

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Esas sayısı: 1986/5

Karar sayısı: 1987/7

Karar günü: 19/3/1987

R.G. Tarih-Sayı :12.11.1987-19632

İptal Davasını Açan : Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin 81 üyesi.

İptal Davasının Konusu : 4/12/1985 günlü, 3239 sayılı "213 Sayılı Vergi Usul Kanunu; 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 2978 Sayılı ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanun, 492 Sayılı Harçlar Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, 210 Sayılı Değerli Kağıtlar Kanunu, 1319 Sayılı Emlâk Vergisi Kanunu, 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, 3074 Sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu, 2380 Sayılı Belediyelere ve İl Özel İdarelerine Genel Bütçe Vergisi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun ile 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanununda Değişiklikler Yapılması ve Bu Kanunlara Bazı Hükümler Eklenmesi ve 190 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Eki l Sayılı Cetvele Yeni Kadrolar Eklenmesi Hakkında Kanun"un; 1., 2., 4., 13., 27., 35., 36., 46., 65., 68., 74., 116. ve Geçici 4. maddelerinin Anayasa'nın 7., 8., 10., 36., 38., 73., 128., 135., 160., 161. ve 165. maddelerine aykırılığı nedeniyle iptali istemidir.

II. İlk İnceleme:

Anayasa Mahkemesi içtüzüğü'nün 15. maddesi uyarınca Başkan H. Semih Özmert, Üyeler; Orhan Onar, Necdet Darıcıoğlu, Yılmaz Aliefendioğlu, Yekta Güngör Özden, Muammer Turan, Mehmet Çınarlı, Selahattin Metin, Mahmut C. Cuhruk, Mustafa Şahin ve Adnan Kükner'in katılmalarıyla yapılan ilk inceleme toplantısında; dava dilekçesi sayfalarının 2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanunun 27. maddesinin ikinci fıkrasında öngörüldüğü şekilde onaylanmamış olduğu görüldüğünden, bu eksikliğin onbeş gün içinde tamamlanması gerektiğinin, tebligat yapılacak iki üye dilekçede gösterilmediği için yukarıda zikredilen Kanunun 27. maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca dava dilekçesinin başında ad ve soyadları yazılı iki üyeye tebliğine; tebliğde eksikliğin verilen süre içinde tamamlanmaması halinde 2949 sayılı Kanun'un 27. maddesinin son fıkrası uyarınca davanın açılmamış sayılacağı hususuna yer verilmesine 18/2/1986 gününde oybirliğiyle karar verilmiştir.

Başkan H. Semih Özmert, Üyeler; Orhan Onar, Necdet Darıcıoğlu, Kenan Terzioğlu, Yekta Güngör Özden, Muammer Turan, Mehmet Çınarlı, Selahattin Metin, Servet Tüzün, Mustafa Şahin ve Adnan Kükner'in katılmalarıyla 25/2/1986 gününde yapılan ikinci ilk inceleme toplantısında eksiklik tamamlanmış bulunduğundan işin esasının incelenmesine oybirliği ile karar verilmiştir.

III. Esasın incelenmesi:

İşin esasına ilişkin rapor, Anayasa'ya aykırılığı öne sürülen yasa hükümleri ve dayanan Anayasa kuralları, konu ile ilgili diğer metinler, bunların gerekçeleri ve sözkonusu yasa ile ilgili TBMM. tutanakları incelendikten sonra gereği görüşülüp düşünüldü:

Anayasa'ya Aykırılık Sorunu:

1. Madde Yönünden:

Dava dilekçesinde, 3239 sayılı Kanunun 1. maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)'un 5. maddesinin sonuna eklenen fıkra ile getirilen "basın ve TRT yolu ile açıklama"nın bir "ceza" niteliğinde olduğu öne sürülerek, böyle bir cezanın Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenecek usul ve esaslara göre uygulanmasının Anayasa'nın 38. maddesinin üçüncü fıkrası ile 7. ve 8. maddelerine aykırı olduğu iddia edilmektedir.

213 sayılı VUK'nun 5. maddesinin sonuna eklenen dava konusu fıkra aynen şöyledir:

"Bu kanunda yer alan belge düzenine uymayan veya kaçakçılık fiili ile vergi ziyanına neden olup tarhedilen vergi ve kesilen cezası kesinleşen mükellef ve vergi sorumlusunun, Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenecek usul ve esaslara göre basın ve TRT yolu ile açıklanması vergi mahremiyetini ihlâl sayılmaz."

Bu fıkra da getirilen düzenleme; VUK'nun 153-357. maddelerinde ayrıntılı biçimde belirlenen belge düzenine uymayanlarla, kaçakçılık fiilleri nedeniyle aynı Kanunun 331-376. maddelerinde öngörülen vergi cezaları kesinleşen mükellef ve sorumluların basın ve TRT yoluyla açıklanmalarını öngörmektedir. Basın ve TRT'de yapılacak bu açıklamaların usul ve esasları da Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından tesbit edilecektir.

İçeriği bu olan sözkonusu maddenin önce dilekçede öne sürüldüğü gibi Anayasa'nın; "ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur." diyen 38. maddesinin üçüncü fıkrasına aykırı olup olmadığını incelemek için, "basın ve TRT yolu ile açıklanma"nın bir "ceza" olup olmadığını aydırlığa kavuşturmak gerekir. Bu konuda yapılacak ilk tesbit, sözkonusu fıkranın VUK'nun "ceza hükümleri" ile ilgili dördüncü kitabında değil "vergilendirme" adını taşıyan birinci kitabında yer almış olmasıdır. Yasanın bu düzenleme şekli, kanun koyucunun basın ve TRT yoluyla açıklama yapılmasını bir ceza niteliğinde görmediğini ortaya koyar. Bu sonucu doğrulayan ikinci tesbit, sözkonusu fıkra gerekçesinde "...yeni getirilmekte olan bu uygulamanın mükellefler ve vergi sorumluları üzerinde psikolojik etki yapacağı, dolayısıyla vergi kaçığının önlenmesi için etkin bir araç olacağından" sözedilmesidir. Bu iki hususun açıklıkla ortaya koyduğu; basın ve TRT yoluyla açıklamanın, Kanun Koyucu tarafından bir "ceza" niteliğinde ele alınmadığıdır. Kanun Koyucu, böyle bir açıklamanın ilgililerde ve kamuoyunda yaratacağı psikolojik etki nedeniyle vergi kaçığının önlenmesi, hiç değilse azaltılması gibi, son derece önemli bir kamu yararının korunmasını amaçlamaktadır. Bu nedenle sözkonusu fıkranın dilekçede iddia edildiği şekilde, Anayasa'nın 38. maddesinin üçüncü fıkrasına aykırı bir yanı yoktur.

Dilekçede, basın ve TRT yoluyla açıklamanın bir ceza olduğu yolundaki iddianın bir devamı olarak, sözkonusu fıkranın, Anayasa'nın "Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisi'nindir. Bu yetki devredilemez." diyen 7. maddesiyle; "Yürütme yetkisi ve görevi, Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu tarafından Anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir." diyen 8. maddesinde de aykırı uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir." diyen 8. maddesine de aykırı olduğu öne sürülmektedir.

Basın ve TRT yoluyla yapılacak açıklamanın, yukarıda belirtilen nedenlerle bir "ceza" niteliğinde olmaması ve daha da önemlisi, sözkonusu fıkra Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na bırakılan yetkini sadece, basın ve TRT'de yapılacak açıklamanın "usul ve esaslarını belirlemek" en ibaret olması; Anayasa'nın 7. maddesinde öngörülen "yasama yetisinin devredilmezliği" ilkesine herhangi bir aykırılık oluşturmamaktadır. Öte yandan basın ve TRT'de yapılacak açıklamaların usul ve esaslarının belirlenmesi görevinin Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na verilmiş olmasının Anayasa'nın "yürütme yetkisi ve görevi" ile ilgili 8. maddesine aykırı bir yönü de yoktur. Çünkü Bakanlar Kurulu'nu oluşturan her Bakanlık, devlet tüzelkişiliğinde, belli bir hizmeti görmek ve bu hizmetlerle ilgili işleri yürütmek amacıyla oluşturulmuştur. Bu nedenle her Bakanlık belli işlerle görevli ve yetkili kılınmış olup, Bakanlar Kurulu'nun ayrılmaz bir parçasıdır. Anayasa'nın 112. maddesinin ikinci fıkrasında "Her bakan, Başbakan'a karşı sorumlu olup ayrıca kendi yetkisi içindeki işlerden ve emri altındakilerin eylem ve işlemlerinden de sorumludur." denmektedir. Bu nedenle her bakan, bir taraftan Bakanlar Kurulu'nun bir üyesi, diğer taraftan da bakanlığının görev alanına giren hizmetlerin Anayasa ve kanunlara uygun olarak yürütülmesinden sorumlu en üst yetkilisidir. Dolayısıyla bakanlığa verilen herhangi bir görev ve yetki, bakanın sorumluluğunda yürütmeye verilmiş bir yetki demektir. Bunun için sözkonusu fıkra Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na verilen "basın ve TRT yoluyla yapılacak açıklamanın usul ve esaslarını belirleme" görevi, Anayasa'nın 8. maddesine aykırı değildir.

Sözkonusu fıkra ile getirilen düzenlemenin kişiler üzerinde yapacağı etki nedeniyle bir "ceza" niteliğinde olduğu da öne sürülebilir. Bu durumda da anılan fıkranın Anayasa'nın 38. maddesinin üçüncü fıkrası ile 7. ve 8. maddelerine aykırı bir yönü olmayacaktır. Çünkü öngörülen cezaya tabi tutulacak eylemlerden biri VUK'nun 153-257. maddeleri tarafından ayrıntılı biçimde belirlenen belge düzenine uymamak; diğeri de Vergi Kanunları hükümlerine aykırı hareket etmektedir. Kaldı ki VUK'nun 331-376. maddelerinde vergi ziyanı neden olan fiillerde vergi cezaları açıkça belirlenmiş bulunmaktadır. Böyle bir düzenlemede hem suçun ve hem de cezanın kanuniliği ilkesi gerçekleşmiş bulunmaktadır. Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na bırakılan yetki de suç ve ceza tesbiti ile ilgili olmayıp, sadece basın ve TRT yoluyla yapılacak açıklamanın "usul ve esaslarını" belirlemeye yöneliktir. Dolayısıyla konu bu yönden ele alındığında da, dava konusu fıkranın Anayasa'ya aykırılığından sözedilemez.

2. Madde Yönünden:

Dava dilekçesinde, 3239 sayılı Kanunun 2. maddesiyle VUK'nun 11. maddesinin sonuna eklenen birinci ve üçüncü fıkraların Anayasa'nın 38. ve 7. maddelerin aykırı olduğu iddia edilmektedir.

İnceleme konusu 2. madde aynen şöyledir:

"Madde 2 - 213 sayılı Vergi Usul Kanununun Hinci maddesinin sonuna aşağıdaki 3 fıkra ilave edilmiştir.

Mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satım taraf olanlar ile hizmetten yararlananlar, aralarında zımnen dahi olsa irtibat olduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar.

Ancak üçüncü fıkra belirtilen müteselsilen sorumluluk mal üreten çiftçiler ile nihai tüketiciler için sözkonusu değildir.

Müteselsil sorumluluğun şartları, sınırları ve bu konuya ilişkili usul ve esaslar Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenir."

Dilekçede, VUK'nun 11. maddesine eklenerek bu maddenin üçüncü fıkrasını oluşturan ve yukarıda aynen tekrarlanan birinci ek fıkranın; vergi yükümlüsünün "yükümlülüğünü yerine getirmemesi halinde yükümlü olmayan başkalarını da sorumlu tutmakta ve böylece suç işlememiş şahsa ceza sorumluluğu yüklemekte" olduğu öne sürülerek, bu fıkranın Anayasa'nın 38. maddesinin "Ceza sorumluluğu şahsidir." diyen altıncı fıkrasına; ayrıca Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na müteselsil sorumluluk ile ilgili düzenleme yetkisi veren ek üçüncü fıkranın da Anayasa'nın aynı maddesinin "ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur." diyen üçüncü fıkrası ile yasama yetkisinin devredilmezliğini belirleyen 7. maddesine aykırı olduğu ve bu nedenle iptali gerektiği iddia edilmektedir.

Bu iddiaların özünü oluşturan ana fikir, müteselsil sorumluluğun bir "ceza" olduğu düşüncesidir. Müteselsil sorumluluk bir "ceza" olarak kabul edilince; hem "cezaların şahsiliği" ve hem de "cezaların kanuniliği" ilkesi, bu iki fıkra da öngörülen düzenleme ile ihlâl edilmış olacaktır.

