

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Esas Sayısı : 1993/3

Karar Sayısı : 1993/20

Karar Günü : 25.5.1993

R.G. Tarih-Sayı :28.11.1995-22477

İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN : Danıştay Dördüncü Dairesi.

İTİRAZIN KONUSU : 4.1.1961 günlü, 213 sayılı "Vergi Usul Kanunu"nın 11. maddesine 3418 sayılı Yasa'nın 30. maddesiyle eklenen fıkranın Anayasa'nın 6., 7., 8., 38., 73. ve 124. maddelerine aykırılığı savıyla iptali istemidir.

I- OLAY

Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nca yayımlanan 164 sıra numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin 4 numaralı bendi ile yapılan düzenlemenin iptali için Ankara Ticaret Borsası'nca açılan davada davacı, bu düzenlemeye olanak veren 3418 sayılı Yasa'nın 30. maddesi ile Vergi Usul Yasası'nın 11. maddesine eklenen fıkranın Anayasa'ya aykırılığını ileri sürmüştür.

Davaya bakan Danıştay Dördüncü Dairesi, dâvacının bu fıkra ile Anayasa'ya aykırılık savını benimseyerek iptali istemiyle Anayasa Mahkemesi'ne başvurmuştur.

III- YASA METİNLERİ

A- İptali İstenen Yasa Kuralı

213 sayılı Yasa'nın 11. maddesine 24.3.1988 günlü, 3418 sayılı Yasa'nın 30. maddesiyle eklenen ve iptali istenen fıkra 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

İptal gerekçesinde dayanılan Anayasa kuralları şunlardır:

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, 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 hükmen sabit oluncaya kadar, kimse suçlu sayılamaz.

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

Ceza sorumluluğu şahsidir.

Genel müsadere cezası verilemez.

İdare, 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, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

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

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

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."

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 Resmî Gazetede yayımlanacağı kanunda belirtilir."

IV- İLK İNCELEME

Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün 8. maddesi gereğince Yekta Güngör ÖZDEN, Güven DİNÇER, Servet TÜZÜN, Mustafa GÖNÜL, Mustafa ŞAHİN, İhsan PEKEL, Selçuk TÜZÜN, Ahmet N. SEZER, Haşim KILIÇ, Yalçın ACARGÜN ve Mustafa BUMİN'in katılmalarıyla 19.11.1993 günü yapılan ilk inceleme toplantısında dosyada eksiklik bulunmadığına ve işin esasının incelenmesine oybirliğiyle karar verilmiştir.

V- ESASIN İNCELENMESİ

İşin esasına ilişkin rapor, başvuru kararı, iptali istenen yasa kuralı, aykırılık savına dayanak yapılan Anayasa kuralları ile bunlarla ilgili gerekçeler ve öteki yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüşülüp düşünüldü:

A- Sınırlama Sorunu

Davada itiraz konusu kural Ticaret Borsaları ile birlikte zirai ürünlerin alım ve satımına aracılık eden diğer kuruluşları da kapsamaktadır. Oysa, Danıştay Dördüncü Dairesinde bakılmakta olan dava Ticaret Borsası tarafından açılmış olduğundan itiraz konusu kuralın diğer aracı kuruluşlar yönünden davada uygulanması sözkonusu değildir.

Bu nedenle, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 11. maddesine 3418 sayılı Kanun'un 30. maddesi ile eklenen fıkra ile ilişkili esas incelemenin, fıkranın ilk tümcesindeki, Ticaret Borsalarının Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nca vergi tevkifatından müteselsilen sorumlu tutulmasına ilişkin kuralla sınırlı olarak yapılması gerekir.

B- İtiraz Konusu Kuralın Anlam ve Kapsamı

İtiraz konusu fıkra kapsamının açıklanabilmesi için, doğrudan ilgisi nedeniyle Türk vergi sistemindeki "vergi mükellefi" ve "vergi sorumlusu" kavramlarının açıklanması gerekir.

Vergi hukukunda, Devletin vergi alacağının doğması için, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi gerekmektedir. Vergiyi doğuran olay VUK'nun 19. maddesinde : "Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder" biçiminde tanımlanmıştır.

Vergiyi doğuran olay, vergi yükümlüsünü belirler. Vergiyi doğuran olay kendi kişiliğinde gerçekleşen ve malvarlığından vergi borcunu ödemek zorunda olan kişi, verginin yükümlüsüdür. Vergilendirme ile ilgili ödevlerini kendi vergi borcu için yerine getiren kişi "vergi yükümlüsü" (mükellefi); başkasının vergi borcu için bu görevleri yasalar gereği yerine getirenler (üçüncü kişiler) "vergi sorumlusu"durlar.

