

Esas Sayısı : 2014/144

Karar Sayısı : 2015/29

Karar Tarihi : 19.3.2015

İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN : Danıştay Dördüncü Dairesi

İTİRAZIN KONUSU : 21.7.1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un mükerrer 35. maddesine, 4.6.2008 tarihli ve 5766 sayılı Kanun'un 4. maddesiyle eklenen beşinci ve altıncı fıkraların Anayasa'nın 2. maddesine aykırılığı ileri sürülerek iptallerine karar verilmesi istemidir.

I- OLAY

Kanuni temsilcisi olduğu dönemden kalma şirket vergi borçlarının tahsili amacıyla aracına haciz uygulaması yapılan davacının, söz konusu haczin iptali istemiyle açtığı davada, itiraz konusu kuralın Anayasa'ya aykırılık iddiasını ciddi bulan Mahkeme, iptalleri için başvurmuştur.

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 bağı alacakların tüzel kişiliğın kanuni temsilcilerinden 6183 sayılı Kanunun cebri tatbıkata 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 kişiliğın mal varlığından tahsil imkanı bulunmadığından kanuni temsilciler hakkında tatbıkata 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 bağı alacaklarda sorumlu olan bu şahısların diğ er amme alacaklarının ödenmesinden de sorumlu olmalarını sağlamak amacıyla 6183 sayılı Kanuna mükerrer 35 inci madde eklenmiştir." denilmektedir.

Belirtilen düzenlemenin yürürlüğe girmesiyle birlikte ortaya çıkan uyumsuzlıklarda 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 bağı alacaklar için uygulanabilir gibi görünse de, Vergi Usul Kanunu'nun 10 uncu maddesinin özel nitelikli bir tahsil hükmü olan ikinci fıkrası zımnen veya açık olarak ilga edilmediğı için, vergi ve buna bağı 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 "diğ er amme alacakları" için getirildiğı belirtilmekle, paralel bir düzenlemeyle bu ayırıma gidilmiş olduğı, bu durumda, vergi ve buna bağı 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 diğ er amme alacakları için uygulanabileceğı" şeklindedir.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun mükerrer 35 inci maddesine 5766 sayılı Kanunla eklenen son iki fıkrasında, amme alacağının doğduğı ve ödenmesi gerektiğı 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 sorumluluğı ortadan kaldırmayacağı öngörülmüştür.

Söz konusu düzenlemenin gerekçesinde, "Madde ile 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35 inci maddesinde ibare değışikliğı yapılması ve maddeye bir fıkra eklenmesi öngörülmektedir. Maddede yapılan ibare değışikliğı 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 diğ er düzenleme ile amme alacağının doğduğı ve ödenmesi gerektiğı 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 da "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 taşınması 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 teşekküllü 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 kaldırmayacağına 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 yirmüçüncü 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 ulaşılmadığı, 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 teşekkül 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, millî 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 muafık, 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 düzenlemeler 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 oluşturmaz.

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 teşekkül 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."

III- YASA METİNLERİ

A- İtiraz Konusu Yasa Kuralı

Kanun'un itiraz konusu kuralları da içeren mükerrer 35. maddesi şöyledir:

"Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu

Mükerrer Madde 35- *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 edilir.*

Bu madde hükmü, yabancı şahıs veya kurumların Türkiye'deki mümessilleri hakkında da uygulanır.

Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmaz.

Temsilciler, teşekkülü idare edenler veya mümessiller, bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebilirler.

(Ek fıkra: 4/6/2008-5766/4 md.) Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulur.

(Ek fıkra: 4/6/2008-5766/4 md.) Kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmaz."

B- Dayanılan Anayasa Kuralı

Başvuru kararında, Anayasa'nın 2. maddesine dayanılmıştır.

