



EUROPEAN COURT OF HUMAN RIGHTS COUR EUROPÉENNE DES DROITS DE L'HOMME

© Avrupa Konseyi/Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, 2013. İşbu çeviri, Avrupa Konseyi İnsan Hakları Vakıf Fonu'nun desteğiyle yapılmıştır (www.coe.int/humanrightstrustfund). Bu çeviri, Mahkeme'yi bağlamamaktadır. Daha fazla bilgi için, bu belgenin sonunda bulunan, telif haklarına ilişkin belgeyi okuyunuz.

© Council of Europe/European Court of Human Rights, 2013. This translation was commissioned with the support of the Human Rights Trust Fund of the Council of Europe (www.coe.int/humanrightstrustfund). It does not bind the Court. For further information see the full copyright indication at the end of this document.

© Conseil de l'Europe/ Cour Européenne des Droits de l'Homme, 2013. La présente traduction a été effectuée avec le soutien du Fonds fiduciaire pour les droits de l'homme du Conseil de l'Europe (www.coe.int/humanrightstrustfund). Elle ne lie pas la Cour. Pour plus de renseignements veuillez lire l'indication de copyrights/droits d'auteur à la fin du présent document.

AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ KARARI

BEŞİNCİ SEKSİYON

SEGAME A.Ş./FRANSA DAVASI

(Başvuru no. 4837/06)

STRAZBURG

7 Haziran 2012

İşbu karar, Sözleşme'nin 44/2. maddesi uyarınca nihai karardır. Şekli düzeltmeler yapılabilir.

Segame A.Ş./Fransa davasında,

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin (Beşinci Seksiyon), aşağıdaki yargıçlardan oluşan Daire'si:

Dean Spielmann, *Mahkeme Başkanı*,

Elisabet Fura,

Karel Jungwiert,

Mark Villiger,

Ann Power-Forde,

Ganna Yudkivska,

André Potocki, *Yargıçlar*

ve Stephen Phillips, *Yardımcı Yazı İşleri Müdürü*,

10 Mayıs 2012 tarihinde, kapalı oturumda yapılan müzakereler neticesinde, aynı tarihte, aşağıdaki kararı vermiştir:

USUL

1. Bu dava, Fransa Cumhuriyeti'ne karşı, bir Fransız hukuku şirketi olan, SEGAME A.Ş. (« başvuran ») tarafından, 16 Ocak 2006 tarihinde, İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerin Korunmasına İlişkin Sözleşme'nin ('Sözleşme'), 34. maddesi uyarınca, Mahkeme'ye sunulan, 4837/06 numaralı başvuru sonucu görülmektedir.

2. Başvuran şirket, Paris'te avukat olan Sayın P. Schiele ve daha sonra da Sayın E. Morain tarafından temsil edilmiştir. Fransız Hükümeti (« Hükümet »), Dışişleri Bakanlığı Hukuk İşleri Müdiresi olan Bayan E. Belliard tarafından temsil edilmiştir.

3. Başvuran, özellikle, kendisine verilen vergi cezasına itiraz etmek için bir mahkemeye erişimi olmadığından bahisle, Sözleşme'nin 6/1. maddesinin ihlal edildiğini öne sürmektedir.

4. 9 Ekim 2008 tarihinde, başvuru, Hükümet'e iletilmiştir. Sözleşme'nin 29/1. maddesine göre, Daire'nin, davanın kabul edilebilirliği ve esasını birlikte inceleyeceğine karar verilmiştir.

OLAYLAR**I. DAVANIN KOŞULLARI**

5. Başvuran, Paris merkezli ve Fransız hukukuna göre kurulmuş olan bir anonim şirkettir.

6. Başvuran, Paris'te, bir sanat galerisi işletmektedir. 13 Eylül ve 8 Kasım 1993 tarihli kararlarla, Paris Ticaret Mahkemesi, başvuran şirketi,

önce vergi hatalarının düzeltilmesine daha sonra da adli tasfiyesine karar vermiştir. 21 Aralık 2004 tarihinde, mahkeme, pasifin sona ermesi nedeniyle, tahliye operasyonunu kapatmıştır.

A. Vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin prosedür

7. 27 Ekim 1993'ten, 12 Nisan 1994'e kadar, başvuranın, 1 Ocak 1991'den, 8 Kasım 1993'e kadar olan süreç için, muhasebe denetimi yapılmıştır. Vergi idaresi, başvurana, 6 Mayıs ve 5 Ekim 1994 tarihlerinde, 1991, 1992 ve 1993 seneleri için, özellikle, değerli metaller, takılar, sanat objeleri, koleksiyon ve antika objelerle (« bundan böyle, « sanatsal objelerle ilgili vergi » olarak anılacaktır) ilgili olarak vergi ihtarnamelerine ilişkin düzeltmeleri, vergi kanununun 302 *bis* A ile 302 *bis* E maddelerine (1993'te, aynı kanunun, 150 V *bis*'ten 150 V *sexies* maddelerine dönüşmüştür) göre tebliğ etmiştir.

8. Bu ihtarnamelerde, gecikme faizi ve ödenmeyen vergilerin % 100'üne eşit olan, vergi kanununun 1788 ter maddesinde (daha sonra, 1993'te, 1770 *octies*'e dönüşmüştür) öngörülen ceza da yer almaktadır. Bu ihtarnamelerde, 7.963.757 Frangı (yaklaşık, 1.214.066,93 Avro) ceza olmak üzere, 15.927.514 Fransız Frank'lık (yaklaşık, 2.428.133 Avro) bir ödeme talimatı gönderilmiştir.

9. 24 Aralık 1997'de, vekilinin temsil ettiği başvuran, vergi hizmetleri müdürü nezdinde, kendisinden talep edilen tüm hak ve cezaların silinmesini talep etmiştir. Başvuran, bir yandan, sanatsal objelere ilişkin verginin, özellikle, Konsey'in, sanatsal objeler ve koleksiyon objeleriyle ilgili bir düzenleme ortaya koyan 77/388/CEE ve 94/5/CE sayılı direktiflerine aykırı olan bir katma değer vergisi ya da Roma Sözleşmesi'nin 34 ve 95. maddelerinde yasaklanmış olan ve ithalata veya vergilendirmeye yapılan bir kısıtlamaya eş değer olan ve artı değer vergilendirmesi anlamına geldiğini öne sürmüştür. Diğer yandan, başvuran, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi anlamında, ceza yaptırımını olarak görülebilecek olan para cezalarının, hâkim tarafından verilmesi gerektiğini öne sürmektedir.

10. 8 Haziran 1998'te, vergi hizmetleri müdürü, bu talebin reddine karar vermiştir. Müdür, söz konusu verginin, katma değer vergisi olmadığını ve malların serbest dolaşımına saldırı oluşturmadığını, çünkü bu verginin, Fransa'da ve tüm diğer Avrupa topluluğuna üye devletlerde yapılan satışlara, eşit şekilde uygulandığını belirtmiştir. Müdür, bunun yanı sıra, *Bendenoun/Fransa* kararında (24 Şubat 1994, seri A no. 284), Mahkeme'nin, Sözleşme'nin 6/1. maddesi bağlamında, idari cezaların geçerliliğini, bu cezaların, bir hakim tarafından denetlendikleri sürece kabul ettiğini öne sürmüştür.

B. Sanatsal objelerin ve ilgili cezalara ilişkin vergi ihtarnamelerinin kaldırılmasına yönelik prosedür

11. 31 Temmuz 1998’de, başvuran, 1991 ve 1993 yıllarına yönelik olarak, kendisine verilen, vergi ihtarnamelerinin ve ilgili cezaların kaldırılmasına yönelik olarak, önceki iddialarını tekrar ederek, Paris İdare Mahkemesi’nde dava açmıştır.

