

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Anayasa Mahkemesi Başkanlığından:

Esas Sayısı : 2018/142
Karar Sayısı : 2019/38
Karar Tarihi:15/5/2019

İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN: İstanbul 6. Vergi Mahkemesi

İTİRAZIN KONUSU: 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 9. maddesinin 26/11/1980 tarihli ve 2347 sayılı Kanun'un 1. maddesiyle değiştirilen birinci fıkrasının, ikinci fıkrasının ve 13. maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin Anayasa'nın 2. ve 35. maddelerine aykırılığı ileri sürülerek iptallerine karar verilmesi talebidir.

OLAY: Davacı limited şirketin 2016 ve 2017 yılı hesaplarının incelenmesi sırasında tespit edilen sahte faturalar nedeniyle vergi ziyama sebebiyet verildiği gerekçesiyle vergi alacağının güvence altına alınması amacıyla tesis edilen teminat isteme ve ihtiyati haciz işlemlerinin iptali talebiyle açılan davada itiraz konusu kuralların Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varan Mahkeme, iptalleri için başvurmuştur.

I. İPTALİ İSTENEN KANUN HÜKÜMLERİ

Kanun'un itiraz konusu kuralların da yer aldığı;

1. 9. maddesi şöyledir:

“Teminat isteme:

Madde 9- (Değişik birinci fıkra: 26/11/1980 - 2347/1 md.) 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesi uyarınca vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359 uncu maddesinde sayılan hallere temas eden bir amme alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanmış olduğu takdirde vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden tahsil dairelerince teminat istenir.

Türkiye'de ikametgahı bulunmayan amme borçlusunun durumu amme alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu gösteriyorsa, tahsil dairesi kendisinden teminat isteyebilir.”

2. 13. maddesi şöyledir:

“İhtiyati haciz:

Madde 13- İhtiyati haciz aşağıdaki hallerden herhangi birinin mevcudiyeti takdirinde hiçbir müddetle mukayyet olmaksızın alacaklı amme idaresinin mahalli en büyük memurunun kararıyla, haczin ne suretle yapılacağına dair olan hükümlere göre, derhal tatbik olunur:

1. 9 uncu madde gereğince teminat istenmesini mucip haller mevcut ise,

2. Borçlunun belli ikametgâhı yoksa,

3. Borçlu kaçmışsa veya kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimalleri varsa,

4. Borçludan teminat gösterilmesi istendiği halde belli müddette teminat veya kefil göstermemiş yahut şahsi kefalet teklifi veya gösterdiği kefil kabul edilmemişse,

5. Mal bildirimine çağrılan borçlu belli müddet içinde mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bildirimde bulunmuşsa,

6. Hüküm sadır olmuş bulunsun bulunmasın para cezasını müstelzim fil dolayısıyla amme davası açılmış ise,

7. İptali istenen muamele ve tasarrufun mevzuunu teşkil eden mallar, bu mallar elden çıkarılmışsa elden çıkarmanın diğer malları hakkında uygulanmak üzere, bu kanunun 27, 29, 30 uncu maddelerinin tatbikını icabettiren haller varsa.”

II. İLK İNCELEME

1. Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü hükümleri uyarınca Zühtü ARSLAN, Burhan ÜSTÜN, Engin YILDIRIM, Serdar ÖZGÜLDÜR, Serruh KALELİ, Recep KÖMÜRCÜ, Celal Mümtaz AKINCI, Muammer TOPAL, M. Emin KUZ, Hasan Tahsin GÖKCAN, Kadir ÖZKAYA, Rıdvan GÜLEÇ, Recai AKYEL ve Yusuf Şevki HAKYEMEZ'in katılımlarıyla 8/11/2018 tarihinde yapılan ilk inceleme toplantısında öncelikle uygulanacak kural sorunu görülmüştür.