IV- İLK İNCELEME

Anayasa Mahkemesi içtüzüğü hükümleri uyarınca Serruh KALELİ, Serdar ÖZGÜLDÜR, Osman Alifeyyaz PAKSÜT, Zehra Ayla PERKTAŞ, Recep KÖMÜRCÜ, Burhan ÜSTÜN, Engin YILDIRIM, Nuri NECİPOĞLU, Hicabi DURSUN, Erdal TERCAN, Muammer TOPAL, Zühtü ARSLAN, M. Emin KUZ ve Hasan Tahsin GÖKCAN'ın katılımlarıyla 11.9.2014 tarihinde yapılan ilk inceleme toplantısında, dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

V- ESASIN İNCELENMESİ

Başvuru kararı ve ekleri, Raportör Ömer DURAN tarafından hazırlanan işin esasına ilişkin rapor, itiraz konusu yasa kuralları, dayanan Anayasa kuralı ve bunların gerekçeleri ile diğer yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüşülüp düşünüldü:

A- Kanun'un Mükerrer 35. Maddesine 5766 Sayılı Kanun'un 4. Maddesiyle Eklenen Beşinci Fıkranın İncelenmesi

Başvuru kararında, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda kusura dayalı sorumluluğun benimsenmiş olduğu, kural ile öngörülen sorumluluk hâlinin ise kusursuz sorumluluk olduğu, kanuni temsilcilerin kendilerinin görevde olmadıkları dönemde gerçekleştirilen iş ve işlemlerden sorumlu tutuldukları, bu durumun adalet ve hakkaniyet ilkeleri ile bağdaşmadığı belirtilerek kuralın, Anayasa'nın 2. maddesine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

İtiraz konusu kural, amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları hâlinde bu şahısların amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulacağını düzenlemektedir.

Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devleti, eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygılı, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık olan devlettir.

Kanun koyucu, Anayasa'ya ve hukukun genel ilkelerine aykırı olmamak kaydıyla her türlü düzenlemeyi yapma konusunda takdir yetkisine sahiptir. Kanun koyucunun hukuki düzenlemelerde kendisine tanınan takdir yetkisini anayasal sınırlar içinde adalet, hakkaniyet ve kamu yararı ölçütlerini göz önünde tutarak kullanması ve keyfi davranmaması gerekir.

Bu bağlamda, kamu hizmetlerinin yürütülmesi için gerekli kaynağın elde edilmesi adına Devletin, vergi ve diğer kamu alacaklarının takip ve tahsilini sağlamak üzere hukuki düzenlemeler yapma konusunda takdir yetkisi bulunmaktadır. Ancak, bu konuda bireylerin haklarının ve hukukun genel ilkelerinin de göz önünde bulundurulması hukuk devleti olmanın bir gereğidir.

İtiraz konusu kuralın getiriliş amacının; amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olması hâlinde bu şahısların sorumluluk uygulamasının, amme alacaklarının düzenlendikleri kanunlardaki kanuni ödeme sürelerinde veya özel ödeme sürelerinde farklı şahısların olması hâlini de kapsadığı görülmektedir.

Kanun koyucu, amme alacağını güvenceye almak bakımından sorumluluğun yaygınlaştırılması yoluna gidebileceği gibi müteselsil sorumluluk da öngörebilir. Ancak amme alacağının doğduğu veya ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilcilerin farklı kişiler olabileceği gerçeği göz önüne alındığında, kural ile getirilen düzenleme vergi ve diğer mali ödev ve sorumluluklarını zamanında ve eksiksiz olarak yerine getiren kanuni temsilcilerin, sonradan kendilerinin görevde olmadığı ve müdahale şanslarının bulunmadığı

bir dönemde gerçekleşen bir eylemden müteselsilen sorumlu tutulmaları sonucunu doğurmaktadır. Adalet ve hakkaniyet ilkeleri karşısında, bireyin bu şekilde belirsiz ve güvensiz bir biçimde kendi kusurundan kaynaklanmayan bir nedenle, başkalarının eylem veya ihmali sonucu oluşacak sorumluluğa ortak olması adalet ve hakkaniyetle bağdaşmaz. Dolayısıyla, itiraz konusu kural hukuk devleti ilkesine aykırıdır.

