

Anayasa Mahkemesi Başkanlığından:

**Esas Sayısı : 2016/14**

**Karar Sayısı : 2017/170**

**Karar Tarihi: 13.12.2017**

**İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN:** Samsun Vergi Mahkemesi

**İTİRAZIN KONUSU:** A. 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun;

1. 93. maddesinin birinci fıkrasında yer alan "...*ilan yolu*..." ibaresinin,

2. 101. maddesinin,

3. 102. maddesinin dördüncü fıkrasının ikinci cümlesinde yer alan "...*ilan yolu*..." ibaresinin,

4. 103. maddesinin,

B. 21.7.1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 35. maddesine, 4.6.2008 tarihli ve 5766 sayılı Kanun'un 3. maddesiyle eklenen ikinci ve üçüncü fıkralarının

Anayasa'nın 2., 36., 40. ve 125. maddelerine aykırılığı ileri sürülerek iptallerine karar verilmesi talebidir.

**OLAY:** Mükellefiyet kaydı resen silinen şirketten tahsil edilemeyen kamu borçları nedeniyle şirketin eski ortağı adına düzenlenen ödeme emrinin iptali talebiyle açılan davada itiraz konusu kuralların Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varan Mahkeme, iptalleri için başvurmuştur.

## **I. İPTALİ İSTENEN KANUN HÜKÜMLERİ**

A. 213 sayılı Kanun'un itiraz konusu kuralların da yer aldığı;

1. 93. maddesi şöyledir:

*"Tahakkuk fişinden gayri, vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden bilümmü vesikalar ve yazılar adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla ilmühaberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ilan yolu ile tebliğ edilir."*

*"Şu kadar ki, ilgilinin kabul etmesi şartıyla, tebliğin daire veya komisyonunda yapılması caizdir."*

2. 101. maddesi şöyledir:

*"Bu kanuna göre bilinen adresler şunlardır:*

1. *Mükellef tarafından işe başlamada bildirilen adresler;*
2. *Adres değişikliğinde bildirilen adresler;*
3. *İşi bırakmada bildirilen adresler;*
4. *Vergi beyannamelerinde bildirilen adresler;*
5. *Yoklama fişinde tesbit edilen adresler;*
6. *(Değişik: 23/6/1982 - 2686/18 md.) Vergi mahkemesinde dava açma dilekçelerinde ve cevaplarında gösterilen adresler;*
7. *Yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tesbit edilen adresler (İlgilinin tutanakta imzası bulunmak şartıyla);*
8. *Bina ve arazi vergilerinde komisyonlarca tahrir varakalarında tesbit edilen adresleri.*

*Mektupların gönderilmesinde bu adreslerden tarih itibariyle tebliğat yapacak makama en son olarak bildirilmiş veya bu makamca tesbit edilmiş olanı nazara alınır.”*

3. 102. maddesi şöyledir:

*“Tebliğ olunacak evrakı muhtevi zarf posta idaresince muhatabına verilir ve keyfiyet muhatap ile posta memuru tarafından taahhüt ilmi haberine tarih ve imza konulmak suretiyle tesbit olunur.*

*Muhatabın zarf üzerinde yazılı adresini değiştirmesinden dolayı bulunamamış olması halinde posta memuru durumu zarf üzerine yazar ve mektup posta idaresince derhal tebliği yaptıran daireye geri gönderilir.*

*Muhatabın geçici olarak başka bir yere gittiği, bilinen adresinde bulunanlar veya komşuları tarafından bildirildiği takdirde keyfiyet ve beyanda bulunanın kimliği tebliğ alındısına yazılarak altı beyanı yapana imzalatılır. İmzadan imtina ederse, tebliği yapan bu ciheti şerh ve imza eder ve tebliğ edilemeyen evrak çıkaran mercie iade olunur.*

*Bunun üzerine tebliği çıkaran merci tarafından tayin olunacak münasip bir süre sonra yeniden tebliğ çıkarılır. İkinci defa çıkarılan tebliğ evrakı da aynı sebeple tebliğ edilemiyerek iade olunursa tebliğ **ilan yolu** ile yapılır.*

*Muhatap imza edecek kadar yazı bilmez veya her hangi bir sebeple imza edemeyecek durumda bulunursa sol elinin baş parmağı bastırılmak suretiyle tebliğ olunur.*

*Muhatap tebelluğdan imtina ederse tebliğ edilecek evrak önüne bırakılmak suretiyle tebliğ edilir.*

*Yukarıdaki fıkralarda yazılı işlemler komşularından bir kişi veya muhtar veya ihtiyar heyeti üyelerinden biri veyahut bir zabıta memuru huzurunda icra ve keyfiyet taahhüt*

ilmühaberine yazılarak tarih ve imza vaz'edilmek ve hazır bulunanlara da imzalatılmak suretiyle tesbit olunur.”

4. 103. maddesi şöyledir:

“Aşağıda yazılı hallerde tebliğ ilan yoluyla yapılır.

