

"...

I- İPTAL VE YÜRÜRLÜĞÜN DURDURULMASI İSTEMİ İLE İTİRAZ BAŞVURULARININ GEREKÇELERİ

A- Dava Dilekçesinin Gerekçe Bölümü Şöyledir:

'II. GEREKÇE

1) 6009 Sayılı Yasanın 3 üncü Maddesi ile Değiştirilen 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü Maddesinde Yer Alan Tarifenin, (ücret gelirlerinde 76.200 TL'den fazlasının 76.200 TL'si için 18.594 TL) İbaresinden Sonra Gelen "fazlası %35 oranında" İbaresinin, 'ücret gelirleri' Yönünden Anayasaya Aykırılığı

6009 sayılı Yasanın 3 üncü maddesiyle, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesi değiştirilmiştir. Bu değişiklik sonunda ücret gelirleri dışındaki gelir vergisine tabi gelirler;

- a) 8.800 TL'ye kadar % 15*
 - b) 22.000 TL'nin 8.800 TL'si için 1.320 TL, fazlası % 20*
 - c) 50.000 TL'nin 22.000 TL'si için 3.960 TL, fazlası için % 27*
 - d) 50.000 TL'den fazlasının 50.000 TL'si için 11.520 TL, fazlası % 35*
- oranında vergilendirilecektir.*

Yapılan değişikliğe göre ücret gelirleri ile ücret dışındaki gelirler ilk iki dilim için aynı oranda vergilendirilecek iken son iki dilimde oranlar aynen korunmuş, ancak ücret gelirleri için dilimler değiştirilmiştir. Bu değişikliğe göre ücret gelirleri;

- a) 8.800 TL'ye kadar % 15*
 - b) 22.000 TL'nin 8.800 TL'si için 1.320 TL, fazlası % 20*
 - c) 76.200 TL'nin 22.000 TL'si için 3.960 TL, fazlası için % 27*
 - d) 76.200 TL'den fazlasının 76.200 TL'si için 18.594 TL, fazlası % 35*
- oranında vergilendirilecektir.*

Karşılaştırmalı tabloda yapılan değişiklikler şöyle gösterilebilir:

6009 SAYILI KANUNDAN ÖNCE VE SONRAKİ GELİR VERGİSİ TARİFESİ

6009 SAYILI KANUNLA ÖNGÖRÜLEN TARİFE						6009 SAYILI KANUNDAN ÖNCE UYGULANAN TARİFE		
	ÜCRET GELİRLERİ (TL)	%		ÜCRET DIŞI GELİRLER (TL)	%		ÜCRET GELİRLERİ DAHİL (TL)	%
1	0 ' 8.800	15		0 ' 8800	15		0 ' 8.800	15
2	8.800 ' 22.000	20		8.800 ' 22.000	20		8.800 ' 22.000	20
3	22.000 ' 50.000	27		22.000 ' 50.000	27		22.000 ' 50.000	27
4	50.000 ' 76.200	27		50.000 ' 76.200	35		50.000 ' FAZLASI	35
5	76.200 ' FAZLASI	35		76.200 ' FAZLASI	35			

Tabloda görüldüğü gibi, 6009 sayılı Yasayla yapılan değişiklikte, 50.000 TL'ye kadar olan gelirler, ücret-ücret dışı gelir ayrımı yapılmaksızın aynı oranda vergilendirilmektedir. Söz konusu değişiklik sadece 50.000 TL ile 76.200 TL arasındaki gelirler için ücret gelirleri ile diğer gelirler arasında farklı tarife uygulanmasını öngörmektedir. Bu dilimler arasında, diğer gelirler %35 oranında vergilendirilirken, ücret gelirleri %27 oranında vergilendirilecektir.

76.200 TL'den fazla olan gelirlerde ise ücret-ücret dışı gelir ayrımı yapılmamış, 76.200 TL'den fazla geliri olan tüm gelir unsurları %35 oranında vergiye tabi tutulmuştur. 76.200 TL'den fazla olan gelirler ister ücret geliri olsun ister diğer gelir unsurlarından ibaret olsun aynı tarifeye göre (%35 oranında) gelir vergisine tabi tutulacaklardır.

6009 sayılı Yasadan önceki tarifenin, 40.000 TL'den (50.000 TL'den) 'fazlası %35 oranında' sözcükleri 'ücret gelirleri' yönünden, Anayasa Mahkemesinin 15.10.2010 tarih ve E.2006/95, K.2009/144, sayılı kararı ile iptal edilmiştir. 08.01.2010 tarihinde Resmi Gazetede yayınlanan iptal kararı ile verilen altı aylık yürürlük süresi 08.07.2010 tarihinde dolmuştur.

Anayasa Mahkemesinin söz konusu iptal kararı aşağıda gerekçelere dayandırılmıştır.

'Anayasanın 2 nci maddesinde yer alan sosyal hukuk devleti, insan haklarına dayanan, kişilerin huzur, refah ve mutluluk içinde yaşamalarını güvence altına alan, kişi hak ve özgürlükleriyle kamu yararı arasında adil bir denge kurabilen, milli gelirin adalete uygun biçimde dağıtılması için gereken önlemleri alan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak sosyal adaleti ve toplumsal dengeleri gözetten devlettir. Çağdaş devlet anlayışı sosyal hukuk devletinin tüm kurum ve kurallarıyla Anayasanın özüne ve ruhuna uygun biçimde kurularak işletilmesini, bu yolla bireylerin refah, huzur ve mutluluğunun sağlanmasını gerekli kılar. Hukuk devletinde, vergilendirmenin temel ilkelerinin gözetilmesi, vergilendirmeye ilişkin yasalarda bireylerin hak ve özgürlüklerinin korunması ve hukuk güvenliğinin sağlanması gerekir.

Anayasanın 73 üncü maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında ise, 'Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır' denilmiştir.

Verginin mali güce göre alınması ve genelliği ilkeleriyle vergilendirmede eşitlik ve adaletin gerçekleştirilmesi amaçlanmıştır. Mali güç, ödeme gücünün kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık koşuludur. Yasa koyucunun vergilendirmede, kişilerin sahip olduğu ekonomik değer ile mali güçlerini göz önünde bulundurması gerekir. Mali güce göre vergilendirme, verginin, yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olup, mali gücü fazla olanın mali gücü az olana göre daha fazla vergi ödemesini gerektirir. Vergide eşitlik ilkesi ise mali gücü aynı olanlardan aynı, farklı olanlardan ise farklı oranda vergi alınması esasına dayanır. Diğer bir anlatımla, yükümlülerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarını ifade eder. Vergi tekniği, vergi adaletini yansıtmadıkça, maliye politikasının sosyal amacını gerçekleştiremez. Mali güce göre vergilendirme, sosyal devletin vergi adaleti ile ilgili bir ilkesidir.

Oran, verginin asli unsurlarından olup mali gücü etkileyen en önemli ölçütlerden biridir. Vergi oranı ile vergiye tabi gelirin niteliği arasında doğrudan bağlantı vardır. Vergilendirmede farklı nitelikteki gelirlerin ayrı vergilendirme yöntem ve oranlarına tabi tutulması, vergi adaletinin sağlanması için gereklidir.

Yasa koyucu vergilendirme yetkisini kullanırken, anayasal kurallara uymak ve vergi yükünün adalete uygun ve sosyal amaçlı dağıtımını sağlamak koşuluyla, gelir, servet veya harcamanın vergilendirilmesinde konulara, nitelik veya miktarlara göre kimi değişik ölçütler getirebilir, gelirin unsurlarına ve miktarına göre ayrı yükümlülükler ve oranlar belirleyebilir. Ücret gelirlerinin diğer gelir unsurlarına göre salt emeğe dayalı olarak elde edilen gelir niteliğinde olması ve vergi baskısının yüksekliği nedeniyle özellikle bu geliri elde edenlerin ekonomik durumları ile vergi oranları arasında doğrudan bir bağlantının kurulmaması ve ücretlilerden vergi alınırken mali gücün göz ardı edilmesi düşünülemez.

Anayasanın 55 inci maddesinde ücretin emeğin karşılığı olduğu, Devletin çalışanların yaptıkları işe uygun adaletli bir ücret elde etmeleri ve diğer sosyal yardımlardan yararlanmaları için gerekli tedbirleri alacağı belirtilmiştir. Anayasa, ücreti, diğer gelirlerden farklı olarak özel şekilde düzenlemiş, bu düzenlemede ücretin özellikli ve ayrık durumunu gözeterek, Devlet'e 'adaletli bir ücret' için tedbir alma görevi vermek suretiyle koruma altına almıştır. Anayasanın 73 üncü maddesindeki 'mali güç' ilkesi ile 55 inci maddesindeki 'adaletli bir ücret elde etme' ilkesi bir arada değerlendirildiğinde, ücret gelirlerinin ücret dışında elde edilen gelirler ile aynı oranda vergiye tabi tutulması ve hiçbir önlem alınmadan ücrette azalmaya neden olacak şekilde yükseltilmesi, 'adalet' ilkesini de zedeler.'

Söz konusu kararla iptal edilen hüküm, Anayasanın 2 nci ve 73 üncü maddelerine aykırı bulunarak 'ücret gelirleri' yönünden iptal edilirken, ücret gelirlerinin diğer gelir unsurlarından farkı ve %35 oranında vergilendirmenin ücrette azalmaya neden olacak şekilde yükseltilmesi üzerinde durulmuştur. 6009 sayılı Yasayla yapılan değişiklikte, sadece 50.000 ila 76.200 TL arasındaki ücret gelirlerinin diğer gelirlerden farklı oranda gelir vergisine tabi tutulması, 76.200 TL üzerindeki gelirlerin vergilendirilmesinde ise ücret gelirleri yönünden ayırım yapılmaması, yapılan yeni düzenlemenin Anayasanın 2 nci ve 73 üncü maddesine aykırılığını ortadan kaldırmamakta, adalet ilkesinin zedelenmesini önceki düzenlemeden farklı dilime taşımaktadır. Yeni düzenlemeyle, Anayasa Mahkemesinin iptal kararının gereği tam olarak yerine getirilmemiş, 76.200 TL'den fazla gelir için vergi adaleti sağlanamamıştır.

Açıklanan nedenlerle ve E.2006/95 sayılı Anayasa Mahkemesi kararındaki gerekçelerle 6009 sayılı Kanunun 3 üncü maddesi ile değiştirilen 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yer alan tarifenin, (ücret gelirlerinde 76.200 TL'den

fazlasının 76.200 TL'si için 18.594 TL) ibaresinden sonra gelen "fazlası %35 oranında" ibaresi, 'ücret gelirleri' yönünden Anayasanın 2 nci ve 73 üncü maddelerine aykırı olup, iptali gerekmektedir.

2) 6009 Sayılı Yasanın 5 inci Maddesi ile 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun Geçici 69 uncu Maddesinin Birinci Fıkrasına Eklenen, 'Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın %25'ini aşamaz.' Tümcesinin Anayasaya Aykırılığı

6009 sayılı Yasanın 5 inci maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun geçici 69 uncu maddesinin birinci fıkrasına eklenen, 'Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın %25'ini aşamaz' tümcesi, 5479 sayılı Yasanın 3 üncü maddesi ile 193 sayılı Yasaya eklenen geçici 69 uncu maddenin birinci fıkrasının son cümlesindeki 'sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait' ibaresinin Anayasa Mahkemesinin 15.10.2009 tarih ve E.2006/95, K.2009/144 sayılı kararı ile iptal edilmesi üzerine, sözde, iptal gerekçelerine uymak amacıyla maddeye eklenmiştir.

Ancak getirilen bu yeni düzenleme de Anayasa Mahkemesinin E.2006/95 sayılı kararındaki iptal gerekçelerini tümüyle karşılamamaktadır. Söz konusu kararda;

'5479 sayılı Yasa'nın 2 nci maddesiyle 193 sayılı Yasa'nın 'Ticari ve Zirai Kazançlarda Yatırım İndirimi İstisnası' başlıklı 19 uncu maddesi yürürlükten kaldırılmış, 3 üncü maddesiyle 193 sayılı Yasa'ya eklenen geçici 69 uncu maddede, bu madde kapsamındaki yatırım indirimi istisnası tutarlarının sadece 2006, 2007 ve 2008 yılları kazançlarından indirilebileceği öngörülmüştür.

Anayasanın 2 nci maddesinde belirtilen hukuk devleti, eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adil bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasaya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık, yasaların üstünde yasa koyucunun da uyması gereken Anayasa ve temel hukuk ilkelerinin bulunduğu bilincinde olan devlettir.

Kişilere hukuk güvenliğinin sağlanması, hukuk devletinin ön koşullarındandır. Hukuk devleti, hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerektirir. Hukuk güvenliğinin sağlanması, bu doğrultuda yasaların geleceğe yönelik öngörülebilir belirlemeler yapılabilmesine olanak verecek kurallar içermesini gerekli kılar. Geriye dönük düzenlemelerle kişilerin haklarının, hukuki istikrar ve güvenlik ilkesi gözetilmeden kısıtlanması hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmaz.

Anayasanın 73 üncü maddesinde de, kamu giderlerini karşılamak üzere mali güce göre ödenmesi gereken verginin yasayla konulup değiştirileceği veya kaldırılacağı belirtilmiştir.

5479 sayılı Yasa'yla yürürlükten kaldırılan 193 sayılı Yasa'nın 19 uncu maddesinde, yatırım indirimi istisnası uygulamasına, yatırımın konusunu oluşturan aktif değerlere ilişkin harcamaların yapıldığı takvim yılından itibaren başlanacağı ve indirimden yararlanılacak tutara ulaşınca kadar devam olunacağı belirtilmiştir. Belirli bir vergilendirme döneminde, yararlanılabilecek yatırım indirimi istisnası tutarının tamamının kazanç yetersizliği nedeniyle kullanılamaması durumunda yatırım indiriminden yararlanılacak tutara ulaşınca kadar,

dönem sınırlaması olmaksızın, indirim devam edilecektir. Bu kapsamdaki yükümlüler, yatırım indirimi tutarlarını kazançlarının elverdiği ölçüde matrahlarından indirebileceklerini bilerek yatırıma başlamışlardır.

Dava konusu kuralda, yükümlülerin kapsamdaki yatırım indirimi tutarlarını sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlarından indirebilecekleri belirtilmiştir. Buna göre, kazanç yetersizliği nedeniyle yararlanılamayan yatırım indirimi istisna tutarları son olarak 2008 yılı kazançlarıyla sınırlandırılmıştır. 2008 yılı kazançlarından indirilemeyen tutarlar, daha sonraki yıllarda indirim konusu yapılamayacaktır.

Geçici 69 uncu madde kapsamındaki yükümlüler 5479 sayılı Yasa'nın yayımlandığı 08.04.2006 tarihine kadar yatırım indirimi istisnasından yararlanacaklarını göz önünde bulundurarak yatırım kararı almışlar ve yatırıma başlamışlardır. Bu yükümlüler indirimin yıla sınırlanacağını önceden bilmemektedirler. Yatırım indiriminden yararlanılacak tutara ulaşıncaya kadar yapılması gereken indirimin sonradan üç yıla sınırlandırılması verginin genellik, eşitlik, öngörülebilirlik ve kamusal yetkinin kullanılmasında yükümlülere hukuksal güvenlik sağlayan yasallık ilkelerine aykırılık oluşturmaktadır.' denilerek, 'sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait' ibaresi Anayasanın 2 nci ve 73 üncü maddelerine aykırı bulunmuş ve iptal etmiştir.

6009 sayılı Yasanın 5 inci maddesiyle yapılan düzenleme, kazanılmış yatırım indirimi hakkı olanların bu indirim haklarını herhangi bir yıl sınırlandırmasına tabi tutmamaktadır. Ancak, bu yönde bir düzenleme yapılmamış olsaydı dahi Anayasa Mahkemesinin iptal kararının yürürlüğünden sonra yükümlüler bu haklarını herhangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın zaten kullanabileceklerdi. Kaldı ki, Anayasa Mahkemesi, bu iptalden sonra hukuksal boşluk görmemiş ve yeni bir düzenleme için süre de vermemiştir. 2009 yılı için ortaya çıkan duraksama ise yargı kararıyla giderilmiştir.

Yasama organı yaptığı yeni düzenleme ile önceki iptal kararına neden olan düzenlemedeki sınırlamalara benzer, zaman dilimine bağlı olmayan, ancak kazancın belli yüzdesine bağlı olan yeni bir sınırlama getirmiştir.

6009 sayılı Yasayla getirilen sınırlama, indirilecek yatırım indirimi tutarının dönem kazancının %25'ini geçmeyeceğine ilişkindir. Yüzde 25 sınırlandırma nedeniyle yükümlüler öngördükleri süreden daha uzun bir sürede hak ettikleri yatırım indiriminin tamamını kazançlarından indirebileceklerdir. Bu sınırlama verginin genellik, eşitlik, öngörülebilirlik ve kamusal yetkinin kullanılmasında yükümlülere hukuksal güvenlik sağlayan yasallık ilkelerine aykırılık oluşturmaktadır.

Vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutarın, ilgili kazancın % 25'ini aşamaması, kalan indirilecek tutara ulaşıncaya kadar yatırımın yapıldığı tarihte yürürlükte olan mevzuat hükümlerine göre yatırım indirimi istisnasından yararlanmayı öngören kazanılmış hakları ortadan kaldırmakta, önceden bilinmesi olanaksız bir kuralla yapılan sınırlandırmalarla hukuk güvenliği ve hukuki istikrar ilkelerini zedelemekte, vergilendirmede keyfi uygulamaların engellenmesi için verginin yasallığı ilkesiyle birlikte verginin genel, eşit, belirli ve öngörülebilir olması ilkelerine uymamaktadır.

Yatırım indiriminden yararlanacak tutara ulaşıncaya kadar yapılması gereken indirimin sonradan %25 oranıyla sınırlandırılması verginin genellik, eşitlik, öngörülebilirlik ve kamusal

yetkinin kullanılmasında yükümlülere hukuksal güvenlik sağlayan yasallık ilkelerine aykırılık oluşturmaktadır.

Açıklanan nedenlerle 6009 sayılı Yasanın 5 inci maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun geçici 69 uncu maddesinin birinci fıkrasına eklenen, 'Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın %25'ini aşamaz' tümcesi Anayasanın 2 nci ve 73 üncü maddelerine aykırı olup, iptali gerekmektedir.

3) 6009 Sayılı Yasanın 6 ncı Maddesi ile 193 Sayılı Yasaya Eklenen Geçici 78 inci Maddenin 'Eksik olması halinde ise bu fark, vergi sorumluları tarafından bu Kanunun yayımlanmasından sonra yapılacak ilk ücret ödemesinden kesilerek bu ödemenin ait olduğu döneme ilişkin muhtasar beyannamenin verilme ve ödeme süresi içinde topluca (muhtasar beyanname verme yükümlülüğü olmayanlar hariç) verilecek ayrı bir beyanname ile beyan edilir ve ödenir. Bu beyanname için ayrıca damga vergisi hesaplanmaz. Anılan sürede düzeltilen söz konusu fark için gecikme faizi ve vergi cezası aranmaz; eksik tahakkuk etmiş olan verginin bu süre içinde tamamlanmaması halinde bu tarihte vergi ziyayı doğmuş olur.' Tümcelerinin Anayasaya Aykırılığı

Geçici 78 inci maddede, 2010 takvim yılına ilişkin olarak yapılmış ücret ödemeleri için, 193 sayılı Yasanın 103 üncü maddesinde 6009 sayılı Yasayla yapılan değişiklik sonucu hesaplanacak vergi ile önceki tarife göre hesaplanan vergi arasındaki farkın fazla ya da eksik olması durumuna göre yapılacak işlemler düzenlenmiştir. Dava konusu tümcelerde, önceki tarife göre kesilen verginin sonraki tarife göre eksik olması halinde yapılacak işlem anlatılmış, eksik tahakkuk etmiş olan verginin bu süre içinde tamamlanmaması halinde vergi ziyasının doğmuş olacağı belirtilmiştir.

Anayasa Mahkemesinin E.2006/95 sayılı kararı ile 30.03.2006 günlü ve 5479 sayılı Kanunun 1 inci maddesiyle değiştirilen 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde yer alan 40.000 TL'den fazlasının 40.000 TL'si için 9.190 YTL, ifadesinden sonra gelen "fazlası %35 oranında" ibaresi, 'ücret gelirleri' yönünden iptal edilmiştir.

Mahkeme kararındaki 40.000 TL'lik dilim bugün 50.000 TL olarak uygulanmaktadır. İptal kararı 08.01.2010 tarihinde Resmi Gazetede yayınlanmış, için iptal kararında iptalle ortaya çıkan boşluğun doldurulması için verilen altı aylık süre de 08.07.2010 tarihinde dolmuştur. Bu nedenle, 08.07.2010 tarihinden itibaren ücret gelirlerinin 50.000 TL'den fazlası için de %27'lik vergi oranı uygulanması gerekmektedir. Bugün uygulanmakta olan vergi dilimleri esas alındığında, Anayasa Mahkemesinin söz konusu iptal kararının yürürlüğe girdiği 08.07.2010 tarihinden itibaren 22.000 TL'den sonraki ücret gelirleri için %27 oranında vergi kesilecektir.

