

AVRUPA İNSAN HAKLARI SÖZLEŞMESİ VE MAHKEMESİ KARARLARINDA MÜKELLEFİN SUÇ VE CEZALARA İLİŞKİN HAKLARI

Mualla Buket SOYGÜT *

ÖZET

Bu çalışmada, mükellefin suç ve cezalara ilişkin olan haklarının Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararları çerçevesinde korunması incelenmiştir. Suç ve cezalara ilişkin haklar(örneğin suç ve cezaların kanuniliği ilkesi) maddi ceza hukuku bakımından yerleşik ve vazgeçilemez kurallar olmakla birlikte, bunların insan hakları bağlamında birer mükellef hakkı olarak kavramsallaştırılması yeni sayılabilir. Bu nedenle vergi cezaları bakımından da temel olan sözkonusu hakların ele alınması faydalı olacaktır.

Anahtar Kelimeler: Mükellef Hakları, Suç ve Cezalara İlişkin Haklar

THE TAXPAYERS' RIGHTS RELATED TO CRIME&PUNISHMENT WITHIN THE FRAMEWORK OF THE EUROPEAN CONVENTION ON HUMAN RIGHTS

ABSTRACT

In this study, the rights of taxpayers's concerning the crime&punishment within the framework of the European Convention On Human Rights and also the judgements of the Court are analysed. Even, the rights related to crime&punishment(for ex; the legality of crime&punishment) had became established principles of substantial criminal law, it is fairly new that the taxpayers's rights arise as human right's concept. That's why, investigating the said rights in view of tax crimes will be useful.

Keywords: The Taxpayers' Rights, The rights related to crime&punishment

* Ar.Gör., İstanbul Ticaret Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Eminönü – İstanbul.

GİRİŞ

İdare, sahip olduğu kamu kudreti nedeniyle mükellefe karşı üstün konumdadır. Eski dönemlerde mutlak olan söz konusu üstünlük, demokratik yönetim biçimlerinin benimsenmesi ve güçler ayrılığı ilkesine bağlı olarak sınırlandırılmıştır. Geçmişte bir vatandaşlık görevi olarak mükellefin “ödevleri”nden bahsedilirken günümüzde “mükellef hakları” kavramı ortaya çıkmıştır.

Mükellef haklarının temelini, vergi idaresinin vergilendirme ile ilgili tüm eylem ve işlemlerine mükellef perspektifinden bakılabilmesi anlayışı oluşturmaktadır(Dönmez, 2004: 54). Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi(AİHS) ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi(AİHM)’nin içtihatları, mükellef haklarının insan hakkı olarak ele alınması ve değerlendirilmesi bakımından önem arz etmektedir(Masson, 2002, www.fontaneau.com).

Vergilemeye ilişkin kuralların yayımlanmasından başlayan ve mükellefin vergi idaresinin yapmış olduğu işlemlere karşı yargısal başvuru hakkı ile sona eren; bu kapsamda mülkiyet hakkı, adil yargılanma hakkı, ayrımcılığa tabi olmama hakkı, özel hayata saygı hakkı, hatta düşünce özgürlüğünü içeren mükellef haklarının en önemlilerinden biri de suç ve cezalara ilişkin haklardır.(Bkz. Aslan, 2006:137; Gökbel, 2006:228) Keza, ceza hukuku kişi özgürlükleri üzerinde en fazla etkisi olan disiplinlerden biridir.

Çalışmamızda mükellef haklarından, suç ve cezalara ilişkin olan hakların AİHS çerçevesinde ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin bu konudaki kararları ele alınacaktır. Suç ve cezalara ilişkin haklar(örneğin suç ve cezaların kanuniliği ilkesi) maddi ceza hukuku bakımından yerleşik ve vazgeçilemez kurallar olmakla birlikte, bunların insan hakları bağlamında birer mükellef hakkı olarak kavramsallaştırılması yeni sayılabilir. Bu nedenle vergi cezaları bakımından da temel olan sözkonusu hakların ele alınması faydalı olacaktır. Belirtmeliyiz ki; ceza hukukuna ilişkin usuli haklardan sayılan adil yargılanma hakkı, temyiz hakkı vb konular kapsam itibariyle ayrı bir çalışmayı gerektirmesi nedeniyle bu çalışmanın konusu dışında bırakılmıştır.

I- Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Suç ve Cezalara İlişkin Esaslar

A. Suç ve Cezaların Kanuniliği İlkesi

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin, İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi’nin 11/2 maddesinden esinlenerek kaleme alınan 7. maddesinin 1.fıkrasına göre;

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

Ceza Hukukunda “Kanunilik ilkesi” adıyla anılan bu kuralın iki önemli anlamı vardır: Birincisi, hangi davranışların suç olarak düzenlendiğinin önceden kanun tarafından gösterilmesini ifade eden suçta kanunilik veya kanunsuz suç olmaz kuralı(*nullum crimen sine lege*); ikincisi ise kanunun suç saydığı bir fiilin yaptırımının önceden kanun tarafından gösterilmesi anlamına gelen cezada kanunilik(*nulla poena sine lege*) kuralıdır.¹ (Sudre, 1997:193; İçel ve Donay, 2007:80)

Ceza kanunlarının güvence fonksiyonunu ifade eden bu kural, insan hakları bağlamında öğretide “kanuni ceza hakkı” olarak da ifade edilmektedir.(Bkz. Yaltı, 2006:155) AİHM’e göre suçun yasada tanımlanması gerekmekte, bu gerekliliğin de bir kimsenin kendisini sorumlu kılan ilgili yasa hükmünü gerekirse mahkemelerin yorumlarıyla birlikte bilebilir durumda olması halinde gerçekleşmiş olacağı belirtilmektedir(Kokkinakis/Yunanistan, Başvuru No. 14307/88, 25.5.1993, par. 52, Cantoni/Fransa, 22.10.1996, para. 30-31).

