

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Esas Sayısı : 1994/46

Karar Sayısı : 1994/57

Karar Günü : 18.7.1994

R.G. Tarih-Sayı :14.12.1995-22493

İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN : Gaziantep Vergi Mahkemesi.

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., 11., 38., 73. ve 124. maddelerine aykırılığı savıyla iptali istemidir.

I. OLAY

Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nca yayımlanan 164 sıra numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinin 4 numaralı bendi ile yapılan düzenlemenin iptali için Gaziantep Ticaret Borsası'nca açılan davada davacı, bu düzenlemeye olanak veren 3418 sayılı Yasa'nın 30. maddesi ile 213 sayılı Yasa'nın 11. maddesine eklenen fıkranın Anayasa'ya aykırılığını ileri sürmüştür.

Davaya bakan Gaziantep Vergi Mahkemesi, dâvacının, bu fıkra ile ilişkin Anayasa'ya aykırılık savını benimseyerek iptali istemiyle Anayasa Mahkemesi'ne başvurmuştur.

III- YASA METİNLERİ

A. İptali istenen 213 sayılı Yasa'nın 11. Maddesine 24.3.1988 günlü, 3418 sayılı Yasa'nın 30. maddesiyle eklenen 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 Meclisindir. 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 11.- Anayasa hükümleri, yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk kurallarıdır.

Kanunlar Anayasaya aykırı olamaz."

5. "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."

6. "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."

7. "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 Güven DİNÇER, Yılmaz ALİEFENDİOĞLU, İhsan PEKEL, Selçuk TÜZÜN, Ahmet N. SEZER, Haşım KILIÇ, Yalçın ACARGÜN, Mustafa BUMİN, Sacit ADALI, Ali HÜNER ve Lütfi F. TUNCEL'in katılmalarıyla 19.4.1994 günü yapılan ilk inceleme toplantısında;

"Dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının, 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'nca vergi tevkifatından müstesilen sorumlu tutulmasına ilişkin kuralla sınırlı olarak incelenmesine, oybirliğiyle" karar verildi.

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- 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 amacına 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 ile tarımsal ürün alım ve satımına 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 belirtilmiştir. 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.

B- Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

1- Anayasa'nın 6., 7., 8. ve 11. Maddeleri Yönünden İnceleme

Davacı Mahkeme, 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., 8. ve 11. Maddelerine aykırılık oluşturduğunu ileri sürmektedir.

Anayasa'nın egemenliğe ilişkin 6., yasama yetkisine ilişkin 7., yürütme yetkisi ve görevini belirleyen 8., Anayasa'nın bağlayıcılığı ve üstünlüğü ilkesiyle ilgili 11. 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. ve Anayasa'nın bağlayıcılığı ve üstünlüğü ilkesiyle ilgili 11. maddelerine aykırı olmadığından bu maddelere dayalı iptal isteminin reddi gerekir.

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

Davacı Mahkeme, 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 siyasî haklar ve ödevler kanun hükmünde kararnamelerle düzenlenemez" denilerek 73. maddede

belirtilen vergi ve benzeri malî yükümlülüklerin KHK'lerle düzenlenemeyeceği öngörülmüştür.

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 diğer düzenleme biçimleri için de geçerli olduğunu kabul etmek gerekir. Zira tüzük ve yönetmelikler için konulan sınırlamaların diğer düzenleyici idari metinler için kabul edilmemesi, üst yasal metinler için konulan sınırlamanın alt yasal metinler için kabûl edilmeyeceği anlamına gelir. Bu biçimde bir yorumun yapılmayacağı açıktır.

Yürütme organı ve idare değişik isimler altında düzenleme yapmaktadır. Uygulamada tüzük, kararname, yönetmelik, talimat, yönerge, genelge, sirküler, karar, tebliğ gibi isimler altında idari düzenlemeler görülmektedir. 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 yükümlülüklerin kanunla konulmasını öngören 73. madde, malî yükümlülüğün 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 görülememiştir. İptal isteminin reddi gerekir.

Yekta Güngör ÖZDEN, Mustafa GÖNÜL ve Ahmet N. SEZER bu görüşe katılmamışlardır.

