

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Esas Sayısı: 1990/29

Karar Sayısı: 1991/37

Karar Günü: 15.10.1991

R.G. Tarih-Sayı :05.02.1992-21133

İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN : Danıştay Dördüncü Dairesi.

İTİRAZIN KONUSU: 213 sayılı Vergi Usul Yasası'nın 3239 sayılı Yasa'nın 21. maddesiyle değişik "Mükerrer 257. maddesi"nin birinci fıkrasının Anayasa'nın 6., 7., 8., 38., 73. ve 124. maddelerine aykırılığı ileri sürülerek iptali istemidir.

I- OLAY:

İlk derece Mahkemesi olarak davaya bakan Danıştay Dördüncü Dairesi, dava konusu 191 sayılı "Genel Tebliğ"ın dayanağını oluşturan 213 sayılı Vergi Usul Yasası'nın 3239 sayılı Yasa'nın 21. maddesiyle değişik mükerrer 257. maddesinin birinci fıkrasının, Anayasa'nın 6., 7., 8., 38., 73. ve 124. maddelerine aykırı görerek Anayasa'nın 152. ve 2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Yasa'nın 28. maddeleri uyarınca iptali istemiyle doğrudan Anayasa Mahkemesi'ne başvurmuştur.

III- YASA METİNLERİ:

A. İptali İstenen Yasa Kuralı:

Vergi Usul Yasası'nın 3239 sayılı Yasa'nın 21. maddesiyle değişik mükerrer 257. maddesinin birinci fıkrası şöyledir:

"Mükerrer Madde 257- Maliye ve Gümrük Bakanlığı, mükellef ve meslek grupları itibariyle muhasebe usul ve esaslarını tesbit etmeye, bu Kanuna göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgelerin tutulması ve düzenlenmesi mecburiyetini, kaldırmaya, vergi kayıp ve kaçagını önlemek amacıyla tutulmakta olan defter ve belgelere ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva edeceği hususları belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya; bunlar için tasdik, muhafaza ve ibraz mecburiyeti koymaya ve kaldırmaya, bedeli mukabilinde basıp dağıtmaya veya üçüncü şahıslara bastırıp dağıttırmaya, bunların kayıtlarını tutturmaya ve makineli kasa kullanırmaya ve vergi ziyamın önlenmesi, vergi ödemeye teşvik bakımından, vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili olarak levha kullandırma ve asma mecburiyeti getirmeye ve kaldırmaya yetkilidir.

Bu Kanuna göre düzenlenecek belgelerle bunlara ek olarak düzenlenecek belgelerin, üçüncü şahıslara basım ve dağıtım işlerinin yaptırılması ile ilgili şekil, şart, usul ve esaslar ve bunlara uyulmaması halinde uygulanacak cezai şartlar Maliye Bakanlığınca hazırlanacak ve Resmi Gazetede yayımlanacak yönetmelikle belirlenir."

B- Dayanılan Anayasa Kuralları:

1- "Madde 6.- Egemenlik, kayıtsız şartsız Milletindir.

Türk Milleti, egemenliğini, Anayasanın koyduğu esaslara göre, yetkili organları eliyle kullanır,.

Egemenliğin kullanılması, hiçbir surette hiçbir kişiye, zümreye veya sınıfa bırakılamaz. Hiçbir kimse veya organ kaynağını Anayasadan almayan bir Devlet yetkisi kullanamaz."

2- "Madde 7'.- Yasama Yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisinindir. Bu yetki devredilemez."

3- "Madde 8.-- Yürütme yetkisi ve görevi, Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu tarafından, Anayasa ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir."

4- "Madde 38.- Kimse, işlediği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez.

Suç ve ceza zaman aşımı ile ceza mahkûmiyetinin sonuçları konusunda da yukarıdaki fıkra uygulanır.

Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur.

Suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, kimse suçlu sayılamaz.

Hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz.

Ceza sorumluluğu şahsidir.

Genel müsadere cezası verilemez.

idare, kişi hürriyetinin kısıtlanması sonucunu doğuran bir müeyyide uygulayamaz. Silahlı Kuvvetlerin iç düzeni bakımından bu hükme kanunla istisnalar getirilebilir.

Vatandaş, suç sebebiyle yabancı bir ülkeye geri verilemez."

5- "Madde 73.- 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 muaflık istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir."

6- "Madde 124. Başbakanlık, bakanlıklar ve kamu tüzelkişileri, kendi görev alanlarını ilgilendiren kanunların ve tüzüklerin uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla, yönetmelikler çıkarabilirler.

Hangi yönetmeliklerin Resmi Gazetede yayımlanacağı kanunda belirtilir."

IV- İLK İNCELEME:

Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün 8. maddesi gereğince Yekta Güngör ÖZDEN, Yılmaz ALİEFENDİOĞLU, Servet TÜZÜN, Mustafa GÖNÜL, Mustafa ŞAHİN, Oğuz AKDOĞANLI, İhsan PEKEL, Selçuk TÜZÜN, Ahmet N. SEZER, Erol CANSEL ve Yavuz NAZAROĞLU'nun katılmalarıyla 25.9.1990 günü yapılan ilk inceleme toplantısında, dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine oybirliğiyle karar verilmiştir.