12. 4 Kasım 2004 tarihli bir kararla, mahkeme, bu davayı reddetmiştir. Vergi cezasının, Sözleşme’nin 6/1. maddesiyle uyumlu olmasına ilişkin olarak, mahkeme, vergi hâkiminin, denetimini, ileri sürülen olaylar ve idarenin kabul ettiği nitelendirme üzerinde icra ettiği ve her durumda, bu denetimin sonuçlarına göre, ya, vergi cezasının kaldırılmasını ya da vergi cezasını olduğu gibi bırakmaya ya da, kanunla öngörülen cezayı uygulamaya, bu miktarı, davanın koşullarına göre değiştirme yetkisi olmaksızın karar verdiğini ya da, idarenin, vergi kanununa karşı işlenen suçları kanıtlamadığını kabul ederek, vergi borçlusunun, bu cezayı ödememesine karar verdiğini hatırlatmıştır. Sonuç olarak, Mahkeme, 6/1. maddenin, vergi hâkiminin, davanın koşullarını dikkate alarak, vergi cezasının miktarını değiştirme yetkisi bulunmasını kapsamadığı kanaatine varmıştır.

13. 10 Ocak 2005’te, başvuran, Paris İdare Mahkemesi önünde istinaf başvurusu yapmıştır.

14. Dava sırasında, 7 Aralık 2005 tarihli ve 1512 no’lu kararname, vergi kanununun 1788. maddesinde (1993’te, 1770 *octies* maddesine dönüşmüştür) öngörülen cezayı, ödenmeyen vergilerin, %100’ünden, %25’ine indirmiştir.

15. 13 Şubat 2006’da, idare, para cezasında, 910.549,93 Avro’luk kısmi bir indirim yapmış ve 6 Temmuz 2006’da, bir hesap hatası nedeniyle, sanatsal objelerle ilgili vergi ihbarından, 28.735,12 Avro’luk bir indirim yapmıştır.

16. İstinaf mahkemesi önünde, başvuran, idare mahkemesinde öne sürdüğü iddiaları öne sürmüştür.

17. 24 Kasım 2006 tarihli bir kararla, İdari istinaf mahkemesi, söz konusu indirimleri dikkate aldıktan ve hüküm kurmaya yer olmadığını belirttikten sonra, kararı, idarenin, başvuranın aldığı bir eserin fiyatını düşürerek değiştirmiştir. İstinaf mahkemesi, özellikle, verginin, Avrupa Birliği hukukuna aykırı olmasını veya bazı eserlerin alınmasında verilemeyeceğine ilişkin detaylı bir incelemeden sonra başvuranın öne sürdüğü usul ve esas itirazlarını reddetmiştir. Mahkeme, bunun dışında, para cezasına ilişkin olan ve Sözleşme’nin 6/1. maddesine ilişkin itirazı, mahkemenin muhakemesine benzer bir şekilde reddetmiş ve idari hâkimin, 6/1. maddeye uygun olarak tam yetkisi bulunduğu ve bunun, yasa koyucunun, söz konusu ceza için tek bir oran dikkate alırken, hâkimin, daha

düşük bir oranı dikkate alarak, uygulamasını değiştirebileceğini anlamını taşımadığının altını çizmiştir.

18. Başvuran, özellikle, verginin, hâkim tarafından, vergi mükellefinin davranışları dikkate alınarak, yasa koyucunun belirleyeceği bir bareme göre değiştirilememesi nedeniyle, Avrupa Birliği hukuku ve Sözleşme'nin 6/ 1. madde ile uyuşmazlığını öne sürerek, Danıştay'a temyiz başvurusunda bulunmuştur.

19. 27 Haziran 2008 tarihli bir kararla, Danıştay, temyiz davasının reddine karar vermiştir. Verilen cezayla ilgili olarak, Danıştay, aşağıdaki ifadeleri kullanmıştır:

« Bir taraftan (...), cezanın oranını, suçla orantılı kılmak için, 7 Aralık 2005 tarihli kararname, bu oranı, %25'e sabitlemiştir; diğer yandan, vergi hâkimi, ileri sürülen olaylarla ve idarenin nitelendirmesiyle ilgili olarak denetimini icra ettikten sonra, her durumda, bu denetimin sonuçlarına göre, ya idarenin yaptığı artışı muhafaza etmeyi ya da vergi mükellefinin, sanatsal objelerle ilgili kurallara aykırılık yapmamış olması nedeniyle ortadan kaldırılmasına karar veriri ve böylece, Sözleşme'nin 6/1. maddesi hükümlerine uygun olarak, elinde tam yetki bulunmaktadır (...), bu hükümler de, yasa koyucunun, söz konusu ceza için, tek bir oranı dikkate almış olduğu halde, hakimnin, bu oranı, kanunla öngörülenle, daha düşük bir oranı değiştirerek, uygulamasını değiştirmesini kapsamamaktadır; böylelikle, mevcut olayda, vergi kanununun 1761. maddesinde öngörülen cezayı devre dışı bırakmayan mahkeme, hukuki bir hata yapmamıştır. »

C. Sanatsal objelerle ilgili verginin belirlenmesi ve ödenme şekilleriyle ilgili prosedürler

1. Verginin belirlenmesine ilişkin prosedür

20. 5 Nisan 2005'te, başvuran, Ekonomi, Maliye ve Endüstri Bakanlığı (« Bakanlık ») tarafından, Bakanlık'ın, sanatsal objelere ilişkin verginin belirlenmesiyle ilgili olarak, simsarlık masrafları da dahil olmak üzere, satış fiyatlarını tanımladığı idari belgede (15 Ekim 1989 ve 15 Haziran 1993) bulunan vergi kanunun yorumunun iptal edilmesine ilişkin olarak, Danıştay nezdinde iki dava açmıştır.

21. Başvuran, yasa koyucunun, bir vergilendirmenin yaratılabilmesi, bu verginin ortaya konulmasına ilişkin belirleyici unsurları ve verginin ödenmesiyle ilgili unsurları tespit etmek konusunda karar verebilmek için münhasır bir yetkisi bulunduğunu öne sürmüştü ve bu idari belgenin yazıldığı bakanın, yetkisini aştığını öne sürmüştür.

22. Dava sırasında, vergi, 30 Aralık 2005'te kabul edilen ve 1 Ocak 2006'da yürürlüğe giren, 2005 maliye kanununun 33. maddesine göre, yeniden yazılmış ve numaralama değişikliği yapılmıştır. Böylece, vergiye ilişkin olan ve daha önce, idari belgede bulunan hükümler ve daha önce, vergi kanununun düzenlemeler kısmında bulunan, ödemeyle ilgili hükümler, kanunun, yasal hükümler kısmına dahil edilmiştir.

23. 10 Şubat 2006 tarihli bir kararla, Danıştay, açılan davaların birleştirilmesine ve bu davaların reddine karar vermiştir. Danıştay, vergi kanununun hükümlerinden, yasa koyucunun, « zımnen olsa da » sanatsal objelerle ilgili verginin, satış miktarına göre belirlenmesine karar verdiğini ve bu konu hakkında bir açıklama olmaması halinde, vergiyi belirlemek için dikkate alınan satış fiyatının, alıcının üzerindeki tüm yükleri içerdiğinin anlaşılmasına kanaat getirmiştir. Danıştay, bu koşullar altında, sanatsal objelerle ilgili verginin, simsarlık masrafları da dahil olmak üzere, satış fiyatlarına göre belirlendiğini öngörerek, bakanın, söz konusu hükümlerin gerektirdiği yorumu yapmış olduğunu ve yeni kurallar belirlememiş olduğu ve kararının yetkisizlikle malul olmadığı kanaatindedir.

