

T.C.

DANIŞTAY

Dördüncü Dairesi

Esas No : 2019/778

Karar No : 2021/1337

Tarih : 02.03.2021

İÇTİHAT METNİ

Davanın Konusu : ... tarih ve ... sayılı Sirküler ile bu Sirkülere dayanılarak davalı idarenin elektronik ortamda duyurularının yayınlandığı E-Beyanname sistemindeki adresinde (<https://ebeyanname.gib.gov.tr/gerekliBelgeler.html>)

15/05/2017 tarihinde yayınlanan; "İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin beyannamelerinin elektronik ortamda gönderilmesine aracılık edecek meslek odalarının bağlı oldukları vergi dairelerine 'İşletme Hesabı Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflerin Beyannamelerinin Elektronik Ortamda Gönderilmesine Aracılık Yetkisi Talep Formunu' doldurarak müracaat etmeleri gerektiğine" ilişkin duyurunun iptali istenilmektedir.

Davacıların İddiaları : Davacı tarafından, dava konusu işlem ile 3568 sayılı Yasa ile tanımlanan meslek mensuplarının hak ve yetkilerinin gasp edildiği, yetkisiz kişi ve kurumlarca beyanname gönderilmesine cevaz verildiği, bu haksız uygulamaya 15/05/2017 tarihinde başlandığı, ancak bu uygulamanın ve dayanağı sirkülerin üst normlara aykırı olduğu, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu 2/A bendine göre gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin defterlerini tutmak ve kayıtlarını yapma görevlerini müteakip ve buna bağlı olarak mali tablolarını beyannamelerini ve diğer belgelerini düzenlemek hak yetki ve sorumluluğunun tamamen serbest muhasebeci mali müşavirlere ait olduğunu, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 227. maddesinde beyannameler ile ilgili muhasebeci yeminli mali müşavirlere imzalatılması konusunda zorunluluk getirmeye dair idareye yetki verildiği, ancak beyannamelerin gönderilmesi yetkisinin kaldırılmasına cevaz verilmediği, kanunla yetki hak ve sorumlulukları tanımlanmış olan serbest muhasebeci mali müşavirlerin beyannameleri tasdik etmesine ilişkin yasal düzenlemeler varken meslek dışındaki şirketlere meslek mensuplarına esnafa sanayiciye tüccara sermaye şirketlerine bu hakkın verilmesinin kanunsuz olduğu belirtilerek söz konusu uygulamanın ve dayanağı sirkülerin iptali istenilmektedir.

Davalının Savunması : Davalı tarafından, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257/1. maddesinin 4. bendinde Maliye Bakanlığı'nın bu Kanunun 149. maddesine göre devamlı bilgi vermek zorunda olanlardan istenilen bilgiler ile vergi beyannameleri ve bildirimlerin, şifre, elektronik imza