Bunun için sözkonusu iddianın yerinde olup olmadığına araştırmaya, herşeyden önce Kanun Koyucunun bu fıkraları getirmekteki amacım tespitle başlamak gerekir. İptali talep edilen fıkra da "Mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi" yapılmasından sözedilmektedir. Bu hükmün uygulanması. Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde yer alan vergi kesme sorumluluğundan çok Katma Değer Vergisi Kanunu'nda yer alan mal alım satımı ve hizmet ifası nedeniyle yapılan kesintiler için sözkonusudur. Bilindiği gibi Katma Değer Vergisi, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ile getirilen yeni bir vergi olup bu Kanunun Bakanlar Kurulu ile Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na yetki veren hükümleri 2/11/1984'de, diğer hükümleri 1/1/1985 tarihinde yürürlüğe girmiştir Katma Değer Vergisinin konusunu oluşturan işlemler çok çeşitli olduğu, gibi, mükellefleri de Türkiye'de bu işlemlerle ilgili yerli ve yabancı şahıslarla, özel hukuk tüzelkişileri ve her türlü kamu tüzelkişileri olabilmektedir. Öte yandan bu verginin, üretimin her kademesinde tahsili sözkonusudur. Gösterdiği bu özellikler nedeniyle Katma Değer Vergisini doğuran işlemlerle ilgili gerçek ve tüzelkişiler sayıca çok fazla olabilecektir. Kanun Koyucu bu nedenle vergi tahsilatını güvence altına almak için vergiyi doğuran işlemle doğrudan veya dolaylı olarak, açık veya zımnî ilişkisi olan kimselerin verginin ödenmesi açısından müteselsilen sorumlu tutulmalarını gerekli ve yararlı görmüştür.

Gerçi vergisini ödemiş bulunan bir kimsenin, kendi bilgisi ve isteği dışında; ödediği verginin vergi idaresine ulaşmış olması nedeniyle, ikinci defa ödemeye mecbur bırakılması, ilk bakışta hakkaniyet ve genel hukuk ilkelerine aykırı görünmekteyse de, vergi sisteminin verimli, etkin ve adaletli bir biçimde işlemlerini sağlamak için bu tür bir "otokontrol" mekanizmasının getirilmesi Yasa Koyucu tarafından gerekli görülmüştür. Bunda kamu yararının korunması açısından zaruret vardır. "Objektif sorumluluk" adı verilen böyle bir sorumluluk, pek çok ülkenin vergi hukukunda yer almış olduğu gibi, 1950 yılından beri Türk Vergi Usul Kanunu'nda da mevcuttur.

Görülüyor ki, Yasa Koyucu, "müteselsil sorumluluk" ilkesini düzenlerken, vergi tahsilatını güvence altına alacak bir "otokontrol" mekanizmasını çalıştırmayı amaçlamış, bir "ceza" uygulamasını düşünmemiştir Bunun içindir ki müteselsil sorumluluk, Vergi Usul Kanunu'nun "ceza hükümleri" ile ilgili 4. kitap'ında değil; "genel esaslar" başlığını taşıyan 1. kitap'ında yer almıştır.

Bu nedenlerle müteselsil sorumluluğun bir ceza olarak nitelendirilmesi görüşü yerinde değildir. Müteselsil sorumluluk ceza olarak nitelendirilemeyeceğine göre müteselsil sorumluluğu düzenleyen birinci ek fıkranın, Anayasa'nın 38. maddesinin altıncı fıkrasında belirtilen "Ceza sorumluluğu şahsidir" ilkesine aykırılığından sözedilemeyeceği gibi, "Müteselsil sorumluluğun şartları, sınırları ve bu konuya ilişkin usul ve esaslar Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nca belirlenir." şeklindeki üçüncü ek fıkranın; "Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri kanunla konulur." diyen Anayasa'nın 38. maddesinin üçüncü fıkrasına ve "Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisi'nindir. Bu yetki devredilemez." diyen 7. maddesine de aykırı bir yanı yoktur. Aynı nedenlerle ek ikinci fıkranın da Anayasa'ya aykırılığından sözedilemeyeceği açıktır.

Muammer Turan, Mehmet Çınarlı ve Selahattin Metin bu görüşe katılmamışlardır.

4. Madde Yönünden:

3239 sayılı Yasanın 4. maddesi ile 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3210 sayılı Kanunla değişik mükerrer 49. maddesinin (b) ve (d) fıkraları değiştirilmiş ve dava dilekçesinde (b) fıkrasının ikinci bendinin Emlak Vergisi mükelleflerinin dava açma hakkını ortadan kaldırdığı ve bu nedenle Anayasa'nın 36. maddesine aykırı olduğu öne sürülerek iptali istenmiştir.

Dava konusu 4. maddenin (b) fıkrasının ikinci bendi aynen şöyledir :

"Takdir komisyonlarının bu kararlarına karşı kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları 15 gün içinde ilgili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilirler. Vergi mahkemelerince verilecek kararlar aleyhine 15 gün içinde Danıştay'a başvurulabilir."

Bu metinden açıkça anlaşıldığı gibi takdir komisyonlarının kararlarına karşı, Emlak Vergisi mükelleflerine doğrudan bir dava hakkı tanınmamıştır. Ancak, bu durumun, dilekçede öne sürüldüğü gibi Anayasa'nın "hak arama hürriyeti"ni düzenleyen 36 maddesinin birinci fıkrasına, dilekçede değinilmediği halde sözkonusu iddia ile ilgili olan ve gerekçe ile bağlı olmayan mahkememizin re'sen dikkate aldığı "idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır." diyen Anayasa'nın 125. maddesinin birinci fıkrasına aykırı bir yönü yoktur. Çünkü, mükellefin dava hakkı; takdir komisyonlarının kesinleşen asgarî arsa ve arazi birim değerleri üzerinden vergi tarhiyatı yapıp, mükellefe tebliğ edildikten sonraki aşamada mevcuttur. Her ne kadar beyan sahibinin beyan ettiği matraha itirazı sözkonusu değilse de, asgarî ölçüdeki beyanın, ihtirazî kayıtla verilmesi mümkün olduğu gibi, asgarî ölçünün altında beyanda bulunmayı engelleyen bir hüküm yoktur. Sözkonusu madde ile, takdir komisyonlarının kararlarına karşı mükellefe doğrudan itiraz ve dava açma hakkı tanınmaması, milyonlarca mükellefi bulunan Emlak Vergisinin tahakkuk ve tahsilini mümkün kılmak amacına yöneliktir. Verginin tarhedilip tebliğinden sonra, mükellefin takdir komisyonu kararlarında kapsayan dava hakkı doğmaktadır. Bu nedenle sözkonusu fıkranın ikinci bendinin Anayasa'nın 36. ve 125. maddelerine aykırı bir yönü yoktur.

13. Madde Yönünden :

Dilekçede gerekçeden anlaşıldığına göre, davacılar bu madde ile getirilen düzenlemenin Anayasa'ya aykırılığını, "yeminli mali müşavirlik hizmeti" ve "Yeminli Mali Müşavirler Kurulu" ile ilgili olarak öne sürmektedirler. Dilekçeye göre yeminli mali müşavirlik hizmeti bir

"kamu hizmeti" olup bu hizmeti görecek yeminli mali müşavirlerin de bir "kamu görevlisi" sayılması gerekir. Memurların ve kamu görevlilerinin görev, yetki, sorumluluk ve aylık ödenekleri gibi hususlar, Anayasa'nın 128. maddesi gereği kanunla düzenlenmek gerekirken, dava konusu madde; bu yetkiyi Bakanlar Kurulu 'na vermekle hem Anayasa'nın 128. maddesine ve hem de yasama yetkisinin devredilmezliğini öngören 7. maddesine aykırı hale gelmiştir. Öte yandan dilekçede "Yeminli Mali Müşavirler Kurulu"nun "kamu kurumu niteliğinde bir meslek kuruluşu" olduğu öne sürülerek bu gibi kuruluşların Anayasa'nın 135. maddesinin birinci fıkrasında öngörüldüğü gibi "kanunla kurulması" gerekirken, sözkonusu maddenin sekizinci fıkrası bu yetkiyi Bakanlar Kurulu'na devretmekte, Geçici 14. madde ise, ilk Yeminli Mali Müşavirler Kurulu üyelerinin Bakanlar Kurulu'nca atanacağını belirlemektedir. Dilekçeye göre böyle bir düzenleme Anayasa'nın 135. ve 7. maddelerine aykırıdır.

Bu iddiaların yerinde olup olmadığını belirlemek için herşeyden önce yeminli mali müşavirlik hizmetinin bir "kamu hizmeti" niteliğine sahip olup olmadığının açıklığa kavuşturulması gerekir.

Dava konusu 13. madde ile 213 sayılı VUK'na 141. maddeyi takiben eklenen "yeminli mali müşavirlik" başlığı altındaki ek maddenin ilk dört fıkrasında yeminli mali müşavirlerin yapacağı hizmet ve taşıdıkları sorumluluk şöyle belirlenmiştir :

"Ek Madde. - Yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu : Gerçek ve tüzelkişilerin, muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek, bu konularda müşavirlik yapmak, mükelleflerin mali tablolarını ve beyannamelerini ilgili mali mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ve denetim standartları açısından tasdik etmektir.

Yeminli Mali Müşavirlerce gerçek ve tüzelkişilerin mali tabloları ve vergi beyannamelerinin mevzuat hükümlerine uygunluğunun tasdik edilmiş olması halinde, bu belgeler kamu idaresinin yetkili elemanlarınca tasdik işleminin kapsamı ölçüsünde incelenmiş belgeler olarak kabul edilir.

Ancak, bu kanunlar ve diğer kanunlarla kamu idaresine tanınan, teftiş ve inceleme yetkilerinin kullanılması ve gerektiğinde tekrarına ut hususlar saklıdır.

Yeminli Mali Müşavirler yaptıkları tasdikle ilgili işlemlerden sorumludurlar.

.....

Bu fıkralardan anlaşılacağı üzere yeminli mali müşavirler muhasebe, işletme, finans ve mali mevzuat konularında gerçek ve tüzelkişilere müşavirlik hizmeti verecekleri gibi, mükelleflerin vergi tarhına esas teşkil edecek mali tablolarını ve beyannamelerini, ilgili mali mevzuat, câri muhasebe prensipleri ve denetim standartları yönünden tasdik etmek, yani gelir ve gider kayıtlarının doğruluğunu ve mali mevzuat hükümlerine uygun işlendiğini, dolayısıyla beyan edilen vergi matrahının gerçek olduğunu onaylamak görev ve yetkisine sahip olacaklardır. Böyle bir düzenleme Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın mevcut vergi denetim personelinin sahip olduğu görev ve yetki ile donatılmaları, kamu idaresine tanınan teftiş ve inceleme yetkisinin kullanılmasına engel teşkil etmeyecekse de, yeminli mali müşavirler tarafından yapılacak bir tasdik işlemi, Bakanlıkça lüzum görülmedikçe Bakanlığın yetkili elemanlarınca incelenmiş belge niteliğine sahip olacaktır. Bu nedenle yeminli mali müşavirlerce yapılacak tasdik işlemi "kamu hizmeti" niteliğindedir.

Görülen hizmetin, kamu hizmeti niteliği de olduğu belirlendikten sonra, yeminli mali müşavirlerin "memur" veya "kamu görevlisi" şeklinde bir kamu hizmetlisi olup olmadıklarını araştırmak gerekecektir. Yeminli mali müşavirlerin "memur" olmadıklarında şüphe yoktur. Çünkü bu kimseler, idarenin daimi ve sabit kamu hizmetleri kadrosunda yer almış ve bürokratik hiyerarşi içinde bulunan, devletten maaş alan elemanlar değildir. Aksine, müşavirlik yaptığı, gerçek ve tüzelkişilerle özel hukuk hükümlerine göre sözleşme yapmış ve ücretle çalışan serbest meslek sahibidirler. Ancak kendilerine, niteliğini yukarıda açıkladığımız tasdik yetkisi verilmiş olması nedeniyle bir kamu yetkisi kullandıkları ve yaptıkları hizmetin de bir kamu hizmeti olduğu açıktır. Öte yandan devlet ve yeminli mali müşavir arasındaki ilişki bir kamu hukuku ilişkisidir. Çünkü kendilerine görev verilmesi, özel hukuk sözleşmesi ile değil bir kanunla olmaktadır. Dolayısıyla yeminli mali müşavirleri sahip oldukları tasdik yetkisi nedeniyle, bir "kamu görevlisi" saymak gerekir.

Yeminli mali müşavirler gibi Yeminli Mali Müşavirler Kurulu üyelerine de "kamu görevlisi" niteliğinde olacağı anlaşılmaktadır. Söz konusu maddenin yedinci fıkrasına göre 20 kişiden oluşacak bu kurul üyeleri Geçici 14. maddeye göre Bakanlar Kurulu tarafından atanacak ve inceleme konusu ek 13. maddenin dokuzuncu fıkrasına göre özlük hakları bakımından Sermaye Piyasası Kurulu üyelerinin tabi olduğu rejime tabi olarak üç yıl süreyle görev yapacaklardır. Yine geçici 14. maddenin son fıkrasına göre, "Kurul üyeliklerine atananlar ile kurulda görevlendirilen personelden TC. Emekli Sandığı'na tabi olanların istemleri halinde, Emekli Sandığı iştirakçiliği devam" edecektir. Bu kurulun görevlerinin ise ne olduğu dava konusu fıkra ve maddelerde açıkça belirlenmemiştir. Çünkü ek 13. maddenin sekizinci fıkrasında, "Yeminli Mali Müşavirler Kurulu'nun kuruluş, görev, çalışma ve denetim esasları, seçilme usulü ile diğer konular Bakanlar Kurulunca belirlenir." denilmektedir. Bununla birlikte söz konusu Kurul'un ek 13. maddenin beşinci fıkrasında öngörülen ve "Yeminli Mali Müşavirlik unvanının kazanılması, bunların yapacağı işler, sorumluluk sınırları, yönetim, çalışma ve disipline ilişkin esaslar ve diğer hususlar" düzenleyecek Bakanlar Kurulu karar ile ilgili hazırlık çalışmalarını yürüteceğini söylemek mümkündür. Bu açıkladığımız kuruluş şekli, atama yöntemi, özlük hakları ve yapılacak görevin niteliği gözönüne alındığı zaman Yeminli Mali Müşavirler Kurulunun da bir kamu hizmeti göreceği, dolayısıyla, kurul üyelerinin de kamu görevlisi olacağı anlaşılır.