1. Muhatabın adresi hiç bilinmezse;

2. Muhatabın bilinen adresi yanlış veya değişmiş olur ve bu yüzden gönderilmiş olan mektup geri gelirse;

3. Başkaca sebeplerden dolayı posta ile tebliğ yapılmasına imkan bulunmazsa;

4. Yabancı memleketlerde bulunanlara tebliğ yapılmasına imkan bulunmazsa.”

B. 6183 sayılı Kanun'un itiraz konusu kuralların yer aldığı 35. maddesi şöyledir:

“Limited şirket ortakları, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar.

(Ek fıkra: 4/6/2008-5766/3 md.) Ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur.

(Ek fıkra: 4/6/2008-5766/3 md.) 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.”

## II. İLK İNCELEME

1. Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü hükümleri uyarınca Zühtü ARSLAN, Burhan ÜSTÜN, Engin YILDIRIM, Serdar ÖZGÜLDÜR, Serruh KALELİ, Osman Alifeyaz PAKSÜT, Recep KÖMÜRCÜ, Alparslan ALTAN, Nuri NECİPOĞLU, Hicabi DURSUN, Celal Mümtaz AKINCI, Erdal TERCAN, Muammer TOPAL, M. Emin KUZ, Hasan Tahsin GÖKCAN, Kadir ÖZKAYA ve Rıdvan GÜLEÇ'in katılımlarıyla 16.3.2016 tarihinde yapılan ilk inceleme toplantısında dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

## III. ESASIN İNCELENMESİ

2. Başvuru kararı ve ekleri, Raportör Elif KARAKAŞ tarafından hazırlanan işin esasına ilişkin rapor, itiraz konusu kanun hükümleri, dayanılan Anayasa kuralları ile bunların gerekçeleri okunup incelendikten sonra gereği görüşülüp düşünüldü:

## A. 213 Sayılı Kanun'un 101. Maddesinin İncelenmesi

### 1. İtirazın Gerekçesi

3. Başvuru kararında özetle; itiraz konusu kuralın tebligatın ilgisine ulaştırılması açısından etkili ve yeterli olmadığı, kurala göre bilinen adreslere yapılan tebligatın uygulamada önemli ölçüde muhatabına ulaşmadığı zira bu adreslerin büyük bir kısmının mükellefin bildirimine bağlanmış adresler olduğu, vergi dairesince muhatap hakkında tesis edilen işlemlerin muhatabına ulaşmayan tebligat nedeniyle dava açma yoluna gidilemeden kesinleştiği, adrese dayalı kayıt sistemi ile insanların güncel adreslerinin bulunmasının daha kolay hâle geldiği, iletişim çağını yaşadığımız günümüz teknolojisi imkânlarının kullanılarak kişilerin haklarındaki işlemlerden haberdar edilmesi ve bunlarla ilgili olarak hukuki yollara başvurma hakkının genişletilmesinin hukuk devleti ilkesi ve mahkemeye erişim hakkının gereği olduğu belirtilerek kuralın Anayasa'nın 2. ve 36. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

### 2. Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

4. İtiraz konusu kural ile vergi dairesince mükellefe veya ceza sorumlusuna yapılacak tebliğlerde esas alınacak adreslere ilişkin düzenleme yapılmıştır. Kuralda; bu Kanun'a göre bilinen adreslerin mükellef tarafından işe başlamada bildirilen adresler, adres değişikliğinde bildirilen adresler, işi bırakmada bildirilen adresler, vergi beyannamelerinde bildirilen adresler, yoklama fişinde tespit edilen adresler, vergi mahkemesinde dava açma dilekçelerinde ve cevaplarında gösterilen adresler, yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen adresler, bina ve arazi vergilerinde komisyonlarca tahrir varakalarında tespit edilen adresler oldukları belirtilmiş ve mektupların gönderilmesinde bu adreslerden tarih itibarıyla tebligat yapacak makama en son olarak bildirilmiş veya bu makamca tespit edilmiş olanının nazara alınacağı hüküm altına alınmıştır.

5. Anayasa'nın 2. maddesiyle Türkiye Cumhuriyeti'nin demokratik hukuk devleti olduğu güvence altına alınmıştır. Hukuk devleti eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık olan devlettir.

6. Anayasa'nın 36. maddesinin birinci fıkrasında "*Herkes, meşrû vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.*" hükmüne yer verilmiştir. Maddeyle güvence altına alınan hak arama özgürlüğü ve adil yargılanma hakkı, bir temel hak olduğu gibi diğer temel hak ve özgürlüklerden gereken şekilde yararlanılmasını ve bunların korunmasını sağlayan en etkili güvencelerden biridir.

7. Tebligat, hukuki işlemlerin yetkili makamlarca kanuna uygun şekilde muhatabına ya da muhatap adına kabule kanunen yetkili kılınanlara yazılı olarak bildiri ve bu bildirim usulüne uygun olarak yapıldığının belgelendirilmesi işlemidir. Hukuki işlemlerin kendilerine bağlanan hukuki sonuçları doğurabilmesi, bu işlemlerin muhatabına bildirilmesine bağlıdır. Dolayısıyla tebliğde esas olan, hak ve menfaatini ilgilendiren tebliğ konusundan muhatabının haberdar edilmesidir.

