

" ...

II. İTİRAZIN GEREKÇESİ

İtiraz yoluna başvuran mahkemenin iptal istemindeki Anayasa'ya aykırılık gerekçesi aynen şöyledir :

"Gaziantep Ticaret Borsası tarafından, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 11. maddesine 3418 sayılı Kanun'un 30. maddesiyle eklenen fıkra uyarınca ve aynı maddede tanınan yetkiye istinaden Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nca yayımlanan 154 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinin 4 numarası bendinde yapılan düzenlemeye dayanılarak, borcu adına salınan stopaj gelir vergisi ve fonlarıyla kesilen kaçakçılık cezasına karşı açılan davada; önceden belirlenerek taraflara bildirilen 30.11.1993 günü saat: 14.00'de yapılan duruşmada; davacı Gaziantep Ticaret Borsasının 3418 sayılı Kanun'un 30. maddesinin Anayasa'ya aykırı olduğu yolundaki savları dikkate alınarak dava incelendi :

Uyuşmazlığın; Borsada tescil edilen zirai ürün nedeniyle, salt tescil muamelesinden bahisle, borsanın anılan yasa hükmü uyarınca vergi sorumlusu olarak nitelendirilip, nitelendirilmeyeceğine ilişkin olduğu anlaşılmaktadır.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı, 31.03.1988 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 Tahsili Usulü Hakkında Kanun ve 492 sayılı Harçlar Kanununda Değişiklikler Yapılması ve bu Kanunlara Bazı Hükümler Eklenmesine Dair Kanun'un 30. Maddesiyle Vergi Usul Kanunu'nun 11. maddesine dördüncü fıkradan sonra gelmek üzere eklenen fıkra ile tanınan yetkiye dayanarak yayımlanan 164 seri numaralı Gelir Vergisi Tebliğinin, 4 numaralı bendi ile, 5590 sayılı Kanuna göre kurulmuş Ticaret Borsaları ve yöneticileri, borsada tescil ettirilerek satın alınan zirai ürün bedelleri üzerinden Gelir Vergisi tevkifatı yapılmasından ve ilgili vergi dairesine ödenmesinden dolayı müteselsil sorumluluk kapsamına alınmış ve alınan tebliğ ile bu konudaki esasları belirlemiştir.

Davacının, sözü edilen genel tebliğ ile yapılan düzenlemenin, borsaların yalnızca tescil ile yükümlü oldukları ve alım satımına taraf olmadıkları nedeniyle vergisel sorumluluklarının olamayacağı iddiasıyla salınan verginin ve kesilen cezanın terkinini istemiyle açtığı davanın görüşülmesinde; 3418 sayılı Kanun'un 30. maddesiyle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 11. maddesine eklenen fıkra hükmünün Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varılarak, Anayasa'nın 152. maddesi ve 2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin

Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun'un 28. maddesi uyarınca, konunun Anayasa Mahkemesi'ne sunulması uygun görülmüştür.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 11. maddesine 3418 sayılı Kanun'un 30. maddesiyle eklenen fıkra, "Maliye ve Gümrük Bakanlığı zirai ürünlerin (işlenmiş olanlar dahil) alım ve satımına aracılık eden kuruluşlar ile Ticaret Borsalarını bu mahsullerin satın alınma sı sırasında yapılacak vergi tevkifatından müteselsilen sorumlu tutmaya, sözkonusu ürünlerin satışı dolayısıyla yapılacak vergi tevkifatının hangi safhada yapılacağının 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 suretle idari bir kuruluş olan Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na, ancak Kanunla düzenlenebilecek bir alanda değişiklik yapma, böylece verginin doğuşundan 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 mali külfetler yükleyecek yeni yükümlülükler getirme ve vergi ödevleri ile ilgili sorumluluklar yükleme yetkisi tanımaktadır. Nitekim Maliye ve Gümrük Bakanlığı bu yetkiye dayanarak yayımladığı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile, zirai ürün alım ve satımına aracılık eden kumu kurum ve kuruluşlarına Gelir Vergisi Kanunu'nda yer almadığı halde stopaj yoluyla vergi kesintisi yapmak zorunluluğunu 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 Kanun'la kurulmuş olan Ticaret Borsalarını ve yöneticilerini gerek kendi kuruluş kanununda gerekse vergi kanunlarında bu konuda bir vergi ödevi ile yükümlü tutulmalarına rağmen, stopaj gelir vergisinin tevkifinden ve ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutacak yönde düzenlemeler yaparak, bu suretle bir bakıma kanun koyucu yerine geçmiştir.

