|  |
| --- |
| **TÜRKİYE CUMHURİYETİ** |
| **ANAYASA MAHKEMESİ** |
|  |
|  |
| **BİRİNCİ BÖLÜM** |
|  |
| **KARAR** |
|  |
| **TEVFİK AYHAN BAŞVURUSU** |
| (Başvuru Numarası: 2019/17968) |
|  |
| Karar Tarihi: 29/6/2022 |
| R.G. Tarih ve Sayı: 26/8/2022-31935 |
|  |
|  |
|  |
|  |

**BİRİNCİ BÖLÜM**

**KARAR**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Başkan** | **:** | Hasan Tahsin GÖKCAN |
| **Üyeler** | **:** | Muammer TOPAL |
|  |  | Yusuf Şevki HAKYEMEZ |
|  |  | Selahaddin MENTEŞ |
|  |  | İrfan FİDAN |
| **Raportör** | **:** | Ayhan KILIÇ |
| **Başvurucu** | **:** | Tevfik AYHAN |

**I.** **BAŞVURUNUN KONUSU**

1. Başvuru, olağanüstü hâl tedbirleri kapsamında kanun hükmünde kararnameyle kapatılan şirketin vergi yükümlülüklerinin ihlalinden doğan vergi ve cezanın kanuni temsilci adına tarh edilmesi nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkindir.

**II.** **BAŞVURU SÜRECİ**

2. Başvuru 20/5/2019 tarihinde yapılmıştır.

3. Başvuru, başvuru formu ve eklerinin idari yönden yapılan ön incelemesinden sonra Komisyona sunulmuştur.

4. Komisyonca başvurunun kabul edilebilirlik incelemesinin Bölüm tarafından yapılmasına karar verilmiştir.

5. Bölüm Başkanı tarafından, başvurunun kabul edilebilirlik ve esas incelemesinin birlikte yapılmasına karar verilmiştir. 2020/16362, 2020/16363 ve 2020/16365 numaralı başvurular incelenen başvuru ile birleştirilmiştir.

6. Başvuru belgelerinin bir örneği bilgi için Adalet Bakanlığına (Bakanlık) gönderilmiştir. Bakanlık, görüşünü bildirmiştir.

7. Başvurucu, Bakanlığın görüşüne karşı beyanda bulunmuştur

**III.** **OLAY VE OLGULAR**

8. Başvuru formu ve eklerinde ifade edildiği şekliyle ilgili olaylar özetle şöyledir:

9. Başvurucu 1960 doğumlu olup Tekirdağ'da ikamet etmektedir.

10. Başvurucu 27/6/2012 ve 10/9/2015 tarihlerinde Özel Ergene Eğitim Hizmetleri Basın Yayın Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketinin (Şirket) Yönetim Kurulunun başkanlığına seçilmiştir. Olay tarihinde Şirkete ait ilkokul, ortaokul, öğrenci yurtları ile dershaneler mevcuttur.

11. Çorlu Cumhuriyet Başsavcılığının yürüttüğü bir soruşturma kapsamında Şirketin işyerinde 20/8/2015 tarihinde arama yapılmış, ele geçirilen bazı belgeler incelenmek üzere vergi idaresine gönderilmiştir.

12. Çorlu Sulh Ceza Hâkimliğinin 17/3/2016 tarihli Ticaret Sicil Gazetesi'nde ilan edilen 10/3/2016 tarihli kararıyla H.A.S., Şirkete kayyım olarak atanmıştır.

13. Türkiye 15 Temmuz 2016 gecesi silahlı bir darbe teşebbüsüyle karşı karşıya kalmış ve Bakanlar Kurulu tarafından ülke genelinde 21/7/2016 tarihinden itibaren doksan gün süreyle olağanüstü hâl (OHAL) ilan edilmesine karar verilmiştir. OHAL 19/7/2018 tarihinde son bulmuştur. Darbe teşebbüsüne ilişkin süreç, OHAL ilanı, OHAL döneminin gerektirdiği tedbirlere ilişkin detaylı açıklamalar Anayasa Mahkemesinin *Aydın Yavuz ve diğerleri* ([GK], B. No: 2016/22169, 20/6/2017, §§ 12-20, 47-66) kararında yer almaktadır.

14. OHAL tedbirleri kapsamında çıkarılan kanun hükmünde kararnamelerle, terör örgütleriyle bağlantılı görülen eğitim kurumları, öğrenci yurtları ve dershanelerin faaliyetlerine son verilmiştir. Bu çerçevede 22/7/2016 tarihli ve 667 sayılı Olağanüstü Hâl Kanun Hükmünde Kararnamesi'nin (667 sayılı KHK) 2. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (b) bendiyle Şirkete ait eğitim kurumları, öğrenci yurtları ve dershaneler kapatılmıştır. Aynı maddenin (2) numaralı fıkrası uyarınca, kapatılan eğitim kurumları, öğrenci yurtları ve dershanelere ait olan taşınırlar ile her türlü mal varlığı, alacak ve haklar, belge ve evrak Hazineye bedelsiz olarak devredilmiştir.

15. Şirkete ait işletmelerin kapatılmasından sonra Çorlu Sulh Ceza Hâkimliğinin 23/7/2016 tarihli kararıyla H.A.S.nin kayyımlık görevi de kaldırılmıştır.

16. 15/8/2016 tarihli ve 670 sayılı Olağanüstü Hal Kapsamında Alınması Gereken Tedbirler Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin (670 sayılı KHK) 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasıyla, Özel Ergene Eğitim Kurumlarının bağlı olduğu Şirketin faaliyetleri sonlandırılarak ticari sicil kaydı resen terkin edilmiş ve bunların devralınan varlıkları dışındaki varlıkları da Hazineye bedelsiz olarak devredilmiş sayılmıştır. Sözü edilen düzenleme uyarınca Şirketin tüzel kişiliği 19/9/2016 tarihi itibarıyla terkin edilmiştir.

17. Şirketin 1/7/2014-30/6/2015 ve 1/7/2015-30/6/2016 özel hesap dönemlerine ilişkin işlemleri 8/12/2016 tarihli vergi inceleme raporlarıyla incelenmiştir. Vergi inceleme raporlarına göre Şirket, dönem başında Millî Eğitim İl Müdürlüğüne bildirdiği ders saati ücreti ile yıllık okul ve yurt ücreti tarifesi uyarınca tahsil etmesi gereken brüt ücretten yüksek oranda indirim yapmıştır. Raporlarda, Şirketin bu suretle hasılatının bir kısmını beyan dışı bıraktığı belirtilmiştir. 1/7/2014-30/6/2015 dönemine ilişkin raporda ayrıca Şirketin kasasında günlük ihtiyacından fazla para bulundurması ve ortaklara kullandırılan para için faiz hesaplanmaması suretiyle örtülü kazanç dağıtımı yaptığı ifade edilmiştir. 1/7/2015-30/6/2016 dönemine ilişkin olarak ise Şirketin aktifine kayıtlı gayrimenkullerin satışından elde ettiği geliri eksik beyan ettiği tespit edilmiştir. Beyan dışı bırakılan tutarların ilgili dönem kurumlar vergisi beyanlarına eklenmesi suretiyle tespit edilen fark üzerinden vergi ziyaı cezalı kurumlar vergisi tarh edilmesi, eksik beyan edilen tapu harcının vergi ziyaı cezalı olarak tarh edilmesi, ayrıca fatura düzenlenmemesi ve ödemelerin banka aracılığıyla yapıldığının belgelendirilmemesi nedeniyle özel usulsüzlük cezası uygulanması önerilmiştir. Bununla birlikte Şirketin tüzel kişiliğinin ortadan kalkmış olması sebebiyle tarhiyatın kanuni temsilciler adına yapılması gerektiği ifade edilmiştir.