Vergi hukukumuzda kamu alacağının tahsili için kimi yasa kuralları ile çeşitli sorumluluklar getirilmiştir.

Vergi sorumluluğu, Gelir Vergisi ile Kurumlar Vergisi Yasalarında verginin kaynağında kesilmesi amacıyla yönelik olarak düzenlenmiştir. Vergilendirmedeki bu sorumluluk, genelde en çok uygulanan sorumluluk biçimidir. Bu sorumluluğun yanında, kimi yasalarda o verginin özelliğinden doğan başkaca sorumluluk halleri de düzenlenmiştir.

Vergi Usul Yasası'nın 11. maddesinin ilk dört fıkrasıyla getirilen kurallar çeşitli yasalarda belirlenen vergi sorumluluğu hallerini kapsayan genel nitelikteki hükümlerdir.

11. maddeye eklenen itiraz konusu fıkra ise tarımsal ürün satışlarında aracılık yapan kuruluşlarla borsalara ilişkin olarak özel sorumluluk getirilmekte ve bu sorumluluğun çeşitli yönleri düzenlenmektedir. Fıkra kapsamı şöyle açıklanabilir:

Öncelikle tarım ürünlerinin (işlenmiş olanlar dahil) alım ve satımına aracılık eden kuruluşlarla Ticaret Borsaları vergi sorumlusu olarak belirlenmişlerdir.

Fıkra ile, tarım ürünlerinin alım ve satımına aracılık eden kuruluşlara, bu ürünleri satarak gelir sağlayan ve vergi yükümlüsü olan kişilere, ürünlerin satın alınması sırasında vergi kesmeleri ve ilgili vergi dairelerine yatırılmaları konusunda sorumluluk yüklenmiştir. Vergi Usul Yasası'nın 11. maddesinin birinci ve üçüncü fıkra kurallarında sorumluluk halleri genel olarak düzenlenmiştir. İtiraza konu fıkra ise, aracı kuruluşlarla ticaret borsalarının sorumlulukları ayrıca düzenlenmiştir.

Öte yandan fıkra ile, aracı kuruluşlarla ticaret borsalarının müteselsil sorumlulukları öngörülmüştür. "Müteselsil sorumluluk", kavramı birden fazla kişinin aynı borcun tümünden sorumlu olmalarını ifade eder.

Vergi kesenler için getirilen müteselsil sorumluluk 213 sayılı Yasa'nın 11. maddesinin üçüncü fıkrasında yer almıştır.

Ayrıca, itiraz konusu fıkra ile Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na iki tür yetki verilmektedir:

Fıkra ile, Maliye ve Gümrük Bakanlığı "zirai ürünlerin alım ve satımına aracılık eden kuruluşlar ile Ticaret Borsaları'nı bu mahsullerin satın alınması sırasında vergi tevkifatından müteselsilen sorumlu tutmaya ... yetkilidir." denilerek, kimlerin müteselsil sorumlu tutulacağı belirlenmiştir. Burada Bakanlığa tanınan yetki, müteselsil sorumlu yaratma yetkisi değil, yasaları uygulama yetkisidir. Yasakoyucu, müteselsil sorumluları "aracı kuruluşlar" ve "Ticaret borsaları" olarak kendisi saptamıştır.

Bakanlığa verilen diğer yetki de her ürün için vergi kesintisinin hangi evrelerde yapılacağını, ayrı ayrı belirleyebilme yetkisidir.

C- Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

1- Anayasa'nın 6., 7. ve 8. Maddeleri Yönünden İnceleme

Danıştay Dördüncü Dairesi fıkra ile Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na yasa kurallarını kaldırma, değiştirme, daraltıp genişletme gibi yasama organına ilişkin görev ve yetkilerin verildiğini ve idareye bu tür yetkiler verilmesinin Anayasa'nın 6., 7. ve 8. maddelerine aykırılık oluşturduğunu ileri sürmektedir.

Anayasa'nın egemenliğe ilişkin 6., yasama yetkisine ilişkin 7., yürütme yetkisi ve görevini belirleyen 8. maddeleri karşısında tartışılması gereken sorun, konusu ve kapsamı vergi olan bir yasa kuralı ile, Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na bırakılan idari düzenleme yapma yetkisinin yasama yetkisinin yürütme organına devri sayılıp sayılmayacağıdır.

