

VERGİ USUL HUKUKUNDA VERGİ KESENLERİN SORUMLULUĞU VE MÜTESELSİL SORUMLULUK ÜZERİNE DÜŞÜNCELER

Yrd.Doç.Dr.S. Ateş OKTAR

GİRİŞ

Vergi sujesine ilişkin kavramlar başta olmak üzere vergilemeye ilişkin pek çok kavramın sık sık birbirine karıştırılması; zaman zaman kanun koyucunun da bu kavram kargaşasına ortak olmasının yanısıra, Anayasa Mahkemesi'nin de son zamanlarda bazı kararlarında vergilemenin mali (fiskal) amacına fazlaca ağırlık vererek bir bakıma "hazineci" bir zihniyet sergilemesi ve hukuka uygunluk düşüncesine daha düşük bir öncelik vermesi bu çalışmanın hareket noktasını oluşturmaktadır.

Çalışmada öncelikle, vergi usul hukukunda kullanılan vergi tekniğine ilişkin bazı temel kavramlar tanımlanmaya, açıklanmaya ve yasal düzenlemenin teorik açıdan analizi yapılmaya çalışılacaktır. Vergi Öznesine İlişkin Kavramlar başlıklı birinci bölümde çoğu defa birbirine karıştırılan ve birbiri yerine kullanılan "vergi yükümlüsü", "vergi sorumlusu", "aracı yükümlü", "aracı ödeyici" ve "vergi taşıyıcısı" gibi başlıca vergi öznesi kavramları incelendikten sonra özellikle Vergi Usul Kanunu'nun "vergi kesenlerin sorumluluğu" başlığını taşıyan 11. maddesine 3239 sayılı kanunla eklenen fıkralardan ilk fıkra hükmü ile birbirine karıştırılan "vergi kesme" ("vergi tevkifatı" ya da "vergi stopajı") ve vergi tahsili işlemlerinin ve bu işlemlere ilişkin kavramların tanımlanması ve ayırd edilmesi amaçlanmıştır.

Çalışmanın Verginin Kaynakta Kesilmesi ve Vergi Kesenlerin Sorumluluğu başlığını taşıyan ikinci bölümünde, vergi tevkifatı ve tevkifat sorumluluğu konuları incelenecek; genel olarak ve Türk Vergi Hukuku'nda tevselsül kavramı ele alındıktan sonra vergi sorumlusu ile vergi yükümlüsünün müteselsil sorumluluğu, objektif ve subjektif sorumluluk ilkeleri açısından değerlendirilecektir.

Çalışmanın Türk Vergi Usul Hukukunda Müteselsil Sorumluluk, İdare Karşısında Bireyin Kusursuz Sorumluluğuna Dair İki Yasal Düzenleme ve Anayasa Mahkemesinin Soruna Yaklaşımı başlıklı üçüncü bölümünde, önce 3239 ve 3418 sayılı kanunlarla getirilen düzenlemeler yine bazı mali ve

hukuki kavramlar açısından değerlendirilecek; daha sonra ise yasal düzenlemeleri "sebep", "amaç" ve "konu" unsurları bakımından Anayasaya uygun bulan Anayasa Mahkemesi Kararları tartışılacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun 11. maddesine 3239 sayılı Kanunun 2. maddesi ile eklenen üç fıkradan birinci ve üçüncü fıkralar ile anılan fıkraların gerekçesi tartışmalara yol açmış ve 81 milletvekili tarafından Anayasa Mahkemesi'nde açılan iptal davasına konu olmuştur. Dava dilekçesinde, müteselsil sorumluluğa ilişkin hükmü getiren 1. ek fıkranın, vergi yükümlüsü ya da vergi sorumlusunun vergi ödevini yerine getirmemesi halinde, suç işlememiş olan kimselere ceza sorumluluğu yüklediği ve böylece Anayasanın ceza sorumluluğunun şahsiliğini hükme bağlayan 38. maddesinin 6. fıkrasına aykırı olduğu; Maliye Bakanlığı'na müteselsil sorumluluğun şartlarını, sınırlarını, usul ve esaslarını belirleme yetkisi veren üçüncü ek fıkra hükmünün ise 38. maddenin cezaların kanuniliğini hükme bağlayan 3. fıkrasına; ayrıca, yasama yetkisinin Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne ait olduğuna ilişkin 7. madde hükmüne aykırı olduğu ileri sürülmüştür. Anayasa Mahkemesi ise eklenen hükümlerin Anayasaya aykırı olmadığına oy çokluğu ile karar vermiştir.⁽¹⁾

Bu çalışmada, Anayasa Mahkemesi'nin anılan kararı, Anayasanın dava dilekçesinde yer verilmeyen bazı hükümleri bakımından da analize tabi tutularak incelenecek ve 3239 sayılı Kanunla yapılan düzenlemenin Anayasanın 12 ayrı maddesine aykırı olduğu ortaya konulmaya çalışılacaktır. Ayrıca, Vergi Usul Kanunu'nun 11. maddesine 3418 sayılı Kanunun 30. maddesiyle eklenen ve zirai ürünlerin alım ve satımına aracılık eden kuruluşlar ile ticaret borsalarının tevkifatın yapılmasından müteselsilen sorumlu tutulmaları ile ilgili hüküm de vergi ve anayasa hukukunun temel kavram ve kurumları açısından incelenecektir. Konu analiz edilirken Anayasa Mahkemesi'nin son yıllardaki genel eğilime paralel olarak, anılan hükmün Anayasa ya uygun olduğu yönünde oy çokluğu ile verdiği iki ayrı karar da⁽²⁾ değerlendirilecek ve bu hükmün de Yüksek Mahkeme'nin kararının aksine, Anayasanın en azından 10 ayrı maddesinde yer alan hükümlere aykırı olduğu gösterilmeye çalışılacaktır.

(1) AYM.E.1986/5, K. 1987/7, T. 19/3/1987, RG. T. 12/11/1987, S. 19632.

(2) AYM.E.1993/3, K. 1993/20, T. 25/5/1993, RG. T. 28/11/1995, S. 22477;
AYM.E.1994/46, K. 1994/57, T. 18/7/1994, RG. T. 14/12/1995, S. 22493.

I- VERGİ ÖZNESİNE İLİŞKİN KAVRAMLAR

A- Vergi Yükümlüsü ve Vergi Sorumlusu

Genel olarak, kanunun vergiyi bağladığı olay ile ilişkili bulunmaları nedeniyle vergiyi gelirinden veya servetinden ödemek zorunda olan kişi ve kurumlara vergi yükümlüsü denmektedir.⁽³⁾ Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesinde "vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettip eden gerçek veya tüzel kişi" olarak tanımlanmış bulunan yükümlünün görevi, ilk bakışta sanıldığı gibi aksine, sadece vergiyi ödemekle sınırlı olmayıp; bildirimde bulunma, defter tutma, belge düzenleme gibi çeşitli şekli görevleri de kapsamaktadır. Bir başka deyişle, vergi borçluluğu sadece maddi edimde bulunma (vergiyi ödeme) gereği ile sınırlı olduğu halde, yükümlülük Kanun'un ikinci kitabında yer alan diğer ödevlerle birlikte çok daha geniş kapsamlı bir kavram olarak belirlenmiştir.⁽⁴⁾ Vergi sorumlusu kavramı ise vergi yükümlüsü olmayan, ancak vergilendirmeye ilişkin maddi ve şekli ödevlerin yerine getirilmesi bakımından vergi dairesine karşı muhatap tutulan üçüncü kişileri ifade eder.⁽⁵⁾ Vergi sorumlusu verginin borçlusu olmamasına rağmen çoğu zaman vergi borçlusu ile birlikte ya da onun yerine geçerek hareket etmektedir. Bu durumda vergi sorumluluğunun, yükümlülüğün özel bir türü olduğunu ifade etmek hatalı olmayacaktır.⁽⁶⁾ Nitekim, Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesinin 4. fıkrasında yer alan "bu kanunun müteakip maddelerinde geçen mükellef tabiri vergi sorumlularına da şamildir" hükmü ile sorumlunun vergi yükümlüsünün yerine geçebileceği hususu ifade edilmiştir. Türk Vergi Hukuku'nda yer alan sorumluluk, kısmen de olsa, önce 3239, daha sonra ise 3418 sayılı kanunlarla Vergi Usul Kanunu'nun 11. maddesine eklenen müteselsil sorumluluğa ilişkin hükümler ile getirilen düzenleme sonucunda, başkasının borcundan dolayı ortaya çıkan dar anlamda bir sorumluluk olmaktan çıkarak vergi yükümlülüğünde olduğu gibi vergi borcunun ödenmesinden geniş anlamda sorumluluğa dönüşmüştür.⁽⁷⁾ Vergileme ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesi görevini üstlenen vergi sorumlusu asıl vergi borçlusu olmamakla birlikte, sözkonusu ödevlerin yerine getirilmemesi durumunda, hukuki yaptırım ile karşılaşacak olan kendisidir. Bu

(3) SCHMÖLDERS, Günter, **Genel Vergi Teorisi**, Çev. Salih Turhan, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1976, s. 65; TURHAN, Salih, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993, s. 48.

(4) ÖNCEL, Muallâ/KUMRULU, Ahmet/ÇAĞAN, Nami, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1995, s. 70.

(5) *Ibid*, s. 74.

(6) Sadece etimolojik anlamda değil.

(7) KIRBAŞ, Sadık, **Vergi Hukuku, Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, 8. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 1996, s. 64.

durumda, vergi yükümlüsü sadece vergi dolayısıyla gelir ya da servetinde oluşacak bir azalmaya katlanmaktadır ki; özellikle vergi kesenlerin sorumluluğu gibi hallerde, kesilen verginin genellikle vergi sorumlusunun maliyet fonksiyonunda yer aldığı düşünülürdüğünde⁽⁸⁾ bu hususu da şüpheyle karşılamak gerekir. Vergi sorumlusunun hemen tümüyle vergi yükümlüsünün yerini alması ile yükümlü sadece yasada tanımlanmış olarak kalmakta, herhangi bir vergi yükü altına girmemektedir. Vergi yasaları hükümlerinin bu şekilde yanlış hedeflere yönelmesi ve etkisizleşmesi sakıncası; ancak, ilk görevi vergi yasalarının formüle edilmesi olan vergi tekniğine gereken önemin verilmesi ve bu çerçevede vergi sujesine ilişkin kavramların doğru tanımlanmasının sağlanması ile ortadan kaldırılabilir.⁽⁹⁾

B- Aracı Yükümlü, Aracı Ödeyici⁽¹⁰⁾ ve Vergi Taşıyıcısı Kavramları

"Aracı yükümlü" ve "aracı ödeyici" kavramları benzer görünmelerine rağmen tümüyle farklı kavramlardır. "Aracı yükümlü" kendi adına ödediği vergiyi yansıma mekanizması yolu ile başkalarına aktarmaya çalışan kişidir. "Aracı ödeyici" ise başkalarından kestiği vergileri hazineye öder.⁽¹¹⁾ Aracı yükümlü hukuki açıdan vergi yükümlüsünün ta kendisidir. Nihai yüklenici ise yansıma süreci ile birlikte anlam kazanır ve "vergi taşıyıcısı" adını alır. Vergi yükümlüsü vergiyi yansıtabildiği takdirde aracı yükümlüye dönüşür; bunu gerçekleştiremez ve verginin külfetine nihai olarak katlanmak durumunda kalırsa, aynı zamanda "vergi taşıyıcısı" olur. "Taşıyıcı" kavramı ise yansıma süreci ile doğrudan ilişkilidir. Yansıma süreci içinde önce verginin yükümlü üzerindeki vurgu etkisi, sonra verginin aracı yükümlüye ya da taşıyıcıya intikali ve son olarak da verginin vergi taşıyıcısı üzerinde yerleşmesi aşamaları birbirini izlemektedir.⁽¹²⁾ Yansıma sürecini öngörmeyen vergi yasalarının vergileme amaçlarını gerçekleştirmede etkin olmalarının beklenemeyeceğini de belirtmek gerekir.

(8) Bu durumda, bir tür vergi yansıması söz konusu olmakta, dolayısı ile vergi yükü yer değiştirmekte ve gelir dağılımı değişmektedir.

(9) SCHMÖLDERS, Günter *op.cit.* ss. 80-82; TURHAN, Salih, *op.cit.*; ss. 42-51.

(10) Bu kavramların eski karşılıkları sırası ile "mutavassıt mükellef" ve "mutavassıt ödeyici" olup bu deyimler bugün de kullanılmaktadır.

(11) DİKMEN, M. Orhan, *Maliye Dersleri*, Birinci Kitap; Giriş ve Genel Vergi Teorisi. Gözden Geçirilmiş İlaveli Üçüncü Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1969, s. 113; TURHAN, Salih, *Vergi Teorisi ve Politikası*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993, s. 50.

(12) JEZE, Gaston, *Maliye İlimi ve Fransız Mali Mevzuatı Hakkında Başlangıç Dersleri* (Paris, 1931), Çeviren: Mehmet Ertuğruloğlu, Ankara, 1956, s. 424.

Vergilemeye izafe edilen amaçların gerçekleştirilebilmesi açısından büyük önem taşıyan bir husus da vergileme ile ilgili kavramların doğru tanımlanmasıdır. 3239 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'nun 11. maddesine 1985 yılında eklenen üçüncü fıkraya hükmü ile mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların bu yükümlülüklerini yerine getirmemeleri halinde, alım satım taraf olanlar ile hizmetten yararlananlar, aralarında zımnen bile olsa irtibat olduğu belirlenenler verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır. Hükmün gerekçesinde kesilen vergiler ile tahsil edilen katma değer vergilerinin mutlaka vergi dairesine yatırılmasının amaçlandığı belirtilmekle "aracı yükümlü", "aracı ödeyici" bir başka deyişle, "vergi sorumlusu" kavramı ile karıştırılmıştır. Oysa, katma değer vergisinde dolaysız vergilerdeki anlamıyla bir vergi kesintisinden dolayısı ile vergi sorumluluğundan söz edilemez.⁽¹³⁾ Vergiyi tahsil eden kişiler "aracı ödeyiciler" (vergi sorumluları) değil "aracı yükümlüler" yani verginin yasal yükümlüleri durumundadırlar.⁽¹⁴⁾ Bu yanlışlığın nedeni, "vergi taşıyıcısı" durumunda olan nihai tüketicinin "vergi yükümlüsü" olarak değerlendirilmesidir. Taşıyıcı ve yükümlü kavramları; iktisadi-teorik bir kavram olan birincisinin yansıma süreci içinde yer alması ve vergi öznesine (sujesine) herhangi bir sorumluluk yüklememesi, dolayısıyla bir hukuki yaptırım uygulanmasına imkân vermemesi; hukuki bir kavram olan ikincisinin ise gerektiğinde yaptırım uygulanmasını da içermesi bakımından birbirinden kesin olarak ayrılmaktadır.⁽¹⁵⁾

C- Arayıcı Ödeyici (Vergi Sorumlusu), Vergi Yükümlüsü ve Vergi İdaresi Arasındaki İlişkiler

Bu kavramlar arasındaki ilişkileri analiz etmeden önce, her bir kavramla ilgili olarak Vergi Usul Kanunu'nda yer alan hükümleri gözden geçirmek yararlı olacaktır. Öncelikle her üç kavramın (ya da tarafın) da yasada yer aldığı hatırlanmalıdır. Sadece, vergi idaresi yerine VUK m. 4'te "ver-

(13) KDV'nun 9'uncu maddesinde yer alan vergi güvenliğini sağlama amaçlı sorumluluk hükmü istisnai bir düzenlemedir.

(14) ÖNCEL, Mualla/KUMRULU, Ahmet/ÇAĞAN, Nami, *op.cit.*, ss. 82-83.

(15) **Taşıyıcı** ("Tax bearer", "Steuerdestinatar") kavramı iktisadi yansıma süreci içinde belirlenirken, **yükümlü** yasa koyucu tarafından belirlenmekte ve hukuki bir niteliğe sahip olmaktadır; Katma değer vergisinin yansıması konusunda ayrıntılı bilgi için bak. SULLIVAN, Clara K., **The Tax on Value Added**, Columbia, University Press, New York and London, 1965, ss. 263-83.

gi dairesi" tanımlanmıştır. Madde hükmüne göre, "vergi dairesi mükellefi tespit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden dairedir". Vergi idaresinin en önemli birimi olarak kabul edilebilecek olan "**vergi dairesi**"nin daha kapsayıcı bir kavram olan "**vergi idaresi**"ni temsil ettiği basitleştirici varsayımının kabulünde de herhangi bir sakınca bulunmamaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun Birinci Kitap, Birinci Kısım, İkinci Bölümü "**vergi sorumluluğu**" başlığını; bu bölümün ilk maddesi olan 8. madde ise "**mükellef ve vergi sorumlusu**" başlığını taşımaktadır. Aynı bölümün izleyen maddeleri ise "vergi ehliyeti", "kanuni temsilcilerin ödevi", "vergi kesenlerin ve mirasçıların sorumluluğu" ve "mücbir sebepler" ile ilgili hükümleri içermektedir. 11. maddede düzenlenen "**vergi kesenlerin sorumluluğu**" bu çalışmanın ana temasını oluşturduğundan ileride ayrıntılı olarak incelenecektir.

"Sorumluluk" kavramının çeşitli hukuk dallarındaki anlamı farklıdır. Medeni hukukta bir malvarlığına alacaklının el koyabilme hakkı ya da verilen bir zararın tazmini anlamına gelen sorumluluk; idare hukukunda idarenin işlemlerinden doğan zararların tazminini; vergi hukukunda ise vergiyi doğuran olayla ilişkisi bulunmayan yani yükümlü olmayan üçüncü kişilerin vergilemeye ilişkin ödevlerin yerine getirilmesi bakımından vergi dairesine karşı muhatap tutulmalarını ifade etmektedir.⁽¹⁶⁾ Vergi güvenliğinin ve vergi idaresinde etkinliğin sağlanması kaygısı ile oluşturulan vergi sorumluluğu kurumu çerçevesinde, vergi sorumluları, asıl yükümlü ile hukuki ya da fiili bakımdan yakından ilişkili bulunan kişiler olarak tanımlanabilir.⁽¹⁷⁾ Vergi Usul Kanunu'nun yukarıda belirtilen 8. maddesinin 2. fıkrası hükmü vergi sorumlusu ile ilgilidir. Buna göre; "vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir." Gerçek ya da tüzel kişi olabilen vergi sorumlusunun maddi bir vergi borcu bulunmamakta, ancak, asıl yükümlünün borcunun ödenmesi görevini üstlenmiş olması açısından, vergi sorumlusu vergi yasası ile yaratılmış bir kanuni temsilci durumuna gelmektedir.⁽¹⁸⁾ Başka bir deyişle, yükümlünün ödediği vergi kendi mamelekenden çıktığı, yani yükümlünün gelir veya servetinde bir azalmaya yol açtığı halde; vergi sorumlusu ödediği vergiyi mükelleften tahsil ettiğinden mamelekinde -en azından tanım gereği- herhangi bir azalma olmamaktadır.⁽¹⁹⁾ Yine 8. maddede "vergi kanunlarına göre kendisine vergi

(16) ÖNCEL, Mualla/KUMRULU, Ahmet/ÇAĞAN, Nami, *op. cit.*, ss. 73-74.

