

“VERGİ KESENLERİN SORUMLULUĞU” BAŞLIKLİ VERGİ USUL KANUNU’NUN 11. MADDESİNE EKLENEN SON FIKRA ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME

Akın Gencer ŞENTÜRK, Avukat

İzmir, 20.12.2018

Vergi Usul Kanunu’nun adında geçen “*usul*” kelimesi yaklaşık on farklı anlamda kullanılmaktadır. Ancak burada bizi ilgilendiren, bu anlamlardan; “*Bir amaca erişmek için izlenen düzenli yol, tutulan yol, yöntem, tarz*” olarak ifade edilenidir. O halde bir “*usul*” kanunu olarak, Vergi Usul Kanunu, vergilendirme ile ilgili tüm iş ve işlemlerde izlenecek usulü / yöntemi düzenlemektedir.

Nitekim, Kanun yine bizzat kendisinin belirlediği bazı istisnalar (md.2) dışında kendi hükümlerinin genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanacağını belirtmektedir (md. 1).

Vergi Usul Kanunu’nda “*vergi kanunları*” kavramı mülga ve değişen hükümler dahil yaklaşık 50 kez kullanılmıştır. Kanun, bu kavramdan ne anlaşılması gerektiğini, “*Bu Kanunda kullanılan "Vergi Kanunu" tabiri işbu Kanun ile bu Kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade eder.*” şeklinde tanımlamış, yetinmeyerek “*Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır.*” hükmünü getirmiştir (md. 3).

O halde Vergi Usul Kanunu’nun kendisi bir vergi kanunu olmak yanında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar ile ilgili olan kanunlar da birer vergi kanunu olmaktadır.

Anayasa’da, “*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*” (md. 73) hükmü yer aldığına ve özel olarak vergiler için “*vergi kanunu*” gibi bir ayırım yapılmadığına (ki bu ayırım gerekli de değildir) göre herhangi bir kanun metninde vergi konulması, değiştirilmesi veya kaldırılması ile hükmün yer alması bunu Anayasa’ya uygunluk için yeterli kılmaktadır.

Diğer yandan da Vergi Usul Kanunu uyarınca böyle bir hüküm içeren Kanun (veya maddesi), onu aynı zamanda bir vergi kanun haline getirmekte ve onu Vergi Usul Kanunu ile belirlenen yöntemlere uygun olma zorunluluğuna tabi kılmaktadır. Elbette, bu özel kanun, kendi içerisinde özel düzenleme yaptığı durumlarda öncelikle bu hüküm uygulanacaktır.

Bu güne kadar vergi konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması ile ilgili hükümler, her bir verginin kendi özelliği dikkate alınarak çıkarılmış özel kanunlar ile yapılmıştır. Örneğin gerçek kişilerin elde ettiği gelirler üzerinden alınan Gelir Vergisi için Gelir Vergisi Kanunu, kurumlar tarafından elde edilen kazançlar üzerinden alınan Kurumlar Vergisi için Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Belediye Gelirleri Kanunu gibi. Bu, sistematik olarak doğru ve öngörülebilir, belirlilik ve hukuki güvenlik ilkelerini temin eden ve aynı zamanda

yorum yapılması gereken noktalarda yorumu kolaylaştırıcı bir yöntem olarak değerlendirilmektedir.

Vergi Usul Kanunu, bir usul kanunu olarak mükellef, vergi sorumlusu, matrah, tarh, tebliğ, tahakkuk gibi kavramları tanımlayıp usulleri belirlerken her bir (özel) vergi kanunu ise bu kavramlara sadık kalarak kendi düzenlediği vergi açısından verginin konusunu, mükellef veya vergi sorumlusunu, tarhını ve diğer hususları belirlemektedir.