Anayasa'nın "Kamu hizmeti görevlileriyle ilgili hükümler"inin "Genel ilkeler" başlığını taşıyan 128. maddesi şöyledir :

"Devletin, kamu iktisadi 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, atamaları, 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."

Yeminli mali müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirler Kurulu ile ilgili açıklamaları Anayasa'nın 128. maddesi ile karşılaştırdığımızda; kanunla düzenlenmesi gereken, kamu görevlilerinin nitelikleri, atamaları, görev ve yetkileri, hakları ve yükümlülükleri, aylık ve ödenekleri ile diğer özlük işleri; 3239 sayılı Yasa'nın 13. maddesiyle 213 sayılı Yasaya eklenen ek maddenin beşinci fıkrasında yeminli mali müşavirler ve aynı maddenin sekizinci fıkrasında da Yeminli Mali Müşavirler Kurulu üyeleri yönünden Bakanlar Kurulu'na bırakılmış

olduğundan bu düzenleme, Anayasa'nın 128. maddesinin ikinci fıkrasına ve 7. maddesine aykırıdır.

Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 29. maddesinin birinci fıkrası, Mahkememizin taleple bağlı kalmak kaydıyla, başka gerekçe ile de Anayasa'ya aykırılık kararı verebileceğini amirdir. Bu nedenle yukarıda incelenen madde hükümlerinin Anayasa'nın 128. ve 7. maddelerine aykırılığı yanında "İdarenin bütünlüğü ve kamu tüzelkişiliği" başlığını taşıyan 123. maddesine de aykırıdır. Çünkü 123. maddenin birinci fıkrası "İdare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir." demektedir. Yeminli Mali Müşavirler Kurulu'nun hem kuruluş ve hem de görev olarak; yeminli mali müşavirlerin ise görev itibarıyla idarenin bütünlüğü içinde yer aldığı ve bu nedenle kanunla düzenlenmesi gerektiği halde bu yetkinin Bakanlar Kurulu'na bırakılmış olması; Anayasa'nın 123. maddesine de aykırı bir durumdur. Özetle, ek 13. maddenin inceleme konusu fıkralarının getirdiği düzenlemenin Anayasa'nın 128., 123. ve 7. maddelerine aykırı olduğu sonucuna varılmıştır.

Orhan Onar, Mahmut C. Cuhruk, Servet Tüzün ve Vural Savaş bu görüşe katılmamışlardır.

Bu maddenin iptali, maddenin diğer fıkralarıyla aynı Kanun'un 38. maddesiyle 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'na, Geçici 11. maddeyi takiben eklenmiş bulunan Geçici Madde 14 ve Geçici Madde 15 hükümlerinin tamamının uygulanmaması sonucu doğuracaktır. Bu nedenle 10/11/1983 günlü, 2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 29. maddesi uyanınca, uygulanma imkanı kalmayan bu maddelerin de iptali gerekir.

27. Madde Yönünden :

Dilekçede bu madde ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na eklenen mükerrer 354. maddenin Anayasa'ya aykırılığı iddiası, bir taraftan işyeri kapatma cezasının teknik anlamda bir ceza olmasına ve bu nedenle kanunla konması gerekirken Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından verilmesi, diğer taraftan da bu yetkinin mahalline devrine ilişkin usul ve esasların yine kanunla konması gerekirken, bu konuda Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın yetkili kılınmasına dayandırılmakta; bunun da "Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur." diyen Anayasa'nın 38. maddesinin üçüncü fıkrasına aykırı olduğu iddia edilmektedir.

Hakları kısıtlayan yaptırımlar grubuna giren ve mevzuatımızda tatil, men, memnuiyet, mahrumiyet, kapatma gibi terimlerle ifade edilen bu tür müeyyidelerin teknik anlamda "ceza" niteliği olmayıp, çoğu kez bir tedbir niteliğindedir.

Öte yandan sonuçları itibarıyla birbirlerine çok benzeyen ceza, güvenlik tedbiri, idari ceza, disiplin cezası veya kolluk müeyyidelerini birbirinden ayıran en önemli kriter, yasa koyucunun iradesidir. Bu maddenin gerekçesinde yasa koyucunun amacı, mükellef üzerinde psikolojik etki yaparak, belge kullanma alışkanlığını kazandırmak ve bu yoldan vergi kaçakçılığının önlenmesi olarak gösterilmiştir. Buna göre kanun koyucunun amacı mükellefi cezalarlandırmak değil, belge kullanma alışkanlığını kazandırmaktır. Amacın bu olduğu, mükellefin kapatma ceza ile tecziyesinden Önce iki defa ikaz edilmesi yolunun benimsenmesinden de bellidir.

Ayrıca, bir haftalık işyeri kapatma cezasının verilmesine neden olacak olay "Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin 1 ve 2 sayılı bentlerinde yazılı belgelerin bir takvim yılı içinde üç defa kullanılmaması veya bulundurulmaması"dır. Söz konusu madde bentlerinde bu belgelerin neler olduğu tek tek sayılmıştır.

Bu nedenlerle kanunda açıkça belirlenen belgeleri kullanma veya bulundurmada kusurlu olanların işyerlerinin Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından bir haftaya kadar kapatılmasında, Anayasa'nın 38. maddesinin üçüncü fıkrasına aykırılık söz konusu değildir.

Dava konusu maddenin, "Kapatma yetkisine ve bu yetkinin mahalline devrine ilişkin usul ve esaslar Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na belirlenir" biçimindeki ikinci fıkrası ise; yasanın verdiği yetkinin adı geçen Bakanlıkça kullanılmasına yöneliktir. Bilindiği gibi Anayasa'nın 115. ve 124. maddelerine göre yürütme organının tüzük ve yönetmelik çıkarmak suretiyle, kanunlarda gösterilen esaslara uygun olmak koşuluyla, düzenleyici hukuki tasarruflarda bulunması mümkündür. Aynı şekilde yürütmenin, kanun kurallarına uyarak, genel nitelikte hukuki tasarruflarda bulunması, kamu hukukunun temel ilkelerinden biridir.

Açıklanan bu nedenlerle söz konusu yasanın 27. maddesi ile getirilen düzenlemenin Anayasa'ya aykırı bir yönü yoktur.

Muammer Turan bu görüşe katılmamıştır.

35. Madde Yönünden :

Dilekçede bu madde ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na eklenen mükerrer 414. maddeye ilişkin iptal işlemi : Anayasa'nın 73. maddesinde Bakanlar Kurulu'na sadece vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerle ilgili değişiklik yapmak yetkisini verdiği halde vergi cezaları hakkında böyle bir yetki vermediği iddiasına dayandırılmıştır.

Bu iddiaya dayanak teşkil eden Anayasa'nın 73. maddesinin dördüncü fıkrası aynen şöyledir :

"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 Kurulu'na verilebilir."

Bu fıkra da vergi cezalarına yer verilmediği açıkça görülmektedir. Ancak Anayasa'nın; kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde kalmak şartıyla; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisna ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerde değişiklik yapmak gibi geniş ve önemli bir yetkiyi Bakanlar Kurulu'na vermiş olduğu da tartışma götürmez. Anılan madde ile getirilen düzenlemenin de Bakanlar Kurulu'na tanınan bu yetki içinde kaldığı açıktır. Çünkü, Bakanlar Kurulu'na verilen yetki, "Vergi Usul Kanununda yer alan maktu hadler ile asgari ve azamî miktarları belirtilmiş para ile ödenecek ceza miktarlarını on katına, nisbi hadleri ise iki katına kadar ayrı ayrı artırmak ve bunları kanuni seviyesine indirmek" yetkisidir. Bu yetki, herşeyden önce Vergi Usul Kanunu'nda belirlenen suçları işleyen mükelleflere ceza mahkemeleri veya vergi daireleri tarafından verilecek cezalara dayalı bir yetkidir. Bir başka deyişle Anayasa'nın 38. maddesinde öngörülen suç ve cezada kanunilik ilkesine aykırılık yoktur. Öte yandan Bakanlar Kurulu, bu yetkisini genel bir düzenleme şeklinde kullanacak, mükellefler arasında bir ayrıma gitmeyecektir. Ayrıca, para cezalarının zaman içinde, enflasyon nedeniyle, önemini ve ceza niteliğini kaybettiği bilinmektedir. Bu

düzenleme ile para cezalarının caydırıcı niteliğini koruması da sağlanmış olmaktadır ki, bunda önemli bir kamu yararı olduğu açıktır. Bu nedenlerle, mükerrer 414. maddenin (b) bendinin Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasına aykırı olmadığı sonucuna varılmıştır.

Muammer Turan ve Yılmaz Aliefendioğlu bu görüşe katılmamışlardır.

36. Madde Yönünden :

Dava dilekçesinde bu madde ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na eklenen mükerrer 415. maddenin kurulmasını öngördüğü, denetimi Sayıştay dışında bırakılan "Vergi İdaresini Geliştirme Fonu"nun Anayasa'nın 160., 161. ve 165. maddelerine aykırı olduğu iddia edilerek iptali talep edilmektedir.

Mahkememiz, Vergi İdaresini Geliştirme Fonu adında bir fon teşkili ile, bu Fon'un gelir kaynaklarını, yapacağı harcamaları ve denetimi ile ilgili hususları düzenleyen bu maddeyi dava dilekçesinde öne sürülen Anayasa maddeleri yanında 128. ve 163. maddeler yönünden de inceleme gereğini duymuştur. Dava konusu maddenin Anayasa'ya uygunluk denetiminin mantıklı bir sıralama içinde yapılabilmesini sağlamak amacıyla 161. maddeye uygunluk denetimine öncelik verilmesi yerinde olacaktır.

Anayasa'nın 161. maddesinin konu ile ilgili birinci ve üçüncü fıkraları aynen şöyledir :

"Devletin ve kamu iktisadî teşebbüsleri dışındaki kamu tüzelkişilerinin harcamaları, yıllık bütçelerle yapılır.

Kanun, kalkınma planları ile ilgili yatırımlar veya bir yıldan fazla sürecek iş ve hizmetler için özel süre ve usuller koyabilir.

Bu maddenin aynen tekrarladığımız üçüncü fıkrasına göre; "kalkınma planları ile ilgili yatırımlar veya bir yıldan fazla sürecek iş ve hizmetler için" yıllık bütçelerin dışında bazı özel süre ve usullerin kanunla düzenlenmesi mümkündür. Bir başka deyişle Anayasa; Yasa Koyucuya bu nitelikteki harcamalar için yıllık bütçe kanunu dışında kanunlarla düzenleme yapma yetkisini vermektedir. Bu nedenle Vergi İdaresini Geliştirme Fonundan yapılacak harcamaların "kalkınma planları ile ilgili yatırımlar" veya "bir yıldan fazla sürecek iş ve hizmetler"den olup olmadığı önem taşımaktadır. Gerek bu maddenin gerekçesinde ve gerekse maddenin dördüncü fıkrasında, bu Fon'dan yapılacak harcamaların; "bina yapımı, satın alınması veya kiralanması, taşıt, demirbaş alımı, otomasyon, eğitim, uygulama, tanıtma çalışmaları gibi hizmetlerin gerektirdiği giderler ile vergi inceleme, yoklama faaliyetleri sırasında yapılacak harcamalar ve Maliye ve Gümrük Bakanlığı personeline görevleri nedeniyle ve daha verimli çalıştırılmalarını sağlamak gayesi ile yapılacak ek ödemelerde" kullanılacağı açıklanmaktadır. Her ne kadar Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planı vergi idaresi ile ilgili 148. sıra sayısında "Vergi idaresi reorganize edilecek, otomasyon artırılarak mevcut personel ile daha etkili hizmet verilmesi sağlanacaktır." hedefini öngörmekteyse de yukarıda sayılan hizmetlerin hiçbirisi 161. maddenin üçüncü fıkrasında sözü edilen nitelikteki hizmetlerden değildir. Aksine bu hizmetlerin hepsi yıllık bütçelerde tek tek belirlenen ve ödenek tahsisi mümkün olan harcamalar niteliğindedir. Bu nedenle, Vergi İdaresini Geliştirme Fonu kurulmasını öngören mükerrer 415. maddenin birinci fıkrası Anayasa'nın 161. maddesinin birinci ve üçüncü fıkralarına aykırı bir düzenleme getirmiş bulunmaktadır.

