

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Esas Sayısı : 2010/93

Karar Sayısı : 2012/20

Karar Günü : 9.2.2012

R.G. Tarih-Sayı : 26.07.2013-28719

İPTAL DAVASINI AÇAN : Anamuhalefet (Cumhuriyet Halk Partisi) Partisi Türkiye Büyük Millet Meclisi Grubu adına Grup Başkanvekilleri M. Akif HAMZAÇEBİ ve Muharrem İNCE (Esas Sayısı: 2010/93)

İTİRAZ YOLUNA BAŞVURANLAR :

1- Adana 2. Vergi Mahkemesi (Esas Sayısı: 2011/25)

2- İstanbul 2. Vergi Mahkemesi (Esas Sayısı: 2011/103)

3- Hatay 1. Vergi Mahkemesi (Esas Sayısı: 2011/112)

DAVA VE İTİRAZLARIN KONUSU : 23.7.2010 günlü, 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un;

1- 3. maddesiyle değiştirilen, 31.12.1960 günlü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde yer alan (ücret gelirlerinde 76.200 TL'den fazlasının 76.200 TL'si için 18.594 TL) ibaresinden sonra gelen "*fazlası %35 oranında*" ibaresinin, "*ücret gelirleri*" yönünden,

2- 5. maddesiyle, 193 sayılı Kanun'un geçici 69. maddesinin birinci fıkrasına eklenen "*Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın %25'ini aşamaz.*" biçimindeki cümlelerin,

3- 6. maddesiyle, 193 sayılı Kanun'a eklenen Geçici Madde 78'in "*Eksik olması halinde ise bu fark, vergi sorumluları tarafından bu Kanunun yayımlanmasından sonra yapılacak ilk ücret ödemesinden kesilerek bu ödemenin ait olduğu döneme ilişkin muhtasar beyannamenin verilme ve ödeme süresi içinde topluca (muhtasar beyanname verme yükümlülüğü olmayanlar hariç) verilecek ayrı bir beyanname ile beyan edilir ve ödenir. Bu beyanname için ayrıca damga vergisi hesaplanmaz. Anılan sürede düzeltilen söz konusu fark için gecikme faizi ve vergi cezası aranmaz; eksik tahakkuk etmiş olan verginin bu süre içinde tamamlanmaması halinde bu tarihte vergi ziyai doğmuş olur.*" biçimindeki cümlelerinin,

4- 14. maddesiyle değiştirilen, 4.1.1961 günlü, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 369. maddesinin ikinci fıkrasının,

5- 25. maddesiyle, 8.9.1983 günlü, 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'na eklenen Geçici Madde 3'de yer alan "*tahsil edilmiş olanlar iade edilmez*" ibaresinin,

6- 27. maddesiyle, 13.12.1983 günlü, 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin 43. maddesinin (a) bendine üçüncü paragraftan sonra gelmek üzere eklenen paragrafın,

7- 30. maddesiyle değiştirilen, 8.5.1991 günlü, 3717 sayılı Adli Personel ile Devlet Davalarını Takip Edenlere Yol Gideri ve Tazminat Verilmesi ile 492 Sayılı Harçlar Kanununun Bir Maddesinin Yürürlükten Kaldırılması Hakkında Kanun'un 2. maddesinin birinci fıkrasının,

8- 35. maddesiyle, 29.6.2001 günlü, 4706 sayılı Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un geçici 4. maddesinin değiştirilen ikinci fıkrasının birinci cümlesinde yer alan, "öncelikle büyükşehir belediyelerine, büyükşehir belediyelerinin talebinin olmaması halinde" ibaresinin,

9- 42. maddesiyle, 5.5.2005 günlü, 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un 29. maddesine eklenen;

a- *'Başkanlık merkez ve taşra teşkilatında, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu ve diğer kanunların sözleşmeli personel çalıştırılması hakkındaki usul ve esaslara bağlı olmaksızın, Bakan onayı ile Başkanlığın stratejik plan ve performans programlarında yer alan önemli projelerin hazırlanması, gerçekleştirilmesi veya uygulanması amacıyla proje süresi ile sınırlı olmak üzere tam veya kısmî zamanlı sözleşmeli personel çalıştırılabilir. Bunlara ödenecek ücret, 657 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin (B) bendine göre çalıştırılanlar için uygulanmakta olan sözleşme ücreti tavanının beş katını, çalıştırılabilir toplam sözleşmeli personel sayısı ise 150'yi geçemez ve bu fıkra da belirtilen ücret dışında herhangi bir ödeme yapılamaz. Bu şekilde istihdam edilecek personelin, yükseköğretim kurumlarından lisans düzeyinde eğitim veren fakülte veya bölümlerinden veya bunlara denkliği Yükseköğretim Kurulunca kabul edilmiş yurtdışındaki yükseköğretim kurumlarından mezun olması şarttır. Sözleşmeli personelde aranılacak diğer nitelikler, istihdam türüne bağlı sözleşmeli personel sayısı ile ödenecek sözleşme ücretinin tespiti, istihdama dair hususlar ile sözleşme usul ve esasları Başkanlıkça belirlenir.'* biçimindeki fıkranın,

b- Son fıkra da yer alan *'Bunun dışında sözlü sınav ile ilgili herhangi bir kayıt sistemi kullanılmaz.'* biçimindeki cümlelerin,

10- 47. maddesiyle, 1.6.1989 günlü, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 45. maddesinin değiştirilen üçüncü fıkrasının *"233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamındaki iktisadi devlet teşekkülleri, kamu iktisadi kuruluşları ve bunların müesseseleri, bağlı ortaklıkları ve iştirakleri, kamu idarelerinin doğrudan ya da dolaylı hissedarı olduğu kurumlar ile Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonunun yönetimindeki kurumların bu Kanun kapsamındaki faaliyetlerini yürütmeleri şartıyla, bu kurum ve kuruluşların"* bölümünün,

11- 48. maddesiyle, 22.5.2003 günlü, 4857 sayılı İş Kanunu'nun 2. maddesinin üçüncü fıkrasından sonra gelmek üzere eklenen dördüncü fıkranın,

12- 49. maddesiyle, 4857 sayılı Kanun'un 81. maddesine ikinci fıkradan sonra gelmek üzere eklenen üçüncü ve dördüncü fıkralarının,

13- 50. maddesiyle, 9.1.1985 günlü, 3146 sayılı Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un 12. maddesinin birinci fıkrasına (l) bendinden sonra gelmek üzere eklenen (m) bendinin,

14- 62. maddesinin (ç) bendinde yer alan *"2010 takvim yılı kazançlarına uygulanmak üzere"* ibaresinin,

Anayasa'nın 2., 5., 7., 10., 55., 56., 73., 128., 130. ve 135. maddelerine aykırılığı ileri sürülerek iptallerine ve Kanun'un 5., 27., 35., 42., 47., 48., 49. ve 50. maddelerinin yürürlüklerinin durdurulmasına karar verilmesi istemidir.

II- YASA METİNLERİ

A- Dava ve İtiraz Konusu Yasa Kuralları

23.7.2010 günlü, 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un iptali istenilen kuralları da içeren maddeleri şöyledir:

'MADDE 3- 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

'MADDE 103- Gelir vergisine tabi gelirler;

8.800 TL'ye kadar %15

22.000 TL'nin 8.800 TL'si için 1.320 TL, fazlası %20

50.000 TL'nin 22.000 TL'si için 3.960 TL

(ücret gelirlerinde 76.200 TL'nin 22.000 TL'si için 3.960 TL), fazlası %27

50.000 TL'den fazlasının 50.000 TL'si için 11.520 TL

(ücret gelirlerinde 76.200 TL'den fazlasının 76.200 TL'si için 18.594 TL), fazlası %35 oranında vergilendirilir.'

MADDE 5- 193 sayılı Kanunun geçici 69 uncu maddesinin birinci fıkrasında yer alan 'yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (vergi oranına ilişkin hükümler dâhil) çerçevesinde kazançlarından indirebilirler' ibaresi 'yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (bu Kanunun geçici 61 inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan vergi oranına ilişkin hüküm dâhil) çerçevesinde kazançlarından indirebilirler.' şeklinde değiştirilmiş ve bu ibareden sonra gelmek üzere **'Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın %25'ini aşamaz. Kalan kazanç üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanır.'** cümleleri eklenmiştir.

MADDE 6- 193 sayılı Kanuna aşağıdaki geçici madde eklenmiştir.

'GEÇİCİ MADDE 78- 2010 takvim yılına ilişkin olarak yapılmış ücret ödemeleri için bu Kanunun yayımlandığı tarihe kadar yapılmış olan gelir vergisi tevkifat tutarlarının, 103

üçüncü maddede bu Kanunla yapılan değişiklik hükmü uyarınca hesaplanan vergiden fazla olması halinde, fark vergi tutarı terkin edilir, tahsil edilmişse mükelleflerin sonraki dönemlerde ödeyecekleri gelir vergisinden mahsup edilir, mahsup imkânının olmaması halinde ise red ve iade olunur. Eksik olması halinde ise bu fark, vergi sorumluları tarafından bu Kanunun yayımlanmasından sonra yapılacak ilk ücret ödemesinden kesilerek bu ödemenin ait olduğu döneme ilişkin muhtasar beyannamenin verilme ve ödeme süresi içinde topluca (muhtasar beyanname verme yükümlülüğü olmayanlar hariç) verilecek ayrı bir beyanname ile beyan edilir ve ödenir. Bu beyanname için ayrıca damga vergisi hesaplanmaz. Anılan sürede düzeltilen söz konusu fark için gecikme faizi ve vergi cezası aranmaz; eksik tahakkuk etmiş olan verginin bu süre içinde tamamlanmaması halinde bu tarihte vergi ziyayı doğmuş olur. Bu hükmün uygulanmasına ilişkin usûl ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.'

MADDE 14- 213 sayılı Kanunun 369 uncu maddesi başlığı ile birlikte aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

'Yanılma ve görüş değişikliği:

MADDE 369- Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz.

Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirküler yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olup, geriye dönük olarak uygulanamaz. Şu kadar ki, bu hüküm yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında uygulanmaz.'

MADDE 25- 2886 sayılı Kanunun geçici 2 nci maddesinden sonra gelmek üzere aşağıdaki geçici madde eklenmiştir.

'Terkin edilecek ecrimisiller

GEÇİCİ MADDE 3- Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce tespit ve takdir edilen, tebliğ edilen veya tahakkuk ettirilen ecrimisil alacaklarının tespit tarihinden geriye doğru beş yılı aşan kısmı hangi aşamada olursa olsun düzeltilir veya terkin edilir, **tahsil edilmiş olanlar iade edilmez.'**

MADDE 27- 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 43 üncü maddesinin (a) bendine üçüncü paragraftan sonra gelmek üzere aşağıdaki paragraf eklenmiştir.

'Bakanlıkta daire başkanı veya genel müdür yardımcısı kadrolarında bulunanlar ile defterdar kadrosunda en az üç yıl görev yapmış olanlar Personel Genel Müdürlüğünde kontrolör kadrolarına atanabilir. Bunlar Personel Genel Müdürlüğü taşra teşkilatının iş ve işlemleriyle ilgili olarak defterdarlık birimlerinde inceleme ve araştırma işleri ile Genel Müdürlükçe verilecek diğer görevleri yapar. Bu şekilde atananlar yukarıdaki hükümlere göre atanan kontrolörler için ilgili mevzuatında öngörülen tüm mali ve sosyal haklardan aynen yararlanır.'

MADDE 30- 8/5/1991 tarihli ve 3717 sayılı Adli Personel ile Devlet Davalarını Takip Edenlere Yol Gideri ve Tazminat Verilmesi ile 492 sayılı Harçlar Kanununun Bir Maddesinin Yürürlükten Kaldırılması Hakkında Kanunun 2 nci maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

'MADDE 2- Daire dışında yapılması gereken her keşif ve icra işlemi için; hâkimlere, Cumhuriyet savcılarına, askerî mahkemelerdeki subay üyelere, adlî tabiplere, icra müdürleri ve yardımcıları ile icra işlemlerini yapmakla yetkili memurlara, Hazine avukatlarına, Hazine avukatı olmayan il ve ilçelerde davaları takibe yetkili daire amirleri ve 3402 sayılı Kadastro Kanununa göre yetkili kılınan kişilere (275); yazı işleri müdürlerine, hâkim veya Cumhuriyet savcısının kararı üzerine görevlendirilen sosyal çalışmacı, psikolog ve pedagoğlara, muhakemat hizmetlerinde görev yapan memurlara, zabıt kâtiplerine ve ceza ve infaz kurum personeli hariç olmak üzere diğer adlî ve idarî yargı personeline (200); mübaşir ve hizmetlilere (150) gösterge rakamının memur aylık katsayısı ile çarpımı sonucu bulunacak tutar kadar yol tazminatı ödenir.

Bu madde uyarınca yol tazminatı bütçenin ilgili tertibinden her ayın sonunda ödenir ve ayrıca yevmiye ödenmez.

Bir kişinin alacağı aylık yol tazminatı tutarı, en yüksek Devlet memuru aylığının ek gösterge dahil iki katını geçemez.

Kamu adına takibi gereken işler ile Hazine avukatlarına, Hazine avukatı olmayan il ve ilçelerde davaları takibe yetkili daire amirlerine ödenecek yol giderleri ile yol tazminatı, bu madde hükümlerine göre bütçenin ilgili tertibinden ödenir.

Bu madde uyarınca ödenen yol tazminatı damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi tutulmaz.

Yol giderleri ilgili kişiler tarafından karşılanır. Görülen işler birden fazla ise ödenecek yol gideri uzaklıkla orantılı şekilde hesaplanır.'

MADDE 35- 4706 sayılı Kanunun geçici 4 üncü maddesinin ikinci fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

'Bu madde kapsamında Hazine adına tescil edilen taşınmazlar, büyükşehirlerde öncelikle büyükşehir belediyelerine, büyükşehir belediyelerinin talebinin olmaması halinde ilgili belediyelere, diğer yerlerde ilgili belediyelere bedelsiz olarak devredilir. Bu taşınmazların yapı sahiplerine satışı ve genel hükümlere göre değerlendirilmesi bu Kanunun 5 inci maddesine göre yapılır.'

MADDE 42- 5345 sayılı Kanunun 29 uncu maddesinin başlığı 'Denetim elemanı, avukat ve uzman personel çalıştırılması' şeklinde değiştirilmiş, maddenin ikinci fıkrasından sonra gelmek üzere aşağıdaki fıkra eklenmiş, mevcut altıncı fıkrası yürürlükten kaldırılmış ve aynı maddeye aşağıdaki fıkralar eklenmiştir.

'Avukatlar, hukuk fakültesi mezunu olup avukatlık ruhsatını haiz olanlar arasından yazılı ve sözlü olarak yapılacak sınav sonucuna göre atanır. Avukatlar, vergi dairesi başkanlıklarında görev yaparlar. Görevlerin yürütülmesinde etkinliği ve verimliliği sağlamak amacıyla avukatlardan biri koordinatör olarak görevlendirilebilir. Avukatların mesleğe alınmaları ile çalışma usul ve esasları yönetmelikle düzenlenir.'

'Başkanlık merkez ve taşra teşkilatında, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu ve diğer kanunların sözleşmeli personel çalıştırılması hakkındaki usul ve esaslara bağlı olmaksızın, Bakan onayı ile Başkanlığın stratejik plan ve performans programlarında yer alan önemli projelerin hazırlanması, gerçekleştirilmesi veya uygulanması amacıyla proje süresi ile sınırlı olmak üzere tam veya kısmî zamanlı sözleşmeli personel çalıştırılabilir. Bunlara ödenecek ücret, 657 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin (B) bendine göre çalıştırılanlar için uygulanmakta olan sözleşme ücreti tavanının beş katını, çalıştırılabilecek toplam sözleşmeli personel sayısı ise 150'yi geçemez ve bu fıkra da belirtilen ücret dışında herhangi bir ödeme yapılamaz. Bu şekilde istihdam edilecek personelin, yükseköğretim kurumlarından lisans düzeyinde eğitim veren fakülte veya bölümlerinden veya bunlara denkliği Yükseköğretim Kurulunca kabul edilmiş yurtdışındaki yükseköğretim kurumlarından mezun olması şarttır. Sözleşmeli personelde aranılacak diğer nitelikler, istihdam türüne bağlı sözleşmeli personel sayısı ile ödenecek sözleşme ücretinin tespiti, istihdama dair hususlar ile sözleşme usul ve esasları Başkanlıkça belirlenir.

Bu madde hükümlerine göre yapılacak sözlü sınavlar, adayın;

- a) Bir konuyu kavrayıp özetleme, ifade yeteneği ve muhakeme gücünün,*
- b) Liyakati, temsil kabiliyeti, bilgi düzeyi, davranış ve tepkilerinin mesleğe veya göreve uygunluğunun,*
- c) Özgüveni, ikna kabiliyeti ve inandırıcılığının,*
- ç) Genel yetenek ve genel kültürünün,*
- d) Bilimsel ve teknolojik gelişmelere açıklığının,*

değerlendirilmesi suretiyle yapılır. Sınav kurulu, adaylar hakkında yukarıda yazılı özelliklerin her biri için değerlendirme yapar. Yapılan değerlendirmeye göre verilen puanlar tutanağa geçirilir. Bunun dışında sözlü sınav ile ilgili herhangi bir kayıt sistemi kullanılmaz.'

MADDE 47- 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 45 inci maddesinin üçüncü fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

'Hayri ve ilmi kuruluşlar, 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamındaki iktisadi devlet teşekkülleri, kamu iktisadi kuruluşları ve bunların müesseseleri, bağlı ortaklıkları ve iştirakleri, kamu idarelerinin doğrudan ya da dolaylı hissedarı olduğu kurumlar ile Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonunun yönetimindeki kurumların bu Kanun kapsamındaki faaliyetlerini yürütmeleri şartıyla, bu kurum ve kuruluşların yönetim kurulu başkanlığı, üyeliği, denetçiliği görevleri ile bilirkişilik ve tasfiye memurluğu meslekle bağdaşmayan işler sayılmaz.'

MADDE 48- 22/5/2003 tarihli ve 4857 sayılı İş Kanununun 2 nci maddesinin üçüncü fıkrasından sonra gelmek üzere aşağıdaki fıkra eklenmiştir.

'Bu Kanunun uygulanması bakımından;

a) İşyerinde iş sağlığı ve güvenliği hizmetlerinde görev yapmak üzere Bakanlıkça belgelendirilmiş hekimler, işyeri hekimini; mühendis, mimar ve teknik elemanlar ise iş güvenliği uzmanını,

b) İş sağlığı ve güvenliği hizmetlerini vermek üzere, gerekli donanım ve personele sahip olan Bakanlıkça yetkilendirilen kamu kurum ve kuruluşları ile Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre faaliyet gösteren şirketlerce kurulan ve işletilen müesseseler ortak sağlık ve güvenlik birimini,

c) İş sağlığı ve güvenliği hizmetlerinde görev yapacak işyeri hekimi ve iş güvenliği uzmanlarının eğitimlerini vermek üzere Bakanlıkça yetkilendirilen kamu kurum ve kuruluşları, üniversiteler ve Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre faaliyet gösteren şirketlerce kurulan ve işletilen müesseseler eğitim kurumunu,

ifade eder.'

MADDE 49- 4857 sayılı İş Kanununun 81 inci maddesinin üçüncü fıkrası yürürlükten kaldırılmış, ikinci fıkradan sonra gelmek üzere aşağıdaki fıkralar eklenmiştir.

'İşyeri sağlık ve güvenlik birimleri ile ortak sağlık ve güvenlik birimlerinin nitelikleri, ortak sağlık ve güvenlik birimlerinden hizmet alınmasına ilişkin hususlar, bu birimlerde bulunması gereken araç, gereç ve teçhizat ile görevlendirilecek işyeri hekimi, iş güvenliği uzmanı ve diğer sağlık personelinin nitelikleri, sayısı, işe alınmaları, görev, yetki ve sorumlulukları, çalışma şartları, görevlerini nasıl yürütecekleri, eğitimleri ve belgelendirilmeleri ile eğitim kurumlarının yetkilendirilmeleri, işyeri hekimi ve iş güvenliği uzmanı eğitim programlarının ve bu programlarda görev alacak eğiticilerin niteliklerinin belirlenmesi ve belgelendirilmeleri ile eğitimlerin sonunda yapılacak sınavlar ilgili tarafların görüşü alınarak Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı tarafından çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.

'İşyeri hekimlerinin, işyeri sağlık ve güvenlik birimleri ile ortak sağlık ve güvenlik birimlerinde görevlendirilmeleri ve hizmet verilen işyerlerinde çalışan işçilerle sınırlı olmak üzere görevlerini yerine getirmeleri hususunda diğer kanunların kısıtlayıcı hükümleri uygulanmaz.'

MADDE 50- 9/1/1985 tarihli ve 3146 sayılı Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunun 12 nci maddesinin birinci fıkrasına (l) bendinden sonra gelmek üzere aşağıdaki (m) bendi eklenmiş, takip eden bent buna göre teselsül ettirilmiştir.

