeli taşımaktadır. Bu kapsamda özellikle 4. **Kural**’ın mevcut içtihadı yaklaşımına katkı sağlayabileceği ileri sürülebilir. Hatta 4. **Kural**dan hareketle mülkiyete yapılan müdahalenin “yoksun bırakma” veya “kontrol” tipi olmasına bağlanan farklılıkların azalacağı iddia edilebilir.<sup>11</sup>

P1-1’de düzenlenen mülkiyet hakkı, diğer haklardan farklı olarak, doğumla (veya insan olmakla) kazanılmaz. P1-1 anlamında mülkiyet hakkından söz edebilmek için mülkiyetin ulusal hukuka göre var olması gerekir. Yani, P1-1 anlamında mülkiyet hakkının konusu olacak nesne/değer kişinin malvarlığına önceden dahil olmuş olmalıdır. Strasbourg organları bunu net olarak belirlemiştir.<sup>12</sup>

P1-1’de yer alan mülkiyet hakkının kavramsal düzeyde AİHS tarafı Devletlerin ulusal hukuklarından daha geniş bir kapsamda ele alınması otonom kavramlar doktriniyle sağlanmaktadır. Ulusal hukukta mülkiyet hakkının kapsamında sayılmayan mallar ya da haklar, P1-1 bakımından mülkiyet hakkının kapsamına girebilir. Sözleşme anlamında mülkiyet hakkı her türlü maddi malları, fikri mülkiyet, işletme ruhsatları ve müşteri çevresi gibi gayri maddi malları, aynı haklar ve alacak hakları ile miras hakkını kapsamaktadır. Parayla ölçülebilen neredeyse her değeri kapsayan ve dolayısıyla devasa bir uygulanabilirlik spektrumu bulunan P1-1 mülkiyet hakkının koruduğu değerler arasında kişilerin sosyal güvenlik hukukundaki (mevcut ya da beklenen) statüleri de yer almaktadır.<sup>13</sup>

Son derece önemli ve güncel bir hak olan mülkiyet hakkı, kamusal yet-

9 **Sporrong and Lönnroth v. Sweden**, App. Nos. 7151/75 and 7152/75, Judgment of 23 September 1982, Series A No. 52, para.61.

10 **Lithgow and others v. United Kingdom**, Judgment of 08 July 1986, Series A No. 102, para.106; **Agosi v. United Kingdom**, Judgment of 24 October 1986, Series A No. 108, para.48; **Air Canada v. the United Kingdom**, Case No. 9/1994/456/537, Judgment of 5 May 1995, paras.29-30.

11 Burak Gemalmaz, **Mülkiyet Hakkı**, sf:18 ve dn.49, 22, 535, 586.

12 **Marckx v. Belgium**, Judgment of 13 July 1979, para.50.

13 Mülkiyet hakkı özelinde otonom kavramlar doktrinine dair bilgi ve AİHM içtihatları için bkz. Burak Gemalmaz, **Mülkiyet Hakkı**, sf:124-229.

kileri kullanan kamu makamlarının müdahalesine açıktır ve dolayısıyla sınırlanabilir bir karakterdedir. Bununla birlikte mülkiyet hakkının sınırlanmasının tabi olacağı bazı ilke ve kurallar bulunmaktadır. Kamusal makamlar, tıpkı diğer haklar gibi, mülkiyet hakkını keyfi olarak sınırlayamazlar.

**P1-1**'e muhatap Devlet tarafından bir müdahalede bulunulmuş olduğu organlarca kabul edilirse, söz konusu müdahalenin meşru olup olmadığı incelenir. Bu inceleme üç aşamadan oluşmaktadır: **a)** Birinci aşama, söz konusu müdahalenin kanunla öngörülüp görülmeyeceği; **b)** ikinci aşama, yapılan müdahalenin sınırlama ölçütlerine ya da bir başka deyişle meşru amaçlara uygun olup olmadığı ve **c)** üçüncü aşama, müdahalenin/sınırlamanın ölçülü olup olmadığıdır. Bu sürecin ayrıntılarına *N.K.M.* davasının spesifik boyutlarında değinilecektir.

## II) Kıdem Tazminatı Açısından Mülkiyet Hakkının Mevcudiyeti

Mülkiyet hakkı ihlali iddiasıyla AİHM önüne gelen davalarda çözümüne gereken ilk sorun, ortada başvuru tarafından talep edilebilir bir malvarlığı değeri olup olmadığıdır. Bilindiği üzere, **P1-1**'de yer alan mülkiyet hakkından yararlanabilmek için, talep edilen nesnenin/alacağın uyumsuzluk tarihinde başvuru sahibinin/malikin malvarlığında bulunması veya bulunacağı yönünde meşru bir beklenti olması gereklidir. Bu meşru beklenti de ulusal hukukta yeterli bir hukuki temele dayanmalıdır. Aksi halde zaman duvarı engeli nedeniyle mülkiyet hakkı koruması hiç devreye girmeyecektir.<sup>14</sup>

Macaristan idare sisteminde memur olarak çalışan başvuru sahibi, 30 yıl çalıştıktan sonra işten çıkartılmıştır. O dönemde uzun süredir yürürlükte olan mevzuat ve uygulama, kendisine işten çıkarma karşılığı olarak 8 aylık maaşına denk gelen kıdem tazminatı (severance pay) ödenmesini gerektirmektedir. Bu açıdan kıdem tazminatı esaslı bir malvarlığı değeridir ve **P1-1** mülkiyet hakkı kapsamında girmektedir. Nitekim Macaristan Anayasa Mahkemesi bu değeri koşulsuz kanuni hak olarak nitelendirmiştir. Kaldı ki AİHM'e göre bu tazminattan vergi alınması bile, bu değerinin başvuru sahibinin malvarlığı içinde olduğuna işaret etmektedir. (para.36).<sup>15</sup>

Bu kıdem tazminatına %98 oranında vergi uygulanacağını amir 2010 yılında çıkartılan kanun hükmü, Macaristan Anayasa Mahkemesi tara-

14 çitihatları içeren ayrıntılı bilgi için bkz. Burak Gemalmaz, **Mülkiyet Hakkı**, sf:137-170.

