

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Anayasa Mahkemesi Başkanlığından:

Esas Sayısı : 2026/32

Karar Sayısı : 2026/129

Karar Tarihi: 4/6/2026

İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN: Sakarya Vergi Mahkemesi

İTİRAZIN KONUSU: 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 22/7/1998 tarihli ve 4369 sayılı Kanun'un 13. maddesiyle değiştirilen mükerrer 355. maddesine 28/7/2024 tarihli ve 7524 sayılı Kanun'un 13. maddesiyle eklenen yedinci fıkranın birinci cümlesinde yer alan "...*mezkûr fıkralar kapsamında verilmesi veya tamamlanması gereken teminat tutarı kadar,*..." ibaresinin Anayasa'nın 2., 13. ve 35. maddelerine aykırılığı ileri sürülerek iptaline karar verilmesi talebidir.

OLAY: Özel usulsüzlük cezasının iptali talebiyle açılan davada itiraz konusu kuralın Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varan Mahkeme, iptali için başvurmuştur.

I. İPTALİ İSTENEN KANUN HÜKMÜ

Kanun'un mükerrer 355. maddesinin itiraz konusu kuralın da yer aldığı yedinci fıkrası şöyledir:

"(Ek fıkra:28/7/2024-7524/13 md.) 153/A maddesinin üçüncü ve müteakip fıkraları uyarınca istenilen teminatın süresinde verilmemesi veya tamamlanmaması halinde mezkûr fıkralar kapsamında verilmesi veya tamamlanması gereken teminat tutarı kadar, teminatı vermeyenler veya tamamlamayanlar adına özel usulsüzlük cezası kesilir. Bu ceza hakkında, Kanunun 376 ncı maddesi ile uzlaşma hükümleri uygulanmaz."

II. İLK İNCELEME

1. Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü hükümleri uyarınca Kadir ÖZKAYA, Hasan Tahsin GÖKCAN, Basri BAĞCI, Engin YILDIRIM, Rıdvan GÜLEÇ, Recai AKYEL, Yusuf Şevki HAKYEMEZ, Yıldız SEFERİNOĞLU, Selahaddin MENTEŞ, İrfan FİDAN, Kenan YAŞAR, Muhterem İNCE, Yılmaz AKÇİL, Ömer ÇINAR ve Metin KIRATLI'nın katılımlarıyla 12/2/2026 tarihinde yapılan ilk inceleme toplantısında dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

III. ESASIN İNCELENMESİ

2. Başvuru kararı ve ekleri, Raportör Oğuz ÇAKAR tarafından hazırlanan işin esasına ilişkin rapor, itiraz konusu kanun hükmü, dayanan Anayasa kuralları ve bunların gerekçeleri ile diğer yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüşülüp düşünüldü:

A. Anlam ve Kapsam

3. Kamu hizmetlerinin en önemli finansman kaynağı olan vergiye ilişkin yükümlülüklerin uyulmasını sağlamak ve kanuna aykırılıkları önlemek amacıyla çeşitli kanunlarda vergi suç ve kabahatlerine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

4. Vergiye ilişkin kanuna aykırılıklardan biri de sahte belge düzenlemek suretiyle vergi kaybına yol açmaktır. Bu çerçevede kanun koyucu, sahte belge düzenlenmesi fiiline birtakım sonuçlar bağlamıştır. Öncelikle sahte belge düzenleme fiili 213 sayılı Kanun'un 359. maddesinde vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan ve hürriyeti bağlayıcı cezayla cezalandırılması öngörülen fiillerden birisi olarak düzenlenmiştir. Ayrıca sahte belge düzenlenmesi fiilinin vergi inceleme raporuyla tespit edilmesi durumu, vergi inceleme raporunda belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden anılan Kanun'un 30. maddesi gereğince verginin resen tarh edilmesi sonucunu doğurmaktadır. Resen tarhiyatın yanı sıra vergi kabahatini oluşturan bu fiil nedeniyle idari yaptırım olarak vergi ziyaı cezası ile özel usulsüzlük cezası kesilmektedir.

5. Bu yaptırımların yanı sıra Kanun'un "*İşi bırakmanın bildirilmesi*:" başlıklı 160. maddesinin üçüncü fıkrasında başkaca bir ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmadığı hâlde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiğinin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen raporla tespit edilmesi ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediğinin raporda belirtilmesi hâlinde mükellefin işi bırakmış addolunacağı ve mükellefiyet kaydının vergi dairesince terkin edileceği hükme bağlanmıştır.

6. 153/A maddesinde ise sahte belge düzenleme fiilini işlediği vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen raporla tespit edilen kişiler ile anılan fiile iştirak ettiği kesinleşip hakkında geçici olarak meslekten men cezası uygulanan, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nda meslek mensubu olarak sayılan serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirlerin aynı fiilleri tekrar işlemelerinin önüne geçmek ve işlemeye devam etmeleri durumunda oluşabilecek kamu zararını önlemek amacıyla birtakım idari tedbirler öngörülmüştür. Söz konusu amaçları gerçekleştirmek için öngörülen tedbirlerden biri de anılan kişilerin aynı mükellefiyet kaydı altında faaliyetlerine devam etmeleri durumunda veya yeniden mükellefiyet tesis ettirmek ya da başka bir mükellefiyet bünyesinde faaliyet göstermek istemeleri hâlinde öngörülen *teminat uygulamasıdır*.

