



## ANAYASA MAHKEMESİNİN 6009 SAYILI KANUNLA İLGİLİ KARARI YAYIMLANDI

### Anayasa Mahkemesinin

- ÖZET :**
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu,
  - 213 sayılı Vergi Usul Kanunu,
  - 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ve
  - 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu

### İle ilgili Kararı yayımlandı.

6009 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 1 Ağustos 2010 tarihli ve 27659 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştı ve bu Kanunla 31 **Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamede değişiklik** yapılmıştı. Bu Kanuna ilişkin açıklamalarımız 98\_2010 sayılı Sirkülerimizde yer almıştı.

Bu Kanunla ilgili olarak yapılan başvuru sonucunda Anayasa Mahkemesi 26 Temmuz 2013 tarihli ve 28719 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 9.2.2012 tarihli ve E.2010/93, K. 2012/20 sayılı Kararında, bu düzenlemelerden

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu,
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu,
- 5/5/2005 tarihli ve 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ve
- 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu
- 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu
- 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname
- 4857 sayılı İş Kanunu
- 3146 sayılı Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun



ile ilgili Kararlar vermiştir.

Anayasa Mahkemesi bu kapsamda 6009 sayılı Kanunun

- 3. Maddesiyle Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yapılan “ fazlası% 35 oranında” ibaresinin **Anayasaya aykırı olmadığına ve başvurunun reddine,**
- 5. Maddesiyle Gelir Vergisi Kanununun yatırım indirimine kısıtlama getiren geçici 69 uncu maddesinde yapılan “Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın % 25’ini aşamaz.” Cümlesinin ibaresinin **Anayasaya aykırı olduğuna ve iptaline**ve yine bu düzenlemeyle ilgili yürürlük maddesi olan 62’nci maddenin ç bendinde 5’inci maddenin 2010 takvim yılı kazançlarına uygulanması ile ilgili düzenlemesinin **Anayasaya aykırı olduğuna ve iptaline, (Anayasa Mahkemesi daha önce 9.2.2012 tarih, E.2010/93, K.2012/9 kararında bu düzenleme ile ilgili kararın Resmî Gazete’de yayımlanacağı güne kadar yürütmenin durdurulması kararı vermişti<sup>1</sup>)**
- 6.Maddesiyle Gelir Vergisi Kanununa eklenen ve 2010 yılında yapılmış ücret ödemeleri ile ilgili Geçici 78. Maddededeki yer alan “*Eksik olması halinde ise bu fark, vergi sorumluları tarafından bu Kanunun yayımlanmasından sonra yapılacak ilk ücret ödemesinden kesilerek bu ödemenin ait olduğu döneme ilişkin muhtasar beyannamenin verilme ve ödeme süresi içinde topluca (muhtasar beyanname verme yükümlülüğü olmayanlar hariç) verilecek ayrı bir beyanname ile beyan edilir ve ödenir. Bu beyanname için ayrıca damga vergisi hesaplanmaz. Anılan*

<sup>1</sup> Anayasa Mahkemesi daha önce GVK’nın Geçici 69’uncu maddesi ile ilgili olarak 9.2.2012 tarih, E.2010/93, K.2012/9 (Yürürlüğü Durdurma) kararında; 23.7.2010 günlü, 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un; 5. maddesiyle 193 sayılı Kanun’un geçici 69. maddesinin birinci fıkrasına eklenen “Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın % 25’ini aşamaz.” biçimindeki cümle, 9.2.2012 günlü, E.2010/93, K.2012/20 sayılı kararlarla iptal edildiğinden, bu cümlenin, uygulanmasından doğacak sonradan giderilmesi güç veya olanaksız durum ve zararların önlenmesi ve iptal kararının sonuçsuz kalmaması için kararın Resmî Gazete’de yayımlanacağı güne kadar YÜRÜRLÜĞÜNÜN DURDURULMASINA karar vermişti. Bu Kararla ilgili açıklamalarımız daha önce 20.02.2012\_63 No’lu Sirkülerimizde yer almıştı.



*sürede düzeltilen söz konusu fark için gecikme faizi ve vergi cezası aranmaz; eksik tahakkuk etmiş olan verginin bu süre içinde tamamlanmaması halinde bu tarihte vergi ziyayı doğmuş olur.” düzenlemesinin **Anayasaya aykırı olmadığına ve başvurunun reddine,***

- 14.Maddesiyle 213 sayılı VUK’nın Yanılma ve görüş değişikliğiyle ilgili 369 uncu maddesinde yapılan değişikliğin “*Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirküler yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olup, geriye dönük olarak uygulanamaz. Şu kadar ki, bu hüküm yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında uygulanmaz.*” düzenlemesinin **Anayasaya aykırı olmadığına ve başvurunun reddine,**
- 42.Maddesiyle 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun’un 29. Maddesinde yapılan “*657 sayılı Devlet Memurları Kanunu ve diğer kanunların sözleşmeli personel çalıştırılması hakkındaki usul ve esaslara bağlı olmaksızın, Bakan onayı ile Başkanlığın stratejik plan ve performans programlarında yer alan önemli projelerin hazırlanması, gerçekleştirilmesi veya uygulanması amacıyla proje süresi ile sınırlı olmak üzere tam veya kısmi zamanlı sözleşmeli personel çalıştırılabilir. Bunlara ödenecek ücret, 657 sayılı Kanununun 4 üncü maddesinin (B) bendine göre çalıştırılanlar için uygulanmakta olan sözleşme ücreti tavanının beş katını, çalıştırılabilecek toplam sözleşmeli personel sayısı ise 150’yi geçemez ve bu fıkrafta belirtilen ücret dışında herhangi bir ödeme yapılamaz. Bu şekilde istihdam edilecek personelin, yükseköğretim kurumlarından lisans düzeyinde eğitim veren fakülte veya bölümlerinden veya bunlara denkliği Yükseköğretim Kurulunca kabul edilmiş yurtdışındaki yükseköğretim kurumlarından mezun olması şarttır. Sözleşmeli personelde aranılacak diğer nitelikler, istihdam türüne bağlı sözleşmeli personel sayısı ile ödenecek sözleşme ücretinin tespiti, istihdama dair hususlar ile sözleşme usul ve esasları Başkanlıkça belirlenir.” düzenlemesi ile “ ..**Bunun dışında sözlü***



*sınav ile ilgili herhangi bir kayıt sistemi kullanılmaz.” düzenlemesinin **Anayasaya aykırı olmadığına ve başvurunun reddine,***

- 47.Maddesiyle 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 45 inci maddesinin üçüncü fıkrasında yapılan “*233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamındaki iktisadi devlet teşekkülleri, kamu iktisadi kuruluşları*” **Anayasaya aykırı olmadığına ve başvurunun reddine**

**karar vermiştir.**

6009 sayılı Yasa ile yapılan değişiklikler, bu değişikliklerin önceki hali ile maddelerin değişiklikten sonraki hali ve Anayasa Mahkemesi Kararının ilgili bölümü, aşağıda karşılaştırmalı olarak verilmiştir



Düzenlemenin Değişmeden Önceki Hali	6009 sayılı Yasa ile Yapılan Düzenleme	Düzenlemenin Değişiklikten Sonraki Hali ( Anayasa Mahkemesine Yapılan başvuruda iptali istenen hükümler, sarı renkli zeminde gösterilmiştir)	Anayasa Mahkemesi Kararının Düzenleme ile İlgili Kararı
<p>Esas tarife:</p> <p>Madde 103 – (Değişik: 30/3/2006 – 5479/1 md.)</p> <p>Gelir vergisine tabi gelirler;</p> <p>7.000 (8.800 TL) YTL'ye kadar % 15</p> <p>18.000 (22.000 TL) YTL'nin 7.000 (8.800 TL) YTL'si için 1.050 (1.320 TL)YTL, fazlası% 20</p> <p>40.000 (50.000 TL) YTL'nin 18.000(22.000 TL) YTL'si için 3.250 (3.960 TL)YTL, fazlası% 27</p> <p>40.000 (50.000 TL) YTL'den fazlasının 40.000(50.000 TL) YTL'si için 9.190 (11.520 TL) YTL,fazlası % 35</p>	<p><i>MADDE 3- 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.</i></p> <p><i>“MADDE 103- Gelir vergisine tabi gelirler;</i></p> <p><i>8.800 TL'ye kadar% 15</i></p> <p><i>22.000TL'nin 8.800 TL'si için 1.320 TL, fazlası% 20</i></p> <p><i>50.000 TL'nin 22.000 TL'si için 3.960 TL (ücret gelirlerinde 76.200 TL'nin 22.000 TL'si için 3.960 TL), fazlası % 27</i></p> <p><i>50.000 TL'den fazlasının 50.000 TL'si için 11.520 TL (ücret gelirlerinde 76.200 TL'den fazlasının 76.200 TL'si için 18.594 TL), fazlası% 35 oranında vergilendirilir.”</i></p>	<p>(6009 sayılı Yasa ile değişen madde; Yürürlük; 01.01.2010 tarihinden geçerli olmak üzere 01.08.2010) “MADDE 103- Gelir vergisine tabi gelirler;</p> <p>8.800 TL'ye kadar % 15</p> <p>22.000TL'nin 8.800 TL'si için 1.320 TL, fazlası% 20</p> <p>50.000 TL'nin 22.000 TL'si için 3.960 TL</p> <p>(ücret gelirlerinde 76.200 TL'nin 22.000 TL'si için 3.960 TL), fazlası % 27</p> <p>50.000 TL'den fazlasının 50.000 TL'si için 11.520 TL</p>	<p>Anayasa ve 193 sayılı Kanun çerçevesinde ücret gelirlerinin vergilendirilmesine bakıldığında, yeni tarifede yer alan ve dava konusu olan “...fazlası %35 oranında...” ibaresinin bulunduğu dilimin ücretliler lehine artırılması suretiyle ücretlerden daha az vergi alınmasının sağlandığı, böylece mali güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkelerinin gözetildiği görülmektedir.</p> <p><b>Açıklanan nedenlerle, dava konusu kural Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırı değildir. İptal isteminin reddi gerekir.</b></p>



**Sirküler Rapor**



**29/07/2013/160-6**

oranında vergilendirilir.		(ücret gelirlerinde 76.200 TL'den fazlasının 76.200 TL'si için 18.594 TL), <b>fazlası% 35</b> <b>oranında</b> vergilendirilir.”	
<p>Geçici Madde 69 – (Ek: 30/3/2006 – 5479/3 md.)</p> <p>Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri; 31/12/2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları ile;</p> <p>a) 24/4/2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 9/4/2003 tarihli ve 4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmadan önceki ek 1, 2, 3, 4, 5 ve 6 ncı maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımları için belge kapsamında 1/1/2006 tarihinden sonra yapacakları yatırımları,</p> <p>b) 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mülga 19 uncu maddesi kapsamında 1/1/2006 tarihinden önce</p>	<p><i>MADDE 5- 193 sayılı Kanunun geçici 69 uncu maddesinin birinci fıkrasında yer alan “yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (vergi oranına ilişkin hükümler dâhil) çerçevesinde kazançlarından indirebilirler.” ibaresi “yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (bu Kanunun geçici 61 inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan vergi oranına ilişkin hüküm dâhil) çerçevesinde kazançlarından indirebilirler.” ş eklinde değiştirilmişvebuibaredensonra gelmek üzere “Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın % 25'ini aşamaz. Kalan kazanç üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanır.” cümleleri eklenmiştir.</i></p>	<p>Geçici Madde 69 – (Ek: 30/3/2006 – 5479/3 md.)</p> <p>Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri; 31/12/2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları ile;</p> <p>a) 24/4/2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 9/4/2003 tarihli ve 4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmadan önceki ek 1, 2, 3, 4, 5 ve 6 ncı maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımları için belge kapsamında 1/1/2006 tarihinden sonra yapacakları</p>	<p>Yatırım indirimi istisnasını kaldıran 5479 sayılı Kanun'un yayımlandığı 8.4.2006 tarihine kadar yatırım indirimi istisnasından herhangi bir sınırlama olmaksızın yararlanacaklarını ve indirilecek tutara ulaşıncaya kadar kazançlarından indirim yapacağını bilerek yatırım yapan mükelleflerin, indirebilecekleri yatırım indirimi istisnası tutarlarının, yıllık kazançlarının %25'i ile sınırlandırılması hukuk güvenliği ilkesine aykırılık oluşturmaktadır.</p> <p><b>Açıklanan nedenlerle, dava konusu kural Anayasa'nın 2. maddesine aykırıdır. İptali</b></p>



**Sirküler Rapor**



**29/07/2013/160-7**

başlanan yatırımlarla ilgili olarak, yatırımla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip bu tarihten sonra yapılan yatırımları,

nedeniyle, 31/12/2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını, yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (vergi oranına ilişkin hükümler dahil) çerçevesinde (...) (1) kazançlarından indirebilirler. (1)

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usûl ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

yatırımları,

b) 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mülga 19 uncu maddesi kapsamında 1/1/2006 tarihinden önce başlanan yatırımlarla ilgili olarak, yatırımla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip bu tarihten sonra yapılan yatırımları,

nedeniyle, 31/12/2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını, (6009 sayılı Yasa ile değişen ifade ve eklenen cümle; Yürürlük: 2010 takvim yılı kazançlarına uygulanmak üzere 01.08.2010) “yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (bu Kanunun geçici 61 inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan vergi oranına ilişkin hüküm dâhil) çerçevesinde kazançlarından indirebilirler. “Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım

**gerekir.**

-----

Anayasa Mahkemesi daha önce 9.2.2012 tarih, E.2010/93, K.2012/9 kararında, bu düzenleme için yürütmenin durdurulmasına karar vermişti.

Bu nedenle 2011 yılına ait olup 18 Şubat 2012 tarihinden sonra verilen beyannamelerde yatırım indiriminin tamamı indirim konusu edilebilmişti.



		<p>indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın % 25'ini aşamaz. Kalan kazanç üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanır." Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usûl ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.</p>	
	<p><i>MADDE 6- 193 sayılı Kanuna aşağıdaki geçici madde eklenmiştir.</i></p> <p><i>"GEÇİCİ MADDE 78- 2010 takvim yılına ilişkin olarak yapılmış ücret ödemeleri için bu Kanunun yayımlandığı tarihe kadar yapılmış olan gelir vergisi tevkifat tutarlarının, 103 üncü maddede bu Kanunla yapılan değişiklik hükmü uyarınca hesaplanan vergiden fazla olması halinde, fark vergi tutarı terkin edilir, tahsil edilmişse mükelleflerin sonraki dönemlerde ödeyecekleri gelir vergisinden mahsup edilir, mahsup imkânının olmaması halinde ise red ve iade olur. Eksik olması halinde ise bu fark, vergi sorumluları tarafından bu Kanunun yayımlanmasından sonra yapılacak ilk ücret ödemesinden kesilerek bu ödemenin ait olduğu döneme ilişkin muhtasar beyannamenin verilme ve ödeme süresi içinde topluca (muhtasar beyanname verme yükümlülüğü olmayanlar hariç) verilecek</i></p>	<p>(6009 Sayılı Yasa ile Eklenen Madde Yürürlük: 01.01.2010 Tarihinden geçerli olmak üzere, 01.08.2010)193 sayılı Kanuna aşağıdaki geçici madde eklenmiştir.</p> <p>"GEÇİCİ MADDE 78- 2010 takvim yılına ilişkin olarak yapılmış ücret ödemeleri için bu Kanunun yayımlandığı tarihe kadar yapılmış olan gelir vergisi tevkifat tutarlarının, 103 üncü maddede bu Kanunla yapılan değişiklik hükmü uyarınca hesaplanan vergiden fazla olması halinde, fark vergi tutarı terkin edilir, tahsil edilmişse mükelleflerin sonraki dönemlerde ödeyecekleri gelir</p>	<p>...</p> <p>Ayrıca kuralla, gelir vergisi tarifesinin 6009 sayılı Kanunla değiştirilmesiyle birlikte, ücretliler yönünden önceki tarifeye göre kesilen verginin yeni tarifeye göre hesaplanan vergiden eksik olması hâlinde, farkın ilk ücret ödemesinden kesilerek tahsil edilmesi yöntemi getirilerek yükümlüler arasındaki eşitsizlik de giderilmiştir.</p> <p><b>Açıklanan nedenlerle, dava konusu kural Anayasa'nın 2. maddesine aykırı değildir.</b></p>





*ayrı bir beyanname ile beyan edilir ve ödenir. Bu beyanname için ayrıca damga vergisi hesaplanmaz. Anılan sürede düzeltilen söz konusu fark için gecikme faizi ve vergi cezası aranmaz; eksik tahakkuk etmiş olan verginin bu süre içinde tamamlanmaması halinde bu tarihte vergi ziyayı doğmuş olur. Bu hükmün uygulanmasına ilişkin usûl ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.”*

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

**İptal isteminin reddi gerekir**



**Sirküler Rapor**

**M 29/07/2013/160-10**

Yanılma:

Madde 369 – (Değişik birinci fıkrası : 30/12/1980 - 2365/88 md.) Aşağıda yazılı hallerde vergi cezası kesilmez:

1. (Değişik : 30/12/1980 - 2365/88 md.) Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları;

2. Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların görüş ve kanaatini değiştirmiş veya bu hükme ait bir içtihadın değişmiş olması.

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

*“Yanılma ve görüş değişikliği:*

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

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

(6009 sayılı Yasa ile Değişen madde; Yürürlük:01.08.2010)  
MADDE 14- 213 sayılı Kanununun 369 uncu maddesi başlığı ile birlikte aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Yanılma ve görüş değişikliği:

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

Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirküler yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olup, geriye dönük olarak

...

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

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



		uygulanamaz. Şu kadar ki, bu hüküm yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında uygulanmaz.”	
<p>Denetim elemanı ve uzman personel çalıştırılması</p> <p>Madde 29- Gelirler kontrolörleri; en az dört yıllık lisans eğitimi veren hukuk, siyasal bilgiler, iktisat, işletme, iktisadi ve idari bilimler fakültelerinden mezun olanlar arasından yapılacak özel yarışma sınavı sonucuna göre mesleğe stajyer gelirler kontrolörü olarak alınırlar ve en az üç yıl çalışmak ve olumlu sicil almak kaydıyla yeterlik sınavına girmeye hak kazanırlar. Yapılacak yeterlik sınavında başarılı olanlar gelirler kontrolörlüğüne atanırlar. Gelirler kontrolörlerinin mesleğe alınmaları ve yeterlik sınavları ile çalışma usul ve esasları yönetmelikle düzenlenir.</p> <p>Vergi denetmenleri; en az dört yıllık lisans eğitimi veren hukuk, siyasal bilgiler, iktisat, işletme, iktisadi ve idari bilimler fakültelerinden mezun</p>	<p><i>MADDE 42- 5345 sayılı Kanununun 29 uncu maddesinin başlığı “Denetim elemanı, avukat ve uzman personel çalıştırılması” şeklinde değiştirilmiş, maddenin ikinci fıkrasından sonra gelmek üzere aşağıdaki fıkra eklenmiş, mevcut altıncı fıkrası yürürlükten kaldırılmış ve aynı maddeye aşağıdaki fıkralar eklenmiştir.</i></p> <p><i>“Avukatlar, hukuk fakültesi mezunu olup avukatlık ruhsatını haiz olanlar arasından yazılı ve sözlü olarak yapılacak sınav sonucuna göre atanır. Avukatlar, vergi dairesi başkanlıklarında görev yaparlar. Görevlerin yürütülmesinde etkinliği ve verimliliği sağlamak amacıyla avukatlardan biri koordinatör olarak görevlendirilebilir. Avukatların mesleğe alınmaları ile çalışma usul ve esasları yönetmelikle düzenlenir.”</i></p> <p><i>“Başkanlık merkez ve taşra teşkilatında, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu ve diğer kanunların sözleşmeli personel çalıştırılması hakkındaki usul ve esaslara bağlı olmaksızın, Bakan onayı ile Başkanlığın stratejik plan ve performans programlarında yer alan önemli</i></p>	<p>(6009 Sayılı Yasa madde 42 ile Değişen Başlık: Yürürlük:01.08.2010)</p> <p>Denetim elemanı, avukat ve uzman personel çalıştırılması</p> <p>Madde 29- Gelirler kontrolörleri; en az dört yıllık lisans eğitimi veren hukuk, siyasal bilgiler, iktisat, işletme, iktisadi ve idari bilimler fakültelerinden mezun olanlar arasından yapılacak özel yarışma sınavı sonucuna göre mesleğe stajyer gelirler kontrolörü olarak alınırlar ve en az üç yıl çalışmak ve olumlu sicil almak kaydıyla yeterlik sınavına girmeye hak kazanırlar. Yapılacak yeterlik sınavında başarılı olanlar gelirler kontrolörlüğüne atanırlar. Gelirler kontrolörlerinin mesleğe</p>	



## Sirküler Rapor

**M** 29/07/2013/160-12

olanlar arasından yapılacak özel yarışma sınavı sonucuna göre mesleğe vergi denetmen yardımcısı olarak alınırlar ve en az üç yıl çalışmak ve olumlu sicil almak kaydıyla yeterlik sınavına girmeye hak kazanırlar. Yapılacak yeterlik sınavında başarılı olanlar vergi denetmenliğine, başarılı olamayanlar ise derecelerine uygun memur kadrosuna atanırlar. Vergi denetmenleri vergi dairesi başkanlığı emrinde çalıştırılırlar. Vergi denetmenlerinin mesleğe alınmaları ve yeterlik sınavları ile çalışma usul ve esasları yönetmelikle düzenlenir.

Devlet gelir uzmanları, vergi istihbarat uzmanları ve gelir uzmanları; en az dört yıllık lisans eğitimi veren hukuk, siyasal bilgiler, iktisat, işletme, iktisadi ve idari bilimler fakülteleri ve mühendislik fakültelerinin lisans bölümleri ile matematik ve istatistik lisans bölümlerinden mezun olanlar arasından yapılacak özel yarışma sınavı sonucuna göre mesleğe Devlet gelir uzman yardımcısı, vergi istihbarat uzman yardımcısı ve gelir uzman yardımcısı olarak alınırlar.

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

*Bu madde hükümlerine göre yapılacak sözlü sınavlar, adayın;*

- Bir konuyu kavrayıp özetleme, ifade yeteneği ve muhakeme gücünün,*
- Liyakati, temsil kabiliyeti, bilgi düzeyi, davranış ve tepkilerinin mesleğe veya göreve uygunluğunun,*

alınmaları ve yeterlik sınavları ile çalışma usul ve esasları yönetmelikle düzenlenir.

Vergi denetmenleri; en az dört yıllık lisans eğitimi veren hukuk, siyasal bilgiler, iktisat, işletme, iktisadi ve idari bilimler fakültelerinden mezun olanlar arasından yapılacak özel yarışma sınavı sonucuna göre mesleğe vergi denetmen yardımcısı olarak alınırlar ve en az üç yıl çalışmak ve olumlu sicil almak kaydıyla yeterlik sınavına girmeye hak kazanırlar. Yapılacak yeterlik sınavında başarılı olanlar vergi denetmenliğine, başarılı olamayanlar ise derecelerine uygun memur kadrosuna atanırlar. Vergi denetmenleri vergi dairesi başkanlığı emrinde çalıştırılırlar. Vergi denetmenlerinin mesleğe alınmaları ve yeterlik sınavları ile çalışma usul ve esasları yönetmelikle düzenlenir.

(6009 sayılı Yasa md. 42 ile



## Sirküler Rapor

**M** 29/07/2013/160-13

Bunlar en az üç yıl çalışmak ve olumlu sicil almak kaydıyla yeterlik sınavına girmeye hak kazanırlar. Yapılacak yeterlik sınavında başarılı olanlar durumlarına uygun Devlet gelir uzmanlığı, gelir uzmanlığı veya vergi istihbarat uzmanlığına, başarılı olamayanlar ise derecelerine uygun memur kadrosuna atanırlar. Bunların mesleğe alınmaları ve yeterlik sınavları ile çalışma usul ve esasları yönetmelikle düzenlenir. (2)

(Ek fıkra: 18/2/2009-5838/21 md.) Gelir İdaresi grup müdürü, vergi dairesi müdürü, müdür, vergi dairesi müdür yardımcısı ve müdür yardımcısı kadrolarına atanacakların, yapılacak yazılı ve sözlü sınavlardan ayrı ayrı yüz tam puan üzerinden en az yetmiş puan almaları şarttır. Şu kadar ki, Devlet gelir uzmanlığına atandıktan sonra bu unvanında en az beş yıl hizmeti bulunanlar sınava tabi tutulmadan müdür olarak atanabilirler. Bu sınavlara katılacak personelin belirlenmesi ile sınavlara ilişkin usul ve esaslar yönetmelikle düzenlenir.

c) *Özgiüveni, ikna kabiliyeti ve inandırıcılığının,*  
ç) *Genel yetenek ve genel kültürünün,*  
d) *Bilimsel ve teknolojik gelişmelere açıklığının,*  
*değerlendirilmesi suretiyle yapılır. Sınav kurulu, adaylar hakkında yukarıda yazılı özelliklerin her biri için değerlendirme yapar. Yapılan değerlendirmeye göre verilen puanlar tutanağa geçirilir. Bunun dışında sözlü sınav ile ilgili herhangi bir kayıt sistemi kullanılmaz.”*

eklenen fıkra:  
(Yürürlük:01.08.2010 )  
Avukatlar, hukuk fakültesi mezunu olup avukatlık ruhsatını haiz olanlar arasından yazılı ve sözlü olarak yapılacak sınav sonucuna göre atanır. Avukatlar, vergi dairesi başkanlıklarında görev yaparlar. Görevlerin yürütülmesinde etkinliği ve verimliliği sağlamak amacıyla avukatlardan biri koordinatör olarak görevlendirilebilir. Avukatların mesleğe alınmaları ile çalışma usul ve esasları yönetmelikle düzenlenir.

Devlet gelir uzmanları, vergi istihbarat uzmanları ve gelir uzmanları; en az dört yıllık lisans eğitimi veren hukuk, siyasal bilgiler, iktisat, işletme, iktisadi ve idari bilimler fakülteleri ve mühendislik fakültelerinin lisans bölümleri ile matematik ve istatistik lisans bölümlerinden mezun olanlar arasından yapılacak özel yarışma sınavı sonucuna



**Sirküler Rapor**



**29/07/2013/160-14**

(Ek fıkra: 18/2/2009-5838/21 md.) Vergi dairesi müdürleri, müdürler ve bunların yardımcıları ile vergi denetmenleri yer değiştirme suretiyle atamaya tabi olup, buna ilişkin usul ve esaslar yönetmelikle düzenlenir.

Vergi dairesi başkanlıklarının taraf olduğu davaların ilgili mercilerde takip ve savunmasını yapmak üzere, vergi dairesi başkanlıkları emrinde yeterli sayıda Hazine avukatı görevlendirilir. Vergi dairesi başkanı, 8.1.1943 tarihli ve 4353 sayılı Kanunun 22 nci maddesi ile kendisine verilen yetkiyi, Hazine avukatlarına veya ilgili müdürlere devredebilir. Vergi dairesi başkanlıkları emrinde çalıştırılacak Hazine avukatlarının çalışma usul ve esasları, Başkanlık ile Maliye Bakanlığı Başhukuk Müşavirliği ve Muhakemat Genel Müdürlüğü tarafından müştereken belirlenir.

göre mesleğe Devlet gelir uzman yardımcısı, vergi istihbarat uzman yardımcısı ve gelir uzman yardımcısı olarak alınırlar. Bunlar en az üç yıl çalışmak ve olumlu sicil almak kaydıyla yeterlik sınavına girmeye hak kazanırlar. Yapılacak yeterlik sınavında başarılı olanlar durumlarına uygun Devlet gelir uzmanlığı, gelir uzmanlığı veya vergi istihbarat uzmanlığına, başarılı olamayanlar ise derecelerine uygun memur kadrosuna atanırlar. Bunların mesleğe alınmaları ve yeterlik sınavları ile çalışma usul ve esasları yönetmelikle düzenlenir. (2)

(Ek fıkra: 18/2/2009-5838/21 md.) Gelir İdaresi grup müdürü, vergi dairesi müdürü, müdür, vergi dairesi müdür yardımcısı ve müdür yardımcısı kadrolarına atanacakların, yapılacak yazılı ve sözlü sınavlardan ayrı ayrı yüz tam puan üzerinden en az yetmiş puan almaları şarttır. Şu kadar ki, Devlet gelir uzmanlığına

.....

