

T.C.
DANIŞTAY
DÖRDÜNCÜ DAİRE
Esas No :2008/429

Davacı ve Yürütmenin Durdurulmasını İsteyen: Türk Dişhekimleri Birliği

Vekili : Av. Mustafa Güler - Av. Yalçın Akbal
Strazburg Cad. No:28/28 Sıhhiye-Ankara

Davalı :Maliye Bakanlığı-Ankara

İstemin Özeti : 5.1.2008 günlü ve 26747 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 379 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile dişhekimlerine pos makinesi kullanma zorunluluğu getiren 2 nci maddesinin 3 üncü fıkrasındaki “... bu tebliğde belirtilen özellikleri haiz kredi kartı okuyucularından (bundan böyle POS-Point of Sale – olarak anılacaktır) bulundurmaları ve ...” ifadesi ile cihazların ve belgelerin özellikleri başlıklı 2.1 inci maddesinin (a) bendi ile iş yerinde POS cihazı bulundurmayanlara veya ...” ibaresinin iptali istemiyle açılan dava sonuçlanıncaya kadar yürütmenin durdurulması isteminden ibarettir.

Savunmanın Özeti: 213 sayılı Vergi usul Kanunu’nun mükerrer 257 nci maddesinin 1 inci fıkrasının 1 ve 6 ncı bentleri uyarınca verilen yetkiye dayanılarak tesis edilen işlemin hukuka uygun olduğu ileri sürülerek davanın reddi gerektiği savunulmaktadır.

Tetkik Hakimi Yavuz Şen’in Düşüncesi: 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 27 nci maddesinde öngörülen koşulların gerçekleşmediği anlaşıldığından, yürütmenin durdurulması isteminin reddi gerekeceği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı Eren Sonbay’ın Düşüncesi: Yürütmenin durdurulmasına karar verilebilmesi için, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 27 nci maddesinde öngörülen koşulların gerçekleşmediği anlaşıldığından, istemin reddi gerekeceği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dördüncü dairesi gereği görüşüldü:

Üye Serap Aksoylu’nun usule ilişkin karşı oyuyla işin esasının incelenmesine geçildi:

5.1.2008 günlü ve 26747 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 379 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel tebliği ile diş hekimlerine pos makinesi kullanma zorunluluğu getiren 2 nci maddesinin 3 üncü fıkrasındaki “... bu tebliğde belirtilen özellikleri haiz kredi kartı okuyucularından (bundan böyle POS – Point of Sale – olarak anılacaktır) bulundurmaları ve ...” ifadesi ile cihazların ve belgelerin özellikleri başlıklı 2.1 inci maddesinin (a) bendi ile işyerinde POS cihazı bulundurmayanlara uygulanacak cezayı düzenleyen 2.4 üncü maddesinin (a) bendindeki “... iş yerlerinde bulundurmayan veya ...” ibaresinin iptali ve öncelikle yürütmenin durdurulması istemiyle dava açılmıştır.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 27 nci maddesinin 1 inci fıkrasında, Danıştay’da veya İdari Mahkemelerde dava açılmasının dava edilen işlemin yürütmesini durdurmayacağı, 2 nci fıkrasında da Danıştay veya İdari Mahkemelerin idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkansız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda gerekçe göstererek yürütmenin durdurulmasına karar verilebileceği hükme bağlanmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 257 nci maddesinin 1 inci fıkrasının 1 inci bendinde Maliye Bakanlığı’nın, 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; bedeli karşılığında basıp dağıtmaya veya üçüncü kişilere bastırıp dağıtmaya veya dağıtırmaya, bunların kayıtlarını tutmaya, bu defter ve belgelere tasdik, muhafaza ve ibraz zorunluluğu getirmeye veya kaldırmaya, bu Kanuna göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgelerin tutulması ve düzenlenmesi zorunluluğunu kaldırmaya; 6 ncı bendinde ise, vergi güvenliğini sağlamak amacıyla niteliklerini belirleyip onayladığı, elektrikli, elektronik, manyetik ve benzeri cihazlar ve sistemleri kullandırmaya, bu cihaz ve sistemler vasıtasıyla bandrol, pul, barkod, hologram, kupür, damga, sembol gibi özel etiket ve işaretlerin kullanılmasına ilişkin zorunluluk getirmeye, uygulamaya ait usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu hükmüne yer verilmiştir.

