

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI İNCELEMESİ: VERGİ ALACAĞININ KORUNMASINDA TEMİNAT İSTEME VE İHTİYATİ HACİZ TATBİKİ

Gonca İNAN*

ÖZ

Bu çalışmada; Anayasa Mahkemesi tarafından, davacı limited şirketin hesaplarının incelenmesi sırasında tespit edilen sahte faturalar nedeniyle vergi ziyana sebebiyet verildiği gerekçesiyle vergi alacağının güvence altına alınması amacıyla tesis edilen teminat isteme ve ihtiyati haciz işlemlerinin iptali istemiyle açılan davada itiraz konusu kuralların Anayasa'ya aykırılığı sebebiyle iptalini talep eden Vergi Mahkemesince itiraz yoluna başvurulması üzerine verilen karar üzerinde durulmuştur.

Anahtar Sözcükler: Anayasa Mahkemesi Kararı, teminat isteme, ihtiyati haciz, vergi alacağı

GİRİŞ

Devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, mahkeme masrafı, vergi cezası, para cezası, gecikme zammı ve gecikme faizi ile akitten, haksız fiilden ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinden kaynaklanan alacaklardan oluşan amme alacakları 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamında takip ve tahsil edilmektedir. Anılan Kanunda, amme alacaklarının korunmasına yönelik hükümler düzenlenmiş olup teminat isteme ve ihtiyati haciz tatbiki bu korunma yöntemleri arasında yer almaktadır.

Teminat isteme, alacaklı tahsil dairesinin talebi üzerine amme borçlusunu tarafından teminat olarak kabul edilecek değerlerden amme alacağına karşılık güvence gösterilmesidir. Bu açıdan teminat, alacaklı tahsil dairesine kamu alacağının süresi içinde tahsili konusunda güvence sağlayan bir tedbir niteliği taşımaktadır.

İhtiyati haciz ise önlem amacıyla amme borçlusunun menkul, gayrimenkul ile hak ve alacaklarına haciz tatbik edilmesi manasına gelmektedir. Bu doğrultuda, tahsil daireleri tarafından amme borçlusunun menkul ve gayrimenkul malları ile diğer hak ve alacaklarının kaçırılmasına engel olunarak amme alacağının teminat altına alınması amaçlanmaktadır.

* Ticaret Bakanlığı Ticaret Uzmanı

Konuyla ilgili olarak, davacı limited şirketin 2016 ve 2017 yılı hesaplarının incelenmesi sırasında tespit edilen sahte faturalar nedeniyle vergi ziyanına sebebiyet verildiği gerekçesiyle vergi alacağının güvence altına alınması amacıyla tesis edilen teminat isteme ve ihtiyati haciz işlemlerinin iptali istemiyle açılan davada İstanbul 6. Vergi Mahkemesince, teminat isteme ve ihtiyati haciz işlemlerinin uygulanabilmesinde 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 nci ve 35 inci maddelerine aykırılığı ileri sürülerek itiraz başvurusunda bulunulmuştur. (Anayasa Mahkemesi,2019)

Bu doğrultuda Anayasa Mahkemesi, 20.06.2019 tarih ve 30807 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan E:2018/142, K:2019/38 sayılı kararı ile iptallerine karar verilmesi talep edilen 6183 sayılı Kanun'un 9 uncu maddesinin 26/11/1980 tarihli ve 2347 sayılı Kanun'un 1 nci maddesiyle değiştirilen birinci fıkrasının, ikinci fıkrasının ve 13 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin Anayasa'ya aykırı olmadıklarına ve itirazın reddine hükmetmiştir. (Anayasa Mahkemesi,2019)

Bu çalışma ile Anayasa Mahkemesi'nin yukarıda bahse konu kararı, itirazın gerekçesi ve Anayasa'ya aykırılık yönüyle ele alınmaya çalışılmıştır.

1. İPTALİ İSTENEN KANUN HÜKÜMLERİNİN ANLAMI VE KAPSAMI

İstanbul 6. Vergi Mahkemesince, teminat isteme ve ihtiyati haciz işlemlerinin uygulanabilmesinde 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 iddia edilerek 6183 sayılı Kanun'un 9 uncu maddesinin 26/11/1980 tarihli ve 2347 sayılı Kanun'un 1 nci maddesiyle değiştirilen birinci fıkrasının, ikinci fıkrasının ve 13 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin iptali istemiyle Anayasa Mahkemesi'ne itiraz başvurusunda bulunulmuştur. (Anayasa Mahkemesi,2019)

1.1 Teminat İsteme

6183 sayılı Kanunun “Teminat isteme” başlıklı 9 uncu maddesi,
“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.”,

hükümünü amirdir. (T.C.Yasalar, 1953)

Bu çerçevede, yukarıda bahse konu maddenin itiraz konusu birinci fıkrasına göre 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 344 üncü maddesi uyarınca vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359 uncu maddesinde sayılan hallere temas eden bir amme alacağı söz konusu olduğunda teminat istenebilmektedir.

