

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Anayasa Mahkemesi Başkanlığından:

Esas Sayısı : 2009/39

Karar Sayısı : 2011/68

Karar Günü : 28.4.2011

İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN : Hatay Birinci Vergi Mahkemesi

İTİRAZIN KONUSU : 4.6.2008 günlü, 5766 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un geçici 1. maddesinin Anayasa'nın 2., 10., 38. ve 73. maddelerine aykırılığı savıyla iptali istemidir.

I- OLAY

Davacının ortağı olduğu limited şirketin ödenmeyen vergi borcu nedeniyle adına düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle açtığı davada, itiraz konusu kuralın Anayasaya aykırı olduğu kanısına varan Mahkeme iptali için başvurmuştur.

II- İTİRAZIN VE YÜRÜRLÜĞÜ DURDURMA İSTEMİNİN GEREKÇESİ

Başvuru kararının gerekçe bölümü şöyledir:

"Toplumsal davranış kurallarından biri olan hukukun toplum hayatından ve toplumsal hayattaki değişikliklerden soyutlanabilmesi düşünülemez. Dolayısıyla durağan olmayan toplumsal ilişkilere ve bu ilişkileri etkileyen siyasi, iktisadi, teknik ve sosyolojik gelişmelere paralel olarak hukuk normları da değişmek zorundadır. Başka bir ifadeyle toplumsal hayatın değişmesine neden olan parametreler; değer yargılarındaki değişimler, ihtiyaçların değişmesi, insan yaşamındaki ilerlemeler, hukuki değer olarak tanınan ve korunan değerleri bu vasıftan çıkarabilir veya onların hukuki değer hiyerarşisindeki konumunu değiştirebilir. İşte bu gelişmelere bağlı olarak normatif düzende bir takım değişiklikler gerçekleşir.

Hukuk normlarının zaman içinde değişmesi, bizi normların zaman bakımından uygulanma sorunu ile karşı karşıya bırakır. Zira hukukta normların zaman bakımından uygulanması konusu, normların yürürlüğe konulması ve yürürlükten kaldırılma tarihlerinin tespiti ile bunların yürürlüğe girmeden önceki veya yürürlükten kaldırıldıktan sonraki olaylara uygulanıp uygulanmaması sorunlarını içerir. Doğal olan odur ki; aynı konuya ilişkin ve aynı nitelikteki norm eş zamanda uygulanmaz. Başka bir ifadeyle, normların birbirini izlemesi genel prensiptir. Ancak kimi zaman normların geriye yürütülmesi veya eski normun yeni norm zamanında da etkisini sürdürmesi gibi olgulara rastlanabilmektedir. Çünkü normun yürürlük tarihini belirleme yetkisi normu normatif düzene taşıma yetkisine sahip olan organa aittir. Dolayısıyla normun zaman bakımından uygulama normlarından hangisinin derhal etkisini sürdürmesine karar verecek olan da, normu ihdas edecek organdır. Ancak elbette bu seçim yapılırken üst normlara ve hukukun genel ilkelerine aykırılık teşkil edecek tarzda bir düzenlemeye gidilmesi kural olarak mümkün olmaması gerekir; fakat yapıldığında da iptal edilebilirlik gündeme gelir.

Ceza normu haricinde, normun geriye yürütülmesini yasaklayıcı bir anayasal düzenleme ne bizim hukukumuzda, ne de diğer birçok batılı demokratik devlet anayasalarında bulunmaktadır. Bu bakımdan ceza normu dışındaki düzenlemelerde geriye yürümezlik katı bir kural değil, bir ilkedir. Ancak bu demek değildir ki; anayasal güvencelere ve hukukun genel ilkelerine aykırı bir normun, geçmiş kapsaması hukuk düzenince korunsun.

Bilindiği gibi, hukuk devleti en kısa tanımla, "vatandaşlarının hukuki güvenlik içinde buldukları, devletin eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına bağlı olduğu bir sistemi anlatır." Hukuki güvenlik ilkesi ise, bir toplumda bireylerin bağlı oldukları hukuk kurallarını önceden bilmeleri, davranış ve tutumlarını bu kurallara göre güvenle düzene sokabilmeleri, başka bir ifadeyle ilgililerin hukuki durumun süreceğine olan inancı dolayısıyla hayal kırıklığına uğratılmaması anlamına gelir. Dolayısıyla hukuki güvenlik ilkesi, hukuk devletinin olmazsa olmaz koşuludur.

Hukuk normunun kazanılmış hak ve/veya tamamlanmış işlemlere geriye dönük olarak uygulanması, bireylerin hukuki güvenliklerini hiçe sayacağından, bazı istisnai durumlar dışında hukuka aykırı olacaktır. Zira hukuki güvenliğin amacı ve hedefi, bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınmasıdır.