Öte yandan Anayasa'nın 163. maddesinin birinci cümlesinde aynen şöyle denilmektedir :

"Genel ve katma bütçelerle verilen ödenek, harcanabilecek miktarın sınırını gösterir."

Genel bütçeli daireler içinde bulunan Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na genel bütçeli gelirlerinden kesinti yaparak fon oluşturulması ve bakanlık bütçesinin cari harcamalarına tahsis edilmesi; bu bakanlığa bütçe ile verilen ödeneğin arttırılması anlamını taşır. Bu açıdan da, 36. maddenin birinci fıkrası, Anayasa'nın 163. maddesine aykırı bulunmaktadır.

Vergi idaresini Geliştirme Fonu'nun denetimi ile ilgili esaslar sözkonusu maddenin birinci fıkrasının 4. bendinin son cümlesinde; "Bu fondan yapılacak harcamalar 1050, 832 ve 2886 sayılı Kanunlarla 233 sayılı Kanun Hükmünde Kararname hükümlerine tabi değildir." şeklinde ve aynı maddenin ikinci fıkrasında da; "Bu Fonun kullanılma usul ve esasları ile fona ilişkin diğer usul ve esaslar Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenir ve yürütülür. Denetimi; Başbakanlık, Maliye ve Gümrük Bakanlığı ve Sayıştayca belirlenecek birer üyeden meydana gelecek bir komisyon aracılığı ile yapılır." biçimindeki hükümleriyle belirlenmiştir. Buna göre fon Sayıştay denetimine tabi olmayacağı gibi, kamu iktisadi teşebbüslerinin TBMM. tarafından denetlenme esaslarını düzenleyen 463 sayılı kanunda öngörülen denetime ve 233 sayılı KHK'nin düzenlediği Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu'nün denetimine de tabi olmayacaktır.

Anayasa'nın Sayıştay ile ilgili 160. maddesinin ilk cümlesinde aynen; "Sayıştay, genel ve katma bütçeli dairelerin bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlara" verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir..." denilmektedir.

Anayasa'nın bu hükmü karşısında, gelirlerinin tamamı bütçe gelirlerinden oluşan ve harcamalarının hepsinin yıllık bütçe uygulaması ile yapılması mümkün olan, sözkonusu Fon'u, Sayıştay denetiminin dışında bırakan inceleme konusu maddenin ilgili bent ve fıkrasının Anayasa'ya aykırılığı açıkça görülmektedir.

Vergi İdaresini Geliştirme Fonu'nun Anayasa'ya uygunluk yönünden incelenmesi gereken bir yönü de Anayasa'nın "Kamu-hizmeti görevlileriyle ilgili hükümler"inin "Genel ilkeler"ini düzenleyen 128- maddesi ile ilgilidir. Bunu maddenin konuyla ilgili ilk iki fıkrası aynen şöyledir :

"Devletin, kamu iktisadi 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.

Sözkonusu maddenin birinci fıkrasının 4. bendinde Fon'dan yapılacak harcamalar arasında "...vergi inceleme, yoklama faaliyetleri sırasında yapılacak harcamalar ve Maliye ve Gümrük Bakanlığı personeline görevleri nedeniyle ve daha verimli çalıştırılmalarını sağlamak gayesi ile yapılacak ek ödemeler" sayılmıştır. Öte yandan aynı maddenin ikinci fıkrasında "Bu Fonun kullanılma usul ve esasları ile fona ilişkin diğer usul ve esaslar Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenir ve yürütülür." hükmü getirilmiştir.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı personeli kamu hizmeti görevlisi niteliğinde memurlar olduğuna göre; bunların nitelikleri, atanmaları, görev ve yetkileri, hakları ve yükümlülükleri ile aylık ve Ödeneklerinin; bütün devlet memurları için olduğu gibi, Anayasa'nın 128. maddesi uyarınca, kanunla düzenlenmesi gerekir. Söz konusu maddede bu yetkinin Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na bırakılmış olması, Anayasa'ya aykırılık oluşturmaktadır. Gerçi 25/8/1986 günlü ve 258 sayılı kanun hükmünde kararnamenin 1. maddesiyle bu yetki "Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın yurt dışı kadrolarında bulunan personeli dışında kalan personeline yapılacak ek ücret ödemeleri" için Bakanlar Kurulu'na aktarılmışsa da Anayasa'ya aykırı eski statü yurt dışı kadrolarındaki personel için (bunlara ek ödeme yapılmasını engelleyen bir hüküm olmadığından) devam ettiği gibi; kanunla düzenlenmesi gereken bir konunun Bakanlar Kurulu tarafından düzenlenmesini öngören yeni durum da Anayasa'nın 128. maddesine aykırıdır.

Necdet Darıcıoğlu ve Mustafa Gönül iptal kararının dava konusu 36. madde ile getirilen mükerrer 415. maddenin ikinci fıkrasında fonun denetimi ile ilgili son cümle hükmünün iptali ile yetinilmesi düşüncesi ile bu görüşe katılmamışlardır.

Bu maddenin iptali halinde, başlamış bulunan uygulama yönünden yasal bir boşluk ortaya çıkacağı ve Fon'un denetimsiz kalması sonucunu doğuracağı için 10/11/1983 günlü, 2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 53. maddesi uyarınca bu maddeyle ilgili iptal kararının Resmi Gazete'de yayımlandığı tarihten itibaren 6 ay sonra yürürlüğe girmesi uygun olacaktır.

Muammer Turan bu görüşe katılmamıştır. 46. Madde Yönünden :

Bu maddeye yönelik Anayasa'ya aykırılık iddiası yatırım indiriminin, vergi matrahında bir miktar eksilmeye yol açması ve o miktar da vergiden vazgeçme anlamına geldiği görüşüne dayanmakta ve bu şekilde sonuçlar yaratan böyle bir işlemin "şartlan ve uygulama esasları ile diğer hususlar"ın Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasına göre kanunla düzenlenmesi gerekirken, bu yetkinin Maliye ve Gümrük Bakanlığı ile Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı'nın müşterek kararına devredilmesinin Anayasa'nın 73. ve 7. maddesine aykırı olduğu iddia edilmektedir.

Yatırım indiriminin, vergi matrahını yatırım miktarı kadar eksilttiği ve bu nedenle bir miktar vergiden vazgeçme sonucunu doğurduğu kuşkusuzdur. Ancak, kanun koyucu böyle bir yöntemi, müteşebbisleri ekonomik kalkınmanın temel unsuru olan yatırımları arttırmaları için bir teşvik tedbiri olarak kullanmakta kamu yararı görmüştür. Pek çok ülkede kullanılan bu teşvik aracı ülkemiz vergi mevzuatına 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na 19/2/1963 günlü ve 202 sayılı Kanunla eklenen hükümlerle getirilmiş ve bu hükümler önce 31/12/1980 günlü ve 2361 sayılı Kanunla, daha sonra da 3239 sayılı Kanunun 46. maddesiyle değişikliğe uğramıştır. Bu değişiklikler sonucu ortaya çıkan nihaî hükümlerde yatırım indiriminin mahiyetini, indirimden yararlanacak mükellefleri, indirimden yararlanma şartlarını, yatırım indiriminin nispetini, yatırım indirimi ile ilgili kurallara uyulmaması halinde uygulanacak müeyyide ve işlemleri açık seçik belirlemiş bulunmaktadır. Temel hukuki çerçevesi kanunlarla düzenlenmiş olan yatırım indirimi sistemi ile ilgili uygulama esaslarının Maliye ve Gümrük Bakanlığı ile Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı'na bırakılmasında Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasına ve 7. maddesine aykırı bir durum yoktur. Söz konusu düzenleme uyarınca Maliye ve Gümrük Bakanlığı ile Devlet Planlama Teşkilatı'nın müşterek kararına bırakılan hususlar, zamanla değişen ekonomik şartlar karşısında, bu temel ilkelerin uygulama esaslarıdır. Bu nedenle Anayasa'ya herhangi bir aykırılık söz konusu değildir.

Muammer Turan bu görüşe katılmamıştır.

65. Madde Yönünden :

Dava dilekçesinde, bu madde ile getirilen 193 sayılı Kanunun 2361 sayılı kanunla değişik 94. maddesinin değiştirilmesine ilişkin düzenlemenin Anayasa'ya aykırı olduğunun iddia edilmesi iki gerekçeye dayandırılmıştır. Bunlardan birincisi sözkonusu maddede belirtilen kazanç, ücret, menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarından yapılacak vergi tevkifat nispetinin, ücret gelirleri dışında kalanlar için, ayrı ayrı sınırlara kadar indirilmesine veya bir katına kadar arttırılmasına imkan getirilmişken, ücret gelirlerinin yer aldığı Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesindeki "esas tarife"ye ait vergi nispetlerinin sadece yüzde on oranında indirilmesinin mümkün olmasıdır. Öne sürülen iddiaya göre bu durum ücret gelirleri aleyhine bir farklılık yaratmakta ve Anayasa'nın 73. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına aykırı düşmektedir.

Anayasa'nın "Vergi Ödevi" başlıklı 73. maddesinin iddiaya mesnet teşkil ettiği öne sürülen birinci ve ikinci fıkraları aynen şöyledir :

"Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Ücret gelirlerinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. ve 104. maddeleri uyarınca "esas tarife"de yer alan ve gelir seviyelerine göre % 25 - % 50 arasında değişen oranlara göre tevkifata tabi tutulması ve bu oranların Bakanlar Kurulu kararı ile ancak % 10 oranında indirilmesi ve eski seviyesine çıkarılmasıyla; stopaj usulüne göre ve % 25 oranında vergi tevkifatına tabi diğer gelir unsurlarının yine Bakanlar Kurulu kararıyla vergiden muaf tutulması (sıfır oran) veya bir misli fazla tevkif ata tabi kılınması Anayasa'nın 73. maddesinde öngörülen "herkesin mali gücüne göre vergi ödemesi" ilkesi ile "vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı" sosyal amacına ters düşmez. Çünkü Gelir Vergisine "esas tarife" üzerinden tabi tutulan ücret geliri çoğu mükellefler için yegane devamlı gelir kaynağıdır. Ücret dışı stopaj usulü ile tevkifata tabi gelirlerin bir kısmı geçici gelir kaynağı niteliğindedir. Ücret geliri elde edenlerin de bir ek gelir olarak bu tür gelirler elde etmesi mümkündür. Farklı nitelikteki gelirlerin ayrı vergilendirme yöntem ve oranlarına tabi tutulması, vergi adaletinin sağlanması için gereklidir. Öte yandan çağdaş devletlerin; sermaye birikiminin teşviki, kalkınma hızının arttırılması, enflasyonun durdurulması, işsizliğin önlenmesi, ödemeler dengesi açığının giderilmesi ve tüketim yapısının ıslahı gibi temel sosyo-ekonomik amaçlara ulaşmak için kullandığı etkin araçlardan biri çeşitli gelirlere uygulanan vergi oranlarının indirilip yükseltilmesidir. Anayasa'nın 73. maddesinin son fıkrasında "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerine kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir." hükmüne yer vermesi bu nedenledir. Mahkememizin çeşitli kararlarında ısrarla vurguladığı gibi eşitlik ilkesi haklı nedenlerin varlığı halinde farklılık yaratılmasına engel olmayıp bilakis bu ilkeyi gerçekleştirmek için gereklidir. Bu nedenlerle 65. maddede ücret gelirlerine uygulanacak tevkifat oranları ve bunlarda yapılabilecek indirim ve yükseltme sınırlarının stopaja tabi diğer gelir unsurlarının tevkifat oranlarından ve değiştirme sınırlarından farklı tutulmasında Anayasa'nın 73. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına herhangi bir aykırılık yoktur.

Dava dilekçesinde öne sürülen Anayasa'ya aykırılık iddiasının dayandığı ikinci gerekçe, sözkonusu maddede Bakanlar Kurulu'na tevkifat nispetini sınırlara kadar indirme yetkisinin

verilmesidir. Tevkifat nispetinin sıfıra indirilmesin mükelleflerden vergi alınmaması ve dolayısıyla verginin kaldırılması olarak yorumlayan dilekçede bu durumun Anayasa'nın "Vergi, resim, harç ve benzeri mâli yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır." hükmünü getiren 73. maddesinin üçüncü fıkrasına aykırı olduğu öne sürülmektedir.

Yukarıda da belirtildiği üzere vergi oranlarının, kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde Bakanlar Kurulunca değiştirilebilmesi, mevcut ekonomik koşulların özelliklerine göre önemli sosyo-ekonomik amaçlara ulaşabilmek için gereklidir. Bir vergi oranının sıfıra indirilmesi, hiçbir zaman o verginin kaldırıldığı anlamına gelmez. Bu durumda vergi bir kurum olarak devam etmekte olup Bakanlar Kurulu, ekonomik şartlara göre istediği zaman bu oranı yeniden kanunla belirlenen düzeye yükseltebilir. Bu nedenle öne sürülen iddia yerinde olmayıp 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun değişik 94. maddesinin Anayasa'ya aykırılığı söz konusu değildir.

Yılmaz Aliefendioğlu bu görüşe katılmamıştır.