V- ESASIN İNCELENMESİ:

İşin esasına ilişkin rapor başvuru kararı ve ekleri, Anayasa'ya aykırı olduğu ileri sürülen yasa kuralı ve dayanan Anayasa kuralları, bunların gerekçeleri ve öteki yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüşülüp düşünüldü:

A. Sınırlama Sorunu:

İtiraz yoluna başvuran Danıştay Dördüncü Dairesi'nde bakılmakta olan davanın konusu, hekimlerce özel muayene ve tedaviler için yazılan reçetelerin Vergi Usul Yasası'nca düzenlenecek zorunlu belgeler kapsamına alınmasıyla ilgili "191 Sayılı VUK Genel Tebliğ" in iptaline ilişkindir.

2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Yasa'nın 28. maddesinin birinci fıkrasıyla ikinci fıkrasının şort bendi hükümleri karşısında sınırlamaya gitme zorunluluğu vardır. Çünkü 28. maddenin birinci fıkrasında; davaya bakmakta olan mahkemenin itiraz yoluna ancak, o davada uygulanacak bir yasanın ya da KHK'nin hükümlerini Anayasa'ya aykırı görürse Anayasa Mahkemesi'ne başvurma yetkisine sahip olduğu, ikinci fıkrasının son bendinde de Anayasa Mahkemesi' nin işin esasına girerek verdiği red kararlarının yayımlanmasından sonra on yıl geçmedikçe aynı hükmün Anayasa'ya aykırılığı savıyla yeniden Anayasa Mahkemesi'ne başvurulamayacağı belirtilmiştir.

Bu oluşum karşısında esas incelemenin, bakılmakta olan davada uygulanacak, olan 213 sayılı Vergi Usulü Yasası'nın 3239 sayılı Yasa'nın 21. maddesiyle değişik mükerrer 257. maddesinin birinci fıkrasındaki ", . . vergi kayıp ve kaçagını önlemek amacıyla tutulmakta olan defter ve belgelere ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva edeceği hususları belirlemeye bunlarda değişiklik yapmaya;" hükmü ile sınırlı olarak yapılması gerekir.

B- Anayasa'ya Aykırılık Sorunu:

İptali istenen kuralın sınırlama kararıyla belirlenen istemle doğrudan ilgili bölümünün Anayasa'ya uygunluğunun incelenmesine geçilebilir :

1- Anayasa'nın 6., 7., 8. ve 124. Maddeleri Yönünden inceleme:

İtiraz yoluna başvuran Mahkeme'nin yukarıya olduğu gibi alman Anayasa'ya aykırılık görüşü karşısında idareye verilen düzenleme yetkisinin alan) ve sınırlarının belirtilmesi gerekmektedir.

Vergi Usul Yasası'nın belge düzenine ilişkin kuralları, ayrıntılara varacak düzeyde olduğu görülmektedir.

İtiraz konusu kuralın Yasa'da öngörülen belgelere ek olarak idareye belge düzenleme zorunluğunu getirme yetkisini veren hükmü, davada uygulanmayacak olan diğer hükümlerden ayrılarak ele alındığında Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın bu yetkiyi kullanırken şu hususları gözeteceği anlaşılmaktadır: Vergi Usul Yasası'nı özenle uygulayacak, vergi kayıp ve kaçacağını önlemek amacıyla tutulmakta olan defter ve belgelere ek olarak tutulmasını ya da düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin içerik, biçim ve kapsamını belirleyecek, bunlarda değişiklik yapmak, bunlar için onama, koruma ve gözleme zorunluluğunu koyacak ya da kaldıracaktır.

İptali istenen kuralda Vergi Usul Yasası'nın öngördüğü düzenlemeyi değiştirecek biçimde verilmiş, sınırları belirsiz bir yetki yoktur. Bakanlık, bu yetkiye dayanarak, özel muayenehane, özel poliklinik, özel hastane sahibi ya da buralarda çalışan hekimlerce (Dış hekimleri dahil) yazılan reçeteleri Vergi Usul Yasası uyarınca düzenlenmesi zorunlu belgeler kapsamına alırken, Vergi Usul Yasası'na göre serbest meslek makbuzu kesmek zorunda olan yükümlülerin bu yükümlülüklerini kaldırmamış, sadece vergi kayıp ve kaçacağını önleyebilmek için yasadan aldığı yetkiye dayanarak kimi önlemler getirmiştir. Defter tutma ve belgelendirmede güdülen amaç, ödenmesi gereken vergilerin, vergi incelemesi yoluyla doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğuna ve hekimlerce özel muayene sonucunda verilen reçetelerin de, ücret karşılığında hastalığın tedavisi yönünde yapılan bir hizmete açıklık getirdiğine göre bunların yasadan alınan yetkiyle belge olarak Bakanlıkça belirlenmesinde Anayasa'ya aykırı bir yön bulunmamaktadır.

