

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Kararlarından Pákozdi Davası: İdari Vergi Cezası Davalarında Duruşmasız Yargılama

Hakemli Makale

Ayşe Nil TOSUN

Doç. Dr., Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü Mali Hukuk Anabilim Dalı

İÇİNDEKİLER

GİRİŞ	85
I.Pákozdi v. Hungary Kararı'ndan Önce İHAM İçtihatlarında Adil Yargılama Hakkı.....	86
I.I.Vergi Aslı ve Cezalarına İlişkin Yargılamaların Adil Yargılama Hakkı Kapsamında Olup Olmadığına İlişkin Belirlemeler.....	86
I.I.I.Bendenoun v.France Kararı (1994)	87
I.I.II.Janosevic v. Sweden Kararı (2003)	87
I.I.III. Ferrazzini v. Italy Kararı (2001).....	87
I.II. Vergi Cezalarına İlişkin Yargılamalarda Duruşmanın Gerekliliğine İlişkin Dava.....	87
I.II.I. Jussila v. Finland (2006) Kararı.....	88
II. Pákozdi Davası.....	88
II.I. Davanın Olguları	88
II.II. İlgili İç Hukuk	89
II.III. Adil Yargılama Hakkının İhlal Edildiği İddiası	90
II.IV. Kabul Edilebilirlik	90
II.V. Davanın Esası.....	90
II.VI. İHAS'ın 41. Maddesinin Uygulanması	92
SONUÇ	93

ÖZET

Kamuya açık yargılama ve duruşma yapılması gerek Türk hukukunda gerekse uluslar arası hukukta güvence altına alınmış olmasına rağmen, tarafların duruşma için özel bir talebi olmadıkça ya da mahkemenin gerekli gördüğü haller dışında, idari vergi ceza davalarında dosya üzerinden yargılama esas usuldür. İHAM Jussila v. Finland (2006) kararında idari vergi cezalarının katı bir uygulama gerektirmediği, duruşma yapılmaksızın, yazılı yargılamanın yeterli olacağı kararına varmıştır. Bu çalışmada İHAM'ın Pákozdi v. Macaristan (2014) kararı incelenmiştir. Bu kararda da büyük ölçüde idari vergi ceza davalarında adil yargılanma hakkının ihlal edilmemesi için duruşma yapılmasının gerekli olup olmadığı sorgulanmıştır. Konuya daha önceki yaklaşımlarından farklı olarak, İHAM Pákozdi davasında eğer idari vergi ceza davalarında kanıtların inandırıcılığı ve güvenilirliği duruşma esnasında belirlenebilecekse duruşma yapılmasının yerinde olacağı kararını vermiştir.

Anahtar Kelimeler

Adil Yargılanma Hakkı, Pákozdi Davası, İdari Vergi Ceza Davalarında Duruşma, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi, Vergi Hukuku

ABSTRACT

An Example from ECHR Judgements-Pákozdi Case: Trial without a Hearing in Cases Arising From Tax Penalties

Although public trial and hearing is guaranteed both in Turkish Law and in international law, trial based on file is the principal procedure in administrative criminal tax lawsuits, except in cases where the parties make special request or the court deems necessary. In the ECHR Jussila v. Finland (2006) decision it was decided the administrative tax fines did not require a strict application and that written trial would be sufficient without a hearing. The Pákozdi v. Hungary (2014) decision of the ECHR is examined in this study. In this decision, it was also questioned whether hearing was required to not breach the fair trial right in mostly administrative criminal tax lawsuits. In contrast with previous approaches to the issue, in the Pákozdi case the ECHR gave the decision that holding a trial shall be suitable if plausibility and reliability of evidence can be determined during the hearing in administrative criminal tax lawsuits.

Keywords

Right to Fair Trial, Pákozdi Case, Hearing in Administrative Tax Penalty Cases, European Court of Human Right, Tax Law

GİRİŞ

İdari vergi ceza davalarında duruşma yapılmaksızın yazılı olarak dosya üzerinden inceleme ve yargılama yapılması esastır. İYUK 1/2. maddesine göre "Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanır ve inceleme evrak üzerinden yapılır". Temel kural yazılılık esası olsa da, tarafların ya da yargı yerinin talebi durumunda duruşma yapılabilir. Ancak bu imkanın varlığı yazılılık esasını değiştirmemektedir¹ (Onar 1966, Chapus 2008, Kaplan 2014, Candan 2009).

Duruşmalı yargılama sürecinin, taraflara sözlü savunma hakkı vermek, gizli yargılamaları önlemek, süreci kamu denetimine açmak gibi adaletin daha etkin işlemesine yönelik katkıları vardır. İdari vergi ceza davalarında duruşma yapılmaksızın karar verilmesi mükellehleri bu olanaklardan mahrum bırakmaktadır. Duruşmalı yargılama yapılmadığında kişiler dertlerini tam anlatamadıkları, hakimin davayı iyi kavrayamadığı gibi güvensizliklere kapılabilmektedirler² (Broyelle 2011, Kaplan 2014). Esasında Türk Yargı Sisteminde konunun taşıdığı önem nedeniyle davalarda kamuya açık yargılama ve duruşma yapılması başta Anayasa olmak üzere bir çok kanun ve uluslararası anlaşma ile garanti altına alınmıştır.