18. Şirketin beyan dışı bıraktığı 63.668,94 TL tapu harcı 15.917,24 TL vergi ziyaı cezasıyla birlikte 6/3/2017 tarihli ihbarnameyle başvurucu adına tarh edilmiştir. Ayrıca 1/7/2014-30/6/2015 dönemi için toplam 64.986,42 TL, 1/7/2015-30/6/2016 dönemi için ise toplam 117.870 TL özel usulsüzlük cezası için başvurucu adına aynı tarihli ihbarnameler düzenlenmiştir. Beyan dışı bırakılan kurumlar vergisi için de başvurucu adına ihbarnameler düzenlenmiş ise de söz konusu tarhiyat, eldeki başvurunun konusu dışındadır.

19. Başvurucu 18/4/2017 tarihinde Tekirdağ Vergi Mahkemesinde (Vergi Mahkemesi) üç ayrı dava açmıştır. Dava dilekçelerinde 670 sayılı KHK'nın 5. maddesinde, elkonulan şirketlerin kamuya olan borçlarının öncelikle şirketin kendi mal varlığından tahsil edilmesinin hükme bağlandığını belirtmiştir. İhbarnamelerin içeriğindeki vergi ve cezaların mükellefinin Şirket olduğunu ifade ettiği dava dilekçelerinde vergi alacağının Şirketin mal varlığının tasfiyesi için oluşturulan komisyon nezdinde takip edilmesi gerektiğini iddia etmiştir. Dava dilekçesinde ayrıca adına tarhiyat yapılmasının vergilendirme hatası teşkil ettiğini, Şirketin elkonulan emvalinin borcu karşılamaya fazlasıyla yeterli olduğunu ileri sürmüştür.

20. Vergi idaresinin savunma yazısında 670 sayılı KHK'nın 5. maddesinin (3) numaralı fıkrası uyarınca Şirketin tüzel kişiliğinin terkin edildiği hatırlatılmış, Gelir İdaresi Başkanlığının 670 sayılı KHK ile ilgili iç genelgesine atıfta bulunularak tüzel kişiliği sona eren Şirketin vergi borçlarına ilişkin her türlü tarhiyatın kanuni temsilciler adına yapılması gerektiği ifade edilmiştir.

21. Vergi Mahkemesi özel usulsüzlük cezalarına ilişkin davaları 28/2/2018 tarihinde, tapu harcına ilişkin davayı ise 1/3/2018 tarihinde karara bağlamıştır. Kararlarda, dava konusu vergi ve cezalar kısmen iptal edilmiş; kısmen de davaların reddine hükmedilmiştir. Kararların gerekçesinde tarhiyatın başvurucu adına yapılmış olmasının hukuka uygun olup olmadığı incelenirken 670 sayılı KHK'nın 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasına değinilerek tüzel kişiliği sona erdirilen Şirketin vergi borcunun kanuni temsilci adına tarh edilmesinin hukuka uygun olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

22. Başvurucu bu kararlara karşı istinaf yoluna müracaat etmiştir. İstinaf dilekçelerinde şirketin vergilendirme işlemlerinin tasfiyeden önce tamamlanması gerektiğini, tasfiyenin tamamlanmasından sonra şirket adına tarhiyat yapılamayacağı gibi kanuni temsilciler adına tarhiyat yapılmasının mümkün olmadığını ifade etmiş; mükellefin kanun hükmünde kararname ve genelge ile belirlenmesinin Anayasa'nın 73. maddesine aykırı olduğunu ileri sürmüştür.

23. Özel usulsüzlük cezalarına ilişkin kararlara yönelik istinaf istemi İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesinin 14/3/2019 tarihli, tapu harcına ilişkin karara yönelik istinaf istemi ise İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 5. Vergi Dava Dairesinin 19/3/2018 tarihli kararlarıyla esastan ve kesin olarak reddedilmiştir. Nihai kararlar 7/5/2019 ve 21/5/2019 tarihlerinde başvurucuya tebliğ edilmiştir.

**IV.** **İLGİLİ HUKUK**

24. 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesinin birinci ve ikinci fıkraları şöyledir:

*"Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir.*

*Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir."*

25. 213 sayılı Kanun'un 10. maddesi şöyledir:

*"Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatlar gibi tüzel kişiliği olmıyan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.*

*Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanır.*

*Temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler.*

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

 *(Ek fıkra: 21/3/2018-7103/9 md.) Tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin, tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemi, müteselsilen sorumlu olmak üzere, tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılır. Limited şirket ortakları, tasfiye öncesi dönemlerle ilgili bu kapsamda doğacak amme alacaklarından şirkete koydukları sermaye hisseleri oranında sorumlu olurlar. Şu kadar ki bu fıkra uyarınca tasfiye memurlarının sorumluluğu, tasfiye sonucu dağıtılan tutarla sınırlıdır.*

 *(Ek fıkra: 21/3/2018-7103/9 md.) Beşinci fıkra kapsamına girmeyen tüzel kişilerin tüzel kişiliklerinin veya tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin sona ermesi halinde, sona erme tarihinden önceki dönemlere ilişkin her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemi, müteselsilen sorumlu olmak üzere, tüzel kişiliği olanların kanuni temsilcilerinden, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde ise bunları idare edenler (adi ortaklıklarda ortaklardan herhangi biri) ve varsa bunların temsilcilerinden herhangi biri adına yapılır."*

26. 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinin 21/3/2018 tarihli ve 7103 sayılı Kanun'un 74. maddesiyle yürürlükten kaldırılan (9) numaralı fıkrasının ilgili kısmı şöyledir:

*"(Ek: 16/6/2009-5904/6 md.) Tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin olarak salınacak her türlü vergi tarhiyatı ve kesilecek cezalar, müteselsilen sorumlu olmak üzere; tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için ise tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılır ..."*

27. 667 sayılı KHK'nın 2. maddesinin ilgili kısmı şöyledir:

*"(1) Milli güvenliğe tehdit oluşturduğu tespit edilen Fethullahçı Terör Örgütüne (FETÖ/PDY) aidiyeti, iltisakı veya irtibatı belirlenen;*

*...*

*b) Ekli (II) sayılı listede yer alan özel öğretim kurum ve kuruluşları ile özel öğrenci yurtları ve pansiyonları,*