Ek belge istemek yetkisi, yükümlülerin ekonomik ve teknik gereklere uymayan ya da normal ve alışılmış sayılmayacak bir sav ile karşılaşmalarını için önceden alınmış bir önlem niteliğinde olup, vergi yitik ve kaçacağını önlemek amacı dışına taşmamaktadır. Belge düzeninin temel amacı da budur. Bu ölçüler ve amacı aşan idari düzenlemeler idari yargı tarafından iptal edilir. Türk vergi hukukunda vergilendirmede beyan esası asıl olmakla beraber, Vergi Usul Yasası, yükümlüye bilgi verme ve değişiklikleri bildirme zorunluluğu yanında beyanının doğruluğunu ortaya koyan defter tutmak, belge ve kanıtları hazırlamak ödevi de yüklemiştir. Defter ve belgeler biçimsel olarak yasalara uygun bulunsa bile, bu belgelerin gerçeği yansıtmaması re'sen vergi tarhının nedenlerinden birini oluşturması nedeniyle yükümlü bu yolla, daha sonra vergi dairesince salınacak vergiden ve kesilecek cezadan kendisini koruyabilmek olanağını bulabilmek, böylece istenilen belgeleri düzenlemek yararına sonuç verecektir. Vergilendirme, yükümlünün beyanına dayalı olduğuna göre yükümlü beyan ödevini hiç yerine getirmeyebilir, eksik getirebilir ya da gizleyebilir. Vergi Usul Yasası bu yüzden idareye, vergiyi doğuran olayı ve yükümlüye etkili olan durumları ortaya çıkarmak için yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplama gibi olanaklar tanımıştır. Bunlardan dava konusuyla yakından ilgili" bulunan bilgi toplama, kimi gün vergi idaresinin istemi üzerine kimi gün de istem olmaksızın sürekli biçimde sağlanır. Bilgi toplama yükümlüye yönelik olabileceği gibi yükümlü ile işlem ve ilişkide bulunan diğer yükümlülere de yönelik de olabilir, idarenin bilgi toplamada esnek ve çabuk davranmaya gereksinim¹ vardır.

Vergi Usul Yasası'nın yükümlülerin vergilendirmeye ilgili belirli olgu ve işlemleri belirli belgelere bağlamalarını ve bu belgelerle ispat etmelerini öngörmüş bulunması, yükümlünün beyanına dayalı olan Türk vergi sisteminin zorunlu bir gereğidir. Verginin salınması, yükümlünün beyanına, yükümlünün beyanı, defter kayıtlarına, defter kayıtları ise

yasal koşulları içeren belgelere uygun olmalıdır. Öte yandan belgelerin biçimsel koşulları kapsadıktan başka, gerçek, durumu yansıtmaları gerekir.

Bu nedenle Vergi Usul Yasası'nda yükümlülerin vergilendirme ile ilgili olgu ve işlemler için düzenleyecekleri ve isteyecekleri belgeler kapsamlı ve ayrıntılı olarak saptanmış olmasına karşın ayrıca "Mükerrer 257. madde" ile defter ve belge düzeni alanında Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na geniş bir düzenleme yetkisi verilmesinin zorunluluktan kaynaklandığı ve belgelerde düzen ve disiplinin bu biçimde etkinleştirilmek istendiği ortadadır. Bununla birlikte belge düzenine aykırılığın gereğinde doğrudan vergi salınmasına yol açabilecek bir olgudur (VUK. 30. 4). Vergi Usul Yasası'nın mükerrer 257. maddesiyle, belge düzeniyle ilgili temel gereklerin, örneğin noter tarafından onama ya da anlaşmalı basımevlerinde basım gibi yöntemlerin belirtilmesi ve bu konularda yalnız uygulamayla ilgili ayrıntıları belirlemenin Bakanlığın düzenlemesine bırakılması Anayasa'ya aykırılık oluşturmamaktadır.

Anayasa Mahkemesi, 1961 Anayasası döneminde; 1918 sayılı Kaçakçılığın Men ve Takibine Dair Yasa'ya 6829 sayılı Yasa'yla eklenen "Ek 1. madde"nin birinci fıkrasındaki "Kaçakçılığın men ve takibi için lüzum görülen yerlerde İcra Vekilleri Heyeti kararı ile emniyet bölgeleri ihdas olunur." kuralının Anayasa'ya aykırı olmadığını belirleyen 10.12.1962 günlü, Esas: 1962/198, Karar: 1962/111 sayılı red kararında; "Yasakoyucunun temel kurallara saptandıktan sonra uzmanlık ve idare tekniğine ilişkin hususların düzenlenmesi için Hükümete yetki vermesi, yasama yetkisin* kullanmaktan başka bir şey değildir. Bu koşullar altında yürütme organının görevlendirilmesi yasama yetkisinin devri olarak nitelendirilemez." yargısını açıklamıştır.

Yürütmenin, tüzük ve yönetmelik çıkartmak gibi klasik düzenleme yetkisi, idarenin yasallığı ilkesi içerisinde sınırlı ve tamamlayıcı bir yetki durumundadır. Anayasa'da belirtilen kimi ayrık durumlar dışında, yasalarla düzenlenmemiş bir alanda yürütmenin özel hakları etkileyen bir kural koyma yetkisi bulunmamaktadır. Yasa ile yetkili kılınmış olması da yasama organının belirlediği kapsam ve sınırlar içinde türevsel bir yetkinin kullanılması anlamına gelir.