Daha fazla teorik açıklama yapmadan konuyu bir örnekle özetleyelim:

Bireyler, bir işlem yaptıklarında / yapacaklarında, bu işlem ile elde edilen gelirin vergilenmesi gerekip gerekmediği açısından Gelir Vergisi Kanunu'na ve belki de Katma Değer Vergisi Kanunu'na bakacaklar; beyan, süreler, cezalı durum vs. gibi konularda ise Vergi Usul Kanunu'na bakacaklardır.

Gelir Vergisi Kanunu'nda vergiye tabi gelir unsurları, kimin mükellef olduğu, kimin vergi sorumlusu olduğu, verginin matrahı, oranı, beyan şekil ve zamanı, ödeme süresi tek tek düzenlenmiştir. Birey burada yaptığı işlemin karşılığını bulamıyorsa (Gelir Vergisi yönünden) mükellef olmadığı düşüncesi ile işlem yapmayacak, buluyorsa gereğini yapacak veya yapmaz ise bir yaptırıma uğrayacaktır. Vergiye tabi bir işlem var ise bunun ile ilgili usuli işlemler yanında bir yaptırım söz konusu ise bununla ilgili hususlar için Vergi Usul Kanunu esas alınacaktır.

Bu girişten sonra Vergi Usul Kanunu'nun "*Vergi Kesenlerin Sorumluluğu*" başlıklı 11. maddesini incelersek:

Her şeyden önce madde başlığı "*Vergi Kesenlerin Sorumluluğu*" olduğuna göre (kanun ile belirlenmiş) bir vergi ve bunu kesecek (kanunla belirlenmiş) bir kişi söz konusu olmalıdır. Maddenin daha en başında, devamında yer alan düzenlemeleri de kapsayan "*Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar.*" fıkrası zaten buna işaret etmektedir.

Nitekim maddenin son fıkrası hariç diğer hükümleri örneğin "*Mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hısımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar.*" hükmü bu sistematik içinde düzenlenmiştir.

Maddenin bu kısmı ilk kez 3239 sayılı Kanun ile maddeye eklendiğinde konu Anayasa Mahkemesi'ne taşınmış ve Anayasa Mahkemesi, 19.03.1987 tarih ve E:1986/5 K:1987/7 sayılı kararı ile iptal talebinin özünü oluşturan ana fikrin, müteselsil sorumluluğun bir "ceza" olduğu düşüncesine dayandığı noktasında aşağıdaki değerlendirmeyi yapmıştır:

"Bunun için söz konusu iddianın yerinde olup olmadığını araştırmaya, her şeyden önce Kanun Koyucunun bu fıkraları getirmekteki amacını tespitle başlamak gerekir. İptali talep edilen fıkrada "Mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi" yapılmasından söz edilmektedir. Bu hükmün uygulanması, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde yer alan vergi kesme sorumluluğundan çok Katma Değer Vergisi

Kanunu'nda yer alan mal alım satımı ve hizmet ifası nedeniyle yapılan kesintiler için söz konusudur. Bilindiği gibi Katma Değer Vergisi, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ile getirilen yeni bir vergi olup bu Kanunun Bakanlar Kurulu ile Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na yetki veren hükümleri 2/11/1984'de, diğer hükümleri 1/1/1985 tarihinde yürürlüğe girmiştir Katma Değer Vergisinin konusunu oluşturan işlemler çok çeşitli olduğu, gibi, mükellefleri de Türkiye'de bu işlemlerle ilgili yerli ve yabancı şahıslarla, özel hukuk tüzelkişileri ve her türlü kamu tüzelkişileri olabilmektedir. Öte yandan bu verginin, üretimin her kademesinde tahsili söz konusudur. Gösterdiği bu özellikler nedeniyle Katma Değer Vergisini doğuran işlemlerle ilgili gerçek ve tüzelkişiler sayıca çok fazla olabilecektir. Kanun Koyucu bu nedenle vergi tahsilatım güvence altına almak için vergiyi doğuran işlemle doğrudan veya dolaylı olarak, açık veya zımnî ilişkisi olan kimselerin verginin ödenmesi açısından müteselsilen sorumlu tutulmalarını gerekli ve yararlı görmüştür.