veya diğer güvenlik araçları konulmak suretiyle internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında verilmesi, beyanname ve bildirimlerin yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracı kılınarak gönderilmesi hususlarında izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, beyanname, bildirim ve bilgilerin aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu zorunluluğu beyanname, bildirim veya bilgi çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulamaya, yetkili olduğu, 5228 sayılı Kanunun 8. maddesi ile eklenen fıkrasında ise "Birinci fıkranın (4) numaralı bendi uyarınca Maliye Bakanlığının beyanname ve bildirimlerin yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracı kılınarak gönderilmesi hususunda izin vermesi veya zorunluluk getirmesi halinde, (mükellef veya vergi sorumlusu ile gönderme işini yapacak kişiler arasında özel sözleşme düzenlenmek kaydıyla) elektronik ortamda gönderilen beyanname ve bildirimler, mükellef veya vergi sorumlusu tarafından verilmiş addolunur." düzenlemesine yer verildiği, bu hükümlere göre Maliye Bakanlığı'nın dava konusu düzenlemeleri yapmaya yetkisi bulunduğu, bu çerçevede 17/01/2008 tarih 31 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Sirkülerinde konuya ilişkin açıklamalar yapıldığı, buna göre davaya konu uygulamanın davacının iddia ettiği gibi 15/05/2017 tarihinde E-Beyanname sisteminde yapılan duyuru ile başlanmadığı, 17/01/2008 tarihinde başladığı, elektronik beyanname sisteminin tetkikinden yaklaşık 100 adet meslek odası ve birliğin üyelerine ait beyannamelerini elektronik ortamda göndermek üzere kullanıcı kodu, parola ve şifresinin bulunduğu anlaşıldığı, meslek odaları ve birlikleri aracılığıyla beyanname göndermek zorunda olmadıkları halde kendi tercihleri doğrultusunda meslek odaları ve birlikleri ile aracılık sözleşmesi düzenleyerek beyannamelerini elektronik ortamda meslek odaları ve birlikleri aracılığıyla gönderen mükellef sayısının 2012 yılında 944 beyanname sayısının ise 29.012 olduğu, 2013 yılında ise 971 mükellefin 29.213 beyanname gönderdiği ve takip eden yıllarda da bu sayının artarak devam ettiği, dolayısıyla uygulamanın 15/05/2017 tarihinde yayınlanan duyuruya dayandığı iddiasının yanlış olduğu, aracılık yetkisi almak isteyen meslek odaları ve birliklerinin kullanıcı kodu, parola ve şifre almalarına ilişkin açıklamalara yer veren 31 sıra nolu sirküler ile uygulamaya başladığı, bu uygulama ve sirkülerin mevzuata uygun olduğu, aynı Sirkülerde "diğer taraftan, işletme hesabı esasına göre defter tutan meslek odası ve birlik üyesi mükelleflerin istemeleri halinde, beyannamelerini 340 sıra nolu VUK Genel Tebliği uyarınca aracılık yetkisi almış meslek mensupları vasıtasıyla da gönderebilecekleri tabiidir" açıklamasına yer verildiği, davacının iddia ettiği gibi serbest muhasebeci mali müşavirlerin gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin beyannamelerini gönderme yetkisinin kaldırılmadığı ileri sürülerek yürütmenin durdurulması isteminin reddi gerektiği savunulmaktadır.

Danıştay Tetkik Hakimi Düşüncesi: Dosyanın incelenmesinden, iş bu davanın açılmasından daha sonra 17/12/2017 tarih ve 30273 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 486 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile, "Defter-Beyan Sistemine" geçildiği, Tebliğin "Sistemi kullanma yetkisi" başlıklı 13. maddesinde, meslek odalarının yalnızca basit usule tabi olan üyeleri hakkında Defter-Beyan Sistemi üzerinden defter tutma, beyanname ve bildirim gönderebilme işlemleri yapma konusunda yetkilendirildiği ve dava konusu edilen 31 Seri No.lu Sirküler ile meslek odalarının işletme hesabı esasına göre defter tutan üyelerinin elektronik ortamda beyanname göndermeleri yetkilerine son verildiği anlaşılmaktadır. Dolayısıyla dava konusu Sirküler konusuz kaldığından ve bu Sirkülere dayanılarak yapılan 15/05/2017 tarihli duyurunun ise uygulanma kabiliyeti bulunmadığından dava hakkında karar verilmesine yer olmadığı düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı ... Düşüncesi : Dava, davalı idarenin elektronik ortamda duyurularının yayınlandığı E-Beyanname sistemindeki adresinde (<https://ebeyanname.gib.gov.tr/gerekliBelgeler.html>), 15/5/2017 tarihinde "İşletme Hesabı Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflerin Beyannamelerinin Elektronik Ortamda Gönderilmesine Aracılık Yetkisi Talep Formu" nun yayımlanması ve işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin beyannamelerinin elektronik ortamda gönderilmesine aracılık edecek meslek odaları ve birliklerinin, bağlı bulundukları vergi dairelerine bu formu doldurarak müracaat etmeleri gerektiğinin ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 257'nci maddesinin verdiği yetkiye istinaden; 5362 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odalarının ve birliklerinin, işletme hesabı esasına göre defter tutan üyelerine ait beyanname, bildirim ve eklerini elektronik ortamda göndermelerinin uygun görüldüğünün duyurulması üzerine, bu uygulamanın ve dayanağı ... tarih ve ... sayılı Sirkülerin iptali istemine ilişkindir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunun "Devamlı bilgi verme" başlıklı 149'uncu maddesinde, Maliye Bakanlığının kamu idare ve müesseseleri (Kamu hizmeti ifa eden kurum ve kuruluşlar dahil) ile gerçek ve tüzel kişilere vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli fasılalarla ve devamlı olarak yazı ile vermek mecburiyeti getirmeye, mükerrer 257'nci maddesinin değişmeden önceki 4 üncü fıkrasında da, Kanunun 149'uncu maddesine göre devamlı bilgi vermek zorunda olanlardan istenilen bilgiler ile vergi beyannameleri ve bildirimlerin, şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları konulmak suretiyle internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında verilmesi, beyanname ve bildirimlerin yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracı kılınarak gönderilmesi hususlarında izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, beyanname, bildirim ve bilgilerin aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu zorunluluğu beyanname, bildirim veya bilgi çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulamaya kanuni süresinden sonra kendiliğinden veya pişmanlık talepli olarak verilen beyannameler üzerine düzenlenen tahakkuk fişi ve/veya ihbarnameleri mükellefe, vergi sorumlusuna veya bunların elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verdiği gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda tebliğ etmeye ve buna ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu hükmü yer almıştır.