Anayasada, egemenliği kullanma yetkisi; yasama, yürütme ve yargı organları arasında paylaştırılarak, devlet görev ve yetkilerinin güçler ayrılığı ilkesine göre yürütülmesi benimsenmiştir.

Yasakoyucu, vergi hukuku alanında yetkisini kullanırken, Anayasa'nın temel ilkelerine ve vergi ile ilgili kurallarına bağlı kalmak koşuluyla, kamu gelirlerinin doğru, etkin ve verimli biçimde nasıl ve hangi yöntemlerle sağlanacağını takdir yetkisine sahiptir. Dava konusu edilen fıkra ile yasakoyucu, tarım kesimindeki yükümlülerin vergilerinin zamanında ödenmesini sağlamak için, aracı kuruluşlarla Ticaret Borsalarını vergi sorumlusu yapmıştır. Bu, Yasama Organı'nın takdir alanına giren bir yetkidir.

İtiraz konusu fıkra ek bir vergi veya vergi benzeri malî yükümlülük getirilmediği gibi Maliye Bakanlığı'na vergi ve malî yük konulması yetkisi de verilmemiştir. Fıkranın vergi yükümlülüğü ile ilgisi yoktur. Fıkra tarım ürünü alım ve satımına aracılık eden kuruluşlarla Ticaret Borsaları'na vergi kesintisi ile ilgili olarak bazı görevler yüklenmekte, müteselsil bir "sorumluluk" ihdas edilmektedir. Burada aracı kurumları ve Ticaret Borsaları'nı müteselsil sorumlu yapan Yasadır.

Yasakoyucu tarafından yürütmeye bırakılan düzenleme alanı, vergilendirme ile ilgili temel kurallar olmayıp, yasaca belirlenen sorumluluğun uygulanmasına ait teknik düzenlemeler ve ayrıntılardır.

Yasakoyucu belirli konularda gerekli temel kuralları koyup çerçeveyi çizer, uygun ve gerekli görürse bu kuralların uygulanması yolunda belirlenmiş alanlar bırakır. Bu alanlarda düzenleme yetkisine dayanarak idare kimi düzenlemeler yapabilir.

İtiraz konusu fıkra ile Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na verilen yetki, Yasama Organına ilişkin olan yetkilerin idareye bırakılması olarak değerlendirilemez.

Yukarıda açıklanan nedenlerle, itiraz konusu kural, Anayasa'nın egemenlik ilkesine ilişkin 6., yasama yetkisini düzenleyen 7., yürütme yetkisi ve görevine ilişkin 8. maddelerine aykırı olmadığından bu maddelere dayalı iptal isteminin reddi gerekir.

2- Anayasa'nın 73. ve 124. Maddeleri Yönünden İnceleme

Danıştay Dördüncü Dairesi, yasayla düzenlenmiş bir alanda idari düzenlemenin ancak yasanın uygulanmasını sağlamak yönünden gerekli teknik konulara ve ayrıntılara ilişkin olabileceğini, yürütme organına ve idareye verilmiş düzenleme yetkisinin yasayla düzenlenmiş alanla sınırlı bulunduğunu, yasa kurallarını değiştirici veya onun kapsamını genişletici ve daraltıcı yetkilerin idareye bırakılamayacağını ve vergi tarh, tahakkuk ve tahsiline ilişkin idari yöntemlerin yasayla düzenlenmesinin gerektiğini belirterek dava konusu fıkranın Anayasa'nın 73. ve 124. maddelerine aykırılığı savını ileri sürmektedir.

Anayasa'nın 73. maddesi vergiyi bir vatandaşlık görevi olarak kabul etmiş; vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin ancak yasayla konulabileceği ilkesini getirmiştir.

KHK çıkarılması yetkisini düzenleyen Anayasa'nın 91. maddesinde "Türkiye Büyük Millet Meclisi, Bakanlar Kurulu'na kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi verebilir. Ancak sıkıyönetim ve olağanüstü haller saklı kalmak üzere, Anayasa'nın İkinci Kısmı'nın birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleri ile dördüncü

bölümünde yer alan siyasi haklar ve ödevler kanun hükmünde kararnamelerle düzenlenemez" denilerek 73. maddede belirtilen vergi ve benzeri malî yükümlölüklerin KHK'lerle düzenlenemeyeceđi öngörölmüştür.