*...*

*kapatılmıştır.*

 *(2) ... kapatılan diğer kurum ve kuruluşlara ait olan taşınırlar ile her türlü mal varlığı, alacak ve haklar, belge ve evrak Hazineye bedelsiz olarak devredilmiş sayılır, bunlara ait taşınmazlar tapuda resen Hazine adına, her türlü kısıtlama ve taşınmaz yükünden ari olarak tescil edilir ..."*

28. 670 sayılı KHK'nın 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasının ilgili kısmı şöyledir:

*"Kapatılan kurum, kuruluş, özel radyo ve televizyonlar, gazete, dergi, yayınevi ve dağıtım kanallarının bağlı oldukları şirketlerin faaliyetleri sonlandırılarak ticari sicil kayıtları resen terkin edilir. Bunların devralınan varlıkları dışındaki varlıkları da Hazineye bedelsiz devredilmiş sayılır ..."*

29. Danıştay Üçüncü Dairesinin 14/3/2022 tarihli ve E.2019/2058, K.2022/1086 sayılı kararının ilgili kısmı şöyledir:

*"Bir şirketin borçlu kılınabilmesi ancak tüzel kişilik kazandığı tarih ile bu kişiliğin sona erdiği tarih arasındaki zaman diliminde olanaklıdır. Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre şirketlerin tüzel kişilikleri ticaret sicilinden silinmesiyle sona ermektedir. Ticaret sicilinden kaydı silinen ve hukuksal varlığı sona eren bir kurumun bu tarihten sonra haklara sahip olması, borçlu kılınması, temsili, yargı yerlerinden koruma istemesi mümkün değildir. Bu nedenle tasfiye edilerek tüzel kişilikleri sona eren kurumlar vergisi mükellefleri adına, tasfiyeye giriş tarihinden önceki dönemlerle ilgili olsa dahi vergilendirme yapılması mümkün bulunmamaktadır. Tüzel kişiliği sona eren ve bu nedenle borçlandırılmasına hukuken imkan bulunmayan kurumların hukuksal varlığının devam ettiği dönemlere ait olup, ikmalen veya re'sen tarhı gereken vergi ve kesilecek cezalardan sorumlu tutulacaklar konusundaki hukuki boşluk, 5520 sayılı Kanun'un 17. maddesine eklenen ve yukarıda kuralına yer verilen 9. fıkra ile giderilmiştir.*

*Buna göre; tüzel kişi kanuni temsilcisinin tasfiyesi tamamlanmış ve ticaret sicilinden kaydı silinmiş tüzel kişiler adına 03/07/2009 tarihinden itibaren yapılacak tasfiyeye giriş tarihinden önceki dönemlere ilişkin tarhiyatların muhatabı olabileceği, başka bir ifadeyle söz konusu tarhiyatların müteselsilen sorumlu olmak üzere kanuni temsilcilerden biri adına yapılabileceği açıktır.*

*Yukarıda yer verilen yasal düzenlemeler uyarınca, tarhiyatın doğrudan kanuni temsilciler adına yapılabilmesi, asıl mükellefin tasfiye edilmesi ve tüzel kişiliğinin ticaret sicilinden silinmiş olması koşuluna bağlanmış olup tasfiye ve iflas hallerinde ticaret şirketlerinin mükellefiyetlerinin sona erdirilmesinde süreç; Türk Ticaret Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki işlemler yerine getirilerek, tasfiye edilme veya iflasın kapanması tescil ve ilan edildikten sonra, tüzel kişiliğin ticaret sicili kayıtlarından terkin edilmesiyle gerçekleşmektedir.*

*Ancak davacının kanuni temsilcisi olduğu* [...] *Anonim Şirketinin 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun geçici 7. maddesi uyarınca yapılan ihtar ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde yayımlanan ilana rağmen süresi içerisinde bildirimde bulunulmadığından, 19/10/2015 tarihinde ticaret sicilinden re'sen silindiği, yani 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinin 9. fıkrasında yer verilen tasfiye süreci takip edilerek tasfiyesinin sonlandırılmadığı görülmektedir.*

*Bu durumda, tasfiyeye girmeksizin 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun geçici 7. maddesi uyarınca re'sen kaydı silinen şirketin kanuni temsilcisi hakkında 5520 sayılı Kanun'un 17. maddesinin 9. fıkrasında öngörülen tasfiye koşulunun gerçekleşmediği dikkate alındığında, yapılan tarhiyat hukuka uygun düşmediğinden yazılı gerekçeyle verilen Vergi Mahkemesi kararına yöneltilen istinaf başvurusunun reddine dair Vergi Dava Dairesi kararında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık bulunmamıştır.*

*Nitekim Yasa Koyucu tarafından, 5520 sayılı Kanun'un 17. maddesinin 9. fıkrası kapsamına girmeyen tüzel kişilerin tüzel kişiliklerinin veya tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin sona ermesi halinde, sona erme tarihinden önceki dönemlere ilişkin her türlü, vergi tarhiyatı ve ceza kesme işleminde uygulanacak düzenleme eksikliği, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesine 7103 sayılı Kanun'un 9. maddesi ile eklenen 21/03/2018 tarihinde yürürlüğe giren fıkra ile giderilmiştir."*

30. Danıştay Dördüncü Dairesinin 27/4/2022 tarihli ve E.2020/4472, K.2022/2938 sayılı kararının ilgili kısmı şöyledir:

*"Bölge İdare Mahkemesi kararının özeti: Bölge İdare Mahkemesince; tüzel kişiliği sona eren ve bu nedenle borçlandırılmasına hukuken imkan bulunmayan kurumların hukuksal varlığının devam ettiği dönemlere ait olup ikmalen veya re'sen tarhı gereken vergi ve kesilecek cezalardan sorumlu tutulacakların, 5520 sayılı Kanunun 17. maddesinin olay tarihinde yürürlükte olan 9. fıkrasında düzenlendiği, buna göre, tasfiyesi tamamlanmış ve ticaret sicilinden kaydı silinmiş tüzel kişilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki dönemlere ilişkin tarhiyatların muhatabının ilgili dönemdeki kanuni temsilciler olduğu, olay tarihinde yürürlükte olan anılan düzenleme uyarınca tarhiyatın doğrudan kanuni temsilci adına yapılabilmesinin, asıl mükellefin tasfiye edilmesi ve tüzel kişiliğinin ticaret sicilinden silinmiş olması koşuluna bağlandığı, bu durumda, 670 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 5. maddesinde öngörülen tasfiyeye ilişkin işlemler yerine getirilmeden tasfiyenin sona erdiğinin kabulü mümkün olmadığından, davacı adına cezalı tarhiyatın yapıldığı tarihte yürürlükte olan 5520 sayılı Kanunun 17. maddesinin 9. fıkrasında öngörülen, asıl borçlu mükellefin tasfiye edilme koşulu gerçekleşmemiş olup bu aşamada, ilgili dönemde kanuni temsilcisi bulunduğu şirketin ticaret sicilinden kaydının silindiği tarihten önceki dönemlere ilişkin olarak anılan 9. fıkra hükmü uyarınca davacı adına vergi salınmasına ve ceza kesilmesine hukuken olanak bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Belirtilen gerekçelerle istinaf başvurusunun reddine karar verilmiştir.*