Anılan maddenin devamında Maliye Bakanlığının, birinci fıkrada yazılı belge tasdik işlemini; noterlere, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlara veya uygun göreceği diğer mercilere yaptırmaya, ticari kazançları basit usulde tespit edilen gelir vergisi mükelleflerine özel bir defter tutturmaya ve bu konulara ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu, kanuni süresi geçtikten sonra kendiliğinden veya pişmanlık talepli olarak verilen beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesi üzerine elektronik ortamda düzenlenen tahakkuk fişi ve/veya ihbarnamelerin mükellef, vergi sorumlusu veya bunların elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verdiği gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda iletileceği düzenlemesine yer verilmiştir.

213 sayılı Kanunun 28'inci maddesinin 2'nci fıkrasında beyannamenin elektronik ortamda gönderilmesi halinde tahakkuk fişinin elektronik ortamda düzenleneceği ve mükellef veya elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verilmiş gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda iletileceği, bu iletinin, tahakkuk fişinin mükellefe tebliği yerine geçeceği, son fıkrasında ise bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığı tarafından tespit olunacağı düzenlemesine yer verilmiştir.

Davaya konu edilen Sirkülerin; Vergi Usul Kanununun yukarıda yazılı maddeleri hükmü uyarınca, 5362 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odaları ve birliklerinin, işletme hesabı esasına göre defter tutan üyelerine ait beyanname, bildirim ve eklerini elektronik ortamda göndermelerine olanak sağlayarak, bunun için aracılık yetkisi almalarını ve kullanıcı kodu, parola ve şifre alabilmek için yapılması gereken hususları açıklayıcı mahiyette olduğu anlaşılmaktadır.

Bu itibarla, davaya konu edilen düzenleme verilen yetki kapsamında olup, söz konusu düzenlemede üst hukuk nomlarına aykırılık bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle, davanın reddi gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren Danıştay Dördüncü Dairesince duruşma için taraflara önceden bildirilen 02/03/2021 tarihinde, davacı yanında müdahiller ... ve ...'nin gelmediği, davacı vekili Av. ... ve davalı idare vekilleri Av. ..., Av. ...'in geldiği ve Danıştay Savcısının hazır olduğu görülmekle, açık duruşmaya başlandı. Taraflara usulüne uygun olarak söz verilerek dinlendikten ve Danıştay Savcısının düşüncesi de alındıktan sonra taraflara son kez söz verilip, duruşma tamamlandı.

