

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Esas Sayısı : 1996/5

Karar Sayısı : 1996/26

Karar Günü : 26.6.1996

R.G. Tarih-Sayı :30.06.2001-24448

İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN : Danıştay Dördüncü Dairesi

İTİRAZIN KONUSU : 24.6.1994 günlü, 4008 sayılı Yasa ile Vergi Usul Yasası'na eklenen "Mükerrer 227. Madde"nin Anayasa'nın 7., 10., 73. ve 48. maddelerine aykırılığı savıyla iptali istemidir.

I- OLAY

213 sayılı Vergi Usul Yasası'na 4008 sayılı Yasa'nın 6. maddesiyle eklenen mükerrer 227. maddenin Bakanlığa verdiği yetkiye dayanan, Maliye Bakanlığı, 23 Şubat 1995 günlü, 22211 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 1 sıra numaralı, "Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliği" ile yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinin serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci malî müşavirlerce imzalanması ve bu iş için yükümlülerin bunlarla sözleşme yapması zorunluluğunu öngörmüştür. Danıştay Dördüncü Dairesi, Anayasa'ya aykırılığından söz ederek bu Tebliğin iptali için açtığı dâvada, Tebliğin dayanağı olan mükerrer 227. maddenin iptalini istemiştir.

III- YASA METİNLERİ

A- İtiraz Konusu Yasa Kuralı

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun itiraz konusu mükerrer 227. maddesi şöyledir:

"Mükerrer Madde 227

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 Bakanlığınca 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 ziyasına 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 hakdan yararlanamazlar. Ancak, Maliye Bakanlığı tasdik raporlarının ibraz süresini iki aya kadar uzatmaya yetkilidir.

233 sayılı Kanun Hükmünde Kararname hükümlerine tabi olan Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile bunlara ait müesseseler hakkında bu madde hükümleri uygulanmaz."

B- Dayanılan Anayasa Kuralları

İtiraz yoluna başvuran Mahkeme'nin iptal istemini dayandırdığı Anayasa kuralları şunlardır :

1- "MADDE 7.- Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisindir.

Bu yetki devredilemez."

2- "MADDE 10.- Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.

Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz.

Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar."

3- "MADDE 48.- Herkes, dilediği alanda çalışma ve sözleşme hürriyetlerine sahiptir. Özel teşebbüsler kurmak serbesttir.

Devlet, özel teşebbüslerin millî ekonominin gereklerine ve sosyal amaçlara uygun yürümesini, güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayacak tedbirleri alır."

4- "MADDE 73.- Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir."

IV- İLK İNCELEME

Anayasa Mahkemesi İÇtüzüğü'nün 8. maddesi gereğince Yekta Güngör ÖZDEN, Güven DİNÇER, Selçuk TÜZÜN, Ahmet SEZER, Haşim KILIÇ, Yalçın ACARGÜN, Mustafa BUMİN, Sacit ADALI, Ali HÜNER, Lütfi F. TUNCEL ile Fulya KANTARCIOĞLU'nun katılmalarıyla 8.2.1996 gününde yapılan ilk inceleme toplantısında işin esasının incelenmesine, sınırlama sorununun esas inceleme evresinde ele alınmasına oybirliğiyle karar verilmiştir.

SÖZLÜ AÇIKLAMA

Anayasa'nın 149. ve Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında 2949 sayılı Yasa'nın 30. maddesi gereğince, Maliye Bakanlığı ile Türkiye Barolar Birliği temsilcileri sözlü açıklama için çağırılmışlardır.

A- 3.4.1996 günlü sözlü açıklamada Türkiye Barolar Birliği yetkilileri Mükerrer 227. Maddenin Anayasa karşısındaki durumuna ilişkin özetle;

"Anayasa'ya aykırılıkları şöyle sıralayabiliriz:

a) Serbest Muhasebeci veya Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlerin vergi beyannamelerini imzalaması mecburiyeti konulmakla, mükelleflerin bütün defter ve belgelerini de inceleme ve değerlendirme yetkisi de verilmiş olmaktadır. Böylece verginin gizliliği ilkesi ve ancak ilgili devlet memuru ve kamu görevlilerinin kullanabileceği yasal ve kamusal yetkiler özel kişilere, özel bir meslek grubuna tanınmış ve hatta devredilmiş olmaktadır. (1) Nolu Tebliğ çıktıktan sonra Maliye Bakanlığı'nın bir yetkilisinin açıklanması çok ilginç ve çarpıcıdır. Bu yetkili, "Tebliğ hazırlanırken Yeminli Malî Müşavirler, merkezi denetim elemanlarının bir devamı olarak alındı ve ayrı bir statüde düşünülmedi. Verilen yetkiler ve istenilen sonuçlar hep bu düşüncenin ürünüdür. Bir denetim elemanı mührünü bırakıyor ve Yeminli Malî Müşavir oluyor; böylece görev kesintisiz şekilde devam ediyor." diyebilmiştir.