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



	<p>atandıktan sonra bu unvanında en az beş yıl hizmeti bulunanlar sınava tabi tutulmadan müdür olarak atanabilirler. Bu sınavlara katılacak personelin belirlenmesi ile sınavlara ilişkin usul ve esaslar yönetmelikle düzenlenir.</p> <p>(Ek fıkra: 18/2/2009-5838/21 md.) Vergi dairesi müdürleri, müdürler ve bunların yardımcılarını ile vergi denetmenleri yer değiştirme suretiyle atamaya tabi olup, buna ilişkin usul ve esaslar yönetmelikle düzenlenir.</p> <p>(6009 sayılı Yasa md. 42 ile yürürlükten kaldırılan fıkra; Yürürlük:01.08.2010)</p> <p>(6009 sayılı Yasa md. 42 ile eklenen fıkra; Yürürlük:01.08.2010) Başkanlık merkez ve taşra teşkilatında, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu ve diğer kanunların sözleşmeli personel çalıştırılması hakkındaki usul</p>	<p>anlamına gelmeyecektir.</p> <p><b>Açıklanan nedenlerle, dava konusu kural Anayasa'nın 7. ve 128. maddelerine aykırı değildir. İptal isteminin reddi gerekir.</b></p> <p>.....</p> <p>Eşitlik ilkesine aykırılıktan söz edilebilmesi için bir kanunun aynı hukuksal durumda olanlar arasında bir ayırım veya ayrıcalık yaratması gerekir. Dava konusu kural ile sözlü</p>
--	--	---



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

sınava girecek tüm kişiler için sınav kurulunca, maddede sıralanan (a) ila (d) bentlerinde belirtilen özellikler değerlendirilerek her bir aday için takdir edilen puanların tutanağa geçirileceği ve bu tutanak haricinde sözlü sınavda herhangi bir kayıt sistemi kullanılmayacağı öngörülmüştür. Herkes için geçerli, genel ve objektif bir düzenleme olduğundan kuralın, Anayasa'da öngörülen eşitlik ilkesine aykırı bir yönü de bulunmamaktadır.

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





kurumlarından mezun olması şarttır. Sözleşmeli personelde aranılacak diğer nitelikler, istihdam türüne bağlı sözleşmeli personel sayısı ile ödenecek sözleşme ücretinin tespiti, istihdama dair hususlar ile sözleşme usul ve esasları Başkanlıkça belirlenir.

Bu madde hükümlerine göre yapılacak sözlü sınavlar, adayın;

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



		<p>kültürünün,</p> <p>d) Bilimsel ve teknolojik gelişmelere açıklığının,</p> <p>değerlendirilmesi suretiyle yapılır. Sınav kurulu, adaylar hakkında yukarıda yazılı özelliklerin her biri için değerlendirme yapar. Yapılan değerlendirmeye göre verilen puanlar tutanağa geçirilir.</p> <p><b>Bunun dışında sözlü sınav ile ilgili herhangi bir kayıt sistemi kullanılmaz.”</b></p>	
<p>Yasaklar (2)</p> <p>Madde 45 –Serbest muhasebeci mali müşavirler bu unvanlarla, yeminli mali müşavirler ise bu unvan ve tasdik yetkisiyle; 2 nci maddede yazılı işlerin yürütülmesi amacıyla gerçek ve tüzelkişilere tabi ve onların işyerlerine bağlı olarak hizmet akdi ile çalışamazlar, ticari faaliyette bulunamazlar, meslekle ve meslek onuru ile bağdaşmayan işlerle uğraşamazlar.</p>	<p><b>MADDE 47- 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 45 inci maddesinin üçüncü fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.</b></p> <p><b>“Hayri ve ilmi kuruluşlar, 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamındaki iktisadi devlet teşekkülleri, kamu iktisadi kuruluşları ve bunların müesseseleri, bağlı ortaklıkları ve iştirakleri, kamu idarelerinin doğrudan ya da dolaylı hissedarı olduğu kurumlar ile Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonunun yönetimindeki kurumların bu Kanun</b></p>	<p>Yasaklar (2)</p> <p>Madde 45 –Serbest muhasebeci mali müşavirler bu unvanlarla, yeminli mali müşavirler ise bu unvan ve tasdik yetkisiyle; 2 nci maddede yazılı işlerin yürütülmesi amacıyla gerçek ve tüzelkişilere tabi ve onların işyerlerine bağlı olarak hizmet akdi ile çalışamazlar, ticari faaliyette bulunamazlar, meslekle ve meslek onuru ile bağdaşmayan işlerle</p>	<p>Bir yasa kuralının başka bir norm ile uyumlu olmaması onun iptal edilmesini gerektiren bir durum değildir. Anayasa Mahkemesi</p>



**Sirküler Rapor**

**M<sup>m</sup> 29/07/2013/160-19**

Yeminli mali müşavirler, eşi (boşanmış dahi olsa) usul ve furuundan biri ve 3 üncü dereceye kadar (bu derece dahil) kan ve sıhri hısımlarının veya bunların ortak oldukları firmaların işlerine bakamazlar, yukarıda sayılan yakınlıktaki akrabaları olan serbest muhasebeci mali müşavirlerin baktığı işleri tasdik edemezler.

Bilirkişilik, tasfiye memuru, hayri ve ilmi kuruluşların yönetim kurulu üyeliği görevleri meslekle bağdaşmayan işler sayılmaz.

Birden çok meslek mensubu çalışmalarını; serbest muhasebeci mali müşavirlik veya yeminli mali müşavirlik ortaklık bürosu veya şirket şeklinde birleştirebilirler. Bu bürolarda yapılan faaliyetler ticari faaliyet sayılmaz. Şirket şeklinde çalışılması halinde, yapılan işlerden doğacak cezai sorumluluk işi yapan meslek mensubuna aittir.

*kapsamındaki faaliyetlerini yürütmelerini şartıyla, bu kurum ve kuruluşların yönetim kurulu başkanlığı, üyeliği, denetçiliği görevleri ile bilirkişilik ve tasfiye memurluğu meslekle bağdaşmayan işler sayılmaz.”*

uğraşamazlar.

Yeminli mali müşavirler, eşi (boşanmış dahi olsa) usul ve furuundan biri ve 3 üncü dereceye kadar (bu derece dahil) kan ve sıhri hısımlarının veya bunların ortak oldukları firmaların işlerine bakamazlar, yukarıda sayılan yakınlıktaki akrabaları olan serbest muhasebeci mali müşavirlerin baktığı işleri tasdik edemezler.

(6009 sayılı Yasa md. 47 ile değişik fıkra; Yürürlük:01.08.2010) Hayri ve ilmi kuruluşlar, 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamındaki iktisadi devlet teşekkülleri, kamu iktisadi kuruluşları ve bunların müesseseleri, bağlı ortaklıkları ve iştirakleri, kamu idarelerinin doğrudan ya da dolaylı hissedarı olduğu kurumlar ile Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonunun yönetimindeki kurumların bu Kanun

kanunların başka kanunlara ya da daha alt düzeydeki diğer normlara uyumluluğunu değil, kanunların Anayasa'ya uyumluluğunu denetlemektedir. Bu nedenle bu gerekçeye dayanan Anayasa'ya aykırılık iddiası geçerli değildir.

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



**Sirküler Rapor**

**M<sup>m</sup> 29/07/2013/160-20**

		<p>kapsamındaki faaliyetlerini yürütmemeleri şartıyla, bu kurum ve kuruluşların yönetim kurulu başkanlığı, üyeliği, denetçiliği görevleri ile bilirkişilik ve tasfiye memurluğu meslekle bağdaşmayan işler sayılmaz.</p> <p>Birden çok meslek mensubu çalışmalarını; serbest muhasebeci mali müşavirlik veya yeminli mali müşavirlik ortaklık bürosu veya şirket şeklinde birleştirebilirler. Bu bürolarda yapılan faaliyetler ticari faaliyet sayılmaz. Şirket şeklinde çalışılması halinde, yapılan işlerden doğacak cezai sorumluluk işi yapan meslek mensubuna aittir.</p>	
	<p><i>MADDE 62- Bu Kanunun;</i></p> <p><i>a) 2 nci ve 56 ncı maddeleri yayımını izleyen aybaşında,</i></p> <p><i>b) 3 üncü, 6 ncı ve 60 ıncı maddeleri 1/1/2010 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde,</i></p> <p><i>c) 4 üncü maddesi 1/10/2010 tarihinde,</i></p> <p><i>ç) 5 inci maddesi 2010 takvim yılı</i></p>		<p>....</p> <p>Kural, yatırım indirimi tutarlarının mükellefin yıllık kazancının %25'i ile sınırlandırılması uygulamasının hangi yılları kapsayacağı ve sınırlandırmanın sonraki yıllarda uygulanıp</p>



**kazançlarına uygulanmak üzere yayımı tarihinde,**

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

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

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

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

*ğ) Diğer hükümleri yayımı tarihinde, yürürlüğe girer.*

uygulanmayacağı konusunda belirli ve açık değildir. Dolayısıyla, farklı uygulamalara neden olabilecek kuralın, mükellefler açısından açık, belirli ve öngörülebilir olduğundan söz edilemez.

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



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

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

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

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





tarikte vergi ziyat doğmuş olur.” biçimindeki cümlelerinin Anayasa’ya aykırı olmadığına ve iptal isteminin REDDİNE, OYBİRLİĞİYLE,

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

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

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

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





maddesinin birinci fıkrasının, Anayasa'ya aykırı olmadığına ve iptal isteminin REDDİNE, OYBİRLİĞİYLE,

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

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

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







bölümlerinden veya bunlara denkliği Yükseköğretim Kurulunca kabul edilmiş yurtdışındaki yükseköğretim kurumlarından mezun olması şarttır. Sözleşmeli personelde aranılacak diğer nitelikler, istihdam türüne bağlı sözleşmeli personel sayısı ile ödenecek sözleşme ücretinin tespiti, istihdama dair hususlar ile sözleşme usul ve esasları Başkanlıkça belirlenir.” biçimindeki fıkranın, Anayasa’ya aykırı olmadığına ve iptal isteminin REDDİNE, OYBİRLİĞİYLE,

b- Son fıkrada yer alan “Bunun dışında sözlü sınav ile ilgili herhangi bir kayıt sistemi kullanılmaz.” biçimindeki cümlenin, Anayasa’ya aykırı olmadığına ve iptal isteminin REDDİNE, Fulya KANTARCIOĞLU, Mehmet ERTEN, Osman Alifeyyaz PAKSÜTile Zehra Ayla PERKTAŞ’ın karşıoyları ve OYÇOKLUĞUYLA,

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





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

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

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

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

karar vermiştir.

Anayasa Mahkemesinin 9.2.2012 tarihli ve E.2010/93, K. 2012/20 sayılı Kararı, bu Sirkülerimize ek olarak verilmiştir.

Saygılarımızla...





**ANAYASA MAHKEMESİ KARARI**

Anayasa Mahkemesi Başkanlığından:

**Esas Sayısı : 2010/93**

**Karar Sayısı : 2012/20**

**Karar Günü : 9.2.2012**

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

**İTİRAZ YOLUNA BAŞVURANLAR :**

- 1- Adana 2. Vergi Mahkemesi (Esas Sayısı: 2011/25)
- 2- İstanbul 2. Vergi Mahkemesi (Esas Sayısı: 2011/103)
- 3- Hatay 1. Vergi Mahkemesi (Esas Sayısı: 2011/112)

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

- 1- 3. maddesiyle değiştirilen, 31.12.1960 günlü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde yer alan (ücret gelirlerinde 76.200 TL'den fazlasının 76.200 TL'si için 18.594 TL) ibaresinden sonra gelen "...fazlası %35 oranında..." ibaresinin, "ücret gelirleri" yönünden,
- 2- 5. maddesiyle, 193 sayılı Kanun'un geçici 69. maddesinin birinci fıkrasına eklenen "Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın %25'ini aşamaz." biçimindeki cümlenin,
- 3- 6. maddesiyle, 193 sayılı Kanun'a eklenen Geçici Madde 78'in "Eksik olması halinde ise bu fark, vergi sorumluları tarafından bu Kanunun yayımlanmasından sonra yapılacak ilk ücret ödemesinden kesilerek bu ödemenin ait olduğu döneme ilişkin muhtasar beyannamenin verilme ve ödeme süresi içinde topluca (muhtasar beyanname verme yükümlülüğü olmayanlar hariç) verilecek ayrı bir beyanname ile beyan edilir ve ödenir. Bu beyanname için ayrıca damga vergisi hesaplanmaz. Anılan sürede düzeltilen söz konusu fark için gecikme faizi ve vergi cezası aranmaz; eksik tahakkuk etmiş olan verginin bu süre içinde tamamlanmaması halinde bu tarihte vergi ziyayı doğmuş olur." biçimindeki cümlelerinin,
- 4- 14. maddesiyle değiştirilen, 4.1.1961 günlü, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 369. maddesinin ikinci





**fikrasının,**

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

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

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

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

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

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

b- Son fıkarda yer alan "Bunun dışında sözlü sınav ile ilgili herhangi bir kayıt sistemi kullanılmaz." biçimindeki cümlelerin,

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

11- 48. maddesiyle, 22.5.2003 günlü, 4857 sayılı İş Kanunu'nun 2. maddesinin üçüncü fıkrasından sonra





gelmek üzere eklenen dördüncü fıkranın,

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

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

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

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

### **I- İPTAL VE YÜRÜRLÜĞÜN DURDURULMASI İSTEMİ İLE İTİRAZ BAŞVURULARININ GEREKÇELERİ**

#### **A- Dava Dilekçesinin Gerekçe Bölümü Şöyledir:**

##### *"II. GEREKÇE*

*1) 6009 Sayılı Yasanın 3 üncü Maddesi ile Değiştirilen 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü Maddesinde Yer Alan Tarifenin, (ücret gelirlerinde 76.200 TL'den fazlasının 76.200 TL'si için 18.594 TL) İbaresinden Sonra Gelen "...fazlası %35 oranında..." İbaresinin, "ücret gelirleri" Yönünden Anayasaya Aykırılığı*

*6009 sayılı Yasanın 3 üncü maddesiyle, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesi değiştirilmiştir. Bu değişiklik sonunda ücret gelirleri dışındaki gelir vergisine tabi gelirler;*

*a) 8.800 TL'ye kadar % 15*

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

*c) 50.000 TL'nin 22.000 TL'si için 3.960 TL, fazlası için % 27*

*d) 50.000 TL'den fazlasının 50.000 TL'si için 11.520 TL, fazlası % 35*

*oranında vergilendirilecektir.*

*Yapılan değişikliğe göre ücret gelirleri ile ücret dışındaki gelirler ilk iki dilim için aynı oranda vergilendirilecek iken son iki dilimde oranlar aynen korunmuş, ancak ücret gelirleri için dilimler değiştirilmiştir. Bu değişikliğe göre ücret gelirleri;*





- a) 8.800 TL'ye kadar % 15
- b) 22.000 TL'nin 8.800 TL'si için 1.320 TL, fazlası % 20
- c) 76.200 TL'nin 22.000 TL'si için 3.960 TL, fazlası için % 27
- d) 76.200 TL'den fazlasının 76.200 TL'si için 18.594 TL, fazlası % 35

oranında vergilendirilecektir.

Karşılaştırmalı tabloda yapılan değişiklikler şöyle gösterilebilir:

**6009 SAYILI KANUNDA ÖNCE VE SONRAKİ GELİR VERGİSİ TARİFESİ**

6009 SAYILI KANUNLA ÖNGÖRÜLEN TARİFE					6009 SAYILI KANUNDA ÖNCE UYGULANAN TARİFE	
	ÜCRET GELİRLERİ (TL)	%	ÜCRET DIŞI GELİRLER (TL)	%	ÜCRET GELİRLERİ DAHİL (TL)	%
1	0 – 8.800	15	0 – 8800	15	0 – 8.800	15
2	8.800 – 22.000	20	8.800 – 22.000	20	8.800 – 22.000	20
3	22.000 – 50.000	27	22.000 – 50.000	27	22.000 – 50.000	27
4	50.000 – 76.200	27	50.000 – 76.200	35	50.000 – FAZLASI	35
5	76.200 – FAZLASI	35	76.200 – FAZLASI	35		

Tabloda görüldüğü gibi, 6009 sayılı Yasayla yapılan değişiklikle, 50.000 TL'ye kadar olan gelirler, ücret-ücret dışı gelir ayrımı yapılmaksızın aynı oranda vergilendirilmektedir. Söz konusu değişiklik sadece 50.000 TL ile 76.200 TL arasındaki gelirler için ücret gelirleri ile diğer gelirler arasında farklı tarife uygulanmasını öngörmektedir. Bu dilimler arasında, diğer gelirler %35 oranında vergilendirilirken, ücret gelirleri %27 oranında vergilendirilecektir.

76.200 TL'den fazla olan gelirlerde ise ücret-ücret dışı gelir ayrımı yapılmamış, 76.200 TL'den fazla geliri olan tüm gelir unsurları %35 oranında vergiye tabi tutulmuştur. 76.200 TL'den fazla olan gelirler ister ücret geliri olsun ister diğer gelir unsurlarından ibaret olsun aynı tarifeye göre (%35 oranında) gelir vergisine tabi tutulacaklardır.





6009 sayılı Yasadan önceki tarifenin, 40.000 TL'den (50.000 TL'den) "...fazlası %35 oranında..." sözcükleri "ücret gelirleri" yönünden, Anayasa Mahkemesinin 15.10.2010 tarih ve E.2006/95, K.2009/144, sayılı kararı ile iptal edilmiştir. 08.01.2010 tarihinde Resmi Gazetede yayınlanan iptal kararı ile verilen altı aylık yürürlük süresi 08.07.2010 tarihinde dolmuştur.

Anayasa Mahkemesinin söz konusu iptal kararı aşağıda gerekçelere dayandırılmıştır.

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

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

Verginin mali güce göre alınması ve genelliği ilkeleriyle vergilendirmede eşitlik ve adaletin gerçekleştirilmesi amaçlanmıştır. Mali güç, ödeme gücünün kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık koşuludur. Yasa koyucunun vergilendirmede, kişilerin sahip olduğu ekonomik değer ile mali güçlerini göz önünde bulundurması gerekir. Mali güce göre vergilendirme, verginin, yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olup, mali gücü fazla olanın mali gücü az olana göre daha fazla vergi ödemesini gerektirir. Vergide eşitlik ilkesi ise mali gücü aynı olanlardan aynı, farklı olanlardan ise farklı oranda vergi alınması esasına dayanır. Diğer bir anlatımla, yükümlülerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarını ifade eder. Vergi tekniği, vergi adaletini yansıtmadıkça, maliye politikasının sosyal amacını gerçekleştiremez. Mali güce göre vergilendirme, sosyal devletin vergi adaleti ile ilgili bir ilkesidir.

Oran, verginin asli unsurlarından olup mali gücü etkileyen en önemli ölçütlerden biridir. Vergi oranı ile vergiye tabi gelirin niteliği arasında doğrudan bağlantı vardır. Vergilendirmede farklı nitelikteki gelirlerin ayrı vergilendirme yöntem ve oranlarına tabi tutulması, vergi adaletinin sağlanması için gereklidir.

Yasa koyucu vergilendirme yetkisini kullanırken, anayasal kurallara uymak ve vergi yükünün adalete uygun ve sosyal amaçlı dağıtımını sağlamak koşuluyla, gelir, servet veya harcamanın vergilendirilmesinde konulara, nitelik veya miktarlara göre kimi değişik ölçütler getirebilir, gelirin unsurlarına ve miktarına göre ayrı yükümlülükler ve oranlar belirleyebilir. Ücret gelirlerinin diğer gelir unsurlarına göre salt emeğe dayalı olarak elde edilen gelir niteliğinde olması ve vergi baskısının yüksekliği nedeniyle özellikle bu geliri elde edenlerin ekonomik durumları ile vergi oranları arasında doğrudan bir bağlantının kurulmaması ve ücretlilerden vergi alınırken mali gücün göz ardı edilmesi düşünülemez.

Anayasanın 55 inci maddesinde ücretin emeğin karşılığı olduğu, Devletin çalışanların yaptıkları işe uygun adaletli bir ücret elde etmeleri ve diğer sosyal yardımlardan yararlanmaları için gerekli tedbirleri alacağı belirtilmiştir. Anayasa, ücreti, diğer gelirlerden farklı olarak özel şekilde düzenlemiş, bu düzenlemede ücretin özellikli





ve ayrıık durumunu gözeterek, Devlet'e "adaletli bir ücret" için tedbir alma görevi vermek suretiyle koruma altına almıştır. Anayasanın 73 üncü maddesindeki "mali güç" ilkesi ile 55 inci maddesindeki "adaletli bir ücret elde etme" ilkesi bir arada değerlendirildiğinde, ücret gelirlerinin ücret dışında elde edilen gelirler ile aynı oranda vergiye tabi tutulması ve hiçbir önlem alınmadan ücrette azalmaya neden olacak şekilde yükseltilmesi, "adalet" ilkesini de zedeler."

Söz konusu kararla iptal edilen hüküm, Anayasanın 2 nci ve 73 üncü maddelerine aykırı bulunarak "ücret gelirleri" yönünden iptal edilirken, ücret gelirlerinin diğer gelir unsurlarından farkı ve %35 oranında vergilendirmenin ücrette azalmaya neden olacak şekilde yükseltilmesi üzerinde durulmuştur. 6009 sayılı Yasayla yapılan değişiklikte, sadece 50.000 ila 76.200 TL arasındaki ücret gelirlerinin diğer gelirlerden farklı oranda gelir vergisine tabi tutulması, 76.200 TL üzerindeki gelirlerin vergilendirilmesinde ise ücret gelirleri yönünden ayırım yapılmaması, yapılan yeni düzenlemenin Anayasanın 2 nci ve 73 üncü maddesine aykırılığını ortadan kaldırmamakta, adalet ilkesinin zedelenmesini önceki düzenlemeden farklı dilime taşımaktadır. Yeni düzenlemeyle, Anayasa Mahkemesinin iptal kararının gereği tam olarak yerine getirilmemiş, 76.200 TL'den fazla gelir için vergi adaleti sağlanamamıştır.

Açıklanan nedenlerle ve E.2006/95 sayılı Anayasa Mahkemesi kararındaki gerekçelerle 6009 sayılı Kanunun 3 üncü maddesi ile değiştirilen 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yer alan tarifenin, (ücret gelirlerinde 76.200 TL'den fazlasının 76.200 TL'si için 18.594 TL) ibaresinden sonra gelen "...fazlası %35 oranında..." ibaresi, "ücret gelirleri" yönünden Anayasanın 2 nci ve 73 üncü maddelerine aykırı olup, iptali gerekmektedir.

2) 6009 Sayılı Yasanın 5 inci Maddesi ile 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun Geçici 69 uncu Maddesinin Birinci Fıkrasına Eklenen, "Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın %25'ini aşamaz." Tümcenin Anayasaya Aykırılığı

6009 sayılı Yasanın 5 inci maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun geçici 69 uncu maddesinin birinci fıkrasına eklenen, "Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın %25'ini aşamaz" tümcesi, 5479 sayılı Yasanın 3 üncü maddesi ile 193 sayılı Yasaya eklenen geçici 69 uncu maddenin birinci fıkrasının son cümlesindeki "sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait" ibaresinin Anayasa Mahkemesinin 15.10.2009 tarih ve E.2006/95, K.2009/144 sayılı kararı ile iptal edilmesi üzerine, sözde, iptal gerekçelerine uymak amacıyla maddeye eklenmiştir.

Ancak getirilen bu yeni düzenleme de Anayasa Mahkemesinin E.2006/95 sayılı kararındaki iptal gerekçelerini tümüyle karşılamamaktadır. Söz konusu kararda;

"5479 sayılı Yasa'nın 2 nci maddesiyle 193 sayılı Yasa'nın "Ticari ve Ziraî Kazançlarda Yatırım İndirimi İstisnası" başlıklı 19 uncu maddesi yürürlükten kaldırılmış, 3 üncü maddesiyle 193 sayılı Yasa'ya eklenen geçici 69 uncu maddede, bu madde kapsamındaki yatırım indirimi istisnası tutarlarının sadece 2006, 2007 ve 2008 yılları kazançlarından indirilebileceği öngörülmüştür.

Anayasanın 2 nci maddesinde belirtilen hukuk devleti, eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adil bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasaya aykırı durum ve tutumlardan kaçman, hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık, yasaların üstünde yasa koyucunun da uyması gereken Anayasa ve temel hukuk ilkelerinin bulunduğu







*bilincinde olan devlettir.*

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

*Anayasanın 73 üncü maddesinde de, kamu giderlerini karşılamak üzere mali güce göre ödenmesi gereken verginin yasayla konulup değiştirileceği veya kaldırılacağı belirtilmiştir.*

*5479 sayılı Yasa'yla yürürlükten kaldırılan 193 sayılı Yasa'nın 19 uncu maddesinde, yatırım indirimi istisnası uygulamasına, yatırımın konusunu oluşturan aktif değerlere ilişkin harcamaların yapıldığı takvim yılından itibaren başlanacağı ve indirimden yararlanılacak tutara ulaşıncaya kadar devam olunacağı belirtilmiştir. Belirli bir vergilendirme döneminde, yararlanılabilecek yatırım indirimi istisnası tutarının tamamının kazanç yetersizliği nedeniyle kullanılmaması durumunda yatırım indiriminden yararlanılacak tutara ulaşıncaya kadar, dönem sınırlaması olmaksızın, indirimde devam edilecektir. Bu kapsamdaki yükümlüler, yatırım indirimi tutarlarını kazançlarının elverdiği ölçüde matrahlarından indirebileceklerini bilerek yatırıma başlamışlardır.*

*Dava konusu kuralda, yükümlülerin kapsamdaki yatırım indirimi tutarlarını sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlarından indirebilecekleri belirtilmiştir. Buna göre, kazanç yetersizliği nedeniyle yararlanılamayan yatırım indirimi istisna tutarları son olarak 2008 yılı kazançlarıyla sınırlandırılmıştır. 2008 yılı kazançlarından indirilemeyen tutarlar, daha sonraki yıllarda indirim konusu yapılamayacaktır.*

*Geçici 69 uncu madde kapsamındaki yükümlüler 5479 sayılı Yasa'nın yayımlandığı 08.04.2006 tarihine kadar yatırım indirimi istisnasından yararlanacaklarını göz önünde bulundurarak yatırım kararı almışlar ve yatırıma başlamışlardır. Bu yükümlüler indirimin yıla sınırlanacağını önceden bilmemektedirler. Yatırım indiriminden yararlanılacak tutara ulaşıncaya kadar yapılması gereken indirimin sonradan üç yıla sınırlandırılması verginin genellik, eşitlik, öngörülebilirlik ve kamusal yetkinin kullanılmasında yükümlülere hukuksal güvenlik sağlayan yasallık ilkelerine aykırılık oluşturmaktadır." denilerek, "sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait" ibaresi Anayasanın 2 nci ve 73 üncü maddelerine aykırı bulunmuş ve iptal etmiştir.*

*6009 sayılı Yasanın 5 inci maddesiyle yapılan düzenleme, kazanılmış yatırım indirimi hakkı olanların bu indirim haklarını herhangi bir yıl sınırlandırmasına tabi tutmamaktadır. Ancak, bu yönde bir düzenleme yapılmamış olsaydı dahi Anayasa Mahkemesinin iptal kararının yürürlüğünden sonra yükümlüler bu haklarını herhangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın zaten kullanabileceklerdi. Kaldı ki, Anayasa Mahkemesi, bu iptalden sonra hukuksal boşluk görmemiş ve yeni bir düzenleme için süre de vermemiştir. 2009 yılı için ortaya çıkan duraksama ise yargı kararıyla giderilmiştir.*

*Yasama organı yaptığı yeni düzenleme ile önceki iptal kararına neden olan düzenlemedeki sınırlamalara benzer, zaman dilimine bağlı olmayan, ancak kazancın belli yüzdesine bağlı olan yeni bir sınırlama getirmiştir.*

*6009 sayılı Yasayla getirilen sınırlama, indirilecek yatırım indirimi tutarının dönem kazancının %25'ini geçemeyeceğine ilişkindir. Yüzde 25 sınırlandırma nedeniyle yükümlüler öngördükleri süreden daha uzun bir sürede*





*hak ettikleri yatırım indiriminin tamamını kazançlarından indirebileceklerdir. Bu sınırlama verginin genellik, eşitlik, öngörülebilirlik ve kamusal yetkinin kullanılmasında yükümlülere hukuksal güvenlik sağlayan yasallık ilkelerine aykırılık oluşturmaktadır.*

*Vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutarın, ilgili kazancın % 25'ini aşmaması, kalan indirilecek tutara ulaşmaya kadar yatırımın yapıldığı tarihte yürürlükte olan mevzuat hükümlerine göre yatırım indirimi istisnasından yararlanmayı öngören kazanılmış hakları ortadan kaldırmakta, önceden bilinmesi olanaksız bir kuralla yapılan sınırlandırmalarla hukuk güvenliği ve hukuki istikrar ilkelerini zedelemekte, vergilendirmede keyfi uygulamaların engellenmesi için verginin yasallığı ilkesiyle birlikte verginin genel, eşit, belirli ve öngörülebilir olması ilkelerine uymamaktadır.*

