

"...

II- İTİRAZIN GEREKÇESİ

Başvuru kararının gerekçe bölümü şöyledir:

"Beykoz Vergi Dairesi Müdürlüğü tarafından, davacı .'in ilgili dönemde kanuni temsilcisi olduğu ileri sürülen . Ticaret Limited Şirketi'nin vergi borçlarının tahsili amacıyla davacının aracına uygulanan haczin iptaline karar veren İstanbul 6. Vergi Mahkemesinin 16.4.2013 tarih ve E:2012/2083, K:2013/998 sayılı kararının bozulması istemiyle yapılan temyiz başvurusuna ait dosya incelendi:

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna 4108 sayılı Kanunla eklenen mükerrer 35 inci maddede, tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edileceği, bu madde hükmünün, yabancı şahıs veya kurumların Türkiye'deki mümessilleri hakkında da uygulanacağı, tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmayacağı, temsilciler, teşekkülü idare edenler veya mümessillerin, bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebileceği hükmüne yer verilmiştir.

Söz konusu maddenin gerekçesinde, "213 sayılı Vergi Usul Kanununun 10. maddesiyle, tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri ile yabancı şahıs ve kurumların Türkiye'deki temsilcileri tarafından yerine getirileceği, yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacağı hükme bağlanmıştır. Bu hükümden hareketle, tüzel kişiliğin varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların tüzel kişiliğin kanuni temsilcilerinden 6183 sayılı Kanunun cebri tatbikata ilişkin hükümlerine göre takip ve tahsili cihetine gidilmektedir. Öte yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına girmeyen fiyat farkı, kur farkı, haksız yere alınan ihracatta vergi iadesi, kaynak kullanımı destekleme primi gibi bazı amme alacaklarının tüzel kişiliğin mal varlığından tahsil imkanı bulunmadığından kanuni temsilciler hakkında tatbikata geçilmiş ancak Danıştay'ca verilen muhtelif kararlarla 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına girmeyen alacakların takibinde mezkur maddenin tatbik imkanı bulunmadığı yönünde görüş birliğine varılmıştır. Vergi Usul Kanunu kapsamına girmeyen bu tür alacakların takibinde genel hükümlere başvurulması uzun zaman alacağı gibi bu hükümlerin uygulanması idareye pratik bir fayda sağlamayacaktır. Bu itibarla amme borçlusunun mal varlığından alınamayan bu tür alacakların kanuni temsilcilerinin, teşekkülü idare edenlerin veya yabancı şahıs veya kurum mümessillerinin mal varlığından 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre tahsilini temin etmek ve Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi ve buna bağlı alacaklarda sorumlu olan bu şahısların diğer amme alacaklarının ödenmesinden de sorumlu olmalarını sağlamak amacıyla 6183 sayılı Kanuna mükerrer 35 inci madde eklenmiştir." denilmektedir.

Belirtilen düzenlemenin yürürlüğe girmesiyle birlikte ortaya çıkan uyuşmazlıklarda Danıştay'ın genel yaklaşımı, "6183 sayılı Kanun, 1 inci maddesinde sayılı vergi dahil tüm amme

alacaklarının tahsil usulünü düzenlediğinden, mükerrer 35 inci madde vergi ve buna bağlı alacaklar için uygulanabilir gibi görünse de, Vergi Usul Kanunu'nun 10 uncu maddesinin özel nitelikli bir tahsil hükmü olan ikinci fıkrası zımmen veya açık olarak ilga edilmediği için, vergi ve buna bağlı alacaklarda mükerrer 35 inci maddenin uygulanma olanağı bulunmadığı, nitekim Kanunun gerekçesinde de Vergi Usul Kanunu'nun 10 uncu maddesine atıfta bulunularak, mükerrer 35 inci maddenin "diğer amme alacakları" için getirildiği belirtilmekle, paralel bir düzenlemeyle bu ayırımı gidilmiş olduğu, bu durumda, vergi ve buna bağlı alacaklarda kanuni temsilcilerin takibi için uygulanacak madde özel hüküm olan Vergi Usul Kanunu'nun 10 uncu maddesi olup, 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35 inci maddesi ancak diğer amme alacakları için uygulanabileceği" şeklindedir.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun mükerrer 35 inci maddesine 5766 sayılı Kanunla eklenen son iki fıkrasında, amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahısların, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulacağı, kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan hükümlerin, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmayacağı öngörülmüştür.