Söz konusu fıkra hükmünde belirtilen hallerde teminat istenebilmesi için amme alacağının salınması için gerekli işlemlere başlanılmış olması gerekmektedir. Teminat istemi, vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden yapılmaktadır.

1.2 İhtiyati Haciz Uygulaması

6183 sayılı Kanunun “İhtiyati haciz” başlığı altında yer alan 13 üncü maddesinde ise,

“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 ikametgahı 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 fiil dolayısıyla amme davası açılmış ise,

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

hükmü düzenlenmiştir.

Söz konusu madde hükmünde; ihtiyati haczin, 7 bent halinde gösterilen hallerden herhangi birinin mevcudiyeti halinde ve hiçbir müddetle mukayyet olmaksızın uygulanacağı düzenlenmiştir. Diğer taraftan, anılan maddenin itiraz konusu (1) numaralı bendi uyarınca 9 uncu madde gereğince teminat istenmesini gerektiren hallerin mevcut olması aynı zamanda ihtiyati haciz nedenidir.

Ayrıca, ihtiyati haciz kararlarının haciz varakalarına dayanması gerekmekte olup, ihtiyati haciz kararı verme yetkisi alacaklı amme idaresinin mahalli en büyük memuruna ait olmaktadır. İhtiyati hacizler belli bir süre için konulmayıp, kaldırılmadığı müddetçe devam etmektedir. 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre, ihtiyati haczin borçlunun her türlü mal, hak ve alacaklarına tatbik edilebilmektedir. Ancak, ihtiyati haciz kat'i hacze dönüştürülmediği müddetçe ihtiyaten haczedilen malların satılarak paraya çevrilmesi mümkün bulunmamaktadır. (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2007)

2. İTİRAZIN GEREKÇESİ

İstanbul 6. Vergi Mahkemesince, itiraz başvurusunda 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 nci ve 35 inci maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmektedir. (Anayasa Mahkemesi,2019)

3. ANAYASA'YA AYKIRILIK SORUNU

Anayasa Mahkemesi, söz konusu kararında özetle;

-Anayasa'nın 2 nci maddesinde belirtilen hukuk devleti olmanın sonucu

olarak; Kanunların kamu yararı gözetmesi ve genel, objektif, adil kurallar ile hakkaniyet içermesi gerektiğine,

-Anayasa'nın 35 inci maddesinde yer alan "Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir. Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz" hükmü ile mülkiyet hakkının kamu yararı amacıyla ve kanunla sınırlandırılabilceğinin düzenlendiğine,

-Ayrıca, Anayasa'nın 13 üncü maddesinde temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasına ilişkin genel ilkelerin düzenlendiği ve mülkiyet hakkına müdahalede bulunurken söz konusu maddenin dikkate alınmasının önem arz ettiğine,

-6183 sayılı Kanun hükümleri uyarınca teminat istenmesi ve ihtiyati haciz tatbiki işlemlerinin; malikin mülkiyet hakkından doğan yetkilerini hukuken kaldırmamakla birlikte sınırladığına,

-Toplumsal ihtiyaçların giderilebilmesi amacıyla yürütülen kamusal hizmetlerin aksamadan devam ettirebilmesi için kamu alacaklarının süresinde tahsil edilmesinin büyük önem taşıdığı ve bu nedenle kamu alacağının tahsil güvenliğinin sağlanmasına yönelik koruyucu tedbirlerin alınmasının doğal olduğuna,

-Anayasa Mahkemesi'nin kamu otoritelerinin kamu alacağının güvence altına alınması amacıyla mülk sahibine aşırı külfet yüklemekten mülk üzerinde belirli bir süreyle hukuki tasarrufta bulunabileceği konusunda geniş bir takdir yetkisine sahip olduğunu kabul ettiğine,

-Alacaklı idarelerin alacağın süresinde tahsil edilememesi riskine karşı öncesinde alacağın tahsil güvenliğini sağlayacak bazı önlemler almasının daha etkili olduğuna,

-Teminat isteme tedbirinin, tahsil güvenliği tehlikede bulunan amme alacakları için gerekli olmadığını söylenemeyeceği ile teminat sunulması için borçluya bir süre tanınırken daha ağır hukuki sonuçlar taşıyan ihtiyati haczin derhal uygulanması gerekmesi nedeniyle alacağın tahsil güvenliğinin sağlanması açısından daha etkili olması açısından alacaklı idarece ihtiyati haciz tedbirine başvurulmasının yersiz olmadığına,