T.C.Anayasası'nın 141. Maddesine göre; "Mahkemelerde duruşmalar herkese açıktır. Duruşmaların bir kısmının veya tamamının kapalı yapılmasına ancak genel ahlakın veya kamu güvenliğinin kesin olarak gerekli kıldığı hallerde karar verilebilir..."

İYUK madde 17/1'e göre "Danıştay ile idare ve vergi mahkemeleri'nde açılan iptal ve yirmibeşbin Türk Lirasını aşan tam yargı davaları ile tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlülükler ve bunların zam ve cezaları toplamı yirmibeşbin Türk Lirasını aşan vergi davalarında taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılır. (2)Temyiz ve istinaflarda duruşma yapılması tarafların istemine ve Danıştay veya ilgili bölge idare mahkemesi kararına bağlıdır. (3)Duruşma talebi dava dilekçesi ile cevap ve savunmalarda yapılabilir (4) 1 ve 2nci fıkralarda yer alan kayıtlara bağlı olmaksızın Danıştay, mahkeme ve hakim kendiliğinden duruşma yapılmasına karar verebilir. (5) Duruşma davetiyeleri duruşma gününden en az otuz gün önce taraflara gönderilir."

İYUK madde 18/1'e göre "Duruşmalar açık olarak yapılır. Genel ahlakın veya kamu güvenliğinin gerekli kıldığı hallerde, görevli daire veya mahkemenin kararı ile, duruşmanın bir kısmı veya tamamı gizli olarak yapılır..."

6100 sayılı HMK'nın 28. Maddesinde açıklanan aleniyet ilkesine göre; "Duruşma ve kararların bildirilmesi alenidir. Duruşmaların bir kısmının veya tamamının gizli olarak yapılmasına ancak genel ahlakın veya kamu güvenliğinin kesin olarak gerekli kıldığı hallerde taraflardan birinin talebi üzerine yahut resen mahkemece karar verilebilir..."

İHAS'ın 6/2. maddesine göre "Herkes, gerek medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili nizalar, gerek cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamalar konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından davasının makul

1 Onar 1966 s.1984-1986, Chapus 2008 s.835, Kaplan 2014 s.33-46, Candan 2009 s.572

2 Broyelle 2011 s.218, Kaplan 2014 s.3

bir sure içinde, hakkaniyete uygun ve açık olarak görülmesini istemek hakkına sahiptir. Hüküm açık oturumda verilir; ancak demokratik bir toplumda genel ahlak, kamu düzeni ve ulusal güvenlik yararına, küçüklerin korunması veya davaya taraf olanların özel hayatlarının gizliliği gerektirdiğinde veya açık oturumda görülmesinin adaletin selametine zarar verebileceği bazı özel durumlarda, mahkemenin zorunlu göreceği ölçüde, duruşmalar dava süresince tamamen veya kısmen basına ve dinleyicilere kapalı olarak sürdürülebilir...”

İHAS'ın 6/3. Maddesine göre “kendisine bir suç isnat edilen herkes.. (d) aleyhindeki tanıkları sorguya çekmek ya da çektirmek ve aleyhindeki tanıklarla aynı koşullar çerçevesinde lehine olan tanıkların hazır bulunmalarını ve sorguya çekilmesini sağlamak; (e) aleyhindeki tanıkları sorguya çekmek ya da çektirmek ve aleyhindeki tanıklarla aynı koşullar çerçevesinde lehine olan tanıkların hazır bulunmalarını ve sorguya çekilmesini sağlamak haklarına sahiptir.”

Yukarıdaki kanun ve anlaşma hükümlerinde de görüldüğü gibi gerek Türk Hukukunda gerekse uluslar arası alanda kamuya açık yargılama ve duruşma yapılması güvence altına alınmıştır. Bununla birlikte Türkiye’de diğer bir çok ülkede olduğu gibi idari vergi ceza davalarında duruşma yapılmaksızın dosya üzerinden inceleme ile yazılı yargılama yapılması esastır. Son yıllarda vergi alanında bu konu ile ilgili bir kaç dava İHAM’da görüşülmüş ve karara bağlanmıştır. Bu çalışmada inceleyeceğimiz Pákozdi v. Macaristan davası da bu davalardan birisidir. Pákozdi davasında İHAM daha önceki içtihadına yeni bir katkı getirerek gerekli olduğu halde sözlü bir duruşma yapılmaksızın davanın esası hakkında verilen kararın, adil yargılanma gereksinimlerini karşılamadığı yönünde bir karar vermiştir.