2. Vergi ödeme şekillerine ilişkin prosedür

24. 21 Haziran 2005 tarihinde, başvuran, Danıştay önünde, Başbakan'ın, zımni olarak, 19 Temmuz 1976 tarihli kanunun (sanatsal objelerle ilgili vergi uygulanması) uygulanması için alınan ve vergi ödenme şekilleriyle ilgili olan düzenleyici hükümlerin iptal edilmesine ilişkin iki dava açmıştır. Başvuran, söz konusu hükümlerin, kanun alanına müdahale ettiklerini ve yetkisiz bir makam tarafından alındıklarını öne sürmüştür. Başvuran, bunu dışında, söz konusu verginin yasal yükümlüsüne ilişkin olan yürürlükteki yasal hükümlerin karmaşık ve belirsiz olduklarını ve bunun da, Sözleşme'nin 7. maddesindeki, suç ve cezaların yasallığı ilkesini ihlal ettiğini ileri sürmüştür.

25. 5 Mayıs 2006 tarihli bir kararla, Danıştay, davaları birleştirerek, reddine karar vermiştir. Danıştay, bir yandan, düzenleyici yetkinin, söz konusu verginin ödenme şekillerini, 19 Temmuz 1976 tarihli kanuna göre belirlediğini ve yetkisini ve kendisine verilen yetkinin sınırlarını aşmadığına karar vermiştir. Danıştay, diğer yandan, Sözleşme'nin 7. maddesindeki suç ve cezaların yasallığı ilkesine dayanan itirazın, söz konusu düzenleyici hükümlerin iptal edilmesine ilişkin ret kararı hakkında etkisiz olduğu kanaatindedir.

II. İLGİLİ İÇ HUKUK VE UYGULAMA

A. İlgili Hukuki Metinler

26. Sanatsal objelerle ilgili vergi, katma değer vergilendirilmesinin özel bir şeklini oluşturmaktadır. Bu vergi, « katma değer vergilendirilmesi ve değerli metaller, takılar, sanatsal objeler, koleksiyon objeleri ve antika objelerle ilgili bir vergi ortaya konulmasına ilişkin » olan 19 Temmuz 1976 tarihli kanunun 10. maddesiyle ortaya çıkmıştır. Olaylar zamanında, bu vergi, 1993'e kadar, vergi kanununun, 302 bis A ila 302 bis E maddelerinde ve 31 Aralık 2005'e kadar, aynı kanunun, 150 V bis ila 150 V sexes

maddelerinde bulunmaktaydı. Bu maddelerin, ilgili kısımları aşağıdaki şekilde kaleme alınmıştır:

Madde 150 V bis

«I. Mesleki karlara ilişkin özel hükümler saklı kalmak kaydıyla (...), takıların, sanatsal objelerin, koleksiyon objeleri ve antika objelerin satışı, miktarlarının, 20.000 Frankı aşması halinde, %7¹'lik bir vergiye tabiidir; bu miktarın, 20.000 Frank ile 30.000 Frank arasında olması halinde, vergilendirme, söz konusu miktar ile 30.000 Frank arasındaki farka göre yapılacaktır.

(...)

Bu hükümler, aynı zamanda, Avrupa Ekonomik Topluluğu'na üye olan başka bir devlette gerçekleştirilen satışlara da uygulanmaktadır.

(...) »

Madde 150 V ter

« Madde 150 V bis'te öngörülen vergi yükü, satıcı tarafından karşılanmaktadır. Bu vergi, satış işlemine katılan aracı veya alıcı tarafından, otuz gün içinde ve hâsılât vergisi konusundaki güvencelerle ödenir. Bununla birlikte, vergi, satıcı tarafından, satışın, Avrupa Topluluğu'na üye olan başka bir devlette gerçekleştirilmesi halinde, aynı koşullarda ödenir.

Vergi, satıcının, ilgili malların ticaretini, mesleki olarak yapıyor olması halinde alınmaz.»

Madde 150 V sexies

« 150 V bis maddenin ikinci bendinde belirtilen takı ve objelerin satıcısı, satış anında yapılan bir beyanla, alış tarihi ve fiyatını kanıtlaması suretiyle, 150 A ile 150 T maddelerinde belirlenen sistemi seçebilir. Bu seçimin koşulları, Danıştay kararıyla belirlenir. »

27. 1 Ocak 2006 tarihinde yürürlüğe girmiş olan, 2005 Maliye Kanunu (30 Aralık 2005 tarihli ve 2005-1720 no'lu), bu hükümleri değiştirmiştir. Bu kanun, özellikle, sanatsal objelere ilişkin verginin yaratılması ve ödenmesi şekillerine ilişkin idi. Bundan böyle, aynı kanunun, 150 VK maddesi, aşağıdaki şekildedir:

« Vergi, satıcı ya da ihracatçı tarafından karşılanır. Vergi, işleme katılan ve Fransa'da vergi bakımından ikamet eden aracının sorumluluğu altında ya da, satıcı veya ihracatçı tarafından karşılanır (...)»

28. Sanatsal objelerin vergisinin ödenmemesi, vergi cezasına neden olmaktadır. Olaylar zamanındaki, vergi kanununun 1788. maddesi (1993'te, 1770 *octies* olmuştur) aşağıdaki ifadeleri kullanmaktadır:

« Madde 150 V bis ile 150 V sexies arasındaki suçlar, ödenmeyen vergilere eşit bir vergi cezasına tabii tutulur ve hâsılât vergisi alanındaki gibi tahsil edilir. »

¹. Önceden, %6 olan vergi, 1993'te, %7'ye çıkartılmıştır.

7 Aralık 2005 tarihli ve 2005-1512 no'lu ve vergi alanında kolaylaştırma ve ceza sisteminin uyumlulaştırma ve ıslah edilmesi hakkında kararname, 1770 *octies* maddesinde öngörülen cezayı, %100'den, %25'e indirmiştir. Adı geçen madde 1770 *octies*, vergi kanununun 1761/2. maddesine dönüşmüştür.

B. İdare mahkemelerinde açılan dava

29. Geleneksel olarak, idare mahkemelerinde açılan idari davalar (aynı zamanda, tam yetki davası olarak da anılmaktadır) ve yetki aşımına ilişkin olan ve bir idari işlemin iptalini hedef alan davalar arasında ayırım yapılmaktadır. Yetki aşımına ilişkin davada, idari hâkimin yetkileri sınırlıdır: hâkim, geriye dönük olarak, yasal olmayan kararı, yerindelik denetimi yapmaksızın, iptal edebilir. Nihayet, idari davalarda, idari hâkimin yetkileri daha geniştir: hâkim, bir idari işlemi, sadece, iptal etme ve geçerli kılma yetkisinin dışında, bu işlemi yeniden düzenleyebilir, idarenin kararıyla, kendi kararını değiştirebilir ve ilgilinin haklarına ilişkin olarak hüküm kurabilir. Aynı şekilde, hâkim, idareyi, tazminat ödemeye de mahkûm edebilir. Bunun dışında, idari dava çerçevesinde, idari hâkim, söz konusu kararın yasallığını, kararını verdiği günkü hukuki ve olgusal koşullar (yetki aşımı konusunda olduğu gibi, idarenin karar aldığı tarihe göre değil) bakımından değerlendirir.

İdari davalar arasında, özellikle de, idareye yönelik sorumluluğa ilişkin dava (sözleşmeden doğan veya sözleşme dışı), vergi veya seçimle ilgili davalar (belediye veya kanton seçimleri), idari cezalara yönelik davalar ve diğer davalar bulunmaktadır.