Kanunilik ilkesinin bir alt unsuru kıyas yasağıdır. Kıyas, “*kanunun belirli fiil ve hareketi, yine belirli bir tarzda cezalandırmakta iken, aynı derece kötü diğer bir hareketi cezalandırmamış sayılmayacağı düşüncesi ile mevcut bir kuralı, kanunun öngörmediği bir hale uygulamayı gerektiren fikri bir faaliyettir; kıyas kanunkoyucunun öngörmediği bir kuralı, hakimin belirli bir muhakeme tarzı ile icat etmesini ifade eder.*”(Dönmezer ve Erman, 1997:174) Ceza hukuku kurallarının da yorumlanması mümkün olmakla birlikte, kıyasa yolaçacak şekilde geniş yorum, doğuracağı keyfilik ve güvensizlik sebebiyle yasaklanmıştır. AİHM’in kararlarına göre kıyas yasağı da 7. madde kapsamındadır. Bununla birlikte sözkonusu madde, ceza hukuku kurallarının açıklanmasına engel değildir.(İçel ve Donay, 2007:91; Ayrıca bkz. Kokkinakis/Yunanistan par. 53., S.W/Birleşik Krallık, 22.11.1995 par. 35-36, Miloslavsky/Birleşik Krallık, 13.7.1995, par.33-34; Gerlach/Almanya, 6.5.1985) Ayrıca 7.madde hükmünün, lehdeki yasanın geçmişe uygulanmasını önlemediği açıktır(Gölcüklü ve Gözübüyük, 2002: 328).

Kişinin işlendiği tarihte suç oluşturmayan bir eylemi nedeniyle mahkum olması başka bir ifadeyle geçmişe etkili olarak ihdas edilen ve ceza içeren bir normun

¹ Gölcüklü ve Gözübüyük, 7.maddeyi “ceza hükümlü yasaların geçmişe uygulanması yasağı” başlığı altında incelemekte ve maddenin başlığını “cezaların yasallığı” olarak tercüme etmektedir(Gölcüklü ve Gözübüyük, 2002:328). Oysa, Fransızca metindeki “la légalité des délits et peines” ifadeleri cezaların yanında suçların kanuniliği ilkesini de düzenlemektedir. Çağdaş ceza hukuku bakımından bir bütün olarak değer ifade eden bu iki ilkenin sözleşmenin İngilizce metnindeki “No punishment without law” ifadesinde olduğu gibi “cezaların yasallığı” ifadesi eksik bir ifadedir. İlkenin esas ve mantığı kişilerin yasak eylemleri, önceden bilmelerini sağlamak düşüncesine dayanır. Zira, ancak bu suretle kişi, hareketlerini düzenlemek imkanını bulabilir ve yine ancak bu şartla kişiyi işlemiş bulunduğu fiilden dolayı kusurlu saymak mümkün olabilir(Bkz. Dönmezer-Erman, 1997:17).

uygulanması da, 7.maddenin ihlali anlamına gelir. “Ceza kanunlarının geçmişe yürümezliği” olarak adlandırılan bu kural, yalnızca maddi ceza kanunları bakımından geçerlidir. Ceza usulüne ilişkin kuralların ise yürürlüğe girdiği andan itibaren uygulanması (derhal uygulanırlık ilkesi) evrensel bir kural haline gelmiştir.²

Mahkemeye göre 7.maddenin içerdiği ve hukukun üstünlüğü ilkesinin bir asal unsurunu oluşturan bu güvence, sözleşmenin kurduğu koruma sistemi içinde önemli bir yer tutmaktadır. Bu hükme savaş veya diğer genel tehlike hallerinde dahi 15.madde aracılığıyla istisna getirilememesi bu önemi ortaya koymaktadır (Favoreu, 2002:395; Velu-Ergec, 1990:510). Maddenin içeriği ve amacına bakıldığında sözkonusu hükmün keyfi kovuşturma, mahkumiyet ve müeyyidelere karşı gerçek bir koruma sağlayacak şekilde yorumlanması ve uygulanması gerekir (S.W./Birleşik Krallık, 22.11.1995, par. 34).

Komisyonca göre, kanunilik ilkesi ulusal hukukta suç sayılan icra veya ihmal nedeniyle hükmolunan mahkumiyetler bakımından geçerlidir. Kişinin mahkumiyeti ile sonuçlanmayan, hüküm giymediği davalar kapsam dışıdır (YALTI, 2006:155). Bir disiplin kovuşturması sonucu bir öğrencinin askeri okuldan kaydının silinmesi bu madde anlamında bir suçtan mahkumiyet oluşturmaz (Kom. K. Kemal Yanaşık/Türkiye, 6.1.1993, no. 14524/89). Aynı şekilde, cezaların infazına ilişkin kurallar, hükümlülerin şartla salıverilme koşulları (Kom. K., X/Almanya, 23.5.1966, no.1760/63), suç işlenmesini önlemek için alınan idari tedbirler (Lawless/İrlanda K., 1.7.1961 par 19, DeWilde, Ooms ve Versyp/Belçika K., 18.6.1971 par. 87), tutuklama veya güvenlik tedbirleri gibi ceza niteliği taşımayan önleyici tedbirler (Kom K. X/Almanya 13.4.1961) ceza mahkumiyeti sayılmayacağından 7.maddenin uygulama alanı dışında kalmaktadır.