I. Pákozdi v. Hungary Kararı’ndan Önce İHAM İçtihatlarında Adil Yargılanma Hakkı

I.1. Vergi Aslı ve Cezalarına İlişkin Yargılamaların Adil Yargılanma Hakkı Kapsamında Olup Olmadığına İlişkin Belirlemeler

İdari nitelikteki vergi uyuşmazlıkları İHAM içtihatlarıncı İHAS'ın 6. maddesinde güvence altına alınan adil yargılanma hakkı kapsamına girmemektedir. Adil yargılanma hakkının “medeni hak ve yükümlülükler” ilişkin uyuşmazlıklar ile “suç isnadının” karara bağlanması durumlarıyla sınırlı bir uygulama alanına sahip olmasından dolayı, bu iki kategori dışında kalan durumlar bakımından adil yargılanma hakkındaki güvenceler uygulanabilir değildir. Vergi aslına ilişkin davaların gerek medeni hak ve yükümlülükler gerekse suç isnadının kapsamına girmemesinden dolayı bu tür uyuşmazlıklarda başvuru, adil bir yargılama yapılması, aleni duruşma, bağımsız ve tarafsız bir yargı yeri önünde yargılama gibi güvencelere sahip olmayacaklardır. İHAM kararlarında istikrarlı bir şekilde 6/1. maddesindeki “medeni hak ve yükümlülükler” ibaresinin vergi yükümlülüğüne ilişkin olağan/sıradan davaları kapsamadığı belirtilmiştir³. (Gözübüyük&Gölcüklü 2005, Arslan 2015). Diğer yandan çoğu vergi cezaları bu

3 Gözübüyük&Gölcüklü 2005 s.327, Arslan 2015 s.139

maddenin ceza başlığı kapsamına girmektedir. Vergi cezalarının adil yargılanma hakkı kapsamında değerlendirilmesi gerektiğine ilişkin bazı kararlar aşağıdaki gibidir:

I.I.I. Bendenoun v.France Kararı⁴ (1994)

Hapis ve para cezalarından oluşan vergi cezaları söz konusu olduğunda, hapis ile ilgili olanlarının suç isnadı olarak İHAS madde 6 kapsamı içinde olduğu açıkken idari para cezalarının suç isnadı sayılıp sayılmayacağı tartışılmış, ilk kez Bendenoun v. France (1994) kararında vergi ile ilgili idari para cezalarının da suç isnadı içinde kaldığı kabul edilmiştir. Bu kapsamda verginin aslına değil ancak cezalarına ilişkin davalarda İHAM'a mükellefler adil yargılanmadıkları iddiasıyla başvurabilmektedirler⁵ (Yaltı 2007).1994'de alınan Bendenoun kararında vergi para cezalarının ödenmediği takdirde hapis cezasına çevrilebilirliği üzerinde durulmuş ve bu durumun açıkça bir suç isnadı kapsamında olduğu tespit edilmiştir.

Bu karardan daha ileriki bir tarihte 2003 yılında alınan Janosevic v.Sweden kararında ise böyle bir belirlemenin gerekli olmadığı ortaya konulmuştur.

I.I.II. Janosevic v. Sweden Kararı⁶ (2003)

Janosevic v. Sweden kararında kayba uğratılan verginin katları olarak verilen para cezalarının bir üst sınırının olmaması büyük miktarlara ulaşma olasılığının bulunması cezanın ağırlığı için yeterli görülmüş, hapse çevrilemeyecek olmasının önemli bir kriter olmadığı, kararda dava konusunun önemi ile savunmanın hakları arasındaki dengenin gözetilmesi gerektiği belirtilmiştir.

I.I.III. Ferrazzini v. Italy⁷ (2001)

İHAM'ın 2001 yılında aldığı G.Ferrazzini kararı çok tartışılmış ve eleştirilmiştir. İtalya'da G.Ferrazzinin ödemesi gereken vergiler ile ilgili davanın değerlendirilmesi 10 yıldan fazla sürmüştür. G.Ferrazzini İHAM'a açtığı davada dava sürecinin adil yargılanma hakkını ihlal edecek derecede uzun sürdüğünü iddia etmiştir. Ancak İHAM davayı incelemiş, söz konusu soruşturmaların cezai olmadığını kabul etmiş ve "vergi tartışmaları medeni hak ve yükümlülükler kapsamında değildir" diyerek G.Ferrazzini'nin iddialarını reddetmiştir.

I.II. Vergi Cezalarına İlişkin Yargılamalarda Duruşmanın Gerekliliğine İlişkin Dava

İHAS'ın 6. maddesinde adil yargılanma hakkı bloğunda güvence altına alınan haklardan birisi aleni yargılanma hakkı, başka bir deyişle açık bir duruşma yapılmasıdır. Bununla birlikte gerek Türkiye'de gerekse başka bir çok ülkede idari vergi ceza davalarında, özel bir talep olmadıkça ya da gerekli haller dışında, dosya üzerinden yazılı yargılama

4 Bendenoun v. France, 1994, App. no: 12547/86

5 Yaltı 2007 s.7

6 Janosevic v.Sweden, B.No:34619197,21/05/2003&101

7 Ferrazzini v.Italy no:44759/98

esas usuldür. İHAM Jussila v.Finland (2006) davasında⁸ idari para cezaları davalarında duruşma yapılmasının şart olmadığını ve duruşmasız yargılamaların da yapılabileceğini karara bağlanmıştır.

