

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Esas Sayısı : 1991/30
Karar Sayısı : 1992/18
Karar Günü : 4.3.1992
R.G. Tarih-Sayı :30.05.1992-21243

İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN : Danıştay Dördüncü Dairesi

İTİRAZIN KONUSU : 4.11.1961 gün ve 213 sayılı Vergi Usul Yasası'nın 11. maddesinin dördüncü fıkrasından sonra gelmek üzere 24.3.1988 gün ve 3418 sayılı Yasa'nın 30. maddesiyle eklenen fıkranın Anayasa'nın 6., 7., 8., 38., 73. ve 124. maddelerine aykırılığı ileri sürülerek iptali istemidir.

I- OLAY :

Canlı hayvan tüccarı K.G.in 1989 yılında değişik tarihlerinde Elazığ'daki Et ve Balık Kurumu'na sattığı canlı hayvanların satış bedeli üzerinden adı geçen kurumca stopaj yoluyla zirai kazanç kesintisi yapılmıştır.

Bu kesintilerin gelir vergisi yükümlüsü sıfatıyla verilen yıllık gelir vergisi beyannamesi üzerinden tahakkuk ettirilen vergi tutarından 193 sayılı Gelir Vergisi Yasası'nın 121. maddesi gereğince mahsup edilmemesi üzerine KG. tarafından vergi dairesi nezdinde Vergi Usul Yasası'nın 116, 117, 119 ve 124. madde hükümleri uyarınca düzeltme isteminde bulunulmuştur, istemin reddi üzerine adı geçince Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na şikayet yolu ile başvuruda bulunulmuş ancak Bakanlıkça yasal sürede cevap verilmemesi sonucu olduğu kabul edilen olumsuz idari işlemin iptali için Danıştay'da dava açılmıştır.

Davaya bakan Danıştay Dördüncü Dairesi'nce, 3418 sayılı Yasa'nın 30. maddesiyle 213 sayılı Vergi Usul Yasası'nın 11. maddesine dördüncü fıkradan sonra gelmek üzere eklenen fıkra hükmünün Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varılması üzerine Anayasa Mahkemesi'nde itiraz yoluyla iptal isteminde bulunulmuştur.

III- YASA METİNLERİ :

A. iptali istenen Yasa Kuralı :

213 sayılı Vergi Usul Yasası'nın 11. maddesine dördüncü fıkrasından sonra gelmek üzere 3418 sayılı Kanun'un 30. maddesiyle eklenen fıkra hükmü aynen şöyledir:

"Maliye ve Gümrük Bakanlığı zirai ürünlerin (işlenmiş olanlar dahil) alım ve satımına aracılık eden kuruluşlar ile Ticaret Borsalarını bu mahsullerin satın alınması sırasında yapılacak vergi tevkifatından müteselsilen sorumlu tutmaya, sözkonusu ürünlerin satışı dolayısıyla yapılacak vergi tevkifatının hangi safhada yapılacağını her bir ürün için ayrı ayrı belirlemeye yetkilidir. Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından belirlenen safhadan önceki safhalarda tevkif yoluyla alınan vergiler iade edilmez ve süresinde ilgili vergi dairesine yatırılır."

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 sınıfta bırakılamaz. Hiçbir kimse veya organ kaynağı 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, işlendiği 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 zamanaşımı ile ceza mahkûmiyetinin sonuçları konusunda da yukarıdaki fıkra uygulanır.

Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur.

Suçluluğu bükmen sabit oluncaya kadar, kimse suçlu sayılamaz.

Hiç kimse kendisini ve konunda 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 Gazete'de yayımlanacağı kanunda belirtilir."

IV- İLK İNCELEME :

Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün 8. maddesi gereğince Yekta Güngör ÖZDEN, Güven DİNÇER, Yılmaz ALİEFENDİOĞLU, Servet TUZUN, Mustafa ŞAHİN, Oğuz AKDOĞANLI, ihsan PEKEL, Ahmet N. SEZER, Erol CANSEL, Haşim KILIÇ, ve Yalçın ACARGÜN'ün katılmalarıyla 12.9.1991 günü yapılan ilk inceleme toplantısında, dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine, Haşim KILIÇ'ın (iptali istenen yasa maddesi davada uygulanacak kural olmadığından esasa geçilmesine gerek bulunmadığı) yolundaki karşıoyu ve oyçokluğuyla karar verilmiştir.