'm) İşyeri hekimi, iş güvenliği uzmanı, diğer teknik ve sağlık personel ile işçilere eğitim vermek için kamu kurum ve kuruluşları, üniversiteler ve Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre faaliyet gösteren şirketler ile ortak sağlık ve güvenlik birimlerini yetkilendirmek, gerektiğinde yetkilerini iptal etmek, hizmetin etkin ve verimli bir şekilde verilir verilmediğinin kontrol ve denetimini sağlamak, işyeri hekimi ve iş güvenliği uzmanının eğitimleri sonundaki sınavları yapmak veya yaptırmak, belgelerini vermek,'

MADDE 62- Bu Kanunun;

a) 2 nci ve 56 ncı maddeleri yayımını izleyen aybaşında,

b) 3 üncü, 6 ncı ve 60 ıncı maddeleri 1/1/2010 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde,

c) 4 üncü maddesi 1/10/2010 tarihinde,

ç) 5 inci maddesi 2010 takvim yılı kazançlarına uygulanmak üzere yayımı tarihinde,

d) 8 inci, 16 ncı ve geçici 5 inci maddeleri 1/7/2010 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde,

e) 9 uncu ve 13 üncü maddeleri 1/1/2011 tarihinde,

f) 45 inci maddesi 30/6/2010 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde,

g) 57 nci maddesi 15/1/2010 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde,

ğ) Diğer hükümleri yayımı tarihinde,

yürürlüğe girer.'

B- Dayanılan Anayasa Kuralları

Dava dilekçesinde ve başvuru kararlarında, Anayasa'nın 2., 5., 7., 10., 55., 56., 73., 128., 130. ve 135. maddelerine dayanılmıştır.

III- İLK İNCELEME

A- Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün 8. maddesi uyarınca, Haşım KILIÇ, Osman Alifeyyaz PAKSÜT, Fulya KANTARCIOĞLU, Ahmet AKYALÇIN, Mehmet ERTEN, Fettah OTO, Serdar ÖZGÜLDÜR, Zehra Ayla PERKTAŞ, Recep KÖMÜRCÜ, Alparslan ALTAN, Burhan ÜSTÜN, Engin YILDIRIM, Nuri NECİPOĞLU, Hicabi DURSUN ve Celal Mümtaz AKINCI'nın katılımlarıyla E.2010/93 sayılı dosyanın 7.12.2010 günü yapılan ilk inceleme toplantısında;

1- 7.5.2010 günlü, 5982 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun uyarınca, 2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun ile ilgili gerekli düzenlemeler yapılmadan, Mahkeme'nin çalışıp çalışamayacağına ilişkin ön meselenin incelenmesi sonucunda; Mahkeme'nin çalışmasına bir engel bulunmadığına, Fulya KANTARCIOĞLU, Mehmet ERTEN, Fettah OTO, Zehra Ayla PERKTAŞ ile Celal Mümtaz AKINCI'nın, gerekçesi 2010/68 esas sayılı dosyada belirtilen karşıoyları ve OYÇOKLUĞUYLA,

2- Dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine, OYBİRLİĞİYLE,

3-Yürürlüğü durdurma isteminin esas inceleme aşamasında karara bağlanmasına, OYBİRLİĞİYLE,

karar verilmiştir.

B- Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün 8. maddesi uyarınca, Haşim KILIÇ, Osman Alifeyyaz PAKSÜT, Fulya KANTARCIOĞLU, Ahmet AKYALÇIN, Mehmet ERTEN, Fettah OTO, Serdar ÖZGÜLDÜR, Serruh KALELİ, Zehra Ayla PERKTAŞ, Recep KÖMÜRCÜ, Alparslan ALTAN, Burhan ÜSTÜN, Engin YILDIRIM, Nuri NECİPOĞLU, Hicabi DURSUN, Celal Mümtaz AKINCI ve Erdal TERCAN'ın katılımlarıyla E.2011/25 sayılı dosyanın 17.3.2011 günü yapılan ilk inceleme toplantısında;

1- 7.5.2010 günlü, 5982 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun uyarınca, 2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun ile ilgili gerekli düzenlemeler yapılmadan, Mahkeme'nin çalışıp çalışamayacağına ilişkin ön meselenin incelenmesi sonucunda; Mahkeme'nin çalışmasına bir engel bulunmadığına, Fulya KANTARCIOĞLU, Mehmet ERTEN, Fettah OTO, Zehra Ayla PERKTAŞ ile Celal Mümtaz AKINCI'nın, gerekçesi 2010/68 esas sayılı dosyada belirtilen karşıoyları ve OYÇOKLUĞUYLA,

2- Dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine, OYBİRLİĞİYLE,

3-Yürürlüğü durdurma isteminin esas inceleme aşamasında karara bağlanmasına, OYBİRLİĞİYLE,

karar verilmiştir.

C- Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün 8. maddesi uyarınca, Haşim KILIÇ, Osman Alifeyyaz PAKSÜT, Fulya KANTARCIOĞLU, Ahmet AKYALÇIN, Mehmet ERTEN, Fettah OTO, Serdar ÖZGÜLDÜR, Recep KÖMÜRCÜ, Engin YILDIRIM, Nuri NECİPOĞLU, Hicabi DURSUN, Celal Mümtaz AKINCI ve Erdal TERCAN'ın katılımlarıyla E.2011/103 sayılı dosyanın 28.9.2011 gününde yapılan ilk inceleme toplantısında, dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

D- Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün 8. maddesi uyarınca, Haşim KILIÇ, Serruh KALELİ, Alparslan ALTAN, Fulya KANTARCIOĞLU, Ahmet AKYALÇIN, Mehmet ERTEN, Serdar ÖZGÜLDÜR, Osman Alifeyyaz PAKSÜT, Zehra Ayla PERKTAŞ, Recep KÖMÜRCÜ, Burhan ÜSTÜN, Engin YILDIRIM, Nuri NECİPOĞLU, Hicabi DURSUN, Celal Mümtaz AKINCI ve Erdal TERCAN'ın katılımlarıyla E.2011/112 sayılı dosyanın 17.11.2011 gününde yapılan ilk inceleme toplantısında, öncelikle uygulanacak kural sorunu üzerinde durulmuştur.

Anayasa'nın 152. ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 40. maddesine göre, mahkemeler, bakmakta oldukları davalarda uygulayacakları kanun ya da kanun hükmünde kararname hükümlerini Anayasa'ya aykırı görürler veya taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık savının ciddi olduğu kanısına varırlarsa, o hükmün iptali için Anayasa Mahkemesine başvurmaya yetkilidirler. Ancak, bu kurallar uyarınca bir mahkemenin Anayasa Mahkemesine başvurabilmesi için elinde yöntemince açılmış ve mahkemenin görevine giren bir davanın bulunması ve iptali istenen kuralların da o davada uygulanacak olması gerekmektedir. Uygulanacak yasa kuralları, davanın değişik evrelerinde ortaya çıkan sorunların çözümünde veya davayı sonuçlandırmada olumlu ya da olumsuz yönde etki yapacak nitelikte bulunan kurallardır.

Başvuran Mahkeme, 23.7.2010 günlü, 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 5. maddesiyle

31.12.1960 günlü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 69. maddesine eklenen '*Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın %25'ini aşamaz. Kalan kazanç üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanır.*' biçimindeki cümlelerin iptalini ve yürürlüklerinin durdurulmasını istemiştir.

Başvuru kararının gerekçe bölümünde '*Kalan kazanç üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanır.*' biçimindeki ikinci cümle ile ilgili olarak herhangi bir gerekçe yer almadığı gibi itiraz başvurusuna dayanak olan temyiz dilekçesinde de bu cümle ile ilgili bir talepte bulunulmamıştır. Zira, başvuran Mahkemedeki davada, davacı tarafından indirim konusu yapılacak yatırım indirimi istisnası tutarının %25 ile sınırlandırılmasına itirazda bulunulmuş ve fazladan tahakkuk ettirilen verginin kaldırılması talep edilmiştir. Davacının indirim yapıldıktan sonra kalan kazanca uygulanacak vergi oranıyla ilgili herhangi bir itirazı ve talebi bulunmamaktadır. Bu durumda, söz konusu ikinci cümlenin, başvuruda bulunan Mahkemenin bakmakta olduğu davada uygulanacak kural niteliğinde bulunmadığı açıktır.

Bu nedenle;

1- 31.12.1960 günlü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 69. maddesinin birinci fıkrasına, 23.07.2010 günlü, 6009 sayılı Kanun'un 5. maddesiyle eklenen '*Kalan kazanç üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanır.*' biçimindeki ikinci cümlenin, itiraz başvurusunda bulunan Mahkeme'nin bakmakta olduğu davada uygulanma olanağı bulunmadığından, bu cümleye ilişkin başvurunun Mahkeme'nin yetkisizliği nedeniyle REDDİNE,

2- Dosyada eksiklik bulunmadığından, '*Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın %25'ini aşamaz.*' şeklindeki birinci cümlenin esasının incelenmesine,

3-Yürürlüğü durdurma isteminin esas inceleme aşamasında karara bağlanmasına,

OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

IV- BİRLEŞTİRME KARARLARI

E.2011/25 sayılı itiraz başvurusunun 17.3.2011 gününde, E.2011/103 sayılı itiraz başvurusunun 28.9.2011 gününde ve E.2011/112 sayılı itiraz başvurusunun 17.11.2011 gününde, aralarındaki hukuki irtibat nedeniyle E.2010/93 sayılı dava ile BİRLEŞTİRİLMESİNE, esaslarının kapatılmasına, esas incelemenin E.2010/93 sayılı dosya üzerinden yürütülmesine OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

V- ESASIN İNCELENMESİ

Dava dilekçesi ve ekleri, başvuru kararları ve ekleri, Raportör Selim ERDEM tarafından hazırlanan işin esasına ilişkin rapor, iptal ve itiraz konusu yasa kuralları, dayanılan Anayasa kuralları, bunların gerekçeleri ile diğer yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüşülüp düşünüldü:

A- Kanun'un 3. Maddesiyle Değiştirilen, 193 Sayılı Kanun'un 103. Maddesinde Yer Alan (ücret gelirlerinde 76.200 TL'den fazlasının 76.200 TL'si için 18.594 TL)

İbaresinden Sonra Gelen "*fazlası %35 oranında*" İbaresinin '*Ücret Gelirleri*' Yönünden İncelenmesi

1- Kuralın Anlam ve Kapsamı

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde yer alan gelir vergisi tarifesinde belirtilen vergi oranları, ücretliler için 2006 yılına kadar beş puan indirilmek suretiyle uygulanmıştır. 5479 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, 1.1.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere gelir vergisinde iki ayrı tarife uygulamasına son verilmiş, ücret gelirleri ile diğer gelirler arasındaki ayırım kaldırılarak tek tarife uygulamasına geçilmiştir.

5479 sayılı Kanunla belirlenen tarifenin dördüncü dilimindeki %35 oranı, ücret gelirleri yönünden Anayasa'ya aykırılığı ileri sürülerek iptal davasına konu edilmiş ve Anayasa Mahkemesinin 15.10.2009 günlü, E.2006/95, K.2009/144 sayılı kararı ile dördüncü dilimdeki "*fazlası %35 oranında*" ibaresi ücret gelirleri yönünden Anayasa'ya aykırı bulunarak iptal edilmiştir.

İptal kararı sonrası kanun koyucu, 6009 sayılı Kanun'un 3. maddesiyle gelir vergisi tarifesini 1.1.2010 tarihinden geçerli olmak üzere yeniden düzenlemiştir. Yeni düzenlemede de %15, %20, %27 ve %35'lik dilimlerden oluşan tek tarife esası korunmuş ve %15 ile %20'lik ilk iki dilimde vergiye tabi gelir miktarı yönünden ücret geliri ile ücret dışı gelirler arasında herhangi bir ayırım yapılmamıştır. Buna karşılık, tarifenin %27 ve %35'lik dilimlerinde vergiye tabi gelir miktarı yönünden ücret geliri ile ücret dışı gelirler arasında farklılığa gidilmiştir. Kuralda üçüncü dilimde yer alan %27 vergi oranının uygulanacağı üst sınır, ücret gelirleri yönünden 76.200 TL olarak ücret dışı gelirler yönünden ise 50.000 TL olarak belirlenmiştir.

Buna bağlı olarak dördüncü dilimde ücret gelirlerinin 76.200 TL'den fazlasının %35 oranında vergilendirilmesi öngörülmüş iken, ücret dışı gelirler yönünden bu miktar 50.000 TL'den fazlası olarak belirlenmiştir.

6009 sayılı Kanunla getirilen bu yeni tarife, yıllık brüt geliri toplamı 50.000 TL'yi aşmayanlar için bir farklılık oluşturmayıp 50.000 TL ile 76.200 TL arasında ücret geliri olanlar için olumlu bir etki doğurmaktadır. Üçüncü dilimdeki vergiye tabi gelir tutarı ücret gelirleri yönünden arttırılarak üçüncü ve dördüncü dilimlerde, diğer gelirlere göre ücretlilerin lehine bir durum oluşturulmuştur.

193 sayılı Kanun'un 2. maddesinde, gelire giren kazanç ve iratlar; ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlar olarak sayılarak, Kanun'da aksine hüküm olmadıkça gelirin tespitinde, bu kazanç ve iratların gerçek ve safi tutarlarının nazara alınacağı hükme bağlanmıştır. Aynı Kanun'da ücret geliri, '*İşverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.*' biçiminde tanımlanmıştır.

193 sayılı Kanun'un 94. maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde, ücret ödemeleri üzerinden Kanun'un 103. ve 104. maddeleri göz önünde bulundurularak gelir vergisi kesintisi yapılacağı; 98. maddesinde ise yapılan kesintilerin ödemeyi yapanlarca vergi sorumlusu sıfatıyla beyan edileceği belirtilmiştir.

Gelir vergisinde '*dilim usulü artan oranlı tarife*' uygulanmakta olup, gelirler bu tarifeye göre yıllık olarak vergilendirilmektedir. 6009 sayılı Kanunla belirlenen yeni gelir vergisi tarifesinde de dört dilimde gelir tutarları ve her dilimin karşısında uygulanacak vergi oranları gösterilmiştir.

Gelir vergisi tarifesinde yer alan gelir dilim tutarları, 193 sayılı Kanun'un mükerrer 123. maddesine göre, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmaktadır. Ücretlerin vergilendirilmesinde aylık vergi; yıllık vergi 12'ye bölünmek, gündelik vergi aylık vergi 30'a bölünmek suretiyle hesaplanmaktadır.

Dava konusu kuralın da yer aldığı madde gerekçesinde konuyla ilgili olarak, gelir vergisi tarifesinde yapılan değişikliğin amacının, Anayasa Mahkemesinin 5479 sayılı Kanunla değiştirilen gelir vergisi tarifesindeki '*...fazlası %35 oranında...*' ibaresini ücret gelirleri yönünden iptal etmesi nedeniyle, iptal gerekçelerinin dikkate alındığı, ücret gelirleri bakımından tarifenin üçüncü ve dördüncü dilimlerinde değişiklik yapılarak 5479 sayılı Kanunla değişiklik yapılmadan önceki tarifede mevcut vergi yükünün ücret gelirleri yönünden korunmasının sağlandığı ifade edilmiştir.

2- Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

Dava dilekçesinde, 6009 sayılı Kanunla gelir vergisi tarifesinde yapılan değişiklikte sadece 50.000 ila 76.200 TL arasındaki ücret gelirlerinin diğer gelirlerden farklı oranda gelir vergisine tabi tutulduğu, 76.200 TL üzerindeki gelirlerin vergilendirilmesinde ise ücret gelirleri yönünden ayırım yapılmamasının dava konusu kuralın Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırılığını ortadan kaldırmadığı, adalet ilkesinin zedelenmesini önceki düzenlemeden farklı dilime taşıdığı, Anayasa Mahkemesinin iptal kararının gereğinin tam olarak yerine getirilmediği ve 76.200 TL'den fazla gelir için vergi adaletinin sağlanamadığı belirtilerek kuralın, Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

6009 sayılı Kanun'un 3. maddesi ile 193 sayılı Kanun'un 103. maddesinde yer alan gelir vergisi tarifesi 1.1.2010 tarihinden geçerli olmak üzere değiştirilmiştir. Yeni tarifenin üçüncü diliminde %27 vergi oranının uygulanacağı üst sınır ücret gelirlerinde 76.200 TL'ye, ücret dışı gelirlerde ise 50.000 TL'ye çıkarılmış ve dava konusu kuralda da ücret dışı gelirlerin 50.000 TL'den fazlasının, ücret gelirlerinin ise 76.200 TL'den fazlasının %35 oranında vergiye tabi olacağı öngörülmüştür.

Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan sosyal hukuk devleti, insan haklarına dayanan, kişilerin huzur, refah ve mutluluk içinde yaşamalarını güvence altına alan, kişi hak ve özgürlükleriyle kamu yararı arasında adil bir denge kurabilen, milli gelirin adalete uygun biçimde dağıtılması için gereken önlemleri alan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak sosyal adaleti ve toplumsal dengeleri gözetken devlettir. Çağdaş devlet anlayışı sosyal hukuk devletinin tüm kurum ve kurallarıyla Anayasa'nın özüne ve ruhuna uygun biçimde kurularak işletilmesini, bu yolla bireylerin refah, huzur ve mutluluğunun sağlanmasını gerekli kılar. Hukuk devletinde, vergilendirmenin temel ilkelerinin gözetilmesi, vergilendirmeye ilişkin kanunlarda bireylerin hak ve özgürlüklerinin korunması ve hukuk güvenliğinin sağlanması gerekir.

Anayasa'nın 73. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında ise *'Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır'* denilmiştir.

Verginin mali güce göre alınması ve genelliği ilkeleriyle vergilendirmede eşitlik ve adaletin gerçekleştirilmesi amaçlanmıştır. Mali güç, ödeme gücünün kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık koşuludur. Kanun koyucunun vergilendirmede, kişilerin sahip olduğu ekonomik değer ile mali güçlerini göz önünde bulundurması gerekir. Mali güce göre vergilendirme, verginin, yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olup, mali gücü fazla olanın mali gücü az olana göre daha fazla vergi ödemesini gerektirir. Vergide eşitlik ilkesi ise mali gücü aynı olanlardan aynı, farklı olanlardan ise farklı oranda vergi alınması esasına dayanır.

Mali güce göre vergilendirme, sosyal devletin vergi adaleti ile ilgili bir ilkesidir. Bu ilke, verginin adaletli ve dengeli dağılımını sağlar. Kanun koyucunun vergiyi koyarken yükümlülerin ekonomik durumlarını göz önüne alacak bir sisteme uyması gerekir. Vergide asıl olan ödeme gücüdür. Mali güç ise ödeme gücünü belirler.

Vergilendirmede, gelirin niteliğine göre, farklı nitelikteki gelirlerin ayrı vergilendirme yöntem ve oranlarına tabi tutulması, vergi adaletinin sağlanması için gerekli olup en az geçim indirimi, artan oranlı vergilendirme, bazı gelir unsurlarının farklı oranda vergilendirilmesi (ayırma ilkesi) ve mali güce göre vergi ödeme vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının araçlarıdır.

Dava konusu kuralın da yer aldığı yeni gelir vergisi tarifesini ile iptal edilen önceki tarife karşılaştırıldığında, yeni tarifenin %35 vergi oranlı dördüncü dilimine giren ücretlinin vergi tutarının öncekine göre daha düşük olduğu görülmektedir. Karşılaştırma, ücretliler ile ücret dışı gelir elde eden diğer yükümlüler arasında yapıldığında, bu dilimde ücretlilerin üzerindeki yükün diğer gelir vergisi yükümlülerine göre düştüğü, yeni tarife ile ücretlilerin gelir dilimlerinin genişletilmesi suretiyle diğer gelir vergisi yükümlülerine göre ücretlilerin vergi yükünün azaltıldığı anlaşılmaktadır. Ücret geliri elde edenlerin mali gücü ile gelirin niteliği ve kişisel durum arasında bağlantı kurularak, yeni tarifenin dördüncü dilimine giren ve aynı geliri elde eden yükümlülerin vergi yükü, ücretlilerin lehine değişmiş ve mali güce göre vergilendirme ilkesine uyulmuştur. Ayrıca, yeni tarife ile ücret dışı gelir sahiplerine göre ücretlilerden daha az vergi alınması nedeniyle de ayırma ilkesinin gözetildiği ve mali güce göre vergi ödenmesinin sağlandığı görülmektedir.

Kanun koyucu, vergi hukuku alanında Anayasa'nın temel ilkelerine ve vergi ile ilgili öngördüğü kurallarına bağlı kalmak koşuluyla, vergilendirmenin nasıl ve hangi yöntemlerle yapılacağı hususunda takdir yetkisine sahiptir. Kanun koyucu yeni gelir vergisi tarifesini belirlerken, oranlarda değişiklik yapmayıp gelir dilimlerinde farklılaştırmaya giderek ücret gelirleri ile diğer gelirler arasında ücretliler lehine bir ayırım gerçekleştirmiştir. Böylece gelir dilimlerinin farklılaştırılması yöntemiyle farklı nitelikteki gelirlerin ayrı vergilendirilmesi sağlanmıştır.

Anayasa ve 193 sayılı Kanun çerçevesinde ücret gelirlerinin vergilendirilmesine bakıldığında, yeni tarifiede yer alan ve dava konusu olan *"fazlası %35 oranında"* ibaresinin bulunduğu dilimin ücretliler lehine artırılması suretiyle ücretlerden daha az vergi alınmasının sağlandığı, böylece mali güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkelerinin gözetildiği görülmektedir.