Danıştay Dördüncü Dairesince 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 50/5. maddesindeki, "Danıştay İdari ve Vergi Dava Daireleri Kurulları kararlarına uyulmasının zorunlu olduğu" düzenlemesi uyarınca, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun bozma kararına uyularak işin gereği görüldü:

KARAR :

İNCELEME VE GEREKÇE :

213 sayılı Vergi Usul Kanununa 24/06/1994 tarihli ve 4008 sayılı Kanunun 6. maddesi ile eklenen mükerrer 227. maddesinde, Maliye Bakanlığının; vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirler

tarafından da imzalanması mecburiyetini getirmeye, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulatmaya, mükerrer 257/1-1 maddesinde, mükellef ve meslek grupları itibarıyla muhasebe usul ve esaslarını tespit etmeye, bu Kanuna göre tutulmakta olan defter ve belgeler ile bunlara ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi zorunlu bilgileri belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya;.... aynı maddenin -dava tarihinde yürürlükteki şekli ile- 4. bendinde ise, bu Kanunun 149. maddesine göre devamlı bilgi vermek zorunda olanlardan istenilen bilgiler ile vergi beyannameleri ve bildirimlerinin, şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları kullanılmak suretiyle internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında verilmesi, beyanname, bildirimlerin yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracı kılınarak gönderilmesi hususlarında izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, beyanname, bildirim ve bilgilerin aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu zorunluluğu beyanname, bildirim veya bilgi çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulatmaya kanuni süresinden sonra kendiliğinden veya pişmanlık talepli olarak verilen beyannameler üzerine düzenlenen tahakkuk fişi veya ihbarnameleri mükellefe, vergi sorumlusuna veya bunları elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verdiği gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda tebliğ etmeye ve buna ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu belirtilmiştir. Davalı idarece kendisine düzenleme yetkisi verilen hükümler mesnet gösterilerek, bazen bağlayıcı nitelikte kural koymak ve bazende uygulamada birliği sağlamak ve tereddütlü konuları açıklığa kavuşturmak amaçlı vergi kanunlarını açıklayıcı ve yorumlayıcı düzenleyici işlem niteliğinde "genel tebliğ" çıkarılarak Resmi Gazete'de yayımlanmaktadır.

Öte yandan, ilk olarak, 315 Seri No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde ifadesini bulan, daha sonra hukuki dayanağını -23/07/2010 tarihli RG'de yayımlanarak yürürlüğe giren 6009 sayılı Kanunun 15. maddesiyle değişik- VUK'un 413. maddesinden alan ve doktrinde, bir makamın görüşlerini ilgililere bildiren fakat bağımsız bir hukuki tasarruf veya kategori teşkil etmeyen (Siddık Sami Onar'a göre) yazılar şeklinde anlamlandırılan sirküler ise, Vergi Usul Kanunu'nun 413. maddesi hükmü uyarınca, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından açık olmayan ve tereddüt edilen konular hakkında aynı durumda olan tüm mükellef ve vergi sorumluları için uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere Gelir İdaresi Başkanlığınca çıkarılan ve bireylerin soruları teker teker değilde toplu şekilde yanıtlanan yönetsel işlemlerden olup internet ortamında yayınlanmakla yetinilmektedir.

Vergi Usul Kanununun mükerrer 257. maddesi hükmü gereğince, ilk olarak davalı idarece hazırlanan ve 30/09/2004 tarih ve 25599 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 340 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile; Elektronik ortamda gönderilecek beyannamelerin kapsamı ve e-beyanname gönderme konusunda Maliye Bakanlığınca yetkili kılınan gerçek ve tüzel kişilere ilişkin hususlarda usul ve esaslar düzenlenmiş, daha sonra 19/02/2011 tarih ve 27851 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 405 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 340 Seri No.lu Tebliğin "V- Aracılık Yetkisi Verilen Gerçek Ve Tüzel Kişiler" başlıklı bölümü değiştirilerek; "Vergi Usul Kanununun mükerrer 257. maddesinin Bakanlığa verdiği yetkiye istinaden, 3568 sayılı Kanun uyarınca yetki almış olup bağımsız çalışan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin (meslek mensuplarının), mükelleflerin vergi beyannameleri, bildirim ve eklerini elektronik ortamda göndermelerinin uygun görüldüğü" belirtilmiştir.

Yine, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 257/4. maddesine dayanılarak hazırlanan ve 14/02/2005 tarihli ve 15 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile; meslek odalarının basit usulde vergilendirilen mükelleflere ait beyanname, bildirim ve eklerini elektronik ortamda göndermelerinin uygun görüldüğü bildirilmiştir.