V- ESASIN İNCELENMESİ :

İşin esasına ilişkin rapor, başvuru kararının ekleri, Anayasa'ya aykırılığı ileri sürülen Yasa kuralı, itiraza dayanak yapılan anayasa kuralları, bunların gerekçeleri ve öteki yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüşülüp düşünüldü :

iptal istemine konu yapılan 213 sayılı Vergi Usul Yasası'nın 11. maddesine 3418 sayılı Yasa'nın 30. maddesiyle dördüncü fıkradan sonra gelmek üzere eklenen fıkra hükmü ile bu hükme dayanarak çıkarılan Maliye ve Gümrük Bakanlığı 151, 152, 153 ve 155 seri nolu gelir Vergisi Genel Tebliğlerinin ve 193 sayılı Gelir Vergisi Yasası'nın zirai kazancın vergilendirilmesi ve gelir vergisi kesintisi ya da mahsubuna ilişkin hükümlerinin birlikte değerlendirilmesi, bakılmakta olan davanın çözümünde öncelik taşımaktadır. Anayasa Mahkemesi'nin birçok kararında da yinelandığı üzere Anayasa'nın 152. ve 2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 28. maddesi uyarınca, bir mahkemenin itirazda bulunabilmesi için gerekli koşullardan olan "davada uygulanacak yasa kuralı"ndan yalnız dava dilekçesi ve ilgili belgelerde uygulanması istenen kurallar değil, davanın özüne etkili ve sonucu değiştirecek nitelikte doğrudan veya dolaylı biçimde uygulanacak kurallar anlaşılmak gerekir. Dava konusu fıkra hükmünün, bakılmakta olan davanın özüne ve sonucuna etkisi üzerinde öncelikle durmak gerekir.

Bilindiği üzere gelir vergisi; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine göre gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutan üzerinden alınmaktadır. Gelir unsurlarından birini oluşturan zirai kazancın vergi yükümlüsü, esas itibarıyla çiftçilerdir (GVK. Md. 3 ve 52). Yine Gelir Vergisi Yasası'nın 94. maddesinin (A) fıkrasının 13. bendine göre çiftçilerden satın alınan zirai mahsul için yapılan ödemelerden satın alınca % 2 veya % 4 nisbetinde vergi tevkifatı yapılarak, aynı Yasa'nın 98. ve 119. maddeleri gereğince bir ay içinde yapılan kesintiler tutan ertesi ayın 20 nci günü akşamına kadar bir muhtasar beyannameye bağlanarak bağlı bulundukları vergi dairesine yatırılmaktadır. Bu kesintiler aynı Yasa'nın mükerrer 112. maddesi gereğince asgari zirai vergi sayılır. Çiftçiler kendilerinden kesilen bu vergi tevkifatını, verdikleri yıllık beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden Gelir Vergisi Yasası'nın 121-123. madde hükümleri çerçevesinde mahsubunu yaptırma olanağına sahip bulunmaktadır.

Yasa gereği vergi tevkifatı yapanlar; vergi yükümlüsü ile Maliye ve Gümrük Bakanlığı arasında aracı durumunda bulunduklarından bu kişi veya kurumların gelir vergisi ile müteselsil sorumluluk dışında yukarıda sözü edilen kesintilerin bağlantısı bulunmamaktadır.

Yasakoyucu, elde edilen gerçek kazancın vergilendirilmesini ve araçlar tarafından yapılan kesintilerin vergi dairesine zamanında yatırılmasını sağlamak amacıyla; 213 sayılı vergi Usul Yasası'nın 11. maddesinde 3239 sayılı Yasa'nın 2. maddesiyle değişiklik yaparak müteselsil sorumluluk esasını getirmiştir, dava konusu yapılan fıkra hükmüyle de aynı amaçla ve zirai ürünler yönünden daha somut olarak müteselsil sorumluluğa ilişkin düzenlemeye bulunmuştur.

