

ANAYASA MAHKEMESİNİN BİR KARARI NEDENİYLE VERGİ BORCUNDA OBJEKTİF SORUMLULUK ESASINA DAYANAN TESELSÜL

Doç. Dr. Ahmet KUMRULU (*)

Kamu maliyesinin «sağlam maliye» ilkesi, her ülkede hükümetlerin esas tuttuğu bir amaçtır. Sağlam maliye anlayışı çerçevesinde, bütçe ihtiyaçlarının vergi gelirleriyle karşılanması suretiyle ekonomik istikrarın sağlanması, bunun için vergi verimliliğinin artırılması istenir. Vergilendirmede adaletin gerçekleştirilmesi de bir başka hedefi oluşturur. Anılan amaçlara ulaşabilmek için verginin kaynakta kesilmesi gibi belli vergilendirme tekniklerinin kullanılmasının yanı sıra devlet alacakları için bazı ayrıcalıklar, güvence önlemleri getirilebilir ya da ceza hükümleri işletilir.

Çeşitli vergi kanunlarında geniş kapsamlı değişiklikler yapan 4.12.1985 tarih ve 3239 sayılı kanunun 2 nci maddesi ile, Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesine yeni üç fıkra eklenmiştir. Bu hükümlerle, mal alım satımı ve hizmet ifası nedeniyle doğan vergi borcu bakımından, iktisadî ilişkiye giren kişiler arasında müteselsil sorumluluk şekli ihdas edilmekte; ilk üretici sıfatıyla çiftçiler ve nihai tüketiciler bu sorumluluk dışında tutulmakta; söz konusu sorumluluğun koşulları, sınırları ve bunlara ilişkin usul ve esasların Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirleneceği öngörülmektedir. Değinen hükümler şöyledir : «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 zimnen 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 Bakanlı-

(*) Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi.

ğınca belirlenir». Daha sonra Vergi Usul Kanununun aynı maddesine 3418 sayılı kanunla bir başka fıkra eklenmiştir.

3239 sayılı kanun ile getirilen yeni düzenlemelerin nedeni, yukarıda belirttiğimiz genel amaç doğrultusunda, daha özel olarak gerekçede şöyle ifade edilmektedir : «Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesine eklenen bu fıkra ile, kesilen vergilerin (stopaj) ve tahsil edilen Katma Değer Vergilerinin mutlaka vergi dairesine yatırılması amaçlanmıştır. Vergiyi kestiği halde veya tahsil ettiği halde vergi dairesine yarımayanları 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 ziraî ürün satınalan bir sanayici, toptancı veya ihracatçı bu ziraî ürüne ait stopajın yapıp yapılmadığını, yapılmışsa vergi dairesine yatırılıp yatırılmadığını araştırarak ve mutlaka yatırılmasını sağlayacaktır... Katma Değer Vergisinin yatırılıp yatırılmadığından taraflar sorumlu tutulmasında da aynı durum söz konusu olacağından, Devlet adına tahsil edilen vergiler mutlaka ve gününde ilgili vergi dairesine yatırılmış olacaktır... Ziraî ürün alımı ile uğraşp ziraî 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 kaybolmaktadır. Herhangi bir mal varlığı bulunmayan bu firmaların vergi borcu tahsil edilememektedir... Büyük şikâyetlere yol açan bu davranışlar önemli sayıda çiftçi ile çok sayıda katma değer vergisi ödeyicisi kitlelerin mağdur olmasına yol açmaktadır... Bu sorumluluğu yerine getirmeyenlerin cezaî müeyyidesi, genel hükümlere tâbi olacaktır».

Gerekçeden anlaşılacağı üzere kanun koyucu, Türk vergi sisteminin kronik sorunu olan vergi kaybı ve vergi kaçakçılığına karşı bir önlem olarak, Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinde bu yeniliği getirmiştir. Amaç açısından değerlendirildiğinde, hükmün «yerindeliği» ne katılmamak mümkün değil; ancak bu düzenlemenin «hukukîliği», üzerinde ayrıca önemle durulmasını gerektiren bir hususu oluşturuyor. Nitekim TBMM nin 81 üyesi tarafından 3239 sayılı kanunun çeşitli hükümleri için açılan iptal dâvâsında, Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesine yeni 3 ve 5 inci fıkralar olarak

eklenen hükümlerin de Anayasaya aykırılığı ileri sürülmüştür. Anayasa Mahkemesi, anılan hükümlerin Anayasaya aykırı olmadığına 19.3.1987 tarihinde karar vermiştir (1).

Yüksek Mahkemenin kararında, getirilen yeni «otokontrol» mekanizmasının, vergi sisteminin verimliliği, etkin ve adaletli bir biçimde işlemesi bakımından kamu yararını koruyucu niteliği esas tutulmak suretiyle, müteselsil sorumluluk Anayasaya uygun bulunmuştur. Karar, vergi sistemimizdeki vergi kaybını önlemek üzere getirilen yeni düzenlemeyi Anayasaya aykırı bulmamakla, iktisadî ve malî hayatın çok önemli bir sorunu için önlem getiren yeni hükümleri «yerinde» görmekte; bu «uygun» olma niteliğinin karşısında, belli hukukî kavramlar ile Anayasanın belli ilkelerini ikinci plânda mütalâa etmektedir. Vergi sisteminin verimli, etkin ve adalete uygun işleyişini bir amaç ve dolayısıyla bir ölçüt olarak benimseyen karar bu yönüyle, vergilendirme alanında getirilecek objektif düzenlemeler için bir hedef göstermiş olmaktadır; kararın bu niteliğinin önemle belirtilmesi gerekir. Ne var ki vergi sistemi ve vergilendirme bakımından üstün amaçlar esas tutulurken, konunun bazı teknik yönleri ile Anayasanın bazı ilkelerinin ön plânda mütalâa edilmemiş olması, hukukî açıdan belli tereddütlerin ortaya çıkmasına elverişli bir durum yaratmaktadır. Bu nedenle, amacı açısından katıldığımız kararı, belli hukukî noktalar itibarıyla çözümlenme gereğini duyuyoruz. Gerçekten, karara konu olan hüküm, bazı vergilendirme tekniklerinin işletilmesi sonucunda, «Ali'nin borcunu Veli'ye yükleme» ye, böylelikle vergi borcu ve vergi cezası kavramlarının yanında «vergi ezası» olarak adlandırılabilen yeni bir yüküm türü ihdasına yol açabilmektedir (2).

Vergi Usul Kanununun dâvâ konusu yapılan 11 inci maddesinin yeni üçüncü fıkrası hükmü kamu maliyesi ve vergi hukukunun belli teknik kavramları ile bazı genel hukuk kavramlarına ilişkin bulunmaktadır. Konu teknik yönü itibarıyla çetrefildir; bu nedenle sorumluluk, stopaj gibi birkısım vergi kavramları ile objektif sorumluluk, teselsül gibi genel hukuk kavramlarını topluca gözden geçirmekte yarar vardır. Kararın özetini verdikten sonra, ilk olarak değinilen kavramları ele almak, bunların ışığında ve bazı Anayasa hükümleri çerçevesinde kararı çözümlenmek istiyoruz.

(1) E. 1986/5, K. 1987/7, R.G. 12.11.1987, No: 19632.

(2) Bu ifadeleri, Anayasa Mahkemesinin Sayın Üyeleri Mehmet Çınarlı ve Selahattin Metin karşıoy yazılarında kullanmaktadırlar.

Ayrıntılı incelemeye girmeden önce, konuya bakış açısını ilgilendiren bir temel noktanın şimdiden belirtilmesinin uygun düşeceği kanısındayız. Vergi Usul Kanununa eklenen yeni hüküm ve bunu Anayasaya uygun bulan kararın ortak yönü şudur : Her ikisi de verimli vergi sistemini amaçlarken, «kötüniyetli» yükümlüleri, başka bir deyişle «vergi kaçakçılarını» esas tutmakta; «vergi kaçakçılığı vardır; buna karşı teknik önlemler getirilmelidir» düşüncesinden hareket etmektedirler. Bu anlayış çerçevesinde bir vergi sistemi ve dolayısıyla onun hukukî çatısı, «kötüniyet asıldır» düşüncesi üzerine oturtulmaktadır. Biz ise, çözümlemelerimizde «iyiniyetli» yükümlüleri ve «iyiniyetin asıl olması» ilkesini esas tutmak suretiyle Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesiyle getirilen yeni hükmün hukukî niteliğini tartışmak istiyoruz. Yeni düzenlemenin iyiniyetli, vergi kanunları ile belge ve kayıt düzenine uyan yükümlüler bakımından nasıl «eza» ya dönüşeceğini belirtip, vergi kaçakçılığı ile mücadele için hukuka uygun başka yolların kullanılması, örneğin denetim ve ceza mekanizmalarının geliştirilmesi gereğine işaret edeceğiz. Başka bir anlatımla, «iyi» bir amaç için olsa dahi, getirilen önlemlerde hukuka uygunluk unsurunun önemini vurgulamak istiyoruz (3).

II — KARARIN ÖZETİ

İptal dâvâsı dilekçesinde, Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesine 3239 sayılı kanun ile eklenen hükmün, müteselsil sorumluluğu düzenlemek suretiyle Anayasanın, ceza sorumluluğunun kişiselliğini ve cezaların kanuniliğini öngören 38 inci maddesine ve yasa yetkisinin devredilemeyeceğine ilişkin 7 nci maddesine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

Yüksek Mahkeme, hükmün Anayasaya uygunluğu yolunda oy çokluğuyla karar verirken, iptali talep edilen fıkrada «mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi» yapılmasından söz

- (3) Anayasa Mahkemesi kararının verilmesinden bir yıl sonra, 24.3.1988 de kabul edilen 3418 sayılı kanunun 30 uncu maddesi, Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinde hükme bağlanan müteselsil sorumluluk konusunda, tarım ürünler ile ilgili yeni bir fıkra getirmiştir. Karar kapsamı dışında kaldığından bu yeni hükmü incelemiyoruz. Ancak Anayasaya uygunluk açısından yeni tartışmaların ortaya çıkmasına elverişli olan bu hükmün işleyişi için bkz.: GVK Genel Tebliği, Seri. No. 151, 152 ve 153. Hükmün eleştirisi için bkz.: Hasan Doğan, «Müteselsil Sorumluluk ve Tarım Ürünlerinin Vergilenmesine Getirilen Uygulamalar», Vergi Dünyası, S. 86 (Kasım 1988), s. 16-29.

edildiği; bu hükmün uygulanmasının Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde yer alan vergi kesme zorunluluğundan çok Katma Değer Vergisi Kanununda yer alan mal alım satımı ve hizmet ifası nedeniyle yapılan kesintiler için söz konusu olduğu; Katma Değer Vergisi bakımından vergiyi doğuran işlemle doğrudan veya dolaylı olarak açık veya zımnî ilişkisi olan kimselerin verginin ödenmesinden sorumlu tutulmalarının gerekli ve yararlı olduğu; her ne kadar vergisini ödemiş olan kişinin kendi bilgisi ve isteği dışında, ödediği verginin vergi idaresine ulaşmamış olması nedeniyle, ikinci defa ödemeye mecbur bırakılması, ilk bakışta hakkaniyet ve genel hukuk ilkelerine aykırı görünmekteyse de, vergi sisteminin verimli, etkin ve adaletli bir biçimde işlemesini sağlamak için bu tür «oto kontrol» mekanizmasının getirilmesinin yasa koyucu tarafından gerekli görüldüğü; bunun kamu yararı gereği olduğu; burada düzenlenen objektif sorumluluğun 1950 yılından beri Türk Vergi Usul Kanununda mevcut olduğu; müteselsil sorumluluğun ceza niteliği taşımadığı şeklinde gerekçelere dayanmıştır (4).