*Yatırım indiriminden yararlanacak tutara ulaşmaya kadar yapılması gereken indirimin sonradan %25 oranıyla sınırlandırılması verginin genellik, eşitlik, öngörülebilirlik ve kamusal yetkinin kullanılmasında yükümlülere hukuksal güvenlik sağlayan yasallık ilkelerine aykırılık oluşturmaktadır.*

*Açıklanan nedenlerle 6009 sayılı Yasanın 5 inci maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun geçici 69 uncu maddesinin birinci fıkrasına eklenen, "Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın %25'ini aşamaz" tümcesi Anayasanın 2 nci ve 73 üncü maddelerine aykırı olup, iptali gerekmektedir.*

*3) 6009 Sayılı Yasanın 6 ncı Maddesi ile 193 Sayılı Yasaya Eklenen Geçici 78 inci Maddenin "Eksik olması halinde ise bu fark, vergi sorumluları tarafından bu Kanunun yayımlanmasından sonra yapılacak ilk ücret ödemesinden kesilerek bu ödemenin ait olduğu döneme ilişkin muhtasar beyannamenin verilme ve ödeme süresi içinde topluca (muhtasar beyanname verme yükümlülüğü olmayanlar hariç) verilecek ayrı bir beyanname ile beyan edilir ve ödenir. Bu beyanname için ayrıca damga vergisi hesaplanmaz. Anılan sürede düzeltilen söz konusu fark için gecikme faizi ve vergi cezası aranmaz; eksik tahakkuk etmiş olan verginin bu süre içinde tamamlanmaması halinde bu tarihte vergi ziyayı doğmuş olur." Tümcelerinin Anayasaya Aykırılığı*

*Geçici 78 inci maddede, 2010 takvim yılına ilişkin olarak yapılmış ücret ödemeleri için, 193 sayılı Yasanın 103 üncü maddesinde 6009 sayılı Yasayla yapılan değişiklik sonucu hesaplanacak vergi ile önceki tarifeye göre hesaplanan vergi arasındaki farkın fazla ya da eksik olması durumuna göre yapılacak işlemler düzenlenmiştir. Dava konusu tümcelerde, önceki tarifeye göre kesilen verginin sonraki tarifeye göre eksik olması halinde yapılacak işlem anlatılmış, eksik tahakkuk etmiş olan verginin bu süre içinde tamamlanmaması halinde vergi zıyanının doğmuş olacağı belirtilmiştir.*

*Anayasa Mahkemesinin E.2006/95 sayılı kararı ile 30.03.2006 günlü ve 5479 sayılı Kanunun 1 inci maddesiyle değiştirilen 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde yer alan 40.000 TL'den fazlasının 40.000 TL'si için 9.190 YTL, ifadesinden sonra gelen "...fazlası %35 oranında..." ibaresi, "ücret gelirleri" yönünden iptal edilmiştir.*

*Mahkeme kararındaki 40.000 TL'lik dilim bugün 50.000 TL olarak uygulanmaktadır. İptal kararı 08.01.2010 tarihinde Resmi Gazetede yayınlanmış, için iptal kararında iptalle ortaya çıkan boşluğun doldurulması için verilen altı aylık süre de 08.07.2010 tarihinde dolmuştur. Bu nedenle, 08.07.2010 tarihinden itibaren ücret gelirlerinin 50.000 TL'den fazlası için de %27'lik vergi oranı uygulanması gerekmektedir. Bugün uygulanmakta olan vergi dilimleri esas alındığında, Anayasa Mahkemesinin söz konusu iptal kararının yürürlüğe girdiği 08.07.2010 tarihinden itibaren*





22.000 TL'den sonraki ücret gelirleri için %27 oranında vergi kesilecektir.

*Bu durumda, geçici 78 inci maddenin, yeni tarifinin uygulanması sonucu fazla tevkif edilen vergilerin yükümlülerin sonraki vergilerinden mahsup edileceğini, mahsup imkanı yoksa iade edileceğini hükme bağlayan birinci tuncesinde anayasal sorun bulunmamaktadır.*

*Ancak geçici 78 inci maddenin 2010 yılı ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde bu Yasayla yapılan düzenlemeye göre eksik tevkif edilen verginin yükümlülerden tahsil edileceğine ilişkin bölümü Anayasaya aykırıdır.*

*Bu Yasayla yapılan düzenleme 22.000 TL ile 76.200 TL arasındaki ücret gelirlerinden %27 oranında, 76.200 TL üzerindeki ücret gelirlerinden de diğer gelir unsurları ile birlikte %35 oranında vergi kesilmesini öngörmektedir. Anayasa Mahkemesinin iptal kararı 08.07.2010 tarihinden itibaren yürürlüğe girdiği için, bu tarih ile bu Kanunun Resmi Gazetede yayımlandığı 01.08.2010 tarihi arasında, 76.200 TL'nin üstündeki ücret gelirlerinden de %27 oranında vergi kesilmiş olması gerekir. Geçici 78 inci maddenin iptali talep edilen hükmü, bunların %27 üzerinden ödedikleri verginin %35 oranına göre düzeltilmesini ve aradaki farkın tahsilini öngörmektedir. Yani iptali talep edilen düzenleme bu yükümlüler için geriye yönelik vergi yükünü artırmaktadır.*

*Böyle bir düzenleme, hukuk devletinin yaşama geçirilmesinde olmazsa olmaz iki temel ilkeye, "hukuki güvenlik" ve "hukuki istikrar" ilkelerine aykırıdır. Hukuki güvenlik ilkesi, kişilerin hukuksal ilişkiler kurarken tabi olacakları hukuk kurallarını önceden bilmeleri, hukuki istikrar ilkesi ise bu kurallara dayanılarak kazanılan hakların korunacağı güvencesinin kişilere verilmesi şeklinde tanımlanabilir. Bu bakımdan, iptali talep edilen tuncelerin Anayasanın 2 nci maddesinde ifade edilen hukuk devleti ilkesine aykırı düşeceği açıktır.*

*Açıklanan nedenlerle 6009 sayılı Yasanın 6 ncı maddesi ile 193 sayılı Yasaya eklenen geçici 78 inci maddede yer alan "Eksik olması halinde ise bu fark, vergi sorumluları tarafından bu Kanunun yayımlanmasından sonra yapılacak ilk ücret ödemesinden kesilerek bu ödemenin ait olduğu döneme ilişkin muhtasar beyannamenin verilme ve ödeme süresi içinde topluca (muhtasar beyanname verme yükümlülüğü olmayanlar hariç) verilecek ayrı bir beyanname ile beyan edilir ve ödenir. Bu beyanname için ayrıca damga vergisi hesaplanmaz. Anılan sürede düzeltilen söz konusu fark için gecikme faizi ve vergi cezası aranmaz; eksik tahakkuk etmiş olan verginin bu süre içinde tamamlanmaması halinde bu tarihte vergi ziyayı doğmuş olur" tunceleri Anayasanın 2 nci maddesine aykırı olup, iptali gerekir.*

*4) 6009 Sayılı Yasanın 14 üncü Maddesi ile Değiştirilen 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 369 uncu Maddesinin İkinci Fıkrasının Anayasaya Aykırılığı*

*6009 sayılı Yasanın 14 üncü maddesiyle, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 369 uncu maddesi başlığıyla birlikte değiştirilmiş, yanılmaya ilişkin düzenlemeye "görüş değişikliği" de eklenmiştir.*

*Yeni 369 uncu maddenin birinci fıkrasına göre, yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmeyecek ve gecikme faizi hesaplanmayacaktır.*

*Maddenin ikinci fıkrasına göre de, bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirküler yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olup, geriye dönük olarak uygulanamayacaktır.*





*Şu kadar ki, bu hüküm yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında uygulanmayacaktır.*

*Bir yasa hükmünün uygulanma tarzı hususunda yayımlanan ya da açıklanan genel tebliğ ya da sirküler, söz konusu hükmün idare tarafından yorumlanmasıyla ortaya çıkmaktadır. Yasa kuralında da belirtildiği gibi, görüş ve kanaat içermekte, bu görüş ve kanaat da zaman zaman değiştirilebilmektedir. Oysa vergi hukukunda asıl olan “yasallık” ilkesidir. Yasa kurallarının açık, net, belirli ve öngörülebilir olması esastır. Genel tebliğ veya sirküler, yasa kurallarının uygulama şekline ışık tutar, yasanın yerine geçerek yükümlünün lehine ya da aleyhine yük değişimi yapmaz. Nitekim 369 uncu maddenin birinci fıkrasında “yanlış izahat” sonucu ceza ve faiz işlemi uygulanmayacağı belirtilmiştir. Genel tebliğ ya da sirküler de “yanlış izahat” içerebilir.*

*Bunların denetiminin yargı merciine bırakılmış olması da yeterli değildir. Bu tür idari düzenlemelere karşı yargı yolu açık olmakla birlikte, Anayasa Mahkemesinin de belirttiği gibi, “bu güvencenin uygulama aşamasından sonra ve ancak itiraz yoluyla ortaya çıkacağı göz önünde bulundurulduğunda, yasa kurallarının yürürlükte olduğu sürece keyfiliği ortadan kaldırmaya yeterli olduğu söylenemez. Hukuk kuralları, yargının yorumuna ihtiyaç göstermeyecek ve uygulayıcılar tarafından anlaşılabilir şekilde açık ve belirgin olmak, uygulayıcılara güvene vermek zorundadır.” (AYMK., 17.4.2008 tarihli ve E.2005/5, K.2008/93).*

*İkinci fıkranın iptali talep edilen birinci tuncesi, Maliye Bakanlığı veya Gelir İdaresi Başkanlığının yayımladığı bir genel tebliğ veya sirkülere göre bir dönem için uygulama yapan ve buna göre vergisini ödeyen bir yükümlünün, anılan makamların aynı dönemdeki vergi yükünü azaltan görüş değişikliğinden yararlandırılmaları sonucunu doğurmaktadır. Yükümlü lehine hak doğuran yorumların geriye dönük uygulanması hukuk devleti ilkesine aykırılık oluşturmaz. Birinci tuncenin, “geriye dönük olarak uygulanamaz” sözcüklerinden önceki bölümü de bu sözcüklerin teyidi niteliğindedir. Bu durum, bir hukuk devletinin yaşama geçirilmesinde olmazsa olmaz iki temel ilkeye, “hukuki güvenlik” ve “hukuki istikrar” ilkelerine aykırıdır.*

*Hukuki güvenlik ilkesi, kişilerin hukuksal ilişkiler kurarken tabi olacakları hukuk kurallarını önceden bilmeleri, hukuki istikrar ilkesi ise bu kurallara dayanılarak kazanılan hakların korunacağı güvencesinin kişilere verilmesi şeklinde tanımlanabilir.*

*İptali talep edilen, “Şu kadar ki, bu hüküm yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında uygulanmaz” tuncesi ise, kendisinden bir önceki tuncenin istisnasını teşkil etmektedir. Yani, idare genel tebliğ veya sirkülerde yer alan bir görüşünü değiştirmesi nedeniyle geriye yönelik yargıda hakkını arayan ve haklı bulunan yükümlüler açısından geriye yürümezlik kuralına uyulmayacağı hükme bağlanmaktadır. Oysa Anayasanın 138 inci maddesinin dördüncü fıkrasında yer alan “Yasama ve yürütme organları ile idare, mahkeme kararlarına uymak zorundadır; bu organlar ve idare, mahkeme kararlarını hiçbir suretle değiştiremez ve bunların yerine getirilmesini geciktiremez” hükmü nedeniyle 213 sayılı Yasanın 369 uncu maddesinin ikinci fıkrasında, “Şu kadar ki, bu hüküm yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında uygulanmaz.” şeklinde bir hüküm yer almasa da idare, yargı kararlarını zaten uygulamak zorundadır. Bu hüküm, Anayasada yer alan bir hükmün kanun maddesinde tekrarından başka bir anlam ifade etmemektedir. Ancak, ikinci tuncenin dava konusu fıkradaki düzenleniş şekli, birinci tuncenin uygulamasını etkileyici nitelikte olduğundan “iyiniyet” ilkesini ihlal etmektedir. Yükümlülerin, idarenin kusurundan ya da farklı yorumundan kaynaklanan bir görüş değişikliği nedeniyle geçmişte fazla ödedikleri bir vergi için yargıya başvurmak zorunda bırakılması, aksi halde idarenin düzenlemeleriyle mağdur olması “hukuki güvenlik” ve “hukuki istikrar” ilkeleri ile bağdaşmamaktadır.*

*Anayasanın 2 nci maddesinde tanımlanan hukuk devletinde, vergilendirmenin temel ilkelerinin gözetilmesi,*





bireylerin hak ve özgürlüklerinin korunması ve hukuk güvenliğinin sağlanması gerekir. Anayasanın 73 üncü maddesindeki “yasallık ilkesi”nin amacı da aynı koruma ve güvencedir. “Hukuk devletinin hukuk güvenliği ilkesi, vergilemede belirliliği de gerektirir. Belirlilik ilkesi, yükümlülüğün hem kişiler hem de idare yönünden bellive kesin olmasını, yasa kuralının, ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak şekilde düzenlenmesini gerektirir. Vergilendirme mükellefeler yönünden güvensiz bir sisteme dönüşmemelidir (AYMK., 20.03.2008 tarih ve E.2004/94, K.2008/83). Dava konusu fıkra, hukuk devletini bu temel ilkesiyle birlikte vergide yasallık ilkesini yok sayarak, uygulamaya yönelik tebliğ veya sirküleri, vergilendirmenin, yükümlülükler yönünden temel mevzuatı şekline getirmekte, yargı kararlarının uygulanmasına ilişkin anayasal ilkeyi de bu amaçla kullanmaktadır.

Açıklanan nedenlerle 6009 sayılı Yasanın 14 üncü maddesiyle değiştirilen 213 sayılı Kanunun 369 uncu maddesinin ikinci fıkrası Anayasanın 2 nci ve 73 üncü maddelerine aykırı olup, iptali gerekir.

5) 6009 Sayılı Yasanın 25 inci Maddesi ile 2886 Sayılı Yasaya Eklenen Geçici 3 üncü Maddede Yer Alan, “... tahsil edilmiş olanlar iade edilmez” Sözcüklerinin Anayasaya Aykırılığı

6009 sayılı Yasanın 25 inci maddesiyle, 2886 sayılı Devlet İhale Kanununun geçici 2 nci maddesinden sonra gelmek üzere geçici 3 üncü madde eklenmiştir. “Terkin edilecek ecrimisiller” başlıklı maddeye göre, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce tespit ve takdir edilen, tebliğ edilen veya tahakkuk ettirilen ecrimisil alacaklarının tespit tarihinden geriye doğru beş yılı aşan kısmı hangi aşamada olursa olsun düzeltilecek veya terkin edilecek, ancak tahsil edilmiş olanlar iade edilmeyecektir.

Anayasa Mahkemesinin istikrar kazanmış kararlarında, Anayasanın 2 nci maddesinde belirtilen hukuk devleti, eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygılı, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasaya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık, yasaların üstünde yasa koyucunun da uyması gereken temel hukuk ilkeleri ve Anayasanın bulunduğu bilincinde olan devlet, şeklinde tanımlamakta; hukuk devletinin aynı zamanda eşitlik ilkesini de gözetmek yükümlülüğünde olduğunda duraksama olmaması gerektiği belirtilmektedir. Aynı kararlarda, Anayasanın 10 uncu maddesinde belirtilen eşitlik ilkesinin, mutlak ve eylemli eşitlik değil hukuksal eşitlik olduğuna vurgu yapılmakta; buna göre, kişisel nitelikleri ve durumları özdeş olanlar arasında, yasalara konulan kurallarla değişik uygulamaların yapılamayacağı, ancak farklı konumda bulunanlara değişik kuralların uygulanmasının eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmayacağı belirtilmektedir.

Zorla alanın veya fuzulen işgal edenin esas malike vermekle yükümlü olduğu bir tazminat olan ecrimisil alacakları, esas malik ya da işgal edenin hukuksal durumuna göre farklılık gösteren alacaklar değildir. Gerek öğretide ve gerekse yargısal uygulamalarda ifade edildiği üzere ecrimisil, diğer bir deyişle işgal tazminatı, hak sahibinin kötü niyetli zilyetten isteyebileceği bir tazminat olup, tahsil edilmiş olan ecrimisil bedellerinin iadesi yönünden de hukuksal durumun farklılığı söz konusu edilemez.

Yasa koyucu, 6009 sayılı Yasanın 25 inci maddesiyle “tahsil edilmiş olanlar iade edilmez” derken, aynı Yasanın 36 ncı maddesiyle 4706 sayılı Yasaya eklediği geçici 12 nci maddenin (c) bendinde, “Belediyelere devredilen ve belediyelerce de yapı sahipleri ile bunların kanunî veya akdi haleflerine doğrudan satılan taşınmazlar için ilgili belediyelerin devre ilişkin taleplerinin defterdarlık veya malmüdürlüğüne intikal tarihinden itibaren tahakkuk ettirilen ecrimisil alacakları hangi aşamada olursa olsun terkin edilir, tahsil edilmiş olan ecrimisil bedelleri ise satış bedeline mahsup edilir” demiştir. Bu durum Yasa koyucunun benzer konulardaki farklı yaklaşımını ortaya koyması açısından





*dikkat çekicidir.*

*Dava konusu, "... tahsil edilmiş olanlar iade edilmez" hükmü, beş yılı aşan ecrimisil borcu olanlardan borcunu ödeyenleri cezalandırmakta, borcunu ödemeyenleri ise, beş yılı aşan ödenmemiş borçlarını terkin ederek ödüllendirmekte, böylece eşitlik ilkesini ihlal etmektedir.*

*Açıklanan nedenlerle 6009 sayılı Yasanın 25 inci maddesiyle eklenen geçici 3 üncü maddede yer alan, "... tahsil edilmiş olanlar iade edilmez" sözcükleri Anayasanın 2 nci ve 10 uncu maddelerine aykırı olup, iptali gerekir.*

*6) 6009 Sayılı Yasanın 27 nci Maddesi ile 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 43 üncü Maddesinin (a) Bendine Üçüncü Paragraftan Sonra Gelmek Üzere Eklenen Paragrafın Anayasaya Aykırılığı*

*178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin (KHK) 43 üncü maddesinin (a) bendinde; Bütçe ve Mali Kontrol, Muhasebat, Gelirler, Milli Emlak, Tasfiye İşleri Döner Sermaye İşletmeleri Genel Müdürlükleriyle Bakanlıkça uygun görülecek birimlerde kontrolör çalıştırılabileceği; kontrolörlerin, bağlı buldukları genel müdürlük teşkilatının her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak; teftiş, inceleme ve soruşturma işleriyle kanunlar ve diğer mevzuatla kendilerine verilen görevleri yapacağı; bunların, en az dört yıllık yüksek öğretim kurumlarından mezun olanlar arasından, yapılacak özel yarışma sınavı sonucunda mesleğe stajyer kontrolör olarak alınacağı ve en az üç yıl çalıştıktan sonra yapılacak yeterlik sınavında başarılı olmak şartıyla kontrolör olarak atanacakları, kontrolörlerin mesleğe giriş ve yeterlik sınavları ile çalışma usul ve esaslarının yönetmelikle düzenleneceği belirtilmiştir.*

*6009 sayılı Yasanın 27 nci maddesiyle, 178 sayılı KHK'nin 43 üncü maddesinin (a) bendine üçüncü paragraftan sonra gelmek üzere bir paragraf eklenmiştir. Söz konusu paragrafta; "Bakanlıkta daire başkanı veya genel müdür yardımcısı kadrolarında bulunanlar ile defterdar kadrosunda en az üç yıl görev yapmış olanlar Personel Genel Müdürlüğünde kontrolör kadrolarına atanabilir. Bunlar Personel Genel Müdürlüğü taşra teşkilatının iş ve işlemleriyle ilgili olarak defterdarlık birimlerinde inceleme ve araştırma işleri ile Genel Müdürlükçe verilecek diğer görevleri yapar. Bu şekilde atananlar yukarıdaki hükümlere göre atanan kontrolörler için ilgili mevzuatında öngörülen tüm mali ve sosyal haklardan aynen yararlanır" denilmiştir.*

*Her ne kadar anılan paragrafta düzenlemenin gerekçesi daire başkanı, genel müdür yardımcısı ve defterdarların birikimlerinden yararlanmak şeklinde ifade edilse de, bu ifade, Maliye Bakanlığı Personel Genel Müdürlüğü bünyesinde ihdas edilen kontrolörlük kadrolarının Bakanlıktaki Bakanlık Müşavirliği kadroları gibi kullanılacağını göstermektedir. Yani üst düzey görevlilerin istekleri dışında görevden alınmalarında atanabilecekleri yeni kadrolar ihdas edilmektedir. Düzenlemede, bu kadrolara atanacak üst düzey görevlilerin, kontrolörler için öngörülen tüm mali ve sosyal haklardan yararlanabilecekleri öngörülmek suretiyle de söz konusu personelin özlük haklarında kayıp nedeniyle idari yargıdan idari işlemin iptali yönünde karar almalarının önü kesilmek istenmektedir.*

*Öte yandan, dava konusu hükme göre, kontrolörlük görevi, daha önce belli görevde bulunanlara, yasa koyucunun iradesiyle verilmektedir. Oysa kontrolörlük, mesleğe özel yarışma sınavı ile giren ve belirli süreli meslek içi eğitimden sonra özel bir yeterlik sınavı sonucunda göreve alınan, kariyer meslekler arasındadır. Nitekim, Maliye Bakanlığı bünyesinde bulunan diğer kontrolörler, bu kariyer meslek nitelendirmesine uygun olarak göreve alınmakta ve çalışmaktadır.*

*Anayasanın 2 nci maddesinde belirtilen hukuk devleti, eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına*





saygılı, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasaya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık, yasaların üstünde yasa koyucunun da uyması gereken temel hukuk ilkeleri ve Anayasanın bulunduğu bilincinde olan devlettir.

“Yasa önünde eşitlik ilkesi”, hukuksal durumları aynı olanlar için söz konusudur. Bu ilke ile eylemli değil, hukuksal eşitlik öngörülmüştür. Eşitlik ilkesinin amacı, aynı durumda bulunan kişilerin yasalar karşısında aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak, ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemektir. Bu ilkeyle, aynı durumda bulunan kimi kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak yasa karşısında eşitliğin çiğnenmesi yasaklanmıştır.

Dava konusu kural, aynı bakanlıkta mesleğe özel yarışma sınavı ile giren ve belirli süreli meslek içi eğitimden sonra özel bir yeterlik sınavı sonucunda göreve alınan kontrolörlerle, bu mesleğe kariyer gözetilmeksizin yasayla atananlar arasında ayırım yapmaktadır. Kaldı ki, Personel Genel Müdürlüğünde kontrolörlük görevinin, personel hukukunu ve işlemlerini bilen, kariyer sahibi kişiler tarafından yapılması gerekirken, böyle bir nitelendirme de yapılmamakta, “Bakanlıkta daire başkanı veya genel müdür yardımcısı” ve “defterdar” kadrosunda bulunanlar sayılmakla yetinilmektedir. Ayrıca, bunlar arasında da defterdarlara en az üç yıl görev sınırı getirildiği halde, daire başkanı ve genel müdür yardımcısına süre sınırı da getirilmemektedir.

Açıklanan nedenlerle, 6009 sayılı Yasanın 27 nci maddesiyle 178 sayılı KHK'nin 43 üncü maddesinin (a) bendine üçüncü paragraftan sonra gelmek üzere eklenen paragraf Anayasanın 2 nci ve 10 uncu maddelerine aykırı olup iptali gerekir.

7) 6009 Sayılı Yasanın 30 uncu Maddesi ile Değiştirilen, 3717 Sayılı Yasanın 2 nci Maddesinin Birinci Fıkrasının Anayasaya Aykırılığı

6009 sayılı Yasanın 30 uncu maddesiyle, 3717 sayılı Adli Personel ile Devlet Davalarını Takip Edenlere Yol Gideri ve Tazminat Verilmesi ile 492 Sayılı Harçlar Kanununun Bir Maddesinin Yürürlükten Kaldırılması Hakkında Kanun'un 2 nci maddesi değiştirilmiştir. Değişen 2 nci maddenin birinci fıkrasına göre; “Daire dışında yapılması gereken her keşif ve icra işlemi için; hâkimlere, Cumhuriyet savcılarına, askerî mahkemelerdeki subay üyeler, adli tabiplere, icra müdürleri ve yardımcuları ile icra işlemlerini yapmakla yetkili memurlara, Hazine avukatlarına, Hazine avukatı olmayan il ve ilçelerde davaları takibe yetkili daire amirleri ve 3402 sayılı Kadastro Kanununa göre yetkili kılınan kişilere (275); yazı işleri müdürlerine, hâkim veya Cumhuriyet savcısının kararı üzerine görevlendirilen sosyal çalışmacı, psikolog ve pedagoğlara, muhakemat hizmetlerinde görev yapan memurlara, zabıt kâtiplerine ve ceza ve infaz kurum personeli hariç olmak üzere diğer adli ve idarî yargı personeline (200); mübaşir ve hizmetlilere (150) gösterge rakamının memur aylık katsayısı ile çarpımı sonucu bulunacak tutar kadar yol tazminatı” ödenecektir.

Adli personel son derece güç şartlar altında ve yaptıkları işlemlerle orantılı olmayan bir ücretle çalışmaktadır. Ayrıca, adliyelerde çalışan memurlar arasında keşif ve haciz işlemlerinin yoğun olduğu birimler ile diğer birimler arasında gelir farklılığı bulunmakta ve bu da çalışma barışını olumsuz etkilemektedir.

3717 sayılı Yasada yapılan değişiklik ile “Havuz Hesapları” kaldırılmakta ve daire dışında yapılması gereken her keşif ve icra işlemi için hâkimlere, Cumhuriyet savcılarına, askerî mahkemelerdeki subay üyeler, adli tabiplere, icra müdürleri ve yardımcuları ile icra işlemlerini yapmakla yetkili memurlara, Hazine avukatlarına, Hazine avukatı olmayan il ve ilçelerde davaları takibe yetkili daire amirleri ve 3402 sayılı Kadastro Kanununa göre yetkili kılınan kişilere, yazı işleri müdürlerine, hâkim veya Cumhuriyet savcısının kararı üzerine görevlendirilen sosyal çalışmacı,





psikolog ve pedagoğlara, muhakemat hizmetlerinde görev yapan memurlara, zabıt kâtiplerine ve ceza ve infaz kurum personeli hariç olmak üzere diğer adli ve idarî yargı personeline, mübaşir ve hizmetlilere ödeme yapılması hükme bağlanmakta; ancak, adli yargıda keşfe çıkan hukuk mahkemelerinde çalışanlar ile icra dairelerinde çalışanlar dışındaki tüm adli personel ile Bakanlık Merkez Teşkilatı'nda görevli personelin herhangi bir ödeme alamayacakları da hükme bağlanmış olmaktadır.

*Bu yönüyle 3717 sayılı Yasada yapılan değişiklik adli personelin sorunlarını ortadan kaldırmamaktadır.*

Anayasanın 2 nci maddesi “Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk Milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk Devletidir” şeklindedir. Bu ilke yasalarla, sadece yönetilenlerin değil aynı zamanda kamu güç ve otoritesini kullanan gücün yani devletin de bağlı olmasına dayanır. Yasa koyucu da yasal düzenlemeler yaparken, bu noktada hukuk devleti ilkesi ile sınırlıdır. Bu çerçevede yasa koyucunun, yargı yerlerindeki havuz sistemini düzenlerken ve bu noktada haklar tesis ederken, hukuk devleti ilkesine bağlı olarak ve ayrımcılığa yol açmayacak şekilde adilane bir yaklaşım göstermesi bir zarurettir.

Anayasanın 10 uncu maddesinde “Eşitlik” olarak ortaya çıkan temel ilkenin dayanakları, hak ve özgürlüklerde, sorumluluklarda ve yükümlülüklerde eşitlik içerisinde davranma ve herhangi bir ayrıma tabi tutulmama olarak karşımıza çıkmaktadır. Kamu hizmeti ve imkanları çevresinde tam bir eşitlik içerisinde kamu güç ve otoritesinin karşısında yer alan vatandaş hakkında herhangi bir ölçüt ya da kıstas farklı muamele edilmesinin ya da hak bahşedilmesinin hukuka uygun ve bir hukuk devletine yaraşır bir nedeni olamayacaktır.

Bu nedenlerle atanmaları ve göreve başlama usul ve esasları yönünden aralarında herhangi bir hukuksal ya da fiili ayırım bulunmayan yargı personeli yönünden farklı işlemler tesis edilerek farklı sistem ve statüleme bağlanmaları ve bu yolla haklarında farklılık arz eden yararlandırmalar öngörülemez. Adli yargı personeli göreve başlama ve yetki yönünden aynı esaslara tabi personeli oluşturmaktadırlar. Bu çerçevede aynı görevi üstlenen personel arasında ayrımcılık yapılarak bir bölümüne tanınan hak ve yetkilerden ve yararlandırmalardan, diğer kısmın yararlandırılmaması, bu hak ve yetkilerin tanınmaması düşünülemez.

