



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

AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ

BÜYÜK DAİRE

VEGOTEX INTERNATIONAL S.A. / BELÇİKA

(Başvuru no. 49812/09)

KARAR

Madde 6 § 1 (ceza hukuk) • Adil yargılanma • Vergi borcunun yeni içtihadın geriye dönük etkisiyle zaman aşımına uğraması, ancak daha sonra, ihtilaf hâlâ derdest iken, hukuki kesinliği yeniden tesis eden geriye dönük ancak öngörülebilir mevzuatla eski haline getirilmesi • Devletin taraf olduğu bir ihtilafın adli olarak belirlenmesini etkileyen geriye dönük mevzuata ilişkin içtihat ilkelerinin vergiyle ilgili bir davada uygulanabilirliği • Ceza hukukunun merkezi dışında kalan vergi hususlarında 6. madde güvencelerinin tam anlamıyla uygulanmaması • İlgili genel menfaat gerekçelerinin zorlayıcı niteliğinin değerlendirilmesine ilişkin kriterler
Madde 6 § 1 • Yargıtay tarafından gerekçelerin değiştirilmesinin mahkemeye erişim hakkını, çekişmeli yargılama ilkesini ve silahların eşitliği ilkesini ihlal etmemesi
Madde 6 § 1 • Yargılamaların aşırı uzun sürmesi

STRAZBURG

3 Kasım 2022

İşbu karar, kesin olup bazı şekli değişikliklere tabi tutulabilir.

© T.C. Adalet Bakanlığı, 2024. Bu gayriresmî çeviri, Adalet Bakanlığı, İnsan Hakları Dairesi Başkanlığı tarafından yapılmış olup, Mahkeme açısından bağlayıcılığı bulunmamaktadır. Bu çeviri, davanın adının tam olarak belirtilmiş olması ve yukarıdaki telif hakkı bilgisiyle beraber olması koşulu ile Adalet Bakanlığı, İnsan Hakları Dairesi Başkanlığına atıfta bulunmak suretiyle ticari olmayan amaçlarla alıntılanabilir.

Vegotex International S.A. / Belçika davasında,

Başkan

Robert Spano,
Hakimler, Jon Fridrik Kjølbro,
Síofra O’Leary,
Gabriele Kucsko-Stadlmayer,
Ksenija Turković,
Paul Lemmens,
Ganna Yudkivska,
Aleš Pejchal,
Valeriu Grițco,
Yonko Grozev,
Armen Harutyunyan,
Stephanie Mourou-Vikström
Lado Chanturia,
Ivana Jelić,
Gilberto Felici,
Arnfinn Bårdsen,
Raffaele Sabato,

ve *Büyük Daire Yazı İşleri Müdür Yardımcısı* Johan Callewaert’in katılımıyla Büyük Daire olarak toplanan Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, 7 Temmuz 2021 ve 25 Mayıs 2022 tarihlerinde yapılan kapalı müzakereler sonrasında,

En son toplanılan- tarihte kabul edilen aşağıdaki kararı vermiştir:

GİRİŞ

1. Başvuru, başvuran şirketin ödemesine hükmedilen vergi ile vergi fazlasının tahsili için yapılan yargılamalara ilişkindir. Başvuran şirket, Sözleşme’nin 6 § 1 maddesine dayanarak, yargılama sırasında yasama

organının müdahalesinden ve Yargıtayın itiraz edilen karardaki gerekçeleri kendi gerekçeleriyle değiştirmesi nedeniyle mahkemeye erişim hakkının ve çekişmeli yargılama ilkesinin ihlal edildiğinden şikâyetçi olmuştur. Ayrıca başvuran şirket makul süre şartına uyulmadığından da şikâyetçi olmuştur.

USUL

2. Davanın temelinde, Antwerp merkezli bir Belçika kamu limited şirketi olan International S.A. (“başvuran şirket”) tarafından, İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerin Korunmasına ilişkin Sözleşme’nin (“Sözleşme”) 34. maddesine uygun olarak, 10 Eylül 2009 tarihinde Belçika Krallığı aleyhine Mahkemeye yapılmış olan bir başvuru (no. 49812/09) bulunmaktadır.

3. Başvuran şirket, sırasıyla Louvain ve Antwerp’te kayıtlı Avukat P. Wouters ve Avukat D. Van Belle tarafından temsil edilmiştir. Belçika Hükümeti (“Hükümet”) ise Federal Adalet Bakanlığı mensubu olan kendi görevlisi I. Niedlispacher tarafından temsil edilmiştir.

4. Başvuru için Mahkemenin Üçüncü Bölümü görevlendirilmiştir (Mahkeme İçtüzüğü’nün 52 § 1 maddesi). Sözleşme’nin 6 § 1 maddesi kapsamındaki şikâyetler 14 Mayıs 2018 tarihinde Hükümete bildirilmiş ve başvurunun geriye kalan kısmının Mahkeme İç Tüzüğü’nün 54 § 3 maddesi uyarınca kabul edilemez bulunmuştur. Taraflar başvurunun kabul edilebilirliği ve esasına ilişkin karşılıklı görüşlerini sunmuştur.

5. Başkan Georgios A. Serghides, hâkimler Paul Lemmens, Helen Keller, Georges Ravarani, María Elósegui, Darian Pavli, Peeter Roosma ve Bölüm Yazı İşleri Müdürü Milan Blaško’dan oluşan 3. Bölüm Dairesi 10 Kasım 2020 tarihinde kararını vermiştir. Mahkeme, oybirliğiyle başvurunun kabul edilebilir olduğuna ve yasama organının yargılamalara müdaha etmesi nedeniyle Sözleşme’nin 6 § 1 maddesinin ihlal edilmediğine, Yargıtay tarafından gerekçelerin değiştirilmesi nedeniyle 6 § 1 maddesinin ihlal

edilmediğine ve makul süre şartına uyulmaması nedeniyle 6 § 1 maddesinin ihlal edildiğine karar vermiştir.

6. Başvuran şirket 9 Şubat 2021 tarihinde davanın Büyük Daireye havale edilmesini talep etmiştir. Büyük Daire paneli, 8 Mart 2021 tarihinde, bu talebi kabul etmiştir.

7. Büyük Dairenin oluşumu, Sözleşme'nin 26 §§ 4 ve 5 maddesinin hükümlerine ve Mahkeme İç Tüzüğü'nün 24. maddesine göre belirlenmiştir.

8. Başvuran şirket ve Hükümet, esas hakkında yazılı ek görüşlerini sunmuşlardır (İç Tüzük'ün 59 § 1 maddesi).

9. Strazburg'da bulunan İnsan Hakları Binasında, 7 Temmuz 2021 tarihinde bir duruşma gerçekleştirilmiş (İçtüzük'ün 59 § 3 maddesi); COVID-19 pandemisinden kaynaklanan halk sağlığı durumu nedeniyle, bu duruşma video konferans yoluyla yapılmıştır. Duruşmanın video kaydı, aynı gün Mahkemenin internet sitesi üzerinde yayına açılmıştır.

Mahkeme nezdinde hazır bulunan kişiler:

(a) *Hükümet adına*

I. NİEDLİSPACHER,

Hükümet Görevlisi,

R. JAFFERALİ, avukat,

Müdafî,

(b) *başvuran şirket adına*

P. WOUTERS, lawyer,

Müdafî.

Mahkeme, tarafların görüşlerini ve hâkimlerin sorularına verdikleri yanıtları dinlemiştir.

OLAYLAR

10. Başvuran, merkezi Antwerp'te kayıtlı olan bir Belçika kamu limited şirketidir.

I. İDARİ AŞAMA

11. Başvuran şirkete 5 Ekim 1995 tarihinde vergi makamlarının, 1993 mali yılına ilişkin vergi beyannamesini, başvuran şirket tarafından yapılan bir borsa işlemine ilişkin bazı harcamaların vergi amacıyla indirilmiş olmasının 1992 Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen kriterleri karşılamaması nedeniyle buna izin verilmediğini gerekçe olarak göstererek düzeltme niyetinde olduğu bildirilmiştir. Yatırım maliyetlerinin indirimine de izin verilmemiştir. Başvuran şirkete, üzerinde “Verginin ödenmesinden kaçınma teşebbüsünün ilk suçu” ibaresi bulunan bir tebligatla %50 oranında vergi fazlası ödemesi gerektiği bildirilmiştir.

12. Başvuran şirket 2 Kasım 1995 tarihinde bu hususa itiraz etmiştir.

13. Vergi dairesi 11 Aralık 1995 tarihinde, başvuran şirket tarafından ödenecek kurumlar vergisini 12.054.089 Belçika Frangı (BEF) (298.813,06 avro (EUR)) olarak belirlemiş ve buna %50 oranında 6.027.045 BEF (149.405,54 EUR) vergi fazlası ilave etmiştir. Başvuran şirkete 15 Aralık 1995 tarihinde vergi tarihine ilişkin bir bildirim gönderilmiştir.

14. Başvuran şirket 22 Şubat 1996 tarihinde, vergi tarhiyatına ve vergi fazlasına karşı Antwerp doğrudan vergilendirme bölge müdürüne gerekçelerini de belirterek itirazda bulunmuştur.

15. Bölge müdürü söz konusu itirazı 19 Eylül 2000 tarihinde reddetmiştir.

16. Vergi makamları 24 Ekim 2000 tarihinde başvuran şirkete zamanaşımı süresini kesintiye uğratan bir ödeme talebini tebliğ etmiştir (*commandement de payer interruptif de prescription/verjaringsstuitend bevel tot betaling* – bk. aşağıda 38. paragraf). Belgede, başvuran şirket tarafından itiraz edildiği için vergi borcunun ödenmesinin sağlanmasına yönelik olmadığı, yalnızca zamanaşımı süresini kesmeye hizmet ettiği özellikle belirtilmiştir.

II. ADLİ AŞAMA

17. Başvuran şirket 14 Aralık 2000 tarihinde, özellikle 1993 mali yılı için kendisine uygulanan vergi fazlasının iptal edilmesi talebiyle Anvers Asliye Mahkemesi nezdinde dava açmıştır.

18. İlk Derece Mahkemesi 8 Mart 2004 tarihinde, başvuruyu kabul edilebilir ve çok sınırlı bir ölçüde de sağlam temelli bulmuştur. İlk derece mahkemesi, sadece yatırım maliyetlerinin indirilmesine atıfta bulunarak, dava dosyasından %50 vergi fazlası uygulanmasını gerektirecek bir neden bulunmadığının açık olduğunu ve sonuç olarak vergi fazlasının yasada öngörüldüğü gibi %10'a indirilmesi gerektiği kanaatine varmıştır. Başvurunun geri kalan kısmı ise reddedilmiştir. Özellikle, borsa işlemine bağlantılı harcamalara ilişkin %50 vergi fazlası onanmıştır.

19. 15 Nisan 2004 tarihinde, başvuran şirket temyiz başvurusunda bulunmuştur. Başvuran şirket özellikle, Devletin 1993 mali yılına ilişkin vergiyi tahsil etme hakkının zaman aşımına uğradığına ilişkin bir karar verilmesini talep etmiştir. Başvuran şirket bu bağlamda, borcun muaccel olduğu tarihten beş yıl sonra zamanaşımına uğradığını ileri sürmüştür. Başvuran şirkete göre, beş yıllık süre 15 Şubat 1996 tarihinde yani 15 Aralık 1995 tarihli vergi tarhına ilişkin bildiriminden iki ay sonra işlemeye başlamıştır. Süre kesintiye uğramadığı için, borç 15 Şubat 2001 tarihinde zaman aşımına uğramıştır. Başvuran şirket, ihtilaflı bir vergi borcuna ilişkin ödeme talebinin tebliğ edilmesinin zamanaşımı süresini kesmediğine dair 2002 yılında Yargıtay tarafından oluşturulan içtihatla atıfta bulunmuştur (bk. aşağıda 40. paragraf).

20. 9 Temmuz 2004 tarihinde bir Çeşitli Hükümler Kanunu çıkarılmıştır. Söz konusu Kanun 25 Temmuz 2004 tarihinde yürürlüğe girmiştir (bk. aşağıda 45. paragraf).

21. Antwerp Temyiz Mahkemesi, 6 Şubat 2007 tarihinde ilk derece mahkemesinin kararını onamıştır. Antwerp Temyiz Mahkemesi öncelikle, 24

Ekim 2000 tarihinde verilen “zamanaşımı süresini kesen bir ödeme tebligatı talebinin” Medeni Kanun’un 2244. maddesi anlamında bir “ödeme talebi” (*commandement/bevel tot betaling*) teşkil etmediği için, bu sürenin işlemlerini durdurmadiğına karar vermiştir. Bir talep, ancak bir icra yetkisine dayandığı takdirde zamanın işlemlerini durdurma etkisine sahip olabilir. Söz konusu talep herhangi bir icra yetkisine dayanmamaktadır, zira 11 Aralık 1995 tarihinde düzenlenen vergi tarhına ilişkin bildirime başvuran şirket tarafından itiraz edilmiştir. Temyiz Mahkemesi, “zamanaşımı süresini kesen bir ödeme tebligatı talebinin” Medeni Kanun’un 2244. maddesi anlamında bir “ödeme talebi” teşkil etmediğinden, 9 Temmuz 2004 tarihli Çeşitli Hükümler Kanunu’nun 49. maddesinde yer alan ve yalnızca bir “talebe” (*commandement/dwangbevel*) atıfta bulunan yorumlayıcı yasal hükmün uygulanabilir olmadığı kanaatine varmıştır. Ancak Temyiz Mahkemesi, Medeni Kanun’un 2251. maddesi uyarınca zamanaşımı süresinin askıya alındığını değerlendirmiştir. Bu hüküm uyarınca, “kanunla öngörülen istisnalardan birinin kapsamına giren” kişiler bakımından zamanaşımı süresi işlenmemiştir (bk. aşağıda 51. paragraf). Vergi borcuna itiraz edildiği süre boyunca, Devletin ödeme talep etmesi engellenmiştir. Bu nedenle, söz konusu borca ilişkin zamanaşımı süresi, vergi ihtilafına ilişkin nihai bir karar verilinceye kadar askıya alınmıştır. Bu doğrultuda, söz konusu verginin tahsili zaman aşımına uğramamıştır. Esasa ilişkin karar veren Temyiz Mahkemesi, itiraz edilen karara ilişkin tüm şikâyetleri reddetmiştir.

22. Başvuran şirket, 22 Ağustos 2007 tarihinde temyiz başvurusunda bulunmuştur. Başvuran şirket, Temyiz mahkemesinin Medeni Kanun’un 2251. maddesi uyarınca zamanaşımı süresinin askıya alındığı yönündeki tespitine ilişkin tek bir temyiz gerekçesine dayanmıştır.

23. Devlet, 19 Kasım 2007 tarihinde, aynı şekilde, Temyiz Mahkemesinin 9 Temmuz 2004 tarihli Çeşitli Hükümler Kanunu’nun 49. maddesi uyarınca zamanaşımı süresinin kesilmediği yönündeki tespitine ilişkin tek bir temyiz

gerekçesine dayanarak, hukuki noktalarda temyiz başvurusunda bulunmuştur.

24. Yargıtay Başsavcısı 17 Ekim 2008 tarihinde yazılı görüşlerini sunmuştur. Yargıtay Başsavcısı 9 Temmuz 2004 tarihli Çeşitli Hükümler Kanunu'nun 49. maddesi uyarınca zamanaşımı süresinin 24 Ekim 2000 tarihli ödeme talebinin tebliğ edilmesiyle kesintiye uğradığına ilişkin yeni bir gerekçenin, söz konusu kararın gerekçeleriyle değişmesi halinde her halükarda uygun bir yasal dayanağa sahip olmaya devam edeceğinden, başvuran şirket tarafından dayanılan temyiz gerekçesinin ilgisiz olması nedeniyle kabul edilemez olduğu sonucuna varmıştır. Başsavcı, Anayasa Mahkemesi (7 Aralık 2005 ve 1 Şubat 2006 tarihli kararlar) ve Yargıtay (17 Ocak 2008 tarihli kararlar) içtihatlarına atıfta bulunmuştur (bk., sırasıyla aşağıda 47 ve 48. paragraflar).

25. Başvuran şirket, başsavcının görüşlerini 5 Mart 2009 tarihinde aldığını belirtmiştir. Söz konusu iddiaya Hükümet tarafından itiraz edilmemiştir.

26. Başvuran şirket 9 Mart 2009 tarihinde, Yargı Kanunu'nun 1107. maddesi kapsamında bir bildiri sunmuştur (bk. aşağıda 54. paragraf). Söz konusu muhtırada, Başsavcı tarafından teklif edildiği gibi, Yargıtayın kendi gerekçelerini itiraz edilen kararın gerekçeleri ile değiştirmesi halinde, başvuran şirket önerilen yeni gerekçelere itiraz etme fırsatından mahrum kalacağı için Sözleşme'nin 6. maddesinin ihlal edilmiş olacağını ileri sürülmüştür. Muhtırada ayrıca, gerekçelerin değiştirilmesine ilişkin kriterlerin karşılanmadığı iddia edilmiştir. Muhtırada, özellikle 9 Temmuz 2004 tarihli Çeşitli Hükümler Kanunu'nun 49. maddesinin uygulanmasının Sözleşme'nin 6. maddesinin ihlali anlamına geleceği hususu olmak üzere, alt mahkemeler nezdinde dile getirilmiş ancak ilgili mahkemeler tarafından ele alınmamış itirazların bulunduğu belirtilmiştir. Tarafların yukarıda anılan hususu Yargıtayda kabul edilebilir bir şekilde tartışma imkanlarının

bulunmadığı göz önüne alındığında bunun alt mahkemeler nezdinde tartışılması gerekmektedir.

27. Yargıtay, Başsavcının görüşlerinin aynısını içeren 13 Mart 2009 tarihli bir kararında (F.07.0085.N-F.07.105.N) 9 Temmuz 2004 tarihli Çeşitli Hükümler Kanunu'nun 49. maddesi uyarınca, "tartışmasız olarak muaccel olması gereken" bir miktar olmasa bile, ödeme talebinin zaman aşımı süresini geçerli bir şekilde kesintiye uğrattığına karar vermiştir. İlgili kararın devamı aşağıdaki gibidir:

"11. Çeşitli Hükümler Kanunu'nun 49. maddesi ... yorumlayıcı bir yasal hüküm değildir.

Buna rağmen, bu yeni hüküm yasama organının istekleri doğrultusunda mahkemeler tarafından geriye dönük olarak uygulanmalıdır. Bu hükmün Meclisteki taslak geçmişinden, yasama organının geriye dönük bir tedbiri yasalaştırmadaki amacının, içtihatla benimsenen pozisyona dayanarak ihtilaf hususu haline gelen vergi borçlarının zaman aşımına uğramak üzere olduğu veya zaten zaman aşımına uğramış olduğu derdest davalar bağlamında Hazinesin haklarını korumak olduğu açıktır.

12. Yargıtay, yukarıda anılanlardan ve temyiz hâkimlerinin olgusal bulguları ışığında, zamanaşımı süresini kesen 24 Ekim 2000 tarihli ödeme talebinin bu sürenin işlemlerini durdurduğu ve sonuç olarak, söz konusu mali yıla ilişkin vergi fazlasını tahsil etme hakkının zamanaşımına uğramadığı sonucuna varmaktadır.

13. Başvuran şirket tarafından itiraz edilen karar, Mahkeme tarafından ortaya konan yeni gerekçede uygun bir yasal dayanağa sahiptir. Dolayısıyla, [temyiz hâkimleri] tarafından kullanılan ifadeler ne olursa olsun, [ilgili karar] temyiz gerekçesinde [hukuka ilişkin hususlarda] atıfta bulunulan hükümleri ihlal etmemektedir.

Temyiz gerekçesi ilgisiz olması nedeniyle kabul edilemez."

Dolayısıyla Yargıtay, başvuran şirketin temyiz başvurusunu reddetmiş ve Devlet tarafından yapılan temyiz başvurusunu, ilgili temyizcin Devletin lehine olan bir kararla ilgili olması sebebiyle, ilgisizlik nedeniyle kabul edilemez olduğunu beyan etmiştir.

İLGİLİ YASAL ÇERÇEVE VE UYGULAMA

I. İÇ HUKUK VE UYGULAMA

A. Vergi ve hukuk yollarının değerlendirilmesi

28. Kurumlar vergisi vergi kaydına yapılan bir girişe göre değerlendirilir. Yetkililerin vergiyi tahsil edebilmek için, vergi mükellefine karşı, resmi olarak kaydedilmiş bir belge olan vergi kayıt listesindeki bir giriş aracılığıyla tek taraflı olarak oluşturdukları bir hak talebine sahip olmaları gerekir. Verginin tarhi vergi mükellefi adına cetvele işlenir ve cetvel uygulanabilir hale geldikten sonra vergi mükellefi tarhiyata ilişkin bir bildirim ile bilgilendirilir.

29. İlgili vergi mükellefi, “her türlü ek tutar, artış ve cezalar da dâhil olmak üzere vergi tarhiyatına karşı vergi müdürüne yazılı olarak itirazda bulunabilir” (26 Şubat 1964 tarihli Gelir Vergisi Kanunu’nun yerini alan 30 Temmuz 1992 tarihli Gelir Vergisi Kanunu’nun (“1992 Gelir Vergisi Kanunu”) 366. maddesi).

30. Vergi mükellefi daha sonra idari itiraza ilişkin karara ilk derece mahkemesinde itiraz etme imkânına sahiptir (aynı Kanun’un 375. maddesi).

31. Vergi konularında mahkemelerin örgütlenmesine ilişkin 23 Mart 1999 tarihli Kanun’un yürürlüğe girmesinden bu yana, vergi müdürünün idari itirazın yapılmasından itibaren altı ay içinde bir karar almaması halinde de mahkemeye başvurulabilir (Yargı Kanunu’nun 1385. maddesi). Ancak, bu hüküm, itirazın 1998 mali yılı ya da daha öncesine ilişkin olarak ödenmesi gereken vergilerle ilgili olması halinde, gelir vergisi bakımından uygulanmaz (yukarıda atıfta bulunulan 23 Mart 1999 tarihli Kanunu’nun 11. maddesi).

32. İtirazda bulunmak veya mahkemeye başvuruda bulunmak, anapara dâhil olmak üzere ihtilaflı vergi tutarının tamamının, her türlü ekleme, artış, faiz ve masraflarla birlikte tahsilini sağlamayı amaçlayan haciz veya diğer

tedbirlere engel teşkil etmez (1992 tarihli Gelir Vergisi Kanunu’nun 409. maddesi).

33. Ancak, 1992 tarihli Gelir Vergisi Kanunu’nun 410. maddesi, bir itiraz veya mahkemeye başvuru halinde, muaccel tutarın (anapara, her türlü ekleme ve artışlar ve ilgili faiz ile birlikte), belirli ve maktu tutarlı bir borç teşkil ettiği ve beyan edilen gelir miktarına karşılık geldiği veya ilgili vergi mükellefi tarafından bir önceki mali yıla ilişkin olarak ödenmesi gereken en son nihai olarak değerlendirilen tutarı aşmadığı ölçüde, yetkili makamlar tarafından re’sen değerlendirildiğinde (vergi beyannamesi olmaması halinde) yalnızca icra usulleri yoluyla tahsil edilebileceğini öngörmektedir.

34. Olağan terminolojiye göre, yalnızca “tartışmasız olarak muaccel olmuş” tutarlar, itiraz veya mahkeme davası hakkında bir karar verilinceye kadar icra takibi konusu olabilir. Bu, örneğin, bir tarha itiraz edilmesi ve muaccel miktarın tartışmasız sıfır olması halinde, ihtilaf çözülene kadar borcun icrasının mümkün olmadığı anlamına gelmektedir.

35. 1992 tarihli Gelir Vergisi Kanunu’nun 444. maddesi kapsamında, vergi beyannamesi verilmemesi veya geç verilmesi ya da eksik veya yanlış vergi beyannamesi verilmesi halinde, gelirin beyan edilmeyen kısmı üzerinden muaccel vergi, suçun niteliği ve ciddiyetine göre, kraliyet kararnamesi ile belirlenen ve gelirin beyan edilmeyen kısmı üzerinden muaccel verginin %10’u ile %200’ü arasında değişen bir değişken ölçeğe göre artırıma tabi tutulmaktadır. Kötü niyete dair herhangi bir kanıt bulunmaması halinde, asgari %10’luk artıştan feragat edilebilir. Gelirin beyan edilmeyen kısmı üzerinden muaccel toplam vergi tutarı ve buna tekabül eden artış, beyan edilmeyen gelir tutarını aşamaz.