Karşılıy yazılarında ise, dâvâ konusu hükmün sadece Katma Değer Vergisi bakımından uygulanmasının söz konusu olmadığı; ceza sorumluluğunun kişiselliği ilkesine olduğu gibi, hukuk ve adalet ilkelerine de aykırı olduğu; özel hukukun objektif sorumluluk ilkelerinin geçerli olamayacağı; teselsülün özü itibariyle Anayasanın 73 üncü maddesindeki «vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır» hükmüne aykırı olduğu; teselsülün şartları ve sınırlarına ilişkin usul ve esasların Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenmesinin Anayasanın anılan maddesinde yer alan yetki devri kapsamına girmediği; nihai tüketici sıfatı dışında alım satım ve hizmet ilişkisine taraf olan kişilerin masun ve kusursuz olabileceği; kusursuz kişilerin sorumlu tutulmasının hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmayacağı; devletin vergi kaybını önlemek için alacağı önlemlerin hukuka uygun olması gerektiği, oysa belli kişilerin iktisadî ilişkiye girmeleri sonucu vergi borcundan müteselsilen sorumlu tutulmalarının hazine yararına olsa dahi hu-

-
- (4) Vergi Usul Kanununun 1950 den beri objektif sorumluluğu düzenlediği yolundaki gerekçenin mesnedinin hangi hükümde veya hükümlerde bulunduğunu bilemiyoruz. Vergi Usul Kanununda objektif sorumluluk örneği olarak düşünülebilecek iki düzenleme, hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren vergi suçlarının işlenmesi halinde tüzel kişilerde kanunî temsilcilerin sorumluluğunu öngören 333 üncü madde hükmü ile eskiden âdi karine niteliğini taşıyan 344 üncü maddedeki kast karinesine ilişkin hüküm, 30.12.1980 tarih ve 2365 sayılı kanun ile sisteme getirilmiştir.

kuka uygun düşmeyeceği; vergi ilişkisinde üçüncü kişi sıfatını taşıyanların, ilişkiye girdikleri kişilerin vergi kesintilerini yatırıp yatırmadığını araştırma yetkisi ve imkânının bulunmadığı; söz konusu sorumluluk bir ceza niteliği taşıması dahi, bir «eza», «eziyet» getirmek suretiyle Anayasanın 17 nci maddesine aykırı olduğu yolunda görüşler dile getirilmiştir.

Kararın çözümlenmesine geçmeden önce değinilmesine gerek duyduğumuz iki noktayı şöyle ifade edebiliriz : İlkin, dâvâ dilekçesinde ileri sürülen iddialar kanımızca, Anayasa ilkeleri bakımından eksik formüle edilmiştir; ne var ki Anayasa Mahkemesi, 2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanununun 29 uncu maddesi uyarınca, taleple bağlı kalmak kaydıyla, ileri sürülen gerekçeler dışında başka gerekçe ile de aykırılık kararı verebilir.

III — KAMU MALİYESİ VE VERGİ HUKUKUNA ÖZGÜ BİRKİSİM KAVRAMLAR

1 — Vergi Yükümlüsü :

Kamu maliyesi teorisinde her verginin içerdiği unsurlar ayrı ayrı incelenir. Bunlar konu, vergiyi doğuran olay, yükümlü, matrah ve oran olmak üzere beş grupta toplanır. Bu unsurlar sırasıyla i) ne vergilendirilecek; ii) ne zaman vergilendirilecek; iii) kim vergilendirilecek; iv) hangi esasa göre vergilendirilecek; v) ne kadar vergilendirilecek sorularını yanıtlamak suretiyle belli vergileri oluşturur. Aşağıda değineceğimiz vergilerin kanuniliği ilkesi, vergilerin ve benzeri malî yükümlerin kanun ile getirilmesini zorunlu kılarlarken, aynı zamanda verginin bu temel öğelerinin de kanunla saptanması bakımından bağlayıcı bir kural işlevini görür (5). Bizi ilgilendiren unsurlar olarak yükümlü ve vergiyi doğuran olay kavramlarını ele almamız gerekmektedir.

Gerek kamu maliyesi gerek vergi ilişkisinin hukukî yönünü düzenleyen vergi hukuku açısından vergiyi doğuran olay, somut vergi borcunun ortaya çıkışında tâyin edici öge olmaktadır. Vergi Usul Kanun ubu ögeyi şöyle tanımlıyor: «Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukukî durumun tekemmülü ile doğar» (Md. 19). Aynı kavramı kamu maliyesi açısından, verginin konusu ile vergi yükümlüsü arasındaki bağı kuran

(5) Bkz.: Ahmet Kumrulu, «Vergi Hukukunun Birkısım Anayasal Temelleri», AÜHFD, C. 36, S. 1-4, s. 147-162.

öge, nedensellik ögesi şeklinde açıklayabiliriz. Vergi yükümlüsü, vergiyi doğuran olayın kişiliğinde gerçekleşmesi suretiyle vergi borçlusu statusüne girmektedir. Bu ögenin hukukî tanımını yine Vergi Usul Kanunundan alabiliriz: «Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir» (Md. 8).

Değişik vergi kanunlarına göre, belli vergiler bakımından vergiyi doğuran olay kişiliğinde gerçekleşip borçlu durumuna giren yükümlü teoride, «kanunî yükümlü» olarak nitelenir; hukukî çözümlerlerde de bu sıfat asıl tutulur. Buna karşılık, kanunî yükümlünün yanı sıra, gerçek hayatta, iktisadî ilişkiler sırasında bazı mekanizmaların işlemesi sonucu ortaya çıkan durumlar nedeniyle, kanunî yükümlünün vergi yükü kendisine aktarılan, yansıtılan kişiler de bulunur. Bunlar gerçek yükümlü, yüklenici, fiilî yükümlü şeklinde adlandırılır (6). Kanunî yükümlü vergi kanunu uyarınca kendisine düşen vergi borcunu, mübadele ilişkisi sırasında fiyat mekanizmasından yararlanarak ilişkiye girdiği kişiye yansıtır; ona nakleder. Harcamalardan alınan vergilerde, kendisine vergi yansıtılan kişi, somut vergi ilişkisi bakımından üçüncü kişi durumundadır; vergi borcu, kanunî yükümlü ile vergi dairesi arasındaki bir hukukî ilişkiye tekabül etmektedir (7). Fiilî yükümlü ya da taşıyıcı ile vergi dairesi arasında ilke olarak bir hukukî bağ ortaya çıkmaz. Kanunî yükümlü ile vergi taşıyıcısı ya da yüklenici arasında ise, alım satım, hizmet sözleşmeleri nedeniyle beliren fiyat ilişkisinde vergi miktarı, fiyatın bir parçasını oluşturur. İktisadî mekanizmalar sonucu yansıtın ya da yansıtmasın, kanunî yükümlü, o ilişkiden doğan verginin borçlusu sıfatıyla vergi dairesine muhataptır.

2 — Vergi Sorumlusu :

Vergi hukuku, kamu maliyesinin yükümlülük ile ilgili olarak geliştirdiği kavramlarla yetinmemiş, «sorumluluk» adıyla bu dala özgü bir kavram ihdas etmiştir. Vergi sorumlusu da somut bir vergi ilişkisinde üçüncü kişidir; ancak vergi hukukunca belli neden-

(6) Kavramlar için bkz.: Muallâ Öncel - Nami Çağan, Bankacılar İçin Mali Hukuk Bilgisi, 3. B., Ankara 1985, s. 6-7; Sadık Kırbas, Vergi Hukuku, 2. B., Ankara 1987, s. 59; Abdurrahman Akdoğan, Kamu Maliyesi, Ankara 1985, s. 122.

(7) Muallâ Öncel, «Vergi Hukukunda Sorumluluk», Prof. Dr. Fadıl H. Sur'un Anısına Armağan, Ankara 1983, s. 46; Yılmaz Aliefendioğlu, Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynakta Kesilmesi (Stopaj), Ankara 1975, s. 13-14.

lerle kendisine bazı ödevler yüklenmiş olan ve verginin ödenmesi konusunda vergi dairesine muhatap sayılan bir üçüncü kişidir. Başka bir anlatımla, sorumlu, somut bir vergi borcunu doğuran olay kendi kişiliğinde gerçekleşmemiş olan, dolayısıyla asıl borçlu ya da kanunî yükümlü sıfatını taşımayan üçüncü kişidir (8). Vergi ödevini maddî edim ve şekli ödevleri kapsayacak şekilde geniş olarak düşündüğümüzde sorumlu, vergi yükümlüsü adına doğan vergi borcuna ilişkin şekli ödevleri yerine getirmek ve yükümlü malvarlığından vergi borcunu ödemekle görevli üçüncü kişi olmaktadır. Kamu maliyesinde aracı ödeyici olarak da adlandırılan vergi sorumlusu belli durumlarda, ikame mekanizmasının işleme suretiyle ödemedi de sorumlu olabilir (9). Vergi sorumluluğunun ihdasında, ehil olmayan gerçek kişiler ile tüzel kişilerin vergi ödevlerinin sorumlu sıfatıyla kanunî temsilcilerce yerine getirilmesinde görüldüğü gibi belli hukukî zorunlulukların rol oynamasının yanı sıra, verginin kaynakta kesilmesinde (stopaj) söz konusu olduğu üzere, verginin daha güvenceli ve kolay tekniklerle, daha kısa sürede hazineye intikali gibi mülâhazalar da geçerlidir. Gelir vergisinde ücretlerin ve menkul sermaye iratlarının bir türü olan mevduat faizlerinin stopaj yoluyla vergilendirilmesinin temelinde, değinilen faktörler yer almaktadır. Vergi Usul Kanunu 11 inci maddesinde vergi kesenlerin sorumluluğunu ayrıca hükme bağladığı gibi, Gelir Vergisi Kanununun 107 nci maddesinde de vergi kesenler tarhiyatın muhatabı olarak kabul edilmektedirler (10).

