

“ADİL YARGILANMA HAKKI”: FRANSIZ YARGITAYI VERGİ DAVALARINA UYGULANMA ALANINI DARALTIYOR*

Laurent Poartouche, Baker & McKenzie Paris, Fransa

Çeviren: Av. Tülin Hamit KIRANOĞLU**

1. Giriş

İnsan Haklarını ve Temel Özgürlükleri Korumaya Dair Avrupa Sözleşmesi (AİHS) hükümlerinin vergi uyuşmazlıklarına uygulanabilirliği problemi bir çok davada teyit edilmiştir¹. Bu açıdan AİHS m.6/1, vergi uyuşmazlıklarında, ek vergi tarhiyatı usulüne olası etkisi nedeniyle her zaman umut kaynağı olmuştur. Birçok Fransız uygulamacı ve avukat ek vergi tarhiyat işlemlerine karşı açtığı davalarda sıklıkla bu hükümden yararlanmayı denemiştir.

Doğal olarak, mükellefin vergi idaresine karşı savaşmak zorunda kaldığı vergi davaları “David and Goliath arasındaki savaş”a benzer. Bundan ötürü, vergi uyuşmazlıklarının, m.6/1’de düzenlenen adil yargılanma hakkının olduğu alanlardan biri olarak görülmesi zorunludur. Birçok ülkede olduğu gibi Fransa’da da m.6/1’in anlamı ve uygulanması sayısız tartışmalara yol açmış ve Fransız Hukuk ve İdare Mahkemeleri on yılı aşkın süredir aşamalı olarak geliştirilen bir çok karar vermiştir.

Son *Pelat* kararında², Fransız Yargıtayı bu tartışmanın sınırlarının ötesine geçti. Fransız Yargıtayı m.6/1’in vergi ihtilaflarına uygulanmayacağına karar verdi. Bu karar iki açıdan önemlidir: Çünkü birincisi, bu kararı veren Fransız Yargıtayı, Fransız Danıştay ile Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) kararları ile çelişen önceki içtihadından vazgeçti ve ikinci olarak, bu karar AİHS’in vergi uyuşmazlıklarına potansiyel uygulanma sahasını tekrardan daralttı.

* “The ‘Right to a Fair Trial’: The French Civil Supreme Court Reduces its Scope of Application to Tax Matters”, *Intertax*, Volume 33, Issue 2, 2005, pp.80-85.

** İstanbul Barosu. Sayın hocam Prof. Dr. Billur YALTI’ya, yaşamın her alanında olduğu gibi bu çevirideki sonsuz desteği için de teşekkür ederim.

¹ *Funke v Fransa ve Mialhe*, AİHM, 25 Şubat 1993, 86/1991/338/411 veya *Fressoz ve Toire v Fransa*, 21 Ocak 1999, 19183/85.

² Fransız Yargıtayı, Ticaret Bölümü, 12 Temmuz 2004, 1266 FS-PBI.

Bundan dolayı AİHS'in vergi davalarına uygulanabilirliği meselesi, hem m.6/1'in uygulama alanı ile ilgili olarak bugünkü tartışmaların zemininde, hem de vergi ihtilafları ile ilgili halen uygulanmaya devam edecek AİHS düzenlemelerinin kapsamı ışığında değerlendirilmek zorundadır.

2. PELAT KARARI: 6/1.maddenin "kişisel haklar ve yükümlülüklerle" ilgili uyumsuzluk olarak vergi davalarına uygulanabilirliği sorunu

AİHS, m.6/1'e göre, "Herkes, kişisel hak ve yükümlülükleri ile hakkındaki bir suç isnadının karara bağlanmasında, hukuken kurulmuş bağımsız ve tarafsız bir yargı yeri tarafından, makul bir sürede, adil ve aleni olarak yargılanma hakkına sahiptir.

Fransız Mahkemelerinin bugüne kadar süren 25 yıllık tartışması, m.6/1'in vergi davalarına ne oranda uygulanabileceğini saptamaktı. Bu soru, Pelat kararına kadar, bir dizi çelişik içtihadı yol açmıştı.