B. Vergilendirme hususlarında zaman aşımı süreleri

1. Zaman aşımı süresinin kesintiye uğraması

36. Vergi borçları, 1992 tarihli Gelir Vergisi Kanunu'nu uygulayan 27 Ağustos 1993 tarihli Kraliyet Kararnamesi'nin 145. maddesi kapsamında, verginin muaccel olduğu tarihten beş yıl sonra zaman aşımına uğrar. Zamanaşımı süresinin işlemesi, Medeni Kanun'un 2244 ve devamındaki maddelerde öngörülen şekilde veya sürenin hâlihazırda geçmiş olan kısmından feragat edilmesi suretiyle durdurulabilir. Zamanaşımı süresinin durdurulması halinde, aynı şekilde durdurulabilen ve herhangi bir dava açılmadığı takdirde önceki sürenin işlemesini durduran son işlemde beş yıl sonra sona eren yeni bir süre işlemeye başlar.

37. İlgili dönemde, Medeni Kanun'un 2244. maddesi kapsamında, zamanaşımı süresi, sürenin dolmasını kesintiye uğratma girişiminde bulunan vergi mükellefine mahkeme çağrısı, ödeme talebi veya haciz emri tebliğ edildiğinde durdurulmuştur.

38. Çeşitli Hükümler Kanunu'nun yürürlüğe girdiği 22 Aralık 2003 tarihinden önce (bk. aşağıda 42. paragraf), bir itirazda bulunmak vergi borcunun tahsili için zamanaşımı süresini durdurmamaktaydı. İdari makamlar, zamanaşımı süresini kesintiye uğratma amacıyla, ilgili vergi mükelleflerinden ödeme talebinde bulunma uygulamasını benimsemişlerdir (somut davada olduğu gibi - bk. yukarıda 16. paragraf). Yargıtay, 28 Ekim 1993 tarihli bir kararında, böyle bir talep üzerine malların haczedilmesinin, "tartışmasız bir şekilde muaccel olan bir miktar" olmaması durumunda hükümsüz olduğuna karar vermiştir. Ancak Yargıtay, haciz işleminden önce yapılmış olan bir ödeme talebinin, tartışmasız bir şekilde muaccel olan bir miktar olmadığı durumlarda zaman aşımı süresini durdurup durdurmadığı sorusunu açık uçlu bir şekilde bırakmıştır (*Pasicrisie*, 1993, I, no. 433). Vergi makamları daha sonra iki genelge ile (433 25 Ağustos 1994 tarihli CI.RH.884/458. ve 29 Şubat 1996 tarihli CI.R14/469.194) uygulamalarına

açıklık getirmişlerdir. Genelgeler, vergi dairelerinin ödeme talebinde bulunurken bunların sadece zamanaşımı süresini kesintiye uğrattığını ve bir yaptırım tehdidi oluşturmadığını (bir miktarın tartışmasız olarak muaccel olduğu durumlar hariç) açıkça belirtmeleri talimatını vermiştir.

39. Yargıtay, söz konusu vergi taleplerinin zamanaşımını durdurma etkisine sahip olup olmadığı hususuna değinmediğinden, husus mükellefler tarafından gündeme getirilmeye devam etmiştir. Dolayısıyla, daha sonra ilgili idari uygulamanın “önemli bir süredir [sinds geruime tijd], borcun hiçbir kısmının belirli ve maktu bir miktar olarak kabul edilemeyeceği ihtilaflı vergi borçlarına ilişkin olarak tebliğ edilen bu tür bir talebin geçerliliğine ilişkin çok sayıda ihtilafa yol açtığı” kaydedilmiştir (22 Aralık 2003 tarihli Çeşitli Hükümler Yasası ile sonuçlanan tasarıya ilişkin açıklayıcı bildiri, Documents parlementaires, Chamber, 2003-2004, DOC 51-0473/001 ve 51-0474/001, s. 147).

40. Yargıtay, 10 Ekim 2002 tarihli C.01.0157.F sayılı kararında (21 Şubat 2003 tarihli C.01.0287.N, 27 Şubat 2004 tarihli C.02.0024.F ve 12 Mart 2004 tarihli C.02.0596.F sayılı kararlarla doğrulanmış) bu uygulamaya aksi yönde karar vermiştir. Yargıtay, ödeme talebinin “icra yetkisi gerektiren adli yargılamalarda bir adım olduğunu ve haciz işleminin başlangıcı olduğunu” ve sonuç olarak muaccel olduğu tartışmasız olan bir vergi miktarının yokluğunda Devlet tarafından tebliğ edildiğinde “zamanın işleyişini durdurma etkisine sahip olamayacağını” tespit etmiştir. Bu durum, vergi tarhiyatına itiraz edilmesi halinde ödeme talebinin zamanaşımı süresini kesemeyeceği anlamına gelmekteydi.

41. Bu yeni içtihat yasama organın bir müdahalede bulunmasına sebep olmuştur. Yasama organı, “idari makamların, belirli ve maktu bir tutarı olmayan ve derhal ödenmesi gereken ihtilaflı vergi borçlarının tahsili için zamanaşımı süresini geçerli bir şekilde kesintiye uğratamaması nedeniyle, bunların çoğunun zaman aşımına uğrayacağı bir durumun önlenmesi için” harekete geçilmesinin gerekli olduğu görüşünü benimsemiştir. Yasama

organı, “ihtilaflı vergi tarhiyatlarının bu birikimin %40’ından fazlasını oluşturduğunu gösteren gelir vergisi birikimine ilişkin veriler ışığında harekete geçme ihtiyacının özellikle zorlayıcı olduğunu” düşünmüştür (yukarıda anılan açıklayıcı bildiri s. 148). Belgede, “kanunun zaman içinde uygulanmasını düzenleyen ilkeler uyarınca, bu hükümlerin devam eden yargılamalara uygulanacağı” belirtilmiştir (yukarıda anılan açıklayıcı muhtıra s. 148).

42. Dolayısıyla yasama organı, zamanaşımı süresinin askıya alınması için bir mekanizma (bk. bu bağlamda aşağıda 52. paragraf) ve zamanaşımı süresinin kesintiye uğraması için bir mekanizma ortaya konmuştur. Bu doğrultuda, 22 Aralık 2003 tarihli Çeşitli Hükümler Kanun’unu yürürlüğe koyarken, 1992 Gelir Vergisi Kanunu’na yeni hükümler eklemiştir. Yeni mükerrer madde 443, daha önce 1992 tarihli Gelir Vergisi Kanunu’nu uygulayan 27 Ağustos 1993 tarihli Kraliyet Kararnamesi’nin 145. maddesinde yer alan hükümleri (bk. yukarıda 36. paragraf), özellikle zamanaşımı süresinin kesintiye uğratılması şekline atıfta bulunarak birleştirmiştir.

43. Bir milletvekili tarafından, 21 Şubat 2003 tarihli Yargıtay kararı (bk. yukarıda 40. paragraf) ile yukarıda atıfta bulunulan hükümlerin yürürlüğe girmesi arasında mevzuatın yasal bir boşluk yaratıp yaratmayacağı sorulduğunda, Maliye Bakanı, belirli sayıda vergi borcunun zamanaşımına uğrayabileceğini, ancak bunun vergi geliri kaybı açısından değerlendirilmesinin neredeyse imkânsız olduğunu belirtmiştir. Maliye Bakanına göre “nispeten az sayıda dava” bundan etkilenmiş olacaktır. Maliye Bakanı söz konusu hükümlerin “geriye dönük olarak uygulanamayacağını, çünkü bunun kamu politikasına etkileri olan zaman aşımı süreleriyle ilgili önemli bir mesele olduğunu ve vergi mükellefleri için çok önemli etkileri olabileceğini” eklemiştir (Documents parlementaires, Daire, 2003-2004, DOC 510473/027, s. 20).

44. Danıştay 1992 tarihli Gelir Vergisi Kanunu’nun 443 sayılı maddenin 3. ekinin taslağına ilişkin görüşünde, Yargıtayın yukarıda belirtilen içtihadına uygun olarak, bu hükmün, mevzuatın yürürlüğe girmesinden önce zaman aşımına uğramış vergi borçlarına uygulanabilirliği konusunda şüphelerini dile getirmiştir. Danıştay bu bağlamda “ön taslağı hazırlayanların bu tür durumlarda vergi mükelleflerinin zamanaşımına başvurma riskini önlemek istemeleri halinde, açık bir geçiş hükmünün gerekli olacağını” vurgulamıştır (7 ve 12 Kasım 2003 tarihli görüşler, *Documents parlementaires*, Daire, 2003-2004, DOC 51-0473/001 ve 510474/001, s. 464).

45. Yasama organı, diğer hususların yanı sıra bu gözlem temelinde 9 Temmuz 2004 tarihli Çeşitli Hükümler Kanunu’na “10 Ekim 2002 ve 21 Şubat 2003 tarihli Yargıtay kararlarında atıfta bulunulan davalara uygulanabilecek yorumlayıcı bir yasal hüküm” eklemiştir (hükümet değişikliğinin gerekçeleri no. 7, *Documents parlementaires*, Daire, 2003-2004, DOC 51-1138/015, s. 2). Söz konusu hüküm, Kanun’un 49. maddesinde yer almakta olup aşağıdaki gibidir:

“Ödeme talebinin yargılamanın ilk adımını oluşturmaya rağmen ..., ihtilaflı vergi borcunun belirli ve maktu bir tutarda olmadığı durumlarda bile Medeni Kanun’un 2244. maddesi anlamında zamanaşımı süresini kesen bir eylem olarak yorumlanmalıdır.”

46. *Optim ve Industerre/Belçika* ((k.k.), no. 23819/06, 11 Eylül 2012) davasındaki başvuranlar da dâhil olmak üzere bir dizi vergi mükellefi, 9 Temmuz 2004 tarihli Çeşitli Hükümler Kanunu’nun 49. maddesinin iptali talebiyle İdari Yargı ve Usul Mahkemesine (*Cour d’arbitrage*) (şimdiki Anayasa Mahkemesi) başvuruda bulunmuştur.

47. Anayasa Mahkemesi 7 Aralık 2005 tarihli bir kararla (no. 177/2005; ayrıca bk. 20/2006 sayı ve 1 Şubat 2006 tarihli karar) başvuruları reddetmiş ve aşağıdaki tespitlerde bulunmuştur:

“B.19.1. ... söz konusu hükmün gerekçesi, ihtilaflı vergilerle ilgili zamanaşımı süresinin her zaman bir ödeme talebinin tebliği ile kesintiye uğramış olması ve

Yargıtayın 10 Ekim 2002 ve 21 Şubat 2003 tarihli kararlarına kadar bu tür taleplerin geçerliliğinin her zaman tanınmış olmasıdır ...

Medeni Kanun'un 2244. maddesi anlamında ödeme talebinin niteliği konusunda bazı anlaşmazlıklar olsa da, bu kararlardan önce, idari makamlar tarafından bu tür taleplerin çifte etkisine - buna göre, bir ödeme talebi, bir icra tedbiri olarak geçersiz olsa da, yine de zamanaşımı süresini kesen bir eylem olarak etkilerini koruya bilmekteydi - ilişkin olarak ileri sürülen iddiayı reddetmek için hiçbir gerekçe yoktu.

Medeni Kanun 1804 yılında yürürlüğe girdiğinde, ödeme talebi bir icra tedbiri olarak değil, alacaklının muaccel olmuş meblağların ödenmesini sağlama isteğini ifade eden bir hazırlık aşaması olarak görülmekteydi.

Adli Kanunu'nun ve daha spesifik olarak 1494. madde ile devamındaki maddelerin yürürlüğe girmesinin ardından, ödeme taleplerinin niteliği konusunda anlaşmazlık ortaya çıkmış, bazıları bu tür taleplerin artık bir hazırlık adımı olmayıp bir icra tedbiri olduğu görüşünü benimsemiştir. Her ne kadar 1992 Gelir Vergisi Kanunu'nu uygulayan 27 Ağustos 1993 tarihli Kraliyet Kararnamesinin 148 ve 149. maddelerinde atıfta bulunan ödeme talebi geçerliliği borcun belirli ve maktu bir tutarda olmasına bağlı olan bir icra tedbiri teşkil etse de, Medeni Kanun'un 2244. maddesi anlamında ödeme talebinin etkileri herhangi bir kanuni geçerlilik kriterine tabi değildir.

Ancak Adli Kanunu'nun yukarıda belirtilen hükümleri veya Yargıtayın herhangi bir kararı, borcun belirli ve maktu bir tutarda olmadığı durumlarda ödeme talebinin zamanaşımı süresini kesen bir eylem olarak geçerliliğini ortadan kaldırmamıştır.

Aksine, alt mahkemelerin bazı kararları, icra tedbiri olarak geçerliliklerine bakılmaksızın, ödeme taleplerinin zamanaşımı süresini kestiğine hükmetmiştir.

B.19.2. Bu yaklaşım gelir vergisine ilişkin idari uygulamayı yönlendirmiş ve çok sayıda vergi mükellefinin zamanaşımı süresinin geçen kısmından feragat eden bir belge imzalamasına yol açmıştır.

B.19.3. Ayrıca, 28 Ekim 1993 tarihli bir kararda Yargıtay Liège Temyiz Mahkemesinin, Belçika Devletinin ödeme taleplerinin 'Gelir Vergisi Kanunu'na ilişkin Kraliyet Kararnamesi'nin 194. maddesi uyarınca özellikle zamanaşımı süresini kesmeyi amaçladığı ...' yönündeki iddialarına cevap vermediği gerekçesiyle Liège Temyiz Mahkemesinin bir kararını bozmuştur. Davanın geri gönderildiği Brüksel Temyiz Mahkemesi 24 Haziran 1997 tarihli bir kararla, 'bu tür taleplerin Medeni Kanun'un 2244. maddesinin amaçları doğrultusunda zamanaşımı süresini durduran

eylemler olarak kabul edilmesi gerektiğine ve ödeme talebi, icra tedbirinin etkilerinden bağımsız olarak zamanaşımını durdurduğundan, müteakip haczin geçersizliğinden etkilenmeyeceğine' karar vermiştir (Brüksel, 24 Haziran 1997, J.T., 1998, s. 458-59).

B.19.4. Dolayısıyla, ödeme talebini tebliğ eden Devlet, vergi borcunun ihtilaflı olduğu durumlarda bile zamanaşımı süresini geçerli bir şekilde kesmiş olduğunu meşru olarak düşünebilir.

B.19.5. Ayrıca, Maliye Bakanı söz konusu hükümle ilgili olarak aşağıda yer alan gözlemlerde bulunmuştur: 'İlgili hüküm, zamanaşımı süresinin geçen kısmından feragata ilişkin bir belgeyi imzalayan mükellefler ile böyle bir feragat belgesini imzalamayı reddeden ve ödeme talebinin tebliğini bekleyen mükellefler arasında keyfi bir ayrımcılık yapılmasını engellemektedir. Vergi mükellefinin zamanaşımı süresinin geçen kısmından feragat ettiğine dair bir belge imzalamaması halinde, ödeme talebinin tebliğ edilmesi, vergi tahsildarının zamanaşımı süresinin işlemlerini durdurmasının tek yoludur. Yargıtayın en son içtihadı, bu olasılığın da ortadan kalkacağı ve borçların kaçınılmaz olarak zaman aşımına uğrayacağı gibi bir sonucu ortaya çıkaracaktır. Mükelleflerin kendilerinin vergilere itiraz ettikleri göz önünde bulundurulduğunda, vergi borcunun zaman aşımına uğrayacağına dair yasal bir beklentileri olamazdı. Devlet ödenmesi gereken vergiyi tahsil edemezken, bir vergi mükellefinin temyiz başvurusunda bulunarak borçlarından kurtulmayı beklemesinin makul olduğu söylenemez' (*Documents parlementaires*, Daire, 2003-2004, DOC 511138/015, s. 2-3).

B.19.6. Hukuki açıdan bakıldığında, 10 Ekim 2002 ve 21 Şubat 2003 tarihli Yargıtay kararlarının kesin hüküm ("*res judicata*") etkileri sadece göreceli olsa da, bu kararların ödemeye ilişkin taleplerin niteliği ve etkilerine ilişkin hukuki meseleyi belirlemiş olması, bu kararlara tüm mahkemelerin tabi olduğu fiili bir yetki vermektedir, zira Yargıtay tarafından benimsenen yaklaşımdan ayrılan herhangi bir karar Yargıtay tarafından yorumlandığı şekliyle kanuna aykırı olduğu gerekçesiyle bozulacağı öngörülmüştür. Ayrıca, başvurular tarafından dayanan içtihattan, alt mahkemelerin yukarıda anılan iki Yargıtay kararında benimsenen yaklaşıma katıldıkları açıktır.

B.19.7. Dolayısıyla, 10 Ekim 2002 ve 21 Şubat 2003 tarihli kararlar, gelir vergisine ilişkin olarak yaygın bir şekilde kullanılan zamanaşımı süresini kesintiye uğratma yöntemlerini geriye dönük olarak etkisiz hale getirmiştir ... Sonuç olarak, vergi mükelleflerinin bir bölümü itiraz ettikleri ancak ödenemeyeceği varsayılacak olan borçlarından kurtulmuştur. Yasama organının geriye dönük bir hükmü yürürlüğe

koymadaki amacı, yukarıda anılan kararlarla oluşturulan içtihadın geriye dönük etkisine karşı koymaktı.

B.19.8. Somut davada geriye dönük bir hükmün kullanılması, Avrupa Birliği Adalet Divanının (Avrupa Birliği Antlaşmasının 231. maddesinin ikinci paragrafı), İdari Yargı ve Usul Mahkemesinin (İdari Yargı ve Usul Mahkemesi hakkındaki 6 Ocak 1989 tarihli Özel Kanunun 8(2) maddesi) ve Danıştayın (Danıştay hakkındaki 12 Ocak 1973 tarihli konsolide Kanunların 14. maddesi) geçersiz ilan ettiği kararların etkilerini sürdürülebilmesine karşın, kararlarında benimsediği ilke pozisyonlarının etkilerini zamanla sınırlandırmak için Yargıtaya başvurulmasına izin veren herhangi bir hükmün bulunmamasıyla da açıklanmaktadır.

B.19.9. Yasama organının yukarıda bahsi geçen Yargıtay kararlarına ilk tepkisi, 22 Aralık 2003 tarihli Çeşitli Hükümler Kanunu'nda, 1992 Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan 443. mükerrer maddeleri ile 443 sayılı maddenin 3. ekinin 'Hazine haklarının zamanaşımına uğraması' başlıklı yeni bir Mükerrer Bölüm IX'e eklenmesini gerektirmiştir.

Yasama organı, 9 Temmuz 2004 tarihli Muhtelif Hükümler Kanunu'nun itiraz edilen hükmünde tepkisini detaylandırmıştır.

Bu hükümlerin birbirlerinden kısa bir süre sonra yürürlüğe girdikleri göz önüne alındığında, yasama organının yukarıda bahsi geçen kararlara verdiği yanıt birlikte oluşturdukları kabul edilmelidir.

B.19.10. Hazırlık aşaması sırasında, gelir vergisi birikiminin '%40'ından fazlasını ihtilaflı vergi tarhlarının oluşturduğu' ve Yargıtay tarafından benimsenen görüşten faydalanabilecek bazı davaların 'büyük ölçekli vergi kaçakçılığı ile ilgili olduğu' da kaydedilmiştir... Bu tedbirin, vergi mükelleflerinin haklarını olumsuz etkilemeksizin ihtilaflı tarhlara ilişkin olarak Hazinesinin haklarını koruduğu ölçüde genel menfaat gerekliliklerini karşıladığı kabul edilmiştir.

B.19.11. Son olarak, söz konusu hükmün geriye dönük etkisi, Yargıtay kararlarından önce kendilerine tebliğ edilen ödeme talebinin zamanaşımı süresinin işlemlerini geçerli bir şekilde durdurduğuna inanan mükelleflerin haklarını orantısız bir şekilde kısıtlamamaktadır. Mükelleflerin beklentilerinin aksine, Yargıtayın yukarıda belirtilen içtihadından yararlanmayı ummuş olmaları, yasama organının müdahalesini haksız kılmamaktadır.

B.20 Dolayısıyla, söz konusu tedbir kendine has ve istisnai koşullarla gerekçelendirilmiş olup genel menfaatlere ilişkin zorlayıcı gerekçelere dayanmaktadır.”

48. Yargıtay, 17 Ocak 2008 tarihli iki kararında (F.06.0082.N ve F.07.0057.N), 9 Temmuz 2004 tarihli Muhtelif Hükümler Kanunu’nun 49. maddesinden, ihtilaflı bir vergi borcuna ilişkin olarak tebliğ edilen bir ödeme talebinin borcun hiçbir kısmı tartışmasız olarak ödenmemiş olsa bile zamanaşımı süresini kesintiye uğratan geçerli bir eylem teşkil ettiğinin açık olduğunu doğrulanmıştır. Yukarıda belirtilen kararlardan ikincisinde, 49. maddenin yorumlayıcı bir hüküm teşkil etmediğine, ancak yine de yasama organının niyetine uygun olarak geriye dönük olarak uygulanması gerektiğine karar verilmiştir.

49. Yargıtay 21 Kasım 2013 tarihinde verdiği bir kararda (F.11 .0175.N), yani başvuran şirketin davasındaki karardan sonra verilen bir tarihte, “bazı vergi mükelleflerinin yasama organı tarafından amaçlanmayan bir avantaj elde etmesini önlemek için tasarlanan ve genel menfaate uygun olan ve vergilerin ödenmesini sağlamak için gerekli olan – yasama organı tarafından değiştirilmemiş olan vergi tarhına ilişkin kurallar – 49. şeklinde olan maddenin İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerin Korunmasına İlişkin Sözleşme’ye Ek 1 No.lu Protokol’ün 1. maddesiyle uyumlu olduğuna” karar vermiştir.

50. 1 Ocak 2020 tarihinde yürürlüğe giren 13 Nisan 2019 tarihli bir Kanun’la, vergi işlemlerine ilişkin bir dizi hüküm uyumlu hale getirilmiş ve Vergiyle İlgili ve Diğer Borçların Uzlaşması ve Cebren Tahsili Hakkında adlı yeni bir Kanun’a (*Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales* – “CRAF”) dâhil edilmiştir. Vergilerin tahsil edilmesine yönelik tedbirlerin zamanaşımını kesintiye uğratmasına ilişkin 1992 Gelir Vergisi Kanunu’nun mükerrer 443. maddesinin hükümleri (bk. yukarıda 41. paragraf) artık CRAF’ın 24. maddesinde yer almaktadır (ayrıca bk. askıya alma ile ilgili olarak aşağıda 53. paragraf). Bu kodifikasyon

bağlamında, 9 Temmuz 2004 tarihli Çeşitli Hükümler Kanunu'nun 49. maddesi yürürlükten kaldırılmıştır.

2. Zamanaşımı süresinin askıya alınması

51. Medeni Kanun'un 2251. maddesi, “zamanaşımı süresinin, kanunda öngörülen istisnalardan birinin kapsamına girenler hariç olmak üzere, herkes bakımından işleyeceğini” öngörmektedir.

52. Yasama organı, 22 Aralık 2003 tarihli Çeşitli Hükümler Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle (bk. yukarıda 42. paragraf), 1992 tarihli Gelir Vergisi Kanunu'na yeni bir hüküm olan madde 443 sayılı maddenin 3. ekini eklemiştir. Bu hüküm uyarınca, vergilerin ve stopaj vergisinin tarhına veya tahsiline karşı yapılan idari veya adli temyiz başvurularının bundan böyle zamanaşımı süresinin işlemlerini askıya almıştır.

53. CRAF'ın yürürlüğe girmesinden bu yana (bk. yukarıda 50. paragraf), 1992 tarihli Gelir Vergisi Kanunu'nun 443 sayılı maddesinin 3. ekinin içeriği CRAF'ın 25. maddesine dâhil edilmiştir.

C. Yargıtay Usulü

54. Yargı Kanunu'nun 1107. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, Devlet Temsilcisinin yazılı görüş bildirdiği hallerde, taraflar en geç duruşma sırasında ve yalnızca bu görüşlere cevap niteliğinde olmak üzere, yeni bir temyiz gerekçesi ileri süremeyecekleri bir bildiri sunabilirler. Söz konusu maddenin bir sonraki fıkrası uyarınca, taraflardan her biri, Danıştayın yazılı veya sözlü beyanlarına sözlü olarak veya bir bildiri aracılığıyla cevap vermek için duruşmanın ertelenmesini talep edebilir. Yargıtay bu kapsamda bildirinin sunulması için bir süre belirler.