I.II.I.Jussila v. Finland Kararı (2006)

Finlandiya vatandaşı E.Jussilia kendisinden talep edilen vergi cezaları ile ilgili davalar sürecinde duruşma yapılmaması nedeniyle adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini iddia etmiştir. İHAM E.Jussilia'nın duruşma yapılmasını istemesindeki temel gerekçenin vergi teftiş elemanının mevcut yasaları yanlış yorumladığını ve yapılan vergi değerlendirmelerinin büyük ölçüde geçerli olmadığını ispat etmek olduğunu belirtmiş ve bu durumun adil yargılanma hakkı kapsamında değerlendirmesinin mümkün olmadığını belirtmiştir.Ulusal mahkemenin vergi müfettişinin raporlarını ve davacı tarafından seçilen bilirkişilerin değerlendirmelerini yazılı olarak istediği ve incelediğini belirtmiş ve bu nedenle sözlü bir duruşmanın gerekli olmadığına karar vermiştir. Kısaca ifade etmek gerekirse İHAS'ın 6. maddesine rağmen İHAM Jussila v.Finland (2006) davasında⁹ idari para cezaları davalarında duruşma yapılmasının şart olmadığını ve duruşmasız yargılamaların da yapılabileceğini belirtmiştir.

Bu çalışmada inceleyeceğimiz Pákozdi v. Hungary (2014) davasında ise bu içtihata yeni bir yorum getirilmiş, duruşmada kanıtların inandırıcılığı ve güvenilirliği belirleyici olduğunda duruşma yapılmasının genellikle uygun olacağı belirtilmiştir¹⁰ (Baker 2015).

II. Pákozdi v.Hungary Kararı (2014)¹¹

II.I. Davanın Olguları

1976 doğumlu Igar'da yaşayan Bayan İldido Pákozdi hakkında 1999-2001 yıllarını kapsayan bir vergi denetimi Fejér Bölgesi Bölgesel Vergi Merkezi tarafından gerçekleştirilmiştir. Denetim Raporuna göre Vergi Dairesi Pákozdiye yaklaşık 39.100 euro tutarında ek kişisel gelir vergisi matrahı 19.500 euro tutarında vergi cezası ve 23.300 euro tutarında faiz yüklemiştir. Pákozdi vergi idaresinin bu işlemlerine karşı dava açmıştır.

Bu davanın başlangıcındaki temel sorun Bayan Pákozdi'nin şirketine sermaye olarak yatırılmış ihtilafli fonların Pákozdi'nin babası tarafından kendisine kişisel bir kredi olarak verilmiş olup olmamasıyla ilgilidir. Pákozdi ihtilafli fonların babası tarafından kendisine kişisel bir kredi olarak verildiğini iddia etmiştir. Vergi dairesi baba hakkında özel amaçlı bir vergi incelemesi yapmış ve babanın söz konusu ihtilafli tutara sahip olduğuna dair kanıt istemiş ancak baba böyle bir kanıtı Vergi Dairesine sunmamıştır. İhtilafli tutarın kaynağı hakkında sadece iddiada bulunulduğu, ancak bir kanıt sunulmadığını vurgulayan vergi idaresi ayrıca başvuru sahibinin babasının, hissedarlarının çoğunluğunun

8 Jussila v Finland, 2006, App.no.73053/01

9 Jussila v Finland, 2006, App.no.73053/01

10 Baker Philip https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/European-Taxation/collections/et20152-3_int_1.html Erişim Tarihi:17 Ağustos 2017

11 Case of Pákozdi v. Hungary, 2014, App. no:5126907 Strasbourg

kendi ailesi olduğu bir kooperatife finansal hizmet verebilmesi amacıyla, kızına büyük miktarlarda borç vermesinin mantıksız olduğunu belirtmiştir.

28 Şubat 2006 tarihinde Fejér Bölgesi Bölge Mahkemesi'nde, tek bir hakimle görülen davada, bir duruşma düzenlenmiş ve vergi dairesinin kararı bozulmuştur. Mahkeme esasen başvuru sahibinin babasının kızı için kişisel kredi olarak kullandığı gelir ve mülkiyetinin varlığını ve kaynağını kanıtlamakla yükümlü olmadığını belirtmiştir.

Vergi dairesi Fejér Bölge Mahkemesi'nin bu kararına karşı başvuru sahibinin iddialarının defter ve benzeri kanıtlarla desteklenmesi gerektiğini vurgulayarak Yüksek Mahkeme'ye başvurmuştur.

Bölge Mahkemesi Pákozdi'nin savunmasını kabul etmesine karşın, 12 Nisan 2007 tarihinde, üç hakimli bir heyete sahip olan Yüksek Mahkeme, sözlü bir duruşma gerçekleştirilmesiz, Pákozdi'nin babasının kendisine kişisel kredi verdiğini kanıtlayan herhangi bir belge, transfer kaydı vd benzeri destekleyici delil niteliğinde belgeler olmadığından dolayı babanın ifadelerinin kabul edilemez olduğu gerekçesiyle Bölge Mahkemesi'nin kararını bozmuştur. Yüksek Mahkeme Pákozdi ve babasının güvenilir kanıtlar sunmadıklarını, ispat külfetinin onlarda bulunduğunu ve yaptıkları işlemlere karşı mantıklı bir açıklama getiremediklerini belirtmiştir. Bu karar 21 Mayıs 2007 tarihinde başvuru sahibine tebliğ edilmiştir. Bu karara karşı başka bir yargı yolu bulunmamaktadır.