2. Anayasa'nın 152. ve 30/3/2011 tarihli ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 40. maddelerine göre bir davaya bakmakta olan mahkeme, o dava sebebiyle uygulanacak bir kanunun veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin hükümlerini Anayasa'ya aykırı görmesi hâlinde ya da taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varması durumunda, bu hükmün iptali için Anayasa Mahkemesine başvurmaya yetkilidir. Ancak anılan maddeler uyarınca bir mahkemenin Anayasa Mahkemesine başvurabilmesi için elinde yöntemince açılmış ve mahkemenin görevine giren bir davanın bulunması, iptali talep edilen kuralın da o davada uygulanacak olması gerekir. Uygulanacak kural ise bakılmakta olan davanın değişik evrelerinde ortaya çıkan sorunların çözümünde veya davayı sonuçlandırmada olumlu ya da olumsuz yönde etki yapacak nitelikte bulunan kurallardır.

3. Kanun'un itiraz yoluna başvuran Mahkemece iptali talep edilen 9. maddesinin ikinci fıkrasında Türkiye'de ikametgâhı bulunmayan amme borçlusundan teminat istenebilmesi hükme bağlanmaktadır. Bakılmakta olan davada, teminat istemi ve ihtiyati haciz uygulamasının muhatabı davacı Şirketin ikametgâhı Türkiye'de olduğundan ikinci fıkranın bakılmakta olan davada uygulanma imkânı bulunmamaktadır. Bu itibarla 9. maddenin ikinci fıkrasına ilişkin başvurunun Mahkemenin yetkisizliği nedeniyle reddi gerekir.

4. Açıklanan nedenlerle 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un;

A. 9. maddesinin;

1. 26/11/1980 tarihli ve 2347 sayılı Kanun'un 1. maddesiyle değiştirilen birinci fıkrasının esasının incelenmesine,

2. İkinci fıkrasının itiraz başvurusunda bulunan Mahkemenin bakmakta olduğu davada uygulanma imkânı bulunmadığından bu fıkraya ilişkin başvurunun Mahkemenin yetkisizliği nedeniyle REDDİNE,

B. 13. maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin esasının incelenmesine,

OYBİRLİğİYLE karar verilmiştir.

III. ESASIN İNCELENMESİ

5. Başvuru kararı ve ekleri, Raportör Elif KARAKAŐ tarafından hazırlanan için esasına ilişkin rapor, itiraz konusu kanun hükümleri, dayanılan ve ilgili görölen Anayasa kuralları ile bunların gerekçeleri ve diğer yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüşülüp düşünüldü:

A. Genel Açıklama

6. Devlete ve diğer kamu tüzel kişilerine ait vergi, resim, harç, mahkeme masrafı, vergi cezası, para cezası, gecikme zammı ve gecikme faizi gibi alacaklardan oluşan kamu alacakları 6183 sayılı Kanun kapsamında takip ve tahsil edilmektedir. Anılan Kanun, kamu alacaklarını güvence altına alan birtakım güvence önlemleri de içermekte olup teminat istenmesi ve ihtiyati haciz müesseseleri de söz konusu güvenceler kapsamındadır.

7. Her iki güvence de kamu alacağının cebren tahsil ve takibine yönelik işlemler olmayıp kamu alacağının tahsilinin tehlikeye girmesini önlemek amacıyla alacak henüz tahsil aşamasına gelmeden önce uygulanan geçici nitelikte tedbirlerdir. Teminat isteme ve ihtiyati haczin konusunu henüz tarh ve tebliğ edilmemiş, dolayısıyla tahakkuk etmemiş alacaklar oluşturabilir. Tahakkuk etmemiş bu tür alacaklar yönünden kesinleşmiş bir kamu borcundan söz edilemeyeceği için anılan güvencelerin muhatabı olan mükellef ya da sorumlular henüz kamu borçlusuna değildir.