Söz konusu düzenlemenin gerekçesinde, "Madde ile 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35 inci maddesinde ibare değişikliği yapılması ve maddeye bir fıkra eklenmesi öngörülmektedir. Maddede yapılan ibare değişikliği ile borçludan tahsil edilemeyen dolayısıyla 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35 inci maddesi kapsamında takip edilmesi gereken kamu alacaklarına açıklık getirilmektedir. Madde hükmünün Kanunun 1 inci ve 2 nci maddesi kapsamına giren amme alacakları için uygulanacağı hususu metinde belirtilerek, özellikle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına giren amme alacakları ile ilgili olarak oluşan tereddütler giderilmektedir. Maddede yapılan bir diğer düzenleme ile amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olması halinde bu şahısların, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulacakları belirtilmekte ve bu sorumluluk uygulamasının 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına giren amme alacaklarının, düzenlendikleri kanunlardaki kanuni ödeme sürelerinde veya 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre verilen özel ödeme süreleri içinde farklı şahısların kanuni temsilci veya teşekkülü idare eden olması halini de kapsadığı ifade edilmektedir." denilmektedir.

Bu haliyle, 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35. maddesinin 5766 sayılı Kanunun 4 üncü maddesiyle eklenen son fıkrayla, 213 sayılı Kanunun 10 uncu maddesi kapsamına giren amme alacakları da dâhil olmak üzere tüm amme alacaklarının takibinin mükerrer 35 inci madde kapsamında yapılabilmesinin mümkün hale geldiği görülmektedir.

Bu kapsamda, 213 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinde tüzelkişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzelkişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde, bunlara düşen vergi ödevlerinin yerine getirilmesi konusunda görevlendirilen kanuni temsilcilere getirilen sorumluluk, bu görevin gereği gibi yerine getirilmemiş olmasının bir sonucu olup, bu husus mezkur fıkra "Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden ..." şeklinde yer aldığından, maddeyle getirilen sorumluluğun, esas itibarıyla bir kusur sorumluluğu olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Sorumluluk için kanuni temsilciye düşen ödevlerin yerine getirilmemesi nedeniyle vergi ve vergiye bağlı alacaklar ile vergi cezalarının mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamaması gerekmektedir.

6183 sayılı Kanunun mükerrer 35 inci maddesinde öngörülen sorumlulukta ise, kanuni temsilcilere yüklenen bir görevin yerine getirilip getirilmediğine bakılmaksızın kanuni temsilcilik sıfatının taşıyor olması yeterli kabul edilmekte ve bu haliyle esasen kusursuz sorumluluk ilkesinin benimsenmiş olduğu görülmektedir. Dolayısıyla, 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35 inci maddesinde öngörülen sorumluluğun, 213 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinde öngörülen sorumluluğa, kıyasla daha geniş tutulduğu ve sadece kamu alacağının asıl borçlunun mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmış bulunması koşulunun gerçekleşmesinin yeterli olduğu anlaşılmaktadır.

Öte yandan, 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35 inci maddesinin 5766 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, vergi alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahısların, vergi alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulacağı öngörülmektedir.

6183 sayılı Kanunun mükerrer 35 inci maddesinin son fıkrasında kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan hükümlerin, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmayacağının hüküm altına alınmasıyla yukarıda belirtildiği üzere vergi alacaklarının takibinin mükerrer 35 inci madde kapsamında yapılabilmesinin mümkün hale geldiği, buna karşın, 213 sayılı Kanunda kanuni temsilcilerin sorumluluğunu düzenleyen ve 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35 inci maddesiyle benzer hükümler içeren ancak sorumluluk için kusur arayan 10 uncu maddenin de aynı anda tatbik edilebileceği sonucuna ulaşılmaktadır. Bu durum ise, aynı maddi olaya iki ayrı yasal düzenlemeden hangisinin uygulanacağı konusunda belirsizlik oluşturmaktadır.