Açıklanan nedenlerle, itiraz konusu kural Anayasa'nın 2. maddesine aykırıdır. İptali gerekir.

Hicabi DURSUN, Muammer TOPAL, M. Emin KUZ ile Kadir ÖZKAYA bu görüşe katılmamışlardır.

B- Kanun'un Mükerrer 35. Maddesine 5766 Sayılı Kanun'un 4. Maddesiyle Eklenen Altıncı Fıkranın İncelenmesi

Başvuru kararında, itiraz konusu kural ile 213 sayılı Kanun kapsamında olanlar da dâhil olmak üzere tüm amme alacaklarının takibinin 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesi kapsamına alındığı, 213 sayılı Kanun'da kusura dayalı sorumluluğun benimsenmiş olduğu, kural ile öngörülen sorumluluk hâlinin ise kusursuz sorumluluk olduğu ve kanuni temsilcilerin kendilerine yüklenilen bir görevi yerine getirip getirmediğine bakılmaksızın anılan sıfatı taşımalarının sorumlu tutulmaları için yeterli kabul edildiği, her iki kanunun aynı maddi olaya uygulanabilmesi nedeniyle iki ayrı kanuni düzenlemeden hangisinin uygulanacağı konusunda belirsizlik olduğu, kişilere uygulanacak kanuni düzenlemelerin herhangi bir duraksamaya ve kuşkuyla yer vermeyecek şekilde açık, net ve anlaşılabilir olması gerektiği belirtilerek kuralın, Anayasa'nın 2. maddesine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

İtiraz konusu kuralda, kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Kanun'da yer alan hükümlerin bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmayacağı öngörülmektedir.

Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkül idare edenlerin farklı şahıslar olmaları hâlinde bu şahısların amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulacağını düzenleyen kuralın iptaline yönelik yukarıda yer alan gerekçeler, kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Kanun'da yer alan hükümlerin bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmayacağını öngören kural bakımından da aynen geçerlidir.

Hukuk devletinde kanunlarla kişilerin ekonomik, sosyal ve hukuki yaşam alanlarına yöneltilen müdahaleler öngörülebilir ve geleceğe dönük planlar buna göre yapılabilir. Belirlilik ilkesi, vergi ve diğer kamu alacakları açısından miktar, tarih ve tahsil zamanı ile biçimi gibi vergi ve diğer alacakların esaslı unsurlarının önceden belli ve kesin olmasını gerektirir.

213 sayılı Kanun'un 10. maddesinde, kanuni temsilciler için kabul edilen sorumluluk, kusura dayalı sorumluluktur. Buradaki kusur, vergilendirmeye dair ödevlerin ihlal edilmesidir. Buna göre, 213 sayılı Kanun'un 10. maddesi uyarınca kanuni temsilcilerin sorumlu tutulabilmesi için vergilendirme ödevlerini yerine getirmemiş olması gerekmektedir. İtiraz konusu kuraldan kaynaklanan sorumluluk ise kusursuz sorumluluk esasına dayanmakta olup kamu alacağının borçlu şirketten tahsil edilememesinde kanuni temsilcilerin kusuru bulunmasa dahi sorumlu tutulmasına neden olmaktadır.

213 sayılı Kanun'un 10. maddesinde, kanuni temsilcilerin sorumluluklarına ilişkin hükümlerin düzenlenmiş olması, bu Kanun kapsamındaki amme alacaklarının takibinin itiraz konusu kurala göre yapılmasına engel teşkil etmemektedir. Dolayısıyla itiraz konusu kural nedeniyle, 213 sayılı Kanun kapsamına giren amme alacakları da dâhil olmak üzere tüm amme alacakları için takip yapılması mümkündür. Bu durumda her iki kanunun aynı maddi olaya uygulanabilmesi nedeniyle, iki ayrı kanuni düzenlemeden hangisinin uygulanacağı konusunda belirsizlik oluşmaktadır. Dolayısıyla itiraz konusu kural, hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle, itiraz konusu kural Anayasa'nın 2. maddesine aykırıdır. İptali gerekir.