Bu durumda, geçici 78 inci maddenin, yeni tarifenin uygulanması sonucu fazla tevkif edilen vergilerin yükümlülerin sonraki vergilerinden mahsup edileceğini, mahsup imkanı yoksa iade edileceğini hükme bağlayan birinci tümcesinde anayasal sorun bulunmamaktadır.

Ancak geçici 78 inci maddenin 2010 yılı ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde bu Yasayla yapılan düzenlemeye göre eksik tevkif edilen verginin yükümlülerden tahsil edileceğine ilişkin bölümü Anayasaya aykırıdır.

Bu Yasayla yapılan düzenleme 22.000 TL ile 76.200 TL arasındaki ücret gelirlerinden %27 oranında, 76.200 TL üzerindeki ücret gelirlerinden de diğer gelir unsurları ile birlikte %35 oranında vergi kesilmesini öngörmektedir. Anayasa Mahkemesinin iptal kararı 08.07.2010 tarihinden itibaren yürürlüğe girdiği için, bu tarih ile bu Kanunun Resmi Gazetede yayımlandığı 01.08.2010 tarihi arasında, 76.200 TL'nin üstündeki ücret gelirlerinden de %27 oranında vergi kesilmiş olması gerekir. Geçici 78 inci maddenin iptali talep edilen hükmü, bunların %27 üzerinden ödedikleri verginin %35 oranına göre düzeltilmesini ve aradaki farkın tahsilini öngörmektedir. Yani iptali talep edilen düzenleme bu yükümlüler için geriye yönelik vergi yükünü artırmaktadır.

Böyle bir düzenleme, hukuk devletinin yaşama geçirilmesinde olmazsa olmaz iki temel ilkeye, 'hukuki güvenlik' ve 'hukuki istikrar' ilkelerine aykırıdır. Hukuki güvenlik ilkesi, kişilerin hukuksal ilişkiler kurarken tabi olacakları hukuk kurallarını önceden bilmeleri, hukuki istikrar ilkesi ise bu kurallara dayanılarak kazanılan hakların korunacağı güvencesinin kişilere verilmesi şeklinde tanımlanabilir. Bu bakımdan, iptali talep edilen tümcelerin Anayasanın 2 nci maddesinde ifade edilen hukuk devleti ilkesine aykırı düşeceği açıktır.

Açıklanan nedenlerle 6009 sayılı Yasanın 6 ncı maddesi ile 193 sayılı Yasaya eklenen geçici 78 inci maddede yer alan 'Eksik olması halinde ise bu fark, vergi sorumluları tarafından bu Kanunun yayımlanmasından sonra yapılacak ilk ücret ödemesinden kesilerek bu ödemenin ait olduğu döneme ilişkin muhtasar beyannamenin verilme ve ödeme süresi içinde topluca (muhtasar beyanname verme yükümlülüğü olmayanlar hariç) verilecek ayrı bir beyanname ile beyan edilir ve ödenir. Bu beyanname için ayrıca damga vergisi hesaplanmaz. Anılan sürede düzeltilen söz konusu fark için gecikme faizi ve vergi cezası aranmaz; eksik tahakkuk etmiş olan verginin bu süre içinde tamamlanmaması halinde bu tarihte vergi ziyayı doğmuş olur' tümceleri Anayasanın 2 nci maddesine aykırı olup, iptali gerekir.

4) 6009 Sayılı Yasanın 14 üncü Maddesi ile Değiştirilen 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 369 uncu Maddesinin İkinci Fıkrasının Anayasaya Aykırılığı

6009 sayılı Yasanın 14 üncü maddesiyle, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 369 uncu maddesi başlığıyla birlikte değiştirilmiş, yanılmaya ilişkin düzenlemeye 'görüş değişikliği' de eklenmiştir.

Yeni 369 uncu maddenin birinci fıkrasına göre, yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmeyecek ve gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

Maddenin ikinci fıkrasına göre de, bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirküler yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olup, geriye dönük olarak uygulanamayacaktır. Şu kadar ki, bu hüküm yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında uygulanmayacaktır.

Bir yasa hükmünün uygulanma tarzı hususunda yayımlanan ya da açıklanan genel tebliğ ya da sirküler, söz konusu hükmün idare tarafından yorumlanmasıyla ortaya çıkmaktadır. Yasa kuralında da belirtildiği gibi, görüş ve kanaat içermekte, bu görüş ve kanaat da zaman zaman değiştirilebilmektedir. Oysa vergi hukukunda asıl olan 'yasallık' ilkesidir. Yasa kurallarının açık, net, belirli ve öngörülebilir olması asıldır. Genel tebliğ veya sirküler,

yasa kurallarının uygulama şekline ışık tutar, yasanın yerine geçerek yükümlünün lehine ya da aleyhine yük değişimi yapmaz. Nitekim 369 uncu maddenin birinci fıkrasında 'yanlış izahat' sonucu ceza ve faiz işlemi uygulanmayacağı belirtilmiştir. Genel tebliğ ya da sirküler de 'yanlış izahat' içerebilir.

Bunların denetiminin yargı merciine bırakılmış olması da yeterli değildir. Bu tür idari düzenlemelere karşı yargı yolu açık olmakla birlikte, Anayasa Mahkemesinin de belirttiği gibi, 'bu güvencenin uygulama aşamasından sonra ve ancak itiraz yoluyla ortaya çıkacağı göz önünde bulundurulduğunda, yasa kurallarının yürürlükte olduğu sürece keyfiliği ortadan kaldırmaya yeterli olduğu söylenemez. Hukuk kuralları, yargının yorumuna ihtiyaç göstermeyecek ve uygulayıcılar tarafından anlaşılabilir şekilde açık ve belirgin olmak, uygulayıcılara güvence vermek zorundadır.' (AYMK., 17.4.2008 tarihli ve E.2005/5, K.2008/93).

İkinci fıkranın iptali talep edilen birinci tümcesi, Maliye Bakanlığı veya Gelir İdaresi Başkanlığının yayımladığı bir genel tebliğ veya sirkülere göre bir dönem için uygulama yapan ve buna göre vergisini ödeyen bir yükümlünün, anılan makamların aynı dönemdeki vergi yükünü azaltan görüş değişikliğinden yararlandırılmamaları sonucunu doğurmaktadır. Yükümlü lehine hak doğuran yorumların geriye dönük uygulanması hukuk devleti ilkesine aykırılık oluşturmaz. Birinci tümcenin, 'geriye dönük olarak uygulanamaz' sözcüklerinden önceki bölümü de bu sözcüklerin teyidi niteliğindedir. Bu durum, bir hukuk devletinin yaşama geçirilmesinde olmazsa olmaz iki temel ilkeye, 'hukuki güvenlik' ve 'hukuki istikrar' ilkelerine aykırıdır.

Hukuki güvenlik ilkesi, kişilerin hukuksal ilişkiler kurarken tabi olacakları hukuk kurallarını önceden bilmeleri, hukuki istikrar ilkesi ise bu kurallara dayanılarak kazanılan hakların korunacağı güvencesinin kişilere verilmesi şeklinde tanımlanabilir.

İptali talep edilen, 'Şu kadar ki, bu hüküm yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında uygulanmaz' tümcesi ise, kendisinden bir önceki tümcenin istisnasını teşkil etmektedir. Yani, idare genel tebliğ veya sirkülerde yer alan bir görüşünü değiştirmesi nedeniyle geriye yönelik yargıda hakkını arayan ve haklı bulunan yükümlüler açısından geriye yürümezlik kuralına uyulmayacağı hükme bağlanmaktadır. Oysa Anayasanın 138 inci maddesinin dördüncü fıkrasında yer alan 'Yasama ve yürütme organları ile idare, mahkeme kararlarına uymak zorundadır; bu organlar ve idare, mahkeme kararlarını hiçbir suretle değiştiremez ve bunların yerine getirilmesini geciktiremez' hükmü nedeniyle 213 sayılı Yasanın 369 uncu maddesinin ikinci fıkrasında, 'Şu kadar ki, bu hüküm yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında uygulanmaz.' şeklinde bir hüküm yer almasa da idare, yargı kararlarını zaten uygulamak zorundadır. Bu hüküm, Anayasada yer alan bir hükmün kanun maddesinde tekrarından başka bir anlam ifade etmemektedir. Ancak, ikinci tümcenin dava konusu fıkradaki düzenleniş şekli, birinci tümcenin uygulamasını etkileyici nitelikte olduğundan 'iyiniyet' ilkesini ihlal etmektedir. Yükümlülerin, idarenin kusurundan ya da farklı yorumundan kaynaklanan bir görüş değişikliği nedeniyle geçmişte fazla ödedikleri bir vergi için yargıya başvurmak zorunda bırakılması, aksi halde idarenin düzenlemeleriyle mağdur olması 'hukuki güvenlik' ve 'hukuki istikrar' ilkeleri ile bağdaşmamaktadır.

Anayasanın 2 nci maddesinde tanımlanan hukuk devletinde, vergilendirmenin temel ilkelerinin gözetilmesi, bireylerin hak ve özgürlüklerinin korunması ve hukuk güvenliğinin sağlanması gerekir. Anayasanın 73 üncü maddesindeki 'yasallık ilkesi'nin amacı da aynı koruma ve güvencedir. 'Hukuk devletinin hukuk güvenliği ilkesi, vergilemede belirliliği de

gerektirir. Belirlilik ilkesi, yükümlülüğün hem kişiler hem de idare yönünden bellive kesin olmasını, yasa kuralının, ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak şekilde düzenlenmesini gerektirir. Vergilendirme mükellefler yönünden güvensiz bir sisteme dönüşmemelidir (AYMK., 20.03.2008 tarih ve E.2004/94, K.2008/83). Dava konusu fıkra, hukuk devletini bu temel ikesiyle birlikte vergide yasallık ilkesini yok sayarak, uygulamaya yönelik tebliğ veya sirküleri, vergilendirmenin, yükümlüler yönünden temel mevzuatı şekline getirmekte, yargı kararlarının uygulanmasına ilişkin anayasal ilkeyi de bu amaçla kullanmaklatadır.

Açıklanan nedenlerle 6009 sayılı Yasanın 14 üncü maddesiyle değiştirilen 213 sayılı Kanunun 369 uncu maddesinin ikinci fıkrası Anayasanın 2 nci ve 73 üncü maddelerine aykırı olup, iptali gerekir.

5) 6009 Sayılı Yasanın 25 inci Maddesi ile 2886 Sayılı Yasaya Eklenen Geçici 3 üncü Maddede Yer Alan, 'tahsil edilmiş olanlar iade edilmez' Sözcüklerinin Anayasaya Aykırılığı

6009 sayılı Yasanın 25 inci maddesiyle, 2886 sayılı Devlet İhale Kanunun geçici 2 nci maddesinden sonra gelmek üzere geçici 3 üncü madde eklenmiştir. 'Terkin edilecek ecrimisiller' başlıklı maddeye göre, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce tespit ve takdir edilen, tebliğ edilen veya tahakkuk ettirilen ecrimisil alacaklarının tespit tarihinden geriye doğru beş yılı aşan kısmı hangi aşamada olursa olsun düzeltilecek veya terkin edilecek, ancak tahsil edilmiş olanlar iade edilmeyecektir.

Anayasa Mahkemesinin istikrar kazanmış kararlarında, Anayasanın 2 nci maddesinde belirtilen hukuk devleti, eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygılı, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasaya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık, yasaların üstünde yasa koyucunun da uyması gereken temel hukuk ilkeleri ve Anayasanın bulunduğu bilincinde olan devlet, şeklinde tanımlamakta; hukuk devletinin aynı zamanda eşitlik ilkesini de gözetmek yükümlülüğünde olduğunda duraksama olmaması gerektiği belirtilmektedir. Aynı kararlarda, Anayasanın 10 uncu maddesinde belirtilen eşitlik ilkesinin, mutlak ve eylemli eşitlik değil hukuksal eşitlik olduğuna vurgu yapılmakta; buna göre, kişisel nitelikleri ve durumları özdeş olanlar arasında, yasalara konulan kurallarla değişik uygulamaların yapılamayacağı, ancak farklı konumda bulunanlara değişik kuralların uygulanmasının eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmayacağı belirtilmektedir.

Zorla alanın veya fuzulen işgal edenin esas malike vermekle yükümlü olduğu bir tazminat olan ecrimisil alacakları, esas malik ya da işgal edenin hukuksal durumuna göre farklılık gösteren alacaklar değildir. Gerek öğretide ve gerekse yargısal uygulamalarda ifade edildiği üzere ecrimisil, diğer bir deyişle işgal tazminatı, hak sahibinin kötü niyetli zilyetten isteyebileceği bir tazminat olup, tahsil edilmiş olan ecrimisil bedellerinin iadesi yönünden de hukuksal durumun farklılığı söz konusu edilemez.

Yasa koyucu, 6009 sayılı Yasanın 25 inci maddesiyle 'tahsil edilmiş olanlar iade edilmez' derken, aynı Yasanın 36 nci maddesiyle 4706 sayılı Yasaya eklediği geçici 12 nci maddenin (c) bendinde, 'Belediyelere devredilen ve belediyelerce de yapı sahipleri ile bunların kanunî veya akdi haleflerine doğrudan satılan taşınmazlar için ilgili belediyelerin devre ilişkin taleplerinin defterdarlık veya malmüdürlüğüne intikal tarihinden itibaren tahakkuk ettirilen ecrimisil alacakları hangi aşamada olursa olsun terkin edilir, tahsil edilmiş olan ecrimisil

bedelleri ise satış bedeline mahsup edilir' demıştır. Bu durum Yasa koyucunun benzer konulardaki farklı yaklaşımını ortaya koyması açısından dikkat çekicidir.

Dava konusu, " tahsil edilmiş olanlar iade edilmez' hükmü, beş yılı aşan ecrimisil borcu olanlardan borcunu ödeyenleri cezalandırmakta, borcunu ödemeyenleri ise, beş yılı aşan ödenmemiş borçlarını terkin ederek ödüllendirmekte, böylece eşitlik ilkesini ihlal etmektedir.

Açıklanan nedenlerle 6009 sayılı Yasanın 25 inci maddesiyle eklenen geçici 3 üncü maddede yer alan, " tahsil edilmiş olanlar iade edilmez' sözcükleri Anayasanın 2 nci ve 10 uncu maddelerine aykırı olup, iptali gerekir.

6) 6009 Sayılı Yasanın 27 nci Maddesi ile 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 43 üncü Maddesinin (a) Bendine Üçüncü Paragraftan Sonra Gelmek Üzere Eklenen Paragrafın Anayasaya Aykırılığı

178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin (KHK) 43 üncü maddesinin (a) bendinde; Bütçe ve Mali Kontrol, Muhasebat, Gelirler, Milli Emlak, Tasfiye İşleri Döner Sermaye İşletmeleri Genel Müdürlükleriyle Bakanlıkça uygun görülecek birimlerde kontrolör çalıştırılabileceği; kontrolörlerin, bağlı bulundukları genel müdürlük teşkilatının her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak; teftiş, inceleme ve soruşturma işleriyle kanunlar ve diğer mevzuatla kendilerine verilen görevleri yapacağı; bunların, en az dört yıllık yüksek öğretim kurumlarından mezun olanlar arasından, yapılacak özel yarışma sınavı sonucunda mesleğe stajyer kontrolör olarak alınacağı ve en az üç yıl çalıştıktan sonra yapılacak yeterlik sınavında başarılı olmak şartıyla kontrolör olarak atanacakları, kontrolörlerin mesleğe giriş ve yeterlik sınavları ile çalışma usul ve esaslarının yönetmelikle düzenleneceği belirtilmiştir.

6009 sayılı Yasanın 27 nci maddesiyle, 178 sayılı KHK'nin 43 üncü maddesinin (a) bendine üçüncü paragraftan sonra gelmek üzere bir paragraf eklenmiştir. Söz konusu paragrafta; 'Bakanlıkta daire başkanı veya genel müdür yardımcısı kadrolarında bulunanlar ile defterdar kadrosunda en az üç yıl görev yapmış olanlar Personel Genel Müdürlüğünde kontrolör kadrolarına atanabilir. Bunlar Personel Genel Müdürlüğü taşra teşkilatının iş ve işlemleriyle ilgili olarak defterdarlık birimlerinde inceleme ve araştırma işleri ile Genel Müdürlükçe verilecek diğer görevleri yapar. Bu şekilde atananlar yukarıdaki hükümlere göre atanan kontrolörler için ilgili mevzuatında öngörülen tüm mali ve sosyal haklardan aynen yararlanı' denilmiştir.

Her ne kadar anılan paragrafta düzenlemenin gerekçesi daire başkanı, genel müdür yardımcısı ve defterdarların birikimlerinden yararlanmak şeklinde ifade edilse de, bu ifade, Maliye Bakanlığı Personel Genel Müdürlüğü bünyesinde ihdas edilen kontrolörlük kadrolarının Bakanlıktaki Bakanlık Müşavirliği kadroları gibi kullanılacağını göstermektedir. Yani üst düzey görevlilerin istekleri dışında görevden alınmalarında atanabilecekleri yeni kadrolar ihdas edilmektedir. Düzenlemede, bu kadrolara atanacak üst düzey görevlilerin, kontrolörler için öngörülen tüm mali ve sosyal haklardan yararlanabilecekleri öngörülmek suretiyle de söz konusu personelin özlük haklarında kayıp nedeniyle idari yargıdan idari işlemin iptali yönünde karar almalarının önü kesilmek istenmektedir.

Öte yandan, dava konusu hükme göre, kontrolörlük görevi, daha önce belli görevde bulunanlara, yasa koyucunun iradesiyle verilmektedir. Oysa kontrolörlük, mesleğe özel yarışma sınavı ile giren ve belirli süreli meslek içi eğitimden sonra özel bir yeterlik sınavı

sonucunda göreve alınan, kariyer meslekler arasındadır. Nitekim, Maliye Bakanlığı bünyesinde bulunan diğer kontrolörler, bu kariyer meslek nitelendirmesine uygun olarak göreve alınmakta ve çalışmaktadır.

Anayasanın 2 nci maddesinde belirtilen hukuk devleti, eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygılı, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasaya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık, yasaların üstünde yasa koyucunun da uyması gereken temel hukuk ilkeleri ve Anayasanın bulunduğu bilincinde olan devlettir.

'Yasa önünde eşitlik ilkesi', hukuksal durumları aynı olanlar için söz konusudur. Bu ilke ile eylemli değil, hukuksal eşitlik öngörülmüştür. Eşitlik ilkesinin amacı, aynı durumda bulunan kişilerin yasalar karşısında aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak, ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemektir. Bu ilkeyle, aynı durumda bulunan kimi kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak yasa karşısında eşitliğin çiğnenmesi yasaklanmıştır.

Dava konusu kural, aynı bakanlıkta mesleğe özel yarışma sınavı ile giren ve belirli süreli meslek içi eğitimden sonra özel bir yeterlik sınavı sonucunda göreve alınan kontrolörlerle, bu mesleğe kariyer gözetilmeksizin yasayla atananlar arasında ayırım yapmaktadır. Kaldı ki, Personel Genel Müdürlüğünde kontrolörlük görevinin, personel hukukunu ve işlemlerini bilen, kariyer sahibi kişiler tarafından yapılması gerekirken, böyle bir nitelendirme de yapılmamakta, 'Bakanlıkta daire başkanı veya genel müdür yardımcısı' ve 'defterdar' kadrosunda bulunanlar sayılmakla yetinilmektedir. Ayrıca, bunlar arasında da defterdarlara en az üç yıl görev sınırı getirildiği halde, daire başkanı ve genel müdür yardımcısına süre sınırı da getirilmemektedir.

Açıklanan nedenlerle, 6009 sayılı Yasanın 27 nci maddesiyle 178 sayılı KHK'nin 43 üncü maddesinin (a) bendine üçüncü paragraftan sonra gelmek üzere eklenen paragraf Anayasanın 2 nci ve 10 uncu maddelerine aykırı olup iptali gerekir.

7) 6009 Sayılı Yasanın 30 uncu Maddesi ile Değiştirilen, 3717 Sayılı Yasanın 2 nci Maddesinin Birinci Fıkrasının Anayasaya Aykırılığı

6009 sayılı Yasanın 30 uncu maddesiyle, 3717 sayılı Adli Personel ile Devlet Davalarını Takip Edenlere Yol Gideri ve Tazminat Verilmesi ile 492 Sayılı Harçlar Kanununun Bir Maddesinin Yürürlükten Kaldırılması Hakkında Kanun'un 2 nci maddesi değiştirilmiştir. Değişen 2 nci maddenin birinci fıkrasına göre; 'Daire dışında yapılması gereken her keşif ve icra işlemi için; hâkimlere, Cumhuriyet savcılarına, askerî mahkemelerdeki subay üyelere, adli tabiplere, icra müdürleri ve yardımcılar ile icra işlemlerini yapmakla yetkili memurlara, Hazine avukatlarına, Hazine avukatı olmayan il ve ilçelerde davaları takibe yetkili daire amirleri ve 3402 sayılı Kadastro Kanununa göre yetkili kılınan kişilere (275); yazı işleri müdürlerine, hâkim veya Cumhuriyet savcısının kararı üzerine görevlendirilen sosyal çalışmacı, psikolog ve pedagoğlara, muhakemat hizmetlerinde görev yapan memurlara, zabıt kâtiplerine ve ceza ve infaz kurum personeli hariç olmak üzere diğer adli ve idari yargı personeline (200); mübaşir ve hizmetlilere (150) gösterge rakamının memur aylık katsayısı ile çarpımı sonucu bulunacak tutar kadar yol tazminatı' ödenecektir.