Vergi hukuku, devletin, bireylerin temel hak ve özgürlüklerine müdahalesini düzenleyen hukuk dallarından biri olması nedeniyle hukuk devleti ilkesi ve dolayısıyla hukuki güvenlik ilkesi ile yakından ilişkilidir.

Vergi ilişkisi, özel hukuk sükeleri arasında gerçekleşen eşitler arası bir hukuki ilişki değil, devletin üstün kamu gücüne dayanan bir kamu hukuku ilişkisidir. Vergi hukukunda devletin sahip olduğu bu kamu gücü, vergilendirme yetkisi olarak adlandırılır. Bu yetki "devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü olarak" tanımlanabilir. Devlet bu yetkisine dayanarak, kamu hizmetlerinin finansmanı amacıyla vatandaşlarının gelir ve/veya servetine ortak olmaktadır. Bu nedenle, vergi hukukunda bireyin ve devletin çıkarları çatışma halindedir. Elbette, devletin bireye nazaran kamu hizmetlerinin finansmanı gibi üstün bir amacı olduğu ifade edilebilirse de, hukuk devleti ilkesi çerçevesinde bireyin çıkarlarının da vergilendirme yetkisi karşısında korunması gerekir. Başka bir anlatımla, vergi ilişkisinin temelinde yatan çıkar çatışması; ancak söz konusu çıkarların dengelenmesi suretiyle çözümlenebilir. Çünkü vergilendirme

yetkisinin keyfi ve sınırsız kullanımı bireylerin hak ve özgürlüklerine hukuk dışı bir müdahale anlamı taşır. Bu sebeple, tüm demokratik hukuk devletlerinde devletin bu yetkisi, hukuk devleti ve sosyal devlet ilkeleri ile sınırlandırılmaktadır.

Görüldüğü gibi hukuki güvenlik ilkesi, vergi hukuku açısından çok özel bir anlam ifade eder. Zira bu ilke sayesinde, vergi yükümlülerinin hak ve özgürlük alanlarına devletin vergilendirme aracılığıyla yaptığı müdahaleleri önceden öngörmeleri, tutum ve davranışlarını buna göre ayarlamaları sağlanır. Böylece bireyler geleceğe yönelik planlarını güven içinde yapabilecekler ve sonuç olarak vergilendirmede keyfilik önlenilebilecektir.

Hukuki güvenlik ilkesi; vergilendirmede belirlilik, vergilendirmede kıyas yasağı ve vergi normlarının geriye yürümezliği ilkelerini de kapsamaktadır. Söz konusu ilkeler aracılığıyla vergilendirme yetkisi sınırlandırılmış ve böylece hukuki güvenlik sağlanmış olur.

Vergilendirmede hukuki güvenliğin sağlanması için gerçekleşmesi gerekli koşullardan biri de vergi normlarının geriye yürümemesidir. Vergi normlarının geçmişte meydana gelen olaylara uygulanması hukuki güveni zedeler. Çünkü bireyler yaşamlarını sürdürürken ekonomik yönden alacakları kararları, yürürlükteki vergi normlarına göre alırlar. Normatif düzenden değişiklik yaratan organ tarafından vergiyi doğuran olaydan sonra ihdas edilecek normlarla, kişilerin geçmiş dönemlere ilişkin vergi yüklerini arttırılması, vergi yükümlülerinin devlete olan inançlarının sarsılmasına; ekonomik ve ticari hayatta bulunması gerekli belirlilik ve istikrarın bozulmasına sebep olur.

Bu itibarla, vergi hukukunda da geriye yürümezlik ilkesi ile hukuk devletinin bir gereği olarak bireyin (vergi yükümlüsünün) hukuki güveninin korunması amaçlanır. Tüm hukuk dallarında aynı amaca hizmet eden bu ilkenin vergi hukuku açısından özel bir önemi bulunmaktadır. Zira vergilendirme, kamu gücünün en sert şekilde tezahür ettiği alanlardan biridir. Hatta denilebilir ki, vergi hukuku, kişilerin temel hak ve özgürlüklerine müdahalenin, ceza hukukundan sonra en çok görüldüğü alandır. Nitekim suç ve cezalarda kanunilik ilkesi gibi, vergilerin yasallığı ilkesi de Anayasa'da yer almış ve böylece anayasal bir kurum haline almıştır. T.C. Anayasası'nın 73. maddesinde ifadesini bulan, verginin yasallığı ilkesi ile vergi normlarının geriye yürümezliği ilkesi arasında bulunan sebep-sonuç ilişkisi incelendiğinde, ilkenin vergi hukukunda, ceza hukukuna yaklaşan bir anlamı olduğu görülür.