Gerçi vergisini ödemiş bulunan bir kimsenin, kendi bilgisi ve isteği dışında; ödediği verginin vergi idaresine ulaşmış olması nedeniyle, ikinci defa ödemeye mecbur bırakılması, ilk bakışta hakkaniyet ve genel hukuk ilkelerine aykırı görünmektense de, vergi sisteminin verimli, etkin ve adaletli bir biçimde işlemesini sağlamak için bu tür bir "otokontrol" mekanizmasının getirilmesi Yasa Koyucu tarafından gerekli görülmüştür. Bunda kamu yararının korunması açısından zaruret vardır. "Objektif sorumluluk" adı verilen böyle bir sorumluluk, pek çok ülkenin vergi hukukunda yer almış olduğu gibi, 1950 yılından beri Türk Vergi Usul Kanunu'nda da mevcuttur.

Görülüyor ki, Yasa Koyucu, "müteselsil sorumluluk" ilkesini düzenlerken, vergi tahsilatını güvence altına alacak bir "otokontrol" mekanizmasını çalıştırmayı amaçlamış, bir "ceza" uygulamasını düşünmemiştir Bunun içindir ki müteselsil sorumluluk, Vergi Usul Kanunu'nun "ceza hükümleri" ile ilgili 4. Kitap'ında değil; "genel esaslar" başlığını taşıyan 1. Kitap'ında yer almıştır."

Anayasa Mahkemesi'nin bu ayrıntılı irdelemesinin Katma Değer Vergisi yönünden de bir sorumluluk değerlendirmesi içerdiği ortadadır. Nitekim KDV yönünden de bu maddenin uygulanabileceği yolunda tereddüt olmayıp zaten Genel Tebliğler ile de bu konuda açıklamalar yapılmış durumdadır.

Mahkeme bu değerlendirmeler sonunda aşağıdaki sonuca varmıştır:

"Bu nedenlerle müteselsil sorumluluğun bir ceza olarak nitelendirilmesi görüşü yerinde değildir. Müteselsil sorumluluk ceza olarak nitelendirilemeyeceğine göre müteselsil sorumluluğu düzenleyen birinci ek fıkranın, Anayasa'nın 38. maddesinin altıncı fıkrasında belirtilen "Ceza sorumluluğu şahsidir" ilkesine aykırılığından söz edilemeyeceği gibi, "Müteselsil sorumluluğun şartları, sınırları ve bu konuya ilişkin usul ve esaslar Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nca belirlenir." şeklindeki üçüncü ek fıkranın; "Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri kanunla konulur." diyen Anayasa'nın 38. maddesinin üçüncü fıkrasına ve "Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisi'nindir. Bu yetki devredilemez." diyen 7. maddesine de aykırı bir yanı yoktur. Aynı nedenlerle ek ikinci fıkranın da Anayasa'ya aykırılığından söz edilemeyeceği açıktır."

Madde hükmünden sistematige uygun bir diğer örnek ise, "Maliye ve Gümrük Bakanlığı ziraat ürünlerin (işlenmiş olanlar dahil) alım ve satımına aracılık eden kuruluşlar ile Ticaret

Borsalarını bu mahsullerin satın alınması sırasında yapılacak vergi tevkifatından müteselsilen sorumlu tutmaya, söz konusu ürünlerin satışı dolayısıyla yapılacak vergi tevkifatının hangi safhada yapılacağını her bir ürün için ayrı ayrı belirlemeye yetkilidir. Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından belirlenen safhadan önceki safhalarda tevkif yoluyla alınan vergiler iade edilmez ve süresinde ilgili vergi dairesine yatırılır.” hükmüdür.

Bu hüküm, Ankara ve Gaziantep Ticaret Borsalarının ayrı ayrı açtığı davalar nedeniyle iki ayrı kez Anayasa Mahkemesi önüne gelmiştir.