8. Anayasa'nın 125. maddesinde, idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olduğu belirtilip idari işlemlere karşı açılacak davalarda sürenin yazılı bildirim tarihinden başlayacağı öngörülmüştür. Usulüne uygun olarak yapılan tebligat, Anayasa'da güvence altına alınmış olan iddia ve savunma hakkının tam olarak kullanılabilmesinin ve bireylere tanınan hak arama hürriyetinin önemli güvencelerinden biridir.

9. Kanun koyucu, itiraz konusu kural ile vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından muhatabına bildirilmesi için tebliğde esas alınacak adresin belirlenmesinde kaynakları farklı olmakla birlikte birçoğu mükelleflerin bildirimine dayanan çeşitli adresleri sayma yoluyla göstermiştir. Kuralın ikinci fıkrasına göre tebligatın sayılan adreslerden tebligat yapacak olan makama en son bildirilmiş veya bu makamca tespit edilen adrese yapılması gerekmektedir.

10. İtiraz konusu kuralın idarenin çeşitli kaynaklardan elde etme imkânına sahip olduğu adresler arasından muhatabın en son ve güncel adresinin tespit edilerek tebliğ evrakının muhatabına ulaştırılmasını sağlamak amacıyla düzenlendiği anlaşılmaktadır. Böyle bir düzenleme anayasal sınırlar içinde kanun koyucunun takdir yetkisi kapsamındadır.

11. Vergi Usul Kanunu'nun 157. ve 158. maddeleri ile mükelleflere, bilinen iş veya ikamet yeri adreslerinin değişmesi ve iş değişiklikleri söz konusu olduğunda yeni adreslerini vergi dairesine bildirme zorunluluğu yüklenmiştir. Adres değişikliklerinin bir aylık sürede bildirilmemesi hâlinde ise aynı Kanun'un 352. maddesi uyarınca vergi dairelerince mükellefler adına ikinci derece usulsüzlük cezası uygulanacağı kural altına alınmıştır. Kanun koyucu tarafından kural altına alınan bu tedbirlere mükelleflerce uyulduğu takdirde bu adreslere yapılacak tebligatın muhataba ulaşmada etkisizliğinden söz edilemeyeceği tartışmasıdır.

12. Kaldı ki mükelleflerin haklarındaki işlemlerden haberdar olabilmesini sağlayacak en elverişli adreslerden birinin bizzat kendilerinin vergisel yükümlülüklerin ifası sırasında ya da adres değişikliği söz konusu olduğunda vergi dairesine bildirecekleri güncel adreslerinin olduğu açıktır.

13. Öte yandan bir kanun hükmünün ülke gereksinimlerine uygun olup olmadığı ve hangi araç ve yöntemlerle kamu yararının sağlanabileceği konusu bir siyasi tercih sorunu olarak kanun koyucunun takdirinde olduğundan bu kapsamda kamu yararı değerlendirmesi yapmak anayasa yargısıyla bağdaşmaz.

14. Bunun yanında itiraz konusu kuralın yürürlüğe girmesinden çok sonra mevzuatımızda yerini alarak uygulanmaya başlanan adrese dayalı kayıt sisteminin ve bu sistemde kayıtlı gerçek kişilerin ikametgâh adresinin kuralın uygulanması sırasında dikkate alınıp alınamayacağı hususu yargı mercilerinin takdirine bağlı olup bu konuda yasal bir engel bulunmamaktadır.

15. Bu bağlamda kamu yararı amacıyla ve anayasal sınırlar içinde kullanılan takdir hakkı kapsamında düzenlendiği anlaşılan itiraz konusu kuralın hukuk devleti ilkesiyle çelişen bir yönü olmadığı gibi hak arama hürriyetini daraltan ya da ortadan kaldıran bir niteliği de bulunmamaktadır.

16. Açıklanan nedenlerle kural Anayasa'nın 2. ve 36. maddelerine aykırı değildir. İtirazın reddi gerekir.

## **B. 213 Sayılı Kanun'un 93. ve 102. Maddelerinde Yer Alan "...ilan yolu..." İbareleri ile 103. Maddesinin İncelenmesi**

### **1. Uygulanacak Kural Sorunu**

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

18. Başvuran Mahkeme 213 sayılı Kanun'un 103. maddesinin iptalini talep etmiştir.

19. Kanun'un 103. maddesinde, tebliğin ilan yoluyla yapılacağı hâller 4 bent hâlinde sayılmıştır. (1) numaralı bentte, muhatabın adresinin hiç bilinmemesi; (2) numaralı bentte, muhatabın bilinen adresinin yanlış veya değişmiş olması ve bu yüzden gönderilmiş olan mektubun geri gelmesi; (3) numaralı bentte, başkaca sebeplerden dolayı posta ile tebliğ yapılmasına imkân bulunmaması; (4) numaralı bentte ise yabancı memleketlerde bulunanlara tebliğ yapılmasına imkân bulunmaması hâllerine yer verilmiştir.

20. Başvuran mahkemede görülmekte olan davada, mükellefiyet kaydı resen silinen şirket adresine yapılmaya çalışılan tebligatın adresin kapalı olması nedeniyle gerçekleştirilemeyerek evrakın merciine iade edildiği anlaşılmaktadır. Bu itibarla (1), (2) ve (4) numaralı bentlerin somut olaydaki durumla örtüşmesi nedeniyle uyumsuzlukta uygulanma olanağı bulunmamaktadır. Bu nedenle söz konusu bentler yönünden başvurunun Mahkemenin yetkisizliği nedeniyle reddi gerekir.