15 Dipnot sayısını çoğaltmamak için karar paragraflar numaraları, metin içerisinde ilgili satır ya da paragrafların sonunda verilecektir.

findan iptal edilmiştir. Fakat yasama, aynı gün bu %98'lik oranın sadece 3,5 milyon forinti aşan kıdem tazminatlarına uygulanacağını amir yeni bir düzenleme getirmiştir. Aynı hükme göre, anılan vergi oranı sadece kamu sektöründe istihdam edilenlerin belirli kategorilerine uygulanacaktır. Bu hükmün de Anayasa Mahkemesine götürülmesi sonucu, hükmün geriye yürürlü etkisi iptal edilirken, vergi aslına dair kısmı, yani esasa dair kısmı yetkisizlik sebebiyle iptal edilmemiştir.

Vergi, mülkiyet hakkına bir müdahaledir.<sup>16</sup> Bu noktada verginin nasıl tarh ve tahsil edildiğinin bir önemi bulunmamaktadır.<sup>17</sup> Belirleyici olan, vergisel müdahale yoluyla malikin malvarlığında azalma meydana gelmesidir. Zaten davada başvuru ve davalı Macar Hükümeti arasında bu noktada bir ihtilaf yoktur. AİHM de buradan hareketle verginin kıdem tazminatına ilişkin olduğunun altını özellikle çizmiştir.

“Spesifik bir hukuki rejimi, bazı temel haklarındaki sınırlamaları ve mevzuatla tek taraflı olarak belirlenen maaşı almayı kendi isteğiyle kabul eden Devlet memurları söz konusu olduğunda, (...) kanunen taahhüt edilen kıdem tazminatı memur bakımından uzun dönemli bir beklenti teşkil ettiği gibi Devlet açısından da uzun dönemli bir söz verimi ifade etmektedir. AİHM'in gözünde, uzun yıllarca değişmeyen kanuni güvencelerle pekişen bu tip uzun dönemli beklentiler, basitçe göz ardı edilemez. (...) Mahkemeye göre, iyi yönetim (good government) yöneten ve yönetilen arasındaki güvene bağlıdır (...)” (para. 37).

AİHM devamla kıdem tazminatının önemini şöyle vurgulamıştır. “Üstelik, kıdem tazminatı sıradan mali bir değer olarak mütalaa edilemez; toplumsal işlevi göz önünde bulundurulduğunda kıdem tazminatı, işsiz kalan ve fakat emek piyasası içinde kalmak isteyen işçiler için toplumsal açıdan önemli bir tedbirdir.” Bu noktada AİHM Avrupa Birliği Temel Haklar Şartının ilgili maddelerine ve Avrupa Adalet Mahkemesi'nin bu çerçevedeki kararlarına atıf yapmaktadır (para.39).

AİHM'e göre kıdem tazminatı hem memurlar hem de diğer çalışanlar için verilen hizmetin karşılığında hak edilen kazanılmış hak niteliğindedir ve kanundan kaynaklanmaktadır (para. 40). Burada AİHM bir adım daha atarak kıdem tazminatıyla prim katkısız sosyal yardım ve hizmetlerin

16 Türk Anayasa Mahkemesi de vergiyi kişilerin malvarlıklarının (P1-1 sisteminde mülkiyet anlamında) bir bölümünün Devlete geçirilmesi olarak tanımlamaktadır (bkz. Şahnaz Gerek-Ali Rıza Aydın, **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, Seçkin Yay., Ankara 2005, sf:25 vd.).

17 İlgili vergi hukuku kavramları için bkz. S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 9. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2013, sf:109-118, 129-130.

malvarlığı değeri oluşturduğu yönündeki içtihadıyla paralellik kurmuştur (para. 41).<sup>18</sup>

### III) Uyuşmazlık Konusu Verginin Miktarı Açısından Yoksun Bırakma ve Kontrol Tipi Müdahaleler Arasındaki Farkın Anlamsızlığı

Yukarıda değinildiği üzere, **P1-1**'in yapısı mülkiyet hakkına yönelik müdahalelerde ikili bir ana ayrıma gitmektedir. Buna göre, bir müdahale maliki mülkiyetinden (veya mülkiyet hakkından) yoksun bırakma tipinde olabileceği gibi (**Kural 2**) mülkiyetin kullanılmasının kontrolü niteliğinde, yani mülkiyeti malikte bırakmasına rağmen bunun kullanımını sınırlayan nitelikte de olabilir (**Kural 3**). Bunların yanında, nitelemesi pek kolay olmayan veya hem yoksun bırakma hem kontrol niteliğini aynı anda gösteren müdahaleler mülkiyete saygı ilkesini içeren ve şemsiye kloz niteliğindeki birinci cümlelerin korumasından yararlanmaktadır (**Kural 1**). Dördüncü bir ilke olarak da, bu üç kuralın birbiriyle bir bütün olarak ele alınması gerekliliği içtihat eyleneştir (**Kural 4**).

