

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Anayasa Mahkemesi Başkanlığından:

Esas Sayısı : 2022/108

Karar Sayısı : 2023/55

Karar Tarihi : 22/3/2023

İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN: Mersin 1. Vergi Mahkemesi (E.2022/108)
(E.2022/127)

İTİRAZLARIN KONUSU: 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na
28/3/2013 tarihli ve 6455 sayılı Kanun'un 1. maddesiyle eklenen 153/A maddesinin;

A. Üçüncü fıkrasının ikinci ve üçüncü cümlelerinin,

B. Dördüncü fıkrasının üçüncü ve dördüncü cümlelerinin,

Anayasa'nın 2., 13. ve 35. maddelerine aykırılığı ileri sürülerek iptallerine karar verilmesi talebidir.

OLAY: Davacılar adına düzenlenen ödeme emirlerinin iptalleri talebiyle açılan davalarda itiraz konusu kuralların Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varan Mahkeme, iptalleri için başvurmuştur.

I. İPTALİ İSTENEN KANUN HÜKÜMLERİ

Kanun'un itiraz konusu kuralların da yer aldığı 153/A maddesi şöyledir:

“Teminat uygulaması:

Madde 153/A- (Ek: 28/3/2013-6455/1 md.)

Başkaca bir ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiğinin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilmesi ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediğinin raporda belirtilmesi üzerine işi bırakmış addolunan ve mükellefiyet kayıtları vergi dairesince terkin edilenlerden, serbest meslek erbabının, şahıs işletmelerinde işletme sahibinin, adi ortaklıklarda ortaklardan her birinin, ticaret şirketlerinde; şirketin, kanuni temsilcilerinin, yönetim kurulu üyelerinin, şirket sermayesinin asgari % 10'una sahip olan gerçek veya tüzel kişilerin ya da bunların asgari % 10 ortağı olduğu veya yönetiminde buldukları teşebbüslerin, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunları idare edenlerin veya düzenlenen raporda fiillerin işlenmesinde bilfiil buldukları tespit edilenlerin işe başlama bildiriminde alınması halinde, bunlar adına mükellefiyet tesis edilebilmesi için işe başlama bildiriminde bulunanların ve mükellefiyeti terkin edilenlerin tüm vergi borçlarının ödenmiş ve 6183 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan nevdan 75.000 (4400.000) Türk Lirasından ve düzenlenmiş olan sahte belgelerde yer alan toplam tutarın % 10'undan az olmamak üzere teminat verilmiş olması şarttır.

Birinci fıkrada sayılanların ortağı oldukları adi ortaklıkların, kanuni temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, şirket sermayesinin asgari %10'una sahip oldukları ticaret şirketlerinin veya idare ettikleri tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin işe başlama bildiriminde bulunması halinde de birinci fıkraya hükmü uygulanır.

Birinci fıkrada sayılanların, mükellefiyeti bulunan adi ortaklık, ticaret şirketleri ve tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin kanuni temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, idarecisi, asgari %10 ortağı olması, bunları devralması, kısmen veya tamamen bunlara devrolunması halinde, keyfiyetin vergi dairesinin itilama girdiği tarihten itibaren bir ay içinde birinci fıkrada yer alan şartların yerine getirilmesi bu mükelleflerden yazılı olarak istenir. Otuz günlük süre içinde şartların yerine getirilmemesi ve sayılan kişilerin statülerinin devam ettirilmesi halinde, istenilen teminat tutarı verilen sürenin son günü vade tarihi olarak kabul edilmek suretiyle mükellef adına teminat alacağı olarak tahakkuk ettirilir. Tahakkuk ettirilen teminat alacağı, gecikme zammı tatbik edilerek mükelleften, birinci fıkrada sayılan kişilerin teminat isteme tarihi itibarıyla tahakkuk etmiş tüm vergi borçları ise mükellef müşterek ve müteselsil sorumlu olmak üzere, bu kişilerden 6183 sayılı Kanun uyarınca takip ve tahsil edilir.

Birinci fıkrada sayılanlar hariç olmak üzere, 359 uncu maddede yer alan sahte belge düzenleme fiilini işledikleri vergi incelemesine yetkili olanlarca mükellef hakkında yapılan inceleme neticesinde düzenlenen raporla tespit edilenlerden bu durumları kesinleşenlerin, keyfiyetin vergi dairesinin itilama girdiği tarihten itibaren bir ay içinde 6183 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan nev'iden 75.000 (150.000) Türk Lirasından ve düzenlenmiş olan sahte belgelerde yer alan toplam tutarın % 10'undan az olmamak üzere yazılıla otuz gün içinde teminat göstermesi istenir. Fiil tüzel kişilik veya tüzel kişiliği olmayan teşekkül bünyesinde işlenmişse teminat bunlardan istenir. Verilen sürede şartların yerine getirilmemesi halinde, istenilen teminat tutarı verilen sürenin son günü vade tarihi olarak kabul edilmek suretiyle mükellef adına teminat alacağı olarak tahakkuk ettirilir. Tahakkuk ettirilen teminat alacağı, mükelleften 6183 sayılı Kanun uyarınca gecikme zammı tatbik edilerek takip ve tahsil edilir.

3568 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan meslek mensuplarından bu maddenin birinci fıkrasında sayılan haller dolayısıyla mükellefiyeti terkin edilenlerin bu fiillerine iştirak ettiği inceleme raporuyla tespit edilenler ve bu durumu kesinleşenler hakkında üç yıl süreyle geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası uygulanır. Bu cezanın uygulanmasında 3568 sayılı Kanunda yer alan usuller tatbik edilir. Sürenin sonunda, meslek mensubunun tekrar faaliyete başlamak istemesi halinde kendisinden bir ay içinde 6183 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan nev'iden 75.000 (150.000) Türk Lirasından ve düzenlenmiş olan sahte belgelerde yer alan toplam tutarın %10'undan az olmamak üzere yazılıla teminat istenir. Verilen sürede teminatın gösterilmemesi halinde dördüncü fıkranın ilgili hükmüne göre işlem yapılır.

3568 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan meslek mensuplarından dördüncü fıkrada sayılan fiile iştirak ettiği inceleme raporu ile tespit edilen ve bu durumu kesinleşenlerden beşinci fıkrada yer verilen esaslar dahilinde teminat istenir. Verilen sürede teminatın gösterilmemesi halinde dördüncü fıkranın ilgili hükmüne göre işlem yapılır.

Birinci, ikinci ve üçüncü fıkralarda sayılan hallerde teminat alınmasını takip eden takvim yılının başından itibaren üç yıl içinde, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması hariç 359 uncu maddede sayılan fiillerden herhangi birinin işlenmediğinin tespit edilmesi halinde; dördüncü fıkrada sayılan hallerde ise teminat alınmasını takip eden takvim yılının başından itibaren beş yıl içinde sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması hariç 359 uncu maddede sayılan fiillerden herhangi birinin işlendiğinin tespit edilmemesi halinde alınmış olan teminat başkaca vergi borcu bulunmaması kaydıyla mükellefe iade edilir. Söz konusu fiillerin işlenmiş olduğunun tespit edilmesi halinde; fiil birinci fıkrada kapsamında ise mükellefiyet 160 ncı maddenin üçüncü fıkrasına göre terkin edilir, terkin tarihi itibarıyla ödenmemiş vergi borçları ile işlenmiş olan

fillerden doğan vergi borcu alınan teminattan mahsup edilir, artan tutar mükellefe iade edilir. Fiil dördüncü fıkra kapsamında ise vergi borçları ile işlenen fiilden doğan vergi borçları teminattan mahsup edilir, ayrıca mükelleften mezkûr fıkra hükmünce yeniden teminat istenir. Verilen sürede teminatın gösterilmemesi halinde dördüncü fıkranın ilgili hükmüne göre işlem yapılır.

Beşinci ve altıncı fıkralarda belirtilen hallerde, teminat alınmasını takip eden takvim yılının başından itibaren beş yıl içinde mezkûr fıkralarda yer alan fiillerin işlendiğinin veya bu fiillere iştirak edildiğinin tespit edilmemiş olması halinde alınmış olan teminat başkaca vergi borcu bulunmaması durumunda meslek mensubuna iade edilir. Söz konusu fiillerin işlendiğinin veya bunlara iştirak edildiğinin tespit edilmesi halinde, fiil beşinci fıkra kapsamında ise meslek mensubu hakkında meslekten çıkarma cezası uygulanır. Bu cezanın uygulanmasında 3568 sayılı Kanunda yer alan usuller tatbik edilir. Fiil altıncı fıkra kapsamında ise mezkûr fıkra uyarınca işlem tesis edilir.

Bu madde uyarınca teminat alınan mükelleflerin, teminatın alındığı tarihten sonra tahakkuk eden ve süresinde ödenmeyen vergi borçlarının tutarı alınan teminat tutarının %10'unu aşması halinde, teminat paraya çevrilerek 6183 sayılı Kanunun 47 nci maddesi uyarınca mükellefin borçlarına mahsup edilir ve mükelleften teminat tutarının tamamlanması istenir. Teminatın tamamlanmaması halinde dördüncü fıkranın ilgili hükmüne göre işlem yapılır.

(Mülga onuncu fıkra: 15/7/2016-6728/20 md.)

Bu madde hükümlerine göre istenecek teminat tutarı; düzenlenmiş olan sahte belgelerde yer alan tutarların toplamı, faaliyet alanı, mükellefin hukuki statüsü, faaliyette bulunulan il veya bölge, vergi borcu toplamı, fiilin tekrar edip etmediği gibi kustaşlar esas alınarak Maliye Bakanlığınca belirlenecek usul ve esaslara göre, vergi dairesi müdürünün yazılı talebine istinaden defterdar ve/veya vergi dairesi başkanı tarafından tayin edilir.

Birinci fıkrada sayılanlar ile sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması hariç 359 uncu maddede sayılan fiilleri işleyenler Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslara göre duyurulur. Bu kapsamda yapılan duyurular vergi mahremiyetinin ihlali sayılmaz. Fiil tüzel kişilik veya tüzel kişiliği olmayan teşekkül bünyesinde işlenmişse, bunlar da duyurulur.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

II. İLK İNCELEME

A. E.2022/108 Sayılı Başvuru Yönünden

1. Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü hükümleri uyarınca Hasan Tahsin GÖKCAN, Kadir ÖZKAYA, Muammer TOPAL, M. Emin KUZ, Rıdvan GÜLEÇ, Recai AKYEL, Yusuf Şevki HAKYEMEZ, Yıldız SEFERİNOĞLU, Selahaddin MENTEŞ, İrfan FİDAN ve Kenan YAŞAR'ın katılımlarıyla 8/9/2022 tarihinde yapılan ilk inceleme toplantısında öncelikle uygulanacak kural sorunu görüşülmüştür.

