

" ...

II- İTİRAZIN GEREKÇESİ:

Başvuru kararının gerekçe bölümü aynen şöyledir:

"Maliye ve Gümrük Bakanlığı, 10 Mayıs 1989 günlü ve 20161 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 191 sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3239 sayılı Kanunun 21 inci maddesiyle değişik mükerrer 257. maddesinin Bakanlığa verdiği yetkiye dayanarak, 1 Haziran 1989 tarihinden itibaren özel muayenehane özel poliklinik, özel hastane sahibi veya buralarda çalışan hekimlerce (diş hekimi dahil) özel muayene ve tedaviler için düzenlenen reçeteleri, Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenmesi zorunlu belgeler kapsamına almış ve bu nedenle uyulacak usul ve esasları açıklamıştır. Özel muayenehanede çalışan hekim olduğu anlaşılan davacının Maliye ve Gümrük Bakanlığının bu tasarrufunun hukuka aykırılığından söz ederek iptali dileğiyle açtığı davanın görüşülmesinde, bu idari tasarrufun dayanağı olan 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 257 nci maddesinin 3239 sayılı Kanunla değişik birinci fıkrası hükmünün Anayasaya aykırı olduğu kanısına varılarak, Anayasa' nın 152 nci maddesi ve 2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanunun 28 nci maddesi uyarınca, konunun Anayasa Mahkemesine sunulması uygun görülmüştür.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 257 nci maddesinin 3239 sayılı Kanunla değişik birinci fıkrasında, "Maliye ve Gümrük Bakanlığı, mükellef ve meslek grupları itibarıyla muhasebe usul ve esasların tespit etmeye, bu Kanuna göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgelerin tutulması ve düzenlenmesi mecburiyetini kaldırmaya, vergi kayıp ve kaçacağını önlemek amacıyla tutulmakta olan defter ve belgelere ilaveten tutulması veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva edeceği hususları belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya; bunlar için tasdik, muhafaza ve ibraz mecburiyeti koymaya ve kaldırmaya bedeli mukabilinde basıp dağıtmaya veya üçüncü şahıslara bastırıp dağıttırmaya, bunların kayıtlarını tutturmaya ve makineli kasa kullanırmaya ve vergi ziyanın önlenmesi, vergi ödemeyi teşvik bakımından, vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili olarak levha kullandırma ve asma mecburiyeti getirmeye ve kaldırmaya yetkilidir" denilmektedir.

Bu suretle idari bir kuruluş olan Maliye ve Gümrük Bakanlığına, Kanunla düzenlenen bir alanda değişiklik yapma, vergi yükümlülerinin uymak zorunda oldukları ve aksine hareketleri ceza ile müeyyidelendirilen, Vergi Usul Kanununda teferruatıyla düzenlenmiş kayıt ve belge düzenini daraltma ve genişletme yetkisi tanınmaktadır. Nitekim Maliye ve Gümrük Bakanlığı, mükerrer 257. maddenin tanıdığı bu yetkiye dayanarak, bu davada iptali istenen 191 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile, beyan esasına göre gelir vergisine tabi hekimlerin düzenledikleri reçeteleri, "Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenmesi zorunlu belge"ler kapsamına almıştır. Bu suretle Vergi Usul Kanunun belge düzenine ilişkin hükümlerinin kapsamı genişlemiş, bir bakıma Kanun tadil edilmiştir.

idare, kanunla tanınmış bir yetkiye dayanıyor olsa da, emredici bir kanun hükmünü kaldırabiliyor, değiştirebiliyor ya da daraltıp genişlete-biliyorsa yasama organı derecesine çıkıyor, onun yetki ve görevini üstleniyor demektir. Oysa Anayasanın 6 nci maddesinin son fıkrasında "Hiçbir kimse veya organ kaynağını Anayasadan almayan bir Devlet yetkisi kullanamaz", 7 nci maddesinde de, "Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisindir. Bu yetki devredilemez" denilmektedir. Bu maddenin gerekçesi ve Anayasanın diğer hükümlerinin incelenmesinden kuralın tek istisnasını "Kanun hükmünde kararname

çıkarma yetkisi"nin teşkil ettiği, esasen bu tür yetkilerin ancak Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kuruluna, başka bir ifadeyle yürütme organına, Anayasanın ilgili maddelerinde açıkça belirtilmek suretiyle tanındığı açıklanmaktadır. Nitekim Anayasanın 8 inci maddesinde, "Yürütme yetkisi ve görevi, Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu tarafından Anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir" denilmekle ve madde gerekçesinde de, bu madde ile yürütme organının "gerekli yetkilere sahip ve kanunların kendisine verdiği görevlen yerine getiren" bir kuvvet olarak düzenlendiği belirtilmekle, bu husus ayrıca vurgulanmaktadır.