7. Anılan maddede öngörülen *teminat uygulaması* sahte belge düzenleme faaliyetinin niteliğine göre farklılaştırılmıştır. Buna göre sahte belge düzenleme faaliyetinin başkaca bir ticari, zirai ve mesleki faaliyet olmadan münhasıran ve mevcut faaliyetlerin yanı sıra yapılması, 3568 sayılı Kanun kapsamında meslek mensubu olup bu fiillere iştirak edilmesi hâllerinde *teminat uygulamasına* ilişkin farklı usuller öngörülmüştür.

8. Bu çerçevede maddenin bir ila üçüncü fıkralarında münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis edenlerin mükellefiyetleri terkin edildikten sonra bu kişiler adına yeniden mükellefiyet tesis edilebilmesi için gereken şartlar düzenlenmiştir.

9. Buna göre birinci fıkrada başkaca bir ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiğinin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilmesi ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediğinin raporda belirtilmesi üzerine işi bırakmış addolunan ve mükellefiyet kayıtları vergi dairesince terkin edilenlerden serbest meslek erbabının, şahıs işletmelerinde işletme sahibinin, adi ortaklıklarda ortaklardan her birinin, ticaret şirketlerinde; şirketin, kanuni temsilcilerinin, yönetim kurulu üyelerinin, şirket

sermayesinin asgari %10'una sahip olan gerçek veya tüzel kişilerin ya da bunların asgari %10 ortağı olduğu veya yönetiminde bulundukları teşebbüslerin, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunları idare edenlerin veya düzenlenen raporda fiillerin işlenmesinde bilfiil bulundukları tespit edilenlerin işe başlama bildiriminde alınması halinde, bunlar adına mükellefiyet tesis edilebilmesi için işe başlama bildiriminde bulunanların ve mükellefiyeti terkin edilenlerin tüm vergi borçlarının ödenmiş ve 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 10. maddesinin birinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan neviden 75.000 Türk lirasından az ve 10 milyon Türk lirasından fazla olmamak üzere düzenlenmiş olan sahte belgelerde yer alan toplam tutarın %10'u tutarında teminat verilmesinin şart olduğu hükme bağlanmıştır.

10. İkinci fıkra da birinci fıkra da sayılanların ortağı oldukları adi ortaklıkların, kanuni temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, şirket sermayesinin asgari %10'una sahip oldukları ticaret şirketlerinin veya idare ettikleri tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin işe başlama bildiriminde bulunması hâlinde de birinci fıkra hükmünün uygulanacağı belirtilmiştir.

11. Üçüncü fıkranın birinci ve ikinci cümlelerinde ise birinci fıkra da sayılanların, mükellefiyeti bulunan adi ortaklık, ticaret şirketleri ve tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin kanuni temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, idarecisi, asgari %10 ortağı olması, bunları devralması, kısmen veya tamamen bunlara devrolunması hâlinde, keyfiyetin vergi dairesinin itilâna girmesini müteakiben birinci fıkra da yer alan şartların altmış gün içinde yerine getirilmesinin veya aynı süre içinde sayılan kişilerin statülerinin sonlandırılması koşullarından birinin sağlanmasının bu mükelleflerden yazılı olarak isteneceği, altmış günlük süre içinde şartların yerine getirilmemesi ve sayılan kişilerin statülerinin devam ettirilmesi hâlinde birinci fıkra da sayılan kişilerin teminat isteme tarihi itibarıyla tahakkuk etmiş tüm vergi borçlarının mükellef müşterek ve müteselsil sorumlu olmak üzere bu kişilerden 6183 sayılı Kanun uyarınca takip ve tahsil edileceği öngörülmüştür. Anılan fıkranın devamında altmış günlük süre içinde mezkûr kişilerin statülerinin sona erdirilmesine yönelik yasal girişimleri başlatmış olan ve bu durumu muteber belgelerle ispat ve tevsik eden mükelleflerin -bu yasal girişimler sonucunda birinci fıkra kapsamındaki kişilerin statülerinin sona erdirilmesi şartıyla- söz konusu borçların takip ve tahsilinde müşterek ve müteselsil sorumlu tutulmayacakları, mezkûr kişilerin statülerinin altmış günlük süreden sonra sona erdirilmesi durumunda, alınmış teminatın mükellefin talebi üzerine, maddenin yedinci fıkrasındaki süre ve şartlar aranmaksızın başkaca vergi borcu bulunmaması kaydıyla mükellefe iade olunacağı hüküm altına alınmıştır.