AİHM'in, özellikle ilk dönem kararlarında bu ayrıma bağladığı sonuçlar önemliydi. Zira, mülkiyete yapılan müdahalenin niteliğine göre, ölçülülük incelemesinin tabi tutulacağı rejimdeki ölçütler değişebilmektedir. Mülkiyetten yoksun bırakma tipi müdahalelerde (**Kural 2**) tazminat gerekliliği zorunlu bir koşul iken, kontrol tipi müdahalelerde (**Kural 3**) tazminat gibi ağır bir karşı yükümlülük aranmayabiliyor, daha hafif usuli güvencelere riayet edilmesi müdahalenin mülkiyet hakkına uygunluğu sonucunu doğurabiliyordu. İşte doktrinde bu ayrımın yapay ve geçersiz olduğu, birçok müdahale tipi arasındaki ayrımın belirsiz olduğu ve dolayısıyla **Kural 1**'deki ilkenin **Kural 4**'le birlikte ele alındığında her türlü müdahale tipi için aynı veya yakın derecede hassas bir tartımı gerektirdiği ileri sürülmüştü. Özellikle **4. Kural**'ın mevcut içtihadi yaklaşıma katkı sağlayabileceği; bu Kuraldan hareketle mülkiyete yapılan müdahalenin "yoksun bırakma" veya "kontrol" tipi olmasına bağlanan farklılıkların azalacağı iddia edilmişti.<sup>19</sup>

İşte AİHM'in burada ele alınan *N.K.M.* kararı aslında **Kural 1** ile **Kural 4**'ün etkinliğinin bir göstergesi olarak okunabilir. Bu davada AİHM uyuşmazlık konusu olayların karmaşıklığı ve uygulanacak hukuki rejiminin

18 Prim katkısız sosyal güvenlik pozisyonlarının malvarlığı değeri olduğu yönünde bkz. H. Burak Gemalmaz, "Kişilerin Sosyal Güvenlik Hukukundaki Statülerinin Mülkiyet Hakkı Kapsamında Avrupa İnsan Hakları Mahkemesince Korunması", **İş Dünyası ve Hukuk**, Prof. Dr. Tankut Centel'e Armağan, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi No.:720, İstanbul, 2011, sf: 704-736, özellikle 708-713.

19 Burak Gemalmaz, **Mülkiyet Hakkı**, sf:18 ve dn.49, 22, 535, 586.

belirsizliği sebebiyle, mülkiyet hakkına yönelik müdahalenin niteliğinin ne olduğunun ve dolayısıyla hangi **Kuralın** uygulanacağını tam anlamıyla tespitinin mümkün olmadığı değerlendirilmesini yapmıştır (para. 43).<sup>20</sup> Normalde malvarlığına vergisel müdahale, **P1-1**'in ikinci fıkrası hükmü gereğince kontrol tipi bir müdahale addedilir ve daha zayıf bir ölçülülük incelemesi yapılırdı.

Mahkeme devamla, sosyal bir politika olarak gelir dağılımını düzenleyen genel nitelikli bir işlemin kontrol veya yoksun bırakma tipi müdahale niteliğinde olup olmadığına bir öneminin bulunmadığını, zira her iki tip müdahalenin meşruiyeti meselesinin çözümünde göz önünde bulundurulacak ilkelerin esasında özdeş olduğunu hükme bağlamıştır. Mahkemeye göre, her bir müdahale tipi için de meşru sınırlama amacı güdülüp güdülmediği ve bireyin mülkiyet hakkı ile güdülen meşru amaç arasında adil denge kurulup kurulmadığı incelenmelidir. Mahkeme hak sahibinin meşru beklentisini kaldıran yasal değişikliklerin bir başına malvarlığına müdahale teşkil ettiğini de önceki kararlarına atıfla vurgulamıştır. Dolayısıyla Mahkeme, meseleyi mülkiyete saygı hakkı ilkesini içeren **Kural 1** ışığında ama vergi salma yetkisini Devlete veren **Kural 3**'ü de gözeterek ele almaya karar vermiştir (paras.44-45).

#### **IV) Mülkiyete Vergisel Müdahale Hukuki Temele Sahip Midir?**

**P1-1**'de yer alan mülkiyet hakkının uygulanabilir bulunmasını müteakip bu hakka Sözleşmesel manada bir müdahale olup olmadığına bakılır. Mülkiyet hakkına yönelik müdahalenin uyması gerekli koşullardan birincisi, bu müdahalenin hukuki dayanağı olup olmadığıdır. Eğer müdahalenin hukuki dayanağı yoksa, derhal mülkiyet hakkının (veya dava konusu herhangi bir hakkın) ihlal edildiğine karar verilir. Eğer müdahale hukukilik testini karşılıyorsa, incelemede sonraki aşamalara geçilir.

Müdahalenin kanunla yapılmış olması gerekliliği, öncelikle, müdahalenin mutlaka iç hukukta bir temeli olması gerektiğini ifade eder. Bu unsur sınırlamanın tekniği ve koşuluna ilişkindir. Sınırlama mutlaka ve zorunlulukla yasaya uygun olarak yapılmalıdır. Müdahale, “hukukun/yasanın öngördüğü” biçimde olmalıdır. Bununla belirtilen “yasallık” ya da “yasaya dayalılık” ilkesidir. İkinci olarak, söz konusu iç hukuk temeli, ilgili kişi bakımından ulaşılabilir ve etkileri bakımından öngörülebilir olmalıdır. Müdahalenin iç hukukta temeli olması demek, söz konusu hu-

<sup>20</sup> Mahkeme burada **Üç Kural**'a bağlanan ayrımların vergisel müdahalelerde bile çok keskin olmadığına yönelik bazı belirlemelerde bulunmuş ve önemli bazı kararlarını hatırlatmıştır.



kuk normunun mutlaka “kanun/yasa” formunda olması demek değildir; daha alt dereceli normatif düzenlemeler de (örneğin yönetmelik) “kanunla öngörülmüş olma” unsurunu karşılamakta yeterlidir. Üstelik “kanunla öngörülmüş olma” unsuru yargıç yapımı hukuku, yani içtihadı hukuku da kapsamaktadır. Sınırlamanın kaynağının, ulaşılabilir, anlaşılabilir ve öngörülebilir olması gereklidir.<sup>21</sup>

