

" ...

II- İTİRAZIN GEREKÇESİ

Dördüncü Daire'nin başvuru kararı şöyledir :

"213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227 nci maddesinde, "Maliye Bakanlığı;

1- Vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci malî müşavir veya yeminli malî müşavirler tarafından da imzalanması mecburiyetini getirmeye, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibariyle ayrı ayrı uygulamaya,

2- Vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığı'nca belirlenen şartlara uygun olarak yeminli malî müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlamaya,

Bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Yukarıdaki fıkra hükümlerine göre beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyanına bağlı olarak salınacak vergi, ceza gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar.

2 numaralı bent hükmüne göre yararlanılması yeminli malî müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibrazı şartına bağlanan konularda, tasdik raporunu zamanında ibraz etmeyen mükellefler tasdike konu haktan yararlanamazlar. Ancak Maliye Bakanlığı tasdik raporlarının ibraz süresini iki aya kadar uzatmaya yetkilidir." denilmektedir.

Bu suretle idari bir kuruluş olan Maliye Bakanlığı'na vergi yükümlülerinin uymak zorunda oldukları ve aksine hareketleri ceza ile müeyyidelendirilen bir yükümlülük getirme yetkisi tanınmaktadır. Nitekim Maliye Bakanlığı mükerrer 227 nci maddenin tanıdığı yetkiye dayanarak bu davada iptali istenen 1 Sıra No'lu, Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliği ile, yükümlülerce verilecek yıllık beyannamelerin sözü edilen meslek mensupları tarafından imzalanmasını zorunlu hale getirmiştir.

Vergi beyannamelerinin maddede belirtilen meslek mensupları tarafından da "imzalanması mecburiyetinin" yasada öngörülmesinin uygun olup olmadığının saptanması ve böyle bir mecburiyetin yasa ile getirilebileceği Anayasa hükümleri açısından mümkün görülebilir ise, bu mecburiyetin beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibariyle uygulanması konusundaki yetkinin Maliye Bakanlığı'na devredilmesinin Anayasa'ya aykırı olup olmadığı hususunun incelenmesi gerekli görülmüştür.

Yasakoyucunun, vergi beyannamelerinin belirlenen meslek mensupları tarafından da imzalanması mecburiyetinin getirilebileceğini kabul etmesi Anayasamızın 5, 6, 12, 48 ve 128 inci maddelerine aykırı bulunmuştur.

Vergi, kamu giderlerini karşılamak üzere herkesin malî gücüne göre vermekle yükümlü olduğu ekonomik değerler olup, alacaklısı, ülkesi üzerindeki egemenlik hakkına dayanan Devlet, borçlusu ise vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişilerdir. Vergilendirme yetkisi, Anayasamızda yer alan hukuk devleti ilkesi gereği, vatandaşların hukuk güvenliği ve "kanunsuz vergi olmaz." ilkeleri gözönüne alınarak, vergilerin kanuniliği esasları içinde yasama organınca düzenlenir. Verginin yasama organınca konulmuş sayılabilmesi için, mükellefinin, matrahının, oranının, tarh ve tahakkukunun mükellefine düşen ödevlerin ve denetiminin yasama organınca düzenlenmesi gereği açık olmakla birlikte, yasama organının da bu düzenlemeyi yaparken Anayasa kuralları içinde kalmak zorunluluğu ortadadır. Yukarıda belirtildiği gibi vergi, egemenlik hakkına dayanan devlet ile temel hak ve ödevleri bulunan vatandaş arasında mevcut bir alacak ilişkisidir.

Sosyal hukuk devleti kavramı devlete, toplumsal düzenin koruyucusu olarak ve egemenlik hakkına dayanarak kural koyma, suçluları yakalama ve ceza verme görevi ile birlikte fertlerin sosyal ve ekonomik haklarını güvence altına alma sorumluluğunu da yükler. Vergi nedeniyle devlet ile mükellef arasında doğan ilişkinin düzenli bir şekilde işlemesi için, devlet tarafından, egemenlik gücüne dayanılarak bazı kurallar ve yaptırımlar getirilirken, yükümlülerden bazı ödevleri yerine getirmeleri, bazı şeyleri yapmaları istenilirken, kişilerin hak ve özgürlük alanlarına, mülkiyet haklarına müdahale edilebileceği açık olduğundan, Anayasamızın vergiye ilişkin doğrudan düzenlenen hükmü, "Temel Haklar ve Ödevler" başlıklı ikinci kısmın "Siyasi Haklar ve Ödevler"le ilgili Dördüncü Bölümde "vergi ödevi" başlığını taşıyan 73 üncü maddesinde yer almıştır. Bu da Anayasamızın vergi hukuku nedeniyle kişilik haklarının özüne dokunulmamasına gösterdiği özen nedeniyledir.