Yukarıda anılan yasal düzenlemelerle, Maliye Bakanlığı'na, tutulması veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi zorunlu bilgileri belirleme, bunlarda değişiklik yapma ve vergi güvenliğini sağlamak amacıyla niteliklerini belirleyip onayladığı elektrikli, elektronik, manyetik ve benzeri cihaz ve sistemleri kullandırma ve uygulamaya dair usul ve esasları belirleme hususunda yetki verildiği açıktır. Vergi güvenliğinin sağlanması amacının gerçekleşmesi ise mükelleflerin faaliyetlerine ilişkin belge ve kayıtların vergi idaresinin kontrol ve denetim görevini etkin bir şekilde yerine getirmesine elverişli şekilde tutulması, bir başka ifadeyle kazanç sağlanan faaliyetlerinin kayıt altına alınması ile mümkündür.

Dava konusu 379 Seri Nolu Vergi usul Kanunu genel tebliği ile, serbest meslek faaliyetinde bulunan hekimlere işyerlerinde tebliğde belirtilen özellikleri haiz kredi kartı okuyucularından bulundurma zorunluluğu getirilmiş, bu cihazlarla düzenlenecek pos fişlerinin "serbest meslek makbuzu olarak kabul edileceği, pos cihazıyla yapılan tahsilatlarda pos'lardan çıkan belgeler dışında başka bir belge düzenlenmeyeceği, mükelleflerin pos'ları kullanmak suretiyle hizmet ifasında buldukları her günün sonunda kapanış raporu alacakları ve gerektiğinden ibraz edilmek üzere bu raporları muhafaza edecekleri kredi kartı kullanmaksızın ödenen hizmet bedelleri için serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gerektiğine ilişkin düzenlenmesi gerektiğine ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

Söz konusu düzenlemeler, hekimler, dişhekimleri ve veterinerlerin, yürüttükleri serbest meslek faaliyeti nedeniyle elde ettikleri kazancı kayıt altına almak suretiyle Kanunda öngörülen vergi güvenliğini sağlamak amacıyla yönelik olarak ve davalı İdareye verilen nitelikleri belirleyip, onayladığı elektrikli, elektronik, manyetik ve benzeri cihazları kullandırmaya ilişkin zorunluluk getirme yetkisi çerçevesinde getirilmiş olup, mükellefler bakımından öngörülen yükümlükler kanunun amacı ve verilen yetki sınırları dahilinde bulunduğundan, dava konusu genel tebliğde hukuka aykırılık görülmemiştir.

Bu nedenle, yürütmenin durdurulmasına ilişkin isteğin reddine, 9.7.2008 gününde usulde ve esasta oyçokluğuyla karar verildi.

Başkan	Üye	Üye	Üye	Üye
M. Engin	Serap	Z. Nurhan	F. Anıl	M. Fatih
Kumrulu	Aksoylu	Yücel	Genç	Hakçı
	(X)		(XX)	

KARŞI OY (X)

5.1.2008 günlü ve 26747 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 379 sıra nolu Vergi usul Kanunu Genel tebliği ile dişhekimlerine pos makinesi kullanma zorunluluğu getiren 2 nci maddesinin 3 üncü fıkrasındaki “... bu tebliğde belirtilen özellikleri haiz kredi kartı okuyucularından (bundan böyle POS-Point of Sale – olarak anılacaktır) bulundurmaları ve ...” ifadesi ile cihazların ve belgelerin özellikleri başlıklı 2.1 inci maddesinin (a) bendi ile işyerinde POS cihazı bulundurmaya uygulanacak cezayı düzenleyen 2.4 üncü maddesinin (a) bendindeki “... iş yerlerinde bulundurmaya veya ...” ibaresinin iptali ve öncelikler yürütmenin durdurulması istemiyle dava açılmıştır.