(17) ÖZBALCI, Yılmaz, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Ankara, 1985, ss. 28-29; ULUATAM, Özhan, *Vergi Hukuku, Genel Esasları ve Vergiler*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1995, s. 97.

(18) *Ibid.*, s. 29; ERGİNAY, Akif, *Vergi Hukuku Prensipleri*, AÜHF Yayını, Ankara, 1953, s. 108.

(19) ULUATAM, Özhan, *op. cit.*, s. 97.

borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişi" olarak tanımlanan (VUK m.8.f.1) vergi yükümlüsü kavramına; aynı maddenin son fıkrasında yer alan "bu kanunun müteakip maddelerinde geçen mükellef tabiri vergi sorumlularına da şamildir" hükmü ile daha da geniş bir anlam yüklenmiş olmaktadır. Vergi yükümlüsünün vergilemeye ilişkin ödevlerini yerine getirmeyen vergi sorumlusuna karşı yaptırım uygulanması yoluna gidilmektedir. Bu şekilde vergi idaresi ile olan **dışsal** ilişki bakımından vergi sorumlusu vergi idaresine karşı borçlu durumda olmakla birlikte; vergi yükümlüsü ile vergi sorumlusu arasındaki **içsel** ilişkide vergi sorumlusunun vergi borcunu vergi yükümlüsüne rücu etme hakkı saklıdır.⁽²⁰⁾ Örneğin, vergi kesintisi yapmak zorunda olan bir kimse kesinti yapmadan yükümlüye ödediği bir meblağın vergisinin ödenmesinden birinci derecede sorumlu olmasına rağmen, yükümlüye yaptığı bu ödemeden mahsup etmediği vergiyi yükümlüden talep edebilecektir.⁽²¹⁾ Ancak, bu tür içsel ilişki bir özel hukuk ilişkisi olduğundan sorumlunun yükümlüye rücu etmesine ilişkin uyuşmazlıklar adli yargı organlarında çözülecektir.

II- VERGİNİN KAYNAKTA KESİLMESİ VE VERGİ KESENLERİN SORUMLULUĞU

A- Verginin Kaynakta Kesilmesi ("Vergi Tevkifatı", "Stopaj")

Bu yöntem, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği anda verginin tahsiline imkân verdiğinden vergi matrahının enflasyon etkisi ile erozyona uğramasını engellemektedir. "**Kazandıkça ödeme**"⁽²²⁾ ilkesinin bir uygulama aracı olan kaynakta kesme yöntemi bugünkü anlamı ile ilk olarak II. Dünya Savaşı yıllarında İngiltere'de kullanılmıştır.⁽²³⁾ Verginin gecikme olmaksızın tahsiline imkân vermesinin yanında; vergi alacağının garanti altına alınmasını sağlaması, verginin ödenme sırasında yükümlüler üzerindeki yükünü hafifletmesi gibi avantajları kaynakta kesme yönteminin pek çok ülkede yaygın olarak kullanılması sonucunu doğurmuştur. Esasen yöntemin ilk defa uygulanması, modern biçimi ile olmasa da çok daha eskiye, 1803 yılına kadar dayanmaktadır.⁽²⁴⁾ İngiltere'de Başbakan Addington döneminde uy-

(20) KANETİ, Selim, **Vergi Hukuku**, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul, 1986/1987, s. 73; ERGİNAY, Akif, *loc.cit.*

(21) DOĞRUSÖZ, Ahmet Bumin, **Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme "Stopaj"**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası yayını. No: 3, İstanbul, 1992, s. 52.

(22) **İngilizce Pay-As-You-Earn** ya da **Pay-As-You-Go** karşılığı olarak kullanılmıştır.

(23) MUSGRAVE, Richard A./MUSGRA, Peggy B., **Public Finance in Theory and Practice**, Beşinci Baskı, Mc.Graw-Hill New York, 1989, s. 328; NEUMARK, Fritz, **Türkiye'de ve Yabancı Memleketlerde Gelir Vergisi**, İstanbul, 1946, s. 124.

(24) NEUMARK, Fritz, *op.cit.*, s. 89; DOĞRUSÖZ, Ahmet Bumin, *op.cit.*, s. 16.

gülenen sedüler gelir vergisi çerçevesinde, maaş ve ücret gelirleri kaynaktan kesme yöntemi ile vergilendirilmişlerdir. Daha sonra gittikçe geliştirilen yöntem 1943 yılından itibaren bugünkü **PAYE (Pay-As-You-Earn)** "kazandıkça ödeme" yöntemine dönüşmüştür.⁽²⁵⁾ Amerika Birleşik Devletleri'nde de 1913 yılında Federal Gelir Vergisi ihdas edilirken, İngiltere'de olduğu gibi kaynaktan kesme yöntemine yer verilmişse de uygulama uzun ömürlü olamamış; 1917'de terkedilerek yerine "kaynaktan soruşturma" (**information at source**) yöntemi kabul edilmiştir.⁽²⁶⁾ Amerika Birleşik Devletleri'nde bugünkü şekli ile kaynaktan kesme yöntemi ilk olarak 1943 tarihli **Current Tax Payment Act** ile uygulanmış olup, maaş ve ücret gelirleri bu yöntemle göre vergilendirilmişlerdir.⁽²⁷⁾ Bu yöntemin ülkemizdeki ilk uygulamaya örneği ise, Cumhuriyet Dönemi öncesinde Temmetti Vergisi'ne kadar uzanmaktadır. Daha sonra, 2395 sayılı Kazanç vergisi Kanunu ile kapsama genişletilen kaynaktan kesme yöntemi, 1950 Vergi Reformu ile birlikte daha da geliştirilerek Türk Vergi sistemi içindeki yerini kalıcı bir biçimde almıştır. Verginin gecikme olmaksızın tahsiline imkân vermesinin yanında; vergi alacağının garanti altına alınmasını sağlaması, verginin ödenme sırasında yükümlüler üzerindeki yükünü hafifletmesi gibi avantajları kaynaktan kesme yönteminin pek çok ülkede yaygın olarak kullanılması sonucunu doğurmuştur.⁽²⁸⁾ Bu yöntemin hareket noktası yükümlülerin giderlerini gerçek tutarları itibarıyla belgelemelerini ve düşük göstermemelerini teşvik etmesidir. Yükümlünün giderleri başkalarının gelirini oluşturduğundan, bu gider kalemlerinin indirilebilmesi vergi kesintisi yapılması şartına bağlanmakta böylece, yükümlünün vergi kesintisi yapmakta çıkarı bulunmaktadır.⁽²⁹⁾ Kaynaktan kesme yönteminin vergi kaçakçılığını azaltma⁽³⁰⁾ gibi önemli avantajına rağmen üçüncü kişilerin beyanlarının gerektiği şekilde denetlenememesi durumunda yöntem bu üstünlüğünü önemli ölçüde kaybedecektir. Ayrıca, çeşitli gelir kaynaklarının parçalanmasını gerektiren objektif nitelikteki bu yöntemin tek başına uygulanması durumunda, global

(25) NEUMARK, Fritz, **op.cit.**, s. 124.

(26) **Ibid.**, s. 163.

(27) **Ibid.**, s. 170; Kaynaktan Soruşturma yönteminde, kanuni yükümlünün vergisini idareye ödeyen vergi sorumlularının yerini yükümlülere yaptıkları ödemeleri vergi idaresine bildiren kişiler almaktadır. İdare ise bu bilgilere dayanarak beyanların doğruluğunu soruşturur (Bkz. DİKMEN, M. Orhan, **op.cit.**, s. 145)

(28) DOĞRUSÖZ, Ahmet Bumin, **op. cit.**, s. 1; ülkeler ile ilgili genel bilgi için bkz. **Individual Taxes ve Corporate Taxes-A Worldwide Summary**, Price Waterhouse, New York, 1993.

(29) BULUTOĞLU, Kenan, **Türk Vergi Sistemi**, Beşinci Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1976, s. 222.

(30) Bu görüş Jeze'in daha önce sözedilen 1931 tarihli Maliye İlmî adlı eserinde daha yer almıştır; (bkz. s. 443).

gelirin artan oranlılık ilkesine göre vergilendirilmesini güçleştireceği ifade edilebilir. Bu nedenle kaynakta kesme yönteminin mutlaka beyan yöntemi ile bir arada uygulanması gerekir.⁽³¹⁾

Türk Vergi sistemine ilk olarak 1926 yılında Kazanç Vergisi Kanunu ile giren kaynakta kesme yöntemi bu gün gelir, kurumlar, damga, katma değer ve veraset ve intikal vergilerinde uygulanmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun dördüncü kısmının "vergi tevkifatı ve muhtasar beyanname" başlığını taşıyan üçüncü bölümde kaynakta kesme yöntemi, oldukça ayrıntılı bir biçimde düzenlenmiştir.

B- Vergi Kesenlerin Sorumluluğu

Esasen, vergi kesenlerin sorumluluğu tamamen kendine özgü ("**sui generis**") bir karakter ortaya koyduğundan genel olarak vergi sorumlusu kavramından ayrı, bağımsız bir başlık altında dahi ele alınabilir. Nitekim, ünlü İtalyan Mali Hukukçusu Achille Donato Giannini vergi kesenleri "yükümlü yerine geçen kimseler" olarak nitelendirmek suretiyle vergi kesenlerin sorumluluğunun kapsamının, genişliğini vurgulamıştır.⁽³²⁾ Oysa, Vergi Usul Kanunumuzda yaptıkları çeşitli işlemler dolayısı ile tahsil ettikleri vergileri vergi dairesine ödemekle yükümlü olanlarla vergi kesmek zorunda olanlar aynı "vergi sorumlusu" başlığı altında toplanmış ve böyle bir ayırma gerek görülmemiştir.

Vergi kesenlerin sorumluluğuna ilişkin hükümler Vergi Usul Kanunu'nun 11. maddesinde yer almaktadır. Maddenin birinci fıkrasına göre, vergiyi kaynakta kesmek zorunda olanların yaptıkları ya da yapacakları ödemelerden vergiyi tam olarak kesmek, kestikleri vergiyi eksiksiz olarak vergi dairesine ödemek ve vergi kesme konusunda kendilerine düşen diğer ödevleri yerine getirmek olmak üzere üç ödevleri bulunmaktadır. Vergi kesintisi yapmak zorunda olanlara yüklenen diğer ödevler, hazırlanması gereken beyannamelerin düzenlenmesi ve süresi içinde vergi dairesine verilmesi olarak ifade edilebilir.⁽³³⁾ Yukarıda belirtildiği gibi, vergi sorumlularının kesmeleri gereken vergiyi kesmeden önce vergi borcunu ödemiş olmaları halinde, asıl mükelleflere rücu etme hakları saklıdır. Nitekim 11. maddenin ikinci fıkrasında yer alan "bu sorumluluk bunların (vergi sorumlularının)⁽³⁴⁾ ödedikleri vergilerden dolayı asıl mükelleflere rücu etmek hakkını kaldırmaz" hükmü bu hususu belirtmektedir.

(31) JEZE., Gaston, *op.cit.*, s. 444; NEUMARK, Fritz, *op.cit.*, s. 49. TURHAN, Salih, *op.cit.*, s. 128.

(32) ERGİNAY- Akif, *op.cit.*, s. 109.

(33) KANETİ, Selim, *op.cit.*, s. 74.

(34) Parantez yazara aittir.

Vergi kesenin vergiyi kesmemiş ve vergi dairesine yatırmamış olması halinde, doğrudan yükümlü adına tarhiyat yapıp yapılmayacağı hususunda tereddütler ortaya çıkmıştır. Ancak, belirtmek gerekir ki vergi kesintisi yapmak zorunda olan vergi sorumlusunun kesinti yapmamış olması kendisini vergi dairesine karşı muhatap olmaktan kurtaramaz. Vergi dairesinin sorumlu yerine doğrudan doğruya yükümlüye başvurması sistemin özü ve amaçları ile çelişecektir; dolayısıyla vergi dairesinin vergi kesme ödevini yerine getirmeyen sorumluya başvurması gerekmektedir.⁽³⁵⁾ Vergi kesenin sonradan mükellefe rücu etme hakkı ise yukarıda açıklanan mekanizma çerçevesinde mevcut bulunmaktadır. Vergi kesen aleyhine tarhiyat yapıldığı halde vergi kesenin ödemede bulunmaması durumunda, bu defa yükümlü aleyhine tarhiyat yapma yoluna gidilmesi genel olarak mümkün bulunmamasına rağmen; vergi kesen vergi kesintisi yapmadığı ve vergi dairesine yatırmadığı halde yükümlü vergi kesilmiş gibi beyanda bulunmuş ve bu vergiyi mahsup etmiş ise, bu durumda yükümlü adına tarhiyat yapılması yerinde olacaktır. Ayrıca, kaynakta vergilemenin nihai vergilemeyi oluşturduğu ve beyan zorunluluğunun bulunmadığı hallerde, vergi sorumlusundan verginin tahsil edilememesi durumunda yükümlü adına tarhiyat yapılması, Hazine aleyhine ve yükümlü lehine bir sebepsiz zenginleşmeyi engellemesi bakımından hakkaniyete uygun olacaktır.⁽³⁶⁾

Bu bölümde son olarak, vergi kesmek zorunda olanların ödevlerini yerine getirmemelerinden dolayı vergi borcunu ödemek zorunda kalan asıl yükümlünün de vergi sorumlusuna rücu edebileceğinin kabulünün yerinde olacağını belirtmek gerekir.⁽³⁷⁾

(35) *Ibid.*, s. 76; DOĞRUSÖZ, Ahmet, Bumin, *op.cit.*, s. 54; ayrıca bkz. DŞ. 7. D.E. 1971/1815, K. 1973/570, T. 6/3/1973, Danıştay 7.). Daire Kararları, Birinci Kitap (1965-1976) Danıştay Yayını, Ankara, 1977, s. 137 (Kararda tarhiyatın muhatabının yükümlü değil sorumlu olduğu belirtilmektedir.)

(36) DOĞRUSÖZ, Ahmet Bumin, *op.cit.*, s. 55; ayrıca, sorumlu adına salınan verginin yükümlüden aranamayacağına ve sorumluya tebliğ edilen ihbarnamelerden dolayı yükümlü adına ödeme emri düzenlenemeyeceğine dair DŞ. 7. D. 1970 / 2110. K. 1972/2966, T. 18/4/1972.

(37) ERGİNAY, Akif, *Vergi Hukuku*, 15. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1995, s. 70; AKSOY, Şerafettin, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Filiz Kitabevi, İstanbul 1991, ss. 48-49.

C- Vergi Kesen (Vergi Sorumlusu) ile Vergi Yükümlüsünün Müteselsil Sorumluluğu

Borçlar Hukuku bakımından teselsül, bir borcun tamamından birden fazla kişinin sorumlu olması anlamındadır. Bu durumda, alacaklı alacağının tümünü borçluların herhangi birinden talep edebilmektedir.⁽³⁸⁾ Doktrinde teselsül kavramı yerine "zincirleme borçluluk" ve "dayanışmalı borçluluk" gibi kavramların da önerildiği ve kullanıldığı görülmektedir. Örneğin, Arapça kökenli bir kelime olan "silsile"nin ilk anlamının "zincir" olmasından hareketle müteselsilen anlamında olmak üzere "zincirleme" kelimesi önerilmişse de,⁽³⁹⁾ teselsül ilişkisi sadece birbiri ardı sıra olmayı değil, bir beraberliği ve dayanışmayı da ifade ettiğinden "dayanışmalı" kelimesi daha uygun görünmektedir. Nitekim, Batı dillerinde genellikle "dayanışma" karşılığı olan "solidaritas", "solidarité" "Solidarity" ya da "vergi dayanışması" anlamında "steuersolidarität"⁽⁴⁰⁾ gibi kavramlar kullanılmaktadır. Buna rağmen "teselsül" ve "müteselsil" terimleri Türk Hukuk Yazını'nda halâ yaygın bir biçimde yer aldığından bu çalışmada da bu terimler tercih edilmiştir. Genel ve kapsamlı bir tanım verilecek olursa; "**müteselsil borçluluk**", bir irade beyanı ya da kanun hükmü dolayısıyla bir edimin birden fazla sayıdaki borçlularından her birinin tamamını ifa etmek zorunda olduğu, alacaklının ise tamamını ancak bir defa elde etmek üzere edimi istediği borçludan talep edebildiği ve son olarak, borçlulardan birinin ifası ile diğerlerinin alacaklıya karşı borçtan kurtulacakları bir birlikte borçluluk hali olarak tanımlanabilir.⁽⁴¹⁾ Bir başka deyişle, her bir borçlunun borçluluk hali, borcun tamamı ödeninceye kadar devam etmektedir.⁽⁴²⁾ Borçlar Kanunumuza göre teselsül ya kanundan doğmakta ya da birden fazla kişi kendi iradeleri ile alacaklıya karşı aynı borcun borçlusu olduklarını kabul etmektedirler.⁽⁴³⁾

Teselsül kurumu vergi hukukunda da bulunmakla birlikte, vergi hukukundaki müteselsil sorumluluk sadece kanundan doğmakta; kişilerin aynı yükümlülüğünden dolayı kendi iradeleri ile müteselsil borçlu olduklarını vergi alacaklısına karşı taahhüt etmek üzere yaptıkları veya yapacakları sözleşmeler vergi idaresini bağlamamaktadır. Vergi Usul Kanunu m. 8/III hükmü, vergi yasaları ile kabul edilen haller dışında, yükümlülüğe ve vergi sorumluluğuna ilişkin özel sözleşmelerin vergi dairelerini bağlamayacağını ifade ettiğinden Türk Vergi Hukuku'nda teselsül ilişkisinin iradi olarak kurulması yolu kapanmış olmaktadır. Bununla birlikte, Sözleşme serbestliği gereği

(38) ERGİNAY, Akif, **Vergi Hukuku Prensipleri**, s. 113; AKSOY, Şerafettin, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s. 49.

