

" ...

II- İTİRAZIN GEREKÇESİ

İtiraz yoluna başvuran Danıştay Dördüncü Dairesinin iptal istemindeki Anayasa'ya aykırılık gerekçesi aynen şöyledir:

"Ankara Ticaret Borsası tarafından, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 11 inci maddesine 3418 sayılı Kanunun 30 uncu maddesiyle eklenen fıkra uyarınca ve aynı maddede tanınan yetkiye dayanılarak Maliye ve Gümrük Bakanlığınca yayımlanan 164 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinin 4 numaralı bendinde yapılan düzenlemenin ve bu düzenlemeye olanak tanıyan 3418 sayılı Kanunun 30 uncu maddesinin, mer'i kanunlara ve Anayasa'ya aykırı olduğu iddiasıyla açılan dava incelendi:

Maliye ve Gümrük Bakanlığı, 31 Mart 1988 günlü ve 19771 sayılı 2. Mükerrer Resmî Gazete'de yayımlanan ve yayımı tarihinde yürürlüğe giren 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 Tahsil 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 fıkradan sonra gelmek üzere eklenen fıkra ile tanınan yetkiye dayanarak yayımladığı 164 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinin, 4 numaralı bendi ile, 5590 sayılı Kanuna göre kurulmuş Ticaret Borsalarını ve yöneticilerini, borsada tescil ettirilerek satın alınan zirai ürün bedelleri üzerinden Gelir Vergisi tevkifatı yapılmasından ve ilgili vergi dairelerine ödenmesinden dolayı müteselsil sorumluluk kapsamına almış ve bu konudaki esasları belirlemiştir.

Davacının, sözü edilen genel tebliğle yapılan düzenlemenin, borsaların yalnızca tescil ile yükümlü oldukları ve alım satıma taraf olmadıkları nedeniyle vergisel bir sorumluluklarının olamayacağı dolayısıyla, iptali istemiyle açtığı davanın görüşülmesinde, 3418 sayılı Kanunun 30 uncu maddesiyle 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesine eklenen fıkra hükmünün Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varılarak, Anayasa'nın 152 nci maddesi ve 2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanunun 28 inci maddesi uyarınca, Kanunun Anayasa Mahkemesine sunulması uygun görülmüştür.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesine 3418 sayılı Kanunun 30 uncu maddesiyle eklenen fıkrada, "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, sözkonusu ürünlerin satışı dolayısıyla yapılacak vergi tevkifatının hangi safhada yapılacağını her bir ürün için ayrı ayrı belirlemeye yetkilidir. Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından belirlenen safhadan önceki safhalarda tevkif yoluyla alınan vergiler iade edilmez ve süresinde ilgili vergi dairesine yatırılır" denilmektedir.

Bu suretle idari bir kuruluş olan Maliye ve Gümrük Bakanlığına, ancak Kanunla düzenlenebilecek bir alanda değişiklik yapma, böylece verginin doğuşundan tahsiline kadar ki sürelerde uygulanacak çeşitli işlemlerin safhalarını değiştirme, Gelir Vergisi Kanunu hilafına olarak mükelleflere daha önce ödenmiş vergilerinin mahsup veya ret ve iadesi suretiyle geri ödenmesini önleyerek mükerrer vergi alınmasına yol açacak uygulama ve düzenlemeler

yapma, mükelleflere ek malî külfetler yükleyecek yeni yükümlülükler getirme ve vergi ödevleri ile ilgili sorumluluklar yükleme yetkisi tanınmaktadır. Nitekim Maliye ve Gümrük Bakanlığı bu yetkiye dayanarak yayımladığı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile, ziraî ürün alım satımı yapan kamu kurum ve kuruluşlarına, Gelir Vergisi Kanununda yer almadığı halde stopaj yoluyla vergi kesintisi yapmak zorunluluğu getirmiş, stopaj vergisinin safhasını değiştirmiş, daha önceki safhalarda tevkifat yoluyla ödenmiş bulunan vergilerin geri ödenmesini veya mahsubunu, Gelir Vergisi Kanunu'nun emredici hükümlerine rağmen engelleyici düzenlemeler yapmış, 5590 sayılı Kanunla kurulmuş olan Ticaret Borsalarını ve yöneticilerini, gerek kendi kuruluş kanununda gerekse vergi kanunlarında bu konuda bir vergi ödevi ile yükümlü tutulmamalarına rağmen stopaj verginin tevkifinden ve ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutacak yönde düzenlemeler yaparak, bu suretle bir bakıma Kanunu tadil etmiştir.