Harcamaların vergilendirilmesinde, başka bir anlatımla, yansıma mekanizmasının işlediği dolaylı vergilerde, kendisine vergi yansıtılan kişi kamu maliyesi anlamında gerçek yükümlü, yüklenici olup, bu sıfatıyla vergi borcu bakımından ilke olarak bir hukukî statü taşımaz. Vergi kanunları bu üçüncü kişiye, taşıyıcıya herhangi bir vergi ödevi yüklediğinden, bunlar açısından vergi sorumluluğu söz konusu olmaz. Üçüncü kişiye kendi vergisini yansıtan kişi ise, kanun karşısında kanunî yükümlüdür. Kanunî yükümlünün, kendi vergi borcunu yansıtması nedeniyle vergi sorumlusu sayılmasına da imkân yoktur. Başka bir deyişle, dolaylı vergilerde vergisini yansıtip tahsil eden ve vergi dairesine yatan kişi, kanunî

(8) Genel olarak sorumluluk kavramı, vergi hukukunda tanımı ile geniş ve dar kapsamı için bkz.: Öncel, agm., s. 41-45.

(9) Öncel, agm., s. 45.

(10) Vergi kesenlerin sorumluluğu için bkz.: Kırbaş, age., s. 62. Tarhiyatın muhatabı olmanın hukukî boyut ve sonuçları için bkz.: Öncel, agm., s. 55; Aliefendioğlu, age., s. 8, 35-37.

yükümlüdür; dolayısıyla vergi sorumlusu ya da vergi kesintisi yapmakla sorumlu kişi sayılmaz (11).

Yukarıdaki analizleri, incelememizin konusuna yakınlaşmak üzere, Gelir Vergisi ve Katma Değer Vergisi açısından şöyle somutlaştırabiliriz: Tarım ürünü satmak suretiyle kazanç sağlayan kişi, Gelir Vergisinin kanunî yükümlüsüdür; alım sırasında Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi uyarınca stopaj yapmak zorunda olan kişi ise vergi sorumlusudur. Katma Değer Vergisinde mal satan, hizmet ifa eden kişi kanunî yükümlüdür; mal veya hizmet satın alan ise ne kanunî yükümlü ne de vergi sorumlusu sıfatı taşır. Katma Değer Vergisi Kanunu vergi sorumluluğunu, yükümlünün Türkiye’de ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkez ve iş merkezinin bulunmaması durumu için özel olarak 9 uncu maddesinde düzenlemiş bulunmaktadır (12). Öyle ise Katma Değer Vergisi bakımından satıcı veya hizmet ifa eden, vergi sorumlusu ya da vergi kesintisi yapmakla sorumlu bir kişi değildir.

Bu teorik açıklamalar çerçevesinde Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesini eski şekliyle incelersek şu hüküm karşımıza çıkar: «Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar. Bu sorumluluk, bunların ödedikleri vergilerden dolayı asıl mükelleflere rücu etmek hakkını kaldırmaz». İktibas ettiğimiz hüküm, belli sıfatları nedeniyle vergi kesip yatırmak zorunda olan kişiler, yani sorumluluğun bir türü olarak stopaj sorumluları bakımından sorumluluğun fer’iliği ilkesinden inhiraf edip bunları birinci derecede sorumlu tutan bir düzenleme getirmektedir (13). Vergi Usul Kanununun aynı maddesine 3239 sayılı kanun ile eklenen hükmü incelediğimizde ise ilginç iki sonuç ile karşı karşıya kalıyoruz : Gelir Vergisi bakımından stopaj sorumluluğunun söz konusu olduğu durumlarda müteselsil sorumluluğu kabul etmek suretiyle kanun, 11 inci maddenin 1 inci fıkrasında kabul ettiği, vergi kesenlerin birinci derecede sorumluluğu (aslı sorumluluk) ilkesinden inhiraf etmiş oluyor; düzenleme bu şekliyle Gelir Vergisi Kanununun 107 nci maddesine de aykırı düşüyor. Yeni hükme Katma Değer Vergisi aç-

(11) Aliefendioğlu, age., s. 14, 16. Ancak bazı yazarlarca yansıma da geniş kapsamıyla vergi kesintisi içinde mütalâa edilebilmektedir. Bkz.: Aliefendioğlu, age., s. 17. Aksi görüş için bkz.: Öncel, agm., s. 46.

(12) Katma Değer Vergisinde bir güvence önlemi olarak ihdas edilen vergi sorumluluğu için bkz.: Kırbas, age., s. 64.

(13) Sorumluluğun fer’iliği ilkesi için bkz.: Öncel, agm., s. 50.

sından baktığımızda, hükmün garip niteliği iyice belirginleşiyor: 11 inci madde «Vergi kesenlerin sorumluluğu» başlığını taşımasına rağmen, 3239 sayılı kanunla eklenen yeni üçüncü fıkra nedeniyle, vergi kesme durumunda bulunmayan kişilere ilişkin bir düzenlemeyi de içeriyor. Yukarıda değinildiği üzere, Katma Değer Vergisi söz konusu olduğunda mal ya da hizmet alıcısı ne yükümlü ne de sorumludur; sadece yüklenicidir. Mal veya hizmet satan ise sorumlu sıfatıyla vergi kesme durumunda bulunmayıp, kanunî yükümlüdür (14). Görüldüğü üzere, ileride değişik açılardan eleştireceğimiz bu hüküm teoriye olduğu kadar kanun yapma tekniğine de uygun düşmemektedir (15).

3 — Vergi Borcunda Teselsül :

Birden fazla kişinin aynı verginin borçlusu olmasını ifade eden teselsül, vergi hukukunda ancak kanundan doğar. Türk vergi hukukunda teselsülü düzenleyen genel bir hüküm bulunmamakta idi. Münferit vergi kanunlarında bu konuya ilişkin hükümlere rastlanabilir (16). Bununla birlikte, Vergi Usul Kanununa 3239 sayılı kanunla eklenen hüküm, yine çok kapsamlı olmamakla birlikte, müteselsil sorumluluk bakımından temel bir düzenleme getirmiş bulunmaktadır.

Çeşitli vergi kanunları topluca incelendiğinde, mevzuatta yer alan değişik müteselsil borçluluk durumları şöyle sistematize edilebilir :

a) Yükümlüler arasında teselsül (İştirak halinde mülkiyette Emlâk Vergisinde, âdi ortaklıklarda Katma Değer Vergisinde);

b) Yükümlü ile sorumlu arasında teselsül (Motorlu Taşıtlar Vergisinde, Damga Vergisinde ve harçlarda yükümlü ile resmî görevliler arasında);

(14) Katma Değer Vergisi Kanununda vergi kesintisi ve tarhiyatın muhatabı için bkz.: Madde 39, 40 ve 44.

(15) Kanun tekniği açısından eleştirilebilecek diğer iki nokta da, «aralarında zimnen irtibat bulunanlar» terimi ile «nihaî tüketim» kavramıdır. Birincisi vergi kanunu için tehlikeli boyutları akla getirmektedir. Nihaî tüketim kavramı ise karışıklığa yol açmağa elverişlidir; hangi alımların firma girdisi olduğunu, hangisinin nihaî tüketim için yapıldığını saptamak her zaman kolay değildir.

(16) Türk vergi hukukunda teselsül için bkz.: Muallâ Öncel, Nami Çağan, Ahmet Kumrulu, Vergi Hukuku C. I, Genel Kısım, 3. B, Ankara 1987, s. 108-109; Kirbaş, age., s. 65-66.

c) Sorumlu ile sorumlu arasında teselsül (Kurumlar Vergisinde tasfiye memurları arasında) (17).

Yukarıda sayılan müteselsil borçluluk durumlarında teselsül ya belli bir hukukî statüde bulunan birden çok kişi bakımından doğmakta, ya da birkısım resmî sıfat ve görevler nedeniyle, vergi borcunun ödenmesini kontrol etme durumunda bulunan kişiler için öngörülmektedir. Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesindeki hüküm, kapsadığı müteselsil sorumluluk durumlarından biri gözönüne alındığında, Gelir Vergisi konusunda yükümlü ile sorumlu arasında bir müteselsil sorumluluk örneği getirmektedir. Buna karşılık aynı madde, Katma Değer Vergisi kapsamındaki işlemler nedeniyle müteselsil sorumluluğu hükme bağlamak suretiyle, yeni bir teselsül kategorisi yaratmış olmaktadır. Kanunî yükümlü ile yüklenici arasında kurulan bu yeni müteselsil sorumluluğu yukarıdaki kategorilerden birine yerleştirmek mümkün olmadığından, «yükümlü ile üçüncü kişiler arasında teselsül» şeklinde adlandırıyoruz. Gerçekten, yukarıda belirtildiği gibi, mal veya hizmet satın alan yüklenici ya da taşıyıcı, hukukî açıdan vergi borcu ilişkisinde üçüncü kişi sıfatını taşımaktadır. Bu son kategoriye verdiğimiz ad biraz garip görünmektedir; bunun nedeni, kurulan yeni teselsül ilişkisine temel alınan durumdur: Salt iktisadî ilişkiye girilmiş olması bu kanunî teselsülde nedensellik bağının varlığı için yeterli kabul edilmektedir. Bu noktaya ileride tekrar değineceğiz.