7.maddenin 2. fıkrası, 1.fıkra hükmüne bir istisna getirmektedir. Buna göre “*Bu madde, işlendiği zaman uygar uluslar tarafından tanınan genel hukuk ilkelerine göre suç sayılan bir fiil veya ihmal ile suçlanan bir kimsenin yargılanmasına ve cezalandırılmasına engel değildir.*” Gölcüklü’ye göre “sözleşmeyi hazırlayanlar,

² AİHM, “ceza kanunlarının geçmişe yürümezliği”yle ilgili Coeme/Belçika kararında (22.6.2000, par 30), henüz zamanaşımına uğramamış bir suçtan dolayı devam eden yargılama sırasında, suça ilişkin zamanaşımı süresini uzatan kanun hükmünün uygulanmış olmasını “kanunsuz suç olmaz” kuralının ihlali olarak görmemiştir. Mahkeme’ye göre sanıklara, işlendikleri zamanki yasaya göre suç sayılan fiiller nedeniyle kendilerine uygulanan ceza, suç anındaki kanunun öngörmüş bulunduğu cezadan daha ağır değildir. Ancak mahkemenin gözden kaçırdığı bir nokta, gerek dava gerekse ceza zamanaşımının niteliğinin konusundaki tartışmalardır. (Bu konudaki tartışmalar için bkz. Dönmezer ve Erman, 1998: 219 vd.) Mahkeme, vermiş olduğu kararda zamanaşımını bir ceza hukuku kurumu olarak nitelendirmemiştir. Oysa, zamanaşımını bir usul hukuku kurumundan ibaret olarak ele almak eksik bir değerlendirmeye yol açacaktır. Zira, zamanaşımı maddi ceza hukuku bakımından ceza ilişkisinin sona ermesine neden olmaktadır. Bu nedenle ceza yasalarının geçmişe yürümezliği ilkesinin zamanaşımına ilişkin düzenlemeler bakımından da geçerli kabul etmek gerekmektedir. Bu durumda ancak zamanaşımını kısaltan yeni kanun, failin lehine olması nedeniyle derhal uygulama bulacaktır.

büyük bir olasılıkla, 2.Dünya Savaşı sonrası ortaya çıkan Nuremberg ve Tokyo mahkemeleri örneğini düşünerek, 7. maddeye koydukları 2.fıkra ile, yazılı olmamakla birlikte kamu vicdanında yerleşik suç anlayışı açısından “kanunilik” ilkesinin kazandığı özel anlamı belirtmek istemişlerdir”(Gölcüklü ve Gözübüyük, 2002:328). Komisyona göre de, bu ilkenin istisnası “Nuremberg hukuku”dur(Sudre, 1997:194).

Ceza Kanunu dışındaki kanunlarda düzenlenen suç ve cezalar, esasen genel ceza hukukunu tamamlayıcı niteliktedir. Bu bağlamda bireylerin temel hak ve hürriyetlerini güvence altına almayı amaçlayan “suç ve cezada kanunilik ilkesi” ceza hukukunun yanı sıra, bir kamu hukuku dalı olan vergi ceza hukukunda da geçerlidir.

Vergi hukukunda iki tür vergi cezası vardır(Kızılot ve diğerleri, 2006:236; Saban, 2006:216): *idari ve adli vergi cezaları*. Adli vergi cezalarının da kanunilik ilkesine tabi olduğu açıktır. İdare tarafından ve idare hukuku usullerine göre(idari işlem niteliğinde kararlarla) uygulanan vergi ziyayı, usulsüzlük cezaları gibi cezaların ise AİHS'nin 7.maddesi kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği konusunda tereddüt edilebilir. Ancak, verginin kanuniliği ilkesi, vergilendirme yetkisini kullanan yasama organına bağlayıcı bir sınır çizerek; verginin konusu, matrahı, yükümlüsü, vergiyi doğuran olay, yaptırım ve ödeme zamanı gibi verginin temel unsurlarının kanunla belirlenmesinin yanı sıra, verginin tarh ve tahsil işlemlerinin de kanunlara uygun olarak yürütülmesini gerekli kılmaktadır(Gerçek, <http://www.muhasabetr.com>). Dolayısıyla; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler nasıl ki kanunla konulmak durumundaysa, idari nitelikli vergi suç ve cezalarının da kanunla konulması ve uygulanması gerekmektedir(Öz, 2004:216)

B. Non Bis İn İdem İlkesi

AİHS 7. protokolün 4.maddesi “Aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkı” başlığı altında “non bis in idem ilkesi”ni düzenlemektedir. Buna göre:

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

2. Yukarıdaki fıkra hükümleri, yeni veya yakın zamanda ortaya çıkarılan delillerin veya önceki muamelelerde davanın sonucunu etkileyebilecek esaslı bir kusurun varlığı durumunda, ilgili devletin ceza yargılaması usulü ve yasasına uygun olarak davanın yeniden açılmasını engellemez.