(39) AKINTÜRK, Turgut, **Müteselsil Borçluluk**, AÜHF Yayını, Ankara, 1971, s.30.

(40) TURHAN, Salih, **op.cit.**, s.51; AKSOY, Şerafettin, **op.cit.**, s. 49.

(41) AKINTÜRK, Turgut, **op.cit.**, s. 35.

(42) FEYZİOĞLU, Bedi N.; **Vergi Hukuku**, Ders Notları, İstanbul, 1977, s. 122.

(43) ERGİNAY, Akif, **Vergi Hukuku Prensipleri**, s. 113; AKSOY, Şerafettin, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s. 49.

vergi yükümlülüğü ve vergi sorumluluğu ile ilgili olarak yapılacak özel sözleşmelerin, taraflar arasındaki iç ilişkide yükümlülüğü ya da sorumluluğu bir başkasının üstlenmesine imkân vereceğini; VUK 8/III hükmünün buna engel oluşturmadığını, zira, vergiyi doğuran olayla ilgili bulunan kişinin sözleşme ile değişmesi durumunda yükümlü ya da sorumlunun da değişmesinin doğal olacağını savunanlar bulunmaktadır.⁽⁴⁴⁾ Bu yaklaşım esasen gerçekçidir; ancak, yasa koyucu, VUK 8/III ile zaten vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden sonraki bir aşamayı kasetmekte; bir başka deyişle, "vergi yükümlüsü ile vergi konusu arasında kurulan ve vergi borcunu doğuran bir ilişki" olarak tanımlanan vergiyi doğuran olayın⁽⁴⁵⁾ meydana gelmesinden sonra yapılacak vergi yükümlülük ve sorumluluğuna ilişkin özel sözleşmelerin vergi dairelerini bağlamayacağını ifade etmektedir. Bu durumda ise, 8/III hükmünü vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden sonra yapılacak özel sözleşmeler ile yükümlülük ve sorumluluğun yer değiştiremeyeceği şekilde anlamak yerinde olur. Ancak, Yükümlülük ve sorumluluğun yer değiştirmesi hali dışında ve **peçeleme** işlemi sözkonusu olmadığı takdirde, tarafların yapacakları özel sözleşmelerin idareyi bağlaması gerekir. Aksi halde, sözleşme özgürlüğü ilkesinin vergileme yolu ile ortadan kaldırılması gibi son derecede sakıncalı bir durum ortaya çıkacaktır.⁽⁴⁶⁾

Vergi borcunda teselsül durumunda bir vergi konusu, bir vergiyi doğuran olay, bir vergi; ancak, birden fazla vergi yükümlüsü bulunmaktadır. Buradaki teselsül, vergi suçları dışında, vergi borcu ile ilgili bütün usul işlemlerini de kapsamaktadır. Vergi suçları ise suç ve cezaların kişiselliği ilkesi gereği kişiseldir. Örneğin, müteselsil bir yükümlülükte, beyanda bulunmamanın yaptırımını bütün borçluları ilgilendirmekle birlikte, yükümlü ya da sorumlulardan birinin gerçek dışı beyanda bulunması durumunda, bu fiilin cezası sadece kendisine ait olacaktır.⁽⁴⁷⁾ Ancak, belirtmek gerekir ki, Türk vergi Hukuku'nda vergi borcunun yanı sıra cezalarda da müteselsil sorumluluğa yer verilmiştir. Örneğin, damga vergisinde nispi veya maktu vergi ve resimlerle ilgili cezadan sorumlu olanlar birden fazla ise, bu kişiler, yekdiğlerine başvuru hakları saklı kalmak üzere müteselsilen sorumlu tutulmaktadır (VUK m. 334; ayrıca, DVK m. 11/II, m. 24/II).⁽⁴⁸⁾

(44) KANETİ, Selim, *op.cit.*, ss. 85-86.

(45) TURHAN, Salih, *op.cit.*, s. 47.

(46) DOĞRUSÖZ, Bumin, "Finansal Kiralama ve Vergi Hukuku Açısından Kira Bedelleri", *Mali, Ekonomik, Sosyal Yaklaşım*, Yıl: 2, Sayı: 13, Ocak 1994, ss. 83-84.

(47) FEYZIOĞLU, Bedi N., *op.cit.*, ss. 122-123.

(48) ÖNCEL, Muallâ/KUMRULU, Ahmet/ÇAĞAN, Nami, *op.cit.*, s. 85

III- TÜRK VERGİ USUL HUKUKUNDA MÜTESELSİL SORUMLULUK, İDARE KARŞISINDA BİREYİN KUSURSUZ SORUMLULUĞUNA DAİR İKİ YASAL DÜZENLEME VE ANAYASA MAHKEMESİ'NİN SORUNA YAKLAŞIMI

A-Yasal Düzenlemelerin Değerlendirilmesi

1- 3239 Sayılı Kanun ile Yapılan Düzenleme

Kusursuz (objektif) sorumluluk esasına dayanan teselsül kurumu, Türk Vergi Usul Hukuku'na, Vergi Usul Kanunu'nun 11'inci maddesine 4/12/1985 tarih ve 3239 sayılı Kanun'un ikinci maddesiyle eklenen üç fıkra ile girmiş bulunmaktadır.

Bu fıkralar şu şekildedir:

"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 ile hizmetten yararlananlar, aralarında zımnen dahi olsa irtibat olduğu tesbit olunanlar müteselsilen sorumludurlar.

Ancak üçüncü fıkrada belirtilen müteselsilen sorumluluk mal üreten çiftçiler ile nihai tüketiciler için söz konusu değildir.

Müteselsil sorumluluğun şartları, sınırları ve bu konuya ilişkin usul ve esaslar Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nca belirlenir."

Düzenlemenin nedeni ise 11'inci maddenin gerekçesinde şu şekilde ifade edilmiştir:

"Vergi Usul Kanununun 11'inci maddesine eklenen bu fıkra ile kesilen vergilerin (stopaj) ve tahsil edilen Katma Değer Vergileri'nin mutlaka vergi dairesine yatırılması amaçlanmıştır. Vergiyi kestiği halde veya tahsil ettiği halde vergi dairesine yatırmayanları zorlamak ve bu görevlerini yerine getirmelerini sağlamak için alım satıma taraf olanlar ve hizmetten yararlananlar müteselsilen sorumlu tutularak, gerçek yükümlünün bu görevini yapması sağlanmış olacaktır. Örneğin, tüccardan zirai ürün satın alan bir sanayici, toptancı veya ihracatçı bu zirai ürüne ait stopajın yapıp yapılmadığını, yapılmışsa vergi dairesine yatırılıp yatırılmadığını araştırarak ve mutlaka yatırılmasını sağlayacaktır. Katma Değer Vergisi'nin yatırılıp yatırılmadığından tarafların sorumlu tutulmasında da aynı durum sözkonusu olacağından Devlet adına tahsil edilen vergiler mutlaka ve gününde ilgili vergi dairesine yatırılmış olacaktır.

Ancak, maddede belirtilen müteselsilen sorumluluk mal üreten çiftçiler ile nihai tüketiciler için sözkonusu değildir. Zirai ürün alımı ile uğraşan zirai ürün stopajı yapmış olan bir kısım mükellefler ile Katma Değer Vergisi Kanunu ile katma değer vergisi tahsil edip vergi dairesine yatırmak zorunda

olan bir kısım mükellefler, bu yükümlülüklerini yerine getirmemek amacı ile birtakım paravan firmalar kurmaktadır. Bu firmalar alım ve satıma aracılık eder durumda gözükmekte olup, uhdelerinde önemli vergi birikmesine karşılık bu vergileri süresi içinde vergi dairesine yatırmamakta ve bilâhare ortadan kaybolmaktadırlar. Herhangi bir mal varlığı bulunmayan bu firmalardan vergi borcu tahsil edilememektedir. Söz konusu firmalar çoğu kez vergi kaçırmak amacıyla büyük alıcılar tarafından kurulmaktadır.

Büyük şikâyetlere yol açan bu davranışlar önemli sayıda çiftçi ile çok sayıda katma değer vergisi ödeyicisi kitlelerin mağdur olmasına yol açmaktadır. Bu tür paravan şirket kurulmasının önlenmesi ve cazibesinin azaltılması amacıyla bu maddenin düzenlenmesi gerekli görülmüştür.

Bu sorumluluğu yerine getirmeyenlerin cezai müeyyidesi, genel hükümlere tabi olacaktır.

Ayrıca, bu fıkrada belirtilen hükümlerle, müteselsil sorumluluğun sınırları, şartları ile diğer usul ve esasları belirlemeye Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkili kılınmıştır."

3239 sayılı Kanunla getirilen bu düzenleme, gerekçesi ile birlikte zaten oldukça "ilginç" iken 81 milletvekili tarafından açılan iptal davası sonucunda Anayasa Mahkemesi'nin verdiği karar daha da tartışmalı bir niteliğe sahip bulunmaktadır. Öncelikle belirtilmesi gereken husus, yasal düzenlemenin hukuka uygunluk kaygısı taşınmaksızın, sadece vergilememenin malî (fiskal) amacı gözetilerek yapılmış olmasıdır. Bir başka deyişle, yasal düzenlemenin öncelikli amacını vergi kaçakçılığının önlenmesi oluşturmuş ve bu amacın hukuka aykırılık pahasına gerçekleştirilmesinde herhangi bir sakınca görülmemiştir. Anayasa Mahkemesi'nin vermiş olduğu, söz konusu hükümlerin yerindeliği kararının da anayasal ilkelere olduğu kadar, idare hukukunda son yıllarda yeniden gözlenen, birey karşısında idarenin kusursuz sorumluluğunun tesisi yönündeki çağdaş genel eğilime de aykırı bulunduğunu ifade etmek gerekir.⁽⁴⁹⁾

Esasen birey karşısında idarenin kusursuz sorumluluğunu öngören yaklaşım yeni olmayıp **Sosyal Risk Teorisi**'ne dayanmaktadır. **Sosyal Zarar**⁽⁵⁰⁾ olarak da ifade edilen **Sosyal Risk** kavramı idareye dayandırılması

(49) KUMRULU, Ahmet, *op.cit.*, s. 430; AZRAK, Ali Ülkü, "İdarenin Toplumsal Muhatara (Sosyal Risk) kuramı'na Göre Kusursuz Sorumluluğu", "İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mukayeseli Hukuk Araştırmaları Enstitüsü'nün Sorumluluk Hukukunda Yeni Gelişmeler III. Sempozyum" dan, Ayrı Basım, İstanbul, 1980, ss. 135-145.

(50) "Sosyal Zarar" kavramı Kamu Ekonomisinde "**dışsalıklar**" konusu kapsamında ele alınmaktadır. Dışsalıklar konusunda bak. MUSGRAVE, Richard A./MUSGRAVE, Peggy, B., *op.cit.*, ss. 49-54; BULUTOĞLU, Kenan, **Kamu Ekonomisine Giriş**, Filiz Kitabevi, İstanbul 1981, ss. 11-13; 18-35, 54, 62, 63, 331-335; 359, 386, 387, 388. AKALIN, Güneri, **Kamu Ekonomisi**, AÜSBF Yayınları, Ankara, 1981, s. 14; 45; ŞENER, Orhan, **Kamu Ekonomisi**, Beta Basım Yayım, İstanbul, 1996, ss. 52; 110-111.

mümkün olmayan zararlar olarak tanımlanmaktadır. Sosyal Risk Teorisi'ne göre, idari eylem ile aralarında bir illiyet bağı bulunmaması nedeniyle idarenin sorumluluğunu gerektirmeyen bu tür zararlar toplumsal çıkarların korunması sonucunda ortaya çıktıklarından yine toplum tarafından ödenmelidirler.⁽⁵¹⁾ İlliyet bağının aranmadığı bu tür sorumluluk illiyet bağına dayanan klasik hasar (risk) ilkesinden farklıdır. Sosyal Risk Teorisi, esas olarak, Fedekârlığın Denkleştirilmesi İlkesi ya da Kamu Külfetleri Karşısında Eşitlik İlkesi olarak adlandırılan ilkeye dayanmaktadır. Bu ilke, idarenin kamu yararını gerçekleştirmeye yönelik faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan zararın tazminini gerektirir.⁽⁵²⁾ Ancak, idari eylem ile zarar arasında bir illiyet bağı aranmasa da, idarenin başkalarının davranışlarından sorumlu tutulabilmesi için, topluma zarar verici davranışları önleyememiş ya da daha büyük zararlara neden olmamak amacıyla bilerek önlememiş olması gerekmektedir.⁽⁵³⁾ Sosyal Risk Teorisinin başlangıcı Fransız Devrimi'ne kadar uzanmaktadır. Ayrıca, İslâm Hukuku'nda da "**kassame**" denilen, failin bulunamaması nedeniyle kendisine ödettirilemeyen zararın o yer halkı arasında bölüştürülerek herkesten tahsil edilmesi şeklinde bir usulün varlığı bilinmektedir.⁽⁵⁴⁾ Sosyal Risk Teorisi ile idarenin sorumluluğu kendi kusuruna değil üçüncü kişilerin eylemlerine bağlanmış olmaktadır.⁽⁵⁵⁾

3239 sayılı Kanun'la yapılan düzenlemede yer alan "**müteselsil sorumluluk**" kurumu ise, uygun bir illiyet bağının kurulamamasına rağmen, bu karar ile **kusursuz sorumluluk** esasına dayandırılmış birey karşısında idarenin kusursuz sorumluluğu yerine "idare karşısında bireyin kusursuz sorumluluğu ilkesi esas alınarak Sosyal Risk Teorisi tersine çevrilmiş ve bu şekilde **kusursuz sorumluluk ilkesi** Türk Vergi Hukuku içinde kapsamlı bir şekilde yer almıştır.⁽⁵⁶⁾

Anayasa Mahkemesi Kararını incelemeyen önce 3239 sayılı Kanunla yapılan yasal düzenlemeyi gerekçesi ile birlikte değerlendirelim.

(51) ONAR, Sıddık Sami, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, II. Cilt, ikinci Tabı, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1960, s. 1354.

(52) GÜNDAY, Metin, **İdare Hukuku Dersleri**, İmaj Yayınevi, Ankara, 1996, s. 353; GÖZÜBÜYÜK, A.Şeref, **Yönetim Hukuku**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1983, s. 196.

(53) AZRAK, Ali Ülkü, **op.cit.**, s. 138.

(54) ONAR, Sıddık Sami, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, II. Cilt, s. 1355.

(55) AZRAK, Ali Ülkü, **op.cit.**, s. 136.

(56) Bu sorumluluk türüne "**sebep sorumluluğu**", "**sonuç sorumluluğu**" ve "**kusura dayanmayan sorumluluk**" da denmektedir. (Bkz. ATAAY, Aytakin, **Borçlar Hukukunun Genel Teorisi**, Birinci Yarıım, Üçüncü Basılış, Fakülter Matbaası, İstanbul, 1981, ss. 71-72).

Madde gerekçesinde, tahsil edilen Katma Değer Vergilerinin vergi da-iresine yatırılmasının sağlanmasının amaçlandığından da söz edilmekle, yu-kanıda da belirtildiği gibi "aracı yükümlü" ve "aracı ödeyici" (vergi sorumlu-su) kavramları birbirine karıştırılmış olmakta; madde başlığı, "Vergi Kesen-lerin Sorumluluğu" olduğu halde, vergi kesmeyen, ancak ödediği vergiyi tahsil ederek yansıtan kişiler de gerekçede "vergi sorumlusu" olarak nitelen-dirilmektedir. Oysa, diğer dolaylı vergilerde olduğu gibi katma değer vergi-sinde de bu kişiler yasal yükümlü konumundadırlar. "Yasal vergi yüklenici-leri" yani yasakoyucunun iradesine göre vergi yükünü nihai aşamada taşı-ması gereken kişiler tüketiciler olduğu halde, verginin, sayılarının çok fazla olması nedeni ile tüketicilerden tahsil edilmesi çok güç hatta imkânsız-dır.⁽⁵⁷⁾ İşte bundan dolayı katma değer vergisinin yasal yüklenicisi ile yasal yükümlüsü farklı kişiler olmaktadır.⁽⁵⁸⁾ Yukarıda da belirtildiği gibi, katma değer vergisinde Vergi Usul Kanunu'nun 11'inci maddesinde tanımlanan anlamı ile bir vergi sorumluluğundan söz etmek ise mümkün değildir. Kat-ma değer vergisi bakımından vergi sorumluluğu Katma Değer Vergisi Ka-nunu'nun 9'uncu maddesinde tanımlanmış olup, yükümlünün Türkiye için-de ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezinin bulunmaması halleri ile bel-gesiz mal bulundurma veya belgesiz hizmet satın alma hallerine münhasır olmak üzere düzenlenmiştir. Bu durumda, katma değer vergisinde malı tes-lim eden ya da hizmeti ifa eden kişi, vergi kesen yani vergi sorumlusu olma-yıp verginin yasal yükümlüsüdür. Vergi yüküne nihai olarak kimin katlana-cağı, bir başka deyişle, yasal yükümlünün vergi yükünü yasal vergi yükleni-cisi durumundaki tüketicilere aktarıp aktaramayacağı, yasakoyucunun bu yöndeki iradesinden çok, mikro ve makro ekonomik yansıma koşullarına bağlı olarak belirlenmektedir. Bunun anlamı ise, yasal vergi yüklenicileri-nin her zaman gerçek vergi taşıyıcıları yani vergi yükünü fiilen üzerine alan kişiler olmadığıdır. Bununla birlikte, verginin yansıtılıp yansıtılmamasının yasal yükümlülüğü etkilemeyeceğini, sadece iktisadi anlamda gelir dağılı-mını değiştireceğini belirtmek gerekir.

Vergi yükümlüsü ve vergi sorumlusu kavramlarının karıştırıldığı ve hatalı kullanıldığı başka yerlerde vardır. Belediye Gelirleri Kanunu'nun İlân ve Reklâm Vergisi ile ilgili 13'üncü ve Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergi-si ile ilgili 35'inci maddeleri bu duruma örnek oluşturmaktadır.⁽⁵⁹⁾ Ka-nun'un 13'üncü maddesinin birinci fıkrasına göre "İlân ve Reklâm Vergi-si'nin mükellefi, yurt dışından gönderilen ilân ve reklâmlar dahil olmak üze-re, ilân ve reklâmı kendi adına yapan veya yaptıran gerçek veya tüzel kişiler-dir". Verginin sorumlusu ise, ikinci fıkrada "ilân ve reklâm işlerini mutad meslek olarak ifa edenler...." şeklinde tanımlanmıştır. Burada, kanuni yü-

(57) SCHMÖLDERS, Günter, *op.cit.*, s. 89.

