

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Esas Sayısı : 2022/146

Karar Sayısı : 2023/31

Karar Tarihi : 16/2/2023

R.G. Tarih - Sayı : 12/5/2023 - 32188

İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN: İstanbul 7. Vergi Mahkemesi

İTİRAZIN KONUSU: 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na 5/12/2019 tarihli ve 7194 sayılı Kanun'un 24. maddesiyle eklenen 160/A maddesinin ikinci fıkrasının birinci cümlesinin "...vergi dairesinin mükellefin sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğuna ilişkin görüşü ve ilgisine göre vergi dairesi başkanı veya defterdarın onayı ile mükellefiyet kaydı terkin edilir..." bölümünün Anayasa'nın 2., 13., 35. ve 49. maddelerine aykırılığı ileri sürerek iptaline karar verilmesi talebidir.

OLAY: Mükellefiyet kaydının terkin edilmesine ilişkin işlemin iptali talebiyle açılan davada itiraz konusu kuralın Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varan Mahkeme, iptali için başvurmuştur.

I. İPTALİ İSTENEN KANUN HÜKMÜ

Kanun'un itiraz konusu kuralın da yer aldığı 160/A maddesi şöyledir:

"Mükellefiyet kaydının analiz ve değerlendirme sonuçlarına bağlı olarak terkinini:

Madde 160/A- (Ek:5/12/2019-7194/24 md.)

Mükellefiyet süresi, aktif ve öz sermaye büyüklüğü, ödenen vergi tutarı, çalışan sayısı, vergisel yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediği gibi hususlar dikkate alınarak mükelleflerin vergisel uyum seviyelerine yönelik olarak Hazine ve Maliye Bakanlığınca yapılan analiz ve değerlendirme çalışmaları neticesinde sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğu tespit edilen mükellefler vergi incelemesine sevk edilir ve bunlar nezdinde yoklama yapılır.

Yoklamayı müteakip, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen esaslar çerçevesinde vergi dairesinin mükellefin sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğuna ilişkin görüşü ve ilgisine göre vergi dairesi başkanı veya defterdarın onayı ile mükellefiyet kaydı terkin edilir ve bu durum mükellefe tebliğ edilir. Tebliğ tarihinden itibaren bir ay içerisinde 153/A maddesinin birinci fıkrasında yer alan asgari teminat tutarından az olmamak üzere, sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğu dönemlerde düzenlenen belgelerde yer alan toplam tutarın %10'u tutarında aynı maddede belirtilen türde teminat verilmesi ve tüm vergi borçlarının ödenmesi şartıyla mükellefiyet, terkin tarihi itibarıyla yeniden tesis edilir. Mükellefiyetin terkin edildiği tarih ile yeniden tesis edildiği tarih aralığında verilmeyen beyanname ve bildirimler, yeniden tesise ilişkin yazının mükellefe tebliğ edildiği tarihten itibaren bir ay içinde verilir ve tahakkuk eden vergiler aynı sürede ödenir.

Bu madde kapsamında mükellefiyeti terkin edilenler ve 153/A maddesinin birinci ve ikinci fıkrasında belirtildiği şekilde bunlarla ilişkili olan kişilerin işe başlama bildiriminde bulunmaları hâlinde, bu kişiler hakkında mükellefiyet tesis edilebilmesi için işe başlama bildiriminde bulunanların ve mükellefiyet kaydı bu madde kapsamında terkin edilenlerin tüm vergi borçlarının ödenmiş ve ikinci fıkrada belirtilen şekilde teminat verilmiş olması şarttır. Bu madde uyarınca teminat alınarak mükellefiyeti yeniden tesis edilenlerin düzenlemek zorunda oldukları fatura veya

fatura yerine geçen belgelerden Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenenlerin, elektronik belge olarak düzenlenmesi zorunludur. Kâğıt olarak düzenlenmesi hâlinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır ve kayıtların tevsikinde kullanılamaz.

Mükellef hakkında yapılan inceleme neticesinde, mükellefin başka bir ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmadığı hâlde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiği tespit olunursa, alınan teminat inceleme neticesinde doğan borçlar dâhil vergi borçlarına mahsup edilerek artan tutar iade olunur. Yapılan incelemede mükellefin başka bir ticari, zirai veya mesleki faaliyeti bulunduğu hâlde sahte belge düzenlediği tespit olunursa, mükellef hakkında 153/A maddesinin dördüncü fıkrası hükümleri çerçevesinde işlem tesis edilir. Şu kadar ki, daha önceden alınmış olan teminat sahte belge düzenleme fiili nedeniyle yapılan tarhiyatların ve kesilen cezaların kesinleşmesine kadar mükellefe iade olunmaz. Yapılan inceleme neticesinde mükellefin sahte belge düzenlemediği tespit olunursa, alınan teminat başkaca vergi borcu bulunmaması kaydıyla iade olunur.