İtiraz konusu kurallar Maliye Bakanlığı'na verilen vergi kayıp ve kaçagını önlemek amacıyla tutulmakta olan defter ve belgelere ilaveten defter tutulmasını ve belge düzenlenmesini belirleme yetkisinin, yasada amacının ve sonuçlarının belirlenmiş olması, günlük olayların izlenmesine, teknik ya da ayrıntıya ilişkin konuların düzenlenmesine yönelik bulunması karşısında yasama yetkisinin devri niteliğinde değildir. Ayrıca, 1982 Anayasası'nda yürütmenin görev olmaktan öteye bir yetki gücüne sahip bulunması, yasama ile yürütmenin eşitlik ve denklik içinde işbirliği içinde bulunması Maliye ve Gümrük Bakanlığının İdarenin bir hizmet birimi durumunda bulunması da gözetilmelidir. Bu nedenle itiraz konusu kural, Anayasa'nın 6., 7. ve 8. maddelerine aykırı bulunmamıştır.

Anayasa'nın, Başbakanlık, bakanlıklar ve kamu tüzelkişilerinin yönetmelik çıkarabileceğini öngören 124. maddesine aykırılık iddiasına gelince: Anayasa'nın 6. maddesi "kanunların ve tüzüklerin uygulanmasını sağlamak ve bunlara aykırı olmamak üzere" yönetmelikler çıkarılması yetkisiyle ilgilidir. Olayda ise itiraz konusu kural Maliye Bakanlığı'na vergi kayıp ve kaçagını önlemek amacıyla ilave defter tutulması ve belge düzenlenmesini belirleme yetkisini içermektedir. Amacı ve sınırları yasada belirlenen ve vergi kaçırmaı önlemek amacını güden bu yetki, belge düzenlenmesine ilişkindir. Yürütme organının, yönetmelik dışında yasanın buyruğu, kapsam ve sınırı içinde genel nitelikli hukuksal tasarruflarda bulunması idare hukuku kurallarına aykırı düşmemektedir. Bu nedenle savunulan ve amacı belirli bir yetkinin Anayasa'nın 124. maddesine aykırı bir yönü de görünmemiştir.

2- Anayasa'nın 38. Maddesi Yönünden İnceleme:

Ek belge düzenlenmesi zorunluluğuna uyulmaması durumunda Vergi Usul Yasası'nda öngörülen usulsüzlük cezasının uygulanacağı bir gerçektir. Vergi Usul Yasası'nın 352. maddesine göre; defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili belgelerin doğru bir vergi incelemesi yapılmasına olanak vermeyecek ölçüde eksik, usulsüz ve karışık olması durumunda 1. derecede usulsüzlük; evrak ve belgelerin Yasa'nın belirlediği biçimi, içeriği, ekleri ve bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması durumunda II. derecede usulsüzlük cezası öngörülmüştür. Yasa'nın bu açık hükmü karşısında vergi yasalarının biçim ve yönetime ilişkin kurallara uyulmaması durumunda uygulanacak cezanın yasayla saptanmış bulunduğu kuşkuya yer yoktur. Suçun yasayla saptanması, maddi olay olarak bir eylemin, ne zaman suç niteliğini alacağını belirlemek demektir. Öğretide suçun yasada tanımlanmış ve karşılığında bir cezanın gösterilmiş olması, yasayla saptama olarak kabul edilmektedir. Gerçekten yasa, suçun, yani ne gibi eylemlerin yasaklandığı hiçbir kuşkuya yer vermeyecek biçimde belirtmelidir. Suç sayılan eylem ve cezası yasada açıkça gösterildikten sonra yasama organının uzmanlık ve yönetim tekniğine ilişkin konularda alınacak önlemlerin duyulan gereksinmelere uygunluğunu sağlamak amacıyla yürütme organına kimi kararlar almak üzere yetki vermesi kararla suç ortaya konulması anlamına gelemez.

Vergi Usul Yasası, suçu, defter kayıtları ile ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesine olanak vermeyecek ölçüde eksik, usulsüz ya da karışık olması veya yasayla ve diğer düzenlemelerle istenilen biçim, içerik ve eklere ilişkin kurallara uymamak olarak belirlemiştir. Vesikaların neler olduğu ve taşınması gereken bilgilerin içeriği Vergi Usul Yasası'nın 227-242. maddelerinde ayrıntılı biçimde sayılmıştır. Bu durumda yükümlü hangi kurala uymadığı takdirde ne kadar ceza (para ödeyeceğini) alacağını önceden bilmek olanağına sahiptir.

Nitekim, 1567 sayılı Yasa'nın 3. maddesiyle Bakanlar Kurulu'nun çıkaracağı kararnamelerle suç ihdası yetkisi tanındığına ve bunun 1961 Anayasası'nın 33. maddesine aykırı olduğuna ilişkin 23.3.1963 günlü, Esas: 1963/4, Karar: 1963/71 sayılı Anayasa Mahkemesi¹ kararında: "Bakanlar Kurulu Kararı, daha önce Resmi Gazete'de yayımlanarak kişilere hangi eylemlerin yasaklandığı duyurulmakta ve böylece kişinin teminatı sağlanmakta ve ceza da yasada gösterilmekte olmasına göre sadece kararnama ile suç ihdası söz konusu olamayacağından; itiraz konusu kural, Anayasa'ya aykırı görülmemiştir" denilmektedir.