68. Madde Yönünden :

Dava dilekçesinde 193 sayılı Kanununa 2772 sayılı Kanunla eklenen mükerrer 116. maddesinde değişikliği içeren 68. madde ile getirilen düzenlemenin iki yönden Anayasa'ya aykırı olduğu iddia edilmektedir. Bu iddialardan birincisi Hayat Standardı Esası uygulamasının, mükellefe kâr etmese hatta zarar etse de vergi yükümlülüğü getirmiş olmasına yöneliktir. İddiaya göre böyle bir vergileme, Anayasa'da öngörülen "mali güce göre vergileme" ilkesine aykırıdır.

Bu iddiayı doğru kabul etmek mümkün değildir. Aksine, Hayat Standardı Esası; mükellefin gerçek gelirine ulaşmak ve böylece Anayasa'da öngörülen "mali güce göre vergileme" ilkesini gerçekleştirmek amacına yönelik bir düzenlemedir. Madde ile ilgili gerekçede bu amaç şöyle açıklanmıştır :

"Bilindiği gibi, mevcut belge düzeninin tam olarak uygulanmadığı alanlarda gerçek gelire yaklaşmak amacıyla gelir, servet ve gider ilişkisini düzenleyen müesseselere gelir vergisi sisteminde "otokontrol müesseseleri" veya "otokontrol araçları" denilmekte ve mevcut Gelir Vergisi Kanunu'muzda bunlardan "ortalama kâr haddi ve asgari gayri safi hasılat esası", "asgari zirai kazanç", "gider" ve "servet beyanı" esasları yer almaktadır.

Bu madde ile, otokontrol araçlarına benzer bir müessese olarak "Hayat Standardı Esası" adı altında yeni bir kontrol aracı getirilmiştir. Geliştirilen bu yöntem gerçek usulde gelir vergisine tabi bulunan ticari, zirai ve mesleki kazanç sahiplerini kapsamaktadır. Söz konusu kişilerin, elde ettikleri gelirlerin asgari ücret düzeyinin altında kalamayacağı varsayımına dayanan bu yöntem, hayat standardı göstergelerinin de nazara alınması suretiyle yaşam düzeyi, beyan edilen gelirin sağlayabileceğinin çok üstünde olan mükelleflerin gerçek gelirlerine vergi incelemeleri dışında da yaklaşılabilmesi imkanı sağlamış olmaktadır.

Şu kadar ki bu müessese geçmiş yıl zararlarının mahsubunu engellemediği gibi beyan dönemine ilişkin zararın da kaldırılması anlamını taşımamaktadır."

Bu gerekçenin de açıklıkla ortaya koyduğu gibi Hayat Standardı Esası ve bu esasa temel teşkil eden miktarların Kanun Koyucu tarafından tespitinde Anayasa'nın 73. maddesinin birinci

ve ikinci fıkralarında yer alan "verginin mali güce göre ödenmesi" ve "vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı" ilkelerine aykırı bir yönü yoktur.

Dilekçede öne sürülen ikinci iddia hayat standardına esas olan tutarların, azami hadleri aşmamak şartıyla Bakanlar Kurulu tarafından ayrı ayrı veya topluca arttırılabilmesidir. İddiaya göre tutarların bu şekilde arttırılması, "matrah tesbiti" anlamına gelmekte, Anayasa'nın 73. maddesinde ise Bakanlar Kurulu'na böyle bir yetki verilmediği için Anayasa'ya aykırılık doğmaktadır.

Hayat standardı esasını belirleyen tutarlar; vergi matrahının tespitinde etkili olmakla birlikte, matrah olarak kabul edilemezler. Yasa Koyucu tutarların, matrah tespitindeki önemini dikkate alarak, bunların asgari ve azami hadlerini kanunla belirlemiştir, iptal istemine konu olan madde ile yapılan, bu tutarların günün ekonomik koşullarına göre düzenlenmesini sağlamak ve ekonomiye çabuk ve etkili bir müdahalede bulunmak imkânı vermektedir.

Bu nedenlerle 68. madde ile getirilen düzenlemede Anayasa'ya aykırı bir yön görülmemiştir.

74. Madde Yönünden :

Dava dilekçesinde 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2362 sayılı Kanunun 6. maddesiyle değişen 8. maddesinde yapılan yeni düzenlemeleri kapsayan bu maddenin 14. bendiyle getirilen ve şirketler arası devir işlemlerinde "münfesih kurumun devir öncesi son bilançosunda görülen zararlar, devralan kurumca beyan edilen kurum kazancından indirilebilir." hükmünün, "devlet hazinesinden bu kurumu devralana karşılıksız mali destek sağlar" nitelikte olduğu öne sürülerek, bu halin Anayasa'nın 73. maddesinin birinci ve üçüncü fıkralarına aykırı olduğu iddia edilmiştir.

Dilekçede böyle bir iddianın öne sürülmesi, şirketler arasında meydana gelen devir işleminin; devredilen kurumla devralan kurum arasında bir mamelek alım satımı olarak görülmesinden kaynaklanmaktadır. Oysa ki, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun getirdiği düzenlemeye göre, zarar eden bir kurumun diğer bir kurum, tarafından devir alınması halinde devir alman kurumun mameleki bir bedel mukabilinde satın alınmamaktadır. Devir alınan kurumun mameleki ve ortakları ile devir alan kurumun mameleki ve ortakları arasında bir katılma meydana gelmektedir. Bu katılma Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 36. maddesinde öngörülen "tasfiye" biçiminde değil, 37. maddede öngörülmüş şartlarda gerçekleşmektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu bu tür katılmaya "devir" adını vermektedir. Devir işleminden sonra devir alınan kurum infisah etmekte, devir alan kurum zarar eden kurumu bir bütün halinde devralmakta ve devir aldığı kurumun hissedarlarına, ortaklarına veya sahiplerine devraldığı servet nispetinde hisse senedi vermektedir. Böylece zararlı kurumun hisse sahipleri, devralan kuruma hukukça ortak olmaktadır. Eğer devir işlemi dava dilekçesinde öne sürülmüş olduğu gibi bir satış şeklinde meydana gelmiş olsaydı, zararlı kurumun devredilmesi ve bedelinin alınması ile alan ve satan arasındaki hukuki ilişkinin sona ermesi gerekirdi. Bu nedenle devir işlemini, ticari bir alım-satım işlemi olarak değerlendirmemek gerekir.

Yasa Koyucu, sözkonusu maddenin gerekçesinde 14. bend hükmünü getirme sebebini, "zararlı kurumların kârlı çalışan kurumlarca devir alınarak daha verimli çalıştırılmalarını teşvik etmek" olarak belirtmiştir. Bu amacın ışığında 14. bent hükmünü; ekonomik amaçlı ve verimli çalışmayı teşvik etmek gibi haklı bir nedene dayalı bir istisna hükmü olarak görmek gerekir. Yasa Koyucunun vergi yasalarında sosyal ve ekonomik amaçlı bir takım muafırlıklar ve istisnalar

getirmesi, tamamen kendi takdirine bağlı bir husustur. Bu nedenlerle, 14. bent hükmünün Anayasa'nın 73. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına aykırı bir yönü yoktur.

Muammer Turan bu görüşe katılmamıştır. 116. Madde Yönünden :

Bu madde ile 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'na eklenen Geçici 14. maddede Bakanlar Kurulu'nun Emlak Vergisi miktarını 1986 ve 1987 yılları için "ilgili belediye meclislerinin kararı ve belediye başkanının teklifi üzerine" indirilebileceğinin öngörülmüş olması, dava dilekçesinde Anayasa'nın 73. maddesine aykırı bir düzenleme olarak nitelendirilmiştir. Bu iddianın mesnedini, Bakanlar Kurulu'na Anayasa'nın 73. maddesinin dördüncü fıkrası ile verilen "vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi"nin belediye meclislerine ve başkanlarına devredildiği görüşü oluşturmaktadır.

Bu madde hükmü dikkatle incelendiğinde böyle bir yetki devrinin mevcut olmadığı açıkça görülür. Çünkü Bakanlar Kurulu'nun, kanunla kendine verilen yetkinin kullanımını ilgili belediye meclisinin kararına bırakması sözkonusu değildir. Emlak vergisi miktarının yasada belirlenen koşullarda azaltılması, Bakanlar Kurulu'na ait bir yetkidir. Öte yandan Bakanlar Kurulu'nun bu yolda alacağı bir karar, belediye meclisinin aldığı bir kararın onayı olarak da nitelendirilemez. Çünkü Anayasa'da belirlenen idari yapıya göre, Bakanlar Kurulu, belediyelerin hiyerarşik üst organı değildir. Bu nedenle, sözkonusu fıkra hükmünde, Anayasa'nın 73. maddesinin dördüncü fıkrası ile Bakanlar Kurulu'na verilen bir yetkinin belediye meclislerine devri anlamını çıkararak mümkün değildir. Dolayısıyla dava konusu maddenin Anayasa'ya aykırı bir yönü yoktur.

Dava dilekçesinde Anayasa'ya aykırılık iddiasının dayanağı, yukarıda açıklandığı üzere, Anayasa ile Bakanlar Kurulu'na verilen bir yetkinin devri ile ilgili olarak açıklanmıştır. Ancak mahkememiz gerekçe ile bağlı kalmak zorunda olmadığından sözkonusu maddeyi Anayasa'nın "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür." hükmünü getiren 73. maddesinin birinci fıkrası ile, herkesin ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşit olduğunu belirleyen 10. maddesinin birinci fıkrası yönünden de incelemeyi uygun bulmuştur.

Sözkonusu maddede emlak vergisi miktarının "mahalleler, köyler veya cadde, sokak yahut değer bakımından farklı bölgeler itibarıyla birlikte veya ayrı ayrı olmak üzere" indirilmesi imkanının getirilmiş olması; bu verginin "mali güce göre ödenmesi" ilkesi ile "eşitlik" ilkesine aykırı bir durum yaratmaz. Aksine; bir taraftan çeşitli imar ve alt yapı faaliyetleri nedeniyle, diğer taraftan da fertlerin mesken, iş yeri, gezinti ve eğlence mahalleri ile ilgili beğeni ve tercihlerinde meydana gelen değişimler nedeniyle, semtler arasında olduğu gibi aynı semtin mahalle ve sokakları arasında, arazi ve bina değerleri yönünden büyük farklılıklar ortaya çıkabilmektedir. Dava konusu madde ile getirilen esneklik içinde önceden kestirilemeyen bu gibi değer farklılıklarına göre emlak vergisi miktarının ayarlanabilmesi mali güç ve eşitlik ilkelerinin uygulanmasına imkan vermektedir. Bu yüzden sözü edilen düzenlemenin Anayasa'nın 73. ve 10. maddelerine aykırı bir yönü yoktur.

Yılmaz Aliefendioğlu ve Muammer Turan bu görüşe katılmamışlardır.

Geçici 4. Madde Yönünden :

Dava dilekçesinde bu madde ile, kanunun yürürlüğe girdiği tarihte adlarına vergi ve ceza tarhedilen mükelleflerin vergi borcu aslı 300.000 (dahil) lirayı aşmayanların vergi borcu aslını % 25 fazlası ile 31/12/1985 tarihine kadar ödeyenler için; kesilen cezaların terkin edilmesinin ve gecikme zammı ile tecil faizi hesaplanmamasının eşitlik ilkesini düzenleyen Anayasa'nın 10. maddesinin ikinci ve üçüncü fıkralarına aykırı olduğu öne sürülerek Geçici 4. maddenin iptali istenmiştir.

İddiaya dayanak yapılan Anayasa'nın 10. maddesinin ikinci ve üçüncü fıkraları aynen şöyledir :

Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz.

Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde Kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar."

Bilindiği gibi eşitlik, her yönüyle aynı hukuki durumda bulunanlar arasında sözkonusudur. Dava konusu Geçici 4. maddenin yürürlük tarihi olan 11/12/1985 gününde, adlarına vergi ve ceza tarhedilen ve vergi borcu aslı 300.000 lirayı aşmayan bütün mükellefler aynı hukuki durum içindedir. Bunlar arasında bir ayırım yapılmış olsaydı, eşitlik ilkesi o taktirde zedelenirdi. Ancak, maddede öngörülen aftan yararlanmak için vergi borcu aslının 300.000 liradan az olması koşulunun getirilmesi, aftan yararlanacak mükellefleri, bu sınırı aşanlardan ayırarak bir eşitsizlik izlenimi veriyorsa da, böyle bir farklılaştırmada; vergi ihtilaflarını azaltmak, gerekli inceleme yapılmadan kesilen cezaları kaldırarak adaleti sağlamak, idarenin ve yargının yükünü azaltmak gibi önemli kamu yararları gözetilmiştir. Kanun koyucunun amacı, ayırım yapmak veya imtiyaz tanımak olmayıp, sınırlı bir afa bu gibi kamu yararını sağlayıcı sonuçlar elde etmektir. Bu nedenlerle sözkonusu maddenin Anayasa'nın 10. maddesinin ikinci ve üçüncü fıkralarına aykırı bir yönü yoktur.

