

**T. C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI**

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA İDARENİN TAKDİR YETKİSİ

DOKTORA TEZİ

**DANIŞMAN
Prof. Dr. F. Rifat ORTAÇ**

**HAZIRLAYAN
Ümit Süleyman ÜSTÜN**

KONYA 2006

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER.....	i
KISALTMALAR.....	vi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

İDARÎ TEŞKİLAT İÇİNDE VERGİ İDARESİ VE

İDARENİN TAKDİR YETKİSİ

I. İDARE KAVRAMI	4
A. GENEL OLARAK	4
B. TÜRK HUKUK SİSTEMİNDE İDARE KAVRAMI.....	5
II. VERGİ İDARESİ KAVRAMI, TÜRK VERGİ İDARESİNİN GELİŞİMİ VE YAPISI	5
A. VERGİ İDARESİ KAVRAMI.....	5
B. TÜRK VERGİ İDARESİNİN GELİŞİMİ	8
C. TÜRK VERGİ İDARESİNİN YAPISI	9
III. İDARÎ YETKİ KAVRAMI.....	11
A. BAĞLI YETKİ	12
B. TAKDİR YETKİSİ.....	15
IV. İDARENİN TAKDİR YETKİSİ	15
A. İDARENİN TAKDİR YETKİSİ KAVRAMI	15
B. İDAREYE TAKDİR YETKİSİ TANINMASININ SEBEPLERİ	19
1. Mevzuatta Ayrıntılı Düzenleme Yapmanın Güçlüğü	19
2. İdarenin Karşılaştığı Sorunların Artması	20
3. Kamu Hizmetlerinin Değişen Nitelikleri	20
C. TAKDİR YETKİSİNİN TESPİTİ.....	21
1. Takdir Yetkisi Tanıyan Hükmün Açık Olması	21
2. Takdir Yetkisinin Yoruma Bağlı Olarak Tespit Edilmesi	22
a. Belirsiz Hukukî Kavramlar Karşısında Takdir Yetkisinin Tespiti	22
b. Değerlendirme Hallerinde Takdir Yetkisinin Tespiti	23

D. TAKDİR YETKİSİNİN ALANI VE DERECEŚİ	24
1. İdarî İşlemin Türü Bakımından İdarenin Takdir Yetkisi	24
a. Düzenleyici İşlemlerde İdarenin Takdir Yetkisi.....	24
b. Birel İşlemlerde İdarenin Takdir Yetkisi	29
2. İdarî İşlemin Unsurları Bakımından İdarenin Takdir Yetkisi	29
E. OLAĞANÜSTÜ YETKİLER VE TAKDİR YETKİSİ.....	33
V. TAKDİR YETKİSİNİN SINIRLARI, YARGISAL DENETİMİ VE	
İDARENİN SORUMLULUĞU	34
A. TAKDİR YETKİSİNİN SINIRLARI	34
B. TAKDİR YETKİSİNİN YARGISAL DENETİMİ VE İDARENİN	
SORUMLULUĞU	38
VI. VERGİ HUKUKUNDA İDARENİN TAKDİR YETKİSİ	43

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA İDARENİN TAKDİR YETKİSİNİN

KAYNAKLARI VE YETKİNİN ESASLARI

I. TÜRK VERGİ İDARESİNİN TAKDİR YETKİSİNİN KAYNAKLARI	47
A. ANAYASA KAPSAMINDA VERGİ İDARESİNİN TAKDİR YETKİSİ	47
1. Vergi İdaresinin Takdir Yetkisinin Tarihî Gelişimi	47
a. 1971 Değişikliklerinden Önceki Durum	47
b. 1971 Değişiklikleriyle Ortaya Çıkan Durum	49
2. 1982 Anayasası Kapsamında Vergi İdaresinin Takdir Yetkisinin Esasları	50
a. Maddî Yükümlülüklerde Vergi İdaresinin Takdir Yetkisi	51
b. Şeklî Yükümlülüklerde Vergi İdaresinin Takdir Yetkisi.....	56
c. Vergilendirme Usûl ve Esasları ile Bazı Vergilendirme Ölçülerinde Vergi	
İdaresinin Takdir Yetkisi	57
3. Anayasanın 167/2. Maddesi Kapsamında Vergi İdaresinin Takdir Yetkisi.....	58
4. Olağanüstü Hallerde Vergi İdaresinin Takdir Yetkisi	60
B. İDARENİN TAKDİR YETKİSİNİ KULLANMA ŞEKİLLERİ VE ZAMAN	
BAKIMINDAN UYGULANMALARI.....	61
1. İdarenin Takdir Yetkisini Kullanma Şekilleri.....	61
a. Anayasadan Kaynaklanan Takdir Yetkisini Kullanma Şekilleri	61
aa. Bakanlar Kurulu Kararı.....	61
bb. Kanun Hükmünde Kararname	63
cc. Tüzük	64
dd. Yönetmelik.....	65