Yasama organının, ilkeleri belirttikten sonra, uzmanlık ve yönetim tekniğine ilişkin hususların düzenlenmesi işi ile yürütme organını görevlendirmesi de yasama yetkisini kullanmaktan başka bir şey değildir. Anayasa'nın 107. ve 113. maddelerinde, yürütme organının gösterilen esaslara uygun olmak koşuluyla, tüzükler ve yönetmelikler çıkararak düzenleyici hukuksal tasarruflarda bulunabileceği kabul edilmiştir. Ancak, yürütme organının bunun dışında, yasanın buyruğuna uyarak genel nitelikte hukuksal tasarruflarda bulunması da idare hukuku esaslarına uygundur. Bunun aksini kabul etmek, yürütmenin çalışmalarını çok dar ve işlemesi güç bir çerçeve içerisine sokmak gibi bir sonuç doğurur ki, bunun da Anayasa'nın amacına ve ruhuna uygun düşmeyeceği, idare işlevlerinin isterleriyle bağdaşmayacağı açıktır.

Bu durumda incelenen kural, vergi kayıp ve kaçığını önlemek amacıyla Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na yetki vermekle yasadışı suç oluşturma olanağı vermediğinden Anayasa'nın 38. maddesine de aykırı değildir. Ayrıca, vergi idarelerince verilen para cezalarının teknik anlamda ceza niteliğinde olmadığı, idari birer yaptırım niteliğinde olduğu hususundaki düşünceler de gözetildiğinde belge düzenine ilişkin idari düzenlemelere aykırı davranış suç

değil, birer disiplin suçu, hattâ bir tür mali kolluk önlemi olarak değerlendirilebilir. Bu durumda kanunsuz suçtan sözedilemez.

Yukarıda açıklanan nedenlerle itirazın reddi gerekir. 3- Anayasa'nın 73. Maddesi Yönünden inceleme:

Aykırılık gerekçesinde ileri sürülen, "Vergi Usul Kanunu'nda yer alan usul hükümlerinin kişinin temel hak ve ödevleriyle yakından ilgili bulunduğu ve onu sınırladığı" yolundaki sav her çeşit genel hukuksal düzenlemeler için de geçerlidir. Çünkü düzenleme, sınırlamadan daha geniş ve farklı bir kavramdır. Hakkı sınırlayıcı düzenlemeler olabileceği gibi hakkı güçlendiren onu daha etkili bir kullanıma kavuşturan, hattâ ona, önceden sahip olmadığı belli bir içerik, kazandıran düzenlemeler de söz konusu olabilmektedir. İtiraz konusu kuralla Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na verilen yetki, vergi kayıp ve kaçığını önlemek amacıyla tutulmakta olan defter ve belgelere ilaveten tutulması ve düzenlenmesi uygun görülen defter ve belgelerin mahiyet, biçim ve içeriğini belirlemeye ve bunlarda değişiklik yapmaya ilişkindir. Konunun kişinin temel haklarıyla doğrudan ilgisi yoktur. Dolayısıyla, Anayasa'nın 13. maddesi ile bağlantı kurulamamıştır.

Yasakoyucunun idareye yükümlülerin sosyal, kültürel ve ekonomik alışkanlıklarını dikkate alarak, vergi kayıp ve kaçığını önlemek amacıyla günün değişen koşullarına göre, ekonomik ve teknik gereklere uymayan ya da olayın özelliğine göre normal ve kabul edilebilir bir durumun ortaya çıkmasında Yasa'da öngörülen belge düzeninin disiplin altına alınması için ek önlemler almaya yetki vermesi, daha öncede açıklandığı üzere, genel yönetim esaslarının gereğidir. Kaldıkı, idareye verilen ve itiraz konusu yapılan yetki, vergi yasalarının salma, gerçekleştirme, bağışıklık, ayrıklık, indirim ve oranlara ilişkin hükümlerinde herhangi bir değişiklik yapma olanağını içermemektedir. Gerçi zorunlu belge düzenleme alanının genişlemesiyle yükümlünün vergi matrahında bir artışa neden olunmaktadır. Ancak, bu zorunluluk olmasa da vergi matrahı gerçek kazançları kapsamak durumundadır. İdare, bu gerçek durumu ortaya çıkarmanın önlemlerini almaktadır. Dolayısıyla idarenin matraha doğrudan müdahalesi söz konusu değildir, idare, belge düzeninde değişiklik yapmakla ya'anın uygulanmasına açıklık getirmekte ve vergi kaçırılmasını önlemeye çalışmaktadır. Çünkü asıl olan herkesin gelir elde ettiği kadar vergi ödemesidir. Bakanlığa verilen yetki vergi kaçırmayı önleyici bir oto kontrol sağlamayı amaçlamaktadır. Bu durum karşısında, belge düzeninde değişiklik yapma yetkisini içeren 213 sayılı Vergi Usul Yasası'nın "Mükerrer 257. maddesi"nin birinci fıkrası, idareye verginin yükümlüsü, konusu, matrahı ve vergiyi doğuran olay gibi temel öğelerinde değişiklik yapmaya yetki vermediğinden, Anayasa'nın 73. maddesine aykırı değildir.

VI- SONUÇ:

213 sayılı Vergi Usul Yasası'nın 4.12.1985 günlü, 3239 sayılı Yasa'nın 21. maddesiyle değişik mükerrer 257. maddenin birinci fıkrasının;

A. İptali istemini içeren başvuruya ilişkin esas incelemenin "... Vergi tayip ve kaçığını önlemek amacıyla tutulmakta olan defter ve belgelere ilaveten tutulmasını ve düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva edeceği hususları belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya; ..." bölümüyle sınırlı olarak yapılmasına OYBİRLİĞİYLE,

Esas Sayısı: 1990/29
Karar Sayısı: 1991/37

B. Sınırlama kararı uyarınca incelenen yukarıda belirtilen hükmün, Anayasa'ya aykırı bulunmadığına ve iptal isteminin REDDİNE, Yekta Güngör ÖZDEN, Servet TÜZÜN, Selçuk TÜZÜN ile Yalçın ACARGÜN' ün karşıoyları ve OYÇOKLUĞUYLA,

15.10.1991 gününde karar verildi.