Somut olaya dönülürse, AİHM’in verginin başvuru hukukunun mülkiyet hakkına bir müdahale teşkil ettiği saptamasından sonra ele aldığı ilk hukuki mesele, söz konusu müdahalenin ulusal hukukta yasal bir temelini olup olmadığıdır. Muhatap Macaristan Hükümeti, %98’lik vergi oranını Avrupa Birliği kurallarını hatırlatarak meşrulaştırmaya çalışmıştır. Mahkeme, her ne kadar uyumsuzluk konusu verginin belirli ölçüde geriye yürürlü etkisi olduğunu, bu sebeple müdahalenin hukuki bakımından bir sorun doğurabileceğini not etmiş ve hatta Macaristan Anayasa Mahkemesinin kararlarını hatırlatmışsa da nihayetinde usulüne göre çıkartılan bir kanuna dayandığı için hukukilik unsuru açısından bir ihlal tespit etmemiştir. Mahkemeye göre vergisel meselelerde Taraf Devletlerin takdir marjı, hukukilik testi bakımından dahi oldukça geniştir (paras.52-54).<sup>22</sup>

### **V) Vergisel Müdahale Meşru Amaç Gütmekte Midir?**

Bir müdahalenin Sözleşmeye uygunluğunun incelenmesindeki ikinci aşama, söz konusu müdahalenin sınırlama ölçütlerine uygun olarak yapıp yapılmadığını açığa çıkarma işlevi görür. “Sınırlama ölçütü” denildiğinde, hak ya da özgürlüğün kullanım alanının, yetkili makamlar tarafından daraltılmasında yahut doğrudan kullanımının yasaklanmasında dayanak teşkil eden gerekçeler veya meşru amaçlar ifade edilmek istenmektedir. Hak ve özgürlüklerin kullanılmasına bu “kayıtlamalar” getirilirken, temelde, bireysel yarar ile toplumun çıkarları bir biçimde dengelenmeye ve bağdaştırılmaya çalışılır.

**P1-1**’de sadece “kamu yararı” (**P1-1/1** c.2) (**Kural 2**) ile “genel yarar” (**P1-1/2**) (**Kural 3**) ölçütleri açıkça zikredilmiştir. Bu iki sınırlama ölçütü çerçevesinde sosyal siyasalar, çevrenin korunması ve şehir planlaması, ahlakın korunması ve suçla mücadele edilmesi, vergi tahsili, diplomatik

21 Bu kavramlar hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. H. Burak Gemalmaz, **Mülkiyet Hakkı**, sf: 453-468; H. Burak Gemalmaz, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Açısından Mülkiyet Hakkının Sınırlanmasında Hukukilik İlkesi”, **İstanbul Barosu Dergisi**, Cilt:85, Sayı:3, Yıl: 2011, sf:3-22.

22 Kanımızca AİHM’in vergisel meselelerle sınırlı olmasına rağmen hukukilik testi aşamasında Taraf Devletlere geniş takdir marjı vermesi oldukça problemlidir. Zaten AİHM, giderek ciddiyeti artmakla birlikte, genel olarak hukukilik testinde zayıf bir inceleme yapmaktadır. Bkz. H. Burak Gemalmaz, **Hukukilik**, sf: 21.estinde zayıf bir inceleme yapmaktadır. Bkz. H. Burak Gemalmaz, Hukukilik, sf: 21.

bağışıklıklar, kamu güvenliği ile ulusal güvenliğin sağlanması ve ekonomik hayatın korunması adına mülkiyet hakkının sınırlandığını görmekteyiz.<sup>23</sup>

AIHM bu iki ölçüt arasında anlamlı bir farkın olmadığına karar vermiştir. **P1-1**'in lafzı gereği (**Kural 3**) vergisel meselelerde ilke olarak genel yarar ölçütü aranmaktadır. Nitekim hatırlanacağı üzere, somut davada AIHM uyuşmazlığa uygulayacağı **Kural 1**'i izole olarak değil **Kural 3**'le beraber ele alacağını hükme bağlamıştı.

Vergisel meselelerin, hemen her zaman meşru bir amaç güttüğü kabul edilmektedir. AIHM bu noktada Taraf Devletlere neredeyse mutlaklık derecesinde çok geniş bir takdir marjı tanımaktadır. Gerçi somut uyuşmazlıkta Mahkemenin verginin amacının meşruluğunu, gerçekten kamu yararına hizmet edip etmediğini her zamankine göre biraz daha fazla sorguladığı görülmektedir. Mahkemenin özellikle *sosyal adalet beklentisine* (*social justice expectations*) hiçbir referans içermeyen performansla dayalı risk temelli finansal sektör rejiminin tabiiyet ilişkisi içerisindeki kamu görevlileri bakımından örnek alınamayacağı yönündeki değerlendirmesi burada vurgulanmalıdır. Hatta Mahkeme devamlı, başvuru ve aynı pozisyondakilere vergi yoluyla yüklenmesinin yerinde olmadığına dair bazı belirlemeler de yapmıştır. Ama nihayetinde bu meseleyi ölçülülük testinin içine entegre etmeyi tercih etmiştir (paras. 58-59).<sup>24</sup>

## **VI) Vergisel Müdahale Ölçülü Müdür?**

Sınırlama rejimindeki son aşama sınırlamanın nereye kadar yapılabileceğini ifade eden “sınırlamanın sınırı” incelemesidir. Bu ilke, aynı zamanda müdahalede güdülen meşru amaçla yapılan müdahalenin “ölçülü” olması veya başvuru ve hakları ile kamu yararı ve diğer değerler arasında bir *denge kurulması* anlamına gelmektedir. “Demokratik bir toplumda gerekli olmayan” veyahut diğer bir deyişle “ölçüsüz” sınırlamalar Sözleşmeye aykırı olur.<sup>25</sup>

23 H. Burak Gemalmaz, “Kişilerin Sosyal Güvenlik Hukukundaki Statülerinin Mülkiyet Hakkı Kapsamında Avrupa İnsan Hakları Mahkemesince Korunması”, **İş Dünyası ve Hukuk, Prof. Dr. Tankut Centel'**

24 AAİHM bir müdahalenin meşru amaç gütmemesinden şüphe duyduğu bazı hallerde, bu konudaki meseleyi ölçülülük incelemesi içine yedirmektedir. Genel bir belirleme olarak, Mahkemenin bir müdahalenin meşru sınırlama ölçütüne dayanmadığı hususunda şüphesinin olduğu hallerde, çok istisnai bir iki karar hariç, her halükarda ölçülülük aşamasında mülkiyet hakkının ihlali kararı bulunmaktadır.