b. Diğer Düzenlemelerden Kaynaklanan Takdir Yetkisini Kullanma Şekilleri.....	66
aa. Genel Tebliğ ve Genelgeler.....	68
bb. Özelgeler (Muktezalar).....	70
cc. Sirküler.....	71
2. Vergi Hukukundaki İdarî İşlemlerin Uygulanma Zamanı Bakımından Takdir Yetkisiyle İlişkisi.....	73
a. İdarî İşlemlerin Yürürlüğü ve Geriye Yürümemesi.....	73
b. İdarî İşlemlerin Geri Alınması, Kaldırılması, Değiştirilmesi ve Düzeltilmesi	77
II. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE YER ALAN İDARENİN TAKDİR YETKİSİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELER	79
A. DEĞERLEMeye İLİŞKİN TAKDİR YETKİSİ	79
1. Enflasyon Düzeltmesine İlişkin Takdir Yetkisi	79
2. Yeniden Değerlemeye İlişkin Takdir Yetkisi.....	80
B. VERGİ TARİFELERİNE, VERGİ ORANLARINA VE MAKTU VERGİ, HARÇ VE MİKTARLARA İLİŞKİN TAKDİR YETKİSİ	82
1. Vergi Tarifelerine İlişkin Takdir Yetkisi	82
a. Tarife Dilimlerine İlişkin Takdir Yetkisi	82
b. Tarife Oran ve Miktarlarına İlişkin Takdir Yetkisi	84
2. Vergi Oranlarına, Maktu Vergi ve Harçlara İlişkin Takdir Yetkisi	88
3. Diğer Oranlar ve Maktu Hadlere İlişkin Takdir Yetkisi.....	94
C. VERGİ MATRAHINA İLİŞKİN TAKDİR YETKİSİ	99
1. Matrahın Tespitinde Takdir Yetkisi.....	99
a. Re'sen, İkmalen ve İdarece Vergi Tarhında Matrah Tespiti	101
b. Emlâk Vergisinde Matrah Tespiti.....	104
c. Diğer Matrah Tespit Halleri	105
2. Uzlaşmada Takdir Yetkisi.....	106
D. MUAFİYET, İSTİSNA VE İNDİRİMLERE İLİŞKİN TAKDİR YETKİSİ.....	109
1. Muafiyete İlişkin Takdir Yetkisi	109
2. İstisnalara İlişkin Takdir Yetkisi	113
3. İndirimlere İlişkin Takdir Yetkisi.....	115
E. SÜRELERE VE DÖNEMLERE İLİŞKİN TAKDİR YETKİSİ.....	116
F. ASLÎ ŞEKLÎ YÜKÜMLÜLÜK VE SORUMLULUĞA İLİŞKİN TAKDİR YETKİSİ	121
1. Aslî Şeklî Yükümlülüklere İlişkin Takdir Yetkisi.....	121
2. Sorumluluğa İlişkin Takdir Yetkisi	123
G. VERGİ SUÇ VE CEZALARINA İLİŞKİN TAKDİR YETKİSİ.....	126
H. DENETİME İLİŞKİN TAKDİR YETKİSİ	132
1. Yoklamada Takdir Yetkisi	132
2. İncelemede Takdir Yetkisi	132
3. Arama ve Bilgi Toplamada Takdir Yetkisi.....	135
I. VERGİ ALACAĞININ SONA ERDİRİLMESİ VE ERTELENMESİNE İLİŞKİN TAKDİR YETKİSİ.....	135
1. Terkin ve Tahakkuktan Vazgeçmede Takdir Yetkisi	135
2. Tecilde Takdir Yetkisi	136
J. VERGİ ALACAĞININ KORUNMASINA İLİŞKİN TAKDİR YETKİSİ	138
1. Teminat ve Şahsî Kefalette Takdir Yetkisi	138
2. İhtiyatî Haciz ve İhtiyatî Tahakkukta Takdir Yetkisi.....	139