2. Anayasa'nın 152. ile 30/3/2011 tarihli ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 40. maddelerine göre bir davaya

bakmakta olan mahkeme, o dava sebebiyle uygulanacak bir kanunun veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin hükümlerini Anayasa'ya aykırı görmesi hâlinde veya taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varması durumunda bu hükümlerin iptali için Anayasa Mahkemesine başvurmaya yetkilidir. Ancak anılan maddeler uyarınca bir mahkemenin Anayasa Mahkemesine başvurabilmesi için elinde yöntemince açılmış ve mahkemenin görevine giren bir davanın bulunması, iptali talep edilen kuralın da o davada uygulanacak olması gerekir. Uygulanacak kural ise bakılmakta olan davanın değişik evrelerinde ortaya çıkan sorunların çözümünde veya davayı sonuçlandırmada olumlu ya da olumsuz yönde etki yapacak nitelikte bulunan kurallardır.

3. İtiraz yoluna başvuran Mahkeme, 213 Kanun'un 153/A maddesinin üçüncü fıkrasının ikinci ve üçüncü cümlelerinin iptallerini talep etmiştir.

4. Anılan maddenin birinci fıkrasında başkaca bir ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmadığı hâlde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiği vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilip mükellefiyeti terkin edilen serbest meslek erbabının, şahıs işletmelerinde işletme sahibinin, adi ortaklıklarda ortaklardan her birinin, ticaret şirketlerinde; şirketin, kanuni temsilcilerinin, yönetim kurulu üyelerinin, şirket sermayesinin asgari %10'una sahip olan gerçek veya tüzel kişilerin ya da bunların asgari %10 ortağı olduğu veya yönetiminde buldukları teşebbüslerin, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunları idare edenlerin veya düzenlenen raporda fiillerin işlenmesinde bilfiil buldukları tespit edilenlerin yeniden mükellefiyet tesis ettirme talebiyle vergi dairesine işe başlama bildiriminde bulunmaları hâlinde bu kişilerin adlarına yeniden mükellefiyet tesis edilebilmesi için işe başlama bildiriminde bulunanların ve mükellefiyeti terkin edilenlerin tüm vergi borçlarının ödenmiş olması ve teminat göstermeleri gerektiği hükme bağlanmıştır.

5. Maddenin üçüncü fıkrasında ise birinci fıkrada sayılanların, mükellefiyeti bulunan adi ortaklık, ticaret şirketleri ve tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin kanuni temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, idarecisi, asgari %10 ortağı olması, bunları devralması, kısmen veya tamamen bunlara devrolunması hâlinde durumun vergi dairesi tarafından öğrenildiği tarihten itibaren bir ay içinde birinci fıkrada yer alan şartların yerine getirilmesinin bu mükelleflerden yazılı olarak istenmesi öngörülmektedir.

6. Üçüncü fıkranın itiraz konusu ikinci cümlesinde otuz günlük süre içinde şartların yerine getirilmemesi ve sayılan kişilerin statülerinin devam ettirilmesi hâlinde, istenen teminat tutarının verilen sürenin son günü vade tarihi olarak kabul edilmek suretiyle mükellef adına teminat alacağı olarak tahakkuk ettirileceği, anılan fıkranın itiraz konusu üçüncü cümlesinde ise tahakkuk ettirilen teminat alacağının, gecikme zammı uygulanarak mükelleften, birinci fıkrada sayılan kişilerin teminat isteme tarihi itibarıyla tahakkuk etmiş tüm vergi borçlarının ise mükellef müşterek ve müteselsil sorumlu olmak üzere, bu kişilerden 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca takip ve tahsil edileceği hükme bağlanmıştır. Bu itibarla itiraz konusu üçüncü cümlede mükelleften teminat alacağı ile birlikte birinci fıkrada sayılanların, yani mükellefiyet tesis edilebilmesi için işe başlama bildiriminde bulunanların ve mükellefiyeti terkin edilenlerin teminat isteme tarihi itibarıyla tahakkuk etmiş tüm vergi borçlarından da müşterek ve müteselsil sorumlu olmak üzere, bu kişilerden 6183 sayılı Kanun uyarınca takip ve tahsil edileceği düzenlenmiştir.

7. İtiraz yoluna başvuran Mahkemenin bakmakta olduğu davanın konusunu oluşturan ödeme emrinin içeriği ise 213 sayılı Kanun'un 153/A maddesi kapsamında mükellef adına tahakkuk ettirilen teminat alacağına ilişkindir. Başka bir deyişle bakılmakta olan davanın konusu ödeme emrinin içeriğinde maddenin birinci fıkrasında sayılan kişilerin teminat isteme tarihi itibarıyla tahakkuk etmiş bir vergi borcu bulunmamaktadır.

8. Dolayısıyla 213 sayılı Kanun'un 153/A maddesinin üçüncü fıkrasının itiraz konusu üçüncü cümlesinin "...birinci fıkrada sayılan kişilerin teminat isteme tarihi itibarıyla tahakkuk etmiş tüm vergi borçları ise mükellef müşterek ve müteselsil sorumlu olmak üzere, bu kişilerden..." kısmının bakılmakta olan davada uygulanma imkânı bulunmamaktadır.

9. Açıklanan nedenle 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na 28/3/2013 tarihli ve 6455 sayılı Kanun'un 1. maddesiyle eklenen 153/A maddesinin üçüncü fıkrasının;

A. İkinci cümlesinin esasının incelenmesine,

B. Üçüncü cümlesinin;

1. "...birinci fıkrada sayılan kişilerin teminat isteme tarihi itibarıyla tahakkuk etmiş tüm vergi borçları ise mükellef müşterek ve müteselsil sorumlu olmak üzere, bu kişilerden..." bölümünün itiraz başvurusunda bulunan Mahkemenin bakmakta olduğu davada uygulanma olanağı bulunmadığından bu bölüme ilişkin başvurunun Mahkemenin yetkisizliği nedeniyle REDDİNE,

2. Kalan kısmının esasının incelenmesine,

OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

B. E.2022/127 Sayılı Başvuru Yönünden

10. Anılan İçtüzük hükümleri uyarınca Zühtü ARSLAN, Hasan Tahsin GÖKCAN, Kadir ÖZKAYA, Engin YILDIRIM, Muammer TOPAL, M. Emin KUZ, Rıdvan GÜLEÇ, Recai AKYEL, Yusuf Şevki HAKYEMEZ, Yıldız SEFERİNOĞLU, Selahaddin MENTEŞ, Basri BAĞCI, İrfan FİDAN, Kenan YAŞAR ve Muhterem İNCE'nin katılımlarıyla 26/10/2022 tarihinde yapılan ilk inceleme toplantısında dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

III. BİRLEŞTİRME KARARI

11. 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na 28/3/2013 tarihli ve 6455 sayılı Kanun'un 1. maddesiyle eklenen 153/A maddesinin dördüncü fıkrasının üçüncü ve dördüncü cümlelerinin iptallerine karar verilmesi talebiyle yapılan itiraz başvurusuna ilişkin E.2022/127 sayılı davanın, aralarındaki hukuki irtibat nedeniyle E.2022/108 sayılı dava ile BİRLEŞTİRİLMESİNE, esasının kapatılmasına, esas incelemenin E.2022/108 sayılı dosya üzerinden yürütülmesine 26/10/2022 tarihinde OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

IV. ESASIN İNCELENMESİ

12. Başvuru kararları ve ekleri, Raportör Fatih TORUN tarafından hazırlanan işin esasına ilişkin rapor, itiraz konusu kanun hükümleri, dayanan Anayasa kuralları ve bunların gerekçeleri ile diğer yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüldüğü düşünöldü:

A. Anlam ve Kapsam

13. Kamu hizmetlerinin en önemli finansman kaynağı olan vergiye ilişkin yükümlölüklerle uyulmasını sağlamak ve kanuna aykırılıkları önlemek amacıyla çeşitli kanunlarda vergi suç ve kabahatlerine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

14. Vergiye ilişkin kanuna aykırılıklardan birisi de sahte belge düzenlenmek suretiyle vergi kaybına yol açmaktır. Bu çerçevede kanun koyucu, sahte belge düzenlenmesi fiiline birtakım sonuçlar bağlamıştır. Öncelikle sahte belge düzenleme fiili 213 sayılı Kanun'un 359. maddesinde vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan ve hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılması öngörölen fiillerden birisi olarak düzenlenmiştir. Ayrıca sahte belge düzenlenmesi fiilinin vergi inceleme raporu ile tespit edilmesi durumu, vergi inceleme raporunda belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden anılan Kanun'un 30. maddesi gereğince verginin resen tarh edilmesi sonucunu doğurmaktadır. Resen tarhiyatın yanı sıra vergi kabahatini oluşturan bu fiil nedeniyle idari yaptırım olarak vergi ziyat cezası ile özel usulsölük cezası kesilmektedir.

15. Bu yaptırımların yanı sıra 213 sayılı Kanun'un "*İşi bırakmanın bildirilmesi:*" başlıklı 160. maddesinin üçüncü fıkrasında başkaca bir ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmadığı hâlde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiğinin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilmesi ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görölmediğinin raporda belirtilmesi hâlinde, mükellefin işi bırakmış addolunacağı ve mükellefiyet kaydının vergi dairesince terkin edileceği hükme bağlanmıştır.

16. Anılan Kanun'un 153/A maddesinde ise sahte belge düzenleme fiilini işlediği vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilen kişilerin, aynı fiilleri tekrar işlemeleri ihtimalinin önüne geçmek ve işlemeye devam etmeleri durumunda oluşabilecek kamu zararını önlemek amacıyla birtakım idari tedbirler öngörölmüştür. Söz konusu amaçları gerçekleştirmek için öngörölen tedbirlerden birisi de sahte belge düzenleme fiilini işlediği vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilen kişilerin aynı mükellefiyet kaydı altında faaliyetlerine devam etmeleri durumunda veya yeniden mükellefiyet tesis ettirmek ya da başka bir mükellefiyet bünyesinde faaliyet göstermek istemeleri hâlinde öngörölen *teminat uygulaması*dır.