*...*

*213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 'Kanuni Temsilcilerin Ödevi' başlıklı 10. maddesinde; tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirileceği, 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, bu hükmün Türkiye’de bulunmayan mükelleflerin Türkiye’deki temsilcileri hakkında da uygulanacağı, tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını da kaldırmayacağı hüküm altına alınmıştır.*

*5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 'Tasfiye' başlıklı 17. maddesine 5904 sayılı Kanun’un 6. maddesi ile eklenen 9. fıkrasında; tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin olarak salınacak her türlü vergi tarhiyatı ve kesilecek cezaların, müteselsilen sorumlu olmak üzere; tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için ise tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılacağı, limited şirket ortaklarının, tasfiye öncesi dönemlerle ilgili bu kapsamda doğacak amme alacaklarından şirkete koydukları sermaye hisseleri oranında sorumlu olacakları; geçici 6. maddesinde ise, 'Kanunun 17. maddesinin 9. fıkrası hükümleri, bu geçici maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce yapılan her türlü vergi tarhiyatı ve kesilen cezalar hakkında uygulanmaz' hükmü yer almaktadır.*

*Bu hükümler birlikte değerlendirildiğinde; öncelikle kanuni temsilcilerin sorumluluğunun Vergi Usul Kanunu’nda, tasfiye memurlarının sorumluluğunun ise Kurumlar Vergisi Kanunu’nda düzenlendiği; kanuni temsilciler yönünden, tüzel kişilere vergi kanunları ile yüklenen ödevlerin kanuni temsilciler tarafından yerine getirileceği, bu ödevlerin yerine getirilmemesi durumunda tüzel kişilerin varlığından alınamayan alacakların kanuni temsilcilerin varlığından alınacağı, kanuni temsilcilerin sorumluluklarının kendilerinden beklenen ödevlerin yerine getirilmemesi çerçevesinde devam ettiği (Anayasa Mahkemesi de 19/03/2015 tarih ve E:2014/144, K:2015/29 sayılı kararında benzer bir yorumda bulunmaktadır: '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.'), dolayısıyla tasfiye edilmiş tüzel kişilerle ilgili tasfiye öncesi dönemlere ilişkin yapılacak takibatların (tarh, tahakkuk, tahsil) kanuni temsilci olarak vergi kanunlarının kendisine yüklediği ödevleri yerine getirmeyen kanuni temsilciler adına gerçekleştirileceği, tasfiye memurları yönünden; tasfiye döneminde tahakkuk eden vergilerin ödenmesi ile bu dönemde vergi kanunları gereğince ortaya çıkacak vergilerin tahakkuk ettirilip ödenmesinden ve bu ödevleri yerine getirmemesi nedeniyle yapılacak tarhiyatlardan tasfiye memurlarının sorumlu tutulduğu, ancak hem kanuni temsilcilere hem tasfiye memurlarına bu ödevleri yerine getirdiğini ispat etmeleri şartıyla sorumluluktan kurtulma fırsatı verildiği anlaşılmaktadır.*

*Uyuşmazlıkta, davacının uyuşmazlık konusu vergilendirme döneminde [...] Anonim Şirketi'nin kanuni temsilcisi olduğu, anılan şirketin kanun hükmünde kararname ile kapatıldığı, şirkete ait olan taşınırlar ile her türlü mal varlığı, alacak ve haklar, belge ve evrakın Hazineye bedelsiz olarak devredilmiş sayıldığı, akabinde ticaret sicil kayıtlarının re'sen terkin edildiği ve söz konusu hususun Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde ilan edildiği, asıl borçlu şirketin tüzel kişiliğinin sona ermesi nedeniyle şirket hakkında düzenlenen raporlara istinaden dava konusu cezalı tarhiyatın 'kanuni temsilci' sıfatıyla davacı adına re'sen tarh edilmesi üzerine bakılan davanın açıldığı anlaşılmaktadır.*

*Bu durumda, tüzel kişiliği sona eren şirketin tüzel kişiliğinin sona ermesinden önceki dönemleriyle ilgili kanuni temsilci adına yapılan dava konusu cezalı tarhiyatta yukarıda açıklanan nedenlerle usul yönünden hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna ulaşılmış olup, bu haliyle davanın esası hakkında yeniden bir karar verilmesi gerektiğinden Vergi Dava Dairesi kararında hukuki isabet görülmemiştir."*

**V.** **İNCELEME VE GEREKÇE**

31. Anayasa Mahkemesinin 29/6/2022 tarihinde yapmış olduğu toplantıda başvuru incelenip gereği düşünüldü:

**A.** **Başvurucunun İddiaları ve Bakanlık Görüşü**

32. Başvurucu, kanun hükmünde kararnamelerle Hazineye devredilen şirketlerin özel hukuk kişilerine olan borcu için Hazineye müracaat edilirken vergi borcu söz konusu olduğunda kanuni temsilcilerin bundan sorumlu tutulmasından yakınmıştır. Başvurucu, Şirketin Hazineye devredilen mal varlığının borcu karşılamaya kâfi geldiği hâlde vergi borcunun kanuni temsilcilerden aranılmasının mülkiyet hakkını ihlal ettiğini iddia etmiştir. 670 sayılı KHK'nın 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasının hatalı yorumlandığını ileri süren başvurucu, Gelir İdaresi Başkanlığının iç genelgesinin üst normlara aykırı olduğunu ve kanunilik koşulunu sağlamadığını ileri sürmüştür. 213 sayılı Kanun'un 10. maddesi uyarınca kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilebilmesi için öncelikle Şirketin mal varlığından tahsil yolunun denenmesi gerektiğini belirtmiştir. Şirkete ait borcun şahsi mal varlığından tahsil edilmesinin mülkiyet hakkını ihlal ettiğini belirten başvurucu, kanuni düzenlemelerin ve hukukun genel ilkelerinin dikkate alınmamasının adil yargılanma hakkını da ihlal ettiğini iddia etmiştir.

33. Bakanlık görüşünde, başvurucunun özel usulsüzlük cezalarına karşı açılan davalar yönünden nihai kararın tebliğinden önce bireysel başvuruda bulunduğu belirtilmiş; bu durumun başvuru yollarının tüketilmesine etkisinin incelenmesi gerektiği ifade edilmiştir. Bakanlık esasa ilişkin olarak ise *Ahmet Uğur Balkaner* ([GK], B. No: 2014/15237, 25/7/2017) kararında belirtilen ilkelerin dikkate alınması gerektiğini vurgulamış, şirket borçlarının ödenmemesi hâlinde kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilebileceğine ilişkin hukuk kurallarının belirli ve öngörülebilir olduğunun altını çizmiş, buna rağmen Şirkete kanuni temsilci olmayı seçen başvurucunun Şirketin borçlarından sorumlu tutulmasının başvurucuya aşırı külfet yüklemediğini değerlendirmiştir. Bakanlık ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığınca gönderilen bilgi ve belgelerin de dikkate alınmasını talep etmiştir.