21. Açıklanan nedenlerle 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 103. maddesinin birinci fıkrasının (1), (2) ve (4) numaralı bentlerinin, itiraz başvurusunda bulunan Mahkemenin bakmakta olduğu davada uygulanma olanağı bulunmadığından başvurunun Mahkemenin yetkisizliği nedeniyle REDDİNE OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

### **2. İtirazın Gerekçesi**

22. Başvuru kararında özetle, ilan yoluyla tebliğin Anayasa'nın 125. maddesinde belirtilen yazılı bildirim niteliğini taşımadığı, tebliğ edilen işleme karşı hangi kanun yollarına, hangi mercilere hangi sürelerde başvurabileceği hususlarının söz konusu tebliğ yolunda belirtilmesinin mümkün olmadığı, ilan tebliğ yoluna önemli hukuki sonuçlar bağlanmasına karşılık bu yola başvurulması ile muhatabın hakkındaki işlem den haberdar olmasının neredeyse imkânsız olduğu zira idarece hakkında ne zaman işlem tesis edileceğini bilmesi mümkün olmayan bir kişinin ne zaman ve nerede yayımlanacağını bilmediği bir ilanı takip etmesinin ve bu şekilde işlem den haberdar olmasının hayatın olağan

akışına aykırı olduğu, bu durumun mahkemeye erişim hakkını ortadan kaldırdığı, ilan yolu ile tebliğ yerine günümüzün teknolojik imkânlarının kullanılmasının ya da muhatabın birinci dereceden yakınlarından başlamak üzere yakınlarla yapılacak tebliğat ile muhatabın haberdar edilmesinin daha elverişli olduğu belirtilerek kuralların Anayasa'nın 2., 36., 40. ve 125. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

### 3. Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

23. İtiraz konusu kurallardan 93. madde, tahakkuk fişinden gayri, vergilendirme ile ilgili olup hüküm ifade eden bilumum vesikalar ve yazıların adresleri bilinmeyenlere tebliğinin "*ilan yolu*" ile yapılacağını; 102. maddenin dördüncü fıkrası, tebliği çıkaran merci tarafından tayin olunacak münasip bir süre sonra ikinci defa tebliğ çıkarılan tebliğ evrakının aynı sebeple tebliğ edilemeyerek iade olunması hâlinde tebliğinin "*ilan yolu*" ile yapılacağını; 103. maddenin (3) numaralı bendi ise başkaca sebeplerden dolayı posta ile tebliğ yapılmasına imkân bulunmaması hâlinde tebliğinin "*ilan yolu*" ile yapılacağını düzenlemektedir.

24. Anayasa'nın "*Temel hak ve hürriyetlerin korunması*" başlıklı 40. maddesinin ikinci fıkrasında; devletin işlemlerinde ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorunda olduğu, "*Yargı yolu*" başlıklı 125. maddesinin üçüncü fıkrasında da idarî işlemlere karşı açılacak davalarda sürenin yazılı bildirim tarihinden başlayacağı öngörülmüştür.

25. Vergi hukukunun kendine özgü nitelikleri, vergilendirme işlemlerinin bireylerin temel hak ve özgürlüklerini yakından ilgilendirmesi ve devletin ekonomik, sosyal veya mali politikalarını gerçekleştirebilmesi amacıyla vergi alacağını sorunsuz bir şekilde tahsil edebilmesi bakımından vergi idaresince yapılacak tebliğ işlemlerinin belirli bir düzen dâhilinde işlemesi ve muhatabına ulaşacak şekilde sonuçlandırılması gerekmektedir. Bu doğrultuda vergilendirme sürecinin aşamalarından biri olan tebliğ konusunda hangi usul kurallarının belirleneceği anayasal sınırlar içinde kalmak kaydıyla kanun koyucunun takdir yetkisi içinde kalmaktadır.

26. İtiraz konusu kurallar incelendiğinde ilan yolu ile tebliğinin muhatabın adresinin bilinmemesi, mutlak tebliğ yolu olan posta yolu ile bilinen adreslere tebliğinin iki kez denenip aynı sebeple sonuç alınamaması veya başkaca sebeplerden dolayı posta ile tebliğ yapılmasına imkân bulunmaması üzerine muhatabın itiraz etme ya da dava açma gibi tebliğ tarihinden itibaren başlayan birtakım haklarını kaybetmemesi amacıyla başvuru olan bir yöntem olarak düzenlendiği anlaşılmaktadır. Bu anlamda kuralların kamu yararına aykırı olduğu söylenemez. İtiraz konusu kuralların belirtilen amacı etkin bir şekilde gerçekleştirmeye elverişli olup olmadığı yönündeki bir değerlendirme ise anayasallık denetiminin kapsamı dışında kalmaktadır.

27. İlan yolu ile tebliğinin uygulanması birtakım şekil şartlarına tabidir. 213 sayılı Kanun'un 104. maddesinde düzenlenen bu şartlara göre ilan yazısının asılacağı vergi dairesi, gönderileceği muhtarlık ve yayımlanacağı gazetelerin belirlenmesinde muhatabın bağlı olduğu vergi dairesi ile bilinen son adresi esas alınır. Söz konusu şekil şartları muhatabın ilandan haberdar edilmesini mümkün olduğunca sağlamaya yönelik güvence oluşturmaktadır.