Başkan	Üye	Üye
Yekta Güngör ÖZDEN	Yılmaz ALİEFENDİOĞLU	Servet TÜZÜN
Üye	Üye	Üye
Mustafa ŞAHİN	İhsan PEKEL	Selçuk TÜZÜN
Üye	Üye	Üye
Ahmet N. SEZER	Erol CANSEL	Yavuz NAZAROĞLU
Üye		Üye
Haşim KILIÇ	Yalçın ACARGÜN	

KARŞIOY GEREKÇESİ

Esas Sayısı: 1990/29

Karar Sayısı: 1991/37

213 sayılı Vergi Usul Yasası'nın 3239 sayılı Yasa'yla değiştirilen-"Mükerrer 257. maddesi"nm yürürlükteki son biçiminin, itiraz konusu birinci fıkrasının içeriği, çoğunluk oylarıyla oluşan" kararın tersine, aşağıda belirtilen nedenlerle birkaç yönden Anayasa'ya aykırıdır.

Anayasa'nın 2. maddesinde özgün nitelikleri belirtilen Türkiye Cumhuriyeti'ne çağdaş yapıyı kazandıracak hukuka uygunluk, salt "hukuk devleti" tanımıyla değil, Anayasa Mahkemesi'nin birçok kararında yinelenip vurgulandığı tüm işlem ve eylemlerinin yargı denetimine açık olması, insan hak ve özgürlüklerini yaşama geçiren güvenceler getirerek hukukun üstünlüğü ilkesini içtenlikle benimsemesi, başta, yasakoyucu, devlet organlarının Anayasa'nın bağlayıcılığı ve önceliğiyle birlikte hukukun evrensel kurallarım çalışmalarında gözetmesi, demokratik toplum düzeninin gerekleriyle bağdaşmayan sınırlamalardan kaçınması, toplumsal dengeyi ve kamu düzenini özenle koruyarak her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurması ve bunu güçlendirerek sürdürmeyi amaç edinmesiyle sağlanır. Hukuksal yönden biçim ve öz ayrımı yaparak konuları sıralamak, devlet ya da kamu yaran yönünden kimi hukuka aykırılıkları hoşgörüyü karşılamak, "hukuka aykırılık"la "Anayasa'ya aykırılık" durumlarını

birbirine yaklaştırmak yerine uzaklaştırarak başkalaştırmak, anayasaya uygunluk denetimini biçimsel bir çaba, kendi içinde sınırlı bir yöntem yerine geçirir. Oysa, hukuka aykırılıkları olabildiğince gidermek ve kaldırmak için Anayasa'nın açık ve yeterli olmayan kurallarının üstünde hukukun anlamı, amacı, ereğiyile birlikte tüm işlevi gözetilerek sonuca varılmalıdır. Bu bağlamda, tarihsel gelişimi içinde yasama organının, oluşum nedenlerinden başlıcası sayfan "vergi koyma" yetkisi üzerinde özellikle durulmalıdır. Yasama organına özgü yetkilerin, dokunulamaz, devredilemez, vazgeçilemez türden bulunmaları bu organın ulusal egemenlik kapsamındaki yasama yetkisini kullanan tek kurum olmasından ve işlemlerinin değerinden kaynaklanmaktadır. Bu olgu, yasama organını yetkisini devretme, yürütme organını da yasama organının yerine geçme ve onun yetkisini devralma niteliğindeki işlemlerden kaçınmakla yükümlü kılmaktadır. Anayasal gereklere uymak zorunluluğu her konudaki düzenlemede izlenecektir. İncelenen kural "... bu Kanuna göre tutulacak defler ve düzenlenecek belgelerin tutulman ve düzenlenmesi mecburiyetini kaldırmaya..." açıklığıyla Yasa'nın ngrdği işlemleri, tutulmasını belirlediği defterlerle düzenlenecek belgeleri kaldırma, yeni defterler tutturma, gözleme ve koruma zorunluluğu koymak yetkisini Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na vermiştir. Vergi Usul Yasası'nın ngrdği, zorunlu kıldığı defter ve belgeleri kaldırmak ve yenilerini istemek, Yasa düzeyinde işlem yapmaktır. Hem Yasa'yla zorunluluk belirlemek hem de bu zorunluluğu bir Yasa değişikliğiyle değil Bakanlık "Genel Tebliği" ile gerçekleştirmek belirgin bir çelişkidir. Bu sonuç, yasama organının yetkiyi devrettiğini, Maliye ve Gümrük - Bakanlığı'nın da bu yetkiyi kullandığını göstermektedir.

