

" ...

II- İTİRAZIN GEREKÇESİ :

Başvuru kararının gerekçe bölümü aynen şöyledir :

"Maliye ve Gümrük Bakanlığı, 31 Mart 1988 günlü ve 19771 sayılı 2. Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanan 3418 sayılı Eğitim, Gençlik, Spor ve Sağlık Hizmetleri vergisinin ihdası ile 3074 sayılı akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu, 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, 1318 sayılı Finansman Kanunu, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun ve 492 sayılı Harçlar Kanununda Değişiklikler Yapılması ve Bu Kanunlara Bazı Hükümler Eklenmesine Dair Kanunun 30 uncu maddesiyle, Vergi Usul Kanunun 11 inci maddesine dördüncü fıkrasından sonra gelmek üzere eklenen fıkra ile tanınan yetkiye dayanarak yayımladığı 151, 152, 153 ve 155 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile, destekleme alımı yapan kamu kurum ve kuruluşlarına gerek çiftçilerden, gerek çiftçi dışındaki kişi ve kuruluşlardan destekleme kapsamına girsin veya girmesin, satın aldıkları tüm zirai ürünlerin alış bedelleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapma zorunluluğu getirilmiştir.

Davacının, bu suretle tevkif edilen verginin yıllık gelir vergisine mahsubu istemiyle yaptığı düzeltme ve şikayet başvurusunun reddi üzerine açtığı davanın görüşülmesinde, 3418 sayılı Kanunun 30 uncu maddesiyle 213 sayılı Vergi Usul Kanunun. 11 inci maddesine dördüncü fıkradan sonra gelmek üzere eklenen fıkra hükmünün Anayasaya aykırı olduğu kanısına varılarak, Anayasa'nın 152 nci maddesi ve 2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanunun 28 inci maddesi uyarınca, kanunun Anayasa Mahkemesine sunulması uygun görülmüştür.

213 sayılı Vergi Usul Kanunun 11 inci maddesine 3418 sayılı Kanunun 30 uncu maddesiyle eklenen bu fıkra, "Maliye ve Gümrük Bakanlığı zirai ürünlerin (işlenmiş olanlar dahil) alım ve satımına aracılık eden kuruluşlar ile Ticaret Borsalarını, bu mahsullerin satın alınması sırasında yapılacak vergi tevkifatından müteselsilen sorumlu tutmaya, söz konusu ürünlerin satışı dolayısıyla yapılacak vergi tevkifatının hangi safhada yapılacağına her bir ürün için ayrı ayrı belirlemeye yetkilidir. Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından belirlenen safhadan önceki safhalarda tevkif yoluyla alınan vergiler iade edilemez ve süresinde ilgili vergi dairesine yatırılır" denilmektedir.

Bu surede idari bir kuruluş olan Maliye ve Gümrük Bakanlığına, ancak Kanunla düzenlenebilecek bir alanda değişiklik yapma, böylece verginin doğuşundan tahsiline kadarki sürelerde uygulanacak çeşidi işlemlerin safhalarını değiştirme, Gelir Vergisi Kanunu hilafına olarak mükelleflere daha önce ödenmiş vergilerin mahsup veya ret ve iade suretiyle geri ödenmesini önleyerek mükerrer vergi alınmasına yol açacak uygulama ve düzenlemeler yapma, mükelleflere ek mali külfetler yükleyecek yani yükümlülükler getirme yetkisi tanınmaktadır. Nitekim Maliye ve Gümrük Bakanlığı bu yetkiye dayanarak yayımlandığı, Gelir Vergisi Genel Tebliği ile zirai ürün alım satımı yapan kamu kurum ve kuruluşlarına, Gelir Vergisi Kanununda yer almadığı halde müstahsilden alımı sırasında vergilendirilmiş mahsullerin, ticaret erbabına satışı sırasında da ayrıca vergi kesintisi yapmak zorunluluğu getirmiş ve daha önceki safhalarda tevkifat yoluyla ödenmiş bulunan vergilerin geri ödenmesini veya yeni vergiden mahsubunu, Gelir Vergisi Kanununun emredici hükümlerine rağmen, engelleyici düzenlemeler yapmış, bu surede bir bakıma Kanuna tadil etmiştir.

İdare, kanunla tanınmış bir yetkiye dayanıyor olsa da , emredici bir başka kanun hükmünü kaldırabiliyor, değiştirebiliyor ya da daraltıp genişletebiliyorsa, yasama organı yerine geçiyor, O'nun yetki ve görevini üstleniyor demektir, oysa Anayasanın 6 ncı maddesinin son fıkrasında "Hiçbir kimse veya organ kaynağını Anayasadan almayan bir Devlet yetkisini kullanamaz", 7 nci maddesinde de, "Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisindir. Bu yetki devredilemez" denilmektedir, bumaddenin 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, açıkça belirtilmek suretiyle tanındığı anlaşılmaktadır. 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 görevleri yerine getiren" bir kuvvet olarak düzenlendiği belirtilmekle, bu husus ayrıca vurgulanmaktadır.