4 — Vergi Denetiminde Yetkiler ve Olanaklar :

Vergi Usul Kanununun müteselsil sorumluluğa ilişkin hükmü, iktisadî ilişkiye giren kişilere, kendilerinden kesinti yoluyla ya da yansıtma mekanizmasıyla alınan vergilerin vergi dairesine yatırılıp yatırılmadığını kontrol zorunluluğunu getirmektedir. Böylece salt iktisadî ilişkiye girmekle bir tür denetim elemanı görevini üstlenmek zorunda kalan kişi, teselsül rizikosuna karşı kendini korumuş ve hazine de vergisini tahsil etmiş olacaktır. Burada zincir hazine açısından çok sağlam bir şekilde kurulmaktadır, ancak hukuka ve iktisadî hayatın gerçeklerine uymamaktadır. Kanunî düzene tümüyle uymak suretiyle ilişkiye giren kişinin, karşı tarafın vergi yükümünü ya da vergi ödevini yerine getirip getirmediğini nasıl denetleyebileceği üzerinde önemle durulması gereken bir noktadır. Özellikle iktisadî ilişkinin tamamlanmasından sonra, bu denetim için hiçbir olanak kalmamaktadır. Emlâk Vergisi Kanununda öngörü-

(17) Öncel, Çağan, Kumrulu, ibid.

len, gayrimenkulün alıcısı ile satıcısı arasındaki müteselsil sorumluktan farklı bir durumu, Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesi düzenlemiştir. Gayrimenkul alımı sırasında, alıcı, eski vergilerin ödenip ödenmediğini araştırabilir; buna karşılık tamamlanmış bir satım ilişkisinden doğan örneğin Katma Değer Vergisi yükümünün ifa edilip edilmediğini alıcı hiçbir veçhile öğrenemez; denetleyemez. Bir kere, Vergi Usul Kanunu kimlerin vergi denetlemede yetkili olduğunu 127, 128, 134, 135 gibi maddelerinde hükme bağlamıştır. Denetim yetkisi Maliye ve Gümrük Bakanlığının hesap uzmanı, kontrolör gibi görevlilerine tanınmıştır (18). Üçüncü kişinin arama yetkisi bulunmadığı gibi (VUK Md. 142) bilgi alma yetkisi (VUK Md. 148) de yoktur. Üçüncü kişi olsa olsa ihbar mekanizmasına başvurabilir. Bunun işlerliğini fazla tartışmaya gerek yoktur; çünkü üçüncü kişinin ihbarı ile ortaya çıksa dahi, 11 inci madde onu yine objektif sorumluluğa dayanarak müteselsil borçlu addetmektedir.

Türk vergi mevzuatında Motorlu Taşıtlar, Taşıtların Alınması, Damga vergilerinde ve harçlarda bazı kişiler için müteselsil sorumluluk getirilirken, bunların resmî görev ve sıfatları nedeniyle verginin ödenmesini kontrol etme imkanına sahip bulunmaları hareket noktası olarak alınmaktadır. Buna karşılık inceleme konumuz olan teşelsülde, bu kontrol imkân ve yetkisinin bulunmamasının yanı sıra, ayrıca teknik imkânsızlık da söz konusudur. Şöyle ki, üçüncü kişi statüsündeki müteselsil sorumlunun bir an iktisadî ilişkiye girdiği kişinin defter, kayıt ve belgelerini inceleme yetkisinin bulunduğunu ya da Vergi Usul Kanununun 5 ve 152 nci maddelerindeki gizlilik ilkesine rağmen vergi dairesinden bilgi alabildiğini düşünsek dahi, kendisinin taraf olduğu ilişkiden doğan vergi borcunun örneğin o döneme ilişkin Katma Değer Vergisi beyannamesinde bildirilip bildirilmediğini ya da ödenen dönem borcuna, o miktarın dahil olup olmadığını saptamak imkânından yoksundur. Kaldı ki bu imkânsızlık, vergi dairesi için de geçerlidir. Sonuç olarak, belgeye dayalı bir işlemin vergisinin gerektiğinde, vergi dairesince uygun görülecek herhangi bir üçüncü kişiden alınması imkânı bu hükümle yaratılmış olmaktadır.

(18) Çeşitli ülkelerde vergi incelemesine yetkili kişiler ile Türkiye'de inceleme elemanlarının yetki ve sorumlulukları için bkz.: Abdurrahman Akdoğan, Vergi İncelemesi, Ankara 1979 s. 34, 70-71. Yoklama ve inceleme için ayrıca bkz.: Kırbas, age., s. 135-138; Selim Kaneti, Vergi Hukuku, İstanbul 1986/1987, s. 139-143.

5 — Belge ve Kayıt Düzeni :

Türk vergi mevzuatında son yıllarda belge ve kayıt düzenine ilişkin önemli yenilikler ve daha sıkı esaslar getirilmiş olup, bunlara uyulmaması da belli yaptırımlara bağlanmıştır. Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesindeki müteselsil sorumluluğu belge düzeni açısından değerlendirdiğimizde, iktisadî ilişkinin gerçekleşme şekline göre şu durumlar düşünülebilir :

A) Belge düzenine uyulmuştur :

- 1) Bir taraf paravan firma olabilir;
- 2) Gerçek bir iktisadî mübadele ilişkisi vardır.

B) Belge düzenine uyulmamıştır.

İlgili hükmü eleştirirken biz yukarıda A/2 de gösterilen durumu, yani belge düzenine de uyulmak suretiyle girilen gerçek bir iktisadî ilişkiyi esas tutuyoruz. Buna karşılık kanun ve Anayasa Mahkemesi kararı, paravan firmaların araya sokulduğu ya da belge düzenine uyulmayan durumları hareket noktası ittihaz etmektedirler. Oysa bu durumlar için vergi suç ve cezalarına ilişkin hükümler işletilebilir; bu arada vergi suçları bakımından iştirak kavramından da yararlanılabilir.

6 — Vergi Suç ve Cezaları :

Vergi Usul Kanunu gerek vergi kaybına yol açılması şeklindeki zarar suçlarını gerek vergi kaybının doğması ihtimalini yaratan bazı tehlike suçlarını, yaptırımlarıyla birlikte düzenlemektedir. Bu hükümlerin işletilmesindeki teknik aksaklıklar, yine aynı nitelikteki hükümlere getirilecek yeniliklerle giderilebilir. Kaldı ki vergi suçlarının ortaya çıkartılması sağlam ve yoğun denetim mekanizmalarının işletilmesine bağlıdır. Böylelikle belge düzenine ister uyulmuş ister uyulmamış olsun, etkin denetim ile vergi kaçağı önlenabilir. Aslolan, cezaların önleyici etkisiyle birlikte denetim işlevinin etkin bir şekilde yerine getirilmesidir. Öte yandan, Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinde düzenlenen sorumluluk türünün işletilebilmesi de denetim mekanizmasının çalıştırılmasına bağlıdır (19). Sağlam denetim mekanizması ile belki daha müessir ceza hükümleri, müteselsil sorumluluk gibi hukuka aykırı bir araca gerek bırakmayabilir.

(19) Bkz.: Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği No. 151, 152, 153.

Vergi Usul Kanununun yukarıda değinilen, suçta iştirake ilişkin düzenlemeleri de burada genel ceza hukukuna paralel olarak işletebilir. İştirak söz konusu olduğunda ise kusur esasına dayalı cezaî sorumluluk asıl tutulmalıdır (20).

7 — Vergilerin Kanunîliği İlkesi :

Vergilerin kanunîliği ilkesi vergi ilişkisinde gerek borcun aslının gerek verginin tarh ve tahsiline ilişkin kuralların kanunla saptanmasını ifade eden bir anayasal ilkedir. Daha önce de belirtildiği gibi, bu ilkenin fiilen anlam ve hayatiyet kazanması, kanunî idare ilkesi ile birlikte düşünüldüğünde, kanunla getirilen objektif düzenlemeler çerçevesinde tesis edilen sübjektif işlemlerin de kanuna uygun olması ile gerçekleşir. Bu ifadelere göre değerlendirildiğinde, Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesine bir kanun hükmü ile eklenen müteselsil sorumluluğun vergilerin kanunîliği ilkesine uygun düştüğü söylenebilir; şu koşulla ki, «Devlet istediği kişiden, istediği zaman, dilediği miktarda vergi alır» şeklindeki bir vergi kanunu hükmü bu ilkeye ne kadar uygun düşüyorsa, 3239 sayılı kanunla getirilen hükümde o denli uygunluk gösterir! Başka bir anlatımla, burada vergilerin kanunîliği ilkesinin içeriği tamamen bir yana bırakılmak suretiyle, çok biçimsel bir değerlendirme yapılmış olmaktadır. Kanun hükmünün başka anayasal ilkelere uygun içerik taşıması da ayrıca gerekmektedir; buna ilişkin irdelemeleri ileriye bırakıyoruz.

Hükmün esasının Anayasaya uygunluğunun tartışmasına şimdilik girmedikten, Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesine 3239 sayılı kanunla eklenen, müteselsil sorumluluğun uygulanması esaslarının tesbiti konusunda Maliye ve Gümrük Bakanlığına yetki veren hükmün Anayasaya uygunluğunu incelemek gereksiz olmaktadır. Bu konuda belirtilmesi gereken iki hususu şöyle dile getirebiliriz: Birincisi, hükmün kanunlaşmasının üzerinden üç yıl geçmiş olmasına karşın Bakanlık bu konuda düzenleme yetkisini kullanma-

(20) Maddede yer alan «aralarında zimnen dahi irtibat bulunduğu tesbit olunanlar» ibaresinden hareketle, hükmün kusur sorumluluğunu düzenlediğini düşünüyor ve bu noktada Kaneti'ye katılıyoruz. Bkz.: Kaneti, age., s. 77. Ancak Anayasa Mahkemesi kararı bütünüyle objektif sorumluluk ilkesine dayandığından, çözümlenmelerimizi, bu esasa göre yürütüp hükmün yanlışlığını kanıtlamak istiyoruz. Nitekim Danıştay'ın yeni bir kararında da kusur sorumluluğunu esas tutmaktadır: DŞ. 7. D. E. 1987/1322, K. 1987/2297, T. 20.10.1987 (DŞ. Dergisi, S. 70-71 (1988), s. 356-357.

mıştır. Öte yandan, 24.3.1988 de kabul edilen 3418 sayılı kanunla Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesine eklenen yeni hüküm ve bununla ilgili olarak çıkartılan Genel Tebliğlerle, müteselsil sorumluluğun tesis ve uygulanmasında yürütmeye, daha doğru bir ifadeyle Bakanlığa tanınan yetkinin Anayasa karşısındaki kuşkulu durumu daha da belirginlik kazanmıştır (21).

Kamu maliyesi teorisi ve vergi hukuku açısından yaptığımız değinmelerden sonra ,kararın çözümlenmesinde yardımcı olacak bazı temel hukukî kavram ve kurumlara göz atmak suretiyle incelememizi sürdürüyoruz.