Adli personel son derece güç şartlar altında ve yaptıkları işle orantılı olmayan bir ücretle çalışmaktadır. Ayrıca, adliyelerde çalışan memurlar arasında keşif ve haciz

işlemlerinin yoğun olduğu birimler ile diğer birimler arasında gelir farklılığı bulunmakta ve bu da çalışma barışını olumsuz etkilemektedir.

3717 sayılı Yasada yapılan değişiklik ile 'Havuz Hesapları' kaldırılmakta ve daire dışında yapılması gereken her keşif ve icra işlemi için hâkimlere, Cumhuriyet savcılarına, askerî mahkemelerdeki subay üyeler, adli tabiplere, icra müdürleri ve yardımcılara ile icra işlemlerini yapmakla yetkili memurlara, Hazine avukatlarına, Hazine avukatı olmayan il ve ilçelerde davaları takibe yetkili daire amirleri ve 3402 sayılı Kadastro Kanununa göre yetkili kılınan kişilere, yazı işleri müdürlerine, hâkim veya Cumhuriyet savcısının kararı üzerine görevlendirilen sosyal çalışmacı, psikolog ve pedagoğlara, muhakemat hizmetlerinde görev yapan memurlara, zabıt kâtiplerine ve ceza ve infaz kurum personeli hariç olmak üzere diğer adli ve idarî yargı personeline, mübaşir ve hizmetlilere ödeme yapılması hükme bağlanmakta; ancak, adli yargıda keşfe çıkan hukuk mahkemelerinde çalışanlar ile icra dairelerinde çalışanlar dışındaki tüm adli personel ile Bakanlık Merkez Teşkilatı'nda görevli personelin herhangi bir ödeme alamayacakları da hükme bağlanmış olmaktadır.

Bu yönüyle 3717 sayılı Yasada yapılan değişiklik adli personelin sorunlarını ortadan kaldırmamaktadır.

Anayasanın 2 nci maddesi 'Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk Milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk Devletidir' şeklindedir. Bu ilke yasalarla, sadece yönetilenlerin değil aynı zamanda kamu güç ve otoritesini kullanan gücün yani devletin de bağlı olmasına dayanır. Yasa koyucu da yasal düzenlemeler yaparken, bu noktada hukuk devleti ilkesi ile sınırlıdır. Bu çerçevede yasa koyucunun, yargı yerlerindeki havuz sistemini düzenlerken ve bu noktada haklar tesis ederken, hukuk devleti ilkesine bağlı olarak ve ayrımcılığa yol açmayacak şekilde adilane bir yaklaşım göstermesi bir zarurettir.

Anayasanın 10 uncu maddesinde 'Eşitlik' olarak ortaya çıkan temel ilkenin dayanakları, hak ve özgürlüklerde, sorumluluklarda ve yükümlülüklerde eşitlik içerisinde davranma ve herhangi bir ayrıma tabi tutulmama olarak karşımıza çıkmaktadır. Kamu hizmeti ve imkanları çevresinde tam bir eşitlik içerisinde kamu güç ve otoritesinin karşısında yer alan vatandaş hakkında herhangi bir ölçüt ya da kıstas farklı muamele edilmesinin ya da hak bahşedilmesinin hukuka uygun ve bir hukuk devletine yaraşır bir nedeni olamayacaktır.

Bu nedenlerle atanmaları ve göreve başlama usul ve esasları yönünden aralarında herhangi bir hukuksal ya da fiili ayrım bulunmayan yargı personeli yönünden farklı işlemler tesis edilerek farklı sistem ve statülere bağlanmaları ve bu yolla haklarında farklılık arz eden yararlandırmalar öngörülemez. Adli yargı personeli göreve başlama ve yetki yönünden aynı esaslara tabi personeli oluşturmaktadırlar. Bu çerçevede aynı görevi üstlenen personel arasında ayrımcılık yapılarak bir bölümüne tanınan hak ve yetkilerden ve yararlandırmalardan, diğer kısmın yararlandırılmaması, bu hak ve yetkilerin tanınmaması düşünülemez.

Bu noktada ölçü göreve başlama ve atanma yönünden, tabi olunan hukuk ve norm yönünden herhangi bir farklılık göstermeyen personel bakımından ayrımcı bir yaklaşım sergilenip sergilenemeyeceği noktasındadır. Dolayısı ile bir hukuk devletinde aynı görevi yerine getirenler bakımından ayrımcılığa yol açacak herhangi bir yaklaşım kabul edilemez ve bu yolda yapılacak düzenlemeler hukuka aykırı olacaktır.

3717 sayılı Yasanın değişik 2 nci maddesinde sayılanlar dışında herhangi bir personelin yol gideri ve tazminat alması mümkün değildir. Birbiri ile özdeş olarak görev yapan, göreve başlama ve atanmaları, sahip oldukları ve tabi oldukları hukuk ve norm ile yetki, görev ve sorumlulukları aynı olduğu şüphesiz olan personel arasında eşitlik ilkesinin ihlali anlamına gelir.

Ortada bir yararlandırma söz konusu olacaksa bu imkan ve olanağın aynı konumdaki ve statüdeki tüm personele eşitlik ilkesine uygun şekilde tanınması anayasal bir zorunluluktur.

Anayasanın 55 inci maddesine göre, Devlet, çalışanların yaptıkları işe uygun adaletli bir ücret elde etmeleri ve diğer sosyal yardımlardan yararlanmaları için gerekli tedbirleri almakla yükümlüdür.

Çalışanların yaptıkları işe uygun adilane bir ücret elde etmeleri ve diğer sosyal yardımlardan yararlanmaları için gerekli tedbirleri almakla devlet sorumludur. Bu ilke, toplumsal huzur ve refahın temin edilmesi ve sosyal barışın sağlanabilmesi için 'ücrette adalet'in Anayasal bir gereklilik olarak en üst norm tarafından himaye altına alınması mahiyetindedir.

Atanmaları, göreve başlamaları, görev yetki ve sorumlulukları yönünden herhangi bir farklılık taşımayan personelin aynı hak ve olanaklardan adilane ve eşit bir şekilde yararlandırılmaları anayasal güvence altındadır. Aynı yerde görevli personel yönünden ayrımcı ve eşitliğe aykırı yaklaşım aynı zamanda Anayasanın 55 inci maddesini de ihlal etmektedir.

Açıklanan nedenlerle, 6009 sayılı Yasanın 30 uncu maddesiyle değiştirilen 3717 sayılı Yasanın 2 nci maddesinin birinci fıkrası Anayasanın 2 nci, 10 uncu ve 55 inci maddelerine aykırı olup iptali gerekmektedir.

8) 6009 Sayılı Yasanın 35 inci Maddesi ile Değiştirilen, 4706 Sayılı Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun Geçici 4 üncü Maddesinin İkinci Fıkrasında Yer Alan, "öncelikle büyükşehir belediyelerine, büyükşehir belediyelerinin talebinin olmaması halinde" Sözcüklerinin Anayasaya Aykırılığı

6009 sayılı Yasanın 35 inci maddesiyle, 4706 sayılı Yasanın geçici 4 üncü maddesinin ikinci fıkrası değiştirilmiştir. Bu değişiklik, 'Bu madde kapsamında Hazine adına tescil edilen taşınmazlar, büyükşehirlerde öncelikle büyükşehir belediyelerine, büyükşehir belediyelerinin talebinin olmaması halinde ilgili belediyelere, diğer yerlerde ilgili belediyelere bedelsiz olarak devredilir. Bu taşınmazların yapı sahiplerine satışı ve genel hükümlere göre değerlendirilmesi bu Kanunun 5 inci maddesine göre yapılır' şeklindedir.

4706 sayılı Yasaya 4916 sayılı Yasayla eklenen Geçici 4 üncü maddenin birinci fıkrası ise, 'Vakıflar Genel Müdürlüğüne veya mazbut vakıflar ile kamu kurum ve kuruluşlarına ait, üzerinde toplu yapılaşma bulunan taşınmazlar, Hazineye ait taşınmazlar ile trampa edilebilir. Trampaya ilişkin usul ve esaslar taşınmaz maliki veya idare ve temsil eden kamu kurum ve kuruluşunun bağlı, ilgili veya ilişkili olduğu Bakanlık ile Maliye Bakanlığı arasında düzenlenecek protokolle belirlenir; bu belirlemede, trampaya konu taşınmazların 02.07.1964 tarihli ve 492 sayılı Harçlar Kanununun 63 üncü maddesinin birinci fıkrasına göre hesaplanacak değerlerinin yüzde 20 fazlası esas alınır ve trampa kapsamındaki taşınmazlara

ilişkin olarak açılmış olan men-i müdahale ve kâl davaları ile icra takipleri protokolün düzenlenmesi ile trampa işlemleri sonuçlanıncaya kadar durur' şeklindedir.

Maddenin ikinci fıkrasının 6009 sayılı Yasayla değiştirilmeden önceki, 5793 sayılı Yasayla getirilen şekli ise 'Bu madde kapsamında Hazine adına tescil edilen taşınmazlar, birinci fıkra da yer alan usule göre belirlenecek bedel üzerinden ilgili belediyelere devredilir' şeklinde olup, değişiklikle, söz konusu taşınmazların, ilgili belediye yerine, 'büyükşehirlerde öncelikle büyükşehir belediyelerine, büyükşehir belediyelerinin talebinin olmaması halinde ilgili belediyelere' devri öngörülmüştür.

Geçici 4 üncü madde kapsamında Hazine adına tescil edilen taşınmazlar, 3194 sayılı İmar Kanunu ile birlikte, 2981 sayılı İmar ve Gecekondu Mevzuatına Aykırı Yapılara Uygulanacak Bazı İşlemler Hakkında Kanun ve 775 sayılı Gecekondu Kanunu çerçevesinde hukuksal sonuç ve hak doğuran taşınmazlar arasında yer alabilmektedir. Bu alanlarda, ilgili belediyeler tarafından yapılan 'imar planları' ve 'imar ıslah planları' imar bütünlüğü içinde değerlendirilerek uygulanmakta iken, dava konusu sözcüklerle, büyükşehirlerde, öncelikle büyükşehir belediyelerine devredilerek, söz konusu imar bütünlüğü zedelenmekte ve önceki imar planlarına dayanılarak verilen hakların ilgili belediyeler ve hak sahipleri tarafından kullanımı engellenmektedir.

Anayasanın 5 inci maddesiyle devlete 'kişilerin ve toplumun refah, huzur ve mutluluğunu sağlama ve insanın maddi ve manevi varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlama' ödevi yüklenmekte, 56 ncı maddesiyle de herkesin sağlıklı ve dengeli bir çevrede yaşama hakkına sahip olduğu belirtilerek, bu hakkı korumanın yine devletin ve vatandaşların ödevi olduğu vurgulanmaktadır. Devlete verilen bu görevlerin imar mevzuatıyla getirilen düzenlemelerle de yaşama geçirileceğinde kuşku bulunmamaktadır. (AYMK., 22.07.2008 tarih ve E.2008/39, K.2008/134).

İlçe belediyeleri, kendi sınırları içinde imar mevzuatı ve planlama bütünlüğünün sorumluluğunu taşıırken, kimi taşınmazların büyükşehir belediyelerince devralınması ile kamusal yetki ve sorumlulukları ortadan kalkacak, bu da kişilerle birlikte ilçe belediyesinin de hukuk güvenliğinin sarsılmasına neden olacaktır. Böylesine belirsiz, sınırsız ve öngörülemeyen yetki değişimi kamu yararı ve düzeni yönünden de kabul edilemez.

Bu devirle, ilçe belediyelerinin imar mevzuatından kaynaklanan yetkileri ortadan kaldırılarak büyükşehir belediyeleri yetkili kılınmaktadır. Fıkra yer alan sözcükler, taşınmazların devri konusunda iki yerel yönetim birimi arasında sözde paylaşım yapmakla ve bu konu da yasa koyucunun yetkisi içinde olmakla birlikte, büyükşehir belediyelerine yetki verilirken, daha önce uygulanan şehircilik ilke ve esaslarının ihlal edilerek, bütüncül planlama yaklaşımının görmezden gelinmesi, ilgili belediyelerin dışarıda tutulması, Anayasanın 5 inci ve 56 ncı maddeleriyle bağdaşmaz.

Düzenlemede, taşınmazların hangi belediyeye devredileceği konusu da belirsizdir. 'Öncelikle büyükşehir belediyelerine, büyükşehir belediyelerinin talebinin olmaması halinde' ilgili belediyelere sözcükleri, devir işleminin tamamıyla ve koşulsuz olarak büyükşehir belediyelerinin takdirine bırakmaktadır.

Anayasanın 2 nci maddesinde yer alan hukuk devletinin temel ilkelerinden biri 'belirlilik'tir. Bu ilkeye göre, yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır, uygulanabilir ve nesnel

olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi de gereklidir. Belirlilik ilkesi, hukuksal güvenlikle bağlantılı olup birey, yasadan, belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini doğurduğunu bilmelidir.

Anayasanın 7 nci maddesindeki 'Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisi'nindir. Bu yetki devredilemez' kuralına göre, 'yasa koyucunun temel ilkeleri koymadan, çerçeveyi çizmeden yürütmeye yetki vermemesi, sınırsız, belirsiz bir alanı, yönetimin düzenlemesine bırakmaması gerekir. Yasa ile yetkilendirme Anayasanın öngördüğü biçimde yasa ile düzenleme anlamına gelmez. Yasa koyucu, gerektiğinde sınırlarını belirlemek koşuluyla bazı konuların düzenlenmesini idareye bırakabilir.' (AYMK., 05.03.2009 tarih ve E.2008/3, K.2009/44).

Açıklanan nedenlerle, 6009 sayılı Yasanın 35 inci maddesiyle değiştirilen, 4706 Sayılı Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun geçici 4 üncü maddesinin ikinci fıkrasında yer alan, " öncelikle büyükşehir belediyelerine, büyükşehir belediyelerinin talebinin olmaması halinde " sözcükleri Anayasanın 2 nci, 5 inci, 7 nci ve 56 ncı maddelerine aykırı olup, iptali gerekmektedir.

9) 6009 Sayılı Yasanın 42 nci Maddesi ile 5345 Sayılı Kanunun 29 uncu Maddesine Eklenen 'Başkanlık merkez ve taşra teşkilatında, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu ve diğer kanunların sözleşmeli personel çalıştırılması hakkındaki usul ve esaslara bağlı olmaksızın, Bakan onayı ile Başkanlığın stratejik plan ve performans programlarında yer alan önemli projelerin hazırlanması, gerçekleştirilmesi veya uygulanması amacıyla proje süresi ile sınırlı olmak üzere tam veya kısmî zamanlı sözleşmeli personel çalıştırılabilir. Bunlara ödenecek ücret, 657 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin (B) bendine göre çalıştırılanlar için uygulanmakta olan sözleşme ücreti tavanının beş katını, çalıştırılacak toplam sözleşmeli personel sayısı ise 150'yi geçemez ve bu fıkra da belirtilen ücret dışında herhangi bir ödeme yapılamaz. Bu şekilde istihdam edilecek personelin, yükseköğretim kurumlarından lisans düzeyinde eğitim veren fakülte veya bölümlerinden veya bunlara denkliği Yükseköğretim Kurulunca kabul edilmiş yurtdışındaki yükseköğretim kurumlarından mezun olması şarttır. Sözleşmeli personelde aranılacak diğer nitelikler, istihdam türüne bağlı sözleşmeli personel sayısı ile ödenecek sözleşme ücretinin tespiti, istihdama dair hususlar ile sözleşme usul ve esasları Başkanlıkça belirlenir.' Şeklindeki Fıkranın Anayasaya Aykırılığı

6009 sayılı Yasanın 42 nci maddesiyle 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunun 29 uncu maddesine eklenen fıkra ile Başkanlıkta yeni bir sözleşmeli personel istihdamı öngörülmüştür.

657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 'İstihdam Şekilleri' başlıklı 4 üncü maddesinin birinci fıkrasında, kamu hizmetlerinin; memurlar, sözleşmeli personel, geçici personel ve işçiler eliyle gördürüleceği belirtildikten sonra, (A) bendinde, mevcut kuruluş biçimine bakılmaksızın, Devlet ve diğer kamu tüzel kişiliklerince genel idare esaslarına göre yürütülen asli ve sürekli kamu hizmetlerini ifa ile görevlendirilenlerin, bu Kanunun uygulanmasında memur sayılacağı, (B) bendinde ise, kalkınma planı, yıllık program ve iş programlarında yer alan önemli projelerin hazırlanması, gerçekleştirilmesi, işletilmesi ve işlerliği için şart olan, zaruri ve istisnai hallere münhasır olmak üzere özel bir meslek bilgisine ve ihtisasına ihtiyaç gösteren geçici işlerde, Bakanlar Kurulunca belirlenen esas ve usuller çerçevesinde kurumun teklifi ve Devlet Personel Başkanlığının görüşü üzerine Maliye Bakanlığınca vizelenen

pozisyonlarda, mali yılla sınırlı olarak sözleşme ile çalıştırılmasına karar verilen ve işçi sayılmayan kamu hizmeti görevlilerine sözleşmeli personel denileceği hükmüne bağlanmaktadır.

İptali talep edilen fıkra incelendiğinde, aslında 657 sayılı Kanunun 4/B maddesine göre çalıştırılabilecek personelden farklı, yeni bir sözleşmeli personel istihdamı getirildiği görülmektedir.

Anayasanın 128 inci maddesinde, 'Devletin, kamu iktisadî teşebbüsleri ve diğer kamu tüzelkişilerinin genel idare esaslarına göre yürütmekle yükümlü oldukları kamu hizmetlerinin gerektirdiği aslî ve sürekli görevler, memurlar ve diğer kamu görevlileri eliyle görülür. Memurların ve diğer kamu görevlilerinin nitelikleri, atanmaları, görev ve yetkileri, hakları ve yükümlülükleri, aylık ve ödenekleri ve diğer özlük işleri kanunla düzenlenir. Üst kademe yöneticilerinin yetiştirilme usul ve esasları, kanunla özel olarak düzenlenir' denilmektedir.

Anayasanın 7 nci maddesinde de, yasama yetkisinin Türkiye Büyük Millet Meclisi'nce kullanılacağı ve devredilemeyeceği kurala bağlanmıştır. Bu kural karşısında, Anayasada yasayla düzenlenmesi öngörülen konularda yürütme organına genel ve sınırları belirsiz bir düzenleme yetkisinin verilmesi olanaklı değildir. Yürütme organına düzenleme yetkisi veren bir yasa kuralının, Anayasanın 7 nci maddesine uygun olabilmesi için, temel ilkeleri koyması, çerçeveyi çizmesi, sınırsız, belirsiz, geniş bir alanı yönetimin düzenlemesine bırakmaması gerekmektedir. Temel kuralları koymadan ve sınırları çizmeden, yürütmeye düzenleme yetkisi veren bir kuralın, Anayasanın 7 nci maddesine aykırı düşeceğinde kuşku bulunmamaktadır.

Kamu hizmeti, geniş tanımıyla, devlet ya da diğer kamu tüzelkişileri tarafından ya da bunların denetim ve gözetimleri altında, ortak gereksinimleri karşılamak ve kamu yararını sağlamak için topluma sunulmuş bulunan sürekli ve düzenli etkinliklerdir. Devlet hayatında düzenlilik ve süreklilik isteyen ve anayasal bir yükümlülük olan vergi tarh ve tahakkuk işleri ile vergi denetim işi de niteliği gereği asli ve sürekli kamu hizmeti olup genel idare esaslarına göre yürütülmesi gerekmektedir. Dava konusu kuralda belirtilen, Gelir İdaresi Başkanlığının 'stratejik plan ve performans programlarında yer alan önemli projelerin hazırlanması, gerçekleştirilmesi veya uygulanması amacıyla proje' işi de, verginin Devlete düşen görevinden, diğer bir deyişle genel idare esaslarına göre yürütülen asli ve sürekli görevden soyutlanamaz. Dolayısıyla, dava konusu fıkra da belirtilen sözleşmeli personelin, nitelikleri, atanmaları, görev ve yetkileri, hakları ve yükümlülükleri, aylık ve ödenekleri ile diğer özlük işlerinin yasayla düzenlenmesi gerekmektedir.

Oysa, söz konusu fıkra ya göre, istihdam edilecek sözleşmeli personele sadece bu fıkra da yazılı hükümler uygulanacaktır. Maddenin yazılışından, sözleşmeli personel istihdamının proje süresi ile sınırlı olacağı anlaşılmakta ise de, bunların Başkanlığın stratejik plan ve programlarında yer alan önemli projelerin hazırlanması, gerçekleştirilmesi veya uygulanmasında çalıştırılacak olmaları ve bu çalışmaların da süreklilik taşıması, istihdam edilecek sözleşmeli personelin Anayasanın 128 inci maddesi kapsamında sayılmalarını gerektirmektedir. Söz konusu projelerin hazırlanması, gerçekleştirilmesi ve uygulamasının, vergi incelemelerinde dikkate alınacak risk kriterlerinin belirlenmesinde de esas alınacağı açıktır. Söz konusu sözleşmeli personelin, Anayasanın 128 inci maddesindeki yasal güvencelerden yararlanması gerekir.