Çok iyi anımsıyoruz ki Anayasa Mahkememiz 3194 sayılı İmar Kanunu'nun "Yeminli Serbest Mimarlık ve Mühendislik büroları"na "kamu görevi" niteliğinde yetkiler veren hükümlerini bunların "Serbest Meslek faaliyeti icra etmekte olan" "özel kişiler" olduğu, memur ve kamu görevlisi sayılamayacakları gerekçesi ile E.1985/11, K.1986/29 sayılı kararı ile iptal etmiştir.

Danıştay 4. Dairesi'nden gönderilen ve Yüce Mahkemenin önünde olan bu dosyadaki konu, anılan iptal kararında sözü edilen durumdan çok daha hassastır.

Vatandaşın vergi borcunu ödemek üzere devletle olan ilişkisinin gereklerini yerine getirirken devletle organik ve kamusal bağı olmayan ve Anayasa'nın 128. maddesinde açıkça tanımlanan devletin genel idare esaslarına göre yürütmekle yükümlü olduğu kamu hizmetlerini gerektirdiği asli ve sürekli görevlerini gördüğü memurlar ve diğer kamu görevlilerinden olmayan bir meslek grubunun fiili yardımına zorlanması ve bu nedenle de ayrıca malî yük altına sokulması hukukun üstünlüğü ilkesi ile de Anayasa'nın özü ve sözüyle de bağdaşmaz. Danıştay 4. Dairesinin kararında belirtildiği gibi böyle bir mecburiyet, kişinin maddi ve manevi varlığını geliştirmesini engelleyen ekonomik ve sosyal bir engeldir. Vergi Usul Yasası'nın mükerrer 227. maddesi, Anayasa'nın 5, 12, ve 128 inci maddelerine aykırıdır.

b) Anayasa'nın 73. maddesinde "Vergi, resim harç ve benzeri malî yükümlülükler, kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır" denilmiş, bunlarda muaflık, istisna ve indirim

oranlarına ilişkin hükümlerde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisinin Bakanlar Kurulu'na verilebileceği belirtilmiştir.

Anayasa'nın 91. maddesinin 1. fıkrasında 73. maddenin içinde yer aldığı ikinci kısmının dördüncü bölümüne yollama yapılarak "bu bölümde yeralan siyasi haklar ve ödevlerin Kanun Hükmünde Kararnamelerle düzenlenemeyeceği belirtilmektedir. 73. maddede belirtilen vergi yükümlülüğü, Kanun Hükmünde Kararname ile bile düzenlenemezken Maliye Bakanlığı'na mükelleflere yeni yükler yıkılması, sözleşme ve beyanname imzalatma zorunluluğunun getirilmesi, sınırının ve kimlere uygulanacağını Yasa ile belirlenmemesi, Anayasa'nın 7, 10, 73 ve 91 inci maddelerine aykırıdır.

c) Anayasa'nın 48. maddesine göre "Herkes dilediği alanda çalışma ve sözleşme hürriyetine sahiptir" kişilerin beyanname imzalamasını sağlamak için belli bir meslek grubuyla sözleşme imzalamaya zorlanması, Anayasa'ya aykırıdır.

Danıştay 4. Daire kararında da açıkça belirtildiği gibi "kişi sözleşme hürriyeti çerçevesinde ister odaya kayıtlı olan meslek mensuplarıyla çalışır, isterse muhasebeci çalıştırmaz, tercihinin malî külfetine ve kanuni sonuçlarına kendi isteğiyle katlanır. Kanunda böyle bir zorunluluğun öngörülmesi, Anayasa'nın 5., 12. ve 48. maddelerine aykırıdır."

Yukarıda etraflıca açıklandığı üzere 1, 2 ve 3 numaralı Tebliğlere dayanak yapılan Vergi Usul Yasası'nın mükerrer 227. maddesi Anayasa'nın sadece sayılan madde ve sözlerine değil özüne, ruhuna da aykırıdır, iptali gerekir." demişlerdir.

B- Maliye Bakanlığı yetkilileri ise yasanın amacı ve vergi hukukundaki yeri hakkında aşağıdaki düşüncelerini açıklamışlardır:

"4008 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununa eklenen mükerrer 227 nci maddenin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanarak ticari, ziraî ve mesleki kazanç ihtiva eden vergi beyannamelerinin muhasebeci ve müşavirlerce de imzalanması zorunluluğu, 23/02/1995 tarihinde, 1 sıra numaralı Tebliğ ile uygulamaya konulmuş ancak, maddenin Anayasa'ya aykırılık iddiaları Danıştay 4. Dairesi tarafından ciddi bulularak Anayasa Mahkemesi nezdinde dava konusu yapılmıştır.

Danıştay 4. Dairesinin konuyla ilgili kararında belirtilen hususlara geçmeden önce mükerrer 227 nci maddenin getiriliş amacının ortaya konulması faydalı olacaktır.