25 **AIHS** sisteminde sınırlama ölçütleri için bkz. H. Burak Gemalmaz, **Mülkiyet Hakkı**, sf: 448-453.

Mahkeme **P1-1/1** c. 1'deki kuralın (**Kural 1**) amaçları bakımından toplumun genel yararın gerekleri ile bireylerin temel haklarının korunması arasında adil bir denge kurulup kurulmadığına karar vermesi gerektiğini belirlemiştir. AİHM'e göre, bu denge arayışı Sözleşmenin bütününde mündemiç olup ayrıca **P1-1**'in yapısında yansımaktadır.<sup>26</sup>

Ulusal yetkili makamlara tanınan takdir yetkisinin ölçülülük ilkesine uygun olarak kullanılıp kullanılmadığı Sözleşme organlarınca denetlenir. "Ölçülülük ilkesi" bağlamında, mülkiyetten yoksun bırakılma sonucunu doğuran müdahale için, başvuru "araç" ile güdülen "meşru amaç" arasında "makul" ve "dengeli" bir orantılı ilişkinin olup olmadığı sorgulanır.<sup>27</sup> AİHM kamunun genel yararının talepleri ile bireyin temel haklarının korunması gerekleri arasında adil bir denge kurulup kurulmadığını veya başvurucuya ölçüsüz ve aşırı bir külfet yüklenip yüklenmediğini incelemek durumundadır.<sup>28</sup> Mahkeme, mülkiyet hakkı müdahaleye maruz kalan başvuru için, "olağan dışı ve aşırı" bir külfet altına sokulması halinde "adil denge"nin bozulacağı ilkesini kendisine düstur edinmiştir.<sup>29</sup> AİHM ölçülülük incelemesinin **P1-1**'in yapısına içkin olduğunu ve dolayısıyla **P1-1/2** için de geçerli olduğunu kabul etmiştir.<sup>30</sup> Bu vargı, malvarlığına yönelik vergisel müdahalelerin de ölçülü olması gerektiği anlamına gelmektedir.<sup>31</sup>

Kısacası, AİHM'in odaklandığı asıl aşama, söz konusu verginin ölçülü bir müdahale teşkil edip etmediğidir. Nihayetinde mülkiyet hakkına müdahalenin **P1-1**'e uygun olabilmesi için adil dengenin mutlaka kurulmuş olması gerekir. Ancak bu genel sonuç, yeni soruları da beraberinde getirmektedir: Adil denge veya ölçülülük hangi faktörler ve unsurlar çerçevesinde kurulmuş sayılır?

Bu konuda dikkate alınan ve AİHM'in geliştirdiği çok sayıda faktör bulunmaktadır. Bu faktörlerin birincisi tazminattır. Buna göre, mülkiyet hakkına yapılan bir müdahalenin ölçülü olabilmesi için belirli bir oranda

26 *Sporrong and Lönnroth v. Sweden*, App. Nos.7151/75 and 7152/75, Judgment of 23 September 1982, Series A No. 52, paras.69; *Allard v. Sweden*, App. No. 35179/97, Judgment of 24 June 2003, para. 54.

27 *Allan Jacobsson v. Sweden*, App. No.10842/84, Judgment of 25 October 1989, Series A No. 163, para.55; *Allard v. Sweden*, App. No. 35179/97, Judgment of 24 June 2003, para. 54.

28 *Gashi v. Croatia*, App. No.32457/05, Judgment of 13 December 2007, para.31.

29 *Allard v. Sweden*, App. No. 35179/97, Judgment of 24 June 2003, para. 54; *Ghigo v. Malta*, App. No.31122/05, Judgment of 26 September 2006, para. 61.

30 *Mellacher and others v. Austria*, App. Nos.10522/83-11011/84 and 11070/84, Judgment of 19 December 1989, Series A No.169, para.48.

31 *Musa v. Austria*, App. No.40477/98, Admissibility Decision of 10 September 1998, para.1 (The Law);

tazminat karşı ediminde bulunulması gereklidir. Başta mülkiyetten yoksun bırakma niteliğindeki müdahalelerde aranan bir koşul olan tazminat verilmesi gerekliliği, artık hemen her müdahale tipi bakımından aranmaktadır.

Tazminat faktörünün yanında bazı ek faktörler de bulunmaktadır. Bunlar arasında müdahale süresinin makullüğü, başvuruçunun niyeti ve davranışı, başvuruçunun özeni, hukukun üstünlüğü nosyonu ve usuli güvenceler, zararın miktarı, ekonomik/ticari risk ve ayrımcı motif gibi unsurlara yer verildiğini görüyoruz. Özellikle mülkiyet hakkının kontrolü niteliğinde mütalaa edilen müdahaleler bakımından işlevsel olan bu unsurlar bir arada etki doğurmaktadır.<sup>32</sup>

Nitekim burada incelenen *N.K.M.* kararının ölçülülüğe dair genel ve teorik açıklamalar kısmında, vergisel müdahalelerde müdahalenin ölçülü olup olmadığını değerlendirmede kullanılan aracın (verginin tahsili için tercih edilen önlemin) elverişliliğinin göz önünde bulundurulduğu vurgulanmıştır (para.63). AİHM'e göre, vergisel müdahalelerde başvuruçuya uyumsuzluğun esasını etkileyecek nitelikteki argümanlarını ileri sürmesi ve karşı argümanları cevaplayabilmesine olanak sağlayan, silahların eşitliği ilkesine uygun çekişmeli bir yargısal usulün tanınması da ayrıca önemlidir (para.64).<sup>33</sup> Vergisel önlemin ayrımcılık teşkil etmemesi de gereklidir (para.65).<sup>34</sup>

Bu genel perspektif ışığında somut olayı inceleyen AİHM'e göre, Alman ve Fransız mahkemeleri %50'yi aşan vergileri anayasaya aykırı bulmuştur. Macaristan'ın aslında uygulanan verginin gerçekte %52 olduğu yönündeki argümanını ele alan AİHM bu oranın bile Macaristan'da uygulanan kişisel gelir vergisinin 3 katına tekabül ettiğini saptamıştır. Üstelik kıdem tazminatı bu kadar yüksek oranda vergi uygulayan yeni düzenleme, başvuruçunun ve benzer durumdaki memurlar için herhangi geçiş ve alışma dönemi öngörülmeden derhal uygulanmıştır. Kanun başvuruçunun işten çıkarılmasından sadece 10 hafta önce yürürlüğe girmiştir.