12. Dördüncü fıkra da mevcut ticari, zirai ve mesleki faaliyetinin yanı sıra sahte belge düzenleme faaliyetinde de bulunulması hâline ilişkin *teminat uygulaması* düzenlenmektedir. Bu bağlamda birinci fıkra da sayılanlar hariç olmak üzere 359. maddede yer alan sahte belge düzenleme fiilini işledikleri vergi incelemesine yetkili olanlarca mükellef hakkında yapılan inceleme neticesinde düzenlenen raporla tespit edilenlerden bu durumları kesinleşenlerin keyfiyetin vergi dairesinin itilâna girmesini müteakiben yazıyla 6183 sayılı Kanun'un 10. maddesinin birinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan neviden 75.000 Türk lirasından az ve 10 milyon Türk lirasından fazla olmamak üzere düzenlenmiş olan sahte belgelerde yer alan toplam tutarın %10'u tutarında, altmış gün içinde teminat göstermesinin isteneceği, fiilin tüzel kişilik veya tüzel kişiliği olmayan teşekkül bünyesinde işlenmesi durumunda teminatın bunlardan

isteneceği belirtilmiştir. Bu itibarla söz konusu mükelleflerin hâlihazırda var olan mükellefiyet kaydı devam etmekte, bir başka deyişle mükellefiyet kaydı vergi idaresince terkin edilmediğinden bu mükellefler aynı mükellefiyet kaydı ile ticari faaliyetlerini sürdürebilmektedir.

13. Beşinci fıkrada da 3568 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan meslek mensuplarından bu maddenin birinci fıkrasında sayılan haller dolayısıyla mükellefiyeti terkin edilenlerin bu fiillerine iştirak ettiği inceleme raporuyla tespit edilenler ve bu durumu kesinleşenler hakkında üç yıl süreyle geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezasının uygulanacağı, bu cezanın uygulanmasında 3568 sayılı Kanun'da yer alan usullerin tatbik edileceği, sürenin sonunda meslek mensubunun tekrar faaliyete başlamak istemesi halinde kendisinden bir ay içinde 6183 sayılı Kanun'un 10. maddesinin birinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan neviden 75.000 Türk lirasından az ve 10 milyon Türk lirasından fazla olmamak üzere düzenlenmiş olan sahte belgelerde yer alan toplam tutarın % 10'u tutarında yazıyla teminat isteneceği hükme bağlanmıştır.

14. Yine altıncı fıkrada 3568 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan meslek mensuplarından dördüncü fıkrada sayılan fiile iştirak ettiği inceleme raporu ile tespit edilen ve bu durumu kesinleşenlerden beşinci fıkrada yer verilen esaslar dâhilinde teminat isteneceği öngörülmüştür.

15. 213 sayılı Kanun'un mükerrer 355. maddesinde ise özel usulsüzlük cezası verilmesini gerektiren durumlar düzenlenmiştir. Anılan maddenin yedinci fıkrasının birinci cümlesinde söz konusu Kanun'un 153/A maddesinin üçüncü ve müteakip fıkraları uyarınca istenilen teminatın süresinde verilmemesi veya tamamlanmaması halinde mezkûr fıkralar kapsamında verilmesi veya tamamlanması gereken teminat tutarı kadar, teminatı vermeyenler veya tamamlamayanlar adına özel usulsüzlük cezasının kesileceği hükme bağlanmıştır. Anılan cümlede yer alan “...mezkûr fıkralar kapsamında verilmesi veya tamamlanması gereken teminat tutarı kadar...” ibaresi itiraz konusu kuralı oluşturmaktadır. Buna göre kural, anılan teminatın süresinde verilmemesi veya tamamlanmaması durumunda verilmeyen veya tamamlanmayan tutar kadar özel usulsüzlük cezası uygulanmasını öngörmektedir. Söz konusu fıkranın ikinci cümlesinde de bu ceza hakkında, özel usulsüzlük cezalarında erken ödeme indiriminin düzenlendiği Kanun'un 376. maddesinin ve uzlaşma hükümlerinin uygulanmayacağı hükme bağlanmıştır.

B. İtirazın Gerekçesi

16. Başvuru kararında özetle; itiraz konusu kural kapsamındaki teminatın geçici nitelikte bir tedbir olduğu dolayısıyla teminatın istendiği aşamada henüz tam olarak hesaplanmış ve tahakkuk etmiş bir borcun bulunmadığı, teminat vermemenin bizatihi 213 sayılı Kanun'un 153/A maddesinde yaptırımlara bağlandığı, önleyici nitelikteki bir idari tedbirin cezaya dönüştürülmesinin teminat işlevini aşip yaptırım niteliğine dönüşmesine neden olduğu, bu haliyle teminat tutarı kadar özel usulsüzlük cezası kesilmesine imkân tanınmasının kanunilik ve belirlilik ilkelerini ihlal ettiği ve mülkiyet hakkına ölçsüz bir sınırlama getirdiği belirtilerek kuralın Anayasa'nın 2., 13. ve 35. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

C. Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

17. Anayasa'nın 35. maddesinde “*Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir./Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir./Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz.*” denilmektedir. Anayasa'nın anılan maddesiyle güvenceye bağlanan mülkiyet hakkı, ekonomik değer ifade eden ve parasal karşılığı olan her türlü mal varlığını kapsamaktadır (AYM, E.2015/39, K.2015/62, 1/7/2015, § 20).