Mükerrer 227 nci Maddenin Amacı

a- Vergi Matrahlarının Daha Gerçekçi Olmasının Sağlanması

Vergi Usul Kanununun mükerrer 227 nci maddesi gereğince beyannameyi imzalayan meslek mensupları imzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmasından sorumludurlar. Esasen buradaki sorumluluk, 3568 sayılı Kanunun 2/A-a maddesinde belirtilen hususlarla yakından ilişkilidir. Bu maddede, Serbest Muhasebeciler ile Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlerin, gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin, genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kâr-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgeleri düzenlemek gibi işlemleri yapabilecekleri belirtilmektedir.

Mükerrer 227 nci madde, sayıları 40 bin civarında bulunan ve mükelleflerin vergiye müteallik işlemlerini yürüten ve yönlendirme imkanı bulunan muhasebeci ve müşavirlerin bu fonksiyonlarından, vergi beyannamelerinin matraha ilişkin daha gerçekçi rakamları içermesi konusunda faydalanmak amacını taşımaktadır.

Bugün mükelleflerimizin %80'inden fazlası, vergi muhasebesine ilişkin işlemlerde 3568 sayılı Kanuna göre ruhsat alan muhasebeci ve müşavirlerin hizmetlerinden faydalanmaktadırlar. Özellikle ticari ve zirai faaliyette bulunan mükelleflerimiz için bu oran daha yüksek rakamlara ulaşmaktadır.

Mükerrer 227 nci maddenin uygulanmasından önceki dönemlerde, 3568 sayılı Kanunun 2/A-a maddesinde belirtilen hizmetleri mükelleflere sunan meslek mensuplarının bu hizmetlerle ilgili olarak herhangi bir sorumlulukları bulunmamaktaydı. Uygulama imkanı olmayan genel mesleki sorumluluğun varlığı bu gerçeği değiştirmemektedir. Bir başka anlatımla, meslek mensuplarının bu işlemleri ifa sırasında vergi mevzuatına aykırı hareket etmelerini engelleyecek caydırıcı bir yaptırım bulunmamaktaydı. Vergi hizmetin ücretini müşteri olan mükelleften alan meslek mensubu, fiilen mükellefin "ücretli memuru" durumunda idi. Nitekim, kamuoyu nezdinde muhasebecinin, genel olarak muhasebe kayıtlarını mükellefin ödemeyi düşündüğü vergi rakamına uygun hale getirdiği kanısı yaygındır.

Bunun ötesinde, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemesi ve bilerek kullanılması faaliyetlerinde bazı muhasebecilerin de yer aldığı söylenmektedir.

Son yıllarda Dünyada olduğu gibi ülkemizde de, ekonomik olayların hızla değişmesi ve daha fazla uluslararası boyut kazanmasının doğal sonucu olarak, vergi mevzuatının da daha karmaşık hale gelmesi mükellefin, muhasebeci ve müşavire olan bağımlılığını artırmıştır.

Mükellef üzerinde bu derece önemli etkisi bulunan meslek mensuplarının mesleki faaliyetleri sırasında, mükelleflerin Devlete karşı olan yükümlülükleri yönünden onların lehine hareket etme yerine nötr kalmalarının sağlanması, vergi kayıp ve kaçığının azaltılmasında önemli bir etken olacaktır. Mükerrer 227 nci madde esas itibariyle bu anlayışı ihtiva etmektedir.

b- Vergi Denetiminin Etkinliğinin Artırılması

Bakanlığımız üzerindeki vergi inceleme yükünün son derece ağır olduğu bir gerçektir. Vergi incelemesinde, belgelerin defter kayıtlarıyla uyumlu olup-olmadığının tespiti, inceleme elemanlarına en çok zaman kaybettiren bir husustur. Bu işlemler vergi incelemelerinde harcanan zamanın yaklaşık olarak %80'ini almakta ve inceleme elemanlarının verimliliğini büyük ölçüde azaltmaktadır.

Beyannameleri imzalayan meslek mensupları belgelerin kayıtlara uyumundan sorumlu olduğu için sistemin uygulanmasıyla birlikte, vergi incelemelerinde etkinlik artacak, aynı sayıdaki vergi inceleme elemanlarıyla bir kaç kat daha fazla mükellef kitlenin hesaplarının incelenmesi imkanı ortaya çıkacaktır.

c- Mükelleflerin Muhasebe Hatalarından Dolayı Mağduriyetlerinin Asgariye İndirilmesi

Mükerrer 227 nci maddenin uygulanması, defterlerini muhasebecilere tutturan veya genel olarak vergiye müteallik işlemlerde muhasebeci veya müşavirlerin hizmetlerinden

faaydalanan mükelleflere ilave bir malî külfet getirmemektedir. Zira, bu mükellefler belirlenen tarife üzerinden zaten bir ücret ödemektedirler. Mükellefin defterini tutan muhasebecinin dönem sonunda beyannameyi mükerrer 227 nci madde çerçevesinde imzalaması halinde bu imza dolayısıyla ek bir ücret ödenmeyecektir. Sorun, muhasebeci veya müşavirlerin hizmetlerinden hiç faydalanan, başka bir anlatımla muhasebeye ilişkin işlemlerin kendisi yerine getiren mükelleflerde ortaya çıkmaktadır. Bu mükelleflerin ilk bakışta ilave bir malî külfetle karşı karşıya kaldıkları düşünülebilir.