34. Gelir İdare Başkanlığının Bakanlık aracılığıyla gönderdiği yazıda, Şirketin vergi borçları için başvurucu adına tarhiyat yapılmasının mevzuata uygun olduğu belirtilmiştir.

35. Başvurucu, Bakanlık görüşüne karşı beyanında başvuru formundaki iddialarına ek olarak Şirketin Sosyal Güvenlik Kurumuna olan borcuyla ilgili olarak adına düzenlenen ödeme emrine karşı açılan davada ödeme emrinin Şirketin 28.898.516,54 TL mal varlığının bulunduğu ve tüm vergi borçlarının bu mal varlığından tahsilinin mümkün olduğu belirtilerek iptal edildiğini vurgulamıştır.

**B.** **Değerlendirme**

36. Anayasa'nın iddianın değerlendirilmesinde dayanak alınacak *"Mülkiyet hakkı*" kenar başlıklı 35. maddesi şöyledir:

*"Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir.*

*Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir.*

*Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz."*

37. Anayasa Mahkemesi, olayların başvurucu tarafından yapılan hukuki nitelendirmesi ile bağlı olmayıp olay ve olguların hukuki tavsifini kendisi takdir eder (*Tahir Canan*, B. No: 2012/969, 18/9/2013, § 16). Başvurucunun şikâyetinin özü, Şirketin vergi borcunun kendi adına tarh edilmesinin mülkiyet hakkını ihlal ettiği iddiasıdır. Başvurucunun adil yargılanma hakkıyla ilgili olarak ileri sürdüğü iddiaların da mülkiyet hakkı kapsamında incelenmesinin uygun olacağı değerlendirilmiştir.

**1.** **Kabul Edilebilirlik Yönünden**

38. Açıkça dayanaktan yoksun olmadığı ve kabul edilemezliğine karar verilmesini gerektirecek başka bir neden de bulunmadığı anlaşılan mülkiyet hakkının ihlal edildiğine ilişkin iddianın kabul edilebilir olduğuna karar verilmesi gerekir.

**2.** **Esas Yönünden**

**a.** **Mülkün Varlığı**

39. Somut olayda başvurucu adına vergi ve ceza tarhiyatı yapılmıştır. Vergisel yükümlülüklerin mal varlığında azalmaya yol açtığı konusunda tereddüt yoktur (*Yapı ve Kredi Bankası Anonim Şirketi (2)*, B. No: 2018/14110, 9/6/2021, § 37).

**b.** **Müdahalenin Varlığı ve Türü**

40. Vergilendirme işlemi mülkiyet hakkına müdahale teşkil etmektedir.

41. Anayasa'nın 35. maddesi ile mülkiyet hakkına temas eden diğer hükümleri birlikte değerlendirildiğinde Anayasa'nın mülkiyet hakkına müdahaleyle ilgili üç kural ihtiva ettiği görülmektedir. Buna göre Anayasa'nın 35. maddesinin birinci fıkrasında, herkesin mülkiyet hakkına sahip olduğu belirtilmek suretiyle *mülkten barışçıl yararlanma hakkı*na yer verilmiş; ikinci fıkrasında da mülkten barışçıl yararlanma hakkına müdahalenin çerçevesi belirlenmiştir. Maddenin ikinci fıkrasında genel olarak mülkiyet hakkının hangi koşullarda sınırlanabileceği belirlenerek aynı zamanda *mülkten yoksun bırakma*nın şartlarının genel çerçevesi de çizilmiştir. Maddenin son fıkrasında ise mülkiyet hakkının kullanımının toplum yararına aykırı olamayacağı kurala bağlanmak suretiyle devletin *mülkiyetin kullanımını kontrol etmesine* ve düzenlemesine imkân sağlanmıştır. Anayasa'nın diğer bazı maddelerinde de devlet tarafından mülkiyetin kontrolüne imkân tanıyan özel hükümlere yer verilmiştir. Ayrıca belirtmek gerekir ki mülkten yoksun bırakma ve mülkiyetin düzenlenmesi, mülkiyet hakkına müdahalenin özel biçimleridir (*Recep Tarhan ve Afife Tarhan*, B. No: 2014/1546, 2/2/2017, §§ 55-58).

42. Vergi ve benzeri yükümlülükler ile sosyal güvenlik prim ve katkılarını belirlemeye, değiştirmeye, prim ve katkıların ödenmesini güvence altına almaya yönelik düzenlemeler Sözleşme metninde ayrıca ifade edilmekle ve Anayasa'da ayrı hükümlerle düzenlenmiş olmakla birlikte bu düzenlemelerin de -genel itibarıyla mülkiyetin kullanımını düzenleme ve kontrol etme amacı taşıdığından- ayrı bir başlık yerine devletin mülklerin kullanımını düzenleme veya mülkiyetin kamu yararına kullanımını kontrol yetkisi kapsamında incelenmesi gerekir (*Arif Sarıgül*, B. No: 2013/8324, 23/2/2016, § 50).

**c.** **Müdahalenin İhlal Oluşturup Oluşturmadığı**

43. Anayasa'nın 13. maddesi şöyledir:

*"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."*

44. Anayasa'nın 35. maddesinde mülkiyet hakkı sınırsız bir hak olarak düzenlenmemiş, bu hakkın kamu yararı amacıyla ve kanunla sınırlandırılabileceği öngörülmüştür. Mülkiyet hakkına müdahalede bulunulurken temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasına ilişkin genel ilkeleri düzenleyen Anayasa'nın 13. maddesinin de gözönünde bulundurulması gerekmektedir. Anılan madde uyarınca temel hak ve özgürlükler, demokratik toplum düzeninin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olmaksızın Anayasa'nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Dolayısıyla mülkiyet hakkına yönelik müdahalenin Anayasa'ya uygun olabilmesi için müdahalenin kanuna dayanması, kamu yararı amacı taşıması ve ölçülülük ilkesi gözetilerek yapılması gerekmektedir (*Recep Tarhan ve Afife Tarhan*, § 62). Bu durumda, öncelikle müdahalenin kanuni dayanağının bulunup bulunmadığı incelenmelidir.

45. Anayasa'nın 35. maddesinin ikinci fıkrasında mülkiyet hakkının ancak kamu yararı amacıyla kanunla sınırlanabileceği belirtilmek suretiyle mülkiyet hakkına yönelik müdahalelerin kanunda öngörülmesi gereği ifade edilmiştir. Öte yandan temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasına ilişkin genel ilkelerin düzenlendiği Anayasa'nın 13. maddesinde de *hak ve özgürlüklerin ancak kanunla sınırlanabileceği* temel bir ilke olarak benimsenmiştir. Buna göre mülkiyet hakkına yapılan müdahalelerde dikkate alınacak öncelikli ölçüt, müdahalenin kanuna dayalı olmasıdır. Bu ölçütün sağlanmadığı tespit edildiğinde diğer ölçütler bakımından inceleme yapılmaksızın mülkiyet hakkının ihlal edildiği sonucuna varılacaktır (*Ford Motor Company,* B. No: 2014/13518, 26/10/2017, § 49).