II. AVRUPA BİRLİĞİ HUKUKU

55. Avrupa Birliği (“AB”) düzeyinde uyumlaştırılmış bir konu olan katma değer vergisine ilişkin mevzuatın geriye dönük olarak uygulanmasının AB hukuku ile uyumluluğuna ilişkin bir davada, Avrupa Birliği Adalet Divanı (“ABAD”), genel olarak hukuki kesinlik ilkesinin bir tedbirin yayınlanmasından önceki bir zamandan itibaren yürürlüğe girmesini engellemesine rağmen, istisnai olarak, ulaşılmak istenen amacın gerektirdiği ve ilgililerin meşru beklentilerine gerektiği şekilde saygı gösterildiği durumlarda aksinin olabileceğine karar vermiştir (bk. 26 Nisan 2005 tarihli Büyük Daire kararı, “*Goed Wonen*”, C-376/02, EU: C:2005:251, 33. Paragraf, ayrıca bk. aynı anlamda, 13 Şubat 2019 tarihli karar, *Human Operator*, C434/17, EU:C:2019:112, 36. paragraf ve 7 Ekim 2019 tarihli karar, *Safeway*, C-171/18, EU:C:2019:839, 38. paragraf). ABAD nezdindeki davanın koşullarında, meşru beklentilerin korunması ve yasal kesinlik ilkelerinin, bir üye devletin, istisnai olarak ve yasama sürecinde, KDV yükünü en aza indirmeyi amaçlayan yapmacık mali düzenlemelerin geniş ölçekte kullanımından kaçınmak amacıyla, yasada atıfta bulunulanlar gibi ekonomik işlemler gerçekleştiren ekonomik aktörlerin, gerçekleştirdikleri işlemler için planlanan mevzuat değişikliğinin sonuçlarını anlamalarını sağlayacak şekilde, söz konusu yasanın yürürlüğe girmesinin yaklaştığı ve öngörülen geriye dönük etki konusunda uyarıldığı durumlarda, söz konusu yasayı geriye dönük olarak yürürlüğe koymasını engellemediğine karar vermiştir (bk. yukarıda 45. paragrafta anılan “*Goed Wonen*” kararı).

III. KARŞILAŞTIRMALI HUKUK

56. Aşağıda yer alan bilgiler, Avrupa Konseyi üyesi otuz yedi Devletin mevzuatının karşılaştırmalı olarak incelenmesinden elde edilmiştir.

57. İlgili Devlete bağlı olarak, zamanaşımı süreleri esasa veya usule ilişkin kurallar veya her ikisinin bir karışımı olarak değerlendirilebilir.

Hukuki kesinlik, kısıtlayıcı yorum ve kuralların geriye dönük olmama niteliği genellikle zamanaşımı sürelerini düzenleyen kurallar için geçerlidir. Zamanaşımı süresinde yapılan değişiklikler genellikle derhal uygulanır.

58. Ayrıca, geriye dönük mevzuat hususu incelenen ülkelerde çok çeşitli şekillerde ele alınmaktadır. Bazı Devletler genel olarak veya hukukun belirli alanlarında geriye dönük mevzuat çıkarılmasını yasaklarken, diğer Devletlerde mahkemelerin yakın denetimine tabi olmak kaydıyla geriye dönük mevzuata izin verilebilir. Yasaklama ceza hukuku alanında daha yaygınken, medeni hukuk ve vergi hukuku alanlarında Devletler daha ince ayrıntılı bir yaklaşım benimsemektedir. Karşılaştırmalı hukuk çalışması, yasama kapsamında yapılan bir müdahalenin genel menfaat açısından haklı olup olmadığı sorusunun duruma göre kararlaştırıldığını göstermektedir.

HUKUKİ DEĞERLENDİRME

I. SÖZLEŞME’NİN 6. MADDESİNİN UYGULANABİLİRLİĞİ

59. Hükümet, Sözleşme’nin 6. maddesinin ceza hukuku yönünün somut davada uygulanabilirliğine itiraz etmemiştir. Ancak, Sözleşme’nin konu bakımından uygulanabilirliği, Mahkemenin yargı yetkisinin kapsamını belirlemektedir. Dolayısıyla, bu sorunun Mahkeme tarafından yargılamaların her aşamasında re’sen incelenmesi gerekmektedir (bk. *Blečić/Hırvatistan* [BD], no. 59532/00, § 67, AIHM 2006-III).

A. Daire Kararı

60. Daire, yerleşik içtihadına uygun olarak ve başvuran şirketin beyanlarına karşın, 6 § 1 maddesinin medeni hukuk yönünün vergilerin tahsiline veya söz konusu vergi fazlasını uygulanamayacağına karar vermiştir. Ancak Daire, “*Engel* kriteri” (bk. *Engel ve Diğerleri/Hollanda*, 8 Haziran 1976, § 82, Seri A no. 22) uygulayarak, vergi fazlasının hem

caydırıcı hem de cezalandırıcı bir amaç gütmesi ve başvuran şirkete uygulanan cezanın ağırlığı göz önüne alındığında, bu hükmün ceza hukuku yönünün uygulanabilir olduğuna karar vermiştir.

B. Tarafların beyanları

1. Hükümet

61. Hükümet, Devlet'in somut davada tahsil etmeye çalıştığı borcun, usulüne uygun olarak yürürlüğe konmuş mali mevzuata dayanan bir vergi borcu olduğunu ileri sürmüştür. Dolayısıyla, Hükümete göre, ihtilaf “medeni hak ve yükümlülükler” alanının dışında kalmaktadır.

62. Bununla birlikte, Hükümet, başvuran şirkete uygulanan vergi fazlasının “cezai bir suçlamanın” varlığını ima ettiği ölçüde, Sözleşme'nin 6 § 1 maddesinin uygulanabilir olduğunu kabul etmiştir. Hükümet, somut davada *Engel* kriterinin karşılandığı görüşündedir.

2. Başvuran şirket

63. Başvuran şirket, davanın, Sözleşme'nin 6 § 1 maddesindeki kavramın özerk anlamı dâhilinde “medeni hak ve yükümlülükler” hususuna ilişkin bir ihtilafı ilgili olduğunu ileri sürmüştür. Devletin haklarına müdahalesinin yalnızca vergilendirme bağlamındaki ihtilafı bir borcun tahsil edilmesi talebinin zaman aşımına uğratılmasıyla ilgili olduğunu savunmuştur. İhtilaf, Devletin vatandaşları üzerindeki vergilendirme yetkisi hakkıyla ilgili değildir. Başvuran şirketin görüşüne göre, bu nedenden dolayı davayı 6. maddenin medeni hukuk yönü kapsamında çıkarmak için hiçbir gerekçe bulunmamaktadır. Başvuran şirket, Belçika'da vergiyle ilgili davaların olağan mahkemelerde görüldüğünü ve diğer hukuk davalarıyla aynı prosedürü izlediklerini belirtmiştir. Başvuran şirket başvurusunda dile getirdiği üç şikâyetin, temel yargılamaların mali niteliğiyle ilgisi olmadığını

ve başka herhangi bir hukuk davasında da aynı şekilde sunulabileceğini vurgulamıştır.

64. Başvuran şirket ayrıca, Hükümetin Sözleşme'nin 6. maddesinin ceza hukuku yönünün uygulanabilir olduğuna itiraz etmediğini kaydetmiştir. Başvuran şirket vergi fazlasının hem caydırıcı hem de cezalandırıcı bir amaç güttüğünü ve bunun cezanın cezai niteliğini ortaya koymak için yeterli olduğunu yinelemiştir. Başvuran şirket ayrıca, 1992 Gelir Vergisi Kanunu'nun 444. maddesi uyarınca (bk. yukarıda 35. paragraf), vergi fazlalıklarının ödenmemiş vergi miktarıyla orantılı olarak uygulandığına ve yasal bir tavan olmaksızın bu miktarın %200'üne kadar çıkabildiğine işaret ederek, maruz kalabileceği cezanın ağırlığını vurgulamıştır.

C. Mahkemenin değerlendirmesi

1. Medeni Hukuk Yönü

65. Daire somut davadaki kararında, aşağıdaki gerekçeye dayanarak Sözleşme'nin 6. maddesinin medeni hukuk yönünün uygulanamayacağına karar vermiştir:

“46. Mahkeme, 6. maddenin medeni hukuk yönüyle ilgili olarak, birçok kez, bu maddenin vergi tarhına ve vergi fazlasına uygulanmasına ilişkin hususlara uygulanamayacağına karar vermiştir (bk. diğer kararlar arasında, *Ferrazzini/İtalya* [BD], no. 44759/98, § 29, AİHM 2001-VII; *Jussila/Finlandiya* [BD], no. 73053/01, § 29, AİHM 2006-XIV ve daha yakın tarihli, *Formela/Polonya* (k.k.), no. 31651/08, § 127, 5 Şubat 2019).

47. Mahkeme, *Optim ve Industerre/Belçika* ((k.k.), no. 23819/06, §§ 24-26, 11 Eylül 2012) davasında da aynı sonuca varmıştır. Bu dava, somut davada olduğu gibi, başvuranlar tarafından ek vergi tarhiyatına itiraz etmek için olağan mahkemeler nezdinde açılan davalara ilişkindir. Mahkeme, somut davada bu sonuçtan ayrılmak için bir neden görmemektedir, zira başvuran şirket tarafından yerel mahkemeler nezdinde

açılan davalar vergi tarhiyatına itiraz etmeyi amaçlamaktadır. Uygulamada, borcun zaman aşımına uğraması hususunun yargılamaların temelinde yer alması, bu sonucu değiştirmemektedir.

48. Başvuran şirketin atıfta bulunduğu *National & Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society and Yorkshire Building Society* [/Birleşik Krallık (23 Ekim 1997, *Kararlar ve Hükümler Derlemesi* 1997-VII)] davası, yerel yargılamaların, sonradan iptal edilen vergi mevzuatı uyarınca başvuran şirketler tarafından yanlış ödenen verginin geri ödenmesini sağlamayı amaçladığı ölçüde, mevcut davadakinden farklı bir duruma ilişkindir.”

66. Büyük Daire, bu tespitten ayrılmak için hiçbir neden görmemektedir. Vergi uyumsuzluklarının vergi mükellefi için zorunlu olarak yarattığı maddi etkilere rağmen, vergi mükellefi ile kamu arasındaki ilişkinin kamusal niteliği baskın olduğu vergi konuları, kamu otoritesi imtiyazlarının merkezinin bir parçasını oluşturmaktadır (bk. yukarıda anılan *Ferrazzini*, § 29). Büyük Daire, Sözleşme’nin 6 § 1 maddesinin medeni hukuk yönü bakımından uygulanabilir olmadığına karar vermiştir.

2. Ceza Hukuku Yönü

(a) Mahkemenin içtihadında ortaya konmuş genel ilkeler

67. Sözleşme’nin 6 § 1 maddesinde yer alan “suç isnadı” kavramı özerk bir kavramdır (bk. *Ramos Nunes de Carvalho e Sá/Portekiz* [BD], no. 55391/13 ve diğer 2 başvuru, § 122, 6 Kasım 2018). Mahkemenin yerleşik içtihadı, *Jussila* kararından da anlaşılacağı üzere (bk. yukarıda anılan, §§ 30-31 ve 36 ve ayrıca Sözleşme’ye ek 7 no.lu protokolün 4. maddesi kapsamında bk., *A and B/Norveç* [BD], no. 24130/11 ve 29758/11, § 107, 15 Kasım 2016), vergi davaları da dâhil, bir “cezai suçlamanın” olup olmadığının belirlenmesinde dikkate alınması gereken ve genellikle “*Engel* kriterleri” olarak bilinen üç kriteri ortaya koymaktadır (bk. yukarıda anılan *Engel ve Diğerleri*, § 82 ve *Gestur Jónsson ve Ragnar Halldór Hall/İzlanda* [BD], no. 68273/14 ve 68271/14, § 75, 22 Aralık 2020). Bu kriterlerden ilki, suçun

ulusal hukuktaki yasal sınıflandırması, ikincisi suçun niteliği ve üçüncüsü de ilgili kişinin maruz kalma riskiyle karşı karşıya olduğu cezanın ağırlık derecesidir. İkinci ve üçüncü kriterler birbirlerine alternatiftir ve kümülatif olmalarına gerek yoktur. Ancak bu durum, her bir kriterin ayrı ayrı incelenmesinin bir suç isnadının varlığına ilişkin net bir sonuca ulaşmayı mümkün kılmadığı durumlarda, kümülatif bir yaklaşımı dışlamaz (bk. diğer kararlar arasında, *Ezeh ve Connors/Birleşik Krallık* [BD], no. 39665/98 and 40086/98, § 82, AİHM 2003-X, yukarıda anılan *Jussila*, §§ 30-31 ve yukarıda anılan *Gestur Jónsson ve Ragnar Halldór Hall*, §§ 77-78). Bir suçun hapis cezasıyla cezalandırılmaması Sözleşme'nin 6. maddesinin ceza hukuku yönünün uygulanabilirliği açısından, bir suçun kendi başına hapis ile cezalandırılması belirleyici değildir, zira Mahkemenin birçok kez vurguladığı üzere, göreceli olarak ciddi olmaması bir suçu özü itibarıyla cezai niteliğinden yoksun bırakamaz (bk. yukarıda anılan *Ramos Nunes de Carvalho e Sá*, § 122 ve yukarıda anılan *Gestur Jónsson ve Ragnar Halldór Hall*, § 78).

(b) Söz konusu ilkelerin somut davada uygulanması

68. Somut dava, vergi makamlarının başvuran şirket hakkında ek vergi tarhiyatı yapma kararı ve başvuran şirketin sorumlu tutulduğu verginin %50'sine tekabül eden vergi fazlasına ilişkin adli yargılamalarla ilgilidir (bk. yukarıda 13. paragraf). Başvuran şirketin idari kararın iptali için yaptığı başvuruyu karara bağlayan yerel mahkeme, verginin bir kısmı için %50'lik vergi fazlasını onamış, geri kalan kısmı için ise vergi fazlasının ödenebilecek miktarına %10 oranında bir indirim yapmıştır (bk. yukarıda 18. paragraf).

69. Uygulanan vergi fazlası Belçika ceza hukuku kapsamına girmediği, ancak mali mevzuat kapsamında olduğu doğrudur. Bununla birlikte, (yukarıda anılan) *Jussila* davasında olduğu gibi, vergi fazlası uygulaması, genel olarak vergi mükellefleri için geçerli olan genel bir hükme (1992 Gelir Vergisi Kanunu'nun 444. maddesi - bk. yukarıda 35. paragraf) dayanmakta

olup caydırıcı ve cezalandırıcı bir amaca hizmet etmektedir. Ayrıca, başvuran şirketin maruz kalabileceği ceza da önemli ölçüde büyüktür: idari karar ışığında, başvuran şirket, borçlu olduğu tespit edilen verginin %50'sine varan bir vergi fazlasına maruz kalma riskiyle karşı karşıya olup bu rakam yerel mahkemeler tarafından artırılmaz.

70. Dolayısıyla, Sözleşme'nin 6. maddesinin ceza hukuku yönü uygulanabilir.

(c) Somut davanın incelenmesinde Sözleşme'nin 6. maddesinin ceza hukuku yönünün uygulanabilirliğinin etkileri

(i) Verginin tahsil edilmesine yönelik işlemler dikkate alındığında

71. Söz konusu yargılamalar, hem 6 § 1 maddesinin ceza hukuku yönü kapsamına girmeyen verginin tahsili hem de bu hükmün kapsamına giren vergi fazlası ile ilgilidir. Prensip olarak Mahkeme, yargılamaları yalnızca başvuran şirkete karşı bir “suç isnadı” ile ilgili oldukları ölçüde incelemelidir.

72. Bununla birlikte başvuran şirket tarafından açıklandığı üzere (bk. yukarıda 63. paragraf), Belçika hukuku uyarınca, bu iki hususa ilişkin yargılamalar, hem idari hem de adli aşamada bir bütün oluşturmaktadır. Belçika hukuku usuli açıdan, vergi mükellefinin bir yandan vergi tarhiyatına diğer yandan da vergi fazlasına itiraz etmesi arasında herhangi bir ayrım yapmamaktadır. Somut davada, yerel mahkemeler vergi borcunun tahsilinin zaman aşımına uğradığını tespit etmiş olsalardı, bu mecburi olarak vergi fazlasının tahsil edilemeyeceği anlamına gelirdi.

73. Bu nedenle, yargılamaların “suç isnadı” ile ilgili yönlerini diğer hususlarla ilişkin olanlardan ayırmak özellikle zordur. Buna göre, vergi fazlasına ilişkin yargılamaların incelenmesi, Mahkemenin kaçınılmaz olarak, ek vergi tarhiyatına ilişkin yargılamaları da dikkate almasını gerektirecektir (bk. yukarıda anılan *Jussila*, § 45, bk, aynı anlamda, *Georgiou/Birleşik Krallık* (k.k.), no. 40042/98, 16 Mayıs 2000, *Janosevic/İsveç*, no. 34619/97,

§ 79, AİHM 2002-VII ve *Sträg Datatjänster AB/İsveç* (k.k.), no. 50664/99, 21 Haziran 2005).

74. Bu nedenle Mahkeme, başvuran şirkete uygulanan vergi fazlasına ilişkin ek vergi tarhiyatı işlemlerinin, münferit davanın gerçeklerini dikkate alarak ve vergilendirme bağlamından kaynaklanan ilgili özellikleri de dâhil ederek, 6. maddenin gerekliliklerine uygun olup olmadığını değerlendirmelidir (bk. yukarıda anılan *Jussila*, § 39).

(ii) 6. maddenin vergi hususlarına ilişkin kapsamı

75. Mahkeme ayrıca somut davanın vergi yargılamasıyla ilgili olduğunu da dikkate alacaktır. Tam anlamıyla para cezalarından farklı olarak, vergi cezası yoluyla ödenmesi gereken bir meblağ, bu borca dayalı olarak hesaplandığından, bir anlamda vergi borcunun bir uzantısıdır. Somut davada, vergi fazlası yürürlükteki mevzuata uygun olarak (bk. yukarıda 35. paragraf), ödenmemiş verginin bir yüzdesini oluşturmaktadır.

76. Ayrıca Mahkemenin içtihadına göre, vergi fazlaları ceza hukukunun merkezinden farklı olduğundan, 6. maddenin güvenceleri tam olarak uygulanmak zorunda değildir (bk. yukarıda anılan *Jussila*, § 43; bk, aynı anlamda, *Segame SA/Fransa*, no. 4837/06, §§ 56-60, AİHM 2012 (alıntılar); *Chap Ltd/Ermenistan*, no. 15485/09, §§ 41 ve 44, 4 Mayıs 2017 ve 7 No.lu Protokol'ün 4. maddesi açısından, yukarıda anılan *A ve B/Norveç*, § 133).

II. YARGILAMALAR SIRASINDA YASAMA ORGANININ MÜDAHALESİ SEBEBİYLE SÖZLEŞME'NİN 6 § 1 MADDESİNİN İHLAL EDİLDİĞİ İDDİASI HAKKINDA

77. Başvuran şirket, yargılamalar yerel mahkemeler önünde derdest iken hukukun üstünlüğü ve hukuki kesinlik ilkelerini ve Sözleşme'nin 6 § 1 maddesinde güvence altına alınan adil yargılanma hakkını ihlal ederek

Devletin müdahalede bulunmasından şikâyet etmektedir. Hükmün ilgili kısımları aşağıdaki gibidir:

“Herkes davasının, (...) cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamaların esası konusunda karar verecek olan, (...) mahkeme tarafından, (...) makul bir süre içinde görülmesini isteme hakkına sahiptir.”

A. Daire Kararı

78. 79. Daire, başvuran şirketin 15 Nisan 2004 tarihinde ilk derece mahkemesinin verdiği karara karşı temyiz başvurusunda bulunurken 10 Ekim 2002 tarihli Yargıtay içtihadı uyarınca vergi borcunun zaman aşımına uğrayacağına dair meşru bir beklentisinin olabileceğini gözlemlemiştir (bk, yukarıdaki 40. paragraf). Bu doğrultuda, 9 Temmuz 2004 tarihli Çeşitli Hükümler Kanununun 49. maddesinin zaman aşımı süresinin kesilmesi hususunda geriye dönük etki ile uygulanmasına karar vererek yasama organı Devletin taraf olarak yer aldığı yargılamaların sonucunu Devlet lehine olacak şekilde etkilemek üzere müdahalede bulunmuştur.

80. Bununla birlikte Daire, yasama organının müdahalesinin kamu yararına ilişkin zorlayıcı gerekçelere dayandığını değerlendirmiştir. Yasama organı söz konusu hükmü geriye dönük olarak çıkararak, Yargıtayın 2002 tarihli kararının geriye dönük etkisini ortadan kaldırmayı ve o tarihten beri takip edilen bir idari uygulamanın hukukiliğini ve ciddi şekilde sorgulanmamış meşruiyetini yeniden teyit etmek istemiştir. Dairenin görüşüne göre, bu nedenle yasama organının müdahalesi 2002 tarihli Yargıtay kararı ile sarsılan hukuki kesinliğin yeniden tesis edilmesini amaçlamıştır.

81. Davanın koşulları göz önünde bulundurulduğunda Daire ayrıca, başvuran şirketin Yargıtayın içtihadından yararlanmayı beklemekten ziyade bunu umduğunu değerlendirmiştir. Dolayısıyla, yasama organının cevabı başvuran şirket açısından şaşırtıcı olmamıştır.

82. Son olarak Daire, Yargıtay ve Anayasa Mahkemesi tarafından yapılan değerlendirmelerin kamu yararına ilişkin zorlayıcı gerekçelerin mevcut olmasına dair tespiti ile örtüştüğünü kaydetmiştir. Daire, bu nedenle Sözleşme'nin 6 § 1 maddesinin ihlal edilmediği sonucuna varmıştır.

B. Tarafların Beyanları

1. Başvuran Şirket

83. Başvuran şirket, 9 Temmuz 2004 tarihli Çeşitli Hükümler Kanunu'nun 49. maddesinin geriye dönük uygulanması şeklindeki müdahalenin hukuki kesinlik ve hukukun üstünlüğü ilkeleri ile birlikte Sözleşme'nin 6 § 1 maddesi kapsamındaki adil yargılanma hakkını ihlal ederek Belçika Devletinin taraf olduğu yargılamanın sonucunu etkilemeyi amaçladığını iddia etmiştir. Başvuran şirket beyanında, bu müdahaleyi haklı kılan kamu-yararına ilişkin zorlayıcı gerekçelerin bulunmadığını, tek amacın yerel içtihat ışığında en başından kaybedilen bir davanın Devlet tarafından kazanılmasını sağlamak olduğunu belirtmiştir.

84. Başvuran şirket ilk olarak, 22 Aralık 2003 tarihli Çeşitli Hükümler Kanunu'nun 10 Ekim 2002 ve 21 Şubat 2003 tarihli Yargıtay kararlarının (bk, yukarıdaki 40-42. paragraflar) yalnızca gelecek davalara uygulanması amaçlanarak etkilerini ortadan kaldırmak ve ikinci olarak yasama organının 9 Temmuz 2004 tarihli Çeşitli Hükümler Kanunu'nu geçirmesindeki niyetin açıkça yargı sürecine müdahale etmek olduğunu göstermek için parlamenter hazırlık kayıtlarına atıfta bulunmuştur.

85. Başvuran şirketin görüşüne göre, bu durum Hükümetin iddia ettiği üzere hukuki kesinliği tesis etmek ile ilgili değildir. Başvuran şirket, 10 Ekim 2002 ve 21 Şubat 2003 tarihli Yargıtay kararlarının içtihatla değişiklik yapmadığını ve yalnızca mantık çerçevesinde 28 Ekim 1993 tarihli bir kararı (Anayasa Mahkemesi kararının gerekçesi madde B.19.3 – bk, yukarıdaki 47.

paragraf) takip ettiklerinden hukuki kesinliğin sarsılmadığını belirterek devam etmiştir. Bununla birlikte, bu kararların ardından 25 Ağustos 1994 tarihli bir genelge aracılığıyla “zaman aşımı süresini kesintiye uğratan ödeme talebi” tesis ettikleri için idari makamların bu durumun tamamen bilincinde olduğunu beyan etmiştir (bk, yukarıdaki 38. paragraf).

86. Yasama organının idari makamların asıl niyetini yeniden ileri sürmek istemesi bu niyetin “pozitif hukuk oluşturmadığı” gerçeğini değiştirmemektedir. Mevzuat, idari makamlar tarafından yayınlanan genelgeye dayandığı için kanuni gücü bulunmayan tamamen subjektif ve taraflı bir idari konumda olduğunu doğrulamıştır.

2. Hükümet

87. Hükümet 177/2005 no.lu Anayasa Mahkemesinin kararına atıfta bulunmuştur (bk, yukarıdaki 47. paragraf). Hükümet beyanında, kararın gerekçesinin 9 Temmuz 2004 tarihli Çeşitli Hükümler Kanunu’nun 49. maddesinin geriye dönük uygulanmasının kamu yararına ilişkin zorlayıcı gerekçeler ile tamamen haklı çıkarıldığını göstermiştir.