Bu sirküler ile meslek odalarına basit usulde vergilendirilen üyelerinin beyanname ve bildirimlerinin elektronik ortamda gönderilmesi konusunda yetki verilmesinden sonra -dava konusu edilen- 17/01/2008 tarihli ve "e- Beyanname" konulu 31 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri hazırlanmış ve bu defa meslek odalarının işletme hesabı esasına göre defter tutan üyelerine ait beyanname, bildirim ve eklerini elektronik ortamda göndermelerine yetki verildiğine ilişkin düzenleme yapılmıştır.

Davalı idarenin elektronik ortamda duyurularının yayınlandığı E-Beyanname sistemindeki adresinde (<https://ebeyanname.gib.gov.tr/gerekliBelgeler.html>), 31 Seri No.lu Sirkülere dayanılarak 15/05/2017 tarihinde yayınlanan; "İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin beyannamelerinin elektronik ortamda gönderilmesine aracılık edecek meslek odalarının bağlı oldukları vergi dairelerine 'İşletme Hesabı Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflerin Beyannamelerinin Elektronik Ortamda Gönderilmesine Aracılık Yetkisi Talep Formunu' doldurarak müracaat etmeleri gerektiğine" ilişkin duyuru üzerine, bahsedilen duyuru ile dayanağı Sirkülerin iptali için iş bu dava açılmıştır.

Dava dilekçesinde davacı tarafından, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu kapsamında serbest muhasebeci mali müşavir olarak görev yapmakta olup, mezkûr Kanununun 2/A bendine göre gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin defterlerini tutmak ve kayıtlarını yapma görevlerini müteakip ve buna bağlı olarak mali tablolarını beyannamelerini ve diğer belgelerini düzenlemek hak, yetki ve sorumluluğunun tamamen serbest muhasebeci mali müşavirlere ait olduğu, 340 Sıra No.lu Tebliğ ile de, mükelleflerin elektronik ortamda beyanname ve bildirimlerini gönderme yetkisinin serbest muhasebeci mali müşavirlere verildiği, davalı idarece düzenlenen Sirküler ile 5362 sayılı Esnaf ve Sanatkarlar Meslek Kuruluşları Kanununa dayanılarak kurulan ve Kanunlarında kendilerine beyanname verme konusunda hiçbir yetki verilmemiş olan meslek odalarına elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verilmesinin hukuka aykırı olduğu iddia edilmektedir.

Buna göre, uyuşmazlığın çözümü davalı idarenin sirküler ile meslek odalarına elektronik ortamda beyanname göndermeye aracılık yetkisi verip veremeyeceği hususunun incelenmesine dayanmakta olup, konu bu yönden incelenecektir.

Bilindiği üzere, vergi hukukunun sınırlarının nerede ve nasıl başladığını saptayabilmek mezkur mevzuatı anlamak ve kaynaklarını bilmekle mümkündür. Devletin kamu giderlerini karşılamak üzere kişilerden cebren ve karşılıksız olarak topladığı ekonomik değer olarak tanımlanan verginin, konusu, vergilendirme süreci, vergi yetkisi ve bu yetkinin dağılımı, mükellefi, tarhi, tebliği, tahakkuk ve tahsili aşamalarının her birinin yolu yöntemi, vergi hukukunun asli kaynaklarından olan başta Anayasa olmak üzere, Anayasanın belirlediği sınırlar içinde Kanun, KHK, Cumhurbaşkanlığı Kararları,

Yönetmelik gibi düzenleyici kurallarla kapsamlı ve sistemli bir şekilde ortaya konulmuş, uygulamada çıkacak soru ve sorunların giderilmesi, konuların mükelleflerce anlaşılabilmesi içinde Mali İdariye; vergi kanunlarının uygulaması konusunda çıkartılarak kanunların açıklanması ve yorumlanması kapsayan genel nitelikli, doktrinde vergi hukukunun tali kaynakları olarak kabul edilen ve mevcut düzenleyici ve bağlayıcı kuralların teknik olarak nasıl uygulanacağını usul ve esaslarını belirleyen ve Mali İdarenin bürokratik kesimleri ile vergi incelemesinde yetkili kimseler açısından mutlak bağlayıcılığı olan Genel Tebliğler yanında, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından açık olmayan ve tereddüt edilen konular hakkında aynı durumda olan tüm mükellef ve vergi sorumluları için uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere, kişiye özel yada toplu bir şekilde Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan görüş şeklinde tarif edilen sirküler, mukteza-genelge-talimatlar ile açıklama yapılabilmesi yetkisi tanınmıştır.