Açıklanan nedenlerle, dava konusu kural Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırı değildir. İptal isteminin reddi gerekir.

B- Kanun'un 5. Maddesiyle 193 Sayılı Kanun'un Geçici 69. Maddesinin Birinci Fıkrasına Eklenen '*Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın %25'ini aşamaz.*' Biçimindeki Cümlelerin İncelenmesi

1- Kuralın Anlam ve Kapsamı

193 sayılı Kanun'un yatırım indirimi istisnasını düzenleyen 19. maddesi, 5479 sayılı Kanun'un 2. maddesiyle 1.1.2006 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılarak yatırım indirimi istisnası uygulamasına son verilmiştir. 5479 sayılı Kanun'un 3. maddesiyle de 193 sayılı Kanun'a, bu indirimin kaldırılmasından sonra geçiş hükümlerini içeren geçici 69. madde eklenmiştir. Bu madde ile gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine maddede sayılan yatırım indirimi istisnası tutarlarını, 2006, 2007 ve 2008 yıllarıyla sınırlı olmak üzere bu yıllara ait kazançlarından indirebilme imkânı tanınmıştır.

Geçici 69. maddede yer alan "*sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait*" ibaresi Anayasa'ya aykırılığı ileri sürülerek iptal davasına konu edilmiş ve Anayasa Mahkemesi de söz konusu ibareyi, daha önceki yıllara ait yatırım indirimi istisnası tutarının indiriminin 2006, 2007 ve 2008 yıllarıyla sınırlandırılması hususunu Anayasa'ya aykırı bularak 15.10.2009 günlü, E.2006/95, K.2009/144 sayılı kararıyla iptal etmiştir.

İptal kararı sonrası kanun koyucu tarafından, 193 sayılı Kanun'un geçici 69. maddesi, 6009 sayılı Kanun'un 5. maddesiyle yeniden düzenlenmiş ve bu madde kapsamındaki mükelleflerin 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi tutarlarını, indirim yapılacak yıl kazancının %25'ini aşmaması şartıyla elde ettikleri kazançlarından indirebilmelerine olanak sağlanmıştır.

Buna göre, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri;

- 31.12.2005 tarihi itibarıyla mevcut olup 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri devreden yatırım indirimi istisnası tutarlarını,

- 24.4.2003 tarihinden önce yapmış oldukları müracaatlara dayanarak düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 193 sayılı Kanun'un 4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmadan önceki ek 1 ila 6. maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımları için belge kapsamında 1.1.2006 tarihinden sonra yapacakları yatırımlarını,

- 5479 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılan 193 sayılı Kanun'un 19. maddesi kapsamında 1.1.2006 tarihinden önce başlanan yatırımlarla ilgili olarak, yatırım ile iktisadi ve teknik bakımından bütünlük arz etmeleri koşuluyla, 1.1.2006 tarihinden sonra yapılan yatırım harcamalarını,

vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutarın, ilgili kazancın %25'ini aşmaması şartıyla elde ettikleri kazançlarından indirebileceklerdir.

Dava konusu kural ile indirim konusu yapılamamış olan yatırım harcamalarının, yatırım indirimi istisnası olarak indirilebilecek tutarı, yıllık kazancın %25'i ile sınırlandırılmıştır.

Dava konusu kuralın da yer aldığı madde gerekçesinde konuyla ilgili olarak, kuralın amacı, Anayasa Mahkemesinin iptal gerekçeleri dikkate alınarak, kazancın yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen ve sonraki dönemlere devreden yatırım indirimi istisnasından yıl sınırlaması olmaksızın yararlanılmaya devam edilmesinin ve vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutarın ilgili kazanç tutarının %25'ini aşmamasının sağlanması olarak belirtilmiştir.

2- Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

Dava dilekçesinde, yatırım indirimi istisnası olarak indirilebilecek tutarın, yıllık kazancın %25'i ile sınırlandırılmasının yükümlülerin hak ettikleri yatırım indirimini öngördüklerinden daha uzun bir sürede kazançlarından indirebilmelerine yol açacağı, düzenlemeyle yatırımın yapıldığı tarihte yürürlükte olan mevzuat hükümlerine göre indirilecek tutara ulaşıncaya kadar yatırım indirimi istisnasından yararlanmayı öngören kazanılmış hakların ortadan kaldırıldığı ve önceden bilinmesi olanaksız olan bu durumun hukuk güvenliği ve hukuki istikrar ilkelerini zedelediği, ayrıca düzenlemenin vergilendirmede genellik, eşitlik, öngörülebilirlik ve kamusal yetkinin kullanılmasında yükümlülere hukuksal güvenlik sağlayan kanunilik ilkesine aykırılık oluşturduğu belirtilerek kuralın, Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

Başvuru kararlarında da, yatırım indirimi hakkı olan mükelleflerin kazançlarının ancak %25'ine karşılık gelen tutarını indirebileceği, ilgili dönemde indirilemeyen yatırım indirimi tutarının ancak takip eden yıllarda kazancın bulunması halinde indirim konusu edilebileceği, kazancın bulunmaması halinde fiilen indirimin mümkün olmayacağı ya da kazanç durumuna bağlı olarak indirimin uzun yıllar alabileceği, oysa 5479 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılan 193 sayılı Kanun'un 19. maddesinde, yatırım indirimi istisnası uygulamasına istisnaya konu aktif değerlere ilişkin harcamaların yapıldığı yılda başlanacağı ve indirimden yararlanılacak tutara ulaşıncaya kadar devam olunacağını belirtildiği, buna göre yatırım indirimi tutarının kazançtan indirilmesinde kazancın belli bir yüzdesine ait tutarla veya süre yönünden herhangi bir sınırlama getirilmeyerek yatırım indirimi istisna tutarının tamamının kazancın elvermesi halinde o yılda, mümkün olmaması halinde de devreden yıllarda indirimine olanak tanındığı, vergi uygulamalarında yapılan değişikliklerin aynı durumda olan kişiler arasında eşitsizliğe, önceden kazanılan hakları sınırlamaya ve geriye yürür uygulamalara yol açmaması gerektiği, yapılan sınırlamaların Anayasa'da ifadesini bulan verginin yasallığı, mali güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adil ve dengeli dağılımı, eşitlik, hukuk devleti ve hukuk güvenliği ilkeleriyle bağdaşmadığı belirtilerek kuralın, Anayasa'nın 2., 10. ve 73. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

6009 sayılı Kanun'un 5. maddesiyle 193 sayılı Kanun'un geçici 69. maddesinin birinci fıkrasına, *'Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın %25'ini aşamaz.'* cümlesi eklenmiştir. Bu suretle, madde kapsamındaki yatırım indirimi istisnası tutarlarının, vergi matrahlarının tespitinde ilgili kazancın %25'ini aşmayacak şekilde indirim konusu yapılabilmesi öngörülmüştür.

Anayasa'nın 2. maddesinde düzenlenen hukuk devleti, insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, eylem ve işlemleri hukuka uygun olan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan

kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa ve kanunlarla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık olan devlettir.

Kişilere hukuk güvenliğinin sağlanması, hukuk devletin ön koşullarındandır. Hukuk devleti, hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerektirir. Hukuk güvenliğinin sağlanması, bu doğrultuda kanunların geleceğe yönelik öngörülebilir belirlemeler yapılabilmesine olanak verecek kurallar içermesini gerekli kılar. Geriye dönük düzenlemelerle kişilerin haklarının hukuki istikrar ve güvenlik ilkesi gözetilmeden kısıtlanması hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmaz.

5479 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılan 193 sayılı Kanun'un 19. maddesine göre, yatırım indirimi istisnası uygulamasına, istisnaya konu iktisadi kıymete ilişkin harcamaların yapıldığı yılda başlanacağı ve indirimden yararlanılacak tutara ulaşıncaya kadar devam olunacağı belirtilmiştir. Belirli bir vergilendirme döneminde yararlanılabilecek yatırım indirimi istisnası tutarının tamamının kazanç yetersizliği nedeniyle kullanılamaması durumunda yatırım indiriminden yararlanılacak tutara ulaşıncaya kadar herhangi bir sınırlama olmaksızın devam edilecektir.

Geçici 69. madde kapsamındaki yatırım indirimi istisnası hakkı, önceki yasa kurallarına göre kazanılmış ve yürürlükteki yasa kurallarında öngörülen koşullara göre başlayan ve devam eden yatırımları kapsamaktadır. Bu kapsamdaki yükümlüler, hak kazanmış oldukları yatırım indirimi tutarlarını kazançlarının elverdiği ölçüde matrahlarından indirebileceklerini bilerek yatırım yapmış veya yatırıma başlamışlardır.

Dava konusu kuralla, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutarın ilgili kazancın %25'ini aşamayacağı öngörülmüştür. Buna göre, yatırım indirimi istisnasından kazanç yetersizliği nedeniyle yararlanamayan ve indirim hakkı sonraki yıllara devreden mükellefler yatırıma başladıklarında yatırım indirimi olarak kazançlarının tamamını indirebileceklerini hesaplarken, bu düzenlemeyle indirim konusu yapılacak tutar, kazançlarının %25'i ile sınırlandırılmıştır. Dolayısıyla, mükellefler önceden bilmedikleri ve öngöremedikleri, yatırım indirimi istisnası ile ilgili olarak kazancın belli yüzdesinin indirilebileceği yönündeki bu sınırlandırma ile hak ettikleri yatırım indirimini öngördüklerinden daha uzun bir sürede kazançlarından indirmiş olacaklar ya da sonraki yıllarda kazanç bulunmaması halinde hiç indiremeyeceklerdir.

1.1.2006 tarihinde yürürlüğe giren geçici 69. madde ile 31.12.2005 tarihi itibarıyla mevcut olup 2005 yılı kazançlarından indirilemeyen yatırım indirimi istisnası tutarlarıyla, 1.1.2006 tarihinden önce başlayan ve devam eden yatırımlar için böyle bir sınırlama getirilmiş olması, bu kapsamdaki mükellefler için hak kayıplarına yol açabilecek ve yatırım sahiplerinin hukuki güvenliklerini ihlal edecek bir nitelik taşımaktadır.

Yatırım indirimi istisnasını kaldıran 5479 sayılı Kanun'un yayımlandığı 8.4.2006 tarihine kadar yatırım indirimi istisnasından herhangi bir sınırlama olmaksızın yararlanacaklarını ve indirilecek tutara ulaşıncaya kadar kazançlarından indirim yapılacağını bilerek yatırım yapan mükelleflerin, indirebilecekleri yatırım indirimi istisnası tutarlarının, yıllık kazançlarının %25'i ile sınırlandırılması hukuk güvenliği ilkesine aykırılık oluşturmaktadır.

Açıklanan nedenlerle, dava konusu kural Anayasa'nın 2. maddesine aykırıdır. İptali gerekir.

Anayasa'nın 2. maddesine aykırı görülerek iptal edilen kuralın, ayrıca Anayasa'nın 10. ve 73. maddeleri yönünden incelenmesine gerek görülmemiştir.

C- Kanun'un 6. Maddesiyle 193 Sayılı Kanun'a Eklenen Geçici Madde 78'in 'Eksik olması halinde ise bu fark, vergi sorumluları tarafından bu Kanunun yayımlanmasından sonra yapılacak ilk ücret ödemesinden kesilerek bu ödemenin ait olduğu döneme ilişkin muhtasar beyannamenin verilme ve ödeme süresi içinde topluca (muhtasar beyanname verme yükümlülüğü olmayanlar hariç) verilecek ayrı bir beyanname ile beyan edilir ve ödenir. Bu beyanname için ayrıca damga vergisi hesaplanmaz. Anılan sürede düzeltilen söz konusu fark için gecikme faizi ve vergi cezası aranmaz; eksik tahakkuk etmiş olan verginin bu süre içinde tamamlanmaması halinde bu tarihte vergi ziyayı doğmuş olur.' Cümlelerinin İncelenmesi

1- Kuralın Anlam ve Kapsamı

6009 sayılı Kanun'un 6. maddesiyle 193 sayılı Kanun'a eklenen geçici 78. maddede, 2010 takvim yılına ilişkin olarak yapılmış ücret ödemeleri için anılan Kanun'un Resmî Gazete'de yayımlandığı 1.8.2010 tarihine kadar kesilen gelir vergisi ile yeni tarifeye göre hesaplanan gelir vergisi arasındaki farkın fazla ya da eksik olması durumuna göre yapılacak işlemler düzenlenmiştir. Buna göre, Kanun'un yayımlandığı tarihe kadar yapılmış olan gelir vergisi kesintisi tutarları, anılan Kanunla değiştirilen tarifeye göre kesilmesi öngörülen vergiden fazla ise fark vergi tutarı, mükelleflerin sonraki dönemlerde ödeyecekleri gelir vergisinden mahsup edilecek, mahsup imkânının olmaması hâlinde iade olunacak, eksik olması hâlinde ise bu fark, ilk ücret ödemesinden kesilerek bu ödemenin ait olduğu döneme ilişkin beyannamenin verilme ve ödeme süresi içinde ayrı bir beyanname ile beyan edilip ödenecektir. Anılan sürede düzeltilen fark için gecikme faizi ve vergi cezası aranmayacak ve eksik verginin bu süre içinde tamamlanmaması halinde, bu tarihte vergi ziyayı doğmuş olacaktır.

193 sayılı Kanun'un 104. maddesine göre, yıllık gelir vergisi, vergiye tabi gelirlerin yıllık toplamından indirimler düşüldükten sonra Kanun'un 103. maddesindeki oranlar uygulanmak, ücretlerin vergilendirilmesinde aylık vergi yıllık vergi 12'ye bölünmek, gündelik vergi aylık vergi 30'a bölünmek suretiyle hesaplanmaktadır. Kanun'un 94. maddesinde de hizmet erbabına ödenen ücretler ile ücret sayılan ödemelerden anılan 103. ve 104. maddelere göre kaynakta kesinti yapılacağı belirtilmiştir.

6009 sayılı Kanunla belirlenen gelir vergisi tarifelerinden önce uygulanmakta olan tarifede yer alan gelirlerin 40.000 TL'den fazlasından %35 oranında vergi kesileceğine ilişkin düzenleme ücret gelirleri yönünden Anayasa Mahkemesince iptal edilmiştir. İptal kararı 8.1.2010 tarihinde Resmî Gazete'de yayımlanmış ve doğacak hukuksal boşluk gözetilerek kararın Resmî Gazete'de yayımlanmasından başlayarak altı ay sonra yürürlüğe gireceği öngörüldüğünden iptal hükmü 8.7.2010 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Yeni tarifenin düzenlendiği 6009 sayılı Kanun'un Resmî Gazete'de yayımlandığı tarih ise 1.8.2010'dur. Buna göre, 2010 yılında yapılan ücret ödemelerinin 50.000 TL'den fazlası için 1.1.2010 ile iptal kararının yürürlüğe girdiği 8.7.2010 tarihleri arasında %35 oranı; 8.7.2010 ile yeni tarifenin kabul edildiği 1.8.2010 tarihleri arasında %27 oranı uygulanacak ve 1.8.2010 tarihinden sonra ise 76.200 TL'den fazla olanlar için %35 oranı üzerinden gelir vergisi kesilecektir.

2- Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

Dava dilekçesinde, kural ile ücretlilerin vergi yükünün geriye yönelik olarak arttırıldığı ve bu nedenle hukuki güvenlik ve istikrar ilkelerinin ihlal edildiği belirtilerek kuralın, Anayasa'nın 2. maddesine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devletinin sağlamakla yükümlü olduğu hukuk güvenliği, kural olarak kanunların geriye yürütülmemesini gerekli kılar. Kanunların geriye yürümezliği ilkesi uyarınca, kanunlar kamu yararı ve kamu düzeninin gerektirdiği, kazanılmış hakların korunması, mali haklarda iyileştirme gibi kimi ayrık durumlar dışında ilke olarak yürürlük tarihinden sonraki olay, işlem ve eylemlere uygulanmak üzere çıkarılırlar; geçmiş, yeni çıkarılan bir kanunun etki alanı dışında kalır. Bu nedenle, sonradan yürürlüğe giren kanunların geçmişe ve kesin nitelik kazanmış hukuksal durumlara etkili olmaması hukukun genel ilkelerindendir.

Anayasa Mahkemesinin çeşitli kararlarında, kanunların geriye yürümezliği ilkesi ile ilgili olarak gerçek geriye yürüme ve gerçek olmayan geriye yürüme ayrımı yapılmaktadır. Gerçek geriye yürüme, yeni getirilen kuralın eski kural döneminde tamamlanmış ve hukuki sonuçlarını doğurmuş hukuksal durum, ilişki ve olaylara uygulanmasıdır. Gerçek olmayan geriye yürüme ise yeni getirilen kuralın eski kural yürürlükte iken başlamakla beraber henüz sonuçlanmamış hukuksal durum, ilişki ve olaylara uygulanması anlamına gelmektedir.

Ücretlerin vergilendirilmesinde vergilendirme dönemi yıllık olup aylık vergi yıllık vergi 12'ye bölünmek, gündelik vergi aylık vergi 30'a bölünmek suretiyle hesaplanmakta, tevkif yoluyla ödenen vergilerde de kesilen veya kesilmesi gereken vergiler yıllık verginin yerine geçmektedir. Ücretin, yıl bitmeden tevkifat yoluyla vergilendirilebilmesi, vergilendirme döneminin bir takvim yılı olduğu gerçeğini değiştirmemektedir. Tevkifat, bir tahsil usulü olup tarh usulü değildir. Ücret geliri elde eden bir kişinin ödeyeceği verginin kesin tutarı, takvim yılı sonunda anlaşılır. Bu nedenle ücret gelirlerinde, hukuki durumun tamamlanmış sayılabilmesi, yani gelirin elde edildiğinden söz edilebilmesi için, mali yılın bitmiş olması gerekmektedir. Buna göre, vergilendirme dönemi bitmeden değiştirilen vergi oranlarına ilişkin düzenlemenin yılın başından itibaren yürürlüğe konulması, benimsenen vergi sisteminin bir sonucu olup kanunun gerçek anlamda geriye yürümesinden söz edilemez.

Ayrıca kuralla, gelir vergisi tarifesinin 6009 sayılı Kanunla değiştirilmesiyle birlikte, ücretliler yönünden önceki tarifeye göre kesilen verginin yeni tarifeye göre hesaplanan vergiden eksik olması hâlinde, farkın ilk ücret ödemesinden kesilerek tahsil edilmesi yöntemi getirilerek yükümlüler arasındaki eşitsizlik de giderilmiştir.

Açıklanan nedenlerle, dava konusu kural Anayasa'nın 2. maddesine aykırı değildir. İptal isteminin reddi gerekir.

D- Kanun'un 14. Maddesiyle Değiştirilen, 213 Sayılı Kanun'un 369. Maddesinin İkinci Fıkrasının İncelenmesi

1- Kuralın Anlam ve Kapsamı

6009 sayılı Kanun'un 14. maddesi ile değiştirilmiş olan 213 sayılı Kanun'un 'Yanılma ve görüş değişikliği' başlıklı 369. maddesinde, yetkili makamların mükelleflere yanlış izahat

vermeleri ve görüş ve kanaatlerini değiştirmeleri durumunda uygulamanın nasıl olacağına ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

Sözü edilen 369. maddenin iptal davasına konu olan ikinci fıkrasında, bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi hâlinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirkülerin yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olacağı, geriye dönük olarak uygulanamayacağı ve bu hükmün yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirkülerler hakkında uygulanmayacağı belirtilmiştir.

213 sayılı Kanunla vergi idaresine, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından açık olmayan ve tereddüt edilen konularda mükelleflere açıklayıcı bilgi vermek ve böylece uygulamanın nasıl olacağını belirlemek görevi verilmiştir. Vergi idaresi bir yasa kuralının uygulanması ile ilgili görüş ve kanaatini genel tebliğ veya sirkülerlerle ortaya koymaktadır. Bir kanun hükmünün uygulanma tarzı hususunda yayımlanan genel tebliğ ya da sirküler, söz konusu hükmün idare tarafından yorumlanmasıyla ortaya çıkan görüş ve kanaatleri içermekte olup bu görüş ve kanaatler zaman içinde değişebilmektedir.

Kanun'un dava konusu kuralın da yer aldığı madde gerekçesinde konuyla ilgili olarak, kuralın amacı, idarede istikrar ve vergide öngörülebilirlik ilkelerine uygun bir şekilde, yetkili makamların genel tebliğ veya sirküler vasıtasıyla oluşturdukları görüş ve kanaatlerini değiştirmiş olmaları nedeniyle mükelleflerin geriye dönük olarak öngöremeyecekleri bir tarhiyat yükümlülüğü ile karşı karşıya kalmamalarının, iptal davasına konu edilerek iptallerine karar verilen genel tebliğ veya sirkülerin, iptal kararının işlemin tesis edildiği tarihe kadar geriye yürütülmesi zorunlu olduğundan yeni kuralın bu durumlar için uygulanmamasının sağlanması olarak ifade edilmiştir.

2- Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

Dava dilekçesinde, düzenlemenin bir genel tebliğ veya sirkülere göre uygulama yapan ve buna göre vergisini ödeyen bir yükümlünün aynı dönemdeki vergi yükünü azaltan görüş değişikliğinden yararlandırılmaması sonucunu doğurduğu, yükümlü lehine hak doğuran yorumların geriye dönük uygulanmasının hukuk devleti ilkesine aykırılık oluşturmayacağı, hukuk devletinde vergilendirmenin temel ilkelerinin gözetilmesi, bireylerin hak ve özgürlüklerinin korunması ve hukuk güvenliğinin sağlanması gerektiği, hukuk güvenliği ilkesinin vergilemede belirliliği, belirlilik ilkesinin de yükümlülüğün hem kişiler hem de idare yönünden belli ve kesin olmasını, kuralların kişilerin belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğuracağını öngörebilmelerine imkân verecek şekilde düzenlenmesini gerektirdiği, kuralın kanunilik ilkesini yok sayarak uygulamaya yönelik tebliğ veya sirkülerleri yükümlüler yönünden vergilendirmenin temel mevzuatı şekline getirdiği ve yargı kararlarının uygulanmasına ilişkin anayasal ilkeyi de bu amaçla kullandığı belirtilerek kuralın, Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

Vergi hukukunda hukuki güvenlik ilkesi sayesinde, vergi yükümlülerinin hak ve özgürlük alanlarına devletin vergilendirme aracılığıyla yaptığı müdahaleleri önceden öngörmeleri, tutum ve davranışlarını buna göre ayarlamaları sağlanır. Vergilendirmede hukuk güvenliğinin sağlanması için gerçekleşmesi gerekli koşullardan biri vergi normlarının geriye yürümemesidir. Vergi normlarının geçmişteki olaylara uygulanmaması gerekir. Aksi halde hukuka olan güven zedelenecaktır. Çünkü vergiyi doğuran olaydan sonra ihdas edilecek normlarla kişilerin vergi yüklerinin arttırılması, vergi yükümlülerinin devlete olan inançlarının sarsılmasına sebep olacaktır.

Vergi hukukunda geriye yürümezlik ilkesi ile amaçlanan hukuk devletinin bir gereği olarak vergi yükümlüsünün hukuki güvenliğinin korunmasıdır.

Hukuk devletinde güven ve istikrarın korunabilmesi için geriye yürümezlik ilkesi uyarınca kanunların, yürürlüğe girdikleri tarihten sonraki olaylara uygulanacağı ve sonradan çıkan bir kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önceki olaylara uygulanamayacağı dikkate alındığında, vergi normu olarak yeni bir uygulama getiren genel tebliğ veya sirkülerlerin esas olarak yayımlandığı tarihten önceki olaylara uygulanmaması gerekmektedir.

Yetkili makamların genel tebliğ veya sirküler vasıtasıyla oluşturdukları görüş ve kanaatlerini değiştirmiş olmaları nedeniyle mükelleflerin geriye dönük olarak öngöremeyecekleri bir vergi yükümlülüğü ile karşı karşıya kalmamalarının sağlanması amacıyla getirilen düzenlemenin, hukuk güvenliği ilkesi gereği yapıldığı anlaşılmaktadır.

Diğer taraftan, düzenleme ile yetkili makamların çıkardıkları bir genel tebliğ veya sirkülerde yer alan görüş ile önceki genel tebliğ veya sirkülerlerdeki görüşlere göre vergi yükünde azalma olan mükelleflerin yeni görüşten geriye dönük olarak yararlandırılmaları mümkün olmamaktadır. Geriye dönük olarak böyle bir uygulamaya imkân tanınması, sonu gelmeyecek bir durumun ortaya çıkmasına ve vergi uygulamasının içinden çıkılmaz karmaşık bir hâl almasına sebep olacaktır. Kanun koyucu da bu tür durumların meydana gelmemesi için kuralla geriye dönük olarak uygulama yapılamayacağını kabul etmiştir. Ancak, yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında geriye dönük olarak uygulama yapılacağını belirterek kişiler için hukuki güvence getirilmiştir. Bu husus, Anayasa'nın 138. maddesinin dördüncü fıkrasında yer alan '*Yasama ve yürütme organları ile idare, mahkeme kararlarına uymak zorundadır; bu organlar ve idare, mahkeme kararlarını hiçbir suretle değiştiremez ve bunların yerine getirilmesini geciktiremez.*' şeklindeki kuralın da bir gereğidir.

Kanun koyucu iptali istenen kuralla, hem hukuk güvenliği ilkesini korumuş, hem de mükelleflere lehine olacaklarını düşündükleri genel tebliğ ve sirküler hakkında dava açabilme ve de bunların lehe yürümesini sağlama imkânı getirmiştir.

Açıklanan nedenlerle, dava konusu kural Anayasa'nın 2. maddesine aykırı değildir. İptal isteminin reddi gerekir.

Kuralın, Anayasa'nın 73. maddesiyle ilgisi görülmemiştir.

E- Kanun'un 25. Maddesiyle, 2886 Sayılı Kanun'a Eklenen Geçici Madde 3'de Yer Alan '*tahsil edilmiş olanlar iade edilmez*' İbaresinin İncelenmesi

1- Kuralın Anlam ve Kapsamı

Hazinenin özel mülkiyetindeki taşınmazlar ile devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerler hazine taşınmazı olarak adlandırılmaktadır. Hazine taşınmazının zilyetliğini, kusurlu olup olmadığına bakılmaksızın, yetkili idarenin izni dışında eline geçiren, elinde tutan veya her ne şekilde olursa olsun bu malı kullanan veya tasarrufunda bulunduran gerçek veya tüzel kişilere fuzuli şağil-işgalci; idarenin bir zarara uğrayıp uğramadığına veya işgalcinin kusurlu olup olmadığına bakılmaksızın, işgal sebebiyle bu kişilerden idarece talep edilen tazminata da ecrimisil denilmektedir.

Ecrimisil haksız işgal tazminatı olup geriye dönük olarak hesaplanır. Ecrimisil miktarının talep edilebilmesi için hazineye ait bir taşınmazın işgal edilmesi veya kişilerin tasarrufu altında olması, kullanıcıların geçerli bir hukuki sıfatı veya hakkının ve taşınmazın kullanılmasında idarenin rızasının bulunmaması gerekir.

Hazine taşınmazları için ecrimisil alınmasının dayanağı 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun 75. maddesidir. Bu maddede, devletin özel mülkiyetinde veya hüküm ve tasarrufu altında bulunan taşınmaz malların, gerçek ve tüzel kişilerce işgali üzerine, fuzuli şağılden, bedel tespit komisyonunca tespit ve takdir edilecek miktarın ecrimisil olarak isteneceği, ecrimisil miktarının talep edilebilmesi için, hazinenin işgalden dolayı bir zarara uğramış olmasının gerekmediği ve fuzuli şağılin kusurunun aranmayacağı, ecrimisilin fuzuli şağıl tarafından rızaen ödenmemesi durumunda ise 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre tahsil olunacağı kurala bağlanmıştır.

6009 sayılı Kanun'un 24. maddesiyle, anılan 75. maddede yapılan değişiklikle, hazine taşınmazlarının gerçek veya tüzelkişilerce işgali üzerine, fuzuli şağılden, tespit tarihinden geriye doğru beş yılı geçmemek üzere ecrimisil isteneceği hüküm altına alınmıştır.

6009 sayılı Kanun'un dava konusu kuralı da içeren 25. maddesiyle 2886 sayılı Kanun'a eklenen '*Terkin edilecek ecrimisiller*' başlıklı geçici 3. maddede, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce tespit ve takdir edilen, tebliğ edilen veya tahakkuk ettirilen ecrimisil alacaklarının tespit tarihinden geriye doğru beş yılı aşan kısmının hangi aşamada olursa olsun düzeltileceği veya terkin edileceği öngörülmüş, maddenin iptali istenen bölümünde ise tahsil edilmiş olanların iade edilmeyeceği belirtilmiştir.

Kanun'un dava konusu kuralın da yer aldığı madde gerekçesinde konuyla ilgili olarak, kuralın amacının, 2886 sayılı Kanun'un 75. maddesinde öngörülen, tespit tarihinden geriye doğru beş yılı geçmemek üzere ecrimisil tespit ve takdir edilebileceği yönündeki düzenlemeye paralel olarak, maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce tahakkuk ettirilen ecrimisil alacaklarının beş yılı aşan kısmının hangi aşamada olursa olsun terkin edileceği ve tahsil edilmiş olanların iade edilmeyeceği yönünde düzenleme yapılması olduğu belirtilmiştir.

2- Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

Dava dilekçesinde, ecrimisil alacaklarının esas malik ya da işgal edenin hukuksal durumuna göre farklılık gösteren alacaklar olmadığı, tahsil edilmiş olan ecrimisil bedellerinin iadesi yönünden de hukuksal durumun farklılığının söz konusu edilemeyeceği, düzenlemeyle beş yılı aşan ecrimisil borcu olanlardan borcunu ödeyenlerin cezalandırıldığı, borcunu ödemeyenlerin ise beş yılı aşan ödenmemiş borçlarının terkin edilerek ödüllendirildiği ve bu nedenlerle eşitlik ilkesinin ihlal edildiği belirtilerek kuralın, Anayasa'nın 2. ve 10. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devleti, insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, eylem ve işlemleri hukuka uygun olan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa ve yasalarla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık olan devlettir. Hukuk devletinde kanun koyucu, Anayasa kurallarına bağlı olmak koşuluyla ihtiyaç duyduğu düzenlemeyi yapma yetkisine sahiptir.

Hukuk devletinde kanunların kamu yararı gözetilerek çıkarılması zorunludur. Kanun koyucu, Anayasa'ya ve hukukun genel ilkelerine aykırı olmamak kaydıyla düzenleme yapma yetkisine sahip olup, düzenlemenin kamu yararına, başka bir anlatımla ülke koşullarına uygun olup olmadığının belirlenerek takdir edilmesi kanun koyucuya aittir. Anayasa'ya uygunluk denetiminde, kanun koyucunun kamu yararı anlayışının isabetli olup olmadığı değil, incelenen kuralın kamu yararı dışında belli bireylerin ya da grupların çıkarları gözetilerek yasalaştırılmış olup olmadığının incelenebileceği açıktır.

Mali aflar, kanunlara uygun olarak yükümlülüklerini zamanında yerine getiren ve borcunu vaktinde ödeyen mükellefler aleyhine doğurdukları adaletsiz sonuçlar nedeniyle eleştiriye açık olsalar da ülkenin karşılaştığı siyasi ve ekonomik zorlukların atlatılması, mali gücü zayıflamış yükümlülere ödeme kolaylığı sağlanması ve tahsilatın hızlandırılması, vergi idaresinin ve yargı organlarının iş yükünün hafifletilmesi gibi kamu yararının gerekli kıldığı durumlarda bu yola başvurulmaktadır. Bu anlayışın bir sonucu olarak Anayasa'da, kanun koyucunun mali af getirmesini yasaklayan herhangi bir hükme yer verilmemiştir. Kanun koyucu, yasama yetkisinin genelliği ilkesi gereğince, Anayasa'nın 5. maddesinde belirtilen devletin temel amaç ve görevlerini yerine getirebilmesi için anayasal ilkelere aykırı olmaması koşuluyla yeni mali yükümlülükler koyabileceği gibi mevcut mali yükümlülüklerin tümünü ya da bir kısmını kaldırma yetkisine de sahiptir. Ancak bu amaçla çıkarılacak kanunların kamu yararının sağlanması amacına yönelik olması, genel, objektif, adil kurallar içermesi ve hakkaniyet ölçütlerini gözetmesi hukuk devleti olmanın gereğidir.

İptal konusu ibarenin yer aldığı 2886 sayılı Kanun'un geçici 3. maddesindeki düzenlemenin, Kanun'un 75. maddesinde yapılan ve tespit tarihinden geriye doğru beş yılı geçmemek üzere ecrimisil isteneceğini öngören düzenlemeye paralel olarak, maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce tespit ve takdir edilen ecrimisil alacaklarına da beş yıl sınırının uygulanmasının sağlanması amacıyla yapıldığı anlaşılmaktadır. Böylece, hazine taşınmazları için ecrimisil alınması ile ilgili olarak getirilen yeni düzenlemenin tüm ecrimisil alacaklarına uygulanması sağlanmaktadır.

Ecrimisilin, geçerli bir hukuki sıfatı veya hakkı bulunmamasına rağmen hazineye ait bir taşınmazı işgal eden veya idarenin rızası olmaksızın tasarrufu altında bulunduran kişilerden, geriye dönük haksız işgal tazminatı olarak alındığı hususu göz önünde bulundurulduğunda, tahsil edilmiş olan ecrimisil miktarlarının iade edilmemesinin kamu yararı amacı dışında bir yönünün bulunmadığı ve bu nedenle hukuk devleti ilkesine aykırı olmadığı açıktır.

Anayasa'nın 10. maddesinde öngörülen eşitlik ilkesi, hukuksal durumları aynı olanlar için söz konusudur. Bu ilke ile eylemli değil hukuksal eşitlik öngörülmektedir. Eşitlik ilkesinin amacı, aynı durumda bulunan kişilerin yasalarca aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak ve kişilere yasa karşısında ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemektir. Bu ilkeyle, aynı durumda bulunan kimi kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak yasa karşısında eşitliğin ihlali yasaklanmıştır. Yasa önünde eşitlik, herkesin her yönden aynı kurallara bağlı tutulacağı anlamına gelmez. Durum ve konumlarındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları gerekli kılabilir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar farklı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'nın öngördüğü eşitlik ilkesi ihlal edilmiş olmaz.

Ödenmekle hukuki varlığı sona eren ve '*ifa edilmiş borç*' statüsü kazanan kamu alacakları ile henüz ödenmemiş ve '*borç*' niteliğini koruyan kamu alacaklarının aynı nitelikte görülmesi mümkün değildir. Dava konusu kuralda, 2886 sayılı Kanun'un geçici 3. maddesinin yürürlüğe girdiği tarihte henüz ödenmemiş borçlar arasında bir ayırım yapılmadığına göre kuralın eşitlik ilkesine aykırı bir yönü de bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle, dava konusu kural Anayasa'nın 2. ve 10. maddelerine aykırı değildir. İptal isteminin reddi gerekir.

F- Kanun'un 27. Maddesiyle, 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 43. Maddesinin (a) Bendine Üçüncü Paragraftan Sonra Gelmek Üzere Eklenen Paragrafın İncelenmesi

Kanun'un 27. maddesiyle, 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin 43. maddesinin (a) bendine üçüncü paragraftan sonra gelmek üzere eklenen paragraf, 2.11.2011 günlü, 28103 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 659 sayılı Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri ve Özel Bütçeli İdarelerde Hukuk Hizmetlerinin Yürütülmesine İlişkin Kanun Hükmünde Kararname'nin 17. maddesinin 5. fıkrasının (g) bendiyle yürürlükten kaldırılmıştır. Bu nedenle, konusu kalmayan istem hakkında karar verilmesine yer olmadığına karar verilmesi gerekir.

G- Kanun'un 30. Maddesiyle Değiştirilen, 3717 Sayılı Kanun'un 2. Maddesinin Birinci Fıkrasının İncelenmesi

Dava dilekçesinde, düzenlemenin adli yargıda keşfe çıkan hukuk mahkemeleri ile icra dairelerinde çalışanlar dışındaki tüm adli personel ile Bakanlık merkez teşkilatında görevli personele ödeme yapılmamasına neden olduğu, yargı personeli göreve başlama ve yetki yönünden aynı esaslara tabi tutulduğundan, bu personel arasında ayrımcılık yapılarak bir bölümüne tanınan hak ve menfaatlardan, diğerlerinin yararlandırılmamasının hukuk devleti ve eşitlik ilkelerinin ihlali anlamına geldiği, aynı yerde görevli personel yönünden ayrımcı ve eşitliğe aykırı yaklaşımın aynı zamanda ücrette adalet sağlanması ilkesine de uygun olmadığı belirtilerek kuralın, Anayasa'nın 2., 10. ve 55. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

Dava konusu kuralda, daire dışında yapılması gereken her keşif ve icra işlemi için, bu işlemi gerçekleştiren görevlilere, görev unvanlarına göre belirlenen gösterge rakamının memur aylık katsayısı ile çarpımı sonucu bulunacak tutar kadar yol tazminatı ödeneceği öngörülmüştür. Böylece, yol tazminatının, daire dışında yapılması gereken keşif ve icra işlemine bizzat katılan görevlilere ödenmesi sağlanmıştır.

Kanun koyucunun, memur ve diğer kamu görevlileri ile bunların dışındaki çalışanlarla ilgili olarak, Anayasa'da belirlenen kurallara bağlı kalmak, adalet, hakkaniyet ve kamu yararı ölçütlerini gözetmek koşuluyla düzenleme yapma yetkisi bulunmaktadır. Adalet hizmetlerinde görevli personelden daire dışında keşif ve icra işlemine katılanlara yol tazminatı verilmesine ilişkin düzenleme yapmak kanun koyucunun takdirindedir.

Anayasa'da, adalet hizmetlerinde çalışan personelden daire dışında keşif ve icra işlemine katılanlara yol tazminatı verilmesini engelleyen herhangi bir kural yer almamaktadır. Düzenlemenin Anayasa ile uyum içinde bulunmayan, anayasal ilke ve kurallara açıkça ters düşen bir yönü bulunmamaktadır.

Eşitlik ilkesine aykırılıktan söz edilebilmesi için bir kanunun aynı hukuksal durumda olanlar arasında bir ayırım veya ayrıcalık oluşturması gerekmektedir. Daire dışında keşif ve icra işlemine katılan personel ile katılmayan personel aynı hukuksal durumda değildir. Farklı hukuksal durumda olanların farklı hukuksal düzenlemelere tabi olmalarının eşitsizliğe yol açtığı ileri sürülemez.

Öte yandan, adaletli bir ücret dağılımı yapılan işe uygun olarak aynı durumda bulunanlara aynı ücretin, farklı durumda bulunanlara da farklı ücretin verilmesi ile sağlanabilecektir. Daire dışında keşif ve icra işlemine katılan personelin, dairede görev yapıp herhangi bir keşif ve icra işlemine katılmayan personele göre daha fazla emek harcadığı ve görevin getirdiği bazı sıkıntılara katlandığı göz önünde bulundurulduğunda, yol tazminatı ödenmesi ile ilgili olarak iki grup arasında bir farklılık oluşturulmasının, ücretin emeğin karşılığı olmasını ve çalışanların yaptıkları işe uygun adaletli bir ücret elde etmelerini engelleyici bir yönü de bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle, dava konusu kural Anayasa'nın 2., 10. ve 55. maddelerine aykırı değildir. İptal isteminin reddi gerekir.

H- Kanun'un 35. Maddesiyle, 4706 Sayılı Kanun'un Geçici 4. Maddesinin Değiştirilen İkinci Fıkrasının Birinci Cümlesinde Yer Alan, "öncelikle büyükşehir belediyelerine, büyükşehir belediyelerinin talebinin olmaması halinde" İbaresinin İncelenmesi

1- Kuralın Anlam ve Kapsamı

Dava konusu kuralın yer aldığı 4706 sayılı Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'da, Hazineye ait taşınmazların daha kısa sürede ekonomiye kazandırılması amacıyla satışına ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir. Kanun'un 4. maddesinde doğrudan satış yöntemleri belirlenmiş, 5. maddesinde ise taksitle ödeme, satış bedellerinden pay verilmesi ve taşınmazların belediyelere devri konularına yer verilmiştir.

Kanun'un geçici 4. maddesinin birinci fıkrasında, Vakıflar Genel Müdürlüğüne veya mazbut vakıflar ile kamu kurum ve kuruluşlarına ait olup üzerinde toplu yapılaşma bulunan taşınmazların, Hazineye ait taşınmazlar ile trampa edilebileceği, trampaya ilişkin usul ve esasların taşınmaz maliki veya idare ve temsil eden kamu kurum ve kuruluşunun bağlı, ilgili veya ilişkili olduğu Bakanlık ile Maliye Bakanlığı arasında düzenlenecek protokolle belirleneceği hüküm altına alınmıştır.

Geçici 4. maddenin dava konusu ibareleri de içeren ikinci fıkrasında ise üzerinde yapılaşma olduğu için trampa edilmek suretiyle Hazine adına tescil edilen taşınmazların, büyükşehirlerde öncelikle büyükşehir belediyelerine, büyükşehir belediyelerinin talebinin olmaması hâlinde ilgili belediyelere, diğer yerlerde ilgili belediyelere bedelsiz olarak devredileceği ve bu taşınmazların yapı sahiplerine satışının ve genel hükümlere göre değerlendirilmesinin Kanun'un 5. maddesine göre yapılması öngörülmüştür.

Atıf yapılan 5. maddede, belediyelere devredilen taşınmazların, öncelikle talepleri üzerine yapı sahipleri ile bunların kanuni veya akdi haleflerine rayiç bedel üzerinden doğrudan satılacağı, yapılacak yazılı tebligat tarihinden itibaren bir yıl içinde satın alınma talebinde bulunulmayan taşınmazların ise genel hükümlere göre satılabileceği ve devir tarihinden itibaren üç yıl içinde satılamayan taşınmazların belediyelerin muvafakatine ve hükme gerek olmaksızın Hazine adına resen tescil edileceği belirtilmiştir.