Bu noktada ölçü göreve başlama ve atanma yönünden, tabi olunan hukuk ve norm yönünden herhangi bir farklılık göstermeyen personel bakımından ayrımcı bir yaklaşım sergilenip sergilenemeyeceği noktasındadır. Dolayısı ile bir hukuk devletinde aynı görevi yerine getirenler bakımından ayrımcılığa yol açacak herhangi bir yaklaşım kabul edilemez ve bu yolda yapılacak düzenlemeler hukuka aykırı olacaktır.

3717 sayılı Yasanın değişik 2 nci maddesinde sayılanlar dışında herhangi bir personelin yol gideri ve tazminat alması mümkün değildir. Birbiri ile özdeş olarak görev yapan, göreve başlama ve atanmaları, sahip oldukları ve tabi oldukları hukuk ve norm ile yetki, görev ve sorumlulukları aynı olduğu şüphesiz olan personel arasında eşitlik ilkesinin ihlali anlamına gelir.

Ortada bir yararlandırma söz konusu olacaksa bu imkan ve olanağın aynı konumdaki ve statüdeki tüm personele eşitlik ilkesine uygun şekilde tanınması anayasal bir zorunluluktur.

Anayasanın 55 inci maddesine göre, Devlet, çalışanların yaptıkları işe uygun adaletli bir ücret elde etmeleri ve diğer sosyal yardımlardan yararlanmaları için gerekli tedbirleri almakla yükümlüdür.







Çalışanların yaptıkları işe uygun adilane bir ücret elde etmeleri ve diğer sosyal yardımlardan yararlanmaları için gerekli tedbirleri almakla devlet sorumludur. Bu ilke, toplumsal huzur ve refahın temin edilmesi ve sosyal barışın sağlanabilmesi için “ücrette adalet”in Anayasal bir gereklilik olarak en üst norm tarafından himaye altına alınması mahiyetindedir.

Atanmaları, göreve başlamaları, görev yetki ve sorumlulukları yönünden herhangi bir farklılık taşımayan personelin aynı hak ve olanaklardan adilane ve eşit bir şekilde yararlandırılmaları anayasal güvence altındadır. Aynı yerde görevli personel yönünden ayrımcı ve eşitliğe aykırı yaklaşım aynı zamanda Anayasanın 55 inci maddesini de ihlal etmektedir.

Açıklanan nedenlerle, 6009 sayılı Yasanın 30 uncu maddesiyle değiştirilen 3717 sayılı Yasanın 2 nci maddesinin birinci fıkrası Anayasanın 2 nci, 10 uncu ve 55 inci maddelerine aykırı olup iptali gerekmektedir.

8) 6009 Sayılı Yasanın 35 inci Maddesi ile Değiştirilen, 4706 Sayılı Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun Geçici 4 üncü Maddesinin İkinci Fıkrasında Yer Alan, “...öncelikle büyükşehir belediyelerine, büyükşehir belediyelerinin talebinin olmaması halinde...” Sözcüklerinin Anayasaya Aykırılığı

6009 sayılı Yasanın 35 inci maddesiyle, 4706 sayılı Yasanın geçici 4 üncü maddesinin ikinci fıkrası değiştirilmiştir. Bu değişiklik, “Bu madde kapsamında Hazine adına tescil edilen taşınmazlar, büyükşehirlerde öncelikle büyükşehir belediyelerine, büyükşehir belediyelerinin talebinin olmaması halinde ilgili belediyelere, diğer yerlerde ilgili belediyelere bedelsiz olarak devredilir. Bu taşınmazların yapı sahiplerine satışı ve genel hükümlere göre değerlendirilmesi bu Kanunun 5 inci maddesine göre yapılır” şeklindedir.

4706 sayılı Yasaya 4916 sayılı Yasayla eklenen Geçici 4 üncü maddenin birinci fıkrası ise, “Vakıflar Genel Müdürlüğüne veya mazbut vakıflar ile kamu kurum ve kuruluşlarına ait, üzerinde toplu yapılaşma bulunan taşınmazlar, Hazineye ait taşınmazlar ile trampa edilebilir. Trampaya ilişkin usul ve esaslar taşınmaz maliki veya idare ve temsil eden kamu kurum ve kuruluşunun bağlı, ilgili veya ilişkili olduğu Bakanlık ile Maliye Bakanlığı arasında düzenlenecek protokolle belirlenir; bu belirlemede, trampaya konu taşınmazların 02.07.1964 tarihli ve 492 sayılı Harçlar Kanununun 63 üncü maddesinin birinci fıkrasına göre hesaplanacak değerlerinin yüzde 20 fazlası esas alınır ve trampa kapsamındaki taşınmazlara ilişkin olarak açılmış olan men-i müdahale ve kâl davaları ile icra takipleri protokolün düzenlenmesi ile trampa işlemleri sonuçlanıncaya kadar durur” şeklindedir.

Maddenin ikinci fıkrasının 6009 sayılı Yasayla değiştirilmeden önceki, 5793 sayılı Yasayla getirilen şekli ise “Bu madde kapsamında Hazine adına tescil edilen taşınmazlar, birinci fıkrada yer alan usule göre belirlenecek bedel üzerinden ilgili belediyelere devredilir” şeklinde olup, değişiklikle, söz konusu taşınmazların, ilgili belediye yerine, “büyükşehirlerde öncelikle büyükşehir belediyelerine, büyükşehir belediyelerinin talebinin olmaması halinde ilgili belediyelere” devri öngörülmüştür.

Geçici 4 üncü madde kapsamında Hazine adına tescil edilen taşınmazlar, 3194 sayılı İmar Kanunu ile birlikte, 2981 sayılı İmar ve Gecekondu Mevzuatına Aykırı Yapılara Uygulanacak Bazı İşlemler Hakkında Kanun ve 775 sayılı Gecekondu Kanunu çerçevesinde hukuksal sonuç ve hak doğuran taşınmazlar arasında yer alabilmektedir. Bu alanlarda, ilgili belediyeler tarafından yapılan “imar planları” ve “imar islah planları” imar bütünlüğü içinde değerlendirilerek uygulanmakta iken, dava konusu sözcüklerle, büyükşehirlerde, öncelikle büyükşehir belediyelerine devredilerek, söz konusu imar bütünlüğü zedelenmekte ve önceki imar planlarına dayanılarak verilen hakların ilgili





*belediyeler ve hak sahipleri tarafından kullanımı engellenmektedir.*

*Anayasanın 5 inci maddesiyle devlete “kişilerin ve toplumun refah, huzur ve mutluluğunu sağlama ve insanın maddi ve manevi varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlama” ödevi yüklenmekte, 56 ncı maddesiyle de herkesin sağlıklı ve dengeli bir çevrede yaşama hakkına sahip olduğu belirtilerek, bu hakkı korumanın yine devletin ve vatandaşların ödevi olduğu vurgulanmaktadır. Devlete verilen bu görevlerin imar mevzuatıyla getirilen düzenlemelerle de yaşama geçirileceğinde kuşku bulunmamaktadır. (AYMK., 22.07.2008 tarih ve E.2008/39, K.2008/134).*

*İlçe belediyeleri, kendi sınırları içinde imar mevzuatı ve planlama bütünlüğünün sorumluluğunu taşıyarak, kimi taşınmazların büyükşehir belediyelerince devralınması ile kamusal yetki ve sorumlulukları ortadan kalkacak, bu da kişilerle birlikte ilçe belediyesinin de hukuk güvenliğinin sarsılmasına neden olacaktır. Böylesine belirsiz, sınırsız ve öngörülemez yetki değişimi kamu yararı ve düzeni yönünden de kabul edilemez.*

*Bu devirle, ilçe belediyelerinin imar mevzuatından kaynaklanan yetkileri ortadan kaldırılarak büyükşehir belediyeleri yetkili kılınmaktadır. Fıkra yer alan sözcükler, taşınmazların devri konusunda iki yerel yönetim birimi arasında sözde paylaşım yapmakla ve bu konu da yasa koyucunun yetkisi içinde olmakla birlikte, büyükşehir belediyelerine yetki verilirken, daha önce uygulanan şehircilik ilke ve esaslarının ihlal edilerek, bütüncül planlama yaklaşımının görmezden gelinmesi, ilgili belediyelerin dışarıda tutulması, Anayasanın 5 inci ve 56 ncı maddeleriyle bağdaşmaz.*

*Düzenlemede, taşınmazların hangi belediyeye devredileceği konusu da belirsizdir. “Öncelikle büyükşehir belediyelerine, büyükşehir belediyelerinin talebinin olmaması halinde” ilgili belediyelere sözcükleri, devir işleminin tamamıyla ve koşulsuz olarak büyükşehir belediyelerinin takdirine bırakılmaktadır.*

*Anayasanın 2 nci maddesinde yer alan hukuk devletinin temel ilkelerinden biri “belirlilik”tir. Bu ilkeye göre, yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır, uygulanabilir ve nesnel olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi de gereklidir. Belirlilik ilkesi, hukuksal güvenlikle bağlantılı olup birey, yasadan, belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini doğurduğunu bilmelidir.*

*Anayasanın 7 nci maddesindeki “Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisi’ nindir. Bu yetki devredilemez” kuralına göre, “yasa koyucunun temel ilkeleri koymadan, çerçeveyi çizmeden yürütmeye yetki vermemesi, sınırsız, belirsiz bir alanı, yönetimin düzenlemesine bırakmaması gerekir. Yasa ile yetkilendirme Anayasanın öngördüğü biçimde yasa ile düzenleme anlamına gelmez. Yasa koyucu, gerektiğinde sınırlarını belirlemek koşuluyla bazı konuların düzenlenmesini idareye bırakabilir.” (AYMK., 05.03.2009 tarih ve E.2008/3, K.2009/44).*

*Açıklanan nedenlerle, 6009 sayılı Yasanın 35 inci maddesiyle değiştirilen, 4706 Sayılı Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun geçici 4 üncü maddesinin ikinci fıkrasında yer alan, “... öncelikle büyükşehir belediyelerine, büyükşehir belediyelerinin talebinin olmaması halinde ...” sözcükleri Anayasanın 2 nci, 5 inci, 7 nci ve 56 ncı maddelerine aykırı olup, iptali gerekmektedir.*

9) 6009 Sayılı Yasanın 42 nci Maddesi ile 5345 Sayılı Kanunun 29 uncu Maddesine Eklenen “Başkanlık





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

6009 sayılı Yasanın 42 nci maddesiyle 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunun 29 uncu maddesine eklenen fıkra ile Başkanlıkta yeni bir sözleşmeli personel istihdamı öngörülmüştür.

657 sayılı Devlet Memurları Kanununun "İstihdam Şekilleri" başlıklı 4 üncü maddesinin birinci fıkrasında, kamu hizmetlerinin; memurlar, sözleşmeli personel, geçici personel ve işçiler eliyle gördürüleceği belirtildikten sonra, (A) bendinde, mevcut kuruluş biçimine bakılmaksızın, Devlet ve diğer kamu tüzel kişiliklerince genel idare esaslarına göre yürütülen asli ve sürekli kamu hizmetlerini ifa ile görevlendirilenlerin, bu Kanunun uygulanmasında memur sayılacağı, (B) bendinde ise, kalkınma planı, yıllık program ve iş programlarında yer alan önemli projelerin hazırlanması, gerçekleştirilmesi, işletilmesi ve işlerliği için şart olan, zaruri ve istisnai hallere münhasır olmak üzere özel bir meslek bilgisine ve ihtisasına ihtiyaç gösteren geçici işlerde, Bakanlar Kurulunca belirlenen esas ve usuller çerçevesinde kurumun teklifi ve Devlet Personel Başkanlığının görüşü üzerine Maliye Bakanlığınca vizelenen pozisyonlarda, mali yolla sınırlı olarak sözleşme ile çalıştırılmasına karar verilen ve işçi sayılmayan kamu hizmeti görevlilerine sözleşmeli personel denileceği hükme bağlanmaktadır.

İptali talep edilen fıkra incelendiğinde, aslında 657 sayılı Kanunun 4/B maddesine göre çalıştırılabilecek personelden farklı, yeni bir sözleşmeli personel istihdamı getirildiği görülmektedir.

Anayasanın 128 inci maddesinde, "Devletin, kamu iktisadî teşebbüsleri 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 görülür. Memurların ve diğer kamu görevlilerinin nitelikleri, atanmaları, görev ve yetkileri, hakları ve yükümlülükleri, aylık ve ödenekleri ve diğer özlük işleri kanunla düzenlenir. Üst kademe yöneticilerinin yetiştirilme usul ve esasları, kanunla özel olarak düzenlenir" denilmektedir.

Anayasanın 7 nci maddesinde de, yasama yetkisinin Türkiye Büyük Millet Meclisi'nce kullanılacağı ve devredilemeyeceği kurala bağlanmıştır. Bu kural karşısında, Anayasada yasayla düzenlenmesi öngörülen konularda yürütme organına genel ve sınırları belirsiz bir düzenleme yetkisinin verilmesi olanaklı değildir. Yürütme organına düzenleme yetkisi veren bir yasa kuralının, Anayasanın 7 nci maddesine uygun olabilmesi için, temel ilkeleri koyması, çerçeveyi çizmesi, sınırsız, belirsiz, geniş bir alanı yönetimin düzenlemesine bırakmaması gerekmektedir. Temel kuralları koymadan ve sınırları çizmeden, yürütmeye düzenleme yetkisi veren bir kuralın, Anayasanın 7 nci maddesine aykırı düşeceği kuşku bulunmamaktadır.

Kamu hizmeti, geniş tanımıyla, devlet ya da diğer kamu tüzel kişileri tarafından ya da bunların denetim ve gözetimleri altında, ortak gereksinimleri karşılamak ve kamu yararını sağlamak için topluma sunulmuş bulunan





sürekli ve düzenli etkinliklerdir. Devlet hayatında düzenlilik ve süreklilik isteyen ve anayasal bir yükümlülük olan vergi tarh ve tahakkuk işleri ile vergi denetim işi de niteliği gereği asli ve sürekli kamu kamu hizmeti olup genel idare esaslarına göre yürütülmesi gerekmektedir. Dava konusu kuralda belirtilen, Gelir İdaresi Başkanlığının “stratejik plan ve performans programlarında yer alan önemli projelerin hazırlanması, gerçekleştirilmesi veya uygulanması amacıyla proje” işi de, verginin Devlete düşen görevinden, diğer bir deyişle genel idare esaslarına göre yürütülen asli ve sürekli görevden soyutlanamaz. Dolayısıyla, dava konusu fıkra da belirtilen sözleşmeli personelin, nitelikleri, atanmaları, görev ve yetkileri, hakları ve yükümlülükleri, aylık ve ödenekleri ile diğer özlük işlerinin yasayla düzenlenmesi gerekmektedir.

Oysa, söz konusu fıkraya göre, istihdam edilecek sözleşmeli personele sadece bu fıkra da yazılı hükümler uygulanacaktır. Maddenin yazılışından, sözleşmeli personel istihdamının proje süresi ile sınırlı olacağı anlaşılabilir. İse de, bunların Başkanlığın stratejik plan ve programlarında yer alan önemli projelerin hazırlanması, gerçekleştirilmesi veya uygulanmasında çalıştırılacak olmaları ve bu çalışmaların da süreklilik taşıması, istihdam edilecek sözleşmeli personelin Anayasanın 128 inci maddesi kapsamında sayılmalarını gerektirmektedir. Söz konusu projelerin hazırlanması, gerçekleştirilmesi ve uygulamasının, vergi incelemelerinde dikkate alınacak risk kriterlerinin belirlenmesinde de esas alınacağı açıktır. Söz konusu sözleşmeli personelin, Anayasanın 128 inci maddesindeki yasal güvencelerden yararlanması gerekir.

Anayasada yasayla düzenlenmesi öngörülen konularda, yürütme organına genel ve sınırları belirsiz bir düzenleme yetkisinin verilmesi olanaklı değildir. Yürütmenin düzenleme yetkisi, sınırlı, tamamlayıcı ve bağımlı bir yetkidir. Bu nedenle Anayasada öngörülen ayırık durumlar dışında, yasalarla düzenlenmemiş bir alanda, yasa ile yürütmeye genel nitelikte kural koyma yetkisi verilemez.

Asli ve sürekli kamu hizmeti yürütülmesini temin etmek amacıyla “sözleşmeli” statüde personel istihdamını öngören ve iptali talep edilen fıkra, Anayasanın 128 inci maddesinde memurlarla birlikte diğer kamu görevlileri için de öngörülen; “nitelikleri, atanmaları, görev ve yetkileri, hakları ve yükümlülükleri, aylık ve ödenekleri ve diğer özlük işleri kanunla düzenlenir” şeklindeki amir hükme uygun düşmemektedir.

Açıklanan nedenlerle, 6009 sayılı Yasanın 42 nci maddesiyle 5345 sayılı Kanununun 29 uncu maddesine eklenen, “Başkanlık merkez ve taşra teşkilatında, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu ve diğer kanunların sözleşmeli personel çalıştırılması hakkındaki usul ve esaslara bağlı olmaksızın, Bakan onayı ile Başkanlığın stratejik plan ve performans programlarında yer alan önemli projelerin hazırlanması, gerçekleştirilmesi veya uygulanması amacıyla proje süresi ile sınırlı olmak üzere tam veya kısmi zamanlı sözleşmeli personel çalıştırılabilir. Bunlara ödenecek ücret, 657 sayılı Kanununun 4 üncü maddesinin (B) bendine göre çalıştırılanlar için uygulanmakta olan sözleşme ücreti tavanının beş katını, çalıştırılacak toplam sözleşmeli personel sayısı ise 150’yi geçemez ve bu fıkra da belirtilen ücret dışında herhangi bir ödeme yapılamaz. Bu şekilde istihdam edilecek personelin, yükseköğretim kurumlarından lisans düzeyinde eğitim veren fakülte veya bölümlerinden veya bunlara denkliği Yükseköğretim Kurulunca kabul edilmiş yurtdışındaki yükseköğretim kurumlarından mezun olması şarttır. Sözleşmeli personelde aranacak diğer nitelikler, istihdam türüne bağlı sözleşmeli personel sayısı ile ödenecek sözleşme ücretinin tespiti, istihdama dair hususlar ile sözleşme usul ve esasları Başkanlıkça belirlenir” şeklindeki fıkra, Anayasanın 7 nci ve 128 inci maddelerine aykırı olup iptali gerekmektedir.

10) 6009 Sayılı Yasanın 42 nci Maddesi ile 5345 Sayılı Kanununun 29 uncu Maddesine Eklenen Son Fıkra da Yer Alan, “Bunun dışında sözlü sınav ile ilgili herhangi bir kayıt sistemi kullanılmaz.” Tümcisinin Anayasaya Aykırılığı





6009 sayılı Yasanın 42 nci maddesiyle 5345 sayılı Kanunun 29 uncu maddesine eklenen son fıkrada, 29 uncu madde hükümlerine göre yapılacak sözlü sınavlarda, adayın hangi konularda değerlendirmeye tabi tutulacağı ve bu değerlendirmeye göre verilen puanların tutanağa geçirileceği belirtildikten sonra, son tümcede, bunu dışında sözlü sınav ile ilgili herhangi bir kayıt sistemi kullanılmayacağı belirtilmiştir.

Anayasanın 125 inci maddesine göre idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır. Yargı yetkisi ise, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunu kapsayacaktır. Bu denetimin yapılabilmesinin temel koşulu ise idari eylem ve işlemlerin, idare hukukunun genel ilkelerine göre yetki, şekil, sebep, konu, maksat yönlerinden denetlenebilir olması, diğer bir deyişle denetime uygun olmasıdır. İdareyi ve faaliyet alanını düzenleyen yasal kuralların yetersizliği, denetimi engeller. Dava konusu tümce, sözlü sınavda idarenin objektif hareket edip etmediğinin denetlenmesini engelleyici niteliktedir. Böylece hukuk devleti ilkesinin sağlayacağı hukuksal güvence ortadan kaldırılmaktadır.

Konu bu yönüyle, yargı kararlarına da yansımakta ve Danıştay, tüm unsurları itibariyle yargısal denetimin yapılabilmesi ve hukuk devleti ilkesinin temini açısından, sözlü sınav komisyon üyelerinin her biri tarafından değerlendirme yapılarak tutanağa bağlanmış soruların ve yanıtlarının neler olduğunun, bu yanıtlara komisyon üyelerince takdir edilen notun gerekçeleriyle ortaya konulmamış olması ve ayrıca sözlü sınavda verilen yanıtların teknolojik imkânlardan yararlanarak sesli ve görüntülü kayıt altına alınmaması nedenleriyle davacının sözlü sınavda başarısız sayılmasına ilişkin işlemi hukuka uygun bulunmamaktadır. (DİDDKK, 2008/774). Sözlü sınavda komisyon üyelerince takdir edilen notun gerekçeleriyle ortaya konulması hukuk devleti ilkesinin sağladığı güvencenin temini açısından zorunlu ve gereklidir.

Anayasanın 2 nci maddesinde belirtilen hukuk devletinin unsurlarından biri de, vatandaşlarına hukuk güvenliği sağlamasıdır. Hukuk devleti, tüm eylem ve işlemlerinde yönetilenlere en güçlü en kapsamlı şekilde hukuksal güvence sağlayan devlettir. Hukukun üstünlüğünün egemen olduğu bir devlette hukuk güvenliğinin sağlanması, hukuk devleti ilkesinin olmazsa olmaz koşuludur. Hukuk devleti olmak, yönetilenlere hukuk güvencesi sağlayan bir düzen kurmaktır. Böyle bir düzenin kurulması, yasama ve yargı yetkileriyle yürüme alanına giren tüm işlemlerin hukuk kuralları içinde kalması ile gerçekleşebilir. Bu bağlamda hukuk devleti, her dilediğini yapamayan, kendini hukukla bağlı sayan ve tüm yetkilerinin sınırının hukuksal kurallarla belirlendiği Devlettir.

“Bunun dışında sözlü sınav ile ilgili herhangi bir kayıt sistemi kullanılmaz” tümcesi, yargısal denetim yapılmasını ortadan kaldıracak bir nitelik taşıdığından Anayasanın 2 nci maddesine ve aynı sınava giren adaylardan bazıları lehine idarenin takdir yetkisinin kullanılmasında öznal nedenlerin etkili olmasına yol açacak bir nitelik taşıdığı için de Anayasanın 10 uncu maddesindeki “kanun önünde eşitlik” ilkesine aykırıdır.

Açıklanan nedenlerle, 6009 sayılı Yasanın 42 nci maddesiyle 5345 sayılı Kanunun 29 uncu maddesine eklenen son fıkrada yer alan, “Bunun dışında sözlü sınav ile ilgili herhangi bir kayıt sistemi kullanılmaz” tümcesi, Anayasanın 2 nci ve 10 uncu aykırı olup, iptali gerekmektedir.

11) 6009 Sayılı Yasanın 47 nci Maddesi ile 3568 Sayılı Yasanın 45 inci Maddesine Eklenen Üçüncü Fıkranın, “...233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamındaki iktisadi devlet teşekkülleri, kamu iktisadi kuruluşları ve bunların müesseseleri, bağlı ortaklıkları ve iştirakleri, kamu idarelerinin doğrudan ya da dolaylı hissedarı olduğu kurumlar ile Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonunun yönetimindeki kurumların bu Kanun kapsamındaki faaliyetlerini yürütmemeleri şartıyla, bu kurum ve kuruluşların...” Bölümünün Anayasaya





*Ayıklılığı*

6009 sayılı Yasanın 47 nci maddesiyle, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 45 inci maddesinin üçüncü fıkrası değiştirilmiş, “233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamındaki iktisadi devlet teşekkülleri, kamu iktisadi kuruluşları ve bunların müesseseleri, bağlı ortaklıkları ve iştirakleri, kamu idarelerinin doğrudan ya da dolaylı hissedarı olduğu kurumlar ile Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonunun yönetimindeki kurumların bu Kanun kapsamındaki faaliyetlerini yürütmeleri şartıyla, bu kurum ve kuruluşların yönetim kurulu başkanlığı, üyeliği, denetçiliği görevleri...”nin serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik meslekleriyle bağdaşmayan işlerden sayılmayacağı belirtilmiştir.

45 inci maddenin değiştirilmeden önceki şeklinde, “bilirkişilik, tasfiye memuru, hayrî ve ilmî kuruluşların yönetim kurulu üyeliği görevleri” meslekle bağdaşmayan işler sayılmaz iken, 6009 sayılı Yasayla yapılan değişiklikle bu işler çoğaltılmıştır.

3568 sayılı Yasanın 2 nci maddesinde muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu, gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin; (a) genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak, (b) muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak, (c) yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak; yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu ise, yukarıda (b) ve (c) bentlerinde yazılı işleri yapmanın yanında tasdik işlerini de yapmak şeklinde tanımlanmıştır.

Yasanın 45 inci maddesinde de meslek mensuplarının, aynı Yasaya göre ettikleri yemin çerçevesinde hareket etmelerini sağlamak üzere yasaklar getirilmiştir. Anılan maddenin birinci fıkrasında, serbest muhasebeci mali müşavirlerin bu unvanlarla, yeminli mali müşavirlerin ise bu unvan ve tasdik yetkisiyle; 2 nci maddede yazılı işlerin yürütülmesi amacıyla gerçek ve tüzelkişilere tabi ve onların işyerlerine bağlı olarak hizmet akdi ile çalışamayacakları, ticari faaliyette bulunamayacakları, meslekle ve meslek onuru ile bağdaşmayan işlerle uğraşamayacakları; üçüncü fıkrasında da, bilirkişilik, tasfiye memuru, hayrî ve ilmî kuruluşların yönetim kurulu üyeliği görevlerinin meslekle bağdaşmayan işler sayılmayacağı öngörülmektedir. Yasa koyucu üçüncü fıkrada sayılan yönetim kurulu üyeliklerinin ikinci görev olarak yapılmasını mesleğin tarafsız bir şekilde yapılmasına engel teşkil etmeyeceğini düşünmüştür.

6009 sayılı Yasanın 47 nci maddesiyle söz konusu üçüncü fıkraya yapılan ilavelerin mesleğin tarafsız bir şekilde yerine getirilmesine engel teşkil etmediğini aynı rahatlıkla söylemek mümkün değildir. Yasa koyucunun, bir taraftan birinci fıkrada serbest muhasebeci mali müşavirlerin bu unvanlarla, yeminli mali müşavirlerin ise bu unvan ve tasdik yetkisiyle; 2 nci maddede yazılı işlerin yürütülmesi amacıyla gerçek ve tüzelkişilere tabi ve onların işyerlerine bağlı olarak hizmet akdi ile çalışamayacaklarını





*hükme bağlarken, diğer taraftan 3568 sayılı Yasa kapsamındaki faaliyetleri yapmamaları şartı ile meslek mensuplarının 233 sayılı KHK kapsamında teşekkül, kuruluş, bağlı ortaklık, mesese ve iştiraklerde yönetim kurulu başkanlığı, üyeliği ve denetçiliği görevlerini yapmalarına izin vermesi bir çelişkidir. Söz konusu meslek mensupları görevlendirildikleri kurum ve kuruluşlarda kağıt üzerinde 3568 sayılı Yasa kapsamına giren işlere bakmıyor görünseler de fiilen bu görevleri yapacaklardır. Yönetim Kurulu Başkanlığı, üyeliği ve denetçiliği görevleri, 3568 sayılı Yasa kapsamına giren işlerin yürüten, denetleyen ve bu konuda sorumluluk üstlenen görevlerdir. Bu nedenle 233 sayılı KHK kapsamında yapacakları yönetim kurulu başkanlığı, üyeliği ve denetçiliği görevleri ile kamu idarelerinin doğrudan ya da dolaylı hissedarı olduğu kurumlar ile Tasarruf Mevduatı Sigor Fonunun yönetimindeki kurumların yönetim kurulu başkanlığı, üyeliği ve denetçiliği görevlerini meslekle bağdaşır ikinci görev saymak mümkün değildir.*

*Anayasanın 2 nci maddesinde belirtilen hukuk devleti, eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adil bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasaya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık, yasaların üstünde yasa koyucunun da uyması gereken Anayasa ve temel hukuk ilkelerinin bulunduğu bilincinde olan devlettir.*

*Anayasanın 135 inci maddesine göre, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ve üst kuruluşları; belli bir mesleğe mensup olanların müşterek ihtiyaçlarını karşılamak, meslekî faaliyetlerini kolaylaştırmak, mesleğin genel menfaatlere uygun olarak gelişmesini sağlamak, meslek mensuplarının birbirleri ile ve halk ile olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hâkim kılmak üzere meslek disiplini ve ahlâkını korumak maksadı ile kanunla kurulan ve organları kendi üyeleri tarafından kanunda gösterilen usullere göre yargı gözetimi altında, gizli oyla seçilen kamu tüzelkişilikleridir.*

*Anayasa Mahkemesinin de belirttiği gibi, "Hukukumuzda bazı meslekler için, mesleğe giriş, meslek mensuplarının hakları, meslekî yetkileri ve yükümlülükleri yasalarla belirlenmiştir. Ayrıca bu mesleklerin mensuplarını bünyelerinde toplayan meslekî kuruluşlar Anayasanın 135 inci maddesinde, "Kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşları" olarak düzenlenmiştir. Yasalarda belirli bazı hizmetlerin görülebilmeye yetkisi yalnız bu meslek mensuplarına aittir. Kamu kesiminde görev almasalar ve kamu görevlisi olmasalar bile bu meslek mensuplarının çalışmalarının kamusal bir yanı mevcut olup bunlar meslekî etkinlikleri gereği zaman zaman kamu gücünü kullanırlar." (AYMK., 26.06.1996 tarih ve E.1996/5, K.1996/26).*

*Açıklanan nedenlerle, 6009 sayılı Yasanın 47 nci maddesiyle 3568 sayılı Yasanın 45 inci maddesine eklenen üçüncü fıkranın, "...233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamındaki iktisadi devlet teşekkülleri, kamu iktisadi kuruluşları ve bunların müesseseleri, bağlı ortaklıkları ve iştirakleri, kamu idarelerinin doğrudan ya da dolaylı hissedarı olduğu kurumlar ile Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonunun yönetimindeki kurumların bu Kanun kapsamındaki faaliyetlerini yürütmemeleri şartıyla, bu kurum ve kuruluşların..." bölümü Anayasanın 2 nci ve 135 inci maddelerine aykırı olup, iptali gerekmektedir.*

*12) 6009 Sayılı Yasanın 48 inci Maddesi ile 4857 Sayılı İş Kanununun 2 nci Maddesinin Üçüncü Fıkrasından Sonra Gelmek Üzere Eklenen Dördüncü Fıkranın Anayasaya Aykırılığı*





6009 sayılı Yasanın 48 inci maddesiyle 4857 sayılı İş Kanununun 2 nci maddesinin üçüncü fıkrasından sonra gelmek üzere eklenen dördüncü fıkrayla, 4857 sayılı Yasanın uygulanması bakımından yeni tanımlar yapılmış; “işyeri hekimi” ve “iş güvenliği uzmanı” ile “ortak sağlık ve güvenlik birimi” ve “eğitim kurumu” tanımları Yasaya eklenmiştir.