Anayasa'nın tüzükleri düzenleyen 115. maddesinde, kanunlarla yürütme organına bırakılan sınırlı alan ile kanun hükümlerinin uygulanması alanında Bakanlar Kuruluna tüzük çıkarma yetkisi verilmiştir. 124. madde ile kanun ve tüzüklerin uygulanması sağlanmak üzere Bakanlıklar ve kamu tüzelkişilerine yönetmelik çıkarma yetkisi tanınmıştır. İki temel idari düzenleme biçimi olan tüzük ve yönetmelikler hakkında konulan bu esasların diğler düzenleme biçimleri için de geçerli olduğunu kabul etmek gerekir. Zira tüzük ve yönetmelikler için konulan sınırlamaların diğler düzenleyici idari metinler için kabul edilmemesi, üst yasal metinler için konulan sınırlamanın alt yasal metinler için kaböl edilmeyeceği anlamına gelir. Bu biçimde bir yorumun yapılmayacağı açıktır.

Yürütme organı ve idare değışik isimler altında düzenleme yapmaktadır. Uygulamada tüzük, kararname, yönetmelik, talimat, yönerge, genelge, sirküler, karar, tebliğ gibi isimler altında idari düzenlemeler görölmektedir. Bu düzenlemelerin ismi ne olursa olsun tüzük ve yönetmeliklerin biçimsel özellikleri saklı kalma kaydıyla bütün idari düzenlemelerin Anayasal ve hukukî temelleri aynıdır.

Vergi ve malî yükümlölüklerin kanunla konulmasını öngören 73. madde, malî yükümlölüğün yalnızca yasa ile konulabileceği ve yasanın hiçbir şekilde bu konuda yürütme organını ve idareyi yetkili kılamayacağı anlamındadır.

İtiraz konusu fıkra ile Bakanlığa verilen düzenleme yetkisi, malî mükellefiyet tesis edecek bir yetki olmayıp, sınırlı ve vergi idaresinin uygulayacağı ikincil bir düzenleme alanıdır.

Bu nedenlerle, dava konusu kural Anayasa'nın 73. ve 124. maddelerine aykırı görölememiştir. İptal isteminin reddi gerekir.

Yekta Güngör ÖZDEN, Servet TÜZÜN, Ahmet N. SEZER ve Yalçın ACARGÜN bu görüşe katılmamışlardır.

3- Anayasa'nın 38. Maddesi Yönünden İnceleme

Danıştay Dördüncü Dairesi, Anayasa'nın 38. maddesinde yer alan suç ve cezalara ilgili ilkenin vergilendirmeye ilişkin idari nitelikteki suç ve cezalar için de geçerli olacağını, dava konusu fıkradaki müteselsil sorumluluğun bir tür ceza olduğunu ve bu sorumluluğu belirlemek üzere yapılacak idari düzenlemelerin suç oluşturması anlamına geleceğini, bunun da 38. maddesiyle aykırılık oluşturacağı savında bulunmaktadır.

Anayasa'nın "suç ve cezalara ilişkin esaslar" başlıklı 38. maddesiyle, suç ve cezaların yasallığı ve kişiselliği ilkesi konulmuştur. Türk Ceza Yasası'nın 1. maddesinde cezanın yasayla saptanacağı ilkesi yinelenmiştir. Anayasa'nın 38. ve Türk Ceza Yasası'nın 1. maddesindeki kanunsuz suç ve ceza olamayacağı ilkesi, suç sayılan eylemlerin yasada belirtilmesi ve bu eylemlere verilecek cezanın yasa ile saptanmasını gerekli kılar.

Vergi hukukunda, vergi suçları ve cezaları; mali ve idari suç ve cezalar, ceza hukuku alanında ve anlamındaki suç ve cezalar olarak iki kategoriye ayrılmaktadır.

Malî ve idari nitelikteki suç ve cezalarda eylem ve yaptırım, idari yöntemlerle saptanmaktadır. Vergi idaresince suç olarak saptanan fiiller için yargı kararına gerek olmadan, vergi idarelerince ceza verilmektedir. Bu tür suçların yaptırımı, mali ve idaridir.

Anayasa'nın 38. maddesinin sekizinci fıkrasındaki "idare kişi hürriyetinin kısıtlanması sonucunu doğuran bir müeyyide uygulayamaz." kuralından da idarî ve malî nitelikteki vergi suç ve cezaları ile maddî ceza hukuku anlamındaki vergi suç ve cezalarının birbirinden farklı kurumlar olarak öngörüldüğü anlaşılmaktadır.