Bu madde kapsamında alınan teminatların iadesinde, 153/A maddesinin birinci fıkrası uyarınca alınan teminatların iadesine ilişkin; bu teminatların vergi borçlarına mahsubu ve eksilen teminatların tamamlanmasında ise aynı maddenin dokuzuncu fıkrasına ilişkin hükümler uygulanır.

Bu madde kapsamında elektronik belge düzenleme yükümlülüğü getirilen mükelleflere ilişkin bilgiler Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenecek usul ve esaslara göre duyurulur. Bu kapsamda yapılan duyurular vergi mahremiyetinin ihlâli sayılmaz.

Hazine ve Maliye Bakanlığı, madde kapsamındaki işlemlere ilişkin süreleri, elektronik ortamda belge düzenleme zorunluluğunun başlayacağı tarihi, bu madde kapsamındaki mükelleflerin tahsilat ve ödemelerinin tevsiki ile bu maddenin uygulanmasına ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

II. İLK İNCELEME

1. Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü 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 30/11/2022 tarihinde yapılan ilk inceleme toplantısında dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

III. ESASIN İNCELENMESİ

2. Başvuru kararı ve ekleri, Raportör Ömer DURSUN tarafından hazırlanan işin esasına ilişkin rapor, itiraz konusu kanun hükmü, dayanılan ve ilgili görülen Anayasa kuralları ve bunların gerekçeleri ile diğer yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüşülüp düşünüldü:

A. Anlam ve Kapsam

3. 213 sayılı Kanun'un 8. maddesinin birinci fıkrasına göre mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir.

4. Anılan Kanun'un 153., 154., 155. ve 168. maddelerinde mükellefiyet tesisine ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir. Söz konusu maddelere göre mükellefiyet tesisini doğuran olayın gerçekleşmesi gerekli olmayıp işe başlama belirtilerinin gerçekleşmesi durumunda dahi mükellefiyetin tesis edilmesi gerekmektedir.

5. Kanun'un 160/A maddesinde ise sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğu tespit edilen mükelleflerin mükellefiyet kaydının terkin edilmesi ve işe başlama usul ve esasları düzenlenmektedir. Anılan maddenin ikinci fıkrasının birinci cümlesinde mükellefiyet kaydının terkinine Hazine ve Maliye Bakanlığı (Bakanlık) tarafından belirlenen esaslar çerçevesinde vergi dairesinin görüşü ve ilgisine göre vergi dairesi başkanı veya defterdarın onayı ile gerçekleştirileceği ve bu durum mükellefe tebliğ edileceği belirtilmiştir. Söz konusu cümlenin "*vergi dairesinin mükellefin sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğuna ilişkin görüşü ve ilgisine göre vergi dairesi başkanı veya defterdarın onayı ile mükellefiyet kaydı terkin edilir*" bölümü itiraz konusu kuralı oluşturmaktadır.

6. Buna göre mükellefiyeti terkin edilen gerçek ve tüzel kişinin faaliyet konusu işi durdurması gerekmemektedir. Mükellefiyet kaydının terkinini tüzel kişiliği sona erdirmemekte, başta 13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu olmak üzere farklı kanunlara göre faaliyet yürütülmesine bir engel oluşturmamaktadır. Ancak mükellefiyet kaydının terkinini; mükellefin belge bastırma, hesap açma, havale ve kambiyo hizmetlerinden faydalanma, kredi kullanma, çek düzenleme, diğer bankacılık hizmetlerinden yararlanma, ilgili esnaf ve sanatkârlar odasına kayıt ve satış belgelerinin düzenlenmesi gibi çeşitli faaliyetlerini gerçekleştirmesini imkânsız hâle getirmektedir. Bu itibarla mükellefiyet kaydının terkinini her ne kadar ticari, sınai ve mesleki faaliyetlerin yürütülmesine engel olmasa da bu faaliyetleri önemli oranda kısıtlamaktadır.

B. İtirazın Gerekçesi

7. Başvuru dilekçesinde özetle; subjektif bir değerlendirmeye kaydı resen terkin edilen mükellefin çek keşide etmek, ticari kredi kullanmak gibi işlemleri yapamaması nedeniyle çalışma hakkının ölçsüz şekilde sınırlandırıldığı belirtilerek kuralın Anayasa'nın 2., 13., 35. ve 49. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

C. Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

8. 30/3/2011 tarihli ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 43. maddesi uyarınca kural, ilgisi nedeniyle Anayasa'nın 48. maddesi yönünden de incelenmiştir.

9. Anayasa'nın "*Çalışma ve sözleşme hürriyeti*" başlıklı 48. maddesinin birinci fıkrasında, "*Herkes, dilediği alanda çalışma ve sözleşme hürriyetlerine sahiptir. Özel teşebbüsler kurmak serbesttir.*" denilmek suretiyle çalışma özgürlüğünün bir parçası olan özel teşebbüs özgürlüğü "*herkes*" yönünden güvenceye bağlanmıştır. Özel teşebbüs özgürlüğü, her gerçek veya özel hukuk tüzel kişinin tercih ettiği alanda iktisadi-ticari faaliyette bulunmak üzere teşebbüs kurabilmesini, dilediği mesleki faaliyete girebilmesini ve faaliyeti ile mesleğini devletin veya üçüncü kişilerin müdahalesi olmaksızın dilediği biçimde yürütebilmesini ifade etmektedir (AYM, E.2015/34, K.2015/48, 13/5/2015).