Gerçekten de Yüksek Mahkemeler geriye yürümezliği tüm normlar açısından kabul edilen hukukun genel bir ilkesi saymakta ve hukuk devletinin ayrılmaz bir parçası olan hukuki güvenliği sağlamaya matuf bir araç olarak kabul etmektedir.

Nitekim Anayasa Mahkemesi bir vergi yasağının anayasa uygunluk denetimine ilişkin bir kararında ceza normları haricindeki normların geriye yürütülmesi konusundaki görüşlerini şu şekilde beyan etmiştir.

"... Vergi alanındaki düzenlemeler de yasalarla gerçekleştiğinden geriye yürümezlik, vergi yasaları için de doğal bir zorunluluktur. Bu zorunluluğu kaçınılmaz kılan görüşler öğretilde çoğunluk kazanmıştır. Devlete ve hukuk düzenine güven konusunda yoğunlaşan bu görüşler genelde (yöntem yasalarındaki zorunluluk dışında) tüm yasalar için geçerli olan bir durumdur. Ayrıklık koşulları bir yana bırakıldığında, genel kural, geriye yürümezliğin her yasa için egemen bir özellik olduğudur. Zorunlu nedenlerle (örneğin kamu yararı gibi) geriye yürütme durumunda öncesi etkileme söz konusu olabilir... Yükümlüler arasında eşitsizliğe yol açmayacak düzenlemeler, üstelik yükümlülerin yararına olunca, geriye yürütülmekle hukuksal güvenlik ilkesi çığnemiş sayılmaz. Türk hukukunda da, enflasyon, ekonomik buhranlar ve haksız kazançlara karşı uygulamalar nedeniyle geriye yürütülen vergi yasaları çıkartılmıştır... Geriye yürümezlik ilkesi hakkında Anayasa'da açık bir kural bulunmamasına karşın, Anayasa Mahkemesi, hukuk devleti ilkesi ve ölçülülük yönlerinden yargısal denetim yapar. Vergilendirme işleminin ögesini oluşturan vergiyi doğuran olaydan sonraki artışları içeren düzenlemeler geriye yürüme kapsarsa uygunluk denetimine bağlı tutulabilir." (AYM, 07.11.1989 gün, Esas No: 1989/6, Karar No: 1989/42 RG: 06.04.1990, 20484).

Yine Anayasa Mahkemesi'nin daha yeni tarihli başka bir kararında: Hukuk Devleti'nin sağlamakla yükümlü olduğu hukuk güvenliği, kural olarak yasaların geriye yürütülmemesini gerekli kılar. Bu nedenle 'Kanunların geriye yürümezliği ilkesi' uyarınca yasalar yürürlüğe girdikleri tarihten sonraki hukuki durumlara uygulanabileceklerinden, sonradan çıkan bir yasa yürürlüğe girdiği tarihten önceki olaylara uygulanmaz." (AYM, 04.06.2003 gün Esas No: 2001/392, Karar No: 2003/60) şeklinde benzer ifadelerle yer verilmiştir.

Anayasa Mahkemesi'nin görüşlerine paralel olarak Danıştay tarafından da sık sık "Normların geriye yürümezliği ilkesinin" hukukun genel ilkesi olduğunu ve bu bağlamda anayasal dayanağının bulunduğunu ifade etmektedir. Örneğin Danıştay'ın bir İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararı'nda da: "Kanunların geriye yürümezliği ilkesi, bir hukuki eylem ya da davranışın, bir hukuki ilişkinin vukuu bulunduğu ya da meydana geldiği dönemdeki kanun hükümlerine tabi kalmakta devam edeceğini ifade eder. Sonradan çıkan kanun, kural olarak yürürlüğünden önceki olaylara ve ilişkilere uygulanmaz. Vergi Kanunları, kamu hukukuna ilişkin yükümlülükler getirdiğinden, bu kanunların özellikle mali yükümü arttırıcı nitelikteki hükümlerinin, geçmişte yürütülmemesi hukuki güvenlik ilkesi yönünden önem taşır." (D.İ.B.K.K. 03.07.1989 gün ve Esas No: 1988/5 Karar No: 1989/3) denilerek, geriye yürümezlik ile Anayasa'nın ikinci maddesinde ifadesini bulan ve yukarıda tam metni yer alan "Hukuk Devleti" arasındaki bağlantının altı çizilmektedir.