Anayasada yasayla düzenlenmesi öngörülen konularda, yürütme organına genel ve sınırları belirsiz bir düzenleme yetkisinin verilmesi olanaklı değildir. Yürütmenin düzenleme

yetkisi, sınırlı, tamamlayıcı ve bağımlı bir yetkidir. Bu nedenle Anayasada öngörülen ayırık durumlar dışında, yasalarla düzenlenmemiş bir alanda, yasa ile yürütmeye genel nitelikte kural koyma yetkisi verilemez.

Asli ve sürekli kamu hizmeti yürütülmesini temin etmek amacıyla 'sözleşmeli' statüde personel istihdamını öngören ve iptali talep edilen fıkra, Anayasanın 128 inci maddesinde memurlarla birlikte diğer kamu görevlileri için de öngörülen; 'nitelikleri, atanmaları, görev ve yetkileri, hakları ve yükümlülükleri, aylık ve ödenekleri ve diğer özlük işleri kanunla düzenlenir' şeklindeki amir hükme uygun düşmemektedir.

Açıklanan nedenlerle, 6009 sayılı Yasanın 42 nci maddesiyle 5345 sayılı Kanunun 29 uncu maddesine eklenen, 'Başkanlık merkez ve taşra teşkilatında, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu ve diğer kanunların sözleşmeli personel çalıştırılması hakkındaki usul ve esaslara bağlı olmaksızın, Bakan onayı ile Başkanlığın stratejik plan ve performans programlarında yer alan önemli projelerin hazırlanması, gerçekleştirilmesi veya uygulanması amacıyla proje süresi ile sınırlı olmak üzere tam veya kısmî zamanlı sözleşmeli personel çalıştırılabilir. Bunlara ödenecek ücret, 657 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin (B) bendine göre çalıştırılanlar için uygulanmakta olan sözleşme ücreti tavanının beş katını, çalıştırılabilecek toplam sözleşmeli personel sayısı ise 150'yi geçemez ve bu fıkra da belirtilen ücret dışında herhangi bir ödeme yapılamaz. Bu şekilde istihdam edilecek personelin, yükseköğretim kurumlarından lisans düzeyinde eğitim veren fakülte veya bölümlerinden veya bunlara denkliği Yükseköğretim Kurulunca kabul edilmiş yurtdışındaki yükseköğretim kurumlarından mezun olması şarttır. Sözleşmeli personelde aranılacak diğer nitelikler, istihdam türüne bağlı sözleşmeli personel sayısı ile ödenecek sözleşme ücretinin tespiti, istihdama dair hususlar ile sözleşme usul ve esasları Başkanlıkça belirlenir' şeklindeki fıkra, Anayasanın 7 nci ve 128 inci maddelerine aykırı olup iptali gerekmektedir.

10) 6009 Sayılı Yasanın 42 nci Maddesi ile 5345 Sayılı Kanunun 29 uncu Maddesine Eklenen Son Fıkra da Yer Alan, 'Bunun dışında sözlü sınav ile ilgili herhangi bir kayıt sistemi kullanılmaz.' Tümcenin Anayasaya Aykırılığı

6009 sayılı Yasanın 42 nci maddesiyle 5345 sayılı Kanunun 29 uncu maddesine eklenen son fıkra da, 29 uncu madde hükümlerine göre yapılacak sözlü sınavlarda, adayın hangi konularda değerlendirmeye tabi tutulacağı ve bu değerlendirmeye göre verilen puanların tutanağa geçirileceği belirtildikten sonra, son tümcede, bunu dışında sözlü sınav ile ilgili herhangi bir kayıt sistemi kullanılmayacağı belirtilmiştir.

Anayasanın 125 inci maddesine göre idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır. Yargı yetkisi ise, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunu kapsayacaktır. Bu denetimin yapılabilmesinin temel koşulu ise idari eylem ve işlemlerin, idare hukukunun genel ilkelerine göre yetki, şekil, sebep, konu, maksat yönlerinden denetlenebilir olması, diğer bir deyişle denetime uygun olmasıdır. İdareyi ve faaliyet alanını düzenleyen yasal kuralların yetersizliği, denetimi engeller. Dava konusu tümce, sözlü sınavda idarenin objektif hareket edip etmediğinin denetlenmesini engelleyici niteliktedir. Böylece hukuk devleti ilkesinin sağlayacağı hukuksal güvence ortadan kaldırılmaktadır.

Konu bu yönüyle, yargı kararlarına da yansımakta ve Danıştay, tüm unsurları itibariyle yargısal denetimin yapılabilmesi ve hukuk devleti ilkesinin temini açısından, sözlü sınav komisyon üyelerinin her biri tarafından değerlendirme yapılarak tutanağa bağlanmış soruların ve yanıtlarının neler olduğunun, bu yanıtlara komisyon üyelerince takdir edilen notun

gerekçeleriyle ortaya konulmamış olması ve ayrıca sözlü sınavda verilen yanıtların teknolojik imkânlardan yararlanarak sesli ve görüntülü kayıt altına alınmaması nedenleriyle davacının sözlü sınavda başarısız sayılmasına ilişkin işlemi hukuka uygun bulunmamaktadır. (DİDDKK, 2008/774). Sözlü sınavda komisyon üyelerince takdir edilen notun gerekçeleriyle ortaya konulması hukuk devleti ilkesinin sağladığı güvencenin temini açısından zorunlu ve gereklidir.

Anayasanın 2 nci maddesinde belirtilen hukuk devletinin unsurlarından biri de, vatandaşlarına hukuk güvenliği sağlamasıdır. Hukuk devleti, tüm eylem ve işlemlerinde yönetilenlere en güçlü en kapsamlı şekilde hukuksal güvence sağlayan devlettir. Hukukun üstünlüğünün egemen olduğu bir devlette hukuk güvenliğinin sağlanması, hukuk devleti ilkesinin olmazsa olmaz koşuludur. Hukuk devleti olmak, yönetilenlere hukuk güvencesi sağlayan bir düzen kurmaktır. Böyle bir düzenin kurulması, yasama ve yargı yetkileriyle yürütme alanına giren tüm işlemlerin hukuk kuralları içinde kalması ile gerçekleşebilir. Bu bağlamda hukuk devleti, her dilediğini yapamayan, kendini hukukla bağlı sayan ve tüm yetkilerinin sınırının hukuksal kurallarla belirlendiği Devlettir.

'Bunun dışında sözlü sınav ile ilgili herhangi bir kayıt sistemi kullanılmaz' tümcesi, yargısal denetim yapılmasını ortadan kaldıracak bir nitelik taşıdığından Anayasanın 2 nci maddesine ve aynı sınava giren adaylardan bazıları lehine idarenin takdir yetkisinin kullanılmasında özne nedenlerin etkili olmasına yol açacak bir nitelik taşıdığı için de Anayasanın 10 uncu maddesindeki 'kanun önünde eşitlik' ilkesine aykırıdır.

Açıklanan nedenlerle, 6009 sayılı Yasanın 42 nci maddesiyle 5345 sayılı Kanunun 29 uncu maddesine eklenen son fıkrada yer alan, 'Bunun dışında sözlü sınav ile ilgili herhangi bir kayıt sistemi kullanılmaz' tümcesi, Anayasanın 2 nci ve 10 uncu aykırı olup, iptali gerekmektedir.

11) 6009 Sayılı Yasanın 47 nci Maddesi ile 3568 Sayılı Yasanın 45 inci Maddesine Eklenen Üçüncü Fıkranın, "233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamındaki iktisadi devlet teşekkülleri, kamu iktisadi kuruluşları ve bunların müesseseleri, bağlı ortaklıkları ve iştirakleri, kamu idarelerinin doğrudan ya da dolaylı hissedarı olduğu kurumlar ile Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonunun yönetimindeki kurumların bu Kanun kapsamındaki faaliyetlerini yürütmemeleri şartıyla, bu kurum ve kuruluşların" Bölümünün Anayasaya Aykırılığı

6009 sayılı Yasanın 47 nci maddesiyle, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 45 inci maddesinin üçüncü fıkrası değiştirilmiş, '233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamındaki iktisadi devlet teşekkülleri, kamu iktisadi kuruluşları ve bunların müesseseleri, bağlı ortaklıkları ve iştirakleri, kamu idarelerinin doğrudan ya da dolaylı hissedarı olduğu kurumlar ile Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonunun yönetimindeki kurumların bu Kanun kapsamındaki faaliyetlerini yürütmemeleri şartıyla, bu kurum ve kuruluşların yönetim kurulu başkanlığı, üyeliği, denetçiliği görevleri'nin serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik meslekleriyle bağdaşmayan işlerden sayılmayacağı belirtilmiştir.

45 inci maddenin değiştirilmeden önceki şeklinde, 'bilirkişilik, tasfiye memuru, hayrî ve ilmi kuruluşların yönetim kurulu üyeliği görevleri' meslekle bağdaşmayan işler sayılmaz iken, 6009 sayılı Yasayla yapılan değişiklikle bu işler çoğaltılmıştır.

3568 sayılı Yasanın 2 nci maddesinde muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu, gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin; (a) genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak, (b) muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak, (c) yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak; yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu ise, yukarıda (b) ve (c) bentlerinde yazılı işleri yapmanın yanında tasdik işlerini de yapmak şeklinde tanımlanmıştır.

Yasanın 45 inci maddesinde de meslek mensuplarının, aynı Yasaya göre ettikleri yemin çerçevesinde hareket etmelerini sağlamak üzere yasaklar getirilmiştir. Anılan maddenin birinci fıkrasında, serbest muhasebeci mali müşavirlerin bu unvanlarla, yeminli mali müşavirlerin ise bu unvan ve tasdik yetkisiyle; 2 nci maddede yazılı işlerin yürütülmesi amacıyla gerçek ve tüzelkişilere tabi ve onların işyerlerine bağlı olarak hizmet akdi ile çalışamayacakları, ticari faaliyette bulunamayacakları, meslekle ve meslek onuru ile bağdaşmayan işlerle uğraşamayacakları; üçüncü fıkrasında da, bilirkişilik, tasfiye memuru, hayri ve ilmi kuruluşların yönetim kurulu üyeliği görevlerinin meslekle bağdaşmayan işler sayılmayacağı öngörülmektedir. Yasa koyucu üçüncü fıkra da sayılan yönetim kurulu üyeliklerinin ikinci görev olarak yapılmasını mesleğin tarafsız bir şekilde yapılmasına engel teşkil etmeyeceğini düşünmüştür.

6009 sayılı Yasanın 47 nci maddesiyle söz konusu üçüncü fıkraya yapılan ilavelerin mesleğin tarafsız bir şekilde yerine getirilmesine engel teşkil etmediğini aynı rahatlıkla söylemek mümkün değildir. Yasa koyucunun, bir taraftan birinci fıkra da serbest muhasebeci mali müşavirlerin bu unvanlarla, yeminli mali müşavirlerin ise bu unvan ve tasdik yetkisiyle; 2 nci maddede yazılı işlerin yürütülmesi amacıyla gerçek ve tüzelkişilere tabi ve onların işyerlerine bağlı olarak hizmet akdi ile çalışamayacaklarını hükme bağlarken, diğer taraftan 3568 sayılı Yasa kapsamındaki faaliyetleri yapmamaları şartı ile meslek mensuplarının 233 sayılı KHK kapsamında teşekkül, kuruluş, bağlı ortaklık, mesese ve iştiraklerde yönetim kurulu başkanlığı, üyeliği ve denetçiliği görevlerini yapmalarına izin vermesi bir çelişkidir. Söz konusu meslek mensupları görevlendirildikleri kurum ve kuruluşlarda kağıt üzerinde 3568 sayılı Yasa kapsamına giren işlere bakmıyor görünseler de fiilen bu görevleri yapacaklardır. Yönetim Kurulu Başkanlığı, üyeliği ve denetçiliği görevleri, 3568 sayılı Yasa kapsamına giren işlerin yürüten, denetleyen ve bu konuda sorumluluk üstlenen görevlerdir. Bu nedenle 233 sayılı KHK kapsamında yapacakları yönetim kurulu başkanlığı, üyeliği ve denetçiliği görevleri ile kamu idarelerinin doğrudan ya da dolaylı hissedarı olduğu kurumlar ile Tasarruf Mevduatı Sigor Fonunun yönetimindeki kurumların yönetim kurulu başkanlığı, üyeliği ve denetçiliği görevlerini meslekle bağdaşır ikinci görev saymak mümkün değildir.

Anayasanın 2 nci maddesinde belirtilen hukuk devleti, eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adil bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasaya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık, yasaların üstünde yasa koyucunun da uyması gereken Anayasa ve temel hukuk ilkelerinin bulunduğu bilincinde olan devlettir.

Anayasanın 135 inci maddesine göre, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ve üst kuruluşları; belli bir mesleğe mensup olanların müşterek ihtiyaçlarını karşılamak, meslekî faaliyetlerini kolaylaştırmak, mesleğin genel menfaatlere uygun olarak gelişmesini sağlamak, meslek mensuplarının birbirleri ile ve halk ile olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hâkim kılmak üzere meslek disiplini ve ahlâkını korumak maksadı ile kanunla kurulan ve organları kendi üyeleri tarafından kanunda gösterilen usullere göre yargı gözetimi altında, gizli oyla seçilen kamu tüzelkişilikleridir.

Anayasa Mahkemesinin de belirttiği gibi, 'Hukukumuzda bazı meslekler için, mesleğe giriş, meslek mensuplarının hakları, meslekî yetkileri ve yükümlülükleri yasalarla belirlenmiştir. Ayrıca bu mesleklerin mensuplarını bünyelerinde toplayan meslekî kuruluşlar Anayasanın 135 inci maddesinde, 'Kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşları' olarak düzenlenmiştir. Yasalarda belirli bazı hizmetlerin görülebilme yetkisi yalnız bu meslek mensuplarına aittir. Kamu kesiminde görev almasalar ve kamu görevlisi olmasalar bile bu meslek mensuplarının çalışmalarının kamusal bir yanı mevcut olup bunlar meslekî etkinlikleri gereği zaman zaman kamu gücünü kullanırlar.' (AYMK., 26.06.1996 tarih ve E.1996/5, K.1996/26).

Açıklanan nedenlerle, 6009 sayılı Yasanın 47 nci maddesiyle 3568 sayılı Yasanın 45 inci maddesine eklenen üçüncü fıkranın, "233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamındaki iktisadi devlet teşekkülleri, kamu iktisadi kuruluşları ve bunların müesseseleri, bağlı ortaklıkları ve iştirakleri, kamu idarelerinin doğrudan ya da dolaylı hissedarı olduğu kurumlar ile Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonunun yönetimindeki kurumların bu Kanun kapsamındaki faaliyetlerini yürütmemeleri şartıyla, bu kurum ve kuruluşların" bölümü Anayasanın 2 nci ve 135 inci maddelerine aykırı olup, iptali gerekmektedir.

12) 6009 Sayılı Yasanın 48 inci Maddesi ile 4857 Sayılı İş Kanunun 2 nci Maddesinin Üçüncü Fıkrasından Sonra Gelmek Üzere Eklenen Dördüncü Fıkranın Anayasaya Aykırılığı

6009 sayılı Yasanın 48 inci maddesiyle 4857 sayılı İş Kanunun 2 nci maddesinin üçüncü fıkrasından sonra gelmek üzere eklenen dördüncü fıkrayla, 4857 sayılı Yasanın uygulanması bakımından yeni tanımlar yapılmış; 'işyeri hekimi' ve 'iş güvenliği uzmanı' ile 'ortak sağlık ve güvenlik birimi' ve 'eğitim kurumu' tanımları Yasaya eklenmiştir.

Buna göre;

a) İşyerinde iş sağlığı ve güvenliği hizmetlerinde görev yapmak üzere Bakanlıkça belgelendirilmiş hekimler, işyeri hekimini; mühendis, mimar ve teknik elemanlar ise iş güvenliği uzmanını,

b) İş sağlığı ve güvenliği hizmetlerini vermek üzere, gerekli donanım ve personele sahip olan Bakanlıkça yetkilendirilen kamu kurum ve kuruluşları ile Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre faaliyet gösteren şirketlerce kurulan ve işletilen müesseseler ortak sağlık ve güvenlik birimini,

c) İş sağlığı ve güvenliği hizmetlerinde görev yapacak işyeri hekimi ve iş güvenliği uzmanlarının eğitimlerini vermek üzere Bakanlıkça yetkilendirilen kamu kurum ve kuruluşları, üniversiteler ve Türk Ticaret Kanunu (TTK) hükümlerine göre faaliyet gösteren şirketlerce kurulan ve işletilen müesseseler eğitim kurumunu,

ifade edecektir.

Fıkranın (a) bendinde, iş sağlığı ve güvenliği hizmetlerinde görev yapacak hekim, mühendis, mimar ve teknik elemanlara işyeri hekimi ve iş güvenliği uzmanı belgesi verme yetkisinin; (b) bendinde, iş sağlığı ve güvenliği hizmetlerini vermek üzere, gerekli donanım ve personele sahip olan kamu kurum ve kuruluşları ile TTK hükümlerine göre faaliyet gösteren şirketlerce kurulan ve işletilen müesseselerin ortak sağlık ve güvenlik birimi olarak görevlendirilme yetkisinin, (c) bendinde, eğitimi verecek kamu kurum ve kuruluşları, üniversiteler ve TTK hükümlerine göre faaliyet gösteren şirketleri belirleme yetkisinin; Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığına bırakılması, 'belirsizlik' içerdiği gibi, 'eğitim' ve 'meslek belgesi' anlamında bu bakanlığın görev alanını aşan bir nitelik taşımaktadır.

Bakanlığa bırakılan belgelendirme ve yetkilendirme görevi belirsizdir. Belgelendirme ve yetkilendirmenin koşulları, ölçütleri, usul ve esasları, çerçevesi belirlenmeden, tek başına ve doğrudan görev verilmiştir. İşyeri hekimi, iş güvenliği uzmanı, sağlık ve güvenlik birimi, eğitim kurumu adayları ya da taliplilerinin hangi koşullarda hangi usul ve esaslara göre belgelendirilecekleri ya da yetkilendirilecekleri, hangi görevleri hangi koşullarda yerine getirecekleri, nasıl denetlenecekleri ve görevlendirme ve yetkilendirmenin nasıl sona ereceği Yasada gösterilmeden, bu konuda keyfi ve sınırsız bir yetki, Bakanlığa verilmiştir.

'Anayasanın 2 nci maddesinde yer alan hukuk devletinin temel ilkelerinden biri belirliliktir. Bu ilkeye göre, yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır, uygulanabilir ve nesnel olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi de gereklidir. Belirlilik ilkesi, hukuksal güvenlikle bağlantılı olup birey, yasadan, belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini doğurduğunu bilmelidir. Ancak bu durumda kendisine düşen yükümlülükleri öngörebilir ve davranışlarını ayarlar. Hukuk güvenliği, normların öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar.

Yasa kuralı, ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak şekilde düzenlenmelidir. Öngörülebilirlik şartı olarak nitelendirilen bu ilkeye göre yasanın uygulanmasında takdirin kapsamı ve uygulama yöntemi bireyleri keyfi ve öngöremeyecekleri müdahalelerden koruyacak düzeyde açıklıkla yazılmalıdır. Belirlilik, kişilerin hukuk güvenliğini korumakla birlikte idarede istikrarı da sağlar.' (AYMK., 17.04.2008 tarih ve E.2005/5, K.2008/93).

Öte yandan, Anayasanın 135 inci maddesinde de kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ve üst kuruluşları tanımlanmıştır. Buna göre, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, belli bir mesleğe mensup olanların müşterek ihtiyaçlarını karşılamak, mesleki faaliyetlerini kolaylaştırmak, mesleğin genel menfaatlere uygun olarak gelişmesini sağlamak, meslek mensuplarının birbirleri ile ve halk ile olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hakim kılmak üzere meslek disiplini ve ahlakını korumak maksadı ile kanunla kurulan ve organları kendi üyeleri tarafından kanunda gösterilen usullere göre yargı gözetimi altında, gizli oyla seçilen kamu tüzelkişileridir.

Hekimlik mesleğinin kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşu olan Tabip Odaları ve bu Odaların meslek üst kuruluşu Türk Tabipler Birliği (TTB); mimar ve mühendislik mesleğinin

meslek kuruluşu olan Odalar ve bu Odaların meslek üst kuruluşu Türk Mimar ve Mühendis Odaları Birliği (TMMOB), Anayasanın 135 inci maddesine dayanarak ayrı yasalarla kurulmuşlardır. Teknik elemanlar da, uzmanlık alanlarına göre yasalarla kurulmuş odalarda kayıtlı bulunmaktadır. Söz konusu yasalarda belirtilen görev ve yetkilerle birlikte, mesleki kayıtları tutmak, meslekle ilgili bilgi ve belgeleri düzenlemek, her türlü mesleki bilgi ve belgeleri vermek, bu odaların görev ve yetkileri arasında sayılmıştır.