Bakanlığa yetkinin bir yasayla verilmesi onun hukuka Anayasa'ya uygun olduğunun, Yasa'y^a dayandığına göre yasal bulunduğunun kanıtı sayılamaz. Yasa'da öngörülen yetki "Yasa'nın istediği düzenleme, belirlediği zorunluluk" değildir. Yasa'nın saptayıp saydığı, sıralayıp istediği, tanımlayıp nitelediği bir yükümlülük değil, yasa yerine geçen Bakanlığın yaptığı ve yaptırdığı işlemlerdir. Bir Yasa'nın kendi içinde düzenleyip kendisinin yapması başka, bir Bakanlığı yetkili kılıp ona yaptırması başkadır. Yasa bu yetkiyi verse de yasa ile yapılması gerekenle eşdzey ve eşdeğer olamaz. Yasa ile gerçekleştirilenler düzeyinde iç Tebliğle yapılamaz. Yasa'dan sözedilmesi yasallık için yeterli değildir. Yasa ile öngörülen kaynakta uygun olmak, yetkilendirilen de temelde, özde yetkili bulunmalıdır. Yasanın düzenlemesi, hukuka ve Anayasa'ya aykırılık taşımamalıdır. Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na bir yasayı değiştirip düzeltme niteliğindeki yetkinin Anayasa'ya uygunluğunu savunmak güçtür. Nitekim Genel Tebliğin içeriği, incelenen Yasa kuralının bu olanağı verdiğini kanıtlamaktadır. Durumun, Anayasa'nın 6. ve 7. maddelerine aykırılığı yanında yasama ve yargıya karşı genişletilmiş biçimiyle bile yürütme yetki ve görevini belirleyen Anayasa'nın 8. maddesine de aykırılığı açıktır.

Yönetimin düzenleyici işlemlerinin sınırı Anayasa'nın açık kurallarıyla çizilmiştir. Yasa konularını KHK'ler dışında yürütme düzenleyemez. Yönetsel yaptırımlara bağlanacak belirlemeler yasama yetkilerine dokunamaz. Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasındaki "benzeri mali yükümlülük" kavramını dar yorumlayıp vergi, resim ve harçla ilişki ve ilintiyi dışlamak olanaksızdır. 3239 sayılı Yasa'yla yapılan değişiklikle mükerrer 257. maddenin Bakanlığa verdiği yetkiyle yapılan belirlemelere aykırı davranış, ceza yaptırımlarına bağlanmaktadır. Yasaların uygulanmasına ilişkin ayrıntıları aşıp yasa niteliğinde düzenlemelerle Anayasa'nın 73. maddesine aykırılık oluşur. Vergi kavram ve kurumundan ayrılması düşünülmeyecek işlemlerin yasa yerine Genel Tebliğlerle yapılmasına açık olan kural Anayasa'ya uygun olamaz.

Vergi Usul Yasası, kurallaştırdığı konuların niteliği ve doğası gereği, itiraz başvurusunda da belirtildiği gibi buyurucu, kısıtlayıcı ve sıklıdzencidir. Yönetsel kararlarla

Yasa'nın uygulama alanı içine alman durumlara bu Yasa'nın öngördüğü yaptırımların uygulanması, Anayasa'nın 38. maddesine açıkça ayardır. Yükümlüye sonuçta uygulanan yaptırımın ceza olduğu tartışmasızdır. Anayasa'nın 38. maddesindeki "ceza" kavramını, cezanın hukuksal yapısını daraltarak "para cezası, vergi cezası, yönetsel ceza, yargı cezası" gibi ayrımlara gitmek doğru olmadığı gibi, Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın Genel Tebliği'ne aykırı davranan yükümlüye uygulanan yaptırımın "doğrudan" değil "dolaylı" olduğunu söylemek de yeterli değildir. Ceza ancak yasa ile ya da yasanın belirlediği açıklıkla yasaya dayanılarak konulur. Yönetim suç ve ceza belirleyemez. İncelenen kural bu nedenle de Anayasa'nın 38. maddesine aykırıdır.

Bu tür sapma, çelişki ve aykırılıklar hukuk devletinde geçmemesi gereken olumsuzluklardır, Anayasa'nın 6., 7., 8., 38 ve 73. maddelerine aykırılık, sonuçta 2. maddeye aykırılığı da birliğinde taşımaktadır.