K. VERGİLENDİRME USÛL VE ESASLARI İLE VERGİLENDİRME	
ÖLÇÜLERİNE İLİŞKİN TAKDİR YETKİSİ	141
1. Çeşitli Ölçülerin Tespitinde Takdir Yetkisi	142
2. Çeşitli İzinlerin Verilmesi, Çeşitli Belirlemelerin Yapılması ve Kararların Alınmasında Takdir Yetkisi	144
3. Usûl ve Esasların Belirlenmesi İle Ayrıntıya İlişkin Diğer Hallerde Takdir Yetkisi	149
a. GVK ve KVK'da Yer Alan Hükümler.....	149
b. KDVK ve ÖTVK'da Yer Alan Hükümler	151
c. VUK ve AATUHK'ta Yer Alan Hükümler	153
d. Diğer Vergi Kanunlarında Yer Alan Hükümler	157

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA İDARENİN TAKDİR YETKİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

I. TÜRK VERGİ İDARESİNİN TAKDİR YETKİSİNİN KAYNAKLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ	161
A. TÜRK VERGİ İDARESİNİN ANAYASA KAPSAMINDA SAHİP OLDUĞU TAKDİR YETKİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ	161
1. Vergi İdaresinin Takdir Yetkisinin Tarihî Gelişiminin Değerlendirilmesi.....	161
2. 1982 Anayasası Kapsamında Vergi İdaresinin Takdir Yetkisinin Esaslarının Değerlendirilmesi	166
a. Maddî Yükümlülüklerde Vergi İdaresinin Takdir Yetkisinin Değerlendirilmesi	170
b. Şeklî Yükümlülükler, Vergilendirme Usûl ve Esasları ile Bazı Vergilendirme Ölçülerinde Vergi İdaresinin Takdir Yetkisinin Değerlendirilmesi	180
3. Anayasanın 167/2. Maddesi Kapsamında Vergi İdaresinin Takdir Yetkisinin Değerlendirilmesi	183
4. Olağanüstü Hallerde Vergi İdaresinin Takdir Yetkisinin Değerlendirilmesi	188
B. İDARENİN TAKDİR YETKİSİNİ KULLANMA ŞEKİLLERİ VE ZAMAN BAKIMINDAN UYGULANMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ	189
1. İdarenin Takdir Yetkisini Kullanma Şekillerinin Değerlendirilmesi	189
a. Anayasadan Kaynaklanan Takdir Yetkisini Kullanma Şekillerinin Değerlendirilmesi	189
b. Diğer Düzenlemelerden Kaynaklanan Takdir Yetkisini Kullanma Şekillerinin Değerlendirilmesi	193
2. Vergi Hukukundaki İdarî İşlemlerin Uygulanma Zamanı Bakımından Takdir Yetkisiyle İlişkisinin Değerlendirilmesi	202

II. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE YER ALAN İDARENİN TAKDİR YETKİSİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELERİN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	207
A. DEĞERLEMeye İLİŞKİN TAKDİR YETKİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ..	207
B. VERGİ TARİFELERİNE, VERGİ ORANLARINA VE MAKTU VERGİ, HARÇ VE MİKTARLARA İLİŞKİN TAKDİR YETKİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ	210
1. Vergi Tarifelerine ve Oranlarına İlişkin Takdir Yetkisinin Değerlendirilmesi..	211
2. Diğer Oranlar ve Maktu Haddere İlişkin Takdir Yetkisinin Değerlendirilmesi .	218
C. VERGİ MATRAHINA İLİŞKİN TAKDİR YETKİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ	220
1. Matrahın Tespitinde Takdir Yetkisinin Değerlendirilmesi	220
2. Uzlaşmada Takdir Yetkisinin Değerlendirilmesi	224
D. MUAFİYET, İSTİSNA VE İNDİRİMLERE İLİŞKİN TAKDİR YETKİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ	229
E. SÜRELERE VE DÖNEMLERE İLİŞKİN TAKDİR YETKİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ	234
F. ASLÎ ŞEKLÎ YÜKÜMLÜLÜK VE SORUMLULUĞA İLİŞKİN TAKDİR YETKİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ	238
G. VERGİ SUÇ VE CEZALARINA İLİŞKİN TAKDİR YETKİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ	243
H. DENETİME İLİŞKİN TAKDİR YETKİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ	247
I. VERGİ ALACAĞININ SONA ERDİRİLMESİ VE ERTELENMESİNE İLİŞKİN TAKDİR YETKİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ	251
J. VERGİ ALACAĞININ KORUNMASINA İLİŞKİN TAKDİR YETKİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ	254
K. VERGİLENDİRME USÛL VE ESASLARI İLE VERGİLENDİRME ÖLÇÜLERİNE İLİŞKİN TAKDİR YETKİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ	257

