

# Anayasa Mahkemesinin 2019/17968 Başvuru Numaralı Kararı – Şirketin Vergi Yükümlülüğünün İhlalinden Doğan Vergi ve Cezanın Kanuni Temsilci Adına Tarhı Nedeniyle Mülkiyet Hakkının İhlal Edilmesi



Anayasa Mahkemesinin 2019/17968 Başvuru Numaralı Kararı Şirketin Vergi Yükümlülüğünün İhlalinden Doğan Vergi ve Cezanın Kanuni Temsilci Adına Tarhı Ne...

**Anayasa Mahkemesinin 2019/17968 Başvuru Numaralı Kararı –  
Şirketin Vergi Yükümlülüğünün İhlalinden Doğan Vergi ve  
Cezanın Kanuni Temsilci Adına Tarhı Nedeniyle Mülkiyet  
Hakkının İhlal Edilmesi**

Tarih: 2 Eylül 2022

Anayasa Mahkemesinin 2019/17968 Başvuru Numaralı Kararı

*Şirketin Vergi Yükümlülüğünün İhlalinden Doğan Vergi ve  
Cezanın Kanuni Temsilci Adına Tarhı Nedeniyle Mülkiyet  
Hakkının İhlal Edilmesi*

26 Ağustos 2022 Tarihli Resmi Gazete

Sayı: 31935

Anayasa Mahkemesi Başkanlığından:

BİRİNCİ BÖLÜM

KARAR

TEVFİK AYHAN BAŞVURUSU

Başvuru Numarası: 2019/17968

Karar Tarihi: 29/6/2022

**ÖZET:**

Anayasa Mahkemesi Birinci Bölümü 29/6/2022 tarihinde, Tefvik Ayhan (B. No: 2019/17968) başvurusunda Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir.

**Olaylar**

Başvurucunun 27/6/2012 tarihinden sonraki dönemde yönetim kurulu başkanlığı yaptığı şirkete ait eğitim kurumları, öğrenci yurtları ve dersaneler 667 sayılı Olağanüstü Hâl Kanun Hükmünde Kararnamesi'nin 2. maddesiyle kapatılmış; kapatılan eğitim kurumları, öğrenci yurtları ve dersanelere ait olan taşınırılar ile her türlü mal varlığı, alacak ve haklar, belge ve evrak Hazineye bedelsiz olarak devredilmiştir. 670 sayılı Olağanüstü Hal Kapsamında Alınması Gereken Tedbirler Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin (670 sayılı KHK) 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 de 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 incelenmiştir. Söz konusu raporlarda tespit edilen vergi ve cezalar, şirketin tüzel kişiliğinin sona ermiş olmasından dolayı kanuni temsilci sıfatıyla başvuru adına tarh edilmiştir.

Başvuru tarafından açılan davalar Vergi Mahkemelerince kısmen reddedilmiş, kısmen de tarhiyatların iptaline karar verilmiştir. İstinaf istemleri bölge idare mahkemelerince esastan ve kesin olarak reddedilmiştir.

### **İddialar**

Başvuru, olağanüstü hâl tedbirleri kapsamında kanun hükmünde kararnameyle kapatılan şirketin vergi yükümlülüklerinin ihlalden doğan vergi ve cezanın kanuni temsilci adına tarh edilmesi nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiğini iddia etmiştir.

### **Mahkemenin Değerlendirmesi**

Verginin kanuniliği ilkesi, verginin mükellefinin kanunda açık bir biçimde düzenlenmesini gerektirir. 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.

Öte yandan vergi borcunun kanuni temsilci adına tarh edilmesini öngören bir düzenleme de [213 sayılı Vergi Usul Kanun](#)'un 10. maddesinde mevcut değildir. Şu hâlde 213 sayılı Kanun'un 10. maddesinin şirketin vergi borcunun başvuru adına tarh edilmesine kanuni dayanak teşkil ettiği söylenemeyecektir.

Bununla birlikte somut olaydaki kararlarda atıf yapılmamış olsa bile Danıştay kararlarında 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. maddesine 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.

Buna karşılık Danıştay Dördüncü Dairesi ise söz konusu fıkranın 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 da tatbik edilebileceğini kabul etmektedir.

Danıştayın iki dairesi arasında 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.

Öte yandan bahsi geçen fıkranın yeni uygulanmaya başlanan bir kanun hükmü olduğu da söylenemez. Anılan maddenin başvuruyla ilgili yargısal sürecin kesinleştiği tarih itibarıyla yaklaşık

on yıllık bir uygulamasının olduğu gör÷lmektedir. 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.

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 yapıp yapılmayacağı yönünden bir belirsizliğin bulunduğu kanun koyucu tarafından da kabul edilmiştir.

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 yapıp 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 düşmekte, bireylerin yargı sistemine ve mahkeme kararlarına güvenini de sarsmaktadır.

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.

Anayasa Mahkemesi açıklanan gerekçelerle mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir.

*Bu basın duyurusu Genel Sekreterlik tarafından kamuoyunu bilgilendirme amacıyla hazırlanmış olup bağlayıcı değildir. (T.C. Anayasa Mahkemesi Başkanlığı)*

<b>Başkan</b>	:	Hasan Tahsin GÖKCAN
<b>Üyeler</b>	:	Muammer TOPAL
		Yusuf Şevki HAKYEMEZ
		Selahaddin MENTEŞ
		İrfan FİDAN
<b>Raportör</b>	:	Ayhan KILIÇ
<b>Başvurucu</b>	:	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 dersaneler 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 kayımlık 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 kullanılan para için faiz hesaplanmaması suretiyle örtülü kazanç dağıtım 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 ziyayı cezalı kurumlar vergisi tarh edilmesi, eksik beyan edilen tapu harcının vergi ziyayı 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 ziyayı cezasıyla birlikte 6/3/2017 tarihli ihbarnameyle başvuru 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 başvuru adına aynı tarihli ihbarnameler düzenlenmiştir. Beyan dışı bırakılan kurumlar vergisi için de başvuru adına ihbarnameler düzenlenmiş ise de söz konusu tarhiyat, eldeki başvurunun konusu dışındadır.

19. Başvuru 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 alacağıнын 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 başvuru 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.

[Tamamı İçin Tıklayınız](#) (Word)