Buna göre;

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

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

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

ifade edecektir.

Fıkranın (a) bendinde, iş sağlığı ve güvenliği hizmetlerinde görev yapacak hekim, mühendis, mimar ve teknik elemanlara işyeri hekimi ve iş güvenliği uzmanı belgesi verme yetkisinin; (b) bendinde, iş sağlığı ve güvenliği hizmetlerini vermek üzere, gerekli donanım ve personele sahip olan kamu kurum ve kuruluşları ile TTK hükümlerine göre faaliyet gösteren şirketlerce kurulan ve işletilen müesseselerin ortak sağlık ve güvenlik birimi olarak görevlendirilme yetkisinin, (c) bendinde, eğitimi verecek kamu kurum ve kuruluşları, üniversiteler ve TTK hükümlerine göre faaliyet gösteren şirketleri belirleme yetkisinin; Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığına bırakılması, “belirsizlik” içerdiği gibi, “eğitim” ve “meslek belgesi” anlamında bu bakanlığın görev alanını aşan bir nitelik taşımaktadır.

Bakanlığa bırakılan belgelendirme ve yetkilendirme görevi belirsizdir. Belgelendirme ve yetkilendirmenin koşulları, ölçütleri, usul ve esasları, çerçevesi belirlenmeden, tek başına ve doğrudan görev verilmiştir. İşyeri hekimi, iş güvenliği uzmanı, sağlık ve güvenlik birimi, eğitim kurumu adayları ya da taliplilerinin hangi koşullarda hangi usul ve esaslara göre belgelendirilecekleri ya da yetkilendirilecekleri, hangi görevleri hangi koşullarda yerine getirecekleri, nasıl denetlenecekleri ve görevlendirme ve yetkilendirmenin nasıl sona ereceği Yasada gösterilmeden, bu konuda keyfi ve sınırsız bir yetki, Bakanlığa verilmiştir.

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







kaçınmasını gerekli kılar.

*Yasa kuralı, ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak şekilde düzenlenmelidir. Öngörülebilirlik şartı olarak nitelendirilen bu ilkeye göre yasanın uygulanmasında takdirin kapsamı ve uygulama yöntemi bireyleri keyfi ve öngöremeyecekleri müdahalelerden koruyacak düzeyde açıklıkla yazılmalıdır. Belirlilik, kişilerin hukuk güvenliğini korumakla birlikte idarede istikrarı da sağlar.” (AYMK., 17.04.2008 tarih ve E.2005/5, K.2008/93).*

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

*Hekimlik mesleğinin kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşu olan Tabip Odaları ve bu Odaların meslek üst kuruluşu Türk Tabipler Birliği (TTB); mimar ve mühendislik mesleğinin meslek kuruluşu olan Odalar ve bu Odaların meslek üst kuruluşu Türk Mimar ve Mühendis Odaları Birliği (TMMOB), Anayasanın 135 inci maddesine dayanarak ayrı yasalarla kurulmuşlardır. Teknik elemanlar da, uzmanlık alanlarına göre yasalarla kurulmuş odalarda kayıtlı bulunmaktadır. Söz konusu yasalarda belirtilen görev ve yetkilerle birlikte, mesleki kayıtları tutmak, meslekle ilgili bilgi ve belgeleri düzenlemek, her türlü mesleki bilgi ve belgeleri vermek, bu odaların görev ve yetkileri arasında sayılmıştır.*

*Demokrasi, Anayasanın Başlangıç kısmıyla 2 nci ve 5 inci maddelerinde, devletin korumakla ve özen göstermekle yükümlü olduğu ilkeler arasında yer almakta, özgürlükçü niteliğinin erdemi ve değeri de, hukuk devletinin çağdaşlaşmasına katkısı nedeniyle büyük önem kazanmaktadır. Demokrasiler, temel hak ve özgürlüklerin en geniş ölçüde sağlanıp güvence altına alındığı rejimlerdir. Demokrasinin en önemli ilkelerinden biri de hukuk devleti ve hukuk güvenliğidir. (AYMK., 06.11.2008 tarih ve E.2007/66, K.2008/157).*

*Meslek kuruluşlarına, üyelerinin nitelik ve niceliği, ürettikleri iş ve hizmetlerin toplumun temel ihtiyaçlarına yönelik olması ve ülke genelinde yaygınlığı, çoğulcu demokratik gelişim ortamında etkili bir sivil toplum örgütü rolünde bulunmaları, örgütlülüğün üyelere getirdiği yararlar ile toplum çıkarlarının uygun düzeylerde dengelenebilmesi ve demokratik toplum kültürünün kamu düzeninde olumsuzluk yaratmadan derinleştirilebilmesi nedenleriyle, kamusal nitelik kazandırılarak, Anayasada yer verilmiştir.*

*Demokrasi, siyasal mekanizma dışında, aynı zamanda bir yaşam biçimidir. Bir meslek örgütüne üyelik, işlevsiz olur ve biçimsel üyelikten öteye geçemezse, demokratik bir örgütlenmeden de söz edilemez. Bu tür işlevsiz örgütlenmeler, kuramsal ve somut olarak var olmalarına karşın, gerçek anlamda varlıkları tartışmalı ve etkisiz hale gelir. Kamu hukuku kurallarına göre yönetilmesi anayasal güvence altında bulunan kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının işlev ve etkileri de hukukun koruması altındadır. Meslek kuruluşlarının etkinliği, sorumluluğu ve yükümlülüğü, belirli bir düzen ve disiplin içinde faaliyette bulunması, görevlerinin boyut ve kapsamına bağlıdır. İşlevsizliği ve biçimsel örgütlenmeyi aşmanın yolu, mesleğin tüm alanlarında ve meslekle ilgili işlemlerde, ilgili meslek kuruluşuyla organik bağlantının, meslek kuruluşunun kimlik ya da belgesinin esas alınması, diğer bir deyişle, meslekle ilgili faaliyetlerle meslek kuruluşu arasındaki olgusal bağın koparılmasındadır. (AYMK., E.2007/66).*





Hekim, mühendis, mimar ve teknik elemanların, işyeri hekimliği ve iş güvenliği uzmanlığı gibi meslekle bağlantılı alanlarda meslek kuruluşu tarafından verilen belge ve yetkiler yok sayılarak ayrıca belgelendirme ve yetkilendirmeye tabi tutulması, meslek odalarının yetkilerini kullanılmasının sınırlandırılması ve böylece mesleğin en önemli organının oluşumunu işlevsiz hale getirilmesi, söz konusu odaların işleyişinde, demokrasiye ve hukuk güvenliğine aykırı düşen, demokratik örgütlenmenin sürekliliğini zaafa uğratan bir düzenlemedir.

Ayrıca, yükseköğretim alanında hiçbir yetkisi bulunmayan ve örgütlenmesinde de buna uygun olarak herhangi bir kadrosu mevcut olmayan bakanlık, kanunla hekimlerin işyeri hekimi olabilmesi ya da mühendislerin iş güvenliği uzmanı olabilmesi için almaları gereken eğitimi belirleyen, bu eğitimleri verecek kuruluşları yetkilendiren ve eğitimler sonunda, hekim, mimar ve mühendisleri işyeri hekimi/iş güvenliği uzmanı olarak çalışabilmesi için belgelendiren kurum haline getirilmektedir.

İş sağlığı ve güvenliği hizmetlerinin işyerinde sunulması, hizmetin etkinliği bakımından zorunludur. Bunun sağlanabilmesi için işyeri hekimi ve iş güvenliği uzmanının işyerinde çalışması gereklidir. Bu amaçla, sözkonusu hizmetlerin, bu hizmetlerden yararlanacak olan işyerlerinin katılımı olmaksızın kurulan birimlerden satın alınmasına olanak sağlayan düzenleme söz konusu hizmetin tarafsız, bağımsız ve etkin bir şekilde sunulmasını önleyecektir.

“Çağdaş eğitim-öğretim esaslarına dayanan bir düzen içinde milletin ve ülkenin ihtiyaçlarına uygun insan gücü” yetiştirme görev ve yetkisi, Anayasanın 130 uncu maddesiyle, kamu tüzelkişiliğine ve bilimsel özerkliğe sahip yüksek öğretim kurumlarına verilmiştir. Mühendis, mimar ve hekim unvanları bir yükseköğretim kurumunda lisans eğitimi ile elde edilen unvanlardır. İş güvenliği mühendisliği ya da mimarlığı, yasanın deyimi ile “iş güvenliği uzmanlığı”, lisans eğitimi dışında elde edilecek bir unvan değildir ve tek başına bir meslek de değildir. Bilimsel eğitim sonucu kazanılan meslek sahiplerinin, bilimsel niteliği olmayan Bakanlığın yetkilendirdiği kurumlardan bir kez daha eğitim almaları istenmektedir. Lisans eğitimi üzerine mesleki pratik gerektiren iş güvenliği uzmanlığı hizmet sunumu, Bakanlık eliyle eğitiminden örgütlenmesine kadar bütün aşamaları ticari bir sektör haline getirilmiş ve bu anlayışla ele alınmıştır.

Bilim ve teknolojik gelişmeler sonucu uzmanlık ayrımları karşısında çeşitlenen mühendislik dalları dahi aynı işi yapamazken, iktidar, meslek yüksekokulu mezunları olan ve ara eleman da denilen teknisyen ve teknikerlerle mühendisleri aynı işi yapar konuma getirmiştir. Bu tanımla, bilim ve teknik, eğitim-öğretim kurumlarına girişte istenen koşullar, alınan eğitim yanında öğretim çıktıları, unvanlar, tabi oldukları kanunlar, görevde yükselme, teknik hizmetler sınıfında tanımlanma, hak, yetki ve sorumlulukları açısından tamamen farklı olan meslek grupları aynı kavram altında birleştirilmiştir.

İşyeri hekimliğinin bir uzmanlık olarak belirlenmesi karşısında bu eğitimin asıl olarak üniversiteler tarafından verilmesi gerektiği ve yükseköğretim ile ilgili özellikle uzmanlık konularında bakanlıkların doğrudan yetki ve görev almalarının Anayasaya aykırı olduğu Danıştay kararlarında da belirtilmiştir.

16.12.2003 tarihli İşyeri Hekimlerinin Çalışma Şartları İle Görev ve Yetkileri Hakkında Yönetmelikte yer alan işyeri hekimlerinin eğitimlerinin usul ve esaslarının belirlenmesi ile işyeri hekimlerinin sertifikalarının Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı tarafından verilmesine yönelik düzenlemeler Danıştay 10. Dairesi 28.02.2006 tarih ve 2004/1253 E., 2006/1658 K. sayılı kararıyla, hukuka aykırı bulunarak iptal edilmiştir.

Bakanlığa, Anayasa ile getirilen sisteme temelden aykırı bir şekilde yükseköğrenim niteliğinde eğitim verecek resmi veya özel kurumları yetkilendiren bir rol tanımlanmaktadır. Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı'nın, Anayasa





ile başka anayasal kurumlara verilmiş olan lisans sonrası eğitime ilişkin düzenleme yapma yetkisi bulunmamaktadır. Bu nedenle, işyeri hekimi ve iş güvenliği uzmanlarının eğitimleri ile eğitimin belgelendirilmesine ilişkin olarak bu Bakanlığa yetki verilmesi Anayasanın 130 uncu maddesine aykırıdır.

4857 sayılı Yasa'nın (değiştirilmeden önceki) Beşinci Bölümü, İş Sağlığı ve Güvenliğine ayrılmış olup, 78 inci maddesi, "sağlık ve güvenlik tüzük ve yönetmeliklerini", 81 inci maddesi "işyeri hekimlerini", 82 nci maddesi ise "iş güvenliği ile görevli mühendis veya teknik elemanları" düzenlemiştir.

Bakanlık, bu üç maddenin emrettiği düzenleyici işlemleri yasaya aykırı olarak yayımladığı için dava konusu edilmiş olup, her üç düzenleyici işlem hakkında iptal kararları verilmiştir. 78 inci madde gereğince yayımlanması gereken İş Sağlığı ve Güvenliği Tüzüğü, Avrupa Birliği Direktifinin çevirisi olan metin yönetmelik biçiminde yayımlandığı için dava konusu edilmiş ve Danıştay Onuncu Daire tarafından (2004/1942 Esas) iptal edilmiştir. Daha sonra bu metin, Tüzük adı altında Danıştay Birinci Dairesine görüş için sunulmuştur. Birinci Daire E.2005/1187, K.2006/174 sayılı kararlar, sunulan Tüzük taslağının, zorunlu olan temel ilkeleri içermemesi, içeriği belli, somut ve etkin kurallar halinde düzenlenmediği, soyut ve doğrudan uygulama gücü bulunmayan bir biçimde ifadelendirildiği, yeterince koruyucu hükümler içermediği, herkesin farklı yorumlayacağı şekilde düzenlendiği gerekçeleriyle taslağın iade edilmesine karar verilmiştir.

Yasa'nın 81 inci maddesi gereğince yayımlanan İşyeri hekimlerine ilişkin yönetmelik Türk Tabipleri Birliği tarafından dava konusu edilmiş ve bu yönetmeliğin birçok maddesi Danıştay Onuncu Dairesi tarafından iptal edilmiştir.

Yasa'nın iş güvenliği mühendislerine ilişkin 82 nci maddesi gereğince yayımlanan "İş Güvenliği ile Görevli Mühendis veya Teknik Elemanların Görev, Yetki ve Sorumlulukları ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik" de Birlik tarafından dava konusu edilmiş ve Danıştay Onuncu Daire'nin 28.03.2006 tarih ve E.2004/6075, K.2006/2159 sayılı kararlarıyla iptal edilmiştir. Son olarak, Danıştay Onuncu Daire, E.2010/696 sayılı kararıyla, TMMOB ve bağlı Odalar ile TTB'nin "İşyeri Sağlık ve Güvenlik Birimleri ile Ortak Sağlık ve Güvenlik Birimleri Hakkında Yönetmeliğin" iptali istemiyle açtığı davada eğitimle ilgili tüm düzenlemelerin yürütmesinin durdurulmasına karar vermiştir.

6009 sayılı Yasayla, yargıda iptal veya yürütmenin durdurulması kararı ile sonuçlanan ikincil düzenlemelerle varılmak istenen amaca, daha davanın biri sonuçlanmamışken, hukuk devleti ilkesine aykırı olarak, yasal düzenleme yapılarak ulaşılmaya çalışılmaktadır.

Bir başka konu ise, 6009 sayılı Yasanın 48 inci maddesiyle işçi sağlığı ve iş güvenliği hizmetinin işyeri dışında kurulan kar amaçlı işletmelerce satılmasına olanak sağlanmasıdır. Oysa bu şekilde bir uygulama hizmetin doğasına aykırıdır.

İşyeri hekimi, iş güvenliği uzmanı, görevlerini ifa ederken işyerinde sürekli bulunması gereken kişilerdir. İşyeri hekimi, işçilerin yaşamlarının önemli bir bölümünü geçirdikleri çalışma ortamının özelliklerini iyi bilmelidir. Çalışma ortamı sadece işçilerin sağlığına zarar verici etkilerde bulunmakla kalmaz, aynı zamanda işçilerin fizik-psikolojik dengesini bozarak dikkat eşliğinin düşmesine, algılama kapasitesinin azalmasına yol açar ve iş kazalarına neden olur. Bu nedenle de işyeri hekimi, işyerinin hijyen sorunlarını, işçilerin işe uyumlarını ve iş kazalarına ve meslek hastalıklarına karşı gerekli önlemler üzerine yapılan çalışmalara aktif olarak katılır ve önlemler üzerine de programlar geliştirir. İşçilerin sağlıkları ile ilgili olarak çalışma ortamının periyodik kontrolünde (aydınlatma,





havalandırma, teknik ölçümler, tozlar ve radyasyon, gürültü kontrolü vb.) ergonomi, iş kazalarından korunma, iş hijyeni ve çalışma ortamındaki kirlilik ana konuları oluşturur.

*Bu hizmetler danışmanlık hizmetlerinden farklıdır; aktif, eylemli biçimde işyerinde yürütülecek hizmetlerdir. Koruyucu sağlık hizmetleri işçilerin çalışma ortamlarının tanınip bilindiği, işyerinde kullanılan araç gereç ve kimyasalların tanındığı işyerinde kurulan sağlık birimlerinde verilmesi halinde etkin olacaktır.*

*Dünya Sağlık Örgütü ve ILO tarafından işyeri sağlık hizmetlerinin; işyerinde kişisel sağlığı geliştirmeye yönelik, çalışana odaklı, çalışmanı, çalışma çevresi ve yaşam tarzı ile birlikte ele alan, çalışanın fiziksel, ruhsal ve sosyal iyilik halinde olmasını sağlamaya yönelik çok kompleks bir iş sağlığı hizmeti sunumu benimsenmiştir. 48 inci maddeye yapılan eklemeler, ILO Sözleşmeleriyle uyuşmamaktadır. 6009 sayılı Yasa düzenlemesiyle işyeri hekimi istihdam etmek zorunda olan işyerlerinin de işyeri hekimliği hizmetini işyeri dışından satın alabileceği; bu hizmeti satacak şirketlerin Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı tarafından yetkilendirileceği düzenlenmiştir. Oysa 2001 tarihli ILO rehberleri, tek başına dışsal kaynaklara dayanmanın tehlikeleri konusunda uyarmakta ve kurum içinde yürütülen işçi sağlığı ve güvenliği etkinliklerini önermekte, bunun da işçilerin katılımını sağlayan ve güvenlik kültürünü yaratan bir unsur olduğunu vurgulamaktadır. Bu organizasyon içinde hizmetin gereği olarak işçi sağlığı ve iş güvenliği personelinin, görevini yerine getirirken işçilere ve işverenlere karşı, her bakımdan tam bir bağımsızlık içinde olması, bu bağımsızlığı sağlamak amacıyla, ulusal mevzuatta, işe alınma ve işten çıkarılmasının özel bir statüye kavuşturması gerekliliği de, ILO'nun 112 sayılı Tavsiye Kararında ve 161 sayılı İşyerinde Sağlık Organizasyonu Sözleşmesinin 10 uncu maddesinde kabul edilmiştir.*

*6009 sayılı Yasa ile ortak sağlık ve güvenlik birimlerinin dışsallaştırılarak işverenler tarafından kurulmayan ortak sağlık ve güvenlik birimlerinden hizmet alınma, bir başka deyişle taşeronlaşmaya olanak sağlanarak bu hizmetin ticarileştirilmesinin yanı sıra, işyeri hekimliği ve iş güvenliği alanında verilecek eğitimin de ticarileştirilmesine ilişkin düzenleme yapılmıştır.*

*Anayasanın 2 nci maddesi kapsamında sosyal hukuk devleti, insan hak ve hürriyetlerine saygı gösteren, kişilerin huzur, refah ve mutluluk içinde yaşamalarını güvence altına alan, kişi ile toplum arasında denge kuran, güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak gerçek eşitliği yani sosyal adaleti ve toplumsal dengeyi sağlayan devlettir. Çağdaş devlet anlayışı, sosyal hukuk devletinin, tüm kurumlarıyla Anayasanın özüne ve ruhuna uygun biçimde yaşama geçirilmesini gerekli kılar. Sosyal hukuk devletinde kişinin korunması, sosyal güvenliğin ve sosyal adaletin sağlanmasıyla olanaklıdır.*

*Açıklanan nedenlerle, "işyeri hekimliği"ni ve "iş güvenliği uzmanlığı"nu Bakanlığın belgelendirmesine, "ortak sağlık ve güvenlik birimi" ile "eğitim kurumu"nu Bakanlığın yetkilendirmesine bırakan, 6009 sayılı Yasanın 48 inci maddesiyle 4857 sayılı İş Kanununun 2 nci maddesinin üçüncü fıkrasından sonra gelmek üzere eklenen dördüncü fıkra, Anayasanın 2 nci, 130 uncu ve 135 inci maddelerine aykırı olup iptali gerekmektedir.*

*13) 6009 Sayılı Yasanın 49 uncu Maddesi ile 4857 Sayılı İş Kanununun 81 inci Maddesine İkinci Fıkradan Sonra Gelmek Üzere Eklenen Üçüncü ve Dördüncü Fıkraların Anayasaya Aykırılığı*

*6009 sayılı Yasayla eklenen söz konusu fıkralar;*

*"İşyeri sağlık ve güvenlik birimleri ile ortak sağlık ve güvenlik birimlerinin nitelikleri, ortak sağlık ve güvenlik birimlerinden hizmet alınmasına ilişkin hususlar, bu birimlerde bulunması gereken araç, gereç ve teçhizat ile*





görevlendirilecek işyeri hekimi, iş güvenliği uzmanı ve diğer sağlık personelinin nitelikleri, sayısı, işe alınmaları, görev, yetki ve sorumlulukları, çalışma şartları, görevlerini nasıl yürütecekleri, eğitimleri ve belgelendirilmeleri ile eğitim kurumlarının yetkilendirilmeleri, işyeri hekimi ve iş güvenliği uzmanı eğitim programlarının ve bu programlarda görev alacak eğiticilerin niteliklerinin belirlenmesi ve belgelendirilmeleri ile eğitimlerin sonunda yapılacak sınavlar ilgili tarafların görüşü alınarak Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı tarafından çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.

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

*Fıkırad a, Bakanlığın hangi konularda yönetmelik çıkaracağı belirtilmiş, ancak sayılan konularla ilgili herhangi bir yasal düzenleme yapıp, usul, esas ve çerçeve çizilmemiştir. Yukarıda 11 inci başlık altında 6009 sayılı Yasanın 48 inci maddesiyle 4857 sayılı Yasayla eklenen fıkrada açıklanan gerekçeler, 4857 sayılı Yasanın 81 inci maddesine yapılan, yönetmelik çıkarmayla ilgili ekleme için de geçerlidir ve yönetmelik çıkarılması için verilen yetkinin içeriğini etkileyecek niteliktedir.*

*Bakanlığa yetki veren yasal düzenleme herhangi bir yasal çerçeve ve ölçüt içermemektedir.*

*Anayasanın 7 nci maddesinde yasama yetkisinin Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisine ait olduğu ve bu yetkinin devredilemeyeceği; 8 inci maddesinde ise yürütme yetki ve görevinin Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu tarafından, Anayasaya ve yasalara uygun olarak kullanılacağı ve yerine getirileceği öngörülmüştür. Buna göre, Anayasada yasayla düzenlenmesi öngörülen konularda yürütme organına genel ve sınırları belirsiz bir düzenleme yetkisinin verilmesi olanaklı değildir. Yürütmenin düzenleme yetkisi, sınırlı, tamamlayıcı ve bağımlı bir yetkidir. Bu nedenle, Anayasada öngörülen ayrı durumlarda dışında, yasalarla düzenlenmemiş bir alanda, yasa ile yürütmeye genel nitelikte kural koyma ve yasayla konulan kuralları değiştirme yetkisi verilemez. Yasal düzenlemeler ancak yasa koyucu tarafından konulabilir, kaldırılabilir ya da değiştirilebilir.*

*Anayasanın 2 nci maddesinde yer alan hukuk devletinin temel ilkelerinden biri “belirlilik”tir. Bu ilkeye göre, yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır, uygulanabilir ve nesnel olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi de gereklidir. Belirlilik ilkesi, hukuksal güvenlikle bağlantılı olup birey, yasad an, belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini doğurduğunu bilmelidir.*

*Dava konusu kuralda, iş sağlığı ve iş güvenliği konusunda, yasa ile esasları belirlenmeden, çerçevesi çizilmeden, soyut ve belirsiz kavramlara dayanarak, Bakanlığa çok geniş yetkiler verilmektedir. Yasa’da açıkça düzenleme yoluna gidilmeden, yönetmelik çıkarma yetkisinin Bakanlığa verilmesi, yasama yetkisinin devri niteliğini taşımaktadır. Yürütmeye bırakılan takdir alanı geniş, sınırsız ve ölçsüzdür.*

*Öte yandan, 81 inci maddeye ikinci fıkradan sonra eklenen diğer fıkrada ise, “işyeri hekimlerinin, işyeri sağlık ve güvenlik birimleri ile ortak sağlık ve güvenlik birimlerinde görevlendirilmeleri ve hizmet verilen işyerlerinde çalışan işçilerle sınırlı olmak üzere görevlerini yerine getirmeleri hususunda diğer kanunların kısıtlayıcı hükümleri uygulanmaz” denilmektedir. Bu hükümle, 6023 sayılı TTB Yasasının 5 inci maddesindeki “işyeri tabipleri; çalıştıkları yerlerin sağlık hizmetlerinin başka bir yerde ikinci bir görev yapmalarına elverişli bulunduğu tabip odaları idare*





heyetince kabul edilmedikçe her ne suretle olursa olsun, diğer bir kurum ve işyerinin tabipliğini alamazlar... Tabip odaları idare heyetleri; tayin hususunda vaki müracaatları, iş hacmi, vazifenin tabipler arasında adilane bir surette tevzii, hizmetin iyi yapılması ve benzeri sebepler dairesinde tetkik eder ve esbabı mucibeli bir karara bağlar” hükmü ve dolayısıyla hekimlerin anayasal meslek kuruluşu, Anayasanın 135 inci maddesine aykırı olarak devre dışı bırakılmaktadır.

Açıklanan nedenlerle, 6009 sayılı Yasanın 49 uncu maddesiyle 4857 sayılı İş Kanununun 81 inci maddesine ikinci fıkradan sonra gelmek üzere eklenen üçüncü ve dördüncü fıkralar, Anayasanın 2 nci, 7 nci ve 135 inci maddelerine aykırı olup iptalleri gerekmektedir.

14) 6009 Sayılı Yasanın 50 nci Maddesi ile 3146 Sayılı Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanununun 12 nci Maddesinin Birinci Fıkrasına (I) Bendinden Sonra Gelmek Üzere Eklenen (m) Bendinin Anayasaya Aykırılığı

3146 sayılı Yasanın 12 nci maddesine (m) bendi eklenmiş ve “İşyeri hekimi, iş güvenliği uzmanı, diğer teknik ve sağlık personel ile işçilere eğitim vermek için kamu kurum ve kuruluşları, üniversiteler ve Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre faaliyet gösteren şirketler ile ortak sağlık ve güvenlik birimlerini yetkilendirmek, gerektiğinde yetkilerini iptal etmek, hizmetin etkin ve verimli bir şekilde verilip verilmediğinin kontrol ve denetimini sağlamak, işyeri hekimi ve iş güvenliği uzmanının eğitimleri sonundaki sınavları yapmak veya yaptırmak, belgelerini vermek,” İş Sağlığı ve Güvenliği Genel Müdürlüğü’nün görevleri arasında sayılmıştır.