17. Kanun'un 153/A maddesinde öngörölen *teminat uygulaması*, sahte belge düzenleme faaliyetinin niteliğine göre farklılaştırılmıştır. Buna göre sahte belge düzenleme faaliyetinin başkaca bir ticari, zirai ve mesleki faaliyet olmadan münhasıran yapılması ile bu faaliyetin mevcut faaliyetlerin yanı sıra yapılması hâllerinde *teminat uygulamasına* ilişkin farklı usuller öngörölmüştür.

18. Bu çerçevede anılan maddenin ilk üç fıkrasında münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirenlere ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre birinci fıkrada başkaca bir ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmadığı hâlde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiğinin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilmesi ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediğinin raporda belirtilmesi üzerine işi bırakmış addolunan ve mükellefiyet kayıtları vergi dairesince terkin edilenlerden, serbest meslek erbabının, şahıs işletmelerinde işletme sahibinin, adi ortaklıklarda ortaklardan her birinin, ticaret şirketlerinde; şirketin, kanuni temsilcilerinin, yönetim kurulu üyelerinin, şirket sermayesinin asgari %10'una sahip olan gerçek veya tüzel kişilerin ya da bunların asgari %10 ortağı olduğu veya yönetiminde buldukları teşebbüslerin, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunları idare edenlerin veya düzenlenen raporda fiillerin işlenmesinde bilfiil buldukları tespit edilenlerin işe başlama bildirimimin alınması hâlinde, bunlar adına mükellefiyet tesis edilebilmesi için işe başlama bildiriminde bulunanların ve mükellefiyeti terkin edilenlerin tüm vergi borçlarının ödenmiş ve 6183 sayılı Kanun'un 10. maddesinin birinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan neviden belirli bir meblağdan ve düzenlenmiş olan sahte belgelerde yer alan toplam tutarın %10'undan az olmamak üzere teminat verilmiş olmasının şart olduğu hükme bağlanmıştır.

19. İkinci fıkra hükmü uyarınca birinci fıkrada sayılanların şahsen veya doğrudan mükellefiyet tesis ettirmeyip işe başlama bildiriminde bulunan; bir adi ortaklığın ortağı, bir ticaret şirketinin kanuni temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, %10 veya fazlası nispette hissedarı veya tüzel kişiliği olmayan bir teşekkülün idarecisi sıfatını taşımaları hâlinde de birinci fıkra hükmü uygulanacaktır.

20. Üçüncü fıkrada ise birinci fıkrada sayılanların, mükellefiyeti bulunan adi ortaklık, ticaret şirketleri ve tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin kanuni temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, idarecisi, asgari %10 ortağı olması, bunları devralması, kısmen veya tamamen bunlara devrolunması hâlinde, bu durumun vergi dairesi tarafından öğrenildiği tarihten itibaren bir ay içinde birinci fıkrada yer alan şartların yerine getirilmesinin bu mükelleflerden yazılı olarak isteneceği hükme bağlanmıştır. Anılan fıkranın itiraz konusu ikinci cümlesinde otuz günlük süre içinde şartların yerine getirilmemesi ve sayılan kişilerin statülerinin devam ettirilmesi hâlinde istenen teminat tutarının verilen sürenin son günü vade tarihi olarak kabul edilmek suretiyle mükellef adına teminat alacağı olarak tahakkuk ettirileceği öngörülmüş; üçüncü cümlesinde ise tahakkuk ettirilen teminat alacağının, gecikme zammı uygulanarak mükelleften, birinci fıkrada sayılan kişilerin teminat isteme tarihi itibarıyla tahakkuk etmiş tüm vergi borçlarının ise mükellef müşterek ve müteselsil sorumlu olmak üzere, bu kişilerden 6183 sayılı Kanun uyarınca takip ve tahsil edileceği hükme bağlanmıştır. Anılan üçüncü cümlelerin "*Tahakkuk ettirilen teminat alacağı, gecikme zammı tatbik edilerek mükelleften. ... 6183 sayılı Kanun uyarınca takip ve tahsil edilir.*" bölümü itiraz konusu diğer kuralı oluşturmaktadır.

21. Bu itibarla birinci fıkrada sayılanların şahsen veya doğrudan mükellefiyet tesis ettirmeyip, mükellefiyeti bulunan adi ortaklık, ticaret şirketleri ve tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin kanuni temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, idarecisi, asgari %10 ortağı olması, bunları devralması, kısmen veya tamamen bunlara devrolunması hâlinde de aynı maddenin birinci fıkrası hükmü uygulanacaktır. Buna göre birinci fıkrada sayılanların mükellefiyeti

bulunan adi ortaklık, ticaret şirketleri ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülde üçüncü fıkrada belirtilen statülerden birisine sahip olmaları hâlinde, birinci fıkrada öngörülen teminat miktarının mükellefiyeti bulunan adi ortaklık, ticaret şirketleri ve tüzel kişiliği olmayan teşekküller tarafından ödenmesi şarttır. Bir başka deyişle teminat ödeme yükümlülüğü, birinci fıkrada sayılanlarda değil, bu kişilerin kanuni temsilci, yönetim kurulu üyesi, idareci veya asgari %10 ortak sıfatına sahip oldukları mükellefiyeti bulunan adi ortaklık, ticaret şirketleri ve tüzel kişiliği olmayan teşekküllere ait olmaktadır.

22. Dördüncü fıkrada ise mevcut faaliyetinin yanı sıra sahte belge düzenleme faaliyetinde de bulunulması hâline ilişkin *teminat uygulaması* düzenlenmektedir. Anılan fıkrada belirtilen mükelleflerin hâlihazırda var olan mükellefiyet kaydı devam etmekte, bir başka deyişle mükellefiyet kaydı vergi idaresince terkin edilmediğinden bu mükellefler aynı mükellefiyet kaydı ile ticari faaliyetlerini sürdürebilmektedirler. Buna göre anılan fıkranın birinci cümlesinde, birinci fıkrada sayılanlar hariç olmak üzere, 359. maddede yer alan sahte belge düzenleme fiilini işledikleri vergi incelemesine yetkili olanlarca mükellef hakkında yapılan inceleme neticesinde düzenlenen raporla tespit edilen ve bu durumları kesinleşenlerden, durumun vergi dairesi tarafından öğrenildiği tarihten itibaren bir ay içinde 6183 sayılı Kanun'un 10. maddesinin birinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan neviden belirli bir meblağdan ve düzenlenmiş olan sahte belgelerde yer alan toplam tutarın %10'undan az olmamak üzere yazıyla otuz gün içinde teminat göstermesinin isteneceği hükme bağlanmıştır. Anılan fıkranın ikinci cümlesinde fiilin tüzel kişilik veya tüzel kişiliği olmayan teşekkül bünyesinde işlenmesi durumunda teminatın bunlardan isteneceği belirtilmiştir. Fıkranın itiraz konusu üçüncü cümlesinde de verilen sürede şartların yerine getirilmemesi hâlinde istenen teminat tutarının verilen sürenin son günü vade tarihi olarak kabul edilmek suretiyle mükellef adına teminat alacağı olarak tahakkuk ettirileceği, itiraz konusu dördüncü cümlesinde ise, tahakkuk ettirilen teminat alacağının, mükelleften 6183 sayılı Kanun uyarınca gecikme zammı uygulanarak takip ve tahsil edileceği hükme bağlanmıştır.

23. Vergi hukukunda teminat, esas itibarıyla 6183 sayılı Kanun'da kamu alacaklarını güvence altına almak amacıyla ihdas edilen kurumlardan birisidir. İtiraz konusu kurallarda ise teminat, sahte belge düzenleme fiilini işlediği vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilenlerin, aynı mükellefiyet kaydı altında faaliyetlerine devam etmeleri, yeniden mükellefiyet tesis ettirmek için işe başlama bildiriminde bulunmaları veya bir adi ortaklık, ticaret şirketi veya tüzel kişiliği olmayan bir teşekkülde 213 sayılı Kanun'un 153/A maddesinin üçüncü fıkrasında belirtilen statülerden birisine sahip olmak istemeleri hâlinde ödenmesi öngörülen nakdi veya aynı mal varlığı değerini ifade etmektedir.

24. Anılan madde uyarınca gösterilebilecek olan teminat neveleri, 6183 sayılı Kanun'un "*Teminat ve değerlendirilmesi*:" başlıklı 10. maddesinin birinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde teminat olarak kabul edileceği belirtilen para, bankalar tarafından verilen süresiz ve şartsız teminat mektupları ve sigorta şirketleri tarafından verilen süresiz ve şartsız kefalet senetleri ile Hazine ve Maliye Bakanlığınca ihraç edilen devlet iç borçlanma senetleri veya bu senetler yerine düzenlenen belgelerdir.

B. İtirazların Gerekçeleri

25. Başvuru kararlarında özetle; teminatın kamu alacağını güvence altına almak amacını taşıyan bir önlem niteliğinde olduğu, idare açısından bir kamu alacağı olmadığı, ödenmemesi durumunda ilgili kişinin teminata bağlı işleminden faydalandırılmayabileceği ancak teminat yatırılmaması hâlinde teminat tutarının kesinleşmiş bir kamu alacağı gibi 6183 sayılı Kanun uyarınca takip ve tahsil edilmemesi gerektiği, dava konusu kurallarda ise teminatın bir kamu alacağı gibi nitelendirilerek tahakkuk ettirilmek suretiyle takip ve tahsiline imkân sağlandığı, bu durumun hukuki güvenlik ilkesine aykırı olduğu, ayrıca mevcut olmayan bir kamu alacağının tahakkuk ve takibine imkân sağlanmasının mülkiyet hakkının ölçüsüz bir şekilde sınırlandırılmasına neden olduğu belirtilerek kuralların Anayasa'nın 2., 13. ve 35. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

C. Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

1. Kanun'un 153/A Maddesinin Üçüncü Fıkrasının İkinci Cümlesi İle Üçüncü Cümlesinin “Tahakkuk ettirilen teminat alacağı, ... bu kişilerden 6183 sayılı Kanun uyarınca takip ve tahsil edilir.” Bölümünün İncelenmesi

26. Anayasa'nın 35. maddesinde “Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir./ Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir./ Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz.” denilmektedir. Anayasa'nın anılan maddesiyle güvenceye bağlanan mülkiyet hakkı, ekonomik değer ifade eden ve parayla değerlendirilebilen her türlü mal varlığı hakkını kapsamaktadır.