II.II. İlgili İç Hukuk

Bahsi geçen dönemde Macaristan'da, yürürlükte olduğu şekliyle, Hukuk Muhakemeleri Usul Kanunu Bölüm 274 :

“(1) Taraflardan biri, Yüksek Mahkeme'den bir duruşma yapılmasını talep etmedikçe ya da Yüksek Mahkeme duruşma yapmayı gerekli görmedikçe inceleme dilekçeleri hakkında kararlar, Yüksek Mahkeme tarafından herhangi bir duruşma yapılmadan karara bağlanır ...”

Bahsi geçen dönemde yürürlükte olduğu şekliyle Hukuk Muhakemeleri Usûlü Kanunu Bölüm 275:

“(1) İnceleme işlemlerinde, kanıt alınmayacaktır. Yüksek Mahkeme, inceleme dilekçesi hakkındaki kararını, kendisine sunulmuş olan belgelere dayanarak verecektir.

(2) Yüksek Mahkeme, dilekçenin sınırları dahilinde inceleme yaparak nihai ve bağlayıcı bir karar verecektir ...

(4) Kararın hukuka aykırı olması durumunda ... Yüksek Mahkeme, kısmen ya da tamamen kararı bozacaktır ve [yeni bir] karar vermek için gerekli olan gerçekler tespit edilebilirse, yasalara uygun olan yeni bir karar verecektir; aksi takdirde, davayı birinci ya da ikinci derece mahkemeye gönderecektir ...”

Vergilendirme Kuralları hakkındaki 2003 tarihli Kanun no. XCII, şunları öngörmektedir:

Vergi cezası Bölüm 170

“(1) Vadesi geçmiş bir vergi borcu, bir vergi cezası ile cezalandırılır. İşbu kanun tahtında aksi belirtilmedikçe, vergi cezası, vadesi geçmiş vergi borcunun yüzde 50'sine

tekabül edecektir. Vergi cezası, hasılatın saklanması, makbuzların, defterlerin veya kayıtların tahrif veya tahribatı ile ilgili olarak ortaya çıkmışsa, vadesi geçmiş vergi borcu tutarının yüzde 200'ü olacaktır.

Bölüm 171

“(3) Vergi cezasının verilmesi, ek temerrüt vergisine ilişkin ödeme yükümlülüğünü etkilemeyecektir.”

II.III. Adil Yargılanma Hakkının İhlal Edildiği İddiası

Bayan İldiko Pákozdi 21 Kasım 2007 tarihinde 51269/07 numaralı başvuru ile Macaristan Devleti'ne karşı, kendisine ek vergi yüklenen işlemlerde yerel mahkemelerde adil bir duruşma yapılmadığı iddiasıyla İHAM'a başvurmuştur.

II.IV. Kabul Edilebilirlik

Dava ile ilgili olarak, Macaristan Hükümet'i ek vergi tahsil edilmesinin cezai bir suç isnadı olmadığını ileri sürmüştür. Macar yasal sistemince ek vergilerin idare hukukuna ait olduğunu ve herhangi bir sabıka kaydı oluşturmadığını belirtmiştir. İkinci olarak yüzde 50 oranı kadar uygulanan ek verginin önemli bir seviyede olmadığını ifade etmiştir. Başvuru sahibi ise kendisine tarh edilen ek vergilerin adil yargılanma hakkı çerçevesinde “cezai bir suç” teşkil ettiğini ileri sürmüştür. Kendisine uygulanan cezanın yüksek olduğunu belirtmiştir.

Buradaki mesele bu davanın “cezai” olup olmadığı ve bu kapsamda adil yargılanma hakkı ile ilgili garantilere sahip olup olmaması ile ilgilidir. İHAM içtihadı adil yargılanma hakkı ile ilgili olarak bir suçun cezai suç olup olmadığının belirlenmesinde üç kriteri göz önünde bulundurmaktadır. İlk kriter ulusal hukukta suçun yasal sınıflandırmasıdır. İkincisi suçun niteliği, üçüncüsü ise cezanın niteliği ve ağırlığıdır. Suç ulusal hukukta cezai alanda değerlendirilmediğinde, diğer iki kriter gereğince belirlenmektedir. Son iki kriterin aynı anda gerçekleşmesi gerekmemekte, birinin mevcudiyeti yeterli olmaktadır.