30. Vergi ihtilafları alanında, idare mahkemeleri, doğrudan vergiler ve hâsılat vergileri alanında yetkiliyken, dolaylı vergilerle ilgili ihtilaflar ise, adli yargı mahkemelerinin yetki alanında kalmaktadır. Bu bağlamda, idari hâkimin, vergi mükellefi lehine, vergi idaresinin, ondan talep ettiği vergi ve cezaları silme yetkisi ve miktarını, yürürlükteki hükümleri çerçevesinde belirleme yetkisi bulunmaktadır. Cezalar alanında, idari hâkim, vergi mükellefinin davranışına göre, birden fazla oranın uygulanabilir olması halinde, daha düşük bir oranla, daha yüksek bir oranı değiştirebilir.

C. İlgili İçtihat

31. Hâkimin vergi cezalarının oranını değiştirme konusundaki yetkisine ilişkin olarak, yüксе Fransız mahkemeleri, farklı çözümler benimsemişlerdir.

1. Yargıtay

32. Motorlu taşıtlara ilişkin verginin (vergi kanununun 1840 N *quater* maddesinde öngörülen vergi- 1 Mart 2005 tarihinde kaldırılmıştır) geç ödenmesi nedeniyle verilen vergi cezası alanında, Yargıtay, 29 Nisan 1997 tarihli bir kararla, söz konusu maddenin uygulanmasının, « bu hükmün, idarenin kararına karşı, mahkemenin, cezanın miktarına ilişkin olarak karar vermesine izin vermediği » ölçüde, Sözleşme'nin 6/1. maddesinin uygulanmasını devre dışı bırakmıştır (Cass. Com., *Ferreira*, Bull. IV no. 110).

33. Bu içtihat, daha sonra onaylanmıştır (Hukuk dairesi., 17 Kasım 1998, *Dupuis*, no. 96-21749; Tic. daire, 15 Haziran 1999, *Lise*, Bull. IV no. 130). 15 Haziran 1999 tarihli adı geçen kararda, Yargıtay, aşağıdaki ifadeleri kullanmıştır : « yukarıda adı geçen, madde 1840 N *quater*, sadece, idare tarafından, bir vergi mükellefine verilen cezanın miktarı ve verilmesi hakkında, hâkimin hüküm kuramaması ve böylece, ilgilinin, derhal söz konusu vergiyi ödediğini öne sürdüğü mahkemenin görevinin, vergi mükellefine verilen cezanın orantılılığını incelemesi halinde Sözleşme'nin 6/1. maddesiyle uyumsuz olur (...) ». Yargıtay, 1 Temmuz 2003 tarihli ve bir bağışın beyan edilmemiş olmasıyla ilgili olarak, %40'lık bir artışa ilişkin olan bir kararında (Cass. com, *Gallotte*, no. 00-13966) : « 6/1. madde (...), idarenin uyguladığı vergi cezasının, davanın koşullarında, vergi mükellefinin davranışıyla orantılı olabilmesi için bir idari dava yolu açmaktadır ve (...) ilk derece mahkemesi hâkimi, kendisine böylelikle verilen yetkiyi, sadece, cezanın uygulanmasına itiraz eden taraf tarafından, bu cezanın konulması ve miktarını değerlendirmek için haberdar edilmiş olmalıdır ».

2. Danıştay

34. Danıştay, ilk olarak, vergi kanununun, vergi mükellefinin davranışına göre farklı cezaları ve bunların nitelendirilmesini öngören 1728 ve 1729. maddelerle ilgili olarak (1729. madde, olaylar zamanındaki yazım şekliyle, vergi mükellefinin kötü niyetli olması halinde, ödenmeyen verginin %40 arttırılmasını ve sahtekârlık yapılması halinde ise %80'lik bir artış öngörmekteydi).

1729. maddeye ilişkin ve 5 Nisan 1996 tarihli bir mütalaada, Danıştay, aşağıdaki ifadeleri kullanmıştır : « (...) vergi mükellefinin davranışına göre cezaların oranlarını belirleyen kanun, artış oranının uygulanmasını, vergi mükellefinin davranışının nitelendirilmesine göre öngörmüştür. Vergi hâkimi, idarenin yaptığı nitelendirmeyi denetledikten sonra, vergi mükellefinin işlediği kusurun ağırlığını dikkate alarak, bu oranı değiştirmeksizin, öngörülen artış oranını uygulaması gerekmektedir. » (Danıştay, mütalaa *Houdmond*, Vergi İçtihadı Dergisi (RJF) 5/96, no. 607).

35. 1729. maddede öngörülen cezaların değiştirilmesine ilişkin bir sorun hakkında açılan bir davada, Danıştay, 8 Temmuz 1998 tarihli başka bir mütalaada aşağıdakileri belirtmiştir : « vergi hâkimi, öne sürülen olaylar ve idarenin kabul etmiş olduğu nitelendirmeye ilgili olarak denetim yaptıktan sonra, her durumda, bu denetimin sonuçlarına göre, ya vergi mükellefinin işlediği kusuru dikkate alarak, kanunun öngördüğü oranı değiştirmeksizin, bu oranı muhafaza etmeyi ve uygulamayı ya da, idarenin, ne vergi mükellefinin, sahtekârlık yaptığını ne de kötü niyetli olduğunun kanıtlamadığı kanaatinde olması halinde, vergi mükellefine, sadece, gecikme faizlerini ödetir. Sözleşme'nin 6/1. maddesindeki hükümler, farklı bir şekilde hareket etmesine izin vermemektedirler » (Danıştay, mütalaa *Fattell*, RJF 1998, no. 970; bkz. aynı zamanda, Danıştay, 24 Eylül 2003, *Société Paolo Nancéienne*, RJF 12/03, no. 1393)

36. Danıştay, vergi kanununun, vergi mükellefinin beyan yükümlülüğüne aykırı olan kusurlarının ağırlığına göre, farklı oranlarda cezalar öngören 1728. maddesi hakkında da, aynı muhakemeyi benimsemiştir (Danıştay, 8 Mart 2002, *SARL Clinique de Mazargues*, RJF 2002, no. 671 ve Danıştay, 6 Haziran 2007, *Lemarinier*, RJF 2007, no. 1042).

37. İkinci olarak, Danıştay, bu yaklaşımı, vergi kanununun ayrı bir maddesinde olmalarına rağmen, kanunun diğer maddelerinde öngörülen cezaları kapsayan, cezalandırıcı bir bütüne dahil olan cezalara aktarmıştır (bkz. özellikle, derhal düşülebilir olmayan KDV'nin beyan edilmemesine ilişkin olarak, madde 1788 *septies*'de (daha sonra, madde 1788 A 4 haline gelmiştir) öngörülen %5'lik ceza için, Danıştay, 30 Kasım 2007, *Société Sideme*, RJF 2008, no. 172; tedarikçi veya müşterilerin kimliği veya adreslerini gizlemeye ilişkin olarak kanunun, madde 1740 *ter*'de (1737. madde olmuştur) bulunan %50'lik ceza konusunda, bkz. Danıştay, 26 Mayıs 2008, *Société Anonyme Norelec*, RJF 2008, no. 981 ve 1730. maddede öngörülen, vergi denetimine itiraz edilmesi durumunda verilen %150'lik cezaya (2005'te, %100'e düşürülmüştür) ilişkin olarak bkz. Danıştay, 5 Mart 2009, *Gonzales-Castrillo*, Vergi hukuku 2009 no. 10).

3. Anayasa Mahkemesi

38. Vergi kanununun 1728 ve 1729. maddelerinde öngörülen %40'lık vergi artışlarına (ödeme talimatından sonra beyanda bulunmama ve vergi mükellefinin kötü niyetli olması durumları) ilişkin iki soruyla ilgili olarak, Anayasa Mahkemesi, 17 Mart 2011 tarihli iki kararla, söz konusu maddelerin, Anayasa'ya uygun olduklarını, iki kararda da benzer şekillerde, aşağıdaki ifadelerle açıklamıştır:

« 1789 Beyannamesi'nin 8. maddesinden kaynaklanan, cezaların bireyselleştirilme ilkesi, artışın, ceza niteliğinde olması halinde, sadece, idarenin, hakim denetimi altında, buna, her duruma özgü koşullar dikkate alınarak, açıkça hükmetmiş olması

halinde uygulanabilir; bununla birlikte, yasa koyucunun, suçların etkili şekilde caydırıcı olmasına yönelik kurallar belirlemesini yasaklayamaz;

(...)