Görüldüğü gibi yargı kararlarında, geriye yürümezliğin var oluş sebebi ve koruduğu anayasal güvenceler ifade edilmiş ve böylece ilkeye anayasal nitelik kazandırılmıştır.

Vergisel yükümlülüğün tesisinde ilk ve başlıca unsur vergiyi doğuran olaydır. Zira konusu, matrahı, oranı ve yükümlüsü kanunla belirlenmiş olan verginin bir kamu alacağı olarak yükümlüsünden talep edebilmesi, her şeyden önce, yine kanunla belirlenmiş vergiyi doğuran olayın meydana gelmesine bağlıdır. Yani mükellefin vergi borcu (Hazinenin vergi alacağı)

kanunla belirlenen vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile kendiliğinden doğar. Nitekim genel idari işlem teorisine göre vergilendirme işleminin unsurları yetki, şekil, sebep, konu ve amaç olmak üzere beşe ayrıldığında, sebep unsuru vergiyi doğuran olay olarak karşımıza çıkmaktadır. Dolayısıyla vergiyi doğuran olay, vergi alacağının hukuksal sebebinin ve ön şartını oluşturur.

Vergiyi doğuran olay; vergi borcunun doğduğu zamanın bilinmesi, zaman bakımından hangi vergi normunun uygulanacağını belirlenmesi, dolayısıyla verginin temel unsurlarının ne zamanın vergi normuna göre belirleneceği, hangi cezai müeyyidenin uygulanacağı, gecikme faizinin hangi tarihten itibaren hesaplanacağı, tahakkuk zamanaşımı süresinin ne zaman başlayacağı gibi birçok soruya cevap vermede bize ışık tutar.

Vergi yazınında, vergi alacağının tabi olduğu hukuki rejimin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği zamanın hukuki rejimi olduğu kabul edilmektedir. Bu bakımdan bir vergi normu ancak yürürlükte olduğu dönemde meydana gelen vergiyi doğuran olaylara uygulanabilecektir. Dolayısıyla verginin unsurlarını belirleyen bir normun zaman bakımından kapsamı vergiyi doğuran olaya bağlı olarak tespit edilecektir.

Ayrıca pozitif hukuk açısından da bu durum teyit edilmektedir. Zira Vergi Usul Kanunu, vergi alacağının doğumunu; tarh, tahakkuk, beyanname verilmesi veyahut ödeme zamanına değil, vergiyi doğuran olaya bağlamıştır.

İşte bu bağlamda, vergi hukukunda geriye yürümezlik ilkesi, verginin yasallığı ilkesinin bir sonucudur; o halde her geriye yürüten vergi yasası verginin yasallığı ilkesine aykırı olacaktır. Bu itibarla, Anayasa'nın 73. Maddesi şu şekilde okunmalıdır. Verginin yasallığı ilkesi anayasal bir kuraldır. Verginin kurucu temel öğeleri ile vergisel ödev ve vergisel yöntem ilişkilerini düzenleyen temel öğelerin; ancak yasa ile konulabileceği, değiştirilebileceği ve kaldırılabiliridir. Dolayısıyla, verginin ana unsurlarından bir veya birkaçında değişiklik yapan yeni bir vergi yasasının, yürürlüğe girmeden önceki bir dönemi de kapsayacak şekilde uygulanması, o dönemde yasal olmayan ana unsurların uygulanması sonucunu doğurur ki bu durum da verginin yasallığı ilkesine aykırı olacaktır. Başka bir ifadeyle, yeni kanundan önce, yeni kanuna göre vergi alınabilmesi geçmiş dönem için verginin yasallığı ilkesinin çiğnenmesi anlamına gelir. Bu nedenle, vergi kanununun geriye yürütülmesi Anayasa'nın 73. Maddesine aykırıdır. Dolayısıyla geriye yürümezlik vergi hukuku bakımından Anayasal dayanağa sahiptir.

Ceza hukukunda yasallık ilkesinin anayasal bir norm olarak düzenlenmesi benzer sebeplere dayanır. Her iki hukuk dalında da hukuki belirlilik ve güvenlik bu şekilde sağlanmaya çalışılmıştır. Bu itibarla aynı amaçlar çerçevesinde düzenlenen 38. Madde ile 73. Madde arasında bir paralellik kurulması doğaldır. Dolayısıyla kanuniliğin sonucu olan geriye yürümezlik ilkesinin, sırf Anayasa'da vergi hukuku açısından açıklıkla belirtilmediği ifade edilerek anayasal dayanağının olmadığı iddia edilemez.