Anayasanın 12 nci maddesinde "Herkes, kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez temel hak ve hürriyetlere sahiptir" denilmektedir. Vatandaşın, Anayasanın, temel haklar ve ödevler bölümünde yer alan siyasi haklar ve ödevlerinden olan vergi borcunu ödemek üzere devletle olan ilişkisinin gereklerini yerine getirirken, devletle yapısal bir bağı bulunmayan, Anayasanın 128 inci maddesinde belirlendiği gibi devletin genel idare esaslarına göre yürütmekle yükümlü olduğu kamu hizmetlerinin gerektirdiği asli ve sürekli görevlerini gördürdüğü memurlar ve diğer kamu görevlilerinden olmayan bir grup meslek mensubunun fiili yardımına mecbur edilmesi, üstelik bu mecburiyet nedeniyle malî külfet altına sokulması Anayasanın özüne ve hükümlerine uygun görülmemiştir.

Anayasanın 5 inci maddesi, devletin temel amaç ve görevleri arasında, kişinin temel hak ve hürriyetlerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak surette sınırlayan, siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırmayı, insanın maddi ve manevi varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamayı da saymıştır. Kişinin vergi ödevini yerine getirirken devlet dışında bir meslek mensubunun denetimine "isteği dışında" mecbur bırakılması onun maddi ve manevi varlığını geliştirmesini engelleyen ekonomik ve sosyal bir engeldir.

Vergi mükellefinin, özel kanununda ve uygulamada belli edilen bir yöntemle tek taraflı olarak saptanan bir ücret mukabili, "vergi beyannamesinin imzalanması"nı temin için belirli bir meslek grubuyla madde metninin verdiği yetkiye dayanılarak sözleşme yapmaya zorlanması onun maddi ve manevi varlığının gelişmesini önleyen bir yöntemdir. Kişi kendini böyle bir yardıma muhtaç görürse Anayasanın 48 inci maddesinde belirtildiği gibi sözleşme hürriyeti dahilinde bunu sağlamak hakkına zaten sahiptir. Kişi, sözleşme hürriyeti çerçevesinde ister odaya kayıtlı olan meslek mensuplarıyla çalışır. İsterse kendi muhasebe sistemini kurarak muhasebeci eliyle işlemlerini yürütür veya hiç muhasebeci çalıştırmaz ve bu tercihinin malî külfetine ve kanuni sonuçlarına kendi isteğiyle katlanır. Kanunda böyle bir zorunluluğun

öngörülmesi Anayasanın 5, 12 ve 48 inci maddelerine aykırıdır. Öte yandan Anayasanın 6 ncı maddesine göre, egemenlik kayıtsız şartsız Milletindir. Türk Milleti egemenliğini, Anayasanın koyduğu esaslara göre yetkili organlar eliyle kullanır. Egemenliğin kullanılması, hiçbir surette hiçbir kişiye, zümreye veya sınıfa bırakılamaz. Hiç bir kimse veya organ kaynağını Anayasadan almayan bir devlet yetkisi kullanamaz. Devletin egemenlik hakkına dayanarak aldığı verginin, kanunlarda belirlenen kurallara uygun olarak beyan edilip edilmediğini denetlemek sadece Devlet organlarına aittir ve Anayasanın 128 inci maddesinde belirtildiği gibi bu hizmet ancak memurlar ve diğer kamu görevlileri eliyle görülür. Memurların ve diğer kamu görevlilerinin nitelikleri, atanmaları, görev ve yetkileri, hakları ve yükümlülükleri, aylıkları vs. kanunla düzenlenir ve devlet eliyle yürütülür. İşletmelerin faaliyetlerinin sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine sunmak üzere özel bir kanunla düzenlenen serbest muhasebecilik, serbest muhasebeci malî müşavirlik ve yeminli malî müşavirlik mesleğini bir odaya bağlı olarak yürüten kişilerin memur veya kamu görevlisi olmadıkları açıktır. Bunlar serbest meslek mensubudurlar ve 3568 sayılı Kanunun 47 nci maddesinde, bunların görevleri sırasında veya görevleri sebebiyle işledikleri suçlardan dolayı fiillerinin niteliğine göre Türk Ceza Kanununun devlet memurlarına ait hükümleri uyarınca cezalandırılmalarının öngörülmesi, kamu görevlisi sayılmalarını gerektirmez. Üstelik bunların yapacağı denetim devletin denetim hakkını da sona erdirmemektedir. Bu denetim, mükellefe ek bir malî külfet yükleyerek belli bir meslek grubunun iş sahasını genişleterek idareye belli bir kolaylık sağlamak amacını gütmektedir. Ancak, bu düzenleme beyannameyi imzalayacak meslek mensubunun zorunlu olarak mükellefin defterlerini tutmak, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannamelerini düzenlemek ve benzer işleri yapmak gibi sonuçlar da doğuracağından (ki iptali istenen idari düzenleme ile sözleşme imzalama zorunluğu da getirilmiştir) mükellef aleyhine sonuçlar ortaya çıkarabilecektir. Yasaya göre, yapılan bu işlemler nedeniyle bir vergi ziyayı ortaya çıkarsa, mükellefle beraber meslek mensubunun da vergi, ceza ve gecikme faizlerinden sorumlu olduğu kabul edilmişse de, bunların fiileri nedeniyle mükellefin ceza tehdidi altında bırakılması cezaların şahsiliği ilkesine aykırı olduğu gibi, mükellefi kendi iradesi dışında vergi ve ceza tehdidi altına sokmaktadır. Mükellefle devlet arasına, böyle karmaşık hukuki sorunlar çıkarabilecek şekilde zorunluluk getirilerek, bir meslek grubunun dahil edilmesi, Anayasa'ya uygun görülmemiştir.