İtiraz konusu hüküm, türü, suçun türüne bağlı olan bir mali ceza getirmektedir; kanun, cezaların değiştirilmesini, cezalandırılan davranışların ağırlığına göre sağlamaktadır; hâkim, her durumda, öne sürülen olaylar ve idarenin nitelendirmesini denetledikten sonra, ya, kanunla öngörülen orandaki artışı muhafaza eder ya da, yasal olduğuna kanaat getirirse (madde 1728), bu artışı, maddede öngörülenlerden farklı bir oranla değiştirir (...) veya idarenin, vergi mükellefinin, sahtekârlık yaptığını veya kötü niyetli hareket ettiğini kanıtlamadığına kanaat getirmesi halinde (madde 1729), vergi mükellefine, sadece, gecikme faizini bırakabilir; böylece, hâkim, cezaları, vergi mükellefinin davranışlarının ağırlığına göre orantılayabilir ; %40'lık oran orantısız değildir (...) »

HUKUK

I. SÖZLEŞME'NİN 6/1. MADDESİNİN MAHKEMEYE ERİŞİM OLMAMASINA İLİŞKİN OLARAK İHLAL EDİLDİĞİ İDDİASI

39. Başvuran, aşağıdaki şekilde kaleme alınmış olan, Sözleşme'nin 6/1. maddesinin ihlal edildiğini öne sürmektedir:

« Herkes, (...), gerek cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamalar konusunda karar verecek olan, (...) bir mahkeme tarafından davasının makul bir süre içinde, hakkaniyete uygun (...) olarak görülmesini isteme hakkına sahiptir.»

Başvuran, vergi kanunu madde 1770 *octies* (madde 1761/2 olmuştur) gereğince, kendisine verilen para cezasından şikâyet etmektedir. Başvuran, bu hükmün, vergi hâkimine, vergi mükellefine atfedilen olayların ağırlığına göre, bu cezayı değiştirme yetkisi vermediği kanaatindedir.

40. Hükümet, bu iddiaya karşı çıkmaktadır.

A. Kabul edilebilirlik

41. Mahkeme, Hükümet'in, görüşlerinde, Sözleşme'nin 6/1. maddesinin cezai boyutunun uygulanabilir olduğu sonucuna ulaştığını tespit etmekte ve bu görüşe katılmaktadır.

42. Mahkeme, bu şikâyetin, Sözleşme'nin 35/3. maddesi anlamında temelden yoksun olmadığını tespit etmektedir. Mahkeme, bunu dışında, bu şikâyetin, kabul edilmemesi için başka bir gerekçe bulunmadığını tespit etmektedir. Bu şikâyet, kabul edilebilir bir şikâyettir.

B. Esas

1. Tarafların iddiaları

a) Başvuran

43. Başvuran, vergi kanununun eski 1770 *octies* maddesinde öngörülen cezanın, idare tarafından sanatsal objelere ilişkin olarak gönderilen vergi ihtarnamesi sırasında, otomatik olarak uygulandığının altını çizmektedir. Başvuran, aynı zamanda, vergi hatalarının düzeltilmesi prosedürünün, vergi hakimi tarafından korunması halinde, hakim, aynı zamanda, ilgili cezaları da muhafaza etmesi gerektiğinin altını çizmektedir. Bu durum, adı geçen ve vergi hatalarının düzeltilmesini, cezanın tek nedeni olarak göre eski 1770 *octies* maddesinden kaynaklanmaktadır. Başvuran, Hükümet'in, idarenin yetkilerine ilişkin olarak ifade ettiklerine aykırı olarak, vergi denetmenlerinin, söz konusu cezayı uygulamaktan başka bir seçenekleri olmadığını öne sürmektedir. Bu otomatik mekanizmadan çıkmanın tek yolu, idarenin, takdiri bir şekilde ve vergi mükellefinin, her türlü dava açma hakkından feragat etme taahhüdü karşılığında, cezaların kaldırılması ve uzlaşmalardır (vergi usul kanununun L. 247. maddesi). Böylelikle, vergi hatalarının düzeltilmesine ve cezalara itiraz etmek isteyen bir vergi mükellefine ilişkin olarak, idare, hiçbir zaman, cezaya ilişkin olarak af veya uzlaşma yoluna gitmeyecektir.

44. Vergi hâkiminin yetkilerine ilişkin olarak, başvuran, cezaların, uygulama usulleri veya esaslarına itiraz edilebilecek olsa da, kendi şikâyetlerinin, sadece esasa ilişkin olduklarını öne sürmektedir. Bu bağlamda, başvuran, hâkimin, ilgili temel vergilendirmeler konusunda hüküm kurmaksızın, bunların silinmesi hakkında hüküm kurmasının imkansız olduğunu ve bu cezanın, otomatik niteliğiyle bağlı olduğunun altını çizmektedir.

45. Başvuran, Hükümet'in iddialarının aksine, kanunun, cezanın değiştirilmesine ilişkin olarak hiçbir imkân öngörmediğini, çünkü vergi kanununda, sanatsal objelerle ilgili olarak tek bir ceza bulunduğunu belirtmektedir (o dönemde, %100, şu an %25'tir). Hükümet'in, vergi hâkimine, değiştirme yetkisi vermenin gereksiz olacağına ilişkin iddiası karşısında, başvuran, katma değer konusunda, genel hukuk kurallarına uymayı taahhüt etmiş olan, fakat bu taahhütlerini yerine getirmemiş olan bazı satıcıların (bazıları yazı ile taahhütte bulunmuştur) mağduru olduğunu ve bunun da, idarenin, kendisinin iyi niyetli olmasına karşın, alıcı vasfıyla vergi hatalarını düzeltmesine neden olduğunun altını çizmektedir. Başvuran, bu koşullarda, vergi hâkiminin, cezaların silinmesine karar vermiş olması gerektiği kanaatindedir.

b) Hükümet

46. Hükümet, öncelikle, başvuranın öne sürdüğünün aksine, vergi idaresinin, hiçbir zaman, bir ceza vermekle yükümlü olmadığını, hiçbir yasal veya düzenleyici hükmün, kendisine böyle bir yükümlülük yüklenmediğinin altını çizmektedir. Danıştay'ın sabit içtihadına göre, yasal kurallar gereğince, idare, vergi koymak ve tahsil etmek için bağlı bir yetkiye sahipse de, vergi cezaları konusunda, bu durum söz konusu değildir (idari cezalar için, bkz. Danıştay 8 Ocak 1971, *Sieur Gallon*, Rec. s. 21, ve vergi cezaları için, CE 1 Ekim 1979, *Association pour l'unification du christianisme mondial*, RJF 11/99, s. 837). Diğer taraftan, vergi kanununun L. 247. maddesinin öngördüğü gibi, vergi idaresinin, istisnai durumları dikkate almasına izin veren ve vergi cezalarını uyarılama ve affetme yetkisi bulunmaktadır. Bunun dışında, vergi mükellefinin, idarenin, af talebini kabul etmeme ihtimaline karşı, yetki aşımı nedeniyle, bir itiraz yoluna başvurma imkânı bulunmaktadır.