Mahkemenin görüşüne göre, ilk kriter açısından değerlendirildiğinde, Macar hukukunda ek vergiler cezai suçlar olarak değil, sabıka kaydı oluşturmayan idari yaptırımlar olarak sınıflandırılmaktadır. Bunun sonucu olarak ek vergilerin iç hukuk açısından ceza hukukuna ait olduklarından bahsedilemez ancak bu görüş de kesin değildir. İkinci kriter açısından değerlendirildiğinde ek vergilerin hasarlara yönelik maddi bir telafi amacıyla değil, yeniden suç işlenmesini caydırmak amacıyla, verildiği açıktır. Üçüncü kriter açısından değerlendirildiğinde, vergi dairesince uygulanan ek vergiler azımsanmayacak derecededir. Mahkeme sonuç olarak başvuru sahibinin cezai bir suçla suçlandığı yönünde karar almış ve davayı kabul edilebilir ilan etmiştir.

II.V. Davanın Esası

-Tarafların İddiaları

-Macar Hükümeti'nin iddiaları

Macar Hükümeti, İHAS madde 6 da yer alan adil yargılanma hakkı kuralının bu davaya uygulanacağı kabul edilse bile, madde 6/1 e göre kamuya açık bir duruşma yapılmasının yükümlülüğünün kesin bir yükümlülük olmadığı görüşünü savunmuştur. Hükümet mevcut davada da bir duruşma yapılmasının gerekli olmadığı ve var olduğu düşünülen suçun dar anlamda ceza hukukunun kapsamına girmediği görüşünü savunmuştur. Ayrıca davanın yazılı belgelerin ibrazıyla çözülemeyecek bir dava olmadığını ve bir duruşma yapılmasının başvuru sahibinin savunmasına yeni bir unsur ekleyemeyeceğini belirtmiştir. Macar Hükümeti Yüksek Mahkeme'nin kararının gerçeklerin belirlenmesi ile ilgili olmadığını sadece hukuk sorunları ile ilgili olduğunu belirtmiştir. Son olarak hükümet başvuru sahibinin aslında hakkı olmasına rağmen duruşma talebinde bulunmadığını vurgulamıştır.

-Başvuru sahibinin iddiaları

Başvuru sahibi, davasının İHAS 6. Maddede yer alan adil yargılanma hakkındaki usul garantilerinden yararlandırılması gerektiğini belirtmiştir. Davasını idari bir ihtilaf olarak sınıflandıran yetkililerin kendisini cezai işlemlere uygulanan adil yargılanma haklarından mahrum bıraktıklarını belirtmiştir.

Ayrıca Yüksek Mahkeme'nin dava ile ilgili kilit kanıtları değerlendirirken kanunlara aykırı hareket ettiğini, daha fazla kanıt gerek varsa eğer burada atılacak doğru adımı davayı daha düşük dereceli bir mahkemeye göndermek olduğunu iddia etmiştir. Başvuru sahibi Yüksek Mahkeme'nin kararından önce, Yüksek Mahkeme'nin, babasının ifadesini dikkate almaması riskinin olduğunu, kanıtı yeniden değerlendirme riski olduğunu ve bu nedenlerle sözlü bir duruşma talep etmeye ihtiyacının olacağını öğrenme fırsatı olmadığını iddia etmiştir.

İHAM'ın Görüşü

İHAM, başvuru sahibinin Yüksek Mahkeme'den bir duruşma yapılmasını talep etmememesi nedeniyle öncelikle, başvuru sahibinin duruşma hakkından feragat edip etmediğini değerlendirmiştir. İHAM, Yüksek Mahkeme'nin bu davanın koşullarında yeni bir duruşma gerekip gerekmediğini incelemeyi ve başvuru sahibinin de davasının incelenmesinin kanıtları yeniden değerlendirme hakkı doğuracağını farkında olmadığını belirtmiştir.

İHAM, mevcut davada Yüksek Mahkeme'nin kararının esas olarak babanın ifadesine atfedilen ispat değerinin yeniden değerlendirilmesine dayandırıldığını belirtmiştir. Yüksek Mahkeme babası tarafından yapılan başvuru sahibinin gelirinin kaynağına ilişkin açıklamanın mantıksız ve yetersiz olduğunu öngörmüş ve bu nedenle başvuru sahibinin vergi beyannamesinde belirtilen geliri ile vergi yetkililerince tahmin edilen vergilendirilebilir miktar arasındaki farka ilişkin güvenilir bir kanıt sunmadığı kararına varmıştır.

İHAM, Yüksek Mahkeme'nin, başvuru sahibi ilgili iddialarını Yüksek Mahkeme'ye bir beyanname ile iletmış olsa bile, babanın beyanının inandırıcılığı dava için önemli olduğundan, çapraz sorguda başvuru sahibinin sözlü açıklamalarından, baba hakkında edinilecek kişisel izlenimden yararlanması gerektiğini belirtmiştir. Yüksek Mahkeme'nin bu kanıtı reddetmesinin ana nedeni benzer işlemlerde yaygın olan başka bir belgesel kanıtın olmamasıdır. Ancak mahkeme elinde mevcut olan bilgiler ışığında bu davada resmi kanıt kuralları uygulanmadığı ve mahkemelerin her türlü kanıtı kabul etme özgürlüğüne sahip olduğunun gözükmesi nedeniyle savunmanın haklarını tam anlamıyla kullanabilmesini sağlamak amacıyla adil yargılanma hususunda başvuru sahibi ve muhtemelen babasının istediği duruşmanın yapılmasını sağlaması gerekirdi.