18. Anayasa'nın söz konusu maddesinde bir temel hak olarak güvence altına alınmış olan mülkiyet hakkı; kişiye -başkasının hakkına zarar vermemek ve kanunların koyduğu sınırlamalara uymak koşuluyla- sahibi olduğu şeyi dilediği gibi kullanma ve ondan tasarruf etme, onun semerelerinden yararlanma imkânı veren bir haktır (*Mehmet Akdoğan ve diğerleri* [1. B.], B. No: 2013/817, 19/12/2013, § 32). Bu bağlamda malikin mülkünü kullanma, onun semerelerinden yararlanma ve mülkü üzerinde tasarruf etme yetkilerinden herhangi birinin kısıtlanması veya mülkünden yoksun bırakılması mülkiyet hakkına getirilmiş bir sınırlama niteliğindedir (AYM, E.2017/21, K.2020/77, 24/12/2020, § 137; E.2019/100, K.2020/62, 22/10/2020, § 13; *Recep Tarhan ve Afife Tarhan* [1. B.], B. No: 2014/1546, 2/2/2017, § 53).

19. 213 sayılı Kanun'un 153/A maddesinin üçüncü ve müteakip fıkraları uyarınca istenilen ve vergi alacağını garanti altına almaya yönelik mali yükümlülük niteliği taşıyan teminatın verilmesini sağlamak amacıyla getirilen kural yönünden de bu ilkelerden ayrılmayı gerektirir bir durum bulunmamaktadır. Bu itibarla anılan teminatın süresinde ödenmemesi veya tamamlanmaması durumunda özel usulsüzlük cezası uygulanacağını öngören kural mülkiyet hakkını sınırlamaktadır.

20. Anayasa'nın 35. maddesinin ikinci fıkrasında mülkiyet hakkının ancak kanunla sınırlanabileceği belirtilmek suretiyle mülkiyet hakkına yönelik sınırlamaların kanunda öngörülmesi gerektiği ifade edilmiştir.

21. Öte yandan mülkiyet hakkına sınırlama getirilirken temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasına ilişkin genel ilkeleri düzenleyen Anayasa'nın 13. maddesinin de gözönünde bulundurulması gerekmektedir.

22. Anayasa'nın 13. maddesinde “*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.*” denilmektedir. Buna göre temel hak ve özgürlüklere sınırlama getiren düzenlemelerin kanunla yapılması, Anayasa'da öngörülen sınırlama sebebine uygun ve ölçülü olması gerekir.

23. Anayasa'nın anılan hükümleri uyarınca mülkiyet hakkına yapılan sınırlamalarda dikkate alınacak öncelikli ölçüt, sınırlamanın kanunla yapılmasıdır. Anayasa Mahkemesinin sıkça vurguladığı gibi temel hakları sınırlandıran kanunun şeklen var olması yeterli olmayıp yasal kuralların keyfiliğe izin vermeyecek şekilde belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir nitelikte olması gerekir.

24. Esasen temel hakları sınırlayan kanunun bu niteliklere sahip olması, Anayasa'nın 2. maddesinde güvenceye alınan hukuk devleti ilkesinin de bir gereğidir. Hukuk devletinin temel unsurlarından olan *hukuki belirlilik* ilkesi uyarınca kanuni düzenlemeler hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuyla yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır, uygulanabilir ve nesnel olmalı; ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermelidir. Kanunda bulunması gereken bu nitelikler hukuki güvenliğin sağlanması bakımından da zorunludur. Zira bu ilke hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar (AYM, E.2015/41, K.2017/98, 4/5/2017, §§ 153, 154). Dolayısıyla Anayasa'nın 13. ve 35. maddelerinde sınırlama ölçütü olarak belirtilen kanunilik, Anayasa'nın 2. maddesinde güvenceye alınan hukuk devleti ilkesi ışığında yorumlanmalıdır.

25. 213 sayılı Kanun'un 153/A maddesinde teminatın hangi hâllerde ve kimlerden isteneceği açıkça düzenlenmiştir. Ayrıca oransal olarak netleştirilmek, alt ve üst sınırına yer verilmek suretiyle teminat tutarına objektif bir ölçüt getirilmiştir. Kuralda ise istenilen teminatın süresinde verilmemesi veya tamamlanmaması hâlinde verilmesi veya tamamlanması gereken teminat tutarı kadar, teminatı vermeyenler veya tamamlamayanlar adına özel usulsüzlük cezasının kesileceği öngörülmüştür. Dolayısıyla vergi dairesine tanınan teminat isteme ve teminatın verilmemesi durumunda özel usulsüzlük cezası uygulama yetkilerinin genel çerçevesinin çizildiği kuralın belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir nitelikte olduğu ve bu yönüyle kanunilik şartını taşıdığı anlaşılmıştır.