Yasayla vergi beyannamelerinin meslek mensupları tarafından da imzalanması mecburiyetini getirme ve bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulatmaya ait usul ve esasların belirlenmesi konusunda Maliye Bakanlığı'na yetki devredilmesi ise ayrıca Anayasa'ya aykırılık teşkil etmektedir.

Anayasa hukukunun temel ilkelerinden biri olan ve hukuk devletinin özünü oluşturan "kanun önünde eşitlik" ilkesi, Anayasamızın 10 uncu maddesinde "Herkes dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir." ifadeleriyle yer almıştır. Kanun önünde eşitlik ilkesi, vergi hukukunda diğer alanlara oranla daha fazla önem taşımaktadır. Zira vergi, devletin egemenlik gücüne dayanarak vatandaşlardan cebren ve karşılıksız olarak alınan ekonomik değerlerdir. Bu nedenle, bu konuda çıkarılan kanunların vatandaşlara tam, doğru ve eşit olarak uygulanması gerekmektedir. Vergi Kanunları önünde eşitlik, benzer koşullar içinde olanların aynı vergi yüküne tabi olmasını, denetim yönünden de aynı kurallara tabi olmasını ifade eder. Ancak, konunun hangi koşullar altında benzer veya aynı olduğunu belirlemek Anayasadaki kurallar çerçevesinde kanun koyucuya aittir.

Vergi kanunları, verginin konusu, mükellefi, matrahı, tarifesi, tahsil şekilleri gibi vergileme olayının temeli olan hususları mutlaka hükme bağlamalıdır. Bir malî yükümün yerine getirilmesi, bu yönleriyle yeterince belirlenmemişse, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilmesi olasıdır. Bu nedenle vergi ile ilgili ödevlerin ve verginin tahsiline ilişkin zorunlulukların çerçevesinin belli başlı unsurları da açıklanarak Anayasadaki ilkeler içerisinde kanunla düzenlenmesi gerekir. Kanunla yapılması gerekli düzenleme yetkisi yürütme organına tanınmaz.

227 nci maddede yer alan "Maliye Bakanlığı vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci malî müşavir veya yeminli malî müşavirler tarafından da imzalanması mecburiyetini getirmeye, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir." şeklindeki hüküm, vergilerini beyan üzerine ödeyen mükelleflerin bir kısmının beyannamelerinin meslek mensuplarına imzalatılması, imzalatmamaları halinde müeyyideye maruz bırakılmaları, bir kısmının bundan muaf tutulması sonucunu doğurabilir. Nitekim uygulama böyle olmuştur. Bu husus kanun önünde eşitlik ilkesine aykırıdır.

Öte yandan Anayasanın 91 inci maddesine göre, TB.MM. Bakanlar Kuruluna kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi verebilir. Ancak, Anayasanın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleri ile dördüncü bölümünde yer alan siyasî haklar ve ödevler kanun hükmünde kararnamelerle düzenlenemez. Anayasanın bu maddesinde öngörülen haklardan olan vergi ödevi, kanun hükmünde kararname ile bile düzenlenemezken, idareye, bu ödevin yerine getirilmesi için mükelleflere yüklenilen bir "zorunluluğu getirme" yetkisinin tanınması, üstelik bu zorunluluğun sınırlarının ve kimlere uygulanacağını kanunda belirlenmemesi Anayasa'nın 7, 10, 73 ve 91 inci maddelerine aykırıdır.

Bu nedenlerle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 4008 sayılı Kanunun 6 ncı maddesiyle eklenen mükerrer 227 nci maddesi hükmünün Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varıldığından, Anayasa'nın 152 nci ve 2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanunun 28 inci maddesi uyarınca Anayasa Mahkemesine başvurulmasına, Anayasa Mahkemesi'nin bu konuda vereceği karara kadar davanın geri bırakılmasına, kararla birlikte dosyada bulunan dava dilekçesi, müdahil dilekçeleri ve ekleri ile Davalı İdarenin savunması ve Danıştay Savcısı düşüncesinin tasdikli bir örneğinin Anayasa Mahkemesi Başkanlığı'na gönderilmesine 30.10.1995 gününde oybirliğiyle karar verildi.""