47. Hükümet, daha sonra, vergi hâkimi önünde, cezaların durumunun, ödenmemiş vergilerin durumuna bağlı olmadığını öne sürmektedir. Şüphesiz, vergilendirme, mahkeme tarafından kaldırılırsa, cezalara da, otomatik olarak, aynı şey uygulanır, fakat ödenmeyen vergilerin muhafaza edilmesine rağmen, cezalar silinebilir. Hükümet, vergi mükellefinin, cezalara itiraz etmek için, bunların verilmesine ilişkin olarak izlenen usul veya esaslarına ilişkin olarak itirazlar ileri sürebileceğinin altını çizmektedir. Hâkim, cezalara ilişkin olarak, ayrıca hüküm kurar ve yasal koşulların yerine getirilip getirilmediğini tespit eder. Hükümet, hâkimin, özellikle, farklı bir ceza oranı uygulanmasına neden olan, « kötü niyet » (bundan böyle, « bilinçli kusur ») veya « hileli hareket » kavramlarını denetlediğini belirtmekte ve iyi niyet eksikliği nedeniyle, esasın neticesinden bağımsız olarak, cezanın kaldırıldığı birçok dava örneği olduğunu belirtmektedir. Sanatsal objelerle ilgili vergiler konusunda işlenen suçlarla ilgili vergi kanunu hükümleri konusunda, az sayıdaki ihtilaf, içtihadın, suçlamanın tamamen tarafsız bir anlamını mı muhafaza edeceği yoksa kusuru mu dikkate alacağını göstermemektedir.

48. Mevcut davada, Hükümet, hâkimin, vergi kanununun eski 1770 *octies* maddesinde öngörülen, ceza miktarını değiştirme yetkisi bulunmamasının, Sözleşme'nin 6/1. maddesi anlamında, adil yargılanma hakkını ve mahkemeye erişim hakkını ihlal etmediği kanaatindedir. Öncelikle, Hükümet, kanunun, cezanın, 7 Aralık 2005 tarihli kararnameyle, ödenmeyen vergilerin %100'ünden, %25'ine indirilmiş olduğu ve bundan da, başvuran, dava sürerken yararlanmış olduğu için ödenmeyen verginin yüzde oranına göre belirlendiği ve seviyesinin hafifletilmiş olduğu ölçüde, cezalandırılan hareketlere verilen cezanın orantılı olmasını öngördüğünü öne sürmektedir. Hükümet, Mahkeme'nin, bu gibi mekanizmaların, 6. maddenin gereklilikleriyle uyumlu olduklarını tespit etme imkânının olduğunun altını çizmekte ve *Malige/Fransa* (23 Eylül 1998, paragraf 49,

Dava ve kararlar 1998-VII) kararını ve Komisyon'un *Taddei/Fransa* (no. 36118/97, 29 Haziran 1998, Karar ve Raporlar (DR) 94, s. 108) kararını belirtmektedir. Hükümet, Danıştay'ın, sanatsal objelerin vergisiyle ilgili olan tek cezanın orantılılığını denetledikten sonra, 6. maddenin ihlal edilmediğine karar vermek için, mevcut davada, adı geçen, *Malige* kararına dayanmıştır. Hükümet, bu bağlamda, her trafik suçunun, belli sayıda puanın alınmasına dayanan, puanlı ehliyet sistemine atıfta bulunmaktadır.

49. Hükümet, her halükarda, cezanın hafifletilmemesinin, bu cezanın türüyle gerekçelendirildiğini ve kural olarak, hiçbir özel mülahazanın, vergi ödememeye gerekçe olamayacağını öne sürmektedir. Bu durum, mevcut olayda, vergi borçlusunun, hukuki olarak, onu ödemesi gereken kişi olmaması (alıcı değil, satıcı) durumunda daha da doğrudur ve hazineye, toplanan verginin ödenmemesi, onun lehine, bir haksız zenginleşmeye neden olmaktadır.

50. Hükümet, genel olarak, vergi alanında verilen idari cezalarla ilgili sistemin, bireysel olarak incelenen durumların, toplu niteliğine bağlı olduğunu ve davaların sayısı, istenen hız ve eşit uygulama amacıyla basit barenlerle kendini gösterdiğini belirtmektedir. Mahkeme'ce, *Malige* kararında onaylanmış olan ve her suçta sabit bir puan sayısının düştüğü, puanlı ehliyet sistemi, bu kategoriye aittir. Vergi cezaları alanında, kanunlar, genel olarak, ya her suç için belli bir ceza oranı öngörmektedir ya da, tek bir ceza oranı öngörmektedir. Durum, bağımsız idari kurumların, «cezasızlaştırma» mantığı da, ekonomik alanda verdikleri ve fazla caydırıcı değil fakat örnek olan ceza sistemiyle ve yüksek olsa da, düşürülebilen cezalar öngören kanunlarla kendini gösteren sistemlerdeki durumdan farklıdır.

51. Hükümet, Sözleşme'nin 6/1. maddesinden, vergi cezalarının, sadece bir kategorisi olan, idari cezalara ilişkin olarak bir genel gereklilik çıkarmanın, hâkim denetiminin etkinliğine ilişkin olarak bu maddenin konusunun ötesine geçeceği ve kitlesel idari cezalarda tasarruf konusunda ciddi sonuçları olacağı kanaatindedir.

52. Hükümet, bunun yanı sıra, idarenin, vergi kanununun eski 1770 *octies* maddesinde öngörülen cezanın uygulanmasına ilişkin davalara bakmakla yükümlü idare mahkemelerinin, Danıştay'ın da esinlendiği, Mahkeme'nin içtihadı anlamında, «tam yetkili» mahkemeler olarak görülemeyeceklerini öne sürmektedir. Fransız hukukunda, vergi hâkimi, tam yetkili bir hâkimdir, bu, bir yandan, onun, sadece, olayları denetlemediğini, aynı zamanda, bir idari kararı iptal etme yetkisi olduğunu ve verginin miktarını belirleme veya kanunun doğru uygulanması neticesinde ortaya çıkan ve kanuna uygun olarak, cezanın miktarını belirleme yetkisi bulunmaktadır. Cezalar anlamında, hâkim, önce, suçun gerçekliğini, daha sonra da, suç oluşmuş ise, cezanın muhafaza edilmesine karar verir ya da, aksi bir durumda, tamamen bu cezanın ortadan kaldırılmasına karar verir; hâkim, aynı zamanda, yüksek bir oranı, daha düşük bir oranla değiştirebilir

(özellikle de, kötü niyet alanında verilen cezalarda) veya idarenin talebi üzerine, bazı koşullar gerçekleşmiş ise, bir cezayı diğeriyle değiştirmeyi kabul edebilir.

53. Mevcut durumdaki gibi basit bir cezanın söz konusu olması durumunda, hâkim, uygulamada, olaylar ve suçu oluşturan unsurların tam denetimini yaptıktan sonra, cezayı muhafaza etmek ile kaldırmak arasında seçim yapabilir. *A contrario*, Mahkeme'nin, Avusturya mahkemeleri tarafından yapılan denetim nedeniyle, 6/1. maddenin ihlal edildiğine karar vermiş olduğu *Schmautzer/Avusturya* (23 Ekim 1995, seri A no. 328-A) davasına atıfta bulunan Hükümet, mevcut davada, başvuru yolunun, hâkimin, olayların, kanunla öngörüldüğü gibi, verilen cezayı gerektirip gerektirmediklerini doğrulamak için, kendi değerlendirmesiyle, idarenin değerlendirmesini değiştirebilmesine imkân verdiğinin altını çizmektedir. Hükümet, cezayı değiştirebilme yetkisi olmasa bile, hâkimin, Mahkeme'nin içtihadı anlamında, « tam yetkisinin » bulunduğunu ve başvuranın, adil yargılanma hakkına saygı gösterilmiş olduğu sonucuna ulaşmaktadır.