10. Mükellefiyet kaydının terkinini sonucunda mükellefin ticari, zirai ve mesleki faaliyetleri için önemli olan birçok işlemi yapma imkânının ortadan kalktığı gözetildiğinde kuralın teşebbüs özgürlüğüne sınırlama getirdiği anlaşılmaktadır.

11. 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 temel hak ve özgürlüklere sınırlama getiren düzenlemelerin kanunla yapılması, Anayasa'da öngörülen sınırlama sebebine uygun ve ölçülü olması gerekir.

12. Bu kapsamda teşebbüs özgürlüğünü sınırlamaya yönelik bir kanuni düzenlemenin şeklen var olması yeterli olmayıp yasal kuralların keyfiliğe izin vermeyecek şekilde belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir düzenlemeler niteliğinde olması gerekir.

13. Esasen temel hak ve özgürlükleri sınırlayan kanunun bu niteliklere sahip olması Anayasa'nın 2. maddesinde güvenceye alınan hukuk devleti ilkesinin de bir gereğidir. Hukuk devletinde 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, kişilerin 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. maddesinde sınırlama ölçütü olarak belirtilen kanunilik, Anayasa'nın 2. maddesinde güvenceye alınan hukuk devleti ilkesi ışığında yorumlanmalıdır.

14. Mükellefiyet kaydının terkinin işlemi Bakanlıkça 213 sayılı Kanun'un 160/A maddesinin birinci fıkrası uyarınca yapılan analiz ve değerlendirmeler neticesinde sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğu tespiti üzerine tesis edilmektedir. Bu tespit yapılırken mükellefiyet süresi, aktif ve öz sermaye büyüklüğü, ödenen vergi tutarı, çalışan sayısı, vergisel yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediği gibi mükelleflerin vergisel uyum seviyelerine yönelik unsurlar analiz ve değerlendirme konusu yapılmaktadır.

15. Anılan maddenin ikinci fıkrasında düzenlenen mükellefiyet kaydının terkinin işlemi, birinci fıkraya uyarınca yapılan bu tespitten sonra vergi dairesinin görüşü ve vergi dairesi başkanının veya defterdarın onayıyla gerçekleştirilmektedir. Mükellefiyet kaydının terkinin işlemlerinde ise birinci fıkrada yer alan hususlara göre belirlenen düzenlemelere bağlı olarak Bakanlık tarafından belirlenen esasların dikkate alınması gerektiği açıktır.

16. Kuralla mükellefiyet kaydının terkin edilmesinde vergi dairesinin görüşü ve vergi dairesi başkanının veya defterdarın onayının alınmasında Bakanlıkça belirlenecek usul ve esasların düzenlenmesinde dikkate alınması gereken hususların herhangi bir tereddüde yer vermeyecek biçimde açık ve net olarak belirlendiği gözetildiğinde kuralın belirli ve öngörülebilir olduğu anlaşılmaktadır.

17. Anayasa'nın 48. maddesinde, özel teşebbüs özgürlüğü mutlak bir hak olarak düzenlenmemiş olup maddenin ikinci fıkrasında, "*Devlet, özel teşebbüslerin millî ekonominin gereklerine ve sosyal amaçlara uygun yürümesini, güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayacak tedbirleri alır.*" hükmüne yer verilmesi suretiyle "*millî ekonominin gerekleri*" ve "*sosyal amaçlar*"la bu özgürlüğe sınırlamalar getirilebilmesine imkân sağlanmıştır. Nitekim maddenin gerekçesinde de "*Devlet, kamu yararı olan hallerde ve millî ekonominin gerekleri ve sosyal amaçlarla özel teşebbüs özgürlüğüne sınırlamalar getirebilir.*" denilerek, "*millî ekonominin gerekleri*" ve "*sosyal amaçlar*"ın özel teşebbüs özgürlüğü yönünden birer sınırlama sebebi olduğu vurgulanmıştır (AYM, E.2015/34, K.2015/48, 13/5/2015). Öte yandan Anayasa'nın başka maddelerinde yer alan hak ve özgürlükler ile devlete yüklenen ödevler, özel sınırlama sebebi gösterilmemiş hak ve özgürlüklere sınır teşkil edebilir.