Diğer yönden dava konusu fıkra ile getirilen müteselsil sorumluluk Ceza Hukuku anlamında bir suç değildir. Fıkroda düzenlenen müteselsil sorumluluk, çeşitli vergi kanunlarında düzenlenen sorumluluk kurumunun bir türüdür. Vergi yasalarında bu konuda özel bir kural bulunmazsa müteselsil sorumluluğun tanımlanmasında ve uygulanmasında, Borçlar Hukuku kuralları gözönünde tutulur.

Bu nedenlerle, itiraz konusu kuralın Anayasa'nın 38. maddesi ile ilgisi görülmemiştir.

VI. SONUÇ

A. Esas incelemenin, 4.1.1961 günlü, 213 sayılı Vergi Usul Yasası'nın 11. maddesine 24.3.1988 günlü ve 3418 sayılı Yasa'nın 30. maddesiyle eklenen fıkranın ilk tümcesindeki Ticaret Borsalarının Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na vergi tevkifatından müteselsilen sorumlu tutulmasına ilişkin kuralla sınırlı olarak yapılmasına,

B. Sınırlama kararı gereğince incelenen kuralın; Anayasa'ya aykırı olmadığına ve iptal isteminin REDDİNE, Yekta Güngör ÖZDEN, Servet TÜZÜN, Ahmet N. SEZER ile Yalçın ACARGÜN'ün karşıoyları ve OYÇOKLUĞUYLA,

25.5.1993 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	Haşim KILIÇ	Yalçın ACARGÜN

Üye
Mustafa BUMİN

Üye
Sacit ADALI

KARŞIOY GEREKÇESİ

Esas Sayısı : 1993/3

Karar Sayısı : 1993/20

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 11. maddesine 24.3.1988 günlü, 3418 sayılı Yasa'nın 30. maddesiyle beşinci fıkra olarak eklenen itiraz konusu kural, çoğunluk oyuyla oluşan karar gerekçesine yansıyan görüşlerin tersine, Anayasa'ya açıkça aykırıdır.

Kuralın amacı, konuluş nedeni, uygulama alanı, vergi kesintisinin (tevkifatının) sorumlusu ve ilgili durumların anlamı konusunda sıralanan değerlendirmeler hukuksal çarpıklığı gidermek yerine doğrulamaktadır. Aracılık yapan kuruluşlarla Ticaret Borsalarını, ürünlerin satın alınması sırasında yapılacak vergi kesintisinden zincirleme biçimde sorumlu tutmak yetkisinin Maliye Bakanlığı'na verilmesi Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasına açıkça aykırıdır. Anayasa'nın, savsaklanması ve gözardı edilmesi olanaksız (Anayasa Mad.11) bu kuralı vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin yasayla konulacağını, değiştirilip kaldırılacağını öngörmektedir. Maliye Bakanlığı'nın belirlemede yasayla yetkili kılınması ya da görevlendirilmesi, düzenlemenin yasayla yapılması değildir. Zorunlu olan, zincirleme sorumlu tutulacakları Yasanın doğrudan belirlemesi, kimlerin sorumlu olacağını yasa tarafından gösterilmesidir. Anayasa'nın 73. maddesinin son fıkrası gereğince vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin bağımsızlık, ayrıklık ve indirimleriyle oranlarına ilişkin kurallarda yasanın belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişikliği ancak Bakanlar Kurulu yapabilirken bir kuruluşu yükümlü kılmak, onu vergi ödemek durumunda bırakmak, ona karşı kovuşturma ve alacak işlemi yürütme yetkisini Maliye Bakanlığı'na vermek Anayasa'nın açık buyruğuna karşı çıkmaktır. Anayasa yargısı, böyle bir durumu olağan karşılayamaz, bu duruma geçerlik tanıyamaz. Ticaret Borsası'nın sorumlu tutulması gereği ve bunun yararı ayrıdır. Bu gerek doğrudan yasayla yerine getirilir ve yarar Anayasa'ya uygun yöntemle sağlanır.