26. Anayasa'nın 13. maddesinde temel hak ve özgürlüklerin yalnızca Anayasa'nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak sınırlandırılabileceği belirtilmiştir. Anayasa'nın 35. maddesinde ise mülkiyet hakkının kamu yararı amacıyla sınırlandırılabileceği öngörülmüştür.

27. Anayasa'nın 73. maddesinin birinci fıkrasında kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre herkesin vergi ödemekle yükümlü olduğu belirtilmiştir. Mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin yükümlülüklerini zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirmemeleri veya vergiye ilişkin kanuna aykırı fiillerde bulunmaları devletin vergi kaybına uğramasına yol açabileceği gibi vergi alacağının tehlikeye girmesine de neden olabilir.

28. Teminat uygulamasıyla, vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile sahte belge düzenleme fiilini işlediği tespit edilen kişiler ile bu fiillere iştirak edip meslekten geçici men cezası uygulanan 3568 sayılı Kanun kapsamındaki meslek mensuplarının aynı fiilleri işlemeye devam etme ihtimallerinin bulunması nedeniyle bu fiilleri işlemeye devam etmeleri durumunda oluşabilecek kamu zararının önlenmesinin ve tahsil edilebilirliği tehlikeye giren kamu alacağının güvence altına alınarak eksiksiz şekilde tahsil edilebilmesinin amaçlandığı anlaşılmaktadır. Bu itibarla anılan teminatın verilmemesi durumunda verilmeyen tutar kadar özel usulsüzlük cezası uygulanmasını öngören kuralın, kamu alacağının güvence altına alınmasına ilişkin idari bir tedbir olarak öngörülen teminat uygulamasının yerine getirilmesini sağlamaya yönelik kamu yararına dayalı meşru bir amacının bulunduğu sonucuna ulaşılmıştır.

29. Anayasa'nın 13. maddesi uyarınca mülkiyet hakkına getirilecek sınırlamaların ölçülü olması gerekir. Ölçülülük ilkesi *elverişlilik*, *gereklilik* ve *orantılılık* olmak üzere üç alt ilkedен oluşmaktadır. *Elverişlilik*, öngörülen sınırlamanın ulaşılacak istenen amacı gerçekleştirmeye elverişli olmasını, *gereklilik*, ulaşılacak istenen amaç bakımından sınırlamanın zorunlu olmasını, diğer bir ifadeyle aynı amaca daha hafif bir sınırlama ile ulaşılmasının mümkün olmamasını, *orantılılık* ise hakka getirilen sınırlama ile ulaşılacak istenen amaç arasında makul bir dengenin gözetilmesi gerekliliğini ifade etmektedir.

30. Kamu alacağı kavramı, kamu hizmetlerinin finansmanı amacıyla devletin egemenlik gücüne dayanarak koyduğu mali yükümlülüklerden doğan alacakları ifade etmektedir. Toplumun ortak ihtiyaçlarını gidermeyi esas alan kamu hizmetlerinin aksatılmadan yürütülebilmesi için kamu alacaklarının tahsil edilmesi büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle kamu alacağının tahsilinin tehlikeye düşebileceği bazı durumlar için bu alacağın güvence altına alınmasına yönelik birtakım koruyucu tedbirlerin öngörülmesi doğaldır (AYM, E.2018/142, K.2019/38, 15/5/2019, § 38; E.2019/100, K.2020/62, 22/10/2020, § 23).

31. Kuralda, vergi alacağını güvence altına almaya yönelik mali yükümlülük niteliği taşıyan teminatın verilmemesi durumunda özel usulsüzlük cezası uygulanacağı belirtilerek anılan yükümlülüğün yerine getirilmesi amaçlanmıştır. Bu itibarla kuralın teminat verme yükümlülüğünün yerine getirilmesini güvence altına almak bakımından elverişli olduğu anlaşılmıştır.

32. Kamu alacağı niteliğindeki vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin ödenmesi için gerekli tedbirlerin alınması ve bu kapsamda gerekli ve uygun araçların seçilmesinde kanun koyucunun geniş bir takdir yetkisi bulunmaktadır. Bu geniş takdir yetkisi, vergilerin tahsilini güvence altına almak amacıyla hem gerekli vergisel düzenlemeleri ihdas etmek hem de gerekli tasarruflarda bulunmak bakımından geçerlidir (*Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi Ticaret Ltd. Şti ve Arbay Turizm Taşımacılık İthalat İhracat İnşaat ve Organizasyon Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti.* [GK], B. No: 2015/15100, 27/2/2019, § 46; E.2019/100, K.2020/62, 22/10/2020, § 24).