İşyeri hekimi, iş güvenliği uzmanı, sağlık ve güvenlik birimi, eğitim kurumu, yukarıda, 11 inci ve 12 nci sırada belirtilen gerekçelerde açıklandığı gibi Anayasaya aykırı olarak oluşturulmuştur. Aynı gerekçeler (m) bendi için de geçerlidir.

11 inci ve 12 nci sırada belirtilen gerekçelerle, 6009 sayılı Yasanın 50 nci maddesiyle 3146 sayılı Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanununun 12 nci maddesinin birinci fıkrasına eklenen (m) bendi, Anayasanın 2 nci, 7 nci, 130 uncu ve 135 inci maddelerine aykırı olup iptali gerekmektedir.

15) 6009 Sayılı Yasanın 62 nci Maddesinin (ç) Bendinde Yer Alan, “...2010 takvim yılı kazançlarına uygulanmak üzere...” Sözcüklerinin Anayasaya Aykırılığı

6009 sayılı Yasanın 62 nci maddesinin (ç) bendinde, 6009 sayılı Yasanın 5 inci maddesi ile yapılan değişikliğin, “2010 takvim yılı kazançlarına uygulanmak üzere” yayımı tarihinde yürürlüğe gireceği hükmüne bağlanmaktadır.

6009 sayılı Yasanın 5 inci maddesi, 193 sayılı Yasanın geçici 69 uncu maddesine eklemeye yapmakta ve yukarıda, 2 nci başlık altında incelendiği gibi, yatırım indiriminin uygulanmasına sınırlama getirmektedir. Bu düzenleme yapılırken, Yasa koyucunun “yıllık vergi” esasına göre, yaptığı düzenlemeyi 2010 yılının başına taşıması olağan görülmekle birlikte, 62 nci maddenin düzenleniş şekli, bu taşımadan farklı anlam da içermektedir. Yürürlük kuralı, olağan düzenleme şekillerinde olduğu gibi, “5 inci maddesi 01.01.2010 tarihinde yürürlüğe girer” hükmünü içermemekte, “...2010 yılı takvim yılı kazançlarına uygulanmak üzere...” sözcükleri kullanılmak suretiyle, söz konusu 5 inci maddeyle yapılan değişikliği “2010 yılı ile sınırlı” hale getirecek anlam yüklemektedir.

Düzenleme bu şekliyle, yatırım indiriminin sadece 2010 yılı kazançlarından indirilebileceği şekilde





yorumlara yol açabilecek niteliktedir. Bunun bir başka anlamı, 5 inci maddenin yaptığı değişiklikle getirilen %25 sınırlamanın sadece 2010 yılında, diğer bir anlatımla bir kereye mahsus olmak üzere uygulanabileceğidir.

Hukuk devletinin en temel ilkesi belirliliktir. “Hukuk kuralları, yargının yorumuna ihtiyaç göstermeyecek ve uygulayıcılar tarafından anlaşılabilir şekilde açık ve belirgin olmak, uygulayıcılara güvence vermek zorundadır.” (17.04.2008 tarihli ve E.2005/5, K.2008/93).

Açıklanan nedenlerle, 6009 sayılı Yasanın 62 nci Maddesinin (ç) bendinde yer alan, “...2010 takvim yılı kazançlarına uygulanmak üzere...” sözcükleri Anayasanın 2 nci maddesine aykırı olup iptali gerekmektedir.

### III. YÜRÜRLÜĞÜ DURDURMA İSTEMİNİN GEREKÇESİ

Hukuk devletine aykırı olan, temel hak ve özgürlükleri ölçüsüzce sınırlandıran ve Anayasaya açıkça aykırı olan bir düzenlemenin uygulanması halinde, sonradan giderilmesi olanaksız zararlara yol açacağı çok açıktır.

Öte yandan, Anayasal düzenin en kısa sürede hukuka aykırı kurallardan arındırılması, hukuk devleti sayılmanın da gereğidir. Anayasaya aykırılığın sürdürülmesinin, bir hukuk devletinde subjektif yararların üstünde, özenle korunması gereken hukukun üstünlüğü ilkesini de zedeleyeceği kuşkusuzdur. Hukukun üstünlüğü ilkesinin sağlanamadığı bir düzende, kişi hak ve özgürlükleri güvence altında sayılmayacağından, bu ilkenin zedelenmesinin hukuk devleti yönünden giderilmesi olanaksız durum ve zararlara yol açacağı duraksama bulunmamaktadır.

6009 sayılı Yasanın 27 nci, 35 inci, 42 nci, 47 nci, 48 inci, 49 uncu ve 50 nci maddeleriyle, ilgili yasalarda yapılan ve iptali talep edilen değişiklik ve eklemelerin uygulanması halinde; Maliye Bakanlığı Personel Genel Müdürlüğü kontrolör kadrolarına Anayasaya aykırı olarak atama yapılarak; 4706 sayılı Yasa kapsamında Hazine adına tescil edilen taşınmazlar, büyükşehir belediyelerine devredilerek; Gelir İdaresi Başkanlığında anayasal ve yasal güvence olmadan sözleşmeli personel çalıştırılarak ve yargı denetimine uygun olmayan şekilde sözlü sınav yapılarak; serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik mesleklerinin meslekle bağdaşmayacak işler yapmasına izin verilerek; işyeri hekimi, iş güvenliği uzmanı, ortak sağlık ve güvenlik birimi, iş sağlığı ve iş güvenliği hizmetleri için eğitim kurumu düzenlemeleri ile bunların usul ve esasları konularını Anayasaya aykırı olarak uygulamaya geçirecek, sonradan öngörülemez ve giderilemeyecek büyük kayıplara sebebiyet verilebilecek, böylece telafisi imkansız zararlar doğacaktır.

Bu zarar ve durumların doğmasını önlemek amacıyla, Anayasaya açıkça aykırı olan 6009 sayılı Yasanın 27 nci, 35 inci, 42 nci, 47 nci, 48 inci, 49 uncu ve 50 nci maddeleriyle ilgili yasalarda yapılan ve iptali talep edilen değişiklik ve eklemelerin, iptal davası sonuçlanıncaya kadar yürürlüklerinin de durdurulması istenerek Anayasa Mahkemesine dava açılmıştır.

### IV. SONUÇ VE İSTEM

Yukarıda açıklanan gerekçelerle, 23.07.2010 tarihli ve 6009 sayılı “Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”un;

1) 3 üncü maddesiyle değiştirilen, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yer alan tarifinin, (ücret gelirlerinde 76.200 TL'den fazlasının 76.200 TL'si için 18.594 TL) ibaresinden sonra gelen “...fazlası





%35 oranında..." ibaresinin, "ücret gelirleri" yönünden, Anayasanın 2 nci ve 73 üncü maddelerine aykırı olduğundan,

2) 5 inci maddesiyle, 193 sayılı Yasanın geçici 69 uncu maddenin birinci fıkrasına eklenen "Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın %25'ini aşamaz" tümcesinin, Anayasanın 2 nci ve 73 üncü maddelerine aykırı olduğundan,

3) 6 ncı maddesiyle 193 sayılı Yasaya eklenen Geçici 78 inci maddenin "Eksik olması halinde ise bu fark, vergi sorumluları tarafından bu Kanunun yayımlanmasından sonra yapılacak ilk ücret ödemesinden kesilerek bu ödemenin ait olduğu döneme ilişkin muhtasar beyannamenin verilme ve ödeme süresi içinde topluca (muhtasar beyanname verme yükümlülüğü olmayanlar hariç) verilecek ayrı bir beyanname ile beyan edilir ve ödenir. Bu beyanname için ayrıca damga vergisi hesaplanmaz. Anılan sürede düzeltilen söz konusu fark için gecikme faizi ve vergi cezası aranmaz; eksik tahakkuk etmiş olan verginin bu süre içinde tamamlanmaması halinde bu tarihte vergi ziyayı doğmuş olur" tümcelerinin, Anayasanın 2 nci maddesine aykırı olduğundan,

4) 14 üncü maddesiyle değiştirilen 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 369 uncu maddesinin ikinci fıkrasının, Anayasanın 2 nci ve 73 üncü maddelerine aykırı olduğundan,

5) 25 inci maddesiyle 2886 sayılı Yasaya eklenen geçici 3 üncü maddede yer alan "...tahsil edilmiş olanlar iade edilmez" sözcüklerinin, Anayasanın 2 nci ve 10 uncu maddelerine aykırı olduğundan,

6) 27 nci maddesiyle 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 43 üncü maddesinin (a) bendine üçüncü paragraftan sonra gelmek üzere eklenen paragrafın, Anayasanın 2 nci ve 10 uncu maddelerine aykırı olduğundan,

7) 30 uncu maddesiyle değiştirilen, 3717 sayılı Yasanın 2 nci maddesinin birinci fıkrasının, Anayasanın 2 nci, 10 uncu ve 55 inci maddelerine aykırı olduğundan,

8) 35 inci maddesiyle değiştirilen, 4706 sayılı Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun geçici 4 üncü maddesinin ikinci fıkrasında yer alan, "...öncelikle büyükşehir belediyelerine, büyükşehir belediyelerinin talebinin olmaması halinde..." sözcüklerinin, Anayasanın 2 nci, 5 inci, 7 nci ve 56 ncı maddelerine aykırı olduğundan,

9) 42 nci maddesiyle 5345 sayılı Yasanın 29 uncu maddesine eklenen "Başkanlık merkez ve taşra teşkilatında, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu ve diğer kanunların sözleşmeli personel çalıştırılması hakkındaki usul ve esaslara bağlı olmaksızın, Bakan onayı ile Başkanlığın stratejik plan ve performans programlarında yer alan önemli projelerin hazırlanması, gerçekleştirilmesi veya uygulanması amacıyla proje süresi ile sınırlı olmak üzere tam veya kısmî zamanlı sözleşmeli personel çalıştırılabilir. Bunlara ödenecek ücret, 657 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin (B) bendine göre çalıştırılanlar için uygulanmakta olan sözleşme ücreti tavanının beş katını, çalıştırılabilecek toplam sözleşmeli personel sayısı ise 150'yi geçemez ve bu fıkra da belirtilen ücret dışında herhangi bir ödeme yapılamaz. Bu şekilde istihdam edilecek personelin, yükseköğretim kurumlarından lisans düzeyinde eğitim veren fakülte veya bölümlerinden veya bunlara denkliği Yükseköğretim Kurulunca kabul edilmiş yurtdışındaki yükseköğretim kurumlarından mezun olması şarttır. Sözleşmeli personelde aranacak diğer nitelikler, istihdam türüne bağlı sözleşmeli personel sayısı ile ödenecek sözleşme ücretinin tespiti, istihdama dair hususlar ile sözleşme usul ve esasları Başkanlıkça belirlenir" şeklindeki fıkranın, Anayasanın 7 nci ve 128 inci maddelerine aykırı olduğundan,







10) 42 nci maddesiyle 5345 sayılı Yasanın 29 uncu maddesine eklenen son fıkrada yer alan “Bunun dışında sözlü sınav ile ilgili herhangi bir kayıt sistemi kullanılmaz” tümcesinin, Anayasanın 2 nci ve 10 uncu maddelerine aykırı olduğundan,

11) 47 nci maddesiyle 3568 sayılı Yasanın 45 inci maddesine eklenen üçüncü fıkranın, “...233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamındaki iktisadi devlet teşekkülleri, kamu iktisadi kuruluşları ve bunların müesseseleri, bağlı ortaklıkları ve iştirakleri, kamu idarelerinin doğrudan ya da dolaylı hissedarı olduğu kurumlar ile Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonunun yönetimindeki kurumların bu Kanun kapsamındaki faaliyetlerini yürütmemeleri şartıyla, bu kurum ve kuruluşların...” bölümünün, Anayasanın 2 nci ve 135 inci maddelerine aykırı olduğundan,

12) 48 inci maddesiyle 4857 sayılı İş Kanununun 2 nci maddesinin üçüncü fıkrasından sonra gelmek üzere eklenen dördüncü fıkranın, Anayasanın 2 nci 130 uncu ve 135 inci maddelerine aykırı olduğundan,

13) 49 uncu maddesiyle 4857 sayılı İş Kanununun 81 inci maddesine ikinci fıkradan sonra gelmek üzere eklenen üçüncü ve dördüncü fıkraların, Anayasanın 2 nci, 7 nci ve 135 inci maddelerine aykırı olduğundan,

14) 50 nci maddesiyle 3146 sayılı Yasanın 12 nci maddesinin birinci fıkrasına (l) bendinden sonra gelmek üzere eklenen (m) bendinin, Anayasanın 2 nci, 7 nci, 130 uncu ve 135 inci maddelerine aykırı olduğundan,

15) 62 nci maddesinin (ç) bendinde yer alan, “... 2010 takvim yılı kazançlarına uygulanmak üzere ...” sözcüklerinin, Anayasanın 2 nci maddesine aykırı olduğundan,

iptallerine, 27 nci, 35 inci, 42 nci, 47 nci, 48 inci, 49 uncu ve 50 nci maddeleriyle, ilgili yasalarda yapılan değişiklik ve eklemelerinin Anayasaya açıkça aykırı olmaları ve uygulanmaları halinde giderilmesi güç ya da olanaksız zarar ve durumlar doğacağı için, iptal davası sonuçlanıncaya kadar yürürlüklerinin durdurulmasına karar verilmesine ilişkin istemimizi saygı ile arz ederiz.”

**B- E.2011/25 Sayılı İtiraz Başvurusunun Gerekçe Bölümü Şöyledir:**

“ANAYASAYA AYKIRILIK NEDENLERİ:

a) İtiraz Konusu Kanun Hükmünün Anlam ve Kapsamı

193 sayılı Yasa'ya 5479 sayılı Yasa ile eklenen geçici 69. madde de 6009 sayılı Kanun'un 5. maddesi ile yapılan değişiklikle gelir ve kurumlar vergisi yükümlüleri;

1- 31.12.2005 tarihi itibarıyla mevcut olup 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri devreden yatırım indirimi istisna tutarlarını,

2- 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlarına dayanarak düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 193 sayılı Yasa'nın 4842 sayılı Yasa'yla yürürlükten kaldırılmadan önceki ek 1-6 maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımları için belge kapsamında 01.01.2006 tarihinden sonra yapacakları yatırımları,





3- 5479 sayılı Yasa'yla yürürlükten kaldırılan 193 sayılı Yasa'nın 19. maddesi kapsamında 01.01.2006 tarihinden önce başlanılan yatırımlarla ilgili olarak, yatırımla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz etmesi koşuluyla 01.01.2006 tarihinden sonra yapılan yatırım harcamalarını 2010 yılı kazançlarına uygulanmak üzere 01.08.2010 tarihinden itibaren, geçici vergi de dahil olmak üzere, kurumlar vergisine esas ticari kazançlarının ancak %25'ine karşılık gelen tutarını indirebilecek olup, ilgili dönemde indirilemeyen yatırım indirimi tutarı ancak takip eden yıllarda ticari kazancın bulunması veya elvermesi halinde indirilebilecek veya ticari kazancın bulunmaması halinde fiilen indirimi mümkün olamayacak ya da kazanç durumuna bağlı olarak indirimi uzun yıllar alabilecektir.

Oysa, 5479 sayılı Yasa'yla yürürlükten kaldırılan 193 sayılı Yasa'nın 19. maddesinde, yatırım indirimi istisnası uygulanmasına, yatırımın konusunu oluşturan aktif değerlere ilişkin harcamaların yapıldığı takvim yılından itibaren başlanacağı ve indirimden yararlanılacak tutara ulaşıncaya kadar devam olunacağı belirtilmiş olup, buna göre yatırım indirimi tutarının kazançtan indirilmesinde kazancın belli bir yüzdesine ait tutarla veya süre yönünden herhangi bir sınırlama getirilmeyerek, yatırım indirimi istisna tutarının tamamının kazancın elvermesi halinde o yılda, mümkün olmaması halinde de devreden yıllarda indirimine olanak tanınmıştır.

Ancak, gerek 5479 sayılı Yasa'nın 3. maddesi ile gerekse de sözü edilen 6009 sayılı Yasa'nın 5. maddesi ile anılan geçici 69. maddeye eklenen hükümlerle yatırım indirimi tutarının kazançtan indirimi konusunda bir takım sınırlamalar getirildiği görülmektedir. Bu sınırlamaların, Anayasa'da ifadesini bulan eşitlik ve hukuk güvenliği ilkeleriyle bağdaşmadığı sonucuna varılmıştır.

Nitekim, 5479 sayılı Yasa'nın 3. maddesi ile getirilen geçici 69. maddedeki devreden yatırım indirimi tutarının sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarında elde edilen kazançlardan indirilebileceği yolundaki zaman bakımından sınırlandırmaya ilişkin hüküm, Anayasa Mahkemesi'nin 15.10.2009 tarih ve E:2006/95, K:2009/144 sayılı kararıyla iptal etmiş olup, tutar bakımından sınırlama getiren 6009 sayılı Kanun'un 3. maddesiyle eklenen cümlelerin de Anayasa Mahkemesi'nin anılan kararında vurgu yapılan Anayasal kurallar bakımından Anayasa'ya aykırı olduğu kanaatine varılmıştır.

#### b) Anayasa'nın 2. Maddesi Yönünden Değerlendirme

Anayasa'nın 2. maddesinde "Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk devletidir." kuralına yer verilmiştir.

Hukuk devleti en kısa tanımıyla, "vatandaşların hukuki güvenlik içinde buldukları, devletin eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına bağlı olduğu bir sistemi anlatır." Hukuki güvenlik ilkesi ise, bir toplumda bireylerin bağlı oldukları hukuk kurallarını önceden bilmeleri, davranış ve tutumlarını bu kurallara göre güvenle düzene sokabilmeleri, başka bir ifadeyle ilgililerin hukuki durumun süreceğine olan inancı dolayısıyla hayal kırıklığına uğratılmaması anlamına gelir. Dolayısıyla hukuki güvenlik ilkesi, hukuk devletinin olmazsa olmaz koşuludur.

Hukuk normunun kazanılmış hak ve/veya tamamlanmış işlemlere geriye dönük olarak uygulanması, bireylerin hukuki güvenliklerini hiçe sayacağından, bazı istisnai durumlar dışında hukuka aykırı olacaktır. Zira hukuki güvenliğin amacı ve hedefi, bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınmasıdır.

Vergi hukuku, devletin, bireylerin temel hak ve özgürlüklerine müdahalesini düzenleyen hukuk dallarından biri





*olması nedeniyle hukuk devleti ilkesi ve dolayısıyla hukuki güvenlik ilkesi ile yakından ilişkilidir.*

*Vergi ilişkisi, özel hukuk sınırları arasında gerçekleşen eşitler arası bir hukuki ilişki değil, devletin üstün kamu gücüne dayanan bir kamu hukuku ilişkisidir. Vergi hukukunda devletin sahip olduğu bu kamu gücü, vergilendirme yetkisi olarak adlandırılır. Bu yetki “devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü olarak” tanımlanabilir. Devlet bu yetkisine dayanarak, kamu hizmetlerinin finansmanı amacıyla vatandaşlarının gelir ve/veya servetine ortak olmaktadır. Bu nedenle, vergi hukukunda bireyin ve devletin çıkarları çatışma halindedir. Elbette, devletin bireye nazaran kamu hizmetlerinin finansmanı gibi istisna bir amacı olduğu ifade edilebilirse de, hukuk devleti ilkesi çerçevesinde bireyin çıkarlarının da vergilendirme yetkisi karşısında korunması gerekir. Başka bir anlatımla, vergi ilişkisinin temelinde yatan çıkar çatışması; ancak söz konusu çıkarların dengelenmesi suretiyle çözümlenebilir. Çünkü vergilendirme yetkisinin keyfi ve sınırsız kullanımı bireylerin hak ve özgürlüklerine hukuk dışı bir müdahale anlamı taşır. Bu sebeple, tüm demokratik hukuk devletlerinde devletin bu yetkisi, hukuk devleti ve sosyal devlet ilkeleri ile sınırlandırılmaktadır.*

*Görüldüğü gibi hukuki güvenlik ilkesi, vergi hukuku açısından çok özel bir anlam ifade eder. Zira bu ilke sayesinde, vergi yükümlülerinin hak ve özgüllük alanlarına devletin vergilendirme aracılığıyla yaptığı müdahaleleri önceden öngörmeleri, tutum ve davranışlarını buna göre ayarlamaları sağlanır. Böylece bireyler geleceğe yönelik planlarını güven içinde yapabilecekler ve sonuç olarak vergilendirmede keyfiliğe önlenilebilecektir.*

*Hukuki güvenlik ilkesi; vergilendirmede belirlilik, vergilendirmede kıyas yasağı ve vergi normlarının geriye yürümezliği ilkelerini de kapsamaktadır. Söz konusu ilkeler aracılığıyla vergilendirme yetkisi sınırlandırılmış ve böylece hukuki güvenlik sağlanmış olur.*

*Vergilendirmede hukuki güvenliğin sağlanması için gerçekleşmesi gerekli koşullardan biri de vergi normlarının geriye yürümemesidir. Vergi normlarının geçmişte meydana gelen olaylara uygulanması hukuki güveni zedeler. Çünkü bireyler yaşamlarını sürdürürken ekonomik yönden alacakları kararları, yürürlükteki vergi normlarına göre alırlar. Normatif düzende değişiklik yaratan organ tarafından vergiyi doğuran olaydan sonra ihdas edilecek normlarla, kişilerin geçmiş dönemlere ilişkin vergi yüklerinin artırılması, vergi yükümlülerinin devlete olan inançlarının sarsılmasına; ekonomik ve ticari hayatta bulunması gerekli belirlilik ve istikrarın bozulmasına sebep olur.*

*Bu itibarla, yükümlülere önceki dönemlerde yürürlükte bulunan yasa kurallarına göre herhangi bir kısıtlamaya tabi olmadan yaptıkları ve tamamını indirime hak kazandıkları yatırım indirimi tutarının sonradan getirilen yasal düzenleme ile ticari kazancın belli bir yüzdesiyle sınırlandırılması yukarıda belirtilen hukuk devleti, hukuki güvenlik ve yaşaların geriye yürümezliği ilkeleriyle bağdaşmamaktadır.*

*c) Anayasa'nın 10. Maddesi Yönünden Değerlendirme*

*Anayasa'nın 10. maddesinin 3. fıkrasında “Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde ve her türlü kamu hizmetinden yararlanılmasında kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadır.” kuralına yer verilmiştir.*

*Anayasa'nın 10. maddesinde düzenlenen “kanun önünde eşitlik ilkesi” ile bireylerin dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri ayrımlar gözetilmeksizin eşit olduğu ve eşit muameleyle tabi tutulması gerekmektedir. “Kanun önünde eşitlik ilkesi” hukuksal durumları benzer olan bireyler için söz konusudur.*





*Bu ilke ile yasa önünde eşitlik yani hukuksal eşitlik öngörülmektedir. Eşitlik ilkesinin amacı, aynı durumda bulunan kişilerin yasalarca aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak ve kişilere yasa karşısında ayırım yapılmasını ve ayrıcalık yapılmasını önlemektir. Bu ilkeyle, aynı durumda bulunan kimi kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak yasa karşısında eşitliğin çiğnenmesi yasaklanmıştır. Durum ve konularındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları gerekli kılabilir. Özellikle aykırılıklara dayandığı için haklı olan nedenler, ayrı düzenlemeyi eşitlik ilkesine aykırı değil, geçerli kılar. Anayasanın amaçladığı eylemli değil, hukuksal eşitliktir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar ayrı kurallara tabi tutulursa Anayasa'nın öngördüğü eşitlik ilkesi çiğnenmiş olmaz. Kişisel nitelikleri ve durumları özdeş olanlar için yasalarla değişik kurallar konulamaz. Ancak ayrı hukuksal durumda olanlar için kamu yararına dayanılarak farklı kurallar getirilmesinde, eşitlik ilkesine aykırılık yoktur.*

*Sözü edilen 6009 sayılı Kanun'un 5. maddesiyle 193 sayılı Kanun'un Geçici 69. maddesine eklenen cümle ile kazanç yetersizliği nedeniyle önceden yararlanamayıp, 01.08.2010 tarihinden sonra yararlanacak olan yükümlüler ile bu tarihten önce yararlananlar arasında eşitsizliğe yol açılmaktadır. Aynı dönemde hak kazanılan yatırım indiriminden, tamamını önceki dönemlerde indirilerek yararlananlar ile kazanç yetersizliği nedeniyle sonraki dönemlerde yararlanacak olanlar bakımından, yatırımın bir ölçüde geriye dönüşümü ve kendini finanse etmesi, paranın alternatif yatırım alanlarında değerlendirilmesi gibi imkanlardan yararlanma ya da yoksun kalma gibi imkanlar yönünden haksız rekabete ve ekonomik bakımdan eşitsizliklere yol açacağı kuşkusuzdur.*

*Bu nedenle, 6009 sayılı Kanun'un 3. maddesiyle getirilen "...Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın %25'ini aşamaz..." ibaresinin, Anayasa'nın 10. maddesinde ifadesini bulan "eşitlik ilkesi" ile de bağdaşmadığı kanaatine varılmıştır.*

*d) Anayasa'nın 73. Maddesi Yönünden Değerlendirme*

*Anayasanın 73. maddesinin 1. fıkrasında, "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür kuralına 2. fıkrasında, "vergi yükünün adaletli, dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır." kuralına ve 3. fıkrasında da, "Vergi resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır." kuralına yer verilmiştir.*

*Belirtilen Anayasa kurallarında mali güce göre vergilendirme, vergi yükünün adil ve dengeli dağılımı ilkeleri yanında, "vergilerin yasallığı" ilkesi kurala bağlanmıştır.*

*Bu ilkeler uyarınca da, vergi ihdas eden, vergilerin indirim ve istisnalarında değişiklik yapan yasa kurallarının aynı durumda olan kişiler arasında eşitsizliklere yol açmayacak düzenlemeler getirmesi, kişilerin ekonomik güçlerini dikkate alarak farklılıklarını da gözetmesi yanında, vergilerin yasallığı ilkesinin bir sonucu olarak, yapılan yasal düzenlemenin önceden kazanılan hakları sınırlamayacak veya kısıtlamayacak ve geriye yürür şekilde uygulamalara yol açmayacak düzenlemeler getirmesi gerekmektedir.*

*Bu itibarla, 6009 sayılı Kanun'un 5. maddesi ile getirilen düzenlemeyle yatırım indiriminin tutarla sınırlandırılmasının verginin yasallığı ilkesine, mali güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adil ve dengeli dağılımı ilkelerine de aykırı olduğu sonucuna varılmıştır.*

**SONUÇ**

*Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 152. ve 2949 sayılı Anayasa Mahkemesi'nin Kuruluş ve Yargılama*





Usulleri Hakkında Kanun'un 28. maddesi uyarınca, yukarıda açıklanan nedenlerle, davanın çözümünde doğrudan etkili bulunan 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 5. maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 69. maddesinin 1. fıkrasına eklenen "...Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın %25'ini aşamaz..." ibaresinin, Anayasasının 2., 10. ve 73. maddelerine aykırı olduğu kanısına varılması üzerine bu düzenlemenin iptali istemiyle konunun Anayasa Mahkemesi'ne intikal ettirilmesine, Kanun hükmünün uygulanması halinde telafisi güç zararlar doğacağından, öncelikle yürürlüğünün durdurulması isteminde bulunulmasına, bu kararlar birlikte dava dosyasının onaylı bir örneğinin Anayasa Mahkemesi'ne gönderilmesine ve Anayasa Mahkemesi'nin bu konuda vereceği karara kadar davanın geri bırakılmasına, Anayasa Mahkemesi'nce beş ay içinde karar verilmemesi durumunda davaya kaldığı yerden devam edilmesine 10.02.2011 tarihinde oybirliğiyle karar verildi."

**C- E.2011/103 Sayılı İtiraz Başvurusunun Gerekçe Bölümü Şöyledir:**

**"II. Anayasaya Aykırılık Sorunu ve Gerekçe**

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "Ticari ve Zirai Kazançlarda Yatırım indirimi istisnası" başlıklı 19. maddesi, 24.12.1980 tarih ve 2361 sayılı Kanunun 13. maddesi ile mülga edilmiş ancak daha sonra 09.04.2003 tarih ve 4842 sayılı Kanunun 1. maddesi ile yeniden düzenlenmiş; ise de 08.04.2006 gün ve 26133 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 30.03.2006 tarih ve 5479 sayılı Kanunun 2. maddesi ile tekrar yürürlükten kaldırılmış olup; anılan Kanunun 15. maddesi ile de değişikliğin 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olacağı hükmüne bağlanmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na 5479 sayılı Kanunun 3. maddesi ile eklenen Geçici 69. Maddesinde ise; gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin 31.12.2005 tarihi itibarıyla mevcut olup 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları ile bazı yatırım harcamaları nedeniyle 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını, yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (vergi oranına ilişkin hükümleri dahil) çerçevesinde sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlardan indirebilecekleri hükmüne yer verilmiş ise de, söz konusu hüküm, Anayasa Mahkemesinin 15/10/2009 tarihli ve E. 2006/95, K. 2009/144 sayılı karar ile; geçici 69. madde kapsamındaki yükümlülerin 5479 sayılı Kanunun yayımlandığı 08.04.2006 tarihe kadar yatırım indirimi istisnasından yararlanacaklarını göz önünde bulundurarak yatırım karar aldıklarını ve yatırıma başladıklarını; bu yükümlülerin yılla (üç yıl) sınırlanacağı önceden bilmedikleri, bunun da vergi hukukuna egemen olan vergide genellik, eşitlik, öngörülebilirlik ve kamusal yetkinin kullanılmasında yükümlülere hukuksal güvenlik sağlayan yasallık ilkesine aykırılık teşkil ettiği gerekçesiyle Anayasa'nın 2 ve 73. maddesine aykırı bulunarak iptal edildiğinden artık ilgili mevzuat gereği yatırım indirimi hakkı olan mükelleflerin her hangi bir süre kaydı olmaksızın bu haklarını kullanmaları gerekmektedir.