Aynı maddede, üzerinde yapılaşma olduğu için bedelsiz olarak belediyelere devredilen taşınmazlardan gerekli olanlar için öncelikle imar planları veya imar uygulaması yapılacağı, belediyece satılan taşınmazların satış bedellerinin alıcıları tarafından Maliye Bakanlığınca

belirlenecek saymanlık hesabına yatırılacağı ve belediye ve mücavir alan sınırları içindeki Hazineye ait taşınmazların satış bedellerinin tahsil edilen kısmının öncelikle %10'unun ilgili belediyelerin 775 sayılı Gecekondu Kanunu hükümlerine göre oluşturulan fon hesabına aktarılacağı ve kalan kısmından ise ilgili belediyeye %30, varsa büyükşehir belediyesine %10 oranında pay verileceği ifade edilmiştir.

2- Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

Dava dilekçesinde, 4706 sayılı Kanun'un geçici 4. maddesi kapsamında Hazine adına tescil edilen taşınmazların büyükşehirlerde öncelikle büyükşehir belediyelerine devredilmesinin imar bütünlüğünü zedelediği ve önceki imar planlarına dayanılarak verilen hakların ilgili belediyeler ve hak sahipleri tarafından kullanımını engellediği, kimi taşınmazların büyükşehir belediyelerince devralınması ile ilçe belediyelerinin kendi sınırları içinde imar mevzuatı ve planlama bütünlüğü konusundaki kamusal yetki ve sorumluluklarının ortadan kalkacağı, bunun da kişilerle birlikte ilçe belediyeleri yönünden hukuk güvenliğinin sarsılmasına neden olacağı, taşınmazların hangi belediyeye devredileceğinin tamamıyla ve koşulsuz olarak büyükşehir belediyelerinin takdirine bırakılmasının belirlilik ilkesiyle bağdaşmadığı ifade edilerek kuralın, Anayasa'nın 2., 5., 7. ve 56. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

Anayasa'nın 2. maddesindeki '*hukuk devleti*' ilkesi gereğince, yasama işlemlerinin kişisel yararları değil kamu yararını gerçekleştirmek amacıyla yapılması zorunludur. Bir kuralın Anayasa'ya aykırılık sorunu çözümlenirken '*kamu yararı*' konusunda Anayasa Mahkemesinin yapacağı inceleme yalnızca kanunun kamu yararı amacıyla yapılıp yapılmadığıyla sınırlıdır. Kanun ile kamu yararının ne kadar gerçekleşip gerçekleşmeyeceğini denetlemenin anayasa yargısıyla bağdaşmayacağı açıktır.

Dava konusu kuralla, Vakıflar Genel Müdürlüğüne veya mazbut vakıflar ile kamu kurum ve kuruluşlarına ait olup üzerinde toplu yapılaşma bulunması nedeniyle, Hazineye ait taşınmazlarla trampa edilmesi sonucu Hazine adına tescil edilen taşınmazların satılması amacıyla, belediyelere bedelsiz olarak devri öngörülmüştür. Kanun koyucu, Hazinenin özel mülkiyetinde olan ve devletin hüküm ve tasarrufu altında bulunan taşınmazlar üzerinde, kamu yararını gözetmek ve Anayasa'da yer alan güvence hükümlerini de dikkate almak kaydıyla yetkilerini kullanarak istediği hukuki düzenlemeleri yapabilir. Bu nedenle, söz konusu taşınmazların, ilgili belediyelere devredilmesi kanun koyucunun takdir yetkisi kapsamındadır. Kanun koyucunun, büyükşehir belediyesi olan yerlerde bulunan taşınmazların devrinde, büyükşehir belediyelerine öncelik hakkı tanıyarak talepte bulunması hâlinde bu taşınmazların büyükşehir belediyelerine devredileceğini düzenlemiş olmasında kamu yararı dışında bir amaç gözetildiği tespit edilememiştir.

Kaldı ki, söz konusu taşınmazların, devredilen belediye tarafından öncelikle yapı sahiplerine doğrudan, bu olmaz ise genel hükümlere göre satılabileceği, satış bedellerinin Maliye Bakanlığının belirleyeceği saymanlık hesabına yatırılacağı, satış bedellerinin tahsil edilen kısmından ilgili belediyeye ve varsa büyükşehir belediyesine belirlenen oranlarda pay verileceği ve devir tarihinden itibaren üç yıl içinde satılamaz ise taşınmazın tekrar Hazine adına tescil edileceği belirtilmek suretiyle, taşınmaz devredilen belediyelerin bu taşınmazlarla ilgili yapacakları işlemler Kanun'da açıkça gösterildiğinden, kanun koyucunun takdirinde olan düzenlemenin, hukuk güvenliği ve dolayısıyla hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmayan bir yönü de bulunmamaktadır.

Anayasa'nın 5. maddesinde, *'Devletin temel amaç ve görevleri, Türk Milletinin bağımsızlığını ve bütünlüğünü, ülkenin bölünmezliğini, Cumhuriyeti ve demokrasiyi korumak, kişilerin ve toplumun refah, huzur ve mutluluğunu sağlamak; kişinin temel hak ve hürriyetlerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak surette sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırmaya, insanın maddi ve manevi varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya çalışmaktır.'*denilmektedir.

Anayasa'nın *'Sağlık hizmetleri ve çevrenin korunması'* başlıklı 56. maddesinde de, *'Herkes, sağlıklı ve dengeli bir çevrede yaşama hakkına sahiptir. Çevreyi geliştirmek, çevre sağlığını korumak ve çevre kirlenmesini önlemek Devletin ve vatandaşların ödevidir''* hükmü yer almaktadır.

4706 sayılı Kanun'da, üzerinde yapılaşma olması nedeniyle yapı sahiplerine satılması ve genel hükümlere göre değerlendirilmesi için bedelsiz olarak belediyelere devredilen taşınmazlardan gerekli olanlar için öncelikle imar planları veya imar uygulaması yapılması öngörülmüştür.

İmar hukukuna ilişkin kurallar temel olarak 3194 sayılı İmar Kanunu'nda yer almaktadır. İmar Kanunu'nun 8. maddesinin (b) fıkrasında, imar planlarının nazım imar planı ve uygulama imar planından meydana geldiği, belediye sınırları içinde kalan yerlerin nazım ve uygulama imar planlarının ilgili belediyelerce yapılacağı veya yaptırılacağı ve belediye meclisince onaylanarak yürürlüğe gireceği ifade edilmiştir.

Öte yandan, 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun 7. maddesi ile büyükşehir belediyelerine, büyükşehir belediye ve mücavir alan sınırları içinde her ölçekte nazım imar planını yapmak, yaptırmak ve onaylayarak uygulamak; büyükşehir içindeki belediyelerin nazım plana uygun olarak hazırlayacakları uygulama imar planlarını, bu planlarda yapılacak değişiklikleri, parselasyon planlarını ve imar ıslah planlarını aynen veya değiştirerek onaylamak ve uygulanmasını denetlemek; nazım imar planının yürürlüğe girdiği tarihten itibaren bir yıl içinde uygulama imar planlarını ve parselasyon planlarını yapmayan ilçe ve ilk kademe belediyelerinin uygulama imar planlarını ve parselasyon planlarını yapmak veya yaptırmak görev ve yetkisi verilmiştir. 5393 sayılı Belediye Kanunu'nda da belediyenin görev ve sorumlulukları arasında imar hizmetlerini yapmak veya yaptırmak da sayılmış ve belediyenin imar planlarını görüşmek ve onaylamak görevi belediye meclisine verilmiştir.

Büyükşehir sınırları içinde imar düzeninin bütünlüğü, büyükşehir belediyesinin nazım imar planını yapması ve uygulaması ile büyükşehir içindeki belediyelerin hazırlayacakları uygulama imar planlarını onaylayıp bu planların uygulanmasını denetlemesi ile sağlandığından, kuralın imar mevzuatı ve planlama bütünlüğünü ihlal ettiği ve dolayısıyla Anayasa'nın Devletin temel amaç ve görevlerini düzenleyen 5. maddesi ile sağlık hizmetleri ve çevrenin korunmasını düzenleyen 56. maddesine aykırı bir yönü de bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle, dava konusu kural Anayasa'nın 2., 5. ve 56. maddelerine aykırı değildir. İptal isteminin reddi gerekir.

Kuralın, Anayasa'nın 7. maddesiyle ilgisi görülmemiştir.

I- Kanun'un 42. Maddesiyle, 5345 Sayılı Kanun'un 29. Maddesine Eklenen 'Başkanlık merkez ve taşra teşkilatında, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu ve diğer kanunların sözleşmeli personel çalıştırılması hakkındaki usul ve esaslara bağlı

***olmaksızın, Bakan onayı ile Başkanlığın stratejik plan ve performans programlarında yer alan önemli projelerin hazırlanması, gerçekleştirilmesi veya uygulanması amacıyla proje süresi ile sınırlı olmak üzere tam veya kısmî zamanlı sözleşmeli personel çalıştırılabilir. Bunlara ödenecek ücret, 657 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin (B) bendine göre çalıştırılanlar için uygulanmakta olan sözleşme ücreti tavanının beş katını, çalıştırılabilecek toplam sözleşmeli personel sayısı ise 150'yi geçemez ve bu fıkra da belirtilen ücret dışında herhangi bir ödeme yapılamaz. Bu şekilde istihdam edilecek personelin, yükseköğretim kurumlarından lisans düzeyinde eğitim veren fakülte veya bölümlerinden veya bunlara denkliği Yükseköğretim Kurulunca kabul edilmiş yurtdışındaki yükseköğretim kurumlarından mezun olması şarttır. Sözleşmeli personelde aranılacak diğer nitelikler, istihdam türüne bağlı sözleşmeli personel sayısı ile ödenecek sözleşme ücretinin tespiti, istihdama dair hususlar ile sözleşme usul ve esasları Başkanlıkça belirlenir.'* Biçimindeki Fıkranın İncelenmesi**

Dava dilekçesinde, vergi tarh ve tahakkuk işleri ile vergi denetim işinin niteliği gereği asli ve sürekli kamu hizmeti olduğu ve genel idare esaslarına göre yürütülmesi gerektiği, Gelir İdaresi Başkanlığının stratejik plan ve performans programlarında yer alan önemli projelerin hazırlanması, gerçekleştirilmesi veya uygulanması işinin de genel idare esaslarına göre yürütülen asli ve sürekli görevlerin bir parçası olduğu, dolayısıyla bu görevleri yürütecek sözleşmeli personelin nitelikleri, atanmaları, görev ve yetkileri, hakları ve yükümlülükleri, aylık ve ödenekleri ile diğer özlük işlerinin kanunla düzenlenmesi gerektiği, sözleşmeli personel istihdamının proje süresi ile sınırlı olması öngörülmüş ise de, bunların Başkanlığın stratejik plan ve programlarında yer alan önemli projelerin hazırlanması, gerçekleştirilmesi veya uygulanmasında çalıştırılacak olmaları ve bu çalışmaların da süreklilik taşıması nedeniyle Anayasa'nın 128. maddesi kapsamında sayılması ve bu maddedeki yasal güvencelerden yararlanması gerektiği, Anayasa'da kanunla düzenlenmesi öngörülen konularda yürütme organına genel ve sınırları belirsiz bir düzenleme yetkisinin verilmesinin mümkün olmadığı, öngörülen ayırık durumlar dışında kanunlarla düzenlenmemiş bir alanda kanun ile yürütmeye genel nitelikte kural koyma yetkisinin verilemeyeceği belirtilerek kuralın, Anayasa'nın 7. ve 128. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

Dava konusu fıkra da, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın stratejik plan ve performans programlarında yer alan önemli projelerin hazırlanması, gerçekleştirilmesi veya uygulanması amacıyla proje süresi ile sınırlı olmak üzere tam veya kısmi zamanlı olarak, Başkanlığın merkez ve taşra teşkilatında, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu ve diğer kanunların sözleşmeli personel çalıştırılması hakkındaki usul ve esaslara bağlı olmaksızın, Maliye Bakanının onayı ile sözleşmeli personel çalıştırılabileceği düzenlenmiştir.

Aynı fıkra da, bu şekilde çalıştırılacak personelin yükseköğretim kurumlarından lisans düzeyinde eğitim veren fakülte veya bölümlerinden veya bunlara denkliği Yükseköğretim Kurulunca kabul edilmiş yurtdışındaki yükseköğretim kurumlarından mezun olmasının şart olduğu, bunlara ödenecek ücretin 657 sayılı Kanun'un 4. maddesinin (B) bendine göre çalıştırılanlar için uygulanmakta olan sözleşme ücreti tavanının beş katını aşamayacağı, belirtilen ücret dışında herhangi bir ödeme yapılamayacağı ve çalıştırılabilecek toplam sözleşmeli personel sayısının 150'yi geçemeyeceği belirtilmiş ve sözleşmeli personelde aranılacak diğer nitelikleri, istihdam türüne bağlı sözleşmeli personel sayısı ile ödenecek sözleşme ücretinin tespiti, istihdama dair hususlar ile sözleşme usul ve esaslarını belirleme görevi Gelir İdaresi Başkanlığına verilmiştir.

Anayasa'nın 7. maddesinde, '*Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisinindir. Bu yetki devredilemez.*' denilmektedir. Buna göre, kanun koyucunun temel ilkeleri koymadan, çerçeveyi çizmeden yürütmeye yetki vermemesi, sınırsız, belirsiz bir alanı, yönetimin düzenlemesine bırakmaması gerekir. Kanun koyucu, gerektiğinde sınırlarını belirlemek koşuluyla bazı konuların düzenlenmesini idareye bırakabilir. Bu bağlamda, ekonomik, teknik veya benzeri alanlarda temel kurallar saptandıktan sonra ayrıntıların düzenlenmesinin idareye verilmesi, yasama yetkisinin devri olarak nitelendirilemez.

Anayasa'nın 128. maddesinde de Devletin, kamu iktisadi teşebbüsleri ve diğer kamu tüzelkişilerinin genel idare esaslarına göre yürütmekle yükümlü oldukları kamu hizmetlerinin gerektirdiği asli ve sürekli görevlerin, memurlar ve diğer kamu görevlileri eliyle görüleceği, memurların ve diğer kamu görevlilerinin nitelikleri, atanmaları, görev ve yetkileri, hakları ve yükümlülükleri, aylık ve ödenekleri ile diğer özlük işlerinin kanunla düzenleneceği belirtilmiştir.

Kamu hizmeti, geniş tanımıyla, Devlet ya da diğer kamu tüzelkişileri tarafından ya da bunların denetim ve gözetimleri altında, genel ve ortak gereksinimleri karşılamak ve kamu yararını sağlamak için topluma sunulmuş bulunan sürekli ve düzenli etkinliklerdir. Kamu görevlileri ise Devletin, kamu iktisadi teşebbüsleri ve diğer kamu tüzelkişilerinin genel idare esaslarına göre yürütmekle yükümlü oldukları kamu hizmetlerinin gerektirdiği asli ve sürekli görevleri gören kişilerdir.

5345 sayılı Kanun'da, Maliye Bakanlığınca belirlenen gelir politikalarını uygulamak, mükelleflerin vergiye uyumunu kolaylaştırmak, mükellef haklarının korunması ve mükellef ile Başkanlık ilişkilerinin karşılıklı güven esasına dayanması konusunda gerekli tedbirleri almak, Devlet alacaklarının tahsilini sağlamak ve bu konuda gerekli tedbirleri almak, uygulamada ortaya çıkan ihtilafların en aza indirilmesine ve uygulama birliğinin sağlanmasına yönelik tedbirler almak, Bakanlıkça belirlenen temel politikalar ve stratejiler doğrultusunda vergi inceleme ve denetimlerini gerçekleştirmek, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi konusunda gerekli tedbirleri almak, faaliyet sonuçlarını, düzenli aralıklarla kamuoyuna duyurmak ve yıllık faaliyet raporunu izleyen yıl kamuoyuna açıklamak, Maliye Bakanlığına bağlı bir kuruluş olan Gelir İdaresi Başkanlığının görevi olduğu ifade edilmiştir. Devlet kamu tüzel kişiliği içinde yer alan Gelir İdaresi Başkanlığına verilen bu görevlerin, Devletin genel idare esaslarına göre yürütmekle yükümlü olduğu genel ve ortak ihtiyaçları karşılamak amacıyla yapılan asli ve sürekli kamu hizmeti olduğunda kuşku yoktur. Bu nedenle, sayılan bu görevler ancak memurlar ve diğer kamu görevlileri eliyle yürütülebilecektir.

Dava konusu kural ile çalıştırılması öngörülen sözleşmeli personelin yapacağı görev ise Gelir İdaresi Başkanlığının stratejik plan ve performans programlarında yer alan önemli projelerin hazırlanması, gerçekleştirilmesi veya uygulanmasıdır. Çalıştırılacak sözleşmeli personelin görev süresi de proje süresi ile sınırlı olmak üzere belirlenmiş olup geçici olarak çalıştırılmaları öngörülmüştür. Buna göre, istihdam edilecek sözleşmeli personelin yapacağı görev, kamu hizmeti niteliği olmakla birlikte genel idare esaslarına göre yürütülmesi gereken ve süreklilik arz eden nitelikte olmadığından, Anayasa'nın 128. maddesinde öngörülen asli ve sürekli bir görev sayılamaz.

Anayasa'nın 128. maddesi anlamında Devletin, kamu iktisadi teşebbüslerinin ve diğer kamu tüzel kişilerinin genel idare esaslarına göre yürütmekle yükümlü oldukları kamu hizmetinin gerektirdiği asli ve sürekli görevlerden olmadığı açık olan bir görevin, kamu

görevlisi olmayan kişilerce yerine getirilmesinde de Anayasa'ya aykırı bir yön bulunmamaktadır.

Anayasa'da memur ve diğer kamu görevlileri dışında çalışanların nitelikleri, atamaları, görev, yetki, hak ve yükümlülükleri, aylık ve ödenekleri ve diğer özlük işlerinin kanunla düzenleneceği konusunda herhangi bir kural yer almamaktadır. Bu konuda düzenleme yapma yetkisi kanun koyucunun takdirine bırakılmıştır.

Dava konusu fıkra göre çalıştırılması öngörülen sözleşmeli personelin, Anayasa'nın 128. maddesi kapsamında belirtilen memur veya diğer kamu görevlisi olmaması nedeniyle, söz konusu sözleşmeli personelin nitelikleri, atanmaları, görev ve yetkileri, hak ve yükümlülükleri, aylık ve ödenekleri ve diğer özlük işlerinin mutlaka kanunla düzenlenmesi gerekmektedir. Bunları belirleme yetkisi Anayasa'da belirlenen kurallara bağlı kalmak ve adalet, hakkaniyet ve kamu yararı ölçütlerini gözetmek koşuluyla kanun koyucunun takdirindedir.

Dava konusu fıkra, Gelir İdaresi Başkanlığı'na stratejik plan ve performans programlarında yer alan önemli projelerin hazırlanması, gerçekleştirilmesi veya uygulanması amacıyla, proje süresi ile sınırlı olmak üzere, tam veya kısmi zamanlı sözleşmeli personel çalıştırabilme imkânı tanınmış ve çalıştırılacak sözleşmeli personelin mutlaka lisans düzeyinde eğitim veren fakülte veya bölümleri veya bunlara denkliği Yükseköğretim Kurulunca kabul edilmiş yurtdışındaki yükseköğretim kurumu mezunu olacağı, çalıştırılacak toplam sözleşmeli personel sayısının 150'yi geçmeyeceği, çalışma sürelerinin görevlendirilen projenin süresi ile sınırlı olacağı, bunlara ödenecek ücretin 657 sayılı Kanun'un 4. maddesinin (B) bendine göre çalıştırılanlar için uygulanmakta olan sözleşme ücreti tavanının beş katını aşamayacağı ve belirtilen bu ücret dışında herhangi bir ödeme yapılamayacağı ifade edilerek sözleşmeli personel çalıştırılmasına ilişkin genel çerçeve çizilmiş ve esaslar belirlenmiştir.

İstihdam edilecek sözleşmeli personelde aranılacak diğer niteliklerin, istihdam türüne bağlı sözleşmeli personel sayısı ile ödenecek sözleşme ücretinin tespitinin, istihdama dair hususlar ile sözleşme usul ve esaslarının Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenmesine ilişkin yetki, işin özelliğinden kaynaklanan, çerçevesi çizilmiş, esasları belirlenmiş, ihtisas gerektiren ve teknik konulardaki ayrıntılara ilişkin objektif bir düzenleme yetkisi olması nedeniyle yasama yetkisinin devri niteliği anlamına gelmeyecektir.

Açıklanan nedenlerle, dava konusu kural Anayasa'nın 7. ve 128. maddelerine aykırı değildir. İptal isteminin reddi gerekir.