Demokrasi, Anayasanın Başlangıç kısmıyla 2 nci ve 5 inci maddelerinde, devletin korumakla ve özen göstermekle yükümlü olduğu ilkeler arasında yer almakta, özgürlükçü niteliğinin erdemi ve değeri de, hukuk devletinin çağdaşlaşmasına katkısı nedeniyle büyük önem kazanmaktadır. Demokrasiler, temel hak ve özgürlüklerin en geniş ölçüde sağlanıp güvence altına alındığı rejimlerdir. Demokrasinin en önemli ilkelerinden biri de hukuk devleti ve hukuk güvenliğidir. (AYMK., 06.11.2008 tarih ve E.2007/66, K.2008/157).

Meslek kuruluşlarına, üyelerinin nitelik ve niceliği, ürettikleri iş ve hizmetlerin toplumun temel ihtiyaçlarına yönelik olması ve ülke genelinde yaygınlığı, çoğulcu demokratik gelişim ortamında etkili bir sivil toplum örgütü rolünde bulunmaları, örgütlülüğün üyelere getirdiği yararlar ile toplum çıkarlarının uygun düzeylerde dengelenebilmesi ve demokratik toplum kültürünün kamu düzeninde olumsuzluk yaratmadan derinleştirilebilmesi nedenleriyle, kamusal nitelik kazandırılarak, Anayasada yer verilmiştir.

Demokrasi, siyasal mekanizma dışında, aynı zamanda bir yaşam biçimidir. Bir meslek örgütüne üyelik, işlevsiz olur ve biçimsel üyelikten öteye geçemezse, demokratik bir örgütlenmeden de söz edilemez. Bu tür işlevsiz örgütlenmeler, kuramsal ve somut olarak var olmalarına karşın, gerçek anlamda varlıkları tartışmalı ve etkisiz hale gelir. Kamu hukuku kurallarına göre yönetilmesi anayasal güvence altında bulunan kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının işlev ve etkileri de hukukun koruması altındadır. Meslek kuruluşlarının etkinliği, sorumluluğu ve yükümlülüğü, belirli bir düzen ve disiplin içinde faaliyette bulunması, görevlerinin boyut ve kapsamına bağlıdır. İşlevsizliği ve biçimsel örgütlenmeyi aşmanın yolu, mesleğin tüm alanlarında ve meslekle ilgili işlemlerde, ilgili meslek kuruluşuyla organik bağlantının, meslek kuruluşunun kimlik ya da belgesinin esas alınması, diğer bir deyişle, meslekle ilgili faaliyetlerle meslek kuruluşu arasındaki olgusal bağın koparılmamasıdır. (AYMK., E.2007/66).

Hekim, mühendis, mimar ve teknik elemanların, işyeri hekimliği ve iş güvenliği uzmanlığı gibi meslekle bağlantılı alanlarda meslek kuruluşu tarafından verilen belge ve yetkiler yok sayılarak ayrıca belgelendirme ve yetkilendirmeye tabi tutulması, meslek odalarının yetkilerini kullanılmasının sınırlandırılması ve böylece mesleğin en önemli organının oluşumunu işlevsiz hale getirilmesi, söz konusu odaların işleyişinde, demokrasiye ve hukuk güvenliğine aykırı düşen, demokratik örgütlenmenin sürekliliğini zaafa uğratan bir düzenlemedir.

Ayrıca, yükseköğretim alanında hiçbir yetkisi bulunmayan ve örgütlenmesinde de buna uygun olarak herhangi bir kadrosu mevcut olmayan bakanlık, kanunla hekimlerin işyeri hekimi olabilmesi ya da mühendislerin iş güvenliği uzmanı olabilmesi için almaları gereken eğitimi belirleyen, bu eğitimleri verecek kuruluşları yetkilendiren ve eğitimler sonunda, hekim, mimar ve mühendisleri işyeri hekimi/iş güvenliği uzmanı olarak çalışabilmesi için belgelendiren kurum haline getirilmektedir.

İş sağlığı ve güvenliği hizmetlerinin işyerinde sunulması, hizmetin etkinliği bakımından zorunludur. Bunun sağlanabilmesi için işyeri hekimi ve iş güvenliği uzmanının işyerinde çalışması gereklidir. Bu amaçla, sözkonusu hizmetlerin, bu hizmetlerden yararlanacak olan işyerlerinin katılımı olmaksızın kurulan birimlerden satın alınmasına olanak sağlayan düzenleme söz konusu hizmetin tarafsız, bağımsız ve etkin bir şekilde sunulmasını önleyecektir.

'Çağdaş eğitim-öğretim esaslarına dayanan bir düzen içinde milletin ve ülkenin ihtiyaçlarına uygun insan gücü' yetiştirme görev ve yetkisi, Anayasanın 130 uncu maddesiyle, kamu tüzelkişiliğine ve bilimsel özerkliğe sahip yüksek öğretim kurumlarına verilmiştir. Mühendis, mimar ve hekim unvanları bir yükseköğretim kurumunda lisans eğitimi ile elde edilen unvanlardır. İş güvenliği mühendisliği ya da mimarlığı, yasanın deyimi ile 'iş güvenliği uzmanlığı', lisans eğitimi dışında elde edilecek bir unvan değildir ve tek başına bir meslek de değildir. Bilimsel eğitim sonucu kazanılan meslek sahiplerinin, bilimsel niteliği olmayan Bakanlığın yetkilendirdiği kurumlardan bir kez daha eğitim almaları istenmektedir. Lisans eğitimi üzerine mesleki pratik gerektiren iş güvenliği uzmanlığı hizmet sunumu, Bakanlık eliyle eğitiminden örgütlenmesine kadar bütün aşamaları ticari bir sektör haline getirilmiş ve bu anlayışla ele alınmıştır.

Bilim ve teknolojik gelişmeler sonucu uzmanlık ayrımları karşısında çeşitlenen mühendislik dalları dahi aynı işi yapamazken, iktidar, meslek yüksekokulu mezunları olan ve ara eleman da denilen teknisyen ve teknikerlerle mühendisleri aynı işi yapar konuma getirmiştir. Bu tanımla, bilim ve teknik, eğitim-öğretim kurumlarına girişte istenen koşullar, alınan eğitim yanında öğretim çıktıları, unvanlar, tabi oldukları kanunlar, görevde yükselme, teknik hizmetler sınıfında tanımlanma, hak, yetki ve sorumlulukları açısından tamamen farklı olan meslek grupları aynı kavram altında birleştirilmiştir.

İşyeri hekimliğinin bir uzmanlık olarak belirlenmesi karşısında bu eğitimin asıl olarak üniversiteler tarafından verilmesi gerektiği ve yükseköğretim ile ilgili özellikle uzmanlık konularında bakanlıkların doğrudan yetki ve görev almalarının Anayasaya aykırı olduğu Danıştay kararlarında da belirtilmiştir.

16.12.2003 tarihli İşyeri Hekimlerinin Çalışma Şartları İle Görev ve Yetkileri Hakkında Yönetmelikte yer alan işyeri hekimlerinin eğitimlerinin usul ve esaslarının belirlenmesi ile işyeri hekimlerinin sertifikalarının Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı tarafından verilmesine yönelik düzenlemeler Danıştay 10. Dairesi 28.02.2006 tarih ve 2004/1253 E., 2006/1658 K. sayılı kararıyla, hukuka aykırı bulunarak iptal edilmiştir.

Bakanlığa, Anayasa ile getirilen sisteme temelden aykırı bir şekilde yükseköğrenim niteliğinde eğitim verecek resmi veya özel kurumları yetkilendiren bir rol tanımlamaktadır. Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı'nın, Anayasa ile başka anayasal kurumlara verilmiş olan lisans sonrası eğitime ilişkin düzenleme yapma yetkisi bulunmamaktadır. Bu nedenle, işyeri hekimi ve iş güvenliği uzmanlarının eğitimleri ile eğitimin belgelendirilmesine ilişkin olarak bu Bakanlığa yetki verilmesi Anayasanın 130 uncu maddesine aykırıdır.

4857 sayılı Yasa'nın (değiştirilmeden önceki) Beşinci Bölümü, İş Sağlığı ve Güvenliğine ayrılmış olup, 78 inci maddesi, 'sağlık ve güvenlik tüzük ve yönetmeliklerini', 81 inci maddesi 'işyeri hekimlerini', 82 nci maddesi ise 'iş güvenliği ile görevli mühendis veya teknik elemanları' düzenlemiştir.

Bakanlık, bu üç maddenin emrettiği düzenleyici işlemleri yasaya aykırı olarak yayımladığı için dava konusu edilmiş olup, her üç düzenleyici işlem hakkında iptal kararları verilmiştir. 78 inci madde gereğince yayımlanması gereken İş sağlığı ve Güvenliği Tüzüğü, Avrupa Birliği Direktifinin çevirisi olan metin yönetmelik biçiminde yayımlandığı için dava konusu edilmiş ve Danıştay Onuncu Daire tarafından (2004/1942 Esas) iptal edilmiştir. Daha sonra bu metin, Tüzük adı altında Danıştay Birinci Dairesine görüş için sunulmuştur. Birinci Daire E.2005/1187, K.2006/174 sayılı kararla, sunulan Tüzük taslağının, zorunlu olan temel ilkeleri içermemesi, içeriği belli, somut ve etkin kurallar halinde düzenlenmediği, soyut ve doğrudan uygulama gücü bulunmayan bir biçimde ifadelendirildiği, yeterince koruyucu hükümler içermediği, herkesin farklı yorumlayacağı şekilde düzenlendiği gerekçeleriyle taslağın iade edilmesine karar verilmiştir.

Yasa'nın 81 inci maddesi gereğince yayımlanan İşyeri hekimlerine ilişkin yönetmelik Türk Tabipleri Birliği tarafından dava konusu edilmiş ve bu yönetmeliğin birçok maddesi Danıştay Onuncu Dairesi tarafından iptal edilmiştir.

Yasa'nın iş güvenliği mühendislerine ilişkin 82 nci maddesi gereğince yayımlanan 'İş Güvenliği ile Görevli Mühendis veya Teknik Elemanların Görev, Yetki ve Sorumlulukları ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik' de Birlik tarafından dava konusu edilmiş ve Danıştay Onuncu Daire'nin 28.03.2006 tarih ve E.2004/6075, K.2006/2159 sayılı kararlarıyla iptal edilmiştir. Son olarak, Danıştay Onuncu Daire, E.2010/696 sayılı kararıyla, TMMOB ve bağlı Odalar ile TTB'nin 'İşyeri Sağlık ve Güvenlik Birimleri ile Ortak Sağlık ve Güvenlik Birimleri Hakkında Yönetmeliğin' iptali istemiyle açtığı davada eğitimle ilgili tüm düzenlemelerin yürütmesinin durdurulmasına karar vermiştir.

6009 sayılı Yasayla, yargıda iptal veya yürütmenin durdurulması kararı ile sonuçlanan ikincil düzenlemelerle varılmak istenen amaca, daha davanın biri sonuçlanmamışken, hukuk devleti ilkesine aykırı olarak, yasal düzenleme yapılarak ulaşılmaya çalışılmaktadır.

Bir başka konu ise, 6009 sayılı Yasanın 48 inci maddesiyle işçi sağlığı ve iş güvenliği hizmetinin işyeri dışında kurulan kar amaçlı işletmelerce satılmasına olanak sağlanmasıdır. Oysa bu şekilde bir uygulama hizmetin doğasına aykırıdır.

İşyeri hekimi, iş güvenliği uzmanı, görevlerini ifa ederken işyerinde sürekli bulunması gereken kişilerdir. İşyeri hekimi, işçilerin yaşamlarının önemli bir bölümünü geçirdikleri çalışma ortamının özelliklerini iyi bilmelidir. Çalışma ortamı sadece işçilerin sağlığına zarar verici etkilerde bulunmakla kalmaz, aynı zamanda işçilerin fizik-psikolojik dengesini bozarak dikkat eşiğinin düşmesine, algılama kapasitesinin azalmasına yol açar ve iş kazalarına neden olur. Bu nedenle de işyeri hekimi, işyerinin hijyen sorunlarını, işçilerin işe uyumlarını ve iş kazalarına ve meslek hastalıklarına karşı gerekli önlemler üzerine yapılan çalışmalara aktif olarak katılır ve önlemler üzerine de programlar geliştirir. İşçilerin sağlıkları ile ilgili olarak çalışma ortamının periyodik kontrolünde (aydınlatma, havalandırma, teknik ölçümler, tozlar ve radyasyon, gürültü kontrolü vb.) ergonomi, iş kazalarından korunma, iş hijyeni ve çalışma ortamındaki kirlilik ana konuları oluşturur.

Bu hizmetler danışmanlık hizmetlerinden farklıdır; aktif, eylemli biçimde işyerinde yürütülecek hizmetlerdir. Koruyucu sağlık hizmetleri işçilerin çalışma ortamlarının tanınip bilindiği, işyerinde kullanılan araç gereç ve kimyasalların tanındığı işyerinde kurulan sağlık birimlerinde verilmesi halinde etkin olacaktır.

Dünya Sağlık Örgütü ve ILO tarafından işyeri sağlık hizmetlerinin; işyerinde kişisel sağlığı geliştirmeye yönelik, çalışana odaklı, çalışanı, çalışma çevresi ve yaşam tarzı ile birlikte ele alan, çalışanın fiziksel, ruhsal ve sosyal iyilik halinde olmasını sağlamaya yönelik çok kompleks bir iş sağlığı hizmeti sunumu benimsenmiştir. 48 inci maddeye yapılan eklemeler, ILO Sözleşmeleriyle uyusmamaktadır. 6009 sayılı Yasa düzenlemesiyle işyeri hekimi istihdam etmek zorunda olan işyerlerinin de işyeri hekimliği hizmetini işyeri dışından satın alabileceği; bu hizmeti satacak şirketlerin Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı tarafından yetkilendirileceği düzenlenmiştir. Oysa 2001 tarihli ILO rehberleri, tek başına dışsal kaynaklara dayanmanın tehlikeleri konusunda uyarmakta ve kurum içinde yürütülen işçi sağlığı ve güvenliği etkinliklerini önermekte, bunun da işçilerin katılımını sağlayan ve güvenlik kültürünü yaratan bir unsur olduğunu vurgulamaktadır. Bu organizasyon içinde hizmetin gereği olarak işçi sağlığı ve iş güvenliği personelinin, görevini yerine getirirken işçilere ve işverenlere karşı, her bakımdan tam bir bağımsızlık içinde olması, bu bağımsızlığı sağlamak amacıyla, ulusal mevzuatta, işe alınma ve işten çıkarılmasının özel bir statüye kavuşturması gerekliliği de, ILO'nun 112 sayılı Tavsiye Kararında ve 161 sayılı İşyerinde Sağlık Organizasyonu Sözleşmesinin 10 uncu maddesinde kabul edilmiştir.

6009 sayılı Yasa ile ortak sağlık ve güvenlik birimlerinin dışsallaştırılarak işverenler tarafından kurulmayan ortak sağlık ve güvenlik birimlerinden hizmet alınmasına, bir başka deyişle taşeronlaşmaya olanak sağlanarak bu hizmetin ticarileştirilmesinin yanı sıra, işyeri hekimliği ve iş güvenliği alanında verilecek eğitimin de ticarileştirilmesine ilişkin düzenleme yapılmıştır.

Anayasanın 2 nci maddesi kapsamında sosyal hukuk devleti, insan hak ve hürriyetlerine saygı gösteren, kişilerin huzur, refah ve mutluluk içinde yaşamalarını güvence altına alan, kişi ile toplum arasında denge kuran, güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak gerçek eşitliği yani sosyal adaleti ve toplumsal dengeyi sağlayan devlettir. Çağdaş devlet anlayışı, sosyal hukuk devletinin, tüm kurumlarıyla Anayasanın özüne ve ruhuna uygun biçimde yaşama geçirilmesini gerekli kılar. Sosyal hukuk devletinde kişinin korunması, sosyal güvenliğin ve sosyal adaletin sağlanmasıyla olanaklıdır.

Açıklanan nedenlerle, 'işyeri hekimliği'ni ve 'iş güvenliği uzmanlığı'ni Bakanlığın belgelendirmesine, 'ortak sağlık ve güvenlik birimi' ile 'eğitim kurumu'nu Bakanlığın yetkilendirmesine bırakan, 6009 sayılı Yasanın 48 inci maddesiyle 4857 sayılı İş Kanunun 2 nci maddesinin üçüncü fıkrasından sonra gelmek üzere eklenen dördüncü fıkra, Anayasanın 2 nci, 130 uncu ve 135 inci maddelerine aykırı olup iptali gerekmektedir.

13) 6009 Sayılı Yasanın 49 uncu Maddesi ile 4857 Sayılı İş Kanununun 81 inci Maddesine İkinci Fıkradan Sonra Gelmek Üzere Eklenen Üçüncü ve Dördüncü Fıkraların Anayasaya Aykırılığı

6009 sayılı Yasayla eklenen söz konusu fıkralar;

'İşyeri sağlık ve güvenlik birimleri ile ortak sağlık ve güvenlik birimlerinin nitelikleri, ortak sağlık ve güvenlik birimlerinden hizmet alınmasına ilişkin hususlar, bu birimlerde bulunması gereken araç, gereç ve teçhizat ile görevlendirilecek işyeri hekimi, iş güvenliği uzmanı ve diğer sağlık personelinin nitelikleri, sayısı, işe alınmaları, görev, yetki ve sorumlulukları, çalışma şartları, görevlerini nasıl yürütecekleri, eğitimleri ve belgelendirilmeleri ile eğitim kurumlarının yetkilendirilmeleri, işyeri hekimi ve iş güvenliği uzmanı eğitim programlarının ve bu programlarda görev alacak eğiticilerin niteliklerinin belirlenmesi ve belgelendirilmeleri ile eğitimlerin sonunda yapılacak sınavlar ilgili tarafların

görüşü alınarak Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı tarafından çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.

İşyeri hekimlerinin, işyeri sağlık ve güvenlik birimleri ile ortak sağlık ve güvenlik birimlerinde görevlendirilmeleri ve hizmet verilen işyerlerinde çalışan işçilerle sınırlı olmak üzere görevlerini yerine getirmeleri hususunda diğer kanunların kısıtlayıcı hükümleri uygulanmaz.' Şeklinde.

Fıkra, Bakanlığın hangi konularda yönetmelik çıkaracağı belirtilmiş, ancak sayılan konularla ilgili herhangi bir yasal düzenleme yapıp, usul, esas ve çerçeve çizilmemiştir. Yukarıda 11 inci başlık altında 6009 sayılı Yasanın 48 inci maddesiyle 4857 sayılı Yasayla eklenen fıkra, açıklanan gerekçeler, 4857 sayılı Yasanın 81 inci maddesine yapılan, yönetmelik çıkarmayla ilgili ekleme için de geçerlidir ve yönetmelik çıkarılması için verilen yetkinin içeriğini etkileyecek niteliktedir.

Bakanlığa yetki veren yasal düzenleme herhangi bir yasal çerçeve ve ölçüt içermemektedir.

Anayasanın 7 nci maddesinde yasama yetkisinin Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisine ait olduğu ve bu yetkinin devredilemeyeceği; 8 inci maddesinde ise yürütme yetki ve görevinin Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu tarafından, Anayasaya ve yasalara uygun olarak kullanılacağı ve yerine getirileceği öngörülmüştür. Buna göre, Anayasada yasayla düzenlenmesi öngörülen konularda yürütme organına genel ve sınırları belirsiz bir düzenleme yetkisinin verilmesi olanaklı değildir. Yürütmenin düzenleme yetkisi, sınırlı, tamamlayıcı ve bağımlı bir yetkidir. Bu nedenle, Anayasada öngörülen ayırık durumlar dışında, yasalarla düzenlenmemiş bir alanda, yasa ile yürütmeye genel nitelikte kural koyma ve yasayla konulan kuralları değiştirme yetkisi verilemez. Yasal düzenlemeler ancak yasa koyucu tarafından konulabilir, kaldırılabilir ya da değiştirilebilir.

Anayasanın 2 nci maddesinde yer alan hukuk devletinin temel ilkelerinden biri 'belirlilik'tir. Bu ilkeye göre, yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır, uygulanabilir ve nesnel olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi de gereklidir. Belirlilik ilkesi, hukuksal güvenlikle bağlantılı olup birey, yasadaki, belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini doğurduğunu bilmelidir.

Dava konusu kuralda, iş sağlığı ve iş güvenliği konusunda, yasa ile esasları belirlenmeden, çerçevesi çizilmeden, soyut ve belirsiz kavramlara dayanarak, Bakanlığa çok geniş yetkiler verilmektedir. Yasa'da açıkça düzenleme yoluna gidilmeden, yönetmelik çıkarma yetkisinin Bakanlığa verilmesi, yasama yetkisinin devri niteliğini taşımaktadır. Yürütmeye bırakılan takdir alanı geniş, sınırsız ve ölçüsüzdür.