Genel mahiyette bir sistem dizayn edilirken, sisteme tam uyum sağlamayan ekstrem unsurlar söz konusu olabilir. Bu çoğu zaman düzenlemenin genel mahiyette olmasından ve değişkenlerin ya da kriterlerin sistem elemanlarının tümünü tam olarak kavrayamamasından kaynaklanır. Ekstrem unsurların asgariye indirilmesi için idarece yapılabilecek her şeyin yapılması gerekir. Ancak, buna rağmen %100'lk hedefe ulaşılmaması, sistemin yanlışlığı anlamına gelmemelidir. Bu durumda, sistemin kavradığı orana bakılması gerekmektedir. Yukarıda, mkellefimizin yaklaşık %80'inin muhasebeci veya müşavirlerden hizmet satın aldıklarını belirtmiştik. Bakanlığımız, malî külfetle karşı karşıya kalma oranı yüksek olan, yani defterlerinin tutulmasında muhasebe ve müşavir kullanım oranı düşük küçük esnaf ve meslek erbabını 2 numaralı Tebliğle beyanname imzalatma kapsamı dışına çıkarmıştır. 2 numaralı Tebliğden önce imzalatma kapsamındaki yaklaşık 1.800.000. olan mükellef sayısı 1.200.000. civarına dşmş bulunmaktadır. Kapsam dışına çıkartılan bu mükelleflerin çok azı muhasebeci ve müşavirlik hizmetlerinden faydalanmaktadırlar. Zira, iktisadi faaliyeti nisbeten daha az karmaşık boyutlu olan bir mükellefin, muhasebeye ilişkin işlemlerinin kendisi ya da bir yakını tarafından yerine getirilmesi yaygın bulunmaktadır. Bu nedenle, 2 numaralı Tebliğ'den sonra, muhasebeye ilişkin işlemlerde muhasebeci veya müşavirlerden faydalanan mükellef oranı %90'ı aşmış bulunmaktadır.

Meslek mensuplarına sorumluluk yüklenmesiyle, genel olarak, ilave bir malî külfetle karşılaşmadan mükelleflere daha kaliteli ve güvenilir muhasebe ve müşavirlik hizmeti sunulur hale gelinmiştir.

Vergi ziyayı olarak ortaya çıkan olaylardan meslek mensuplarının yaptığı hatalar önemli bir yer işgal etmektedir. Vergi mevzuatında belirtilen mükellefiyetlerini tam ve eksiksiz yerine getirmelerine rağmen, muhasebeci ve müşavirlik hizmeti veren meslek mensuplarının kusuru ya da ihmali nedeniyle mükelleflerimizin vergi cezalarına muhatap olmaları çok sık karşılaşılan bir durumdur. Bu gibi hallerde, sorumluluk tamamen mükellefe ait olmakta, kusurlu durumda olan meslek mensuplarına ise herhangi bir müeyyide uygulanmamaktadır. Beyannamelerin sorumlulukla birlikte, muhasebeci ve müşavirlere de imzalatılması, ilave bir malî külfet söz konusu olmadan meslek mensuplarının hatalarını asgari seviyeye indireceği için mükelleflerin mağduriyetlerini önleyecektir."

VI- ESASIN İNCELENMESİ

İşin esasına ilişkin rapor, başvuru kararı ve ekleri, iptali istenilen Yasa kuralı ile itiraza dayanak yapılan Anayasa kuralları, bunların gerekçeleri ve öteki yasama belgeleri okunup incelendikten Maliye Bakanlığı yetkilileri ile Türkiye Barolar Birliği temsilcilerinin sözlü açıklamaları dinlenildikten sonra gereği görüşülüp dşnld:

A- Uygulanacak Kural Sorunu

İtiraz yoluna başvuran, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. maddesinin tümüyle iptalini istemiştir. Ancak, maddenin birinci fıkrasının 2. bendiyle, ikinci, üçüncü ve dördüncü fıkraları bakmakta olduğu dâvada uygulanacak kurallar olmadığından bunlara yönelik itiraz başvuran mahkemenin yetkisizliği nedeniyle reddedilmiştir. Güven DİNÇER'in "maddenin tümünün incelenmesi gerektiği" yolundaki karşıoyuyla bu karara katılmamıştır.

B- İtiraz Konusu Maddenin Anlam ve Kapsamı

İtiraz konusu mükerrer maddenin birinci fıkrasının 1. numaralı bendinde; vergi beyannamelerinin yükümlülerle birlikte serbest muhasebeci, serbest muhasebeci malî müşavir veya yeminli müşavir tarafından imzalanmasından sonra verilmesi zorunluluğunu getirmeye ve bu zorunluluğu beyanname türleri, yükümlü grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulamaya; 2 numaralı bendinde ise, vergi yasalarında yer alan bağışıklık, ayrıklık (istisna), yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığı'nca belirlenen koşullara uygun olarak yeminli müşavirlerce düzenlenmiş onama raporu ibraz edilmesi şartına bağlamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Maliye Bakanlığı, mükerrer 227. maddeye dayanarak 23 Şubat 1995 günlü Resmî Gazete'de yayımlanan ve Danıştay'da iptali istenen "Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlerce İmzalanması Hakkında 1 sıra numaralı Genel Tebliği" çıkarmıştır.