İlk davada Anayasa Mahkemesi, 25.05.1993 tarih ve E:1993/3 K:1993/20 sayılı kararında öncelikle itiraz konusu kuralın anlam ve kapsamını aşağıdaki gibi değerlendirmiştir:

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

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

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

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

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

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

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

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

Fıkra ile, tarım ürünlerinin alım ve satımına aracılık eden kuruluşlara, bu ürünleri satarak gelir sağlayan ve vergi yükümlüsü olan kişilere, ürünlerin satın alınması sırasında vergi kesmeleri ve ilgili vergi dairelerine yatırımları konusunda sorumluluk

yüklenmiştir. Vergi Usul Yasası'nın 11. maddesinin birinci ve üçüncü fıkra kurallarında sorumluluk halleri genel olarak düzenlenmiştir. İtiraza konu fıkrada ise, aracı kuruluşlarla ticaret borsalarının sorumlulukları ayrıca düzenlenmiştir.

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

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

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

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

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

Anayasa Mahkemesi daha sonra bu kuralı Anayasa'nın 6, 7 ve 8. maddeleri çerçevesinde aşağıdaki gibi değerlendirmiştir:

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

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

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

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

İtiraz konusu fıkrada ek bir vergi veya vergi benzeri malî yükümlülük getirilmediği gibi Maliye Bakanlığı'na vergi ve malî yük konulması yetkisi de verilmemiştir. Fıkranın vergi yükümlülüğü ile ilgisi yoktur. Fıkrada tarım ürünü alım ve satımına aracılık eden

kuruluşlarla Ticaret Borsaları'na vergi kesintisi ile ilgili olarak bazı görevler yüklenmekte, müteselsil bir "sorumluluk" ihdas edilmektedir. Burada aracı kurumları ve Ticaret Borsaları'nı müteselsil sorumlu yapan Yasadır.

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

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

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

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

Anayasa Mahkemesi kararında, Anayasa'nın 73 ve 124. Maddeleri çerçevesinde yapılan değerlendirme ise aşağıdaki gibidir:

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

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

KHK çıkarılması yetkisini düzenleyen Anayasa'nın 91. maddesinde "Türkiye Büyük Millet Meclisi, Bakanlar Kurulu'na kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi verebilir. Ancak sıkıyönetim ve olağanüstü haller saklı kalmak üzere, Anayasa'nın İkinci Kısmı'nın birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleri ile dördüncü bölümünde yer alan siyasî haklar ve ödevler kanun hükmünde kararnamelerle düzenlenemez" denilerek 73. maddede belirtilen vergi ve benzeri malî yükümlülüklerin KHK'lerle düzenlenemeyeceği öngörülmüştür.

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

metinler için kabûl edilmeyeceği anlamına gelir. Bu biçimde bir yorumun yapılmayacağı açıktır.

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

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

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

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

İkinci davada da Anayasa Mahkemesi, 18.07.1994 tarih ve E:1994/46 K:1994/57 sayılı kararı ile benzer değerlendirmeler yaparak hükmün bu kısmının Anayasa'ya aykırı olmadığına karar vermiştir.

Önemi nedeniyle yukarıya uzun alıntılar ile alınan Anayasa Mahkemesi kararlarının bizim için en önemli kısmı son iki kararda yapılan, “Vergi ve malî yükümlülüklerin kanunla konulmasını öngören 73. madde, malî yükümlülüğün yalnızca yasa ile konulabileceği ve yasanın hiçbir şekilde bu konuda yürütme organını ve idareyi yetkili kılamayacağı anlamındadır.” ve “İtiraz konusu fıkra ile Bakanlığa verilen düzenleme yetkisi, malî mükellefiyet tesis edecek bir yetki olmayıp, sınırlı ve vergi idaresinin uygulayacağı ikincil bir düzenleme alanıdır.” şeklindeki tespitlerdir. Bu tespitler ve varılan sonuç, maddenin ilgili olduğu fıkralarına yöneliktir.