Anayasanın 6, 7, ve 8 inci maddeleri karşısında, İdari kuruluşlara yasama yetkisinin devri anlamına gelecek bir yetki ve görevin kanunla da olsa, verilemeyeceği anlaşılmaktadır. Bu durumda idari kuruluşların düzenleyici işlemlerinin Anayasanın 124 üncü maddesinde öngörülen "Yönetmelikler"den ibaret kaldığı görülmektedir. Madde gerekçesinde de belirtildiği gibi, idarenin uygulamada değişik isimler taşıyan düzenleyici işlemlerinden kişiler için hukuki sonuç doğuranlarının da yönetmelik hükümlerine tabi tutulması gerekmektedir. O halde kanunlarla idari kuruluşlara tanınan düzenleme yetkisi de Anayasanın 124 üncü maddesinde belirlenen kapsam ve sınırları aşmayacaktır. 124 üncü maddede aynen, "Başbakanlık, bakanlıklar ve kamu tüzelkişileri kendi görev alanlarını ilgilendiren kanunların ve tüzüklerin uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla, yönetmeliler çıkarabilirler" denilmektedir. Maddede yer alan "kanunların uygulanmasını sağlamak" ibaresini, İdarenin yapacağı yönetmelik ya da benzeri düzenlemelerle, bir kanun hükmünü değiştirebilecek ya da onun kapsamını daraltıp genişletebilecek ölçüde geniş bir yetkinin tanınması anlamında nitelenmek mümkün değildir. Kanunla İdareye tanınan düzenleme yetkisinin, en azından yürürlükte olan tüm kanunların hükümlerine ve bu hükümlerin kanunkoyucu tarafından belirtilmiş bulunan bağlayıcılık kurallarına aykırı olmaması yine Anayasanın bu maddesinde "şart" olarak öngörülmüştür. İdare, tüm diğer işlemlerinde olduğu gibi, düzenleyici işlemlerinde de herhalde kanunlara uymak ve onun çizdiği sınırlar dışına çıkmamak zorundadır. Buna olanak sağlayan bir Kanun hükmünün, Anayasanın sözü edilen 6, 7, 8 ve 124 üncü maddelerine aykırı olacağından kuşku duyulamaz.

Kanunla düzenlenmiş alanda, idari düzenlemenin konusu, ancak bu kanunun uygulanmasını sağlamak üzere gerekli teknik konulara ve teferruata ilişkin, olabilir. Ayrıca yürütme organına verilecek teferruatı düzenleme yetkisinin, Anayasa ile mutlak surette kanun konusu sayılmış hususlara ilişkin olmaması gerekir. Vergi tarh ve tahakkukuna ilişkin idari usulün Kanunla düzenlenmiş olması, tesadüf değildir. Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler, vergi ve benzeri mali yükümlerle ilgili kanunlarda hükümler gibi, kişinin temel hak ve ödevleriyle yakından ilgili ve onu sınırlayan ve belirleyen kuralları ifade etmektedir. Temel hak ve hürriyetlerin kanunla düzenlenip sınırlanabileceğine ilişkin Anayasa kuralı, bu hususların kanun dışında bir düzenlemeye konu edilmelerine engeldir. En azından vergiyle olan ilişkisi, hatta ondan ayrılamaz nitelikte bulunuşu vergi usulüne ilişkin kuralların, Anayasanın 73 üncü maddesi gereğince, Kanunla konulup, kaldırılması ve değiştirilebilmesini zorunlu kılmaktadır. Bu haliyle söz konusu mükerrer 257 nci madde, Anayasanın 73 üncü maddesinin üçüncü fıkrası hükmüne de aykırı olmaktadır.

Vergi Usul Kanunu, niteliği gereği, emredici ve kısıtlayıcı kuralları içerir. Bu kurallara aykırı hareket, yine aynı kanunda öngörülen cezalarla müeyyidelendirilmiştir. Kanunda öngörülmemiş bazı konuların idari kararlar kanun kapsamına alınması, yükümlülerin bu kurala aykırı hareketlerinin cezalandırılmasını gerektireceğinden, bu konuda idareyi yetkili kılan kanun maddesinin Anayasa'nın 38. maddesi ile Öngörülen, "Suçun kanunla belirlenmesi" ve "İdari kararlar suç ihdasının mümkün bulunmadığı" yolundaki Anayasa kuralına aykırı bulunduğu kabul edilmelidir. Anayasanın 38 inci maddesinde yer alan kuralın idari nitelikteki

Esas Sayısı: 1990/29

Karar Sayısı: 1991/37

suç ve cezalar için de geçerli olduğu, tartışmaya neden olmayacak ölçüde açık bulunduğu, ayrıca tartışılmayacaktır. Ancak idarenin düzenleyici işlemleri yaparken, kanun karşısındaki durumunun her zaman aynı olmadığıнын belirtilmesinde yarar vardır. Bu durum her kanunun içerdığı kuralların ve bu kuralların düzenledikleri alanın her zaman birbirine benzememesinden ileri gelmektedir. Örneğin disiplin suç ve cezalarının, bu Anayasa kuralına rağmen idari kararlarla düzenlenebilmesi, bu konunun idarenin iç işleyişinden sayılması ve sadece bu işleyişle ilgili yaptırımlar idare alanına girdiği için mümkün görülmüştür. İdarenin iç işleyişi sayılmayacak, vergi yükümlüleri hakkında vergi suçu ihdası anlamına gelen idari düzenlemelerde bu ilkeye dayanmak mümkün değildir.

Bu nedenlerle 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3239 saydı Kanunun 21 inci maddesiyle değişik mükerrer 257 nci maddesi birinci fıkrası hükmünün, Anayasanın 6, 7, 8, 38, 73 ve 124 üncü maddelerine aykırı olduğu kanısına varıldığından, Anayasanın 152 inci ve 2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanunun 28 inci maddesi uyarınca Anayasa Mahkemesine başvurulmasına, Anayasa Mahkemesinin bu konuda vereceği karara kadar davanın geri bırakılmasına, kararla birlikte dosyada bulunan dava dilekçesi ve ekleri ile Danıştay Savcısı düşüncesinin bir örneğinin Anayasa Mahkemesi Başkanlığına gönderilmesine, 25.5.1990 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.""