Bu Tebliğ ile imzalatma kapsamındaki yükümlüler, imzalatma kapsamındaki vergi beyannameleri, beyannamelerini imzalatmayan yükümlüler hakkında yapılacak işlemler, beyannameleri imzalayacak meslek mensupları, serbest muhasebeciler ve serbest muhasebeci malî müşavirlerin sorumlulukları, müşterek ve müteselsil sorumluluğun saptanması, müşavirlik sözleşmesinin düzenlenmesi, beyannamelerin vergi dairelerine verilmesi usulü düzenlenmiştir.

C- Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

Danıştay Dördüncü Dairesi, mükerrer 227. maddenin Anayasa'nın 7., 10., 73., 48. ve 91. maddelerine aykırılığını ileri sürmüştür.

1- Anayasa'nın 10. Maddesi Yönünden İnceleme

Danıştay Dördüncü Dairesi başvurusunda, 227. maddede yer alan "Maliye Bakanlığı vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Yasa'ya göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci malî müşavir veya yeminli malî müşavirler tarafından da imzalanması zorunluluğunu getirmeye, bu zorunluluğu beyanname çeşitleri yükümlü grupları ve faaliyet konuları yönünden ayrı ayrı uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir" biçimindeki kuralın, mükellefler arasında ayrıma neden olacağını bunun da eşitlik ilkesine aykırılık oluşturacağını ileri sürmüştür.

Mükerrer 227. maddede, vergi beyannamelerinin malî müşavirlerce imzalanması öngörülmüştür. Maddede, ayrıca vergi beyannamelerinin imzalanması ile ilgili konuların düzenlenmesi ve uygulanması Maliye Bakanlığına bırakılmıştır. Maliye Bakanlığı Vergi Beyannamelerinin tümü için imza zorunluluğu getirebileceği gibi beyanname türlerine, mükelleflerin faaliyet alanlarına göre değişik uygulama yapmaya yetkili kılınmıştır.

Yasa önünde eşitlik, herkesin her yönden aynı kurallara bağlı olacağı anlamına gelmez. Yasaların uygulanmasında dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasal düşünce, felsefî inanç, din ve mezhep ayrılığı gözetilmesi ve bu nedenlerle eşitsizliğe yol açılması Anayasa katında geçerli görülemez. Bu mutlak yasak, birbirinin aynı durumda olanlara ayrı kuralların uygulanmasını ve ayrıcalıklı kişi ve toplulukların yaratılmasını engellemektedir. Kimi yurttaşların haklı bir nedene dayanarak değişik kurallara bağlı tutulmaları eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaz. Durum ve konumlarındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları ve değişik uygulamaları gerekli kılabilir. Özelliklere ve ayrılıklara dayandığı için haklı olan nedenler, ayrı düzenlemeyi aykırı değil, geçerli kılar. Aynı durumda olanlar için ayrı düzenleme aykırılık oluşturur. Anayasa'nın amaçladığı eşitlik, eylemli değil, hukuksal eşitliktir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar ayrı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'nın öngördüğü eşitlik, çiğnenmiş olmaz. Başka bir anlatımla, kişisel nitelikleri ve durumları özdeş olanlar arasında, yasalara konulan kurallarla değişik uygulamalar yapılamaz. Durumlardaki değişikliğin doğurduğu zorunluluklar kamu yararı ya da başka haklı nedenlere dayanılarak yasalarla farklı uygulamalar getirilmesinde, Anayasa'nın eşitlik ilkesinin çiğnendiği sonucu çıkarılamaz.

Hukuksal durumları ve konumları ayrı olan mükelleflerin faaliyet alanlarına, beyanname türlerine ve mükellef gruplarına göre ayrı ayrı düzenlemeye bağlı tutulmasına imkan veren Yasa kuralı, Anayasa'nın 10. maddesine aykırı değildir ve iptal isteminin reddi gerekir.

2- Anayasa'nın 7., 73. ve 91. Maddeleri Yönünden İnceleme

Bu konuda 4. Dairenin başvurusunda özetle şöyle denilmektedir :

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

Anayasanın 1. maddesine göre TBMM Bakanlar Kuruluna kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi verebilir. Ancak, Anayasanın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümünde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleri ile dördüncü bölümünde yer alan siyasi haklar ve ödevler kanun hükmünde kararnamelerle düzenlenemez. Anayasanın bu maddesinde öngörülen haklardan olan vergi ödevi, kanun hükmünde kararnameyle bile düzenlenemezken, idareye, bu ödevin yerine getirilmesi için mükelleflere bir zorunluluk getirme yetkisinin tanınması, üstelik bu zorunluluğun sınırlarının ve kimlere uygulanacağını Yasa'da belirlenmemesi Anayasa'nın 7., 73. ve 91. maddelerine aykırıdır.