A. AİHM'e göre kişisel haklar ve yükümlülükler ile ilgili uyumsuzluk kavramı

6/1.maddenin vergi davalarına uygulanabilirliğine karar verilmesi için birinci basamak, kişisel haklar kavramının vergi uyumsuzluklarına ne oranda uygulanabileceğinin kararlaştırılması idi. 6/1.maddenin vergi davalarına uygulanabilirliği sorusu ilk kez AİHM tarafından ileri sürülen eski bir konudur. AİHM ilk kez açık olarak *X v. Fransa* kararında³ m.6/1'in vergi davalarına prensip olarak uygulanamayacağına karar verdi; fakat, bu durum aşamalı olarak geliştirildi ve daha esnek hale geldi.

*Konig v. Almanya*⁴ kararında AİHM'in, 'kişisel haklar ve yükümlülükler' kavramının ulusal hukuklar karşısında özerk bir anlama sahip olduğuna karar verdiği akıllarda tutulmalıdır, ki bu yorum da vergi mükellefinin, koruma alanı yaratacak şekilde, medeni hak kavramına dahil edilmesinin kapısını açabilirdi. Bu açıdan, AİHM kişisel malvarlığı ile ilgili herhangi bir uyumsuzluğu kişisel haklar ve yükümlülüklerle ilgili uyumsuzluk kavramına dahil etme eğilimindeydi. Bundan dolayı AİHM, bir vergi teşvik talebini⁵ veya vergi iade talebini⁶ reddeden vergi idaresinin sorumluluğu için açılan davaların kişisel haklarla ilgili uyumsuzluk olarak nitelendirilmesi gerektiği sonucuna vardı.

Bununla birlikte, AİHM bir çok kararında m.6/1'in tamamen vergi denetimine dayanan uyumsuzluklara uygulanmayacağına karar verdi, çünkü,

³ 4 Mayıs 1983, 9908/82.

⁴ 28 Haziran 1978, 27.

⁵ Editions Periscope v. Fransa, AİHM, tarih 26 Mart 1992, 58/19902/249/380.

⁶ National & Provincial Building Society e.a. v Birleşik Krallık, AİHM, 23 Ekim 1997, 117/1996/736/933 to 935.

bunlar mükellefin malvarlığı üzerinde önemli miktarda parasal bir etkiye sahip olsa da kişisel haklarla bağlantılı uyuşmazlıklar olarak nitelendirilemezdi⁷. Fakat, bu süreç, *Ferrazini v. İtalya* kararında netleşti⁸. AİHM, ilk kez, genel ilke olarak, “vergi uyuşmazlıklarının vergi mükellefleri için zorunlu olarak ortaya çıkardığı parasal etkiye rağmen”, vergi davalarının ‘kişisel hak ve yükümlülük’ sahasına ve sonuç olarak m.6/1 kapsamına girmediğini belirtti. Bu karar açıkça, vergi matrahı veya vergi tahsil usulü hakkındaki davalarda 6/1. maddeye başvurulamayacağı anlamına geliyordu.

B. Fransız Mahkemelerine göre ‘kişisel haklar ve yükümlülükler’ ile ilgili uyuşmazlık kavramı

1. Fransız Danıştay

6/1.maddenin uygulanabilmesinin kapısını ilk kez *Conseil d’Etat* açtı. Vergi danışmanları, Fransız Danıştay’ının geçmişe etkili bir hukuk kuralına⁹ karşı açılan davanın m.6/1 ilkelerine dayandırılabilceği sonucuna vardığı iki kararının¹⁰ sonuçlarından yararlanmaya çalıştı. Bazı alt dereceli idare mahkemeleri vergilendirmenin kişisel mülkiyeti etkilediğini ve bundan dolayı da m.6/1’in kapsamına girdiğini göstermeye çalıştılar¹¹.