18. Kural, sahte belge düzenlenmesinin engellenmesi suretiyle devletin vergi kaybına uğramasının önlenmesini amaçlamaktadır. Öte yandan sahte belge düzenleme fiili kanunlarda suç olarak tanımlanmıştır. Dolayısıyla kuralın temel amacının Hazinesinin vergi kaybına uğramasının ve suç işlenmesinin önlenmesi olduğu anlaşılmaktadır. Vergi kaybının ve suç işlenmesinin önlenmesi

amacıyla teşebbüs özgürlüğüne müdahalede bulunulmasının anayasal açıdan meşru bir amaca dayandığı sonucuna ulaşılmaktadır. Ancak sınırlamanın meşru bir amacının bulunması yeterli olmayıp ölçülü olması da gerekmektedir.

19. Anayasa'nın 13. maddesinde güvence altına alınan *ölçülülük* ilkesi ise *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.

20. Mükellefiyet kaydının terkinin sonucunda mükelleflerin sahte belge düzenleme riskinin azalacağı açıktır. Bu itibarla kuralın anılan meşru amaca ulaşma bakımından elverişli olduğu anlaşılmaktadır.

21. Mükellefiyet kaydının terkinin, teşebbüsün faaliyetini durma noktasına getirebildiğinden oldukça ağır bir müdahaledir. Bu bağlamda daha hafif bir müdahale aracının bulunup bulunmadığı önem taşımaktadır. Mükellefiyetin terkinin yerine teminat gösterme yükümlülüğünün getirilmesi de başvurulabilecek araçlardan biridir. Ancak çok kısa sürede oldukça yüklü tutarlarda sahte belge düzenlenmesi yaygın olarak karşılaşılan bir durum olduğundan teminat gösterme yükümlülüğünün sahte fatura düzenlenmesinin önlenmesi amacına ulaşılması bakımından mükellefiyet kaydının terkinin aracı kadar etkili sonuç doğurmayabileceği anlaşılmaktadır. Bu itibarla kanun koyucunun doğrudan mükellefiyet kaydının terkin edilmesini öngörmüş olmasının takdir yetkisi kapsamında kaldığı değerlendirilmektedir.

22. Son olarak mükellefiyet kaydının terkinin yaptırımının orantılı olup olmadığı incelenmelidir. Orantılılık, seçilen araç ile müdahaleyle korunmak istenen kamusal yarar arasında makul bir denge kurulmasını gerektirmektedir. Sahte belge düzenleme ve sahte fatura ticareti yapma, ülkemizde yaygın olarak karşılaşılan yasa dışı faaliyetlerdendir. Tek faaliyeti sahte fatura düzenleyip bunları satarak komisyon geliri elde etmek olan çok sayıda vergi mükellefinin bulunduğu bilinen gerçektir. Gerek adli gerek idari her türlü cezai tedbire rağmen sahte fatura ticaretiyle mücadelede istenen başarı elde edilememiştir. Ceza hukuku ve vergi hukuku alanındaki tedbirlerin yetersiz kaldığının gözlemlenmesi üzerine itiraz konusu kuraldaki tedbirin getirildiği anlaşılmıştır.

23. Mükellefiyet kaydının terkinin müteşebbisin belge bastırmasını önleyeceğinden sahte fatura ticaretiyle mücadelede son derece etkili bir araçtır. Bu tedbirin mükellef hakkında henüz yeterli düzeyde bir incelemenin yapılmadığı bir aşamada uygulanacak olması hatalı değerlendirmelerin yapılması ihtimalini beraberinde getirmekle birlikte bu işleme karşı yargı yoluna başvurulmasının mümkün olduğu, açık bir hukuka aykırılığın bulunduğu hâllerde yargı mercilerince yürütmenin durdurulmasına karar verilebileceği, ayrıca teminat yatırılmak suretiyle mükellefiyet kaydının yeniden tesis edilebileceği gözetildiğinde müdahalenin müteşebbise aşırı külfet yüklediği değerlendirilmiştir.

24. Bu itibarla devletin söz konusu pozitif yükümlülükleri, olası terkin işlemi önlemeye ve hatalı terkin işleminden doğan hak kayıplarına ilişkin giderim yollarının öngörüldüğü gözetildiğinde kuralın anılan amacı ile teşebbüs özgürlüğüne getirilen sınırlama arasında makul dengenin gözetildiği ve kuralın gereksiz ve orantısız bir sınırlamaya neden olmadığı anlaşılmıştır. Dolayısıyla kural, ölçsüz bir sınırlama niteliği taşımamaktadır.

25. Açıklanan nedenlerle kural, Anayasa'nın 13., 48. ve 49. maddelerine aykırı değildir. İtirazın reddi gerekir.

Esas Sayısı : 2022/146

Karar Sayısı : 2023/31

Zühtü ARSLAN, Hasan Tahsin GÖKCAN, Engin YILDIRIM, Yusuf Şevki HAKYEMEZ ile Selahaddin MENTEŞ bu görüşe katılmamışlardır.

Kuralın Anayasa'nın 2. ve 35. maddelerine de aykırı olduğu ileri sürülmüş ise de bu bağlamda belirtilen hususların Anayasa'nın 13., 48. ve 49. maddeleri yönünden yapılan değerlendirmeler kapsamında ele alınmış olması nedeniyle Anayasa'nın 2. ve 35. maddeleri yönünden ayrıca bir inceleme yapılmasına gerek görülmemiştir.