88. Hükümet özellikle, 10 Ekim 2002 ve 21 Şubat 2003 tarihli Yargıtay kararlarından önce, ihtilaflı vergi borçlarına ilişkin olarak bu konunun bir yerleşik içtihat hususu ve ödeme talebinin zaman aşımı süresini geçerli şekilde kesintiye uğratan idari uygulama olduğunu vurgulamıştır. Hükümetin görüşüne göre, başvuran şirketin yalnızca Temyiz Mahkemesinin kararının gerekçeli olmaması ile ilişkili olan 28 Ekim 1993 tarihli Yargıtay kararına atıfta bulunmasının hatadır. Dolayısıyla yasama organının, geriye dönük olan 10 Ekim 2002 tarihli kararından kaynaklanan içtihattaki değişikliğin etkisini ortadan kaldırmak için geriye dönük olarak harekete geçmek zorunda olduğunu belirtmiştir. Bu nedenle, Devletin önceden baskın içtihat çizgisi olan mevzuatın geriye dönük uygulanması ile hukuki kesinliği yeniden teyit ederek tesis etme kararının eleştirilmesi için bir gerekçe bulunmamaktadır.

89. Hükümet, söz konusu kararın Yargıtay kararının verilmesinin ardından iki yıldan daha kısa bir sürede verilmesi ile Devletin hızlı hareket ettiğini eklemiştir. Bu nedenle, mevzuatın geriye dönük etkisi başvuran şirketin haklarını orantısız şekilde kısıtlamamıştır. Başvuran şirket, Yargıtay kararlarına dek, tebliğ edilen ödeme talebinin zaman aşımı süresinin işlemlerini geçerli şekilde kesintiye uğrattığına inanmıştır. Dolayısıyla, başvuran şirketin ilk beklentileri boşa çıkmamıştır.

90. Ek olarak Hükümet, 9 Temmuz 2004 tarihli Çeşitli Hükümler Kanunu'nun geriye dönük etkisinin geçen zaman aşımı süresi kısmına ilişkin feragat ettiğine dair bir belge imzalayanlar ve böyle bir feragat imzalamayı reddedenler arasında keyfî ayrımcılığı önlediğini ileri sürmüştür.

91. Hükümet, geriye dönük mevzuat olmaksızın biriken gelir vergisi göz önünde bulundurulduğunda, borçlarından yalnızca temyiz başvurusunda bulunarak kurtulacak olan vergi borcuna itiraz eden vergi mükellefleri açısından Belçika Devletinin zaman aşımı süresinin işlemlerini durdurmasının imkânsız olacağını vurgulamıştır. Bununla birlikte, Yargıtayın 10 Ekim 2002 ve 21 Şubat 2003 tarihli kararlarındaki konumdan yararlanan bazı davalar büyük ölçekli vergi kaçakçılığına ilişkindir.

92. Hükümet son olarak, ek vergilerin ceza kanununun katı özünden farklılaştığından Sözleşme'nin 6. maddesinde yer alan güvencelerin daha esnek şekilde uygulanması gerektiğini belirtmiştir.

C. Mahkemenin değerlendirmesi

1. Mahkemenin içtihatlarında yer alan yerleşik genel ilkeler

93. Medeni uyuşmazlıklar bağlamında Mahkeme, ilke olarak, yasama organının yeni geriye dönük hükümler aracılığıyla düzenleme yapma hususunda engellenmese de kamu yararına ilişkin zorlayıcı gerekçeler haricinde bir ihtilaf ile ilgili yargı kararını etkilemek üzere tasarlanan adaletin tecelli etmesine yürürlükte olan hakların, hukukun üstünlüğünün ve 6.

maddede belirtilen adil yargılanma kavramının yasama organı tarafından herhangi bir müdahaleyi engellediğine defaatle hükmetmiştir (bk, *Stran Greek Refineries ve Stratis Andreadis/Yunanistan*, 9 Aralık 1994, § 49, A Serisi no. 301-B; *Zielinski ve Pradal ve Gonzalez ve Diğerleri/Fransa* [BD], no. 24846/94 ve 9 diğer başvuru, § 57, AİHM 1999-VII; *Scordino/İtalya (no. 1)* [BD], no. 36813/97, § 126, AİHM 2006-V; ve daha yakın zamanda, *Dimopoulos/Türkiye*, no. 37766/05, § 45, 2 Nisan 2019, ve *Hussein ve Diğerleri/Belçika*, no. 45187/12, § 60, 16 Mart 2021).

94. Derdest davayı kazanılamaz hale getirme etkisi dâhil olmak üzere Devletin taraf olduğu bir ihtilafın yargı kararını etkileme etkisine sahip olan geriye dönük mevzuatın kullanılmasında yerleşik bazı tehlikeler mevcuttur (bk. *National & Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society ve Yorkshire Building Society/Birleşik Krallık*, 23 Ekim 1997, § 112, Kararlar ve Hükümler Derlemesi 1997-VII – “*Building Societies*”). Dolayısıyla, hukukun üstünlüğüne ve adil yargılanma kavramına saygı, bu tür tedbirleri haklı kılmak için sunulan gerekçelerin mümkün olduğu kadar ihtiyat ile ele alınmasını gerektirmektedir (aynı kararda, ve ayrıca bk. *Maggio ve Diğerleri/İtalya*, no. 46286/09 ve 4 diğer başvuru, § 45, 31 Mayıs 2011).

95. Mahkeme, hukuki kesinlik ve davacıların meşru güveninin korunması kavramlarının ana unsurları olan bu ilkelerin aynı zamanda ceza yargılamalarına da uygulanabileceğini tespit etmiştir (bk. *Scoppola/İtalya (no. 2)* [BD], no. 10249/03, § 132, 17 Eylül 2009; ayrıca bk. aynı anlamda, *Biagioli/San Marino (k.k.)*, no. 8162/13, §§ 92-94, 8 Temmuz 2014, ve *Chim ve Przywieczerski/Polonya*, no. 36661/07 ve 38433/07, §§ 199-207, 12 Nisan 2018). Mahkemenin görüşüne göre bu durum, yalnızca ek vergiye ilişkin kısmın Sözleşme’nin 6. maddesinin ceza hukuku kapsamında değerlendirildiği somut davada olduğu üzere vergi ile ilgili bir davaya da eşit derecede uygulanmaktadır.

2. Söz konusu ilkelerin somut davaya uygulanması

96. Yasama organının 9 Temmuz 2004 tarihli Çeşitli Hükümler Kanunu'nun 49. maddesi aracılığıyla müdahalesinin yargılamalar devam ederken başvuran şirket ve Devlet arasındaki ihtilafın sonucunu etkileyecek şekilde başvuran şirket tarafından açılan yargılamaların adilliğini sarsıp sarsmadığı sorusu ortaya çıkmaktadır.

97. Mahkeme ilk olarak, ödeme talebinin Ekim 2000 tarihinde başvuran şirkete tebliğ edildiğinde ve Aralık 2000 tarihinde yargılamalar İlk Derece Mahkemesi önünde başlatıldığında o tarihteki şekliyle Belçika uygulaması uyarınca zaman aşımı süresinin kesintiye uğradığı hususunda taraflar arasında bir uyuşmazlık olmadığını gözlemlemektedir. Başvuran şirket, İlk Derece Mahkemesinin Mart 2004 tarihli kararından önce, 10 Ekim 2002 tarihli karar ile başlayan Yargıtay içtihadına dayanarak zaman aşımı süresinin dolduğunu öne sürebilirdi (yukarıdaki 40. paragraf). Buna rağmen başvuran şirket bunu öne sürmemiştir. Başvuran şirket yalnızca, 15 Nisan 2004 tarihli ilk derece mahkemesi kararına karşı temyiz başvurusunda bulunurken zaman aşımı hususunu dile getirmiş ve Yargıtay kararlarına dayanmıştır. Başvuran şirket bu noktada, yeni içtihat ışığında, Temyiz Mahkemesinin vergi borcu açısından zaman aşımı süresinin kesintiye uğramadığına karar vermesini beklemiş olabilir.

98. Bununla birlikte 2003 tarihinde, ilk derece mahkemesinin kararından ve başvuran şirketin temyiz başvurusunda bulunmasından önce, yasama organı Yargıtayın yeni içtihadının etkilerini nasıl azaltacağını incelemeye başlamıştır. 22 Aralık 2003 tarihli Çeşitli Hükümler Kanunu'nun yürürlüğe girmesinin ve açık bir geçici hüküm ihtiyacına dair *Danıştay* görüşünün ardından (yukarıdaki 42-44. paragraflar) 9 Temmuz 2004 tarihli Çeşitli Hükümler Kanunu'nun 49. maddesi çıkarılmıştır. Bu hüküm, başvuran şirketin davası Temyiz Mahkemesi önünde derdest iken yürürlüğe girmiştir ve başvuran şirket tarafından açılan dava dâhil olmak üzere devam eden vergi

yargılamalarında zaman aşımı süresinin kesintiye uğraması hususu çözüme kavuşmuştur.

99. Mahkeme bu açıdan, söz konusu hükmün yalnızca zaman aşımı süresinin kesintiye uğramasını düzenlediğini ve olası askıya alınma durumunu düzenlemediğini kaydetmektedir. Nitekim somut davada, Temyiz Mahkemesi, ilgili tarihte uygulanabilir olduğu üzere, zaman aşımı süresinin Medeni Kanun'un 2251. maddesi kapsamında askıya alındığını (bk. yukarıdaki 51. paragraf) ve bu nedenle sürenin dolmadığını tespit etmiştir (bk. yukarıdaki 21 paragraf). Bununla birlikte Yargıtay, 9 Temmuz 2004 tarihli Çeşitli Hükümler Kanunu'nun 49. maddesi uyarınca zaman aşımı süresinin kesintiye uğramasına dayanarak gerekçeyi farklı bir gerekçe ile değiştirmiştir (bk. yukarıdaki 27. paragraf).

100. Somut davada, 9 Temmuz 2004 tarihli Çeşitli Hükümler Kanunu'nun 49. maddesinin Yargıtay tarafından uygulanması, 10 Ekim 2002 tarihli Yargıtay kararı ile başlayan içtihadın başvuran şirketin davasına uygulanmış olması halinde, başvuran şirketten tahsil edilebilir vergiler ve ek vergilerden oluşan söz konusu vergi borcunun zaman aşımına uğradığı değerlendirileceğine dair Büyük Daire'nin tek bir önermesine dayanmaya devam etmesini gerekli kılmaktadır.

101. Bununla birlikte, parlamenter hazırlık kayıtlarından ve başvuran şirketin davasındaki Yargıtay kararından yasama organının amacının "... hâlihazırda ... zaman aşımına uğramış [Yargıtayın 10 Ekim 2002 tarihli kararında] alınan pozisyon temelinde ihtilaf konusu vergi borçları hususundaki derdest yargılamalar bağlamında Hazinesin haklarını korumak" olduğu açıktır (bk. yukarıdaki 27. paragraf). Anayasa Mahkemesi 7 Aralık 2005 tarihli kararında, bu hususta, 2002 ve 2003 tarihli söz konusu Yargıtay kararlarının, geriye dönük olarak, gelir vergisine ilişkin sıklıkla kullanılan zaman aşımı süresinin kesintiye uğraması araçlarının, etkisiz olduğunu kaydetmiştir. Yargıtaya kararlarında kabul ettiği ilkenin etkilerini zamanında sınırlandırmak için başvuru yapılmasını mümkün kılan herhangi bir hükmün

yokluğunda, Anayasa Mahkemesi yasama organının geriye dönük bir hüküm çıkartma amacının bu kararlarda tesis edilen içtihadın geriye dönük etkisini ortadan kaldırmak olduğunu açıklamıştır (bk. yukarıdaki 47. paragrafta belirtilen, Anayasa Mahkemesi gerekçesinin B.19.7 ve B.19.8 maddeleri).

102. Bu nedenle Mahkeme, somut davanın koşullarında söz konusu yasama müdahalesinin kamu yararına ilişkin zorlayıcı gerekçelere dayanıp dayanmadığını tespit etmelidir.

103. Mahkeme, yalnızca kamu yararına ilişkin zorlayıcı gerekçelerin ihtilaf hususundaki yargı kararını etkilemek üzere tasarlanan adaletin işleyişi için yasama organı tarafından yapılan bir müdahaleyi haklı kılacağını yinelemiştir (bk. yukarıdaki 93-95. paragraflar).

104. İlk olarak Hükümetin dayandığı Hazinesinin haklarının korunması açısından, Mahkeme, ilke olarak, Devletin mali çıkarlarının tek başına mevzuatın geriye dönük uygulanmasını haklı kılmadığına dair defaatle hüküm vermiştir (bk. örneğin, yukarıda anılan *Zielinski ve Pradal ve Gonzalez ve Diğerleri*, § 59; yukarıda anılan *Scordino*, § 132; *Lilly France/Fransa (no. 2)*, no. 20429/07, § 51, 25 Kasım 2010; ve yukarıda anılan *Maggio ve Diğerleri*, § 47). Hükümet de söz konusu Yargıtay içtihadının etkisinin Devletin mali istikrarını etkileyecek kadar büyük olacağını ileri sürmemiştir (benzer yönleri bakımından karşılaştırınız *Cabourdin/Fransa*, no. 60796/00, § 37, 11 Nisan 2006, ve *Arnolin ve Diğerleri/Fransa*, no. 20127/03 ve 24 diğer başvuru, § 76, 9 Ocak 2007). Buna karşılık, Adalet Bakanı zaman aşımı süresinin Yargıtayın ilgili içtihadı temelinde yalnızca “göreceli olarak az sayıda davada” olduğunu belirttiği parlamenter hazırlık kayıtlardan anlaşılmaktadır (bk. yukarıdaki 43. paragraf).

105. İkinci olarak Hükümet tarafından ileri sürülen diğer bir amaç olan büyük ölçekli vergi kaçakçılığı ile mücadeleyle ilişkin çabalar açısından, Mahkeme, bu durumun ilgili bir kamu yararı gerekçesi oluşturduğunu değerlendirmektedir (bk. *bu davaya uygulanabildiği ölçüde*, kamu yararında

meşru bir amaç olarak vergi kaçakçılığı ile mücadele esas alınarak, Sözleşme'ye Ek 1 No.lu Protokol'ün 1. maddesi kapsamında incelenen dava bağlamında, *Hentrich/Fransa*, 22 Eylül 1994, § 39, A Serisi no. 296-A, ve aynı anlamda, *S.C. Service Benz Com S.R.L./Romanya*, no. 58045/11, §§ 32-33, 4 Temmuz 2017). Hükümet somut davanın büyük ölçekli vergi kaçakçılığına ilişkin olduğunu ileri sürmemesine ve durumun bu olduğuna dair dava dosyasında hiçbir belge bulunmamasına rağmen bu doğrudur (bk. bu bağlamda, yukarıdaki 11. ve 18. paragraflar). Yasama girişimleri nitelikleri gereği, genel ve soyut terimler ile düzenlenir. Öyle ki, yasama organını harekete geçiren gerekçeler, yalnızca potansiyel olarak etkilenebilecek her bir kişi açısından ilgili olmayabileceğinden meşruiyetini kaybetmez.

106. Ek olarak Mahkeme de, Hükümet tarafından atıfta bulunulan, vergi borcunu ödeyerek zaman aşımı süresinin geçen kısmından kendi isteğiyle feragat eden vergi mükellefleri ile bunu yapmayan vergi mükellefleri arasında keyfi ayrımcılık yaratmama amacını ilgili olarak değerlendirmektedir (bk. bu bağlamda, yukarıdaki 47. paragrafta alıntılanan Anayasa Mahkemesi gerekçesinin B.19.5 maddesi).

107. Hükümet son olarak, 9 Temmuz 2004 tarihli Çeşitli Hükümler Kanunu'nun 49. maddesinin çıkartılmasının Yargıtayın içtihadının düzeltilmesi ve dolayısıyla hukuki kesinliğin sağlanması açısından gerekli olduğunu belirtmiştir.

108. Nitekim Mahkeme, istisnai durumlarda, özellikle de eski bir yasama hükmünün yorumlanması veya açıklanması (bk. örneğin, *Hôpital local Saint-Pierre d'Oléron ve Diğerleri/Fransa*, no. 18096/12 ve 20 diğer başvuru, 8 Kasım 2018), yasal bir boşluğun doldurulması (bk. örneğin, *OGIS-Institut Stanislas, OGEK Saint-Pie X ve Blanche de Castille ve Diğerleri/Fransa*, no. 42219/98 ve 54563/00, 27 Mayıs 2004), veya içtihadın yeni bir çizgisinin etkilerinin dengelenmesi hususlarının geriye dönük mevzuatı haklı kıldığını kabul etmiştir (bk. örneğin, yukarıda anılan *Building*

Societies, Mahkeme, yasama organının çözüm yolu aradığı, mevzuatta bir eksikliğe neden olan Lordlar Kamarasının kararının etkilerini sınırlandırmayı amaçlayan geriye dönük etkiye sahip mevzuatın çıkarılmasını kabul etmiştir).

109. Mahkeme, yukarıda atıfta bulunulan ilgili gerekçelerin zorlayıcı niteliğini bir bütün olarak ve aşağıdaki unsurlar ışığında değerlendirecektir: şikâyet edilen yasama müdahalesi ile bozulan içtihat çizgisinin yerleşik olup olmadığı (bk. aşağıdaki 110-113. paragraflar); mevzuatın yürürlüğe girme şekli ve zamanı (bk. aşağıdaki 114-115. paragraflar); yasama organının müdahalesinin öngörülebilirliği (bk. aşağıdaki 116-120. paragraflar); mevzuatın ve etkilerinin kapsamı (bk. aşağıdaki 121-122. paragraflar).

110. Mahkeme, ilk olarak, 10 Ekim 2002 tarihli Yargıtay kararından önce takip edilen idari uygulamanın ilgili vergi mükelleflerine “zaman aşımı süresini kesintiye uğratan ödeme talebi” çıkarmak olduğunu kaydeder (bk. yukarıdaki 38. paragraf). Bu uygulama daha sonra 1994 ve 1996 yıllarında vergi makamları tarafından çıkarılan iki genelge ile açıklanmıştır (aynı kararda).

111. Taraflar bu tür taleplerde zaman aşımı süresinin kesintiye uğraması hususunda yerleşik bir yerel içtihat çizgisinin bulunup bulunmadığına dair ihtilaf yaşamışlardır. İç hukuku veya bu hususta yerel mahkemenin içtihadı geliştirme şeklini yorumlamak Mahkemenin görevi değildir. Anayasa Mahkemesinin kararından ihtilaf konusu olan vergi borçları açısından zaman aşımı süresinin bir ödeme talebinin tebliği ile her zaman kesintiye uğradığının ve bu tür taleplerin geçerliliğinin 10 Ekim 2002 ve 21 Şubat 2003 tarihli Yargıtay kararlarına kadar tanındığının açık olduğunu kaydetmesi açısından Mahkeme için yeterlidir. Ödeme talebinin niteliği açısından bazı tartışmalar bulunsa da, ne Yargı Kanunu’nun hükümleri ne de Yargıtay kararları bir ödeme talebinin geçerliliğini zaman aşımı süresini kesintiye uğratan bir eylem olarak göz ardı etmemiştir. Buna karşın, alt derece mahkemelerinin bazı kararlarında, uygulama tedbirleri olarak geçerliliklerine bakılmaksızın ödeme taleplerinin zaman aşımı süresini kesintiye uğrattığı tespit edilmiştir

(bk. Anayasa Mahkemesinin gerekçesi B.19.1 maddesi, yukarıda anılan 47 paragraf). Bu durum aynı zamanda, taraflarca sağlanan alt derece mahkeme kararlarından da açıktır.

112. Dolayısıyla, taraflar arasında Yargıtayın tartışmasız olarak muaccel hiçbir tutarın bulunmadığı hallerde ödeme talebinin zaman aşımı süresini geçerli bir şekilde kesintiye uğratıp uğratmadığına dair bu hususta ilk kez 10 Ekim 2002 tarihinde karar verdiğine dair ihtilaf bulunmamaktadır. Başvuran şirketin atıfta bulunduğu 28 Ekim 1993 tarihli Yargıtay kararı, bu tür ödeme taleplerinin geçerliliği hususunda karar vermemiştir (bk. yukarıdaki 85. paragraf). Dolayısıyla, 10 Ekim 2002 tarihli kararı çeşitli yorumlar içeren kararlardan kaynaklanan olası çelişkileri veya belirsizlikleri çözmek için bir yüksek mahkeme rolüne uygundur (bk. *Lupeni Greek Catholic Parish ve Diğerleri/Romanya* [BD], no. 76943/11, § 123, 29 Kasım 2016, ve orada anılan içtihat).

113. Bununla birlikte, Yargıtayın yorumu önceden takip edilen idari uygulamaya tekabül etmemiştir ve bu nedenle somut davada olduğu üzere vergi mükellefleri tarafından yetkili mahkemelerde ihtilaf konusu vergi tarhlarının yapıldığı davalarda önemli bir etkiye sahiptir. Anayasa Mahkemesinin gerekçesinin B.19.8. maddesinde belirtildiği üzere (bk. yukarıdaki 47. paragraf), diğer yüksek mahkemelerin aksine Belçika Yargıtayı yalnızca geleceğe dönük hüküm vererek kararlarının zamansal etkilerini sınırlama yetkisine sahip değildir. Bu durum, mevzuatın geriye dönük etki ile çıkarılma gerekçelerinden biridir (benzer yönleri bakımından karşılaştırınız *Petko Petkov/Bulgaristan*, no. 2834/06, 19 Şubat 2013, yüksek mahkemenin derdest davalarda yasama hükmünün yeni bir yorumunu uygulamama yetkisi). Nitekim, Yargıtayın 10 Ekim 2002 tarihli kararının bu hususlara ilişkin tüm derdest yargılamalar üzerindeki geriye dönük etkisi nedeniyle yasama organı harekete geçmek zorunda kalmıştır.

114. Mahkeme bu bağlamda, Yargıtayın 10 Ekim 2002 tarihli kararı vermesinden kısa bir süre sonra, yasama organının bu kararın etkilerinin

zaman içinde devam etmesine izin vermeyeceğine dair niyetini açıkça belli etmiş olmasına önem atfetmektedir. Bu doğrultuda, parlamento için göreceli olarak kısa sürede, ilk olarak 22 Aralık 2003 tarihli Çeşitli Hükümler Kanunu’nu (bk. yukarıdaki 41-42 paragraflar) ve daha sonra söz konusu Yargıtay hükmünden bir buçuk yıldan biraz fazla geçtikten sonra 9 Temmuz 2004 tarihli Çeşitli Hükümler Kanunu’nu (bk. Yukarıdaki 45 paragraflar) çıkarmıştır.

115. Mahkeme, yasama organının bu hareketle açıkça Yargıtayın Medeni Kanunu’nun önceki 2244. maddesine ait yorumundan ayrıldığıнын farkındadır. Bununla birlikte, 10 Ekim 2002 tarihli karar ve benzer çizgide takip eden kararlar yasama organı üzerinde bağlayıcı bir güce sahip olmamıştır. Nitekim, hukukun üstünlüğü ile yönetilen bir Devlette, yukarıda belirtilenler dâhil olmak üzere (bk. 93-95. paragraflar) ve aşağıdaki paragraflarda detaylandırıldığı şekilde, yasama organı üzerinde dahi bağlayıcılığı olan yasal kurallar ve ilkelere uygunluğa tabi olmak üzere, yasama organı yargı tarafından çıkartılan bir kanunun yorumunu düzeltmek için mevzuatta değişiklik yapabilir.

116. Hem başvuran şirket hem de Hükümet tarafından karşı argümanlarını desteklemek için dayanılan hukuki kesinlik ilkesi açısından (bk. sırasıyla yukarıdaki 83. ve 89. paragraflar) Mahkeme, Sözleşme’nin her maddesinin özünde yer alan bu ilkenin, kanunun açıkça tanımlanmasını ve uygulamada öngörülebilir olmasını gerekli kılmak veya mahkemelerin bir hususa ilişkin nihai karara varmaları halinde hükmün sorgulanmaması gibi farklı şekillerde ve bağlamlarda kendini göstermektedir (bk. *Guðmundur Andri Ástráðsson/İzlanda* [BD], no. 26374/18, § 238, 1 Aralık 2020, ve burada anılan içtihat). Hukukun ve özellikle ceza hukukunun geriye dönük etkisinin olmaması ilkesi, hukuki kesinliğin sağlanmasını amaçlamaktadır.