Bununla birlikte, *Conseil d’Etat* asla bu yaklaşımı izlemedi ve her zaman vergilendirme ile ilgili davalarda¹², hatta geçmişe etkili bir hukuk kuralı olsa¹³, dahi, m.6/1 nın uygulanamayacağı sonucuna vardı. *Conseil d’Etat*’a göre, vergi uyuşmazlıkları kişisel hak ve yükümlülükler ile ilgili uyuşmazlık olarak nitelendirilemezdi¹⁴. Fransız Yargıtay’ı da m.6/1’in verginin tahsili aşamasındaki davalara da uygulanamayacağına karar verdi¹⁵.

Bundan dolayı, Fransız Danıştay’ının görüşü, Pelat kararına kadar, Fransız Yargıtay’ından farklı olarak, her zaman netti.

⁷ Schouten & Meldrom v Hollanda, AİHM, 29 Kasım 1994, 48-1193-443-522 ve 49-1993-444-523; Vidacar SA v İspanya ve Opergroup SL v İspanya, AİHM, 20 Nisan 1999, 41601/98 ve 41775/98; Gantzer v Fransa, AİHM, 5 Ekim 1999, 43604/98; Bassan v Fransa, AİHM, 8 Şubat 2000, 49289/99.

⁸ AİHM, 12 Temmuz 2001, 44789/98.

⁹ Lambert, Conseil d’Etat, 5 Aralık 1997, 140032; Minister de l’education nationale, de la recherche et de la technologie c/OGEC de l’ Abbaye de Saint-Sauveur-le -Vicomte, Conseil d’Etat, 5 Aralık 1997, 188530.

¹⁰ Vergi mükellefinin bir hakkının kanun ile geriye yürür biçimde elinden alınması durumu.

¹¹ SAS Synthetics, Paris İdari İstinaf Mahkemesi, 30 Mart 1999, 96-1858.

¹² St-Pern, Conseil d’Etat, 28 Temmuz 1989, 66604.

¹³ Guenoun, Conseil d’Etat, 26 Kasım 1999, 184474.

¹⁴ Conseil d’Etat, 28 Temmuz 2000, 184510.

¹⁵ Smets, Conseil d’Etat, 15 Nisan 1992, 96407; SARL Parfival, 15 Nisan 2001, 213460.

2. Fransız Yargıtayı: Pelat Kararında Açıklanan Yeni Durum

Cour de Cassation m.6/1'in kapsamını geniş yorumladı. *Kloeckner* kararında¹⁶, *Cour de Cassation*, dürüst ve aleni yargılanma hakkının, genel bir ilke olarak, hukuk mahkemelerince görülen vergi uyuşmazlıkları davalarında uygulanabilir olduğuna karar verdi. *Cour de Cassation*, bunun için, m.6'nın ihlal edileceği gerekçesiyle geçmişe etkili kanun hükümlerinin başlamış olan davalara uygulanamayacağını ortaya koyan eski kararını dayanak gösterdi¹⁷. Aynı zamanda m.6/1'in verginin tahsili aşamasındaki davalara uygulanabilirliğini dolaylı şekilde teyit etti¹⁸.

Cour de Cassation Pelat kararında yukarıda aktarılan içtihadını terk etti. Bu davada, Pelat'ın ölümü üzerine eşi ve çocukları intikal eden mamelek bakımından vergi mükellefi olmuştu. Vergi idaresi, yeniden vergi kıymet takdiri yapmış, intikal eden mamalekin değerini kabul etmeyerek Aralık 1995'de ödeme emirlerini tebliğ etmişti. Pelatın eşi ve çocukları, gönderilen ödeme emirlerinin ödenecek ek vergi miktarlarını yazılı bir biçimde içermediği, sadece vergi ihbarnamelerinde yazılı miktarlara atıfta bulunmakla yetindiği gerekçesiyle Fransız Usul Yasasına dayanarak itirazda bulunmuşlardı.