3. Sözleşmenin 15. maddesi çerçevesinde bu madde ile demiş olunan yükümlülüklerle aykırı hiçbir tedbir alınamaz.”

Aynı konuda aynı sanık için önceden verilmiş bir hüküm veya açılmış bir dava olmaması anlamına gelen ve esas itibariyle bir yargılama hukuku kuralı olan

ilke(ayrıntılı bilgi için bkz. Cihan ve Yenisey, 2004:219 vd.) bir kimseye aynı fiil nedeniyle birden fazla ceza verilememesi kuralını da içermesi nedeniyle “ceza kanunlarının yer itibariyle uygulanması” bahsinde(Dönmezer ve Erman, 1997:254; Tezcan, 1989: 120) maddi ceza hukukunun da konusunu teşkil etmektedir.

Sağlanan güvence, kişinin aynı ülkede aynı suçtan ikinci kez yargılanmasını yasaklamaktadır. Yoksa milletlerarası ceza hukuku bakımından kişi hakkında yabancı bir mahkeme tarafından aynı konuda bir hüküm verilmiş olması, devletin yeniden ceza davası açmak hakkını engellemez.

Non bis in idem ilkesi, kesin hükmün önleme etkisini içerdiğinden (bkz. Gradinger/Avusturya, 23.10.1995, para. 53), hukuki güvenlik, barış ve dolayısıyla kişisel özgürlüğe hizmet eder. Gerçekten, kesin hükümlerle çözümlenmiş bir uyuşmazlığın tekrar soruşturma konusu yapılması sosyal düzeni bozarak istikrarsızlık meydana getirir(Yurtcan, 1987:33; Gülşen, 2005:373). Zira, bir eylemden failin iki kez cezalandırılması, aşırı cezalandırma anlamına geleceği için adalete aykırıdır. Mahkeme, daha önce kesin bir hüküm bulunduğunu gördüğü takdirde, talep edilmese de, bu durumu re’sen dikkate almak mecburiyetindedir(Cihan ve Yenisey, 2004:220). Mahkemeler, bu yönden bir inceleme yaparken çeşitli davaların konusunu olan suçların temel unsurlarının aynı olup olmadığını değerlendirmelidir(Fisher/Avusturya, 23.10.1995).

C. Borç Nedeniyle Hapis Yasağı

Şahısla sorumluluğun geçerli olduğu eski devirlerde borç nedeniyle kölelik ve hapis gibi yaptırımlar sözkonusu olabiliyordu. (Akıllıoğlu, <http://www.idare.gen.tr/akillioglu-borc.htm>; Oğuzman ve Öz, 2000: 14). Ancak bu anlayış tarihte kalmıştır. İhmal, hile ve kötü niyet dışında kalan veya en azından ülke ekonomisi bakımından ağır sonuçlar doğuran ekonomik suçlar dışındakilere ekonomik ceza uygulanması, çağdaş dünyada genellikle kabul edilen ve izlenen bir politikadır. (Bu konudaki tartışmalar için bkz. Üzeltürk/a, 2004:89).

Sözleşmenin 4. Ek Protokolü’nün 1.maddesi “Borçtan dolayı özgürlüğünden yoksun bırakılma yasağı”nı düzenlemektedir. Buna göre; “*Hiç kimse, yalnızca akdi ilişkiden doğan bir yükümlülüğü yerine getirememiş olmasından dolayı özgürlüğünden yoksun bırakılamaz.*”³ Madde, “sözleşmeden doğan borcu” korumaktadır. Sözleşme bir para borcuna ilişkin olabileceği gibi satın alma, satma borcuna ilişkin de olabilir. Aynı şekilde bir şeyi verme, yapma, yapmama taahhütleri de kapsamdadır. Sadece özel kişiler arasında ya da özel hukuk alanında yapılanları değil, taraflardan biri kamu tüzel kişisi olan ya da kamu hukukuna giren bütün

³16 Eylül 1963’de imzaya açılan 4 no’lu Protokol 19.10.1992 tarihinde Türkiye adına imzalanmış ve 9.6.1994 tarihinde Bakanlar Kurulunca onaylanmıştır. Anayasa’nın 38.maddesine 2001 yılında eklenen hüküm ile 4 Nolu Protokolün 1. maddesi iç hukukumuzda anayasal kural haline getirilmiştir.

sözleşmeler (idari imtiyaz sözleşmeleri, devlet ihale kanunu kapsamındaki sözleşmeler) 1. madde kapsamındadır. (Mourgeon, 1995:1041).

Borcun sözleşmeden doğmadığı durumlar ise, koruma kapsamına girmez. İlgilinin borcu sözleşmeden değil; fakat kamu makamının tek taraflı kararından doğmuşsa, bu durumda meydana gelecek ihlaller hapis müeyyidesiyle karşılaşabilir. Buna adli para cezaları ve vergi cezaları örnek gösterilebilir. Örneğin; Vergi Usul Kanunumuzda(md. 359) düzenlenen vergi kaçakçılığı suçu karşılığında hürriyeti bağlayıcı ceza verilebilmektedir. İdari para cezaları da bu kapsamda olmak gerekir(Akıllıoğlu, <http://www.idare.gen.tr/akillioglu-borc.htm>) Bu durumda, idarenin sahip olduğu kamu kudreti ayrıcalıklarının bir uzantısı olarak kesmiş olduğu idari vergi cezalarının ödenmemesi hali de borç için hapis yasağı kapsamı dışındadır. (Feyzioğlu, http://www.turkhukusitesi.com/makale_43.htm)

D. Adli Hata Nedeniyle Hükümlünün Tazminat Hakkı

7.protokolün 3.maddesine göre “Bir kişinin, kesin bir kararla cezai bir suçtan mahkum edilmesi ve sonradan yeni veya yakın zamanda keşfedilmiş bir delilin kesinlikle yanlış bir adalet uygulaması olduğunu göstermesi veya kişinin affedilmesi nedeniyle cezai kararın iptal edilmesi halinde, bilinmeyen delilin açıklanmamış olmasının tamamen veya kısmen o kişiye atfedildiğinin ispatlandığı haller dışında, böyle bir mahkumiyet sonucunda cezaya maruz kalan kişi ilgili devletin yasası ve uygulamasına göre tazmin edilecektir.”