IV. HÜKÜM

4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na 5/12/2019 tarihli ve 7194 sayılı Kanun'un 24. maddesiyle eklenen 160/A maddesinin ikinci fıkrasının birinci cümlesinin "...*vergi dairesinin mükellefin sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğuna ilişkin görüşü ve ilgisine göre vergi dairesi başkanı veya defterdarın onayı ile mükellefiyet kaydı terkin edilir...*" bölümünün Anayasa'ya aykırı olmadığına ve itirazın REDDİNE, Zühtü ARSLAN, Hasan Tahsin GÖKCAN, Engin YILDIRIM, Yusuf Şevki HAKYEMEZ ile Selahaddin MENTEŞ'in karşıoyları ve OYÇOKLUĞUYLA 16/2/2023 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

KARŞIOY GEREKÇESİ

1. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na eklenen 160/A maddesinin ikinci fıkrasının birinci cümlesinin "...*vergi dairesinin mükellefin sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğuna ilişkin görüşü ve ilgisine göre vergi dairesi başkanı veya defterdarın onayı ile mükellefiyet kaydı terkin edilir...*" kısmının Anayasa'ya aykırı olmadığına karar verilmiştir.

2. Kuralda yer alan "*mükellefiyet kaydının terkinini*" mükellefin hesap açması, havale ve kambiyo hizmetlerinden yararlanması, kredi kullanabilmesi, çek düzenlemesi ile diğer bankacılık hizmetlerinden yararlanması gibi çeşitli faaliyetlerini engellemektedir. Bu hâliyle iptali istenen kural Anayasa'nın 48. ve 49. maddelerinde güvence altına alınan çalışma hakkı ve sözleşme özgürlüğüne sınırlama getirmektedir.

3. Anayasa'nın 13. maddesi uyarınca, bu sınırlamanın öncelikle kanunilik şartını sağlaması gerekir. Temel hak ve özgürlükleri sınırlayan kanunun şeklen var olması yeterli olmayıp yasal düzenlemelerin keyfi uygulamalara mahal bırakmayacak şekilde belirli, net, açık, ulaşılabilir ve öngörülebilir olması gerekir (AYM, E. 2015/41, K. 2017/98, 4/5/2017, § 307).

4. Kuralın içinde bulunduğu düzenlemeye bir bütün hâlinde bakıldığında iki temel belirsizliğin olduğu görülecektir. Birincisi, sahte belge düzenleme riskinin yüksekliğine dair esaslar belirlenirken birinci fıkrada yer alan "*mükellefiyet süresi, aktif ve öz sermaye büyüklüğü, vergisel yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediği gibi hususlar*"ın dikkate alınacağı, ancak değerlendirmenin bu hususlarla sınırlı yapılmayacağı anlaşılmaktadır.

5. İkinci olarak, 213 sayılı Kanun'un 160. maddesinde başkaca bir ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmadığı hâlde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirildiğinin tespit edilmesi durumunda mükellefiyet kaydının terkin edileceği belirtilmektedir. Kuşkusuz kanun koyucu iki durumu ayrı ayrı düzenleyebilir. Ancak bu durumda keyfi uygulamaların engellenebilmesi için aralarındaki farkın açık ve net bir şekilde belirlenmesi gerekir. Buna karşın kanun koyucunun "*münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirilmesi*" hâliyle "*sahte belge düzenleme riskinin yüksek olması*" hâli arasındaki farkı net bir şekilde ortaya koyduğu söylenemez.

6. Bu bağlamda, hangi durumlarda mükellefin sahte belge düzenleme riski yüksek mükelleflerden kabul edileceği belirli değildir. Dahası sahte fatura düzenleme ihtimaline işaret eden basit birtakım tespitler dahi mükellefin sahte belge düzenleme riski yüksek mükelleflerden olduğunun kabulü için yeterli görülme riskini ortaya çıkarmaktadır.

7. Diğer yandan, getirilen sınırlamanın bir an için kanunilik şartını sağladığı kabul edilse bile, itiraz konusu kuralda ölçülülük yönünden de sorun olduğu anlaşılmaktadır. Kuralın özellikle ekonomide kayıt dışılıkla mücadele ve özel teşebbüsün milli ekonominin güvenlik içinde çalışmasını sağlama amacına yönelik olduğu anlaşılmaktadır. Bununla birlikte kural, sahte belge düzenlendiği konusunda *kesin olmayan bir kanaate dayalı* olarak yüksek risk tespitinin yapılması durumunda mükellefin ticari faaliyetini yürütmesini imkânsız hâle getirecek şekilde orantılı olmayan bir sınırlamaya neden olmaktadır.

8. Açıklanan gerekçelerle kuralın Anayasa'nın 13., 48., ve 49. maddelerine aykırı olduğunu düşündüğümden aksi yöndeki çoğunluk görüşüne katılmıyorum.