Bununla birlikte, 30 Aralık 1999 tarihli Değişik Finans Kanunu, ödenecek ek vergi miktarını belirtmeden tebliğ edilmiş bütün ödeme emirlerinin geçmişe etkili olarak geçerli kılan bir düzenleme ihdas etti. Vergi mükellefinin iddiası hem alt dereceli hukuk mahkemesi hem de İstinaf Mahkemesi tarafından reddedildi. Pelatın mirasçıları davayı Yargıtay önüne taşıdı, ki iddiaları, geçmişteki ödeme emirlerini geçerli hale getiren 1999 tarihli Değişik Finans Kanununun geçmişe etkili hükümlerinin AİHS m.6/1'e aykırı olduğu şeklindeydi.

Cour de Cassation önceki görüşünü, Pelatın mirasçılarının iddiasını reddetmek için tersine çevirdi ve ilk kez açıkça şu ifadeyi kullandı:

“Bir suç isnadının yokluğunda, vergi mükellefleri üzerinde zorunlu olarak parasal etki yaratmalarına rağmen, kişisel hak ve yükümlülükler alanına girmeyen vergi davalarına m.6/1 uygulanamaz.”

Bu kararın etkileri nelerdir? Bu karar ile, Fransız Yargıtay'ı, AİHM ve Fransız Danıştay'ı ile aynı görüşü benimsedi. Bu karar şu anda hukuk mahkemelerinde görülmekte olan vergi davalarını önemli derecede etkileyecektir: Sadece m.6/1'in ihlaline dayanan bütün vergi davaları geçersizleşecek ve bu nedenle de reddedilecektir. Bunun anlamı, hukuk mahkemelerinde görülmekte olan ve sadece ulusal veya diğer anlaşma hükümlerinin ihlaline

¹⁶ *Cour de Cassation*, 14 Temmuz 1996, 402 S.

¹⁷ SARL Civa, *Cour de Cassation*, 20 Kasım 2001, 98-15 597.

¹⁸ Donsimoni, *Cass.com*, 20 Kasım 1990, 1 342 S.

dayanan derdest vergi davaları reddilmeksizin görülmeye devam edebilecektir. Bununla beraber, Yargıtay tarafından verilen kararları bazen takip etmeyen alt derecedeki hukuk mahkemelerinin mukabil tepkisini şu anda öngöremeyebiliriz.

3. AİHS'in Yeni Kapsamı

Fransa'da bugün Pelat kararının m.6/1'e dayalı başvuru alanını önemli derecede azaltacağı anlamında olduğu açıktır. Hakikaten, iki Fransız Temyiz Mahkemesi tarafından izlenen AİHM görüşü herhangi bir şüpheye yer bırakmayacak kadar açıktır. Bu yüzden soru vergi uyumsuzluklarında AİHS hükümlerinden nasıl yararlanılacağıdır. İki ana hüküm vergi uyumsuzluklarında halen etkiye sahip olabilir: AİHS Birinci Ek Protokol m.1. ve suç isnadlarına uygulanabilir m.6/1.

3. Madde 6-1: Vergi Cezalarının Suç İsnadı Olarak Nitelendirilmesi Sorusu

AİHS m.6-1'e göre:

"Herkes, kişisel hak ve yükümlülükleri ile hakkındaki bir suç isnadının karara bağlanmasında, hukuken kurulmuş bağımsız ve tarafsız bir yargı yeri tarafından, makul bir sürede, adil ve aleni olarak yargılanma hakkına sahiptir".

Pelat kararında, vergi cezaları sorununa işaret edilmediğine dikkat edilmelidir. Farklı mahkemeler, bir dereceye kadar m.6-1'in vergi cezalarına uygulanabilirliğinin değerlendirilmesinde hemfikirdirler.

Vergi cezalarının m.6-1'in kapsamına dahil olabileceğini AİHM ilk kez Bendenoun kararında¹⁹ değerlendirdi. AİHM'e göre, 'sadece belirli bir grupla ilgili olmayıp, vergi mükellefi olan tüm vatandaşları' ilgilendiren, 'bir zararın tazmin edilmesini değil, benzer fiillerin tekrarını önlemek amacıyla cezalandırmayı amaçlayan', 'önlemek ve bastırmak' gibi bir yönü bulunan, ve 'vergi mükellefi için önem taşıyacak' miktara ulaşan bir vergi cezasının, m.6-1'in kapsamına giren bir suç isnadı olarak nitelendirilmesi gerekir.