2. Mahkeme'nin değerlendirmesi

54. Mahkeme, mevcut davadaki vergi cezaları gibi, idari ceza sisteminin, vergi mükellefinin, hakkında verilen tüm kararlara karşı, bu maddenin güvencelerini sağlayan bir mahkeme önünde itiraz edebildiği sürece, Sözleşme'nin 6/1. maddesine aykırı olmadığını hatırlatmaktadır (*Bendenoun/Fransa*, 24 Şubat 1994, paragraf 46, seri A no. 28 ve *Silvester's Horeca Service/Belçika*, no. 47650/99, paragraf 25, 4 Mart 2004).

55. Sözleşme'nin 6/1. maddesine uyum gösterilmesi, bu maddenin koşullarını yerine getirmeyen, idari bir makamın kararının, tam yetkili bir mahkemenin, yargı organının, denetimine tabii tutulmasını gerektirmektedir (adı geçen *Schmautzer*, paragraf 34, ve *Umlauf, Grading, Pramstaller, Palaoro et Pfarrmeier/Avusturya*, 23 Ekim 1995 tarihli kararlar, seri A no.328 A-C ve 329 A-C, 37, 42 ve 39 paragraflar, 41 ve 38. paragraflar). Böyle bir yargı organının özellikleri arasında, alt seviyedeki organın verdiği kararın her noktasını gözden geçirme yetkisi yer almaktadır. Bu organın, özellikle, önüne getirilen davanın tüm olgusal ve hukuksal sorunlarına eğilebilme yetkisi olmalıdır (*Chevrol/Fransa*, no. 49636/99, paragraf 77, AİHM 2003-III, adı geçen *Silvester's Horeca Service*, paragraf 27 ve *A. Menarini Diagnostics S.r.l./İtalya*, no. 43509/08, § 59, 27septembre 2011).

56. Mahkeme, mevcut davada, başvuranın, idare mahkemesi önünde, vergi ihtarnamesi ve cezanın kaldırılmasına yönelik olarak itirazda bulunduğunu ve daha sonra, idari istinaf mahkemesinde istinaf yoluna gittiğini ve Danıştay önünde, temyiz yoluna gittiğini tespit etmektedir. Mevcut olayda, idari hakim, geniş yetkilerinin bulunduğu, idari bir dava söz konusu olmuştur: idari hakim, tüm olayları ve hukuki unsurları değerlendirip, bir idari işlemi iptal edebilir, geçerli kılabilir veya gözden geçirebilir hatta kendi kararıyla, idarenin kararını değiştirebilir ve ilgilinin

hakları konusunda hüküm kurabilir; vergi alanında, hakim, vergi mükellefinin, vergi ve cezalarını ortadan kaldırabilir veya kanunla sınırlı olmak üzere, bunların miktarını değiştirebilir ve cezalar alanında, kanunun öngördüğü müddetçe, düşük bir oranı, yüksek bir oranla değiştirebilir (yukarıdaki 29-30. paragraflar; *a contrario* adı geçen *Silvester's Horeca Service*, paragraf 28).

57. 6/1. maddenin gerekliliklerini yerine getiren mahkemeler olan, idare mahkemesi ve idari istinaf mahkemesi önünde, başvuran, vergi ve cezaların kaldırılması için gereken tüm olgusal ve hukuki iddiaları öne sürebilmiştir (cf. *mutatis mutandis* adı geçen *Malige*, paragraf 48) ve özellikle de, başvuran, verginin, Avrupa Birliği hukukuna aykırı olduğunu öne sürebilmiş, vergilendirmenin tabanına itiraz edebilmiş ve idari istinaf mahkemesi, bu verginin düşürülmesine karar vermiştir (bkz. yukarıdaki 17. paragraf).

58. Başvuranın şikâyeti, mevcut olayda, idari mahkemelerin, yasal hüküm bulunmaması nedeniyle, vergi cezasını değiştirme yetkilerinin bulunmamasına ilişkindir.

59. Mahkeme, öncelikle, kanunun, belli bir ölçüde, cezayı, vergi mükellefinin davranışının ağırlığıyla orantılı hale getirdiğini çünkü cezanın, ödenmeyen vergilerin yüzdesine göre belirlendiğini ve mevcut olayda, başvuranın, bunun tabanına itiraz edebildiğini tespit etmektedir (cf. *mutatis mutandis Valico S.r.l./İtalya* (karar), no 70074/01, AİHM 2006-III). Bunun dışında, Mahkeme, Hükümet'in de altını çizdiği gibi, devletin çıkarlarını korumak için gereken etkinlik gerekliliğini içeren vergi ihtilafının, özel niteliğinin altını çizmekte ve bunun dışında, bu ihtilafın, Sözleşme anlamında, ceza hukukunun çekirdeğini oluşturmadığını tespit etmektedir (cf. *mutatis mutandis Jussila/Finlandiya* [BD], no 73053/01, paragraf 43, AİHM 2006-XIII). Mahkeme, nihayet, 7 Aralık 2005 tarihli kararnameye, %25'e sabitlenen ceza oranının, orantısız olmadığı kanaatindedir (adı geçen *Malige* paragraf 49; *a contrario* ve *mutatis mutandis Mamidakis/Yunanistan*, no 35533/04, paragraf 48, 11 Ocak 2007 ve *Grifhorst/Fransa*, no 28336/02, paragraf 105, 26 Şubat 2009).

60. Keyfiyet yokluğunda, Mahkeme, mevcut olayda, 6/1. maddenin ihlal edilmediği sonucuna ulaşmaktadır.

II. 10 ŞUBAT 2006 TARİHLİ KARARIN GEREKÇESİNE İLİŞKİN OLARAK SÖZLEŞME'NİN 6/1. MADDESİNİN İHLAL EDİLDİĞİ İDDİASI

61. Sözleşme'nin 6/1. maddesini öne süren başvuran, sanatsal objelerin vergi tabanına ilişkin olan 10 Şubat 2006 tarihli kararında (bkz. yukarıdaki 20-23. paragraf), Danıştay'ın, başvurusunu, « hukuki anlamı olmayan bir çerçeve formülle » reddettiğini öne sürmektedir.

62. Mahkeme, gerekçelendirme ödevinin genişliğinin, kararın türüne göre değişebileceğini ve mevcut olayın koşulları ışığında incelenmesi gerektiğini hatırlatmaktadır (bkz. *Ruiz Torija/İspanya*, 9 Aralık 1994, paragraf 29, seri A no. 303-A). Mahkemelerin, sunulan her iddiaya detaylı olarak cevap verme yükümlülüğü yoksa da (*Van de Hurk/Hollanda*, 19 Nisan 1994, paragraf 61, seri A no. 288), davanın temel sorunlarının incelendiğinin, karardan anlaşılması gerekmektedir (*Boldea/Romanya*, no. 19997/02, paragraf 30, AİHM 2007-II ve *Taxquet/Belçika* [BD], no. 926/05, paragraf 91, 16 Kasım 2010).

63. Mevcut itirazda, başvuran, bakanın yapmış olduğu, sanatsal objelerin vergisine ilişkin olarak, vergi kanunu yorumunun, bakanın, yetkisini aşmış olduğu gerekçesiyle, iptal edilmesini talep etmekteydi. Mahkeme, Danıştay'ın, vergi kanununun uygulanabilir olan hükümlerini hatırlattıktan sonra, bu metinlerden, yasa koyucunun, bu vergiyi, « zımnen de olsa », satışlara dayandırmış olduğu gerekçesiyle itirazı reddettiğini, bu konu hakkında açıklama bulunmaması nedeniyle, satış fiyatının, simsarlık masrafları da dahil olmak üzere, alıcının maruz kaldığı tüm yükümlülükleri kapsamaması gerektiğini, metinlerin gerektirdiği yorumu veren bakanın, yeni kurallar belirlemediğini ve kararının yetkisizlikle malul olmadığını tespit etmektedir.