SONUÇ.....	261
-------------------	------------

YARARLANILAN KAYNAKLAR	264
-------------------------------------	------------

KISALTMALAR

AATUHK	:	Amme Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanun
AİD	:	Amme İdaresi Dergisi
AKÜİİBFD	:	Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi
AMKD	:	Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi
AÜEHFD	:	Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi
AÜHFD	:	Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
AÜSBF	:	Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi
AÜSBFD	:	Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi
AYİMD	:	Askerî Yüksek İdare Mahkemesi Dergisi
AyM.	:	Anayasa Mahkemesi
BGK	:	Belediye Gelirleri Kanunu
BKK	:	Bakanlar Kurulu Kararı
bkz.	:	bakınız
BSMVK	:	Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Kanunu
C.	:	Cilt
Çev.	:	Çeviren
d.	:	Daire
D.	:	Danıştay
DD	:	Danıştay Dergisi
DDDK.	:	Danıştay Dava Daireleri Kurulu
DEÜİİBFD	:	Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi
DİBGK.	:	Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu
DİE	:	Devlet İstatistik Enstitüsü
DKD	:	Danıştay Kararları Dergisi
dn.	:	dipnot
DVDDGK.	:	Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
DVK	:	Damga Vergisi Kanunu
E.	:	Esas
EVK	:	Emlâk Vergisi Kanunu
GidVK	:	Gider Vergileri Kanunu

GÜHFD	:	Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
GÜİİBFD	:	Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi
GVK	:	Gelir Vergisi Kanunu
HK	:	Harçlar Kanunu
İİİD	:	İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi
İÜ	:	İstanbul Üniversitesi
İÜHFM	:	İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası
İÜSBFD	:	İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi
İYUK	:	İdarî Yargılama Usûlü Kanunu
K.	:	Karar
Karş.	:	karşılaştırınız
KDVK	:	Katma Değer Vergisi Kanunu
KHK	:	Kanun Hükmünde Kararname
KVK	:	Kurumlar Vergisi Kanunu
md.	:	madde
MTVK	:	Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
mük.	:	mükerrer
ÖTVK	:	Özel Tüketim Vergisi Kanunu
pr.	:	paragraf
RG.	:	Resmi Gazete
s.	:	sayfa
S.	:	Sayı
SÜHFD	:	Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
TİD	:	Türk İdare Dergisi
TÜİK	:	Türkiye İstatistik Kurumu
vd.	:	ve devamı
VİVK	:	Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VUK	:	Vergi Usûl Kanunu

GİRİŞ

Kamu hukukunun bir dalı olan vergi hukukunun idare hukuku ile çok sıkı bir ilişkisi vardır. İdare hukukunun birçok kavramı, vergi hukuku alanında geçerlidir. Bunun en belirgin örneği olarak, tarh işleminin Vergi Usûl Kanununda bir idarî işlem olarak tanımlanması gösterilebilir. İdare hukukunun kavramları olan bağlı yetki ile takdir yetkisi kavramları da vergi hukuku alanına yansımış bulunmaktadır.

İdarenin takdir yetkisi genel bir ifadeyle, idarenin serbest hareket edebilme, karar alabilme yetkisi olarak tanımlanabilir. İdare hukuku alanında idarenin takdir yetkisi, önemli bir fonksiyona sahiptir. Dolayısıyla idare hukukçuları tarafından bu konu üzerinde çokça durulmuş ve bu konuyla ilgili olarak detaylı incelemeler yapılmıştır. İdarenin takdir yetkisi, idare hukuku alanında çok fazla incelenmesine rağmen, vergi hukuku alanında bağımsız bir inceleme konusu yapılmamıştır. Bunun sebebi olarak vergi hukukunun kendisine özgü nitelikleri gösterilebilir.