Bu, cezai mahiyete sahip olan vergi cezalarının, kanun tarafından kurulmuş bağımsız ve tarafsız bir yargı yeri tarafından adil ve aleni olarak makul bir sürede yargılanmak suretiyle uygulanması veya onaylanması gerektiği anlamına gelir. AİHM'e göre, bağımsız ve tarafsız yargı yeri, "bir işlemin, her yönden, maddi ve hukuki konular bakımından iptal edebilen" yargı yeridir²⁰. Yakın zamanlarda, AİHM Fransız Vergi Kanunu tarafından dü-

¹⁹ Bendenoun v Fransa, AİHM, 24 Şubat 1994, 3/1993/398/476.

²⁰ Lecompte, AİHM, 23 Haziran 1981 ve 10 Şubat 1983: Shmautzer v Avusturya, AİHM, 23 Kasım 1995, Seri A 328-A to C.

zenlenen, vergi beyannamelerinin geç ya da hiç doldurulmaması fiiline uygulanan yüzde on vergi cezasını, m.6-1 anlamında suç isnadı olarak nitelendirilmesi sonucuna yol açacak şekilde 'kayda değer önemde' telakki etmiştir²¹.

Ulusal düzeyde, m.6-1'in vergi cezalarına uygulanabilirliği, henüz sonuçlandırılmamış bir içtihat çelişmesine neden oldu. *Conseil d'Etat* açısından, *Conseil d'Etat* ilkesel olarak, suç isnadı olarak nitelendirilen vergi cezalarına m.6-1'in uygulanabilirliğini tanıır²². Bir yıl sonra, *Conseil d'Etat* kendi kararını uyguladı ve yeni ve lehteki bir ceza kanununun her suça hatta geçmişte meydana gelmiş bir file dahi uygulanması gerektiğini ifade eden Fransız genel ceza hukuku ilkesinin vergi cezalarına da uygulanabilirliğine karar verdi²³.

Cour de Cassation açısından, m.6-1'in vergi cezalarına uygulanabilirliği ihtilafı hiç bir zaman gerçek bir ihtilaf değildi, çünkü yukarıda da açıklandığı gibi, Pelat kararına kadar Fransız Yargıtay'ı hukuk mahkemeleri önündeki davalarda her zaman m.6-1'e dayalı iddiada bulunulabileceğini kabul ediyordu. Ferreira²⁴ ve Nouel²⁵ kararlarında, *Cour de Cassation*, verginin ödenmediği hallerde otomatik olarak uygulanan vergi cezasını düzenleyen ve hukuk mahkemelerine idari işlemi bütün yönleriyle- yani maddi ve hukuki yönden- iptal etme hakkı tanımayan Fransız yasa hükmünün m.6-1'i ihlal ettiğine karar verdi. Bu karar ile, Fransız Yargıtay'ı, vergi mükellefleri tarafından işlenen suçlara bağlı olarak uygulanan vergi cezasının tahvili için vergi kanununun yetki vermediği olgusunu tartıştı. Bu önemli karar aynı zamanda, hukuk mahkemelerinde hukuk mahkemesi yargıçlarına vergi cezalarını fiili tahvil yetkisinin tanınması kapısını açtı. Ferreire²⁶ kararında, *Cour de Cassation* daha ileri gitti ve vergi düzenlemeleri işlenen suça bağlı olarak farklı oranlarda ceza da öngörse, eğer bu hüküm vergi mükellefleri tarafından işlenen fiili suçun vergi cezasını tahvil için hakime yetki vermiyor ise, bu hükmün m.6-1'i ihlal edeceği değerlendirilmesini yaptı.

Buna rağmen, *Cour de Cassation*'ın görüşü bu konuda oldukça yalnız kalmış görülmektedir. *Cour de Cassation*'dan farklı olarak, *Conseil d'Etat*,

²¹ Morel v Fransa, CEDH, 3 Haziran 2003, 54559/00.