Anayasamızın 2. maddesinde Türkiye Cumhuriyeti'nin bir hukuk devleti olduğu; 11. maddesinde kanunların Anayasaya aykırı olamayacağı; normlar hiyerarşisi kapsamında bazı konuların mutlaka kanunla düzenlenmesi gerektiği, 73. maddesinde, herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olacağı, bir başka ifadeyle, vergi ödemenin her vatandaşın anayasal bir ödevi olduğu, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulup, değiştirilip, kaldırılabilmesi, son fıkrasında da, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerinin muaflik, istisna, indirim ve oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebileceği vurgulanmak ve 124. maddesi ile, Cumhurbaşkanı, bakanlıklar ve kamu tüzelkişilerinin kendi görev alanlarını ilgilendiren konularda yönetmelik çıkarma yetkisinin, kanunlara ve Cumhurbaşkanlığı kararnamelerine aykırı olmamak şartıyla kullanılabileceği hükümlerine yer verilmiştir.

Anayasa Mahkemesinin 02/05/2013 gün ve E:2013/44, K:2013/59, sayılı kararında da 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, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık olan devlettir" şeklinde tanımlanmış, 22/05/2013 tarih ve E. 2013/39, K. 2013/65 sayılı kararıyla da, hukuki güvenlik ilkesi ile belirlilik ilkesinin, "hukuk devleti ilkesi"nin önkoşullarından olduğunu, Kişilerin hukuki güvenliğini sağlamayı amaçlayan "hukuki güvenlik ilkesinin", hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılacağını, "Belirlilik ilkesinin" ise yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olmasını, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesini ifade edeceğini kabul etmiştir.

Söz konusu tespit ve değerlendirmelerden de anlaşılacağı üzere, Anayasamızda, normlar arasında bir hiyerarşisinin var olduğuna ilişkin ifadelerin yer aldığı, düzenleyici işlemlerin dayanağı ve meşruiyetinin kaynağının Anayasa olduğu, ilkesel olarak, hiç bir normun Anayasaya, bir alttaki normunda üstteki norma aykırı olamayacağı dolayısıyla, bir alt normun, üst normun kendisine verdiği hukuki sınırların dışına çıkılarak düzenlenemeyeceği gibi, üstteki normla yapılması gereken bir düzenlemenin de alt normla yapılamamasını gerektireceği, aksi bir durumda hukuk devleti ilkesinin zedeleneceği görülmektedir.

İdarenin yasallığı ilkesi uyarınca, düzenleyici idari işlemler aracılığı ile yasada yer almayan ve yasaya aykırı düşün kural ve düzenlemeler getirilemeyeceği gibi, yasayla düzenlenmesi gereken bir durumun alt norm olan genel tebliğle, genel tebliğ konusu olması gereken bir alanda da sirküler ile düzenleme yapılamayacaktır.

Şu halde, hukuk devletinin temellerinden birisi olan normlar hiyerarşisinin, aynı organdan çıkan genel tebliğle sirküler arasında da bulunduğu dolayısıyla, genel tebliğin sirkülerden üstün olduğu, bu durumun normların ortaya konulması bakımından farklı yöntemlerin geçerli olması gereğini de beraberinde getirdiği, her kuralın, hukuki mahiyet ve vasfını bir üst kuraldan alacağı, genel tebliğlerin bir üst normunun kanun yada kanun maddeleri olması ve genel olma özelliğini taşıması, gücünü de yasalardan alması nedeniyle, hazırlanışında izlenen yöntem ile sirkülerlerin hazırlanışında izlenecek yöntemlerin farklı olacağının kabul edilmesi gerekecektir.