33. Bu bağlamda sahte belge düzenleme gibi vergi kayıplarına yol açan fiillerle bağlantılı olarak kamu alacağının güvence altına alınmasını sağlamak amacıyla uygulanan teminat yükümlülüğünün etkinliğinin sağlanması bakımından doğrudan mali bir yaptırım öngörülmesinin kanun koyucunun takdir yetkisi kapsamında başvurulabilecek araçlar arasında olduğu ve kuralın gereklilik ölçütünü karşıladığı sonucuna ulaşılmıştır.

34. Mülkiyet hakkına yönelik sınırlamanın orantılı olabilmesi için öngörülen sınırlama ile elde edilmek istenen meşru amaç arasında adil ve makul bir denge gözetilmelidir. Bu nedenle kuralda öngörülen sınırlamanın kamu yararının gerekleri ile bireyin hakları arasında kurulmaya çalışılan adil dengeyi bozacak şekilde birey aleyhine katlanması zor bir külfet yüklememesi gerekir (AYM, E.2025/152, K.2025/195, 8/10/2025, § 45).

35. Kural kapsamında teminat yükümlülüğünün yerine getirilmemesi hâlinde verilmesi veya tamamlanması gereken teminat tutarı kadar özel usulsüzlük cezası öngörülmesinin mükellef üzerinde mali bir külfet doğurduğu açıktır. Ancak bu külfetin,

verilmeyen teminat tutarıyla sınırlı olduğu, teminatın alt ve üst sınırlarının kanunda açık ve net biçimde belirlendiği ve doğrudan teminat verme yükümlülüğünün ihlaline bağlandığı görülmektedir. Bu itibarla teminatın kamu alacağına ilişkin geçici bir güvence tedbiri, özel usulsüzlük cezasının ise bu tedbire uyulmasını sağlamaya yönelik yaptırım olduğu gözetildiğinde kuralın ölçsüz bir mali yükümlölük doğurduğu söylenemez.

36. Açıklanan nedenlerle kural, Anayasa'nın 13. ve 35. maddelerine aykırı değildir. İtirazın reddi gerekir.

Yıldız SEFERİNOĞLU ve Selahaddin MENTEŞ bu görüşe katılmamışlardır.

Kuralın Anayasa'nın 2. maddesine de aykırı olduğu ileri sürölmüş ise de bu bağlamda belirtilen hususların Anayasa'nın 13. ve 35. maddeleri yönünden yapılan değerdendirmeler kapsamında ele alınmış olması nedeniyle Anayasa'nın 2. maddesi yönünden ayrıca bir inceleme yapılmasına gerek görölmemiştir.

IV. HÜKÜM

4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 22/7/1998 tarihli ve 4369 sayılı Kanun'un 13. maddesiyle değıştirilen mükerrer 355. maddesine 28/7/2024 tarihli ve 7524 sayılı Kanun'un 13. maddesiyle eklenen yedinci fıkranın birinci cümlesinde yer alan "...mezkûr fıkralar kapsamında verilmesi veya tamamlanması gereken teminat tutarı kadar,..." ibaresinin Anayasa'ya aykırı olmadığına ve itirazın REDDİNE, Yıldız SEFERİNOĞLU ile Selahaddin MENTEŞ'in karşıoyları ve OYÇOKLUĞUYLA 4/6/2026 tarihinde karar verildi.

Başkan
Kadir ÖZKAYA

Başkanvekili
Basri BAĞCI

Başkanvekili
İrfan FİDAN

Üye
Engin YILDIRIM

Üye
Rıdvan GÜLEÇ

Üye
Recai AKYEL

Üye
Yusuf Şevki HAKYEMEZ

Üye
Yıldız SEFERİNOĞLU

Üye
Selahaddin MENTEŞ

Üye
Kenan YAŞAR

Üye
Muhterem İNCE

Üye
Yılmaz AKÇİL

Üye
Ömer ÇINAR

Üye
Metin KIRATLI

Üye
Şaban KAZDAL

KARŞIOY

1. 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesinin yedinci fıkrasının birinci cümlesinde yer alan "...*mezkûr fıkralar kapsamında verilmesi veya tamamlanması gereken teminat tutarı kadar,*..." ibaresinin Anayasa'ya aykırı olmadığı yönündeki çoğunluk görüşüne katılmıyoruz.

2. Kural, 153/A maddesi uyarınca istenen teminat süresinde verilmez veya tamamlanmazsa, eksik kalan tutar kadar ayrıca özel usulsüzlük cezası kesilmesini öngörmektedir. Mahkememiz aynı teminat müessesesinin tahsiline ilişkin hükümleri daha önce, E.2022/108, K.2023/55 sayılı kararıyla incelemiş ve 22/3/2023 tarihinde iptal etmişti. Kanun koyucu bu iptalin ardından 7524 sayılı Kanun'la 153/A maddesinde değişikliğe gitmiş, üstelik bununla yetinmeyip mükerrer 355. maddeye yeni bir fıkra ekleyerek teminat yükümlülüğünün ihlaline bambaşka bir yaptırım, teminat tutarı kadar özel usulsüzlük cezasına bağlamıştır.