Bu hüküm de, tüm çağdaş hukuklarda yerini almış bir kuralı içermektedir. AİHM, sözkonusu hükümle ilgili önüne gelen bir davada, otuz günlük gözaltı süresinin ardından soruşturmanın zamanaşımına uğramış olması sonucu yapılan başvuruyu 7.protokolün 3.maddesi bakımından kabul edilebilir bulmamıştır(Nakov/Makedonya Kabul Edilemezlik Kararı, no. 68286/01, 24.10.2002) Zira, mahkemeye göre hükmün ihlalden söz edebilmek için kesinleşmiş bir mahkumiyet kararı verilmiş olmalıdır. Bunun yanı sıra adli hatanın delille kesinlik kazanması ve mahkum olan kimseden kaynaklanmaması gerekmektedir.

Bu koşulların varlığı halinde, belirleyebildiğimiz kadarıyla AİHM’in henüz bu konuda bir kararı bulunmasa da, vergi suçlarından mahkumiyette adli hatanın saptanması halinde pek tabi ki tazminat gündeme gelecektir.

II - Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin Mükellefin Suç ve Cezalara İlişkin Haklarıyla İlgili Kararları

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi(AİHM)’nin mükellefin suç ve cezalarına ilişkin haklarıyla ilgili vermiş olduğu kararlar, kanunilik ilkesi ve çifte ceza yasağı çevresinde toplanmaktadır. Bunların dışında belirleyebildiğimiz kadarıyla AİHM’in adli hata nedeniyle tazminat hakkına ilişkin vergi hukuku uyumsuzluklarından doğan bir kararı bulunmamaktadır.

Kanunilik ilkesinin ihlali iddiasıyla yapılan bir başvuruda, başvuru ulusal mahkeme tarafından vergi kaçakçılığı suçuna yardım ve yataklık etmek suçundan mahkum olmuştur. Olayda, vergi kaçakçılığı suçu Vergi Suçları Yasası'nda düzenlenmekle birlikte, yardım ve yataklık eylemleri Ceza Kanunu'nun 23. Bölüm ve 4.kısımında yer alan genel hükümlere dayandırılmıştır. Bu nedenle, başvuru uygulanan yasanın vergi suçunu yeterince tanımlamadığını ileri sürmüştür. Komisyon, Ceza Kanunu'nun 23. bölümün 4.kısımında yer alan iştirak hükümlerinin ceza kanundaki suçlara ilişkin olduğunu belirttikten sonra; sözleşmenin 7.maddesindeki "kanun" ifadesinin yalnızca yazılı kuralları değil; yazılı olmayan kuralları da ve hatta mahkemelerce verilen içtihatları da içerdiğini belirtmiştir. Dolayısıyla, mevcut içtihatlardan dolayı başvuru, vergi kaçakçılığı suçuna yardım ve yataklık eylemlerinden mahkum olabileceği makul bir derecede belirli ve öngörülebilir ise, artık mahkumiyet kararının 7.maddeyi ihlal ettiğinden söz edilemeyecektir. Olaydan önce, ilki 1943 tarihli ve sonraki 1971 tarihli Vergi Suçları Yasası'yla bağlantılı İsviçre Yüksek Mahkemesi'nce pek çok içtihat oluşturulmuştur. Suçun işleme tarihi olan 1985 yılından önce de bu kararlar yayımlanmış ve ulaşılabilir hale getirilmiştir. Komisyon, bu nedenlerle suçun belirli ve öngörülebilir olduğuna karar vererek başvuruyu kabul edilemez bulmuştur(L-GR/İsviçre, Kabul Edilemezlik Kararı No. 27032/95, 15.01.1997). Komisyon, Walter Meischberger/Avusturya kararında da yargı kararlarının öngörülebilirliği sağladığı yönündeki görüşünü tekrarlamıştır(Walter Meischberger/Avusturya, Kısmi Kabul Edilebilirlik Kararı, No. 51941/99, 3.10.2002).