Bu nedenle, 6183 sayılı Kanun'da yapılan değişiklikler ve eklenen hükümlerin, 5766 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla tahsil edilmemiş bulunan amme alacakları için de uygulanacak olması, Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devletinin gereği olan 'hukuk güvenliği ilkesi', 10. maddesinde belirtilen 'kanun önünde eşitlik ilkesi', 38 ile 73. maddesinde ifade edilen ve Anayasa Mahkemesi kararlarında ifadesini bulan 'kanunilik ilkesi', 'geriye yürümezlik ilkesi' ve 'belirlilik' unsurlarına aykırılık teşkil ettiği görüşüyle Anayasa Mahkemesi'ne başvuruda bulunulması gerektiği sonucuna varılmıştır."

III- YASA METİNLERİ

A- İtiraz Konusu Yasa Kuralı

4.6.2008 günlü, 5766 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun itiraz konusu geçici 1. maddesi şöyledir:

Geçici 1. madde -

Bu Kanunla 6183 sayılı Kanun'da yapılan değişiklikler ve eklenen hükümler, hükümlerin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla tahsil edilmemiş bulunan amme alacakları hakkında da uygulanır.

B- İlgili Görülen Yasa Kuralları

5766 sayılı Kanunun iptali istenen kuralla ilgili maddeleri şöyledir:

Madde 1- 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 3 üncü maddesinde yer alan "Amme, tazminat, inzibati mahiyette olsun olmasın bütün para cezalarını" ibaresi "Adli ve idari para cezalarını" şeklinde değiştirilmiş ve maddeye "Takibat giderleri terimi:" ibaresinden önce gelmek üzere aşağıdaki terimler eklenmiştir.

"Tahsil edilemeyen amme alacağı terimi:

Amme borçlusunun bu Kanun hükümlerine göre yapılan mal varlığı araştırması sonucunda haczi kabil herhangi bir mal varlığının bulunmaması, haczedilen mal varlığının satılarak paraya çevrilmesine rağmen satış bedelinin amme alacağını karşılamaması gibi nedenlerle tahsil edilemeyen amme alacaklarını,

Tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağı terimi:

Amme borçlusunun haczedilen mal varlığına bu Kanun hükümlerine göre biçilen değerlerin amme alacağını karşılayamayacağı veya hakkında iflas kararı verilen amme borçlusundan aranan amme alacağının iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gibi nedenlerle tahsil dairelerince yürütülen takip muamelelerinin herhangi bir aşamasında amme borçlusundan tahsil edilemeyeceği ortaya çıkan amme alacaklarını,"

Madde 2- 6183 sayılı Kanuna 22 nci maddesinden sonra gelmek üzere aşağıdaki 22/A maddesi eklenmiştir.

"Amme alacağı ödenmeden yapılmayacak işlemler ile işlem yapanların sorumlulukları:

Madde 22/A - 4/1/2002 tarihli ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu kapsamına giren kurumların bu Kanun kapsamında hak sahiplerine yapacakları ödemeler ile kanun, kararname ve diğer mevzuatla nakdi olarak sağlanan Devlet yardımları,

teşvikler ve destekler nedeniyle yapılacak ödemelerde ve 2/7/1964 tarihli ve 492 sayılı Harçlar Kanununa ekli tarifelerde yer alan ticaret sicil harçlarından kayıt ve tescil harçları, noter harçlarından senet, mukavelename ve kağıtlardan alınan harçlar, tapu ve kadastro harçlarından tapu işlemlerine ilişkin alınan harçlar, gemi ve liman harçları ile diploma harçları hariç olmak üzere (8) sayılı tarifeye konu harçlar ve trafik harçlarına mevzu işlemler ile 26/5/1981 tarihli ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununda yer alan bina inşaat harcı ve yapı kullanma izin harcına mevzu işlemlerde; Maliye Bakanlığına bağlı tahsil dairelerine vadesi geçmiş borcun bulunmadığına ilişkin belge aranılması zorunluluğu getirmeye, bu kapsama girecek amme alacaklarını tür, tutar ve işlemler itibarıyla topluca veya ayrı ayrı tespit etmeye, zorunluluk getirilen işlemlerde hangi hallerde bu zorunluluğun aranılmayacağını ve maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Takibata selahiyetli tahsil dairesince, bu madde kapsamında getirilen zorunluluğa rağmen borcun olmadığına dair belgeyi aramaksızın işlem tesis eden kurum ve kuruluşlara ikibin Yeni Türk Lirası idari para cezası verilir. İdari para cezası, ilgisine tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. İdari para cezasına karşı tebliğ tarihini takip eden otuz gün içinde idare mahkemesinde dava açılabilir.”