Öte yandan, 81 inci maddeye ikinci fıkradan sonra eklenen diğer fıkra ise, 'işyeri hekimlerinin, işyeri sağlık ve güvenlik birimleri ile ortak sağlık ve güvenlik birimlerinde görevlendirilmeleri ve hizmet verilen işyerlerinde çalışan işçilerle sınırlı olmak üzere görevlerini yerine getirmeleri hususunda diğer kanunların kısıtlayıcı hükümleri uygulanmaz' denilmektedir. Bu hükümle, 6023 sayılı TTB Yasasının 5 inci maddesindeki 'işyeri tabipleri; çalıştıkları yerlerin sağlık hizmetlerinin başka bir yerde ikinci bir görev yapmalarına elverişli bulunduğu tabip odaları idare heyetince kabul edilmedikçe her ne suretle olursa olsun, diğer

bir kurum ve işyerinin tabipliğini alamazlar' Tabip odaları idare heyetleri; tayin hususunda vaki müracaatları, iş hacmi, vazifenin tabipler arasında adilane bir surette tevzii, hizmetin iyi yapılması ve benzeri sebepler dairesinde tetkik eder ve esbabı mucibeli bir karara bağlar' hükmü ve dolayısıyla hekimlerin anayasal meslek kuruluşu, Anayasanın 135 inci maddesine aykırı olarak devre dışı bırakılmaktadır.

Açıklanan nedenlerle, 6009 sayılı Yasanın 49 uncu maddesiyle 4857 sayılı İş Kanununun 81 inci maddesine ikinci fıkradan sonra gelmek üzere eklenen üçüncü ve dördüncü fıkralar, Anayasanın 2 nci, 7 nci ve 135 inci maddelerine aykırı olup iptalleri gerekmektedir.

14) 6009 Sayılı Yasanın 50 nci Maddesi ile 3146 Sayılı Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunun 12 nci Maddesinin Birinci Fıkrasına (l) Bendinden Sonra Gelmek Üzere Eklenen (m) Bendinin Anayasaya Aykırılığı

3146 sayılı Yasanın 12 nci maddesine (m) bendi eklenmiş ve 'İşyeri hekimi, iş güvenliği uzmanı, diğer teknik ve sağlık personel ile işçilere eğitim vermek için kamu kurum ve kuruluşları, üniversiteler ve Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre faaliyet gösteren şirketler ile ortak sağlık ve güvenlik birimlerini yetkilendirmek, gerektiğinde yetkilerini iptal etmek, hizmetin etkin ve verimli bir şekilde verilip verilmediğinin kontrol ve denetimini sağlamak, işyeri hekimi ve iş güvenliği uzmanının eğitimleri sonundaki sınavları yapmak veya yaptırmak, belgelerini vermek,' İş Sağlığı ve Güvenliği Genel Müdürlüğünün görevleri arasında sayılmıştır.

İşyeri hekimi, iş güvenliği uzmanı, sağlık ve güvenlik birimi, eğitim kurumu, yukarıda, 11 inci ve 12 nci sırada belirtilen gerekçelerde açıklandığı gibi Anayasaya aykırı olarak oluşturulmuştur. Aynı gerekçeler (m) bendi için de geçerlidir.

11 inci ve 12 nci sırada belirtilen gerekçelerle, 6009 sayılı Yasanın 50 nci maddesiyle 3146 sayılı Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunun 12 nci maddesinin birinci fıkrasına eklenen (m) bendi, Anayasanın 2 nci, 7 nci, 130 uncu ve 135 inci maddelerine aykırı olup iptali gerekmektedir.

15) 6009 Sayılı Yasanın 62 nci Maddesinin (ç) Bendinde Yer Alan, "2010 takvim yılı kazançlarına uygulanmak üzere" Sözcüklerinin Anayasaya Aykırılığı

6009 sayılı Yasanın 62 nci maddesinin (ç) bendinde, 6009 sayılı Yasanın 5 inci maddesi ile yapılan değişikliğin, '2010 takvim yılı kazançlarına uygulanmak üzere' yayımı tarihinde yürürlüğe gireceği hükme bağlanmaktadır.

6009 sayılı Yasanın 5 inci maddesi, 193 sayılı Yasanın geçici 69 uncu maddesine ekleme yapmakta ve yukarıda, 2 nci başlık altında incelendiği gibi, yatırım indiriminin uygulanmasına sınırlama getirmektedir. Bu düzenleme yapılırken, Yasa koyucunun 'yıllık vergi' esasına göre, yaptığı düzenlemeyi 2010 yılının başına taşıması olağan görülmekle birlikte, 62 nci maddenin düzenleniş şekli, bu taşımadan farklı anlam da içermektedir. Yürürlük kuralı, olağan düzenleme şekillerinde olduğu gibi, '5 inci maddesi 01.01.2010 tarihinde yürürlüğe girer' hükmünü içermemekte, "2010 yılı takvim yılı kazançlarına uygulanmak üzere" sözcükleri kullanılmak suretiyle, söz konusu 5 inci maddeyle yapılan değişikliği '2010 yılı ile sınırlı' hale getirecek anlam yüklemektedir.

Düzenleme bu şekliyle, yatırım indiriminin sadece 2010 yılı kazançlarından indirilebileceği şeklinde yorumlara yol açabilecek niteliktedir. Bunun bir başka anlamı, 5 inci maddenin yaptığı değişiklikle getirilen %25 sınırlamanın sadece 2010 yılında, diğer bir anlatımla bir kereye mahsus olmak üzere uygulanabileceğidir.

Hukuk devletinin en temel ilkesi belirliliktir. 'Hukuk kuralları, yargının yorumuna ihtiyaç göstermeyecek ve uygulayıcılar tarafından anlaşılabilir şekilde açık ve belirgin olmak, uygulayıcılara güvence vermek zorundadır.' (17.04.2008 tarihli ve E.2005/5, K.2008/93).

Açıklanan nedenlerle, 6009 sayılı Yasanın 62 nci Maddesinin (ç) bendinde yer alan, "2010 takvim yılı kazançlarına uygulanmak üzere" sözcükleri Anayasanın 2 nci maddesine aykırı olup iptali gerekmektedir.

III. YÜRÜRLÜĞÜ DURDURMA İSTEMİNİN GEREKÇESİ

Hukuk devletine aykırı olan, temel hak ve özgürlükleri ölçüsüzce sınırlandıran ve Anayasaya açıkça aykırı olan bir düzenlemenin uygulanması halinde, sonradan giderilmesi olanaksız zararlara yol açacağı çok açıktır.

Öte yandan, Anayasal düzenin en kısa sürede hukuka aykırı kurallardan arındırılması, hukuk devleti sayılmanın da gereğidir. Anayasaya aykırılığın sürdürülmesinin, bir hukuk devletinde subjektif yararların üstünde, özenle korunması gereken hukukun üstünlüğü ilkesini de zedeleyeceği kuşkusuzdur. Hukukun üstünlüğü ilkesinin sağlanamadığı bir düzende, kişi hak ve özgürlükleri güvence altında sayılamayacağından, bu ilkenin zedelenmesinin hukuk devleti yönünden giderilmesi olanaksız durum ve zararlara yol açacağına duraksama bulunmamaktadır.

6009 sayılı Yasanın 27 nci, 35 inci, 42 nci, 47 nci, 48 inci, 49 uncu ve 50 nci maddeleriyle, ilgili yasalarda yapılan ve iptali talep edilen değişiklik ve eklemelerin uygulanması halinde; Maliye Bakanlığı Personel Genel Müdürlüğü kontrolör kadrolarına Anayasaya aykırı olarak atama yapılarak; 4706 sayılı Yasa kapsamında Hazine adına tescil edilen taşınmazlar, büyükşehir belediyelerine devredilerek; Gelir İdaresi Başkanlığında anayasal ve yasal güvence olmadan sözleşmeli personel çalıştırılarak ve yargı denetimine uygun olamayan şekilde sözlü sınav yapılarak; serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik mesleklerinin meslekle bağdaşmayacak işler yapmasına izin verilerek; işyeri hekimi, iş güvenliği uzmanı, ortak sağlık ve güvenlik birimi, iş sağlığı ve iş güvenliği hizmetleri için eğitim kurumu düzenlemeleri ile bunların usul ve esasları konularını Anayasaya aykırı olarak uygulamaya geçirerek, sonradan öngörülemeyecek ve giderilemeyecek büyük kayıplara sebebiyet verilebilecek, böylece telafisi imkansız zararlar doğacaktır.

Bu zarar ve durumların doğmasını önlemek amacıyla, Anayasaya açıkça aykırı olan 6009 sayılı Yasanın 27 nci, 35 inci, 42 nci, 47 nci, 48 inci, 49 uncu ve 50 nci maddeleriyle ilgili yasalarda yapılan ve iptali talep edilen değişiklik ve eklemelerin, iptal davası sonuçlanıncaya kadar yürürlüklerinin de durdurulması istenerek Anayasa Mahkemesine dava açılmıştır.

IV. SONUÇ VE İSTEM

Yukarıda açıklanan gerekçelerle, 23.07.2010 tarihli ve 6009 sayılı 'Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un;

1) 3 üncü maddesiyle değiştirilen, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yer alan tarifenin, (ücret gelirlerinde 76.200 TL'den fazlasının 76.200 TL'si için 18.594 TL) ibaresinden sonra gelen "fazlası %35 oranında" ibaresinin, 'ücret gelirleri' yönünden, Anayasanın 2 nci ve 73 üncü maddelerine aykırı olduğundan,

2) 5 inci maddesiyle, 193 sayılı Yasanın geçici 69 uncu maddenin birinci fıkrasına eklenen 'Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın %25'ini aşamaz' tümcesinin, Anayasanın 2 nci ve 73 üncü maddelerine aykırı olduğundan,

3) 6 ncı maddesiyle 193 sayılı Yasaya eklenen Geçici 78 inci maddenin 'Eksik olması halinde ise bu fark, vergi sorumluları tarafından bu Kanunun yayımlanmasından sonra yapılacak ilk ücret ödemesinden kesilerek bu ödemenin ait olduğu döneme ilişkin muhtasar beyannamenin verilme ve ödeme süresi içinde topluca (muhtasar beyanname verme yükümlülüğü olmayanlar hariç) verilecek ayrı bir beyanname ile beyan edilir ve ödenir. Bu beyanname için ayrıca damga vergisi hesaplanmaz. Anılan sürede düzeltilen söz konusu fark için gecikme faizi ve vergi cezası aranmaz; eksik tahakkuk etmiş olan verginin bu süre içinde tamamlanmaması halinde bu tarihte vergi ziyai doğmuş olur' tümcelerinin, Anayasanın 2 nci maddesine aykırı olduğundan,

4) 14 üncü maddesiyle değiştirilen 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 369 uncu maddesinin ikinci fıkrasının, Anayasanın 2 nci ve 73 üncü maddelerine aykırı olduğundan,

5) 25 inci maddesiyle 2886 sayılı Yasaya eklenen geçici 3 üncü maddede yer alan "tahsil edilmiş olanlar iade edilmez" sözcüklerinin, Anayasanın 2 nci ve 10 uncu maddelerine aykırı olduğundan,

6) 27 nci maddesiyle 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 43 üncü maddesinin (a) bendine üçüncü paragraftan sonra gelmek üzere eklenen paragrafın, Anayasanın 2 nci ve 10 uncu maddelerine aykırı olduğundan,

7) 30 uncu maddesiyle değiştirilen, 3717 sayılı Yasanın 2 nci maddesinin birinci fıkrasının, Anayasanın 2 nci, 10 uncu ve 55 inci maddelerine aykırı olduğundan,

8) 35 inci maddesiyle değiştirilen, 4706 sayılı Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun geçici 4 üncü maddesinin ikinci fıkrasında yer alan, "öncelikle büyükşehir belediyelerine, büyükşehir belediyelerinin talebinin olmaması halinde" sözcüklerinin, Anayasanın 2 nci, 5 inci, 7 nci ve 56 ncı maddelerine aykırı olduğundan,

9) 42 nci maddesiyle 5345 sayılı Yasanın 29 uncu maddesine eklenen 'Başkanlık merkez ve taşra teşkilatında, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu ve diğer kanunların sözleşmeli personel çalıştırılması hakkındaki usul ve esaslara bağlı olmaksızın, Bakan onayı ile Başkanlığın stratejik plan ve performans programlarında yer alan önemli projelerin hazırlanması, gerçekleştirilmesi veya uygulanması amacıyla proje süresi ile sınırlı olmak üzere tam veya kısmî zamanlı sözleşmeli personel çalıştırılabilir. Bunlara ödenecek ücret, 657 sayılı

Kanunun 4 üncü maddesinin (B) bendine göre çalıştırılanlar için uygulanmakta olan sözleşme ücreti tavanının beş katını, çalıştırılabilecek toplam sözleşmeli personel sayısı ise 150'yi geçemez ve bu fıkra da belirtilen ücret dışında herhangi bir ödeme yapılamaz. Bu şekilde istihdam edilecek personelin, yükseköğretim kurumlarından lisans düzeyinde eğitim veren fakülte veya bölümlerinden veya bunlara denkliği Yükseköğretim Kurulunca kabul edilmiş yurtdışındaki yükseköğretim kurumlarından mezun olması şarttır. Sözleşmeli personelde aranılacak diğer nitelikler, istihdam türüne bağlı sözleşmeli personel sayısı ile ödenecek sözleşme ücretinin tespiti, istihdama dair hususlar ile sözleşme usul ve esasları Başkanlıkça belirlenir' şeklindeki fikanın, Anayasanın 7 nci ve 128 inci maddelerine aykırı olduğundan,

10) 42 nci maddesiyle 5345 sayılı Yasanın 29 uncu maddesine eklenen son fıkra da yer alan 'Bunun dışında sözlü sınav ile ilgili herhangi bir kayıt sistemi kullanılmaz' tümcesinin, Anayasanın 2 nci ve 10 uncu maddelerine aykırı olduğundan,

11) 47 nci maddesiyle 3568 sayılı Yasanın 45 inci maddesine eklenen üçüncü fıkanın, "233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamındaki iktisadi devlet teşekkülleri, kamu iktisadi kuruluşları ve bunların müesseseleri, bağlı ortaklıkları ve iştirakleri, kamu idarelerinin doğrudan ya da dolaylı hissedarı olduğu kurumlar ile Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonunun yönetimindeki kurumların bu Kanun kapsamındaki faaliyetlerini yürütmemeleri şartıyla, bu kurum ve kuruluşların" bölümünün, Anayasanın 2 nci ve 135 inci maddelerine aykırı olduğundan,

12) 48 inci maddesiyle 4857 sayılı İş Kanunun 2 nci maddesinin üçüncü fıkrasından sonra gelmek üzere eklenen dördüncü fıkanın, Anayasanın 2 nci 130 uncu ve 135 inci maddelerine aykırı olduğundan,

13) 49 uncu maddesiyle 4857 sayılı İş Kanununun 81 inci maddesine ikinci fıkradan sonra gelmek üzere eklenen üçüncü ve dördüncü fıkraların, Anayasanın 2 nci, 7 nci ve 135 inci maddelerine aykırı olduğundan,

14) 50 nci maddesiyle 3146 sayılı Yasanın 12 nci maddesinin birinci fıkrasına (l) bendinden sonra gelmek üzere eklenen (m) bendinin, Anayasanın 2 nci, 7 nci, 130 uncu ve 135 inci maddelerine aykırı olduğundan,

15) 62 nci maddesinin (ç) bendinde yer alan, " 2010 takvim yılı kazançlarına uygulanmak üzere " sözcüklerinin, Anayasanın 2 nci maddesine aykırı olduğundan,

iptallerine, 27 nci, 35 inci, 42 nci, 47 nci, 48 inci, 49 uncu ve 50 nci maddeleriyle, ilgili yasalarda yapılan değişiklik ve eklemelerinin Anayasaya açıkça aykırı olmaları ve uygulanmaları halinde giderilmesi güç ya da olanaksız zarar ve durumlar doğacağı için, iptal davası sonuçlanıncaya kadar yürürlüklerinin durdurulmasına karar verilmesine ilişkin istemimizi saygı ile arz ederiz.'

B- E.2011/25 Sayılı İtiraz Başvurusunun Gerekçe Bölümü Şöyledir:

'ANAYASAYA AYKIRILIK NEDENLERİ:

a) İtiraz Konusu Kanun Hükmünün Anlam ve Kapsamı

193 sayılı Yasa'ya 5479 sayılı Yasa ile eklenen geçici 69. madde de 6009 sayılı Kanun'un 5. maddesi ile yapılan değişiklikle gelir ve kurumlar vergisi yükümlülükleri;

1- 31.12.2005 tarihi itibarıyla mevcut olup 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri devreden yatırım indirimi istisna tutarlarını,

2- 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlarına dayanarak düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 193 sayılı Yasa'nın 4842 sayılı Yasa'yla yürürlükten kaldırılmadan önceki ek 1-6 maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımları için belge kapsamında 01.01.2006 tarihinden sonra yapacakları yatırımları,

3- 5479 sayılı Yasa'yla yürürlükten kaldırılan 193 sayılı Yasa'nın 19. maddesi kapsamında 01.01.2006 tarihinden önce başlanılan yatırımlarla ilgili olarak, yatırımla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz etmesi koşuluyla 01.01.2006 tarihinden sonra yapılan yatırım harcamalarını 2010 yılı kazançlarına uygulanmak üzere 01.08.2010 tarihinden itibaren, geçici vergi de dahil olmak üzere, kurumlar vergisine esas ticari kazançlarının ancak %25'ine karşılık gelen tutarını indirebilecek olup, ilgili dönemde indirilemeyen yatırım indirimi tutarı ancak takip eden yıllarda ticari kazancın bulunması veya elvermesi halinde indirilebilecek veya ticari kazancın bulunmaması halinde fiilen indirimi mümkün olmayacak ya da kazanç durumuna bağlı olarak indirimi uzun yıllar alabilecektir.

Oysa, 5479 sayılı Yasa'yla yürürlükten kaldırılan 193 sayılı Yasa'nın 19. maddesinde, yatırım indirimi istisnası uygulanmasına, yatırımın konusunu oluşturan aktif değerlere ilişkin harcamaların yapıldığı takvim yılından itibaren başlanacağı ve indirimden yararlanılacak tutara ulaşıncaya kadar devam olunacağı belirtilmiş olup, buna göre yatırım indirimi tutarının kazançtan indirilmesinde kazancın belli bir yüzdesine ait tutarla veya süre yönünden herhangi bir sınırlama getirilmeyerek, yatırım indirimi istisna tutarının tamamının kazancın elvermesi halinde o yılda, mümkün olmaması halinde de devreden yıllarda indirimine olanak tanınmıştır.

Ancak, gerek 5479 sayılı Yasa'nın 3. maddesi ile gerekse de sözü edilen 6009 sayılı Yasa'nın 5. maddesi ile anılan geçici 69. maddeye eklenen hükümlerle yatırım indirimi tutarının kazançtan indirimi konusunda bir takım sınırlamalar getirildiği görülmektedir. Bu sınırlamaların, Anayasa'da ifadesini bulan eşitlik ve hukuk güvenliği ilkeleriyle bağdaşmadığı sonucuna varılmıştır.

Nitekim, 5479 sayılı Yasa'nın 3. maddesi ile getirilen geçici 69. maddedeki devreden yatırım indirimi tutarının sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarında elde edilen kazançlardan indirilebileceği yolundaki zaman bakımından sınırlandırmaya ilişkin hüküm, Anayasa Mahkemesi'nin 15.10.2009 tarih ve E:2006/95, K:2009/144 sayılı kararıyla iptal etmiş olup, tutar bakımından sınırlama getiren 6009 sayılı Kanun'un 3. maddesiyle eklenen cümlelerin de Anayasa Mahkemesi'nin anılan kararında vurgu yapılan Anayasal kuralları bakımından Anayasa'ya aykırı olduğu kanaatine varılmıştır.

b) Anayasa'nın 2. Maddesi Yönünden Değerlendirme

Anayasa'nın 2. maddesinde 'Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk devletidir.' kuralına yer verilmiştir.

Hukuk devleti en kısa tanımıyla, 'vatandaşların hukuki güvenlik içinde bulundukları, devletin eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına bağlı olduğu bir sistemi anlatır.' Hukuki güvenlik ilkesi ise, bir toplumda bireylerin bağlı oldukları hukuk kurallarını önceden bilmeleri, davranış ve tutumlarını bu kurallara göre güvenle düzene sokabilmeleri, başka bir ifadeyle ilgililerin hukuki durumun süreceğine olan inancı dolayısıyla hayal kırıklığına uğratılmaması anlamına gelir. Dolayısıyla hukuki güvenlik ilkesi, hukuk devletinin olmazsa olmaz koşuludur.

Hukuk normunun kazanılmış hak ve/veya tamamlanmış işlemlere geriye dönük olarak uygulanması, bireylerin hukuki güvenliklerini hiçe sayacağından, bazı istisnai durumlar dışında hukuka aykırı olacaktır. Zira hukuki güvenliğin amacı ve hedefi, bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınmasıdır.

Vergi hukuku, devletin, bireylerin temel hak ve özgürlüklerine müdahalesini düzenleyen hukuk dallarından biri olması nedeniyle hukuk devleti ilkesi ve dolayısıyla hukuki güvenlik ilkesi ile yakından ilişkilidir.