IV. Sonuç :

4/12/1985 günlü, 3239 sayılı "213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 2978 Sayılı Ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanun, 492 Sayılı Harçlar Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, 210 Sayılı Değerli Kâğıtlar Kanunu, 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, 3074 Sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu, 2380 Sayılı Belediyelere ve İl Özel İdarelerine Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun ile 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanununda Değişiklikler Yapılması ve Bu Kanunlara Bazı Hükümler Eklenmesi ve 190 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Eki 1 Sayılı Cetvele Yeni Kadrolar Eklenmesi Hakkında Kanunsun;

a) 1. maddesiyle, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesi sonuna eklenen fıkranın,

b) 4. maddesiyle değiştirilen, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3210 sayılı Kanunla değişik mükerrer 49. maddesinin (b) fıkrası ikinci bendinin,

c) 68. maddesiyle değiştirilen, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na 2772 sayılı Kanunla eklenen mükerrer 116. maddesinin,

d) Geçici 4. Maddesinin,

Anayasa'ya aykırı olmadığına ve iptal isteminin reddine, oybirliğiyle,

e) 35. maddesiyle, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na eklenmiş olan mükerrer 414. maddesinin (b) bendinin.

f) 116. maddesiyle 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununa eklenen Geçici 14. maddenin,

Anayasa'ya aykırı olmadığına ve iptal isteminin reddine, Yılmaz Aliefendioğlu ve Muammer Turan'ın karşıoyları ve oyçokluğuyla;

g) 27. maddesiyle, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na eklenmiş olan mükerrer 354. maddesinin,

h) 2. maddesiyle, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 11. maddesi sonuna eklenen üç fıkranın,

ı) 74. maddesiyle, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2362 sayılı Kanun'un 6. maddesiyle değişik 8. maddesine eklenen ondördüncü bendin,

j) 46. maddesiyle, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 31/12/1980 tarihli ve 2361 sayılı Kanunla değişik ek 2. ve ek 4. maddelerinde yapılmış olan ek ve değişikliklerin,

k) 65. maddesiyle değiştirilen 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 2361 sayılı Kanunla değişik 94. maddesinin,

Anayasa'ya aykırı olmadıklarına ve iptal istemlerinin reddine; kararın (g), (ı) ve (j) bendlerinde Muammer Turan'ın, (h) bendinde Muammer Turan, Mehmet Çınarlı ve Selahattin Metin'in, (k) bendinde Yılmaz Aliefendioğlu'nun karşıoyları ve oyçokluğuyla;

1) 13. maddesiyle, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na 141. maddeyi takiben eklenmiş olan Ek Maddenin 5. ve 8. fıkralarının Anayasa'ya aykırı bulunduğu ve iptaline, Orhan Onar, Mahmut C. Cuhruk, Servet Tüzün ve Vural Savaş'ın karşıoyları ve oyçokluğuyla; ancak iptal hükmü, maddenin diğer fıkralarıyla aynı Kanun'un 38. maddesiyle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na, geçici 11. maddeyi takiben eklenmiş bulunan Geçici Madde 14 ve Geçici Madde 15 hükümlerinin tamamının uygulanamaması sonucunu doğurduğu cihetle 10/11/1983 günlü, 2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 29. maddesi uyarınca sözü edilen maddelerin de iptaline oybirliğiyle,

m) 36. maddesiyle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na 415. maddeyi takiben eklenmiş bulunan mükerrer 415. maddenin Anayasa'ya aykırı olduğuna ve iptaline, Necdet Darıcıoğlu ile Mustafa Gönül'ün sadece ikinci fıkranın fonun denetimine ilişkin son cümlesi hükmünün iptali gerektiği yolundaki karşıoyları ve oyçokluğuyla, 2949 sayılı Kanun'un 53. maddesi gereğince iptal nedeniyle meydana gelen hukukî boşluğun niteliğine göre bu maddeyle ilgili iptal kararının Resmî Gazete'de yayımlandığı tarihten itibaren 6 ay sonra yürürlüğe girmesine Muammer Turan'ın karşıoyu ve oyçokluğuyla;

19/3/1987 gününde karar verildi.

Esas sayısı: 1986/5
Karar sayısı: 1987/7

Başkan	Başkanvekili	Üye
Orhan ONAR	Mahmut C. CUHRUK	Necdet DARICIOĞLU
Üye	Üye	Üye
Yılmaz ALİEFENDİOĞLU	Muammer TURAN	Mehmet ÇINARLI
Üye	Üye	Üye
Selahattin METİN	Servet TÜZÜN	Mustafa GÖNÜL
Üye	Üye	
Adnan KÜKNER	Vural SAVAŞ	

KARŞIOY YAZISI

Esas Sayısı: 1986/5

Karar Sayısı: 1987/7

Türk Vergi sisteminde uzun yıllardır eksikliği duyulan ve toplumun bütün kesimlerince kurulması istenen "Yeminli Malî Müşavirlik" kurumu dava konusu Yasa hükmü ile gerçekleştirilmiştir. Yeminli Mali Müşavirlik mesleği, dava konusu maddede açıklandığı gibi; "Gerçek ve tüzelkişilerin muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek, bu konularda müşavirlik yapmak, mükelleflerin mali tablolarını ve beyannamelerini ilgili mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ve denetim standartları açısından tasdik" edecek nitelikteki elemanlarca yürütülecek bir meslektir. Yeminli Mali Müşavirlere verilen "tasdik yetkisi" ve bu yetkinin "kamu idaresinin yetkili elemanlarınca" yapılacak tasdik işlemi ile eşdeğer sayılması; yapılan hizmete bir "kamu

Esas sayısı: 1986/5
Karar sayısı: 1987/7

hizmeti" niteliği kazandırır da, yeminli mali müşavirleri bir "kamu görevlisi" haline getiremez. Aksine Yeminli Mali Müşavirler, bir ticari işletme şeklinde kurulacak ve faaliyet gösterecektir. Hiçbirisi idari hiyerarşi içinde yer almayacak ve kamu görevlisi statüsünde bulunmayacaktır.

Bu nedenle dava konusu düzenlemenin, Anayasa'nın "Kamu hizmeti görevlileriyle ilgili hükümler"i belirleyen 128. maddesiyle doğrudan bir ilgisi olmadığı gibi; 7. maddesinde yeralan "yasama yetkisi" nin ihlâli ile de ilgisi yoktur.

Bu nedenle çoğunluk görüşüne karşıyız.

Başkan

Orhan ONAR

Başkanvekili

Mahmut C. CUHRUK

Üye

Servet TÜZÜN

Üye

Vural SAVAŞ

KARŞIOY YAZISI

Esas sayısı: 1986/5

Karar sayısı: 1987/7

Fon teriminin, genel olarak, belirli bir amacın gerçekleştirilmesi için ayrılmış olan ve gerektiğinde kullanılmak üzere bir hesapta tutulan parayı ifade ettiği bilinmektedir. Genel mevzuat ve bütçe prosedürü dışında özelliği olan bazı devlet görevlerinin yürütülmesi amacıyla bütçeden veya bütçe dışı yasal imkânlarla sağlanan para ve kıymetlerin oluşturduğu fon'ların uygulama alanındaki yararları, özellikle yeni parasal kaynakların yaratılmasına olumlu katkıları nedeniyle ulusal ekonominin büyüye gelişmesindeki etkileri yadsınamaz.

4/12/1985 günlü, 3239 sayılı Yasanın 36. maddesiyle 213 sayılı Vergi Usul Kanununa eklenen Mükerrer 415. Madde'nin kurulmasını öngördüğü Vergi İdaresini Geliştirme Fonu da, özelliği olan bazı devlet görevlerini genel malî mevzuat ve bütçe prosedürü dışında, bütçe disiplinine bağlı olmaksızın yerine getirmeyi amaçlamaktadır.

Devletin ve kamu iktisadî teşebbüsleri dışındaki kamu tüzelkişilerinin harcamalarını yıllık bütçelerle yapmaları zorunluluğu Anayasanın 161. maddesinin birinci fıkrasında genel kural olarak yer almaktadır. Ancak, anılan maddenin üçüncü fıkrası, kanunların, kalkınma

planları ile ilgili yatırımlar veya bir yıldan fazla sürecek iş ve hizmetler için özel süre ve usuller koyabileceğini hükme bağlayarak sözü edilen genel kuralın istisnalarını da açıkça göstermiş bulunmaktadır.

İnceleme konusu Mükerrer 415. Madde'nin açık ifade ve içeriğine göre, vergi kanunlarının uygulanmasını, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü merkez ve taşra teşkilatının geliştirilmesini, modernleştirilmesini, Maliye ve Gümrük Bakanlığı personelinin daha etkin ve verimli çalıştırılmasını sağlamak gayesiyle Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankası nezdinde kurulan ve;

Kuruluş amacına uygun olarak Gelirler Genel Müdürlüğünce, bina yapımı, satın alınması veya kiralanması, taşıt, demirbaş alımı, otomasyon, eğitim, uygulama, tanıtma çalışmaları gibi hizmetlerin gerektirdiği giderler ile vergi inceleme, yoklama faaliyetleri sırasında yapılacak harcamalar ve Maliye ve Gümrük Bakanlığı personeline görevlerinden dolayı, ve daha verimli çalıştırılmalarını sağlamak üzere yapılacak ek ödemeler için kullanılacak olan Vergi İdaresini Geliştirme Fonu ile güdülen amaç ve ulaşılmak istenen hedefin, 16/10/1962 günlü, 7 sayılı Yasa gereğince Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulunun 13/7/1984 günlü 90. Birleşiminde onaylanan Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planında da esas itibarıyla benimsenip kabul edildiği gözlenmektedir. Gerçekten, 1985 -1989 yıllarını kapsayan Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planının "Makro Ekonomik Politikalar" başlıklı İkinci Bölümünün "Tasarruf ve Finansman Politikaları" başlığını taşıyan III. Faslında "Maliye Politikası" ile ilgili 2. Kısımın 148. maddesi, öngörülen hedefi, "Vergi idaresi reorganize edilecek; otomasyon artırılarak mevcut personel ile daha etkili hizmet verilmesi sağlanacaktır." biçiminde belirlemiş bulunmaktadır. Bu husus, Beşinci Beş Yıllık Planın Temel Amaçları ve Politikaları'na; Kamu Hizmetleri'ne ve Kamu Yönetiminin İyileştirilmesi'ne ilişkin maddeler ile birlikte değerlendirildiğinde, Vergi İdaresini Geliştirme Fonu ile yerine getirilmesi öngörülen görevlerin, kalkınma planı ile ilgili ve mahiyeti bakımından bir yıldan fazla sürecek iş ve hizmetlerin tipik örneğini oluşturduğu anlaşılmaktadır.

Özelliği olan bu tür hizmetlerin gerekli kıldığı, anında karar alıp süratle harcama yapma ve ek finansman sağlama zorunluluklarını karşılayabilecek; bütçenin sınırlı ve kısıtlı olanakları ve kendine özgü bürokrasisi içinde çözülemeyecek yahut uzun sürede zorlukla çözülecek önemli sorunlara tezelden köklü ve kalıcı çözümler getirebilecek nitelikteki Mükerrer 415. Madde düzenlemesinin, bu bakımdan, Anayasanın 161. maddesinin üçüncü fıkrasıyla tanınan ve bütçe dışı harcama yapılmasına olanak veren "özel usuller" uygulamasının kapsamı içinde mütalâa edilmesi gerekir. Anayasanın 161. maddesinin "Kanun, kalkınma plânları ile ilgili yatırımlar veya bir yıldan fazla sürecek iş ve hizmetler için özel süre ve usuller koyabilir." biçimindeki üçüncü fıkrası hükmü, açıklanan nedenlerle, dava konusu maddede yer alan, Vergi İdaresini Geliştirme Fonu'nun kurulması, Fon'un kaynağı, bu Fon'dan yapılacak harcamalar ve Fon'un kullanılma usul ve esasları ile Fon'a ilişkin diğer usul ve esasların belirlenip yürütülmesi hakkındaki hükümlerin Anayasal dayanağını oluşturmaktadır.

İptali istenen Mükerrer 415. Madde'nin birinci fıkrasının 4. bendinde, bu Fon'dan yapılacak harcamaların 1050, 832 ve 2886 sayılı Kanunlarla 233 sayılı Kanun Hükmünde Kararname hükümlerine tâbi olmadığı da belirtilmektedir.

Çağın gerekleri ve toplumsal ihtiyaçların zorlamaları bazı devlet görevlerinin yürütülmesinde, özellikle ekonomik nitelik taşıyan iş ve hizmetler yönünden esnek düzenlemeler yapılmasını zorunlu kılmaktadır Tüm devlet hizmetlerinde 1050 sayılı Muhasebe Umumiye Kanunu 2886 sayılı Devlet ihale Kanunu ve 832 sayılı Sayıştay Kanunu hükümleri

Esas sayısı: 1986/5
Karar sayısı: 1987/7

ile J33 sayılı Kamu İktisadî Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname hükümlerinin uygulanmasını gerektiren Anayasal bir kural mevcut olmadığına, esasen Anayasada, fon'ların oluşumunu, fon uygulamalarını, fonlardan yapılacak harcamaları, hatta fon'ların denetimini düzenleyen hükümlere de yer verilmediğine göre, Vergi İdaresini Geliştirme Fonu'nun yapısı ve kullanılma usul ve esasları da gözönünde tutulmak suretiyle, dava konusu maddenin amacı doğrultusunda uygulanmasını sağlamaya yönelik olarak gerçekleştirilen söz konusu düzenlenenin Anayasal ilke ve kurallarla bağdaşmadığı söylenemez.