28. Bu bağlamda ilan yolu ile tebliğin mutlak yollarla tebliğin imkânsız olduğu hâllere münhasıran getirildiği, tebliğ imkânsızlığının büyük ölçüde mükelleflerin kanuni yükümlülüklerini yerine getirmemesinden kaynaklandığı ve ilan yolu ile tebliğ yönteminin ilanın muhataba ulaşmasını sağlamaya elverişli yasal güvenceler içerdiği anlaşıldığından itiraz konusu kurallarda hukuk devleti ilkesine ve hak arama hürriyetine aykırılıktan söz edilemez.

29. Anayasa'nın 125. maddesinin üçüncü fıkrasında, idari işlemlere karşı açılacak davalarda sürenin yazılı bildirim tarihinden başlayacağı vurgulanarak ilgilinin hakkında tesis edilen işlemin içeriğinden haberdar edilmesi ve bu yolla işleme karşı kullanılabileceği dava açma hakkının korunması amaçlanmıştır. Posta ya da memur eliyle tebliğ usulünün aksine ilan yolu ile tebliğ usulü yazılı bildirim türleri içinde yer almamaktadır. Bununla birlikte ilan yolu ile tebliğin posta ya da memur eliyle tebliğin denenip de sonuç alınmadığının veya muhatabın adresinin bilinmemesi yahut başkaca sebeplerle tebliğin imkânsızlığının kesin olarak tespit edildiği noktada başvurulması gereken ikincil bir tebliğ yöntemi olduğunun vurgulanması gerekir. Bir başka ifadeyle yazılı bildirim yapılabilmesi muhatabın güncel adresinin bilinmesine bağlıdır. Bilinen son adresinde mükellefe yazılı bildirimde bulunmak üzere gerekli işlemlerin yapılmasına rağmen başarılı olunamaması hâlinde, bir başka deyişle yazılı bildirim yerine bir seçenek olarak değil yazılı bildirim imkânsızlığı nedeniyle bir zorunluluk olarak uygulanan ilan yolu ile tebliğ yönteminde ve bu yöntemin uygulanmasına ilişkin itiraz konusu kurallarda Anayasa'nın 125. maddesine aykırılık bulunmamaktadır.

30. Anayasa'nın 40. maddesinin ikinci fıkrasıyla devlete verilen görev, işlemlerinde ilgili kişilerin bu işlemlere karşı başvurabilecekleri kanun yollarının, mercilerin ve bunların sürelerinin belirtilmesi görevidir. Bu hususlara ilanen tebliğ usulünde yer verilmesine yasal bir engel bulunmamaktadır. Bu itibarla itiraz konusu kurallarda Anayasa'nın 40. maddesine aykırılıktan söz edilemez.

31. Açıklanan nedenlerle kurallar Anayasa'nın 2., 36., 40. ve 125. maddelerine aykırı değildir. İtirazın reddi gerekir.

## **C. 6183 Sayılı Kanun'un 35. Maddesine 5766 Sayılı Kanun'la Eklene İkinci ve Üçüncü Fıkraların İncelenmesi**

### **1. Uygulanacak Kural Sorunu**

32. 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesinin birinci fıkrasında, limitet şirket ortaklarının şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olacakları ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulacakları; itiraz konusu ikinci fıkrasında, ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi hâlinde payı devreden ve devralan şahısların devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulacağı; üçüncü fıkrasında da amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları hâlinde bu şahısların amme alacağının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulacağı düzenlenmektedir.

33. Başvuran Mahkemede görülmekte olan dava, devir tarihinden önce doğmakla birlikte devir tarihi itibarıyla henüz vadesi gelmemiş ve idarece resen yapılan



tarhiyat üzerine devir tarihinden sonraki bir tarihte ödenmesi gereken bir amme alacağına ilişkindir. Dolayısıyla amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda farklı kişilerin pay sahibi olması söz konusudur. İkinci fıkra ise hisse devir tarihi itibarıyla vadesi geldiği hâlde ödenmemiş amme alacaklarından sorumluluğu düzenlemektedir.

34. Bu itibarla 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesinin ikinci fıkrası bakılmakta olan davada uygulanacak kural değildir.

35. Açıklanan nedenlerle 21.7.1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 35. maddesine 4.6.2008 tarihli ve 5766 sayılı Kanun'un 3. maddesiyle eklenen ikinci fıkranın itiraz başvurusunda bulunan Mahkemenin bakmakta olduğu davada uygulanma olanağı bulunmadığından, başvurunun Mahkemenin yetkisizliği nedeniyle REDDİNE OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

## **2. İtirazın Gerekçesi**

36. Başvuru kararında özetle, kanun koyucunun amme alacağını güvenceye almak bakımından sorumluluğun yaygınlaştırılması yoluna gidebileceği gibi müteselsil sorumluluk da öngörebileceği ancak amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı kişiler olması durumunda payı devralan ve ortaklık payının devir tarihinden önceki döneme ait vergi ve diğer mali ödev ve yükümlülükler yönünden herhangi bir kusuru bulunmayan kişilerin başkalarının eylem veya ihmali sonucu oluşacak sorumluluğa ortak olmasının adalet ve hakkaniyetle bağdaşmayacağı belirtilerek kuralın Anayasa'nın 2. maddesine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

## **3. Anayasa'ya Aykırılık Sorunu**

37. Kanun'un 35. maddesinin birinci fıkrasında, limitet şirket ortaklarının şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olacakları ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulacakları belirtilmiştir. İtiraz konusu üçüncü fıkrada ise amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları hâlinde bu şahısların amme alacağının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulacağı hüküm altına alınmıştır.

38. Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devleti; eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, hukuk güvenliğini sağlayan, bütün etkinliklerinde hukuka ve Anayasa'ya uyan, işlem ve eylemleri bağimsız yargı denetimine bağlı olan devlettir. Kanunların kamu yararının sağlanması amacıyla yönelik olması; genel, objektif, adil kurallar içermesi ve hakkaniyet ölçütlerini gözetmesi hukuk devleti olmanın gereğidir. Bu nedenle kanun koyucunun hukuki düzenlemelerde kendisine tanınan takdir yetkisini anayasal sınırlar içinde adalet, hakkaniyet ve kamu yararı ölçütlerini göz önünde tutarak kullanması gerekir.

39. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na göre; kanunen yasak olmayan her türlü ekonomik amaç ve konu için bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulabilen limitet şirketler, borç ve yükümlülükleri dolayısıyla sadece mal varlığıyla sorumludur. Ortaklar yönünden ise şirket borçlarından dolayı sorumluluk söz konusu değildir. Limitet şirket ortaklarının şirket faaliyetlerinden doğan amme

alacaklarından dolayı sorumluluklarını düzenleyen itiraz konusu kural, 6102 sayılı Kanun hükümlerine amme alacakları yönünden getirilen istisnai bir hüküm niteliğindedir.

40. İtiraz konusu kural ile limitet şirket ortaklarına getirilen sorumluluk ikinci dereceden bir sorumluluk olup limitet şirket borçlarının asli sorumluluğu şirket tüzel kişiliğine aittir. Ortakların sorumluluğuna gidilebilmesi için öncelikle takibe konu amme alacağının şirketten tahsiline çalışılması ve fakat bu alacağın şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilememesi ya da tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gerekmektedir. Bu şart gerçekleşmeden limitet şirket ortaklarının sorumluluğuna gidilemez. Kanun'un 35. maddesinin ortaklara yüklediği bu sorumluluk; sermaye hisseleri oranında, müteselsil ve kusursuz sorumluluktur.

41. İtiraz konusu kural uyarınca tahsile konu alacağın doğduğu zaman pay sahibi olan ortaklar ile bu alacağın ödenmesi gereken zamanda pay sahibi olan ortakların sorumluluğuna gidilebilmektedir. Bu iki farklı dönemde farklı kişilerin ortaklığının söz konusu olması, alacağın doğumundan sonraya ve ödeme zamanından önceye rastlayan bir zaman diliminde ortaklığın hisse devri ile başkasına geçmesi hâlinde gerçekleşebilecek bir durumdur. Buna göre payını devreden ortak ya da ortaklar, amme alacağının doğduğu tarihte; devralan ortak ya da ortaklar ise amme alacağının ödenmesi gerektiği zaman diliminde pay sahibidir. Burada tahsile konu amme alacağının doğumundan tahsili aşamasına kadar olan vergilendirme sürecinin hem devreden hem de devralanın pay sahibi olduğu dönemlere yayılması söz konusudur.

42. 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesine 5766 sayılı Kanun ile ikinci fıkra ve itiraz konusu üçüncü fıkranın eklenerek yürürlüğe girmesinden önceki dönemde hisse devri ile ortak ya da ortakları değişmiş olan limitet şirketlerden tahsil edilemeyen amme borçlarından hangi ortak ya da ortakların sorumlu tutulacağı konusunda Danıştay'ın vergi dava daireleri arasında içtihat birliği oluşmamıştır. Bazı daireler devirden önce doğan amme alacaklarından hisse devir tarihi itibarıyla devreden ortağın sorumlu tutulamayacağına ve dolayısıyla devralan ortağın sorumluluğu bulunduğu karar verirken bazı daireler ise devreden devir tarihinden sonra da sorumluluğunun devam ettiğine karar vermiştir. Kanun koyucunun vergi daireleri arasında oluşan ve biri devralanı diğeri ise devredeni sorumlu tutan bu içtihatlar arasındaki farklılığı gidermek amacıyla devreden ve devralan ortağın müteselsil sorumluluğunu düzenleyen itiraz konusu kuralı ihdas ettiği görülmektedir. Nitekim kuralın gerekçesinde bu hususa da değinilmiştir.