Vergi ilişkisi, özel hukuk sükreleri arasında gerçekleşen eşitler arası bir hukuki ilişki değil, devletin üstün kamu gücüne dayanan bir kamu hukuku ilişkisidir. Vergi hukukunda devletin sahip olduğu bu kamu gücü, vergilendirme yetkisi olarak adlandırılır. Bu yetki 'devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü olarak' tanımlanabilir. Devlet bu yetkisine dayanarak, kamu hizmetlerinin finansmanı amacıyla vatandaşlarının gelir ve/veya servetine ortak olmaktadır. Bu nedenle, vergi hukukunda bireyin ve devletin çıkarları çatışma halindedir. Elbette, devletin bireye nazaran kamu hizmetlerinin finansmanı gibi istisna bir amacı olduğu ifade edilebilirse de, hukuk devleti ilkesi çerçevesinde bireyin çıkarlarının da vergilendirme yetkisi karşısında korunması gerekir. Başka bir anlatımla, vergi ilişkisinin temelinde yatan çıkar çatışması; ancak söz konusu çıkarların dengelenmesi suretiyle çözümlenebilir. Çünkü vergilendirme yetkisinin keyfi ve sınırsız kullanımı bireylerin hak ve özgürlüklerine hukuk dışı bir müdahale anlamı taşır. Bu sebeple, tüm demokratik hukuk devletlerinde devletin bu yetkisi, hukuk devleti ve sosyal devlet ilkeleri ile sınırlandırılmaktadır.

Görüldüğü gibi hukuki güvenlik ilkesi, vergi hukuku açısından çok özel bir anlam ifade eder. Zira bu ilke sayesinde, vergi yükümlülerinin hak ve özgüllük alanlarına devletin vergilendirme aracılığıyla yaptığı müdahaleleri önceden öngörmeleri, tutum ve davranışlarını buna göre ayarlamaları sağlanır. Böylece bireyler geleceğe yönelik planlarını güven içinde yapabilecekler ve sonuç olarak vergilendirmede keyfilik önlenilecektir.

Hukuki güvenlik ilkesi; vergilendirmede belirlilik, vergilendirmede kıyas yasağı ve vergi normlarının geriye yürümezliği ilkelerini de kapsamaktadır. Söz konusu ilkeler aracılığıyla vergilendirme yetkisi sınırlandırılmış ve böylece hukuki güvenlik sağlanmış olur.

Vergilendirmede hukuki güvenliğin sağlanması için gerçekleşmesi gerekli koşullardan biri de vergi normlarının geriye yürümemesidir. Vergi normlarının geçmişte meydana gelen olaylara uygulanması hukuki güveni zedeler. Çünkü bireyler yaşamlarını sürdürürken ekonomik yönden alacakları kararları, yürürlükteki vergi normlarına göre alırlar. Normatif düzende değişiklik yaratan organ tarafından vergiyi doğuran olaydan sonra ihdas edilecek normlarla, kişilerin geçmiş dönemlere ilişkin vergi yüklerinin arttırılması, vergi yükümlülerinin devlete olan inançlarının sarsılmasına; ekonomik ve ticari hayatta bulunması gerekli belirlilik ve istikrarın bozulmasına sebep olur.

Bu itibarla, yükümlülerce önceki dönemlerde yürürlükte bulunan yasa kurallarına göre herhangi bir kısıtlamaya tabi olmadan yaptıkları ve tamamını indirime hak kazandıkları yatırım indirimi tutarının sonradan getirilen yasal düzenleme ile ticari kazancın belli bir yüzdesiyle sınırlandırılması yukarıda belirtilen hukuk devleti, hukuki güvenlik ve yasaların geriye yürümezliği ilkeleriyle bağdaşmamaktadır.

c) Anayasa'nın 10. Maddesi Yönünden Değerlendirme

Anayasa'nın 10. maddesinin 3. fıkrasında 'Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde ve her türlü kamu hizmetinden yararlanılmasında kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadır.' kuralına yer verilmiştir.

Anayasa'nın 10. maddesinde düzenlenen 'kanun önünde eşitlik ilkesi' ile bireylerin dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri ayrımlar gözetilmeksizin eşit olduğu ve eşit muameleye tabi tutulması gerekmektedir. 'Kanun önünde eşitlik ilkesi' hukuksal durumları benzer olan bireyler için söz konusudur. Bu ilke ile yasa önünde eşitlik yani hukuksal eşitlik öngörülmektedir. Eşitlik ilkesinin amacı, aynı durumda bulunan kişilerin yasalarca aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak ve kişilere yasa karşısında ayırım yapılmasını ve ayrıcalık yapılmasını önlemektir. Bu ilkeyle, aynı durumda bulunan kimi kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak yasa karşısında eşitliğin çiğnenmesi yasaklanmıştır. Durum ve konularındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları gerekli kılabilir. Özellikle aykırılıklara dayandığı için haklı olan nedenler, ayrı düzenlemeyi eşitlik ilkesine aykırı değil, geçerli kılar. Anayasanın amaçladığı eylemli değil, hukuksal eşitliktir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar ayrı kurallara tabi tutulursa Anayasa'nın öngördüğü eşitlik ilkesi çiğnenmiş olmaz. Kişisel nitelikleri ve durumları özdeş olanlar için yasalarla değişik kurallar konulamaz. Ancak ayrı hukuksal durumda olanlar için kamu yararına dayanılarak farklı kurallar getirilmesinde, eşitlik ilkesine aykırılık yoktur.

Sözü edilen 6009 sayılı Kanun'un 5. maddesiyle 193 sayılı Kanun'un Geçici 69. maddesine eklenen cümle ile kazanç yetersizliği nedeniyle önceden yararlanamayıp, 01.08.2010 tarihinden sonra yararlanacak olan yükümlüler ile bu tarihten önce yararlananlar arasında eşitsizliğe yol açılmaktadır. Aynı dönemde hak kazanılan yatırım indiriminden, tamamını önceki dönemlerde indirilerek yararlananlar ile kazanç yetersizliği nedeniyle sonraki dönemlerde yararlanacak olanlar bakımından, yatırımın bir ölçüde geriye dönüşümü ve kendini finanse etmesi, paranın alternatif yatırım alanlarında değerlendirilmesi gibi imkanlardan yararlanma ya da yoksun kalma gibi imkanlar yönünden haksız rekabete ve ekonomik bakımdan eşitsizliklere yol açacağı kuşkusuzdur.

Bu nedenle, 6009 sayılı Kanun'un 3. maddesiyle getirilen '...Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın %25'ini aşamaz...' ibaresinin, Anayasa'nın 10. maddesinde ifadesini bulan 'eşitlik ilkesi' ile de bağdaşmadığı kanaatine varılmıştır.

d) Anayasa'nın 73. Maddesi Yönünden Değerlendirme

Anayasanın 73. maddesinin 1. fıkrasında, 'Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür kuralına 2. fıkrasında, 'vergi yükünün adaletli, dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.' kuralına ve 3. fıkrasında da, 'Vergi resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.' kuralına yer verilmiştir.

Belirtilen Anayasa kurallarında mali güce göre vergilendirme, vergi yükünün adil ve dengeli dağılımı ilkeleri yanında, 'vergilerin yasallığı' ilkesi kurala bağlanmıştır.

Bu ilkeler uyarınca da, vergi ihdas eden, vergilerin indirim ve istisnalarında değişiklik yapan yasa kurallarının aynı durumda olan kişiler arasında eşitsizliklere yol açmayacak düzenlemeler getirmesi, kişilerin ekonomik güçlerini dikkate alarak farklılıklarını da gözetmesi yanında, vergilerin yasallığı ilkesinin bir sonucu olarak, yapılan yasal düzenlemenin önceden kazanılan hakları sınırlamayacak veya kısıtlamayacak ve geriye yürür şekilde uygulamamalara yol açmayacak düzenlemeler getirmesi gerekmektedir.

Bu itibarla, 6009 sayılı Kanun'un 5. maddesi ile getirilen düzenlemeyle yatırım indiriminin tutarla sınırlandırılmasının verginin yasallığı ilkesine, mali güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adil ve dengeli dağılımı ilkelerine de aykırı olduğu sonucuna varılmıştır.

SONUÇ

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 152. ve 2949 sayılı Anayasa Mahkemesi'nin Kuruluş ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 28. maddesi uyarınca, yukarıda açıklanan nedenlerle, davanın çözümünde doğrudan etkili bulunan 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 5. maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 69. maddesinin 1. fıkrasına eklenen '...Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın %25'ini aşamaz...' ibaresinin, Anayasanın 2., 10. ve 73. maddelerine aykırı olduğu kanısına varılması üzerine bu düzenlemenin iptali istemiyle konunun Anayasa Mahkemesi'ne intikal ettirilmesine, Kanun hükmünün uygulanması halinde telafisi güç zararlar doğacağından, öncelikle yürürlüğünün durdurulması isteminde bulunulmasına, bu kararlar birlikte dava dosyasının onaylı bir örneğinin Anayasa Mahkemesi'ne gönderilmesine ve Anayasa Mahkemesi'nin bu konuda vereceği karara kadar davanın geri bırakılmasına, Anayasa Mahkemesi'nce beş ay içinde karar verilmemesi durumunda davaya kaldığı yerden devam edilmesine 10.02.2011 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.'

C- E.2011/103 Sayılı İtiraz Başvurusunun Gerekçe Bölümü Şöyledir:

'II. Anayasaya Aykırılık Sorunu ve Gerekçe

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 'Ticari ve Zirai Kazançlarda Yatırım indirimi istisnası' başlıklı 19. maddesi, 24.12.1980 tarih ve 2361 sayılı Kanunun 13. maddesi ile mülga edilmiş ancak daha sonra 09.04.2003 tarih ve 4842 sayılı Kanunun 1. maddesi ile yeniden düzenlenmiş; ise de 08.04.2006 gün ve 26133 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 30.03.2006 tarih ve 5479 sayılı Kanunun 2. maddesi ile tekrar yürürlükten kaldırılmış olup; anılan Kanunun 15. maddesi ile de değişikliğin 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olacağı hükmüne bağlanmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na 5479 sayılı Kanunun 3. maddesi ile eklenen Geçici 69. Maddesinde ise; gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin 31.12.2005 tarihi itibarıyla mevcut olup 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları ile bazı yatırım harcamaları nedeniyle 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını, yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (vergi oranına ilişkin hükümleri dahil) çerçevesinde sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait

kazançlardan indirebilecekleri hükmüne yer verilmiş ise de, söz konusu hüküm, Anayasa Mahkemesinin 15/10/2009 tarihli ve E. 2006/95, K. 2009/144 sayılı karar ile; geçici 69. madde kapsamındaki yükümlülerin 5479 sayılı Kanunun yayımlandığı 08.04.2006 tarihi kadar yatırım indirimi istisnasından yararlanacaklarını göz önünde bulundurarak yatırım karan aldıklarını ve yatırıma başladıklarını; bu yükümlülerin yıla (üç yıl) sınırlanacağı önceden bilmedikleri, bunun da vergi hukukuna egemen olan vergide genellik, eşitlik, öngörülebilirlik ve kamusal yetkinin kullanılmasında yükümlülere hukuksal güvenlik sağlayan yasallık ilkesine aykırılık teşkil ettiği gerekçesiyle Anayasa'nın 2 ve 73. maddesine aykırı bulunarak iptal edildiğinden artık ilgili mevzuat gereği yatırım indirimi hakkı olan mükelleflerin her hangi bir süre kaydı olmaksızın bu haklarını kullanmaları gerekmektedir.

Ancak 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 69. maddesinin 1. fıkrasının b' bendine, 6009 sayılı Kanunun 5. maddesi ile eklenen itiraza konu 'Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın %25'ini aşamaz.' hükmü ile bu kez yatırım indirimi hakkının kullanılması belirli bir oranla (ilgili yıl kazancının %25'ine kadar) sınırlandırılmıştır.

Bu durumda uzun vadeli bir vergi teşviki olan 'yatırım indirimi' istisnasının, ilk uygulamasından sonra yatırım karan alan mükelleflerin ödeyecekleri vergi miktarını ve/veya zamanlamasını, doğrudan etkilemekte ve değiştirmektedir. Bu da Anayasanın 2. maddesinde anlatımını bulan hukuk devleti ve 73. maddede ifade edilen vergilendirme ilkelerine aykırılık oluşturmaktadır.

A) Anayasanın 2. Maddesine Aykırılık Sorunu

2709 sayılı T.C. Anayasası'nın 'Cumhuriyetin Nitelikleri' başlıklı 2. maddesinde; Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk devleti olduğu ifade edilmiştir.

Anayasa Mahkemesi birçok kararında Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devletini, eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adil bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçman, hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık, yasaların üstünde yasa koyucunun da uyması gereken Anayasa ve temel hukuk ilkelerinin bulunduğu bilincinde olan devlet olarak tanımlamıştır.

Anayasa Mahkemesi konuya ilişkin olarak yukarıda değinilen 15/10/2009 tarihli ve E. 2006/95, K. 2009/144 sayılı kararında da kişilere hukuk güvenliğinin sağlanmasını, hukuk devletinin ön koşullarından sayarak, hukuk devleti, hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını; öyle ki hukuk güvenliğinin sağlanması, bu doğrultuda yasaların geleceğe yönelik öngörülebilir belirlemeler yapılabilmesine olanak verecek kurallar içermesini gerekli kıldığı; geriye dönük düzenlemelerle kişilerin haklarının, hukuki istikrar ve güvenlik ilkesi gözetilmeden kısıtlanmasının hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmayacağını vurguladıktan sonra: dava konusu kural Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırıdır, şeklinde gerekçe kurmuş ve süreye ilişkin söz konusu sınırlamayı öngören Kanun hükmünü iptal etmiştir.

Hal böyleyken iptal edilen hükmün yerine bu kez yasa koyucu tarafından 6009 sayılı Kanunun 5. maddesi ile eklenen itiraza konu 'Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın %25'ini aşamaz' cümlesi eklenmiş ve böylece süre sınırlaması yerine bu kez ilgili dönem kazancının belirli bir oranına kadar (%25) sınırlama getirilmiştir.

Bu durum; Anayasa Mahkemesi'nin süreye ilişkin yasa hükmünü iptal ederken gerekçelendirdiği Anayasaya aykırılığın, bu kez oransal sınırlama ile yeniden mevzuatımıza taşınması anlamına gelmektedir. Öyle ki; yüksek Mahkemenin kararında, vergi hukukuna egemen olan ve bireylere devlet otoritesi karşısında bir korunma alan sağlayan, hukuk devleti olmanın en temel gereklerinden 'hukuki güvenlik ilkesi'ne aykırı gördüğü husus; vergisel yükümlülüğün sonradan yapılan yasal değişikliklerle ilk andaki durumdan farklılaştırılması ve deyim yerindeyse sürpriz bir vergi yükü ile karşı karşıya kalınması durumudur. İtiraza konu Kanun kuralı ile ilgili kişilerin hukukunda hakkın kullanılmasının süre ile sınırlandırılması yerine, bu kez, hakkın kullanımının ilk ihdas edildiğinden farklı olarak oransal olarak sınırlandırılması söz konusudur. Bu da Anayasanın hukuk devletine işaret ettiği 2. maddesine aykırılık teşkil etmektedir.

Türk Ekonomisinin hızla dünyaya entegre olduğu bir dönemde; ekonomik hayatı dizayn eden hukuk kurallarının çağın gerektirdiği hukuki standardı göstermesi artık bir zorunluluktur. Öte yandan hukuk devletinde, devletlerin de bireylerin de haklarının teminatının hukuk kuralları olduğu tartışmasızdır. Modern devletin hakkı olan vergilendirmenin, bireyin hakkı olan mülkiyet ve hukuksal korunma hakkına zarar vermeden yerine getirilmesi de bir diğer gerekliliktir. Bu kapsamda yatırım indirimi istisnasının, pozitif hukukumuzda girmesinden itibaren bu müesseseden yararlanmak isteyen kişiler, kendilerine sunulan ilk koşullar ve avantajlar çerçevesinde, belirli hukuki ve ekonomik pozisyonları alarak yatırım yapmışlardır. Devletin daha sonra ilk uygulamasından ilgili kişilerin haklarını gözetmeden vazgeçmesi veya oluşan müktesep hakları zedeleyecek şekilde yasa yapması Anayasa'da belirlenen hukuki güvenlik ve dolayısıyla da hukuk devleti ilkesine açık aykırılık oluşturacaktır. Tam da bu noktada itiraza konu Kanun kuralı; Anayasa Mahkemesince verilen ilk iptal kararından sonra ilgililerin haklarını belki tümünden sınırlandırmamakta ancak bu kişilerin yatırım indirimi haklarından ötürü normal koşullarda vergi ödememeleri gereken bir zaman diliminde vergi ödemekle yükümlü kalmaktadır.

B- Anayasanın 73. Maddesine Aykırılık Sorunu

2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 'Vergi Ödevi' başlıklı 73. maddesinde, 'Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.' hükmü yer almaktadır.

Bu madde ile deyim yerindeyse Türk Vergi Hukukunun temeli hem teorik hem de ilkesel bazda belirlenmiştir. Madde metninin analizinden başta vergide Kanunilik İlkesi olmak üzere vergilendirmeye ilişkin Genellik ve Eşitlik, Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı, Mali Güç İlkesi, Belirlilik ve Öngörülebilirlik gibi ilkeler benimsenmiştir. Vergi hukukunun en temel

prensibi olan ve Anayasanın 73. maddesinde de ifade edilen Kanunilik İlkesi, bir durum ve olaya verginin bağlanması olduğu gibi vergi konusu yapılan bir durum ve/veya olayın vergiden istisna ve muaf tutulmasının da yine kanunla yapılmasını gerekli kılmaktadır. Ancak bu işlemlerin salt kanunla yapılmış olması hukuka uygun bir durum arz etmeleri için yeterli değildir. Bunun yanı sıra Anayasanın 73. maddesinde belirlenen vergilendirme ilkelerine uygun bir şekilde yapılmasını da gerekli kılmaktadır. Dolayısıyla Yasakoyucu yasa yapım sürecinde söz konusu ilkelerle belirlenen hukuki sınır içerisinde hareket etmek zorunda olup, hem vergilendirme hem de vergiden bağışık tutulmalarda bu ilkelerin gözetilmesi hukuk devleti olmanın bir gereğidir.

Olayla ilgili olarak bakıldığında; aslolan devletin ticari kazançlar üzerinden vergi almasıdır. Bazı ekonomik hedeflere ulaşmak adına çeşitli 'maliye politikası' enstrümanlarına başvurulması da bir egemen olarak devletin en temel hakla ve yerine göre görevlerindendir. Vergi hukukuna ilişkin muhtelif uygulamalar ise örneğin; vergi oranlanma değiştirilmesi, vergi tabanının genişletilmesi veya daraltılması, istisna ve muafiyet alanının dar ve/veya geniş tutulması gibi uygulamalar maliye politikasının başlıca enstrümanlarındandır.

Yatırım indirimi istisnası da yukarıda ifade edilen bir maliye politikası aracıdır. Ancak konunun 'vergi' gibi çok hassas ve negatif haklara ilişkin olması nedeniyle Kanunla ve vergi hukukuna egemen olan ve Anayasamızda yer verilen vergilendirmeye ilişkin diğer ilkelere uygun olarak düzenlenmesi gerekmektedir. Ayrıca yatırım indirimi istisnası, uzun dönemlere ilişkin olması hasebiyle bu uygulamada yapılacak değişikliklerde de elbette yasa ile yapılmak zorunda olduğu gibi vergi hukukuna egemen olan diğer ilkelere de uygun olmalıdır.

Bu noktada yatırım indirimin ilk ihdas edilmesinde gösterilen hassasiyet, bu uygulamada yapılan değişikliklerde de gösterilmesini zorunlu kılmaktadır. Bu doğrultuda vergide 'belirlilik ve öngörülebilirlik ilkeleri' uyarınca 'vergi planlaması' yapan mükelleflerin; sonradan çıkarılan yasalarla yükümlü tutuldukları vergi miktarlarının üstünde bir vergi yükü ile muhatap olmamalarını gerekli kılmaktadır.

Sonuç olarak; koşulları ve avantajları önceki yasalarla belirlenen ve ilgililere uzun soluklu vergi avantajları sunan yatırım indirimi istisnasının uygulanması aşamasında; sonradan yapılan yasal değişikliklerle (itiraza konu Kanun hükmü ile) kişilerin sürpriz bir şekilde öngörmedikleri bir zaman diliminde vergi borcuna muhatap kılınmaları Anayasanın 73. maddesinde anlatımını bulan kanunilik ilkesi çerçevesinde vergide belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerine aykırılık teşkil etmektedir.

III. Hüküm

Açıklanan nedenlerle, Anayasa'nın 152. maddesi kapsamında, bir davaya bakmakta olan mahkemenin, o dava sebebiyle uygulanacak bir kanun hükmünün Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına götüren görüşünü açıklayan kararı ile Anayasa Mahkemesine başvurusunu düzenleyen 6216 sayılı Kanunun 40 maddesinin 1. fıkrası uyarınca; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunun Geçici 69. maddesinin 1. fıkrasının 'b' bendine, 6009 sayılı Kanunun 5. maddesi ile eklenen 'Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın % 25'ini aşamaz.' cümlesinin, Anayasanın 2. ve 73. maddelerine aykırı olduğu gerekçesi ile iptali için re'sen Anayasa Mahkemesine başvurulmasına, dosyadaki belge örneklerinin onaylanıp dizi pusulasına bağlanarak Anayasa Mahkemesi Başkanlığına gönderilmesine, yüksek Mahkemece bir karar verilmeye kadar veya

dosyanın Mahkemeye gidişinden itibaren beş aylık sürenin dolmasına kadar davanın bekletilmesine 29/07/2011 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.'