46. Devletin egemenlik hakkından doğan vergilendirme yetkisine ilişkin temel ilkeleri düzenleyen Anayasa'nın 73. maddesi, vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına yapılacak müdahalelerde kanunilik ilkesini özel olarak düzenlemiştir. Anılan maddenin üçüncü fıkrasına göre vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, kaldırılır ve değiştirilir.

47. Müdahalenin kanuna dayalı olması öncelikle şeklî manada bir kanunun varlığını zorunlu kılar. Şeklî manada kanun, Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) tarafından Anayasa'da belirtilen usule uygun olarak kanun adı altında çıkarılan düzenleyici yasama işlemidir. Hak ve özgürlüklere müdahale edilmesi ancak yasama organınca kanun adı altında çıkarılan düzenleyici işlemlerde müdahaleye imkân tanıyan bir hükmün bulunması şartına bağlıdır. TBMM tarafından çıkarılan şeklî anlamda bir kanun hükmünün bulunmaması hakka yapılan müdahaleyi anayasal temelden yoksun bırakır (*Ali Hıdır Akyol ve diğerleri* [GK], B. No: 2015/17510, 18/10/2017, § 56).

48. Hak ve özgürlüklerin, bunlara yapılacak müdahalelerin ve sınırlandırmaların kanunla düzenlenmesi bu haklara ve özgürlüklere keyfî müdahaleyi engelleyen ve hukuk güvenliğini sağlayan demokratik hukuk devletinin en önemli unsurlarından biridir (*Tahsin Erdoğan,* B. No: 2012/1246, 6/2/2014, § 60). Kanunun varlığı kadar kanun metninin ve uygulamasının da bireylerin davranışlarının sonucunu öngörebileceği kadar hukuki belirlilik taşıması gerekir. Bir diğer ifadeyle kanunun kalitesi de kanunilik koşulunun sağlanıp sağlanmadığının tespitinde önem arz etmektedir (*Necmiye Çiftçi ve diğerleri,* B. No: 2013/1301, 30/12/2014, § 55). Müdahalenin kanuna dayalı olması, müdahaleye ilişkin yeterince erişilebilir ve öngörülebilir kuralların bulunmasını gerektirmektedir (*Türkiye İş Bankası A.Ş.* [GK], B. No: 2014/6192, 12/11/2014, § 44).

49. Hukuk kurallarının ne şekilde yorumlanacağı veya birden fazla şekilde yorumlanmasının mümkün olduğu durumlarda bu yorumlardan hangisinin benimseneceği derece mahkemelerinin yetkisinde olan bir husustur. Anayasa Mahkemesinin bireysel başvuruda derece mahkemelerince benimsenen yorumlardan birine üstünlük tanıması veya derece mahkemelerinin yerine geçerek hukuk kurallarını yorumlaması bireysel başvurunun amacıyla bağdaşmaz. Anayasa Mahkemesinin kanunilik ilkesi bağlamındaki görevi, derece mahkemelerinin yorumlarının hukuki belirlilik ve öngörülebilirliği etkileyip etkilemediğini tespit etmektir (*Mehmet Arif Madenci*, B. No: 2014/13916, 12/1/2017, § 81).

50. İlgili mevzuatın ilk defa yorumlanmasında yetki ve görev bakımından farklı durumda bulunan mahkemeler arasında farklılıklar oluşması doğaldır. Diğer bir deyişle değişik yargı kademelerinde görev alan hâkimlerin tamamının ilk defa uygulanan bir kuralı aynı şekilde yorumlamaları mümkün olmayabilir. Ancak böylesi bir durumda mahkemelerin uygulamaları arasındaki uyumu ve içtihat birliğini sağlamaya yönelik mekanizmalar önem taşımaktadır (*İslam Şahin*, B. No: 2014/7280, 21/1/2016, § 54; *Uğur Çelik,* B. No: 2015/20244, 15/6/2016, § 53). Yüksek mahkemelerin fonksiyonlarından biri de yargı kararları arasında doğabilecek içtihat farklılıklarına bir çözüm getirmektir. Bununla birlikte yeni kabul edilmiş bir kanunun yorumlanmasında olduğu gibi bazı hâllerde içtihadın müstakar hâle gelmesinin belirli bir zamanı gerektirdiği açıktır (*Türkan Bal* [GK], B. No: 2013/6932, 6/1/2015, § 56).

51. Somut olayda, başvurucunun 27/6/2012 tarihinden sonraki dönemde yönetim kurulu başkanlığı yaptığı Şirkete ait eğitim kurumları, öğrenci yurtları ve dershaneler 667 sayılı KHK'nın 2. maddesiyle kapatılmış; kapatılan eğitim kurumları, öğrenci yurtları ve dershanelere ait olan taşınırlar ile her türlü mal varlığı, alacak ve haklar, belge ve evrak Hazineye bedelsiz olarak devredilmiştir. 670 sayılı KHK'nın 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasıyla, Şirketin faaliyetleri sonlandırılarak ticari sicil kaydı resen terkin edilmiş ve bunların devralınan varlıkları dışındaki varlıkları da Hazineye bedelsiz olarak devredilmiş sayılmıştır. Sözü edilen düzenleme uyarınca Şirketin tüzel kişiliği 19/9/2016 tarihi itibarıyla terkin edilmiştir. Şirketin 1/7/2014-30/6/2015 ve 1/7/2015-30/6/2016 özel hesap dönemlerine ilişkin işlemleri 8/12/2016 tarihli vergi inceleme raporlarıyla incelenmiş, inceleme neticesinde şirket adına vergi ziyaı cezalı tapu harcı ile özel usulsüzlük cezası salınması önerilmiştir. Bununla birlikte Şirketin tüzel kişiliğinin ortadan kalkmış olması sebebiyle, vergi ve cezalar Şirket adına değil ilgili dönemde kanuni temsilci olan başvurucu adına tarh edilmiştir.

52. Başvurucu, tüm yargılama süreci boyunca Şirketin vergi borcunun vergi yükümlülüklerinin ihlalinden doğan vergi ve cezanın kanuni temsilci adına tarh edilmesini öngören bir kanun hükmünün bulunmadığını ileri sürmüştür. Vergi Mahkemesi kararında 670 sayılı KHK'nın 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasına dayanılarak, tüzel kişiliği sona eren Şirketin vergisel yükümlülüklerinin ihlalinden doğan vergi ve cezaların kanuni temsilci adına tarh edilmesinin hukuka uygun olduğu sonucuna ulaşmıştır.