Bu külfetin vahameti uyumsuzluk konusu verginin sadece belirli grup

- 
- 32 AİHM'in mülkiyet hakkı eksenli içtihatlarından hareketle belirlenen bu unsurlar hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Burak Gemalmaz, **Mülkiyet Hakkı**, sf:530-614.
- 33 AİHM burada kendisinin *Hentrich, Jokela* ve *AGOSI* kararlarına atıf yapmaktadır. Anılan kararların usuli güvenceler ve haklı beklentiler açısından analizi için bkz. Burak Gemalmaz, **Mülkiyet Hakkı**, sf:466-467, 566-588.
- 34 Mülkiyet hakkına müdahalenin ölçülü olup olmadığını tespitinde, müdahalede tercih edilen önlemin ayrımcı nitelikte olup olmadığı da göz önünde bulundurulmaktadır (Burak Gemalmaz, **Mülkiyet Hakkı**, sf:602-604).

kişileri hedef aldığı dikkate alındığından daha da artmaktadır. Görünen o ki bu kişileri işveren sıfatıyla kamu idaresi seçmiştir. Uyuşmazlık konusu aşırı vergi oranının ekonomik zordaki (economic hardship) Devletin bütçe açığını düzeltmek amacıyla hizmet edildiği düşünüldüğünde dahi, vatandaşların büyük çoğunluğunun benzeri bir kamusal külfete katlanmak zorunda bırakılmadığı gerçeği karşısında müdahalenin ölçülü olduğundan bahsedilemez.<sup>35</sup>

Uyuşmazlık konusu vergi, başvuru kanunla güvenceye alınmış ve toplumsal entegrasyona hizmet eden kazanılmış hakkının (acquired right) büyük kısmından yoksun bırakılmaktadır. Mahkemeye göre, hukuk temelinde iyi niyetli olarak tasarrufta bulunan kişilerin kanuna dayanan beklentileri, gerçekten çok zorunlu ve spesifik sebepler olmadıkça zarar görmemelidir. Sonuç olarak, uyuşmazlık konusu vergi oranı, mülkiyete müdahale eden bir önlem olarak, güttüğü varsayılan amaçla orantılı değildir (paras.65-76). Bu tespitin ardından Mahkeme başvurucuya 11.000 Euro tazminat (maddi ve manevi birleşik) ödenmesine ve 6.000 Euro yargılama giderine hükmetmiştir.

Mahkeme başvuru kanununun AİHS'in ayrımcılık yasağını düzenleyen 14. Maddesine yönelik iddiasını bakımından (bu noktada başvuru, şikayet konusu vergi oranının memurlarla vergi mükelleflerinin geneli arasında hakkaniyetli ve ölçülü olmayan bir ayırım yarattığını ileri sürmüştür), meseleyi genel olarak mülkiyet hakkı başlığı altında çözdüğü için ayrı bir inceleme yapmaya gerek görmemiştir.

### Sonuç

AİHM'in somut uyuşmazlığı **P1-1**'de düzenlenen mülkiyet hakkının genel teorisi kapsamındaki unsurlar ekseninde değerlendirdiği görülüyor. Vergisel müdahalenin ölçülü olup olmadığı noktasında başvuru kanununun niyetini ve uyuşmazlık konusu verginin başvuru kanununun yaşamına etkisini ele alması bunun göstergeleri arasında sayılabilir. Malvarlığına yönelik müdahalenin yarattığı zararın miktarı, müdahalenin ölçülü olup olmadığının tartımında önemli bir faktördür. Buna göre, mülkiyet hakkını ortadan kaldıracak veya malvarlığında esaslı bir azalmaya yol açacak ölçüde vergi alınması **P1-1**'e uygun olmayacaktır.<sup>36</sup>

35 Ancak AİHM, vergisel meselelerde Devletin çok geniş takdir marjı olduğu için, müdahalede kullanılan önlem/araç anlamında vergi oranının bir başına belirleyici olmadığı değerlendirilmesini yapmıştır (para. 67, *in fine*).

36 H. Burak Gemalmaz, **Mülkiyet Hakkı**, sf:592-594.

Aslında zararın miktarının gerçek etkisi mağdurların mali ve ailevi durumuna göre değişkenlik gösterebilmektedir. Uyuşmazlığa konu olan zarar miktarının gerçek etkisini

Hatta bu tip bir verginin 1982 Anayasas'ının hem mülkiyet hakkını düzenleyen 35. Maddesine hem de verginin mali güce göre salınacağını düzenleyen 73/I. Maddesi hükmüne aykırı olduğu dahi söylenebilir.<sup>37</sup> Nitekim Türk Anayasa Mahkemesi AY Madde 73/I hükmünde yer alan mali güç ölçütünü açımlayan çok sayıda karar üretmiştir.<sup>38</sup>

Karar AİHM'in malvarlığına/mülkiyete vergisel müdahalelere ilişkin pasif tutumunu değiştirdiği yönünde okunmaya açıktır. Zaten bunun işa-retlerini daha önceki bazı kararlarında vermeye başlamıştı. Örneğin *M.A ve diğerleri v. Finlandiya* kararında AİHM, mülkiyet hakkı ihlali bulmasına rağmen mali güç ölçütünü özellikle vurgulamıştı.<sup>39</sup> AİHM'in gerek ödenmeyen veya ödenmesinde gecikmeler olup bu gecikme için faiz verilmeyen vergi iadeleri<sup>40</sup> ile ek vergi tarhiyatı ve vergi cezaları<sup>41</sup> konulu uyuşmazlıklarda da etkinliğini giderek arttırdığı biliniyor.