8. Kanun'un 9. ila 12. maddelerinde düzenlenmiş olan teminat isteme usulü, alacaklı tahsil dairesinin talebi üzerine muhtemel kamu borçlusunun mal varlığındaki kıymetlerden kendisinin seçerek belirlediği borcuna yetecek miktardaki unsuru borcuna karşılık güvence olarak göstermesidir. İlgilin teminat olarak gösterdiği mal varlığı üzerinde idarenin icrai bir eylemi söz konusu değildir. Bu yönüyle teminat, muhtemel kamu borcu karşısında kamu alacaklısını rahatlatan ve devlete alacağın tahsili hususunda güvence veren bir önlem niteliğindedir.

9. Kanun'da borçluya teminat göstermesi için süre verilmesi konusunda açık bir hüküm bulunmamakla birlikte 8. maddenin yaptığı atıf dolayısıyla 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 14. maddesi uyarınca kamu borçlusuna teminat göstermesi için tanınacak sürenin on beş günden aşağı olmadığı idari uygulamada ve yargısal içtihatlarda kabul edilmektedir.

10. Borçludan teminat istenmesi hâlinde Kanun'un 10. maddesinde sayılan nakdi ve aynı teminatların gösterilmesi gerekmektedir. Kamu borçlusu, maddede sayılanlara dayalı olarak teminat göstereceği mal varlığı değerlerini kendisi belirleyebilir.

11. Aynı maddenin son fıkrasına göre kamu borçlusu verdiği teminatı kısmen veya tamamen aynı değerde başka teminatlarla da değiştirebilir. Kanun'un 11. maddesinde ise teminat olarak kabul edilecek nakdi ve aynı unsurların sağlanamaması hâlinde muteber bir kişinin müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu olarak gösterilebileceği belirtilerek şahsi kefalet imkânı da getirilmiştir.

12. Teminat isteme işleminin iptali ve hukuka aykırı şekilde tesis edilen teminat isteme işlemi nedeniyle uğranıldığı ileri sürülen zararların tazmini talebiyle ilgililer tarafından idari dava yoluna başvurulması mümkündür.

13. İhtiyati haciz ise muhtemel kamu borçlusunun mal varlığının kamu alacağını karşılayacak kısmı üzerindeki zilyetliğinin kaldırılarak bunlara idarece el konulması anlamına gelmektedir. Ancak kesin hacizden farklı olarak ihtiyati hacze konu mal varlığı satılarak paraya çevrilemez. İhtiyati haciz ile amaçlanan, kamu borçlusunun mal varlığına ilişkin gelecekte yapılacak cebren tahsil sürecinin borçlu tarafından engellenmesini ya da önemli ölçüde güçleştirilmesini önlemektir.

14. İhtiyati hacizde mükellefin mallarına geçici olarak el konulmakla birlikte Kanun'un 14. maddesi uyarınca ihtiyaten haciz olunan mallar istendiği zaman para veya ayın olarak verilmek ve bu hususu temin için malların kıymetleri depo edilmek yahut tahsil dairesinin bulunduğu mahalde ikametgâh sahibi bir şahıs müteselsil kefil gösterilmek şartıyla borçluya ve mal üçüncü şahıs yedinde haciz olunmuşsa bir taahhüt senedi alınarak kendisine bırakılabilir.

15. Kanun'un 16. maddesine göre borçlu 10. maddenin (5) numaralı bendinde yazılı menkul mallar (ilgililer veya ilgililer lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen ve alacaklı amme idaresince haciz varakasına müsteniden haczedilen menkul ve gayrimenkul mallar) hariç olmak üzere teminat gösterdiği takdirde ihtiyati haciz, haczi koyan merci tarafından kaldırılır.

16. Kanun'un 15. maddesine göre haklarında ihtiyati haciz uygulanan kişiler, dava yoluyla ihtiyati haczin iptalini talep edebilirler. Dava açma süresi haczin fiilen yapıldığı günden itibaren on beş gün; gıyapta yapılan hacizlerde ise haczin tebliği tarihinden itibaren on beş gündür. Mahkeme ihtiyati haciz sebeplerinin oluşmadığı veya haciz kararı veren organın yetkisizliği veya şekil eksikliği gibi nedenlerle ihtiyati haciz işleminin iptaline karar verebilir. İhtiyati haciz sebeplerinin var olup olmadığına ilişkin olarak vergi mahkemesince yapılacak yargısal denetim, davaya konu ihtiyati haciz uygulamasının gerekli olup olmadığı, uygulandığı takdirde ihtiyati hacizle davacı malike aşırı bir külfet yüklenip yüklenmediği ve kamu yararı ile kişisel yarar arasında gözetilmesi gereken adil dengenin korunup korunmadığı hususundaki ölçülülük denetimini de kapsamaktadır.