Yasama organı, Maliye Bakanlığı'na Tebliği ile uygulama olanağı verdiği işlemleri Yasa kapsamında kendisi belirleyebilirdi. Yasa'nın günümüzdeki yapısı, içeriği ve istenilen hususların ivedi biçimde çıkarılması kolaylıkları bilinmektedir. Yasama organı çoğunluğunun siyasal iktidara, yetki ve görevleriyle zaten güçlü olan Hükümete Anayasa'ya karşın yeni olanaklar tanınması hukuk devleti yönünden sakıncalıdır. Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın elindeki olanaklarla, denetimin etkinliğiyle ve kimi ayrıcalıklarla bağımsızlıkların gözden geçirilmesi yoluyla kayıp ve kaçakları giderme, gelirle artırma gücü vardır. Önemli olan, yöntemin hukuka uygunluğudur. Bu kapsamda "hukuksallık"la "devlet yararı" düşüncelerinden öncelikli ve üstün olanı "hukuksal"lıktır. Hukuka uygun işlem ve eylemler özde devlet yararına olduğu gibi giderek devlet yararını da artırır. Ama hukuk dışlanıp gözardı edilerek yapılan uygulamalar, buyruklara ve siyasal nedenlere bağlı işlemler devlete güveni sarsar, yükümlülerde bıkkınlık ve isteksizlik yaratır. Bakanlığa, yükümlüler arasında kimi nedenlerle kimi seçimler yapmak, kimine istediği yöntemi uygulamak olanağını veren, daha özlü anlatımla, Genel Tebliğiyle yükümlülük getirme ve yaptırım belirleme olanağı veren yasa kuralları Anayasa ile bağdaşmaz. Genel Tebliği yeralan hususlar Yasa'da bulunabilirdi. İlkeler Yasa'da, ayrıntı Genel Tebliği kurala bağlanırdı. Yasa'nın Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nı yetkilendirmesi Yasa'nın belirlemesi değil, belirlemeyi Bakanlığa devretmesidir. Koşul, Yasa'nın belirlemesidir. Ulusal istençle oluşan yasama organının ulusal egemenliğin kendisine bırakılan bölümünü kullanma yetkisi saptırılamaz. Yasama organının yasama yetkisini etkin biçimde yerine getirmesi konusunda aşırı duyarlık, ulusal egemenliğin işlerliğinin o alandaki göstergesidir. Yasama organının varlık nedeni, hukuksal anlamı ve kurumsal yeri, yürütmeyi yönlendirme ve denetleme yetkisi, yürütmeye güç kazandırmak amacıyla daraltılıp azaltıldıkça demokratik yapıda bozulmalar önlenemez. Yasama organının oluşumundan çalışmalarına değin her yönden güven vermesi hukuk devletinin temelden sağlık belirtisidir.

Her yurttaşın kamu giderlerinin karşılanmasına, mali gücü oranında vergi ödeyerek katkıda bulunması yükümlülüğünden onur duyması doğaldır. Devletin beğeniyle karşılanacak vergi gelirlerinin aıtınma çabalarını sürdürürken, akçalı yükün adaletli ve dengeli dağılımını amaçlayan bir maliye politikası gütmesi, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin yasayla konulup değiştirileceği ya da kaldıracağı konusundaki Anayasa buyruğuna kesinkes uyması gerekir. "Devlet yararı ağır basar - Yetki Yasası'na uymasa da memurların yararına olduğundan kimse dava açamaz - Anayasa Mahkemesi iptal edinceye kadar uygulanmaz. - Anayasa Mahkemesi kararları geriye yürümez - Dava reddedilir" türünden düşünce ve varsayımlarla hukuka aykırılığı biline biline kimi kuralları "oldu bitti"ye getirilmeyip yürürlüğe koymaktan kaçınılması, demokrasinin çağdaş adı olan hukuk devletine daha yaraşır bir

Esas Sayısı: 1990/29
Karar Sayısı: 1991/37

tutumdur. Devletten beklenen de her zaman budur. Sorun, bu anlayış kapsamında, düzenlemelerin hukuksallığı sorunudur. Yoksa, devletin gelirlerini artırmaya kimsenin diyeceği, karşı çıktığı yoktur. Karşı oyumuzu kullanırken bu alanda yapılması gerekli birçok şeyin bulunduğu bilincinde ancak Anayasa'ya, uygun yolun izlenmesi inancıyla davrandığımız' belirtiyoruz.

Başkan

Yekta Güngör ÖZDEN

Üye

Yalçın ACARGÜN

KARŞIOY GEREKÇESİ

Esas Sayısı : 1990/29

Karar Sayısı : 1991/37

İptali istenen fıkı a ile Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na yasanın düzenlediği bir alanda değişiklik yapma, vergi yükümlülerinin uymak zorunda "oldukları ve -aksine hareketleri cezalandırılan Vergi Usul Kanunu'nda ayrıntılarıyla düzenlenmiş kayıt ve belge sistemini daraltma veya genişletme yetkisi tanınmıştır.

İdare yasa ile tanınmış bir yetki ile de olsa emredici bir yasa hükmünü kaldırabiliyor, değiştirebiliyor ya da daraltıp genişletebiliyorsa yasama organı derecesine çıkıyor onun yetki ve görevini üstleniyor demektir.

idari kuruluşlara yasama yetkisinin devri anlamına gelecek bir yetki ve görev yasa ile de olsa verilemez. Yasalarla idari kuruluşlara tanınan düzenleme yetkisi Anayasa'nın 124. maddesinde belirlenen kapsam ve sınırları aşamaz.

Vergi ile olan ilişkisi vergi usulüne ilişkin kuralların Anayasa'nın 73. maddesi gereğince yasayla konulup, kaldırılması ve değiştirilmesini zorunlu kılmaktadır.

Vergi Usul-Yasası'na aykırı hareket aynı yasada belirtildiği şekilde cezalandırılmaktadır. Bu yasada öngörülmemiş bazı konuların idari kararlar kanun kapsamına alınması Anayasa'nın 38. maddesinde açıklanan suç ve cezalara ilişkin kurallarla bağdaşmaz.

Belirlenen nedenlerle sınırlama kararı uyarınca incelenen 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3239 sayılı Yasa ile değişik mükerrer 257. maddesinin birinci fıkrasının Anayasa'nın 6., 7., 8., 38., 73. ve 124. maddelerine aykırı olduğu ve iptali gerektiği kanısındayız.

Esas Sayısı: 1990/29
Karar Sayısı: 1991/37

Üye

Servet TÜZÜN

Üye

Selçuk TÜZÜN