117. Bu bağlamda, zaman aşımı sürelerinin adli yargılamalarda bir süre sınırı belirleyerek hukuki kesinliği sağlaması, karşı çıkması zor olabilecek devlet iddialarına karşı potansiyel sanıkları korumak ve uzak geçmişte

gerçekleşen bir olaya dair mahkemenin, zaman geçtiği için güvenilir ve eksik hale gelebilecek delil temelinde hüküm vermesi gerektiğinde gerçekleşebilecek adaletsizliği engellemek gibi önemli birkaç amaca hizmet ettiği yinelenmelidir (bk. *Oleksandr Volkov/Ukrayna*, no. 21722/11, § 137, AİHM 2013, *esasen işkence eylemini teşkil eden bir suçla ilgili olarak kovuşturma, mahkûmiyet ve ceza açısından zaman aşımı sürelerinin uygulanabilirliğine ilişkin istisari görüş* [BD], talep no. P16-2021-001, Ermenistan Yargıtayı, § 72, 26 Nisan 2022 (“*İstisari görüş P16-2021-001*”)).

118. Bununla birlikte, somut davada hukuki kesinliğin ve dolayısıyla taraflarca dayanıldığı üzere dava taraflarının meşru güvenlerinin korunması hususları yasama organının müdahalesi ile sarsılmıştır (benzer yönleri bakımından karşılaştırınız *Pressos Compania Naviera S.A. ve Diğerleri/Belçika*, 20 Kasım 1995, A Serisi no. 332, ve yukarıdaki 52. paragrafta anıldığı üzere Avrupa Birliği Adalet Divanı içtihadı). Bunun aksine, Yargıtayın içtihadındaki beklenmeyen gelişme göz önünde bulundurulduğunda, yasama organı, başvuran şirketin yerel mahkemelerde başlattığı yargılamalar sırasında takip edilen önceki idari uygulamayı yeniden tesis ederek hukuki kesinlik sağlanmasını amaçlamıştır. Bu yerleşik uygulamaya, Yargıtayın 28 Ekim 1993 tarihli kararından kısa bir süre öncesine kadar açıkça itiraz edilmediği anlaşılmaktadır (bk. yukarıdaki 38. ve 47. paragraflar, alıntılanan Anayasa Mahkemesinin kararının B.19.1. maddesi). Ek olarak, taraflarca sağlanan örneklerden anlaşıldığı üzere, bu uygulamaya itiraz edilmesine rağmen çoğu alt derece mahkemesi tarafından onanmaya devam etmiştir.

119. Dolayısıyla, başvuran şirket 14 Aralık 2000 tarihinde yargılamaları başlattığında vergi borcunun ve tekabül eden ek vergilerin zaman aşımına uğradığının ilan edilmesini beklemiş veya bunu umut etmiş olamaz. Buna karşılık, başvuran şirket Yargıtayın 10 Ekim 2002 tarihli kararından sonra Temyiz Mahkemesi önündeki yargılamalara kadar zaman aşımı süresi hususunu gündeme getirmemiştir (bk. yukarıdaki 19. paragraf).

120. Dolayısıyla, başvuran şirket 10 Ekim 2002 tarihli kararı takiben Yargıtayın içtihadındaki gelişmeden kaynaklanan “şanstan” yararlanmayı beklemekten ziyade bu durumdan yararlanmayı umduğu anlaşılmaktadır (bk. Anayasa Mahkemesi gerekçesinin B.19.11 maddesi, yukarıda alıntılanan 47. paragraf). Başvuran şirket, iç hukuk kapsamında mevcut yolları tüketme sürecinde, lehine olan yeni bir içtihat çizgisinden faydalandığı için eleştirilemez iken (benzer yönleri bakımından karşılaştırınız *Legrand/Fransa*, no. 23228/08, §§ 36-40, 26 Mayıs 2011), 9 Temmuz 2004 tarihli Çeşitli Hükümler Kanunu ile yasama organının müdahalesinin yargılamalar başladığında başvuran şirketin meşru beklentilerini sona erdirdiği söylenemez.

121. Söz konusu mevzuatın etkileri açısından Mahkeme, 10 Ekim 2002 tarihli karardan kaynaklanan Yargıtay içtihadının ardından zaman aşımı süresinin dolduğu değerlendirilebilecek olmasına rağmen somut davada yasama organının müdahalesinin “kovuşturma” ile devam etmeyi mümkün kıldığını kaydeder (bk. yukarıdaki 99. paragraf). Şüphesiz bu tür bir müdahale, halen işleyen zaman aşımı süresinin uzatılmasına ilişkin bir davaya göre daha güçlü bir gerekçeyi zorunlu kılmaktadır (benzer yönleri bakımından karşılaştırınız, Sözleşme’nin 7. maddesi açısından, *Coëme ve Diğerleri/Belçika*, no. 32492/96 ve 4 diğer başvuru, § 149, AİHM 2000-VII; *Previti/İtalya* (k.k.), no. 1845/08, § 80, 12 Şubat 2013; ve *Borcea/Romanya* (k.k.), no. 55959/14, § 64, 22 Eylül 2015). Bu açıdan ve farklı bir bağlamda Mahkeme yakın zamanda, zaman aşımı süresinin dolmasının ardından cezai sorumluluğun yeniden ihdas edilmesinin Sözleşme’nin 7. maddesinde yer alan ve kapsamlı olan hukukilik ve öngörülebilirlik ilkeleri ile uyumsuz olduğuna hükmetmiştir (bk. *P16-2021-001 sayılı İstisari görüş* § 77; ayrıca bk. kovuşturmaları zaman aşımına uğrayan başvuranların bir suçtan mahkûm edildiği dava için, *Antia ve Khupenia/Gürcistan*, no. 7523/10, 18 Haziran 2020).

122. Bununla birlikte somut dava, *P16-2021-001 sayılı istişari görüşte* tanımlanan durumdan ayrı tutulmalıdır. Zaman aşımı süresinin kesintiye uğramadığı ve dolayısıyla 10 Ekim 2002 tarihli Yargıtay kararını takiben sürenin dolduğu değerlendirilebilecek iken, bu durum *kesin hüküm* (res judicata) etkisi bir yana henüz bir yargı kararı ile dahi ortaya konulmamıştır. Bununla birlikte, *Antia ve Khupenia* (yukarıda anılan) kararının aksine, zaman aşımı süresi ek vergi tarhi kapsamında başvuran şirkete ek vergi uygulandığında veya başvuran şirket bu duruma İlk Derece Mahkemesinde itiraz ettiğinde dolmamıştır. Başvuran şirket, yalnızca Temyiz Mahkemesi yargılamaları sırasında ve özellikle Yargıtay içtihadındaki beklenmedik bir gelişme sonucunda, zaman aşımı süresinin geçerli şekilde kesintiye uğramadığını iddia etmiş ve bu nedenle süre dolmuştur (bk. yukarıdaki 119-120. paragraflar).

123. Son olarak Mahkeme, somut davanın Sözleşme'nin 7. maddesine değil 6. maddesine ilişkin olduğunu ve ek vergilerin başlıca vergi kanunu kapsamına girdiğini ve ceza kanununun katı özünden farklılaştığını, 6. maddenin katı güvencelerinin tam anlamıyla uygulanmasının gerekli olmadığını gözlemlemiştir (bk. yukarıdaki 76. paragraf).

124. Somut davanın özel koşullarını göz önünde bulunduran Mahkeme, büyük ölçekli vergi kaçakçılığıyla mücadele etmek, vergi mükellefleri arasında keyfi ayrımcılığı önlemek ve yerleşik idari uygulamayı yeniden tesis ederek hukuki kesinliği yeniden sağlamak amacıyla, bu hususta alt derece mahkemelerinin baskın içtihadına daha fazla yansıdığı şekilde, 10 Ekim 2002 tarihli Yargıtay kararının etkilerini dengelemek için yasama organının öngörülebilir müdahalesinin kamu yararına ilişkin zorlayıcı gerekçelere dayandırılarak haklı kılındığını tespit etmiştir.

125. Buna göre, bu kapsamda Sözleşme'nin 6 § 1 maddesi ihlal edilmemiştir.

III. SEBEPLERİN İKAMESİ NEDENİYLE SÖZLEŞME’NİN 6 § 1 MADDESİNİN İHLAL EDİLDİĞİ İDDİASI HAKKINDA

126. Başvuran şirket Sözleşme’nin 6 § 1 maddesi kapsamında Yargıtay tarafından sebeplerin ikamesinden şikâyet etmiştir. Başvuran şirketin görüşüne göre, bu durum mahkemeye erişim hakkını, silahların eşitliği ve çekişmeli yargılama ilkelerini ihlal etmiştir.

A. Daire Kararı

127. Silahların eşitliği ilkesine ilişkin herhangi bir sorunun ortaya çıkmadığını tespit ettikten sonra Daire, çekişmeli yargılama hakkının ve mahkemeye erişim hakkının somut davada ihlal edilmediğine hükmetmiştir.

128. Daire’nin kanaatine göre, yalnızca Yargıtayın söz konusu sebebi resen gündeme getirme niyetine dair tarafları bilgilendirmemiş olması Sözleşme kapsamında bir soruna neden olabilecektir. Bu bağlamda Daire, başvuran şirketin hazırlıksız yakalandığının söylenemeyeceğini tespit etmiştir. İlk olarak, Devlet tarafından yapılan temyiz başvurusu, spesifik olarak 9 Temmuz 2004 tarihli Çeşitli Hükümler Kanunu’nun 49. maddesi hususundaki Temyiz Mahkemesi kararına ilişkindir. İkinci olarak, taraflar başsavcının Mahkemeye kendi sebeplerini ihtilaf konusu karardakiler ile ikamesi için çağrıda bulunarak Yargıtaya sunduğu yazılı beyanının bir nüshasını almıştır. Başvuran şirket, Yargı Kanunu’nun 1107. maddesi kapsamında, başsavcının beyanlarına yanıt vermek üzere bir bildirim ibraz etme ve bu beyanlara ilişkin sözlü olarak veya bir bildirim ile yanıt verebilmek için duruşmanın ertelenmesini talep etme imkânına sahiptir.

B. Tarafların beyanları

1. Başvuran şirket

129. Başvuran şirketin kanaatine göre, sebeplerin ikamesi için kriter karşılanmamıştır ve Yargıtay zaman aşımı süresinin kesintiye uğraması hususunu geçerli bir şekilde ele almamıştır. Öngörülemez, yapay ve hukuki olmayan bir engel uygulayarak temyiz başvurusunu redderek Yargıtay, başvuran şirketin şikâyetlerini ileri sürmesini ve özellikle de Yargıtay tarafından resen karar verilen Sözleşme'nin 6 § 1 maddesi ile 9 Temmuz 2004 tarihli Çeşitli Hükümler Kanunu'nun 49. maddesinin uygunluğuna ilişkin önemli bir hususa dair argümanlar sunmasını imkânsız hale getirmiştir. Başvuran şirket dolayısıyla, mahkemeye erişimden yoksun kaldığını iddia etmiştir.

130. Başvuran şirket ek olarak, Temyiz Mahkemesinin Medeni Kanun'un 2251. maddesini uygulamasına dair başvuran şirket tarafından ileri sürülen temyiz gerekçesinin Yargıtay tarafından incelenmemesi nedeniyle silahların eşitliği ve çekişmeli yargılama ilkelerinin ihlal edildiğini iddia etmiştir. Başvuran şirket, 13 Mart 2009 tarihli duruşmadan sadece birkaç gün önce olan 5 Mart 2009 tarihine kadar başsavcının yazılı beyanını almadığını eklemiştir. Bu durum, başvuran şirkete beyanlara yanıt vermek için çok az zaman tanımıştır. Başvuran şirketin kanaatine göre, bu zaman aralığında 9 Temmuz 2004 tarihli Çeşitli Hükümler Kanunu'nun 49. maddesinin etkileri kadar karmaşık bir hususa ilişkin ciddi argümanlar sunmak anlamsız ve imkânsız olacaktı. Başvuran şirket bu nedenle yanıtında ihtilaf konusu kararın bozulması halinde davanın iade edileceği aşağıdaki mahkemelerin takdir alanına girdiği üzere, Yargıtayın bu hususu incelemeye yetkili olmadığını ileri sürerek usul yönüne odaklanmıştır.

2. Hükümet

131. Hükümetin kanaatine göre, Yargıtay tarafından sebeplerin ikamesi eleştiriye açık değildir. İlk olarak, sebeplerin ikamesinin izin verildiği koşullara ilişkin Yargıtayın Belçika’da yürürlükte olan usuli kuralları ihlal ettiğine dair hiçbir bilgi bulunmamaktadır. Bu durum özellikle, somut davada Yargıtay tarafından sebeplerin ikame edilmesinin Temyiz Mahkemesinin zaman aşımı süresinin dolmadığına ilişkin tespitinde herhangi bir değişikliğe neden olmadığı göz önünde bulundurulduğunda geçerlidir.

132. İkinci olarak, Hükümet çekişmeli yargılama hakkına ilişkin, sebeplerin ikamesinin başvuran şirkete iddialarının başarılı olması için gerekli olan her türlü delili sunma fırsatına sahip olma ve Mahkeme’nin içtihadı uyarınca sunulan tüm deliller ve ibraz edilen tüm görüşler ile ilgili bilgi sahibi olma ve yorum yapma olanağının verilmesinin ardından gerçekleştiğini ileri sürmüştür. Ayrıca 9 Temmuz 2004 tarihli Çeşitli Hükümler Kanunu’nun 49. maddesinin uygulanabilirliği hususunun Devletin temyiz başvurusunun konusunu oluşturduğunu, Yargıtaydaki başsavcının başvuran şirkete gönderilen yazılı beyanları yazdırdığını ve Yargı Kanunu’nun 1107. maddesi uyarınca bildirimde başsavcının beyanlarına yanıt vermek için kendilerine tanınan süreye ilişkin herhangi bir zorluğa atıfta bulunmadıklarını eklemişlerdir. Bununla birlikte, Yargı Kanunu’nun 1107. maddesinin 3. paragrafı kapsamında, başsavcının beyanlarına yanıt vermek için bildirim ibraz etmek amacıyla ek süre talep etme yolu başvuran şirkete açıktı.

133. Son olarak, mahkemeye erişim hakkı açısından Hükümet, sebeplerin ikamesinin bu hakkı kısıtladığına itiraz etmemiştir. Bununla birlikte, bu durum usul ekonomisi ve dolayısıyla adaletin doğru bir biçimde tecelli etmesine dair meşru bir amaç taşıması ve sebeplerin ikamesi tekniğinin katı şekilde düzenlenmesi ve usuli güvencelerle birlikte sunulması nedeniyle orantılı olduğundan eleştiriye açık olmadığını beyan etmiştir. Ek olarak,

Hükümetin beyanına göre, ek vergiler ceza kanununun katı özünden farklı olduğundan somut davada Sözleşme'nin 6 § 1 maddesine uygunluk daha az katı bir şekilde değerlendirilmelidir. Bu nedenle, mahkemeye erişim hakkının özü zarar görmemiştir.

C. Mahkemenin Değerlendirmesi

1. Mahkemenin içtihatlarında yer alan yerleşik genel ilkeler

134. Mahkemeye erişim hakkı, Sözleşme'nin 6. maddesinde yer alan erişim hakkının bir yönüdür ve bu hak mutlak bir hak değildir (bk. *Golder/Birleşik Krallık*, 21 Şubat 1975, § 36, A Serisi no. 18); özellikle bir temyizın kabul edilebilirlik koşullarına ilişkin olarak kısıtlamalara dolaylı şekilde tabi olabilmektedir. Bununla birlikte, bu kısıtlamalar söz konusu hakkın özünü bozacak bir biçimde veya kapsamda mahkemeye erişim hakkını kısıtlamamalıdır. Bunlar meşru bir amaç taşımalıdır ve kullanılan araçlar ve ulaşılmak istenen amaç arasında makul bir orantılılık olmalıdır (bk. *Guérin/Fransa*, 29 Temmuz 1998, § 37, *Raporlar* 1998-V; ayrıca bk. medeni hukuk bağlamında, *Zubac/Hırvatistan* [BD], no. 40160/12, §§ 76-78, 5 Nisan 2018, ve *Nicolae Virgiliu Tănase/Romanya* [BD], no. 41720/13, §§ 192 ve 195, 25 Haziran 2019).

135. Sözleşme'nin 6. maddesindeki adil yargılanma kavramı ayrıca çekişmeli yargılama hakkını da içermektedir. Çekişmeli yargılama hakkı, iddialarının başarılı olması için gerekli olan her türlü delili sunma fırsatına sahip olma, aynı zamanda mahkeme kararını etkileme amacıyla sunulan tüm deliller ve ibraz edilen tüm görüşler ile ilgili bilgi sahibi olma ve yorum yapma olanağının verilmesidir (bk. *Lobo Machado/Portekiz*, 20 Şubat 1996, § 31, *Raporlar* 1996-I ve *Vermeulen/Belçika*, 20 Şubat 1996, § 33, *Raporlar* 1996-I).

136. Mahkeme kendisi örneğin, resen gündeme getirilen bir gerekçe temelinde bir temyiz başvurusunu reddederse veya bir davada karar verirse

çekişmeli yargılama ilkesine saygı duymalıdır (bk. *Skondrianos/Yunanistan*, no. 63000/00 ve 2 diğer başvuru, §§ 29-30, 18 Aralık 2003; *Clinique des Acacias ve Diğerleri/Fransa*, no. 65399/01 ve 3 diğer başvuru, § 38, 13 Ekim 2005; *Čepek/Çek Cumhuriyeti*, no. 9815/10, § 45, 5 Eylül 2013; *Les Authentiks ve Supras Auteuil 91/Fransa*, no. 4696/11 ve 4703/11, § 50, 27 Ekim 2016 ve *Rivera Vazquez ve Calleja Delsordo/İsviçre*, no. 65048/13, § 41, 22 Ocak 2019). Dolayısıyla, belirleyici faktör taraflardan birinin mahkemenin resen gündeme getirdiği bir gerekçeye dayanarak karar vermesi nedeniyle “hazırlıksız yakalanıp yakalanmadığı” ile ilgilidir (bk. *Villnow/Belçika* (k.k.), no. 16938/05, 29 Ocak 2008; yukarıda anılan *Clinique des Acacias ve Diğerleri*, § 43; yukarıda anılan *Čepek*, § 48; yukarıda anılan *Les Authentiks ve Supras Auteuil 91*, § 50 ve yukarıda anılan *Rivera Vazquez ve Calleja Delsordo*, § 41).

137. Mahkeme, özellikle de ilgili mahkemenin takdirine bırakılan bir hususun söz konusu olduğu ihtilafın nerede bilinmeyen bir yöne gittiği hususunda özel bir özen göstermelidir. Çekişmeli yargılama ilkesi, mahkemelerin kararlarını yargılamalar sırasında tartışılmayan ve özenli tarafın bile tahmin edemeyeceği bir sonuca yol açan ihtilafa neden olan olay veya hukuk unsurlarına dayandırmamalarını gerekli kılar (bk. yukarıda anılan *Čepek*, § 48; yukarıda anılan *Les Authentiks ve Supras Auteuil 91*, § 50; ve yukarıda anılan *Rivera Vazquez ve Calleja Delsordo*, § 41).

2. Söz konusu ilkelerin somut davaya uygulanması

138. Ele alınması gereken soru, Yargıtay tarafından sebeplerin ikamesinin (bk. yukarıdaki 27 paragraf) mahkemeye erişim hakkını, silahların eşitliği ilkesini ve çekişmeli yargılama ilkesini ihlal edip etmediğidir.

139. Bu bağlamda, Mahkeme sebeplerin ikamesinin adli kurgu olduğunu, Yargıtayın ibraz edilen temyiz gerekçesini bu şekilde incelediğini, itiraz edildiği üzere iddiaya göre hukuka uygun olmayan kararın hüküm kısımları ile karşılaştırdığını ve alt derece mahkemelerinin bu hükümleri dayandığı

yeni gerekçeleri ihtilaf konusu gerekçeler ile değiştirmesinin kararın hukuka uygunluğunu göstermeye eğilimli olduğunu gözlemlemiştir.

140. Mahkemenin kanaatine göre, ilk olarak, başvuran şirketin dayandığı silahların eşitliği ilkesi açısından bir sorun gündeme gelmemektedir. Bu ilke, davanın taraflarından her birine, kendisini diğer taraf karşısında önemli ölçüde dezavantajlı bir duruma düşürmeyecek koşullar altında davasını sunması için makul bir olanak sağlanmasını gerekli kılmaktadır (bk. diğer kararlar arasında, *Nideröst-Huber/İsviçre*, 18 Şubat 1997, § 23, *Raporlar* 1997-I, ve *Regner/Çek Cumhuriyeti* [BD], no. 35289/11, § 146, 19 Eylül 2017). Dava dosyasında veya tarafların beyanlarında, başvurunun yazılı beyanları veya Yargıtayın sebeplerin ikamesi açısından, başvuran şirketin ve Belçika devletinin farklı durumlarda yer aldıklarını gösterecek hiçbir şey bulunmamaktadır (bk. aynı anlamda, yukarıda anılan *Clinique des Acacias ve Diğerleri*, § 39). Nitekim, bu usuli adımlar her iki taraf açısından da aynı şekilde gerçekleştirilmiştir. Dolayısıyla, somut davada silahların eşitliği ilkesinin tehlikeye girmesi söz konusu değildir.

141. İkinci olarak Daire, somut davaya ilişkin kararında çekişmeli yargılama ilkesi açısından aşağıdaki hususları dikkate almıştır:

“89. Somut davada Yargıtay, resen gündeme getirdiği gerekçe temelinde davaya ilişkin hüküm verirken kendi yetkisinden yararlanmıştır (bk. aynı anlamda, yukarıda anılan *Clinique des Acacias ve Diğerleri*, § 39). Mahkeme, bu itibarla, sebeplerin ikamesi tekniğini incelemeyi önermeyi değil, Yargıtay tarafından kullanılan bu tekniğin başvuran şirketin çekişmeli yargılama hakkını ihlal edip etmediğini incelemeyi önermektedir (bk. yukarıda anılan *Les Authentiks et Supras Auteuil* 91, § 51).

90. Somut davada sebeplerin ikamesi hususunun Yargıtay tarafından tanımlanan kriterleri karşılayıp karşılamadığını incelemek, Sözleşme tarafından korunan hak ve özgürlükler ihlal edilmediği sürece, bir ulusal mahkeme tarafından yapıldığı iddia edilen maddi ya da hukuki hataları değerlendirme işlevi bulunmadığından Mahkeme’nin görevi değildir (bk. *García Ruiz/İspanya* [BD], no. 30544/96, § 28, *AİHM* 1999-I, ve *López Ribalda ve Diğerleri/İspanya* [BD], no. 1874/13 ve 8567/13, § 149, 17 Ekim 2019).

91. Bu doğrultuda, yalnızca Yargıtayın söz konusu gerekçeyi resen gündeme getirme niyetine dair tarafları bilgilendirmemesi Sözleşme kapsamında bir soruna yol açabilir (bk. aynı anlamda, *Cimolino/İtalya*, no. 12532/05, § 45, 22 Eylül 2009).

92. Mahkeme somut davada, Antwerp Temyiz Mahkemesi bu hükmün uygulanamayacağını tespit ettiği için, 9 Temmuz 2004 tarihli Çeşitli Hükümler Kanunu’nun 49. maddesinin uygulanması hususunun başvuran şirket tarafından temyiz başvurusunda dile getirilmediğini kaydetmektedir ... Dolayısıyla, başvuran şirketin bu hususa ilişkin argümanlarını Yargıtay önündeki temyiz başvurusunda dile getirmesinde hiçbir çıkarı bulunmamaktadır.

93. Bununla birlikte, somut davada başvuran şirketin “hazırlıksız yakalandığı” değerlendirilemez (bk. aksi durum için, diğer kararlar arasında, yukarıda anılan *Clinique des Acacias ve Diğerleri*, § 43, ve *Liga Portuguesa de Futebol Profissional / Portekiz*, no. 4687/11, §§ 61-62, 17 Mayıs 2016).

94. Mahkeme ilk olarak, 9 Temmuz 2004 tarihli Çeşitli Hükümler Kanunu’nun 49. maddeye ilişkin Temyiz Mahkemesi kararının Devlet tarafından yapılan temyiz başvurusunun konusunu oluşturduğunu kaydetmektedir ... Bu nedenle, bu hükmün uygulanabilirliğinin yargılamaların bir kısmını oluşturduğu söylenemez (bk. aynı anlamda, yukarıda anılan *Les Authentiks ve Supras Auteuil 91*, § 52, ve *Ndayegamiye-Mporamazina/İsviçre*, no. 16874/12, § 39, 5 Şubat 2019; ayrıca bk. buna karşılık, ilgili aşamada iki temyiz resmi olarak birleştirilmese de, *Prikyan ve Angelova/Bulgaristan*, no. 44624/98, § 46, 16 Şubat 2006).