İHAM ispat yükümlülüğü tersine çevrildiğinden ve suçlanan kişiye yüklendiğinden sürecin adil işleminin sağlanması için özel bir özen gerektiğini ve bir duruşma yapılması gerektiğini düşünmektedir. Yüksek Mahkeme incelemesinde sadece hukuki meseleleri ele almamış esası incelemiştir. Alt mahkemenin kanıtları doğru şekilde değerlendirip değerlendirmedeğini incelemiştir. Bu sırada başvuru sahibine davanın sonucunda önemli etkisi olduğu düşünülen iddialarını şahsen sunması için makul bir fırsat vermemiştir. Sonuç olarak mahkeme süreçte sözlü bir duruşma yapılmaksızın davanın esası hakkında verilen kararın, adil yargılanma gereksinimlerini karşılamadığı görüşündedir. Bunun sonucunda madde 6/1 in ihlal edildiği kararına varmıştır.

II.VI. İHAS'ın 41. Maddesinin Uygulanması

İHAS'ın 41. maddesine göre: "Mahkemenin sözleşme ya da protokollerin ihlal edildiği kararına varması ve ilgili taraf devletin iç hukukunun sadece kısmi telafinin yapılmasına izin vermesi halinde Mahkeme gerekirse zarar gören tarafa bu telafiyi verebilir." Bu maddeye istinaden başvuru sahibi parasal zararları, masraf ve maliyetleri ve ödediği faizlerin kendisine ödenmesini talep etmiştir.

Başvuru sahibi parasal zararı konusunda 125.460 euro talebinde bulunmuştur. Bu tutar başvuru sahibine yüklenen ek vergilere ve faiz oranlarına tekabül etmektedir. Ayrıca manevi zararlarına ilişkin 300.000 euro tutarında talepte bulunmuştur. Başvuru sahibi ayrıca iç işlemler ve Mahkeme nezdindeki işlemler için harcanan masraflar için toplamda 4700 euro talepte bulunmuştur. Hükümet bu taleplere itiraz etmiştir.

İHAM ihlal edilen hak ve iddia edilen maddi kayıp arasında herhangi bir sebep sonuç ilişkisi görmemiştir. Aynı zamanda Yüksek Mahkeme nezdinde bir duruşma yapılmış olması halinde davanın sonucunun ne olacağı konusunda spekülasyonda bulunamayacağını belirtmiş bu nedenle talep edilen miktarı reddetmiştir.

Mahkeme'nin içtihadına göre bir başvuru sahibi ancak bu masraf ve giderlerin fiilen ve gereken şekilde tahakkuk ettiği ve meblağ açısından makul olduğu gösterildiği durumlarda masraf ve giderlerin tazminine hak kazanacaktır. Mevcut davada elinde mevcut olan belgeler ve yukarıdaki kriterler göz önünde bulundurulduğunda mahkeme tahakkuk eden tüm masraflar için 2000 euro tazminatın makul olduğu görüşündedir.

Mahkeme temerrüt faiz oranının Avrupa Merkez Bankası'nın marjinal borç verme oranına %3 puan ekleyerek belirlenmesinin uygun olduğu görüşündedir.

Bu nedenlerden dolayı mahkeme ;

- Oy birliği ile başvurunun kabul edilebilir olduğunu ilan etmektedir
- Beşe karşı iki oyla sözleşme madde 6/1'in ihlal edildiğini belirtmektedir
- Beşe karşı iki oyla

(a) davalı devletin başvuru sahibine, sözleşme madde 44/2 uyarınca kararın kesinleştiiği tarihten itibaren üç ay içerisinde uzlaşma tarihinde geçerli olan kur üzerinden Macaristan forintine çevrilecek olan aşğıdaki tutarları ödemesine karar vermiştir:

- Manevi hasarlara ilişkin olarak 7.500 euro artı yüklenebilecek olan vergiler
- Masraf ve maliyetlere ilişkin olarak 2.000 euro artı başvuru sahibine tahakkuk ettirilebilecek vergiler

(b) yukarıda bahsi geçen üç aylık sürenin dolmasından sonra temerrüt süresi boyunca Avrupa Merkez Bankasının marjinal borç verme oranına %3 artı faiz eklenerek ödenmesine karar verilmiştir.

Başvuru sahibinin adil tazminat iddiasının geri kalanını oy birliği ile reddetmiştir.

SONUÇ

Bu çalışmada, idari vergi ceza davalarında, duruşma yapılmasının gerekli olup olmadığı sorusu, bu konuda İHAM'ın Pákozdi davasında verdiği karar ışığında incelenmiştir.

Temelde gerek Türk hukukunda gerekse uluslararası hukukta kamuya açık yargılama ve duruşma yapılması güvence altına alınmıştır. Buna rağmen İHAM Jussila v. Finland (2006) kararında idari vergi ceza davalarında duruşma yapılmasının şart olmadığı, idari para cezalarının katı bir uygulama gerektirmediği ve duruşmasız yargılamaların da yapılabileceği belirtilmiştir.