²² Conseil d'Etat, mahkeme kararı SARL auto Industrie Merc, 31 Mart 1995, 164008.

²³ Conseil D'Etat, mahkeme kararı Houdmond, 5 Nisan 1996, 176611.

²⁴ Cour de Cassation, 29 Nisan 1997, 1068 PB.

²⁵ Cour de Cassation, 16 Aralık 1999, 1805 D.

²⁶ Cour de Cassation, 25 Şubat 2000, 488 S. Bu davada, birinci tebliğden sonra vergi beyannamelerinin doldurulmaması durumunda uygulanabilir ilgili vergi cezası yüzde 40 idi, ikinci tebliğden sonra vergi beyannamelerinin doldurulmaması durumunda bu yüzde 80'e çıkartılabiliyordu. Böyle bir cezanın uygulanması ile vergi mükellefinin iyiniyeti arasında bağlantı yoktu ve yargıca vergi mükellefinin davranışına göre cezayı tahvil etme olanağı da verilmemişti.

yargıçların cezanın oranını değiştirme yetkisine sahip olduğu sonucunun çıkarılmasını her zaman reddetmiştir. Bu katı tutum durum iki mahkeme kararında açıklandı, Houdmond²⁷ ve Fattal²⁸. *Conseil d'Etat*, idari yargıcın fiillerin ve işlenmiş suçun niteliğini araştırabileceğini, fakat mükellefin davranışına ve kusuruna bağlı olarak vergi cezasının oranını değiştirme yetkisine sahip olmadığına karar verdi. Fransız Danıştay'ına göre, bu m.6-1'e aykırı değildir. Bu çözüm son SARL Clinique Medicale de Mazargus²⁹ kararında teyit edildi. Bu tutum tamamen daha katıdır, çünkü bir çok alt derece idare mahkemesi aksine m.6-1'in bu tarz bir değiştirme yetkisini içerdiğini nazarı itibara aldı.

Bu ihtilafta AİHM'in görüşü daha hassastır. AİHM, genel ilke olarak, kanunun ceza ile vergi mükellefinin kusurunu bizzat orantıladığı hallerde, m.6/1'in koşullarının karşılandığını kabul eder. İki kararda, Taddei³⁰ (vergi cezası hakkında) and Malige v France³¹ (vergi dışı konular hakkında), AİHM işlenmiş suça bağlı olarak kanun farklı oranda ceza öngördüğünden, yargıcın cezayı değiştirmesi için m.6-1'in herhangi bir yükümlülük düzenlemesine karar verdi. Sadece, kusur ile cezanın arasındaki orantılılık kanun tarafından bizzat temin edilmediği hallerde, yargıçlar cezayı tahvil edilmelidir.

Bundan dolayı, m.6-1 anlamında vergi cezalarını tahvil yetkisi sorunu, yasanın herhangi bir değişik oran öngörmeyen otomatik cezalar içermesi durumunda halen kayda değer öneme sahip olabilir. Buna rağmen, Pelat kararından sonra, bir soru cevapsız kalmaktadır: Fransız Yargıtay'ı, vergi cezalarını tahvil yetkisi ile alakalı olarak, *Conseil d'Etat*'ın görüşünü mü yoksa AİHM'in görüşünü mü takip edecektir?

Bir sorun, hem *Cour de Cassation* ve hem de *Conseil d'Etat*'ı bir araya getirmiş görünmektedir: Gecikme zammı sorunu. Fransız Vergi İdaresi tarafından uygulanan gecikme zammı oranı aylık % 0.75'tir, bu her yıl yüzde dokuz faize tekabül etmektedir. Fransız yasal faiz oranı ile karşılaştırıldığında böyle bir yasal faiz oranı vergi mükellefleri için ağır bir yük oluşturabilir. Genel ilke olarak, gecikme zammı ceza değildir ve sadece vergi idaresinin zararını telafi etmek üzere getirilmiştir ki, bu 'zamanın parasal değeridir'. Vergi uygulamacıları tarafından geliştirilen iddialardan biri şöyledir: vergi idaresi tarafından talep edilen gecikme zammı ile kanuni faiz oranı arasındaki farklılık ceza olarak dikkate alınmalı ve bunun sonucu olarak da, gecikme zammı oranı kanuni faiz oranı ile sınırlı olmalıdır.