Ancak 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 69. maddesinin 1. fıkrasının b' bendine, 6009 sayılı Kanunun 5. maddesi ile eklenen itiraza konu "Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın %25'ini aşamaz." hükmü ile bu kez yatırım indirimi hakkının kullanılması belirli bir oranla (ilgili yıl kazancının %25'ine kadar) sınırlandırılmıştır.

Bu durumda uzun vadeli bir vergi teşviki olan "yatırım indirimi" istisnasının, ilk uygulamasından sonra yatırım karar alan mükelleflerin ödeyecekleri vergi miktarını ve/veya zamanlamasını, doğrudan etkilemekte ve değiştirmektedir. Bu da Anayasanın 2. maddesinde anlatımını bulan hukuk devleti ve 73. maddede ifade edilen





vergileendirme ilkelerine aykırılık oluşturmaktadır.

*A) Anayasanın 2. Maddesine Aykırılık Sorunu*

2709 sayılı T.C. Anayasası'nın "Cumhuriyetin Nitelikleri" başlıklı 2. maddesinde; Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk devleti olduğu ifade edilmiştir.

Anayasa Mahkemesi birçok kararında Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devletini, eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adil bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçman, hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık, yasaların üstünde yasa koyucunun da uyması gereken Anayasa ve temel hukuk ilkelerinin bulunduğu bilincinde olan devlet olarak tanımlamıştır.

Anayasa Mahkemesi konuya ilişkin olarak yukarıda değinilen 15/10/2009 tarihli ve E. 2006/95, K. 2009/144 sayılı kararında da kişilere hukuk güvenliğinin sağlanmasını, hukuk devletinin ön koşullarından sayarak, hukuk devleti, hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını; öyle ki hukuk güvenliğinin sağlanması, bu doğrultuda yasaların geleceğe yönelik öngörülebilir belirlenmeler yapılabilmesine olanak verecek kurallar içermesini gerekli kıldığı; geriye dönük düzenlemelerle kişilerin haklarının, hukuki istikrar ve güvenlik ilkesi gözetenmeden kısıtlanmasının hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmayacağını vurguladıktan sonra: dava konusu kural Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırıdır, şeklinde gerekçe kurmuş ve süreye ilişkin söz konusu sınırlamayı öngören Kanun hükmünü iptal etmiştir.

Hal böyleyken iptal edilen hüküm yerine bu kez yasa koyucu tarafından 6009 sayılı Kanunun 5. maddesi ile eklenen itiraza konu "Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın %25'ini aşamaz" cümlesi eklenmiş ve böylece süre sınırlaması yerine bu kez ilgili dönem kazancının belirli bir oranına kadar (%25) sınırlama getirilmiştir.

Bu durum; Anayasa Mahkemesi'nin süreye ilişkin yasa hükmünü iptal ederken gerekçelendirdiği Anayasaya aykırılığın, bu kez oransal sınırlama ile yeniden mevzuatımıza taşınması anlamına gelmektedir. Öyle ki; yüksek Mahkemenin kararında, vergi hukukuna egemen olan ve bireylere devlet otoritesi karşısında bir korunma alan sağlayan, hukuk devleti olmanın en temel gereklerinden "hukuki güvenlik ilkesi"ne aykırı gördüğü husus; vergisel yükümlülüğün sonradan yapılan yasal değişikliklerle ilk andaki durumdan farklılaştırılması ve deyim yerindeyse sürpriz bir vergi yükü ile karşı karşıya kalınması durumudur. İtiraza konu Kanun kuralı ile ilgili kişilerin hukukunda hakkın kullanılmasının süre ile sınırlandırılması yerine, bu kez, hakkın kullanımının ilk ihdas edildiğinden farklı olarak oransal olarak sınırlandırılması söz konusudur. Bu da Anayasanın hukuk devletine işaret ettiği 2. maddesine aykırılık teşkil etmektedir.

Türk Ekonomisinin hızla dünyaya entegre olduğu bir dönemde; ekonomik hayatı dizayn eden hukuk kurallarının çağın gerektirdiği hukuki standardı göstermesi artık bir zorunluluktur. Öte yandan hukuk devletinde, devletlerin de bireylerin de haklarının teminatının hukuk kuralları olduğu tartışmasızdır. Modern devletin hakkı olan vergileendirmenin, bireyin hakkı olan mülkiyet ve hukuksal korunma hakkına zarar vermeden yerine getirilmesi de bir diğer gerekliliktir. Bu kapsamda yatırım indirimi istisnasının, pozitif hukukumuza girmesinden itibaren bu müesseseden yararlanmak isteyen kişiler, kendilerine sunulan ilk koşullar ve avantajlar çerçevesinde, belirli hukuki ve





ekonomik pozisyonları olarak yatırım yapmışlardır. Devletin daha sonra ilk uygulamasından ilgili kişilerin haklarını gözetmeden vazgeçmesi veya oluşan müstesap hakları zedeleyecek şekilde yasa yapması Anayasa'da belirlenen hukuki güvenlik ve dolayısıyla da hukuk devleti ilkesine açık aykırılık oluşturacaktır. Tam da bu noktada itiraza konu Kanun kuralı; Anayasa Mahkemesince verilen ilk iptal kararından sonra ilgililerin haklarını belki tümünden sınırlandırmamakta ancak bu kişilerin yatırım indirimi haklarından ötürü normal koşullarda vergi ödememeleri gereken bir zaman diliminde vergi ödemekle yükümlü kılmaktadır.

#### *B- Anayasanın 73. Maddesine Aykırılık Sorunu*

2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın "Vergi Ödevi" başlıklı 73. maddesinde, "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir." hükmü yer almaktadır.

Bu madde ile deyim yerindeyse Türk Vergi Hukukunun temeli hem teorik hem de ilkesel bazda belirlenmiştir. Madde metninin analizinden başta vergide Kanunilik İlkesi olmak üzere vergilendirmeye ilişkin Genellik ve Eşitlik, Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı, Mali Güç İlkesi, Belirlilik ve Öngörülebilirlik gibi ilkeler benimsenmiştir. Vergi hukukunun en temel prensibi olan ve Anayasanın 73. maddesinde de ifade edilen Kanunilik İlkesi, bir durum ve olaya verginin bağlanmasında olduğu gibi vergi konusu yapılan bir durum ve/veya olayın vergiden istisna ve muaf tutulmasının da yine kanunla yapılmasını gerekli kılmaktadır. Ancak bu işlemlerin salt kanunla yapılmış olması hukuka uygun bir durum arz etmeleri için yeterli değildir. Bunun yanı sıra Anayasanın 73. maddesinde belirlenen vergilendirme ilkelerine uygun bir şekilde yapılmasını da gerekli kılmaktadır. Dolayısıyla Yasakoyucu yasa yapım sürecinde söz konusu ilkelerle belirlenen hukuki sınır içerisinde hareket etmek zorunda olup, hem vergilendirme hem de vergiden bağışık tutulmalarda bu ilkelerin gözetilmesi hukuk devleti olmanın bir gereğidir.

Olayla ilgili olarak bakıldığında; asloğan devletin ticari kazançlar üzerinden vergi almasıdır. Bazı ekonomik hedeflere ulaşmak adına çeşitli "maliye politikası" enstrümanlarına başvurulması da bir egemen olarak devletin en temel hakla ve yerine göre görevlerindedir. Vergi hukukuna ilişkin muhtelif uygulamalar ise örneğin; vergi oranlanma değiştirilmesi, vergi tabanının genişletilmesi veya daraltılması, istisna ve muafiyet alanının dar ve/veya geniş tutulması gibi uygulamalar maliye politikasının başlıca enstrümanlarındandır.

Yatırım indirimi istisnası da yukarıda ifade edilen bir maliye politikası aracıdır. Ancak konunun "vergi" gibi çok hassas ve negatif haklara ilişkin olması nedeniyle Kanunla ve vergi hukukuna egemen olan ve Anayasamızda yer verilen vergilendirmeye ilişkin diğer ilkelere uygun olarak düzenlenmesi gerekmektedir. Ayrıca yatırım indirimi istisnası, uzun dönemlere ilişkin olması hasebiyle bu uygulamada yapılacak değişikliklerde de elbette yasa ile yapılmak zorunda olduğu gibi vergi hukukuna egemen olan diğer ilkelere de uygun olmalıdır.

Bu noktada yatırım indirimin ilk ihdas edilmesinde gösterilen hassasiyet, bu uygulamada yapılan değişikliklerde de gösterilmesini zorunlu kılmaktadır. Bu doğrultuda vergide "belirlilik ve öngörülebilirlik ilkeleri" uyarınca "vergi planlaması" yapan mükelleflerin; sonradan çıkarılan yasalarla yükümlü tutuldukları vergi miktarlarının üstünde bir vergi yükü ile muhatap olmalarını gerekli kılmaktadır.

Sonuç olarak; koşulları ve avantajları önceki yasalarla belirlenen ve ilgililere uzun soluklu vergi avantajları





sunan yatırım indirimi istisnasının uygulanması aşamasında; sonradan yapılan yasal değişiklikle (itiraza konu Kanun hükmü ile) kişilerin sürpriz bir şekilde öngörmedikleri bir zaman diliminde vergi borcuna muhatap kılınmaları Anayasanın 73. maddesinde anlatımını bulan kanunilik ilkesi çerçevesinde vergide belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerine aykırılık teşkil etmektedir.

### III. Hüküm

Açıklanan nedenlerle, Anayasa'nın 152. maddesi kapsamında, bir davaya bakmakta olan mahkemenin, o dava sebebiyle uygulanacak bir kanun hükmünün Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına götüren görüşünü açıklayan kararı ile Anayasa Mahkemesine başvurmasını düzenleyen 6216 sayılı Kanununun 40 maddesinin 1. fıkrası uyarınca; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun Geçici 69. maddesinin 1. fıkrasının 'b' bendine, 6009 sayılı Kanununun 5. maddesi ile eklenen "Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın % 25'ini aşamaz." cümlesinin, Anayasanın 2. ve 73. maddelerine aykırı olduğu gerekçesi ile iptali için re'sen Anayasa Mahkemesine başvurulmasına, dosyadaki belge örneklerinin onaylanıp dizi pusulasına bağlanarak Anayasa Mahkemesi Başkanlığına gönderilmesine, yüksek Mahkemece bir karar verilinceye kadar veya dosyanın Mahkemeye gidişinden itibaren beş aylık sürenin dolmasına kadar davanın bekletilmesine 29/07/2011 tarihinde oybirliğiyle karar verildi."

### D- E.2011/112 Sayılı İtiraz Başvurusunun Gerekçe Bölümü Şöyledir:

"Davacı ... tarafından, 07/2010-09/2010 dönemine ilişkin olarak ihtirazi kayıtlı verilen kurum geçici vergi beyannamesi üzerinden adına tahakkuk ettirilen kurum geçici vergisinin iptali istemiyle HATAY VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI'na karşı açılan davada uygulanacak olan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 69'uncu maddesinin birinci fıkrasının sonuna 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 5'inci maddesi ile eklenen "Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın %25'ini aşamaz. Kalan kazanç üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanır." hükümlerinin Anayasa'ya aykırılık teşkil ettiği gerekçesi ile 2949 sayılı Kanun'un 28'inci maddesi uyarınca işin gereği görüldü:

Anayasa'nın 152/1'inci maddesinde, "Bir davaya bakmakta olan mahkeme, uygulanacak bir kanun veya kanun hükmünde kararnamenin hükümlerini Anayasa'ya aykırı görürse veya taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varırsa, Anayasa Mahkemesi'nin bu konuda vereceği karara kadar davayı geri bırakır." hükmü yer almaktadır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mülga 19'uncu maddesinin 1 numaralı fıkrasında, "Dar mükellefiyete tabi olanlar dahil, ticari veya ziraî kazançları bilanço esasına göre tespit edilen vergiye tabi mükellefler (adi ortaklıklar, kollektif ve adi komandit şirketler ile kurumlar vergisi mükellefleri dahil) faaliyetlerinde kullanmak üzere satın aldıkları veya imal ettikleri amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerinin % 40'ını vergi matrahlarının tespitinde ilgili kazançlarından "yatırım indirimi" istisnası olarak indirim konusu yaparlar. Petrol Kanunu ve Maden Kanununa göre yürütülen arama ve sondaj faaliyetleri için yapılan ve aktifleştirilen harcamalar yatırım indirimi istisnası uygulamasından yararlanır." hükmü yer almış olup, anılan maddenin 2 numaralı fıkrasının birinci bendinde de, "Yatırım indirimi istisnası uygulamasına, istisnaya konu iktisadi kıymete ilişkin harcamaların yapıldığı yılda başlanır ve indirilecek tutara ulaşınca kadar devam olunur." hükmüne yer verilmiştir.

08.04.2006 tarih ve 26133 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 30.03.2006 tarih ve 5479 sayılı Gelir Vergisi







*Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 2'nci maddesiyle, yukarıdaki Gelir Vergisi Kanununun 19'uncu maddesi yürürlükten kaldırılmış olup, 5479 sayılı Kanun'un söz konusu 2'nci maddesinde, aynı Kanunun 15/2 maddesiyle 1.1.2006 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmesi hükme bağlanmıştır. Buna göre, Gelir Vergisi Kanunu'nun 19'uncu maddesi 08.04.2006 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.*

*193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun, 5479 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesiyle eklenen geçici 69'uncu maddesinde de, Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin; 31.12.2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları ile;*

*a) 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 09.04.2003 tarihli ve 4842 sayılı Kanun'la yürürlükten kaldırılmadan önceki ek 1, 2, 3, 4, 5 ve 6'ncı maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımları için belge kapsamında 01.01.2006 tarihinden sonra yapacakları yatırımları,*

*b) 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mülga 19'uncu maddesi kapsamında 01.01.2006 tarihinden önce başlanan yatırımlarla ilgili olarak yatırımla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip bu tarihten sonra yapılan yatırımları,*

*nedeniyle, 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını, yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (vergi oranına ilişkin hükümler dahil) çerçevesinde sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlarından indirebilecekleri hükme bağlanmıştır.*

*08.01.2010 tarih ve 27456 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 15.10.2009 tarih ve E:2006 95, K:2009/144 sayılı Anayasa Mahkemesi Kararının "VIII- SONUÇ" bölümü B-2 maddesiyle, 30.03.2006 tarih ve 5479 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 3'üncü maddesiyle 193 sayılı Kanun'a eklenen, Geçici Madde 69'un birinci fıkrasının son cümlesindeki; "...sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait..." ibaresinin Anayasa'ya aykırı olduğuna ve iptaline 15.10.2009 gününde oybirliğiyle karar verilmiştir.*

*Yukarıda anılan Anayasa Mahkemesi kararı sonrasında çıkarılan 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 5'inci maddesi ile; 193 sayılı Kanun'un geçici 69'uncu maddesinin birinci fıkrasında yer alan "yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (vergi oranına ilişkin hükümler dahil) çerçevesinde kazançlarından indirebilirler" ibaresi "yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (bu Kanunun geçici 61'inci maddesinin 2'nci fıkrasında yer alan vergi oranına ilişkin hüküm dahil) çerçevesinde kazançlarından indirebilirler." şeklinde değiştirilmiş ve bu ibareden sonra gelmek üzere "Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın %25'ini aşamaz. Kalan kazanç üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanır." cümleleri eklenmiştir.*

*Yukarıda açıklanan söz konusu değişiklik sonrasında Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 69'uncu maddesinin son şekline göre; "Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri; 31.12.2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları ile;*

*a) 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 09.04.2003 tarihli ve 4842 sayılı Kanun'la yürürlükten*





kaldırılmadan önceki ek 1, 2, 3, 4, 5 ve 6'ncı maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımları için belge kapsamında 01.01.2006 tarihinden sonra yapacakları yatırımları,

b) 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mülga 19'uncu maddesi kapsamında 01.01.2006 tarihinden önce başlanan yatırımlarla ilgili olarak, yatırımla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip bu tarihten sonra yapılan yatırımları,

nedeniyle 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını, yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (bu Kanunun geçici 61'inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan vergi oranına ilişkin hüküm dahil) çerçevesinde kazançlarından indirilebilirler.

Şu kadar ki vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın %25'ini aşamaz. Kalan kazanç üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanır." hükümlerinin yer aldığı görülmektedir.

Olayda; termal otel işletmeciliği ve yatırımı yapan davacı şirketin, Hazine Müsteşarlığından aldığı 25.03.2003 tarih ve 71102 sayılı yatırım teşvik belgesine dayalı olarak 31.12.2005 tarihinden önce yaptığı yatırım indirimi kapsamındaki harcamalarından dolayı 2007, 2008 ve 2009 takvim yıllarında yatırım indiriminden yararlanarak, kalan 24.739.594,32 TL yatırım indirimi harcamasını ise 2010 takvim yılına devrettiği, ancak 2010 takvim yılında 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun geçici 69'uncu maddesinde yapılan değişiklik ile indirilecek yatırım indirimi tutarı, kazancın %25'i ile sınırlandırıldığından, davacı şirketin 2010 takvim yılına devreden 24.739.594,32 TL yatırım indirimi harcamasından, konu ile ilgili yapılan yasal düzenlemeye paralel olarak kazancının %25'ine tekabül eden miktarda yararlanmasını sağlayacak şekilde 07/2010-09/2010 dönemi için ihtirazi kayıtlarla verdiği kurum geçici vergi beyannamesi üzerine dava konusu kurum geçici vergisinin tahakkuk ettiği anlaşılmaktadır.

T.C. Anayasası'nın "Cumhuriyetin nitelikleri" başlığı altında düzenlenen 2'nci maddesinde "Türkiye Cumhuriyeti toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk Devletidir." hükmü yer almıştır.

Anayasa'nın 2'nci maddesinde yer alan hukuk devletinde, bireylerin hukuk kurallarını önceden bilmeleri, davranış ve tutumlarını bu kurallara göre güvenle düzene sokabilmeleri gerekir. Hukuk güvenliği ilkesi, hukuk normlarının öngörülebilir olması, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar. Hukuk devletinin hukuk güvenliği ilkesi vergilendirmede belirliliği gerektirir. Belirlilik ilkesi, yükümlülüğün hem kişiler hem de idare yönünden belli ve kesin olmasını, yasa kuralının, ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak bir şekilde düzenlenmesini gerektirir.

Dava konusu olayda uygulanan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 69'uncu maddesinin birinci fıkrasının sonuna 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 5'inci maddesi ile eklenen "Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın %25'ini aşamaz. Kalan kazanç üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanır." şeklindeki hükümleri kazanılmış yatırım indirimi hakkı olanların bu hakkı kullanımına ilişkin olarak yatırım indirimine konu tutara ilgili kazancın %25'ini aşmayacak şekilde sınırlama getirmek suretiyle indirimden yararlanma imkanını takip eden yıllara devrettirerek ilgililerin bu düzenlemeden sağlayacakları faydayı başlangıçta yapılan yasal düzenleme ile öngörülen vadeden daha uzun bir vadeye yayarak





azaltma sonucunu yaratmaktadır.

Yatırım indirimi ile ilgili olarak yapılan ilk yasal düzenlemede;

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 19'uncu maddesinin 1 numaralı fıkrasında,

"1. Dar mükellefiyete tabi olanlar dahil, ticari veya zirai kazançları bilanço esasına göre tespit edilen vergiye tabi mükellefler (adi ortaklıklar, kolektif ve adi komandit şirketler ile kurumlar vergisi mükellefleri dahil) faaliyetlerinde kullanmak üzere satın aldıkları veya imal ettikleri amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerinin % 40'ını vergi matrahlarının tespitinde ilgili kazançlarından "yatırım indirimi" istisnası olarak indirim konusu yaparlar.

Petrol Kanunu ve Maden Kanununa göre yürütülen arama ve sondaj faaliyetleri için yapılan ve aktifleştirilen harcamalar yatırım indirimi istisnası uygulamasından yararlanır."

hükmüne yer verildikten sonra 2 numaralı fıkrasının birinci bendinde de aynen şöyle denilmiştir:

"2.Yatırım indirimi istisnası uygulamasına, istisnaya konu iktisadi kıymete ilişkin harcamaların yapıldığı yılda başlanır ve indirilecek tutara ulaşıncaya kadar devam olunur."

Görüldüğü üzere indirilecek tutara ulaşıncaya kadar yatırım indirimi istisnasının uygulanması, yatırımcı için kazanılmış bir haktır. Bu hakkın kullanılmasına ilişkin olarak yapılan bu ilk düzenlemede yatırım indiriminden yararlanmasında öngörülen miktara kazancın belli bir yüzdesi ile herhangi bir sınırlama getirilmemiş iken Anayasa'ya aykırı olduğu düşünülerek Mahkememizce iptali istenen söz konusu düzenleme ile kazanılmış hakların kullanılması ile ilgili olarak yararlanılacak yatırım indirimi tutarını ilgili kazancın %25'ini aşmayacak şekilde sınırlandırarak yatırımcıların bu düzenlemeden faydalanmayı düşünerek yaptıkları hesapları kendileri aleyhine değiştirecek bir sonucun yaratıldığı görülmektedir.

Bilindiği gibi, hukuk devleti en kısa tanımla "vatandaşlarının hukuki güvenlik içinde buldukları devletin eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına bağlı olduğu bir sistemi anlatır." Hukuki güvenlik ilkesi ise, bir toplumda bireylerin bağlı oldukları hukuk kurallarını önceden bilmeleri, davranış ve tutumlarını bu kurallara göre güvenle düzene sokabilmeleri, başka bir ifadeyle ilgililerin hukuki durumun süreceğine olan inancı dolayısıyla hayal kırıklığına uğratılmaması anlamına gelir. Dolayısıyla hukuki güvenlik ilkesi, hukuk devletinin olmazsa olmaz koşuludur.

Anayasa Mahkemesinin pek çok kararında belirtildiği gibi, hukuk devletinin temel unsurları arasında "kazanılmış haklara saygı" yer almaktadır. Sosyal hukuk devleti, toplum ve çalışma yaşamında adalet ve eşitliğe dayalı bir hukuk düzeni kurmak durumundadır. Böyle bir hukuk düzeni; ise, her alanda olduğu gibi, sosyal güvenliğe ilişkin düzenlemelerde de, eşitlik, hukuk istikrarı, hukuk güvenliği ve kazanılmış hakların korunması ilkelerinin gözetilmesini zorunlu kılmaktadır.

Hukuk devleti, kazanılmış hakları korumakta duyarlı davranarak hukukun temel ilkelerine bağlılığını kanıtlar. Hukuk devleti, aynı zamanda bireylerin haksızlıktan korunmasını ve mutluluğunu amaç edinir. Hukuk devletinin temel öğelerinden biri de güvenilirliktir. Hukuk devleti, tüm eylem ve işlemlerinde yönetilenlere en güçlü ve en kapsamlı şekilde hukuksal güvence sağlayan devlettir. Hukukun üstünlüğünün egemen olduğu bir devlette hukuk güvenliğinin





*sağlanması, hukuk devleti ilkesinin olmazsa olmaz koşuludur.*

*Kazanılmış hakları ortadan kaldırıcı nitelikte sonuçlara yol açan yorumlar Anayasanın 2'nci maddesinde açıklanan "Türkiye Cumhuriyeti sosyal bir hukuk devletidir" hükmüne aykırılık oluşturacağı gibi, toplumsal kararlılığı ve hukuk güvenliğini ortadan kaldırır; belirsizlik ortamına neden olur ve kabul edilemez.*

*Yalnız iç hukukta değil, uluslararası hukukta da benimsenen "kazanılmış hakların korunması" önceki hukuksal durumun, belirlenmiş yapının, kurumun geçerliliğini sürdürmesidir. Yukarıda açıklandığı üzere, yatırım indirimi istisnası uygulamasındaki önceki yapı; istisnaya konu iktisadi kıymete ilişkin harcamaların yapıldığı yılda söz konusu harcamaların %40'ının yatırım indirimine konu edilerek yatırım indirimine başlanması ve indirilecek tutara ulaşuncaya kadar ilgili kazancın belli bir yüzdesi ile herhangi bir sınırlama olmaksızın yatırım indirimine devam olunmasıdır. Mahkememizce iptali istenen düzenlemeye göre ise, indirim konu edilecek yatırım indirimi harcaması olmasına rağmen bu hakkın kullanımına ilgili kazancın %25'ini aşmayacak şekilde sınırlandırma getirilerek hakkın kullanımını takip eden yıllara yaymak suretiyle bu haktan yararlanmayı planlayarak yatırımlarını gerçekleştirmiş olan kişilerin menfaatlerini ihlal edici bir sonuç ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, söz konusu düzenleme hukuk devleti ilkesine ve dolayısıyla Anayasanın 2'nci maddesine açıkça aykırıdır.*

*Gelir Vergisi Kanunu'nun anılan maddelerine göre geçmişte yatırım harcaması yapan ve hatta bu maksatla yatırım teşvik belgesi olarak yatırım indiriminden yararlanmaya hak kazananlar, bu müessesenin öngördüğü bir statü içerisine girerler ve yatırım indirimi müessesesinden yatırım harcamalarından doğan indirim hakkını indirim koşullarının oluştuğu yıllarda kullanmaya hak kazanırlar. Bu koşulların sonradan ilgililer aleyhine yatırım indirimi hakkını kullanmayı zorlaştıracak şekilde değiştirileceğini doğal olarak düşünmeksizin yatırım yaparlar.*

*Bir çok mükellef bu müesseseye inanarak ve güvenerek yatırım yapmış, akreditife konu yatırım mallarını gümrükten çekmiş, yatırımını realize etmiştir.*

*Bu müessese, potansiyel yatırımcıları yatırıma yönlendirmeyi amaçlayan bir teşvik müessesesidir. Hükümet, bu teşviki uygulamayı öngörmeyebilir. Bu hükümetlerin izlediği maliye politikaları ile ilgilidir. Ancak bu, hükümetlere ilerisi için kaldırma sebebi olabilir. Yoksa izlenen maliye veya vergi politikası, geçmişte bu statüye giren, söz konusu indirim hakkından yararlanmaya hak kazananların, bu haklarını başlangıçta yapılan yasal düzenlemede öngörülmemiş iken ilgili kazancın %25'ini aşmayacak şekilde kısıtlamak suretiyle ilgililerin bu haktan sağlayacakları vad edilen faydanın azalmasına sebep ve gerekçe olamaz.*

*Yatırım harcamalarının indirimine ilişkin olarak yapılan ilk düzenlemede yer almamasına karşın yapılan bu yeni düzenleme ile ilgili kazancın %25'ini aşmayacak şekilde her dönem için yararlanılacak indirimin miktar ile kısıtlanması ve bu miktarı aşan yatırım indirimi haklarının ise bir sonraki döneme devredilmesi durumu, bir hukuk devletinin yaşama geçirilmesinde olmazsa olmaz iki temel ilkesi olan, "hukuki güvenlik" ve "hukuki istikrar" ilkelerine de aykırıdır.*

*Hukuki güvenlik ilkesi, kişilerin hukuksal ilişkiler kurarken tabi olacakları hukuk kurallarını önceden bilmeleri, hukuki istikrar ilkesi ise bu kurallara dayanılarak kazanılan hakların korunacağı güvencesinin kişilere verilmesi şeklinde tanımlanabilir. Yatırımcılar, bu müesseseyi de dikkate alarak hazırladıkları fizibilite etüdülerine ve zamanın yürürlükteki mevzuat hükümlerine dayanarak yatırım kararlarını almışlar ve yaşama geçirmişlerdir. Şimdi onların yatırım zamanında tabi oldukları hukuk kuralları ile kazanılmış indirim hakları, sonradan ve önceden bilinebilmesi olanaksız bir hükümle sınırlandırılmaktadır. Bu sınırlandırmanın, 2005 ve önceki yıllarda yatırım yapanlar için bir*





*sürpriz niteliği taşıdığı ise açıktır. Oysa hukuk devletleri, vatandaşlarına sürpriz yapmayan devletlerdir.*