J- Kanun'un 42. Maddesiyle, 5345 Sayılı Kanun'un 29. Maddesine Eklenen Son Fıkra, Yer Alan '*Bunun dışında sözlü sınav ile ilgili herhangi bir kayıt sistemi kullanılmaz.*' Biçimindeki Cümlelerin İncelenmesi

Dava dilekçesinde, yargısal denetimin idari eylem ve işlemlerin idare hukukunun genel ilkelerine göre yetki, şekil, sebep, konu, maksat yönlerinden denetlenebilir olmasına bağlı olduğu, dava konusu cümlelerin sözlü sınavda idarenin objektif hareket edip etmediğinin denetlenmesini engelleyici nitelikte olduğu, sözlü sınavda komisyon üyelerince takdir edilen notun gerekçeleriyle ortaya konulmasının hukuk devleti ilkesinin sağladığı güvencenin temini açısından zorunlu olduğu, düzenlemenin yargısal denetim yapılmasını ortadan kaldıracak ve aynı sınava giren adaylardan bazıları lehine idarenin takdir yetkisinin kullanılmasında öznel nedenlerin etkili olmasına yol açacak bir nitelik taşıdığı belirtilerek, kuralın Anayasa'nın 2. ve 10. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

Dava konusu kuralda, 5345 sayılı Kanun'un 29. maddesinde yer alan unvanlardan sözlü sınava tabi olan, vergi dairelerinde görev yapacak olan avukatlar, devlet gelir uzmanları, vergi istihbarat uzmanları ve gelir uzmanları ile gelir idaresi grup müdürü, vergi dairesi müdürü, müdür, vergi dairesi müdür yardımcısı ve müdür yardımcısı kadrolarına atanacak olan kişilerin sözlü sınavlarında, sınav kurulu tarafından adayların, söz konusu 29. maddenin son fıkrasının (a) ila (d) bentlerinde belirtilen özellikleri taşıyıp taşımadıklarına ilişkin yapılan değerlendirmeye göre verilen puanların geçirildiği tutanak haricinde, sözlü sınav ile ilgili herhangi bir kayıt sistemi kullanılmayacağı belirtilmektedir. Buna göre, sınav kurulunca adaylar hakkında Kanun'da belirtilen özelliklerin her biri için yapılan değerlendirmeye göre verilen puanlar tutanağa geçirilecek, bunun dışında herhangi bir kayıt sistemi kullanılmayacaktır.

Anayasa'nın 70. maddesinde, her Türkün kamu hizmetlerine girme hakkının bulunduğu; 128. maddesinin ikinci fıkrasında da memurların ve diğer kamu görevlilerinin nitelikleri, atanmaları, görev ve yetkileri, hakları ve yükümlülükleri, aylık ve ödenekleri ve diğer özlük haklarının kanunla düzenleneceği ifade edilmiştir.

Hukuk devletinde kanunların kamu yararı gözetilerek çıkarılması zorunludur. Kanun koyucu, Anayasa'ya ve hukukun genel ilkelerine uygun olması ve kamu yararını gözetmesi koşuluyla, devlet memurluğuna girişte yapılacak sınavların türü, biçimi ve usulleri hakkında düzenleme yapmak yetkisine sahip olup, düzenlemenin kamu yararına, başka bir anlatımla ülke koşullarına uygun olup olmadığının belirlenerek takdir edilmesi kanun koyucuya aittir. Anayasa'ya uygunluk denetiminde, kanun koyucunun kamu yararı anlayışının isabetli olup olmadığı değil, incelenen kuralın kamu yararı dışında belli bireylerin ya da grupların çıkarları gözetilerek kanunlaştırılmış olup olmadığının incelenebileceği açıktır. Dava konusu kuralla öngörülen düzenlemenin, herkes için geçerli, genel ve objektif hükümler içerdiği, Kanun'da sınav kurulunun adayları değerlendirirken esas alacakları özelliklerin ayrı ayrı gösterildiği, adaylar hakkında özelliklerin her biri için değerlendirme yapılacağı ve yapılan değerlendirmeye göre verilen puanların tutanağa geçirileceği dikkate alındığında, kuralda kamu yararı dışında bir amacın gözetilmediği anlaşılmaktadır.

Anayasa'nın 125. maddesinde, idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olduğu, yargı yetkisinin, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olup hiçbir surette yerindelik denetimi şeklinde kullanılamayacağı, yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya takdir yetkisini kaldıracak biçimde yargı kararı verilemeyeceği kurala bağlanmıştır.

Dava konusu kural, puanların geçirildiği tutanak haricinde sözlü sınav sırasında herhangi bir kayıt sistemi kullanılamayacağını hükme bağlamaktadır. Sözlü sınavın sesli ve görüntülü olarak kayıt altına alınmamasının yargısal denetimi ortadan kaldıracığı, sesli ve görüntülü olarak kayıt altına alınan sözlü sınavların ise yargı denetimini daha etkin ve başarılı kılacağı yönündeki değerlendirmelerin, anayasal denetimde bağlayıcılığı bulunmamaktadır. Kanun koyucu, takdir yetkisini kullanarak sözlü sınav için hangi kayıtların tutulacağını belirlemiştir. Kuralda, yargı yolunu kapatan veya zorlaştıran bir hüküm yer almadığından Anayasa'ya aykırı bir durumun varlığından söz edilemez.

Eşitlik ilkesine aykırılıktan söz edilebilmesi için bir kanunun aynı hukuksal durumda olanlar arasında bir ayırım veya ayrıcalık yaratması gerekir. Dava konusu kural ile sözlü sınava girecek tüm kişiler için sınav kurulunca, maddede sıralanan (a) ila (d) bentlerinde belirtilen

özellikler değerlendirilerek her bir aday için takdir edilen puanların tutanağa geçirileceği ve bu tutanak haricinde sözlü sınavda herhangi bir kayıt sistemi kullanılmayacağı öngörülmüştür. Herkes için geçerli, genel ve objektif bir düzenleme olduğundan kuralın, Anayasa'da öngörülen eşitlik ilkesine aykırı bir yönü de bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle, dava konusu kural Anayasa'nın 2. ve 10. maddelerine aykırı değildir. İptal isteminin reddi gerekir.

Fulya KANTARCIOĞLU, Mehmet ERTEN, Osman Alifeyyaz PAKSÜT ve Zehra Ayla PERKTAŞ bu görüşe katılmamışlardır.

K- Kanun'un 47. Maddesiyle, 3568 Sayılı Kanun'un 45. Maddesinin Değiştirilen Üçüncü Fıkrasının "233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamındaki iktisadi devlet teşekkülleri, kamu iktisadi kuruluşları ve bunların müesseseleri, bağlı ortaklıkları ve iştirakleri, kamu idarelerinin doğrudan ya da dolaylı hissedarı olduğu kurumlar ile Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonunun yönetimindeki kurumların bu Kanun kapsamındaki faaliyetlerini yürütmemeleri şartıyla, bu kurum ve kuruluşların" Bölümünün İncelenmesi

1- Kuralın Anlam ve Kapsamı

Serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esaslar, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nda düzenlenmiştir. Bu Kanun'un 'Yasaklar' başlıklı 45. maddesinde serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik meslekleri ile bağdaşmayan işler sayılmıştır. Sözü edilen maddenin iptal davasına konu edilen bölümü de içeren üçüncü fıkrasında ise meslekle bağdaşmayan işlerin istisnaları düzenlenmiştir.

Buna göre, meslekle bağdaşmayan işlerin istisnaları, bilirkişilik, tasfiye memurluğu ve hayri ve ilmi kuruluşların yönetim kurulu üyeliği görevleri ile sınırlandırılmış iken, dava konusu kuralla yapılan değişiklikle, 233 sayılı KHK kapsamındaki iktisadi devlet teşekkülleri, kamu iktisadi kuruluşları ve bunların müesseseleri, bağlı ortaklıkları ve iştirakleri, kamu idarelerinin doğrudan ya da dolaylı hissedarı olduğu kurumlar ile Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonunun yönetimindeki kurumların bu Kanun kapsamındaki faaliyetlerini yürütmemeleri şartıyla, bu kurum ve kuruluşların yönetim kurulu başkanlığı, üyeliği, denetçiliği görevleri ile hayri ve ilmi kuruluşların yönetim kurulu başkanlığı ve denetçiliği görevleri de meslekle bağdaşmayan işlerin istisnalarına dâhil edilmek suretiyle serbest muhasebeci mali müşavirler ile yeminli mali müşavirlerin bu görevleri yapmalarına imkân tanınmıştır.

Sayılan kurum ve kuruluşların yönetim kurulu başkanlığı, üyeliği veya denetçiliği görevlerini üstlenecek meslek mensupları için getirilen tek sınırlama, görevlendirilen kurum ve kuruluşların 3568 sayılı Kanun kapsamındaki faaliyetlerini yürütmemeleridir.

2- Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

Dava dilekçesinde, 3568 sayılı Kanun kapsamındaki faaliyetleri yapmamaları şartı ile meslek mensuplarının 233 sayılı KHK kapsamındaki teşekkül, kuruluş, bağlı ortaklık, müessese

ve iştiraklerde yönetim kurulu başkanlığı, üyeliği ve denetçiliği görevlerini yapmalarına izin verilmesinin 45. maddenin birinci fıkrasındaki, serbest muhasebeci mali müşavirlerin bu unvanlarla, yeminli mali müşavirlerin ise bu unvan ve tasdik yetkisiyle 2. maddede yazılı işlerin yürütülmesi amacıyla gerçek ve tüzelkişilere tabi ve onların işyerlerine bağlı olarak hizmet akdi ile çalışamayacakları yönündeki hüküm ile çeliştiği, söz konusu meslek mensuplarının görevlendirildikleri kurum ve kuruluşlarda kağıt üzerinde Kanun kapsamına giren işlere bakmıyor görünseler de yönetim kurulu başkanlığı, üyeliği ve denetçiliği görevleri, Kanun kapsamına giren işleri yürüten, denetleyen ve bu konuda sorumluluk üstlenen görevler olduğundan fiilen bu işleri yapacakları, bu nedenle 233 sayılı KHK kapsamındaki kurum ve kuruluşların, kamu idarelerinin doğrudan ya da dolaylı hissedarı olduğu kurumların ve Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonunun yönetimindeki kurumların yönetim kurulu başkanlığı, üyeliği ve denetçiliği görevlerini meslekle bağdaşır ikinci görev saymanın mümkün olmadığı belirtilerek kuralın, Anayasa'nın 2. ve 135. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

Anayasa'nın 135. maddesinde, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ve üst kuruluşları, belli bir mesleğe mensup olanların müşterek ihtiyaçlarını karşılamak, mesleki faaliyetlerini kolaylaştırmak, mesleğin genel menfaatlere uygun olarak gelişmesini sağlamak, meslek mensuplarının birbirleri ile ve halk ile olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hakim kılmak üzere meslek disiplini ve ahlakını korumak maksadı ile kanunla kurulan ve organları kendi üyeleri tarafından kanunda gösterilen usullere göre yargı gözetimi altında, gizli oyla seçilen kamu tüzelkişilikleri olarak tanımlanmıştır.

Bazı meslekler için, mesleğe giriş, meslek mensuplarının hakları, mesleki yetkileri ve yükümlülükleri kanunlarla belirlenmiştir. Bu mesleklerin mensuplarını bünyelerinde toplayan kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları da Anayasa'nın 135. maddesinde düzenlenmiştir. Kanunlarla belirlenen bazı hizmetleri yürütme yetkisi, bir tekel olarak yalnızca bu meslek mensuplarına verilmiştir. Kamu kesiminde görev almayıp kamu görevlisi olmasalar bile bu meslek mensuplarının çalışmalarının kamusal bir yanı mevcut olup bunlar, mesleki etkinlikleri gereği zaman zaman kamu gücünü kullanmaktadırlar.

Kanun koyucu, Anayasa'ya ve hukukun genel ilkelerine aykırı olmamak kaydıyla her türlü düzenlemeyi yapmak yetkisine sahip olup, düzenlemenin kamu yararına, başka bir anlatımla ülke koşullarına uygun olup olmadığının belirlenerek takdir edilmesi kanun koyucuya aittir. Serbest muhasebeci mali müşavirler ile yeminli mali müşavirlerin yürüttükleri hizmetlerin kamusal yönünün de bulunması nedeniyle, bu hizmetlerin etkin, sağlıklı ve tarafsız bir şekilde yerine getirilmesinin sağlanması için, meslek mensuplarının meslekleriyle bağdaşmayacak işleri belirlemek kanun koyucunun takdirindedir. Dava konusu kuralla, alanlarında uzman olan ve 3568 sayılı Kanun'a göre mesleklerini serbest meslek olarak icra yetkisi verilmiş olan mali müşavirlerin, maddede sayılan kurum ve kuruluşların bu Kanun kapsamındaki faaliyetlerini yürütmemeleri şartıyla, yönetim kurulu başkanlığı, üyeliği ve denetçiliği görevlerini üstlenebilmelerine izin verilmektedir. Mali müşavirlerin, mesleki bilgi ve niteliklerinden yararlanılabilmek amacıyla getirilen kuralın kamu yararı dışında bir amaca yöneldiğinin tespit edilemediği ve Anayasa'nın 135. maddesinde öngörülen amaçlara ulaşılmasını engelleyen bir yönünün de bulunmadığı anlaşılmaktadır.

Öte yandan, yönetim kurulu başkanlığı, üyeliği ve denetçiliği görevlerine atanan serbest muhasebeci mali müşavirler ile yeminli mali müşavirlerin, atandıkları kurum ve kuruluşların 3568 sayılı Kanun kapsamındaki işlerini yürütecekleri yönündeki iddia varsayıma dayalı olup, anayasallık denetiminin kapsamı dışındadır.

Diğer taraftan, dava dilekçesinde, dava konusu kuralın, 3568 sayılı Kanun'un 45. maddesinin birinci fıkrasında yer alan, serbest muhasebeci mali müşavirlerin bu unvanlarla, yeminli mali müşavirlerin ise bu unvan ve tasdik yetkisiyle, Kanun'un 2. maddesinde yazılı işlerin yürütülmesi amacıyla gerçek ve tüzelkişilere tabi ve onların işyerlerine bağlı olarak hizmet akdi ile çalışamayacaklarına ilişkin hüküm ile çelişkili olduğu ileri sürülmüştür.

Bir yasa kuralının başka bir norm ile uyumlu olmaması onun iptal edilmesini gerektiren bir durum değildir. Anayasa Mahkemesi kanunların başka kanunlara ya da daha alt düzeydeki diğer normlara uyumluluğunu değil, kanunların Anayasa'ya uyumluluğunu denetlemektedir. Bu nedenle bu gerekçeye dayanan Anayasa'ya aykırılık iddiası geçerli değildir.

Açıklanan nedenlerle, dava konusu kural Anayasa'nın 2. ve 135. maddelerine aykırı değildir. İptal isteminin reddi gerekir.

L- Kanun'un 48. Maddesiyle, 4857 Sayılı Kanun'un 2. Maddesinin Üçüncü Fıkrasından Sonra Gelmek Üzere Eklenen Dördüncü Fıkranın İncelenmesi

Dava dilekçesinde, işyeri hekimi ve iş güvenliği uzmanı belgesi vermek ve ortak sağlık ve güvenlik birimi ile eğitim kurumunu yetkilendirmek görevinin Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığına bırakılmasının belirsizlik içerdiği, hekim, mimar, mühendis ve teknik elemanların mesleki kayıtlarını tutmak ve meslekle ilgili bilgi ve belgelerini düzenlemekle görevli ve yetkili meslek odalarına kayıtlı oldukları, meslekle bağlantılı alanlarda bu odalar tarafından verilen belge ve yetkiler yok sayılarak bu kişilerin ayrıca belgelendirme ve yetkilendirmeye tabi tutulmasının odaların oluşumunu işlevsiz hâle getirerek demokratik örgütlenmenin sürekliliğini zaafa uğratacağı, yükseköğretim alanında hiçbir yetkisi bulunmadığı ve buna uygun kadrosu olmadığı halde Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığının, hekimlerin işyeri hekimi, mühendislerin de iş güvenliği uzmanı olabilmesi için almaları gereken eğitimi belirleyen, bu eğitimleri verecek kuruluşları yetkilendiren ve eğitimler sonunda bu kişileri işyeri hekimi ve iş güvenliği uzmanı olarak belgelendiren kurum haline getirildiği, iş sağlığı ve güvenliği hizmetlerinin etkin olabilmesi için işyeri hekimi ve iş güvenliği uzmanlarının işyerinde çalışması gerektiği, bu hizmetlerin yararlanacak olan işyerlerinin katılımı olmaksızın bağımsız birimlerden satın alınmasının hizmetin doğasına aykırı olduğu ve tarafsız, bağımsız ve etkin bir şekilde sunulmasını önleyeceği belirtilerek kuralın, Anayasa'nın 2., 130. ve 135. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

4857 sayılı İş Kanunu'nda işverenler ile bir iş sözleşmesine dayanarak çalıştırılan işçilerin çalışma şartları ve çalışma ortamına ilişkin hak ve sorumluluklarını gösteren düzenlemeler yer almaktadır. Bu kapsamda, iş sağlığı ve güvenliği hizmetleriyle ilgili düzenlemelere de Kanun'da yer verilmiştir. Dava konusu olan 4857 sayılı Kanun'un '*Tanımlar*' başlıklı 2. maddesine eklenen dördüncü fıkra, iş sağlığı ve güvenliği hizmetleriyle ilgili kavramlar tanımlanmaktadır. Buna göre, Kanun'un uygulanması bakımından;

- İşyerinde iş sağlığı ve güvenliği hizmetlerinde görev yapmak üzere Bakanlıkça belgelendirilmiş hekimler '*işyeri hekimini*'; mühendis, mimar ve teknik elemanlar ise '*iş güvenliği uzmanını*',

- İş sağlığı ve güvenliği hizmetlerini vermek üzere, gerekli donanım ve personele sahip olan Bakanlıkça yetkilendirilen kamu kurum ve kuruluşları ile Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre faaliyet gösteren şirketlerce kurulan ve işletilen müesseseler '*ortak sağlık ve güvenlik birimini*',

- İş sağlığı ve güvenliği hizmetlerinde görev yapacak işyeri hekimi ve iş güvenliği uzmanlarının eğitimlerini vermek üzere Bakanlıkça yetkilendirilen kamu kurum ve kuruluşları, üniversiteler ve Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre faaliyet gösteren şirketlerce kurulan ve işletilen müesseseler '*eğitim kurumunu*',

ifade etmektedir.

Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devletin temel ilkelerinden biri '*belirlilik*'tir. Bu ilkeye göre, yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ya da kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi de gereklidir. Belirlilik ilkesi, hukuksal güvenlikle bağlantılı olup birey, kanundan, belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini doğurduğunu bilmelidir. Birey ancak bu durumda kendisine düşen yükümlülükleri öngörebilir ve davranışlarını ayarlar. Hukuk güvenliği, normların öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar.

Karmaşık üretim metotları ile çok çeşitli çalışma biçimlerinin iş hayatına girmesi nedeniyle, işyerlerinde koruyucu ve önleyici hizmetlerin sunulabilmesi için işverenlerin işyeri hekimleri, iş güvenliği uzmanları ve benzeri kişilerden yardım almaları bir zorunluluk hâline gelmiştir. İşyerlerinde iş sağlığı ve güvenliğinin sağlanmasında en önemli unsurun işyeri hekimliği ve iş güvenliği uzmanlığı olması dolayısıyla, çalışma hayatını düzenleyen mevzuatta, bu hizmetlerin kurumsallaştırılmasını ve hizmetleri sunacak kuruluşların belli bir standarda sahip olmasını sağlayacak düzenlemeler yapılmıştır.

3146 sayılı Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 4857 sayılı İş Kanunu'nda Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığının görev ve yetkileri açık bir şekilde düzenlenmiştir. Buna göre, Bakanlık çalışma hayatını, işçi-işveren ilişkilerini, iş sağlığı ve güvenliğini düzenlemek, denetlemek ve sosyal güvenlik imkânını sağlamak, yaygınlaştırılması ve geliştirilmesi için gerekli tedbirleri almak konusunda yetkili ve görevlidir.

Kural, işyeri hekimleri ile iş güvenliği uzmanlarının belgelerini vermek ve ortak sağlık ve güvenlik birimi ile işyeri hekimi ve iş güvenliği uzmanlarının eğitimlerini verecek eğitim kurumlarını yetkilendirmek görevinin Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığında olduğunu açık bir şekilde ortaya koymaktadır. Bu görevin, 3146 ve 4857 sayılı Kanunlarla Bakanlığa verilen görev ve yetkiler kapsamında bulunduğu ve Bakanlığın kanunla belirlenmiş olan görev ve yetkileri kullandığı açıktır. Bu nedenle kuralda, belirsizlik bulunduğundan söz edilemez.

Hukuk devletinde kanunların kamu yararı gözetilerek çıkarılması zorunludur. Kanun koyucu, Anayasa'ya ve hukukun genel ilkelerine aykırı olmamak kaydıyla her türlü düzenlemeyi yapmak yetkisine sahip olup düzenlemenin kamu yararına, başka bir anlatımla ülke koşullarına uygun olup olmadığının belirlenerek takdir edilmesi kanun koyucuya aittir. Anayasa'ya uygunluk denetiminde, kanun koyucunun kamu yararı anlayışının isabetli olup olmadığı değil, incelenen kuralın kamu yararı dışında belli bireylerin ya da grupların çıkarları gözetilerek yasalaştırılmış olup olmadığının incelenebileceği açıktır.