17. İhtiyati hacze karşı açılan iptal davasında, esastan bir karar verilmeye kadar yürütmenin durdurulması talebinde de bulunulabilir. Vergi mahkemesi davaya konu ihtiyati haczin uygulanması hâlinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğduğu ve ihtiyati haczin

açıkça hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle yürütmenin durdurulmasına karar verebilir. Yürütmenin durdurulmasına ilişkin karar üzerine idarece ihtiyati haczin ve buna bağlı olarak yapılmış olan diğer işlemlerin gecikmeksizin kaldırılması gerekir.

18. Öte yandan hukuka aykırı şekilde uygulanan ihtiyati haciz nedeniyle zarara uğrayanların bu zararları tam yargı davası yoluyla tazmin edilebilir.

B. Anlam ve Kapsam

1. 9. Maddenin Birinci Fıkrası

19. Kanun'un "*Teminat isteme:*" başlıklı 9. maddesinin itiraz konusu birinci fıkrasına göre 213 sayılı Kanun'un 344. maddesi uyarınca vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren hâller ile 359. maddesinde sayılan hâllere temas eden bir amme alacağı söz konusu olduğunda teminat istenebilmektedir.

20. 213 sayılı Kanun'un 344. maddesinde düzenlenen vergi ziyai cezası, anılan Kanun'un 341. maddesinde yazılı hâllerde vergi ziyana sebebiyet verildiği takdirde uygulanmaktadır. 341. maddeye göre vergi ziyai, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi nedeniyle verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi ya da eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder. Şahsi, medeni hâller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya başka yollarla verginin eksik tahakkuk ettirilmesine ya da haksız yere geri verilmesine neden olmak da vergi ziyai hükmündedir.

21. 213 sayılı Kanun'un 359. maddesinde sayılan hâller ise vergi kaçakçılığı suçunu oluşturmaktadır. Genellikle vergi matrahının saklanması ya da azaltılması amacıyla vergi kanunlarına göre tutulan defter, belge ve kayıt düzenine aykırılık oluşturan eylemler vergi kaçakçılığı suçu kapsamında kalmaktadır. Bu eylemlerden bazıları defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak, defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek, gizlemek, yok etmek, belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek ya da bu belgeleri kullanmak, belgeleri Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı hâlde basmak veya kullanmaktır.

22. Kanun'un 9. maddesinin itiraz konusu birinci fıkrasında belirtilen hâllerde teminat istenebilmesi için kamu alacağının salınması amacıyla gerekli işlemlere başlanmış olması gerekmektedir. Teminat istemi, vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden yapılır. Söz konusu işlemler devam eden bir vergi incelemesine dayanmakla birlikte teminat istemine konu kamu alacağı henüz tahsil aşamasına gelmemiştir.

2. 13. Maddenin Birinci Fıkrasının (1) Numaralı Bendi

23. Kanun'un 13. maddesinde ihtiyati haczin hangi durumlarda ve ne şekilde uygulanacağı düzenlenmiştir. Maddenin itiraz konusu (1) numaralı bendinde yapılan atf dolayısıyla 9. madde gereğince teminat istenmesini gerektirecek hâllerin varlığı, aynı zamanda ihtiyati haciz nedenidir.

24. 13. maddeye göre ihtiyati haciz kararı ancak mahallin en büyük memurunun onayıyla alınabilir. Anılan karar üzerine haczin ne suretle yapılacağına ilişkin hükümlere göre derhâl ve hiçbir müddetle sınırlı olmaksızın ihtiyati haciz uygulanır.