Dosyanın incelenmesinden, . Ticaret Limited Şirketi'nin 30.12.2011 tarihinde ortakların aldığı karara göre davacı .'in şirketteki hisselerinin tamamını 30.12.2011 tarihinde noter tasdikli hisse devir ve temlik sözleşmesiyle devretmesiyle ortaklıktan ayrıldığı, ayrıca davacının müdürlüğünün de sona erdiğinin oybirliğiyle karara bağlandığı, 30.12.2011 tarihinde ticaret siciline tescil edilen bu hususun 11.1.2012 tarihli Türkiye Ticaret Sicil Gazetesinde ilan edildiği, söz konusu şirket tarafından 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 41 inci maddesine göre takip eden ayın yirmidördüncü günü akşamına kadar verilmesi gereken ve süresinde verildiği anlaşılan 2011/12 nci dönem katma değer vergisi beyannamesi üzerine tahakkuk eden verginin 26.1.2012 tarihine kadar ödenmesi gerekirken ödenmediği, yine şirket tarafından 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 98 inci maddesine göre takip eden ayın yirmiiüçüncü günü akşamına kadar verilmesi gereken ve süresinde verildiği anlaşılan 2011/10-12 nci dönem muhtasar beyanname üzerine tahakkuk eden verginin 26.1.2012 tarihine kadar ödenmesi gerekirken ödenmediği, aynı şekilde şirket tarafından 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14 üncü maddesine göre takip eden yılın dördüncü ayının birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar verilmesi gereken ve süresinde verildiği anlaşılan 2011 yılı kurumlar vergisi beyannamesi üzerine tahakkuk eden verginin 30.4.2012 tarihine kadar ödenmesi gerekirken ödenmediği, tahakkuk eden ancak ödenmeyen bu vergilerin tahsili amacıyla şirket adına düzenlenen ödeme emirlerinin 29.5.2012 tarihinde şirkete tebliğ edilmesine karşın ödenmemesi üzerine yapılan malvarlığı araştırması sonucu şirket adına kayıtlı taşınmaza ve taşıta rastlanılmadığı, bütün bankalar nezdinde yapılan araştırmalar sonucu şirkete ait herhangi bir değere de ulaşılamadığı, bunun üzerine 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35 inci maddesinin 5766 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonrası, vergi alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahısların, vergi alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulacağı hükmü esas alınarak uyuşmazlık konusu vergilerin doğduğu tarihte şirketin

kanuni temsilcisi olan davacı adına kanuni temsilci sıfatıyla düzenlenen ödeme emirlerinin 3.7.2012 tarihinde tebliğ edilmesine karşın, herhangi bir ödeme yapılmaması nedeniyle tanzim edilen 31.8.2012 tarihli haciz bildirisi üzerine davacının aracına dava konusu haczin tatbik edildiği anlaşılmıştır.

Anayasanın 152 nci maddesinde, "Bir davaya bakmakta olan mahkeme, uygulanacak bir kanun veya kanun hükmünde kararnamenin hükümlerini Anayasaya aykırı görürse veya taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varırsa, Anayasa Mahkemesinin bu konuda vereceği karara kadar davayı geri bırakır." şeklinde düzenlenme yapılmıştır.

Bu bağlamda, uyuşmazlığa uygulanacak olan 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun mükerrer 35 inci maddesinin Anayasaya aykırılık sorunu taşıdığı sonucuna ulaşılmıştır.

Anayasanın 2 nci maddesinde "Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk Devletidir." denilmek suretiyle Devletin hukuk devleti olduğu belirtilmiştir. Anayasanın 73 üncü maddesinde ise "Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir." hükmü mevcuttur. Anayasa Mahkemesinin bir çok kararında da belirtildiği gibi, hukuk devleti, insan haklarına dayanan bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, eylem ve işlemleri hukuka uygun olan; her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa ve yasalarla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık, Anayasa'nın ve yasaların üstünde yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri bulunduğu bilincinde olan devlettir.

Hukuk devleti ilkesinin ön koşullarından biri olan hukuk güvenliği ile kişilerin hukuki güvenliğinin sağlanması amaçlanmaktadır. Hukuk güvenliği ilkesi, hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletinde yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar. Vergi mükelleflerinin ve sorumlularının ne kadar vergi ödeyeceğini, sorumluluklarının kapsam ve sınırını önceden bilmesi, bunların sosyal, ekonomik ve hukuksal davranışlarına yön veren ve geleceğe ilişkin karar almalarını mümkün kılan hukuk güvenliğinin ön koşuludur. Herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutum ve davranışlarını buna göre düzene sokabilmesi için hukuk güvenliği ve belirlilik gerekir. Zira, dinamik olan ve yeni gelişmelerden çabukça etkilenen ekonomik yaşam belirlilik ve kararlılık ister. Hukuki güvenlik ilkesi vergilemenin belirliliğini de içerir.