"Sorumlu tutmak" gelişigüzel bir yaklaşım ve kararda nitelendiği gibi sıradan ve ikincil bir konum (statü) değildir. Vergi ödemek gereğinin savsaklanması, satım sırasında yerinde kesilen, tutulup alıkonulan verginin ödenmemesi durumunda ödeme yükümlüsü olmaktadır. Bu yükümlülüğe Maliye Bakanlığı'nı yetkili kılmak, hangi nedenle olursa olsun, Yasa yerine

Esas Sayısı : 1993/3
Karar Sayısı : 1993/20

Bakanlığı geçirmektir. "Sorumlu" sıfatını, Vergi Usul Yasası'nın 8. maddesindekiyle bir tutmak da olanaksızdır. İtiraz konusu kuraldaki sorumluluk, vergi yükümlülüğünden başka bir şey değildir. Sorunun, Yasa'nın 11. maddesinin üçüncü fıkrasındaki belirlemeyle çözümlenmiş olduğu, beşinci fıkranın bir yineleme bulunduğu, yenilik getirmediği ve işlemlerin işlerliği için açıklık ve kolaylık sağlandığı savları, kuralın varlığı karşısında dayanaksız kalmaktadır. "Sorumluluk", olayına, durumuna, ortam, koşul ve gereklerine göre anlatım ve ağırlık kararı genel bir deyimdir. Sorumluluk duygusu ayrı, sorumlu tutmak olgusu ayrıdır. Yasal sorumluluk ancak yasayla belirlenir.

Konunun cezalandırmakla ilgili yanı bulunmadığı gibi böyle bir durum bile yasa gerektirir. Başkasının eyleminden sorumlu tutulmak cezada olmazsa da başka alanlarda olabilir. Ama vergi konusunda ancak yasayla olabilir. Devletin yararı, zararı, vergi kaçağı gibi nedenler Anayasal gereklerin üstüne çıkarılamaz, Anayasa'ya uygunluk denetiminde gözetilemez ve ölçü olarak alınamaz.

Hukuk devleti, her istediğini yapamayan, yapmaktan kaçınan devlettir. Bu niteliği taşıyan bir devlet, parasal çıkardan önce, hukuksal uygunluğu arar. Bu konudaki özeni, saygınlığının temel koşuludur. Yarar sağlamak ya da kimi bozuklukları gidermek için hukuk dışı yol izlemesi hoşgörüle karşılanırsa, yarınlarda konunun önemi ve yarar ileri sürülerek başka aykırılıklara katlanmak zorunluluğu doğabilir. Oysa hukuktan ödün verilemez. Devletin zararını önlemek, vergi yitiklerini azaltmak için iptal kararıyla birlikte yeni düzenleme için süre vermek yeterli olurdu. Antidemokratik kuralları ayıklamak için Anayasa Mahkemesi'nin, hiçbir ayırım gözetmeden ve hiçbir yarar ölçüsü aramadan olaya yaklaşması, devletle kuruluşları ve yurttaşları -zorunlu özgün durumlar, özelliği olan konular dışında- bir tutarak hukuksal sonucu ortaya koyması gerekir. Bu duyarlık, devlete ve hukuka güvenin de yadsınmaz ögesidir.

Yasa yerine Maliye Bakanlığı'nı yetkilendiren itiraz konusu kural, kanımızca Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırıdır. 25/5/1993

Başkan	Üye	Üye
Yekta Güngör ÖZDEN	Servet TÜZÜN	Yalçın ACARGÜN

KARŞIOY YAZISI

Esas Sayısı : 1993/3

Karar Sayısı : 1993/20

Kuvvetler ayırımına göre, devlet yönetiminde egemenliği oluşturan yasama, yürütme ve yargı yetkilerinin birbirlerinden ayrılarak bağımsız organlar tarafından kullanılması gerekir. Kuvvetler ayırımının en duyarlı biçimde korunması gereken alanların başında da vergilendirme gelir. Tüm anayasalarda vergilerin ancak yasa ile konulabileceği kuralına yer verilmiştir. Bunun nedeni, kişi hak ve özgürlüklerini sınırlandıran devletin vergilendirme yetkisinin yasal düzenlemeye bağlanarak kişilere güvence sağlanmak istenmesidir.

Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında, vergi, resim, harç ve benzeri, malî yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı belirtilmiş; dördüncü fıkrasında ise bunların muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisinin Bakanlar Kuruluna verilebileceği öngörülmüştür. Maddenin üçüncü fıkrasıyla getirilen her çeşit malî yükümlülüğü yasa ile konulması zorunluluğu ile ilkelere yasada yer verilerek kişisel değerlendirmelere göre uygulamanın etkilenmemesi amaçlanmıştır. Bunun temeli olan düşünce ise vergiye ilişkin önemli konuların yasakoyucu tarafından düzenlenmesini sağlamaktır.