Mahkeme, geçmişe yürümezlik ilkesini vergi kaçakçılığı suçuyla ilgili olarak Veeber/Estonya davasında ele almıştır(bkz. Veeber/ Estonya Kararı, 21.1.2003, no. 45771/99, para 23-27). Başvuru Veeber, Estonya Mahkemelerince, 1993 ve 1994 yıllarında sahte şirketlerle ticari ilişkileri varmış gibi gösteren sahte belgeler düzenlemek; 1994 ve 1995 yıllarındaki personel maaş ödemelerinde sahte belge kullanma ve yine 12 Mayıs 1995 yılında vergi yasalarını dolanmak amacıyla muvazaaalı sözleşme düzenleme fiillerinden suçlu bulunmuştur. Davada uygulanan ceza yasası önce 27 Haziran 1993'te; daha sonra 13 Haziran 1995'te iki kez değişikliğe uğramıştır. Başvurucuya isnad edilen ve 1993 ve 1994 yıllarında gerçekleştirilen eylemler 13 Ocak 1995 tarihinden önce de vergi kaçakçılığı suçu oluşturmuştur. Buna göre, ceza mahkumiyeti için ilgili kişinin daha önce benzer bir suçtan sorumlu tutulması ve idari para cezasına çarptırılmış olması gerekmektedir. Ancak anılan tarihte yapılan değişiklikle bu önkoşula alternatif olarak kusur şartı getirilmiştir. Bu durumda, kişinin vergi kaçakçılığından cezalandırılabilmesi için kusurlu olması halinde daha önce idari para cezasına çarptırılmış olması koşulu aranmayacaktır. Bu da, maddedeki değişikliğin failin aleyhine olduğu anlamına gelir. Olayda, 1993 ve 1994 yılında işlenen suçlara, anılan hükmü uygulayan ulusal mahkemeler, mütemadi suç kuralına dayanmışlardır. Başvurucunun kasdı, sürekli, ve geniş çaplı bir biçimde vergi ziyana sebebiyet verme ve bir zaman dilimi boyunca şirketin masrafları hakkında vergi idaresine yanlış bilgi verme şeklindeki eylemlerinin başlangıcı, mahkum edildiği hükümden önceki bir tarihte karşılık gelmekle birlikte eylem sözkonusu tarihten sonra da devam

eden mütemadi bir suç olarak değerlendirilmiştir. Bu halde başvuru hakkında verilen üç yıl altı aylık hapis cezası 1995 yılı öncesi ve sonrası hareketlerin hepsi dikkate alınarak verilmiştir. AİHM'e göre, ulusal mahkemenin yaklaşımının, cezanın ağırlığı üzerinde hiçbir etkisinin olmadığını ve başvurucağının aleyhine sonuçlar doğurmadığını söylemek mümkün değildir. Ayrıca yerel mahkemenin başvurucağının eyleminden sonraki yıllarda(1997 ve 1998) vermiş olduğu kararlarının da, kanunun öngörülebilirliğini sağlayan içtihatlar olarak nitelendirilmeyeceği belirtilmiştir. Bu nedenlerle Mahkeme, ulusal mahkemelerin 1995 yılı değişikliklerini daha önce suç oluşturmayan eylemlere geçmişe etkili olarak uyguladığı sonucuna varmıştır.

Mahkeme, çifte ceza yasağıyla ilgili olarak önüne gelen bir başvuruda idari ceza ile adli cezaların aynı anda uygulanmasının çifte ceza yasağını ihlal edip etmediğini tartışmıştır. Başvurucular hakkında 1988, 1989 ve 1990 yıllarına ait vergi borçlarıyla ilgili süresinde beyanname vermemeleri nedeniyle Genel Vergi Yasası'nın 1728.maddesi uyarınca vergi idaresi tarafından üç yıl için ayrı ayrı vergi cezası kesilmiştir. Başvuruculardan Ponsetti, ayrıca Valence Ceza Mahkemesi'nce, aynı eylemden dolayı vergi kaçakçılığı suçlamasıyla üç ay hapis cezası ile 10.000 Frank para cezasına mahkum edilmiştir. Başvurucağı kararı temyiz etmiş; ancak temyiz mahkemesi de Fransa'nın AİHS'nin 7.Protokol'ün 4.maddesine "*bu maddenin yalnızca Fransız Hukukuna göre ceza mahkemelerinin yargı yetkisi altındaki suçlara uygulanabilir olduğu ve ceza mahkemelerince verilen cezaların yanında vergi cezalarının uygulanmasına engel olmadığı*" şeklindeki çekincesine de işaret ederek başvuruyu reddetmiştir. AİHM, 4.maddenin "*kimsenin aynı devletin yargı yetkisi altında bu devletin ceza usulüne ve hukukuna uygun olarak yargılanmaktada olduğu veya mahkum olduğu bir suçtan dolayı yargılanamayacağı ve cezalandırılmayacağı*" ilkesine işaret ettiğini belirttikten sonra "*vergi kaçakçılığı suçunun kasten işlenebilen bir suç olduğunu, bu yönüyle kurucu unsurlarının diğer mali suçlardan farklı olduğunu*" ifade ederek başvuruyu kabul edilemez bulmuştur(Ponsetti ve Chesnel/Fransa Kabul Edilemezlik Kararı, 14.9.1999, no. 36855/97 ve 41731/98). Bu durumda vergi suç ve ceza sisteminde aynı fiil için öngörülen vergi cezası ve hapis cezası için suçun unsurları aynı olduğunda vergi yükümlüsünün çifte ceza ile karşı karşıya kaldığı ve hak ihlali olduğu söylenebilecektir (Yaltı, 2006:160).

Mahkeme aynı konuyu incelediği Rosenquit/İsveç kararında ise aynı sonuca varmakla birlikte cezaların amacı bakımından da bir değerlendirme yapmıştır. Buna göre; başvurucağına uygulanan iki cezanın amaçları farklıdır. Buna göre, Vergi Suçları Kanununun 2. ve 4. bölümünde düzenlenen suçlar, ek vergilerin konulmasındaki amaç bakımından farklılık oluşturmaktadır. 4. Bölümdeki hükümlerin amacı ulusal vergi sisteminin temellerini, denetimini, vergi tahakkuku için doğrudan ve kapsamlı fiili bilgi ve malzeme sağlama temel görevi ile milyonlarca vergi konusunun etkin uyumunu temin edici araçlar olarak gerekli olan yaptırımları korumaktır(Rosenquit/İsveç, no. 60619/00, 14.9.2004).