27. Mülkiyet hakkı; kişiye başkasının hakkına zarar vermemek ve kanunların koyduğu sınırlamalara uymak şartıyla sahibi olduğu şeyi dilediği gibi kullanma, semerelerinden yararlanma ve üzerinde tasarruf etme imkânı veren bir haktır. Bu bağlamda malikin mülkünü kullanma, semerelerinden yararlanma ve mülkü üzerinde tasarruf etme yetkilerinden herhangi birinin kısıtlanması veya mülkünden yoksun bırakılması mülkiyet hakkına getirilmiş bir sınırlama niteliğindedir.

28. İtiraz konusu kurallar, 213 sayılı Kanun'un 153/A maddesinin birinci fıkrasında sayılanların, mükellefiyeti bulunan adi ortaklık, ticaret şirketleri ve tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde anılan maddenin üçüncü fıkrasında sayılan statülere sahip olmaları hâlinde vergi dairesince verilen otuz günlük süre içinde birinci fıkrada yer alan şartların yerine getirilmemesi ve sayılan kişilerin statülerinin devam ettirilmesi durumunda, istenen teminat tutarının verilen sürenin son gününün vade tarihi olarak kabul edilmek suretiyle mükellef adına teminat alacağı olarak tahakkuk ettirileceği, tahakkuk ettirilen teminat alacağının gecikme zammı uygulanarak mükelleften 6183 sayılı Kanun uyarınca takip ve tahsil edileceğini öngörmek suretiyle mülkiyet hakkına yönelik bir sınırlama oluşturmaktadır.

29. Anayasa'nın 35. maddesinin ikinci fıkrasında mülkiyet hakkının ancak kanunla sınırlanabileceği belirtilmek suretiyle mülkiyet hakkına yönelik müdahalelerin kanunda öngörülmesi gerektiği ifade edilmiştir.

30. Öte yandan mülkiyet hakkına sınırlama getirilirken temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasına ilişkin genel ilkeleri düzenleyen Anayasa'nın 13. maddesinin de gözönünde bulundurulması gerekmektedir.

31. Anayasa'nın 13. maddesinde “*Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz.*” denilmektedir. Buna göre mülkiyet hakkına sınırlama getiren düzenlemelerin kanunla yapılması, Anayasa'da öngörülen sınırlama sebebine uygun olması ve ölçülü olması gerekir.

32. Anayasa'nın anılan hükümleri uyarınca mülkiyet hakkına yapılan sınırlamalarda gözetilecek öncelikli ölçüt, sınırlamanın kanunla yapılmasıdır. Anayasa Mahkemesinin sıkça vurguladığı gibi temel hakları sınırlayan kanunun şeklen var olması yeterli olmayıp yasal kuralların keyfiliğe izin vermeyecek şekilde belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir düzenlemeler niteliğinde olması gerekir.

33. Esasen temel hakları sınırlayan kanunun bu niteliklere sahip olması, Anayasa'nın 2. maddesinde güvenceye alınan hukuk devleti ilkesinin de bir gereğidir. Hukuk devletinin temel unsurlarından olan *hukuki belirlilik* ilkesi uyarınca kanuni düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır, uygulanabilir ve nesnel olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi gerekir. Kanunda bulunması gereken bu nitelikler hukuki güvenliğin sağlanması bakımından da zorunludur. Zira bu ilke hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar (AYM, E.2015/41, K.2017/98, 4/5/2017, §§ 153, 154). Dolayısıyla Anayasa'nın 13. ve 35. maddelerinde sınırlama ölçütü olarak belirtilen kanunilik, Anayasa'nın 2. maddesinde güvenceye alınan hukuk devleti ilkesi ışığında yorumlanmalıdır.

34. 213 sayılı Kanun'un 153/A maddesinin üçüncü fıkrasının birinci cümlesinde teminatın hangi hâllerde ve kimlerden isteneceği açıkça düzenlenmiştir. Ayrıca istenecek teminatın nevi ve miktarı da anılan maddenin birinci fıkrasında açık bir şekilde belirtilmiştir. İtiraz konusu kurallarda ise teminatın ödenmemesi hâlinde istenen teminat tutarının teminat alacağı olarak tahakkuk ettirileceği ve tahakkuk ettirilen teminat alacağının gecikme zammı uygulanarak 6183 sayılı Kanun uyarınca takip ve tahsil edileceği hükme bağlanmak suretiyle hangi durumda teminatın takip ve tahsil aşamasına geçileceği açık ve net biçimde hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla kurallarla öngörülen sınırlamanın belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir nitelikte olduğu ve bu yönüyle kuralların kanunilik şartını taşıdığı anlaşılmaktadır.

35. Anayasa'nın 13. maddesinde temel hak ve hürriyetlerin yalnızca Anayasa'nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak sınırlandırabileceği belirtilmiştir. Anayasa'nın 35. maddesinde ise mülkiyet hakkının kamu yararı amacıyla sınırlandırabileceği öngörülmüştür.

36. Anayasa'nın 73. maddesinin birinci fıkrasında kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre herkesin vergi ödemekle yükümlü olduğu belirtilmiştir. Mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin yükümlülüklerini zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirmemeleri veya vergiye ilişkin kanuna aykırı fiillerde bulunmaları devletin vergi kaybına uğramasına yol açabileceği gibi vergi alacağının tehlikeye girmesine de neden olabilir.

37. İtiraz konusu kurallarla, sahte belge düzenleme fiilini işlediği vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilen kişilerin, sahte fatura düzenlemek amacıyla tesis ettirdikleri mükellefiyet kaydının vergi dairesince terkin edilmesinin ardından aynı fiilleri farklı bir mükellefiyet tesis ettirmek veya mükellefiyet kaydı bulunan bir işletmeyi devralmak suretiyle işlemeye devam etmeleri ihtimalinin bulunması nedeniyle bu fiilleri işlemeye devam etmeleri durumunda oluşabilecek kamu zararının önlenmesinin ve tahsil edilebilirliği tehlikeye giren kamu alacağının güvence altına alınarak kamu alacağının eksiksiz bir şekilde tahsil edilebilmesinin amaçlandığı anlaşılmaktadır. Bu itibarla kuralları kamu yararına dayalı meşru bir amacının bulunduğu sonucuna ulaşılmıştır.

38. Anayasa'nın 13. maddesinde yer alan *ölçülülük ilkesi*; elverişlilik, gereklilik ve orantılılık olmak üzere üç alt ilkeden oluşmaktadır. *Elverişlilik*, öngörülen sınırlamanın ulaşılmak istenen amacı gerçekleştirmeye elverişli olmasını; *gereklilik*, ulaşılmak istenen amaç bakımından sınırlamanın zorunlu olmasını, diğer bir ifadeyle aynı amaca daha hafif bir sınırlama ile ulaşılmamasının mümkün olmamasını; *orantılılık* ise hakka getirilen sınırlama ile ulaşılmak istenen amaç arasında makul bir dengenin gözetilmesi gerekliliğini ifade etmektedir.

39. Kamu alacağı kavramı, kamu hizmetlerinin finansmanı amacıyla devletin egemenlik gücüne dayanarak koyduğu mali yükümlülüklerden doğan alacakları ifade etmektedir. Toplumun ortak ihtiyaçlarını gidermeyi esas alan kamu hizmetlerinin aksatılmadan yürütülebilmesi için kamu alacaklarının tahsil edilmesi büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle kamu alacağının tahsilinin tehlikeye düşebileceği bazı durumlar için bu alacağın güvence altına alınmasına yönelik birtakım koruyucu tedbirlerin öngörülmesi doğaldır (AYM, E.2018/142, K.2019/38, 15/5/2019, § 38; E.2019/100, K.2020/62, 22/10/2020, § 23).

40. Kamu alacağı niteliğindeki vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin ödenmesi için gerekli tedbirlerin alınması ve bu kapsamda gerekli ve uygun araçların seçilmesinde kanun koyucunun geniş bir takdir yetkisi bulunmaktadır. Bu geniş takdir yetkisi, vergilerin tahsilini güvence altına almak amacıyla hem gerekli vergisel düzenlemeleri ihdas etmek hem de gerekli tasarruflarda bulunmak bakımından geçerlidir (*Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi Ticaret Ltd. Şti ve Arbay Turizm Taşımacılık İthalat İhracat İnşaat ve Organizasyon Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti*. [GK], B. No: 2015/15100, 27/2/2019, § 46; E.2019/100, K.2020/62, 22/10/2020, § 24).

41. Bunun yanı sıra Anayasa Mahkemesi muhtemel bir alacağın güvence altına alınarak etkisizleşmesinin önüne geçilmesi amacıyla ihtiyaç duyulan tedbirlerin alınması ve bu tedbirler kapsamında kamu makamlarının mülk üzerinde belirli bir süreyle hukuki tasarruflarda bulunulması bakımından devletin geniş bir takdir yetkisi bulunduğunu kabul etmektedir (*Hesna Funda Baltalı ve Baltalı Gıda Hayvancılık San. ve Tic. Ltd. Şti*. [GK], B.

42. Teminat, kamu alacağının tahsilinin tehlikeye girmesini önlemek amacıyla alacak henüz tahsil aşamasına gelmeden önce uygulanan geçici nitelikte tedbirlerdir. Buna göre teminat, alacaklı tahsil dairesinin talebi üzerine muhtemel kamu borçlusunun mal varlığındaki kıymetlerden kendisinin seçerek belirlediği borcuna yetecek miktardaki unsuru borcuna karşılık güvence olarak göstermesidir. Bu yönüyle teminat, muhtemel kamu borcu karşısında kamu alacaklısını rahatlatan ve devlete alacağın tahsili hususunda güvence veren bir önlem niteliğindedir.