3. Eski kararla iptal edilen kural ile dava konusu kural ikisi de aynı olayın, idarece istenen teminatın süresinde karşılanmamasının doğurduğu mali sonucu düzenliyor. Eski kararın mülkiyet hakkı bakımından koyduğu ölçülülük standardı, bu yeni yaptırım için de yol gösterici olmalıdır. Zaten itiraz konusu kuralın ortaya çıkış nedeni de budur: eski tahsil yöntemi (gecikme zammıyla cebri takip) iptal edildiği için kanun koyucu teminatın etkinliğini başka bir araçla, yeni bir cezayla sağlamaya çalışmıştır. Bu yeni aracın anayasallığını, eski kararın koyduğu ölçütlerden bağımsız değerlendiremeyiz.

4. Anayasa Mahkemesinin 22/03/2023 tarihli ve E.2022/108, K.2023/55 sayılı kararın iptal gerekçesini beş noktada özetlenebilir:

4.1- teminat tutarının üst sınırı yoktu;

4.2- otuz günlük sürenin bitiminden sonra ilgili kişinin statüsüne son verilse dahi mükellefin teminat yükümlülüğünden kurtulacağına dair bir güvence yoktu;

4.3- otuz günlük süre statü değişikliği işlemlerini tamamlamaya zaten yetmiyordu ve bu süreçte girişimde bulunduğunu kanıtlayan mükellefe ayrı bir imkân tanınmamıştı;

4.4- teminat idarenin elinde beklerken oluşan değer kaybını giderecek bir mekanizma yoktu;

4.5- son olarak, esasen borç bile sayılmayan bir teminata gecikme zammı uygulanması mükellefe ağır bir yük bindiriyordu.

5. Dava konusu yeni düzenlemede bunlardan ilki karşılanmış durumda: 7524 sayılı Kanun teminat tutarına 75.000 TL ile 10.000.000 TL arasında açık bir tavan getirdi. Bu noktada çoğunluğun kanunilik tespitine katılmıyoruz.

6. İkinci ve üçüncü iptal gerekçeleri yeni kuralda karşılanmamıştır. Şöyle ki: Yeni 153/A maddesinin üçüncü fıkrası, altmış gün içinde statü değişikliği için girişimde bulunup bunu belgeleyen mükellefin müşterek sorumluluktan kurtulacağını, statü altmış günden sonra sona ererse alınan teminatın iade edileceğini düzenliyor. Ama bu güvence sadece üçüncü fıkra kapsamındakiler için, yani mevcut bir işletmeye sonradan ortak olan veya onu devralan kişiler için geçerli. Dördüncü fıkra kapsamındaki mükellefler -mevcut faaliyetinin yanında sahte belge düzenlediği kesinleşen ve mükellefiyeti kapatılmayanlar- ile beşinci ve altıncı fıkradaki

meslek mensupları için böyle bir çıkış yolu yok. Oysa itiraz konusu kural “üçüncü ve mütekip fıkralar” diyor; yani dördüncü, beşinci, altıncı fıkra ihlallerini de cezanın kapsamına alıyor. Eski iptal kararının bu iki gerekçesi, kuralın önemli bir bölümü bakımından hâlâ geçerliliğini koruduğu görülmektedir.

7. Dördüncü gerekçe, yani teminatın idarede beklediği sürede oluşan değer kaybının telafisi, ne 7524 sayılı Kanun’da ne de şimdiki kararda hiç konu edilmemiştir. Malum olduğu üzere iade süresinin makul olması başka bir şey, bu sürede teminatın değer kaybetmeyeceği başka bir şeydir. Eski karar bu ikisini ayrı ayrı değerlendirmiş ve süre makul olsa bile değer kaybını giderecek bir düzenleme yoksa mülkiyet hakkına ölçüsüz müdahale olacağını söylemişti. Bu eksiklik dava konusu yeni düzenlemede aynen devam ettiği görülmektedir.

8. Beşinci gerekçe konusunda durum şu şekildedir: gecikme zammı hükümleri madde metninden çıkarıldı, ancak kanun koyucu bunu teminatın tahsilini güvence altına almaktan vazgeçerek değil, yerine çok daha ağır bir şey koyarak yaptı. Eski karardaki gecikme zammı, teminatın kendisinin tahsili sürecinde ortaya çıkan ek bir yük idi. Şimdi ise mükellef teminatı vermediğinde hem teminat tutarı tahakkuk ettirilip 6183 sayılı Kanun uyarınca takip ediliyor, hem de üstüne aynı miktarda ayrıca özel usulsüzlük cezası kesilebiliyor. Yani tek bir fiil -teminatı süresinde vermemek- iki ayrı mali sonuç doğuruyor: teminatın tahsili ve onunla aynı tutarda ceza. Mükellefin sonunda karşılaştığı yük, eski kararda ölçüsüz bulunan gecikme zammından çok daha fazla.