Söz konusu fıkralarda iki ayrım vardır:

İlkinde “Mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların...” vurgusu ile belirtildiği üzere zaten bir vergi ve buna ilişkin vergi sorumlusu vardır ve bunların sorumluluğu, “...bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hısımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar.” şeklinde belirlenmiştir. Devamla “...mal üreten çiftçiler ile nihai tüketiciler...” burada müteselsil sorumlu olanlar kapsamında çıkarılmıştır. O halde geriye kalanlar zaten verginin mükellefleri olmaktadır ve burada bir sorun da bulunmamaktadır. Zira müteselsil sorumlu olacak mükellefler, mükellef olarak ilgili kanunlarında saptanmış durumdadır.

Bu ilk kısmı ilgilendiren “Müteselsil sorumluluğun şartları, sınırları ve bu konuya ilişkin usul ve esaslar Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenir.” hükmü ise mükellef veya vergi sorumlusunu belirleme ya da vergi konusunu belirleme yetkisini içermeyen sınırlı ve bağlı bir yetki olmakla hukuka uygun görünmektedir. Anayasa Mahkemesi'nin “Yasakoyucu tarafından yürütmeye bırakılan düzenleme alanı, vergilendirme ile ilgili temel kurallar olmayıp, yasaca

belirlenen sorumluluğun uygulanmasına ait teknik düzenlemeler ve ayrıntılardır.” tespitini hatırlatmakla yetinelim.

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

Bu hüküm ile *“aracılık eden kuruluşlar”* ve *“Ticaret Borsaları”* müteselsil sorumlu kapsamına alınmıştır. Yukarıda yer verildiği üzere ne içerik olarak ne de Bakanlığa verilen yetki yönünden burada Anayasa’ya aykırılık bulunmamaktadır. Anayasa Mahkemesi kararında da yer verildiği üzere *“Burada aracı kurumları ve Ticaret Borsaları’nı müteselsil sorumlu yapan Yasadır.”* Bakanlığa bırakılan yetki ise yine aynı kararlarda *“Yasakoyucu tarafından yürütmeye bırakılan düzenleme alanı, vergilendirme ile ilgili temel kurallar olmayıp, yasaca belirlenen sorumluluğun uygulanmasına ait teknik düzenlemeler ve ayrıntılardır.”* şeklindeki tespit kapsamında değerlendirilmelidir.

Gerek ilk ve gerekse ikinci grup hükümde de ortak olan nokta **zaten vergiye tabi bir işlem olduğu, bunun ilgili kanunda saptandığı, kanun ile saptanmış mükellefi ve/veya vergi sorumlusu olduğu** ve müteselsil sorumluluğun ise **beyannameli (şekli) bir mükellefiyet değil ödemeye (maddi) dair bir mükellefiyet** olduğu şeklindedir.

Buraya kadar yapılan açıklamalar artık bir şekilde Anayasa’ya aykırılığı iddiaları Anayasa Mahkemesi kararları ile ortadan kalkmış uzun yıllardır uygulanan ve idare tarafından da ilgili vergi kanunları çerçevesinde Genel Tebliğler ile açıklanmış hususları içerir madde hükmüne dair olup, bu noktadan sonra söz konusu 11. maddenin yeni ve sorunlu alanı olan son fıkrası irdelenecektir.

Maddeye son fıkra, 2016 yılında 6745 sayılı Kanun ile eklenmiş olup, daha sonra 2018 yılında 700 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile metindeki *“Bakanlar Kurulu”* ibaresi *“Cumhurbaşkanı”* olarak değiştirilmiş yürürlükteki hali aşağıdaki gibidir:

“Cumhurbaşkanı, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına, ödeme yapan veya ödemeye aracılık edenlerin vergi kanunlarına göre vergi kesintisi yapmak zorunluluğu bulunup bulunmamasına, ödemenin konusunun mal veya hizmet alım satımı olup olmamasına, elektronik ortamda gerçekleştirilip gerçekleştirilmemesine, ödeme yapılanın bu tutarı vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapıp yapmamasına bakılmaksızın, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesintisi yaptırmaya, iş grupları, iş neveleri, sektörler ve emtia grupları itibarıyla, vergiye tabi işlemle ilgili, vergi kanunlarında belirtilen alt ve üst limitler arasında olmak şartıyla, farklı kesinti oranları tespit etmeye yetkilidir.”

