

Tarih : 21.07.2023
Sayı : 2023 – 48
Konu : **Mülkiyet Hakkına Ölçsüz Bir Sınırlama Getiren Kuralların Anayasa'ya Aykırılığı Nedeniyle İptali Hk.**

20/7/2023 tarihli ve 32254 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2023/55 karar ve 2022/108 esas sayılı Anayasa Mahkemesi kararıyla 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 ve üçüncü cümleleri ile dördüncü fıkrasının üçüncü ve dördüncü cümlelerinin Anayasa'ya aykırı olduğuna ve iptaline karar vermiştir.

- İtiraz Konusu Kural

İtiraz konusu kurallarda; 213 sayılı Kanun'un 153/A maddesinin birinci fıkrasında sayılanların, mükellefiyeti bulunan adi ortaklık, ticaret şirketleri ve tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde Kanun'da sayılan statülere sahip olmaları hâlinde ve mükellefiyeti bulunan adi ortaklık, ticaret şirketleri ve tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin veya birinci fıkrada sayılanlar hariç olmak üzere, sahte belge düzenleme fiilini işledikleri vergi incelemesine yetkili olanlarca yapılan inceleme neticesinde düzenlenen raporla tespit edilenlerin maddede öngörülen teminat tutarının ödememesi durumunda; bunun teminat alacağı olarak tahakkuk ettirileceği, tahakkuk ettirilen teminat alacağının gecikme zammı uygulanarak mükelleften 6183 sayılı Kanun uyarınca takip ve tahsil edileceği öngörülmektedir.

- Başvuru Gerekçesi

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 ölçsüz bir şekilde sınırlandırılmasına neden olduğu belirtilerek kuralların Anayasa'ya aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

- Mahkemenin Değerlendirmesi

Kararda, itiraz konusu kuralların mülkiyet hakkına yönelik bir sınırlama oluşturduğu belirtilmiş öncelikle Anayasa'nın 35. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca mülkiyet hakkının ancak kanunla sınırlandırabileceği; kurullarla öngörülen sınırlamanın belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir nitelikte olduğu ve bu yönüyle kuralların kanunilik şartını taşıdığı sonucuna varılmıştır.

Bunun yanı sıra Anayasa'nın 13. maddesinde temel hak ve hürriyetlerin yalnızca Anayasa'nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak sınırlandırabileceği belirtilmiş olup Anayasa'nın 35. maddesinde ise mülkiyet hakkının kamu yararı amacıyla sınırlandırabileceği öngörülmüştür. İtiraz konusu kurullarla, 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 kuralların kamu yararına dayalı meşru bir amacının bulunduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Ayrıca 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, kuralların gerekli olup olmadığı açısından ise 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 dikkate alındığında 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 belirtilmiştir.

Öte yandan 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 getirilmemesi ve anılan maddenin birinci fıkrasında sayılan kişilerin statülerinin devam ettirilmesinin gerekmekte olduğu belirtilmiştir.

Kanun'un 153/A maddesinin 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. Söz konusu fıkrada 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 itibarla kurallarla, vergi dairesince istenecek teminat tutarının en fazla ne kadar olacağına ilişkin herhangi bir üst sınırın belirlenmediği ve vergi dairesine tanınan bu yetki kullanımını konusunda objektif bir ölçütün öngörülmediği anlaşılmaktadır.

Öte yandan kurallarda, mükelleflere teminat ödeme yükümlülüğünden kurtulabilmek için 213 sayılı Kanun'un 153/A maddesinin birinci fıkrasında sayılanların, mükellefiyeti bulunan adi ortaklık, ticaret şirketleri ve tüzel kişiliği olmayan teşekküllerdeki statülerinin sona erdirilmesi imkânının öngörüldüğü, ancak 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, bir başka deyişle 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 verilmediği görülmektedir. 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 göz önüne alındığında belirtilen 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 vergi dairesi tarafından mükelleflere iade edileceğine ilişkin yasal güvencelerin de öngörülmediği anlaşılmaktadır.

Diğer yandan Kanun'un 153/A maddesinin yedinci fıkrasında; teminat alınmasını takip eden takvim yılının başından itibaren belirli bir sürede 213 sayılı Kanun'un 359. maddesinde sayılan fiillerden herhangi birinin işlenmediğinin tespit edilmesi hâlinde alınmış olan teminatın iade edileceği hükme bağlanmış 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. Ayrıca anılan maddede öngörülen teminat tutarının ödenmemesi durumunda, vadesinde ödenmeyen teminat tutarının 6183 sayılı Kanun'un 51. maddesi uyarınca *gecikme zammı* ile takip ve tahsil edilmesi öngörülmüştür. Gecikme zammının kamu alacaklarının zamanında ödenmemesinden dolayı Hazinesinin uğradığı zararı karşılamak amacıyla uygulandığı göz önüne alındığında kurallarla anılan maddede

öngörülen teminat tutarının ödenmemesi durumunda, vadesinde ödenmeyen teminat tutarının 6183 sayılı Kanun'un 51. maddesi uyarınca gecikme zammı ile tahsil edilmesinin öngörülmesinin de mükelleflere aşırı bir külfet yüklediği anlaşılmaktadır.

Bu değerlendirmeler ışığında, kurallarla ulaşılmak istenen amaca ilişkin kamu yararı ile mülkiyet hakkına yönelik kişisel yarar arasında bulunması gereken makul dengenin gözetilmediği anlaşılmıştır. Bu itibarla kuralların mülkiyet hakkına ölçsüz bir sınırlama getirdiği sonucuna ulaşılmıştır.

Anayasa Mahkemesi açıklanan gerekçelerle kuralların Anayasa'ya aykırı olduğuna ve iptaline karar vermiştir.

Anayasa Mahkemesi Kararı

Saygılarımızla...

Not: Bu sirküler bilgilendirme amaçlıdır. Sirkülerde yer alan konu ile ilgili olarak profesyonel bir danışmana başvurunuz.