KARŞIOY GEREKÇESİ

1. İncelenen kural ile, Kurum tarafından yoklama adı verilen denetim sonucunda vergi mükellefinin sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğu görüşüyle mükellefiyet kaydının terkin edileceği, bu işlemin tebliği üzerine ilgilinin bir ay içerisinde teminat göstererek mükellefiyetin tekrar tesis edilebileceği düzenlenmektedir. Çoğunluk gerekçesinde düzenlemenin gerekli ve ölçülü olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

2. Anayasa'nın 48. maddesinde çalışma, sözleşme yapma ve teşebbüs hürriyeti güvence altına alınmıştır. Anılan güvence kapsamında gelir getirici faaliyette bulunanlar yasal yükümlülükleri kapsamında vergi mükellefi olmaktadır. Vergi mükellefiyeti bir yükümlülük olduğu gibi ticari hayatta vergi denetimine tabi yasal bir faaliyet yürütüldüğü karinesi içerisinde kişilerin kredi alma, çek defteri kullanma gibi kolaylıklarından yararlanma imkanını da sağlamaktadır. Başka deyişle mükellefiyetin ödev boyutu yanında, teşebbüs hürriyetinin ticari hayatta gerçekleştirilebilmesi bakımından yasal bir hak olma boyutu da bulunmaktadır. Bu açıdan, henüz vergi tarh ve yükümlülüğüne ilişkin bir incelemeye tabi olmayan bir mükellefin faaliyet alanı veya önceki kimi faaliyetlerinden hareketle sahte belge düzenleme potansiyeli görülerek mükellef kaydının silinmesinin teşebbüs hürriyetini önemli ölçüde sınırlayan, hatta ticari faaliyeti sona erdiren bir tedbir olduğu açıktır.

3. Çalışma, sözleşme yapma ve teşebbüs hürriyetine yönelik olarak kamu yararı gerekleri kapsamında tedbir alma amacıyla elbette kanunla sınırlama yapılabilir. Anayasanın 13. maddesi uyarınca, temel haklara ilişkin olarak kanunla yapılacak sınırlamanın belirli, öngörülebilir ve keyfiliğe izin vermeyecek güvenceleri içermesi de anayasal bir zorunluluktur (bkz. AYM E. 2015/41 – K. 2017/98, 4.5.2017, p. 307). Bununla birlikte incelenen kuralda mükellefiyet terkinine ilişkin esaslar kanunda belirlenmemiş, Bakanlığın belirlemesine bırakılmıştır. Terkin kararı verilmesi için yalnızca sahte belge düzenleme riskinin yüksekliği kriterinin yeterli görüldüğü dikkate alındığında idareye verilen yetkinin belirsizliği ve kapsamının genişliği açıkça anlaşılmaktadır. Bu nedenle kanunilik kriterini karşılamaması nedeniyle kuralın ve devamı fıkralardaki düzenlemelerin (6216 s. Kn. m. 43/4 uyarınca) iptal edilmesi gerekmektedir.

4. Öte yandan kuralın kanunilik kriterini karşıladığı kabul edilse dahi, sahte belge düzenleneceği hususunda kesin bir yargıya dayanmayan, geleceğe yönelik bir kanaatle mükellefiyet kaydı gibi doğrudan en ağır bir yöntemin tercih edilmesi nedeniyle kuralda öngörülen yöntemin demokratik toplum bakımından *gerekli olmadığı* değerlendirilmelidir. Bu bakımdan kuralın mükellefler üzerinde ağır ve ölçüsüz bir külfete neden olup olmadığını incelenmesine gerek dahi bulunmamaktadır. Kaldı ki bu yönden bakıldığında da yasal koşullara uygun olarak ticari faaliyetini sürdüren bir mükellefin kaydının salt idari şüphe üzerine terkin edilmesinin ne derece ölçüsüz bir sonuca yol açtığı da izaha muhtaç olmayacak açıklıktadır. Bu nedenle de kuralın Anayasa'nın 13. maddesine aykırılığı dolayısıyla iptal edilmesi gerekir.

KARŞIOY GEREKÇESİ

1. 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na 5/12/2019 tarihli ve 7194 sayılı Kanun'un 24. maddesiyle eklenen 160/A maddesinin ikinci fıkrasının birinci cümlesinin "...*vergi dairesinin mükellefin sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğuna ilişkin görüşü ve ilgisine göre vergi dairesi başkanı veya defterdarın onayı ile mükellefiyet kaydı terkin edilir...*" düzenlemesi yer almaktadır.

2. 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 temel hak ve özgürlüklere sınırlama getiren düzenlemelerin kanunla yapılması, Anayasa'da öngörülen sınırlama sebebine uygun ve ölçülü olması gerekmektedir.