Vergi Usul Kanunu’nun 11. maddesine son fıkranın eklendiği aynı 6745 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu’nun *“Vergi tevkifatı”* başlıklı 94. maddesine,

“18. Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamına giren ödemelerden”

ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Dar mükellefiyette vergi kesintisi" başlıklı 30. maddesine,

"d) Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamındaki ödemelerden"

hükümleri eklenmiştir.

Burada dikkatimizi çeken ilk husus, her ne kadar Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu'na yeni bir vergi tevkifatı yapılacak durum ekleniyor olsa da bunu bizzat bu kanunlar yapmamış, aksine "Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamındaki ödemelerden" ifadesi ile vergi tevkifatı yapılmasını gerektiren durum Vergi Usul Kanunu'na bırakmışlardır. Bu, vergi kanunlarının mevcut sistematığı ve bugüne kadar yapılan uygulamalar ile uyumsuzluk içermektedir. Bir vergi ile ilgili esaslı bir hususun doğal olarak o özel kanun ile belirlenmiş olması beklenir.

Müteselsil sorumluluk müessesesi anlamında da ödeme konusunda bir vergi güvenlik mekanizması var ise bunun için önce ödenecek bir verginin ki bu vergi ilgili kanun ile saptanmış olmalıdır ödenmemiş olması gerekir. Bir başka ifade ile Gelir Vergisi Kanunu kendi açısından ve Kurumlar Vergisi Kanun kendi açısından bir vergiyi (tevkifatı) belirleyecek, bu ödenmemiş ise müteselsil sorumluluk anlamında Vergi Usul Kanunu devreye girecektir. Üç ayrı kanunda yapılan değişiklik burada ayrık bir durum oluşturmuştur.

İkinci dikkati çeken husus ise bizzat Vergi Usul Kanunu'nun 11. maddesinin son fıkrasının kendisidir. Sıralayalım:

1. Fıkroda "Cumhurbaşkanı, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına, ... bakılmaksızın... kesinti oranları tespit etmeye yetkilidir." hükmü yer almaktadır. Her şeyden önce, ödeme yapılan kişi mükellef değilse vergi nasıl söz konusu olacaktır? Mükellef olmayana yapılan ödemenin vergisi söz konusu olmayacağına göre neyin tevkifatı yapılacaktır?
2. Aynı fıkra, "Cumhurbaşkanı, ... ödeme yapan veya ödemeye aracılık edenlerin vergi kanunlarına göre vergi kesintisi yapmak zorunluluğu bulunup bulunmamasına ... bakılmaksızın ... kesinti oranları tespit etmeye yetkilidir." şeklinde de ele alınmalıdır. Ödeme yapan veya ödemeye aracılık eden vergi kesintisi yapmak zorunluluğunda değilse, hangi verginin oranı nasıl belirlenecektir?
3. Bir diğer sorunlu ifade, "Cumhurbaşkanı, ... ödemenin konusunun mal veya hizmet alım satımı olup olmamasına... bakılmaksızın ... kesinti oranları tespit etmeye yetkilidir." şeklindedir. Mal veya hizmet alımı olup olmadığına bakmadan bir vergi kesintisi nasıl yapılacaktır? Böyle bir husus hangi vergi kanununda, hangi verginin konusuna alınmıştır ki vergi oranı belirlenebilsin?

Bu irdeleme ile sorulacak sorular çoğaltılabilir. Bunların cevabının Gelir Vergisi Kanunu 94 ve Kurumlar Vergisi Kanunu 30. maddede yer aldığı iddia edilebilir. Ama söz konusu Kanun hükümleri bir belirleme yapmak yerine "Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamındaki ödemelerden" demekle yetinmiştir. O halde Vergi Usul Kanunu'nun 11. maddesinin son fıkrası örtülü şekilde Gelir Vergisi Kanunu 94 ve Kurumlar Vergisi Kanunu 30. maddelerine atıf yapmakta; söz konusu Kanunların bu maddeleri ise açıkça Vergi Usul Kanunu'nun 11. maddesinin son fıkrasına atıf yapmaktadır.