Mükerrer 227. maddenin birinci bendi, Anayasa'nın 73. maddesinde düzenlenen vergi ödevi ile doğrudan ilgili olmayıp, yasa ile düzenlenen mesleklerden olan malî müşavirlik mesleğinden yararlanarak vergi yönetiminin işlerini kolaylaştırmak ve vergi kayıp ve kaçagını azaltmak amacını güden bir düzenlemedir.

Birinci bentte, vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Yasa'ya göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci malî müşavir veya yeminli malî müşavir tarafından

imzalanması zorunluluğu getirmeye ve verilecek beyannamelerin çeşitleri, yükümlü grupları ve faaliyet konularına göre uygulatmaya Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Bu durumda itiraz konusu kural, verginin konusu, mükellefi, matrahı, tarifesi ve tahsil şekilleri gibi vergilendirmenin temel öğeleriyle ilgili olmadığından 73. maddeye aykırı değildir.

İdarenin objektif düzenleyici tasarruflarına ilişkin kurallar Anayasa'nın 115. ve 124. maddelerinde düzenlenmiştir. Anayasa'nın 115. maddesinde, kanunların uygulanmasını göstermek veya emrettiği işleri belirtmek üzere Bakanlar Kurulu'na tüzük çıkarma yetkisi verilmiştir. 124. madde ile de yasa ve tüzüklerin uygulanması sağlanmak üzere Başbakanlık, Bakanlıklar ve kamu tüzelkişilerine yönetmelik çıkarma yetkisi tanınmıştır. İdarenin genel düzenleme yetkisi kuşkusuz tüzük ve yönetmelikle sınırlı değildir.

Uygulamada yürütme organı ve idare, tüzük ve yönetmelik dışında kararname, talimat, yönerge, genelge, sirküler, karar, tebliğ gibi değişik adlar altında idarî düzenlemeler yapmaktadır. Tüzük ve yönetmeliklerin biçimsel özellikleri saklı kalmak koşuluyla bütün idarî düzenlemelerin anayasal ve hukuksal temelleri aynıdır.

Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasına göre vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümler yasa ile konulabilir. Bu konuda maddenin son fıkrasında belirtilen ayırık durumlarda Bakanlar Kurulu'na yetki devrinde bulunulabilir. Ancak, vergi ve malî yükümlülüklerle ilişkin yasalarda uygulamaya yönelik kuralların idarî düzenleyici metinlere bırakılması yasama organının takdir alanı içindedir. Yasakoyucu bu tür kuralları vergi yasalarında ayrıntılı düzenleyebileceği gibi, çerçevesini belirleyerek idarî düzenlemelere de bırakabilir.

İtiraz konusu fıkra ile Bakanlığa verilen yetki, vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler getirilmesine ilişkin olmadığı gibi yasama yetkisinin devri niteliğinde de değildir.

Bu nedenle, itiraz konusu kural Anayasa'nın 7. ve 73. maddelerine aykırılık oluşturmamaktadır.

Konunun 91. maddeyle doğrudan bir ilişkisi görülmemiştir.

3- Anayasa'nın 48. Maddesi Yönünden İnceleme

Danıştay Dördüncü Dairesi'nin başvuru kararında ;

"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 Anayasa'nın 48. maddesinde belirtildiği gibi sözleşme hürriyeti dahilinde bunu sağlamak hakkına sahiptir. Kişi sözleşme hürriyeti çerçevesinde ister odaya kayıtlı olan meslek mensuplarıyla çalışır, isterse 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 Anayasa'nın 48. maddesine aykırıdır" denilmektedir.

Anayasa'nın 48. maddesi, herkesin sözleşme hürriyetine sahip olduğu kuralını getirmiştir. Bu kural, özel kişiler arasındaki hukuksal ilişkileri düzenleyen temel hukuk kuralıdır. Sözleşme serbestisi, yasaların çizdiği çerçeve ile sınırlıdır. Özel hukuktaki ekonomik ilişkileri düzenleyen temel Yasa olan Borçlar Yasası'nın 19. maddesinde konu kurala bağlanmıştır. 19. maddede, "bir akdin mevzuu, kanunun gösterdiği sınır dairesinde serbestçe tayin olunabilir. Kanunun sureti kat'iyede emrelediği kavaidi hukukiyeye veya kanuna muhalif, ahlâka (adaba) veya umumi intizama veyahut şahsi hükümlere müteallik haklara mugayir bulunmadıkça iki tarafın yaptıkları mukaveleler muteberdir" denilmektedir. Buna göre, yasanın açıkça öngördüğü ilkelere, ahlâka ve kamu düzenine aykırı sözleşme yapılamaz. Özel kişiler arasındaki ilişkilerde bile sözleşmelerle ilgili bazı temel düzenlemeler yasayla kurala bağlanmışken, kamu hizmetinin düzenlenmesinde gerekli yasalar ve idarî düzenleyici metinlerle, idarî usullerin bir parçası olarak sözleşmelerin hukuksal alanını etkileyici bir kısım kuralların konulması da doğaldır. Aslında çıkarılan her yasa ve konulan her kural, özel kişilerin kendi aralarındaki veya devletle olan ilişkilerinde bir sınırlamadır.