3. Mükellefiyet kaydının terkinin işlemleri 213 sayılı Kanun'un 160/A maddesinin birinci fıkrasında yer verilen Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca yapılan analiz ve değerlendirmeler sonucunda sahte belge düzenleme riskinin yüksek çıkması durumunda yapılmaktadır. Maddenin ikinci fıkrasında ise yüksek risk tespiti yapıldıktan sonra vergi dairesinin görüşü ile vergi dairesi başkanı veya defterdarın onayıyla mükellef kaydının terkin işleminin gerçekleştirileceği öngörülmektedir. Mükellefiyet kaydının terkinin işlemleri birinci fıkrada yer alan hususlara göre belirlenen düzenlemelere bağlı olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen esaslar üzerinden yapılacaktır.

4. Kanun koyucu "sahte belge düzenleme riskinin yüksek olması" durumunu mükellefiyetin terkinin için bir neden olarak kabul etmektedir. Mükellefiyet kaydının terkinin, vergi mükellefinin ticari, sınai ve zirai ve mükellefiyet kaydı doğuran diğer faaliyetlerin yürütülmesine engel olmamakla birlikte bu faaliyetler kapsamında önemli olan birçok işlemi yapma imkânını ciddi ölçüde sınırlandırmakta, hatta bazı durumlarda tamamen ortadan kaldırmaktadır. Bu da çalışma hak ve özgürlüğüne ciddi bir sınırlama getirmektedir. Hakka yönelik böylesine ağır ve ciddi sonuçlar doğuran sınırlamanın kanuni dayanağının belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir olması gerekmektedir. Aksi takdirde keyfilik ve istismara açık uygulamaların önü açılacaktır.

5. Kanun'da çalışma hak ve özgürlüğüne mükellefiyetin terkinin şeklinde yapılan müdahale tamamen Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenecek esaslara bırakılmıştır. Burada dava konusu kural, yürütmeye sınırsız, belirsiz çok geniş bir düzenleme yetkisi tanıdığından belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir niteliklerine haiz değildir.

6. Açıklanan nedenlerle kural, Anayasa'nın 13., 48. ve 49. maddeleriyle uyumlu olmadığından çoğunluk kararına katılmıyorum.

KARŞIOY GEREKÇESİ

1. Mahkememiz çoğunluğunun 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na 5/12/2019 tarihli ve 7194 sayılı Kanun'un 24. maddesiyle eklenen 160/A maddesinin ikinci fıkrasının birinci cümlesinin "...vergi dairesinin mükellefin sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğuna ilişkin görüşü ve ilgisine göre vergi dairesi başkanı veya defterdarın onayı ile mükellefiyet kaydı terkin edilir..." bölümünün Anayasa'ya aykırı olmadığı şeklindeki kararına katılmamaktayım.

2. Dava konusu kural mükellefin sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğuna ilişkin görüşü ve ilgisine göre vergi dairesi başkanı veya defterdarın onayı ile mükellefiyet kaydını terkin etme şeklinde mükellef için ağır sonuçları olan bir işlem tesisi öngörmektedir. Zira mükellefiyet kaydının terkinini mükellefin ticari faaliyette bulunması sürecinde kendisi için fevkalade olumsuz sonuçlara yol açabilir.

3. Kişilerin Anayasa'nın 48. ve 49. maddelerinde güvence altına alınan çalışma ve sözleşme hürriyeti ve çalışma hakkı ile ilgili önemli bir müdahale niteliği tartışmasız olan mükellefiyet kaydının terkinini şeklindeki bir işlem tesisi elbette ki kanunla öngörülebilir. Zira vergi idaresi vergi kaybının önlenmesi ve düzenli bir vergi sisteminin yürütülmesi için sahte belge düzenleme riski ile de mücadele etmek durumunda kalabilmektedir. Dolayısıyla kanun koyucu vergi idaresine bu konularda ihtiyaç duyduğu kanunları çıkararak destek olabilir. Ancak bu derece ağır sonuçları olan mükellefiyet kaydı terkinini şeklindeki bir işlemin tesisi ile ilgili temel çerçevenin kanunla belirlenmesi de mükelleflerin hak ve menfaatleri açısından fevkalade önemlidir.

4. Nitekim Anayasa Mahkemesi kararlarında da sıklıkla ifade edildiği üzere 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 hukuk devletinde vazgeçilmez öneme sahiptir. Kanunda bulunması gereken bu nitelikler hukuki güvenliğin sağlanması bakımından da zorunludur. Zira bu ilke hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, kişilerin 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).

5. Oysa dava konusu ibarenin yer aldığı maddede mükellefiyet kaydı terkin edilmesinin "*Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen esaslar çerçevesinde*" yapılacağı öngörülmektedir. Dolayısıyla bu konuda kanunda temel ilkelerin Anayasa Mahkemesi kararlarında sıklıkla ifade edildiği üzere hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net ve anlaşılır biçimde düzenlenmiş olduğunu söylemek mümkün gözükmemektedir.