Buna göre evet Vergi Usul Kanunu'nun 11, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30 ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddelerinde birer hüküm vardır ama burada Anayasa'nın 73. Maddesinde aranan "vergilerin kanuniliği" ilkesi gerçekleşmiş görünmemektedir. Aşağıda yürütmeye bırakılan yetki ile ilgili açıklamalarımız sonrası bu değerlendirmemiz daha da netleşecektir. Şöyle ki:

İrdelediğimiz Vergi Usul Kanunu'nun 11. maddesinin son fıkrası, "Cumhurbaşkanı, ... farklı kesinti oranları tespit etmeye yetkilidir." hükmünü içermekte olduğundan görünüşte burada verilen yetkide bir sorun yoktur. Zira uzun yıllardan bu yana Anayasa Mahkemesi ve diğer yargı kararları ile kabul edildiği ve bizzat Anayasa'nın 73. maddesinde "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir" şeklinde hükme bağlandığı üzere Kanun ile yukarı ve aşağı sınırlar belirlenmek kaydı ile bu şekilde bir yetki devri mümkün bulunmaktadır.

Ancak Vergi Usul Kanunu'nun 11. maddesinin son fıkrası, "Cumhurbaşkanı, ... farklı kesinti oranları tespit etmeye yetkilidir." şeklindeki düzenlemenin boş (...) bıraktığımız alıntı kısmında verilen yetkiye,

ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına,

ödeme yapan veya ödemeye aracılık edenlerin vergi kanunlarına göre vergi kesintisi yapmak zorunluluğu bulunup bulunmamasına,

ödemenin konusunun mal veya hizmet alım satımı olup olmamasına, elektronik ortamda gerçekleştirilip gerçekleştirilmemesine,

ödeme yapılanın bu tutarı vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapıp yapmamasına

bakılmaksızın,

vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesintisi yaptırmaya,

iş grupları, iş neveleri, sektörler ve emtia grupları itibarıyla,

gibi belirlemeleri de dahil ederek "vergiye tabi işlemle ilgili, vergi kanunlarında belirtilen alt ve üst limitler arasında olmak şartıyla, farklı kesinti oranları tespit etmeye yetkilidir." sonuç hükmüne gitmektedir. O halde burada sadece aşağı ve yukarı sınırları kanun ile belirlenmiş bir verginin oranının tespiti değil bizzat vergi mükellefiyeti ve/veya vergi sorumlusunun ve hatta vergiye tabi işlemin tespit edilmesi yetkisinin de verilmesi söz konusudur. Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında hüküm olması, var olan hükümlerin bir belirleme yapmaktan ziyade tartıştığımız maddeye atıf yapması nedeniyle yeterli değildir.

Yukarıda Ticaret Borsaları ile ilgili Anayasa Mahkemesi kararlarından yaptığımız alıntılarda; "Vergiye doğuran olay, vergi yükümlüsünü belirler." ve "Öncelikle tarım ürünlerinin (işlenmiş olanlar dahil) alım ve satımına aracılık eden kuruluşlarla Ticaret Borsaları vergi sorumlusu olarak belirlenmişlerdir." şeklindeki tespitleri hatırlamakta yarar vardır.

Evet, önceki fıkrada bizzat Ticaret Borsaları ve aracılık eden kuruluşlar nasıl kanun ile sayılmışsa burada da son fıkrada bir sayma ve tespit var denilebilir ki tartışmalı bu husus dışarıda bırakılsa bile önceki fıkra hükümlerinde zaten var olan bir vergi konusu, oranı,

hesaplanması (tarhı), beyanı, tahakkuku, mükellefi ve vergi sorumlusu vardır ve bu ödenmediği için örneğin kanun ile belirlenmiş Ticaret Borsası ya da aracı kuruluşun müteselsil sorumluluğu söz konusu olmaktadır.