25. Teminat isteme henüz tahakkuk etmemiş kamu alacaklarında söz konusu olduğundan teminat istenmesini gerektiren nedenlerden dolayı uygulanacak ihtiyati hacizlerde 17. maddenin ikinci fıkrasının (1) numaralı bendi gereğince ihtiyati tahakkuk kararının da alınması gerekir.

C. İtirazın Gerekeşi

26. Başvuru kararında özetle; 6183 sayılı Kanun çerçevesinde mükellefler hakkında haciz işlemi tesis edilebilmesi için tahakkuk, ödeme emri gibi süreçlerin tamamlanmasının gerektiği, itiraz konusu kurallar uyarınca teminat isteme ve ihtiyati haciz işlemlerinin uygulanabilmesinde ise vergi incelemesine başlanmış olmasının yeterli görüldüğü, henüz ortada bir tarhiyat işlemi bulunmaksızın ileride doğması muhtemel vergi alacağının tümünün teminat ve ihtiyati hacze konu edilmesinin hukuk devleti ilkesi ve mülkiyet hakkı ile bağdaşmadığı belirtilerek kuralların Anayasa'nın 2. ve 35. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

Ç. Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

27. 6216 sayılı Kanun'un 43. maddesi uyarınca kurallar, ilgisi nedeniyle Anayasa'nın 13. maddesi yönünden de incelenmiştir.

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

29. Anayasa'nın anılan maddesinde belirtilen hukuk devletinde kanunların kamu yararı gözetilerek çıkarılması zorunludur. Kanunların kamu yararının sağlanması amacına yönelik olması, genel, objektif, adil kurallar içermesi ve hakkaniyet ölçütlerini gözetmesi hukuk devleti olmanın gereğidir. Bu nedenle kanun koyucunun hukuki düzenlemelerde kendisine tanınan takdir yetkisini anayasal sınırlar içinde adalet, hakkaniyet ve kamu yararı ölçütlerini gözönünde tutarak kullanması gerekir.

30. Anayasa'nın 35. maddesinde "*Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir./ Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir./Mülkiyet hakkının kullanılmasında toplum yararına aykırı olamaz*" denilmektedir. Mülkiyet hakkı; kişiye -başkasının hakkına zarar vermemek ve kanunların koyduğu sınırlamalara uymak koşuluyla- sahibi olduğu şeyi dilediği gibi kullanma ve ondan tasarruf etme, onun ürünlerinden yararlanma imkânı veren temel bir haktır.

31. Anayasa'nın söz konusu maddesinde mülkiyet hakkının kamu yararı amacıyla ve kanunla sınırlandırılabilmesi öngörülmüştür. Mülkiyet hakkına müdahalede bulunulurken temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasına ilişkin genel ilkeleri düzenleyen Anayasa'nın 13. maddesinin gözönünde bulundurulması gerekmektedir.

32. 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. Anayasa'nın anılan maddesi uyarınca mülkiyet hakkı, yalnızca kanunla sınırlanabilir. Ayrıca getirilen bu sınırlamalar hakkın özüne dokunamayacağı gibi Anayasa'nın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz.

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

34. İtiraz konusu kurallar incelendiğinde, teminat istenmesini gerektiren hâllerin aynı zamanda ihtiyati haciz uygulanmasını gerektiren hâllerden biri olduğu anlaşılmaktadır. Dolayısıyla 9. maddenin itiraz konusu birinci fıkrasında belirtilen koşullar meydana geldiğinde alacaklı kamu idaresinin hem teminat isteme hem de 13. maddenin birinci fıkrasının itiraz konusu (1) numaralı bendi uyarınca ihtiyati haciz uygulama yetkisi bulunmaktadır.