Vergi hukukunda kanunîlik ilkesinin büyük bir önemi vardır. Vergilerin kanunîliği ilkesi bir bakıma vergi hukukunun temel niteliğini oluşturmaktadır. Vergilerin kanunîliği ilkesi, vergilendirme yetkisine yasama organının sahip olmasını ifade eder. Bu ilke aynı zamanda vergilendirme konusunda idareye yetki tanınamayacağı anlamına da gelmektedir. Vergilerin kanunîliği bu hukuk dalında takdir yetkisi konusunun ihmal edilmesine yol açmıştır.

Takdir yetkisi ile ilgili genel esaslar idare hukuku alanında ortaya konulmuştur. Takdir yetkisi tanınmasının sebepleri, yetkinin sınırları, yetkinin kullanımında uyulması gereken ilkeler, yargı denetimi gibi esaslar idare hukuku alanında ele alınmıştır. Ancak vergi hukukunda takdir yetkisi incelenirken bu hukuk dalının kendine has özelliklerine dikkat edilmelidir. Vergi hukukunun özellikleri, takdir yetkisinin tanınmasını gerektiren sebepleri bile etkilemektedir. Takdir yetkisinin kişilerin hukukî durumunu etkiler nitelikte olması dolayısıyla bu yetkinin sınırlarının çok büyük bir önemi bulunmaktadır.

Vergilerin kanunîliği ilkesi dolayısıyla, bu hukuk dalında idarenin yetkisinin kural olarak bağlı olduğu yönünde doktrinde görüş birliği bulunmaktadır. Doktrinde ayrıca vergi hukuku alanında takdir yetkisinin ancak istisnâ bir nitelik taşıdığı vurgulanmaktadır. Fakat vergi hukuku alanında idarenin takdir yetkisi ile ilgili olarak başka bağımsız bir inceleme bulunmamaktadır. Dolayısıyla, vergi idaresine vergilendirme konusunda yetki tanınıp

tanınamayacağı, bu bağlamda vergi idaresinin takdir yetkisine sahip olup olamayacağı konusunun ve bunun gerekçelerinin ortaya konulması büyük bir zorunluluk arz etmektedir.

İdarenin takdir yetkisi çalışma kapsamında Türk Vergi Hukuku açısından ele alınacaktır. Çalışmanın ilk bölümünde takdir yetkisi ile ilgili genel esaslar incelenecektir. Bu bakımdan ilk başta genel olarak idare kavramı tanımlanacaktır. Daha sonra vergi idaresi kavramı çeşitli yönleriyle sınıflandırmaya tâbi tutulmak suretiyle detaylı bir şekilde ortaya konacaktır. Türk vergi idaresinin yapısı, son kanun değişiklikleri doğrultusunda açıklanacaktır. Ardından idarî yetki kavramı ele alınıp tanımlanacak ve idarî yetkinin türleri belirtilecektir. İdarî yetkinin bir türü olarak bağlı yetki ve bu yetkinin özelliklerine değinilecektir.

Bağlı yetkinin ortaya konulmasından sonra asıl çalışma konusunu oluşturan takdir yetkisi ele alınacaktır. Önce doktrindeki çeşitli görüşler doğrultusunda bu yetkinin tanımı yapılacak ve yetkinin gelişimi üzerinde durulacaktır. İdareye takdir yetkisi tanınmasını gerektiren sebepler ile takdir yetkisinin tespiti konuları ayrı başlıklar altında incelenecektir. İlk bölümde ele alınacak konulardan bir diğeri ise takdir yetkisinin alanı ve derecesidir. Bu konu ise idarî işlemin türü ve unsurları bakımlarından olmak üzere iki alt başlıkta açıklanacaktır. Bu inceleme sırasında idarenin düzenleme yetkisinin üzerinde durulacaktır. Daha sonra olağanüstü yetkiler konusuna değinilecektir. Takdir yetkisinin sınırları, yargısal denetimi ve idarenin sorumluluğu konuları, ayrı başlık altında ele alınacaktır. Birinci bölümün son kısmında ise vergi hukukunda idarenin takdir yetkisinden genel olarak bahsedilecek, bu hukuk dalında takdir yetkisinin özellikleri ve yetkinin tanınmasını gerektiren sebepler ana hatlarıyla kısaca belirtilecektir.

