

" ...

"Davacı ... vekili ... tarafından, 2014/01-03 dönemi stopaj beyannamesi üzerinden ihtirazi kaydın kabul edilmemesi suretiyle yapılan 21.04.2014 tarihli tahakkukun iptali ve ödenen tutarın iadesi istemiyle ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI'na karşı açılan davada işin gereği düşünüldü:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin son fıkrasında "Maliye Bakanlığı, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanları, verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir" hükmü yer almaktadır. Bu yetkiye dayanılarak Maliye Bakanlığınca 26.08.2010 günlü ve 27684 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 275 seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, "Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin son fıkrasının Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden, aynı maddenin birinci fıkrasında tevkifat yapacaklar arasında sayılmayan aile hekimlerinin, aile hekimliği hizmetlerinin verilmesiyle ilgili olarak temizlik, sekreterlik, şoförlük gibi hizmetler için yanlarında çalıştıracakları hizmet erbabına yapılacak ücret ödemeleri, serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemeler ile işyerine ilişkin kira ödemeleri ve esnaf muaflığından yararlananlardan mal ve hizmet alımları karşılığında yapılan ödemelerden maddede belirtilen oranlarda tevkifat yapmaları uygun bulunmuştur. Birden çok aile hekiminin görev yaptığı aile sağlığı merkezlerinde ise bu yükümlülük yönetici olarak belirlenen aile hekimi tarafından yerine getirilecektir." düzenlemesine yer verilmiştir.

Dava dosyasının incelenmesinden; davacının 2014/01-03 dönemi için 21.04.2014 tarihinde ihtirazi kayıt ile Gelir Vergisi Stopaj Beyannamesi verdiği, ihtirazi kayıt kabul edilmeyerek aynı tarihte tahakkuk fişi düzenlendiği anlaşıldığından, işlemin dayanağı olan 275 seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin dayanağı 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin son fıkrasına yönelik Anayasaya aykırılık durumu Ankara 1.Vergi Mahkemesi Hakimliği'nce göz önüne alınarak Anayasaya uygunluğunun incelenmesi gerekli görülmüştür.

Anayasanın 2. maddesinde; "Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, millî dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, lâik ve sosyal bir hukuk Devletidir" denilmektedir.

Anayasa'nın 35. maddesinde; "Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir. Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz." hükmü yer almaktadır.

Anayasa'nın 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 konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir" düzenlemesi yer almaktadır.

Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devleti, eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygılı, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adil bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya 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. Bu bağlamda, hukuk devletinde yasa koyucu, yalnız yasaların Anayasa'ya değil, evrensel hukuk ilkelerine uygun olmasını sağlamakta yükümlüdür.

Hukuk devletinin en önemli ilkelerinden biri hiç kuşkusuz “hukuki güvenlik” ilkesidir. Kişiler, hukuk alanında yapacakları işlemlerle ilgili pozisyonlarını o anki hukuk kurallarına güvenerek alırlar. Bu ilkeye göre hukuk kuralları sık sık değişmemelidir. Bu ilkeyle ilişkili olarak da Anayasamızın 73. maddesinde yer alan “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.” hükmü ile vergilendirmede “kanunilik” ilkesi benimsenmiştir. “Kanunilik” ilkesinin istisnası da Anayasamızın yine aynı maddesinde yer alan “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.” hükmü ile düzenlenmiştir. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulup, değiştirilip, kaldırılması vergi mükellefiyetinin kanunla tesis edilip, düzenlenip, kaldırılabilmesi anlamına gelir. Kimlerin vergi mükellefi olacağı, verginin konusu, oranı ve matrahı gibi vergilendirmede temel olan hususlar “kanunilik” ilkesi gereği kanunla düzenlenmek zorundadır. Bu durum Anayasa’nın emredici bir hükmüdür. “Kanunilik” ilkesi, vergi mükellefiyetinin yanında vergi sorumluluğunu da kapsar. Vergi sorumlusu da yeri geldiği zaman asıl borçlunun yerine geçip vergiyi ödemek zorunda kalır. Bu yüzden vergi sorumluluğu da vergi mükellefiyeti gibi vergilendirmenin temel hususlarından biridir. Bunun sonucu olarak vergi sorumlularının da kanunla düzenlenmesi gerekmektedir. Bu durumu göz önüne alan Kanun koyucu, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesinde tevkifat yapmaya mecbur olanları sayma yoluyla belirtmişken, 12.06.2002 tarihli ve 4761 sayılı Kanunun 2. maddesiyle eklenen 94. maddenin son fıkrası ile idareye bu sayıyı artırma konusunda takdir hakkı verilmiştir.