35. Kurallar gereğince teminat istenmesi ve ihtiyati haciz uygulanması sonucunda mülkiyet hakkı hukukten ortadan kaldırılmamakla birlikte, malikin mülkiyet hakkından kaynaklanan yetkileri kısıtlanmış olduğundan kuralların anılan hakka yönelik bir sınırlama niteliğinde olduğundan kuşku bulunmamaktadır. Bu yönüyle kurallar kapsamında uygulanan teminat ve ihtiyati haciz müesseseleri ile getirilen sınırlamanın ölçülü bir sınırlama niteliğinde olup olmadığının incelenmesi gerekir.

36. Kuralların yer aldığı Kanun'un genel gerekçesinde kamu hizmetlerinin devamlı bir şekilde yürütülmesinin zorunlu olmasının bu hizmetlerin karşılığını oluşturan vergi, resim, harç vb. gibi kamu idarelerinin her türlü gelirinin belli süreler içinde ve kısa zamanda tahsilini zorunlu kıldığı; bir bütçe yılı içinde tahsili mecburi olan kamu alacaklarının özel hukuk ilişkilerinden doğan alacaklardan mahiyet itibarıyla farklı olmasının kamu alacaklarının takip ve tahsilinde genel takip sisteminden ayrı ve daha kolay, seri ve etkili usuller içeren özel bir takip sisteminin varlığını gerektirdiği ifade edilmiştir.

37. Anayasa'nın 73. maddesinin birinci fıkrasında, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre herkesin vergi ödemekle yükümlü olduğu belirtilmiştir. Mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin anayasal yükümlülüklerini zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirmemeleri devletin vergi kaybına uğramasına yol açabileceği gibi vergi alacağının tehlikeye girmesine de neden olabilir. Bu anlamda kuralların henüz tahakkuk etmemekle birlikte tahsil edilebilirliği tehlikeye giren kamu alacağının güvence altına alınması amacıyla düzenlendiği ve dolayısıyla meşru bir amaca dayandığı anlaşılmaktadır. Söz konusu amaca ulaşma yönünden ilgililerden teminat istenmesinin ve haklarında ihtiyati haciz uygulanmasının elverişli bir araç olmadığı söylenemez.

38. Kamu alacağı kavramı, kamu hizmetlerinin finansmanı amacıyla devletin egemenlik gücüne dayanarak koyduğu mali yükümlerden doğan alacakları ifade etmektedir. Toplumun kolektif ihtiyaçlarını gidermeyi esas alan kamu hizmetlerinin aksatılmadan yürütülebilmesi için kamu alacaklarının süresinde tahsil edilmesi büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle kamu alacağının tahsilinin tehlikeye düşebileceği bazı durumlar için bu alacağın güvence altına alınmasına yönelik birtakım koruyucu tedbirlerin öngörülmesi doğaldır. Anayasa'ya aykırı olmamak koşuluyla anılan hususta düzenleme yapılması kanun koyucunun takdir yetkisi kapsamında kalmaktadır.

39. Anayasa Mahkemesi muhtemel bir alacağın güvence altına alınarak etkisizleşmesinin önüne geçilmesi amacıyla ihtiyaç duyulan tedbirlerin alınması ve bu tedbirler kapsamında kamu makamlarının mülk üzerinde belirli bir süreyle hukuki tasarruflarda bulunulması bakımından devletin geniş bir takdir yetkisi bulunduğunu kabul etmektedir (*Hesna Funda Baltalı ve Baltalı Gıda Hayvancılık San. ve Tic. Ltd. Şti.*, B. No: 2014/17196, 25/10/2018, § 79; *Em Export Dış Ticaret A.Ş. (2)*, B. No: 2014/10283, 5/4/2017, § 42). Ancak devletin mülkiyet hakkına ilişkin pozitif yükümlülükleri çerçevesinde söz konusu tedbirlerin uygulanmasının mülk sahibine kaçınılmaz olandan aşırı bir külfet yüklememesi gerekir.