43. 5766 sayılı Kanun'un genel gerekçesinde, 6183 sayılı Kanun'un temel felsefesinin korunarak amme alacaklarının daha süratle tahsiline imkân verilmesinin amaçlandığı ifade edilmiştir. İtiraz konusu kurala ilişkin madde gerekçesinde de amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olması hâlinde bu şahısların sorumluluk uygulamasının amme alacaklarının düzenledikleri kanunlardaki kanuni ödeme sürelerinde ve/veya 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre verilen özel ödeme sürelerinde farklı şahısların ortak olması hâlini de kapsadığı ifade edilerek yargı yerlerinde görüş birliğine varılmayan bir konuya açıklık getirme ve ihtilafları azaltma amacının güdüldüğü belirtilmiştir. Gerekçede ayrıca kuralın bir yandan hisse devri yapan ortakların borcunu ödemesini sağlayacağı, diğer yandan da devralan şahısların limitet şirket hissesinin değerini borçluluk durumunu da göz önüne alarak belirlemesine imkân vereceği ifade edilmiştir.

44. Buna göre limitet şirketten tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacaklarından alacağın doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamandaki pay

sahiplerinin sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya, müteselsilen ve kusur şartı aranmaksızın sorumlu olacağını düzenleyen itiraz konusu kuralın daha hızlı ve daha yüksek oranda tahsilatın sağlanması amacıyla çıkarıldığı ve bu düzenlemenin kanun koyucunun takdir yetkisinde olduğu açıktır.

45. Kanun koyucu, amme alacağını güvenceye almak bakımından sorumluluğu yaygınlaştırma yoluna giderek müteselsil sorumluluk öngörebileceği gibi haklı sebeplerin bulunması hâlinde kusursuz sorumluluk da öngörebilir.

46. Limitet şirket ortakları, taahhüt ettikleri sermaye ile şirketin mal varlığına doğrudan katkı sağlamaktadır. Bunların ayrıca şirketin bütün işlemleri ve hesapları hakkında bilgi alma ve inceleme, ana sözleşmede değişiklik yapma, kârdan pay alma ve yönetime katılma hakları vardır. Ortaklar ayrıca şirketi yönetim ve temsile yetkili kanuni temsilcilerin özellikle kanunlara, ana sözleşmeye, iç yönergelere ve yönetim kurulunun yazılı talimatlarına uygun hareket edip etmediklerinin üst gözetiminden sorumludur ve kanuni temsilciyi değiştirebilecek ya da görevden alabilecek genel kurul kararında da oy hakkına sahiptir. Şirket yönetimine ilişkin bu hak ve yetkiler, ortaklara şirket faaliyetleri üzerinde denetim ve gözetim imkânı sağlamaktadır.

47. Bu itibarla limitet şirket ortaklarının şirket mal varlığı ve yönetimi üzerinde sahip olduğu hak ve yetkileri göz önünde bulunduran kanun koyucunun amme alacakları yönünden ortakların kusursuz sorumluluğuna gidilebileceğini öngörmesinde anayasal bir engel bulunmamaktadır.

48. Diğer taraftan itiraz konusu kural ile öngörülen kusursuz sorumluluğun ortaklara orantısız bir külfet yüklememesi gerekir. Bu bakımdan kural, devreden ve devralan ortaklara getirdiği yükümlülüklerin ölçülülüğü yönünden ayrı ayrı değerlendirilmelidir.

49. Her şeyden önce hem devreden hem de devralan ortak tarafından hisse devri sırasında itiraz konusu kuralın bilindiğinin belirtilmesi gerekir. Buna göre devirden önce doğan amme alacaklarından kural gereğince devir tarihi itibarıyla sorumlu tutulacağını bilen devralanın hisse devir sözleşmesinden önce gerekli inceleme ve kontrolleri yapabileceği, elde ettiği sonuçlara göre hisse değerinin belirlenmesi dâhil olmak üzere birtakım tedbirler alabileceği göz önünde bulundurulduğunda itiraz konusu kural ile devralan için öngörülen sorumluluğun hakkaniyete aykırı bir yönü olmadığı ve devralana orantısız bir külfet yüklediği anlaşılmaktadır.

50. Payını devreden ortak yönünden ise ortak olduğu dönemde doğan amme alacakları içinde kanuni ödeme süresi devir tarihinden sonraya tekabül edenlerin devir öncesinde tespit edilebilmesi mümkündür. Devir sonrasına intikal etmekle birlikte devreden ortağın devir öncesinde tespit edebileceği bu yükümlülüklerle ilişkin vergi aslının devredenin pay sahibi olduğu dönemde doğduğu gözden uzak tutulmamalıdır. Vergi aslına ilave olarak ortaya çıkan birtakım vergi cezaları ve faizler devralan ortağın dönemine sarkan yükümlülüklerin ifasıyla ilgili olsa bile bu yükümlülükler (örneğin beyanname verme) yalnızca sınırlı bir dönemi kapsamaktadır. Ayrıca devreden ortağın tüm bu hususları değerlendirerek hissesini devredeceği kişiyi seçme özgürlüğü olduğu da unutulmamalıdır. Dolayısıyla itiraz konusu kuralın devreden ortağa orantısız bir külfet yüklediğinden söz edilemez.