IV — SORUMLULUK KAYNAĞI OLARAK BİRKISIM TEMEL HUKUKİ KAVRAMLAR :

Vergi Usul Kanununda öngörülen müteselsil vergi borçluluğunun belli hukukî kavramlarda temellendirilerek savunulması gerektiğinde akla gelebilecek hususlar, aşağıda ayrı başlıklarda ele alınmaktadır. Ancak hatırdta tutulması uygun olan üç noktanın tekrar belirtilmesinde yarar vardır: i) Burada kanundan doğan bir borç söz konusudur; ii) Bu borç ile müteselsil sorumluluk getirilmektedir; iii) Kararda açıkça ifade edildiğine göre, anılan borç objektif sorumluluğa dayandırılmaktadır.

1 — Ceza Hukuku ve Objektif Sorumluluk :

Özel hukuktaki kusursuz sorumluluk ceza hukukuna da yansımıştır. Ceza hukuku, bu sorumluluk geçerli olduğunda, faili sebep olduğu sonuçtan, kasd ve taksiri aranmaksızın sorumlu tutar. Başka bir anlatımla, hareket ve sonuç arasında maddî illiyet bağı, sorumluluk için yeterli sayılmaktadır; ancak hareketin de iradî olması gerekmektedir (22). Suçun maddî unsurunda davranış ve sonuç arasındaki bağ bu sorumluluk şekli bakımından önem taşıdığından, bu bağı doğru kurulması ve saptanması zorunludur. «Dış dünyada meydana gelen değişikliğin (sonucun) bir insana bağlanabilmesi için, bu değişiklik o insanın davranışından kaynaklanmalıdır ;bir başka deyişle bu ikisi arasında bir nedensellik bağı bulunmalıdır. Bu itibarla, bir insanın davranışı ile hiçbir ilişkisi bulunmayan bir dış değişiklik veya bu davranış olmasaydı dahi yine de gerçekleşecek olan bir olay, söz konusu davranışı yapanın eseri sa-

(21) Bkz.: Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğleri, No.: 151, 152 ve 153.

(22) Nevzat Toroslu, Ceza Hukuku, Ankara 1988, s. 128-129; Uğur Alacakaptan, Suçun Unsurları, Ankara 1967, s. 153-154.

yılamaz ve o kişiye yüklenemez» (23). Objektif sorumlulukta illiyet bağının önemini böyle belirten ceza hukukçuları, bu sorumluluk şeklini, «...çok basit ve insanın iç davranışlarının önemini henüz kavramamış olan bir hukuk anlayışının kalıntısı...» (24) olarak; ya da «...anormal nitelikte...» (25) görmektedirler.

İnceleme konumuz olan vergi borcunda müteselsil sorumluluğa ilişkin hüküm, bir ceza hükmü olarak mütalâa edilmediği takdirde, yukarıdaki değinmeler gereksiz kalacaktır. Ne var ki, ileride belirtileceği gibi, vergi borcunun aslına ilişkin bu teselsül ilişkisi özünde bir «ceza» ya dönüştüğünden, ceza hukuku açısından aldığımız irdelemeler bizi ilgilendirmektedir; çünkü kanunî düzenleme ile getirilen objektif sorumluluğun temelinde, illiyet bağı üçüncü kişinin bir vergi suçu işlemesinin söz konusu olmadığı durumlarda salt bir alışveriş ilişkisine girmiş olmasıyla kurulmaktadır (26). Bunun ceza hukuku açısından değerlendirmesi ise yukarıda yapılmış oluyor.

Kanunun sözünü esas tutup vergi borcu aslı bakımından müteselsil sorumluluğun getirildiği düşünülecek olduğunda, ceza hukuku yerine, özel hukuktaki kusursuz sorumluluk analize temel alınmak durumundadır.

2 — Haksız Fiillerde Objektif Sorumluluk :

Vergi borcunda müteselsil sorumluluğun gerek olan hukuk gerek olması gereken hukuk açısından kusur sorumluluğuna dayandırılması gerektiğini yukarıda ifade etmiştik (27). Buna karşılık Anayasa Mahkemesi kararının esas tuttuğu objektif sorumluluk kabul edilecek olduğu takdirde, konunun özel hukukta objektif sorumluluk esasları açısından ayrıca incelenmesi zorunlu olmaktadır.

Bilindiği üzere borçlar hukukunda borç kaynakları sözleşme, haksız fiil ve sebepsiz zenginleşme olarak üçe ayrılır. Vergi borcun-

(23) Toroslu, age., s. 67.

(24) Toroslu, age., s. 129.

(25) Sulhi Dönmezer, Sahir Erman, Nazarı ve Tatbiki Ceza Hukuku, C. II, 7. B., İstanbul 1981, s. 356.

(26) Vergi suç ve cezaları açısından kusur sorumluluğunun esas olduğu konusunda bkz.: Dipnot 20.

(27) «...vergilerin ödenmemesi amacını güden tertipleri önlemeyi amaçlamaktadır... Bu hükümde sözü edilen «irtibat»ın, verginin tahsilini önlemeye yönelik «hileli anlaşma» biçiminde yorumlanmasının gerektiğini düşünmekteyiz». Kaneti, age., s. 77. Yukarıda 20 numaralı dipnotta da değinildiği gibi, bu görüşün gerek mevcut hükmün yorumlanmasında gerek de lege ferenda esas tutulması gerekir.

da üçüncü kişi durumunda bulunan kimselerin müteselsil sorumlu tutulmasının temelinde hangi kaynağın bulunduğunu incelemek için önce sözleşme ilişkisine göz atalım: Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesi, üçüncü kişiyi bir başkasının fiilinden sorumlu tutulmakta olduğundan, ilk bakışta burada bir tür 'başkasının fiilinin taahhüt' edilmesinin geçerli olup olmadığı akla gelecektir. Başkasının fiilini taahhüt, sözleşmeden doğan bir borç türüdür; vergi ilişkisi bakımından geçerli olamaz. Vergi borcunu doğuran olay da bir sözleşmeden kaynaklanmaktadır; üçüncü kişi asıl ödevli ile bir mal ya da hizmet alımı için sözleşme yapmıştır. Ne var ki bu sözleşme, üçüncü kişi bakımından, diğerinin fiilinin taahhüdü babında herhangi bir hüküm içermez. Öyle ise, burada borcun kanundan doğması söz konusudur. Kanun, herhangi bir kimseyle iktisadî ilişkiye girmesi nedeniyle, üçüncü kişileri sorumlu statüsüne sokmaktadır. Başka bir anlatımla, sözleşme vesilesiyle ortaya çıkan, kanundan doğan bir borç ile karşı karşıyayız. Doğrudan sözleşmeden doğmaması nedeniyle bu borcun kaynağının haksız fiil ve sebebsiz zenginleşme kavramlarında araştırılması gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanununa göre stopaj sorumlusu olan veya Katma Değer Vergisi Kanununa göre kanunî yükümlü olan kişi vergi borcunu ödemediği takdirde, hazineye karşı âdeta bir haksız fiil işlemiş gibi telâkki edilmektedir. Onunla iktisadî ilişkiye girişmiş bulunan üçüncü kişi de bu haksız fiile iştirak etmiş sayılmaktadır. Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinin getirdiği düzenlemenin temelinde bu mantık yatıyor. Üçüncü kişi, kusur esasına dayanmaksızın müteselsil sorumlu tutulduğuna göre, özel hukukta bu sorumluluk şeklinin kabulündeki nedenlerin incelenmesi önem kazanmaktadır.

Ceza hukuku açısından suçlamada ilkel bir esas olarak görülen objektif sorumluluk, haksız fiiller söz konusu olduğunda, çağdaş toplum hayatının ekonomik ve teknik gereklerinin sonucu olarak, uygun mütalâa edilir. Objektif sorumluluğun kabulünde teknik ilerleme, tehlikelerin artması, kusurda isbat güçlüğü, kusurla zarar arasında orantısızlık gibi faktörler rol oynar (28). Öte yandan, objektif sorumluluk esasının kabulü için özel hukuk da sorumluluğu doğuran olay ile sonuç arasında uygun illiyet bağını aramakta-

(28) Halûk Tandoğan, Kusura Dayanmayan Sözleşme Dışı Sorumluluk Hukuku, Ankara 1981, s. 2; Selim Kaneti, «Haksız Fiil Sorumluluğunda Kusur Kavramının Görevi», Sorumluluk Hukukunda Yeni Gelişmeler I. Sempozyumu, İstanbul 1980, s. 57, 59.

dir (29). İlliyyet bağının varlığı koşuluyla, objektif sorumluluğun kabulü için doktrinde ayrıca belli dayanaklar da aranır. Bunlar tehlike yaratma düşüncesi, hakkaniyet düşüncesi ve egemenlik alanı düşüncesi olarak belirtilebilir (30).

Vergi Usul Kanununda kabul edilen objektif sorumluluğun dayanağı olarak tehlike sorumluluğunu esas tutacak olursak, üçüncü kişinin, belli iktisadî ilişkilere girmek suretiyle devletin vergi alacağı açısından «tehlike» yaratmış olduğunu varsaymamız gerekecektir. Bu «tehlike» fikrinin geçersizliğinin yanı sıra, illiyet ilişkisini kurmak da imkânsızdır. Objektif sorumlulukta hakkaniyet dayanağı esas alınacak olduğu takdirde de garip bir sonuç karşımıza çıkmaktadır : «Vergi kaçırma teknolojisi»ndeki gelişme karşısında, «mağdur» kimliğiyle devletin, hakkaniyet gereği korunması söz konusu olamaz. Zayıfın korunması motifinin devlet için geçerli olmaması gerekir; aksine devlet, tahsil edemediği vergi alacağını 11 inci madde hükmü aracılığıyla üçüncü kişiye yüklemek suretiyle omni potent davranmaktadır.

Objektif sorumlulukta temel alınan üçüncü dayanak, egemenlik alanı düşüncesi, bir kimsenin egemen olduğu alan içinde bulunan bir şey veya kimsenin bir başkasına zarar vermesi durumunda, egemenlik sahibinin sorumlu tutulmasını gerekli görür; çünkü burada denetleme ve gözetim imkânı vardır (31). Motorlu Taşıtlar, Emlâk Alım, Damga Vergileri ve harçlarda geçerli olan bazı müteselsil sorumluluk durumları için bu dayanağın esas tutulduğu ifade edilebilir. Gerçekten, belli kişiler resmî sıfat ve görevleri nedeniyle denetleyebilecekleri vergi ilişkilerinde sorumlu tutulmaktadırlar. Buna karşılık Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesine eklenen üçüncü fıkradaki müteselsil sorumluluğu bu dayanağa oturtmak da hukuken mümkün değildir. Daha önce de ifade edildiği gibi, üçüncü kişi, vergi ödevini yerine getirmeyen stopaj sorumlusunu ya da kanunî yükümlüyü ilişkiden sonra denetlemek için gerekli hukukî ya da teknik imkanlara sahip değildir. 11 inci maddenin üçüncü fıkrası, üçüncü kişiyi, diğer tarafın vergi ödevleri konusunda yönetme ya da yönlendirme ve gözetim altında bulundurma ödeviyle donatırken hukuka ve Vergi Usul Kanununun denetimi ve denetimde yetkilileri düzenleyen hükümlerine aykırı bir esas öngör-

(29) Tandoğan, age., s. 4; Kaneti, agm., s. 36-37.