D- E.2011/112 Sayılı İtiraz Başvurusunun Gerekçe Bölümü Şöyledir:

'Davacı ... tarafından, 07/2010-09/2010 dönemine ilişkin olarak ihtirazi kayıtla verilen kurum geçici vergi beyannamesi üzerinden adına tahakkuk ettirilen kurum geçici vergisinin iptali istemiyle HATAY VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI'na karşı açılan davada uygulanacak olan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 69'uncu maddesinin birinci fıkrasının sonuna 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 5'inci maddesi ile eklenen 'Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın %25'ini aşamaz. Kalan kazanç üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanır.' hükümlerinin Anayasa'ya aykırılık teşkil ettiği gerekçesi ile 2949 sayılı Kanun'un 28'inci maddesi uyarınca işin gereği görüldü:

Anayasa'nın 152/1'inci maddesinde, 'Bir davaya bakmakta olan mahkeme, uygulanacak bir kanun veya kanun hükmünde kararnamenin hükümlerini Anayasa'ya aykırı görürse veya taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varırsa, Anayasa Mahkemesi'nin bu konuda vereceği karara kadar davayı geri bırakır.' hükmü yer almaktadır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mülga 19'uncu maddesinin 1 numaralı fıkrasında, 'Dar mükellefiyete tabi olanlar dahil, ticari veya zirai kazançları bilanço esasına göre tespit edilen vergiye tabi mükellefler (adi ortaklıklar, kollektif ve adi komandit şirketler ile kurumlar vergisi mükellefleri dahil) faaliyetlerinde kullanmak üzere satın aldıkları veya imal ettikleri amortisman tabi iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerinin % 40'ını vergi matrahlarının tespitinde ilgili kazançlarından 'yatırım indirimi' istisnası olarak indirim konusu yaparlar. Petrol Kanunu ve Maden Kanununa göre yürütülen arama ve sondaj faaliyetleri için yapılan ve aktifleştirilen harcamalar yatırım indirimi istisnası uygulamasından yararlanır.' hükmü yer almış olup, anılan maddenin 2 numaralı fıkrasının birinci bendinde de, 'Yatırım indirimi istisnası uygulamasına, istisnaya konu iktisadi kıymete ilişkin harcamaların yapıldığı yılda başlanır ve indirilecek tutara ulaşınca kadar devam olunur.' hükmüne yer verilmiştir.

08.04.2006 tarih ve 26133 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 30.03.2006 tarih ve 5479 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 2'nci maddesiyle, yukarıdaki Gelir Vergisi Kanununun 19'uncu maddesi yürürlükten kaldırılmış olup, 5479 sayılı Kanun'un söz konusu 2'nci maddesinde, aynı Kanunun 15/2 maddesiyle 1.1.2006 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmesi hükme bağlanmıştır. Buna göre, Gelir Vergisi Kanunu'nun 19'uncu maddesi 08.04.2006 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun, 5479 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesiyle eklenen geçici 69'uncu maddesinde de, Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin; 31.12.2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları ile;

a) 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 09.04.2003 tarihli ve 4842 sayılı Kanun'la yürürlükten kaldırılmadan önceki ek 1, 2, 3, 4, 5 ve 6'ncı maddeleri

çerçevesinde başlanılmış yatırımları için belge kapsamında 01.01.2006 tarihinden sonra yapacakları yatırımları,

b) 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mülga 19'uncu maddesi kapsamında 01.01.2006 tarihinden önce başlanan yatırımlarla ilgili olarak yatırımla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip bu tarihten sonra yapılan yatırımları,

nedeniyle, 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını, yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (vergi oranına ilişkin hükümler dahil) çerçevesinde sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlarından indirebilecekleri hükme bağlanmıştır.

08.01.2010 tarih ve 27456 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 15.10.2009 tarih ve E:2006 95, K:2009/144 sayılı Anayasa Mahkemesi Kararının 'VIII- SONUÇ' bölümü B-2 maddesiyle, 30.03.2006 tarih ve 5479 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulu Hakkında Kanun, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 3'üncü maddesiyle 193 sayılı Kanun'a eklenen, Geçici Madde 69'un birinci fıkrasının son cümlesindeki; '...sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait...' ibaresinin Anayasa'ya aykırı olduğuna ve iptaline 15.10.2009 gününde oybirliğiyle karar verilmiştir.

Yukarıda anılan Anayasa Mahkemesi kararı sonrasında çıkarılan 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 5'inci maddesi ile; 193 sayılı Kanun'un geçici 69'uncu maddesinin birinci fıkrasında yer alan 'yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (vergi oranına ilişkin hükümler dahil) çerçevesinde kazançlarından indirebilirler' ibaresi 'yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (bu Kanunun geçici 61'inci maddesinin 2'nci fıkrasında yer alan vergi oranına ilişkin hüküm dahil) çerçevesinde kazançlarından indirebilirler.' şeklinde değiştirilmiş ve bu ibareden sonra gelmek üzere 'Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın %25'ini aşamaz. Kalan kazanç üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanır.' cümleleri eklenmiştir.

Yukarıda açıklanan söz konusu değişiklik sonrasında Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 69'uncu maddesinin son şekline göre; 'Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri; 31.12.2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları ile;

a) 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 09.04.2003 tarihli ve 4842 sayılı Kanun'la yürürlükten kaldırılmadan önceki ek 1, 2, 3, 4, 5 ve 6'ncı maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımları için belge kapsamında 01.01.2006 tarihinden sonra yapacakları yatırımları,

b) 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mülga 19'uncu maddesi kapsamında 01.01.2006 tarihinden önce başlanan yatırımlarla ilgili olarak, yatırımla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip bu tarihten sonra yapılan yatırımları,

nedeniyle 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını, yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (bu

Kanunun geçici 61'inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan vergi oranına ilişkin hüküm dahil) çerçevesinde kazançlarından indirilebilirler.

Şu kadar ki vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın %25'ini aşamaz. Kalan kazanç üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanır.' hükümlerinin yer aldığı görülmektedir.

Olayda; termal otel işletmeciliği ve yatırımı yapan davacı şirketin, Hazine Müsteşarlığından aldığı 25.03.2003 tarih ve 71102 sayılı yatırım teşvik belgesine dayalı olarak 31.12.2005 tarihinden önce yaptığı yatırım indirimi kapsamındaki harcamalarından dolayı 2007, 2008 ve 2009 takvim yıllarında yatırım indiriminden yararlanarak, kalan 24.739.594,32 TL yatırım indirimi harcamasını ise 2010 takvim yılına devrettiği, ancak 2010 takvim yılında 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun geçici 69'uncu maddesinde yapılan değişiklik ile indirilecek yatırım indirimi tutarı, kazancın %25'i ile sınırlandırıldığından, davacı şirketin 2010 takvim yılına devreden 24.739.594,32 TL yatırım indirimi harcamasından, konu ile ilgili yapılan yasal düzenlemeye paralel olarak kazancının %25'ine tekabül eden miktarda yararlanmasını sağlayacak şekilde 07/2010-09/2010 dönemi için ihtirazi kayıtla verdiği kurum geçici vergi beyannamesi üzerine dava konusu kurum geçici vergisinin tahakkuk ettiği anlaşılmaktadır.

T.C. Anayasası'nın 'Cumhuriyetin nitelikleri' başlığı altında düzenlenen 2'nci maddesinde 'Türkiye Cumhuriyeti toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk Devletidir.' hükmü yer almıştır.

Anayasa'nın 2'nci maddesinde yer alan hukuk devletinde, bireylerin hukuk kurallarını önceden bilmeleri, davranış ve tutumlarını bu kurallara göre güvenle düzene sokabilmeleri gerekir. Hukuk güvenliği ilkesi, hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar. Hukuk devletinin hukuk güvenliği ilkesi vergilendirmede belirliliği gerektirir. Belirlilik ilkesi, yükümlülüğün hem kişiler hem de idare yönünden belli ve kesin olmasını, yasa kuralının, ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak bir şekilde düzenlenmesini gerektirir.

Dava konusu olayda uygulanan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 69'uncu maddesinin birinci fıkrasının sonuna 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 5'inci maddesi ile eklenen 'Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın %25'ini aşamaz. Kalan kazanç üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanır.' şeklindeki hükümleri kazanılmış yatırım indirimi hakkı olanların bu hakkı kullanımına ilişkin olarak yatırım indirimine konu tutara ilgili kazancın %25'ini aşmayacak şekilde sınırlama getirmek suretiyle indirimden yararlanma imkanını takip eden yıllara devrettirerek ilgililerin bu düzenlemeden sağlayacakları faydayı başlangıçta yapılan yasal düzenleme ile öngörülen vadeden daha uzun bir vadeye yayarak azaltma sonucunu yaratmaktadır.

Yatırım indirimi ile ilgili olarak yapılan ilk yasal düzenlemede;

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 19'uncu maddesinin 1 numaralı fıkrasında,

'1. Dar mükellefiyete tabi olanlar dahil, ticari veya zirai kazançları bilanço esasına göre tespit edilen vergiye tabi mükellefler (adi ortaklıklar, kollektif ve adi komandit şirketler ile kurumlar vergisi mükellefleri dahil) faaliyetlerinde kullanmak üzere satın aldıkları veya imal ettikleri amortisman tabi iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerinin % 40'ını vergi matrahlarının tespitinde ilgili kazançlarından 'yatırım indirimi' istisnası olarak indirim konusu yaparlar.

Petrol Kanunu ve Maden Kanununa göre yürütülen arama ve sondaj faaliyetleri için yapılan ve aktifleştirilen harcamalar yatırım indirimi istisnası uygulamasından yararlanır.'

hükmüne yer verildikten sonra 2 numaralı fıkrasının birinci bendinde de aynen şöyle denilmiştir:

'2.Yatırım indirimi istisnası uygulamasına, istisnaya konu iktisadi kıymete ilişkin harcamaların yapıldığı yılda başlanır ve indirilecek tutara ulaşınca kadar devam olunur.'

Görüldüğü üzere indirilecek tutara ulaşınca kadar yatırım indirimi istisnasının uygulanması, yatırımcı için kazanılmış bir haktır. Bu hakkın kullanılmasına ilişkin olarak yapılan bu ilk düzenlemede yatırım indiriminden yararlanması öngörülen miktara kazancın belli bir yüzdesi ile herhangi bir sınırlama getirilmemiş iken Anayasa'ya aykırı olduğu düşünülmüş ve Mahkememizce iptali istenen söz konusu düzenleme ile kazanılmış hakların kullanılması ile ilgili olarak yararlanılacak yatırım indirimi tutarını ilgili kazancın %25'ini aşmayacak şekilde sınırlandırarak yatırımcıların bu düzenlemeden faydalanmayı düşünerek yaptıkları hesapları kendileri aleyhine değiştirecek bir sonucun yaratıldığı görülmektedir.

Bilindiği gibi, hukuk devleti en kısa tanımıyla 'vatandaşlarının hukuki güvenlik içinde bulundukları devletin eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına bağlı olduğu bir sistemi anlatır.' Hukuki güvenlik ilkesi ise, bir toplumda bireylerin bağlı oldukları hukuk kurallarını önceden bilmeleri, davranış ve tutumlarını bu kurallara göre güvenle düzene sokabilmeleri, başka bir ifadeyle ilgililerin hukuki durumun süreceğine olan inancı dolayısıyla hayal kırıklığına uğratılmaması anlamına gelir. Dolayısıyla hukuki güvenlik ilkesi, hukuk devletinin olmazsa olmaz koşuludur.

Anayasa Mahkemesinin pek çok kararında belirtildiği gibi, hukuk devletinin temel unsurları arasında 'kazanılmış haklara saygı' yer almaktadır. Sosyal hukuk devleti, toplum ve çalışma yaşamında adalet ve eşitliğe dayalı bir hukuk düzeni kurmak durumundadır. Böyle bir hukuk düzeni; ise, her alanda olduğu gibi, sosyal güvenliğe ilişkin düzenlemelerde de, eşitlik, hukuk istikrarı, hukuk güvenliği ve kazanılmış hakların korunması ilkelerinin gözetilmesini zorunlu kılmaktadır.

Hukuk devleti, kazanılmış hakları korumakta duyarlı davranarak hukukun temel ilkelerine bağlılığını kanıtlar. Hukuk devleti, aynı zamanda bireylerin haksızlıktan korunmasını ve mutluluğunu amaç edinir. Hukuk devletinin temel öğelerinden biri de güvenilirliktir. Hukuk devleti, tüm eylem ve işlemlerinde yönetilenlere en güçlü ve en kapsamlı şekilde hukuksal güvence sağlayan devlettir. Hukukun üstünlüğünün egemen olduğu bir devlette hukuk güvenliğinin sağlanması, hukuk devleti ilkesinin olmazsa olmaz koşuludur.

Kazanılmış hakları ortadan kaldırıcı nitelikte sonuçlara yol açan yorumlar Anayasanın 2'nci maddesinde açıklanan 'Türkiye Cumhuriyeti sosyal bir hukuk devletidir' hükmüne

aykırılık oluşturacağı gibi, toplumsal kararlılığı ve hukuk güvenliğini ortadan kaldırır; belirsizlik ortamına neden olur ve kabul edilemez.

Yalnız iç hukukta değil, uluslararası hukukta da benimsenen 'kazanılmış hakların korunması' önceki hukuksal durumun, belirlenmiş yapının, kurumun geçerliliğini sürdürmesidir. Yukarıda açıklandığı üzere, yatırım indirimi istisnası uygulamasındaki önceki yapı; istisnaya konu iktisadi kıymete ilişkin harcamaların yapıldığı yılda söz konusu harcamaların %40'ının yatırım indirimine konu edilerek yatırım indirimine başlanması ve indirilecek tutara ulaşınca kadar ilgili kazancın belli bir yüzdesi ile herhangi bir sınırlama olmaksızın yatırım indirimine devam olunmasıdır. Mahkememizce iptali istenen düzenlemeye göre ise, indirim konu edilecek yatırım indirimi harcaması olmasına rağmen bu hakkın kullanımına ilgili kazancın %25'ini aşmayacak şekilde sınırlandırma getirilerek hakkın kullanımını takip eden yıllara yaymak suretiyle bu haktan yararlanmayı planlayarak yatırımlarını gerçekleştirmiş olan kişilerin menfaatlerini ihlal edici bir sonuç ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, söz konusu düzenleme hukuk devleti ilkesine ve dolayısıyla Anayasanın 2'nci maddesine açıkça aykırıdır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun anılan maddelerine göre geçmişte yatırım harcaması yapan ve hatta bu maksatla yatırım teşvik belgesi alarak yatırım indiriminden yararlanmaya hak kazananlar, bu müessesenin öngördüğü bir statü içerisine girerler ve yatırım indirimi müessesesinden yatırım harcamalarından doğan indirim hakkını indirme koşullarının olduğu yıllarda kullanmaya hak kazanırlar. Bu koşulların sonradan ilgililer aleyhine yatırım indirimi hakkını kullanmayı zorlaştıracak şekilde değiştirileceğini doğal olarak düşünmeksizin yatırım yaparlar.

Bir çok mükellef bu müesseseye inanarak ve güvenerek yatırım yapmış, akreditife konu yatırım mallarını gümrükten çekmiş, yatırımını realize etmiştir.

Bu müessese, potansiyel yatırımcıları yatırıma yönlendirmeyi amaçlayan bir teşvik müessesesidir. Hükümet, bu teşviki uygulamayı öngörmeyebilir. Bu hükümetlerin izlediği maliye politikaları ile ilgilidir. Ancak bu, hükümetlere ilerisi için kaldırma sebebi olabilir. Yoksa izlenen maliye veya vergi politikası, geçmişte bu statüye giren, söz konusu indirim hakkından yararlanmaya hak kazananların, bu haklarını başlangıçta yapılan yasal düzenlemede öngörülmemiş iken ilgili kazancın %25'ini aşmayacak şekilde kısıtlamak suretiyle ilgililerin bu haktan sağlayacakları vad edilen faydanın azalmasına sebep ve gerekçe olamaz.

Yatırım harcamalarının indirimine ilişkin olarak yapılan ilk düzenlemede yer almamasına karşın yapılan bu yeni düzenleme ile ilgili kazancın %25'ini aşmayacak şekilde her dönem için yararlanılacak indirimin miktar ile kısıtlanması ve bu miktarı aşan yatırım indirimi haklarının ise bir sonraki döneme devredilmesi durumu, bir hukuk devletinin yaşama geçirilmesinde olmazsa olmaz iki temel ilkesi olan, 'hukuki güvenlik' ve 'hukuki istikrar' ilkelerine de aykırıdır.

Hukuki güvenlik ilkesi, kişilerin hukuksal ilişkiler kurarken tabi olacakları hukuk kurallarını önceden bilmeleri, hukuki istikrar ilkesi ise bu kurallara dayanılarak kazanılan hakların korunacağı güvencesinin kişilere verilmesi şeklinde tanımlanabilir. Yatırımcılar, bu müesseseği de dikkate alarak hazırladıkları fizibilite etüdlerine ve zamanın yürürlükteki mevzuat hükümlerine dayanarak yatırım kararlarını almışlar ve yaşama geçirmişlerdir. Şimdi onların yatırım zamanında tabi oldukları hukuk kuralları ile kazanılmış indirim hakları, sonradan ve önceden bilinebilmesi olanaksız bir hükümle sınırlandırılmaktadır. Bu

sınırlandırmanın, 2005 ve önceki yıllarda yatırım yapanlar için bir sürpriz niteliği taşıdığı ise açıktır. Oysa hukuk devletleri, vatandaşlarına sürpriz yapmayan devletlerdir.

5479 sayılı Kanun'la yürürlükten kaldırılan 193 sayılı Kanun'un 19'uncu maddesinde, yatırım indirimi istisnası uygulamasına, yatırım konusunu oluşturan aktif değerlere ilişkin harcamaların yapıldığı takvim yılından itibaren başlanacağı ve indirimden yararlanılacak tutara ulaşınca kadar devam olunacağı belirtilmiştir. Belirli bir vergilendirme döneminde, yararlanılabilecek yatırım indirimi istisnası tutarının tamamının ilgili dönem kazancının yetersizliği nedeniyle kullanılamaması durumunda yatırım indiriminden yararlanılacak tutara ulaşınca kadar, ilgili kazancın belli bir oranı ile sınırlaması olmaksızın, indirimde devam edilecektir. Bu kapsamdaki yükümlüler, yatırım indirim tutarlarını kazançlarının elverdiği ölçüde matrahlarından indirebileceklerini bilerek yatırıma başlamışlardır.

Dava konusu olaya uygulanan kuralda, yükümlülerin kapsamdaki yatırım indirimi tutarlarını ilgili kazancın %25'ini aşmayacağı şekilde kazançlarından indirebilecekleri belirtilmiştir. Buna göre, her dönem yararlanılacak yatırım indirimi tutarı ilgili kazancın %25'i ile sınırlandırılmış olup, bu oranı aşan tutar ise o dönem için yatırım indirimine konu edilemeyecek, bir sonraki döneme devredecektir.

Geçici 69'uncu madde kapsamındaki yükümlüler, 5479 sayılı Kanun'un yayımlandığı 08.04.2006 tarihine kadar yatırım indirimi istisnasından yararlanacaklarını göz önünde bulundurarak yatırım kararı almışlar ve yatırıma başlamışlardır. Bu yükümlüler indirimin, kazancın %25'i ile sınırlanacağını önceden bilmemektedirler. Yatırım indiriminden yararlanılacak tutara ulaşınca kadar yapılması gereken indirimin sonradan ilgili kazancın %25'i ile sınırlandırılması verginin genellik, eşitlik, öngörülebilirlik ve kamusal yetkinin kullanılmasında yükümlülere hukuksal güvenlik sağlayan yasallık ilkelerine aykırılık oluşturmaktadır.

Bu nedenle, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 69'uncu maddesinin birinci fıkrasının sonuna 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 5'inci maddesi ile eklenen 'Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın %25'ini aşamaz. Kalan kazanç üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanır.' hükümlerinin Anayasa'nın 2'nci maddesinde belirtilen hukuk devletinin gereği olan ve Anayasa Mahkemesi kararlarında ifadesini bulan 'hukuki güvenlik', 'hukuki istikrar' ve 'kazanılmış haklara saygı' ilkesi ile 'genellik', 'eşitlik', 'öngörülebilirlik', 'yasallık' ve 'belirlilik' unsurlarına aykırılık teşkil ettiği görüşüyle Anayasa Mahkemesi'ne başvuruda bulunulması gerektiği sonucuna varılmıştır.

Açıklanan nedenlerle, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 69'uncu maddesinin birinci fıkrasının sonuna 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 5'inci maddesi ile eklenen 'Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın %25'ini aşamaz. Kalan kazanç üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanır.' hükümlerinin iptali ve öncelikle yürürlüğünün durdurulması için Anayasa Mahkemesi'ne başvurulmasına, dava dosyasının tüm belgeleri ile onaylı suretlerinin dosya oluşturularak karar aslı ile birlikte, Anayasa Mahkemesi'ne sunulmasına, iş bu karar ile dosya suretinin Anayasa Mahkemesine ulaşmasından itibaren 5 ay süre ile karar verilinceye kadar davanın bekletilmesine, iş bu ara kararın taraflara tebliğine, 28.9.2011 gününde oybirliğiyle karar verildi."