43. Vergiye ilişkin kanuna aykırı fiillerden birisi olan sahte belge düzenleme fiili, genellikle sahte belge ticareti yapmak amacıyla mükellefiyet tesis ettirilmesi veya gayrifaal hâle gelmiş ancak mükellefiyet kaydı bulunan bir şirketin devralınması yoluyla işlenmektedir. Kanun koyucu tarafından, sahte belge düzenlenmesi fiili hem vergi suçu hem de vergi kabahati olarak kabul edilerek cezai ve idari yaptırımlar öngörülmüştür. Bununla birlikte söz konusu fiil nedeniyle öngörülen cezai ve idari yaptırımlara rağmen sahte belge düzenleme fiilini işlediği vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilen kişilerin daha sonra aynı fiili aynı mükellefiyet kaydıyla veya farklı bir mükellefiyet kaydı bulunan tüzel kişilikler veya şahıs işletmeleri bünyesinde işlemeye devam etmeleri yaygın bir durumdur. Gerçek bir ticari faaliyeti bulunmayan veya gerçek ticari faaliyeti bulunmakla birlikte sahte fatura düzenleme faaliyeti de yürüten bu mükellefler düzenledikleri sahte faturalarla kısa bir süre içinde yeniden yüksek miktarda vergi kaybına yol açabilmektedir. İtiraz konusu kurallarla bu durumların yol açabileceği kamu zararının telafisini sağlamaya yönelik olarak *teminat uygulaması* tedbiri öngörülmüştür.

44. Bu kapsamda kurallarla, teminat tutarının ödenmemesi durumunda bunun teminat alacağı olarak tahakkuk ettirilmesi ve tahakkuk ettirilen teminat alacağının 6183 sayılı Kanun uyarınca takip ve tahsil edilmesinin öngörülmesinin vergiye ilişkin kanuna aykırı fiiller sonucunda ortaya çıkan kamu zararının giderilmesi ve tahsili riskli olarak değerlendirilen kamu alacaklarının tahsilinin sağlanması bakımından elverişli olduğu anlaşılmaktadır.

45. Mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin Anayasa'ya uygun olabilmesi için amacı gerçekleştirmeye elverişli olmasının yanında gerekli olması da icap eder. Gereklilik yukarıda da belirtildiği üzere hakka müdahale teşkil eden birden fazla araç arasından hakkı en az zedeleyen aracın seçilmesini ifade etmektedir. Hak ve özgürlüğü sınırlayan tedbirlerden hangisi diğerlerine nazaran hakkın norm alanına daha az müdahale edilmesi sonucunu doğuruyorsa o tedbirin tercih edilmesi gerekir. Bununla birlikte hakka müdahale oluşturacak aracın seçiminde kanun koyucunun belli ölçüde takdir yetkisinin bulunduğu da kabul edilmelidir. Zira yetkili kanun koyucu, öngörülen amaca ulaşılması bakımından hangi aracın etkili ve verimli sonuçlar doğuracağına ilişkin olarak isabetli karar verme noktasında daha iyi bir konumdadır. Özellikle alternatif aracın bulunmadığı veya mevcut alternatiflerin öngörülen meşru amaca ulaşılması bakımından etkili olmadığı ya da daha az etkili olduğu durumlarda kanun koyucunun araç seçimi hususundaki tercih yetkisinin gereklik kriterini sağlamadığının söylenebilmesi için çok güçlü nedenlerin bulunması gerekir (benzer yönde değerlendirme için bkz. AYM, E.2022/136, K.2023/16, 25/01/2023, § 36; *D.C.*, B. No: 2018/13863, 16/6/2021, § 48).

46. Sahte belge düzenleme fiilini işlediği vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilen kişilerin aynı fiilleri farklı bir mükellefiyet tesis ettirmek veya mükellefiyet kaydı bulunan bir işletmeyi devralmak suretiyle işlemeye devam etmeleri durumunda oluşabilecek kamu zararının önlenmesinin kamu alacağını güvence altına almak bakımından büyük önem taşıdığı kuşkusuzdur. Bunun yanı sıra kamu alacağı niteliğindeki vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin ödenmesi için gerekli tedbirlerin alınması ve bu kapsamda gerekli ve uygun araçların seçilmesinde kanun koyucunun geniş bir takdir yetkisinin olduğu da dikkate alınmalıdır. Kamu alacağının güvence altına alınmasını sağlamak amacıyla kuralla öngörülen geçici bir tedbir niteliğindeki teminat gösterme yükümlülüğünün kanun koyucunun takdir yetkisi kapsamında başvurulabilecek araçlar arasında olduğu değerlendirilmektedir.

47. Kurallarda, istenen teminat tutarının teminat alacağı olarak tahakkuk ettirilmesi ve tahakkuk ettirilen teminat alacağının 6183 sayılı Kanun uyarınca takip ve tahsil edilebilmesi için 213 sayılı Kanun'un 153/A maddesinin birinci fıkrasında yer alan şartların yerine getirilmesinin mükelleflerden yazılı olarak istenmesi, buna rağmen verilen otuz günlük süre içinde şartların yerine getirilmemesi ve anılan maddenin birinci fıkrasında sayılan kişilerin statülerinin devam ettirilmesinin gerekmekte olduğu belirtilmiştir.

48. Maddenin birinci fıkrasında sayılan şartlardan birisi de 6183 sayılı Kanun'un 10. maddesinin birinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan neviden belirli bir meblağdan ve düzenlenmiş olan sahte belgelerde yer alan toplam tutarın %10'undan az olmamak üzere teminat verilmiş olmasıdır.

49. Söz konusu fıkra teminat tutarının belirli bir meblağdan ve düzenlenmiş olan sahte belgelerde yer alan toplam tutarın %10'undan az olmayacağı hükme bağlanmış ise de teminat tutarının üst sınırına ilişkin herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Bu durumda vergi dairesi tarafından istenecek teminat tutarı sahte belgelerde yer alan toplam tutarın %10'undan az olmamak üzere herhangi bir üst sınır olmadan belirlenebilecek olup vergi dairesinin sahte belgelerde yer alan toplam tutarın %10'u ilâ tamamı arasında herhangi bir oran üzerinden teminat istemesi mümkündür.

50. Bu itibarla kurallarla, vergi dairesince istenecek teminat tutarının en fazla ne kadar olacağına ilişkin herhangi bir üst sınırın belirlenmediği ve vergi dairesine tanınan bu yetki kullanımı konusunda objektif bir ölçütün öngörülmediği anlaşılmaktadır. Bu itibarla kurallarla vergi dairesine tanınan teminat isteme yetkisinin genel çerçevesinin çizilmediği, teminat tutarının ne kadar olacağına ilişkin temel esas ve ilkelere yönelik bir düzenleme yapılmadığı görülmektedir.

51. Öte yandan 213 sayılı Kanun'un 153/A maddesinin birinci fıkrasında sayılanların, mükellefiyeti bulunan adi ortaklık, ticaret şirketleri ve tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin kanuni temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, idarecisi, asgari %10 ortağı olması, bunları devralması, kısmen veya tamamen bunlara devrolunması hâlinde bu mükelleflerin teminat gösterme yükümlülüğünün bulunması, itiraz konusu ikinci cümleye göre bu konuda yapılan bildirimden itibaren otuz gün içinde birinci fıkra sayılan kişilerin statülerinin devam ettirilmesi şartına bağlanmıştır. Buna karşılık kurallarda söz konusu kişilerin statülerine otuz günlük sürenin bitiminden sonra son verilmesi hâlinde uhdesinde

buldukları tüzel kişiliklerin veya şahıs işletmelerinin teminat gösterme yükümlülüklerinin ne olacağı konusunda yasal bir düzenlemenin bulunmadığı anlaşılmaktadır. Nitekim kurallara konu teminat gösterme yükümlülüğünün sahte belge düzenleme fiilini işlediği tespit edilen kişilerin daha sonra aynı fiili farklı bir mükellefiyet kaydı bulunan tüzel kişilikler veya şahıs işletmeleri bünyesinde işlemeye devam etmeleri ihtimaline binaen ortaya çıkabilecek vergi kaybının önlenmesini ve kamu zararının telafisini sağlamak amacıyla getirildiği dikkate alındığında sayılan kişilerin statülerine son verilmesi hâlinde söz konusu vergi kaybı ve kamu zararı riskinin ortadan kalkacağı açıktır. Buna rağmen kurallarda sahte belge düzenleme fiilini işlediği tespit edilen kişilerin tüzel kişilikler bünyesindeki statülerinin sona erdirilmesi hâlinde mükelleflerin teminat ödeme yükümlülüğünden kurtulacağına ilişkin bir güvenceye yer verilmemiştir.

52. Bunun yanı sıra sahte belge düzenleme fiilini işlediği tespit edilen kişilerin tüzel kişilikler bünyesindeki statülerinin sona erdirilmesi için öngörülen otuz günlük sürenin söz konusu işlemlerin tamamlanabilmesi için makul ve yeterli bir süre olmadığı gözönüne alındığında anılan süre içinde anılan kişilerin statülerinin sona erdirilmesine yönelik yasal girişimleri başlatmış olan ve bu durumu ispat ve tevsik eden mükelleflerden alınmış olan teminatın, bu yasal girişimler sonucunda statülerinin sona erdirilmesi şartıyla, maddenin yedinci fıkrasındaki süre ve şartlar aranmaksızın vergi dairesi tarafından mükelleflere iade edileceğine ilişkin yasal güvencelerin de öngörülmediği anlaşılmaktadır.

53. Diğer yandan Kanun'un 153/A maddesinin yedinci fıkrasında; birinci, ikinci ve üçüncü fıkralarda sayılan hâllerde teminat alınmasını takip eden takvim yılının başından itibaren üç yıl içinde sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması hariç 213 sayılı Kanun'un 359. maddede sayılan fiillerden herhangi birinin işlenmediğinin tespit edilmesi hâlinde alınmış olan teminatın başkaca vergi borcu bulunmaması kaydıyla mükellefe iade edileceği hükme bağlanmıştır. Teminatın iade edilmesi için öngörülen üç yıllık sürenin, vergi alacağının beş yıl içinde zamanaşımına uğrayacağı, bu süre içinde sahte belge düzenleme fiilinin işlenip işlenmediğini tespit etmek ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak amacıyla vergi incelemesi yapılabileceği gözönüne alındığında makul karşılanabilecek ve kabul edilebilir bir süre olduğu anlaşılmakta ise de mükelleften tahsil edilen teminatın vergi idaresinin uhdesinde kalması nedeniyle söz konusu teminat tutarının tasarrufundan yoksun kalınan sürede oluşan değer kaybı nedeniyle mükellefin uğramış olduğu maddi kaybın giderilmesini sağlamaya yönelik herhangi bir güvenceye de yer verilmediği görülmektedir.