Madde 3- 6183 sayılı Kanunun 35 inci maddesinde yer alan “şirketten tahsil imkanı bulunmayan” ibaresi “şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan” şeklinde değiştirilmiş ve aynı maddeye aşağıdaki fıkralar eklenmiştir.

“Ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur.

Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur.”

Madde 4- 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35 inci maddesine aşağıdaki fıkralar eklenmiştir.

“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.

Kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmaz.”

Madde 5- 6183 sayılı Kanuna 36 ncı maddesinden sonra gelmek üzere aşağıdaki 36/A maddesi eklenmiştir.

“Yurt dışı çıkış tahdidi:

Madde 36/A - Devlete ait olup 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 4458 sayılı Gümrük Kanunu kapsamına giren amme alacakları ile bunlara ait zam ve cezalarını ödeme emrinin tebliğ tarihini takip eden yedi gün içerisinde ödemeyen ya da bu Kanun hükümleri uyarınca hakkında bu alacaklar nedeniyle ihtiyati haciz kararı alınan amme borçlusunun yurt dışına çıkışı, alacaklı tahsil dairesinin talebi halinde ilgili makamlarca engellenir.

Yurt dışı çıkış tahdidi, yüzbin Yeni Türk Lirası ve üzerinde olan teminat altına alınmamış amme alacağı için uygulanır. Bakanlar Kurulu, bu tutarı on katına kadar artırmaya, yarısına kadar indirmeye ve yeniden kanuni tutarına getirmeye yetkilidir.

Amme alacağına karşılık teminat alınması, alacağın tecil edilmesi, borçlunun aciz halinin tespit edilmesi, yargı mercilerince amme alacağının takibinin durdurulmasına karar verilmesi veya takibin kanunen durdurulması gereken diğer hallerde yurt dışı çıkış tahdidi, alacaklı tahsil dairesinin talebi üzerine ilgili makamlarca kaldırılır.

Amme borçlusu hakkında uygulanan yurt dışı çıkış tahdidi, hastalık, iş bağlantısı gibi hallerde alacaklı tahsil dairesinin uygun görmesi ve bildirim üzerine ilgili makamlar tarafından kaldırılır. Bu fıkra göre yurt dışı çıkış tahdidinin kaldırılmış olması yeniden tatbikine mani değildir.

Amme borçlusuyla birlikte amme alacağının ödenmesinden sorumlu olan ve bu Kanuna göre amme borçlusu sayılan kişiler hakkında da bu maddede yer alan esaslara göre yurt dışı çıkış tahdidi uygulanır.

Bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

Madde 6- 6183 sayılı Kanunun 48 inci maddesinin birinci fıkrasında yer alan “vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası ve gecikme zammı alacakları iki yılı, bu alacaklar dışında kalan amme alacakları ise beş yılı” ibaresi “amme alacağı 36 ayı” şeklinde değiştirilmiş, maddeye birinci fıkradan sonra gelmek üzere aşağıdaki fıkra eklenmiş ve maddenin dördüncü ve beşinci fıkraları aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Şu kadar ki, amme borçlusunun alacaklı tahsil daireleri itibarıyla tecil edilen borçlarının toplamı ellibin Yeni Türk Lirasını (bu tutar dahil) aşmadığı takdirde teminat şartı aranmaz. Bu tutarın üzerindeki amme alacaklarının tecilinde, gösterilmesi zorunlu teminat tutarı ellibin Yeni Türk Lirasını aşan kısmın yarısıdır. Bakanlar Kurulu; bu tutarı on katına kadar artırmaya, yarısına kadar indirmeye, yeniden kanuni tutarına getirmeye ve alacaklı amme idareleri itibarıyla bu hadler arasında farklı tutar belirlemeye yetkilidir.”

“Haciz yapılmışsa mahcuz mal, değeri tutarınca teminat yerine geçer. Tecil edilen amme alacakları ile ilgili olarak daha önce tatbik edilen ve borcun tamamını karşılayacak değerde olan hacizler, yapılan ödemeler nispetinde kaldırılır ve buna isabet eden teminat iade edilir. Ancak, mahcuz malların değeri tecil edilen borç tutarından az, zorunlu teminat tutarından fazla olması halinde, tatbik edilen hacizler, tecil şartlarına uygun olarak yapılan ödemeler neticesinde kalan tecilli borç tutarı mahcuz mal değerinin altına inmediği müddetçe kaldırılmaz. Tecilli borca karşılık alınan teminat ise, tecil şartlarına

uygun olarak yapılan ödemeler neticesinde kalan tecilli borç tutarının zorunlu teminat tutarının altına inmesi durumunda, yapılan ödemeler nispetinde kaldırılır.