(58) PINSON, Barry/GARDINER, John, *Revenue Law*, Sixth Edition, London: Sweet and Maxwell, 1972, s. 39-02.

(59) ÖNCEL, Mualla/KUMRULU, Ahmet/ÇAĞAN, Nami, *op.cit.*, ss. 76-77.

kümlü olması gerekenler vergi sorumlusu, kanuni vergi yüklenicisi ve gerçek vergi taşıyıcısı olması gerekenler ise kanuni yükümlü olarak tanımlanmışlardır. Aynı durum, Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi'nin mükellef ve sorumlusunun tanımlandığı 35'inci maddede daha çarpıcı bir biçimde görülmektedir. Anılan madde hükmü;

"Elektrik ve Havagazı tüketenler, Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisini ödemekle mükelleftirler.

Elektrik ve havagazını dağıtan kuruluşlar, satış bedeli ile birlikte bu verginin de tahsilinden ve ilgili belediyeye yatırılmasından sorumludurlar." şeklinde olup ilk fıkrada, verginin kanuni yüklenicisi ve gerçek taşıyıcısı olması gereken nihai tüketici, kanuni vergi yükümlüsü olarak belirlenmiş; kanuni yükümlü olması gereken dağıtım kuruluşları ise, ikinci fıkrada vergi sorumlu olarak tanımlanmışlardır. Vergi öznesine ilişkin temel kavramların böylesine birbirlerine karıştırılarak hatalı kullanılmaları, her şeyden önce, vergi sisteminin içsel uyumunu bozmaktadır.

Bazı yazarlarca "geniş anlamda vergi kesme (stopaj)" olarak nitelendirilmesine rağmen⁽⁶⁰⁾ dolaylı vergilerde verginin yansıtılmasının "verginin kaynaktan kesilmesi" olarak değerlendirilmesi, gerek vergi ve vergi hukuku teorilerine gerekse kanun yapma tekniğine aykırı düştüğünden anlamlı değildir.⁽⁶¹⁾ Ancak, gerek yasakoyucu gerekse Maliye Bakanlığı yukarıda da belirtildiği gibi vergi kesmesi sözkonusu olmayan kişilerin yaptığı katma değer vergisi tahsili işlemini de adeta vergi kesme⁽⁶²⁾ gibi mütalâa ederek önemli bir kavram kargaşasının ortaya çıkmasına yol açmıştır.

Genel olarak dolaysız vergilerde vergi sorumluları vergi kesmek ve bu vergiyi vergi dairesine ödemekle görevlidirler. Dolaylı vergilerde ise böyle bir ödev sözkonusu değildir. Verginin kesilmesi, ancak, bir gelirin ödenmesi veya servetin el değiştirmesi sırasında gerçekleşebildiğinden dolaylı vergilerde bir tevkifattan söz etmek yerinde olmayacaktır.⁽⁶³⁾ Bu nedenle yukarıda belirtildiği gibi ürünlerde (ya da mal teslimi ve hizmet ifalarında) verginin kanuni yükümlülerce, yansıtılması amacı ile tahsilinin vergi kesme olarak nitelendirilmesi de doğru değildir.⁽⁶⁴⁾ Gelir vergisinde hizmetten yarar-

(60) ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz, **Türk Vergi Sistemi'nde Verginin Kaynaktan Kesilmesi (Stopaj)**, Ankara, 1975, ss. 16-17 içinde Selahattin TUNCER'in görüşü (**Kaynaktan Tevkif "Stopaj" Usulü Hakkında Bir Deneme**, Ankara, 1956).

(61) KUMRULU, Ahmet, "Anayasa Mahkemesi'nin Bir Kararı Nedeniyle Vergi Borcunda Objektif Sorumluluk Esasına Dayanan Teselsül", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, 1988, s. 3, s. 421.

(62) Bu işlemin, "vergi kesme" (tevkifat) yerine, bir "sözde-tevkifat" ("pseudo-stoppage") olarak nitelendirilmesi uygun olacaktır.

(63) ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz, **op.cit.**, s. 15.

(64) Cf. DOĞRUSÖZ, Ahmet Bumin, **Türk Vergi Sisteminde Kaynaktan Vergileme "Stopaj"**, s. 71; SABAN, Nihal, **Vergi Hukukunda Sorumluluk**, Yayınlanmamış Doktora İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul, 1990, s. 156.

lanan, vergi sorumlusu sıfatıyla, hizmeti sunan kanuni mükellefe yaptığı ödemededen **vergiyi kestiği halde; katma değer vergisinde** hizmeti sunan (ifa eden) sahip olduğu kanuni mükellef sıfatından dolayı, hizmetten yararlanandan **vergiyi tahsil etmektedir**. Görüldüğü gibi iki durumda aktörlerin yerleri (rolleri) tümüyle farklı olmaktadır. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun Birinci Kısım İkinci Bölümü'nde düzenlenen Mükellef ve Vergi Sorumlusu başlığı altında 9'uncu maddede yer alan vergi sorumluluğu ise bu durumun bir istisnası niteliğindedir. Maddenin birinci bendinde, yabancı (dar yükümlü) kişi ve kuruluşlardan sağlanan mal ve hizmetlerle ilgili katma değer vergisinin, vergi alacağına emniyet altına alınmasını sağlamak üzere, hizmeti satın alan Türkiye'deki kişi ve kuruluşlarca hesaplanarak vergi sorumlusu sıfatıyla beyan edilip ödeneceği hükme bağlanmıştır. İkinci bendin birinci fıkrasında ise, fiili ya da kaydi envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğunun veya belgesiz hizmet satın alındığının belirlenmesi halinde, bu alışlar nedeniyle ziyaa uğratılan katma değer vergisinin belgesiz mal bulunduran ya da hizmet satın alan mükelleften aranacağı belirtilmiştir.⁽⁶⁵⁾

Anılan madde hükmünün dikkatlice incelenmesi ile ilk bentte, esasen mal ve hizmet ithali halinde **katma değer vergisi yükümlülüğünün**; ikinci bentte ise vergi sorumluluğunun değil **müteselsil sorumluluğun** kastedildiği ve Vergi Usul Kanunu'nun 11/1, 11 maddesi hükmü anlamında vergi kesme sorumluluğunun sözkonusu edilmediği görülmektedir. Buna rağmen, "Vergi Sorumluluğu", Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 39/2-b 40/2, 41/1, 44/b ve 46/1 maddelerinde vergi kesme sorumluluğu şeklinde hükme bağlanmış; böylece "**vergi tevkifatı**" ve "**vergi sorumluluğu**" kavramları vergi ve vergi hukuku teorileri açısından tutarlı olmayan anlamları ile Türk Vergi Hukuku'na girmiştir.⁽⁶⁶⁾ Katma Değer Vergisi Kanunu'nda yer alan bu düzenleme ile katma değer vergisi tahsilatının vergi tevkifatı şeklinde değerlendirilmesi, 3239 sayılı Kanun'la Vergi Usul Kanunu'nun 11'inci maddesinde yapılan düzenlemeye de zemin hazırlamıştır.

(65) Vergi Alacağına emniyet altına alınması amacı ile getirilen sorumluluk kurumu eski katma değer vergisi kanunu tasarılarında da mevcuttu. Bak. ARIKAN, Vural, "Katma Değer Vergisi'nin Yürürlüğe Girmesi ile Kaldırılacak Hükümler ve Türk Vergi Sistemine Getirilen Yeni Kavram ve Müesseseler", **Türkiye'de Katma Değer Vergisi**, Seminer Tebliğleri, İktisadi Araştırmalar Vakfı, 34-1974, İstanbul, 1974, s. 144

(66) Cf. ARIKAN, Vural, "Katma Değer Vergisi'nin Yürürlüğe Girmesi ile Kaldırılacak Hükümler ve Türk Vergi Sistemine Getirilen Yeni Kavram ve Müesseseler", s. 144.

Vergi sujesine ilişkin kavramlarla ilgili bulunan bu önemli soruna ek olarak Vergi Usul Kanunu'nun 11. maddesine 3239 sayılı Kanun'la eklenen müteselsil sorumluluğa ilişkin hüküm de tartışmalıdır. Bu düzenleme ile Türk Vergi Hukuku'na vergi yükümlüsü ile vergi taşıyıcısı bakımından illiyet bağının araştırılmadığı geniş kapsamlı bir teselsül kurumu ithal edilmiş olmaktadır. Bir defa, bu hüküm ile getirilen müteselsil sorumluluk düzenlemesi, yukarıda da belirtildiği gibi, hukuka aykırıdır. Her ne kadar, maddede yer alan "**aralarında zımnen dahi olsa irtibat bulunduğu tesbit olunanlar**" ibaresi hükmün kusur sorumluluğunu düzenlediğini düşündürüyor ise de fıkranın lâfzı yanlış anlaşılmaya müsait olduğundan burada kusursuz sorumluluk (objektif sorumluluk) esasına dayanan bir müteselsil sorumluluk kurumunun düzenlenmiş olduğu da düşünülebilir. Şöyle ki; anılan fıkra hükmü "mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülüklerini yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden alım satıma taraf olanlar ile hizmetten yararlananlar, aralarında zımnen dahi olsa irtibat olduğu tesbit olunanlar müteselsilen sorumludurlar" şeklinde kaleme alındığından -zımnen dahi olsa "**irtibat**"ın⁽⁶⁷⁾ her durumda aranıp aranmayacağı hususunda, tereddütler ortaya çıkabilmektedir. Fıkra hükmünün "..... verginin ödenmesinden alım satıma taraf olanlar ile hizmetten **yararlananlardan** aralarında zımnen dahi olsa irtibat olanlar" ya da "..... verginin ödenmesinden alım satıma taraf olanlar ile hizmetten **yararlananların** aralarında **zımnen dahi olsa irtibat bulunması halinde**" şeklinde tadil edilmesi bu türden yanlış anlamaları önleyebilecektir. Aksi takdirde, "**irtibat**"ın yokluğu halinde bile vergi yükümlüsü ile vergi taşıyıcısı bakımından bir müteselsil sorumluluktan bahsedilmesi ihtimal dahilinde olacaktır.

Kanunda tanımlanan sorumluluğun kusur sorumluluğu olduğu kabul edilebilmekle birlikte Anayasa Mahkemesi kararında tümüyle kusursuz (objektif) sorumluluk esasına dayanıldığı görülmektedir.⁽⁶⁸⁾ Oysa buradaki müteselsil sorumluluğun kusursuz (objektif) sorumluluk esasına dayandırılması son derecede sakıncalı olduğu gibi, hukukun temel ilkelerine de aykırıdır. İlliyet bağının aranmadığı ve "illetsiz bağıntı" esasının geçerli olduğu bu sorumluluk tipinde sorumluluk zincirinin hangi ölçütlere göre ve nereye kadar uzatılacağı konusunda belirgin ilkeler ortaya konulması çok güçtür.⁽⁶⁹⁾

Fıkra hükmü nasıl yorumlanırsa yorumlansın ortaya çeşitli sorunlar çıkmaktadır. "**İrtibat**"ın varlığının hangi ölçütlere göre tesbit olunacağı hususu bunların başında gelmektedir. Ayrıca, müteselsil sorumluluğun "**nihai tüketiciler**" için sözkonusu olmadığı belirtildiği halde, nihai tüketimin ne olduğunu ve nihai tüketicinin kim olduğunu belirlemek her zaman mümkün olamamaktadır.⁽⁷⁰⁾

(67) Burada "**irtibat**"ı bir tür "**muavazaa**" ya da "**hileli anlaşma**" şeklinde anlamak gerekir (KANETİ, Selim, **op.cit.**, s. 77).

(68) KUMRULU, Ahmet, **op.cit.**, s. 425.

(69) **Ibid.**, s. 430.

(70) **Ibid.**, s. 421.

2. 3418 Sayılı Kanun ile Yapılan Düzenleme

3239 sayılı Kanun'la yapılan müteselsil sorumluluğa ilişkin düzenlemenin kapsamı 24/3/1988 tarih ve 3418 sayılı Kanun'la yapılan bir başka düzenleme ile daha da genişletilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 11'inci maddesinin 3, 4 ve 5'inci fıkralarını oluşturan müteselsil sorumlulukla ilgili hükümlere 3418 sayılı Kanun'un 30'uncu maddesi ile dördüncü fıkradan sonra gelmek üzere eklenen fıkra şöyledir:

"Maliye ve Gümrük Bakanlığı zirai ürünlerin (işlenmiş olanlar dahil) alım ve satımına aracılık eden kuruluşlar ile Ticaret Borsalarını bu mahsullerin satın alınması sırasında yapılacak vergi tevkifatından müteselsilen sorumlu tutmaya, 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".

Yukarıda III-A-1'de yer alan değerlendirmeler esas itibarıyla 3418 sayılı Kanun ile eklenen fıkra hükmü için de geçerlidir. Burada Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na verilen yetkinin son fıkra hükmü ile verilen yetkiden daha özel, daha özgül ve daha geniş dolayısıyla da daha tartışmalı olduğu ifade edilebilir. Nitekim Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın bu yetkiye dayanarak yayımladığı 164 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin 4 numaralı bendi ile yapılan "düzenleme" pek çok tartışmayı da beraberinde getirmiş ve iptal davalarına konu olmuştur. Anılan bent şu şekildedir.⁽⁷¹⁾

"4- 5590 sayılı Kanuna Göre Kurulmuş Bulunan Ticaret Borsalarında Tescil Ettirilerek Satın Alınan Zirai Ürün Bedellerinden Yapılacak Gelir Vergisi Tevkifatı ve Müteselsil Sorumluluk:

5590 sayılı Kanuna göre kurulmuş olan Ticaret Borsalarında Borsada işlem gören zirai ürünlerin tescil ettirilerek çiftçi dışındaki kişi ve kuruluşlardan satın alınması halinde, Borsada tescil ettirilerek satın alınan zirai ürünler için, satın alanların müteselsil sorumluluğu bulunmamaktadır. Borsada tescil ettirilerek, çiftçilerden satın alınan zirai ürün bedelleri üzerinden tevkif edilerek vergi dairelerine ödenmesi gereken vergiden, Borsalar, yöneticileri ve zirai ürünü satın alanlar müteselsilen sorumlu olacaklardır.

(71) Gelir Vergisi Genel Tebliği, Seri No: 164, RG. T. 15/9/1990, S. 20636.

Öte yandan, bu Tebliğin 1, 2 ve 3'üncü bölümlerinde belirtilen kamu kurum ve kuruluşları ile diğer kişi, kurum ve kuruluşların; * çiftçi dışında kalan kişi, kurum ve kuruluşlardan, 5590 sayılı Kanuna göre kurulmuş bulunan Ticaret Borsalarında tescil ettirerek satın aldıkları zirai ürün bedelleri üzerinden, gelir vergisi tevkifatı yapmayacaklar ve müteselsilen de sorumlu olmayacaklardır. Ancak, söz konusu zirai ürünlerle ilgili olarak daha önce çiftçiden satın alınması esnasında gelir vergisi tevkifatının yapılmamış olması halinde, tevkif yoluyla ödenmesi gereken vergi ile buna bağlı ceza, gecikme faizi ve gecikme zammından tescil işlemini yapan borsalar, borsaların yöneticileri ve vergisi tevkif yoluyla ödenmeyen zirai ürünü Borsaya getirenler de müteselsilen sorumlu olacaklardır."

Bu bent hükmü ile 5590 sayılı Kanunla kurulmuş Ticaret Borsaları ve yöneticileri, borsada tescil ettirilerek satın alınan zirai ürün bedelleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmasından ve ilgili vergi dairelerine ödenmesinden dolayı müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır. Tebliğde müteselsil sorumluluğun kapsamının cezaları da kapsayacak şekilde geniş tutulduğu dikkati çekmektedir. Burada, cezaların kanuniliği ilkesine ve Anayasa'nın 38'inci maddesine açık bir aykırılık vardır. Ayrıca, 5590 sayılı Kanun'a göre görevleri sadece "tescil" işlemini yapmak olan Ticaret Borsalarının tevkifat yapma sorumlulukları Gelir Vergisi Kanunu'nun 94, 96 ve 98'inci maddelerinde düzenlenmemiştir.