Bir malî yükümlülüğün yasa ile konulmuş sayılabilmesi için yükümlülüğün mükellef, matrah, oran, tarh, tahakkuk gibi öğelerinin yasa tarafından saptanması zorunludur. Yasa tarafından saptanması gereken bu öğelerden hiçbirisi yönetimin takdirine bırakılamaz. Böyle bir takdir yetkisi tanındığında yönetim, buna dayanarak, mükellefler arasında ayırımlar yaparak çok ağır malî yükümlülükler koyarak keyfî uygulamalara neden olabilir. Anayasa'da malî yükümlülüklerin yasayla konulması öngörülürken, kuşkusuz kişisel değerlendirmelere göre uygulamaları önceleyecek ilkelere yasalarda yer verilmesi amaçlanmıştır. Bu yapılmadıkça bir malî yükümlülük yasa ile konulmuş sayılmaz. Vergi tevkifatından müteselsilen sorumlu tutulan kişilerin belirlenmesi de malî yükümlülük ve vergi koyma kavramları içersine girer. Bu nedenle, müteselsil sorumlu tutulan kişilerin yasa tarafından saptanması gerekir.

Oysa, itiraz konusu kuralda, tarımsal ürünlerin alım satımına aracılık eden kuruluşlar ile Ticaret Borsalarını vergi tevkifatından müteselsilen sorumlu tutmaya Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Böylece, aracı kuruluşlar ile Ticaret Borsalarının vergi tevkifatından müteselsilen sorumlu tutulup tutulmaması yetkisi Maliye ve Gümrük Bakanına verilmiştir.

Anayasa'nın 73. maddesinin son fıkrası gereğince malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde yasanın belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi yalnızca Bakanlar Kuruluna verilebilirken, aracı kuruluşlar ile Ticaret Borsalarının müteselsil sorumlu tutulup tutulmayacaklarını takdir yetkisinin Maliye ve Gümrük Bakanına verilmesi yukarıda açıklanan nedenlerle, malî yükümlülüğün yasayla konulacağına ilişkin Anayasa'nın 73. maddesi üçüncü fıkrasına aykırıdır. İtiraz konusu kuralın iptali gerekir.

Üye

Ahmet N. SEZER

KARŞIOY GEREKÇESİ

Esas Sayısı : 1992/29

Karar Sayısı : 1993/23

Kararın kimi bölümlerinde kullandığım karşıoyların gerekçesini açıklıyorum:

1. Yasa'nın 3. maddesinin üçüncü fıkrasının son tümcesi; 3 Nisan 1992 gününe değin 6183 sayılı Yasa'nın 3505 sayılı Yasa'nın 24. maddesiyle değişik 51. maddesinin üçüncü fıkrası gereğince 10.12.1988'den sonra vadesi gelen kamu alacaklarına uygulanan gecikme zammı ile yine bu tarihten sonra alınabilir duruma gelen gecikme faizlerinden asıl sayılar olarak ödenen miktarların bu Yasa'ya göre ödenecek miktarlardan fazla olması durumunda aradaki farkın yükümlüye geri verilmeyeceğini öngörmektedir.

Yanlışlığı, yanılmayı ve yasal zorunluluğun neden olduğu duygularla yapılan ödemeyi bile gözdardı eden bu kural, gecikme zammı ve gecikme faizlerinde asıl sayılar olarak-bilinerek önceden yapılan ödemelerin sonra yürürlüğe giren yasadın yararlanmayı engellemektedir. Hukuk devleti, hukuk kurallarının geçerliğini örnek uygulamalarla kanıtlayan, haksızlıktan özenle kaçınan, yanlışlık ya da yanılığarı hoşgörüyü karşılayıp düzelten, yurttaşlarının zararına kendine yarar sağlamayan devlet olarak da tanımlanabilir. Yasa ile genelde getirdiği kolaylığa ters düşen, üzerine konma görünümündeki bir uygulama "devlet" sıfatıyla bağdaşmaz. Devletin, yurttaşın her zaman, her koşul ve durumda, her konuda, her düzeyde güven vermesi gerekir. Güven vermek, devletin devlet olma koşulu ve başlıca görevidir. Sonraki yasaya göre fazla aldığı saptanan parayı veri vermemesi, aynı durumdaki iki yükümlü arasında ayırım yapmaktan daha ağır biçimde hukuksallıktan uzaklığı sergiler. Hukuk devleti, her işlem ve eylemi hukuk kurallarına uygun olan devlettir. Yasayla öngördüğü kolaylığı, fazla ödemeyi geri vermemekle güçlük getirme anlamında uygulamaya koyan devlet bir tür haksız yarar sağlama durumuna düşer. Böyle bir izlenim bile hukuk devleti niteliğiyle bağdaşmaz. Bu nedenle maddenin "Ancak, ..."la başlayan son tümcesinin iptali gerektiği görüşündeyim.