4/12/1985 günlü, 3239 sayılı Yasanın 36. maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 415. maddesini takiben eklenen Mükerrer 415. Madde'nin Vergi İdaresini Geliştirme Fonu'nun denetimi ile ilgili ikinci fıkrasının son cümlesi dışındaki hükümlerini Anayasaya aykırı görmediğiniz için, anılan maddenin bütünüyle Anayasaya aykırı olduğuna ve iptaline ilişkin olarak oyçokluğuyla tesis olunan 19/3/1987 günlü, Esas: 1986/5 ve Karar: 1987/7 sayılı Karara yukarıda açıklanan nedenlerle katılmamaktayız.

Üye

Necdet DARICIOĞLU

Üye

Mustafa GÖNÜL

KARŞIOY YAZISI

Esas sayısı: 1986/5

Karar sayısı: 1987/7

1 - Vergi Usul Yasası'nın 3239 sayılı Yasanın 35. maddesiyle değişik mükerrer 414. maddesinin (b) bendiyle Bakanlar Kurulu, bu yasada yer alan maktu hadler ile asgari ve azami miktarı belirtilmiş para ile ödenecek ceza miktarlarını on katına, nispî hadleri ise iki katına kadar ayrı ayrı arttırmaya ve bunları yasal seviyesine indirmeye yetkili kılınmıştır.

Vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsili, yürütmenin önde gelen görevleri arasındadır. Anayasa'nın 73. maddesi "Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır." hükmünü getirerek vergilemenin yasayla yapılmasını öngörmüştür. Anayasa, aynı maddedeki "Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlerinin muaflık, istisnalar ve

indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir" hükmüyle ekonomik yaşamın düzenlenmesiyle ilgili ve hız isteyen konularda vergilemeyle ilgili bazı yetkilerin Bakanlar Kuruluna verilebileceğini belirterek, yasallık ilkesinin ayırık halini de kendi içinde göstermiştir. Anayasa, vergi oranlarında yasanın belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisini Bakanlar Kuruluna bıraktığı halde, vergi cezaları hakkında benzer bir yetkiden söz etmemektedir. Anayasa'nın, vergi ödeviyle ilgili olarak öngördüğü vergilemenin yasallığı kuralın, kendi içinde getirdiği "istisnanın", vergi cezalarında da benzer bir uygulamaya gidilecek şekilde genişletilmesi vergilemenin yasallığı ilkesine, dolayısıyla Anayasa'nın 73. maddesine aykırı düşer.

Ayrıca Anayasa'nın 38. maddesinin üçüncü fıkrasında "Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur." denilmektedir. Anayasa Mahkemesinin 25/5/1967 gün, E : 1966/32, K: 1967/13 sayılı kararında bu kural açıklanırken, "Anayasa koyucu bu madde hükmü ile cezanın miktarı ve çeşidinin belli edilmesini yasaya bırakmıştır." denilmektedir. Başka bir deyişle ceza koymak gibi, ceza miktarını arttırmak veya azaltmak da münhasıran yasamaya verilmiş bir yetkidir. Bu yetkinin Bakanlar Kurulu eliyle kullanılması Anayasa'nın 7. ve 38. maddelerine uygun düşmez. Vergi cezaları, kendilerine özgü ayrılıkları bulunsada, ceza niteliğindedirler ve ceza hukuku kapsamına girerler. Danıştay'ın 12/6/1980 gün, E: 1977/1, K: 1980/2 sayılı İçtihadı Birleştirme Kararı da aynı yöndedir.

2 - Bakanlar Kurulu, 3239 sayılı Yasanın 116. maddesiyle 1319 sayılı Emlâk Vergisi Yasasına eklenen geçici 14. maddenin ilk fıkrasına göre, ödenecek Emlâk Vergisi miktarını ilgili belediye meclislerinin kararı ve belediye başkanının teklifi üzerine, mahalleler, köyler veya cadde, sokak yahut değer bakımından farklı bölgeler itibarıyla birlikte veya ayrı ayrı olmak üzere 1986 yılı için % 40'dan, 1987 yılı için % 20'den az olmamak üzere indirebilecektir. Bu kural sübjektif uygulamalara yer verici ve Anayasa'nın 73. maddesinin öngördüğü verginin mali güce göre ödenmesi ilkesini ihlal edici niteliktedir. Çünkü, belediye meclisinin kararı ve belediye başkanının önerisi üzerine bazı mahalle, köy veya caddelerdeki, emlak vergisi oranının indirilmesi, vergilendirmenin sübjektif değerlendirmelere göre farklı biçimde gerçekleşmesi sonucunu doğurabilir. Bu durum Anayasa'nın öngördüğü eşitlik ve verginin mali güce göre ödenmesi ilkelerine aykırı düşer.

3 - Gelir Vergisi Yasasının "vergi tevkifatı" başlığını taşıyan 3239 sayılı Yasayla değişik 94. maddesine göre, 13 bentte toplanan ve vergi tevkifatına tabi tutulması öngörülen gelir unsurlarından sadece "ücretliler", Gelir Vergisi Yasasının 103. ve 104. maddeleri, başka bir deyişle "esas tarife" uyarınca vergi tevkifatına tabi tutulacak, diğer gelir unsurlarının vergi tevkifatında miktar ne olursa olsun % 25 oranı uygulanacaktır. Gelir Vergisinin 103. maddesindeki esas tarifede ise, alınacak vergiye esas olacak oran % 25'le başlamakta ve artan gelire göre % 50'ye kadar yükselmektedir. İlk bakışta görüleceği üzere, vergi tevkifatında ücretliler için en az % 25 olan ve gelire göre artan oran, öteki gelir unsurlarında ne olursa olsun % 25'dir. Başka bir deyişle ücretliler için tevkifat oranı ödeyecekleri vergi kadar iken, öteki gelir unsurlarında sabit bir oran uygulanmaktadır, iş bununla da kalmamaktadır. Gelir Vergisi Yasasının 94. maddenin (A) bölümünün son fıkrasına göre Bakanlar Kurulu, bu maddede yer alan tevkifat nispetlerini, her bentte yer alan ödemeler için ayrı ayrı sınıra kadar indirmeye veya bir katına kadar arttırmak suretiyle yeniden saptamaya yetkilidir. Ancak bu yetki ücretlileri kapsamamaktadır. Çünkü 94. maddede ücretlilere uygulanacak 103. maddede, Bakanlar Kurulunun esas tarife oranlarını % 10 indirmeye ve tekrar eski oranlara yükseltmeye yetkili olduğu belirtilmekte ise de, bu yetkinin gelir unsurlarına göre ayrı ayrı kullanılması mümkün olmadığı gibi, "O" a varan bir indirimde yer vermemektedir. Kaldı ki. Gelir Vergisi Yasasının

85. maddesine göre, menkul sermaye iradından elde edilen gelirden büyük bir bölümü için beyanname verilmeyecek başka gelirler için beyanname verilmesi halinde dahi bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir, başka bir deyişle bu gelir unsurları için tevkifat dışında bir vergi alınması söz konusu olmayacak tevkifat "O" ise hiç vergi alınmayacaktır.

Böylece ücret gelirlerinden yapılacak vergi tevkifatı ile öteki gelir unsurlarının tabi tutulacağı tevkifat arasında büyük bir eşitsizlik doğmakta, hatta Bakanlar Kurulunun tevkifat oranını "O" a indirmesi durumunda, menkul sermaye iratlarının bir çoğundan hiç vergi alınmaması söz konusu olmaktadır.

Bu durum verginin mali güce göre alınması, vergi adaleti ve eşitlik ilkelerine aykırı düşmektedir. Kaldı ki, çağdaş vergileme anlayışı, yükümlülerin mali güçlerinin gelirlerinin yalnız niceliğine değil, aynı zamanda kaynağına bakılarak saptanmasını gerekli kılar. Bu görüşe göre, tutarları aynı da olsa, emek gelirleriyle sermaye gelirleri mali güç açısından aynı kabul edilemez. Emekle elde edilen gelirlerin, sermayeden sağlanan aynı miktar gelire göre daha düşük oranda vergilendirilmesi görüşü, emek gelirlerinin insanın sağlığına ve yaşamına bağlı olması, bu gelirler nedeniyle ödenen vergilerin yansıtılmaması, emek gelirlerinde vergi kaçakçılığının söz konusu olmaması düşüncelerinden kaynaklanmaktadır. Sermaye gelirlerinin daha yüksek oranda vergilendirilmesi verginin mali güce göre ödenmesi ve vergi adaleti ilkelerinin gereğidir. Nitekim Gelir Vergisi Yasasının 31. maddesinde öngörülen özel indirim ile sakatlık indiriminin yalnız ücret gelirleri için kabul edilmesi, bu görüşün Türk vergileme sisteminde de benimsendiğini göstermektedir. Ancak, bu ilke Gelir Vergisi Yasasının 94. maddesinde (özellikle 103. ve 85 maddeleri birlikte düşünüldüğünde), tamamen tersine çevrilmiş ve ücret gelirleri en yüksek oranda vergi tevkifatına tabi tutulmuştur. Böylece 94. maddenin (A) bölümü, verginin mali güce göre alınması, vergi adaleti ve vergilemede eşitlik ilkeleriyle bağdaşmaz ve Anayasa'nın 73. maddesine aykırı düşer duruma gelmiştir.

Yukarıda açıklanan nedenlerle Vergi Usul Yasasına 3239 sayılı Yasanın 35. maddeleriyle getirilen mükerrer 414. maddenin (b) fıkrasının; Emlâk Vergisi Yasasına 3239 sayılı Yasayla eklenen geçici 14. maddenin ilk fıkrasının ve Gelir Vergisi Yasasının 3239 sayılı Yasayla değişik 94. maddenin (A) bölümünün Anayasaya aykırı olduğu ve iptali gerektiği oyu ile Mahkeme kararının bu kesimlerine karşıyım.

Üye

Yılmaz ALİFENDİOĞLU

KARŞIOY YAZISI

Esas sayısı: 1986/5

Karar sayısı: 1987/7

I - 4/11/1985 günlü ve 3239 sayılı Kanunun 2 nci maddesi ile Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesine eklenen fıkralar şöyledir :

"Mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinde, alım satıma taraf olanlar ile hizmetten yararlananlar aralarında zımnın dahi olsa irtibat olduğu tesbit olunanlar müteselsilen sorumludurlar.

Ancak üçüncü fıkrada belirtilen müteselsilen sorumluluk mal üreten çiftçiler ile nihai tüketiciler için sözkonusu değildir.

Müteselsil sorumluluğun şartları, sınırları ve bu konuya ilişkin usul ve esaslar Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenir."

Kanunun, ne metninde ne de gerekçe ve TBMM görüşme tutanaklarında, bu fıkraların münhasıran Katma Değer Vergisi için konulduğuna dair bir anlam bulunmamasına, bilâkis diğer vergileri de kapsadığı açıklanmasına, "örneğin, tüccardan zirai ürün satın alan bir sanayici, toptancı veya ihracatçı bu zirai ürüne ait stopajın yapıp yapılmadığını, ya-yapılmışsa vergi dairesine yatırılıp yatırılmadığını araştırarak ve mutlaka yatırılmasını sağlayacaktır. Aksi takdirde bu verginin yatırılmasından sorumlu olacaktır." şeklinde ifadeler bulunmasına rağmen, çoğunluk kararında, sözkonusu hükmün yalnız Katma Değer Vergisine ait olduğu belirtilerek ona göre sonuca ulaşılmasındaki isabetsizlik aşikârdır.

Bir tüccarın, sanayicinin, serbest meslek erbabının; işi ile ilgili faaliyetleri ve gezileri esnasında kendisinden mal alan ve satan ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanları, kestikleri vergileri, vergi dairesine yatırıp yatırmadıklarını takip ve tesbit etmesi; hele vergi dairesine yatırımların zorlaması çok zaman imkânsızdır. Buna rağmen kendisinin, ilgisi, dahli, iştiraki olmadığı fiilden ve verginin yatırılmamasından "müteselsilen sorumlu" olması yalnız Anayasa'nın "ceza sorumluluğu şahsidir." hükmüne değil, hukuk ve adalet ilkelerine de aykırıdır.

Dava konusu bu hüküm ile hususi hukuktaki objektif sorumluluk ilkeleri arasında da bir ilgi ve irtibat kurulamaz. Vergi hukuku hususi hukuka değil, kamu hukukuna dahildir. Dolayısıyla "ceza sorumluluğu şahsidir" ilkesi vergi sorumluluğunda da uygulanması gerekir.

Bu maddedeki müteselsil sorumluluk, Anayasa'nın 73 üncü maddesinde belirtilen "vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır" hükmüne de aykırı olduğu gibi "müteselsil sorumluluğun şartları, sınırları ve bu konuya ilişkin usul ve esasların Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenmesi de aynı Anayasa maddesinin "vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır" hükmüne de

aykırılık oluşturmaktadır. Çünkü sorumluluk verginin ve vergilendirmenin ayrılmaz bir mütemmim cüzü, hatta unsuru ve parçasıdır.