3418 sayılı Kanun'la eklenen fıkra hükmü ile Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na ancak Kanunla mümkün olabilecek bir düzenleme yapma yetkisi verilmektedir. Böylece, Maliye Bakanlığı vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinden verginin tahsiline kadar olan süreç boyunca uygulanacak işlemlerin aşamalarını değiştirme, Gelir Vergisi Kanunu'nun 121'inci maddesi hilâfına yükümlülere daha önce ödenmiş vergilerinin mahsup ya da ret ve iadesi yoluyla geri ödenmesini önleyerek mükerrer vergi alınmasına yolaçacak düzenlemeler yapma, yükümlülere ek mali külfetler yükleyecek yeni yükümlülükler getirme ve vergi ödevleri ile ilgili sorumluluklar yükleme yetkisiyle donatılmış olmaktadır. Maliye ve Gümrük Bakanlığı bu yetkiye dayanarak yayımladığı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği ile zirai ürün alım satımı ile uğraşan kamu kurum ve kuruluşlarına Gelir Vergisi Kanunu'nda yer almayan tevkifat yapma zorunluluğunu getirmiş, tevkifatın yapıldığı aşamayı değiştirmiş, daha önceki aşamalarda tevkif edilen vergilerin

* Destekleme alımı yapan kamu kurum ve kuruluşları, destekleme alımı yapmayan kamu kurum ve kuruluşlarından bir bölümü; GVK m. 94'te, yazılı olan kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, kooperatifler, iş ortaklıkları, dernek ve vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, menkul kıymetler yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler.

geri ödenmesi ya da mahsubunu Gelir Vergisi Kanunu'nun 121'inci maddesinin açık hükmüne rağmen engelleyici düzenlemeler yapmış ve nihayet 5590 sayılı Kanun'la kurulmuş olan Ticaret Borsalarını ve bunların yöneticilerini, gerek kendi kanunlarında gerekse vergi kanunlarında ödevli olmalarını gerektiren herhangi bir hüküm bulunmadığı halde verginin kesilip ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutarak Anayasa'nın 73/III hükmü hilâfına Kanunu değiştirmiştir.⁽⁷²⁾ Burada Maliye Bakanlığı'nın Kanunla tanınan bir yetkiye dayandığı ileri sürülebilirse de; Vergi Hukukunda idarenin kural olarak bağlı yetkiye sahip olması nedeniyle daha da güçlenen⁽⁷³⁾ İdare Hukukunun "**kanuni idare ilkesi**" ne göre vergilendirme yetkisinin kanunla verilmesi yeterli olmayıp, en azından, verginin esasına ilişkin unsurların da kanunla belirlenmesi; verginin konusu, yükümlüsü ve vergiyi doğuran olayın maddi vergi kanunlarında açık olarak yer alması gerekir.⁽⁷⁴⁾ Bununla birlikte, kanuni idare ilkesi, idarenin ve idari faaliyetlerin tüm ayrıntıları ile düzenlenmesini öngörmez. Bu ilke, konu ile ilgili asli kuralların kanunla konulmasını zorunlu kılarken tali bazı konuların düzenlenmesinde idareye yetki devredilmesine de izin verir.⁽⁷⁵⁾ Fransız doktrininde "kanunilik bloku", Alman ve Avusturya doktrininde "normlar hiyerarşisi", İsviçre doktrininde ise "idarenin kanuniliği ilkesi" şeklinde ifade edilen kanuni idare ilkesi'nin⁽⁷⁶⁾ Vergi Hukuku alanındaki ifadesini ise **verginin kanuniliği ilkesi** oluşturur. Bu durumda, Vergi Usul Kanunu'nun 11 inci maddesine 3418 sayılı Kanun'la eklenen fıkra hükmü ile Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na verilen yetki Anayasa'nın en azından 6, 7, 8, 11, 13, 14, 38, 73, 123 ve 124'üncü maddelerine aykırı olmaktadır. İdari düzenlemenin konusu, ancak, kanunun uygulanmasını sağlayıcı yönde tali nitelikte olabilir. Ayrıca, yürütme organına verilecek ayrıntıları düzenleme yetkisinin Anayasa'da mutlak olarak kanun konusu sayılan hususları kapsamaması da gerekir. Vergi tekniğine ilişkin idari usulün dahi kanunla düzenlenmiş olmasının nedeni Vergi Usul Kanunu'ndaki bu hükümlerin maddi vergi kanunlarındaki hükümler gibi kişinin temel hak ve ödevleriyle ilgisidir.⁽⁷⁷⁾ Anayasa'nın 13'üncü maddesi uyarınca, temel hak ve hürriyetler belirli koşullar altında ancak "**kanunla**" sınırlanabilir. Ayrıca, 14'üncü maddenin son fıkrasında da "Anayasanın hiç

(72) DŞ. 4.D.E. 1993/3, K. 1993/20, T. 25/5/1993, R.G.T. 28/11/1995, S. 22477.

(73) ÇAĞAN, Nami, "Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi", **Anayasa Yargısı**, Anayasa Mahkemesi'nin 22. Kuruluş Yıldönümü Sempozyumu, 25-27 Nisan 1984, Anayasa Mahkemesi Yayınları, No:4, Ankara.

(74) VUK m. 19 uyarınca;
ÇAĞAN, Nami, **Vergilendirme Yetkisi**, ss. 145-146.

(75) GÜNDAY, Metin, **op.cit.**, s. 40.

(76) BERKET, Zuhâl, **Hukukun Genel İlkeleri ve Danıştay**, Yetkin Yayınları, Ankara, 1996, s. 80 (İçinde Ali Ülkü AZRAK, **Avrupa Topluluğunda İdari Yargının Genel Esasları**, İstanbul, 1982, s. 6).

(77) DŞ. 4. D.E. 1993/3, K. 1993/20, T. 25/5/1993, R.G.T. 28/11/1995, S. 22477.

bir hükmü Anayasada yer alan temel hak ve hürriyetleri yok etmeye yönelik bir faaliyette bulunma hakkını verir şekilde yorumlanamaz" hükmü yer almaktadır. Vergi ödevinin Anayasa'da bir siyasi ödev olarak tanımlanmış olması nedeniyle vergilendirmeye ilişkin konularda kanun hükmünde karar-nameler ile dahi düzenleme yapılamazken, Anayasa'nın çeşitli maddelerine aykırı olarak bu yetkinin Maliye Bakanlığı'na devredilmesinin gerekçesini anlayabilmek güçtür.

Vergi Usul Kanunu'nun 11'inci maddesine 3239 sayılı Kanun'la eklenen müteselsil sorumluluğa ilişkin hükümler için olduğu gibi 3418 sayılı Kanun'la yapılan düzenlemenin iptali için de Anayasa Mahkemesi'nde iptal davaları açılmıştır. Ancak, Anayasa Mahkemesi daha önce olduğu gibi bu düzenlemeyi de oy çokluğu ile Anayasaya uygun bulmuştur. Bununla birlikte, iptal davalarından birini açan Danıştay Dördüncü Dairesi, Ankara Ticaret Borsası tarafından 164 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin 4 numaralı bendinde yapılan düzenlemenin iptali amacıyla açılan dava sonucun-da Genel Tebliğ ile Ticaret Borsalarını sorumluluk kapsamına almanın, Kanunun tanıdığı yetkinin üzerine çıkmak ve Kanunda öngörülme-yen yükümlülük tesis etmek anlamına geleceği gerekçesiyle anılan bendin iptaline karar vermiştir.⁽⁷⁸⁾

B- Anayasa Mahkemesi Kararları Üzerine

1- Kanunların Anayasaya Uygunluğunun Denetiminde "Sebep", "Amaç" ve "Konu" Unsurları

Birer hukuki tasarruf olan kanunların anayasaya uygunluğunun denetimi esas itibariyle **sebep, amaç** ve **konu** unsurları bakımından yapılmaktadır.⁽⁷⁹⁾ Bir kanunun "iç unsurları" olarak nitelendirilen bu unsurların denetimi, kanun işleminin yasama organındaki çoğunluğun siyasi tercihlerini yansıtmaması bakımından "dış unsurlar" olan usul ve şekil unsuru ile yetki unsuru-na kıyasla daha güçtür.⁽⁸⁰⁾

(78) DŞ. 4. D.E. 1991/752, K. 1995/5799, T. 25/12/1995, KIZILOL, Şükrü, **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1996, ss.643-45.

(79) TEZİÇ, Erdoğan, "Kanunların Anayasaya Uygunluğunun 'esas' Açısından Denetimi", **Anayasa Yargısı**, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara, 1986, s. 28; TEZİÇ, Erdoğan, **Anayasa Hukuku (Genel Esaslar)**, Beta Basım Yayım, İstanbul, 1991, s. 186; ÖZBUDUN, Ergun, **Türk Anayasa Hukuku**, Yetkin Basım Yayım, Ankara, 1995, ss. 359-62.

(80) TEZİÇ, Erdoğan, **Türkiye'de 1961 Anayasasına Göre Kanun Kavramı**, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1972, s. 174.

Anayasa devletin özelliklerini; kişilerin temel hak ve ödevlerini belirtmekle birlikte; yapılması gereken kanunları ve sebeplerini yasama organının takdirine bırakmıştır. Bir başka ifade ile kanunların "**sebebe unsurunu**" genellikle takdiri niteliktedir.⁽⁸¹⁾ Bir kanunun yapılmasının nedenleri ve bu konuda etkili olan faktörler yasama organının takdir yetkisi dahilinde ele alınır.⁽⁸²⁾ Ancak, yasama organı takdir yetkisini kullanırken anayasada öngörülen sebepleri de gözardı edemez.⁽⁸³⁾

Bununla birlikte, kanunun sebebe unsurunun anayasa yargısı tarafından yaygın bir şekilde denetlenmesi bazı sakıncaları da beraberinde getirir. Kanunların sebebi birtakım maddi olaylar olduğuna göre, hangi kanunların hangi sebeplerle yapılacağı hususunda nihai karar yetkisinin yasama organına ait bulunması kuvvetler ayrılığı ilkesi ile tutarlı olmaktadır. Başka bir deyişle, kanun yapma konusu tümüyle bir siyasi tercih sorunu olduğundan kanun tasarrufunda sebebe unsurunun önemli bir yerinin bulunmaması gerektiği ifade edilebilir.⁽⁸⁴⁾ Sebebe unsurunun denetimi "yerindelik denetimi" anlamına geldiğine göre, bu denetimi yapabilmesi için Anayasa Mahkemesi'nin kanunun yazılma nedenlerini değerlendirebilecek imkânlarla, özellikle uygun denetim ölçütlerine sahip bulunması gerekir. Bugün için bu ölçütlerin tatminkâr düzeyde geliştirmiş olduğunu söylemek çok güçtür. Örneğin, Anayasanın 166. maddesine göre "Ekonomik, sosyal ve kültürel kalkınmayı, özellikle sanayi ve tarımın yurt düzeyinde dengeli ve uyumlu biçimde hızla gelişmesini, ülke kaynaklarının döküm ve değerlendirilmesini yaparak verimli şekilde kullanılmasını planlamak, bu amaçla gerekli teşkilâtı kurmak Devletin görevidir". Aynı maddenin ikinci fıkrasına göre ise, "Plânda millî tasarrufu ve üretimi arttırıcı, fiyatlarda istikrar ve dış ödemelerde dengeyi sağlayıcı, yatırım ve istihdamı geliştirici tedbirler öngörülür; yatırımlarda toplum yararları ve gerekleri gözetilir; kaynakların verimli şekilde kullanılması hedef alınır. Kalkınma girişimleri bu plana göre gerçekleştirilir". 167. maddenin birinci fıkrasında "Devlet, para, kredi, sermaye, mal ve hizmet piyasalarının sağlıklı ve düzenli işlemlerini sağlayıcı ve geliştirici tedbirleri alır; piyasalarda fiili veya anlaşma sonucu doğacak tekelleşme ve kartelleşmeyi önler" hükmü; ikinci fıkrasında ise "dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Bakanlar Kuruluna yetki verilebilir" hükmü yer almaktadır.

(81) ONAR, Sıddık Sami, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, I. Cilt, Üçüncü Baskı, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1966, s. 361.

(82) ÖZBUDUN, Ergun, **op.cit.**, s.359; TEZİÇ, Erdoğan, **Anayasa Hukuku**, s. 187.

(83) TEZİÇ, Erdoğan, "Kanunların Anayasaya Uygunluğunun 'Esas' Açısından Denetimi", s. 29; TEZİÇ, Erdoğan, **Anayasa Hukuku**, s. 187.

(84) TEZİÇ, Erdoğan, **Türkiye'de 1961 Anayasasına Göre Kanun Kavramı**, s. 103.

Anayasa Mahkemesi'nin gerekli ölçütlere sahip bulunmaması nedeniyle, hangi ekonomik önlemlerin para, kredi, sermaye ve hizmet piyasalarının sağlıklı ve düzenli işlemelerini sağlayıcı ve geliştirici önlemler olduğuna; dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına nasıl düzenleneceğine karar vermesi oldukça güç, neredeyse imkansızdır. Anayasa Mahkemesi'nin, aslî görevi olan hukuk normlarının anayasaya uygunluğunu denetlemek yerine, kanunların sosyal, ekonomik vb. nedenlerini denetlemeye yönelmesi kanun tasarrufunda tek yetkili organ olan yasama organı üzerinde hakimiyet kurması anlamına gelecektir ki bu da kuvvetler ayrılığı ilkesinden uzaklaşma sonucunu doğurur.⁽⁸⁵⁾

Kanunların anayasaya uygunluğunun denetiminde esas alınan ve kamu yararı olarak ifade edilen ikinci unsur "**amaç unsuru**"dur. Anayasa'nın 13. maddesine göre "temel hak ve hürriyetler, Devletin ülkesi ve milletiyle bölünmez bütünlüğünün, milli egemenliğin, Cumhuriyetin, milli güvenliğin, kamu düzeninin, genel asayişin, kamu yararının, genel ahlâkın ve genel sağlığın korunması amacı ile ve ayrıca Anayasanın ilgili maddelerinde öngörülen özel sebeplerle, Anayasanın sözüne ve ruhuna uygun olarak kanunla sınırlanabilir." Buna göre, bu madde de ya da temel hak ve hürriyetleri düzenleyen maddelerde yer alan amaçlar dışında, temel hak ve hürriyetleri sınırlandıran kanunlar, amaç unsuru bakımından anayasaya aykırı olacaktır.⁽⁸⁶⁾ Yasama organı kamu yararının anlam ve kapsamını belirleme konusunda tamamen serbesttir. Bir kanunun ya da kanun hükmünün kamuya yararlı olup olmadığı hususunun Anayasa Mahkemesi'nin denetim alanı dışında kalması gerekir.⁽⁸⁷⁾ Aksi takdirde mahkeme, siyasi hayata müdahale niteliğindeki kararları ile "**yargıçlar hükümeti**"ne yol açabilecektir.⁽⁸⁸⁾ Anayasa Mahkemesi kanunların kamuya yararlı olup olmadığını değil, gerçekten kamu yararı amacı ile yapıp yapılmadığını denetlemelidir.⁽⁸⁹⁾

Özetlemek gerekirse, bir kanunun ülkenin ihtiyaçlarına ya da kamu yararına uygun olup olmadığı sorunu bir siyasi tercih sorunudur. Bu konu tümüyle yasama organının takdirine bırakılmalıdır. Anayasa Mahkemesinin denetimi, Anayasanın kanun tarafından ihlal edilip edilmediğinin belirlen

(85) Devletin iktidarı tek ve bölünmez nitelikte olduğuna göre, "**kuvvetler ayrılığı**" ilkesi ya da sistemini "**fonksiyonlar ayrılığı**" şeklinde anlamak daha doğru olur. (Bkz. ÖZBUDUN, Ergun, **op.cit.**, ss. 144-45.).

(86) ÖZBUDUN, Ergun, **op.cit.**, s. 360.

(87) TEZİÇ, Erdoğan, **Türkiye'de 1961 Anayasasına Göre Kanun Kavramı**, s. 104; TEZİÇ, Erdoğan, "Kanunların Anayasaya Uygunluğunun 'Esas' Açısından Denetimi", s. 30.

(88) TEZİÇ, Erdoğan, **Türkiye'de 1961 Anayasasına Göre Kanun Kavramı**, s. 114.

(89) TEZİÇ, Erdoğan, "Kanunların Anayasaya Uygunluğunun 'Esas' Açısından Denetimi", s. 30; TEZİÇ, Erdoğan, **Anayasa Hukuku**, s. 188.

mesine yönelik bulunan bir kanunilik denetimidir. Bu denetimin amacı ise "adaleti siyasileştirmek" değil, "siyaseti hukukileştirmek" olarak ifade edilmektedir.⁽⁹⁰⁾

Anayasaya uygunluk denetiminde esas alınan üçüncü unsur olan "**konu unsuru**", kanunun oluşturduğu hukuki durumu, doğurduğu sonucu ve içeriğini ifade etmektedir.⁽⁹¹⁾ Yasama organı kanunların konularını, Anayasaya aykırı olmamak kaydı ile belirlemekte serbesttir.⁽⁹²⁾

Kanunların konu bakımından anayasaya aykırılığı hususunda çeşitli ihtimaller söz konusu olmaktadır. İlk olarak, kanunların anayasanın emredici ve yasaklayıcı kurallarına aykırı olmaması gerekir. Bunun yanında belirtilmesi gereken bir başka husus da anayasanın bir kanunun düzenlenmesinde gözününe alınmasını öngördüğü esaslara (mali güce göre vergileme esası gibi) kanun koyucunun mutlaka riayet etmesi gereğidir. İkinci olarak, anayasada kanunla düzenlenmesi öngörülen bir konuda yasama organının eksik düzenleme yapması durumunda anayasaya uygunluktan söz edilemeyeceği gibi, anayasaya aykırılıktan da söz edilemez. Bu durumda, Anayasa Mahkemesi'nin iptal yetkisi ancak mevcut olan bir hüküm için işleyebileceğinden hükmün yokluğu iptal sonucunu doğurmayacaktır.⁽⁹³⁾ Kaldı ki, Anayasa Mahkemesi'nin de gerek 1961 gerekse 1982 Anayasası dönemlerinde bu yönde kararları bulunmaktadır.⁽⁹⁴⁾ Eksik düzenleme durumunda, doğrudan anayasada yer alan kuralın uygulanması düşünülebilir.⁽⁹⁵⁾ Nitekim, 1961 Anayasasından farklı olarak, 1982 Anayasasının 177. maddesinin (e) bendinde buna imkân veren açık bir hüküm yer almıştır. Üçüncü bir ihtimal, "**Anayasa Meselesi**" teşkil etmeyen, bir başka deyişle, anayasada düzenlenmeyen bir konuda kanun çıkarılmış olmasıdır. Böyle bir durumda, anayasaya aykırılıktan söz edilemeyeceği gibi, yasama organının mutlak takdir

(90) TEZİÇ, Erdoğan, **Türkiye'de 1961 Anayasasına Göre Kanun Kavramı**, s.116.

(91) **Ibid.**, s. 119.

(92) **Ibid.**, s.120; TEZİÇ, Erdoğan, "Kanunların Anayasaya Uygunluğunun 'Esas' Açısından Denetimi", s. 32; ÖZBUDUN, Ergun, **op.cit.**, s. 361; ONAR, Sıddık Sami, **op.cit.**, s. 363.

(93) ÖZBUDUN, Ergun, **op.cit.**, s. 362.

(94) AYM.E. 1963/172, K. 1963/244, T. 21/10/1963, AYMKD, S. 1, s. 442; AYM.E. 1988/3, K. 1989/4, T. 18/1/1989, RG. 3/5/1989, s. 20157; Bu konuda, ayrıca; YÜZBAŞIOĞLU, Necmi, **Türk Anayasa Yargısında Anayasallık Bloku**, İÜHF Yayını, İstanbul, 1993, ss. 251-54.