Yine çifte ceza yasağıyla ilgili olarak incelenen bir başka dava Manasson davasıdır(Manasson/İsveç Kabul Edilebilirlik Kararı, Başvuru No: 41265/98, 8.3.2003). Mahkeme, başvurucuya uygulanan üç farklı yaptırımın sanığın aynı eyleminden kaynaklanıp kaynaklanmadığını incelemiştir. Başvurucu, Ticari Taksi işletmeciliği yapmaktadır. 1994 yılında şirket bünyesinde yapılan denetimde başvurucunun 1993 yılına ait gelirlerle ilgili vergi beyanlarında eksiklik/usulsüzlük olduğu tespit edilmiştir. Bunun üzerine başvurucuya ek vergi(tax surcharge) tahakkuk ettirilmiştir. Ayrıca 1997 yılında idari makamlarca vergi ve diğer yükümlülüklerini yerine getirmemesi sebebiyle başvurucunun ticari taksi işletme ruhsatı üç yıllığına geri alınmıştır. Başvurucu hakkında yine 1997 yılında savcılık tarafından şüpheli muhasebe işlemleri nedeniyle soruşturma başlatılmış; Bölge Mahkemesi, 1993 yılına gelir ve maaş ödemelerinin muhasebe defterlerine kasten eksik girilmiş olması sebebiyle 2 ay hapis cezasına hükmetmiştir. Başvurucu aynı fiil nedeniyle üç kez cezalandırıldığını ve sözleşmenin 7.ek protokolünün 4.maddesinin ihlal edildiğini ileri sürmüştür. Mahkeme olayda Gradinger davasına atıfta bulunarak 4.maddenin kesin hükümle sonuçlanan cezai soruşturmaların tekrarlanmasını yasakladığını hatırlattıktan sonra, yapacağı incelemenin suçların aynı temel unsurlardan oluşup oluşmadığı noktasında olacağını tekrarlamıştır. Mahkeme öncelikle başvurucunun ticari işletme ruhsatının kaldırılmasını her ne kadar ciddi bir tedbir de olsa, cezai bir yaptırım olmadığını söylemiştir. Bu nedenle ruhsatın geri alınması işlemi inceleme dışında bırakılmıştır. Mahkeme diğer iki yaptırımın cezai nitelikte olduğuna işaret ettikten sonra ise temel unsurları bakımından farklı olduklarına karar vermiştir(Aynı yönde bkz. Janosevic/İsveç, no. 34619/97, 23.7.2002, para. 68-71, Västberga Taxi Aktiebolag ve Vulic/İsveç, no. 36985/97, 23.7.2002, para. 79-82). Buna göre, mahkemece verilen hapis cezasının dayanağı, faaliyete ilişkin bilgilerin defterlere doğru kaydedilmesi gerektiği şeklindeki genel bir yükümlülüğe aykırılıktır. İdarece, kayba uğratılan verginin katları olarak uygulanan vergi ziyai cezası ise, vergi beyannamelerinde kasten yanlış bilgi beyan edilmesi fiili nedeniyle verilmektedir. Mahkeme, “cezaların temel unsurları” bakımından bir inceleme yaptığını belirtmekle birlikte bu kararında zikretmemekle birlikte kanaatimizce esas itibarıyla “cezaların amacı” bakımından da bir denetim yapmaktadır.

Mahkeme, Isaksenn/Norveç başvurusunda, başvurucu ve sahibi olduğu sınırlı sorumlu şirketin hakkında verilen vergi dolandırıcılığı ve vergi ziyai cezalarından mahkumiyetin 7.Protokolün 4.maddesini ihlali iddiasını incelemiş ve kabul edilemez bulmuştur(Geir Isaeksenn/Norveç Kabul Edilebilirlik Kararı, Başvuru No. 13596/02, 2.10.2003). Keza olayda bir ceza başvurucuya diğeri ise tüzelkişiliğe kesilmiştir. Ortada iki ayrı hukuki kişilik bulunduğundan çifte ceza yasağının ihlali söz konusu olamaz.

Aynı konuyla ilgili J.B./İsviçre davasında, 1988 yılında başvurucuya vergi idaresince gelirinin kaynağını açıklamasıyla ilgili olarak yapılan talebin reddedilmesi nedeniyle para cezası kesilmiştir. Ardından vergi idaresinin(Bölge Vergi Komisyonu) başvurucunun 1979 ve 1986 yıllarında yapmış olduğu

yatırımlardan el etmiş olduğu gelirlere ilişkin tahakkuk ettirilen vergi ve toplam vergi ödevi kendisine bildirilmiştir. Federal vergi müfettişinin olaya müdahalesinin ardından Bölge Vergi Komisyonu'nca başvurucuya gelirinin kaynaklarını açıklamasıyla ilgili yeni bir çağrı yapılmıştır. Bu çağrıya da cevap verilmemesi üzerine 29 Kasım 1990 tarihinde daha ağır bir para cezası kesilmiştir. Mahkeme, başvurucuya ilkinden 21 ay sonra kesilen para cezasının, mükellef ve idare arasındaki görüşmelerin ışığında ve belge vermeyi reddetmeyi sürdürmesi üzerine kesildiğini; sözkonusu fiillerin zaman ve konu itibarıyla farklılaştığını; bu nedenle “iki aleyhte kararın aynı file dayanmadığını” belirterek kabul edilemezlik kararı vermiştir.(J.B./İsviçre Kararı, 31827/96, 3.8.2001)