"Siyasi Haklar ve Ödevler" bölümünde yer alan vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine bağlı olarak ve günümüzdeki yaklaşımlara uyarak bizzat ekonomi içerisinde yer almaması dikkate alındığında, kamu giderlerini karşılayabilmek için en önemli gelir kaynağı olan vergilerin toplanabilmesi için, devletin bu yetkisini kullanması ve vergi koyması kaçınılmazdır. Anayasa'nın 5 inci maddesinde belirtilen toplumun refah ve huzurunun sağlanması için devletin yeni vergiler ihdas etmesi veya bazı istisna ve muafiyetleri kaldırması en tabii hakkıdır. Ancak, vergideki "yasallık ilkesi" ile amaçlanan unsur belirlilik olduğuna

göre, verginin tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarını belirleyen yasal düzenlemeler, hukuk devletinin doğal sonucu olarak bir hukuki güven sağlamaktadır. Vatandaşların, devlete güven duyabilmeleri, maddi ve manevi varlıklarını özgürce geliştirebilmeleri için hukuk güvenliğinin sağlanması gerekir.

Kamu hizmetlerinin yürütülmesinde gerekli kaynağın elde edilmesi adına vergi ve diğer kamu alacaklarının takip ve tahsili için hukuki düzenlemeler ve ayrıcalıklı yetkilerle kolaylık ve hızlilik sağlanmasının doğal olduğu kabul edilmekle birlikte, bu konuda bireylerin hakları ve hukukun genel ilkelerinin de göz önünde bulundurulması hukuk devletinin vazgeçilmezlerindendir. Anayasaya aykırılığı tartışılan 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35 inci maddesinde öngörülen düzenlemeden beklenen kamu yararının, kamu alacaklarında ilgililerinin sorumluluklarını arttırarak ve müteselsil sorumluluk getirerek daha hızlı ve daha yüksek oranda tahsilatın sağlanması olduğu anlaşılmaktadır.

Ancak, her türlü yasal yükümlülüğü yerine getiren kanuni temsilcilere hiç bir kusur atfetmek mümkün değilken sadece bu sıfatı nedeniyle Kanun zoruyla müteselsil sorumlu tutulmaları bireylerin hukuka olan güven duygusunu zedelediği gibi hukuk güvenliği ilkesiyle de bağdaşmaz. Bireyin kanuni temsilcisi olmadığı dönemde ve başkası tarafından yapılması zorunlu olan vergisel ödevlerin yerine getirilmemesinden dolayı ortaya çıkan vergi alacaklarından müteselsil sorumlu tutulması hukuki güvenlik ilkesine açıkça aykırılık oluşturur.

Öte yandan, 213 sayılı Kanunda kanuni temsilcilerin sorumluluğunu düzenleyen ve 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35 inci maddesiyle benzer hükümler içeren ancak sorumluluk için kusur arayan 10 uncu maddenin aynı anda tatbik edilmesi sonucunu doğuran mükerrer 35 inci maddeye 5766 sayılı Kanunla eklenen son fıkranın hukuk devletinin temel ilkelerinden biri olan, uygulanacak yasal düzenlemelerin herhangi bir duraksamaya ve kuşkuyla yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır olmasını gerektiren ve bireylerin hukuksal güvenliğinin sağlanması bakımından da önem arz eden belirlilik ilkesine aykırı düşmektedir.

Bu durumda, amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahısların, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulacağı ve kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Kanunda yer alan hükümlerin, mükerrer 35 inci maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmayacağı yolundaki düzenlemeler Anayasanın 2 nci maddesine aykırılık teşkil etmektedir.

Açıklanan nedenlerle, Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varıldığından, Anayasa'nın 152 nci ve 2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun'un 28 inci maddesi uyarınca, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun mükerrer 35 inci maddesine 5766 sayılı Kanunla eklenen son iki fıkrasının iptali için Anayasa Mahkemesine başvurulmasına, davanın bu sebeple geri bırakılmasına, dava dosyasının tamamının tasdikli bir örneğinin Anayasa Mahkemesi Başkanlığı'na gönderilmesine 29/04/2014 gününde oybirliğiyle karar verildi.""