40. Kamu alacaklısının alacağın ödenmeme riskine karşı tahsil aşamasına kadar bekleyip tahsil gerçekleşmediğinde cebri icra yoluna gitmesi yerine kamu alacağını koruyucu bazı tedbirlere başvurması alacağın elde edilme hızı ve kolaylığı bakımından daha avantajlıdır. Bu tür yöntemlerin varlığı vergi mükellefini de borcunu zamanında ödemeye sevk edici bir etkidir.

41. Bu bakımdan güvence olarak gösterilen mal varlığı üzerinde idarenin doğrudan doğruya uyguladığı icrai bir fiile neden olmayan teminat isteme tedbirinin, tahsili riskli olarak değerlendirilen kamu alacakları bakımından gerekli olmadığı söylenemez. İhtiyati haciz yöntemi ise teminat istemeye göre ilgililer hakkında daha ağır hukuki sonuçlar doğurmaktadır. Diğer taraftan teminat göstermesi için borçluya belirli bir süre verilmesi nedeniyle teminat isteme yoluyla alacağın güvence altına alınması zaman alan bir yöntemdir. İhtiyati haciz ise derhâl uygulanması nedeniyle alacağın güvenliğinin ivedi şekilde sağlanması bakımından daha etkili bir araçtır. Bu nedenle vergi inceleme uzmanlarınca vergi borcunun mükellef tarafından vadesinde ödenmeyeceği yönünde bulgular tespit edildiği takdirde kanun koyucunun araçların seçimi hususundaki takdir yetkisi de gözetildiğinde daha seri ve etkili olan ihtiyati haciz tedbirine başvurulmasının gerekli olmadığı söylenemez.

42. Kuralların mülkiyet hakkına getirdiği sınırlamanın ölçülülük ilkesi yönünden değerlendirilmesinde elverişlilik ve gereklilik alt ilkelerine uygunluğun incelemesinden sonraki aşama orantılılık incelemesi olup bu aşamada kurallar ile gerçekleştirilmesi istenen amaç ve araçlar arasında makul bir dengenin gözetilip gözetilmediği değerlendirilmelidir.

43. Bu bağlamda kurallardan 9. maddenin birinci fıkrası ele alındığında anılan fıkra kapsamında teminat istenebilmesi, fıkrada belirtilen hâllere temas eden kamu alacağının salınması için gerekli işlemlere başlanmış olmasına bağlıdır. Dolayısıyla sadece vergi incelemesine başlanması teminat istenmesi için yeterli olmayıp vergi incelemesine yetkili memurlar tarafından vergi ziyanın ya da kaçakçılık sayılan hâllerin varlığına işaret eden bazı işlemlerin de yapılmış olması gerekmektedir.

44. Bu bakımdan itiraz konusu birinci fıkrada belirtilen durumların varlığı hâlinde tahsil dairesinin teminat istemesi ancak vergi incelemesi sırasında somut birtakım verilere dayanılması durumunda ve yapılan ilk hesaplamalara göre belirlenen miktarla sınırlı olarak mümkündür. Vergi incelemesi yapılmadan tahsil dairesi tarafından takdire dayalı şekilde teminat istenmesi mümkün değildir.

45. Teminata konu olacak henüz tahakkuk etmemiş bir kamu alacağı niteliğinde olmakla birlikte teminat istendiği sırada devam eden bir vergi incelemesinin varlığı ve verginin tarhiyatına ilişkin ön işlemlere başlanmış olduğu gözetildiğinde söz konusu incelemenin tamamlanmasının ve alacağın tahakkuk ettirilmesinin alacağın varlığını belirsiz kılacak uzun bir süreci gerektirmeyeceği açıktır. Vergi incelemesinin tamamlanıp alacağın tahakkuk ettirilmesinin makul karşılanabilecek bir zaman aralığını aşması hâlinde ise teminatın idarece kaldırılması, kaldırılmadığı takdirde meydana gelecek zararların dava yoluyla tazmin edilmesi her zaman mümkündür.