54. Ayrıca anılan maddede öngörülen teminat tutarının ödenmemesi durumunda, vadesinde ödenmeyen teminat tutarının 6183 sayılı Kanun'un 51. maddesi uyarınca *gecikme zammı* ile birlikte takip ve tahsil edilmesi öngörülmüştür.

55. Söz konusu Kanun'un 51. maddesinde kamu alacağının ödeme süresi içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için gecikme zammı uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Gecikme zammı, 6183 sayılı Kanun kapsamındaki tüm kamu alacakları bakımından uygulama alanı bulabilen ve devletin alacağına geç kavuşması nedeniyle uygulanan, kamu alacağının değerini korumaya yönelik bir önlemdir.

56. İtiraz konusu kurallarda ise teminat, sahte belge düzenleme fiilini işlediği vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilenlerin, bir adi ortaklık, ticaret şirketi veya tüzel kişiliği olmayan bir teşekkülde 213 sayılı Kanun'un 153/A maddesinin üçüncü fıkrasında belirtilen statülerden birisine sahip olmak istemeleri hâlinde ödenmesi öngörülen nakdi veya aynı mal varlığı değerini ifade etmektedir.

57. Gecikme zammının kamu alacaklarının zamanında ödenmemesinden dolayı Hazinesin uğradığı zararı karşılamak amacıyla uygulandığı gözönüne alındığında kurallarla anılan maddede öngörülen teminat tutarının ödenmemesi durumunda, vadesinde ödenmeyen teminat tutarının 6183 sayılı Kanun'un 51. maddesi uyarınca gecikme zammı ile birlikte tahsil edilmesinin öngörülmesinin de mükelleflere aşırı bir külfet yüklediği anlaşılmaktadır.

58. Bu itibarla kurallarla, kurallara konu teminat miktarının ödenmemesi durumunda bunun teminat alacağı olarak tahakkuk ettirilmesinin ve tahakkuk ettirilen teminat alacağının 6183 sayılı Kanun uyarınca takip ve tahsil edilmesinin mümkün kılındığı anlaşılmakta ise de bu durumun mükelleflere aşırı bir külfet yüklememesi için gerekli ve yeterli güvencelere yer verilmediği, bu çerçevede kurallarla ulaşılmak istenen amaca ilişkin kamu yararı ile mülkiyet hakkına yönelik kişisel yarar arasında bulunması gereken makul dengenin gözetilmediği anlaşılmaktadır. Bu itibarla kuralların mülkiyet hakkına ölçsüz bir sınırlama getirdiği sonucuna ulaşılmıştır.

59. Açıklanan nedenlerle kurallar, Anayasa'nın 13. ve 35. maddelerine aykırıdır. İptalleri gerekir.

Muammer TOPAL, İrfan FİDAN ve Muhterem İNCE bu görüşe katılmamışlardır.

Kuralların Anayasa'nın 2. maddesine de aykırı olduğu ileri sürülmüş ise de bu bağlamda belirtilen hususların Anayasa'nın 13. ve 35. maddeleri yönünden yapılan değerlendirmeler kapsamında ele alınmış olması nedeniyle Anayasa'nın 2. maddesi yönünden ayrıca bir inceleme yapılmasına gerek görülmemiştir.

2. Kanun'un 153/A Maddesinin Dördüncü Fıkrasının Üçüncü ve Dördüncü Cümlelerinin İncelenmesi

60. İtiraz konusu kurallar, 213 sayılı Kanun'un 153/A maddesinin birinci fıkrasında sayılanlar hariç olmak üzere, sahte belge düzenleme fiilini işledikleri vergi incelemesine yetkili olanlarca yapılan inceleme neticesinde düzenlenen raporla tespit edilenlerden bu durumları kesinleşenlerin, anılan maddede öngörülen teminat tutarının ödenmemesi durumunda, bunun teminat alacağı olarak tahakkuk ettirilmesine ve tahakkuk ettirilen teminat alacağının 6183 sayılı Kanun uyarınca takip ve tahsil edilmesine imkân sağlamak suretiyle mülkiyet hakkına yönelik bir sınırlama oluşturmaktadır.

61. 213 sayılı Kanun'un 153/A maddesinin üçüncü fıkrasının ikinci cümlesi ile üçüncü cümlesinin "*Tahakkuk ettirilen teminat alacağı, ... bu kişilerden 6183 sayılı Kanun uyarınca takip ve tahsil edilir.*" bölümünün Anayasa'ya uygunluk denetimi bölümünde belirtilen gerekçeler bu kurallar yönünden de geçerlidir.

62. Açıklanan nedenlerle kurallar, Anayasa'nın 13. ve 35. maddelerine aykırıdır. İptalleri gerekir.

Muammer TOPAL, İrfan FİDAN ve Muhterem İNCE bu görüşe katılmamışlardır.

Kuralların Anayasa'nın 2. maddesine de aykırı olduğu ileri sürülmüş ise de bu bağlamda belirtilen hususların Anayasa'nın 13. ve 35. maddeleri yönünden yapılan değerlendirmeler kapsamında ele alınmış olması nedeniyle Anayasa'nın 2. maddesi yönünden ayrıca bir inceleme yapılmasına gerek görülmemiştir.

V. İPTALİN DİĞER KURALLARA ETKİSİ

63. 6216 sayılı Kanun'un 43. maddesinin (4) numaralı fıkrasında kanunun, Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin veya Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü'nün belirli kurallarının iptali, diğer kurallarının veya tümünün uygulanmaması sonucunu doğuruyorsa bunların da Anayasa Mahkemesince iptaline karar verilebileceği öngörülmektedir.

64. 213 sayılı Kanun'un 153/A maddesinin üçüncü fıkrasının üçüncü cümlesinin yer alan "*Tahakkuk ettirilen teminat alacağı, ... bu kişilerden 6183 sayılı Kanun uyarınca takip ve tahsil edilir.*" bölümünün iptali nedeniyle uygulanma imkânı kalmayan anılan cümlelerin kalan kısmının 6216 sayılı Kanun'un 43. maddesinin (4) numaralı fıkrası gereğince iptali gerekir.

VI. İPTAL KARARININ YÜRÜRLÜĞE GİRECEĞİ GÜN SORUNU

65. Anayasa'nın 153. maddesinin üçüncü fıkrasında "*Kanun, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi veya Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü ya da bunların hükümleri, iptal kararlarının Resmî Gazetede yayımlandığı tarihte yürürlükten kalkar. Gereken hallerde Anayasa Mahkemesi iptal hükmünün yürürlüğe gireceği tarihi ayrıca kararlaştırabilir. Bu tarih, kararın Resmî Gazetede yayımlandığı günden başlayarak bir yılı geçemez.*" denilmekte, 6216 sayılı Kanun'un 66. maddesinin (3) numaralı fıkrasında da bu kural tekrarlanmak suretiyle Anayasa Mahkemesinin gerekli gördüğü hâllerde Resmî Gazete'de yayımlandığı günden başlayarak iptal kararının yürürlüğe gireceği tarihi bir yılı geçmemek üzere ayrıca kararlaştırılabileceği belirtilmektedir.

66. 213 sayılı Kanun'un 153/A maddesinin üçüncü fıkrasının ikinci ve üçüncü cümleleri ile dördüncü fıkrasının üçüncü ve dördüncü cümlelerinin iptal edilmeleri nedeniyle doğacak hukuksal boşluk kamu yararını ihlal edecek nitelikte görüldüğünden Anayasa'nın 153. maddesinin üçüncü fıkrasıyla 6216 sayılı Kanun'un 66. maddesinin (3) numaralı fıkrası gereğince bu kurallara ilişkin iptal hükümlerinin kararın Resmî Gazete'de yayımlanmasından başlayarak dokuz ay sonra yürürlüğe girmesi uygun görülmüştür.

VII. HÜKÜM

4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na 28/3/2013 tarihli ve 6455 sayılı Kanun'un 1. maddesiyle eklenen 153/A maddesinin;

A. Üçüncü fıkrasının;

1. İkinci cümlesinin Anayasa'ya aykırı olduğuna ve İPTALİNE, Muammer TOPAL, İrfan FİDAN ile Muhterem İNCE'nin karşıoyları ve OYÇOKLUĞUYLA,

2. Üçüncü cümlesinde yer alan “Tahakkuk ettirilen teminat alacağı, gecikme zammı tatbik edilerek mükelleften...” ve “...6183 sayılı Kanun uyarınca takip ve tahsil edilir.” ibarelerinin Anayasa’ya aykırı olduklarına ve İPTALLERİNE, Muammer TOPAL, İrfan FİDAN ile Muhterem İNCE’nin karşıoyları ve OYÇOKLUĞUYLA,

3. Üçüncü cümlesinin kalan kısmınının 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun’un 43. maddesinin (4) numaralı fıkrası gereğince İPTALİNE OYBİRLİĞİYLE,

B. Dördüncü fıkrasının üçüncü ve dördüncü cümlelerinin Anayasa’ya aykırı olduklarına ve İPTALLERİNE, Muammer TOPAL, İrfan FİDAN ile Muhterem İNCE’nin karşıoyları ve OYÇOKLUĞUYLA,

C. İptal hükümlerinin tamamınının Anayasa’nın 153. maddesinin üçüncü fıkrası ile 30/3/2011 tarihli ve 6216 sayılı Kanun’un 66. maddesinin (3) numaralı fıkrası gereğince KARARIN RESMÎ GAZETE’DE YAYIMLANMASINDAN BAŞLAYARAK DOKUZ AY SONRA YÜRÜRLÜĞE GİRMESİNE OYBİRLİĞİYLE,

22/3/2023 tarihinde karar verildi.