Hicabi DURSUN, Muammer TOPAL, M. Emin KUZ ile Kadir ÖZKAYA bu görüşte katılmamışlardır.

VI- SONUÇ

21.7.1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un mükerrer 35. maddesine, 4.6.2008 tarihli ve 5766 sayılı Kanun'un 4. maddesiyle eklenen beşinci ve altıncı fıkraların Anayasa'ya aykırı olduklarına ve İPTALLERİNE, Hicabi DURSUN, Muammer TOPAL, M. Emin KUZ ile Kadir ÖZKAYA'nın karşıoyları ve OYÇOKLUĞUYLA, 19.3.2015 tarihinde karar verildi.

Başkan
Zühtü ARSLAN

Başkanvekili
Serruh KALELİ

Başkanvekili
Alparslan ALTAN

Üye
Serdar ÖZGÜLDÜR

Üye
Osman Alifeyyaz PAKSÜT

Üye
Recep KÖMÜRCÜ

Üye
Burhan ÜSTÜN

Üye
Engin YILDIRIM

Üye
Nuri NECİPOĞLU

Üye
Hicabi DURSUN

Üye
Celal Mümtaz AKINCI

Üye
Erdal TERCAN

Üye
Muammer TOPAL

Üye
M. Emin KUZ

Üye
Hasan Tahsin GÖKCAN

Üye
Kadir ÖZKAYA

KARŞIOY GEREKÇESİ

Başvuru kararında, itiraz konusu kurallarla, 213 sayılı Kanun kapsamında olanlar da dâhil olmak üzere tüm amme alacaklarının takibinin 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un mükerrer 35. maddesi kapsamına alındığı, 213 sayılı Kanun'da kusura dayalı sorumluluk benimsendiği halde, kurallar ile kusursuz sorumluluk getirildiği, böylece her türlü kanuni yükümlülüğünü yerine getiren kanuni temsilcilere hiçbir kusur atfetmek mümkün değilken bile salt bu sıfatları nedeniyle ve kanun zoruyla müteselsilen sorumlu tutuldukları, bunun bireylerin hukuka olan güven duygusunu zedeleyeceği, hukuk güvenliği ilkesiyle bağdaşmayacağı, kişilere uygulanacak kanuni düzenlemelerin herhangi bir duraksamaya ve kuşkuyla yer vermeyecek şekilde açık, net ve anlaşılabilir olması gerektiği ileri sürülerek Anayasa'nın 2. maddesine aykırı olduğu gerekçesiyle iptali istenilmiş ve Mahkememizce iptaline karar verilmiştir.

İtiraz konusu kurallar; amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkül idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahısların amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulacağını ve kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan hükümlerin kurallar ile düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmayacağını öngörmektedir.

Kamu alacağı kavramı, Türk mali literatürüne 6183 sayılı Kanun ile girmiş olup, devletin, kamu tüzel kişiliğinden ve egemenlik hakkından doğan, ayrıcalıklı ve özellik taşıyan alacaklarını anlatmaktadır (Adnan Gerçek, Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, Bursa 2011, s.1 Aktaran: Gözde Erkin, Kamu İcra Hukukunda Kamu Alacakları, Gençbaro, Hukuk ve Yaşam).

Devletin ve yetkili idarelerin vergi, resim, harç gibi kamu gücünden doğan alacaklarıyla kamu hizmetlerinin karşılığı olarak doğan alacaklar ve kamu hizmetleri uygulaması ile idari sözleşmeden doğan alacaklar kamu alacağı sayılmaktadır. Bu alacaklar, tahakkuk aşamasından sonra tahsil edilebilecek bir aşamaya gelmekte ve "kamu alacağı" niteliğini kazanmaktadırlar.