Anayasanın 6., 7. ve 8 inci maddeleri karşısında, idari kuruluşlara yasama yetkisinin devri anlamına gelecek bir yetki ve görevin kanunla da olsa, verilemeyeceği anlaşılmaktadır. Bu durumda idari kuruluşların düzenleyici işlemlerin 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 bükümlerine 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 tüzel kişileri, kendi görev alanlarını ilgilendiren kanunların ve tüzüklerin uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla, yönetmelikler çıkarabilirler" denilmektedir. Maddede yer alan "kanunların uygulanmasını sağlamak" ibaresini, idarenin yapacağı yönetmelik ya da benzeri düzenlemelerle, bir kanun hükmünü değiştirebilecek ya da onun kapsamını daraltıp genişletebilecek ölçüde geniş bir yetkinin tanınması anlamında nitelemek mümkün değildir. Esasen Kanunla idareye tanınan düzenleme yetkisinin, kanun ve tüzük hükümlerine ve bu hükümlerin bağlayıcı kurallarına aykırı olamayacağı yine Anayasanın bu maddesinde "şart" olarak öngörülmüştür. Öteyandan idare, diğer işlemlerinde olduğu gibi, düzenleyici işlemlerinde de kanunlara uymak ve onun çizdiği sınırları dışına çıkmamak zorundadır. Buna olanak sağlayan bir kanun hükmünün, Anayasanın sözü edilen 6., 7., 8. ve 124 üncü maddelerine aykırı düşeceği açıktır.

Kanunla düzenlenmiş bir alanda yapılacak olan, idari düzenlemenin konusu, ancak bu kanunun uygulanmasını sağlamada gerekli bulunan teknik hususlara ve teferruata ilişkin olabilir. Yürütme organına verilecek olan teferruatı düzenleme yetkisinin, anayasa ile mutlak surette kanun konusu sayılmış hususlara ilişkin olmaması da gerekir. Vergi tarh, tahakkuk ve tahsiline ilişkin idari usulün kanunla düzenlenmiş olması tesadüfi değildir. Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler, vergi ve benzeri mali yükümlerle ilgili kanunlardaki hükümler gibi, kişinin temel hak ve ödevleriyle yakından ilgili ve onun sınırlayan ve belirleyen kuralıdır ifade etmektedir. Temel hak ve hürriyetlerin kanunla düzenlenip sınırlanabileceğine ilişkin Anayasa kuralı, bu hususların kanun dışında bir düzenlemeye konu edilmelerine engeldir. Vergiyle olan ilişkisi, hatta ondan ayrılmaz nitelikte bulunuşu vergi usulüne ilişkin kuralların, Anayasanın 73 üncü maddesi gereğince, kanunla konulup, kaldırılması ve değiştirilebilmesini zorunlu kılmaktadır. Kaldığı söz konusu madde, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin (A) işaretli paragrafının 13 üncü bendi uyarınca, ziraî mahsullerin çiftçilerden alınması sırasında yapılan ödemelerden gelir vergisi tevkifata yapılmış olsa da söz konusu mahsullerin tacir tarafından satışı safhasında da tevkifata tabi tutulabileceğini öngörmekle ve

mahsup olanağı tanımamakla, mükerrer vergilemeyi öngörmekte ve bu suretle maddi anlamda bir vergi kanununda bile yer alamayacak bir hüküm sevk etmekte ayrıca bu mükellefiyetin konulup kaldırılması ve değiştirilmesi konusunda idareyi yetkili kılmaktadır. Bu haliyle söz konusu 3418 sayılı Kanunun 30 uncu maddesi, Anayasanın 73 üncü maddesinin üçüncü fıkrası hükmüne de aylan olmaktadır.

Vergi Usul Kanunu, niteliği gereği, emredici ve kısıtlayıcı kuralları içerir. Bu kurallara aykırı hareket yine aynı Kanunda öngörülen cezalara müeyyidelendirilmiştir. Kanunda öngörülmemiş bazı konuların idari kararlar kanun kapsamına alınması, yükümlülerin bu kurala aykırı hareketlerinin cezalandırılmasını gerektireceğinden, bu konuda idareyi yetkili kılan kanun maddesinin Anayasanın 38 inci maddesi ile öngörülen "suçun kanunla belirlenmesi" ve "idari kararlar suç ihdasının mümkün bulunmadığı" yolundaki Anayasa kuralına aykırı bulunduğu kabul edilmelidir. Anayasanın 38 inci maddesinde yer alan kural kapsamına idari nitelikteki suç ve cezalarında dahil bulunduğu hususu tartışma gerektirmeyecek ölçüde açık olduğundan, burada ayrıca incelenmesine gerek kalmamaktadır. Ancak idarenin düzenleyici işlemleri yaparken, kanun karşısındaki durumun her zaman aynı olmadığının belirtilmesinde yarar görülmüştür. Bu durum kanunların içerdiği kuralıların ve bu kuralların düzenledikleri alanların her zaman birbirine benzemeyeceğinden ileri gelmektedir. Örneğin disiplin suç ve cezalarının, bu Anayasa kuralına rağmen idari kararlarla düzenlenebilmesi, konunun idarenin iç işleyişine ilişkin bulunduğu bu işleyişle ilgili yaptırımların idare alanına girdiğinin kabulü nedeniyle mümkün görülmüştür. İdarenin iç işleyişine ilişkin bulunduğu kabul edilemeyecek olan ve vergi yükümlülükleri hakkında yeni ödevler konulması ve suç ihdası anlamına gelen idari düzenlemelerde bu ilkeye dayanmak mümkün değildir.

Bu nedenlerle 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesine dördüncü fıkrasından sonra gelmek üzere 3418 sayılı Kanunun 30 uncu maddesiyle eklenen fıkra hükmünün, Anayasanın 6., 7., 8., 38., 73. ve 124 üncü maddelerine aykırı olduğu görüşüne varıldığından, Anayasanın 152 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, 17.5.1991 gününde oybirliği ile karar verildi.""