95. İkincisi ve daha da önemlisi, taraflar başsavcının Yargıtaya ibraz ettiği ve başsavcının ihtilaf konusu karardaki sebepleri kendi sebepleri ile ikame etme çağrısında bulunduğu yazılı beyanının bir kopyasını almıştır ... Hükümet, başvuran şirketin bu beyanları Yargıtay önündeki duruşmadan birkaç gün öncesine kadar almamış olduğu gerçeğine itiraz etmemiş olsa da ..., Yargı Kanunu’nun 1107. maddesi kapsamında, başsavcının beyanlarına yanıt olarak bir bildirim ibraz etmek ve bu beyanlara sözlü olarak veya bir bildirim ile yanıt verebilmek için duruşmanın ertelenmesini talep etme yolu başvuran şirkete açtıktı ...”

142. Büyük Daire bu gerekçe ile aynı fikri paylaşmaktadır ve tarafların Büyük Daire’ye sundukları görüşlerde bu fikirden sapmasını gerektirecek hiçbir şey görmemektedir. Mahkeme dolayısıyla, Yargıtay tarafından

sebeplerin ikamesinin çekişmeli yargılama hakkını ihlal etmediğini değerlendirmektedir.

143. Son olarak, bir mahkemeye erişim hakkı açısından, Mahkeme, Hükümet tarafından iddia edildiği üzere, ilgili hakkın sebeplerin ikamesi nedeniyle olası kısıtlamasının meşru bir amaç, yani usul ekonomisi ve dolayısıyla adaletin doğru bir biçimde tecelli etmesi, taşımaktadır. Mahkeme ayrıca, yukarıda belirtildiği üzere (bk. yukarıdaki 141. Paragraf), Yargıtay tarafından resen gündeme getirilen sebebe ilişkin argümanlarını ileri sürme imkânına sahip olduğundan, başvuran şirket mahkemeye erişim hakkından mahrum kalmadığı için, somut davada bu aracın kullanılmasının söz konusu hakkın özüne zarar vermediği kanaatindedir.

144. Dolayısıyla, Sözleşme'nin 6 § 1 maddesi bu kapsamda ihlal edilmemiştir.

IV. MAKUL SÜRE ŞARTINA UYGUN OLMAMASI NEDENİYLE SÖZLEŞME'NİN 6 § 1 MADDESİNİN İHLAL EDİLDİĞİ İDDİASI HAKKINDA

145. Başvuran şirket, Sözleşme'nin 6 § 1 maddesine dayanarak makul süre şartının ihlal edildiğini iddia etmiştir.

A. Daire Kararı

146. İctihatta ortaya konulan kriterler uyarınca ve davanın kendine özgü koşullarını göz önünde bulundurarak, Daire bir bütün olarak değerlendirildiğinde iç hukuktaki yargılamaların makul olmayan şekilde uzun olduğuna karar vermiştir. Daire, bu hususta Sözleşme'nin 6 § 1 maddesinin ihlal edildiğini tespit etmiştir.

B. Tarafların görüşleri

1. Başvuran şirket

147. Başvuran şirkete göre, makul süre şartının başlangıç noktası 5 Ekim 1995 tarihli 1993 mali yılı vergi iadesinin düzeltme tebliğidir. Başvuran şirket, bölge müdürü önündeki idari aşamanın tek başına bir idari karar için gereken “normal” süre sınırını aşacak şekilde 4 yıl 7 ay sürdüğünü beyan etmiştir. Başvuran şirketin beyanına göre, tamamen Devletin sorumlu olduğu bu tür bir gecikmeyi haklı kılacak hiçbir durum bulunmamaktaydı. Müteakip adli süreç üç farklı yargı düzeyinde neredeyse 9 yıl sürmüştür, dolayısıyla da bu durum makul olarak değerlendirilememektedir.

148. Hükümetin iddiasının aksine (bk. aşağıdaki 149. paragraf) başvuran şirket, adli yargılamaların başlatılmasına izin verilmeden önce idari kararı beklemek zorunda bırakıldığını belirtmiştir. Vergi hususlarında mahkemelerin kuruluşuna dair 23 Mart 1999 tarihli Kanun’un 11. maddesi kapsamında, somut davada olduğu üzere, idari itirazın alındığı tarihten altı ay sonra, bu itiraz hakkında bir karar verilmemesi halinde, dava açma imkânı itirazın 1998 mali yılı veya daha öncesine ilişkin olarak tahsil edilebilir vergilerle ilgili olduğu durumlarda geçerli değildi (bk. yukarıdaki 31. paragraf).

2. Hükümet

149. Hükümet, dikkate alınması gereken sürecin 5 Ekim 1995 tarihinde başladığını ve 13 Mart 2009 tarihinde sona erdiğini kabul etmiştir. Bununla birlikte, Hükümetin görüşüne göre, başvuran şirket ilgili tarihlerde idari yargılamaların sonucunu beklemeksizin vergi hususlarında mahkemelerin kuruluşuna dair 23 Mart 1999 tarihli Kanun kapsamında yerel mahkemelere başvurabileceğinden ancak bunu yapmadığından 6 Nisan 1999 ve 14 Aralık 2000 tarihleri arasındaki 1 yıl 9 aylık sürecin bu süreden düşülmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, dikkate alınması gereken süreç 11 yıl 9 aydır.

Hükümet, davanın karmaşık yapısı ve söz konusu uyuşmazlık göz önünde bulundurulduğunda bu sürenin makul olarak değerlendirilebileceği kanaatindedir. Hükümet ek olarak, ek vergilerin ceza kanununun katı özünden farklılaştığından Sözleşme'nin 6 § 1 maddesine uygunluğunun daha az katı bir şekilde değerlendirilmesi gerektiğini eklemiştir.

150. Hükümet özellikle, başvuran şirketin temyiz aşamasında yaklaşık 54 sayfadan oluşan üçüncü bir ek görüş ve konumunun özeti dâhil olmak üzere çok sayıda belge ibraz ettiğini ileri sürmüştür. Hükümetin görüşüne göre bu durum, uyuşmazlığın karmaşıklığını ve davayı hazırlamak için gereken süreden kısmen şirketin sorumlu olduğunu göstermektedir. Ödeme talepleri ile zaman aşımı süresinin kesintiye uğramasına dair hukuki teori ve içtihadı ilişkin detaylı bir analiz içeren Temyiz Mahkemesinin kararı da davanın karmaşıklığını ispatlamıştır.

C. Mahkemenin Değerlendirmesi

1. Mahkemenin içtihatlarında yer alan yerleşik genel ilkeler

151. Ceza hususlarında 6 § 1 maddesinde atıfta bulunulan “makul süre” bir kişinin “itham edildiği” andan itibaren işlemeye başlar. Bir “suç isnadı” bireyin suç işlediğine dair bir iddianın yetkili makam tarafından resmi olarak tebliğ edildiği andan itibaren veya aleyhine oluşan şüphe sonucunda yetkililer tarafından alınan eylemlerin bireyin durumunu önemli ölçüde etkilediği andan itibaren başlar (bk. *Deweert/Belçika*, 27 Şubat 1980, § 46, A Serisi no. 35; *Eckle/Almanya*, 15 Temmuz 1982, § 73, A Serisi no. 51; ve *Simeonovi/Bulgaristan* [BD], no. 21980/04, § 110, 12 Mayıs 2017). Bu süreç, temyiz yargılamaları dâhil olmak üzere söz konusu yargılamaların tamamını kapsar (bk. *König/Almanya*, 28 Haziran 1978, § 98, A Serisi no. 27).

152. Yargılamaların uzunluğunun makullüğü, özellikle davanın karmaşıklığı, başvuranın tutumu ve yetkili makamların tutumu olmak üzere Mahkemenin içtihadında belirtilen kriterler göz önünde bulundurularak

davaya özgü koşullar bağlamında değerlendirilmelidir (bk. diğer kararlar arasında, *Pélissier ve Sassi/Fransa* [BD], no. 25444/94, § 67, AİHM 1999-II).

153. Yalnızca Devlete atfedilebilecek gecikmeler makul süre şartına uyulmaması tespitini haklı kılabılır (bk. *Idalov/Rusya* [BD], no. 5826/03, § 186, 22 Mayıs 2012).

2. Söz konusu ilkelerin somut davaya uygulanması

154. Başvuran şirketin, vergi makamlarının vergi beyanını düzeltme ve ek vergi uygulama niyeti hakkında bilgi sahibi olduğu 5 Ekim 1995 tarihinin “makul süre” hesaplanırken başlangıç noktası olması hususu taraflar arasında uyuşmazlık konusu değildir (bk. aynı anlamda, yukarıda anılan *Janosevic*, § 92). Yargılamalar, Yargıtayın 13 Mart 2009 tarihli kararı ile sona ermiştir.

155. Hükümetin iddiasının aksine (bk. yukarıdaki 149. paragraf), vergi hususlarında mahkemelerin kuruluşuna dair 23 Mart 1999 tarihli Kanun’un 11. maddesi uyarınca, idari itiraza dair kararı beklemeden İlk Derece Mahkemesine başvurma yolu başvuran şirkete açık değildir (bk. yukarıdaki 31. paragraf). Dolayısıyla, 6 Nisan 1999 ve 14 Aralık 2000 tarihleri arasındaki süre dikkate alınması gereken süreden düşülmemelidir.

156. Bu nedenle, başvuran şirket tarafından başlatılan yargılamalar 13 yıl 6 aydan uzun sürmüştür. İdari aşama, bir karar verme düzeyinde 4 yıl 7 ay sürerken müteakip adli aşama üç farklı yargı düzeyinde neredeyse 9 yıl sürmüştür.

157. Hükümet, davanın karmaşıklığına ve tartışmalardaki, yargılamaların uzunluğuna dair önem arz eden açıklamalara atıfta bulunmuştur. Özellikle, başvuran şirketin, Temyiz Mahkemesi nezdindeki yargılamalarda gösterdiği tutumu eleştirmiştir. Bununla birlikte, vergi borcunun zaman aşımına uğramış olma ihtimali ve buna karşılık gelen ek vergiye ilişkin hususun başvuran şirket tarafından bir sonraki temyiz aşamasına kadar dile getirilmemesine rağmen, Hükümet idari yargılamaların süresi (dört yıl, yedi

ay) veya olağan (adli) mahkemelere yapılan başvuru ve ilk derece mahkemesinin verdiği karar arasında üç yıl, üç ay olmasına ilişkin bir açıklama yapmamıştır. Bu sebeple, konuyu çevreleyen karmaşa ne idari aşamaya ne de İlk Derece Mahkemesi nezdindeki yargılamalara ilişkindir. Hükümet, bilhassa çok uzun yapısına ilişkin bir gerekçe sunmamış ve gelir vergisi davalarında çok fazla iş yükünün biriktiğini belirtmiştir (bk. yukarıda 91 paragraf).

158. Mahkeme, mevcut vergi davasının karmaşıklığından dolayı özellikle konuları sebebiyle özel sürat gerektiren diğer dava türlerine kıyasla daha uzun sürmesinin haklı kabul edilebileceğini kabul etmektedir. Özellikle, vergilerin hızlı bir şekilde tahsil edilmesinde Devletin bireylerden daha fazla menfaate sahip olduğu oldukça açıktır. Bununla birlikte, makul-süre güvencesinin tamamen sıkı bir şekilde uygulanmadığı varsayılsa dahi (bk. yukarıda 76 paragraf), davanın tüm koşullarını etraflıca dikkate alan Mahkeme, başvuran tarafından başlatılan yargılamaların makul süreyi aştığı kanısındadır.

159. Dolayısıyla bu hususta Sözleşme'nin 6 § 1 maddesi ihlal edilmiştir.

V. SÖZLEŞME'NİN 41. MADDESİNİN UYGULANMASI

160. Sözleşme'nin 41. maddesi aşağıdaki gibidir:

“Eğer Mahkeme bu Sözleşme ve Protokollerinin ihlal edildiğine karar verirse ve ilgili Yüksek Sözleşmeci Taraf'ın iç hukuku bu ihlalin sonuçlarını ancak kısmen ortadan kaldırıabiliyorsa, Mahkeme, gerektiği takdirde, zarar gören taraf lehine adil bir tazmin verilmesine hükmeder.”

A. Tazminat

161. Maddi tazminat açısından, başvuran şirket geç ödeme masrafları ve faizler ile birlikte ödenen vergilerden oluşan toplamda 606.712,94 avro (EUR) ve ana ödeme tarihi olan 1 Mart 1997 itibariyle olan gecikme faizini talep etmiştir. Ayrıca manevi tazminat açısından, tespit edilen her bir ihlal için 1 avro (EUR) ve zaman aşımı süresinin bitiş tarihi olduğu iddia edilen 15 Şubat 2001 itibariyle olan gecikme faizini talep etmiştir.

162. Hükümet, iddia edilen maddi tazminat ve makul süre güvencesinin ihlal edildiği iddiasına ilişkin şikâyetler ile Yargıtay tarafından sunulan sebeplerin ikamesi arasında herhangi bir illiyet bağı bulunmadığını ileri sürmüştür. Yasa koyucunun yargılamalar süresince gerçekleşen müdahalesine ilişkin şikâyet hakkında, Hükümet, başvuran şirketi vergi ödemelerinden tamamen muaf tutmanın adil olarak değerlendirilemeyeceği sebebiyle, ödenen vergi miktarına eşit olan tazminat miktarının “adil tazmin” kavramının tanımını karşılamadığını beyan etmiştir.

163. Mahkeme, yasa koyucunun müdahaleleri ile sebepler ikamesine ilişkin şikâyetler açısından herhangi bir ihlal tespitinde bulunmamıştır. Dolayısıyla, bu hususta adil tazmine hükmedilemez.

164. Mevcut kararda tespit edilen tek ihlal makul süre güvencesine uyulmaması sebebiyle Sözleşme’nin 6 § 1 maddesine yöneliktir. Bu sebeple, adil tazmine yalnızca bu başlık altında hükmedilebilir. Bu bağlamda, Mahkeme tespit edilen ihlal ile iddia edilen maddi tazminat arasında herhangi bir illiyet bağı görememektedir. Dolayısıyla Mahkeme, bu başlık altındaki talebi reddetmiştir.

165. Manevi tazminat açısından, başvuran şirket tarafından talep edilen miktar ve somut davanın kendine has koşullarını göz önünde bulunduran Mahkeme, ihlal tespitinin, başvuran şirketin uğramış olabileceği manevi zarar açısından tek başına yeterli adli tazmin teşkil ettiğini düşünmektedir.

B. Masraf ve Giderler

166. Başvuran şirket, İlk Derece Mahkemesi ve Temyiz Mahkemesi nezdindeki yargılamalarda oluşan masraf ve giderler açısından 31.973,07 avro (EUR) ve Yargıtay nezdindeki masraf ve giderler açısından 10.250 avro (EUR) talep etmiştir. Ayrıca, Mahkeme önündeki masraf ve giderler için 19.875 avro (EUR) ve Büyük Daire önündeki yargılamalar için bir avro değerinde geçici tazminat talep etmiştir. Başvuran şirket ayrıca bu oranlarda ödeme tarihi itibarıyla olan faizleri de talep etmiştir. Bu başlık altında

ödenecek tazminatların doğrudan temsilcisi Van Belle'nin banka hesabına yatırılmasını talep etmiştir.

167. Mahkeme nezdindeki yargılamalar açısından talep edilen masraf ve giderlerin makul olup olmadığını dikkate alan Hükümet, konuyu Mahkeme'nin takdirine bırakmıştır. İlk Derece Mahkemeleri ve Temyiz Mahkemesi nezdindeki yargılamalara ilişkin, Hükümet, talep edilen giderler ile başvuran şirket tarafından ileri sürülen şikâyetler arasında herhangi bir illiyet bağı olmadığını ve başvuran şirketin söz konusu giderleri her halükarda ödemiş olması gerektiğini gözlemlemişlerdir. Başarılı bir temyiz başvurusu yapılması için mütalaa hazırlanmasına ve Belçika Devletinin temyiz üzerine olan cevaben görüşlerine ilişkin masraf ve giderler açısından da aynısı geçerlidir.

168. Mahkemenin içtihadına göre bir başvuran, ancak masraf ve giderlerin fiilen ve zorunlu olarak yapıldığını ve miktar olarak makul olduğunu belgелendirebildiği takdirde bunların geri ödenmesi hakkına sahiptir. Bu durum yalnızca Mahkeme tarafından tespit edilen, Sözleşme'ye yönelik ihlalleri önlemek veya telafi etmek için oluşan iç hukuk masraflarını kapsar (bk., aynı anlamda, diğerlerinin yanı sıra, *Nada/İsviçre* [BD], no. 10593/08, § 243, AİHM 2012). Tespit edilen tek ihlal dikkate alındığında, bunun iç hukuktaki yargılamalara ilişkin olmadığı görülmektedir. Bu sebeple Mahkeme, söz konusu yargılamalarda ortaya çıkan masraf ve giderler açısından olan talepleri reddetmiştir.

169. Mahkeme, nezdindeki yargılamalar hakkında, masraf ve giderlerin yalnızca tespit edilen ihlale ilişkin olması kapsamında geri ödenebileceğini yineler (bk., *Murray/Hollanda* [BD], no. 10511/10, § 134, 26 Nisan 2016, ve *Denisov/Ukrayna* [BD], no. 76639/11, § 146, 25 Eylül 2018, ve burada anılan içtihat). Mahkeme, bu bağlamda başvuran şirketin şikâyetlerinin sınırlı ölçüde amacına ulaştığını ve görüşlerinin önemli bir bölümünün, başvurunun herhangi bir ihlal tespiti bulunmayan yönüne ilişkin olduğunu kaydeder. Bu sebeple, elinde bulunan belgeleri ve yukarıdaki kriterleri göz önünde

bulunduran Mahkeme, başvurana nezdindeki yargılamalar için 5.000 avro (EUR) ödenmesinin makul olduğuna kanaat getirmektedir.

170. Bu miktar doğrudan başvuran şirketin temsilcisi Van Belle'nin banka hesabına yatırılacaktır.

C. Gecikme faizi

171. Mahkeme, gecikme faizinin Avrupa Merkez Bankasının marjinal faiz oranına üç puan eklenmek suretiyle elde edilecek oran üzerinden hesaplanmasının uygun olduğu kanaatindedir.

BU GEREKÇELERLE, MAHKEME,

1. Oy birliğiyle, başvurunun *kabul edilebilir olduğuna*;
2. Yediye karşı on oyla, yargılamalar sırasında yasa koyucunun müdahalesi açısından Sözleşme'nin 6 § 1 maddesinin *ihlal edilmediğine*;
3. Oy birliğiyle, sebepler ikamesi açısından Sözleşme'nin 6 § 1 maddesinin *ihlal edilmediğine*;
4. Oy birliğiyle, makul süre güvencesine uyulmaması açısından, Sözleşme'nin 6 § 1 maddesinin *ihlal edildiğine*;
5. Oy birliğiyle, ihlal tespitinin, başvuran şirketin uğramış olabileceği manevi zarar açısından tek başına yeterli adli tazmin *teşkil ettiğine*;
6. Oy birliğiyle;
 - (a) Davalı Devlet tarafından, başvuran şirkete, üç ay içerisinde, yansıtılabilecek tüm vergiler hariç olmak üzere, tüm masraf ve giderler karşılığında doğrudan başvuran şirketin temsilcisinin banka hesabına yatırılacak şekilde 5.000 avro (beş bin avro) *ödenmesine*;
 - (b) Yukarıda bahsi geçen üç aylık sürenin bittiği tarihten itibaren ödeme gününe kadar geçen sürede, yukarıda bahsedilen miktara, Avrupa

Merkez Bankasının söz konusu dönem için geçerli olan marjinal faiz oranına üç puan eklenmek suretiyle elde edilecek oran üzerinden basit faiz *uygulanmasına*;

7. Altıya karşı on bir oyla, adil tazmin talebinin geriye kalan kısmının reddedilmesine *karar vermiştir*.

İşbu karar İngilizce ve Fransızca olarak tanzim edilmiş olup; Mahkeme İçtüzüğü'nün 77 §§ 2 ve 3 maddesi uyarınca 3 Kasım 2022 tarihinde Strazburg'ta bulunan İnsan Hakları Binasında gerçekleştirilen açık duruşma sırasında bildirilmiştir.

Johan Callewaert
Yazı İşleri Müdür Yardımcısı

Robert Spano
Başkan

Sözleşme'nin 45 § 2 maddesi ve Mahkeme İç Tüzüğü'nün 74 § 2 maddesi uyarınca, işbu karara aşağıdaki ayrık görüşler eklenmiştir:

- (a) Hâkim Lemmens'in mutabık görüşü;
- (b) Hâkimler Spano, Kjølbrot, Turković, Yudkivska, Pejchal, Mourou-Vikström ve Felici'nin müşterek kısmi muhalif görüşü.

R.S.
J.C.

HÂKİM LEMMENS'İN MUTABIK GÖRÜŞÜ

(Tercüme)

1. Yargılamalar sırasında yasa koyucunun müdahalesi açısından Sözleşme'nin 6 § 1 maddesinin ihlal edilmediği yönünde oy veren çoğunluk içerisindeyim.

Ayrıca, çoğunluğun bu tespite varmasında etkili olan gerekçeye katılıyorum. Bununla birlikte, dikkatleri üzerinde durulmayan çok önemli bir noktaya (aşıkâr gerçek) çekebilmek ve bu sayede Mahkeme önündeki davanın asıl kapsamını netleştirebilmek adına karara kısa bir “ulusal” dipnot eklemek isterim.

2. Karar, zaman aşımı süresine yönelik müdahaleye ilişkindir. Zaman aşımı süresine müdahale edilmesi durumunda, süre daha fazla işlemez ve müdahale sebebi ortadan kalktığında (ilk gün itibarıyla) yeniden işlemeye başlar. Alacaklı, taleplerini güvence altına almak için zaman aşımı süresine yönelik müdahale teşkil edecek bir durum oluşturabilir. Somut davada, vergi makamlarının talebi üzerine zaman aşımı süresine ödeme talebi şeklinde bir müdahale edildiği söylenebilir.

Çoğunluk, davayı zaman aşımı süresine yönelik müdahale açısından incelemeyi görev saymıştır. Bu durum Yargıtayın 13 Mart 2009 tarihli kararında zaman aşımı süresinin henüz sona ermediği yönündeki tespiti için tek gerekçeyi teşkil etmektedir (bk., mevcut kararın 98-99. paragrafları).

Atıfta bulunduğum aşıkâr gerçek, zaman aşımı süresinin durdurulmasıdır. Bu, sürenin işlemeye -devam ederken- devam etmesini önleyen bir engelden kaynaklanmaktadır; bu engel ortadan kaldırıldığında, zaman aşımı süresi tamamlanıncaya kadar kaldığı yerden devam edecektir. Bu tarz bir engel, borçlu şahsın eylemlerinden kaynaklanabilir. Bu durum, özellikle, alacaklının borcunu tahsil etmesi mümkün olmadığı sürece (örneğin, borçlunun eylemleri dolayısıyla) zaman aşımı süresinin işlemeyeceğini

öngören Medeni Kanun'un 2251. maddesinden kaynaklanmaktadır (bk., kararın 51. paragrafı).

Tarafımca bilinmeyen bir sebepten ötürü, zaman aşımı süresinin durdurulması hususu taraflarca ne Daire ne de Büyük Daire nezdindeki yargılamalarda dile getirilmiştir. Bu hususu re'sen dile getirmek Mahkeme'nin görevi değildir.

3. Bununla birlikte, zaman aşımı süresinin durdurulması hususu iç hukuk yargılamalarının önemli bir kısmını oluşturmaktaydı. Antwerp Temyiz Mahkemesi 6 Şubat 2007 tarihli kararında zaman aşımı süresinin, başvuran şirket ve vergi makamları arasındaki anlaşmazlığın nihai olarak son bulduğu bir tarihe kadar durdurulduğuna hükmetmiştir (bk., kararın 21. paragrafı). Başvuran şirketin Yargıtay nezdinde itiraz ettiği karar ve gerekçe budur (bk., kararın 22. paragrafı).

Yargıtay 13 Mart 2009 tarihli kararında zaman aşımı süresinin durdurulmasına ilişkin bir hükümde bulunmamıştır. Temyiz Mahkemesinin kararının hukukiliğini bu bağlamda değerlendirerek, bir karar verebilirdi. Bununla beraber, bu hususta karar vermemiş, kararını 9 Temmuz 2004 tarihli Çeşitli Hükümler Kanununun 49. maddesi kapsamındaki ödeme talebi üzerine zaman aşımı süresine yapılan müdahaleye ilişkin Temyiz Mahkemesi tarafından reddedilen gerekçeye dayandırmayı tercih etmiştir (bk., somut kararın 27. paragrafı). Temyiz Mahkemesinin dayandığı sebepler ikamesinin bir sonucu olarak, başvuran şirketin, kendisi ve vergi makamları arasındaki anlaşmazlığın zaman aşımı süresinin durdurulmasına sebep olmasına itiraz ederken ortaya koyduğu temyiz gerekçeleri, herhangi bir bağın bulunmaması sebebiyle kabul edilemez bulunmuştur (aynı yerde).