Kuralla, işyeri sağlık ve güvenlik birimi veya uzmanı bulunmayan küçük ve orta ölçekli işletmelere işyeri dışından Bakanlıkça yetkilendirilmiş ortak sağlık ve güvenlik birimlerinden iş sağlığı ve güvenliği hizmeti alabilme imkânı sağlanmasının, hizmet alınacak kişilerin koruyucu ve önleyici hizmetleri günün şartlarına uygun şekilde verebilmesi için eğitilmiş ve yetkin hale getirilmelerinin, iş sağlığı ve güvenliği hizmetlerinin standartlaştırılması, bu hizmetlerin ulaşılabilir ve ekonomik açıdan uygulamayı yaygınlaştıracak bir hâle getirilebilmesi, etkin ve verimli bir şekilde sunulması ve sürdürülmesinin amaçlandığı anlaşılmaktadır. İş sağlığı ve güvenliği konusunda gerekli bilgi ve donanımına sahip işi sahiplenecek kişi ve kuruluşlardan bu hizmetlerin alınmasına imkân tanınması ve bu hizmetleri sunacak kuruluşların da belli bir standarda sahip olmasıyla, nihai amaç olan iş sağlığı ve güvenliğinin gerçekleştirilmesi sağlanacağından, düzenlemenin kamu yararı amacıyla yasalaştırıldığı görülmektedir.

Anayasa'nın 130. maddesinde, çağdaş eğitim-öğretim esaslarına dayanan bir düzen içinde milletin ve ülkenin ihtiyaçlarına uygun insan gücü yetiştirmek amacıyla, ortaöğretime dayalı çeşitli düzeylerde eğitim-öğretim, bilimsel araştırma, yayın ve danışmanlık yapmak, ülkeye ve insanlığa hizmet etmek üzere çeşitli birimlerden oluşan kamu tüzelkişiliğine ve bilimsel özerkliğe sahip üniversitelerin Devlet tarafından kanunla kurulacağı hüküm altına alınmıştır.

İş sağlığı ve güvenliği hizmetlerinde görev yapacak olan hekim, mühendis, mimar ve teknik elemanlar tıp, mühendislik ve teknik bölümlerle ilgili lisans, lisansüstü veya uzmanlık eğitimlerini tamamlamış belirli unvanlardaki kişilerdir. Bu kişilere iş sağlığı ve güvenliği ile ilgili olarak verilecek eğitim, bir sertifika programı çerçevesinde bu kişilerin, iş sağlığı ve güvenliği konusunda bilgi sahibi olmalarını sağlayan teorik ve uygulamalı kısımlardan oluşan bir eğitim olup, yüksek öğretim kurumları tarafından verilen tıp, mühendislik ve teknik eğitim alanındaki lisans ve lisansüstü eğitimle bir benzerliği ve ilgisi bulunmamaktadır. Ayrıca, bu kişilere iş sağlığı ve güvenliğiyle ilgili olarak verilecek eğitim sonucunda tıp veya mühendislik eğitimiyle ilgili bir belge de verilmemektedir.

Hekim, mühendis, mimar ve teknik elemanlara iş sağlığı ve güvenliği konusunda verilen eğitim ile bu eğitim sonucunda verilecek belgelerin, yüksek öğretim kurumları tarafından verilen lisans ve lisansüstü eğitimle ilgisi bulunmadığından kural, Anayasa'nın 130. maddesine de aykırı değildir.

Anayasa'nın 135. maddesinde, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına ilişkin düzenlemelere yer verilmiş ve bu meslek kuruluşlarının amaçlarının, belli bir mesleğe mensup olanların müşterek ihtiyaçlarını karşılamak, mesleki faaliyetlerini kolaylaştırmak, mesleğin genel menfaatlere uygun olarak gelişmesini sağlamak, meslek mensuplarının birbirleri ile ve halk ile olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hakim kılmak üzere meslek disiplini ve ahlakını korumak olduğu ifade edilmiştir.

İşyeri hekimi ve iş güvenliği uzmanı olarak görevlendirilecek kişilere, iş sağlığı ve güvenliğiyle ilgili eğitim verme ve bu kişileri belgelendirme görev ve yetkisi kanunla açık bir şekilde Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığına verilmiştir. Çalışma hayatı, işçi işveren ilişkileri ile iş sağlığı ve güvenliğini düzenlemek, denetlemek ve geliştirilmesi için gerekli tedbirleri almak görev ve yetkisi bulunan Bakanlığın, iş sağlığı ve güvenliği konusunda yetkili kılınıp görevlendirilmesinin, Anayasa'nın 135. maddesinde meslek kuruluşları için öngörülen amaçların gerçekleştirilmesini engelleyen ve bu kuruluşların işlevsiz kalmasına sebep olan bir yönü de bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle dava konusu kural, Anayasa'nın 2., 130. ve 135. maddelerine aykırı değildir. İptal isteminin reddi gerekir.

M- Kanun'un 49. Maddesiyle, 4857 Sayılı Kanun'un 81. Maddesine İkinci Fıkradan Sonra Gelmek Üzere Eklenen Üçüncü ve Dördüncü Fıkraların İncelenmesi

1- Üçüncü Fıkranın İncelenmesi

Dava dilekçesinde, yargıda iptal veya yürütmenin durdurulması kararı ile sonuçlanan ikincil düzenlemelerle varılmak istenen amaca, hukuk devleti ilkesine aykırı bir şekilde yasal düzenleme yapılarak ulaşılmaya çalışıldığı, düzenlemeyle esasları belirlenmeden, çerçevesi çizilmeden, soyut ve belirsiz kavramlara dayanılarak Bakanlığa çok geniş yetkiler verildiği, Kanun'da açıkça düzenleme yoluna gidilmeden, yönetmelik çıkarma yetkisinin Bakanlığa verilmesinin yasama yetkisinin devri niteliğini taşıdığı ve yürütmeye bırakılan takdir alanının geniş, sınırsız ve ölçüsüz olduğu ve 4857 sayılı Kanun'un 2. maddesinin dördüncü fıkrası için açıklanan gerekçelerin bu bölüm için de geçerli olduğu belirtilerek kuralın, Anayasa'nın 2., 7. ve 135. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

Anayasa'nın 7. maddesinde yasama yetkisinin Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisinin olduğu ve bu yetkinin devredilemeyeceği belirtilmektedir. Buna göre, Anayasa'da kanunla düzenlenmesi öngörülen konularda yürütme organına genel ve sınırları belirsiz bir düzenleme yetkisinin verilmesi olanaklı değildir. Yürütmenin düzenleme yetkisi, sınırlı, tamamlayıcı ve bağımlı bir yetkidir. Bu nedenle, Anayasa'da öngörülen istisnalar dışında, kanunlarla düzenlenmemiş bir alanda, kanun ile yürütmeye genel nitelikte kural koyma yetkisi verilemez. Yürütme organına düzenleme yetkisi veren bir yasa kuralının Anayasa'nın 7. maddesine uygun olabilmesi için temel ilkeleri koyması, çerçeveyi çizmesi, sınırsız, belirsiz, geniş bir alanı yönetimin düzenlemesine bırakmaması gerekir.

Bununla birlikte, kanun koyucu, gerektiğinde sınırlarını belirlemek koşuluyla bazı konuların düzenlenmesini idareye bırakabilir. Bu bağlamda, sık sık değişik önlemler alınmasına veya bunların kaldırılmasına gerek görülen ekonomik, teknik veya benzeri alanlarda temel kurallar saptandıktan sonra ayrıntıların düzenlenmesinin idareye verilmesi, yasama yetkisinin devri olarak nitelendirilemez. Kanunda temel esasların belirlenmesi koşuluyla, uzmanlık, özel ihtisas ve teknik konulara ilişkin ayrıntıların düzenlenmesinin yürütmeye bırakılması Anayasa'ya aykırılık oluşturmaz.

Dava konusu kuralla, işyeri sağlık ve güvenlik birimleri ile ortak sağlık ve güvenlik birimlerinin nitelikleri, bunlardan hizmet alınmasına ilişkin hususlar, bu birimlerde bulunması gereken araç, gereç ve teçhizat ile görevlendirilecek işyeri hekimi, iş güvenliği uzmanı ve diğer sağlık personelinin nitelikleri, sayısı, işe alınmaları, görev, yetki ve sorumlulukları, çalışma şartları, görevlerini nasıl yürütecekleri, eğitimleri ve belgelendirilmeleri ile eğitim kurumlarının yetkilendirilmeleri, işyeri hekimi ve iş güvenliği uzmanı eğitim programlarının ve bu programlarda görev alacak eğitimcilerin niteliklerinin belirlenmesi ve belgelendirilmeleri ile eğitimlerin sonunda yapılacak sınavların, ilgili tarafların görüşü alınarak Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı tarafından çıkarılacak yönetmelikle düzenlenmesi öngörülmüştür.

Kanun'un gerekçesinde, düzenlemeyle işyeri sağlık ve güvenlik birimi veya konu ile ilgili uzmanı bulunmayan küçük ve orta ölçekli işletmelerin işyeri dışından Bakanlıkça yetkilendirilmiş ortak sağlık ve güvenlik birimlerinden iş sağlığı ve güvenliği hizmeti almasına imkân tanınması, ekonomik açıdan uygulamanın yaygınlaştırılması, uzmanların ihtiyaca cevap

verebilecek bir nitelik ve standarda kavuşturulabilmesi ve iş sağlığı ve güvenliği hizmetlerine erişimin kolaylaştırılmasının amaçlandığı ifade edilmiştir.

4857 sayılı İş Kanunu'nda, işyeri hekimleri, iş güvenliği uzmanları, işyeri sağlık ve güvenlik birimleri, ortak sağlık ve güvenlik birimleri ile işyeri hekimi ve iş güvenliği uzmanlarının eğitimlerini verecek eğitim kurumlarının tanımları yapılmış ve bunlara ilişkin temel esaslar belirlenmiştir. Bakanlık tarafından çıkarılacak yönetmeliklerde düzenlenmesi öngörülen hususların teknik ayrıntıları içeren ve uzmanlık gerektiren hususlar olduğu ve bunların ayrıntılı bir şekilde mutlaka kanun ile düzenlenmesi gerekmediği açıktır.

Ekonomik açıdan uygulamanın yaygınlaştırılması, işyeri hekimi ve iş güvenliği uzmanlarının ihtiyaca cevap verebilecek bir nitelik ve standarda kavuşturulabilmesi ve iş sağlığı ve güvenliği hizmetlerine erişimin kolaylaştırılması amacıyla, işyeri hekimleri, iş güvenliği uzmanları, işyeri sağlık ve güvenlik birimleri, ortak sağlık ve güvenlik birimleri ile işyeri hekimi ve iş güvenliği uzmanlarının eğitimlerini verecek eğitim kurumlarına dair hususların düzenlenmesine ilişkin olarak Bakanlığa verilen yetki, işin özelliğinden kaynaklanan, esasları belirlenmiş, ihtisas gerektiren ve teknik konulardaki ayrıntılara ilişkin objektif bir düzenleme yetkisi olması nedeniyle yasama yetkisinin devri niteliğinde değildir.

Diğer taraftan dava dilekçesinde, kuralla yargıda iptal veya yürütmenin durdurulması kararı ile sonuçlanan ikincil düzenlemelerle varılmak istenen amaca, hukuk devleti ilkesine aykırı olarak yasal düzenleme yapılarak ulaşılmaya çalışıldığı ileri sürülmüştür. 6009 sayılı Kanun'dan önce yapılan ikincil düzenlemelerle ilgili olarak verilen iptal kararları, bu düzenlemelerin kanuni dayanağının bulunmadığı gerekçesiyle verilmiştir. Kanun koyucu, söz konusu iptal kararlarındaki gerekçeleri dikkate alarak dava konusu düzenlemeleri yapmıştır.

Kuralla, ikincil düzenlemelere ilişkin yargı kararlarındaki gerekçeler göz önünde bulundurularak, Bakanlık tarafından çıkarılacak yönetmelikle düzenlenmesi öngörülen konulara ilişkin temel esasların kanunda yer alması sağlanmıştır. Bu durumda, yargı kararlarına uyulmaması, değiştirilmesi veya yerine getirilmemesi söz konusu olmadığından kuralın Anayasa'ya aykırı bir yönü bulunmamaktadır.

4857 sayılı Kanun'un 2. maddesinin üçüncü fıkrasından sonra gelmek üzere eklenen dördüncü fıkrasına ilişkin gerekçeler bu kural yönünden de geçerlidir.

Açıklanan nedenlerle, dava konusu kural Anayasa'nın 2. ve 7. maddelerine aykırı değildir. İptal isteminin reddi gerekir.

Kuralın, Anayasa'nın 135. maddesiyle ilgisi görülmemiştir.

2- Dördüncü Fıkranın İncelenmesi

Dava dilekçesinde, 6023 sayılı Kanun'un 5. maddesinin ve dolayısıyla hekimlerin meslek kuruluşunun Anayasa'nın 135. maddesine aykırı olarak devre dışı bırakıldığı belirtilerek kuralın, Anayasa'nın 2., 7. ve 135. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

Dava konusu kuralla, işyeri hekimlerinin işyeri sağlık ve güvenlik birimleri ile ortak sağlık ve güvenlik birimlerinde görevlendirilmeleri ve hizmet verilen işyerlerinde çalışan işçilerle sınırlı olmak üzere görevlerini yerine getirmeleri hususunda diğer kanunların kısıtlayıcı hükümlerinin uygulanmayacağı öngörülmüştür.

Hekimlik mesleğinin kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşu Tabip Odaları ve bu Odaların meslek üst kuruluşu Türk Tabipler Birliğidir. Hekimlerle ilgili mesleki kayıtları tutmak, meslekle ilgili bilgi ve belgeleri düzenlemek, mesleğe mensup olanların müşterek ihtiyaçlarını karşılamak, mesleki faaliyetlerini kolaylaştırmak ve mesleğin genel menfaatlere uygun olarak gelişmesini sağlamak bu odaların görev ve yetkileri arasındadır.

6023 sayılı Türk Tabipleri Birliği Kanunu'nun 5. maddesinde, özel kurum ve işyeri tabiplerinin, çalıştıkları yerlerin sağlık hizmetlerinin başka bir yerde ikinci bir görev yapmalarına elverişli bulunduğu tabip odaları idare heyetince kabul edilmedikçe, her ne suretle olursa olsun, diğer bir kurum ve işyerinin tabipliğini alamayacakları ve tabip odaları idare heyetlerinin, iş hacmi, vazifenin tabipler arasında adil bir surette tevzii, hizmetin iyi yapılması ve benzeri sebepler dairesinde müracaatları tetkik edeceği ve gerekçeli bir karara bağlayacağı hükmüne yer verilmiştir. Bu madde, özel kurum tabibi ve işyeri tabibi olarak görev yapmakta olan kişilerin, başka bir kurum veya işyerinde tabiplik yapıp yapamayacakları ile ilgilidir. Bu düzenlemenin, 4857 sayılı Kanun'da işyeri hekimleri ile ilgili olarak yapılan düzenlemelerle doğrudan bir ilgisi yoktur.

İşyeri hekimliği ve iş sağlığı hizmetlerinin uygulanmasını yaygınlaştırıp kolaylaştırarak, nihai amaç olan iş sağlığının gerçekleştirilmesi için kamu yararı amacıyla getirilen düzenlemenin, Anayasa'nın 135. maddesinde meslek kuruluşları için öngörülen amaçların gerçekleştirilmesini engelleyen ve bu kuruluşların işlevsiz kalmasına sebep olan bir yönü de bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle, dava konusu kural Anayasa'nın 135. maddesine aykırı değildir. İptal isteminin reddi gerekir.

Kuralın, Anayasa'nın 2. ve 7. maddeleriyle ilgisi görülmemiştir.

N- Kanun'un 50. Maddesiyle, 3146 Sayılı Kanun'un 12. Maddesinin Birinci Fıkrasına (I) Bendinden Sonra Gelmek Üzere Eklenen (m) Bendinin İncelenmesi

Dava dilekçesinde, işyeri hekimi, iş güvenliği uzmanı, sağlık ve güvenlik birimi ile eğitim kurumunun, 4857 sayılı Kanun'un 2. maddesinin dördüncü fıkrası ile 81. maddesinin üçüncü ve dördüncü fıkraları için belirtilen gerekçelerde açıklandığı üzere Anayasa'ya aykırı olarak oluşturulduğu ve aynı gerekçelerin bu düzenleme için de geçerli olduğu belirtilerek kuralın, Anayasanın 2., 7., 130. ve 135. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

3146 sayılı Kanun'un 8. maddesinde, Bakanlığın ana hizmet birimleri Çalışma Genel Müdürlüğü, Dış İlişkiler ve Yurt Dışı İşçi Hizmetleri Genel Müdürlüğü, İş Sağlığı ve Güvenliği Genel Müdürlüğü ile Avrupa Birliği Koordinasyon Dairesi Başkanlığı olarak sayılmıştır. Kanun'un 12. maddesinde de İş Sağlığı ve Güvenliği Genel Müdürlüğünün görevleri sıralanmıştır.

Dava konusu kuralla 3146 sayılı Kanun'un 12. maddesine eklenen (m) bendinde ise işyeri hekimi, iş güvenliği uzmanı, diğer teknik ve sağlık personel ile işçilere eğitim vermek için kamu kurum ve kuruluşları, üniversiteler ve Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre faaliyet gösteren şirketler ile ortak sağlık ve güvenlik birimlerini yetkilendirmek, gerektiğinde yetkilerini iptal etmek, hizmetin etkin ve verimli bir şekilde verilip verilmediğinin kontrol ve denetimini sağlamak, işyeri hekimi ve iş güvenliği uzmanının eğitimleri sonundaki sınavları

yapmak veya yaptırmak ve belgelerini vermek görevinin İş Sağlığı ve Güvenliği Genel Müdürlüğünce yerine getirileceği kurala bağlanmıştır.

Bu düzenleme, 6009 sayılı Kanunla 4857 sayılı Kanun'da yapılmış olan değişikliklerin Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'a uyarlanması amacıyla yapılmıştır. Böylece, 4857 sayılı Kanun'a ilişkin olarak yapılan düzenlemelere Bakanlığın teşkilat Kanunu'nda yer verilmiştir.

4857 sayılı Kanun'un 2. maddesinin üçüncü fıkrasından sonra gelmek üzere eklenen dördüncü fıkrası ile 81. maddesine ikinci fıkradan sonra gelmek üzere eklenen üçüncü ve dördüncü fıkralara ilişkin gerekçeler bu kural yönünden de geçerlidir.

Açıklanan nedenlerle, dava konusu kural, Anayasa'nın 2., 7., 130. ve 135. maddelerine aykırı değildir. İptal isteminin reddi gerekir.

O- Kanun'un 62. Maddesinin (ç) Bendinde Yer Alan "2010 takvim yılı kazançlarına uygulanmak üzere" İbaresinin İncelenmesi

Dava dilekçesinde, yıllık vergi esasına göre düzenlemenin 2010 yılı başına taşınmasının olağan olduğu, ancak düzenlemenin bu taşımadan farklı bir anlam içerdiği, düzenlemenin, yapılan değişikliğin 2010 yılı ile sınırlı olarak uygulanması anlamına gelebileceği gibi değişiklikle getirilen sınırlamanın sadece 2010 yılında bir kereye mahsus olmak üzere uygulanacağı anlamına da gelebileceği, hukuk devletinin en temel ilkesinin belirlilik olduğu ve hukuk kurallarının açık, belirgin ve uygulayıcılara güvence vermek zorunda olduğu belirtilerek kuralın, Anayasa'nın 2. maddesine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

Yatırım indirimi istisnası uygulamasına 1.1.2006 tarihinden itibaren son verilmiştir. 193 sayılı Kanun'un yatırım indirimi istisnasını düzenleyen ve yürürlükten kaldırılan 19. maddesinde yatırım indirimi istisnası uygulamasına, istisnaya konu iktisadi kıymete ilişkin harcamaların yapıldığı yılda başlanacağı ve indirimden yararlanılacak tutara ulaşıncaya kadar devam olunacağı belirtildiğinden, uygulama yürürlükten kaldırılırken geçiş hükümleri düzenlenmiştir. Bu kapsamda, 193 sayılı Kanun'un geçici 69. maddesiyle 31.12.2005 tarihi itibarıyla devreden yatırım indirimi tutarı veya bu tarihten önce yatırıma başlayıp halen devam eden bağlantılı yatırımları bulunan mükelleflerin yatırım indirimi istisnası uygulamasının devam edeceği hükme bağlanmıştır.

6009 sayılı Kanun'un 5. maddesiyle bahse konu geçici 69. maddenin birinci fıkrasına '*Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın % 25'ini aşamaz.*' cümlesi eklenmiş ve madde kapsamındaki yatırım indirimi istisnası tutarlarının, vergi matrahlarının tespitinde ilgili kazancın %25'ini aşmayacak şekilde indirim konusu yapılabileceği kural altına alınmıştır.

6009 sayılı Kanun'un dava konusu olan 62. maddesinin (ç) bendinde ise Kanun'un 5. maddesinin 2010 takvim yılı kazançlarına uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe gireceği öngörülmüştür. Buna göre yatırım indirimi tutarına sınırlama getiren 5. madde, 2010 takvim yılı kazançlarına uygulanmak üzere Kanun'un yayımlanma tarihi olan 1.8.2010 tarihinde yürürlüğe girecektir.