Başkan
Zühtü ARSLAN

Başkanvekili
Hasan Tahsin GÖKCAN

Başkanvekili
Kadir ÖZKAYA

Üye
Engin YILDIRIM

Üye
Muammer TOPAL

Üye
M. Emin KUZ

Üye
Rıdvan GÜLEÇ

Üye
Recai AKYEL

Üye
Yusuf Şevki HAKYEMEZ

Üye
Yıldız SEFERİNOĞLU

Üye
Selahaddin MENTEŞ

Üye
Basri BAĞCI

Üye
İrfan FİDAN

Üye
Kenan YAŞAR

Üye
Muhterem İNCE

KARŞI OY

1- 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na 28/3/2013 tarihli ve 6455 sayılı Kanun'un 1. maddesiyle eklenen 153/A maddesinin üçüncü fıkrasının ikinci cümlesi, üçüncü cümlesinde yer alan "*Tahakkuk ettirilen teminat alacağı, gecikme zammı tatbik edilerek mükelleften...*" ve "*...6183 sayılı Kanun uyarınca takip ve tahsil edilir.*" ibareleri ile dördüncü fıkrasının üçüncü ve dördüncü cümlelerinin çoğunluk tarafından Anayasa'nın 13. ve 35. maddelerine aykırı bulunarak iptal edilmesine aşağıda belirtilen nedenlerle katılmıyoruz.

2- Vergi Usul Kanununun 153/A maddesinde temel olarak, münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiği vergi inceleme raporu ile tespit edilip mükellefiyeti terkin edilenlerin yeniden mükellefiyet tesis ettirme talebiyle vergi dairesine işe başlama bildiriminde bulunmaları halinde, aynı kanun dışı fiilleri işlemek suretiyle telafisi güç zarar vermelerine engel olmak ve kamu yararını koruma amacıyla bir takım idari tedbirler öngörülmektedir. Bu kişilerin yeniden işe başlama bildiriminde bulunmaları halinde adlarına mükellefiyet tesis edilebilmesi için idareye teminat göstermeleri istenilecektir. Maddede sayılan kıstaslara göre teminatın gösterilmemesi halinde mükellefiyet tesis edilmeyecektir. Ayrıca, maddede mükellefiyeti terkin edilen kişinin mükellefiyet türü ve hukuki statüsüne göre işe başlama bildirimi verdiklerinde kendilerinden teminat istenilecek mükellefler tadadi olarak sayılmıştır.

3- Bunlara ilave olarak, söz konusu kişilerin üçüncü fıkrada sayılanlardan mükellefiyeti devam etmekte olanların kanuni temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, idarecisi, % 10 veya fazlası nispette ortağı olması, kısmen veya tamamen bunlara devrolunması halinde de idari tedbir olarak teminat alınması öngörülmektedir. Bu hallerde teminat, mükellefiyeti devam etmekte olanlardan istenilecektir. Bu mükelleflerin teminat gösterilmesine dair yazının kendilerine tebliğinden itibaren otuz günlük süre içerisinde teminat göstermeleri gerekmektedir. Mezkur mükellefler, bu süre içerisinde birinci fıkrada sayılanların hukuki statülerine son verilerse teminat gösterme yükümlülüğünden kurtulmuş olacaklardır. Statülerine son vermezlerse ve teminatı göstermezlerse teminat tutarı adlarına teminat alacağı olarak tahakkuk ettirilecek ve bu alacak vade tarihinden itibaren 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre takip ve tahsil edilecektir.

4- Söz konusu kanun maddesi ile haklarında idari tedbir tatbik edilen ikinci grup mükellefler ise münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiği vergi inceleme raporu ile tespit edilip mükellefiyeti terkin edilenlerin haricinde olup, sahte belge düzenledikleri vergi inceleme raporu ile tespit edilen ve bu durumları kesinleşenlerdir. Bu mükellefler hakkındaki tespitin kendileri hakkında yürütülen inceleme neticesinde düzenlenen raporda yapılmış olması gerekmektedir. Ayrıca, sahte belge düzenleme fiilini işledikleri keyfiyetinin ihtilafsız olarak veya ihtilaf neticesinde yargı mercileri nezdinde kesinleşmiş olması bu mükellefler hakkında idari tedbir uygulamanın ön şartıdır. Sahte belge düzenleme fiili bir tüzel kişilik bünyesinde işlenmişse teminat bu fiili işleyen gerçek kişiden değil tüzel kişilikten istenecektir.

5- Kanun'un 153/A maddesinin münhasıran sahte belge düzenleme fiilini işleyenlerin mükellefiyetinin terkinini öngören birinci fıkrasına göre, dördüncü fıkrası daha hafif idari tedbir öngörerek mükellefin faaliyetinin devamını esas almış, mükellefiyetin terkinini gerekli görmemiştir. Dördüncü fıkra kapsamındaki mükellefler de münhasıran olmamakla birlikte sahte belge düzenlemiş ve bu fiili işledikleri hususu hukuki bir ihtilaf kalmaksızın kesinleşmiştir. Bu kapsamdaki mükelleflerden maddede sadece öngörülen teminat yükümlülüğünü yerine getirmeleri beklenmektedir. Dolayısıyla fiillerin ağırlığına göre uygulanan idari tedbir de mahiyet itibarıyla hukuki belirliliği sağlarken, ölçülülük ilkesine de uygun şekilde oluşturulmuştur.

6- Genel olarak teminat, elde edilmeme riski taşıyan bir alacak için alınan güvence önemi olarak tanımlanmaktadır. Vergi hukuku açısından teminat, kamu alacağının tahsilinin tehlikeye düşebileceği kabul edilen bazı sebeplere dayanarak kamu alacaklısının talebi üzerine kamu borçlusunca kanunda öngörülen değerleri güvence olarak göstermesi anlamına gelir. Buna göre 213 sayılı Kanun'un 153/A maddesinde sayılan mükelleflerin Kanunun 359 uncu maddesinde sayılan sahte belge düzenleme fiilini işledikleri için 3 kat vergi ziyai cezası kesilen mükellefler oldukları tartışmasız olup, bu mükelleflerin riskli olarak görülüp ilave teminat yatırımlarının beklenmesinin Anayasal temel ilkeler niteliğindeki hukuki güvenlik, eşitlik ve esas olarak adalet prensipleriyle örtüştüğü değerlendirilmektedir.

7- Bunun yanı sıra teminat belli riskleri taşıyan mükelleflerden alınan tedbir niteliğinde bir ödeme olup, Kanunda yer verilen şartları yerine getirenlere iade edilmektedir. Buna göre alınan teminatlarla ilgili olarak, teminatın alındığı tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren beş yıl içerisinde, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması hariç olmak üzere, 359 uncu maddede sayılan fiillerden herhangi birinin işlendiğinin tespit edilmemesi halinde, teminat başkaca vergi borcu bulunmaması şartıyla mükellefe iade edilecektir.

8- Dolayısıyla istenen teminatın vergi güvenlik mekanizması olarak tesis edildiği ve 5 yıl içinde benzer bir suç işlenmemesi halinde iade edileceği hususuna Kanun ve Tebliğ düzenlemesinde açıkça yer verilmiş olması dikkate alındığında, söz konusu düzenlemenin hukuk güvenliğini sağladığı, hukuk devleti prensibine uygun bir Kanun hükmü olarak kabul edilmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

9- Diğer yandan, söz konusu hüküm gereği istenen teminatın ödenmemesi halinde 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre takip ve tahsil edilebilecektir. Bu hükmün iptali ise takip edilemeyecek bir alacağı istemeyi anlamsız hale getirecek, alacak cebri takipsiz kalacağı için mükellefleri teminat vermemeye yönlendirecektir. Bu nedenle ve yukarıda yer verilen Kanun ve tebliğ düzenlemeleri çerçevesinde kuralları belirli, adil, açık ve dengeli olarak konulmuş bir mekanizma Anayasaya aykırı görülmemektedir.

10- Anayasa'nın 35. maddesi ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin (1) No.lu Protokol'ün 1. maddesi benzer düzenlemelerle mülkiyet hakkına yer vermiştir. Her iki düzenleme de üç kural ihtiva etmektedir. Sözleşmenin ilk cümlesi herkese mülkünden barışçıl yararlanma hakkı verirken Anayasa daha geniş manada mülkiyet hakkını tanımaktadır. Düzenlemelerin ikinci cümleleri ise kişilerin hangi koşullarda mülkünden yoksun

bırakılabileceğini ya da kişilere ait mülkiyetin hangi koşullarla sınırlandırılabilceğini hüküm altına almaktadır. (*Necmiye Çiftçi ve diğçerleri*, B. No: 2013/1301, 30/12/2014, § 45).

11- Her iki düzenlemenin üçüncü cümlelerinde ise mülkiyetin kullanımının kontrolü ya da düzenlemesine ilişkin hükümler yer almaktadır. Anayasa'nın 35. maddesinin son fıkrası mülkiyet hakkının kullanımının toplım yararına aykırı olamayacağı şeklinde hakkın kullanımına ilişkin genel bir ilkeye yer veririz Sözleşme'ye ek (1) No.lu Protokolün 1. maddesinin ikinci fıkrası devletlere mülkiyeti kamu yararına düzenleme ve vergiler ile cezaların tahsil konusunda gerekli gördükleri yasaları uygulama konusundaki haklarını saklı tutarak taraf devletlerin genel yarara uygun olarak "*mülkiyetin kullanımını kontrol*" yetkisine sahip olduklarını kabul etmektedir. Bununla beraber Anayasa'nın birçok maddesi ilgili olduğu hususta devlete mülkiyetin kullanımının kontrolü ya da mülkiyeti düzenleme yetkisi vermektedir (*Necmiye Çiftçi ve diğçerleri*, § 46).

12- Vergi ve benzeri yükümlülükler ile sosyal güvenlik prim ve katkılarını belirlemeye, değıştirmeye ve ödenmesini güvence altına almaya yönelik düzenlemeler, Sözleşme metninde ayrıca ifade edilmekle ve Anayasa'da ayrı hükümlerle düzenlenmiş olmakla birlikte bu düzenlemelerin de -genel itibarıyla mülkiyetin kullanımını düzenleme ve kontrol etme amacı taşıdığından- ayrı bir başlık yerine devletin mülklerin kullanımını düzenleme veya mülkiyetin kamu yararına kullanımını kontrol yetkisi kapsamında incelenmesi gerekir (*Arif Sarıgül*, B. No: 2013/8324, 23/2/2016, § 50).

13- Mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin Anayasa'ya uygun düşebilmesi için Anayasa'nın 35. maddesi ile 13. maddesindeki düzenlemelere uygun olarak yapılması gerekmektedir. Anayasa'nın 35'inci maddesinde mülkiyet hakkı sınırsız bir hak olarak düzenlenmemiş, bu hakkın kamu yararı amacıyla ve kanunla sınırlandırılabilceğı öngörülmüştür. Mülkiyet hakkına müdahalede bulunulurken temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasına ilişkin genel ilkeleri düzenleyen Anayasa'nın 13'üncü maddesinin de göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Dolayısıyla mülkiyet hakkına yönelik müdahalenin Anayasa'ya uygun olabilmesi için müdahalenin kanuna dayanması, ölçülü olması ve kamu yararı amacı taşıması gerekmektedir.

14- Anayasa'nın anılan hükümleri uyarınca mülkiyet hakkına yapılan sınırlamalarda dikkate alınacak öncelikli ölçüt, sınırlamanın kanunla yapılmasıdır. Anayasa Mahkemesinin sıkça vurguladığı gibi temel hakları sınırlayan kanunun şeklen var olması yeterli olmayıp yasal kuralların keyfilige izin vermeyecek şekilde belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir düzenlemeler niteliğinde olması gerekir.

15- Kanun'un 153/A maddesinin itiraz konusu kuralların da yer aldığı üçüncü fıkrasının ilk cümlesinde, teminatın hangi hallerde ve kimden istenileceğı açıkça düzenlenmiştir. İtiraz konusu kurarlarda ise teminatın ödenmemesi ve sayılan kişilerin statülerinin devam ettirilmesi halinde istenilen teminat tutarının teminat alacağı olarak tahakkuk ettirileceğı ve tahakkuk ettirilen teminat alacağının gecikme zammı tatbik edilerek 6183 sayılı Kanun uyarınca takip ve tahsil edileceğı hükmü bağlanmak suretiyle teminatın hangi durumda tahakkuk ettirilerek takip ve tahsil aşamasına geçileceğı ve mükelleflerin hangi durumda teminat gösterme yükümlülüğünden kurtulabilceğı açık ve net biçimde kurala bağlanmıştır. Ayrıca teminatın nev'i ve miktarı kuralların yer aldığı maddenin birinci

fıkrasında açık bir şekilde düzenlenmiştir. Dolayısıyla anılan kurallarda öngörülen sınırlamanın belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir nitelikte olduğu ve bu yönüyle kanunilik şartını taşıdığı anlaşılmaktadır.

16- Anayasa'nın 13. maddesinde temel hak ve hürriyetlerin yalnızca Anayasa'nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak sınırlanabileceği belirtilmiştir. Anayasa'nın 35. maddesinde ise mülkiyet hakkının kamu yararı amacıyla sınırlanabileceği öngörülmüştür.

17- Kamu alacaklarının zamanında ve eksiksiz tahsili kamu hizmetlerinin, dolayısıyla devlete yüklenen ödevlerin yerine getirilmesi ve böylece kamu yararının sağlanması için elzemdir (AYM, E.2019/16, K.2019/15, 14/3/2019, §§ 21,22).

18- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 153/A maddesinin kuruluş amacı incelendiğinde, hukuk devletinin bir gereği olarak vergi güvenliğinin sağlanmaya çalışıldığı ve bunun Anayasa'ya aykırı olmamak üzere, sosyal ve ekonomik hayatın gereksinimleri de dikkate alınarak belirlendiği açıkça anlaşılmaktadır. Kanun koyucu toplumsal sonuçları bakımından doğurduğu tehlikenin ağırlığına göre bazı eylemlere hürriyeti bağlayıcı cezalar dışında idari yaptırımlar ile idari tedbirler uygulanmasını öngörebilir. Burada, sahte belge düzenlenmesi ve kullanılmasıyla etkin bir biçimde mücadele edilmesi, böylelikle kamu yararı gözetilerek verginin tahsilinin ve güvenliğinin sağlanması amaçlanmaktadır.

19- Öte yandan kurullarla, bu mükellefler adına Kanun'da öngörülen teminat alacağının doğrudan tahakkuk ettirilmesi ve 6183 sayılı Kanun uyarınca takip ve tahsil işlemlerine başlanması yoluna gidilmediği, öncelikle keyfiyetin vergi dairesinin ıttılana girdiği tarihten itibaren bir ay içinde birinci fıkrada yer alan şartların yerine getirilmesinin bu mükelleflerden yazılı olarak istenileceğinin düzenlendiği anlaşılmaktadır. Buna göre teminat alacağının tahakkuk ettirilebilmesi ve 6183 sayılı Kanun uyarınca takip ve tahsil edilebilmesi için öncelikle mükellefe yazılı bildirimde bulunması ve yükümlülüklerini yerine getirmesi için otuz günlük bir süre verilmesi zorunludur. Buna göre teminat alacağının tahakkuk ettirilebilmesi ve 6183 sayılı Kanun uyarınca takip ve tahsil edilmesi için otuz günlük süre içinde şartların yerine getirilmemesi ve sayılan kişilerin statülerinin sonlandırılmış olması gerekmektedir. Otuz gün içerisinde yerine getirmesi istenilen birinci fıkrada yer alan şartların birisi, teminat gösterilmesidir. Ancak otuz günlük süre içerisinde teminat göstermesi istenilmekte ise de teminat gösterme yükümlülüğü Kanun'da mutlak bir zorunluluk olarak düzenlenmemiş olup mükellefin teminat ödeme yükümlülüğünden kurtulabilmesi için başka bir yol daha öngörülmüştür. Zira mükellef, otuz gün içinde teminat gösterme yolunu tercih edebileceği gibi teminat göstermek istememesi durumunda bu süre içerisinde maddenin birinci fıkrasında sayılan kişilerin mevcut mükellefiyetteki statülerini sonlandırmak suretiyle teminat gösterme yükümlülüğünden kurtulabilecektir. Teminat alacağının tahakkuk ettirilebilmesi ve 6183 sayılı Kanun uyarınca takip ve tahsil edilmesi, otuz günlük süre içerisinde mükellefe sunulan bu iki seçenekten hiçbirisinin yerine getirilmemesi durumunda söz konusu olacaktır.

20- Kanun'un gerekçesinde de, "... Bu mükelleflerin teminat gösterilmesine dair yazının kendilerine tebliğinden itibaren otuz günlük süre içerisinde teminat göstermeleri gerekmektedir. Mezkur mükellefler, bu süre içerisinde birinci fıkrada sayılanların hukuki

statülerine son verirlerse teminat gösterme yükümlülüğünden kurtulmuş olacaklardır. Statülerine son vermezlerse ve teminatı göstermezlerse teminat tutarı adlarına teminat alacağı olarak tahakkuk ettirilecek ve bu alacak vade tarihinden itibaren 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre takip ve tahsil edilecektir. ...” denilmektedir.

21- Ayrıca, maddenin birinci fıkrasında öngörülen teminat miktarının mükellefiyeti bulunan adi ortaklık, ticaret şirketleri ve tüzel kişiliği olmayan teşekküller tarafından ödenmemesi durumunda bunun teminat alacağı olarak tahakkuk ettirilmesi ve tahakkuk ettirilen teminat alacağının gecikme zammı tatbik edilerek 6183 sayılı Kanun uyarınca takip ve tahsil edilmesi, mükellefin kendi kusurunun yol açacağı bir sonuçtur. Zira mükellefin münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiği vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilip mükellefiyeti terkin edilenleri, mükellefiyeti bünyesinde Kanun’da belirtilen statülerde bulundurmaması hâlinde bu sonuçla karşılaşmayacağı aşıkardır.

22- Bunun yanı sıra kuralın uygulanmasından doğacak uyumsuzluklara karşı yargı yoluna başvurulması da mümkündür. Buna göre mükellefiyeti bulunan adi ortaklık, ticaret şirketleri ve tüzel kişiliği olmayan teşekküller tarafından ödenmemesi durumunda tahakkuk ettirilen teminat alacağının 6183 sayılı Kanun uyarınca takip ve tahsil edilmesi amacıyla düzenlenecek ödeme emrine karşı açılan davada, yargı makamları tarafından dava konusu ödeme emrinin hukuka uygun olup olmadığı incelenecektir. Bu inceleme sırasında yargı mercilerince mükellef hakkında ödeme emri düzenlenmesi için 213 sayılı Kanun’un 153/A maddesinin öngördüğü esasa ve usule ilişkin şartların gerçekleşip gerçekleşmediğinin inceleneceği açıktır.

23- Son olarak yukarıda da belirtildiği üzere mükelleften tahsil edilen teminatın belirsiz bir süre vergi idaresinin uhdesinde kalması söz konusu olmayıp itiraz konusu kuralların yer aldığı maddede, Kanun’da belirtilen şartların gerçekleşmesi durumunda teminatın iade edilmesine ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır. Teminatın iade edilmesi için öngörülen sürenin, vergi alacağının beş yıl içinde zamanaşımına uğrayacağı ve bu süre içerisinde sahte belge düzenleme fiilinin işlenip işlenmediğini tespit etmek ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak maksadıyla vergi incelemesi yapılabileceği gözönüne alındığında teminatın iadesi için öngörülen üç yıllık sürenin makul karşılanabilecek ve kabul edilebilir bir süre olduğu sonucuna varılmaktadır.

24- Bu durumda kuralla mülkiyet hakkına bir sınırlama getirilmiş ise de bunun kişilere şahsi olarak aşırı bir külfet yüklememesi için gerekli ve yeterli güvencelerin mevcut olduğu, bu çerçevede kuralla ulaşılmak istenen amaca ilişkin kamu yararı ile mülkiyet hakkına yönelik kişisel yarar arasında bulunması gereken makul dengenin gözetildiği anlaşılmaktadır.

25- Bu bağlamda iptali istenen 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 153/A maddesinin ilgili cümleleri, kanun koyucunun iradesiyle konuluş amacına uygun olarak düzenlenmiş olup, kanunilik, kamu yararı ve ölçülülük ilkelerine uygun olduğundan mülkiyet hakkının ihlali söz konusu değildir.

26- Yukarıdaki açıklamalar 213 sayılı Kanun'un 153/A maddesinin dördüncü fıkrasının itiraz konusu üçüncü ve dördüncü cümleleri yönünden de geçerlidir.

27- Açıklanan nedenlerle itiraz konusu hükümlerin, Anayasa'nın 13'üncü ve 35'inci maddelerine aykırı olmadığı görüşüyle çoğunluğun aksi yöndeki kararına katılmamıştır.

Üye
Muammer TOPAL

Üye
İrfan FİDAN

Üye
Muhterem İNCE