Bu çalışmada incelediğimiz Pákozdi v Hungary (2014) davasının sonucunda ise, İHAM farklı bir kararla, daha önceki içtihadından değişik bir karar vermiş ve duruşmada kanıtların inandırıcılığı ve güvenilirliği belirleyici olduğunda duruşma yapılmasının genellikle uygun olacağı belirtilmiştir.

İHAM öncelikle kabul edilebilirlik değerlendirilmesinde Bayan Pákozdiye verilen vergi cezalarının tekrar suç işlenmesinin önlenmesine yönelik olduğunu ve azımsanmayacak derecede yüksek olduğunu kabul ederek Pákozdi'nin cezai bir suçla suçlandığını kabul etmiş ve davayı adil yargılanma hakkı kapsamında değerlendirmek üzere kabul etmiştir. Bu kabul Mahkeme'nin eski içtihatlarıyla da uyumludur. Mükelleflerin verginin aslına değil ama cezalarına ilişkin davalarda İHAM'a adil yargılanmadıkları iddiası ile başvurabilecekleri artık yerleşiklik kazanmıştır.

Mahkeme daha sonra Pákozdi'nin aslında hakkı olmasına rağmen Yüksek Mahkeme'den bir duruşma talep etmemesi konusunda, Yüksek Mahkeme'nin bu davanın koşullarında yeni bir duruşma gerekip gerekmediğini incelememesi ve başvuru sahibinin de davasının yeniden değerlendirme hakkı doğuracağıının farkında olmadığı gerekçeleriyle Pákozdiyi haklı bulmuştur. Mahkeme davacıya bir ispat yükümlülüğü getirildiğinden, sürecin adil işlenmesi için, iddialarını şahsen sunması için makul bir fırsat verilmediği

gerekçesiyle İHAS madde 6/1 de korunan adil yargılanma hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir.

Türkiye’de idari vergi ceza davalarında, tarafların duruşma için özel bir talebi olmadıkça ya da mahkemenin gerekli gördüğü haller dışında, dosya üzerinden yazılı yargılama esas usuldür. Duruşma yapılabilmesi ile ilgili kurallar İYUK madde 17/1 de belirlenmiştir. Bu kurallar incelendiğinde bir vergi davasında duruşma yapılabilmesi için konulan 25.000 TL parasal sınırın mükellefin duruşma talep etme hakkını engellediği görülmektedir. Temyiz ve istinaflarda ise duruşma yapılabilmesi tarafların istemine ve Danıştay veya ilgili Bölge İdare Mahkemesi kararına bağlanarak daha da zorlaştırılmıştır.

Türk Hukukunda vergi aslına ve vergi kabahatlerine verilen cezalara ilişkin davalar aynı mahkemede yargılanmakta bu nedenle mükellefin adil yargılanmadığı ilgili bir şikayette konuyu İHAM’a taşımasında bir sorun çıkmamaktadır. Bu nedenle İHAM’ın verdiği Pákozdi v. Hungary (2014) kararından sonra, idari vergi ceza davalarında duruşma yapılabilmesi ile ilgili kuralların yeniden değerlendirilmesi yerinde olacaktır.

KAYNAKÇA

- BAKER, Philip, **Some Recent Decisions of the European Court of Human Rights on Tax Matters** https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/European-Taxation/collections/et_2015_2_3_int_1.html (erişim Tarihi:17 Ağustos 2017)
- BROYELLE, Camille, **Contentieux Administrative**, LGDJ-Lextenso ed., Paris,2011,s.218
- CANDAN, Turgut **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 3.Basım, Adalet Yayınevi, Ankara, 2009, s.572
- CHAPUS, René **Droit du Contentieux Administratif**, 13.Basım, Montchrestien, Paris, 2008, s.835
- European Court of Human Rights **Case of Pákozdi v. Hungary**, 2014, Application no:5126907 Strasbourg
- European Court of Human Rights **Case of Jussila v. Finland**, 2006, Application no:73053/01Strasbourg
- European Court of Human Rights **Case of Bendenoun v. France**, 1994, Application no: 12547/86 Strasbourg
- GÖZÜBÜYÜK, Şeref/GÖLCÜKLÜ, Feyyaz, 2005, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması 6.** Baskı, Ankara Turhan Kitabevi, Ankara 2005, s.327
- KAPLAN, Gürsel “İdari Yargılama Hukukunda Sözlülük Usulü ve Tanık Dinlenebilmesi Hakkında Kısa Bir Değerlendirme”, İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Yıl:2014, Cilt:13, Sayı:1, (s.33-46)
- ONAR, Sami S., İdare Hukukunun Umumi Esasları, 3.Baskı, Cilt 3, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1966, s.1984-1986
- ARSLAN ÖNCÜ, Gülay “Vergi Hukuku ve Yargılamasına Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin Uygulanabilirliği:Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Bir Analiz” **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Yıl: 2015, 20, (s.139)
- YALTI, Billur “İdari Vergi Cezası Davalarında Duruşmasız Yargılanma:İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi İçtihatlarında Bendenoun Kriterlerinden Jussila Kriterlerine” **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl:2007, 225, (s.7)