Dava konusu düzenleme, yatırım indiriminin sadece 2010 yılı kazançlarına uygulanması ve sonraki yılların kazancından indirim yapılamaması anlamına gelebileceği gibi yatırım

indirimine getirilen sınırlamanın sadece 2010 yılı kazançlarına bir kereye mahsus uygulanması ve sonraki yıl kazançlarında sınırlama olmadan yatırım indiriminin yapılması anlamına da gelebilecektir.

Kural, yatırım indirimi tutarlarının mükellefin yıllık kazancının %25'i ile sınırlandırılması uygulamasının hangi yılları kapsayacağı ve sınırlandırmanın sonraki yıllarda uygulanıp uygulanmayacağı konusunda belirli ve açık değildir. Dolayısıyla, farklı uygulamalara neden olabilecek kuralın, mükellefler açısından açık, belirli ve öngörülebilir olduğundan söz edilemez.

Açıklanan nedenlerle, dava konusu kural Anayasa'nın 2. maddesine aykırıdır. İptali gerekir.

VI- YÜRÜRLÜĞÜN DURDURULMASI İSTEMİ

23.7.2010 günlü, 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un;

A- 5. maddesiyle 193 sayılı Kanun'un geçici 69. maddesinin birinci fıkrasına eklenen 'Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın % 25'ini aşamaz.' biçimindeki cümle, 9.2.2012 günlü, E. 2010/93, K. 2012/20 sayılı kararla iptal edildiğinden, bu cümlenin, uygulanmasından doğacak sonradan giderilmesi güç veya olanaksız durum ve zararların önlenmesi ve iptal kararının sonuçsuz kalmaması için kararın Resmî Gazete'de yayımlanacağı güne kadar YÜRÜRLÜĞÜNÜN DURDURULMASINA,

B- 1- 35. maddesiyle 29.6.2001 günlü, 4706 sayılı Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un geçici 4. maddesinin değiştirilen ikinci fıkrasının birinci cümlesinde yer alan " öncelikle büyükşehir belediyelerine, büyükşehir belediyelerinin talebinin olmaması halinde " ibaresine,

2- 42. maddesiyle 5.5.2005 günlü, 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un 29. maddesine eklenen;

a- 'Başkanlık merkez ve taşra teşkilatında, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu ve diğer kanunların sözleşmeli personel çalıştırılması hakkındaki usul ve esaslara bağlı olmaksızın, Bakan onayı ile Başkanlığın stratejik plan ve performans programlarında yer alan önemli projelerin hazırlanması, gerçekleştirilmesi veya uygulanması amacıyla proje süresi ile sınırlı olmak üzere tam veya kısmî zamanlı sözleşmeli personel çalıştırılabilir. Bunlara ödenecek ücret, 657 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin (B) bendine göre çalıştırılanlar için uygulanmakta olan sözleşme ücreti tavanının beş katını, çalıştırılacak toplam sözleşmeli personel sayısı ise 150'yi geçemez ve bu fıkrafta belirtilen ücret dışında herhangi bir ödeme yapılamaz. Bu şekilde istihdam edilecek personelin, yükseköğretim kurumlarından lisans düzeyinde eğitim veren fakülte veya bölümlerinden veya bunlara denkliği Yükseköğretim Kurulunca kabul edilmiş yurtdışındaki yükseköğretim kurumlarından mezun olması şarttır. Sözleşmeli

personelde aranılacak diğer nitelikler, istihdam türüne bağlı sözleşmeli personel sayısı ile ödenecek sözleşme ücretinin tespiti, istihdama dair hususlar ile sözleşme usul ve esasları Başkanlıkça belirlenir.' biçimindeki fıkraya,

b- Son fıkra da yer alan 'Bunun dışında sözlü sınav ile ilgili herhangi bir kayıt sistemi kullanılmaz.' biçimindeki cümleye,

3- 47. maddesiyle 1.6.1989 günlü, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 45. maddesinin değiştirilen üçüncü fıkrasının " 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamındaki iktisadi devlet teşekkülleri, kamu iktisadi kuruluşları ve bunların müesseseleri, bağlı ortaklıkları ve iştirakleri, kamu idarelerinin doğrudan ya da dolaylı hissedarı olduğu kurumlar ile Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonunun yönetimindeki kurumların bu Kanun kapsamındaki faaliyetlerini yürütmemeleri şartıyla, bu kurum ve kuruluşların " bölümüne,

4- 48. maddesiyle 22.5.2003 günlü, 4857 sayılı İş Kanunu'nun 2. maddesinin üçüncü fıkrasından sonra gelmek üzere eklenen dördüncü fıkra ya,

5- 49. maddesiyle 4857 sayılı Kanun'un 81. maddesine ikinci fıkradan sonra gelmek üzere eklenen üçüncü ve dördüncü fıkralara,

6- 50. maddesiyle 9.1.1985 günlü, 3146 sayılı Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un 12. maddesinin birinci fıkrasına (l) bendinden sonra gelmek üzere eklenen (m) bendine,

yönelik iptal istemleri 9.2.2012 günlü, E. 2010/93, K. 2012/20 sayılı kararla reddedildiğinden, bu fıkra, bent, cümle, bölüm ve ibareye ilişkin yürürlüğün durdurulması isteminin REDDİNE,

C- 27. maddesiyle 13.12.1983 günlü, 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin 43. maddesinin (a) bendine üçüncü paragraftan sonra gelmek üzere eklenen paragraf hakkında, 9.2.2012 günlü, E.2010/93, K.2012/20 sayılı kararla karar verilmesine yer olmadığına karar verildiğinden, bu paragrafta ilişkin yürürlüğün durdurulması istemi hakkında KARAR VERİLMESİNE YER OLMADIĞINA,

9.2.2012 gününde OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

VII- SONUÇ

23.7.2010 günlü, 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un:

1- 3. maddesiyle değiştirilen, 31.12.1960 günlü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde yer alan (ücret gelirlerinde 76.200 TL'den fazlasının 76.200 TL'si için 18.594 TL) ibaresinden sonra gelen " fazlası % 35 oranında " ibaresinin, 'ücret gelirleri' yönünden Anayasa'ya aykırı olmadığına ve iptal isteminin REDDİNE, OYBİRLİĞİYLE,

2- 5. maddesiyle 193 sayılı Kanun'un geçici 69. maddesinin birinci fıkrasına eklenen 'Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın % 25'ini aşamaz.' biçimindeki cümlelerin, Anayasa'ya aykırı olduğuna ve İPTALİNE, OYBİRLİĞİYLE,

3- 6. maddesiyle 193 sayılı Kanun'a eklenen Geçici Madde 78'in 'Eksik olması halinde ise bu fark, vergi sorumluları tarafından bu Kanunun yayımlanmasından sonra yapılacak ilk ücret ödemesinden kesilerek bu ödemenin ait olduğu döneme ilişkin muhtasar beyannamenin verilme ve ödeme süresi içinde topluca (muhtasar beyanname verme yükümlülüğü olmayanlar hariç) verilecek ayrı bir beyanname ile beyan edilir ve ödenir. Bu beyanname için ayrıca damga vergisi hesaplanmaz. Anılan sürede düzeltilen söz konusu fark için gecikme faizi ve vergi cezası aranmaz; eksik tahakkuk etmiş olan verginin bu süre içinde tamamlanmaması halinde bu tarihte vergi ziyai doğmuş olur.' biçimindeki cümlelerinin Anayasa'ya aykırı olmadığına ve iptal isteminin REDDİNE, OYBİRLİĞİYLE,

4- 14. maddesiyle değiştirilen, 4.1.1961 günlü, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 369. maddesinin ikinci fıkrasının Anayasa'ya aykırı olmadığına ve iptal isteminin REDDİNE, OYBİRLİĞİYLE,

5- 25. maddesiyle 8.9.1983 günlü, 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'na eklenen Geçici Madde 3'de yer alan " tahsil edilmiş olanlar iade edilmez" ibaresinin, Anayasa'ya aykırı olmadığına ve iptal isteminin REDDİNE, OYBİRLİĞİYLE,

6- 27. maddesiyle 13.12.1983 günlü, 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin 43. maddesinin (a) bendine üçüncü paragraftan sonra gelmek üzere eklenen paragraf, 26.9.2011 günlü, 659 sayılı Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri Ve Özel Bütçeli İdarelerde Hukuk Hizmetlerinin Yürütülmesine İlişkin Kanun Hükmünde Kararname'nin 17. maddesinin beşinci fıkrasının (g) bendi ile yürürlükten kaldırıldığından, bu paragrafta ilişkin konusu kalmayan iptal istemi hakkında KARAR VERİLMESİNE YER OLMADIĞINA, OYBİRLİĞİYLE,

7- 30. maddesiyle değiştirilen, 8.5.1991 günlü, 3717 sayılı Adli Personel ile Devlet Davalarını Takip Edenlere Yol Gideri ve Tazminat Verilmesi ile 492 Sayılı Harçlar Kanununun Bir Maddesinin Yürürlükten Kaldırılması Hakkında Kanun'un 2. maddesinin birinci fıkrasının, Anayasa'ya aykırı olmadığına ve iptal isteminin REDDİNE, OYBİRLİĞİYLE,

8- 35. maddesiyle 29.6.2001 günlü, 4706 sayılı Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un geçici 4. maddesinin değiştirilen ikinci fıkrasının birinci cümlesinde yer alan " öncelikle büyükşehir belediyelerine, büyükşehir belediyelerinin talebinin olmaması halinde " ibaresinin, Anayasa'ya aykırı olmadığına ve iptal isteminin REDDİNE, OYBİRLİĞİYLE,

9- 42. maddesiyle 5.5.2005 günlü, 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un 29. maddesine eklenen;

a- 'Başkanlık merkez ve taşra teşkilatında, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu ve diğer kanunların sözleşmeli personel çalıştırılması hakkındaki usul ve esaslara bağlı olmaksızın, Bakan onayı ile Başkanlığın stratejik plan ve performans programlarında yer alan önemli projelerin hazırlanması, gerçekleştirilmesi veya uygulanması amacıyla proje süresi ile sınırlı olmak üzere tam veya kısmî zamanlı sözleşmeli personel çalıştırılabilir. Bunlara ödenecek ücret, 657 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin (B) bendine göre çalıştırılanlar için uygulanmakta olan sözleşme ücreti tavanının beş katını, çalıştırılabilecek toplam sözleşmeli personel sayısı ise 150'yi geçemez ve bu fıkra da belirtilen ücret dışında herhangi bir ödeme yapılamaz. Bu şekilde istihdam edilecek personelin, yükseköğretim kurumlarından lisans düzeyinde eğitim veren fakülte veya bölümlerinden veya bunlara denkliği Yükseköğretim Kurulunca kabul edilmiş yurtdışındaki yükseköğretim kurumlarından mezun olması şarttır. Sözleşmeli personelde aranılacak diğer nitelikler, istihdam türüne bağlı sözleşmeli personel sayısı ile ödenecek sözleşme ücretinin tespiti, istihdama dair hususlar ile sözleşme usul ve esasları Başkanlıkça belirlenir.' biçimindeki fıkranın, Anayasa'ya aykırı olmadığına ve iptal isteminin REDDİNE, OYBİRLİĞİYLE,

b- Son fıkra da yer alan 'Bunun dışında sözlü sınav ile ilgili herhangi bir kayıt sistemi kullanılmaz.' biçimindeki cümlelerin, Anayasa'ya aykırı olmadığına ve iptal isteminin REDDİNE, Fulya KANTARCIOĞLU, Mehmet ERTEN, Osman Alifeyyaz PAKSÜT ile Zehra Ayla PERKTAŞ'ın karşıoyları ve OYÇOKLUĞUYLA,

10- 47. maddesiyle 1.6.1989 günlü, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 45. maddesinin değiştirilen üçüncü fıkrasının " 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamındaki iktisadi devlet teşekkülleri, kamu iktisadi kuruluşları ve bunların müesseseleri, bağlı ortaklıkları ve iştirakleri, kamu idarelerinin doğrudan ya da dolaylı hissedarı olduğu kurumlar ile Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonunun yönetimindeki kurumların bu Kanun kapsamındaki faaliyetlerini yürütmemeleri şartıyla, bu kurum ve kuruluşların " bölümünün, Anayasa'ya aykırı olmadığına ve iptal isteminin REDDİNE, OYBİRLİĞİYLE,

11- 48. maddesiyle 22.5.2003 günlü, 4857 sayılı İş Kanunu'nun 2. maddesinin üçüncü fıkrasından sonra gelmek üzere eklenen dördüncü fıkranın, Anayasa'ya aykırı olmadığına ve iptal isteminin REDDİNE, OYBİRLİĞİYLE,

12- 49. maddesiyle 4857 sayılı Kanun'un 81. maddesine ikinci fıkradan sonra gelmek üzere eklenen üçüncü ve dördüncü fıkraların, Anayasa'ya aykırı olmadığına ve iptal isteminin REDDİNE, OYBİRLİĞİYLE,

13- 50. maddesiyle 9.1.1985 günlü, 3146 sayılı Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un 12. maddesinin birinci fıkrasına (l) bendinden sonra gelmek üzere eklenen (m) bendinin, Anayasa'ya aykırı olmadığına ve iptal isteminin REDDİNE, OYBİRLİĞİYLE,

14- 62. maddesinin (ç) bendinde yer alan " 2010 takvim yılı kazançlarına uygulanmak üzere " ibaresinin, Anayasa'ya aykırı olduğuna ve İPTALİNE, OYBİRLİĞİYLE,

9.2.2012 gününde karar verildi.

Başkan
Haşim KILIÇ

Başkanvekili
Serruh KALELİ

Başkanvekili
Alparslan ALTAN

Üye
Fulya KANTARCIOĞLU

Üye
Mehmet ERTEN

Üye
Serdar ÖZGÜLDÜR

Üye
Osman Alifeyyaz PAKSÜT

Üye
Zehra Ayla PERKTAŞ

Üye
Recep KÖMÜRCÜ

Üye
Burhan ÜSTÜN

Üye
Engin YILDIRIM

Üye
Nuri NECİPOĞLU

Üye
Hicabi DURSUN

Üye
Celal Mümtaz AKINCI

Üye
Erdal TERCAN

KARŞIOY GEREKÇESİ

5345 sayılı Kanun'un 29. maddesinin, 23.7.2010 günlü 6009 sayılı Yasa'nın 42. maddesiyle eklenen sözlü sınavlara ilişkin beşinci fıkrasının son tümcesinde, 'Bunun dışında sözlü sınav ile ilgili herhangi bir kayıt sistemi kullanılamaz' denilerek bu konuda sınırlayıcı bir kural getirilmiştir.

Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devleti, eylem ve işlemleri hukuka uygun olan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren tüm eylem ve işlemlerini objektif esaslara bağlayarak yargı denetimine açan, adil yargılanma hakkını sağlayan devlettir. Yasa koyucunun, bu doğrultuda düzenlemeler yaparak hukuk devletini yaşama geçirmekle yükümlü olduğu gözetildiğinde idarenin, personel alımında uyguladığı mülâkatta, yargısal denetimi kolaylaştırmak amacıyla kayıt sistemi ya da başka bir yöntemi uygulamasının engellenmesi, öncelikle hukuk devleti anlayışının özümsemediğinin göstergesidir. Kamu hizmetinin özelliğine göre istihdam edilecek kişilerde hangi vasıfların aranacağını ve göreve alınmada nasıl bir yöntem uygulanacağını objektif esaslara göre belirlenmesi ve hiçbir kuşkuyla yer vermeyecek şekilde sonuca ulaşılmasının sağlanması idarenin sorumluluğu altındadır. Bu sorumluluğun gereği gibi yerine getirebilmesi için idarenin takdir yetkisini kullanarak belirleyeceği yöntemlere yasa ile müdahale edilmesi, hukuk devleti olma iddiasından vazgeçildiği anlamına geleceğinden, Anayasa ile bağdaşmaz. Hukuk devletinde, getirilen bir yasaklama ile idarenin takdir yetkisi kaldırılıyorsa, bunun şeffaflığı ve objektifliği engelleyerek yargısal denetim alanını daraltmak değil, aksine genişletmek amacıyla yapılması gerekir.

Öte yandan, Anayasa'nın 70. maddesine göre, her Türk, kamu hizmetlerine girme hakkına sahiptir; Hizmete alınmada, görevin gerektirdiği niteliklerden başka hiçbir ayırım gözetilemez. Bu ilkenin uygulamaya yansıtılmasının en etkili yolunun, hizmete alınacakların niteliklerinin saptanmasında, objektif yöntemlerin uygulanması olduğu kuşkusuzdur. İdarelerin kamu personelinin atanmasını bu çerçevede gerçekleştirmeleri, hizmetin gerekli kıldığı özellikler dışında öznel değerlendirmelere yol açacak ya da bu izlenimi verecek davranışlardan kaçınmaları Anayasa'nın 70. maddesinin gereğidir. Kamu hizmetine alınmada objektif esasların uygulanmasını engelleyen kuralların ise bu ilkeyle bağdaşmadığı açıktır.

Belirtilen nedenlerle Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varılan dava konusu kuralın iptali gerektiği düşüncesiyle çoğunluk görüşüne katılmıyorum.

Üye

Fulya KANTARCIOĞLU

KARŞIOY GEREKÇESİ

Esas Sayısı : 2010/93
Karar Sayısı : 2012/20

5345 sayılı Yasa'nın 29. maddesinin son fıkrasında yer alan ve iptali istenilen kuralda **'Bunun dışında sözlü sınav ile ilgili herhangi bir kayıt sistemi kullanılmaz'** denilmektedir.

Anayasa Mahkemesi'nin 23.7.2011 ' 28003 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan **14.04.2011** günlü, **E.2009/63** ve **K.2011/66** sayılı kararının **KARŞIOY GEREKÇESİ** bölümünün **I)** numaralı bendinde **belirttiğim** gerekçe uyarınca, kuralın iptali gerektiğinden çoğunluk görüşüne katılmadım.

Üye

Mehmet ERTEN

KARŞIOY YAZISI

Kanun'un 42. maddesiyle 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un 29. maddesine eklenen son fıkrada yer alan 'Bunun dışında sözlü sınav ile ilgili herhangi bir kayıt sistemi kullanılmaz' biçimindeki cümlelerin, Anayasa Mahkemesinin **E:2011/59, K:2012/34** sayılı kararında yer alan 6216 sayılı yasanın 27. maddesinin (4) numaralı fıkrasının son cümlesinin Anayasa'ya aykırılığına ilişkin karşıoy gerekçesinde açıklanan nedenlerle iptali gerekir.

Üye

Osman Alifeyyaz PAKSÜT

KARŞIOY GEREKÇESİ

23.7.2010 günlü, 6009 sayılı Yasa ile 5345 sayılı Yasa'nın 29. maddesine eklenen ve iptali istenilen **'Bunun dışında sözlü sınav ile ilgili herhangi bir kayıt sistemi kullanılmaz.'** cümlesinin de yer aldığı son fıkrası şu şekildedir.

'Bu madde hükümlerine göre yapılacak sözlü sınavlar, adayın;

a) Bir konuyu kavrayıp özetleme, ifade yeteneği ve muhakeme gücünün,

b) Liyakati, temsil kabiliyeti, bilgi düzeyi, davranış ve tepkilerinin mesleğe veya göreve uygunluğunun,

c) Özgüveni, ikna kabiliyeti ve inandırıcılığının,

ç) Genel yetenek ve genel kültürünün,

d) Bilimsel ve teknolojik gelişmelere açıklığının,

değerlendirilmesi suretiyle yapılır. Sınav kurulu, adaylar hakkında yukarıda yazılı özelliklerin her biri için değerlendirme yapar. Yapılan değerlendirmeye göre puanlar tutanağa geçirilir. **Bunun dışında sözlü sınav ile ilgili herhangi bir kayıt sistemi kullanılmaz.'**

Madde hükmü ile vergi dairesi Başkanlıklarında görev yapacak avukat, denetim elamanı ve uzman personel adaylığı yazılı sınavından sonra yapılacak sözlü sınavda, şeffaflığı ve objektifliği sağlayacak ve herhangi bir uyuşmazlık çıkması halinde kanıt olabilecek bir kayıt sisteminin kullanılması yasaklanmıştır.

Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devleti eylem ve işlemleri hukuka uygun olan her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, tüm eylem ve işlemlerini objektif esaslara bağlayarak yargı denetimine açan devlettir.

Anayasa'nın 'kamu hizmetlerine girme hakkı'nı düzenleyen 70. maddesinde ise 'Her Türk kamu hizmetine girme hakkına sahiptir. Hizmete alınmada, görevin gerektirdiği niteliklerden başka hiçbir ayırım gözetilemez' denilmiş olup, buna göre hizmete alınmada hizmetin gerekli kıldığı nitelikler dışında öznel değerlendirmelere yol açabilecek davranışlardan kaçınmak gerekmektedir.

Bu durumda dava konusu kural idari işlemlerde objektifliği ve şeffaflığı engellediği gibi, uyuşmazlık çıkması halinde kanıt olabilecek bir kayıt sisteminden kaçınılması suretiyle idari işlemlerde yargısal denetim alanını da daraltmaktadır.

Açıklanan nedenle kural Anayasa'nın 2. ve 70. maddelerine aykırı olduğu ve iptali gerektiği düşüncesiyle çoğunluk kararına katılmıyorum.

Üye

Zehra Ayla PERKTAŞ