Hukukumuzda bazı meslekler için, mesleğe giriş, meslek mensuplarının hakları, meslekî yetkileri ve yükümlülükleri yasalarla belirlenmiştir. Ayrıca bu mesleklerin mensuplarını bünyelerinde toplayan meslekî kuruluşlar Anayasa'nın 135. maddesinde, "Kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşları" olarak düzenlenmiştir. Yasalarda belirli bazı hizmetlerin görülebileme 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.

Dava konusu kural, vergi beyannamelerinin verilmesinde yeni idarî usuller getirmektedir. Kamuya sunulacak belirli belgelerin, yasal biçim ve esaslara bağlı kılınması ve bunların belli meslek mensuplarınca hazırlanması, denetlenmesi ve tasdiki yeni bir hukuksal olay değildir. Noterlik hizmetleri ile bazı teknik hizmetler bunun en belirgin örneğidir. Serbest muhasebecilik ve malî müşavirlik mesleği, görev, yetki, yükümlülük ve sorumlulukları yasada belirlenen mesleklerden olup Anayasa'nın 135. maddesi kapsamındadır. 3568 sayılı Yasa'ya göre kendilerine mesleklerini icra yetkisi verilmiş olan muhasebeci ve malî müşavirlerin Vergi Usul Yasası'nın mükerrer 227. maddesi kapsamındaki görev ve yetkileri, meslekî çalışmalarının bir bölümüdür. Madde ile düzenlenen kurallar, benzeri pek çok konuda olduğu gibi yasal bir idarî usuldür ve vergi mükelleflerinin kamuya karşı olan yükümlülüklerinin düzenlenmesidir.

Bu nedenlerle, yapılan düzenlemenin Anayasa'nın 48. maddesine aykırı bir yanı yoktur.

Yukarıda açıklanan nedenlerle, Anayasa'ya aykırılık savları yerinde görülmediğinden itirazın reddi gerekir. Yekta Güngör ÖZDEN, Selçuk TÜZÜN, Ahmet N. SEZER, Yalçın ACARGÜN, Fulya KANTARCIOĞLU bu görüşe katılmamışlardır.

VII- SONUÇ

4.1.1961 günlü, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na 4008 sayılı Yasa'nın 6. maddesiyle eklenen mükerrer 227. maddenin birinci fıkrasının 1. bendinin Anayasa'ya aykırı olmadığına ve itirazın REDDİNE, Yekta Güngör ÖZDEN, Selçuk TÜZÜN, Ahmet N. SEZER, Yalçın ACARGÜN ile Fulya KANTARCIOĞLU'nun karşıoyları ve OYÇOKLUĞUYLA, 26.6.1996 gününde karar verildi.

Başkan	Başkanvekili	Üye
Yekta Güngör ÖZDEN	Güven DİNÇER	Selçuk TÜZÜN
Üye	Üye	Üye
Ahmet N. SEZER	Haşim KILIÇ	Yalçın ACARGÜN
Üye	Üye	Üye
Mustafa BUMİN	Sacit ADALI	Ali HÜNER
Üye		Üye
Lütfi F. TUNCEL		Fulya KANTARCIOĞLU

KARŞIOY GEREKÇESİ

Anayasa'ya uygunluk denetimine bağlı tutulan kural, çoğunluk oyuyla oluşan kararın gerekçesine yansıyan görüşlerin tersine, Anayasa'ya açıkça aykırıdır.

İncelenen kuralın yürürlüğe konulmasına ve uygulanma yöntemine ilişkin değerlendirmelerle kaynağından başlayarak anayasal yetki kurumunun irdelenişindeki görüşler, hukuksal çarpıklığı gidermek yerine doğrulamıştır. Kuralın, "Bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir" açıklığını taşıyan birinci fıkrasının son tümcesiyle Maliye Bakanlığı'na bıraktığı hususlar Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasına açıkça aykırıdır. Verginin salınmasından alınmasına değin geniş bir alanla ilgili her düzenleme "vergi" kökünden ayrılamaz. Bu nedenle sorunu Anayasa'nın 73. maddesi kapsamı dışında düşünmek yanlıştır. Nedensellik bağı açıktır. Belirgin ilgi ve ilişki, hukuksal eleştiri ve değerlendirmenin alanını belirlemektedir. Devletin varlığını, egemenliğin en gerekli ve geçerli nedenlerinden birini kanıtlayan "vergi" konusu, yasakoyucunun temel yetkilerinin başında gelmektedir. Anayasal öngörüler ve koşullar uyarınca ilgili organlara ayrıntıları düzenleme görevini vermek dışında, temel ve genel yönleri yasakoyucu kendisi yürürlüğe koyar.