(30) Tandoğan, age., s. 4; Fikret Eren, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, C. II, Ankara 1986, s. 133.

(31) Eren, age., s. 133.

müş olmakta, bu arada iktisadî ve ticarî hayat olguları bakımından da imkânsızlığı dikkate almamış bulunmaktadır. Demek oluyor ki, başkasının eyleminden sorumluluğu izah eden bu objektif sorumluluk anlayışı da konumuz bakımından geçersiz kalmaktadır. Öte yandan yukarıda değinilen imkânsızlık, üçüncü kişinin kusursuz sorumluluğunun «objektif özen ödevinin yerine getirilmemesi» nedenine dayandırılmasına da engel olmaktadır (32). Vergi Usul Kanunu üçüncü kişilere yasal bir özen gösterme ödevi yüklediği takdirde, onları gerekli denetim teknikleri ve yasal yetkilerle de donatmak zorundadır. Öte yandan herhangi bir «yapmama» fiilinin hukuka aykırılık oluşturması için, hukuk normunun o fiilin yapılmasını emretmesi gerekir (33). Belge düzenlenmesi suretiyle meşruiyet platformunda gerçekleştirilmiş bir ilişkinin sonuçlarından üçüncü kişiyi sorumlu tutmak, bu ölçüde de uymaz. Bir vergi suçunun işlenmesinin söz konusu olmadığı durumlar için Vergi Usul Kanunu kimseye herhangi bir «yapma» ödevi yüklememektedir. Kaldı ki resmî sıfatı olmayan kişilerin, vergi suçlarını dahi ihbar yükümünden söz edilemez.

Özetleyecek olursak, Vergi Usul Kanunundaki müteselsil sorumluluğu, kusursuz sorumluluk esasına dayandırmak hukuken mümkün değildir; ne kusursuz sorumluluk dayanakları ne de illiyet bağı esası buna cevaz vermektedir. Üçüncü kişi, iktisadî ilişkiye girdiği bir kimsenin fiilinden uygun illiyet bağına göre değil, olsa olsa «illetsiz bağıntı» esasına göre sorumlu tutulabilir. Bağıntı illetten mücerret kurulduğu takdirde ise sorumluluk zincirinin nereye kadar, nasıl uzatılacağı konusunda hiçbir ölçü getirilemez. Nitekim aynı maddeye 3418 sayılı kanun ile getirilen hüküm ve çıkarılan Genel Tebliğler çerçevesinde zincir bu şekilde uzatılmağa başlamıştır.

Son olarak objektif sorumluluk esasına dayanan bu düzenlemenin hukuk teorisinde ve uygulamadaki bir yeni olguya, genel eğilime de ters düştüğünü belirtelim. Şöyle ki, günümüzde gelişme, birey karşısında idarenin kusursuz sorumluluğunu tesis yönündedir (34). İncelediğimiz hüküm ise bunun aksine, devleti, kusursuz sorumluluk esasına göre birey karşısında korumayı amaçlamaktadır.

(32) Bu objektif sorumluluk anlayışı için bkz.: Tandoğan, age., s. 6.

(33) Eren, age., s. 277.

(34) Bkz.: Ali Ülkü Azrak, «İdarenin 'Toplumsal Muhatara' (Sosyal Risk) Kuramı'na göre Kusursuz Sorumluluğu», Sorumluluk Hukukunda Yeni Gelişmeler III. Sempozyumu, İstanbul 1980, s. 135-145.

3 — Sebepsiz Zenginleşme :

Bir vergi suçu işlenmesi durumunda vergi borcu ilişkisi haksız fiil temeline nisbeten kolay bir şekilde oturtulabilir. Buna karşılık, vergi suçu söz konusu olmayan durumlarda üçüncü kişinin objektif sorumluluğu yukarıdaki çözümlenmelerde görüldüğü üzere haksız fiil kavramına dayandırılmadığı takdirde, Vergi Usul Kanununun, 11 inci maddesinde yarattığı sorumluluğu sebepsiz zenginleşme esasına göre düzenleyip düzenlemediği sorusunun da yanıtlanması gerekmektedir (35). Sebepsiz zenginleşme kavramı, bir borç kaynağı olarak özellikle vergi suçlarının işlenmediği durumlarda çözümlenmeye yardım eder.

Sebepsiz zenginleşme, bir kişinin malvarlığının, hukuka uygun bir sebep olmaksızın bir diğ erininkinin aleyhine artmasını ifade eder (36). Belge düzenine uyulsun ya da uyulmasın, vergiyi doğuran olayın vukuuna rağmen verginin ödenmemesi hazine aleyhine bir sebepsiz zenginleşme olarak düşünüldüğünde, incelediğimiz hükümlerle getirilen müteselsil sorumluluğun temelindeki sebepsiz zenginleşmenin, kimlerin malvarlıkları arasındaki değer kaymaları sonucu ortaya çıktığının saptanması gerekir. Belge düzenine uyulmadığı takdirde ceza hükümleri işleyecektir. Ayrıca bu durumda Gelir Vergisi kesintisi yapılmadığından satıcı hazine aleyhine zenginleşmiş olur; Katma Değer vergisi de ödenmeyeceğinden satıcı bu vergi bakımından hazine aleyhine zenginleşmiş sayılır. Belge düzenine uyulup Gelir Vergisi kesintisi yapılmadığı takdirde alıcı, stopaj sorumlusu sıfatıyla tarhiyatın muhatabı olur; yükümlü ile aralarında rücu ilişkisi işletilebilir (VUK, Md. 11/1, 2). Katma Değer vergisi bakımından ise kanunî yükümlü sıfatıyla satıcı, ödenmeyen vergi nedeniyle sebepsiz zenginleşir. Belge düzenine uyulmak suretiyle yapılan Gelir Vergisi stopajı vergi dairesine sorumlu tarafından ödenmediği takdirde, sorumlu hazine aleyhine zenginleşir. İşte yeni hüküm, bu son durumda dahi kendisinden vergi kesilen kişiyi müteselsil sorumlu addetmektedir. Böylece üçüncü kişi çifte vergi yükümlüne mâruz bırakılırken, hazine aleyhine asıl zenginleşmiş olan kişi bir bakıma ödüllendirilmiş olmaktadır. Kuşkusuz, üçüncü ki-

(35) Genel olarak sebepsiz zenginleşme kavramı için bkz.: Seza Reisoğlu, Sebepsiz İktisap Davasının Genel Şartları», Ankara 1961. Her ne kadar Reisoğlu, vergi borcunda BK nun sebepsiz zenginleşmeye ilişkin hükümlerinin uygulanamayacağını ifade ediyorsa da (s. 3), kanımızca vergi ilişkisinde de temelde böyle bir durum ve sonuç olarak BK nu uygulama gereği doğabilir.

(36) Reisoğlu, age., s. 3.

şinin genel hükümler çerçevesinde ona rücu etmesi imkânı hukuken bulunmakla birlikte, devletin âciz kaldığı noktada bu rücu ilişkisinin işleyişi bakımından gerçekçi olmak gerekir. Katma Değer Vergisi bakımından da aynı analiz tekrarlanabilir: Gerçek yükümlü kendisine fatura edilen vergiyi ödedikten sonra, tekrar devletin talep hakkı ile karşı karşıya kalmaktadır.

Bu ilişkilerden sonuç olarak, bir sebebsiz zenginleşme çıkarılabilir. Bu sebebsiz zenginleşme, ödediği vergiyi tekrar üstlenmek zorunda bırakılan üçüncü kişi aleyhine, devlet lehine gerçekleşmektedir. Öyle ise, Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinde getirilen düzenlemenin temelini sebebsiz zenginleşmede bulmak da mümkün olmayacaktır. Çünkü malvarlıkları arasında kaymalar farklı yönlerde ortaya çıkmakta, ya da hazine malvarlığının azalması ile üçüncü kişinin malvarlığı çoğalmadığından, yine illiyet bağı kurulamamaktadır (37).

Müteselsil vergi sorumluluğunu sebebsiz zenginleşmeye göre de açıklamak mümkün olmayınca, başvurulacak son kavram olarak geriye teselsül kalmaktadır.

4 — Teselsül :

Müteselsil borçluluk, alacağın borçluların herhangi birinden talep edilebilmesi imkânını sağlaması nedeniyle alacaklılar açısından «emniyet» ve «kolaylık» sağlayan bir borç türüdür (38). Vergi borcunda teselsül kabul edilmekle, devletin alacağını tahsil olanakları geliştirilmiş olmaktadır. Daha önce de belirtildiği gibi, vergi mevzuatımızda eskiden teselsülü düzenleyen genel bir hüküm bulunmamakta idi; 3239 sayılı kanun ile getirilen düzenleme tam anlamıyla genel olmamakla birlikte, oldukça geniş kapsamlıdır. Gerçekten bu hüküm, iktisadî hayatın oldukça geniş bir kesimini kapsamakla devlet açısından «emniyet» ve «kolaylık» unsuru sağlamaktadır. Ne var ki bu amaca ulaşmak üzere vergi hukukunda yepyeni bir teselsül türü, vergi yükümlüsü ile yüklenici arasında müteselsil sorumluluk yaratılmış olmaktadır.

Müteselsil borçluluk doktrinde, kaynağına göre ikiye ayrılır: i) İradî teselsül; ii) Kanunî teselsül (39). Vergi ilişkisi söz konusu olduğunda, kanundan doğan bir müteselsil borçluluk türü esas tu-

(37) Sebebsiz zenginleşmede illiyet bağı için bkz.: Reisoğlu, age., s. 53-54, 83-84.

(38) Turgut Akıntürk, Müteselsil Borçluluk, Ankara 1971, s. V.