9. Yeni düzenlemede daha da ağırlaştıran bir durum da söz konusudur. Şöyle ki: mükerrer 355. maddenin yedinci fıkrasının ikinci cümlesi, bu ceza için 376. maddedeki erken ödeme indirimini ve uzlaşma hükümlerini devre dışı bırakıyor. Özel usulsüzlük cezalarının normalde yararlandığı bu yumuşatıcı imkânlar burada bilinçli olarak kaldırılmış. Kararın 43. paragrafında “*külfetin verilmeyen teminat tutarıyla sınırlı olduğu*” söyleniyor; ama bu tutarın aslında teminatla birlikte iki katına çıkabileceği ve mükellefin hiçbir yumuşatma imkânı bulamadığı anlaşılmaktadır.

10. Bu noktada belirtmek gerekir ki itiraz konusu kural, yalnızca mülkiyet hakkı bakımından değil, Anayasa’nın 38. maddesinde güvence altına alınan ceza ve ceza yerine geçen tedbirlerin kanuniliği ve ölçülülüğü ilkeleri bakımından da ayrıca değerlendirilmeyi gerektirmektedir. Zira kural, klasik bir kabahat cezası öngörmekten öte, teminat yükümlülüğüyle iç içe geçmiş, indirim ve uzlaşma imkânlarından mahrum bırakılmış, dolayısıyla mükellefin nihai olarak karşı karşıya kaldığı mali yükü fiilen iki katına çıkaran bir yaptırım niteliği taşımaktadır. Anayasa’nın 13. maddesindeki ölçülülük denetiminin, ceza hukuku alanında 38. madde ile birlikte okunması gerektiği gözetildiğinde, bu denli ağırlaştırılmış ve yumuşatma imkânlarından yoksun bırakılmış bir yaptırımın salt mülkiyet hakkı ölçütleriyle değil, cezanın orantılılığı bakımından da sınanması icap eder. Kuralın bu açıdan da Anayasa’nın 2. ve 38. maddeleriyle bağdaşmadığı kanaatindeyiz.

11. Teminat ile ceza ayrı ayrı şeylerdir. Teminat, henüz gerçekleşmemiş bir riske karşı alınan geçici bir önlemdir; özel usulsüzlük cezası ise bağımsız bir yaptırımdır. Teminatın yerine getirilmemesini, üstüne aynı tutarda ceza keserek cezalandırmak, bu iki kurumu iç içe geçiriyor ve teminatı kendi işlevinin ötesine taşımış oluyor. Kararın 43. paragrafındaki “teminatın işlevini aşan ölçüsüz bir mali yükümlülük doğurduğu söylenemez” tespiti, bu iki katlı yükü ve indirim imkânlarının yokluğu gözetildiğinde gerekçenin isabetli olmadığı anlaşılmaktadır.

12. Son olarak, kararın 44. paragrafında yer alan -yükümlülüğün mükellefin kendi iradesiyle girdiği bir statüden kaynaklandığı, dolayısıyla sonucun öngörülebilir olduğu- gerekçe de orantılılık denetiminin yerini tutmaz. Bir müdahalenin önceden bilinebilir olması, o müdahalenin ağırlığının kamu yararı ile bireyin yararı arasındaki dengeyi bozmadığı anlamına gelmez. Bu durum, kanunilik şartının sağlanmasını tek başına yeterli sayıp orantılılık denetimini anlamsız kılar; bu da Anayasa'nın 13. maddesindeki elverişlilik-gereklilik-orantılılık üçlüsünden oluşan ölçülülük testiyle bağdaşmaz.

13. Açıklanan nedenlerle:

a) Kuralın, 153/A maddesinin dördüncü, beşinci ve altıncı fıkraları kapsamındaki mükellefler bakımından, E.2022/108, K.2023/55 sayılı kararda tespit edilen statü-sona-erme güvencesi ve süre yetersizliği sorunlarını gidermemiş olması,

b) Teminatın idarede beklediği süreye ilişkin değer kaybı güvencesinin hâlâ öngörülmemiş olması,

c) Eski kararda ölçüsüz bulunan gecikme zammı yükünün, bu kez teminat tutarı kadar ayrıca kesilen ve indirim/uzlaşma imkânlarından da yoksun bırakılan, dolayısıyla daha ağır bir ceza ile yer değiştirmiş olması,

d) Teminat yükümlülüğünün ihlaline bağlanan bu yaptırımın, ceza ve ceza yerine geçen tedbirlerin ölçülülüğüne ilişkin Anayasa'nın 38. maddesindeki güvencelerle de bağdaşmaması, karşısında, kuralın mülkiyet hakkına ölçüsüz bir sınırlama getirdiği ve Anayasa'nın 13. ve 35. maddelerine, ayrıca ceza ve ceza yerine geçen tedbirlerin ölçülülüğü bakımından Anayasa'nın 2. ve 38. maddelerine aykırı olduğu kanaatindeyiz. Bu nedenlerle çoğunluğun aksi yöndeki görüşüne katılmıyoruz.

Üye

Yıldız SEFERİNOĞLU

Üye

Selahaddin MENTEŞ