16.5.2007 günlü Resmi Gazete yayımlanan, 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile Maliye Bakanlığına bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmuş, Kanunun 35 inci maddesine dayanılarak, 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 8 inci maddesinde yer alan Bakanlığın ana hizmet birimlerinden olan “Gelirler Genel Müdürlüğü” nün yer aldığı (d) bendi ile bu genel Müdürlüğün görevlerinin düzenlediği 12 nci madde yürürlükten kaldırılmış, Bakanlığın görevlerinin düzenlediği 2 nci maddenin 1 nci fıkrasının (e) bendinde yer alan “Gelir politikasını geliştirmek, uygulamak ve devlet gelirlerini tahsil etmek” şeklinde olan ifadeden, “uygulamak ve devlet gelirlerini tahsil etmek” ibaresi 178 sayılı KHK’den çıkartılarak, bu görev Gelir İdaresi Başkanlığına verilmiştir.

178 sayılı KHK’nın “Bakanlığın düzenleme görev ve yetkisi” başlıklı 39.maddesinde; Bakanlığın, kanunla yerine getirmekle yükümlü olduğu hizmetleri tüzük, yönetmelik, tebliğ, genelge ve diğer idari metinlerle düzenlemekle görevli ve yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

5345 sayılı Kanunun 33 üncü maddesinde diğer mevzuatta Gelirler Genel Müdürlüğüne yapılmış olan atıfların ilgisine göre Gelir İdaresi Başkanlığına; Gelirler Genel Müdürlüğüne yapılmış atıfların Gelir İdaresi Başkanlığına; Bakanlığın görev alanına giren konularda (5615 sayılı Kanunun 18 inci maddesiyle eklenen ibare Yürürlük; 04.04.2007) Maliye Bakanlığına yapılmış olan atıfların Gelir İdaresi Başkanlığına yapılmış sayılacağı hükmüne yer verilmiştir.

Bu hükümlerin birlikte incelenmesinden; Gelir İdaresi Başkanlığının kurulmasıyla; Maliye Bakanlığının çeşitli hizmet birimlerinde yerine getirilen görevlerden özellikle kaldırılan Gelirler genel Müdürlüğüne ait olan görevlerin Gelir İdaresi Başkanlığına verildiği, bu kapsamda gelirlerin toplanması şeklinde somutlaşan uygulamaya ilişkin görevlerin doğrudan Gelir İdaresi Başkanlığına ait olduğu anlaşılmaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığının genel düzenleme yapma yetkisi ile ilgili hukuki duruma gelince; 5435 sayılı Kanunda bu hususta açık bir düzenleme yer almamaktadır. Anayasa’nın 123 üncü maddesinin “İdare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunda düzenlenir...” hükmü, genel düzenleyici işlem yapma görevi ve yetkisinin kullanımının, kanunla yapılmış bir düzenlemenin bulunması gerektiğini ortaya koymaktadır. 5615 sayılı Kanunla 5435 sayılı Kanunun 33 üncü maddesine eklenen ibare karşısında, 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 39 uncu maddesi ile Maliye Bakanlığına verilen görev ve yetkinin, bu Kanun Hükmünde Kararnamede Maliye Bakanlığının görevinde iken Gelir İdaresi Başkanlığının görev ve yetkisine alınmış konularda bu Bakanlığın düzenleme görev ve yetkisinin bulunduğu görüşümdedir.

Yukarıda da ayrıntılı olarak açıklandığı gibi, Maliye Bakanlığının, Gelir İdaresi Başkanlığının görev ve yetkisinde olan konularda hiyerarşik bir üst konumu bulunmamakta, 5435 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin son fıkrasında açıkça ifade edildiği gibi, Başkanın, Kanunla verilen görevlerin yürütülmesinden doğrudan Maliye Bakanına sorumluluğu bulunmaktadır.