Ancak yine de vergisel müdahalelerde Devletlerin hem vergisel müdahaledeki kamu yararının takdirinde hem de bu yarara ulaşmak için kullanılan vergisel önlemin tercihinde çok geniş takdir yetkileri olduğunu

---

ortaya çıkartabilmek için görel bir değerlendirme yapmak icap etmektedir (H. Burak Gemalmaz, **Mülkiyet Hakkı**, sf:600).

Gerçi AİHM **N.K.M.** kararında, vergisel müdahale her halükarda aşırı oranda olduğu için başvurunun ailevi ve kişisel durumunu, yaşadığı ülkenin ülke ya da bölgenin durumunu göz önünde bulundurmamıştır. Ama görece daha ölçülü bir orandaki müdahalede sadece verginin oranı değil, başvurunun ailevi ve kişisel durumu ve içinde bulunulan ülkenin durumu göz önünde bulundurulması şaşırtıcı olmayacaktır.

- 37 Nitekim Türk hukuk doktrininde de Fikret Eren, "**Mülkiyet Kavramı**", **Dr. A. Recai Seçkin'e Armağan**. AÜHF Yay. No: 351, Sevinç Matbaası, Ankara 1974, sf: 765-795, 793'te "mülkiyet hakkını ortadan kaldıracak veya varlığını tehlikeye düşürecek ölçü ve oranda vergi kanunlarının çıkarılması mümkün değildir" diyerek benzer bir yaklaşımı ulusal anayasa düzleminde dile getirmiştir (yakın tarihli kapsamlı bir çalışma için ayrıca bkz. Tamer Budak, **Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç**, XII Levha Yay., İstanbul, 2010).
- 38 AYM'nin mali güç ölçütüyle ilgili kararlarının ayrıntılı özetleri için bkz. Gerek-Aydın, **a.g.e.** sf:50-90 (atfı verilen son sayfada, anılan kitabın yayın tarihi itibarıyla, AYM'nin mali güç ölçütüne yer verdiği kararların listesi bulunmaktadır).
- 39 **M.A and others v. Finland**, App. No. 27793/95, Admissibility Decision of 10 June 2003.
- 40 **S. A. Dangeville v. France**, App. No.36677/97, Judgment of 16 April 2002; **Buffalo Srl v. Italy**, App. No. 38746/97, Judgment of 03 July 2003; **Eko-Elda Avee v. Greece**, App. No.10162/02, Judgment of 9 March 2006.
- 41 Nitekim tanınmış bir Rus petrol şirketinin açtığı **YUKOS** davasında söz konusu olan çok sayıda ek vergi tarhiyat ve cezaları AİHM tarafından tek tek ele alınarak, 2000-2001 vergi tarhiyatının mülkiyet hakkını ihlal ettiğine, 2000-2003 tarhiyatının ise mülkiyet hakkını ihlal etmediğine karar verilmiştir. Buna ek olarak 2000 yılındaki tarhiyata ilişkin ulusal hukuktaki dava hakkını kullanması sırasında savunmasını hazırlamak için yeterli zaman tanınmamış olması dolayısıyla adil yargılanma hakkının ve vergi tarhiyatının icrasında kullanılan yöntemlerin mülkiyet hakkının ayrıca ihlalini teşkil ettiğini de hükme bağlamıştır (**OAO Neftyanaya Kompaniya YUKOS v. Russia**, App. No. 14902/04, Judgment of 20 September 2011).

hatırda tutmak gereklidir. *N.K.M.* kararında ihlal sonucuna ulaşılmasına yol açan ana faktör, başvurunun iyi niyeti çerçevesindeki haklı beklentileriyle birlikte, uyumsuzluk konusu vergi oranının başvuruçunun hayatını aşırı zorlaştıracak ölçüde yüksek olmasıdır.<sup>42</sup>

*N.K.M.* kararı “mali güç” ölçütünün (**P1-1** açısından “zararın miktarı” faktörünün) aşırı vergilerin salınması halinde işlevsel olabileceğinin göstergesi olarak değerlendirilebileceğinden, anılan kararda benimsenen yaklaşımın ve kullanılan ölçütlerin Türkiye bakımından önemli sonuçları olacağını söylemek mümkündür. Türk Anayasa Mahkemesi’nin *mali güç ölçütü* hakkındaki birikimi ile AİHM’in mülkiyet hakkına vergisel müdahalelerde kullandığı *zararın miktarı ölçütü* hakkındaki birikimi, vergisel müdahalelerin Türk Anayasa Mahkemesi önünde yeni işlevselleşmeye başlayan bireysel başvuru usulünde etkili şekilde incelenmesini sonuçlayabilir. Hatta bu noktada hem mülkiyet hakkı (AY madde 35) hem de bireysel başvuru bloğunda yer alıp almadığı şüpheli mali güç ilkesi (AY madde 73/I) birlikte etkileşime geçerek, Anayasa Mahkemesinin yapacağı denetimin kapsamını dahi genişletebilir.<sup>43</sup>

Son olarak, *N.K.M.* kararının yerleşik içtihat haline geldiği not edilmelidir. Yine Macaristan’a karşı aynı konulu *Gall* ve *R.Sz.* kararları da neredeyse birebir *N.K.M.* kararını takip etmektedir. *Gall* ve *R.Sz.* kararlarında AİHM karşılaştırmalı hukuk verilerine daha bir önem vermiştir. Anılan iki kararda Mahkeme, *N.K.M.* kararında yer verdiği gibi daha fazla AB Adalet Divanı kararına yer vermiş ve Alman, Fransız, İsviçre ve ABD hukuklarından karar örneklerini ayrıntılı şekilde göstermiş<sup>44</sup>; ayrıca, İsveç, Belçika, İtalya, Portekiz ve Hollanda hukuklarını zikrederek OECD’nin konuya ilişkin bir raporundaki verilerden faydalanmıştır.<sup>45</sup> Oysa pilot

42 Nitekim karara onaylayıcı ayrık oy yazan yargıçlar, bu kararın AİHM’in vergisel uyumsuzluklara ilişkin mevcut içtihadı yaklaşımını değiştirmediği yönünde okunması gerektiğini vurgulamışlardır (*N.K.M. v. Hungary*, App. No. 66529/11, Judgment of 14 May 2013, Concurring Opinion of Judge Lorenzen Joined by Judges Raimondi and Jociene).