Bu fıkroda; zirai ürünlerin alım ve satımına aracılık eden kuruluşlar ile ticaret borsalarını, bu mahsullerin satın alınması sırasında yapılacak vergi tevkifatından, müteselsilen sorumlu tutmaya Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na yetki verilmektedir. Ancak bu sorumluluk Vergi Usul Yasası'nın 11. maddesinin birinci ve üçüncü fıkra hükümleri gereğince esasen mevcuttur. Ayrıca, maddenin son fıkrası uyarınca müteselsil sorumluluğun koşullarını, sınırlarını ve konuya ilişkin usul ve esasları düzenlemeye Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkili bulunmaktadır.

Bu durumda yasakoyucu, dava konusu fıkra ile Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na yetki verirken zirai ürünlerin satışı dolayısıyla yapılacak vergi tevkifatının hangi safhada yapılacağını, (yasa tekniği açısından) her bir ürün için ayrı ayrı Bakanlıkça belirlenmesini amaç edinmiş, bunun yanında aracı kuruluşlar ile ticaret borsalarının müteselsil sorumluluğunu somutlaştırarak zirai ürünlerin vergi dışı kalmasını önlemeye çalışmış, Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından belirlenen safhadan önceki safhalarda tevkif yoluyla alınan vergilerin geri verilemeyeceğini, süresinde ilgili vergi dairesine yatırılacağını da hükme bağlamıştır.

Yukarıdaki açıklamalardan açıkça anlaşılabileceği üzere, dava konusu fıkroda; Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na ne zirai kazançlardan yapılan vergi tevkifatının nispetine ve ne de bu tevkifatın mahsubuna ilişkin bir düzenleme yetkisi verilmemektedir. Gerçi fıkranın son Cümlesinde kesintilerin iadesiyle ilgili bir hüküm var ise de bu konunun Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından belirlenen safhadan önceki safhalarda yapıldığı ileri sürülen tevkifatla ilgili bulunduğu tartışmasızdır. Oysa itiraz yoluna başvuran Dairenin baktığı davadaki uyuşmazlığın konusu bu değildir.

KG. tarafından kamu kuruluşu olan Et ve Balık Kurumu'na satılan zirai ürün bedelleri üzerinden tevkif yolu ile alınan kesintiler, hernekadar müteselsil sorumluluktan kurtulmaya yönelik kesintiler ise de, bunların 193 sayılı Gelir Vergisi Yasası'nın 94. maddesi uyarınca yapıldığı ve aynı Yasa'nın 121. madde hükümleri çerçevesinde mahsubu yoluna gidileceği açıktır. Çünkü, kesintiyi yapan bir kamu kuruluşudur, istihkak sahibinin çiftçi, tacir ya da üçüncü kişi olması veya kesintinin müteselsil sorumlulukla ilgili bulunması sonucu değiştirmemektedir.

Kaldığı, müteselsil sorumluluktan kurtulmaya yönelik kesintilerde; mahsup işleminin yapılabilmesi için asıl vergi yükümlüsü olan çiftçilerden yapılan tevkifatın vergi dairesine yatırıldığından saptanmasının veya belgelendirilmesinin kesintiyi yapanlar açısından şart koşulması müteselsil sorumluluğun doğal sonucudur. Bu durumda Danıştay Dördüncü Dairesi'nin itirazına dayanak olan davada çözümü gereken konu; Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nca belirlenen safhadan önceki safhalarda tevkif yoluyla alınan vergilerin iade ya da mahsubuna ilişkin olmadığından ve dava konusu fıkranın davanın özüne ve sonucuna herhangi bir etkisi de bulunmadığından "davada uygulanacak kural" olarak kabul edilmesi olanaksızdır, itirazın bu nedenle reddi gerekir.

VI- SONUÇ :

Esas Sayısı : 1991/30
Karar Sayısı : 1992/18

Anayasa'nın 152. maddesinin birinci fıkrası ile 2949 sayılı Yasa'nın 28. maddesine göre, iptali istenen kuralın başvuran mahkemenin bakmakta olduğu davada uygulayacağı kural olmaması nedeniyle itirazın REDDİNE , OYBİRLİĞİYLE,

4.3.1992 gününde karar verildi.

Başkan	Başkanvekili	Üye
Yekta Güngör ÖZDEN	Güven DİNÇER	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