(39) Bu ayırım ve ayrıntılı açıklama için bkz.: Akıntürk, age., s. 95-145.

tulacaktır; Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinin üçüncü fıkrası da bunun bir örneğini oluşturmaktadır. Kanunî teselsülün kabulünü gerektiren nedenlerin konumuz açısından değerlendirmesi şöyle yapılabilir (40) :

i) Borçlular arasında menfaat birliğinin kuvvetli olması : Vergiyi doğuran olayın vukuuna yol açan hukukî ve iktisadî ilişkiye girmeleri sırasında taraflar arasında, devlete karşı bir menfaat birliğinin bulunduğunu düşünebiliriz. Uygulanan belge düzeni ve Katma Değer Vergisinin özünde yer alan vergiden indirim mekanizması, bu menfaat birliğinin kırılmasını amaçlar. Buna rağmen belge düzenlenmediği takdirde, Gelir Vergisi bakımından kanunî yükümlünün; Katma Değer Vergisi bakımından ise yüklenicinin menfaati söz konusu olacağı gibi, taraflar sağlanan menfaati aralarında paylaşabilirler. Burada önleyici temel etken, vergi ceza hukuku mekanizmaları ile bu arada özellikle iştirake ilişkin hükümlerdir. Buna karşılık, belge düzenlendiği takdirde, artık devlet karşısında taraflar arasında bir menfaat birliğinden söz edilemez. Bu durumda vergi ilişkisinde üçüncü kişi statüsüne giren ve kendisinden Gelir Vergisi kesintisi yapılan ya da Katma Değer Vergisi alınan kişinin, bu verginin ödenmemesinden dolayı bir menfaati kalmaz; menfaat unsuru vergiyi ödemeyen, ilişkinin diğer tarafı için geçerli olur. Görüldüğü gibi, belli durumlarda, kanunî teselsülün kabulündeki birinci neden, incelediğimiz hüküm bakımından geçerli olmamaktadır (41).

ii) Alacaklıya teminat sağlama gayesinin kuvvetli olması :

Bu neden, hakkaniyet duygusuna dayanılmak suretiyle açıklanmaktadır: «...bazı özel hallerde hakkaniyet duygusu borçluların değil, alacaklının menfaatinin korunmasını gerektirebilir... İşte kanun koyucu bu düşünce iledir ki, alacaklıya teminat sağlama gayesinin kuvvetli olduğu... ve hakkaniyet duygusuna uygun düştüğü hallerde borçluların müteselsilen sorumlu olacaklarını bir kanun hükmüyle kabul etmiştir» (42). Vergi yükümünü iyiniyetle yerine getiren ödevli karşısında, devletin hakkaniyet motifine dayanarak

(40) Kanunî teselsülün kabulünü gerektiren nedenler için bkz.: Akıntürk, age., s. 120-123.

(41) Borçlar Kanununda kanunî teselsül karinesinin kabul edilmemesi, doktrinde olumlu bulunmaktadır. Bkz.: Akıntürk, age., s. 121. Oysa Vergi Usul Kanunu, bunun aksine, bir iktisadî ilişkiye girilmiş olmasının kanunî teselsül karinesi olarak kabul etmektedir.

(42) Akıntürk, age., s. 122.

teminata kavuşturulması mülâhazasını tartışmayı gereksiz buluyoruz. Hakkaniyet düşüncesi burada olsa olsa tersine işler. Kaldı ki 6183 sayılı kanun, tahsil aşamasında devlet alacağı lehine belli güvence önlemleri getirmektedir (43).

iii) Bir zarardan birden fazla kimsenin sorumlu olması : Birden fazla kimsenin müşterek kusurlarıyla bir zarara sebebiyet vermeleri halinde «tam teselsül» den; muhtelif sebeplerle aynı zarardan sorumlu olmaları halinde ise «eksik teselsül» den söz edilir (44). Vergi suçu işlenmesi durumunda tam teselsül düşünülebilir. Belge düzenlenip iyiniyetli üçüncü kişi vergi ödevini yerine getirdiği takdirde yine müteselsil sorumlu tutulursa burada bir eksik teselsülün varlığı ihtimali ağır basacaktır. Kanundan doğan bu eksik teselsülün temelinde ise kusur unsuru ve illiyet bağı yine analize girecek, dolayısıyla üçüncü kişinin sorumluluğu bu teselsül türüne de oturtulamayacaktır. Kanundan doğan teselsülde kusur aranmasa dahi, kanunun kurduğu illiyet bağının sağlamlığı araştırılır. İlgili madde, illiyet bağı bakımından eleştiriye açıktır.

Görüldüğü gibi, Vergi Usul Kanununda düzenlenen müteselsil sorumluluğu hukuk teorisi açısından da sağlam bir temele oturtmak da mümkün olmamaktadır. Bu olgu, getirilen hükmün, sorumluluğa esas tuttuğu ilişkilerin zayıflığından kaynaklanmaktadır. Gerçekten bir hukukî ilişkide borçlunun birden fazla olması durumu ya borç ilişkisi doğarken (sözleşmenin akdi veya haksız fiilin işlenmesi sırasında) ya da borç ilişkisi doğduktan sonra (mirasçılıkta olduğu gibi) ortaya çıkar (45). Bir vergi suçunun işlenmesi durumunda, vergi borcu doğarken müteselsil borçluluğun da doğduğu kabul edilebilir. Buna karşılık vergi suçunun işlenmediği, belgelerin düzenlendiği ilişkide, vergi ödevi sonradan ilgili kişi tarafından yerine getirilmediği için üçüncü kişinin müteselsil sorumluluğunun ihdasına gidilirse, sorumluluk daha sonra doğmuş olmakta, ancak arada hiçbir illiyet bağı bulunmamaktadır.

V — ANAYASA İLKELERİ VE OBJEKTİF SORUMLULUĞA DAYALI MÜTESELSİL VERGİ BORÇLULUĞU :

Buraya kadarki açıklamalarımızla, Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesine eklenen müteselsil sorumluluğa ilişkin hükmün kamu maliyesi, vergi hukuku ve genel hukuk teorisi açısından sağ-

(43) Bkz.: Öncel, Çağan, Kumrulu, age., s. 201-204.

(44) Akıntürk, age., s. 123.

(45) Akıntürk, age., s. 2-3.

İam dayanaklarının bulunmadığını göstermiş olduk. Bu bölümde, anılan hükmü Anayasanın değişik ilke ve hükümleri açısından irdeleyeceğiz.

Kanunların anayasaya uygunluğunun denetlenirken sebep, amaç ve konu unsuru ayrımı gözönüne alınarak, denetlemenin bu unsurlar itibariyle yapılabileceği doktrinde belirtilmektedir. Sebep unsurunu, kanunun çıkartılmasındaki etkenler oluşturur (46). Amaç unsuru ise genel olarak kamu yararı şeklinde ifade edilir (47). Konu unsuru da kanunun konusuna, başka bir deyişle düzenlediği hukukî durum ya da hukukî sonuca, içeriğe tekabül etmektedir (48). Sebep unsurunun denetimi yerindelik denetimine yol açar. Konu unsuru bakımından ise, kanun koyucunun takdir yetkisi hukukilik denetimine tâbi tutulabilir.

Anayasa Mahkemesinin kararını bu ön bilgiler ışığında gözden geçirdiğimizde, 3239 sayılı kanun ile getirilen hükmü denetlerken Yüksek Mahkemenin vergide verimlilik ve vergi adaleti mülâhazaları ile kamu yararını esas tutmak suretiyle ilgili hükmü amaç unsuru itibariyle Anayasaya uygun bulduğu görülür. Hükmün getirilişindeki neden, vergi kaçakçılığıdır. Anayasa Mahkemesinin kararına, bu yönüyle katılıyoruz. Ancak Yüksek Mahkemenin, kanunun konu unsuru itibariyle, yani düzenlediği müteselsil sorumluluk bakımından Anayasaya uygun olduğu yolundaki kararına katılmıyoruz. Bunun nedenlerini belli Anayasa hükümlerine dayanarak aşağıda göstereceğiz.

1 — 38 ve 17 nci Maddeler Açısından :

Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesi hükmü objektif sorumluluğa dayanan, kanundan doğan bir müteselsil borçluluk durumunu düzenlemektedir. Vergi borcunda bu müteselsil sorumluluk şeklinin teorik temellerinin bulunmadığını yukarıda açıkladık. Buna göre, söz konusu sorumluluk kanımızca, teknik olarak vergi borcunun aslı ile ilişkili bir ödev ilişkisinden çıkıp özünde ceza niteliği taşıyan bir yüküm getirmektedir. Bu niteliğiyle de, Anayasanın suçların ve cezaların kişiselliğini hükme bağlayan 38 inci maddesine aykırı düşmektedir. Teknik olarak ceza kabul edilmediği takdirde ise, üçüncü kişiye yüklenen ve altından kalkamayacağı denetim yü-

(46) Ergun Özbudun, Türk Anayasa Hukuku, Ankara 1986, s. 361; Erdoğan Teziç, Anayasa Hukuku, İstanbul 1986, s. 192.

(47) Özbudun, age., s. 361-362; Teziç, age., s. 192.

(48) Özbudun, age., s. 363-364; Teziç, age., s. 197.

kümü ile, Anayasanın eziyet yasağını öngören 17 nci maddesiyle çelişmektedir. Gerçekten gerek müteselsil sorumluluk tehdidi gerek üçüncü kişiye yüklenen denetim ödevi ve takip zorunluluğu özünde bir «eza» ya dönüşmektedir. Yüksek Mahkemenin burada ceza hükmünün söz konusu olmadığı sonucuna varırken Vergi Usul Kanunu için yaptığı sistematik yoruma katılmıyoruz.

2 — 128 ve 18 inci Maddeler Açısından :

İlgili hükmün getirilmesindeki amacın vergi kaçakçılığının önlenmesi olduğu gerek kanun gerekçesinde gerek Anayasa Mahkemesi kararında açıkça belirtiliyor. Vergi toplamak, devlete ve kendisine yetki devredilmiş kamu tüzel kişilerine ait bir ödev ve yetki niteliği taşır. Kamu hizmetlerinin finansmanı için gerekli vergilerin toplanması da kendi başına bir kamu hizmetidir. Anayasanın 128 inci maddesine göre, «Devletin... ve diğer kamu tüzel kişilerinin genel idare esaslarına göre yürütmekle yükümlü oldukları kamu hizmetlerinin gerektirdiği aslı ve sürekli görevler memurlar ve diğer kamu görevlileri eliyle yürütülür». Vergi Usul Kanununun yeni hükmü müteselsil sorumluluk tehdidi ile, vergilerin tahsili görevini üçüncü kişilere yüklerken Anayasanın bu maddesine de aykırı düşmektedir. Üçüncü kişiler, Maliye ve Gümrük Bakanlığı görevlilerinin yapacağı görevi üstlenmek durumunda kalmakta ve bu görevi memur sıfatıyla yapmamaktadırlar. Dolayısıyla burada, Anayasanın 18 inci maddesinde öngörülen angarya yasağına aykırılık da ayrıca akla gelmektedir. Kararda kamu görevi yönü üzerinde durulması gerekirdi. Nitekim Anayasa Mahkemesi, 3239 sayılı kanunun bir başka maddesiyle Vergi Usul Kanununa eklenen yeminli malî müşavirliğe ilişkin hükmü inceleyip iptal ederken, kamu görevlisi sıfatını esas tutmuştur.