Tecil salahiyetini kullanacak ve bu salahiyeti devredecek olan makamlar; tecil edilecek amme alacaklarını tür ve tutar olarak belirlemeye, amme borçlusunun faaliyetine devam edip etmediğini esas alarak tecil edilecek alacakları tespit etmeye, tecilde taksit zamanlarını ve diğer şartları tayin etmeye yetkilidir.”

Madde 7- 6183 sayılı Kanunun;

a) 49 uncu maddesinin ikinci fıkrasında yer alan “iki senelik” ibaresi “kanuni” şeklinde değiştirilmiştir.

b) Geçici 8 inci maddesinin birinci fıkrasında yer alan “31.12.2007” ibaresi “31/12/2009” şeklinde değiştirilmiştir.

C- Dayanılan Anayasa Kuralları

Başvuru kararında Anayasa'nın 2., 10., 38. ve 73. maddelerine dayanılmıştır.

IV- İLK İNCELEME

Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün 8. maddesi gereğince, Haşim KILIÇ, Osman Alifeyyaz PAKSÜT, Sacit ADALI, Fulya KANTARCIOĞLU, Ahmet AKYALÇIN, Mehmet ERTEN, A. Necmi ÖZLER, Serdar ÖZGÜLDÜR, Şevket APALAK, Serruh KALELİ ve Zehra Ayla PERKTAŞ'ın katılımıyla 11.6.2009 gününde yapılan ilk inceleme toplantısında, dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine ve yürürlüğü durdurma isteminin esas inceleme aşamasında karara bağlanmasına, OYBİRLİĞİYLE, karar verilmiştir.

V- ESASIN İNCELENMESİ

Başvuru kararı ve ekleri, işin esasına ilişkin rapor, itiraz konusu ve ilgili görülen yasa kuralları, dayanılan Anayasa kuralları ve bunların gerekçeleri ile diğer yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüşülüp düşünüldü:

Başvuru kararında itiraz konusu geçici 1. maddeyle, kanun hükümlerinin geriye yürütülmesine yol açıldığı, hukuk devletinin hukuk güvenliği ve hukuki belirlilik ilkeleriyle suç ve cezaların yasallığıyla paralellik gösteren vergilerin yasallığı ilkesinin ihlal edildiği, bu nedenle itiraz konusu kuralın Anayasa'nın 2., 10., 38. ve 73. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

5766 sayılı Kanunla 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da genel olarak şirket ortakları ve kanuni temsilcilerin, kamu borcu nedeni ile sorumluluklarını arttıran, genişleten ve müteselsil sorumluluk esasını getiren düzenlemeler yapılmıştır. Kanun'un geçici 1. maddesi ile Kanunla getirilen hükümlerin Kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla tahsil edilmemiş bulunan amme alacakları hakkında da uygulanması öngörülmüştür.

5766 sayılı Kanun'un 3. maddesiyle limited şirket ortaklarının amme alacakları ile ilgili sorumlulukları genişletilmiş ve şirket hisselerini devreden ve devralan ortaklara; 4. maddesi ile de kanuni temsilci veya teşekkül idare edenlere amme alacağının ödenmesinde müteselsilen sorumluluk esasını getirilmiş ve Vergi Usul Kanunu kapsamındaki amme alacaklarının takibinin bu şahıslar hakkında 6183 sayılı Kanun'un uygulanmasına engel oluşturmayacağı hüküm altına alınmıştır. 5766 sayılı Kanun'un 2. maddesiyle ise, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu kapsamında hak sahiplerine yapılacak ödemeler, devlet yardımları ve teşvikler nedeniyle yapılacak ödemeler ile Kanunda sayılan harca konu işlemlerde Maliye Bakanlığına, vadesi geçmiş borcun bulunmadığına ilişkin belge aranılması zorunluluğu getirme ve bu konuya ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi verilmiştir. 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 Kanunun temel felsefesi korunarak amme alacaklarının daha süratle tahsiline imkan verilmesinin amaçlandığı ifade edilmiştir.

Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan 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, hukuk güvenliğini gerçekleştiren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, yargı denetimine açık olan devlettir.

Hukuk devletinin sağlamakla yükümlü olduğu hukuk güvenliği ilkesi, hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılan ve temel hak güvencelerinde korunan ortak değerdir. Kural olarak hukuk güvenliği yasaların geriye yürütülmemesini zorunlu kılar. Bu nedenle “Kanunların geriye yürümezliği ilkesi” uyarınca yasalar yürürlüğe girdikleri tarihten sonraki hukuki durumlara uygulanabileceklerinden, sonradan çıkan bir kanun yürürlüğe girdiği tarihten önceki olaylara uygulanmaz.