Vergi hukukunda idarenin takdir yetkisiyle ilgili esas inceleme ikinci bölümde yapılacaktır. İkinci bölümün ilk kısmında Türk vergi hukukunda takdir yetkisinin kaynakları incelenecektir. Vergi idaresinin takdir yetkisi öncelikle anayasa kapsamında ele alınacaktır. Bu başlık altında vergi idaresinin takdir yetkisinin tarihî gelişimine değinilecek ve Anayasanın 73/4. maddesindeki düzenlemeler detaylı bir şekilde incelenecektir. Anayasanın 167/2. maddesindeki düzenleme de vergi idaresinin takdir yetkisi kapsamında açıklanmaya çalışılacaktır. Bakanlar Kurulunun takdir yetkisini kullanma şekilleri ise ayrı başlık altında ele alınacaktır. Takdir yetkisinin kanun hükmünde kararnameler yoluyla kullanılıp kullanılamayacağı üzerinde durulacaktır. Olağanüstü hallerdeki takdir yetkisine ayrı başlık altında değinilecektir.

Takdir yetkisinin kaynakları başlığı altında ikinci olarak, vergi idaresinin başta vergi kanunları olmak üzere diğ er düzenlemelerden kaynaklanan takdir yetkisi üzerinde

durulacaktır. Bu bağlamda öncelikle vergi hukukunda yorum konusuna değinilecek ardından genel tebliğ, genelge, özelge, sirküler gibi vergi hukukunun kaynaklarında idarenin takdir yetkisi hakkında açıklamalar yapılacaktır. Vergi hukukunda idarî işlemlerin zaman bakımından uygulanmasının takdir yetkisiyle ilişkisi ayrıca ele alınacaktır.

İkinci bölümün ikinci kısmında ise Türk vergi sisteminde idarenin takdir yetkisine ilişkin olarak yer alan düzenlemeler ayrıntılı bir şekilde inceleme konusu yapılacaktır. İlk olarak değerlemeye ilişkin takdir yetkisi başlığı altında enflasyon düzeltmesine ve yeniden değerlemeye ilişkin takdir yetkisi ele alınacaktır. Daha sonra vergi tarifeleri, oranları ile maktu vergi, harç ve miktarlara ilişkin olarak Bakanlar Kuruluna vergi kanunlarıyla tanınan yetkiler ayrıntılı bir şekilde tek tek ortaya konulacaktır. Ardından vergi matrahına ilişkin takdir yetkisi ve uzlaşmada takdir yetkisi konuları incelenecektir.

Muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin olarak vergi idaresine tanınan takdir yetkisiyle süreler ve dönemler konusunda vergi idaresinin sahip olduğu yetkiler ayrı başlıklar altında ortaya konacaktır. Vergi suç ve cezaları ile vergi denetiminde idarenin takdir yetkisinin bulunup bulunmadığı da araştırma konusu yapılacaktır. Aslî şeklî yükümlülükler ve vergi sorumluluğu konusunda idareye tanınan takdir yetkisi de ayrı başlıkta belirtilecektir. Daha sonra vergi alacağının sona erdirilmesi ve ertelenmesine ilişkin takdir yetkisi üzerinde durulacaktır. Vergi alacağının korunmasında takdir yetkisi ise ele alınacak konulardan bir diğerini oluşturmaktadır. İkinci bölümde son olarak ayrıntılar konusunda vergi idaresine tanınan yetkiler kendi içinde sınıflandırmaya tâbi tutularak detaylı bir şekilde sıralanacaktır.

Üçüncü bölüm, değerlendirme bölümü olacaktır. Bu bölümde Türk vergi hukukunda idarenin takdir yetkisinin değerlendirilmesi yapılacaktır. Verilen yetkilerin hukukî açıdan incelemesi gerçekleştirilecektir. Değerlendirmenin daha derli toplu yapılabilmesi ve konunun daha iyi ortaya konulabilmesi bakımından bu bölümde, ikinci bölümde yer alan başlıklar baz alınacaktır. Doktrinde konuyla ilgili olarak ileri sürülen görüşlerin değerlendirilmesi ve eleştirisi yapılacaktır. Takdir yetkisine hâkim olan ilkeler doğrultusunda değerlendirmeler yapılacaktır. Takdir yetkisi ile ilgili olarak yetki veren kurallarda ve takdir yetkisinin kullanımında bu ilkelere aykırı olan durumlar belirlenecektir. Bunlar hakkında takdir yetkisinin esasları ve takdir yetkisine hâkim olan ilkeler doğrultusunda çözüm önerileri getirilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