Kamu alacakları, kamu hizmetlerinin üretilerek topluma sunulabilmesi için yapılması gereken harcamaların temel kaynağını oluşturmaktadır (Ateş Oktar, Vergi Hukuku, İstanbul 2009, s.288. Aktaran: Gözde Erkin, a.g.m.).

Kamu harcamalarının zamanla pek çok nedene bağlı olarak artış göstermesi, bu harcamaların finansmanında kullanılacak kamu alacaklarının korunması ve gecikmeksizin tahsili konusu üzerinde titizlikle durulması gereğini ortaya çıkarmış ve sonuçta kamu hizmetlerinin sağlıklı ve devamlı biçimde yerine getirilmesi ile kamu alacaklarının korunması ve zamanında tahsili arasında doğrusal bir bağlantı kurulmuştur (Kamu Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Tasarısının Gerekçesi, T.C. Başbakanlık Muamelat Umum Müdürlüğü, Tetkik Müdürlüğü, S. 6- 3229, 7/ 425, 18. XI. 1952, T.B.M.M. Tutanak Dergisi, C. 24, S. 1, Dönem IX, Toplantı 3, s. 286. Aktaran: Gözde Erkin, a.g.m.).

Bu nedenle de, kamu alacaklarının normal yollarla tahsili gerçekleşmediğinde, kamusal zora başvurulması öngörülmüştür. 6183 sayılı Kanun da, kamu alacaklarının yükümlülerce gerek isteyerek, gerek zorla ödenmesi usullerini düzenleyen bir kanun olarak yürürlüğe konulmuştur (Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Vergi Hukuku, Ankara, Turhan Kitapevi, 2008. Aktaran: Gözde Erkin, a.g.m.).

Söz konusu Kanun'un itiraz konusu kuralları da içeren, "Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu" başlıklı mükerrer 35. maddesinde, 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 alacaklarının, 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 olmalarının, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmayacağı, temsilcilerin, teşekkülü idare edenlerin veya mümessillerin, bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebilecekleri, kamu alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde, bu şahısların kamu alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulacakları ve kanuni temsilcilerin sorumlulukları konusunda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan hükümlerin, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmayacağı hükme bağlanmıştır.

Maddenin, iptal istemine konu son iki fıkrası hükmüne göre, eski kanuni temsilcinin dönemine ilişkin olarak, eski kanuni temsilci ile yeni kanuni temsilcinin sorumluluğu birlikte devam etmektedir. Uygulamanın bu şekilde olması bazı durumlarda eski kanuni temsilcinin, bazı durumlarda da yeni kanuni temsilcinin aleyhine sonuçlar ortaya çıkarabilecektir. Kimi zaman yeni kanuni temsilci, kimi zaman da eski kanuni temsilci, kendi kasıt veya ihmalden kaynaklanmayan fiiller nedeniyle ödenmemiş bulunan kamu alacağından sorumlu olabilecektir.

Dolayısıyla bu bağlamda, 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinde yazılı müteselsil sorumluluk uygulamasının, kişinin, bir başkasının işlediği fiilden sorumlu tutulması sonucunu doğurduğu, oysa kanuni temsilcilerin kamu alacaklarından sorumlu tutulabilmeleri için kasıt ve ihmallerinin bulunması şartının aranması gerektiği söylenebilir. Ancak, belirtildiği üzere, 6183 sayılı Kanunla korunan alacağın kamu alacağı olması ve vergi ve diğer kamu alacaklarının kamu hizmetlerinin yürütülmesinde hayati önem taşıması nedeniyle, söz konusu hizmetler için gerekli kaynağın elde edilmesi adına, kamu alacaklarının takip ve tahsili için özel hukuki düzenlemeler ve ayrıcalıklı yetkilerle, kolaylık ve hızlilik sağlanması bazen bir zorunluluk olarak ortaya çıkabilir.