“Herhangi bir bağın bulunmaması”, açık ve net. Temyiz Mahkemesinin değerlendirmesinin aksine, Yargıtay zaman aşımı süresinin durdurulmadığına hükmetmemiştir. Yalnızca, ödeme talebinin zaman aşımı süresine yönelik müdahaleye sebep olmasından ötürü, vergi makamlarının

borcu geri alma yetkisinin zaman aşımına uğramadığını tespit etmiştir. Dolayısıyla, farklı gerekçelerle Temyiz Mahkemesi ile aynı hükme varmıştır.

Zaman aşımı süresine yönelik müdahale Sözleşme ihlali olarak değerlendirilse bile, otomatik olarak bu sürenin bittiği kanısına varılmamalıdır. Zaman aşımı süresinin durdurulması ihtimali yine de incelenmelidir.

4. Şüphesiz, Yargıtayın sebepler ikamesi ve sonucunda başvuran şirketin temyiz başvurusunun reddedilmesi sebebiyle, mevcut davada son konu iç hukuk mahkemelerinde dile getirilmemiştir.

Bununla birlikte, başvuran şirketin davasından sonra incelenen diğer davalarda yer almıştır. Ayrıca, bazı yorumcular, özellikle yerel mahkemeler veya Mahkeme'nin 9 Temmuz 2004 tarihli Çeşitli Hükümler Kanununun 49. maddesinin Sözleşme ile uyumlu olmadığına karar vermesi durumunda, açıkça sürenin durdurulması meselesinin müdahaleden ayrılması ve belirlenmesi gerektiğini gözlemlemişlerdir¹.

Yargıtay 22 Eylül 2011 tarihli iki kararında, 1992 Gelir Vergisi Kanununun 410. maddesinden (mevcut kararın 33. paragrafı) anlaşıldığı üzere, itirazda bulunmanın vergi borcunun tahsilini engellemesi sebebiyle, Medeni Kanunun 2251. maddesi ile birlikte, bu hükümden borcun tahsili için olan zaman aşımı süresinin fiilen durdurulduğunun anlaşılması gerektiğine hükmetmiştir (F.10.0015.N ve F.10.0052.N). Aynı mahkeme, 15 Şubat 2013 tarihli kararında aynı yönde bir karar vermiştir (F.11.0128.N). Ayrıca 2 Mart 2017 tarihli bir kararda, sürenin vergi mükellefinin ilgili vergi değerlendirmesine yönelik yaptığı temyiz başvurusuna ilişkin nihai bir karar verilene kadar ertelendiğini ortaya koymuştur (F.12.0056.F).

¹ bk., özellikle, B. Vanermen, “*De verjaring van betwiste directe belastingen: het Hof van Cassatie beantwoordt een aantal van de resterende vragen*” (“İddia edilen doğrudan vergi borçlarının zaman aşımı: Yargıtay göze çarpan bazı soruları cevaplıyor”), Yargıtayın 17 Ocak 2008 tarihli kararı üzerine yorumlar, *Tijdschrift voor Fiscaal Recht* (Vergi Hukuku Dergisi), 2008, (786), 790.

Söz konusu kararlar 9 Temmuz 2004 tarihli Çeşitli Hükümler Kanununun 49. maddesinin geçerliliğine ilişkin tüm tartışmayı gereksiz kılmıştır. Yasal yorumcular ilk olarak bu anlayışı benimsemişlerdir².

5. Bu sebeple, Yargıtayın olay sonrası içtihadına ilişkin bildiklerimiz göz önünde bulundurulduğunda, söz konusu mahkeme itiraz edilen karar için kendi gerekçelerini temellendirmek yerine başvuran şirketin dayandığı temyiz gerekçelerinin esasına hükmetti ve bu sebeple 9 Temmuz 2004 tarihli Çeşitli Hükümler Kanununun 49. maddesini geri dönük olarak uygulamadıysa, başvuran şirketin temyiz başvurusunun yine de reddedilebileceği kanısına meşru olarak varabiliriz.

Tabi ki, durumun bu şekilde gerçekleşeceğini kesin olarak iddia edemem. Bununla birlikte, yukarıda anılan Yargıtay içtihadı her halükarda 9 Temmuz 2004 tarihli kanunun 49. maddesinin olası iptalinin iç hukukta meselenin sonu olmayacağını ortaya koymaktadır.

Geçmişe bakarak, yasa koyucunun söz konusu yasalar yoluyla müdahalesini çevreleyen olay beni zerre kadar şaşırtmıyor. Mahkeme zaman aşımı süresinin durdurulmasına ilişkin gerekçeleri göz önünde bulundurabilmiş olsaydı, söz konusu gerekçelerin kararın 123. paragrafında atıfta bulunulan “mevcut davanın kendine özgü koşulları” kısmını teşkil etmiş olacağı kanısındayım.

² bk., örneğin, J. Van Besien, “Artikel 443ter, § 1, 2de lid WIB 1992 versus beginsel van artikel 2251 B.W. Conclusie achteraf, was het allemaal niet nodig geweest?” (“1992 Gelir Vergisi Kanunu Madde 443 § 1,(2), ve Medeni Kanunun 2251. maddesi ilkesi. Edinilen bilgi ve tecrübeyle, tüm bunlar gerekli miydi?”, Gent Temyiz Mahkemesinin 12 Ekim 2010 tarihli kararına ilişkin görüşler, *Tijdschrift voor Fiscaal Recht* (Vergi Hukuku Dergisi), 2011, 645.

HÂKİMLER SPANO, KJØLBRO, TURKOVIĆ, YUDKIVSKA,
PEJCHAL, MOUROU-VIKSTRÖM VE FELİCİ’NİN
MÜŞTEREK KISMİ MUHALİF GÖRÜŞÜ

1. Mahkeme’nin gerekçeleri ve “yargılamalar boyunca yasa koyucunun müdahalesi bakımından Sözleşme’nin 6 § 1 maddesinin ihlal edilmediği” yönündeki tespitine katılamıyoruz (hüküm kısmının 2. maddesi).

2. Bize göre ve yukarıda açıklanan sebepler dolayısıyla, Mahkeme, mevcut davada var olan ilgili içtihadı uygulamamış ve bu durumun içtihadın daha çok geliştirilmesi veya açıklanması olarak algılanması açısından bizce yerleşik ilkelerin uygulanmasına yönelik kafa karışıklığı yaratan kararın bu kısmının gerekçelerine ilişkin itirazımız bulunmaktadır.

3. Bizce, Mahkeme, nezdindeki şikâyetin özünü, Sözleşme’nin 7. maddesine ilişkin mevcut içtihadı, 6. ve 7. maddeler arasındaki bağlantıyı, iki hakkın uyumlu bir şekilde yorumlanması ihtiyacı ve Mahkeme’nin söz konusu karardan kaynaklanan içtihadının olası olumsuz sonuçlarını yeterince dikkate almamıştır.

Somut davada Mahkeme nezdinde dile getirilen şikâyetin özü

4. Vergi makamları 1995 yılında başvuran şirkete ek vergiler (ödenmesi gereken) ve vergi fazlası (uygulanan ceza) dâhil olmak üzere 1993 mali yılına ilişkin bir talep sunmuşlardır.

5. Başvuran şirket, bu talebe itiraz etmiştir ve uyuşmazlık yerel mahkemeler önünde dile getirilmiştir. Başvuran şirketin itirazının özünde, söz konusu talebin zaman aşımına uğraması bulunmaktadır. Özellikle, başvuran şirket vergi makamlarının 24 Ekim 2000 tarihli ödeme talebinin, 5 yıllık zaman aşımı süresinin işleyişini kesmediğini veya durdurmadığını, sonuç olarak talebin zaman aşımına uğradığını ileri sürmüştür.

6. Uyuşmazlık yerel mahkemeler nezdinde derdest durumdayken 9 Temmuz 2004 tarihli Çeşitli Hükümler Kanunu çıkmış ve 25 Temmuz 2004 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

7. 6 Şubat 2007 tarihinde Antwerp Temyiz Mahkemesi Çeşitli Hükümler Kanununun 49. maddesine dayanmayarak vergi makamlarının lehine ve başvuranın aleyhine bir karar vermiştir. Karara karşı yeniden temyiz başvurusunda bulunulmuş ve vergi makamları Yargıtay nezdinde açıkça Çeşitli Hükümler Kanununun 49. maddesine dayanmışlardır (bk., kararın 23. paragrafı).

8. Yargıtay, Çeşitli Hükümler Kanununun 49. maddesini uygulamış, söz konusu hükmü geri dönük biçimde uygulayarak ve 24 Ekim 2000 tarihli ödeme talebinin zaman aşımı süresinin işleyişini kestğini tespit ederek vergi makamlarının lehine, başvuranın ise aleyhine hüküm kurmuştur. Sonuç olarak, ek vergiler ve vergi fazlası zaman aşımına uğramamıştır (bk., kararın 27. paragrafı).

9. Bizce, Çeşitli Hükümler Kanununun 49. maddesinin çıkarılması ve geriye dönük olarak uygulanması söz konusu olmasaydı, başvuran şirketin davasında ek vergilerin ve vergi fazlasının zaman aşımına uğradığının ilan edileceğine dair herhangi bir şüphe bulunmamaktadır. Bu durum Yargıtayın 10 Ekim 2002 ve 21 Şubat 2003 tarihli kararları ile uyumlu olurdu.

10. Yargıtayın gerekçesinden de anlaşıldığı üzere (bk., kararın 27. paragrafı), Çeşitli Hükümler Kanununun 49. maddesi “yasa koyucunun taleplerine uygun olarak mahkemeler tarafından geriye dönük biçimde uygulanmalıdır” ve yasa koyucunun geriye dönük etkili tedbiri benimsemekteki amacı “içtihatta ortaya konan tavır temelinde ihtilaflı vergi borçlarının zaman aşımına uğramak üzere olduğu veya halihazırda uğradığı derdest yargılamalar bağlamında Hazinesinin haklarını korumaktır”.

11. Anayasa Mahkemesi 7 Aralık 2005 tarihli kararının gerekçesinde (bk., kararın 47. paragrafı) iç hukukun bu şekilde yorumlanması ve uygulanmasını şu anlamda onaylamıştır; hukuki müdahalenin amacı Yargıtayın 10 Ekim

2002 ve 21 Şubat 2003 tarihli kararlarının geriye dönük etkilerini silmek ve istisnai koşullar dolayısıyla haklı kılınmıştı.

12. Bu durum aynı zamanda Hükümetin Büyük Daire nezdindeki yazılı görüşlerinde de tasdik edilmiştir. Hükümet söz konusu görüşlerde başvuranın davasında Çeşitli Hükümler Kanununun yürürlüğe girmesinin yasa koyucu tarafından Yargıtayın 10 Ekim 2002 ve 21 Şubat 2003 tarihli kararları sonucunda oluşan içtihatteki değişiklikleri ortadan kaldırmak amacıyla verilen bir cevap olduğunu açıklayarak aynı kanunun 49. maddesinin geriye dönük uygulanmasını sorgulamamıştır. Nitekim Hükümet geriye dönük biçimde uygulanan yasal müdahalenin istisnai koşullar ile telafi edildiğini ve yasal kesinlik ilkesini yeniden tesis etme amacında olduğunu açıkça ileri sürmektedir.

13. İç hukukun bu yönde anlaşılması ve uygulanması da Dairenin verdiği karardaki dayanaklarından birisidir. Bu sebeple Daire, 10 Ekim 2002 ve 21 Şubat 2003 tarihli Yargıtay kararlarından dolayı başvuran şirketin “vergi borcunun Yargıtay içtihatlarına uygun olarak zaman aşımına uğramış kabul edilmesini meşru olarak bekleyebileceğini” beyan etmiştir. İlaveten Daire, Çeşitli Hükümler Kanununun 49. maddesinin “devam eden vergi yargılamalarında zaman aşımı süresinin işleyişinin kesilmesi meselesini nihai ve geriye dönük olarak çözdüğünü” belirtmiştir. Daha ayrıntılı olarak, Daire, ek vergilerin “yalnızca hükümlerin geriye dönük biçimde uygulanmasından” dolayı “zaman aşımına” uğradığını, taleplerin zaman aşımına uğradığının ilan edilmediğini ve zaman aşımı süresinin “hâlihazırda sona erdiğini” ifade etmiştir (bk., Daire kararının 63, 64, 65 ve 67. paragrafları).

14. Ayrıca çoğunluk da iç hukukun bu yönde anlaşılması ve uygulanmasını kabullenmiş görünmektedir (bk., kararın 99. paragrafı).

15. Buradan, yasa koyucunun Çeşitli Hükümler Kanununun 49. maddesini yasalaştırmamış olması durumunda, 10 Ekim 2002 ve 21 Şubat 2003 tarihli Yargıtay kararlarının ışığında, 24 Ekim 2000 tarihli ödeme talebinin zaman aşımı süresinin işlenmesini kesmemesi veya durdurmaması

sebebiyle vergi yetkililerinin ek vergi ve vergi fazlası taleplerinin zaman aşımına uğramış kabul edileceği sonucuna varabiliriz. Bilhassa, Kanunun yürürlüğe geçirilmesinin asıl sebebi bu durumun yaşanmasını engellemektir ve Kanun derdest durumda olan davalara geriye dönük biçimde uygulanmıştır.

16. Mevcut davada Mahkeme tarafından sunulacak soruyu hazırlarken, ek vergi ve vergi fazlası arasında ayırım yapmak önem teşkil etmektedir.

17. Mahkeme tarafından haklı olarak hükmedildiği ve Hükümetçe itiraz edilmediği üzere, Sözleşme'nin 6. maddesi ek vergilere uygulanmaz (bk., kararın 66. ve 71. paragrafları), Mahkeme'nin içtihadı anlamında cezai suç teşkil eden vergi fazlasına uygulanır (bk., kararın 70 ve 71. paragrafları). Bu konuda Mahkeme'nin içtihadının gayet açık olmasının yanı sıra, iç hukuka göre bir ek vergi talebi “suçun niteliği ve ciddiyetine bağlı olarak artışa tabidir” (bk., kararın 70 ve 71. paragrafları). Diğer bir deyişle, vergi fazlası “suçun niteliği ve ciddiyetine dayanarak” uygulanır.

18. Bu durumdan şu sonuca varabiliriz; hiçbir şey yasa koyucunun Çeşitli Hükümler Kanununun 49. maddesini yürürlüğe sokmasını ve ek vergi taleplerinin hem medeni hukuk yönü hem de ceza hukuku yönünden Sözleşme'nin 6. maddesi kapsamına girmemesi sebebiyle, bu taleplere geriye dönük biçimde uygulamasını engelleyemezdi. Ayrıca, mevcut davada genel menfaatleri korumak amacıyla yapılan yasal müdahaleleri haklı kılacak istisnai durumlar da olabilir. Bununla birlikte, mevcut davada Mahkeme'nin bu hususa ilişkin karar vermesi beklenmemiştir.

19. Aksine, Mahkeme tarafından üzerinde hüküm kurulması gereken hukuki mesele şudur: Çeşitli Hükümler Kanununun 49. maddesinin yürürlüğe girmesi ve Yargıtayın 10 Ekim 2002 ve 21 Şubat 2003 tarihli kararlarından dolayı söz konusu talebin zaman aşımına uğramış olmasına rağmen başvuran şirkete yönelik bir cezai yaptırıma (vergi fazlası) yol açarak başvuran şirketin davasında geriye dönük biçimde uygulanması başvuran şirketin Sözleşme'nin 6. maddesi kapsamındaki haklarına yönelik bir ihlal teşkil

etmekte midir? Diğer bir deyişle, suç zaman aşımına uğradıktan sonra başvuran şirketin vergi fazlasına ilişkin cezai sorumluluğunu yeniden tesis eden yasal müdahale, başvuranın Sözleşme'nin 6. maddesi kapsamındaki haklarını ihlal etmiş midir?

Sözleşme'nin 7. maddesine ilişkin mevcut içtihat hakkında

20. Yukarıda yer alan, hâlihazırda zaman aşımına uğramış bir suçun cezai sorumluluğunun yeniden tesis edilmesine ilişkin hukuki sorunun cevabı bizce sorunun Sözleşme'nin 7. maddesi kapsamında değerlendirilmesi durumunda net ve doğrudan bir şekilde verilebilir.

21. Mevcut içtihadı dayanarak, hâlihazırda zaman aşımına uğramış bir suçun cezai sorumluluğunun yeniden tesis edilmesi Sözleşme'nin 7. maddesini ihlal edecektir ve cezai sorumluluğun, somut davadaki gibi, yasal müdahale veya içtihatındaki bir değişiklik yoluyla yeniden oluşturulmuş olması bir fark teşkil etmeyecektir.

22. Söz konusu iç hukuk sistemine dayanarak, zaman aşımı esas veya usule ilişkin bir kural olarak değerlendirilebilir. Bazı hukuk sistemlerinde, bir suçun zaman aşımına uğraması durumunda sanık suçtan sorumlu tutulamaz ve beraat eder. Diğer hukuk sistemlerinde, bir suçun zaman aşımına uğraması durumunda sanık söz konusu suçtan ötürü kovuşturulamaz ve dava düşürülür. Zaman aşımının esas veya usule ilişkin bir tedbir olmasına bakılmaksızın, sonuç, uygulamada, suçtan sorumlu tutulamayacak sanıklar için aynıdır.

23. Mahkeme, bir suç için öngörülen zaman aşımı süresini değiştirme ve uzatmanın, söz konusu suçun yeni mevzuatın kabul edildiği dönemde hâlihazırda zaman aşımına uğramamış olması koşuluyla, böyle bir yasal müdahale geriye dönük biçimde uygulansa dahi Sözleşme'nin 7. maddesini ihlal etmeyeceğine hükmetmiştir.

24. Mahkeme, *Coëme ve Diğerleri/Belçika* (no. 32492/96 ve 4 diğer başvuru, § 149, AİHM, 2000-VII) kararında bir suçun zaman aşımı süresini

genişleten yeni zaman aşımı sürelerinin acilen uygulanmasının Sözleşme'nin 7. maddesini ihlal etmediğine hükmetmiştir. Mahkeme, karara varırken şu hususları belirtmiştir:

“24 Aralık 1993 tarihli Kanun ile çıkan zaman aşımı süresinin genişletilmesi ve bu sürenin Yargıtay tarafından acilen uygulanması hiç kuşkusuz ilgili suçlara ilişkin kovuşturmaların başlatılabileceği süreyi uzatmıştır. Bu sebeple olumsuz bir şekilde, özellikle beklentilerini boşa çıkararak başvuranların içinde bulunduğu durumu etkilemiştir. Bununla birlikte, söz konusu hüküm, *ilgili suçların hiç zaman aşımına uğramadığını* öngören usul hukukunun acil bir şekilde uygulanması yoluyla zaman aşımı süresinin genişletilmesini yasaklamak şeklinde yorumlanamayacağı için Sözleşme'nin 7. maddesinde güvence altına alınan haklara yönelik bir ihlal teşkil etmemektedir (eklenen vurgu).

25. *Kononov/Litvanya* ([BD], no. 36376/04, §§ 232 ve 233, AİHM 2010) kararında Mahkeme, başvuranın zaman aşımı uygulanmayan bir suçtan dolayı mahkûm edilmesinin, suçun işlendiği dönemde uygulanabilecek olan ulusal zaman aşımı süresinin geriye dönük (*ex post facto*) genişletilmesine tekabül edip etmediğini ve sonuç olarak hakkında kovuşturulma başlatılmasının ceza hukukunun geriye dönük biçimde uygulanmasına yol açıp açmadığını değerlendirmek durumunda kalmıştır. Mahkeme, şikâyeti değerlendirirken şu soruyu sormuştur: Mahkeme'nin sorması gereken asıl soru *başvuranın kovuşturmasından önce herhangi bir zamanda, söz konusu eylemin zaman aşımına uğrayıp uğramadığıdır...*” Mahkeme, Sözleşmenin 7. maddesinin ihlal edilmediği yönünde karar verirken şunu belirtmiştir: “Özetle, Mahkeme, ilk olarak, iç hukuktaki hiçbir zaman aşımı hükmünün... uygulanamayacağına ve ikinci olarak, *başvuran aleyhindeki suçlamaların uluslararası hukuk kapsamında hiçbir zaman zaman aşımına uğramadığına* hükmetmiştir. Dolayısıyla Mahkeme, başvuranın kovuşturmasının *zaman aşımına uğramadığı* sonucuna varmaktadır (eklenen vurgu).

26. Bizler anılan davalardan şu hususların açık bir şekilde çıkarılabileceği kanısındayız; Devletler zaman aşımı süresini genişleten mevzuatlar yürürlüğe

koyabilir ve söz konusu suçun yeni hükümlerin yürürlüğe girdiği dönemde hâlihazırda zaman aşımına uğramamış olması şartıyla bu hükümleri geriye dönük biçimde uygulayabilir. Zira bu durum hâlihazırda zaman aşımına uğramış olan suçların cezai sorumluluğunu yeniden tesis etmek veya canlandırmak, dolayısıyla Sözleşme'nin 7. maddesini ihlal anlamını taşımaktadır.

27. Bu hususta Mahkeme'nin içtihadına yönelik herhangi bir şüphe, özü itibariyle işkence içeren suçlar hakkında kovuşturma, mahkûmiyet ve ceza verilmesine yönelik zaman aşımının uygulanabilirliğine ilişkin istisari görüş ([BD], talep no. P16-2021-001, Ermeni Yargıtayı, 26 Nisan 2022) ile giderilecektir. Mahkeme bu görüşte şu hususları belirtmiştir:

“72. İlâveten Mahkeme, birçok davada hükmettiği gibi, zaman aşımı süresinin, failin suçun işlenmesinin üzerinden belirli bir süre geçtikten sonra hakkında kovuşturma başlatılmaması veya yargılanmaması için sahip olduğu yasal bir hak olarak tanımlanabileceğini yineler. Sözleşmecî Devletlerin iç hukuk sistemlerinin ortak bir özelliği olan zaman aşımı süreleri, mahkemelerin geçen zaman dolayısıyla eksik olabilecek deliller bağlamında karar vermeleri gerekmesi durumunda zarar görebilecek, hukuki kesinliğin teminatı ve sanıkların haklarının ihlalinin önlenmesi gibi birçok amaca hizmet etmektedir (bk., *Coëme ve Diğerleri*, yukarıda anılan, § 146).

73. Yukarıda anılan davada, Mahkeme'nin, henüz sona ermemiş bir zaman aşımı süresini genişleten mevzuat değişikliklerinin Sözleşme'nin 7. maddesi kapsamında bir sorun teşkil edip etmediğini belirlemesi gerekmiştir. Mahkeme, zaman aşımı süresini genişletmenin ilgili suçlara ilişkin kovuşturmaların başlatılabileceği süreyi uzattığını ve bu sebeple olumsuz bir şekilde, özellikle beklentilerini boşa çıkararak başvuruların içinde bulunduğu durumu etkilediğini kabul etmiştir. Bununla birlikte, söz konusu hüküm, ilgili suçların hiç zaman aşımına uğramadığını öngören usul hukukunun acil bir şekilde uygulanması yoluyla zaman aşımı süresinin genişletilmesini yasaklamak şeklinde yorumlanamayacağı için Sözleşme'nin 7. maddesinde güvence altına alınan haklara yönelik bir ihlal teşkil etmemektedir. Mahkeme bu kararı verirken, yerel mahkemenin “aksi açıkça belirtilmedikçe, usule ilişkin hükümler devam etmekte olan yargılamalara derhal uygulanır” (*tempus regit actum*) şeklinde kabul edilmiş genel ilkeyi benimsemesini dikkate almıştır.

75. Dolayısıyla, yukarıda özetlenen kararlardan anlaşıldığı üzere, henüz sona ermemiş bir zaman aşımı süresini genişleten mevzuat değişikliklerinin Sözleşme'nin 7. maddesi ile uyumlu olmadığına hükmedilmemiştir.

76. Bununla birlikte, yukarıda anılan davaların aksine, Mahkeme, başvuranların zaman aşımına uğramış bir suçtan ötürü mahkum edildikleri yakın tarihli bir davada Sözleşme'nin 7. maddesine yönelik bir ihlal bulmuştur (bk., *Antia ve Khupenia/Gürcistan*, no. 7523/10, §§ 38-43, 18 Haziran 2020). Bu hususta, Mahkeme, yukarıda 72. paragrafta belirtilen zaman aşımı sürelerini tanıma ve amacını yinelerken, bu bağlamda, Sözleşme'nin 7. maddesi kapsamındaki inceleme yetkisine konu olan, nezdindeki öncelikli sorunun başvuranların mahkûmiyetlerinde ilgili suç hakkındaki zaman aşımı süresinin bitişi açısından geçerli bir yasal dayanak bulunup bulunmadığı olduğunu gözlemlemiştir.