3 — 73 ve 10 uncu Maddeler Açısından :

Vergi Usul Kanununda öngörülen teselsül mekanizması işletildiği takdirde, daha önce kendisinden Gelir Vergisi kesilen veya kendisine Katma Değer Vergisi fatura edilen üçüncü kişinin aynı vergi borcunu tekrar ödemek zorunda bırakılması çifte vergilemeye yol açarken aynı zamanda Anayasanın 73 üncü maddesinde hükme bağlanan «malî güce göre vergilendirme» ilkesinden sapılması sonucunu da yaratır. Vergi kaçakçılığıyla mücadele edilirken, bu kez, anılan mekanizma sonucu vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı esasından uzaklaşmış olur. Öte yandan Anayasanın 10 uncu maddesinde öngörülen eşitlik ilkesi bakımından da bir ih-

lâl söz konusu olabilecektir. Aynı durumdaki bir başka kişiye göre, müteselsil sorumluluk sonucu çifte vergi nedeniyle daha ağır vergi yüküne mâruz bırakılan kişi bakımından bir eşitsizlik doğmaktadır. Eşit durumdakilerin eşit vergilendirilmesi şeklinde somutlaştırılabileceğimiz bu ilke kamu maliyesinde yatay eşitlik olarak anılır; aynı zamanda hukuk devleti kavramı içinde de yer alır (49).

11 inci maddeyi özü itibariyle Anayasaya aykırı bulduğumuzdan, müteselsil sorumluluğun düzenlenmesi konusunda Maliye ve Gümrük Bakanlığına yetki tanıyan hükmün, Anayasanın 73 üncü maddesinin 4 üncü fıkrasında düzenlenen Bakanlar Kurulunun düzenleme yetkisi açısından tartışılmasına gerek kalmamaktadır.

4 — 48, 173 ve 13 üncü Maddeler Açısından :

Vergi Usul Kanununda düzenlenen müteselsil sorumluluğun, Anayasanın 48 inci maddesinin birinci fıkrasında öngörülen, çalışma ve sözleşme hürriyetine aykırı düştüğü kanısındayız. İlgili hükme göre, «Herkes, dilediği alanda çalışma ve sözleşme hürriyetlerine sahiptir». Müteselsil sorumluluğa ilişkin hüküm iyiniyetli, belge düzenine uyan, dürüst vergi vatandaşlarının, ileride karşılaşabilecekleri munzam ya da duruma göre olağanüstü vergi yükü rizikosunu bertaraf etmek üzere faaliyetten vazgeçmelerine yol açabilir; dolayısıyla caydırıcı etki söz konusu olur (50). Aynı zamanda, kişilerin normal alım satım ilişkisine girdikleri vergi ödevlilerinin bu ödevlerini nasıl yerine getirecekleri konusunda tahkik ve takip imkanlarının bulunmaması nedeniyle, sözleşme hürriyeti açısından da kısıtlayıcı etki, ayrıca düşünülmelidir. Böylelikle Anayasanın 13 üncü maddesinin ikinci fıkrasında öngörülen, temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasında «demokratik toplum düzeninin gereklerine» uygun olma kriterinin de gözönüne alınması zorunluluğu doğmaktadır (51). Gerçekten, iktisadî ilişkiye girmek, bir tür «suçluluk karinesi» olarak mütalâa edildiği takdirde, çalışma ve sözleşme hürriyeti açısından sınırlandırmanın 13 üncü maddeye göre değerlendirilmesi gerekmektedir (52).

(49) Vergi kanunları açısından eşitlik kavramı için bkz.: Nami Çağan, Vergilendirme Yetkisi, İstanbul 1982, 147-163; Abdurrahman Akdoğan, Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım, Ankara 1980, s. 6-12; Kumrulu, agm.

(50) Çağan, age., s. 165-166.

(51) Nami Çağan, «1982 T.C. Anayasasında Vergilendirme», Prof. Dr. Fadıl H. Sur'un Anısına Armağan, Ankara 1983, s. 76-77; Çağan, age., s. 170-171; Özbudun, age., s. 86-87.

İnceleme konusu yaptığımız hükmü Anayasanın 48 inci maddesi açısından değerlendirirken, sadece birinci fıkra ile yetinmemek uygun olur. Anayasanın 48 inci maddesinin ikinci fıkrasına göre, «Devlet, özel teşebbüslerin... güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayacak tedbirler alır». Görüldüğü gibi Anayasanın ilgili hükmü, çalışma ve sözleşme hürriyetleri açısından belli hedefler göstermekte, bu hedeflere ulaşılması için devlete direktif vermektedir. Öte yandan, kanunların konu unsuru itibariyle anayasaya uygunluğunun denetiminde, Anayasanın belli konularda öngördüğü esas ya da esaslara riayet edilmemesi de bir iptal sebebi olarak düşünülmür (53). Anayasanın 48 inci maddesi de, ikinci fıkrasında, özel teşebbüslerin çalışmasının hangi esaslara göre düzenleneceğini hükme bağlamaktadır. Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinin üçüncü fıkrası ise, Anayasada öngörülen bu esaslara tamamen ters düşecek bir düzenleme getirmiş bulunmaktadır; çünkü anılan hüküm ile özel teşebbüslerin güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayacak önlemlerin alınması yerine, tam aksine, dürüst yükümlülere «malî sürprizler» rizikosunu ile karşı karşıya bırakmak söz konusudur. Öyle ise, incelediğimiz hüküm, bu yönüyle de Anayasaya aykırıdır. 11 inci madde, hukuk devleti ilkesinin unsurları olan hukukî güvenlik ve vergilendirmede belirlilik ilkelerinin ihlâli pahasına bir müteselsil sorumluluk ihdas etmiş bulunmaktadır (54).

Son olarak, vergi kaçakçılığı ile mücadele için getirilen hükümün Anayasanın 173 üncü maddesine de aykırı olduğu yolundaki kanımızı dile getirmek istiyoruz. Anayasa, anılan maddesinde, devletin esnaf ve sanatkârı koruyucu ve destekleyici önlemleri alacağını hükme bağlamıştır; Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesi ise yeni üçüncü fıkrası ile, büyük vergi kaçakçılığıyla mücadele amacı doğrultusunda, esnaf ve sanatkâr açısından engelleyici bir düzenleme getirmiş bulunmaktadır.

Sonuç olarak, 3239 sayılı kanun ile getirilen müteselsil sorumluluk Anayasanın çeşitli hükümlerine aykırı düşmektedir. Sadece Anayasa hükümleri açısından değil, hukukun genel ilkeleri ve bu arada hakkaniyet esası açısından da aykırılık üzerinde ayrıca du-

(52) «Hukuka uygun bir faaliyetin sebep olduğu zararlı sonuçlardan sorumlu tutulmak kaygısı, fertleri yararlı girişimlerde bulunmaktan alıkoymak ve toplumsal hayatı felce uğratar». Tandoğan, age., s. 4.

(53) Özbudun, age., s. 364; Teziç, age., s. 197-199.

(54) Vergilendirmede hukukî güvenlik ve belirlilik ilkeleri için bkz.: Çağan, age., s. 172; Akdoğan, Vergi Adaleti, s. 14-15.

rulması gerekir (55). Anayasanın 152 nci maddesinde itiraz yoluyla denetim için getirilen on yıllık kısıtlamaya ilişkin hükmü Anayasanın sözüne göre yorumladığımızda, iptal dâvasının reddine ilişkin kararların bu kısıtlama dışında kaldığı görülür (56). 3239 sayılı kanunun ilgili hükmü itiraz yoluyla Anayasa Mahkemesine intikal ettirilebilir. Hüküm bu yolla tekrar ele alındığında, değindiğimiz noktalar açısından yeniden düşünülmesinde yarar vardır.

VI — SONUÇ :

Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesine 3239 sayılı kanun ile eklenen ve iktisadi ilişkilere giren kişiler arasında kapsamlı bir müteselsil sorumluluk yaratan hüküm vergi kaçakçılığını önlemek, böylelikle vergi verimini arttırmak amacıyla mevzuatımıza getirilmiştir. «Sağlam maliye» anlayışının vazgeçilmez bu hedefine ulaşmak üzere getirilen araç, yani müteselsil sorumluluk, kamu maliyesi teorisi ile vergi hukukunun temel kavram ve kurallarına uygun düşmemektedir. Aynı araç, hukuk teorisi açısından da sağlam bir zemine oturtulamamaktadır. Düzenlenen müteselsil sorumluluğun kusur esasına dayanıp dayanmadığı ayrı bir tartışma konusudur. Objektif sorumluluğa dayandırıldığı takdirde, bu sorumluluk türü için aranan uygun illiyet bağı, vergi işlemlerinde kolay kurulamaz. Vergi verimini arttırmak amacıyla zayıf illiyet bağları kurmak ve böylelikle duruma göre dürüst üçüncü kişilere vergi yükü getirmek yerine, vergi denetimine ilişkin kural ve tekniklerin hukuka daha uygun bir çerçevede geliştirilmesi daha uygun olur.

Anayasa Mahkemesinin kararı sebep ve amaç unsurları bakımından müteselsil sorumluluğu Anayasaya uygun bulmak suretiyle isabet kaydetmiştir. Ne var ki, amaca ulaşılması için seçilen aracın, yani müteselsil sorumluluğun, kanunu konu unsuru itibariyle Anayasaya aykırı kıldığı kanısındayız. İtiraz yolu ile hükmün yeniden denetime tâbi tutulmasında yarar bulunmaktadır.

(55) Bkz.: Özbudun, age., s. 363-364.

(56) Özbudun, age., s. 385; Yılmaz Aliefendioğlu, «Türk Anayasa Yargısında İptal Dâvası ve İtiraz Yolu», Anayasa Yargısı, Ankara 1984, s. 129-130.