Bu sorumluluğun, genel düzenleyici işlem yapan yetkisinin Bakan tarafından kullanılmasına olanak sağladığı düşünülemez. Gelir İdaresi Başkanlığı, genel bütçe içerisinde Maliye Bakanlığından ayrı bütçesi olan, merkez ve taşra teşkilatı ayrı düzenlenmiş, görev alanı Maliye Bakanlığının görevini belirleyen Yasal düzenleme kapsamından tamamen çıkarılarak ayrı düzenlenmiş bir kuruluştur. Bu nedenle, gelir politikalarının uygulanması ve gelirlerin toplanmasına ilişkin kurallar içeren Tebliğin iptali istemiyle açılan görülmekte olan davada savunma yapmakla Gelir İdaresi Başkanlığının yetkili ve görevli olduğu, bu hususta Maliye Bakanlığının herhangi bir yetki ve görevinin bulunmadığı görüşümdedir.

Açıklanan nedenlerle, Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan dava konusu Genel tebliğin yetki yönünden hukuka aykırı olduğu görüşüyle, Daire kararına usul yönünden karşıyım.

Üye
Serap Aksoylu

KARŞI OY (XX)

Davacı oda tarafından, 5.1.2008 günlü ve 26747 sayılı resmi Gazete’de yayımlanan 379 sıra nolu Vergi usul Kanunu Genel Tebliği ile dişhekimlerine pos makinesi kullanma zorunluluğu getiren 2 nci maddesinin 3 üncü fıkrasındaki “... bu tebliğde belirtilen özellikleri haiz kredi kartı okuyucularından (bundan böyle POS - Point os Sale – olarak anılacaktır) bulundurmaları ve... “ifadesi ile cihazların ve belgelerin özellikleri başlıklı 2.1 inci maddesinin (a) bendi ile işyerinde POS cihazı bulundurmaya uygulanacak cezayı düzenleyen 2.4 üncü maddesinin (a) bendindeki “... iş yerlerinde bulundurmaya veya...” ibaresinin iptali ve öncelikler yürütmenin durdurulması istenilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 257 nci maddesinde Maliye Bakanlığı’na, bu kanuna göre tutulmakta olan defter ve belgeler ile bunlara ilaveten tutulmasını ve düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet şekil ve ihtiva etmesi zorunlu bilgileri belirleme ve vergi güvenliğini sağlamak amacıyla niteliklerini belirleyip onayladığı elektrikli, elektronik, manyetik ve benzeri cihaz ve sistemleri kullandırma konusunda yetki verilmiştir.

Dava konusu edilen genel Tebliğ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 257 nci maddesinin 1 inci fıkrasının 1 ve 6 numaralı bentlerine dayanılarak yayımlanmış olup, anılan tebliğde, pos cihazları kullanmak suretiyle yapılan tahsilatlarda serbest meslek makbuzu düzenleme mecburiyetinin kaldırılması yanında, mükelleflere, tebliğde belirtilen teknik özelliklere sahip pos cihazlarını buldurmaya zorunlu getirilmiştir.

Maliye Bakanlığı’na Kanunla verilen yetki, mükelleflere vergi idaresine karşı bir takım yükümlülükler yerine getirme zorunluluğu getirilmesine ilişkin olup, bu yetkiye

dayanılarak mükellefleri üçüncü kişilere karşı yükümlülük altına sokacak hukuki ilişkilere taraf olmaya zorlayacak düzenleme yapılması mümkün değildir.

Genel Tebliğde öngörülen zorunlulukların yerine getirebilmesi için mükelleflerin bankalarla sözleşme imzalanması gerekmekte olup, bu sözleşme süresince mükellef vergi idaresi ile münasebetinde taraf olmayan üçüncü kişi konumundaki bankaya karşı sözleşmeyle öngörülen bir takım yükümlülükleri yerine getirmek zorunda kalacağından, bu yönde bir zorunluluk getirilmesi Anayasa'nın 48 inci maddesinde öngörülen sözleşme hürriyetini ihlal eder nitelikte olduğu gibi anılan düzenlemeyle, Kanunla verilen yetki sınırlarının aşıldığı görüşüyle karara karşıyım.

Üye
F. Anıl Genç