II - "İşyerini kapatma" cezası, "ceza sorumluluğunun şahsiliği" ilkesine ters düşen, iptidai, ölçsüz ve adaletsiz bir cezadır. Türk Ceza Kanunundaki "Muayyen bir meslek ve sanatın tatili icrası" cezasından da farklıdır. Bir meslek ve sanatın tatili icrası ve benzerleri şahsi olduğu halde işyeri kapatma cezası gayri şahsidir. İşyerleri birbirlerinden çok farklı ise, kapatılmalarından doğan sonuçlar da o oranda değişiktir. Dolayısıyla aynı fiil ve suçta farklı cezalar uygulanmış olmaktadır. İşyerinin kapatılmasıyla fiil ve suçla hiç ilgisi olmayanlar da cezalandırılır ve mağdur edilir.

"Kapatma yetkisine ve bu yetkinin mahalline devrine ilişkin usul ve esasların Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlen"mesi ise cezanın daha da belirsiz ve keyfi uygulamalarına yol açabilir.

Bu nedenlerle 3239 sayılı Kanunun 27 nci maddesiyle kabul edilen mükerrer 354 üncü maddeyi Anayasa'nın Hukuk Devleti, adalet ve eşitlik ilkelerine de aykırı görüyor iptal edilmesi gerektiğini düşünüyorum.

III - 4/12/1985 günlü, 3239 sayılı Kanunun, 35 inci maddesiyle Vergi Usul Kanununa eklenen mükerrer 414 üncü maddenin (b) fıkrasında :

"b) Bu Kanunda yer alan maktu hadler ile asgari ve azami miktarları belirtilmiş para ile ödenecek ceza miktarlarını on katına, nispi hadleri ise iki katına kadar ayrı ayrı artırmaya ve bunları kanuni seviyesine indirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir." denilmektedir.

Anayasa'nın, 38 inci maddesindeki "ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur" hükmü ile 73 üncü maddesindeki "vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler, kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır" hükmü karşısında vergi cezalarının da Kanunla konulacağına kuşku yoktur. Yine Anayasa, 73 üncü maddesinin 4 üncü fıkrasında, ancak "vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde Kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisinin Bakanlar Kuruluna verilebileceğini öngörmüş, Bakanlar Kuruluna cezaları artırmak yetkisini tanımamıştır. Bu sebeple ceza miktarlarını on katına kadar artırma yetkisinin tanınması Anayasa'nın 38 inci ve 73 üncü maddelerinin mezkûr metin, ruh ve amacına aykırı olduğu gibi yasama yetkisinin devredilemeyeceğini öngören 7 inci maddesine de aykırı düşmektedir.

IV - Gelir Vergisi Kanununun "yatırım indirimi şartları" nı düzenleyen Ek Madde 2'ye 4/12/1985 günlü ve 3239 sayılı Kanunun 46. maddesiyle ilâve edilen fıkra şöyledir : "Yatırım indiriminden yararlanma şartları ve uygulama esasları ile diğer hususlar Maliye ve Gümrük Bakanlığı ile Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığınca müştereken belirlenir."

Kanımcı bu hüküm, Kanuna konmuş olan "yatırım indiriminden yararlanma şartları ve uygulama esasları ile diğer hususları" da değiştirme yetkisini Maliye ve Gümrük Bakanlığı ile Devlet Planlama Teşkilatına vermektedir. Bu haliyle de Anayasa'nın 73 üncü maddesindeki "vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler Kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde Kanunun belirlediği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik

Esas sayısı: 1986/5
Karar sayısı: 1987/7

yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir" hükümlerine aykırılık oluşturmaktadır. Bu nedenle iptali gerekirdi.

V - 4/12/1985 günlü, 3239 sayılı Kanunun 74 üncü maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun istisnalar başlığını taşıyan 8. maddesine eklenen 14 numaralı bent şöyledir :

"14. Beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla bu Kanuna göre yapılan devirlerde münfesi kurumun devir öncesi son bilançosunda görülen zararlar devralan kurumca beyan edilen kurum kazancından indirilebilir. Bu indirimle ilişkin şartlar, usul ve esaslar Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenir."

Anayasa'nın 73 üncü maddesinde: "vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde Kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir" denilmekte olduğundan "indirimle ilişkin şartlar, usul ve esaslar"ın yalnız Maliye ve Gümrük Bakanlığına verilmesi Anayasa'nın bu hükmüne aykırıdır.

VI - Bu Kanunun 116 ncı maddesiyle Emlâk Vergisi Kanununa eklenen :

"Geçici Madde 14. - Bakanlar Kurulu, ödenecek emlak vergisi

miktarını, ilgili belediye meclislerinin kararı ve belediye başkanının teklifi üzerine mahalleler, köyler veya cadde, sokak yahut değer bakımından farklı bölgeler itibariyle birlikte veya ayrı ayrı olmak üzere 1986 yılı için % 40'tan, 1987 yılı için % 20'den fazla olmamak üzere indirebilir" hükmünü taşımaktadır.

Buradaki "mahalleler, köyler veya cadde, sokak yahut değer bakımlarından" ibaresi sübjektif uygulamalara neden olabilecek, Anayasa'nın malî güç kavramını bertaraf edebilecek ve sonuçta emlak vergisi mükellefleri arasında eşitsizlik yaratabilecek niteliktedir.

Bu nedenle Anayasa'nın 10 ve 73 üncü maddelerinin metin ve ruhuna aykırı olan bu hükmünde iptali gerekirdi.

Başlıcaları belirtilen bu sebeplerle çoğunluk kararının görüşüme uymayan kısımlarına katılmıyorum.

Üye

Muammer TURAN

KARŞIOY YAZISI

Esas sayısı: 1986/5

Karar sayısı: 1987/7

3239 sayılı Kanun'un dava konusu 2. maddesiyle Vergi Usul Kanunu'nun 11. maddesine eklenen üçüncü fıkrada "Mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde, verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanlar ile hizmetten yararlananlar, aralarında zımnen dahi olsa irtibat olduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar" denilmekte, beşinci fıkrada ise, müteselsil sorumluluğun şartları, sınırları ve bu konuya ilişkin usul ve esasların Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirleneceği kabul edilmiş bulunmaktadır.

Bu hükümlere göre, mal alım satımına taraf olan veya hizmetten yararlanan bir kimse, karşı tarafın kesmek ve vergi dairesine yatırmak zorunda olduğu bir vergiden dolayı, kendisine düşen mükellefiyeti tam olarak yerine getirdiği, kesilen verginin vergi dairesine yatırılıp yatırılmadığını bilmediği, hattâ bilmesinin mümkün olmadığı hallerde dahi, bu konuda kusurlu bulunan kimselerle birlikte müteselsilen sorumlu tutulmaktadır. Vergiyi kesmek ve yatırmak zorunda olan şahısla aralarında bir irtibat bulunup bulunmadığı bile aranmayacak, sadece, alım satıma taraf olmuş veya hizmetten yararlanmış olması, sorumluluğuna hükmetmek için yeterli görülecektir. Sözü geçen fıkrada "aralarında zımnen dahi olsa irtibat olduğu tesbit olunanlar" in durumu ayrı bir şık olarak ile alınmıştır.

Eğer, 3. ve 5. fıkraların arasındaki 4. fıkra ile "Ancak üçüncü fıkrada belirtilen sorumluluk mal üreten çiftçiler ile nihaî tüketiciler için söz konusu değildir" diye bir istisna hükmü getirilmiş olsa idi, bakkaldan pirinç veya yağ alan bir yurttaşın dahi, o bakkalın vergi dairesine yatırmadığı katma değer vergisinden sorumlu tutulması gerekecekti.

Halbuki, nihaî tüketici olmamakla birlikte, alım satıma taraf olan veya hizmetten yararlanan birçok kimselerin, bu konuda, nihaî tüketici kadar masum ve kusursuz olmaları mümkündür.

Anayasa'nın 2. maddesinde Türkiye Cumhuriyeti'nin demokratik, lâik ve sosyal bir hukuk devleti olduğu yazılıdır.

Devletin, alacağını kolaylıkla tahsil için, kimi ele geçirirse ondan almaya, Ali'nin borcunu Veli'ye yüklemeye, hiçbir kusuru olmayan kimseleri sorumlu tutmaya kalkması hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmaz.

Yukarıda açıkladığım sebeplerle, Vergi Usul Kanunu'na 3239 sayılı Kanun'la eklenen 3. ve 5. fıkraların Anayasa'ya aykırı olduğunu ve iptalleri gerektiğini düşündüğümden, aksi yönde oluşmuş bulunan Mahkeme kararına katılmıyorum.

KARŞIOY YAZISI

Esas sayısı: 1986/5

Karar sayısı: 1987/7

Gerekçesinden ve Türkiye Büyük Millet Meclisinde yapılan görüşmelerden vergi kaybının önlenmesi amacıyla kabul edildiği anlaşılan 3239 sayılı Kanunun dava konusu 2. maddesiyle, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 11. maddesi sonuna eklenen fıkra hükümleri bu düzenleme biçimleri yönünden Anayasa ilkeleriyle bağdaşmamaktadır.

Gerçekten, memleketimizde büyük ölçüde vergi kaybı bulunmaktadır. Elbette bu vergi kaybının önlenmesini "... kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü" olan herkesin,, bu Anayasal ödevini yerine getirmesini sağlamak, devlete düşen başlıca görevlerdendir.

Ne var ki Devlet, bu görevini yerine getirmeye çalışırken dilediği şekilde hareket etme, her tedbiri alma serbestliğine de sahip değildir. Bu uğurda alınacak önlemlerin herşeyden önce hukukla bağdaşır olması, adil ve kolaylıkla uygulanabilir nitelikte bulunması gerekir.

Oysa, dava konusu edilen hüküm bu nitelikten uzak bulunmakta, vergi yükümlülüğünü yerine getirmeyen bir mükellefin fiilinden dolayı üçüncü kişi durumundaki bir vatandaş müteselsil sorumlu tutmaktadır. Hazine yaran düşüncesiyle de olsa böyle bir sonucu hukuk ilkeleriyle bağdaştırmak mümkün değildir. Hukuka bağlı bir yönetimde herkes kendi eyleminden sorumludur. Hiç kimse, dolaylı bir ilişki kurularak başkasının eylemine ortak edilemez, onunla birlikte sorumlu tutulamaz.

Kişinin kimi durumlarda başkasının eylemlerinden sorumlu tutulmasını gerektiren haller elbette bulunabilir. Aralarındaki hukuki bağ veya eylem ve işlemin niteliği bu müteselsil sorumluluğu zorunlu hale getirebilir. Bu zorunluluk nedeniyle de hukuka aykırılıktan söz edilemez.

Olayda ise, görüldüğü üzere, vergi yükümlülüğünü yerine getirmeyen kimse ile, uzak - yakın bir menfaat ilişkisi, eylem ve işlem birliği bulunmayan diğer bir kimse, onunla birlikte müteselsilen sorumlu tutulmaktadır. O nedenle, şahsen dahi tanımadığı bir kimseden dolayı

olarak alım satımda bulunan, kanunen üzerine düşen vergiyi de ödeyen, örneğin Van'daki bir şahsın, asıl vergi yükümlüsü ile bu şekilde müteselsil sorumlu kılınması "yapay" kalmakta, yasal dayanağının Anayasa ilkeleri karşısında savunulması mümkün görülememektedir. Çünkü bir alım satım dolayısıyla vergi kesintisi yapan ve bunu vergi dairesine yatırmak zorunda bulunan kimsenin bu zorunluğu yerine getirip getirmediğini üçüncü kişi durumundaki bu şahsın, bilmek, araştırmak veya bu uğurda gereken önlemi almak bakımından ne yetkisi, ne de imkânı bulunmamaktadır. Diğer taraftan, dava konusu fıkra da yer alan "aralarında zımnî dahi olsa irtibat olduğu tesbit olunanlar" ibaresi ile, maddenin son fıkrası hükmü, müteselsil sorumluluğun hududunu tehlikeli boyutlara varacak şekilde genişletmeye de müsait bulunmaktadır.

Özetlemek gerekirse, dava konusu edilen fıkra hükmü Anayasa'nın "hukuk devleti" ilkesiyle bağdaşmamakta ve bu hüküm, aynı zamanda Anayasa'nın 38. maddesi kapsamına giren bir "ceza" niteliği taşımasa bile, hiçbir suç ve kusuru bulunmayan bir vatandaş için bunun bir "eza" bir "eziyet" olduğunda da kuşku bulunmamaktadır. "Eziyet" in mutlaka maddî olması da gerekmemekte, her şekliyle "eziyet" Anayasa'nın 17. maddesiyle yasaklanmaktadır.

Vergi tahsilatını güvence altına almak ve vergi kaybını önlemek için Anayasal çerçeve içerisinde daha başka yöntemler kolaylıkla bulunabileceğinden, bu nedenlere dayanılarak dava konusu hükmün savunulmasının mümkün olamayacağı düşüncesiyle çoğunluk kararına karşıyım.

Üye

Selahattin METİN