64. Mahkeme, Danıştay'ın başvuranın, iddialarına, gerekçeli şekilde cevap vermiş olduğunu tespit etmektedir. Bu şikâyetin, aslında, söz konusu davayı eleştirmeyi hedeflemesi nedeniyle, Mahkeme, görevinin, bir iç mahkemenin yapmış olduğu olgusal veya hukuki hataları değerlendirmek olmadığını, milli yasal mevzuatın yorumlanması, ilk olarak, milli makamlara, özellikle de, ilk derece mahkemeleri ve üst mahkemelere düştüğünü hatırlatmaktadır (*García Ruiz/İspanya* [BD], no. 30544/96, paragraf 28, AİHM 1999-I).

65. Bu şikâyet temelden yoksundur ve Sözleşme'nin 35. maddesinin 3. ve 4. bentleri gereğince reddedilmelidir.

III. ÖNE SÜRÜLEN DİĞER İHLALLER

A. Sözleşme'nin 7. maddesinin ihlal edildiği iddiası

66. Başvuran, olaylar zamanındaki yasal mevzuatın, verginin yasal borçlusuna ilişkin olarak öngörülebilir olmamasından şikâyet etmektedir. Başvuran, Sözleşme'nin 7. maddesinin, aşağıdaki şekilde kaleme alınmış olan, ilk cümlesini öne sürmektedir:

« Hiç kimse, işlendiği zaman ulusal ve uluslararası hukuka göre suç sayılmayan bir fiil veya ihmalden dolayı mahkum edilemez. Yine hiç kimseye, suçun işlendiği sırada uygulanabilecek olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez»

67. Başvuran, olaylar zamanında yürürlükte olan metne göre, vergiyi, satıcının ödemesi gerektiğini, fakat, ödeyenin alıcı olduğunu belirtmektedir. Başvuran, bu yazılışın, 30 Aralık 2002 tarihli (no. 234916, Lebon dergisinde yayınlanmıştır) ve söz konusu kişinin, alıcı olduğunu belirten kararına kadar, verginin, yasal borçlusunun tespit edilmesinde çok ciddi bir karmaşa yaratmış olduğunu belirtmektedir. Bundan böyle, vergi kanunu yeni madde 150 VK (2005 mali düzeltme kanunuyla ortaya konmuştur), vergi borçlusunu, satıcı veya onun aracısı haline getirmiştir.

68. Mahkeme, başvuranın, vergi ve cezaların kaldırılmasına ilişkin olan prosedürde, bu şikâyeti, açıkça veya üstü kapalı olarak öne sürmemiş olduğunu tespit etmektedir. Bunun dışında, vergi toplama şekillerine ilişkin olan prosedür sırasında (bkz. yukarıdaki 24-25. paragraflar), başvuran, yasal hükümlerin, 7. maddeyle uygun olmadıklarını öne sürmüştür, Danıştay da, bu itirazın, düzenleyici hükümlerin iptaline ilişkin iddialar dayanağında, etkisiz olması nedeniyle devre dışı bırakmıştır.

69. Bu şikâyetin, iç hukuk yollarının tüketilmemiş olması nedeniyle, Sözleşme'nin 35. maddesinin 1. ve 4. bentleri uyarınca reddedilmesi gerekmektedir.

B. 1 no'lu Ek Protokol madde 1'in ihlal edildiği iddiası

70. Başvuran, şikâyetini desteklemeksizin, olaylar zamanındaki kaleme alınmış şekliyle, sanatsal objelerle ilgili verginin öngörülebilir olmamasının, hakkında verilen vergi hatalarının düzeltilmesi kararına ilişkin olarak, aşağıdaki şekilde kaleme alınmış olan, 1 no'lu Ek Protokol'ün 1. maddesini ihlal ettiğini öne sürmektedir:

« Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir.

Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka hâlel getirmez.»

71. Mahkeme, başvuranın, bu şikâyeti, Danıştay önünde, açıkça veya üstü kapalı olarak öne sürmemiş olduğunu tespit etmektedir. Bu şikâyetin, Sözleşme'nin 35. maddesinin 1. ve 4. bentleri uyarınca, iç hukuk yollarının tüketilmemesi nedeniyle reddi gerekmektedir.

MAHKEME, BU GEREKÇELERLE,

1. Başvurunun, Sözleşme'nin 6/1. maddeye ilişkin ola, tam yetkili mahkemeye erişim konusundaki şikâyetle ilgili olarak kabul edilebilir olduğuna ve diğer şikayetlerin reddine;
2. Sözleşme'nin 6/1 maddesinin ihlal edilmediğine;

KARAR VERMİŞTİR.

İşbu karar, Fransızca olarak hazırlanmış ve 7 Haziran 2012 tarihinde, İç Tüzük'ün 77. maddesinin 2. ve 3. bentleri gereğince, yazılı olarak tebliğ edilmiştir.

Stephen Phillips
Yardımcı Yazı İşleri Müdürü

Dean Spielmann
Mahkeme Başkanı

© **Avrupa Konseyi/Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, 2013.**Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin resmi dilleri, İngilizce ve Fransızca'dır. İşbu çeviri, Avrupa Konseyi İnsan Hakları Vakıf Fonu'nun desteğiyle yapılmıştır (www.coe.int/humanrightstrustfund). Bu çeviri, Mahkeme'yi bağlamamaktadır ve Mahkeme, bu çevirinin kalitesine ilişkin olarak hiçbir sorumluluk almamaktadır. Bu çeviri, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin içtihat veritabanı olan HUDOC'tan veya HUDOC'un iletmış olduğu diğer veritabanlarından indirilebilir (<http://hudoc.echr.int>). Bu çeviri, ticari olmayan amaçlarla ve davanın adının tam olarak belirtilmiş olması ve yukarıdaki telif hakkı bilgisiyle beraber olması koşulu ve İnsan Hakları Vakfı'na atıfta bulunmak suretiyle alıntılanabilir. Bu çeviriyi kısmen veya tamamen, ticari amaçlarla kullanmak isteyenlerin, bunu aşağıdaki adrese bildirmeleri gerekmektedir: publishing@echr.coe.int.

© **Council of Europe/European Court of Human Rights, 2013.**

The official languages of the European Court of Human Rights are English and French. This translation was commissioned with the support of the Human Rights Trust Fund of the Council of Europe (www.coe.int/humanrightstrustfund). It does not bind the Court, nor does the Court takes any responsibility for the quality thereof. It may be downloaded from the HUDOC case-law database of the European Court of Human Rights (<http://hudoc.echr.int>) or from any other database with which the Court has shared it. It may be reproduced for non-commercial purposes on condition that the full title of the case is cited, together with the above copyright indication and reference to the Human Rights Trust Fund. If it is intended to use any part of this translation for commercial purposes, please contact publishing@echr.coe.int.

© Conseil de l'Europe/ Cour Européenne des Droits de l'Homme, 2013.

Les langues officielles de la Cour Européenne des Droits de l'Homme sont le français et l'anglais. La présente traduction a été effectuée avec le soutien du Fonds fiduciaire pour les droits de l'homme du Conseil de l'Europe (www.coe.int/humanrightstrustfund). Elle ne lie pas la Cour, et celle-ci décline toute responsabilité quant à sa qualité. Elle peut être téléchargée à partir de HUDOC, la base de jurisprudence de la Cour Européenne des Droits de l'Homme (<http://hudoc.echr.int>), ou de tout autre base de données à laquelle HUDOC l'a communiquée. Elle peut être reproduite à des fins non commerciales, sous réserve que le titre de l'affaire soit cité en entier et s'accompagne de l'indication de copyright ci-dessus ainsi que de la référence au Fonds fiduciaire pour les droits de l'homme. Toute personne souhaitant se servir de tout ou partie de la présente traduction à des fins commerciales est invitée à le signaler à l'adresse suivante : publishing@echr.coe.int.