6. "Sahte belge düzenleme riski" şeklindeki muğlak, kişilerin aleyhine olacak ve sübjektif biçimde yorumlanmaya müsait bir ölçüte dayalı olarak tesis edilecek bir mükellefiyet kaydı terkinini

konusu ile ilgili hususların kanunda açık ve net biçimde düzenlenmesi konunun niteliği dolay evleviyetle gereklidir. Ek olarak mükellefiyet kaydı terkininin mükellefler için doğuracağı ağır sonuçlar da benzer biçimde bu konunun açık ve net biçimde kanunda düzenlenmesini daha elzem hale getirmektedir.

7. Oysa mükellefiyet kaydı terkinini ile ilgili olarak Kanun'da hiçbir şekilde temel çerçeve belirlenmeden konunun tüm yönleri Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenecek esaslara bırakılmıştır. Dolayısıyla kural kişilerin Anayasa'nın 48. ve 49. maddelerinde güvence altına alınan hürriyetlerine Anayasa'nın 13. maddesi bağlamında belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir şartları haiz olmayan ve dolayısıyla "kanunilik" koşulunu sağlamayan bir sınırlama getirdiğinden Anayasa'nın 13., 48. ve 49. maddelerine aykırı olduğundan iptali gerekmektedir.

Üye

Yusuf Şevki
HAKYEMEZ

KARŞI OY

1. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na 5/12/2019 tarihli 7194 sayılı Kanunun 24. Maddesiyle eklenen 160/A maddesinin ikinci fıkrasının birinci cümlesinin "... vergi dairesinin mükellefin ve sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğuna ilişkin görüşü ve ilgisine göre vergi dairesi başkanı veya defterdarın onayı ile mükellefiyet kaydı terkin edilir." bölümünün Anayasa'ya aykırı olmadığına sayın çoğunluk tarafından karar verilmiştir.

2. Mükellefiyet kaydının terkinini sonucunda mükellefin ticari faaliyetleri için önemli olan birçok işlemi yapma imkanı ortadan kalmaktadır. Bu haliyle kural çalışma hak ve özgürlüklerine sınırlama getirmektedir.

3. 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." Bu ilkeye göre sınırlama getirilen düzenlemelerin kanunla yapılması Anayasa'da öngörülen sınırlama sebebine uygun ölçülü ve belirli olması gereklidir.

4. Anayasa'nın 2. Maddesinde güvenceye alınan hukuk devleti ilkesi 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 otoritelerin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi gerekir. Kanunda bulunması gereken bu nitelikler hukuki güvenliğin sağlanması bakımından da zorunludur. Zira bu ilke hukuk normlarının öngörülebilir olmasının kişilerin 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)

5. Mükellefiyet kaydının terkinini işlemi 213 sayılı kanunun 160/A maddesinin birinci fıkrasında belirtilen Hazine ve Maliye Bakanlığınca yapılan analiz ve değerlendirmeler neticesinde

Esas Sayısı : 2022/146

Karar Sayısı : 2023/31

sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğu tespiti üzerine yapılmaktadır. Bu tespit yapılırken mükellefiyet süresi aktif ve öz sermaye büyüklüğü ödenen vergi tutarı, çalışan sayısı, vergisel yükümlülüklerinin yerine getirilip getirilmediği gibi mükelleflerin vergisel uyum seviyelerine yönelik unsurlar ve analizler değerlendirme konusu yapılmaktadır.

6. Maddenin 2. Fıkrasında mükellefiyet kaydının terkin işlemi birinci fıkra uyarınca yapılan bu tespitten sonra vergi dairesinin görüşü ile vergi dairesi başkanı veya defterdarın onayıyla gerçekleştirilmektedir. Mükellefiyet kaydının telkini işlemlerinde ise birinci fıkrada belirlenen hususların değil Hazine ve Maliye bakanlığı tarafından belirlenen esasların dikkate alınması gerektiği açıktır.

7. Düzenleme bu haliyle belirli öngörülebilir olma özelliğini taşımamaktadır. Ayrıca kanunda çalışma hak ve özgürlüğüne yönelik mükellefiyetin telkini şeklindeki sınırlamaya ilişkin genel ilkeler ortaya konulup kanuni çerçeve çizilmemiştir. Düzenleme ile hazine ve maliye bakanlığına sınırsız, belirsiz geniş bir düzenleme yetkisi tanınmıştır. Kural bu haliyle çalışma hak ve özgürlüğüne getirdiği sınırlamanın ulaşılabilir, öngörülebilir, nitelikli olmadığı kanunilik şartını taşımadığı anlaşılmaktadır.

8. Kural ile kesin olmayan kanaate dayalı mükellefin ticari faaliyetlerin yürütmesi imkansız hale getirilmekte ve sahte belge düzenlemesine ilişkin kanaat oluştuğu durumda yaptırımlardan daha kapsamlı bir yaptırım uygulanarak meşru amaca ulaşılması orantısız bir sınırlamaya neden olmaktadır.

9. Yukarıda da belirtilen gerekçelerle düzenleme Anayasa'nın 13,48 ve 49. Maddelerine aykırıdır. İptali gerekir.

Üye

Selahaddin
MENTEŞ