51. Devreden ortağın pay sahibi olduğu dönemde doğan ve kanuni ödeme süresi de bu döneme ait olan ancak bu dönem içindeki birtakım yükümlülüklerin yerine

getirilmesindeki ihmal ya da kusurlar nedeniyle kanuni ödeme süresinden sonra idarece resen ya da ikmalen yapılan tarhiyatlar sonucunda özel ödeme süresi devir tarihinden sonraya tekbül eden amme alacakları yönünden ise devredenin sorumluluğuna gidilmesinde hakkaniyete aykırı bir yön bulunmamaktadır. Zira söz konusu amme alacakları tüm yükümlülükleriyle devredenin pay sahibi olduğu döneme aittir.

52. Sonuç olarak limitet şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından devreden ve devralan ortakların sermaye hisseleri oranında müteselsil ve kusursuz sorumluluklarını öngören itiraz konusu kural, hukuk devleti ilkesine aykırı değildir.

53. Diğer taraftan Anayasa Mahkemesi 19.3.2015 tarihli ve E.2014/144, K.2015/29 sayılı kararı ile 6183 sayılı Kanun'un 4.6.2008 tarih ve 5766 sayılı Kanun'la değişik mükerrer 35. maddesinin beşinci fıkrasını hukuk devleti ilkesine aykırı bularak iptal etmiştir. Anılan fıkra, *tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları yönünden; alacağın doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahısların amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulacağını* düzenlemektedir.

54. Kanuni temsilcilerin sorumluluğunu düzenleyen beşinci fıkra, sorumluluğun şartları bakımından itiraz konusu kuralla örtüşmekle birlikte kanuni temsilciler ile limitet şirket ortaklarının sorumluluk hukuku bakımından aynı kapsamda değerlendirilmesi mümkün değildir. Zira bu iki sıfatın üstlendiği yetki ve sorumlulukların kapsam ve nitelikleri birbirinden farklıdır. Limitet şirkette kanuni temsilci, şirket ortaklarından biri olabildiği gibi dışarıdan seçilen üçüncü bir şahıs da olabilmektedir. Bu kişi her türlü sıfatından bağımsız olarak kendisine verilen yetkiler çerçevesinde şirketi temsil görevini yerine getirmekle yükümlüdür. Kanuni temsilcinin sorumluluğu, görevini yerine getirirken işlediği eylemlerinden kaynaklanmaktadır. Sorumluluğunun temelinde eylemleri olduğundan bu eylemler nedeniyle sorumluluğuna gidilirken kusur ilkesine dayanılması olağandır. Ortağın sorumluluğu ise eylemlerinden değil şirketin mal varlığına sermayesi ile katkı sağlamasından ve şirket yönetimine ilişkin faaliyetler üzerinde gözetim ve denetim imkânına sahip olmasından kaynaklanmaktadır.

55. Bu nedenle Anayasa Mahkemesinin söz konusu kararındaki koşullarla itiraz konusu kuraldaki koşullar aynı olmadığından kanuni temsilcilere ilişkin benzer içerikli düzenlemenin iptal edilmiş olmasının limitet şirket ortaklarının sorumluluğunu düzenleyen itiraz konusu kuralın da iptalini gerektirdiği söylenemez.

56. Açıklanan nedenlerle kural Anayasa'nın 2. maddesine aykırı değildir. İtirazın reddi gerekir.

## IV. HÜKÜM

A. 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun;

1. a. 93. maddesinin birinci fıkrasında yer alan "...ilan yolu..." ibaresinin,

b. 101. maddesinin,

c. 102. maddesinin dördüncü fıkrasının ikinci cümlesinde yer alan “...ilan yolu...” ibaresinin,

Anayasa’ya aykırı olmadıklarına ve itirazın REDDİNE,

2. 103. maddesinin birinci fıkrasının;

a. (1), (2) ve (4) numaralı bentlerinin, itiraz başvurusunda bulunan Mahkemenin bakmakta olduğu davada uygulanma olanağı bulunmadığından, başvurunun Mahkemenin yetkisizliği nedeniyle REDDİNE,

b. (3) numaralı bendinin Anayasa’ya aykırı olmadığına ve itirazın REDDİNE,

B. 21.7.1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 35. maddesine, 4.6.2008 tarihli ve 5766 sayılı Kanun’un 3. maddesiyle eklenen;

1. İkinci fıkranın, itiraz başvurusunda bulunan Mahkemenin bakmakta olduğu davada uygulanma olanağı bulunmadığından, başvurunun Mahkemenin yetkisizliği nedeniyle REDDİNE,

2. Üçüncü fıkranın Anayasa’ya aykırı olmadığına ve itirazın REDDİNE,

13.12.2017 tarihinde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.

Başkan  
Zühtü ARSLAN

Başkanvekili  
Burhan ÜSTÜN

Başkanvekili  
Engin YILDIRIM

Üye  
Serdar ÖZGÜLDÜR

Üye  
Osman Alifeyyaz PAKSÜT

Üye  
Recep KÖMÜRCÜ

Üye  
Nuri NECİPOĞLU

Üye  
Hicabi DURSUN

Üye  
Celal Mümtaz AKINCI

Üye  
M. Emin KUZ

Üye  
Hasan Tahsin GÖKCAN

Üye  
Kadir ÖZKAYA

Üye  
Rıdvan GÜLEÇ

Üye  
Recai AKYEL

Üye  
Yusuf Şevki HAKYEMEZ