Dava konusu 31 Seri No.lu Sirküler incelendiğinde, esasen 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413. maddesinin 4962 sayılı Kanunun 17. maddesi ile değişik ikinci fıkrasının Maliye Bakanlığına yetki veren ilgili maddesinde belirtilen, "mükelleflerin, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve duraksama yaratan hususlarda istemiş oldukları izahatın (açıklamanın), her mükellefe ayrı ayrı yazı ile verilmesi yerine; aynı durumda bulunan tüm mükelleflere, aynı anda ve tek işlemle duyurulmasının sağlanması" amacına matuf düzenlenmesi gerekirken, burada ifade edilen içerik ve amaç aşılıp ve yeni yükümlülükler getirilerek, adeta genel tebliğ hüviyetinde ve genel düzenleyici işlem niteliğinde, bir başka ifadeyle genel tebliğ ile düzenlenmesi mümkün bir hususun dava konusu sirküler ile normlar hiyerarşisine aykırı bir şekilde düzenlendiği anlaşılmakla iptali gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

Nitekim, davalı idarece hazırlanan ve 17/12/2017 tarih ve 30273 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren, 486 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ ile, "Defter-Beyan Sistemi" hakkında açıklamalara yer verilmiş, ayrıca "Defter-Beyan Sistemi" üzerinden defter tutma, beyanname ve bildirim gönderebilme işlemlerinin yapılması hususunda, meslek mensupları ve meslek odaları yetkilendirilmiştir. Söz konusu Tebliğ ile davalı idarenin Sirküler ile düzenleyici işlem niteliğinde yetki verme uygulamasından vazgeçtiği görülmektedir.

Açıklanan nedenlerle, dava konusu edilen 31 Seri No.lu Sirküler ile bu Sirkülere dayanılarak davalı idarenin elektronik ortamda duyurularının yayınlandığı E-Beyanname sistemindeki adresinde (<https://ebeyanname.gib.gov.tr/gerekliBelgeler.html>) 15/05/2017 tarihinde yayınlanan; "İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin beyannamelerinin elektronik ortamda gönderilmesine aracılık edecek meslek odalarının bağlı oldukları vergi dairelerine 'İşletme Hesabı Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflerin Beyannamelerinin Elektronik Ortamda Gönderilmesine Aracılık Yetkisi Talep Formunu' doldurarak müracaat etmeleri gerektiğine" ilişkin duyurunun iptaline karar verilmiştir.

SONUÇ :

Açıklanan nedenlerle;

1. Dava konusu 31 Seri No.lu Sirkülerin İPTALİNE,

2. 15/05/2017 tarihinde yayınlanan; "İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin beyannamelerinin elektronik ortamda gönderilmesine aracılık edecek meslek odalarının bağlı oldukları vergi dairelerine 'İşletme Hesabı Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflerin Beyannamelerinin Elektronik Ortamda Gönderilmesine Aracılık Yetkisi Talep Formunu' doldurarak müracaat etmeleri gerektiğine" ilişkin duyurunun İPTALİNE,

3. Ayrıntısı aşağıda gösterilen toplam ... TL yargılama giderinin davalı idareden alınarak davacıya verilmesine, davacıdan fazla alınan ... TL'lik harcın davacıya iadesine, her bir müdahile ... TL olmak üzere toplam ... TL'lik başvuru harcının ve ... TL'lik posta giderinin davalı idareden alınarak davacı yanında yer alan müdahillere verilmesine, karar verildiği tarihte yürürlükte olan ... TL başvuru harcından daha önce yatırılan ... TL'nin düşürülmesinden sonra kalan ... TL'nin davacıya tamamlatılmasına,

4. Kararın verildiği tarihte yürürlükte olan Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi uyarınca duruşmalı davalar için belirlenen ...-TL vekalet ücretinin davalıdan alınarak davacıya verilmesine,

5. Posta giderleri avansından artan tutarın kararın kesinleşmesinden sonra davacıya iadesine,

6. Bu kararın tebliğ tarihini izleyen otuz (30) gün içinde Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu nezdinde temyiz yolu açık olmak üzere, 02/03/2021 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.

Kaynak: Palmiye Yazılım/Palmiye Mevzuat ve İçtihat Programı