-İtiraz konusu 6183 sayılı Kanununun 9 uncu maddesinin birinci fıkrası kapsamında teminat istenebilmesi için vergi incelemesine başlanması yeterli olmayıp vergi incelemesi sırasında vergi ziyanının ya da kaçakçılık sayılan hâllerin varlığına işaret eden işlemlerin yapılması gerektiği ile teminata konu

alacağın henüz tahakkuk etmemiş olsa da vergi incelemesinin tamamlanması ile birlikte alacağın tahakkuk edeceğine,

-Teminat istenmesine ilişkin işlemin iptali veya uğranan zararların tazmini için yargı yoluna başvurulmasının mümkün olması nedeniyle söz konusu uygulama ile mülkiye hakkına yapılan müdahalenin kararında olduğuna,

-Teminat istenmesine göre daha ağır hukuki sonuçları bulunan ihtiyati haciz uygulaması için; mükellef tarafından teminat gösterilmesi durumunda ihtiyati haczin kaldırıldığı, ihtiyaten haczedilen malların mülk sahibine bırakılması, hukuka aykırı olarak uygulanan ihtiyati haciz için yürütmenin durdurulması, iptali veya uğranan zararların tazmini amacıyla yargı yoluna başvurulabileceği hususları birlikte değerlendirildiğinde 6183 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi çerçevesinde uygulanan ihtiyati haciz yöntemi ile mülkiyet hakkına getirilen sınırlamanın mükellefe aşırı külfet getirmediği ve müdahalenin ölçülü olduğuna,

vurgu yapmak suretiyle ifade edilen nedenlerden dolayı 6183 sayılı Kanunun iptali istenen maddelerin Anayasa'nın 2 nci, 13 üncü ve 35 inci maddelerine aykırı olmadığı sonucuna ulaşıldığı belirtilerek itiraz reddinin gerektiğine hükmetmiştir.(Anayasa Mahkemesi,2019)

SONUÇ

Kamu gelirlerinin önemli bir bölümünü vergi gelirleri meydana getirmektedir. Bu nedenle, kamu harcamalarının kaynağını oluşturan vergi alacaklarının tahsil güvenliğinin sağlanması büyük önem arz etmektedir. Vergi gelirlerinin de içerisinde yer aldığı amme alacaklarının takip ve tahsil usulüne ilişkin hükümler 6183 sayılı Kanunda düzenlenmiştir. Anılan Kanun çerçevesinde, amme alacağının korunmasına ilişkin düzenlenen yöntemler arasında teminat istenmesi ve ihtiyati haciz uygulaması bulunmaktadır.

Konuyla ilgili olarak, 6183 sayılı Kanunun;

-“Teminat İsteme” başlıklı 9 uncu maddesinde, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesi uyarınca vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359 uncu maddesinde sayılan hallerde 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 isteneceği,

-“İhtiyati haciz” başlıklı 13 üncü maddesinde ise, ihtiyati haczin aşağıda 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 olunacağı,

hüküm altına alınmıştır.

Ancak, İstanbul 6. Vergi Mahkemesi teminat isteme ve ihtiyati haciz işlemlerinin uygulanabilmesinde 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 bağdaşmadığını iddia ederek söz konusu madde hükümlerinin iptali istemiyle Anayasa Mahkemesi'ne itiraz etmiştir.

Sonuç olarak, anılan başvuruyu değerlendiren Anayasa Mahkemesi 20.06.2019 tarih ve 30807 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan E:2018/142, K:2019/38 sayılı kararında özetle; amme alacaklarının özelliği gereği özel hukuk ilişkilerden doğan alacaklara göre imtiyazlı alacak olması nedeniyle tahsil güvenliğinin tehlike altında bulunması durumunda alınacak teminat isteme ve ihtiyati haciz tatbiki önlemlerinin somut verilere dayanması ve belirli bir süre için uygulanması, mükelleflerin idarece yapılan hukuksuz işlemlere karşı yargı yoluna başvurma hakkının bulunduğu hususları dikkate alındığında söz konusu kurallara getirilen kısıtlamaların hukuk devleti ilkesine aykırı olmadığına sonucuna varıldığını belirterek itirazı reddetmiştir.

KAYNAKÇA

Anayasa Mahkemesi (15.05.2019). *E:2018/142, K:2019/38 Sayılı Karar*. Ankara: Anayasa Mahkemesi.

Hazine ve Maliye Bakanlığı (30.06.2007). *Tahsilat Genel Tebliği Seri: A Sıra No:1*. Ankara: Resmi Gazete (26568 sayılı)

T.C. Yasalar (28.07.1953). *6183 sayılı Amme alacaklarının tahsil usulü hakkında kanun*. Ankara: Resmi Gazete (8469 sayılı)