“Kanunilik” ilkesini benimseyen Anayasa, vergilendirmeye ilişkin düzenlemelerin kanun ile yapılmasını öngörerek “hukuki güvenlik” sağlamıştır. Çünkü kanunları değiştirmek idari işlemleri değiştirmekten daha zordur. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesinde vergi sorumluları tek tek sayılmışken, son fıkradaki düzenleme ile vergi sorumluluğunun kapsamının idarenin düzenleyici işlemleri ile genişletilebileceği göz önüne alındığında, bu durum keyfi bir uygulamaya neden olabileceğinden “hukuki güvenlik” ilkesi ile bağdaşmamaktadır. Ayrıca vergilendirme, mülkiyet hakkını da yakından ilgilendirir. Çünkü, vergi ödeyen kişinin malvarlığında bir azalma meydana gelir. Dolayısıyla, vergilendirmeye ilişkin düzenlemeler mülkiyet hakkını etkilediğinden ve Anayasa mülkiyet hakkının kanunla sınırlanabileceğini öngördüğünden vergilendirme ile ilgili temel hususlardan biri olan vergi sorumluluğunun kanunla düzenlenmesi gerekmektedir.

Uyuşmazlık konusu olayda, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesi ile istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur olanlar sayma yolu ile tahdidi olarak belirlenmişken, maddenin son fıkrasında Bakanlığa verilen yetki ile çıkarılan 275 seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile Aile hekimleri tevkifat yapacaklar arasına alınmıştır. Bu kuralla vergi sorumluluğu genişletilerek “kanunilik” ilkesine aykırı davranılmıştır. Anayasa, vergi mükellefiyetinde olduğu gibi vergi sorumluluğunda da “kanunilik” ilkesini benimsemiştir. Kanunda vergi sorumluları tahdidi olarak sayılmışken bu vergi sorumlularının tebliğ ile artırılmasına imkan veren 94. maddenin son fıkrası anayasal dayanaktan yoksundur.

Bu itibarla, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesinin son fıkrası Anayasanın 2., 35. ve 73. maddesine aykırılık oluşturmaktadır.

Açıklanan nedenlerle, Anayasa'nın 152. maddesinin 1. fıkrası ile 6216 sayılı Kanunun 40. maddesinin 1. fıkrası uyarınca, bir davaya bakmakta olan Mahkemenin, davada uygulanacak bir kanun veya kanun hükmünde kararnamenin hükümlerini Anayasaya aykırı görmesi durumunda davayı açan belgeler ile dosyanın ilgili bölümlerinin onaylı örnekleri ve kendisini bu kaniya götüren gerekçeli kararı ile Anayasa Mahkemesine başvurusu öngörüldüğünden; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin son fıkrasının Anayasanın 2., 35. ve 73. maddesine aykırı olduğu kanaatine ulaşıldığından, anılan hükmün iptali istemiyle itiraz yoluyla Anayasa Mahkemesine başvurulmasına, dava dosyasının onaylı bir örneğinin Anayasa Mahkemesine gönderilmesine, Anayasa Mahkemesinin bu konuda vereceği karara kadar 5 ay süreyle davanın geri bırakılmasına, 19/11/2014 tarihinde karar verildi."