²⁷ Conseil d'Etat, 5 Nisan 1996, 176611.

²⁸ Conseil d'Etat, 8 Temmuz 1998, 195664.

²⁹ Conseil d'Etat, 8 Mart 2002, 224304.

³⁰ AİHM, 29 Haziran 1998, 36118/97.

³¹ AİHM, 23 Eylül 1998, 68/1997/852/1059.

Her iki Fransız Temyiz Mahkemesi, gecikme zammının m.6/1'in kapsamına giren bir suç isnadı olarak nitelendirilemeyeceği ve dolayısıyla da gecikme zammının yargıçlar tarafından tahvil edilebileceği konusunda fikir birliğine vardılar, *Cour de Cassation* tarafından verilen son iki kararda bu açıkça belirtildi: FS-PBRI Philppart ve Ste Kervilly³² ve *Conseil D'Etat*" tarafından verilen mahkeme kararında: SA Financiere Labeyrie³³. Şimdilik sorun kapanmış görülmektedir.

Buna rağmen, *Conseil d'Etat* tarafından verilen kararın kelimelerine dikkat edilmelidir: Gecikme zammı 'seviyesi özel ödünç verenler tarafından pazarlık konusu olmayan borçlar için uygulanan ortalama faiz oranı ile karşılaştırıldığında açıkça ölçsüz olmadığından' suç isnadı olarak nitelendirilemeyebilir. Gecikme zammının hangi dereceye kadar 'açıkça haddinden aşırı' kabul edileceğini belirleme bir soru olarak kalmaktadır.

Sonuç olarak, m.6-1'inkapsamı giderek daralacak gibi görülmektedir. Eğer m. 6-1 bugün geç ödeme cezalarını tartışmak için etkisiz ve hukuki olmayan bir dayanak olarak değerlendirilir ise, diğer ilgili AİHS hükmü ayrıca araştırılmalıdır: AİHS, Birinci Ek Protokol, m.1.

A. Birinci Ek Protokolunun birinci maddesi; her bireyin veya hükmi şahsın mülkiyetinin korunması

M.6-1'den farklı olarak, AİHS, Birinci Protokol, m.1'in kapsamı geniş ve halen vergi uyumsuzlukları için keşfedilmemiş gözükmektedir. Birinci Protokol m.1'e göre,

"Her gerçek veya tüzel kişi, mallarını barışçıl bir biçimde kullanma hakkına sahiptir. Kamu yararı gerektirmedikçe ve uluslararası hukukun genel ilkeleri ile hukukun aradığı koşullara uyulmadıkça, hiç kimse malından yoksun bırakılamaz. Ancak yukarıdaki hükümler hiçbir biçimde, mülkiyetin genel yarara uygun olarak kullanılmasını denetim altına almak veya vergiler ile diğer mali yükümlülük ve cezaların ödenmesini sağlamak için Devletin gerekli gördüğü yasaları yürürlüğe koyma yetkisini ortadan kaldırmaz".

AİHM vergi konuları için Birinci Ek Protokol m.1'e başvurulabileceğini halihazırda kabul etti³⁴. Darby v Sweeden³⁵ kararında, AİHM vergi ödeme yükümlülüğünün Birinci Ek Protokol m.1'in kapsamına girdiğine karar verdi. Aynı zamanda Dangeville v France³⁶ kararında, doğal olarak, vergi

³² Cour de Cassation, 17 Mart 2004, 545 FS ve 544 FS-PB.

³³ Conseil d'Etat, 12 Nisan 2002, 239693.

³⁴ National & Provincial Building Society e.a. Royaume-Uni, AİHM, 23 Ekim 1997, 117/1996/736/933 den 935.

³⁵ AİHM, 23 Ekim 1990, 00011581/85.

³⁶ AİHM, 16 Nisan 2002, 36677/97.