(95) TEZİÇ, Erdoğan, "Kanunların Anayasaya Uygunluğunun 'Esas' Açısından Denetimi", s. 33; TEZİÇ, Erdoğan, **Anayasa Hukuku**, ss. 193-94.

yetkisi ile donatıldığı da söylenemez. Takdir yetkisinin sınırı, konu ile ilgili tüm anayasa kurallarının yanı sıra "genel hukuk ilkeleri" tarafından belirlenmektedir.⁽⁹⁶⁾

Vergi Usul Kanunu'nun 11'inci maddesine 3239 ve 3418 sayılı Kanunlar ile eklenen hükümlerin yerindeliliğine ilişkin Anayasa Mahkemesi Kararları bu unsurlar açısından değerlendirildiğinde; Anayasa Mahkemesi'nin, düzenlemeleri, hükümlerin **sebeup** unsurunu oluşturan vergi kayıp ve kaçakları ile **amaç** unsurunu oluşturan vergilemede verimlilik, etkinlik ve adalet ilkelerinin, dolayısıyla kamu yararının gerçekleştirilmesi açısından Anayasaya uygun bulunduğunu göstermektedir. Kararlara kanunun sebep ve amaç unsurları bakımından katılmamak mümkün bulunmamakla birlikte; anılan hükümler, müteselsil sorumluluk kurumunda ifadesini bulan **konu** unsuru bakımından Anayasanın çeşitli maddelerine aykırılık oluşturmaktadır.⁽⁹⁷⁾

2. Yasal Düzenlemeler, Anayasa Mahkemesi Kararları ve Başlıca Anayasal İlkeler

3239 sayılı Kanun'un ikinci maddesi ve 3418 sayılı Kanun'un 30'uncu maddesi ile Vergi Usul Kanunu'nun 11'inci maddesine eklenen fıkraların Anayasa'nın çeşitli maddelerine aykırılığı gerekçesiyle açılan iptal davaları sonucunda Anayasa Mahkemesinin verdiği Anayasa'ya aykırılık bulunmadığı yönündeki kararlar, hükümlerin amacını da aşarak tümüyle objektif sorumluluk (kusursuz sorumluluk) esasına dayandırılmıştır. Ancak, bu kararların "yazılı olmayan" gerekçelerini de gözardı etmemek gerekmektedir. 1980'li yılların başından itibaren Türkiye'de yasama-yürütme dengesinin yürütme lehine bozulması; 1961 Anayasası'nda bir "**görev**" olarak tanımlanan yürütmenin, 1982 Anayasası'nda sadece bir görev değil aynı zamanda bir "**yetki**" olarak da tanımlanması ve iktisat ve maliye politikalarında yeni

(96) TEZİÇ, Erdoğan, **Anayasa Hukuku**, s. 194; TEZİÇ, Erdoğan, **Türkiye'de 1961 Anayasasına Göre Kanun Kavramı**, s. 128; ÖZBUDUN, Ergun, **op.cit.**, s. 362. Anayasa Mahkemesi, kararlarında, hukukun genel ilkelerine Anayasanın da üzerinde yer verme eğiliminde olmuştur. Mahkeme daha çok, hukuk devletini tanımlamak üzere başvurduğu hukukun genel ilkelerini hukuk devleti ilkesine "**destek ölçü norm**" olarak kullanmışsa da, sözkonusu kararlarında bu ilkeleri tüm hukuk kurallarının varlık nedeni olan "**temel norm**" olarak ele aldığı görülmektedir. Anayasa Mahkemesi çeşitli kararlarında, hukuk devletinin Anayasanın hükümlerinden önce, hukukun bilinen ve bütün uygar ülkelerin benimsemiş olduğu ilkeleri ile uyumlu olması gerektiğini belirtmek suretiyle hukukun genel ilkelerine anayasaüstü "**ölçü norm**" değeri vermiş olmaktadır. Bununla birlikte, "hukukun genel ilkeleri"nin belirlenmesine ilişkin yeterli ölçütler kullanılmadığı; "bilinmek" ve "bütün uygar ülkelerde kabul edilmiş olmak" gibi sınırlı ve mutlak ölçütlerle yetinildiği görülmektedir. (bu konuda bkz. YÜZBAŞIOĞLU, Necmi, **op.cit.**, ss. 18-24.).

(97) KUMRULU, Ahmet, **op.cit.**, s. 435.

eğilim ve yaklaşımların egemen olmaya başlaması ile ortaya çıkan yeni konjonktür, pek çok kurumu olduğu gibi Anayasa Mahkememizi de doğal olarak etkilemiş ve bütün tepki ve tartışmalara rağmen⁽⁹⁸⁾ "yeni dünya düzeni" Anayasa ve Vergi Hukuku üzerinde de önemli ölçüde etkili olmuştur. Bu yeni anlayış o kadar hızlı bir biçimde gelişip evrilmektedir ki; Anayasa koyucunun da paralel davranma eğilimine rağmen, anayasal düzenlemelerin sürati yinede yeterli olmamakta ve yasal düzenlemeler zaten büyük ölçüde yürütme ağırlıklı olarak düzenlenen 1982 Anayasası'nın hükümlerine dahi aykırı düşebilmektedir. Nitekim, bu aykırılık 3239 sayılı Kanun'la eklenen hükümlerde, Anayasanın 7, 10, 13, 14, 17, 18, 38, 48, 49, 73, 128 ve 173'üncü maddeleri bakımından 3418 sayılı kanunla eklenen hükümlerde ise, Anayasanın 6, 7, 8, 11, 13, 14, 38, 73, 123 ve 124 üncü maddeleri bakımından ortaya çıkmıştır.⁽⁹⁹⁾

Dava dilekçesinde 3239 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanunu'nun 11. maddesine eklenen üç fıkradan "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 satım taraf olanlar ile hizmetten yararlananlar, aralarında zımnen dahi olsa irtibat olduğu tesbit olunanlar müteselsilen sorumludurlar" şeklindeki birinci fıkranın vergi sorumlusunun görevini yerine getirmemesi halinde sorumlu olmayan başka kişilerin sorumlu tutulması sonucunu doğurarak suç işlememiş olan şahsa ceza sorumluluğu yüklediği, bu nedenle de Anayasanın 38. maddesinin "ceza sorumluluğu şahsidir" şeklindeki altıncı fıkrası hükmüne aykırı olduğu iddia edilmiştir. Dilekçede, ayrıca, 3239 sayılı kanunla getirilen üçüncü ek fıkradaki "müteselsil sorumluluğun şartları, sınırları ve bu konuya ilişkin usul ve esaslar Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nca belirlenir" şeklindeki düzenlemenin hem Anayasanın 38. maddesinin "ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur" diyen üçüncü fıkrası hükmüne hem de 7. maddesinin "yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisi'nindir. Bu yetki devredilemez" şeklindeki hükmüne aykırı olduğu da ileri sürülmüştür.

Müteselsil sorumluluğun bir "ceza" olduğu varsayımına dayanan bu iddialara katılmamak güçtür. Anayasa Mahkemesi kararında, "müteselsil sorumluluk" kurumunun bir "otokontrol" mekanizması olduğu ve ceza niteliğinde bulunmadığı ifade edilmekte ve bu görüş müteselsil sorumluluğun Vergi Usul Kanunu'nun "ceza hükümleri" ile ilgili 4. kitabında değil "genel esaslar" başlıklı birinci kitabında yer almış olması gibi bir gerekçe ile des-

(98) KUMRULU, Ahmet, *op.cit.*, *passim*.

(99) AYM.E. 1986/5, K. 1987/7, T. 19/3/1987, RG. T. 12/11/1987, S. 19632; AYM. E. 1993/3, K. 1993/20, T. 25/5/1993, RG.T. 28/11/1995, S. 22477; AYM. E. 1994/46, K. 1994/57, T. 18/7/1994, RG. T. 14/12/1995, S. 22493.

teklenmeye çalışılmaktadır.⁽¹⁰⁰⁾ "Müteselsil sorumluluk" teknik anlamda bir ceza olarak kabul edilmese bile özü itibariyle bir ceza ya da en azından Anayasanın 17. maddesinde tanımlanan anlamıyla bir "eziyet" haline dönüşmektedir.⁽¹⁰¹⁾

Ayrıca, ceza hukuku teorisine göre, cezanın failin sorumluluk derecesi ile orantılı olma zorunluluğundan dolayı diğer hukuk müeyyidelerinden farklı olarak sadece suçun failine yönelmesi "cezaların şahsiliği" ya da "bireyselliği" ilkesi ile ifade olunmaktadır. Ticari ya da mesleki kazanç elde eden bir yükümlünün kendisine yapılacak ödemelerden vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanlarla ilgisi, dahil ve iştirakinin olmadığı fiillerden dolayı müteselsilen sorumlu tutulması Anayasanın "cezaların şahsiliği" hükmüne aykırı olmaktadır.⁽¹⁰²⁾

3239 sayılı Kanunla getirilen Üçüncü ek fıkranın müteselsil sorumluluğun şartlarının, sınırlarının usul ve esaslarının belirlenme yetkisini Maliye Bakanlığı'na devreden hükmü de dava dilekçesinde iddia edildiği gibi, Anayasanın 38. maddesinin "cezaların kanuniliği"ni öngören üçüncü fıkrası hükmüne ve yasama yetkisinin Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne ait olduğu ve bu yetkinin devredilemeyeceği şeklindeki 7. madde hükmüne aykırıdır. Burada yürütme organına yasama yetkisi verilmekle mezkûr hükümler açıkça ihlâl edilmiş olmaktadır. Oysa vergi hukukunda olduğu gibi ceza hukukunun da esası sadece kanundur. Bu nedenledir ki, ceza hukukunda "kıyas"a, "hukukun genel ilkeleri"ne ve "örf ve adet"e yer verilmemektedir.⁽¹⁰³⁾ Ceza da "kanunilik" ilkesi, cezanın failin kimliğinden bağımsız olarak herkeşe aynı şekilde uygulanması gerektiğini ifade etmektedir. Cezanın "kanuni-

(100) Cezanın ceza hukuku yazarlarınca yapılan tanımlarından biri "topluma büyük ölçüde zarar veren fiiller karşılığı olarak Devletin kanun ile yarattığı ve izlediği diğer amaçlar yanında, özellikle suç işleyeni bazı yoksunluklara tabi kılmak ve böylece toplumun işlenen fiili tasvip etmeme duygusunu belirtmek üzere bir yargı kararı ve sorumluluk derecesi ile orantılı olarak uygulanan korkutucu bir müeyyide" şeklindedir (Bkz. DÖNMEZER, Sulhi/ERMAN, Sahir, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, Genel Kısım, Cilt II, 9. Baskı, İstanbul, 1986, s. 585); Ayrıca, tamamen Anayasa Mahkemesi Kararı paralelindeki bir değerlendirme için bkz. KÜÇÜK, Hidayet/PERÇİN, Necati, "Müteselsil Sorumluluk ve 5590 Sayılı Kanuna Göre Kurulan Ticaret Borsalarının Müteselsil Sorumluluk Karşısındaki Durumları", **Vergi Sorunları Dergisi**, Maliye Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Mayıs-Haziran 1994, S: 72, ss. 40-57.

(101) KUMRULU, Ahmet, **op.cit.**, ss. 435-36.

(102) DÖNMEZER, Sulhi/ERMAN, Sahir, **op.cit.**, s. 593.

(103) EREM, Faruk, **Türk Ceza Hukuku**, Cilt:1, Genel Hükümler, Onbirinci Baskı, AÜHF Yayını, Ankara, 1956, s. 72; bu konuda doktrinde yer alan farklı görüşler için bkz. aynı eser ss. 72-86; ayrıca, Anayasanın 7. maddesi ve yürütme organının düzenleme yetkisinin sınırları konusundaki çeşitli Anayasa Mahkemesi kararlarının değerlendirilmesi hakkında bkz. KANETİ, Selim, "Anayasa Mahkemesi Kararlarına Göre Yasama Yetkisi ile Yürütmenin Düzenleme Yetkisinin Sınırları", **Sosyal Bilimler Dergisi**, Kasım 1994, Cilt 1, S:3, ss. 1-7.

lik" ilkesinin sonucu olan bu niteliğine "cezaların eşitliği ilkesi" adı verilir.⁽¹⁰⁴⁾ Kanunilik ilkesi cezalar bakımından en azından vergiler için olduğu kadar vazgeçilemez bir ilkedir. O kadar ki; kanunsuz suç olamayacağı kuralı bazı yazarlarca "suçlunun **Magna Corta'sı**" olarak nitelendirilmiştir.⁽¹⁰⁵⁾ Bu nedenle, müteselsil sorumluluğa ilişkin böylesine kapsamlı düzenlemeler yapma yetkisinin Maliye Bakanlığı'na verilmesi vergi hukuku açısından olduğu kadar ceza hukukunun temel ilkeleri açısından da kabul edilebilir nitelikte bulunmamaktadır.

Karar, Anayasanın herkesin herhangi bir ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşit olmasını öngören "kanun önünde eşitlik" başlıklı 10. maddesine de aykırıdır. Bir hukuk devleti ilkesi olmanın ötesinde bir temel hak veya bağımsız bir devlet yönetimi ilkesi olarak da kabul edilen "eşitlik" ilkesi⁽¹⁰⁶⁾ toplumu oluşturan ve mali gücü olan⁽¹⁰⁷⁾ her bireyin vergilendirilmesi olarak tanımlanan "genellik" ilkesi ile birlikte 18. yüzyıldan beri vergi hukukunun en önemli ilkelerinden birini oluşturmaktadır.⁽¹⁰⁸⁾ Vergilemede eşitlik ilkesinin ilk sistematik analizi Adam Smith'de görülmektedir.⁽¹⁰⁹⁾ Smith ünlü eseri "Ulusların Zenginliği"nde ele aldığı dört vergileme ilkesi içinde⁽¹¹⁰⁾ önceliği vergilemede eşitlik ilkesine vermiştir. Burada eşitlik kavramı ile vergi yükünün dağıtımını anlamında bir "adalet"ten çok bireylerin devlet himayesi altında elde ettikleri gelir ile orantılı olarak vergi ödemeleri gerektiğini ifade eden iktisadi anlamda bir "eşitlik"⁽¹¹¹⁾ kastedilmiş olmakla birlikte, vergilemede eşitlik ilkesinin temelini adalet düşünceleri oluşturmaktadır.

Vergilemede yatay ve dikey adalet kuralları bu düşüncelerin bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Yatay adalet kuralı, vergilendirme bakımından aynı veya benzer durumda bulunanların aynı vergilendirme işlemine tabi tutulmalarını gerektirmektedir. Bu kural, kanun önünde eşitlik ve hukuk devleti ilkelerinin gereğidir. Dikey adalet kuralı ise, ödeme güçleri farklı olanların vergi yüklerinin farklılaştırılmasını zorunlu kılmaktadır.⁽¹¹²⁾ Bu Kuralın çerçevesi kanun koyucunun değer yargıları tarafından belirlenmektedir.⁽¹¹³⁾

(104) DÖNMEZER, Sulhi / ERMAN, Sahir, *op.cit.*, s. 591.

(105) EREM, Faruk, *op.cit.*, s. 72.

(106) ÖZBUDUN, Ergun, *op.cit.*, s. 113.

(107) ERGİNAY, Akif, "Mali Güç", *Cumhuriyet*, 29 Haziran 1974, s. 2.

(108) AKSOY, Şerafettin, *Kamu Maliyesi*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1991, s. 247; ÇAĞAN, Nami, *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s. 147.

(109) SMITH, Adam, *The Wealth of Nations*, 5. Baskı, Methuen, London, 1930, s. 310.

(110) Vergilemede eşitlik, belirlilik, uygunluk ve iktisadilik ilkeleri.

(111) "Equity" değil "equality"; bkz. TURHAN, Salih, *op.cit.*, s. 191.

(112) MUSGRAVE, Richard A./MUSGRAVE, Peggy B., *op.cit.*, s. 223.

(113) ÇAĞAN, Nami, *op.cit.*, s. 148.

İşte Anayasa Mahkemesi tarafından Anayasaya uygun bulunan müteselsil sorumluluk düzenlemesi bazı kimseleri, ödedikleri vergileri tekrar ödemeye zorlamak suretiyle, taşınmaları gerekenden daha ağır bir yükü altına sokarak 10. maddede öngörülen "**eşitlik**" ilkesini ihlâl etmiş olmaktadır.⁽¹¹⁴⁾

Konuya bu açıdan yaklaşıldığında, müteselsil sorumluluk düzenlemesinin Anayasanın 10. maddesinin yanı sıra 73. maddesine de aykırı olduğu görülür. Nitekim karşıoy yazılarında da bu görüşe yer verilmiştir.⁽¹¹⁵⁾ Buna göre düzenleme, "vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır" şeklinde ki 73/II hükmünü ve 3239 sayılı Kanun'la eklenen üçüncü fıkra dolayısıyla da "vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır" şeklindeki 73/III hükmünü ihlâl etmektedir. Müteselsil sorumluluk düzenlemesi, Anayasanın 73. maddesinin mali güce göre vergilemeyi öngören birinci fıkrası hükmüne de aykırıdır. Yukarıda da belirtildiği gibi çifte vergilendirmeye yol açan bu düzenleme sosyal devlet ilkesinin vergilendirme alanındaki görünümü olarak ifade edilen⁽¹¹⁶⁾ ve vergilendirmenin kişilerin mali güçlerinin esas alınması suretiyle gerçekleştirilmesi olarak tanımlanan mali güce göre vergilendirme ilkesini de açıkça ihlâl etmektedir.

Müteselsil sorumluluğa ilişkin hükümler Anayasanın 173. maddesine de aykırı bulunmaktadır. Anılan madde hükmü uyarınca devletin esnaf ve sanatkârı koruyucu ve destekleyici tedbirler alması gerekirken, teselsül düzenlemesi ile esnaf ve sanatkâr desteklenmek yerine kösteklenmiş olmaktadır. Müteselsil sorumluluk, bu yükümlülerin yukarıda açıklanan türden bir ceza ya da eziyet yükü altına girmeleri sonucunu doğurarak ekonomik faaliyetlerini engelleyebilmektedir.

Müteselsil sorumluluk düzenlemesi ve buna ilişkin Anayasa Mahkemesi kararı verginin "**ikame etkisi**" ni harekete geçirmek suretiyle, Anayasanın 48. maddesinde yer alan çalışma ve sözleşme hürriyeti ve 49. maddesinde yer alan çalışma hakkı ile ilgili hükümlerin de ihlâl edilmesine yol açmaktadır.

Maliye Teorisi'nde **verginin gelir ve ikame etkileri** olmak üzere iki ayrı davranışsal etkisinden söz edilir. Vergideki bir artışın toplam reel gelirleri azaltarak kişileri daha fazla çalışmaya yöneltmesi "**gelir etkisi**"; vergi dolayısıyla görece daha ucuz hale gelen boş zamanın çalışmaya tercih edilmesi ise "**ikame etkisi**"⁽¹¹⁷⁾ olarak tanımlanmaktadır.⁽¹¹⁸⁾

(114) Buradaki "**eşitlik**" kavramı, yukarıda da belirtildiği gibi vergileme bakımından "yatay adalet" ile özdeştir. (bkz. KUMRULU, Ahmet, **op.cit.**, s. 437.)

(115) Muammer Turan'ın Karşıoy Yazısı, AYM.E. 1986/5, K. 1987/7, T. 19/3/1987, RG. T. 12/11/1987, S. 19632, ss. 63-64.

(116) ÇAĞAN, Nami, **op.cit.**, s. 194.