Oysa son fıkrada bizzat vergi konusu ve vergi, mükellef ve/veya vergi sorumlusu vergi oranı belirlenirken yürütme tarafından belirleniyor olmaktadır ki bu başlı başına bir sorun teşkil etmektedir.

Sonuç olarak görüşümüze göre;

1. Vergilerin ödenmesinde müteselsil sorumluluk, varlığı gerekli ve hatta zorunlu ve Anayasa'ya uygun bir müessese olup, bu gereklilik vergilerin kanuniliği ilkesinin göz ardı edilmesi nedeni olarak alınamaz. **İnceleme konumuz olan maddenin ilgili fıkrası, yürütmeye kanun ile aşağı ve yukarı sınırları kanun belirlenmiş bir vergi oranının belirlenmesi yetkisi verilmesi görünümü ise de gerçekte bunun çok ötesinde, verginin konusunu ve mükellef ve/veya vergi sorumlusunu belirleme de dahil bir çok yetki vermekle belirttiğimiz ilkeye uygun bulunmamaktadır.**
2. Vergilerin kanuniliği ilkesi sadece kanunda bundan söz edilmesi olmayıp, konusu, doğumu, oranı, tarhı, tebliği, tahakkuku ve dahi ödemesi yanında mükellef veya sorumlusunun da kanun ile öngörülebilir ve belirlilik ilkelerini temin edecek şekilde açıkça düzenlenmesini gerekli kılmaktadır. Ele aldığımız Vergi Usul Kanunu'nun 11. maddesinin son fıkrası, diğer iki kanun maddesi var olsa dahi bu ilkeleri karşılar görünmemektedir.
3. Vergi kanunlarının sadeleştirilmesi, hükümlerinin azaltılması ve daha anlaşılır kanunlar haline getirilmesi konularında tüm ilgilerin bir mutabakatı olduğu ve bir zamandır bu yönde devam eden çalışmalar olduğu da dikkate alındığında var olan kanunların sistematiği bozulmadan da amaçlanan hükümlerin ilgili kanunlara eklenebileceği düşüncesindeyiz. Bugün itibarıyla yaptığımız ve belki de gereksiz görülecek bu irdelemelerin, yürütme organı yetkisini kullandıkça daha geniş kesimlerce yapılacağı düşüncesini taşımaktayız.
4. Diğer taraftan, konunun özellikle Anayasamız hükmü gereği hukuk normlarımıza dâhil olan Uluslararası Anlaşmalar çerçevesinde de ele alınması gerekir ise de belki de bunun çalışma konumuz olan Kanun hükmünden çok, yürütmenin yaptığı belirlemeler üzerinden somut hususlarda yapılması daha doğru olacaktır.

UYARI

Makale olarak kaleme alınmış metinlerde ifade edilen görüşler, kaleme alındığı tarihte yazarın savunduğu görüşlerdir. Bu görüşler, mevzuatta meydana gelen / gelecek gelişmeler ile değişmiş olabilir. Her durumda, özellikle mevzuata yapılan yollamalar, bir başka kaynaktan daha teyit edilmeden kullanılmamalı ve ifade edilen görüşlerin, başka ortamlarda kabul görmeyebileceği gözden uzak tutulmamalıdır. Yazarın bu konuda bir taahhüdü de bulunmamaktadır. Mevzuatımızın özellikle vergi mevzuatımızın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz. Bu çalışmada yer alan bilgi ve açıklamalardan dolayı Av. Akın Gencer ŞENTÜRK'e sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Çalışma ve yazılardan kaynak gösterilmek şartıyla alıntılar yapılabilir. Ancak çalışma ve yazıların bir bütün halinde kullanımı tüm ortamlar ve kullanım şekilleri için telif sahibinin yazılı iznine bağlıdır.