46. Öte yandan şahsi kefaletin teminat olarak gösterilebilmesi, teminat gösterilecek mal varlığı değerlerinin seçilebilmesi, değiştirilebilmesi gibi mükellef lehine getirilen kolaylıklar ile teminat istenmesine ilişkin işlemin iptali veya uğranan zararların tazmini talebiyle yargı yoluna başvurulabileceği hususları gözönünde bulundurulduğunda kural kapsamında düzenlenen teminat müessesesinin uygulanması ile mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin ölçülü olduğu sonucuna varılmıştır.

47. İtiraz konusu kurallardan 13. maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin orantılılık değerlendirmesinde ise öncelikle teminat istenmesi ile ihtiyati haciz uygulamasının aynı sebeplere dayalı olması nedeniyle 9. maddenin birinci fıkrasında yer alan teminat istenmesini gerektiren koşullara ilişkin değerlendirmelerin (bkz. §§ 43, 44, 45) 13. maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi yönünden de geçerli olduğu belirtilmelidir.

48. İhtiyati haciz uygulamasının teminat istenmesine göre daha ağır hukuki sonuçları olmakla birlikte ihtiyati haciz kararı teminattaki gibi tahsil dairesince değil mahalli en büyük amirin onayı ile alınabildiğinden ihtiyati haciz kararının uygulanması teminat isteme tedbirine göre daha zordur. Ayrıca mükellef tarafından teminat gösterildiği takdirde idarenin ihtiyati haczi kaldırmasının kanuni bir yükümlülük olduğunun da vurgulanması gerekir. İhtiyaten haczedilen malların mal sahibine bırakılması imkânı ile hukuka aykırı şekilde uygulanan ihtiyati haciz uygulamalarında yürütmenin durdurulması, iptali ya da uğranılan zararların tazminini sağlayan hukuki yolların varlığı da dikkate alındığında 13. maddenin birinci fıkrasının itiraz konusu (1) numaralı bendi kapsamında uygulanan ihtiyati haciz yöntemiyle mülkiyet hakkına getirilen sınırlamanın mükelleflere aşırı ve olağan dışı bir külfet yüklediği, kural aracılığıyla ulaşılmak istenen kamu yararı ile kuralın muhatapları mükelleflerin mülkiyet hakkının korunması arasında olması gereken adil dengenin bozulmadığı, müdahalenin ölçülü olduğu sonucuna varılmıştır.

49. Öte yandan kuralların kamu yararının sağlanması amacına yönelik olduğu, niteliği gereği kamu alacaklarının özel hukuk ilişkilerinden doğan alacaklara göre daha ayrıcalıklı olduğu, tahsilinin riske girmesi nedeniyle kurallar kapsamında uygulanan tedbirlerin somut verilere dayanması gerekliliği ve geçici niteliği ile mükellefler lehine getirilen kolaylıklar gözönüne alındığında kurallarla getirilen sınırlamanın adalet ve

hakkaniyete, dolayısıyla da hukuk devleti ilkesine aykırı bir yönünün bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

50. Açıklanan nedenlerle kurallar, Anayasa'nın 2., 13. ve 35. maddelerine aykırı değildir. İtirazın reddi gerekir.

IV. HÜKÜM

21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un;

A. 9. maddesinin 26/11/1980 tarihli ve 2347 sayılı Kanun'un 1. maddesiyle değiştirilen birinci fıkrasının,

B. 13. maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin,

Anayasa'ya aykırı olmadıklarına ve itirazın REDDİNE 15/5/2019 tarihinde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.

Başkan
Zühtü ARSLAN

Başkanvekili
Engin YILDIRIM

Başkanvekili
Hasan Tahsin GÖKCAN

Üye
Serdar ÖZGÜLDÜR

Üye
Recep KÖMÜRCÜ

Üye
Burhan ÜSTÜN

Üye
Hicabi DÜRSUN

Üye
Celal Mümtaz AKINCI

Üye
Muammer TOPAL

Üye
M. Emin KUZ

Üye
Kadir ÖZKAYA

Üye
Recai AKYEL

Üye
Yusuf Şevki HAKYEMEZ

Üye
Yıldız SEFERİNOĞLU