53. Vergi ve mali yükümlülüklerin kanunla konulmasını öngören Anayasa'nın 73. maddesi, mali yükümlülüğün yalnızca kanun ile konulabileceği ve kanunun hiçbir şekilde bu konuda yürütme organını ve idareyi yetkili kılamayacağı anlamındadır (AYM, E.2014/183, K.2015/122, 30/12/2015, § 7). Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfî uygulamalara neden olmaması için vergilendirmede vergiyi doğuran olayın, yükümlünün, vergilerin matrah ve oranlarının yukarı ve aşağı sınırlarının, tarh ve tahakkuklarının, tahsil usullerinin, yaptırımlarının ve zamanaşımı gibi belli başlı temel ögelerin yasalarla belirlenmesi gerekir (AYM, E.2001/36, K.2003/3, 16/1/2003; E.2003/33, K.2004/101, 15/7/2004; E.2005/73, K.2008/59, 21/2/2008; E.2009/63, K.2011/66, 14/4/2011; E.2010/62, K.2011/175, 29/12/2011; E.2010/80, K.2011/178, 29/12/2011; E.2011/16, K.2012/129, 27/9/2012; E.2012/158, K.2013/55, 10/4/2013; E.2014/72, K.2014/141, 11/9/2014; E.2014/183, K.2015/122, 30/12/2015, § 7).

54. Anayasa'nın 13., 35. ve 73. maddelerinin birlikte değerlendirilmesinden, vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına müdahalede bulunulması durumunda takdire dayalı olma ve keyfîliği önlemek için müdahalenin vergiyi doğuran olay, yükümlü, sorumlu, matrah, miktar ve oranların yukarı ve aşağı sınırları, tarh, tahakkuk ve tahsil usulü, yaptırım ve zamanaşımı gibi verginin belli başlı temel ögelerini ulaşılabilir, belirli ve öngörülebilir şekilde düzenlemiş bir kanun hükmüne dayanması gerektiği anlaşılmaktadır (*İskenderun Demir ve Çelik* *A.Ş.* [GK], B. No: 2015/941, 25/10/2018, § 67).

55. Şu hâlde verginin kanuniliği ilkesinin verginin mükellefinin kanunda açık bir biçimde düzenlenmesini gerektirdiği söylenebilir. Verginin mükellefine ilişkin hükümlerin belirli ve öngörülebilir olmaması verginin kanuniliği ilkesini ihlal eder. 670 sayılı KHK'nın 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasında, kapatılan kurumların bağlı oldukları şirketlerin faaliyetleri sonlandırılarak ticari sicil kayıtları resen terkin edilmiş ise de şirketlerin tüzel kişiliğinin devam ettiği dönemdeki vergisel yükümlülüklerin ihlal edildiğinin tespiti hâlinde uygulanacak vergi ve cezaların kimin adına tarh edileceğine ilişkin bir hüküm yer almamaktadır.

56. Öte yandan 213 sayılı Kanun'un 10. maddesinde yer alan ve kanuni temsilcilerin vergi ödevlerini yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin mal varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin mal varlıklarından alınacağına ilişkin düzenleme tarhiyata değil tahsilata ilişkindir. Diğer bir ifadeyle vergi borcunun kanuni temsilci adına tarh edilmesini öngören bir düzenleme 213 sayılı Kanun'un 10. maddesinde yer almamaktadır. Şu hâlde 213 sayılı Kanun'un 10. maddesinin Şirketin vergi borcunun başvurucu adına tarh edilmesine kanuni dayanak teşkil ettiği söylenemeyecektir.

57. Bununla birlikte somut olaydaki kararlarda atıf yapılmamış olsa bile Danıştay kararlarında 5520 sayılı Kanun'un 17. maddesine 16/6/2009 tarihli ve 5904 sayılı Kanun'un 6. maddesiyle eklenen (9) numaralı fıkrasının da tartışıldığı görülmektedir. Sözü edilen fıkrada *tasfiye edilerek* tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin tasfiye öncesi döneme ilişkin olarak salınacak her türlü vergi tarhiyatı ve kesilecek cezaların kanuni temsilcilerden herhangi biri adına yapılacağı belirtilmiştir. Danıştay Üçüncü Dairesinin yorumuna göre bu kural uyarınca kanuni temsilci adına tarhiyat yapılabilmesi için tüzel kişiliğin *tasfiye edilerek* ticaret sicilinden silinmiş olması gerekir. 670 sayılı KHK'nın 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasıyla ticaret sicilinden terkin edilen şirketler tasfiye edilmiş olmadığından bunların tasfiye öncesi döneme ilişkin vergi borçlarının kanuni temsilcileri adına tarh edilmesi mümkün değildir (bkz. § 29). Buna karşılık Danıştay Dördüncü Dairesi 5520 sayılı Kanun'un 17. maddesinin (9) numaralı fıkrasının tasfiye dışındaki yöntemlerle tüzel kişiliğin sona ermiş olması hâlinde de uygulanabileceğini belirtmektedir. Bu bağlamda 670 sayılı KHK'nın 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasıyla ticaret sicilinden terkin edilen şirketlerin tüzel kişiliğinin sona erdiği tarihten önceki dönemdeki vergisel yükümlülüklerinin ihlalinden doğan vergi ve cezalara datatbik edilebileceğini kabul etmektedir (bkz. § 30).

58. Danıştayın iki Dairesi arasında, tasfiye dışındaki bir nedenle ticaret sicilinden terkin edilen şirketlerin kanuni temsilcileri adına 5520 sayılı Kanun'un 17. maddesinin (9) numaralı fıkrası uyarınca tarhiyat yapılıp yapılamayacağına ilişkin olarak ortaya çıkan bu görüş ayrılığı, ülke içinde iki farklı uygulamanın ortaya çıkması sonucunu doğurmuştur. Bu çerçevede coğrafi olarak Danıştay Dördüncü Dairesinin görev alanında bulunan yerlerdeki kişiler aleyhine 5520 sayılı Kanun'un 17. maddesinin (9) numaralı fıkrası uyarınca yapılan tarhiyatlar hukuka uygun bulunurken Danıştay Üçüncü Dairesinin görev alanına giren bölgelerdeki kişiler aleyhine yapılan tarhiyatlar iptal edilmektedir.

59. Öte yandan 5520 sayılı Kanun'un 17. maddesinin 16/6/2009 tarihli ve 5904 sayılı Kanun'la eklenen (9) numaralı fıkrasının yeni uygulanmaya başlanan bir kanun hükmü olduğu da söylenemez. Anılan maddenin başvurucuyla ilgili yargısal sürecin kesinleştiği tarih itibarıyla yaklaşık on yıllık bir uygulamasının olduğu görülmektedir. On yıllık süre, söz konusu maddenin yorumuna ilişkin içtihadın yerleşmesi ve yeknesaklık kazanması bakımından yeterli uzunluktadır. Bu süre zarfında kanunun yorumunda yeknesaklığın sağlanamamış olması, Dairelerin görev sahasına bağlı olarak farklı kararların verilmesi sonucunu doğurmaktadır.