5766 sayılı Kanunla 6183 sayılı Kanun'da genel olarak şirket ortakları ve kanuni temsilcilerin, kamu borcu nedeni ile sorumluluklarını artıran, genişleten ve müteselsil sorumluluk esası getiren düzenlemeler yapılmıştır. Kararın gerekçesinde de belirtildiği üzere, kanun koyucunun kamu alacağının güvence altına alınması amacıyla sorumluluğun yaygınlaştırılması yoluna gitmesinde ve müteselsil sorumluluk getirmesinde Anayasaya aykırı bir yön bulunmamaktadır.

5766 sayılı Kanun'un gerekçesinde, 6183 sayılı Kanun'un mevcut hükümlerinin uygulamasına ilişkin yargı kararları dikkate alınarak uygulamaya açıklık getiren düzenlemelere yer verildiği, öngörülen değişiklikler ile 6183 sayılı Kanun'un temel felsefesi korunarak amme alacaklarının daha süratle tahsiline imkan verilmesinin amaçlandığı ifade edilmiştir.

Düzenlemeden beklenen kamu yararının, kamu alacaklarında ilgililerinin sorumluluklarını artırarak ve müteselsil sorumluluk getirerek daha hızlı ve daha yüksek oranda tahsilâtın sağlanması, böylece sürüncemede bırakılmasının önlenmesi olduğu anlaşılmaktadır.

Anayasa Mahkemesinin muhtelif kararlarında da ifade edildiği üzere, kamu alacaklarının kamu hizmetlerinin yürütülmesinde taşıdığı önem nedeniyle, vatandaşların haklarının ve hukukun genel ilkelerinin göz önünde bulundurulması koşuluyla, kanun koyucu tarafından idarelerin kamu alacaklarının tahsilinde birtakım ayrıcalıklı yetkilerle donatılması, asıl kamu borçlusunun kanuni temsilcilerine bazı sorumluluklar yükleyebilmesi mümkündür.

Ayrıca, kanuni temsilcilerin, temsilcisi oldukları kamu alacağı borçlusuna ilişkin görevlerini, faaliyetlerini, konumlarını, üstlendikleri sorumluluklarını ve temsilcilik görevlerini yürürlükte olan kurallara göre belirleyip yerine getirmeleri halinde, müteselsil sorumluluk kapsamında mal varlıklarından istenebilecek bir borcun oluşmasını engelleyebilecekleri, böyle bir borcun oluşması halinde öncelikle asıl borçlunun mamelekinden ödenmesini sağlayabilecekleri, esasen bunun görevleri olduğu, bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl kamu borçlusuna rücu edebileceklerinin yasal güvenceye bağlandığı gözetildiğinde, itiraz konusu kural bakımından, kasıt veya kusurları olmaksızın müteselsilen sorumlu tutulan kanuni temsilciler açısından ileri sürülen sakıncaların ortaya çıkmasının önlenmesi de mümkündür.

Diğer taraftan, altıncı fıkrada, kanuni temsilcilerin sorumlulukları konusunda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan hükümlerin, mükerrer 35. maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmayacağı öngörülmek suretiyle uygulamada ortaya çıkan tereddütlerin giderilmesinin amaçlandığı; bu itibarla, mezkûr hükmün belirsizlik oluşturması bir yana, uygulamadaki belirsizliği giderdiği düşünülmektedir.

Belirtilen çerçeve içerisinde, kanun koyucunun, kamu alacağını güvenceye almak ve sürüncemede kalmasını önlemek bakımından, kanuni temsilciler için müteselsil sorumluluk öngörmesinde Anayasa'ya aykırı bir yönün bulunmadığı sonucuna varılmıştır.

Bu nedenle itiraz başvurusunun reddi gerektiği görüşüyle, aksi yönde oluşan çoğunluk kararına katılmıyoruz.

Üye
Hicabi DURSUN

Üye
Muammer TOPAL

Üye
M. Emin KUZ

Üye
Kadir ÖZKAYA