SONUÇ

AİHM'in suç ve cezalara ilişkin haklarla ilgili fazlaca kararı bulunmamaktadır. Bunların içinde vergi hukukuna ilişkin olanlar ise oldukça az yer tutmaktadır. Bu durumu, insan haklarının bu alanda korunmaya muhtaç olmadığı olgusuna bağlamak çok gerçekçi olmayacaktır. Elbette ki; ceza hukukunun başta “suç ve cezaların kanuniliği” ilkesi olmak üzere yerleşik hale gelmiş evrensel kurallarının güvence fonksiyonu ortadadır. Ancak hukukumuzda kanunilik ilkesine aykırı olarak uzun yıllar uygulama alanı bulmuş ve yakın bir tarihte bir yargı kararıyla iptal edilen vergi ziyai cezasının durumu(bkz. Doğrusöz 2004:43, Üzeltürk/c, 2005:3287), bu konuda fazla iyimser olmamızı da engellemektedir.

AİHM'in suç ve cezalarla ilgili olarak vermiş olduğu kararları kısıtlı da olsa, yeni bir kavram olarak “mükellefin hakları”nın açıklanması bakımından bir temel teşkil etmektedir.

KAYNAKÇA

Arslan M, **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2006

Aslan İ. Ö., **Vergi Yükümlüsünün Hakları: Bir Katalog Tasarımı**(Yayınlanmamış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2006

Baykara B, **İdari Vergi Suç ve Cezalarında Kanunilik İlkesi**, Vergi Dünyası : Mayıs 2005, C.24, S.285,

Cihan E, Yenisey F, **“Ne Bis In Idem İlkesi”**, Cetin Özek Armağanı, Galatasaray Üniversitesi Yayını, İstanbul, 2004

Doğrusöz B, **“Vergi Ziyai Cezasının Anayasa'ya Aykırılığı”**, Yaklaşım, Yıl 12, Sayı 136, (Nisan 2004), s. 43

Dönmez R, **Yükümlü Hakları : Ortaya Çıkış Nedenleri ve Bir Kavramsallaştırma Denemesi**, Yaklaşım, S.136, Nisan 2004

Dönmezer S/Erman S, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, C.I, 13.Bası, İstanbul 1997

Favoreu Et Autres, **Droits Des Libértes Fondamntales**, Dalloz, 2002

Feyzioğlu M, **“Sözleşmeden Kaynaklanan Yükümlülükler Nedeniyle Hürriyetin Kısıtlanması”**, http://www.turkhukuk sitesi.com/makale_43.htm

Gerçek A, **Anayasa Mahkemesinin İptal Kararından Sonra Vergi Ziyai Cezasinin Durumu**, http://www.muhasibetr.com/ozelbolum/005/Ozel_Bolum_005.doc

Gerçek A, **Vergilemede Mükellef Hakları**, Vergi Sorunları, Subat 2006

Gökbel D, **Mükellef Hakları**(Yayınlanmamış Doktora Tezi), Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir 2006

Gölcüklü F, Gözübüyük Ş, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması**, 3.Bası, Ankara, 2002

Gülşen, R, **Yeni Türk Ceza Kanunu Ve Milletlerarası Ceza Hukuku Bağlamında “Non Bis İn İdem“ İlkesi**, Hüseyin Hatemiye Armağan, Eylül 2005, Sayı 6, sh. 373 – 409

İçel K/Donay S, **Karşılaştırmalı ve Uygulamalı Ceza Hukuku- Genel Kısım**, 1.Kitap, 6.Bası, 2007

KIZILOT Şükrü/ŞENYÜZ Doğan/TAŞ Metin/DÖNMEZ Recai, **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2006

Masson T, **La Protection Du Contribuable A Travers La Convention Europeenne Des Droits De L'homme : Une Nouvelle Consideration Des Droits De La Defense?**, Revue "Fiscalité Européenne Et Droit International Des Affaires" N° 131 (Année 2002), www.fontaneau.com

Mourgeon J, **"Protocole No 4, Article 1", La Convention Européenne des Droits de l'Homme, Commentaire par article** (sous la dir.de L-E.Petitit, Emmanuel Decaux, P-H.Imbert), Paris Economica 1995, s.1041-1042.

Öz E, **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2004

Saban N, **Vergi Hukuku**, Beta, 2006

Sudre F, **Droit International Et Europeene Des Droits De L'homme**, PUF, 1997

Tezcan D, **Ceza Kanununun Yer İtibariyle Uygulanması: Milletlerarası Ceza Hukuku**", in:Ceza Hukuku El Kitabı, 1.Bası, İstanbul, 1989

Üzeltürk H, **Ekonomik Suçlar ve Vergiler**, Prof.Dr.Erden Kuntalp'e Armağan, C.II(Kamu Hukuku), GÜHFD, 2/2004, s. 87- 113

Üzeltürk H, **Mükellef Hakları :Yansımalar** , Legal Mali Hukuk Dergisi Temmuz 2005, s. 1835-1843

Üzeltürk H, **Vergi Ziyat Cezasının İptali Üzerine Birkaç Not**, Legal Mali Hukuk Dergisi, Aralık 2005, s.3287-3292

Velu J- Ergec R, **La Convention Europeen De Droits De L'homme**, Bruxelles, 1990

Yaltı B, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta, İstanbul, Eylül 2006

Yurtcan E, **Ceza Yargılamasında Kesin Hüküm**, İstanbul, 1987, s.33-34