60. Nitekim 7103 sayılı Kanun'la 213 sayılı Kanun'un 10. maddesine eklenen altıncı fıkrayla bu tartışmalara son verilmiş ve tasfiye dışındaki nedenlerle tüzel kişilikleri sona eren şirketlerin tüzel kişiliğinin sona ermesinden önceki döneme ilişkin vergi ve cezalarının kanuni temsilciler adına tarh edilmesine imkân sağlanmıştır. Ancak 213 sayılı Kanun'un 10. maddesine eklenen söz konusu fıkra 21/3/2018 tarihinde yürürlüğe girmiş olup bu tarihten önceki işlemlere uygulanması hukuk devleti ilkesi uyarınca mümkün değildir. Şu hâlde 7103 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği 21/3/2018 tarihinden önceki dönemde kanuni temsilci adına tarhiyat yapılıp yapılmayacağı yönünden bir belirsizliğin bulunduğu kanun koyucu tarafından da kabul edilmiştir.

61. Aynı kanun hükmüne ilişkin iki farklı yorumun yürürlükte bulunması ve bu yorumlardan birine geçerlilik sağlayacak şekilde içtihadın birleştirilememesi hukuk kurallarının, muhataplarının davranışlarına yön verme kapasitesini ve dolayısıyla öngörülebilirliğini zayıflatmaktadır. Kanuni temsilci adına tarhiyat yapılıp yapılamayacağı meselesiyle ilgili olarak bir kesinliğin ve belirliliğin bulunmaması, kişilerin hangi kararı esas alarak geleceğe yönelik iş ve işlemlerini planlayacakları, bu planlar çerçevesinde davranışlarını yönlendirecekleri hususunda belirsizliklerin oluşmasına neden olmaktadır. Bu durum hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerine ters düşeceği gibi bireylerin yargı sistemine ve mahkeme kararlarına güvenini de sarsmaktadır (benzer yöndeki değerlendirme için bkz. *Ford Motor Company*, 69).

62. Sonuç olarak tasfiye dışındaki usullerle tüzel kişiliği sona eren şirketlerin tasfiyeden önceki borçlarının kanuni temsilci adına tarh edilip edilemeyeceği konusunda -olay tarihinde- farklı içtihatların bulunması ve 5520 sayılı Kanun'un 17. maddesinin (9) numaralı fıkrasının yürürlüğe girmesinin üzerinden uzun süre geçmesine rağmen ilgili hükmün yorumunda yeknesaklığın sağlanamaması nedeniyle hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ilkeleri zedelenmiştir. Bu durumda vergilendirme suretiyle mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin belirlilik ve öngörülebilirlik kriterlerini taşıyan bir kanuna dayanmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

63. Açıklanan gerekçelerle başvurucunun Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar verilmesi gerekir.

**3.** **Giderim Yönünden**

64. Başvurucu, ihlalin tespit edilmesini ve 50.000 TL manevi tazminata hükmedilmesini talep etmiştir.

65. Tespit edilen ihlalin ve sonuçlarının ortadan kaldırılmasına ilişkin usul ve esaslar 30/3/2011 tarihli ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 50. maddesinde yer almaktadır.

66. Anayasa Mahkemesinin *Mehmet Doğan* ([GK],B. No: 2014/8875, 7/6/2018) kararında ihlal sonucuna varıldığında ihlalin nasıl ortadan kaldırılacağı hususunda genel ilkeler belirlenmiştir. Anayasa Mahkemesi diğer bir kararında ise bu ilkelerle birlikte ihlal kararının yerine getirilmemesinin sonuçlarına da değinmiş ve bu durumun ihlalin devamı anlamına geleceği gibi ilgili hakkın ikinci kez ihlal edilmesiyle sonuçlanacağına işaret etmiştir (*Aligül Alkaya ve diğerleri (2)*, B. No: 2016/12506, 7/11/2019).

67. Bireysel başvuru kapsamında bir temel hakkın ihlal edildiğine karar verildiği takdirde ihlalin ve sonuçlarının ortadan kaldırıldığından söz edilebilmesi için temel kural, mümkün olduğunca eski hâle getirmenin yani ihlalden önceki duruma dönülmesinin sağlanmasıdır. Bunun için ise öncelikle ihlalin kaynağı belirlenerek devam eden ihlalin durdurulması, ihlale neden olan karar veya işlemin ve bunların yol açtığı sonuçların ortadan kaldırılması, varsa ihlalin sebep olduğu maddi ve manevi zararların giderilmesi, ayrıca bu bağlamda uygun görülen diğer tedbirlerin alınması gerekmektedir (*Mehmet Doğan*, §§ 55, 57).

68. İncelenen başvuruda, müdahalenin belirlilik ve öngörülebilirlik koşullarını sağlayan bir kanun hükmüne dayanmaması sebebiyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği sonucuna ulaşılmıştır. Dolayısıyla ihlal idarenin işleminden kaynaklanmıştır. Ancak mahkemeler de bu ihlali giderememiştir.

69. Bu durumda mülkiyet hakkının ihlalinin sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılama yapılmasında hukuki yarar bulunmaktadır. Yapılacak yeniden yargılama ise bireysel başvuruya özgü düzenleme içeren 6216 sayılı Kanun'un 50. maddesinin (2) numaralı fıkrasına göre ihlalin ve sonuçlarının ortadan kaldırılmasına yöneliktir. Bu kapsamda yapılması gereken iş, yeniden yargılama kararı verilerek Anayasa Mahkemesini ihlal sonucuna ulaştıran nedenleri gideren, ihlal kararında belirtilen ilkelere uygun yeni bir karar verilmesinden ibarettir. Bu sebeple kararın bir örneğinin yeniden yargılama yapılmak üzere Tekirdağ Vergi Mahkemesine gönderilmesine karar verilmesi gerekmektedir.

70. İhlalin ve sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılamaya hükmedilmesinin yeterli bir giderim sağlayacağı anlaşıldığından başvurucunun manevi tazminat talebi reddedilmiştir.

71. Dosyadaki belgelerden tespit edilen 364,60 TL harçtan oluşan yargılama giderinin başvurucuya ödenmesine karar verilmesi gerekir.

**VI.** **HÜKÜM**

Açıklanan gerekçelerle;

A. Mülkiyet hakkının ihlal edildiğine ilişkin iddianın KABUL EDİLEBİLİR OLDUĞUNA,

B. Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının İHLAL EDİLDİĞİNE,

C. Kararın bir örneğinin mülkiyet hakkının ihlalinin sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılama yapılmak üzere Tekirdağ Vergi Mahkemesine (E.2017/218, K.2018/153; E.2017/219, K.2018/140; E.2017/221, K.2018/143) GÖNDERİLMESİNE,

D. Başvurucunun tazminat talebinin REDDİNE,

E. 364,60 TL harçtan oluşan yargılama giderinin başvurucuya ÖDENMESİNE,

F. Ödemenin kararın tebliğini takiben başvurucunun Hazine ve Maliye Bakanlığına başvuru tarihinden itibaren dört ay içinde yapılmasına, ödemede gecikme olması hâlinde bu sürenin sona erdiği tarihten ödeme tarihine kadar geçen süre için yasal FAİZ UYGULANMASINA,

G. Kararın bir örneğinin Adalet Bakanlığına GÖNDERİLMESİNE 29/6/2022 tarihinde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.