43 Anayasal mülkiyet hakkı ile anayasal mali güç ilkesinin etkileşimi, somut bir bireysel başvuruda mali güç ilkesinin mülkiyet hakkı içine entegrasyonu üzerinden sağlanabilir.

44 *Gall v. Hungary*, App. No. 49570/11, Judgment of 25 June 2013, paras. 19 (AB hukuku), 20-23 (karşılaştırmalı hukuk); *R.Sz. v. Hungary*, App. No. 41838/11, Judgment of 2 July 2013, paras.18 (AB hukuku), 19-22 (karşılaştırmalı hukuk).

45 *Gall v. Hungary*, App. No. 49570/11, Judgment of 25 June 2013, para. 64 (karşılaştırmalı hukuk verilerine ölçülülük incelemesi aşamasında yer verilmesi), para 69 (AB hukuku verilerine ölçülülük incelemesinde yer verilmesi); *R.Sz. v. Hungary*, App. No. 41838/11, Judgment of 2 July 2013, para. 54 (karşılaştırmalı hukuk verilerine ölçülülük incelemesinde yer verilmesi), 59 (AB hukuku verilerine ölçülülük incelemesinde yer verilmesi).

*N.K.M.* kararında bu veriler çok daha yüzeyseldi.<sup>46</sup>

Karşılaştırmalı hukuk verilerinin kararlarda kullanımı vergisel meselelerde devletlerin takdir marjlarının boyutunu belirlemek ve böylelikle mülkiyet hakkının etkililiğini arttırmak bakımından önemlidir. Zira bilindiği üzere, AİHM önündeki bir meselede özellikle Avrupa Konseyi üyesi Devletlerin yeknesak bir çözüm tarzı benimseyip benimsemediğine bakmaktadır. Eğer önündeki bir mesele hakkında Avrupa Konseyi üyesi Devletlerin çoğunda bir konsensüs oluşmuşsa, bu durumda Devletlerin o konuyu düzenlemekteki takdir marjları daralmakta ve bu konsensüsten sapan Devletin AİHS'e aykırı düştüğü sonucuna varılabilmektedir. AİHM bu karşılaştırmalı hukuktan hareketle geliştirdiği konsensüs yaklaşımında artık sadece Avrupa Konseyi üyesi Devletlerin hukuklarına değil, Avrupa kıtası dışındaki Devletlerin hukukları ile uluslararası hukuk materyallerini de göz önünde bulundurmaktadır. Nitekim burada ele alınan *Gall* ve *R.Sz* kararlarında ABD hukukuna yer verilmiştir.<sup>47</sup>

Aslında AİHM mülkiyet hakkı özelinde karşılaştırmalı hukuk/konsensüs yaklaşımını pek kullanıyor değildir. Bugüne dek çok nadir bir iki kararında yer vermişti. Bu sebeple doktrinde, bütün metodolojik ve pratik sorunlarına rağmen AİHM'in bu karşılaştırmalı hukuk/konsensüs yaklaşımını mülkiyet hakkı özelinde artırarak kullanması gerekliliğine işaret edilmişti. Özellikle Avrupa Birliği hukukun, bazı mülkiyet meselelerinde karşılaştırmalı hukuk kaynağı olarak işlevsel biçimde kullanılabilceği fikri ileri sürülmüştü.<sup>48</sup> Dolayısıyla, *N.K.M.*, *Gall* ve *R.Sz* kararlarındaki AB hukuku ve hatta karşılaştırmalı hukuk atıflarını, kendi içinde sorunlu yönleri olmakla birlikte, bu tezi desteklediği şekilde okumak mümkündür.

46 Gerçi *Gall* ve *R.Sz.* kararlarında da karşılaştırmalı hukuk verilerinin kullanımı sorunludur. Zira anılan kararlarda Mahkeme "karşılaştırmalı hukuk" başlığı altında yer verdiği, *N.K.M.* kararında bulunmayan İsviçre ve ABD hukuklarına yaptığı ölçülülük incelemesinde yer vermemiştir, kararında bir daha kullanmamış ve hatta zikretmemiştir. Ölçülülük incelemesinde yer verdiği Almanya ve Fransa hukukları ise *N.K.M.* kararında da aynı şekilde yer almış ve kullanılmıştır. Normalde karşılaştırmalı hukuk bölümünde yer verilen bilgilerin uyumsuzluğun esasına ilişkin kısımda kullanılması gerekirdi.

Yine *Gall* ve *R.Sz.* kararlarında "karşılaştırmalı hukuk" başlığı altında zikredilmeyen İsveç, Belçika, İtalya, Portekiz ve Hollanda hukuklarına ve OECD ülkelerine ilişkin bilgilere direkt ölçülülük incelemesinde yer verilmiştir.

47 Karşılaştırmalı hukukun ve konsensüs yaklaşımının AİHM kararlarında hem genel olarak hem de mülkiyet özelinde kullanımı ve eleştirisi için bkz. H. Burak Gemalmaz, **Mülkiyet Hakkı**, sf:91-93 (AİHS genelinde), 524-525, 529-530 (mülkiyet hakkı özelinde) ve orada gösterilen eserler.

48 H. Burak Gemalmaz, **Mülkiyet Hakkı**, sf:529-530.