(117) "İkame Etkisi" yerine "Nisbi Fiyat Etkisi" ya da "Beyan Etkisi" kavramları da kullanılmaktadır. (Bkz. BULUTOĞLU, Kenan, **Kamu Ekonomisine Giriş**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1981, s. 419)

(118) TURHAN, Salih, **op.cit.**, s. 238; MUSGRAVE, Richard A./MUSGRAVE, Peggy B., **op.cit.**, ss. 299-303.

Anayasanın 48. maddesi hükmü "herkes, dilediği alanda çalışma ve sözleşme hürriyetlerine sahiptir. Özel teşebbüsler kurmak serbesttir. Devlet, özel teşebbüslerin milli ekonomilerin gereklerine ve sosyal amaçlarına uygun yürümesini, güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayacak tedbirleri alır" şeklinde olmakla birlikte müteselsil sorumluluğa ilişkin hükümler özellikle katma değer vergisi bakımından vergiden kaçınma amacıyla "ikame etkisi"ni uyarabilecektir.⁽¹¹⁹⁾ Müteselsil sorumluluk düzenlemesi çifte vergilendirmeye yol açarak yükümlülerin vergi yükünü arttıracak, bu da vergiden kaçınma eğilimlerini güçlendirecektir. Bu şekilde oluşan verginin ikame etkisi, verginin ve talebin fiyat elastikiyetinin yüksekliği ölçüsünde büyük olmakta ve kişiler bir bakıma iradeleri dışında, ekonomik faaliyetten uzaklaşmak zorunda kalmaktadırlar.⁽¹²⁰⁾

48. maddenin ikinci fıkrası hükmü, devletin özel teşebbüslerin güvenlik ve kararlılık (istikrar) içinde çalışmasını sağlayacak tedbirleri almasını öngördüğü halde müteselsil sorumluluk düzenlemesi, teşebbüslerin beklenmeyen durumlar ve büyük risklerle karşılaşmasına yol açarak hukuk devleti ilkesinin temel unsurlarından olan hukuki güvenlik⁽¹²¹⁾ ve vergilemede belirlilik⁽¹²²⁾ ilkelerine ters düşmekte, dürüst yükümlüleri kötü sürprizlerle karşı karşıya bırakmaktadır.⁽¹²³⁾

Düzenleme ve Anayasa Mahkemesi kararı Anayasanın 49. maddesine de aykırılık oluşturmaktadır. Anılan maddenin birinci fıkrasında çalışmanın herkesin hakkı ve ödevi olduğu belirtildikten sonra ikinci fıkrada, devletin çalışanların hayat seviyelerini yükseltmek, çalışma hayatını geliştirmek için çalışanları korumak, çalışmayı desteklemek ve işsizliği önlemeye elverişli bir ekonomik ortam yaratmak için gerekli tedbirleri alacağı hükme bağlanmıştır. Ancak, müteselsil sorumluluk kurumu verginin ikame etkisini harekete geçirerek çalışanların aleyhine bir ortam yaratacak, böylece işsizliğin artmasına neden olacaktır.

Düzenleme ve karar, Anayasanın "Temel hak ve hürriyetlerin sınırlanması" başlıklı 13. maddesinin ikinci fıkrasına da aykırıdır. Fıkra hükmünde temel hak ve hürriyetlerle ilgili genel ve özel sınırlamaların demokratik toplum düzeninin gereklerine aykırı olamayacağı öngörülmüştür. Oysa mevcut düzenleme çerçevesinde, vergi yükümlülerinin ya da taşıyıcılarının, vergi sorumlularının yada alım-satım ilişkisi içinde buldukları kanuni vergi yükümlülerinin vergi ödevlerini yerine getirip getirmediğini denetleme imkanına sahip bulunmamaları ve ekonomik ilişkinin bir nevi "suçluluk karinesi"; ekonomik ilişkiye girenlerin ise "potansiyel vergi kaçak-

(119) TURHAN, Salih, *op.cit.*, s. 239; MUSGRAVE, Richard A./MUSGRAVE Peggy B., *op.cit.*, s. 301.

(120) BULUTOĞLU, Kenan, *Kamu Ekonomisine Giriş*, s. 420.

(121) ÇAĞAN, Nami, *op.cit.*, s. 172.

(122) SMITH, Adam, *op.cit.*, ss. 310-311.

(123) KUMRULU, Ahmet, *op.cit.*, s. 438.

çısı" olarak değerlendirilmeleri sonucunda çalışma ve sözleşme hürriyeti demokratik toplum düzeninin gereklerine uygun olmayan bir şekilde sınırlandırılmış olmaktadır.⁽¹²⁴⁾

Burada ayrıca, Anayasanın 14. maddesinin "Anayasanın hiçbir hükmü, Anayasada yer alan hak ve hürriyetleri yok etmeye yönelik bir faaliyette bulunma hakkını verir şekilde yorumlanamaz" şeklindeki üçüncü fıkrası hükmüne de aykırılık bulunmaktadır. Anılan hükmün, anayasada tanımlanan hak ve hürriyetleri ortadan kaldırmak üzere herhangi bir hukuki düzenleme dahi yapılamayacağı şeklinde anlaşılması halinde, bu aykırılığın nedeni ortaya çıkmış olacaktır. Örneğin, Anayasanın 73. maddesi hükmü çerçevesinde vergilendirme yapılırken, düzenlemenin çalışma ve sözleşme hak ve hürriyeti, mülkiyet hakkı vb. temel hak ve hürriyetlere ters düşmemesine, bu hak ve hürriyetleri ortadan kaldırmamasına dikkat etmek gerekmektedir.

Anayasanın 128. maddesine göre "Devletin, kamu iktisadi teşebbüsleri ve diğer kamu tüzel kişilerinin genel idare esaslarına göre yürütmekle yükümlü oldukları kamu hizmetlerinin gerektirdiği asli ve sürekli görevler memurlar ve diğer kamu görevlileri eliyle görülür." "Kamu görevlileri"nden bir kamusal örgüte bağlı olarak çalışan memurları ve diğer görevlileri anlamak gerekir. Her kamu hizmeti göreni kamu görevlisi olarak kabul etmek mümkün değildir. Örneğin, bir avukat, bir mali müşavir, bir hekim kamu hizmeti görmektedir. Ancak, bunlar devlete ve diğer kamu tüzel kişilerine, bir başka deyişle kamu kurum ve kuruluşlarına bağlı olarak çalışmadıkça kamu görevlisi olarak kabul edilemezler.⁽¹²⁵⁾ Mütessesil sorumluluk düzenlemesi ile vergi kesen ya da alım-satım sırasında tahsil eden kimselerin kestikleri veya tahsil ettikleri vergileri vergi dairesine yatırıp yatırmadıklarını takip ve denetleme görevi kamu görevlisi durumunda olmayan kişilere devredilmiştir. Oysa, bu gibi üçüncü kişilerin bilmek, araştırmak veya bu amaçla gereken önlemi almak bakımından yetki ve imkanları bulunmamaktadır.⁽¹²⁶⁾ Bu durumdaki üçüncü kişiler Maliye Bakanlığı görevlilerinin yapması gereken bir işi memurluk mesleği⁽¹²⁷⁾ mensubu olmamalarına rağmen üstlenmek zorunda bırakıldıklarından 128. madde bakımından da Anayasaya aykırılıktan söz etmek yerinde olacaktır.⁽¹²⁸⁾

(124) KUMRULU, Ahmet, *op.cit.*, s. 437.

(125) GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref, *Yönetim Hukuku*, Sevinç Matbaası, Ankara, 1983, s. 98.

(126) AYM.E. 1986/5, K. 1987/7, T. 19/3/1987, RG.T. 12/11/1987, S. 19632, s. 67, Selahattin Metin'in Karşıtıy Yazısı.

(127) Devlet memurluğu ve memurluk mesleği konusunda bkz. GÖZÜBÜYÜK, Şeref, *op.cit.*, ss.102-147.

(128) KUMRULU, Ahmet, *op.cit.*, s. 436.

Yetkisiz ve kamu görevlisi olmayan kişilerin vergi denetimi görevi yapmak zorunda bırakılmaları, bir tür zorla çalıştırma anlamına gelmekte ve Anayasanın 18. maddesinde düzenlenen "angarya yasağı"na ters düşmektedir. Gerçekten de bir kimsenin, kendisinden vergi kesen ya da tahsil edenlerin vergilemeye ilişkin ödevlerini yerine getirip, getirmediğini tesbit etmesi ve bu kişilere bu yönde zorlamada bulunması mümkün değildir. Kişilerin, müteselsilen sorumlu tutulma rizikosu altında, esasen Maliye Bakanlığı denetim elemanlarının yapması gereken bir denetim görevini üstelenmeye ve yürütmeye zorlanmaları Anayasanın "zorla çalıştırma yasağı" başlıklı anılan maddesine aykırılık oluşturmaktadır.⁽¹²⁹⁾ Ayrıca, böyle bir denetimin bu kişiler tarafından gerçekleştirilmesinin önünde çeşitli engeller bulunmaktadır. Bu alım-satım ilişkisi gerçekleşikten sonra, vergi yükümlüsünün ödemesi gereken katma değer vergisini ödeyip ödemediğini, beyannamesini verip vermediğini bu üçüncü kişilerin tesbit etmesi ve denetlemesi neredeyse imkansızdır. Bu imkansızlığın başlıca nedeni Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca, vergi denetimi yapma yetkisine sadece Maliye Bakanlığı denetim elemanlarının sahip bulunmasıdır. Anılan hükümler çerçevesinde hesap uzmanları ve yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi denetmenleri ve yardımcıları ve vergi dairesi müdürleri, ayrıca, bunların dışında maliye müfettişleri ve yardımcıları, gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörleri vergi incelemesi yapma yetkisine; vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları ve yetkili makamlarca yoklama görevi verilenler de yoklama yapma yetkisine sahip bulunmaktadır. 3239 sayılı Kanun ile bir tür denetim yükü altına sokulan üçüncü kişilerin ise yoklama ve inceleme yetkileri olmadığı gibi, arama ve bilgi alma yetkileri de bulunmamaktadır.⁽¹³⁰⁾

Bu tür bir "yetkisiz üçüncü kişi denetimi"nin önündeki ikinci engel ise teknik niteliktedir. Şöyle ki, müteselsil sorumlu durumundaki üçüncü kişinin ekonomik ilişkiye girdiği kişilerin defter ve kayıtlarını inceleme yetkisinin bulunduğu ve Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesinde yer alan vergi mahremiyeti ve 152. maddesinde düzenlenen gizlilik ilkelerine rağmen gerekli bilgileri elde edebildiği varsayılsa dahi kendisinin taraf olduğu mal teslimi ya da hizmet ifasına ilişkin olarak hesaplanacak katma değer vergisinin ilgili dönemde beyan edilip edilmediğinin ya da bu tutarın ödenen dönem borcuna dahil olup olmadığının tesbit edilmesi mümkün görünmemektedir.⁽¹³¹⁾ Vergi idaresinin dahi çözmekte güçlük çekeceği böyle bir sorunun "yetkisiz üçüncü kişiler"ce çözümlenmesinin beklenmesi aşırı bir iyimserlik olmaktan öteye gitmeyecektir.

(129) *Ibid.*, s. 436.

(130) KANETİ, Selim, *op.cit.*, ss. 139-148; ÖZBALCI, Yılmaz, *op.cit.*, ss. 227-239; ERCAN, Yaşar, *Vergi Usul Kanunu ve Açıklamaları*, İnkılap Kitabevi, İstanbul, 1991, ss. 172, 173, 177, 180, 184, 187, 188, 191; ULUATAM, Özhan, *op.cit.*, ss. 207-213.

(131) KUMRULU, Ahmet, *op.cit.*, ss. 422-423.

Vergi Usul Kanunu'nun 11'inci maddesine 3418 sayılı Kanun'un 30'uncu maddesi ile dördüncü fıkradan sonra gelmek üzere eklenen ve Maliye Bakanlığı'na, zirai ürünlerin alım satımına aracılık eden kuruluşlar ile Ticaret Borsalarını ürünlerin satın alınması sırasında yapılacak vergi tevkifatından müteselsilen sorumlu tutma ve tevkifatın yapılacağı aşamayı her bir ürün için ayrı ayrı belirleme yetkisi veren fıkranın iptali için Anayasa Mahkemesi'nde iki ayrı iptal davası açılmış, ancak Yüksek Mahkeme yukarıda da belirtildiği gibi her iki iptal talebini de reddetmiştir. İptal başvurularından biri, Ankara Ticaret Borsası'nca 164 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin 4 numaralı bendinde yapılan düzenlemenin iptali amacıyla açılan dava dolayısıyla Danıştay 4'üncü Dairesi tarafından 1993 yılında; diğeri ise Gaziantep Ticaret Borsası'nca 164 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin 4 numaralı bendine dayanılarak kesilen kaçakçılık cezasına karşı açılan davada Ticaret Borsası'nın Anayasaya aykırılık iddiası üzerine Gaziantep Vergi Mahkemesi tarafından 1994 yılında yapılmıştır.⁽¹³²⁾

Danıştay 4'üncü dairesi tarafından yapılan başvuru dilekçesinde, yasal düzenlemenin Anayasanın 6, 7, 8, 38, 73 ve 124'üncü maddelerine aykırılığı ileri sürülmüş ve yasal düzenlemenin iptali istenmiştir.

Anayasa'nın 6'ncı maddesinde hiçbir kimsenin veya organın kaynağını Anayasa'dan almayan bir devlet yetkisi kullanamayacağı hükmü yer aldığı halde, 3418 sayılı Kanun'un 30'uncu maddesi ile Maliye Bakanlığı'na böyle bir yetkiyi kullanma yolu açılmış olmaktadır. Yasama yetkisinin Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin olduğu şeklindeki 7'nci madde hükmü, 3239 sayılı Kanun'la eklenen üçüncü fıkrada olduğu gibi, burada da ihlal edilmiştir. Anayasanın 8'inci maddesinde ise, yürütme yetkisi ve görevinin Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu tarafından Anayasa'ya ve kanunlara uygun olarak kullanılacağı ve yerine getirileceği hükmü yer aldığı halde, burada yürütmeye ve idareye Anayasadan kaynaklanmayan bir yetkinin tanındığı görülmektedir. Bu Anayasa hükümleri, yasama yetkisinin idareye devrine imkan veren bir düzenlemenin kanunla da olsa yapılamayacağını, idarenin düzenleme yetkisinin sınırlarının ise Anayasanın 124'üncü maddesinde tanımlanan yönetmeliklerle çizildiğini ortaya koymaktadır.⁽¹³³⁾ Esasen, Fransa ve İsviçre gibi bazı ülkelerin aksine Türkiye'de yürütme organının özerk bir düzenleme yetkisinden söz edilemez. Türkiye'de yürütme organının düzenleme yetkisi, tamamen yasama organının belirlediği sınırlar dahilinde ve kanunlara aykırı olmamak koşuluyla mevcuttur. Bu çerçevede, kanunun olmadığı yerde, sadece yürütmenin düzenleme yetkisi değil, yürütmenin, kendisi de var olamaz. Doktrinde de yürütmenin düzenleme yetkisinin özerk ve aslı değil, ikincil bir yetki olduğu görüşü genel olarak kabul edilmiştir. Bu görüş, yürütmenin kanunun türevi olduğu düşüncesine dayanmaktadır.⁽¹³⁴⁾

(132) AYM.E. 1993/3, K. 1993/20, T. 25/5/1993, RG.T. 28/11/1995, S. 22477; AYM.E. 1994/46, K. 1994/57, T. 18/7/1994, RG.T. 14/12/1995, S. 22493.

(133) Cf. GÜNDAY, Metin, *op.cit.*, s. 215.

(134) ERKUT, Celâl, *İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği*, Yayımlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku Anabilim Dalı, İstanbul, 1989, ss. 122-26.

3418 sayılı Kanun'la eklenen fıkra sadece **yasal idare ilkesi**'ne değil aynı zamanda **verginin kanuniliği ilkesi**'ne de aykırı olmaktadır. Anayasa Mahkemesi kararında, Maliye Bakanlığı'na verilen düzenleme yetkisinin mali yükümlülük tesis edecek bir yetki değil, sınırlı ve vergi idaresine tanıyan ikinci bir yetki olduğu ifade edilmiştir. Ancak, vergi usul hukukunun, bu noktada maddi vergi hukukundan tümüyle ayrılarak verginin yasallığı kuralının dışına çıkarılması mümkün olmadığı gibi; vergi usulünde yapılacak müteselsil sorumluluk vb. düzenlemelerle yükümlülerin vergi yüklerinin farklılaştırılması mali yükümlülük tesisi anlamına gelmektedir. Nitekim, Anayasa Mahkemesi Kararı'nın karşı oy gerekçesinde de "... İtiraz konusu kuraldaki sorumluluk vergi yükümlülüğünden başka bir şey değildir." denilmektedir.⁽¹³⁵⁾ Dolayısıyla düzenleme bu yönüyle Anayasa'nın 73'üncü maddesinin birinci, ikinci ve üçüncü fıkralarına aykırıdır.

Fıkra da yer alan müteselsil sorumluluğun Ceza Hukuku anlamında bir ceza olmasa da en azından bir "eziyet" ya da "eza" olduğu yukarıda ifade edilmişti. Anayasa Mahkemesi kararında, fıkra da yer alan müteselsil sorumluluğun bir ceza değil, çeşitli vergi kanunlarındaki sorumluluk kurumunun bir türü olduğu; vergi kanunlarında bu konuda özel bir hüküm bulunmadığı takdirde müteselsil sorumluluğun tanımlanmasında ve uygulanmasında Borçlar Hukuku kurallarının gözönünde tutulacağı belirtilmiştir. Burada da Anayasanın 73/III hükmünden kaynaklanan vergi hukukunun temel ilkelere "kıyas yasağı"na açık bir aykırılık söz konusudur.

3418 sayılı Kanun'un 30 uncu maddesi ile Vergi Usul Kanunu'nun 11'inci maddesine eklenen fıkranın iptali için Anayasa Mahkemesi'ne Gaziantep Vergi Mahkemesi'nce yapılan iptal başvurusu da Yüksek Mahkeme tarafından benzeri gerekçelerle reddedilmiştir.⁽¹³⁶⁾ Bu karar, dava dilekçesinde ileri sürülen hususlar ve karşıoy gerekçeleri ile birlikte hemen hemen 1993 tarihli kararın aynısıdır. Yegane farklılık 1994 tarihli kararın dava dilekçesinde önceki kararda bulunmayan, Anayasanın 11'inci maddesinde yer alan "Anayasa hükümleri, yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk kurallarıdır" hükmüne de aykırılığın ileri sürülmüş olmasıdır. Karşıoy yazıları da biri dışında doğrudan 1993 tarihli karara atıf yapılarak tekrar dahi edilmemiş, biri ise 1993 tarihli karardaki yazının aynen yeni karara konulmasından oluşmuştur. Bu nedenle, önceki değerlendirmelerin geçerli olduğu son kararın ayrıca incelenmesine gerek bulunmamaktadır.