77. Diğer bir deyişle, Mahkeme'nin yukarıdaki tespitlerinden hareketle, *cezai sorumluluğun zaman aşımı süresinin sona ermesinden sonra yeniden yürürlüğe girmesi, Sözleşme'nin 7. maddesinde ortaya konan hukukilik (nullum crimen, nulla poena sine lege) ve öngörülebilirlik kapsayıcı ilkeleri ile uyumlu bulunmaz. İç hukuk kapsamındaki bir suçun cezai sorumluluk kapsamı dışında tutulması için zaman aşımına uğraması durumunda, Sözleşme'nin 7. maddesi geçerli bir yasal dayanağın bulunmaması açısından kovuşturmanın yeniden başlatılmasına engel olmaktadır. Aksi yönde karar vermek, “ceza kanununun sanığın dezavantajına olacak şekilde geriye dönük biçimde uygulanmasının” kabul edilmesine eşdeğer olurdu.*

78. Mevcut bağlamda, hükme bağlanması beklenen bir davada zaman aşımı süresinin bitiminden önce Mahkeme'ye bu sürenin yasal olarak uzatılmasına dair bir durum ibraz edilmemekte olup talepte bulunan mahkemenin, Ceza Kanununun 75 § 1(3) ve CMK 35 § 1(6) maddeleri uyarınca veya belirtilen koşullarda zaman aşımı süresinin uygulanamayacağına dair bir istisna öngören Ceza Kanununun 75 § 6 maddesinde hâlihazırda yer alan bir hüküm uyarınca on yıllık zaman aşımı süresinin uygulanmayacağını belirlemesi gereken bir durum bulunmaktadır. ... her şeyden önce, ulusal hukuki sistem içerisinde yasal bir güce sahip olan uluslararası kanun hükümlerinin, mevcut davada Anayasa'nın 5 § 3 maddesi uyarınca, söz konusu suçun zaman aşımına maruz kalmadığı sonucuna varmak için Sözleşme'nin 7. maddesi anlamında yeterince net ve öngörülebilir bir yasal dayanak sağlayıp sağlamadığını kendi anayasal ve ceza kanunu hükümleri bağlamında belirlemek ulusal mahkemelerin görevidir (eklenen vurgu).

28. Mahkeme aşağıdaki kararı vermiştir:

“Bir suçun iç hukuk uyarınca zaman aşımına maruz kalması ve uygulanabilir zaman aşımı süresinin hâlihazırda sona ermesi durumunda, Sözleşme’nin 7. maddesi söz konusu suç hakkında yapılan kovuşturmanın yeniden başlatılmasının önüne geçer. ... her şeyden önce, ulusal hukuki sistem içerisinde yasal bir güce sahip olan uluslararası kanun hükümlerinin söz konusu suçun zaman aşımına maruz kalmadığı sonucuna varmak için Sözleşme’nin 7. maddesi anlamında yeterince net ve öngörülebilir bir yasal dayanak sağlayıp sağlamadığını belirlemek ulusal mahkemelerin görevidir (eklenen vurgu).

29. Yukarıda anılan içtihat dolayısıyla bir suçun iç hukuk uyarınca zaman aşımına maruz kalması ve uygulanabilir zaman aşımı süresinin hâlihazırda sona ermesi durumunda, Sözleşme’nin 7. maddesinin söz konusu suç hakkında yapılan kovuşturmanın yeniden başlatılmasının önüne geçeceği sonucuna ulaşıyoruz.

Sözleşme’nin 6 ve 7. maddeleri arasındaki bağlantı

30. Yukarıda anılan içtihadın Sözleşme’nin 7. maddesi kapsamındaki şikâyetlere ilişkin olduğu ve bu sebeple, söz konusu davaların Sözleşme’nin 6. maddesi kapsamında değerlendirilmiş olmaları durumunda sonuçlarını farklı olabileceği ileri sürülebilir.

31. Dolayısıyla, ceza davalarında esasa ilişkin güvenceler sağlayan Sözleşme’nin 7. maddesi ile ceza davalarında usule ilişkin güvenceler sağlayan 6. maddesi arasında fark vardır.

32. Bununla birlikte, Sözleşme’nin bir bütün olarak değerlendirilmesi ve çeşitli hükümleri arasında tutarlılık ve uyum sağlanacak şekilde yorumlanması yerleşik bir ilkedir (bk., örneğin, *Austin ve Diğerleri/Birleşik Krallık* [BD], no. 39692/09 ve diğer 2 başvuru, § 54, AİHM 2012; *Catan ve Diğerleri/Moldova Cumhuriyeti ve Rusya* [BD], no. 43370/04 ve diğer 2 başvuru, § 136, AİHM 2012 (alıntılar); *Marguš/Hırvatistan* [BD], no. 4455/10, § 128, AİHM 2014 (alıntılar); ve *Merabishvili/Gürcistan* [BD], no. 72508/13, § 293, 28 Kasım 2017).

33. Dahası, Mahkeme, birçok davada, özellikle “cezaî suçlama” kavramını göz önünde bulundurarak ceza davalarında Sözleşme’nin 6 ve 7. maddeleri arasındaki bağlantıyı vurgulamıştır. Açıklayıcı bir örnek olarak Mahkeme, *Gestur Jónsson ve Ragnar Halldór Hall/İzlanda* ([BD], no. 68273/14 ve 68271/14, § 112, 22 Aralık 2020) kararında şu hususları belirtmiştir:

“Mahkeme hâlihazırda, söz konusu yargılamaların Sözleşme’nin 6. maddesi anlamında “cezaî suçlama” kavramının belirlenmesine ilişkin olmadığına ve söz konusu hükmün ceza yönü kapsamında ilgili yargılamalara uygulanmadığına karar vermiştir. Bu koşullar altında ve Sözleşme’nin yorumlanmasındaki tutarlılık gerekçeleri bir bütün olarak ele alındığında, Mahkeme, Sözleşme’nin 7. maddesi kapsamında şikâyetçi olunan para cezalarının bu hüküm anlamında bir “ceza” olarak değerlendirilemeyeceğini, dolayısıyla uygulanamayacağını düşünmektedir”.

34. Daha da önemlisi, Mahkeme, Sözleşme’nin 6. maddesi kapsamında zaman aşımı süresini genişleten geriye dönük biçimde uygulanan yasal bir müdahaleye ilişkin bir şikâyeti değerlendirmek durumunda kaldığı bir davada, Sözleşme’nin 7. maddesi kapsamındaki içtihadına dayanmıştır. Mahkeme bu sebeple, *Chim ve Przywieczerski/Polonya* (no. 36661/07 ve 38433/07, §§ 205 ve 206, 12 Nisan 2018) kararında, yasa koyucunun başvuran aleyhindeki ceza yargılamaları sırasında zaman aşımı süresini genişleten yasayı yürürlüğe geçirmesinin Sözleşme’nin 6. maddesini ihlal etmediği tespitine varmıştır. Mahkeme, kararın gerekçesinde önceki içtihadını yinelemiştir:

“Bu bağlamda, Mahkeme, *Coëme ve Diğerleri/Belçika* kararında, zaman aşımı sürelerini genişleten bir yasanın ivedilikle uygulanmasına ilişkin Sözleşme’nin 7. maddesi kapsamında bir şikâyeti incelediğini yineler. Mahkeme, “ilgili suçların hiç zaman aşımına uğramadığını öngören usul hukukunun acil bir şekilde uygulanması yoluyla zaman aşımı süresinin uzatılmasını yasaklamak şeklinde yorumlanamayacağı için” hükmün ihlal edilmediğini tespit etmiştir. (eklenen vurgu).

Başvuranların davasında, yeni mevzuat yürürlüğe girdiğinde söz konusu suçlar zaman aşımına uğramamıştır. Mahkeme şu tespitlere varmıştır:

“İkinci başvuranın Sözleşme’nin 6 § 1 maddesi kapsamındaki şikâyetlerine geriye dönük biçimde uygulanabilecek bu tespitleri dikkate alan ve keyfilik göstermeyen, Mahkeme, ikinci başvuranın aleyhindeki davanın zaman aşımı süresini genişleten 2005 Değişikliğinin uygulanmasının adil yargılanma hakkına yönelik bir ihlal olarak değerlendirilemeyeceğini tespit etmiştir” (eklenen vurgu).

35. Buradan tereddütsüz bir şekilde şu sonuca varabiliriz; Sözleşme’nin 6. maddesi iç hukuk hükümleri kapsamında hâlihazırda zaman aşımına uğramış suçların zaman aşımı sürelerini genişleten geriye dönük biçimde uygulanan yeni mevzuatın çıkarılmasına, dolayısıyla, cezai sorumluluğun yeniden tesis edilmesi veya canlandırılmasına izin verecek bir şekilde yorumlanamaz. Zira bu Sözleşme’nin 7. maddesi ile uyumlu olmayıp söz konusu maddeye yönelik bir ihlal teşkil edecektir.

Çoğunluğun gerekçesi ve Mahkeme’nin içtihadı açısından olası negatif sonuçları

36. Mahkeme, Sözleşme’nin 6. maddesinin ihlal edilmediği sonucuna varırken çeşitli argümanlara dayanmaktadır. Bununla birlikte, bizce, bu argümanlar ayrı ayrı veya bağlantılı olarak, ihlal bulunmadığı tespitini haklı kılamaz.

37. Mahkeme, vergi fazlasının ceza kanununun çekirdeğinden farklı olduğu ve bu sebeple Sözleşme’nin 6. maddesinde öngörülen güvencelerin sıkı bir şekilde uygulanmasına gerek olmadığı anlamında bir dizi içtihadı dayanmaktadır (bk., kararın 76 ve 122. paragrafları).

38. Bu içtihatları incelemeye gerek görmüyoruz, fakat bizce, mevcut dava ile bağlantıları bulunmamakta. Mahkeme tarafından atıfta bulunulan tüm davalarda, Sözleşme’nin 6. maddesi kapsamındaki şikâyetler hâlihazırda zaman aşımına uğramış suçların cezai sorumluluğunu yeniden tesis eden yasal müdahalelere ilişkin değil usule ilişkin güvenceler hakkındadır. Dolayısıyla, *Jussila/Finlandiya* ([BD], no. 73053/01, AİHM 2006-XIV)

kararı kamuya açık yargılama hakkına, *Segame SA/Fransa* (no. 4837/06, AİHM 2012 (alıntılar)) kararı mahkemeye erişim ve inceleme kapsamına, *Chap Ltd/Ermenistan* (no. 15485/09, 4 Mayıs 2017) kararı ise tanıkların dinlenmesine ilişkindir. Sözleşme’nin 6. maddesinin, aynı maddenin özerk anlamında cezai olan ancak aynı zamanda “ceza hukukunun çekirdeğini” oluşturmayan davalarda, özellikle söz konusu davaların işleme alınma şekli ve usule ilişkin güvenceler hakkında daha esnek uygulanması şaşırtıcı değil. Bununla birlikte, suçun niteliğinin, hâlihazırda zaman aşımına uğramış suçların cezai sorumluluğunun yeniden tesis edilmesini haklı kılabilceği tespitine varmak oldukça farklı bir husustur.

39. Mahkeme ayrıca derdest durumda olan yargılamalara yönelik geriye dönük etkili yasal müdahaleye ilişkin içtihadı ve “zorlayıcı gerekçelere” analizine dayanır (bk., kararın 92-94. paragrafları).

40. Yine, dayanılan bir dizi içtihadı inceleme gereği duymuyoruz. Bununla birlikte, birçok sebepten, çoğunluk tarafından tespit edilen bulguları haklı kılmadığını ileri sürebiliriz. İlk olarak, dayanılan içtihat öncelikle medeni hukuk uyuşmazlıkları açısından geliştirilmiştir fakat bazı durumlarda ceza davalarına da uygulanmıştır.

41. *Biagioli/San Marino* ((k.k.), no. 8162/13, 8 Temmuz 2014) ve *Chim ve Przwieczerski* (yukarıda anılan) davaları, henüz zaman aşımına uğramamış suçlarda zaman aşımı süresini genişleten yasal müdahaleler hakkında olmaları sebebiyle mevcut dava ile çok ilgisi bulunmamaktadır.

42. Aynı şekilde *Scoppola/İtalya* (no. 2) ([BD], no. 10249/03, 17 Eylül 2009) kararı da Mahkeme’nin mevcut davadaki tespitlerini desteklememektedir. Söz konusu davada, başvuran özellikle ceza indirimini olmak üzere bazı avantajlar elde edebilmek için bir ceza davasında seri muhakeme usulünü tercih etmiştir. Bu durum, normal şartlarda uygulanacak açık duruşma, tanıkların dinlenmesi ve delil elde edilmesi dâhil usule ilişkin bazı güvencelerden feragat edilmesini gerektirmiştir. Bununla birlikte, sanığın hâlihazırda seri muhakeme talep ettiği davalara yeni hükümler

uygulayan geriye dönük etkili yasal müdahale sebebiyle, başvuranın tercihinin avantajları ortadan kaldırılmıştır. Bu durumda, Mahkeme, doğal olarak, yasal müdahalenin başvuranın meşru beklentilerini sarstığını vurgulayarak Sözleşme'nin 6. maddesinin ihlal edildiğini tespit etmiştir. Mahkeme, diğerlerinin yanı sıra, şu hususları belirtmiştir:

"139. ... Bir Devletin adil yargılanma kavramında yerleşik olan bazı haklardan feragat etmenin sağladığı avantajları tek taraflı olarak azaltabilmesi, hukuki kesinlik ilkesine ve adli yargılamaya katılan kişilerin meşru güveninin korunmasına aykırıdır. Bahsedilen avantajlara karşın bazı haklardan feragat edildiği için, yetkili iç hukuk makamlarının basitleştirilmiş bir usulü benimsemeye karar vermeleri durumunda, Devlet ile sanık arasındaki sözleşmenin önemli bir ögesinin, sanığın rızası dışında aleyhine değiştirilmesi adil olarak değerlendirilemez. Mahkeme, bu bağlamda, Sözleşme gereği Sözleşmeci Devletlerin basitleştirilmiş usuller sağlamalarına gerek olmadığını ..., söz konusu usullerin yer alması ve benimsenmesi durumunda adil yargılanma hakkı ilkesinin sanıkların kendilerine verilen avantajlardan keyfi olarak mahrum bırakılmamasını gerektirdiğini kaydeder.

43. İkinci olarak, Hükümetin, derdest durumdaki adli yargılamalara yasal müdahalelerin gerekçelerinin Sözleşme'nin 6. maddesinin amaçlarına uygun "zorlayıcı gerekçeler" için gerekli yüksek eşiği karşıladığını yeterince gösterip göstermediğini değerlendirirken, Sözleşme'nin 7. maddesini doğrudan ihlal eden önlemler için oluşturulmuş herhangi bir gerekçenin bu amaçlar doğrultusunda "zorlayıcı" kabul edilmemesini aksiyomatik buluyoruz. Aslında, çoğunluk tarafından benimsenen yaklaşım söz konusu iki madde tarafından sağlanan korumalar arasında doğrudan bir çatışma yaratmaktadır.

44. Mevcut davada, "zorlayıcı gerekçeler" analizini uygulayan (bk., kararın 101, 102 ve 103. paragrafları) Mahkeme, "ilgili gerekçeleri" tanımlar ve bu gerekçelerin "zorlayıcı yapısını" değerlendirir (bk., kararın 108. paragrafı). Mahkeme ilgili olarak üç gerekçe tanımlar: (1) geniş kapsamlı vergi dolandırıcılığı ile mücadele hedefi (bk., kararın 104. paragrafı), (2) vergi ödeyenler arasında keyfi ayrımcılığın önlenmesi hedefi (bk., kararın

105. paragrafı) ve (3) hukuki kesinliğin yeniden tesis edilmesi amacı (bk., kararın 106 ve 107. paragrafları).

45. Mevcut davaya özgü cevaplanması gereken yasal soruyu dikkate alarak, söz konusu içtihatların uygulanmasının neden sorun teşkil ettiğini yukarıda hâlihazırda açıklamıştık. İlaveten, Mahkeme'nin atıfta bulunduğu tüm davaların (bk., kararın 107. paragrafı) cezai olmayan derdest hukuk davalarındaki yasal müdahalelere ilişkin olduğunu ve bu nedenle mevcut davayla doğrudan ilgili olmadığını yinelemek isteriz.

46. Mahkeme, Yargıtayın bu hususta ilk defa hüküm kurduğunun altını çizerek, Yargıtayın idari uygulamalara ilişkin 10 Ekim 2002 ve 21 Şubat 2003 tarihli kararlarının geri dönük etkisine ve zaman aşımı süresinin kesilmesine ilişkin içtihadı dayandırmıştır (bk., kararın 109-112. paragrafları). Bizler bu argümanın dava ile bir ilgisi olduğunu düşünmüyoruz. Yerel mahkemelerin üzerinde hüküm kuracakları husus, 24 Ekim 2000 tarihli ödeme talebinin zaman aşımı süresini kesip kesmediği veya durdurup durdurmadığıydı. Bu husus, iç hukuk kurallarının yorumlanmasına bağlıydı. Yukarıda anılan kararlarda, Yargıtay iç hukukun doğru bir şekilde yorumlanmasında yer almıştır ve ödeme talebinin zaman aşımı süresini işleyişini kesmediği sonucuna varmıştır. Yargıtayın iç hukuk kurallarını nihai bir kararda yorumlaması durumunda, başvuran şirket meşru olarak söz konusu içtihadın kendi davasına da uygulanmasını bekleyecektir. Diğer bir deyişle, başvuran şirket meşru olarak, vergi makamlarının talebinin zaman aşımına uğradığının kabul edilmesini bekleyebilir (ayrıca bk., kararın 99. paragrafı).

47. Mahkeme ayrıca yasal müdahalenin Yargıtayın 10 Ekim 2002 tarihli kararından hemen sonra gerçekleştiğinin altını çizerek, müdahalenin zamanlamasına dayanmaktadır (bk., kararın 113. paragrafı). Yine, bu argümanın bir ilgisi olduğunu düşünmüyoruz. Belirleyici olan, yasal müdahalenin 10 Ekim 2002 tarihli karardan hemen sonra gerçekleşip gerçekleşmediği değil, başvuran şirketin vergi fazlası için cezai

sorumluluğunun Çeşitli Hükümler Kanunu yürürlüğe girdiğinde hâlihazırda zaman aşımına uğrayıp uğramadığıdır.

48. Mahkeme, ilaveten, Yargıtayın 10 Ekim 2002 tarihli kararının yasa koyucu için bağlayıcı olmadığı ve yasa koyucunun mevzuatı değiştirme yetkisinin olduğu argümanına dayanmaktadır (bk., kararın 114. paragrafı). Kuşkusuz, Yargıtayın 10 Ekim 2002 tarihli kararının yasa koyucu için bağlayıcı olmadığı ve yasa koyucunun zaman aşımı ve zaman aşımı süresinin işleyişinin kesilmesine ilişkin mevzuatı değiştirme yetkisi olduğu hususuna katılıyoruz. Bununla birlikte, söz konusu dava Sözleşme'nin 6. maddesi kapsamında suç teşkil eden vergi fazlasına ilişkin olduğu için, bizce, yasa koyucu yalnızca talebin zaman aşımına uğramadığı davalar hakkında böyle bir hüküm kurabilir.

49. Mahkeme, ayrıca hukuki kesinlik ilkesinin sarsılmadığını, yasal müdahalenin hukuki kesinliği yeniden tesis ettiğini, 2002 ve 2003 kararlarının Yargıtayın içtihadında beklenmedik bir gelişme olduğunu ve Çeşitli Hükümler Kanununun önceki idari uygulamaları yeniden kurduğunu ileri sürmektedir (bk., kararın 117. paragrafı). İlaveten Mahkeme, başvuran şirketin, vergi borcuna ilişkin talebin ve daha sonraki vergi fazlasına ilişkin talebin zaman aşımına uğramış kabul edileceğini bekleyemeyeceğini savunmaktadır (bk., kararın 118. paragrafı). Gerekli saygıyı göstererek, bölgenin en yüksek mahkemesi olan Yargıtayın hukuki bir meselede ilk defa net bir tavır takındığı bir kararının, hukuki belirsizliğin asıl kaynağı olduğu nasıl makul olarak ileri sürülebilir? Aksine, hukuki durum, başka bir şekilde değil, Yargıtayın 10 Ekim 2002 tarihli kararından sonra netleştirilmiştir. Mevcut davada, başvuran şirket, özellikle 24 Ekim 2000 tarihli ödeme talebinin zaman aşımı süresinin işleyişini kesmediğini belirterek, bu husus Yargıtayın 2002 ve 2003 tarihli kararlarında onaylanmıştır, vergi makamlarının taleplerinin zaman aşımına uğradığını ileri sürmüştür. En yüksek derecedeki yerel mahkemenin iç hukukun doğru bir şekilde yorumlanmasına yönelik nihai kararı vermesi durumunda, kanun koyucunun

geriye dönük biçimde dahi müdahale etmesini engellemese de, hukuki kesinlik ilkesi, söz konusu hukuki müdahalenin hâlihazırda zaman aşımına uğramış suçların cezai sorumluluğunu yeniden tesis etmemesi veya canlandırmaması koşuluyla, böyle bir nihai karara uyulması ve kararın uygulanmasını gerektirir.

50. Mahkeme ayrıca, zaman aşımı süresinin sona ermesinin, kesin bir hüküm bir yana, bir yargı kararı ile belirlenmediğini gözlemlemektedir (bk., kararın 121. paragrafı). Tekrar etmek gerekirse, bir suç için öngörülen zaman aşımı süresinin sona ermesi ve suçun zaman aşımına uğraması yargılamanın çeşitli aşamalarında gerçekleşebilir. Bir suç yargılamalar başlamadan önce zaman aşımına uğramışsa, doğal olarak herhangi bir ceza yargılaması başlamaz. Ceza yargılamalarının devam ettiği sırada zaman aşımı süresinin bitmesi, doğal olarak davaların düşürülmesine veya sanığın beraatine yol açar. Zaman aşımının sağladığı korumanın, korumayı önemli ölçüde azaltacak olan, meseleye ilişkin nihai bir kararın olup olmamasına nasıl bağlı olduğunu anlayamamaktayız. Mahkeme'nin atıfta bulunduğu istişari görüşte de (bk., kararın 121. paragrafı) zaman aşımı süresinin sona ermesinin veya bunun bir yargı kararıyla tespit edilip edilmediğinin belirleyici veya önemli olduğu görüşünü destekleyecek hiçbir ibare bulunmamaktadır.

51. Son olarak, Mahkeme somut davanın Sözleşme'nin 6. maddesine ilişkin olduğunu ve vergi fazlasının ceza hukukunun çekirdeğinden farklı olduğunu gözlemlemektedir (bk., kararın 122. paragrafı). Bu tartışmayı hâlihazırda değerlendirdik.

Sonuç

52. Yukarıda anılan sebeplerden ötürü, bizler Çeşitli Hükümler Kanununun 49. maddesinin yürürlüğe girmesinin ve 10 Ekim 2002 ve 21 Şubat 2003 tarihli Yargıtay kararları sebebiyle talebin zaman aşımına uğramış olmasına rağmen şirkete bir cezai yaptırım (vergi fazlası)

uygulanmasına sebep olarak başvuran şirketin davasında geriye dönük biçimde uygulanmasının başvuran şirketin Sözleşme'nin 6. maddesi kapsamındaki haklarına yönelik bir ihlal teşkil ettiği kanısındayız.

53. Sözleşme'nin 6 ve 7. maddeleri kapsamındaki mevcut içtihat açıkça bu sonucu desteklemektedir. Mahkeme'nin “zorlayıcı gerekçeler” analizi ve Sözleşme'nin 6. maddesinin ihlal edilmediği tespitini haklı kılmak için ileri sürülen, vergi fazlasının “ceza hukukunun çekirdeğinden” ayrışması argümanına dayanması, zaman aşımına uğramış bir suçun cezai sorumluluğunu yeniden tesis eden geriye dönük etkili bir hukuki müdahalenin, ki bu Sözleşme'nin 7. maddesini ihlal niteliğindedir, Sözleşme'nin 6. maddesi ile uyumlu olduğu şeklindeki talihsiz sonuca varılmasına yol açmıştır. Dolayısıyla, Sözleşme'nin 6. maddesi, 7. madde ile tutarsız olacak şekilde yorumlanmıştır.