Anayasa'nın 11. maddesinde; "Anayasa hükümleri, yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını ve kişileri bağlayan temel hukuk kurallarıdır. Kanunlar Anayasaya aykırı olamaz" hükmü ile iç hukuk düzenimizde Anayasa'nın üstünlüğü ve bağlayıcılığı ilkesinin öngörülmesi nedeniyle kanunların Anayasa'ya aykırı olamayacağı açıktır. Anayasa'nın 73. maddesinde ise verginin yasallığı ilkesi belirtilmekle; her çeşit mali yükümlülerin yasa ile konulmasını buyururken, keyfi ve takdiri uygulamayı önleyecek ilkelerin yasa da yer alması ereğini gütmüştür. Yürütmenin vergi uygulaması yasalara bağlı kalınarak, kişisel hak ve özgürlükler açısından güvence sağlanmıştır. Vergilendirme yetkisinin yasama organı eliyle kullanılması, "hakkın kendi iradesiyle kendisi vergilendirmesi" anlamına geldiğinden, demokratik hukuk devleti ilkesine uygun düşmektedir. Anayasal esprisi, vergiye ilişkin önemli konuların yasama organında düzenlenmesini sağlamaktadır. Verginin yasallığı ilkesinin kapsamına, mali yükümlülüklerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılması girmektedir. Bu itibarla, bu anayasal ilkenin, ışığı altında, yasa ile de olsa Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na vergi sorumluluğu ihtas etme yetkisi verilmesi belirtilen anayasal normların sözüne ve ruhuna aykırıdır. Sonuç olarak; anayasa koyucu her çeşit mali yükünün kanunla konulmasını buyururken, keyfi ve takdiri uygulamaları önlemeyi amaçlamıştır. İptali istenilen yasa metnindeki Maliye Bakanlığı'na "sorumlu tutabilirlik" yetkisinin verilmesi, vergi uygulamasını idarenin takdirine bırakmak demektir. Kanun koyucunun yalnız konusunu belli ederek bir mali yükümlüğün ilgililere yükletilmesine olur vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılabilmesi için yeterli neden olmaz. Mali yükümlülerin matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları, zamanaşımı, yukarı ve aşağı sınırları gibi çeşitli yönleri vardır. Bu yönleri dolayısıyla yasayla yeterince çerçevelenmemişse kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta temel hakları etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilmesi mümkündür. Bu bakımdan mali yükümler belli başlı öğeleride açıklanarak ve çerçeveleri de kesin çizgilerle belirtilerek, yasalarla düzenlenmelidir.

Öte yandan 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. maddesinin son fıkrasında, "Hiçbir kimse veya organ kaynağını Anayasadan almayan bir

Devlet yetkisi kullanamaz." 7. maddesinde de, "Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisi'nindir. 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 Kuruluna, başka bir ifadeyle yürütme organına, Anayasa'nın ilgili maddelerinde açıkça belirtilmek suretiyle tanındığı açıklanmaktadır. Nitekim Anayasa'nın 8. 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.

Anayasa'nın 6., 7. ve 8. maddeleri karşısında, idari kuruluşlara yasama yetkisinin devri anlamına gelecek bir yetki ve görevin kanunla da olsa, verilemeyeceği anlaşılmaktadır. Bu durumda idari kuruluşlara düzenleyici işlemlerinin Anayasa'nın 124. maddesinde öngörülen "Yönetmelik"lerden ibaret kaldığı görülmektedir. Madde gerekçesinde 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 yetkisi de Anayasa'nın 124. maddesinde belirlenen kapsam ve sınırları aşmayacaktır. 124. maddede aynen, "Başbakanlık, Bakanlıklar ve kamu tüzelkişileri, 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., 7. ve 124. maddelerine aykırı olacağından kuşku duyulamaz.

Kanunla düzenlenmiş alanda, idari düzenlemenin konusu, ancak bu kanunun uygulanmasını sağlamak üzere gerekli teknik konulara 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 Kanunu'nda yer alan hükümler, vergi ve benzeri mali yükümlerle ilgili kanunlardaki hükümler gibi, kişinin temel hak ve ödevleriyle yakından ilgili, onu sınırlayan ve belirliyen kuralları ifade etmektedir. Temel hak ve hürriyetlerin kanunla düzenlenip sınırlanabileceğine ilişkin Anayasa kuralı, bu hususların kanun dışındaki bir düzenlemeye konu edilmelerine engeldir. En azından vergiyle olan ilişkisi, hatta ondan ayrılamaz nitelikte bulunuşu, vergi usulüne ilişkin kuralların Anayasa'nın 73. maddesi gereğince Kanunla konulup kaldırılması ve değiştirilmesini zorunlu kılmaktadır. Bu haliyle söz konusu 3418 sayılı Kanun'un 30. maddesi, Anayasa'nın 73. 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

Esas Sayısı : 1994/46
Karar Sayısı : 1994/57

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 "idari kararlar suç ihdasının mümkün bulunmadığı" yolundaki Anayasa kuralına aykırı bulunduğu kabul edilmelidir. Anayasa'nın 38. maddesinde yer alan kuralın idari nitelikleri suç ve cezalar için de geçerli olduğu, tartışmaya neden olmayacak ölçüde açıktır. Ancak idarenin düzenleyici işlemleri yaparken, kanun karşısındaki durumunun her zaman aynı olmadığının belirtilmesinde yarar vardır. Bu durum her kanunun içerdiği kuralların ve bu kuralların düzenledikleri alanın her zaman birbirine benzemesinden ileri gelmektedir. Örneğin disiplin suç ve cezalarının, bu Anayasa kuralına rağmen idari kararlarla düzenlenebilmesi, bu kanunun idarenin iç işleyişinde sayılması ve sadece bu işleyişle ilgili yaptırımlar idare alanına girdiği için mümkün görülmüştür. İdarenin iç işleyişi sayılmayacak, vergi yükümlülükleri 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. maddesine 3418 sayılı Kanun'un 30. maddesiyle eklenen fıkra hükmünün, Anayasa'nın 6, 7, 8, 11, 38, 73 ve 124. maddelerine aykırı olduğu kanısına varıldığından, Anayasa'nın 152. ve 2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun'un 28. Maddesi uyarınca Anayasa Mahkemesi'ne başvurulmasına, Anayasa Mahkemesi'nin bu konuda vereceği karara kadar davanın geri bırakılmasına, kararla birlikte dosyada bulunan dava dilekçesi ve eklerinin bir örneğinin Anayasa Mahkemesi Başkanlığı'na gönderilmesine 30.11.1993 gününde oybirliği ile karar verildi."