İdare, kanunla tanınmış bir yetkiye dayanıyor olsa da, emredici bir kanun hükmünü kaldırabiliyor, değiştirebiliyor ya da daraltıp genişletebiliyorsa, yasama organı derecesine çıkıyor, O'nun yetki ve görevini üstleniyor demektir. Oysa Anayasa'nın 6 ncı maddesinin son fıkrasında, "Hiçbir kimse veya organ kaynağını Anayasa'dan 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 Anayasa'nın diğer hükümlerinin incelenmesinden kuralın tek istisnasını "Kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi"nin teşkil ettiği, esasen bu tür yetkilerin ancak Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu'na başka bir ifadeyle yürütme organına, Anayasa'nın ilgili maddelerinde açıkça belirtilmek suretiyle tanındığı açıklanmaktadır. Nitekim Anayasa'nın 8 inci maddesinde, "Yürütme yetkisi ve görevi, Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu tarafından Anayasa'ya 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.

Anayasa'nın 6 ncı, 7 nci 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 işlemlerinin Anayasa'nın 124 üncü maddesinde öngörülen "Yönetmelik"lerden 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 Anayasa'nın 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 veya onun kapsamını daraltıp genişletebilecek ölçüde geniş bir yetkinin tanınması anlamında nitelemek mümkün değildir. Kanunla idareye tanınan düzenleme yetkisinin, en azından yürürlükte olan tüm kanunların hükümlerine ve bu hükümlerin kanun koyucu tarafından belirtilmiş bulunan bağlayıcılık kurallarına aykırı olmaması yine Anayasa'nın 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, Anayasa'nın sözü edilen 6 ncı, 7 nci, 8 inci 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, 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, 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 Anayasa'nın 73 üncü maddesi gereğince Kanunla konulup, kaldırılması ve değiştirilebilmesini zorunlu kılmaktadır. Bu haliyle söz konusu 3418 sayılı Kanunun 30 uncu maddesi, Anayasa'nın 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 inci maddesi ile öngörülen "suçun kanunla belirlenmesi" ve "idari kararlar suç ihdasının mümkün bulunmadığı" yolundaki Anayasa kuralına aykırı bulunduğu kabul edilmelidir. Anayasa'nın 38 inci maddesinde yer alan kuralın idari nitelikteki suç ve cezalar için de geçerli olduğu, tartışmaya neden olmayacak ölçüde açık bulunduğundan, ayrıca tartışılmayacaktır. Ancak idarenin düzenleyici işlemleri yaparken, kanun karşısındaki durumunun her zaman aynı olmadığını belirtilmesinde yarar vardır. Bu durum her kanunun içerdiği 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 kanunun idarenin iç işleyişinden sayılması ve sadece bu işleyişle ilgili yaptırımlar idare alanına girdiği için mümkün görülmüştür. İdarenin iç işleyişi sayılmayacak, vergi yükümlüleri hakkında yeni ödevler konulması ve suç ihdası anlamına gelen idari düzenlemelerde bu ilkeye dayanmak mümkün değildir.

Bu nedenlerle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 11 inci maddesine 3418 sayılı Kanunun 30 uncu maddesiyle eklenen fıkra hükmünün, Anayasa'nın 6, 7, 8, 38, 73 ve 124 üncü maddelerine aykırı olduğu kanısına varıldığından, Anayasa'nın 152 nci ve 2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun'un 28 inci maddesi uyarınca Anayasa Mahkemesi'ne başvurulmasına, Anayasa Mahkemesi'nin bu konuda vereceği karara kadar davanın geri bırakılmasına, kararla birlikte dosyada bulunan dava dilekçesi ve ekleri ile Danıştay Savcısının düşüncesinin bir örneğinin Anayasa Mahkemesi Başkanlığı'na gönderilmesine, 25.11.1992 gününde oybirliği ile karar verildi.""