3- Anayasa'nın 38. Maddesi Yönünden İnceleme

Davacı Mahkeme, Anayasa'nın 38. maddesinde yer alan suç ve cezalarla 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 de suç ve cezanın yasayla saptanacağı ilkesi yinelenmiştir. Anayasa'nın 38. ve Türk Ceza Yasası'nın 1. maddesindeki kanunsuz suç ve ceza olamayacağı ilkesi, suç sayılan eylemlerin yasa da 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

Sınırlama kararı uyarınca incelenen 4.1.1961 günlü, 213 sayılı Vergi Usul Yasası'nın 11. maddesine 24.3.1988 günlü, 3418 sayılı Yasa'nın 30. maddesiyle eklenen fıkranın Anayasa'ya aykırı olmadığına ve iptal isteminin REDDİNE, Yekta Güngör ÖZDEN, Mustafa GÖNÜL ile Ahmet N. SEZER'in karşıoyları ve OYÇOKLUĞUYLA,

18.7.1994 gününde karar verildi.

Başkan	Başkanvekili	Üye
Yekta Güngör ÖZDEN	Güven DİNÇER	Mustafa GÖNÜL
Üye	Üye	Üye
Selçuk TÜZÜN	Ahmet N. SEZER	Samia AKBULUT
Üye	Üye	Üye
Haşim KILIÇ	Mustafa BUMİN	Sacit ADALI

Esas Sayısı : 1994/46
Karar Sayısı : 1994/57

Üye

Ali HÜNER

Üye

Lütfi F. TUNCEL

KARŞIOY GEREKÇESİ

Esas Sayısı : 1994/46

Karar Sayısı : 1994/57

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 11. maddesine 24.3.1988 günlü, 3418 sayılı Yasa'nın 30. maddesiyle eklenen (maddenin beşinci fıkrası olan) fıkranın iptali yolunda kullandığım oyumun gerekçesi, daha önce aynı konuya ilişkin olup, Resmî Gazete'nin 28.11.1995 günlü, 22477 sayısında yayımlanan Esas 1993/3, Karar 1993/20 sayılı kararda kullandığım karşıoyumun aynıdır.

Başkan

Yekta Güngör ÖZDEN

KARŞIOY YAZISI

Esas Sayısı : 1994/46

Karar Sayısı : 1994/57

Kuvvetler ayrımına göre, devlet yönetiminde egemenliği oluşturan yasama, yürütme ve yargı yetkilerinin birbirlerinden ayrılarak bağımsız organlar tarafından kullanılması gerekir. Kuvvetler ayrımının 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 yükümlölüklerin kanunla konulacağı, değıştireleceğı veya kaldırılacağı belirtilmiş; dördüncü fıkrasında ise bunların muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiğı yukarı ve aşağı sınırlar içinde değışiklik yapmak yetkisinin Bakanlar Kuruluna verilebileceğı öngörölmüşür. Maddenin üçüncü fıkrasıyla getirilen her çeşit malî yükümlölüğü yasa ile konulması zorunluluğı ile ilkelere yasada yer verilerek kişisel değerdendirmelere göre uygulamanın etkilenmemesi amaçlanmıştır. Bunun temeli olan düşünce ise vergiye ilişkin önemli konuların yasakoyucu tarafından düzenlenmesini sağlamaktır.

Bir malî yükümlölüğün yasa ile konulmuş sayılabilmesi için yükümlölüğün 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 ayrımlar yaparak çok ağır malî yükümlölükler koyarak keyfi uygulamalara neden olabilir. Anayasa'da malî yükümlölüklerin yasayla konulması öngörölürken, kuşkusuz kişisel değerdendirmelere göre uygulamaları önleyecek ilkelere yasalarda yer verilmesi amaçlanmıştır. Bu yapılmadıkça bir malî yükümlölük yasa ile konulmuş sayılmaz. Vergi tevkifatından müteselsilen sorumlu tutulan kişilerin belirlenmesi de malî yükümlölük 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 yükümlölüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde yasanın belirttiğı yukarı ve aşağı sınırlar içinde değışiklik 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 yükümlölüğün yasayla konulacağına ilişkin Anayasa'nın 73. Maddesi üçüncü fıkrasına aykırıdır. İtiraz konusu kuralın iptali gerekir.

Başkan

Ahmet N. SEZER

KARŞIOY YAZISI

Esas Sayısı : 1994/46
Karar Sayısı : 1994/57

Esas Sayısı : 1994/46

Karar Sayısı : 1994/57

Başkan Yekta Güngör ÖZDEN'in Esas. 1993/3, Karar. 1993/20 sayılı kararındaki karşıoyuna katılıyorum.

Başkan

Mustafa GÖNÜL