Kamu alacaklarının tahsilinde, geriye yürütmenin söz konusu olup olmadığı saptanabilmesi için alacağı doğuran olayın ne zaman meydana geldiğinin tespiti gerekir. Genel olarak kamu alacağı alacak konusu olayın meydana gelmesi veya hukuki durumun oluşması ile doğmaktadır. Dolayısıyla kamu alacağını doğuran olayın meydana geldiği veya hukuki durumun oluştuğu tarihte yürürlükte olan kanunun bu alacak için uygulanması gerekir.

İtiraz konusu geçici 1. maddeyle 5766 sayılı Kanun'la 6183 sayılı Kanunda yapılan değişiklikler ve eklenen hükümlerin Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihte henüz tahsil edilmemiş, ancak daha önceki bir dönemde doğmuş ve ödenmesi gereken hale gelmiş kamu alacaklarına da uygulanması öngörülmek suretiyle Kanun hükümleri geriye yürütülmüş olmaktadır. Buna göre, amme alacağının sorumluluğunun tespitinde alacağı doğuran olayın gerçekleştiği zaman değil, Kanunun yürürlük tarihi itibarıyla borcun halen tahsil edilmemiş olması esas alınmıştır.

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 bir gereğidir.

Kanunun değişmeden önceki hükümlerine göre şirket ortağı olan veya hisse devri yolu ile ortaklığı bırakan şahıslar ile kanuni temsilcilerin faaliyetlerini ve konumlarını o tarihte yürürlükte olan kurallara göre sahip oldukları ve üstlendikleri sorumluluk çerçevesinde belirlemeleri doğaldır. Bu şahıslardan sonraki yıllarda getirilecek sorumluluğa göre konumlarını belirlemeleri ve ticari faaliyetlerini sürdürmeleri beklenemez.

Düzenlemeden beklenen kamu yararının, kamu alacaklarında ilgililerinin sorumluluklarını arttırarak ve müteselsil sorumluluk getirerek daha hızlı ve daha yüksek oranda tahsilâtın sağlanması olduğu anlaşılmaktadır. Buna karşı bireylerin, 5766 sayılı Kanunun yürürlük tarihinden önce doğmuş ve ödenmesi gereken kamu alacağından sorumlu oldukları dönemde öngörülmeven sorumluluklar ile yükümlü tutulmaları, diğer bir anlatımla geçmişe yönelik sorumluluklarının arttırılması bireylerin hukuka olan güven duygusunu zedeler ve hukuk güvenliği ilkesi ile bağdaşmaz.

5766 sayılı Kanun'da esas olarak bir kamu alacağı ile ilgili bireylerin sorumluluklarını arttıran ve müteselsil sorumluluk getiren düzenlemelerin, Kanunun geçici 1. maddesi ile yürürlük tarihi itibarı ile tahsil edilmemiş alacaklara da uygulanması hukuk kurallarının geriye yürütülmesi anlamına gelmekte ve Anayasada yer alan hukuk devleti kapsamındaki hukuk güvenliği ilkesi ile bağdaşmamaktadır.

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

Kuralın Anayasa'nın 10., 38. ve 73. maddeleri ile ilgisi görülmemiştir.

VI- YÜRÜRLÜĞÜN DURDURULMASI İSTEMİ

4.6.2008 günlü, 5766 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un Geçici 1. maddesi, 28.4.2011 günlü, E. 2009/39, K. 2011/68 sayılı kararla iptal edildiğinden, bu maddenin, uygulanmasından doğacak sonradan giderilmesi güç veya olanaksız durum ve zararların önlenmesi ve iptal kararının sonuçsuz kalmaması için kararın Resmî Gazete'de yayımlanacağı güne kadar YÜRÜRLÜĞÜNÜN DURDURULMASINA, 28.4.2011 gününde OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

VII- SONUÇ

4.6.2008 günlü, 5766 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un Geçici 1. maddesinin Anayasa'ya aykırı olduğuna ve İPTALİNE, 28.4.2011 gününde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.

Başkanvekili
Serruh KALELİ

Üye
Fulya KANTARCIOĞLU

Üye
Ahmet AKYALÇIN

Üye
Mehmet ERTEN

Üye
Fettah OTO

Üye
Serdar ÖZGÜLDÜR

Üye
Zehra Ayla PERKTAŞ

Üye
Recep KÖMÜRÇÜ

Üye
Alparslan ALTAN

Üye
Engin YILDIRIM

Üye
Nuri NECİPOĞLU

Üye
Hicabi DURSUN

Üye
Celal Mümtaz AKINCI

Üye
Erdal TERCAN