*5479 sayılı Kanun'la yürürlükten kaldırılan 193 sayılı Kanun'un 19'uncu maddesinde, yatırım indirimi istisnası uygulamasına, yatırım konusunu oluşturan aktif değerlere ilişkin harcamaların yapıldığı takvim yılından itibaren başlanacağı ve indirimden yararlanılacak tutara ulaşınca kadar devam olunacağı belirtilmiştir. Belirli bir vergilendirme döneminde, yararlanılabilecek yatırım indirimi istisnası tutarının tamamının ilgili dönem kazancının yetersizliği nedeniyle kullanılamaması durumunda yatırım indiriminden yararlanılacak tutara ulaşınca kadar, ilgili kazancın belli bir oranı ile sınırlanması olmaksızın, indirimde devam edilecektir. Bu kapsamdaki yükümlüler, yatırım indirim tutarlarını kazançlarının elverdiği ölçüde matrahlarından indirebileceklerini bilerek yatırıma başlamışlardır.*

*Dava konusu olaya uygulanan kuralda, yükümlülerin kapsamdaki yatırım indirimi tutarlarını ilgili kazancın %25'ini aşmayacağı şekilde kazançlarından indirebilecekleri belirtilmiştir. Buna göre, her dönem yararlanılacak yatırım indirimi tutarı ilgili kazancın %25'i ile sınırlandırılmış olup, bu oranı aşan tutar ise o dönem için yatırım indirimine konu edilemeyecek, bir sonraki döneme devredecektir.*

*Geçici 69'uncu madde kapsamındaki yükümlüler, 5479 sayılı Kanun'un yayımlandığı 08.04.2006 tarihine kadar yatırım indirimi istisnasından yararlanacaklarını göz önünde bulundurarak yatırım kararı almışlar ve yatırıma başlamışlardır. Bu yükümlüler indirimin, kazancın %25'i ile sınırlanacağını önceden bilmemekte idirler. Yatırım indiriminden yararlanılacak tutara ulaşınca kadar yapılması gereken indirimin sonradan ilgili kazancın %25'i ile sınırlandırılması verginin genellik, eşitlik, öngörülebilirlik ve kamusal yetkinin kullanılmasında yükümlülere hukuksal güvenlik sağlayan yasalık ilkelerine aykırılık oluşturmaktadır.*

*Bu nedenle, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 69'uncu maddesinin birinci fıkrasının sonuna 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 5'inci maddesi ile eklenen "Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın %25'ini aşamaz. Kalan kazanç üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanır." hükümlerinin Anayasa'nın 2'nci maddesinde belirtilen hukuk devletinin gereği olan ve Anayasa Mahkemesi kararlarında ifadesini bulan "hukuki güvenlik", "hukuki istikrar" ve "kazanılmış haklara saygı" ilkesi ile "genellik", "eşitlik", "öngörülebilirlik", "yasallık" ve "belirlilik" unsurlarına aykırılık teşkil ettiği görüşüyle Anayasa Mahkemesi'ne başvuruda bulunulması gerektiği sonucuna varılmıştır.*

*Açıklanan nedenlerle, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 69'uncu maddesinin birinci fıkrasının sonuna 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 5'inci maddesi ile eklenen "Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın %25'ini aşamaz. Kalan kazanç üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanır." hükümlerinin iptali ve öncelikle yürürlüğünün durdurulması için Anayasa Mahkemesi'ne başvurulmasına, dava dosyasının tüm belgeleri ile onaylı suretlerinin dosya oluşturularak karar aslı ile birlikte, Anayasa Mahkemesi'ne sunulmasına, iş bu karar ile dosya suretinin Anayasa Mahkemesine ulaşmasından itibaren 5 ay süre ile karar verinceye kadar davanın bekletilmesine, iş bu ara kararın taraflara tebliğine, 28.9.2011 gününde oybirliğiyle karar verildi."*

## **II- YASA METİNLERİ**

### **A- Dava ve İtiraz Konusu Yasa Kuralları**





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

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

**"MADDE 103-** Gelir vergisine tabi gelirler;

8.800 TL'ye kadar %15

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

50.000 TL'nin 22.000 TL'si için 3.960 TL

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

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

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

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

**MADDE 6-** 193 sayılı Kanuna aşağıdaki geçici madde eklenmiştir.

**"GEÇİCİ MADDE 78-** 2010 takvim yılına ilişkin olarak yapılmış ücret ödemeleri için bu Kanunun yayımlandığı tarihe kadar yapılmış olan gelir vergisi tevkifat tutarlarının, 103 üncü maddede bu Kanunla yapılan değişiklik hükmü uyarınca hesaplanan vergiden fazla olması halinde, fark vergi tutarı terkin edilir, tahsil edilmişse mükelleflerin sonraki dönemlerde ödeyecekleri gelir vergisinden mahsup edilir, mahsup imkânının olmaması halinde ise red ve iade olunur. Eksik olması halinde ise bu fark, vergi sorumluları tarafından bu Kanunun yayımlanmasından sonra yapılacak ilk ücret ödemesinden kesilerek bu ödemenin ait olduğu döneme ilişkin muhtasar beyannamenin verilme ve ödeme süresi içinde topluca (muhtasar beyanname verme yükümlülüğü olmayanlar hariç) verilecek ayrı bir beyanname ile beyan edilir ve ödenir. Bu beyanname için ayrıca damga vergisi hesaplanmaz. Anılan sürede düzeltilen söz konusu fark için gecikme faizi ve vergi cezası aranmaz; eksik tahakkuk etmiş olan verginin bu süre içinde tamamlanmaması halinde bu tarihte vergi ziyayı doğmuş olur. Bu hükmün uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir."

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





*“Yanılma ve görüş değişikliği:*

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

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

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

*“Terkin edilecek ecrimisiller*

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

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

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

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

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

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

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





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

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

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

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

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

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

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

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

*Bu madde hükümlerine göre yapılacak sözlü sınavlar, adayın;*

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

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







c) Özgüveni, ikna kabiliyeti ve inandırıcılığının,

ç) Genel yetenek ve genel kültürünün,

d) Bilimsel ve teknolojik gelişmelere açıklığının,

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

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

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

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

“Bu Kanunun uygulanması bakımından;

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

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

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

ifade eder.”

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

“İşyeri sağlık ve güvenlik birimleri ile ortak sağlık ve güvenlik birimlerinin nitelikleri, ortak sağlık ve güvenlik birimlerinden hizmet alınmasına ilişkin hususlar, bu birimlerde bulunması gereken araç, gereç ve teçhizat ile görevlendirilecek işyeri hekimi, iş güvenliği uzmanı ve diğer sağlık personelinin nitelikleri, sayısı, işe alınmaları,





*görev, yetki ve sorumlulukları, çalışma şartları, görevlerini nasıl yürütecekleri, eğitimleri ve belgelendirilmeleri ile eğitim kurumlarının yetkilendirilmeleri, işyeri hekimi ve iş güvenliği uzmanı eğitim programlarının ve bu programlarda görev alacak eğiticilerin niteliklerinin belirlenmesi ve belgelendirilmeleri ile eğitimlerin sonunda yapılacak sınavlar ilgili tarafların görüşü alınarak Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı tarafından çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.*

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

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

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

**MADDE 62-** Bu Kanunun;

- a) 2 nci ve 56 ncı maddeleri yayımını izleyen aybaşında,
  - b) 3 üncü, 6 ncı ve 60 ncı maddeleri 1/1/2010 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde,
  - c) 4 üncü maddesi 1/10/2010 tarihinde,
  - ç) 5 inci maddesi **2010 takvim yılı kazançlarına uygulanmak üzere yayımı tarihinde,**
  - d) 8 inci, 16 ncı ve geçici 5 inci maddeleri 1/7/2010 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde,
  - e) 9 uncu ve 13 üncü maddeleri 1/1/2011 tarihinde,
  - f) 45 inci maddesi 30/6/2010 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde,
  - g) 57 nci maddesi 15/1/2010 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde,
  - ğ) Diğer hükümleri yayımı tarihinde,
- yürürlüğe girer.”*





### **B- Dayanılan Anayasa Kuralları**

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

### **III- İLK İNCELEME**

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

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

2- Dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine, OYBİRLİĞİYLE,

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

karar verilmiştir.

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

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

2- Dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine, OYBİRLİĞİYLE,

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





karar verilmiştir.

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

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

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

Başvuran Mahkeme, 23.7.2010 günlü, 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 5. maddesiyle 31.12.1960 günlü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 69. maddesine eklenen "Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın %25'ini aşamaz. Kalan kazanç üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanır." biçimindeki cümlelerin iptalini ve yürürlüklerinin durdurulmasını istemiştir.

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

Bu nedenle;

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





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

3-Yürürlüğü durdurma isteminin esas inceleme aşamasında karara bağlanmasına,

OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

#### **IV- BİRLEŞTİRME KARARLARI**

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

#### **V- ESASIN İNCELENMESİ**

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

**A- Kanun’un 3. Maddesiyle Değiştirilen, 193 Sayılı Kanun’un 103. Maddesinde Yer Alan (ücret gelirlerinde 76.200 TL’den fazlasının 76.200 TL’si için 18.594 TL) İbaresinden Sonra Gelen “...fazlası %35 oranında...” İbaresinin “Ücret Gelirleri” Yönünden İncelenmesi**

##### **1- Kuralın Anlam ve Kapsamı**

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

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

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





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

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

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

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

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

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

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

## **2- Anayasa'ya Aykırılık Sorunu**

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

6009 sayılı Kanun'un 3. maddesi ile 193 sayılı Kanun'un 103. maddesinde yer alan gelir vergisi tarifesi 1.1.2010 tarihinden geçerli olmak üzere değiştirilmiştir. Yeni tarifenin üçüncü diliminde %27 vergi oranının uygulanacağı üst





sınır ücret gelirlerinde 76.200 TL'ye, ücret dışı gelirlerde ise 50.000 TL'ye çıkarılmış ve dava konusu kuralda da ücret dışı gelirlerin 50.000 TL'den fazlasının, ücret gelirlerinin ise 76.200 TL'den fazlasının %35 oranında vergiye tabi olacağı öngörülmüştür.

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

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

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

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

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

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





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

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

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

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

#### **1- Kuralın Anlam ve Kapsamı**

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

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

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

Buna göre, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri;

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

- 24.4.2003 tarihinden önce yapmış oldukları müracaatlara dayanarak düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 193 sayılı Kanun'un 4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmadan önceki ek 1 ila 6. maddeleri çerçevesinde







başlanılmış yatırımları için belge kapsamında 1.1.2006 tarihinden sonra yapacakları yatırımlarını,

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

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

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

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

## **2- Anayasa'ya Aykırılık Sorunu**

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

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

6009 sayılı Kanun'un 5. maddesiyle 193 sayılı Kanun'un geçici 69. maddesinin birinci fıkrasına, "Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın %25'ini





*aşamaz.*” cümlesi eklenmiştir. Bu suretle, madde kapsamındaki yatırım indirimi istisnası tutarlarının, vergi matrahlarının tespitinde ilgili kazancın %25’ini aşmayacak şekilde indirim konusu yapılabildiği öngörülmüştür.

Anayasa’nın 2. maddesinde düzenlenen hukuk devleti, insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, eylem ve işlemleri hukuka uygun olan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa’ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa ve kanunlarla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık olan devlettir.

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

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

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

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

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

**Yatırım indirimi istisnasını kaldırılan 5479 sayılı Kanun’un yayımlandığı 8.4.2006 tarihine kadar yatırım indirimi istisnasından herhangi bir sınırlama olmaksızın yararlanacaklarını ve indirilecek tutara ulaşıncaya kadar kazançlarından indirim yapılacağını bilerek yatırım yapan mükelleflerin, indirebilecekleri yatırım indirimi istisnası**





tutarlarının, yıllık kazançlarının %25'i ile sınırlandırılması hukuk güvenliği ilkesine aykırılık oluşturmaktadır.

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

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

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

#### **1- Kuralın Anlam ve Kapsamı**

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

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

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





## **2- Anayasa'ya Aykırılık Sorunu**

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

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

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

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

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

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

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

### **1- Kuralın Anlam ve Kapsamı**

6009 sayılı Kanun'un 14. maddesi ile değiştirilmiş olan 213 sayılı Kanun'un "Yanılma ve görüş değişikliği" başlıklı 369. maddesinde, yetkili makamların mükelleflere yanlış izahat vermeleri ve görüş ve kanaatlerini değiştirmeleri durumunda uygulamanın nasıl olacağına ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.





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

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

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

## **2- Anayasa'ya Aykırılık Sorunu**

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

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

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





olarak yayımlandığı tarihten önceki olaylara uygulanmaması gerekmektedir.

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

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

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

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

Kuralın, Anayasa'nın 73. maddesiyle ilgisi görülmemiştir.

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

##### **1- Kuralın Anlam ve Kapsamı**

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

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

Hazine taşınmazları için ecrimisil alınmasının dayanağı 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun 75. maddesidir. Bu maddede, devletin özel mülkiyetinde veya hüküm ve tasarrufu altında bulunan taşınmaz malların, gerçek ve tüzel kişilerce işgali üzerine, fuzuli şağilden, bedel tespit komisyonunca tespit ve takdir edilecek miktarın ecrimisil olarak isteneceği, ecrimisil miktarının talep edilebilmesi için, hazinenin işgalden dolayı bir zarara uğramış olmasının





gerekmediği ve fuzuli şağilin kusurunun aranmayacağı, ecrimisilin fuzuli şağil tarafından rızaen ödenmemesi durumunda ise 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre tahsil olunacağı kurala bağlanmıştır.

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

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

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

## **2- Anayasa'ya Aykırılık Sorunu**

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

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

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

Mali aflar, kanunlara uygun olarak yükümlülüklerini zamanında yerine getiren ve borcunu vaktinde ödeyen mükellefler aleyhine doğurdukları adaletsiz sonuçlar nedeniyle eleştiriye açık olsalar da ülkenin karşılaştığı siyasi ve ekonomik zorlukların atlatılması, mali gücü zayıflamış yükümlülere ödeme kolaylığı sağlanması ve tahsilatın hızlandırılması, vergi idaresinin ve yargı organlarının iş yükünün hafifletilmesi gibi kamu yararının gerekli kıldığı





durumlarda bu yola başvurulmaktadır. Bu anlayışın bir sonucu olarak Anayasa’da, kanun koyucunun mali af getirmesini yasaklayan herhangi bir hükme yer verilmemiştir. Kanun koyucu, yasama yetkisinin genelliği ilkesi gereğince, Anayasa’nın 5. maddesinde belirtilen devletin temel amaç ve görevlerini yerine getirebilmesi için anayasal ilkelere aykırı olmaması koşuluyla yeni mali yükümlülükler koyabileceği gibi mevcut mali yükümlülüklerin tümünü ya da bir kısmını kaldırma yetkisine de sahiptir. Ancak bu amaçla çıkarılacak kanunların kamu yararının sağlanması amacıyla yönelik olması, genel, objektif, adil kurallar içermesi ve hakkaniyet ölçütlerini gözetmesi hukuk devleti olmanın gereğidir.

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

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

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

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

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

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

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







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

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

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

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

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

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

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

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

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





## **1- Kuralın Anlam ve Kapsamı**

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

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

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

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

Aynı maddede, üzerinde yapılaşma olduğu için bedelsiz olarak belediyelere devredilen taşınmazlardan gerekli olanlar için öncelikle imar planları veya imar uygulaması yapılacağı, belediyece satılan taşınmazların satış bedellerinin alıcıları tarafından Maliye Bakanlığınca belirlenecek saymanlık hesabına yatırılacağı ve belediye ve mücavir alan sınırları içindeki Hazineye ait taşınmazların satış bedellerinin tahsil edilen kısmının öncelikle %10'unun ilgili belediyelerin 775 sayılı Gecekondu Kanunu hükümlerine göre oluşturulan fon hesabına aktarılacağı ve kalan kısımdan ise ilgili belediyeye %30, varsa büyükşehir belediyesine %10 oranında pay verileceği ifade edilmiştir.

## **2- Anayasa'ya Aykırılık Sorunu**

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

Anayasa'nın 2. maddesindeki "hukuk devleti" ilkesi gereğince, yasama işlemlerinin kişisel yararları değil kamu





yararını gerçekleştirmek amacıyla yapılması zorunludur. Bir kuralın Anayasa'ya aykırılık sorunu çözümlenirken "kamu yararı" konusunda Anayasa Mahkemesinin yapacağı inceleme yalnızca kanunun kamu yararı amacıyla yapıp yapılmadığıyla sınırlıdır. Kanun ile kamu yararının ne kadar gerçekleşip gerçekleşmeyeceğini denetlemenin anayasa yargısıyla bağdaşmayacağı açıktır.

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

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

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

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

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

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

Öte yandan, 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun 7. maddesi ile büyükşehir belediyelerine, büyükşehir belediye ve mücavir alan sınırları içinde her ölçekte nazım imar planını yapmak, yaptırmak ve onaylayarak uygulamak; büyükşehir içindeki belediyelerin nazım plana uygun olarak hazırlayacakları uygulama imar planlarını, bu





planlarda yapılacak değişiklikleri, parselasyon planlarını ve imar ıslah planlarını aynen veya değiştirerek onaylamak ve uygulanmasını denetlemek; nazım imar planının yürürlüğe girdiği tarihten itibaren bir yıl içinde uygulama imar planlarını ve parselasyon planlarını yapmayan ilçe ve ilk kademe belediyelerinin uygulama imar planlarını ve parselasyon planlarını yapmak veya yaptırmak görev ve yetkisi verilmiştir. 5393 sayılı Belediye Kanunu'nda da belediyenin görev ve sorumlulukları arasında imar hizmetlerini yapmak veya yaptırmak da sayılmış ve belediyenin imar planlarını görüşmek ve onaylamak görevi belediye meclisine verilmiştir.

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

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

Kuralın, Anayasa'nın 7. maddesiyle ilgisi görülmemiştir.

**I- Kanun'un 42. Maddesiyle, 5345 Sayılı Kanun'un 29. Maddesine Eklenen "Başkanlık merkez ve taşra teşkilatında, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu ve diğer kanunların sözleşmeli personel çalıştırılması hakkındaki usul ve esaslara bağlı olmaksızın, Bakan onayı ile Başkanlığın stratejik plan ve performans programlarında yer alan önemli projelerin hazırlanması, gerçekleştirilmesi veya uygulanması amacıyla proje süresi ile sınırlı olmak üzere tam veya kısmi zamanlı sözleşmeli personel çalıştırılabilir. Bunlara ödenecek ücret, 657 sayılı Kanununun 4 üncü maddesinin (B) bendine göre çalıştırılanlar için uygulanmakta olan sözleşme ücreti tavanının beş katını, çalıştırılacak toplam sözleşmeli personel sayısı ise 150'yi geçemez ve bu fıkrafta belirtilen ücret dışında herhangi bir ödeme yapılamaz. Bu şekilde istihdam edilecek personelin, yükseköğretim kurumlarından lisans düzeyinde eğitim veren fakülte veya bölümlerinden veya bunlara denkliği Yükseköğretim Kurulunca kabul edilmiş yurtdışındaki yükseköğretim kurumlarından mezun olması şarttır. Sözleşmeli personelde aranılacak diğer nitelikler, istihdam türüne bağlı sözleşmeli personel sayısı ile ödenecek sözleşme ücretinin tespiti, istihdama dair hususlar ile sözleşme usul ve esasları Başkanlıkça belirlenir." Biçimindeki Fıkranın İncelenmesi**

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





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

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

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

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

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

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





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

Anayasa'nın 128. maddesi anlamında Devletin, kamu iktisadi teşebbüslerinin ve diğer kamu tüzel kişilerinin genel idare esaslarına göre yürütmekle yükümlü oldukları kamu hizmetinin gerektirdiği asli ve sürekli görevlerden olmadığı açık olan bir görevin, kamu görevlisi olmayan kişilerce yerine getirilmesinde de Anayasa'ya aykırı bir yön bulunmamaktadır.

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

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

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

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

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

**J- Kanun'un 42. Maddesiyle, 5345 Sayılı Kanun'un 29. Maddesine Eklenen Son Fıkra da Yer Alan "Bunun**





***dışında sözlü sınav ile ilgili herhangi bir kayıt sistemi kullanılmaz. "Biçimindeki Cümlelerin İncelenmesi***

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

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

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

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

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

Dava konusu kural, puanların geçirildiği tutanak haricinde sözlü sınav sırasında herhangi bir kayıt sistemi kullanılmayacağını hükme bağlamaktadır. Sözlü sınavın sesli ve görüntülü olarak kayıt altına alınmamasının yargısal denetimi ortadan kaldıracığı, sesli ve görüntülü olarak kayıt altına alınan sözlü sınavların ise yargı denetimini daha etkin ve başarılı kılacağı yönündeki değerlendirmelerin, anayasal denetimde bağlayıcılığı bulunmamaktadır. Kanun





koyucu, takdir yetkisini kullanarak sözlü sınav için hangi kayıtların tutulacağını belirlemiştir. Kuralda, yargı yolunu kapatan veya zorlaştıran bir hüküm yer almadığından Anayasa'ya aykırı bir durumun varlığından söz edilemez.

Eşitlik ilkesine aykırılıktan söz edilebilmesi için bir kanunun aynı hukuksal durumda olanlar arasında bir ayırım veya ayrıcalık yaratması gerekir. Dava konusu kural ile sözlü sınava girecek tüm kişiler için sınav kurulunca, maddede sıralanan (a) ile (d) bentlerinde belirtilen özellikler değerlendirilerek her bir aday için takdir edilen puanların tutanağa geçirileceği ve bu tutanak haricinde sözlü sınavda herhangi bir kayıt sistemi kullanılmayacağı öngörülmüştür. Herkes için geçerli, genel ve objektif bir düzenleme olduğundan kuralın, Anayasa'da öngörülen eşitlik ilkesine aykırı bir yönü de bulunmamaktadır.

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

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

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

#### **1- Kuralın Anlam ve Kapsamı**

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

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

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







faaliyetlerini yürütmemeleridir.

## **2- Anayasa'ya Aykırılık Sorunu**

Dava dilekçesinde, 3568 sayılı Kanun kapsamındaki faaliyetleri yapmamaları şartı ile meslek mensuplarının 233 sayılı KHK kapsamındaki teşekkül, kuruluş, bağlı ortaklık, müessese ve iştiraklerde yönetim kurulu başkanlığı, üyeliği ve denetçiliği görevlerini yapmalarına izin verilmesinin 45. maddenin birinci fıkrasındaki, serbest muhasebeci mali müşavirlerin bu unvanlarla, yeminli mali müşavirlerin ise bu unvan ve tasdik yetkisiyle 2. maddede yazılı işlerin yürütülmesi amacıyla gerçek ve tüzelkişilere tabi ve onların işyerlerine bağlı olarak hizmet akdi ile çalışamayacakları yönündeki hüküm ile çeliştiği, söz konusu meslek mensuplarının görevlendirildikleri kurum ve kuruluşlarda kağıt üzerinde Kanun kapsamına giren işlere bakmıyor görünseler de yönetim kurulu başkanlığı, üyeliği ve denetçiliği görevleri, Kanun kapsamına giren işleri yürüten, denetleyen ve bu konuda sorumluluk üstlenen görevler olduğundan fiilen bu işleri yapacakları, bu nedenle 233 sayılı KHK kapsamındaki kurum ve kuruluşların, kamu idarelerinin doğrudan ya da dolaylı hissedarı olduğu kurumların ve Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonunun yönetimindeki kurumların yönetim kurulu başkanlığı, üyeliği ve denetçiliği görevlerini meslekle bağdaşır ikinci görev saymanın mümkün olmadığı belirtilerek kuralın, Anayasa'nın 2. ve 135. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

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

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

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





öngörülen amaçlara ulaşılmasını engelleyen bir yönünün de bulunmadığı anlaşılmaktadır.

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

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

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

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

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

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

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





tanımlanmaktadır. Buna göre, Kanun'un uygulanması bakımından;

- İşyerinde iş sağlığı ve güvenliği hizmetlerinde görev yapmak üzere Bakanlıkça belgelendirilmiş hekimler "*işyeri hekimi*"; mühendis, mimar ve teknik elemanlar ise "*iş güvenliği uzmanı*",

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

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

ifade etmektedir.

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

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

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

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

Hukuk devletinde kanunların kamu yararı gözetilerek çıkarılması zorunludur. Kanun koyucu, Anayasa'ya ve hukukun





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

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

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

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

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

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

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





engelleyen ve bu kuruluşların işlevsiz kalmasına sebep olan bir yönü de bulunmamaktadır.

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

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

#### **1- Üçüncü Fıkranın İncelenmesi**

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

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

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

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

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





kolaylaştırılmasının amaçlandığı ifade edilmiştir.

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

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

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

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

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

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

Kuralın, Anayasa'nın 135. maddesiyle ilgisiz görülmemiştir.

## **2- Dördüncü Fıkranın İncelenmesi**

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

Dava konusu kuralla, işyeri hekimlerinin işyeri sağlık ve güvenlik birimleri ile ortak sağlık ve güvenlik birimlerinde görevlendirilmeleri ve hizmet verilen işyerlerinde çalışan işçilerle sınırlı olmak üzere görevlerini yerine getirmeleri





hususunda diğer kanunların kısıtlayıcı hükümlerinin uygulanmayacağı öngörülmüştür.

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

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

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

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

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

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

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

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

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





bağlanmıştır.

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

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

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

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

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

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

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

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

Dava konusu düzenleme, yatırım indiriminin sadece 2010 yılı kazançlarına uygulanması ve sonraki yılların kazancından indirim yapılamaması anlamına gelebileceği gibi yatırım indirimine getirilen sınırlamanın sadece 2010 yılı kazançlarına bir kereye mahsus uygulanması ve sonraki yıl kazançlarında sınırlama olmadan yatırım indiriminin







yapılması anlamına da gelebilecektir.

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

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

#### **VI- YÜRÜRLÜĞÜN DURDURULMASI İSTEMİ**

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

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

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

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

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

b- Son fıkrada yer alan "Bunun dışında sözlü sınav ile ilgili herhangi bir kayıt sistemi kullanılmaz." biçimindeki cümleyle,





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

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

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

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

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

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

9.2.2012 gününde OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

## VII- SONUÇ

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

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

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

3- 6. maddesiyle 193 sayılı Kanun'a eklenen Geçici Madde 78'in "Eksik olması halinde ise bu fark, vergi sorumluları tarafından bu Kanunun yayımlanmasından sonra yapılacak ilk ücret ödemesinden kesilerek bu ödemenin ait olduğu döneme ilişkin muhtasar beyannamenin verilme ve ödeme süresi içinde topluca (muhtasar beyanname verme yükümlülüğü olmayanlar hariç) verilecek ayrı bir beyanname ile beyan edilir ve ödenir. Bu beyanname için ayrıca





damga vergisi hesaplanmaz. Anılan sürede düzeltilen söz konusu fark için gecikme faizi ve vergi cezası aranmaz; eksik tahakkuk etmiş olan verginin bu süre içinde tamamlanmaması halinde bu tarihte vergi ziyat doğmuş olur.” biçimindeki cümlelerinin Anayasa’ya aykırı olmadığına ve iptal isteminin REDDİNE, OYBİRLİĞİYLE,

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

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

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

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

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

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

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

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





cümlenin, Anayasa'ya aykırı olmadığına ve iptal isteminin REDDİNE, Fulya KANTARCIOĞLU, Mehmet ERTEN, Osman Alifeyyaz PAKSÜT ile Zehra Ayla PERKTAŞ'ın karşıoyları ve OYÇOKLUĞUYLA,

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

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

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

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

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

9.2.2012 gününde karar verildi.

Başkan

Haşim KILIÇ

Başkanvekili

Serruh KALELİ

Başkanvekili

Alparslan ALTAN

Üye

Fulya KANTARCIOĞLU

Üye

Mehmet ERTEN

Üye

Serdar ÖZGÜLDÜR





Üye

Osman Alifeyyaz PAKSÜT

Üye

Zehra Ayla PERKTAŞ

Üye

Recep KÖMÜRCÜ

Üye

Burhan ÜSTÜN

Üye

Engin YILDIRIM

Üye

Nuri NECİPOĞLU

Üye

Hicabi DURSUN

Üye

Celal Mümtaz AKINCI

Üye

Erdal TERCAN

### **KARŞIOY GEREKÇESİ**

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

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

Öte yandan, Anayasa'nın 70. maddesine göre, her Türk, kamu hizmetlerine girme hakkına sahiptir; Hizmete alınmada,





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

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

Üye

Fulya KANTARCIOĞLU

#### **KARŞIOY GEREKÇESİ**

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

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

Üye

Mehmet ERTEN

#### **KARŞIOY YAZISI**





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

Üye

Osman Alifeyyaz PAKSÜT

#### **KARŞIOY GEREKÇESİ**

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

"Bu madde hükümlerine göre yapılacak sözlü sınavlar, adayın,

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

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

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

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





devlettir.

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

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

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

Üye

Zehra Ayla PERKTAŞ