2. Yasa'nın 22. maddesiyle Cumhurbaşkanı, Başbakan ve Bakanlar Kurulu üyeleri için getirilen yararlanma yasağının, yasakoyucunun özgörü (takdir) hakkı kapsamında doğal karşılanması gerektiği kanısındayım. Bunlarla eylem birliği ya da ilişkisi olmayan yakınlarının, kişiseliliğe aykırı biçimde, üstelik ortaklıklarını da içine alarak yararlanmalarını önlemek, kararda yazılan gerekçelerle Anayasa'ya aykırıdır. Ancak, yükümlünün isteğine bağlı olan yasadın yararlanma olanağı, 22. maddede sayılan yürütme yetkililerine tanınmamakla bir aykırılık oluşmamaktadır. Bu görevi üstlenenlerin, kamu yaşamını yakından ilgilendiren konularda özel durumda bulundukları kuşkusuzdur. Konumları gereği, davranışları duyarlılıkla izlendiği için devlet olanaklarını kötüye kullanıp kullanmadıkları tartışmalarını önlemek için kimi kolaylıklardan yararlanma yolunun kapatılması yasakoyucunun seçimine bağlıdır. Yasama organı üyeliği, kamu görevi için getirilen koşul türünde bir düzenlemedir. Anayasa'nın

vergi ödeviyle ilgili 73. maddesinde bu seçimi engelleyen bir içerik ve açıklık yoktur. Ayrı durumda olanlara ayrı uygulama, eşitlik ilkesine aykırı düşmez. Cumhurbaşkanıyla tüm Bakanlar Kurulu üyelerinin (Başbakan da bu kurulun içindedir) özel durumları belirgindir. Yürütmenin başında ve yönetime egemen olarak, devlet işlem ve eylemlerinden başlıca sorumlu kişilerdir. Onların sakıncalı tutumlarının anlamı ağırdır. Devlete onursal ağırlık verecek durumlardan kaçınılması amacıyla getirilen kuralın aykırı bir yanı yoktur. Yasama organı, bu tür önlemleri devlet görevlileri yönünden alabilir. Ayrım sayılan kural, haklı nedene dayanmaktadır. Bu haklı neden, devletin kendi yöneticileri için özenidir. Cumhurbaşkanı, yürütmenin değil, devletin başıdır. Yasama organının saygınlığı, üyeleriyle dışardan atanan Bakanların yasalara uygun davranışlarıyla korunur ve artar. Vergi işlemleriyle bunlara bağlı durumlara etkili görevde bulunanları, vergi indirim ve kolaylıklarından yararlandırmamak yasama organının devlet işleriyle üst görevli-yetkililere verdiği önemin kanıtıdır. Yasama çalışmalarına egemen olanların kendi yararlarını gözettiği savı ve suçlamalarını karşılamak ve geçersiz kılmak için yasama organının ayırık kural getirmesine anayasal bir engel görmemekteyim. Kaldığı toplumsal beklenti ve özlemler gözetilerek yürürlüğe konulan kuralın devlet yönünden yararı da sözkonusudur. Devlet, kendi görevlisinden demokratik özveri isteyebilir, yetki ve sorumluluğuna uygun kısıtlamalar getirebilir. Bu kişilerin yararlanma isteğinde bulunamamaları devletin, onların özel durumlarına bağlı özel uygulamasıdır. Maddenin bu bölümüne yönelik iptal isteminin reddi gerekeceği kanısındayım.

3. Geçici 1. ve geçici 2. maddeler uyarına yapılacak ödemeleri Yasa'nın yürürlüğe girdiği yayım günü olan 3.4.1992 den önce 1.2.1992 de başlatan 23. madde Anayasa'ya aykırıdır. Ödeme nedeni fazla çalışmalar bu Yasa'yla başlayacaktır. Bu Yasa'nın olanak verdiği çalışmalardır. Yapılmamış çalışmaların ücreti olamaz. Kimi çalışanları yararlandırmak amacıyla Yasa'nın o maddesiyle ilgili yürürlüğünü önceye almanın, geçmişten başlatmanın yaratacağı eşitsizlik ve devlet parasını gelişigüzel kullanım hukuk devleti ölçüleri dışına çıkmaktır. 24.6.1993

Yekta Güngör ÖZDEN

Başkan