(135) AYM.E. 1993/3, K. 1993/20, T. 25/5/1993, RG.T. 28/11/1995, S. 22477, Yekta Güngör Özden, Servet Tüzün ve Yalçın Acarğın'ın karşıoy gerekçeleri.

(136) AYM.E. 1994/46, K. 1994/57, T. 18/7/1994, RG.T. 14/12/1995, S. 22493.

SONUÇ

Vergi Usul Kanunu'nun 11. maddesine 3239 sayılı Kanunun 2'nci maddesi ve 3418 sayılı Kanunun 30'uncu maddesi ile eklenen müteselsil sorumluluğa ilişkin hükümler, bütçe ve kamu kesimi açıklarının önemli boyutlara ulaştığı bir dönemde vergi kayıp ve kaçaklarını, özellikle vergi kaçakçılığını önlemek amacıyla getirilmişlerdir. Düzenlemeler vergilemenin mali (fiskal) amacı çerçevesinde yapılmış gibi görünmekle birlikte, bu amacı gerçekleştirmenin yan koşullarından yatay ve dikey adalet ilkelerinin gözönünde bulundurulmaması nedeniyle burada mali amacın sadece dar anlamı ile yani eksik bir şekilde ele alınmış olduğu, dolayısıyla mali amaçlı rasyonel bir vergilemenin gereklerinin tam anlamıyla yerine getirilmediği ifade edilebilir. Mali amacın gerçekleşmesinin **sine qua non**'u olan bu yan koşulların ihmal edilmeleri durumunda mali amacın yerine hazineci bir zihniyet geçmiş olacaktır.

Müteselsil sorumluluk düzenlemelerinin vergi ziyarı azaltıcı bir etki yapması mümkündür. Ancak, bu düzenlemelerin hukuka uygunluğu konusu tartışmalara yol açmıştır. Yasal düzenlemeler vergi teorisinin ve vergi hukukunun temel kavram ve kurumlarına olduğu kadar temel anayasal ilkelere de aykırı niteliktedir.

"Vergi Kesenlerin Sorumluluğu" başlığını taşıyan 11. madde hükmü ve 3239 sayılı Kanun ile eklenen fıkraların gerekçesi, maddenin sadece vergi kesenleri değil, Katma Değer Vergisi yükümlülerini de ilgilendirdiğini göstermektedir. Burada Katma Değer Vergisinin "aracı yükümlü" durumundaki mükelleflerinin "aracı ödeyici" ya da "vergi sorumlusu" olarak nitelendirilen vergi kesenlerle karıştırılması sonucunda vergiyi vergi taşıyıcısından tahsil eden kişiler vergi sorumlusu yerine konulmuş olmakta; ayrıca, tüm yükümlülere kendilerinden tahsil edilen veya kesilen vergilerin vergi dairesine yatırılıp yatırılmadığını denetleme görevi yüklenmektedir.

Müteselsil sorumluluğa ilişkin düzenlemeler vergi sorumlusunun görevini yerine getirmemesi durumunda sorumlu olmayan üçüncü kişileri ve zirai ürün alım satımına aracılık eden kuruluşlar ile ticaret borsalarını sorumlu tutarak suç işlememiş olanlara ceza sorumluluğu yüklenmesine yol açmıştır. Bu nedenle Anayasanın 38. maddesinin ceza sorumluluğunun kişiselliğini hükme bağlayan altıncı fıkrasına ve cezaların kanuniliğini öngören üçüncü fıkrasına aykırılık oluşturmaktadır. Burada her ne kadar kanunsuz suç ve ceza olmayacağı kuralı akla geliyorsa da bu kuralın varlık nedeni **Magna Carta**'nın varlık nedenidir. Bir başka deyişle kanunsuz suç ve ceza olmayacağı kuralı kişilerin haklarını devlete karşı korumak amacı ile ihdas edilmiş; yasa ile belirlenmeyen suçlar için yine yasada yer almayan cezaların verilmesini yani keyfiliği önlemek amacı ile oluşturulmuştur. Oysa burada müteselsil sorumluluk düzenlemeleri ile **de facto** bir suç ve ceza yaratıl-

makta; en azından Anayasanın 17. maddesinde tanımlanan türden bir eziyet söz konusu olmaktadır.

Yasada müteselsil sorumluluğun şartlarını, sınırlarını, usul ve esaslarını belirleme yetkisinin Maliye Bakanlığı'na devredilmesi, Anayasanın Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne ait olan yasama yetkisinin devredilemezliği hakkındaki 7. maddesi hükmüne aykırılık oluşturmaktadır. Ayrıca, 3418 sayılı Kanun'la Maliye Bakanlığı'na verilen; zirai ürünlerin alım ve satımına aracılık eden kuruluşlar ile Ticaret Borsalarını bu ürünlerin satın alınması sırasında yapılacak vergi tevkifatından sorumlu tutma ve tevkifatın her bir ürün için yapılacağı aşamayı belirleme yetkisi, Anayasa'nın 6'ncı maddesinde yer alan hiçbir kimse veya organın kaynağını Anayasa'dan almayan bir devlet yetkisi kullanamayacağı hükmüne aykırıdır. Ayrıca, Maliye Bakanlığı'na verilen bütün bu yetkiler, yürütme organına ve idareye kanundan bağımsız bir düzenleme yetkisi tanımayan 8'inci madde hükmüne ve idarenin düzenleme yetkisini yönetmeliklerle sınırlayan 124'üncü madde hükmüne de aykırı olmaktadır.

Müteselsil sorumluluk düzenlemeleri Anayasanın 10. maddesinde yer alan ve herkesin kanun önünde eşitliğini öngören hükme de aykırıdır. Oysa 18. yüzyıldan bu yana genellik ilkesi ile birlikte vergi hukukunun temel ilkelerinden biri olan eşitlik ilkesi aynı zamanda bir hukuk devleti ilkesidir.

Düzenlemeler mali güce göre vergileme imkanını ortadan kaldırarak, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımını engelleyerek ve yasal olmayan yükümlülükler getirerek Anayasanın vergi ödevine ilişkin 73. maddesine de aykırılık oluşturmaktadırlar. Ayrıca, müteselsil sorumluluk düzenlemeleri Anayasanın 173. maddesinde yer alan esnaf ve sanatkarın korunması gereğinin yerine getirilmesine de engel olmakta; verginin önemli bir iktisadi - mali etkisi olan ikame etkisini harekete geçirerek 48. ve 49. maddelerde tanımlanan çalışma ve sözleşme hürriyeti ve çalışma hakkı üzerinde olumsuz etkiler yapmaktadır.

Yine müteselsil sorumluluk düzenlemeleri ile ekonomik ilişki bir suçluluk karinesi, bu ilişkiye girenler ise potansiyel vergi kaçakçısı olarak değerlendirilmekte, böylece çalışma ve sözleşme hürriyeti demokratik toplum düzeninin gereklerine hiç de uygun olmayan bir şekilde sınırlandırılmaktadır.

Müteselsil sorumluluk düzenlemeleri, kamu görevlisi ya da memur olmayan kişilere vergi denetimi yapma görevi yükleyerek bir yetkisiz üçüncü kişi denetiminin yolunu açmakta; bu yönüyle Anayasanın hem asli ve sürekli kamu görevlerinin memurlar ve diğer kamu görevlilerince yürütüleceği şeklindeki 128. maddesi hükmüne, hem de angarya yasağını öngören 18. maddesi hükmüne aykırı olmaktadır.

3239 sayılı Kanununun 2. maddesi ile getirilen müteselsil sorumluluk düzenlemesine ilişkin olarak 1986 yılında 81 milletvekili tarafından Anayasa Mahkemesi'nde açılan iptal davası sonucunda ertesi yıl yüksek mahkemenin verdiği karar ayrıca tartışma konusudur. Yasal düzenleme çerçevesinde kalındığında, anılan hükümlerde tanımlanan sorumluluğun kusur sorumluluğu mu, yoksa kusursuz sorumluluk mu olduğu hususu hiç olmazsa tartışılabilir bir nitelik taşıırken, Anayasa Mahkemesi kararı ile bu belirsizlik kusursuz (objektif) sorumluluk lehine ortadan kalkmış ve sözü edilen maddede tanımlanan sorumluluk türünün kusursuz (objektif) sorumluluk olduğu Yüksek Mahkemece adeta "tescil" edilmiştir. Mali amaçlı vergileme uğruna zayıf illiyet bağları kurulmak suretiyle kusuru bulunmayan üçüncü kişilere sorumluluk yüklenmesi her şeyden önce hukuka aykırıdır. Anayasa Mahkemesi, müteselsil sorumluluk düzenlemesini sebep, amaç ve konu unsurları bakımından Anayasaya uygun bulmuştur. İlk iki unsur bakımından kararın isabetli olduğu söylenebilirse de burada konu unsurunu oluşturan müteselsil sorumluluk bakımından en azından yukarıda belirtilen noktalarda Anayasaya aykırılık bulunmaktadır.

Anayasa Mahkemesi 1993 yılında Danıştay 4'üncü Dairesi, 1994 yılında ise Gaziantep Vergi Mahkemesi tarafından açılan iptal davalarını da reddederek Vergi Usul Kanunu'nun 11. maddesine 3418 sayılı Kanun'un 30'uncu maddesi ile eklenen ve Maliye Bakanlığı'na zirai ürünlerin alım satımına aracılık eden kuruluşlar ile Ticaret Borsalarını ürünlerin satın alınması sırasında yapılacak vergi tevkifatından müteselsilen sorumlu tutma yetkisi veren hükmü de Anayasaya uygun bulmuştur. Bunların yanında, Yüksek Mahkeme'nin gerek Ekonomik Denge Vergisi'ne, gerekse Geçici Vergi'ye ilişkin olarak aldığı kararların da yine sadece maliye ve bütçe politikasına paralel yönde olduğu, düzenlemelerin hukukiliğinin ise tali bir konuma indirildiği görülmektedir.

Esasen bu eğilim ekonomik açıdan olumlu gibi görünse de yasal düzenlemelerin hukukiliğine gereken önemin verilmemesi uzun dönemde telifisi güç sorunlar yaratabilecektir. Hukuka uygun kurumlar oluşturmanın özellikle gelişmekte olan ülkelerde öncelikle hukuk devleti geleneğinin oluşması ve demokratikleşme sürecinde anlamı büyüktür. Hukukun ihmal edildiği bir ekonomik istikrar veya büyüme süreci içi boş ve temelsiz bir süreç olmaktan öteye gitmeyecek, belirsiz ve güvencesiz bir keyfilik ortamı ekonomik iyileşme ve gelişmelere de sosyal ve kültürel dönüşümlere de izin vermeyecektir.

KAYNAKLAR

- AKALIN , Güneri, **Kamu Ekonomisi**, AÜSBF Yayınları, Ankara, 1981.
- AKINTÜRK, Turgut, **Müteselsil Borçluluk**, AÜHF Yayını, Ankara 1971.
- ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz, **Türk Vergi Sistemi'nde Verginin Kaynakta Kesilmesi (Stopaj)**, Ankara, 1975.
- AKSOY, Şerafettin, **Kamu Maliyesi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1991.
- AKSOY, Şerafettin, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1991.
- ARIKAN, Vural, "Katma Değer Vergisinin Yürürlüğe Girmesi ile Kaldırılacak Hükümler ve Türk Vergi Sistemine Getirilen Yeni Kavram ve Müesseseler", **Türkiye'de Katma Değer Vergisi** Seminer Tebliğleri, İktisadi Araştırmalar Vakfı, 34-1974, İstanbul 1974.
- ATAAY, Aytekin, **Borçlar Hukukunun Genel Teorisi**, Birinci Yarım, Üçüncü Basılış, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1981.
- AZRAK, Ali Ülkü, "İdarenin Toplumsal Muhatara (Sosyal Risk) Kuramına Göre Kusursuz Sorumluluğu", İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mukayeseli Hukuk Araştırmaları Enstitüsü'nün Sorumluluk Hukukunda Yeni Gelişmeler III. Sempozyumu'ndan Ayrı Basım, İstanbul, 1980.
- BEREKET, Zühal, **Hukukun Genel İlkeleri ve Danıştay**, Yetkin Yayınları, Ankara, 1996.
- BULUTOĞLU, Kenan, **Türk Vergi Sistemi**, Beşinci Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1976.
- BULUTOĞLU, Kenan, **Kamu Ekonomisine Giriş**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1981.
- ÇAĞAN, Nami, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.
- ÇAĞAN, Nami, "Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi", **Anayasa Yargısı**, Anayasa Mahkemesi'nin 22. Kuruluş Yıldönümü Sempozyumu, 25-27 Nisan 1984, Anayasa Mahkemesi Yayınları, No: 4, Ankara.
- DANIŞTAY, 7. DAİRE KARARLARI BİRİNCİ KİTAP (1965-1976) Danıştay Yayını, Ankara, 1977.
- DİKMEN, M. Orhan, **Maliye Dersleri**, Birinci Kitap, Giriş ve Genel Vergi Teorisi, Gözden Geçirilmiş İlaveli Üçüncü Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1969.

DOĞRUSÖZ, Bumin, **Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme "Stopaj"**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını, No: 3, İstanbul, 1992.

DOĞRUSÖZ, Bumin, "Finansal Kiralama ve Vergi Hukuku Açısından Kiralama Bedelleri", **Mali, Ekonomik, Sosyal Yaklaşım**, Yıl: 2, s. 13, Ocak 1994.

DÖNMEZER, Sulhi/ERMAN, Sahir, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, Genel Kısım, Cilt II, 9. Baskı, İstanbul, 1986.

ERCAN, Yaşar, **Vergi Usul Kanunu ve Açıklamaları**, İnkılap Kitabevi, İstanbul, 1991.

EREM, Faruk, **Türk Ceza Hukuku**, Cilt: 1, Genel Hükümler, Onbirinci Baskı, AÜHF Yayını, Ankara, 1956.

ERGİNAY, Akif, **Vergi Hukuku Prensipleri**, AÜHF Yayını, Ankara 1953.

ERGİNAY, Akif, "Mali Güç", **Cumhuriyet**, 29 Haziran 1974, s. 2.

ERGİNAY, Akif, **Vergi Hukuku**, 15. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1995.

ERKUT, Celâl, **İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku Anabilim Dalı, İstanbul, 1989.

FEYZİOĞLU, Bedi N., **Vergi Hukuku, Ders Notları**, İstanbul, 1977.

GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref, **Yönetim Hukuku**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1983.

GÜNDAY, Metin, **İdare Hukuku Dersleri**, İmaj Yayınevi, Ankara, 1996.

JEZE, Gaston, **Maliye İlmî ve Fransız Mali Mevzuatı Hakkında Başlangıç Dersleri**, Paris, 1931, Çev. Mehmet Ertuğruloğlu, Ankara, 1956.

KANETİ, Selim, **Vergi Hukuku**, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul, 1986/1987.

KANETİ, Selim, "Anayasa Mahkemesi Kararlarına Göre Yasama Yetkisi ile Yürütmenin Düzenleme Yetkisinin Sınırları", **Sosyal Bilimler Dergisi**, Kasım, 1994.

KIRBAŞ, Sadık, **Vergi Hukuku, Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, 8. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 1996.

KIZILOT, Şükrü, **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1996.

KUMRULU, Ahmet, "Anayasa Mahkemesi'nin Bir Kararı Nedeniyle Vergi Borcunda Objektif Sorumluluk Esasına Dayanan Teselsül", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, 1988.

KÜÇÜK, Hidayet/PERÇİN, Necati, "Müteselsil Sorumluluk ve 5590 Sayılı Kanuna Göre Kurulan Ticaret borsalarının Müteselsil Sorumluluk Karşısındaki Durumları", **Vergi Sorunları Dergisi**, Maliye Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Mayıs-Haziran 1994, S. 72.

MUSGRAVE, Richard A./MUSGRAVE, Peggy B., **Public Finance in Theory and Practice**, Beşinci Baskı, McGraw-Hill, New York, 1989.

NEUMARK, Fritz, **Türkiye'de ve Yabancı Memleketlerde Gelir Vergisi**, İstanbul, 1946.

ONAR, Sıddık Sami, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, I. Cilt, Üçüncü Baskı, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1966.

ONAR, Sıddık Sami, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, II. Cilt, İkinci Tabı, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1960.

ÖNCEL, Muallâ/KUMRULU, Ahmet/ÇAĞAN, Naim, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1995.

ÖZBALCI, Yılmaz, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, 1985.

ÖZBUDUN, Ergun, **Türk Anayasa Hukuku**, Yetkin Basım Yayım, Ankara, 1995.

PINSON, Barry/GARDINER, John, **Revenum Law**, Sixth Edition, London: Sweet and Maxwell, 1972.

PRICE WATERHOUSE, **Individual Taxes-A Worldwide Summary**, New York, 1993.

PRICE WATERHOUSE, **Corporate Taxes-A Worldwide Summary**, New York, 1993.

SABAN, Nihal, **Vergi Hukukunda Sorumluluk**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mali Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul, 1990.

SCHMÖLDERS, Günter, **Genel Vergi Teorisi**, Çev. Salih Turhan, Fakülter Matbaası, İstanbul, 1976.

SMITH, Adam, **The Wealth of Nations**, 5. Baskı, Methuen, London., 1930.

SULLIVAN, Clara K., **The Tax on Value Added**, Columbia University Press, New York and London, 1965.

ŞENER, Orhan, **Kamu Ekonomisi**, Beta Basım Yayım, İstanbul, 1996.

TEZİÇ, Erdoğan, **Türkiye'de 1961 Anayasası'na Göre Kanun Kavramı**, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1972.

TEZİÇ, Erdoğan, "Kanunların Anayasaya Uygunluğunun 'Esas' Açısından Denetimi", **Anayasa Yargısı**, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara, 1986.

TEZİÇ, Erdoğan, **Anayasa Hukuku (Genel Esaslar)**, Beta Basım Yayım İstanbul, 1991.

TURHAN, Salih, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993.

ULUATAM, Özhan, **Vergi Hukuku, Genel Esasları ve Vergiler**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1995.

YÜZBAŞIOĞLU, Necmi, **Türk Anayasa Yargısında Anayasallık Bloku**, İÜHF Yayını, İstanbul, 1993.