Anayasa'nın, savsaklanması ve gözardı edilmesi olanaksız (Anayasa Mad11) bu kuralı vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin yasayla konulacağını, değiştirilip kaldırılacağını öngörmektedir. Maliye Bakanlığı'nın belirlemede yasayla yetkili kılınması ya da görevlendirilmesi, düzenlemenin yasayla yapılması değildir. Yasa yolunun gösterildiği durum ve konularda, o işin yasayla düzenlenmesi asıldır.

Anayasa'nın 73. maddesinin son fıkrası gereğince vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin bağışıklık, ayrıklık ve indirimleriyle oranlarına ilişkin kurallarda yasanın

belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişikliği ancak Bakanlar Kurulu yapabilirken "mükerrer 227. madde"deki yetkileri Maliye Bakanlığı'na vermek, Anayasa'nın açık buyruğuna karşı çıkmaktır. Anayasa yargısı, böyle bir durumu olağan karşılayamaz, bu duruma geçerlik tanıyamaz. Bu gerekler, doğrudan yasayla yerine getirilir ve yarar, Anayasa'ya uygun yöntemle sağlanır. Bakanlığa bırakılan düzenlemeler yasayla doğrudan yapılmalıydı.

Maliye Bakanlığı'nı bu tür yetkilerle donatmak, vergi kaybı özüne sığınarak geçirilecek bir durum değildir. Bu konuda Maliye Bakanlığı'nı yetkili kılmak, hangi nedenle olursa olsun, Yasa yerine Bakanlığı geçirmektir. Yasakoyucu kendi yetkisini Bakanlar Kurulu'na ya da bir Bakanlığa bırakamaz, devredemez. Böyle bir bırakma ya da devretme ancak, açık Anayasa kurallarıyla yapılabilir.

"Mükerrer 227. madde" beyannamelerin imzalatılması zorunluluğunu öngörmektedir. Bu zorunluluk yerine getirilmezse Vergi Usul Yasası'nın değişik 30. maddesinin yine aynı amaçla, aynı doğrultuda değiştirilen 8. bendi uygulanacaktır. Bu tür bir zorunluluk Anayasa'ya aykırıdır. İmzalatılıp onaylatılan beyannamenin göreceği işlemde bir ayrıcalık, bağlı tutulacağı denetim ve yöntemlerinde bir ayrıklık düşünülebilir ama yurttaşı ya da yükümlüyü devlet dışı bir kişi ya da kuruluşa bağlı kılmak zorunluluğunda bırakmak asla savunulamaz. Avukata ya da hekime başvurma, ancak o yolla yargı ya da sağlık yerinden yararlanmanın koşulu değilse ve olamazsa, hiçbir yükümlü de devletle ilişkisinde bir başkasının aracılığına bağlı tutulamaz. Dış örnekler ve öbür yasa kuralları, anayasal denetimde örnek ve dayanak olamaz.

Hukuk devleti, hukuksallıkla saygınlığını güçlendiren, onurunun kıvancını herkese duyuran bir insanlık ve hukuk kurumudur. Tüm işlem ve eylemlerinin bağımsız yargının denetimine açık olması ölçüsünde, hukuka uygun işlem ve uygulamalarıyla örnek bilinmesi gerekir. Baskı, güç, zorunluluk ve sınırlama gibi durumlar anayasal gerekler dışında düşünülmemelidir. Günlük gereksinimler, anayasal gerekleri dışlayamaz ve geçersiz kılamaz.

Hukuk devleti, her istediğini yapamayan, yapmaktan kaçınan devlettir. Bu niteliği taşıyan bir devlet, parasal çıkardan önce, hukuksal uygunluğu arar. Bu konudaki özeni, saygınlığının temel koşuludur. Yarar sağlamak ya da kimi bozuklukları gidermek için hukuk dışı yol izlemesi hoşgörülle karşılanırsa, yarınlarda konunun önemi ve yarar ileri sürülerek başka aykırılıklara katlanmak zorunluluğu doğabilir. Oysa hukuktan ödün verilemez. Devletin zararını önlemek, vergi yitiklerini azaltmak için iptal kararıyla birlikte yeni düzenleme için süre vermek yeterli olurdu. Antidemokratik kuralları ayıklamak için Anayasa Mahkemesi'nin, hiçbir ayırım gözetmeden ve hiçbir yarar ölçüsü aramadan olaya yaklaşması, devletle kuruluşları ve yurttaşları -zorunlu özgün durumlar, özelliği olan konular dışında- bir tutarak hukuksal sonucu ortaya koyması gerekir. Bu duyarlık, devlete ve hukuka güvenin de yadsınmaz ögesidir.

Yasa yerine Maliye Bakanlığı'nı yetkilendiren itiraz konusu kural, kanımızca Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırıdır.

Başkan

Yekta Güngör ÖZDEN

Üye

Selçuk TÜZÜN

Esas Sayısı : 1996/5
Karar Sayısı : 1996/26

Üye

Yalçın ACARGÜN

Üye

Fulya KANTARCIOĞLU