İDARİ TEŞKİLAT İÇİNDE VERGİ İDARESİ VE İDARENİN TAKDİR YETKİSİ

I. İDARE KAVRAMI

A. GENEL OLARAK

“İdare”, günlük hayatta farkında olarak ya da olmayarak sıkça kullanılan kelimelerden birisidir. İdarenin çok çeşitli anlamları vardır. Ancak akla ilk anda, bir şeyi yöneten, idare eden organ gelmektedir.

İdare hukuku ve vergi hukukunun da içinde yer aldığı kamu hukukunun konusu, doğrudan doğruya devlet ve organlarıdır. Burada söz konusu olan “kamu idaresi”dir. İdare kelimesiyle kastedilen kamu idaresidir. İdarenin ifade ettiği anlamlar, maddî ve organik olmak üzere iki başlık altında incelenebilirler. Hukukî bakımdan idare kavramı idarî faaliyet, idare etme, yürütme mânâlarına gelecek şekilde kullanıldığı takdirde maddî (fonksiyonel, işlevsel) anlamda idare söz konusu olmaktadır. İdare alanının kuruluş yönünü belirtir şekilde bir teşkilâtı, örgütü veya kuruluşu ifade edecek şekilde kullanıldığı durumlarda ise, organik (yapısal, uzvî) anlamda idareden bahs olunmaktadır¹.

İdare, bir teşkilât olarak tanımlandığında organik anlamda idare söz konusu olacaktır. Çalışma kapsamında idare bir bütün olarak ele alınacak, organik idarenin takdir yetkisi incelenecektir. İdarenin teşkilât yapısı, sahip olduğu yetkiler inceleme konusu yapılacaktır.

İdarî teşkilâtlanmanın en temel amacı, toplumun ortak menfaatlerinin mümkün olan en iyi şekilde sağlanmasıdır². Bunun için de idarenin iyi bir şekilde teşkilâtlanmış olması büyük

¹ GÜNDAY Metin, **İdare Hukuku**, Ankara 2002, s. 3; BALTA Tahsin Bekir, **İdare Hukuku I**, Ankara 1970, s. 3, 4; EROĞLU Hamza, **İdare Hukuku**, Ankara 1978, s. 2; AKYILMAZ Bahtiyar – SEZGİNER Murat, **İdare Hukuku Dersleri**, Konya 2001, s. 5, 6; GÖZÜBÜYÜK A. Şeref – TAN Turgut, **İdare Hukuku, Cilt: I, Genel Esaslar**, Ankara 2004, s. 3; GÖZÜBÜYÜK A. Şeref, **Yönetim Hukuku**, Ankara 1999, s. 1; DURAN Lûtfi, **İdare Hukuku Ders Notları**, İstanbul 1982, s. 2; ÖNER Erdoğan, **Vergi Hukuku Açısından Türk Kamu Hukuku**, Ankara 1981, s. 67.

² AKYILMAZ Bahtiyar, **İdare Hukuku**, Konya 2004, s. 105.

önem taşımaktadır. İdare bir teşkilât olarak ülkelerin siyasî ve sosyal yapılarına, zaman ve ekonomik şartlara bağlı olarak değişiklikler göstermektedir³.

B. TÜRK HUKUK SİSTEMİNDE İDARE KAVRAMI

Günümüzde devletin yasama, yürütme ve yargı olmak üzere üç temel organı vardır. İdare ise, esas itibarıyla yürütme içinde yer almaktadır. Anayasanın 8. maddesinde “Yürütme yetkisi ve görevi, Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu tarafından, Anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir” hükmü yer almaktadır. Anayasanın “yürütme” başlığını taşıyan ikinci bölümünde ise idare, Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulundan sonra ayrı bir başlık altında düzenlenmiştir. Anayasadaki düzenlemeler ışığında Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulunun dar anlamda yürütmeyi oluşturduğu; genel idarenin ise geniş anlamda yürütmenin içinde yer aldığı sonucuna ulaşılmaktadır⁴.

Ülkemizin idarî yapısı genel idare ve mahallî idare olarak iki başlık altında incelenebilir. Genel idare, merkez (başkent) teşkilâtı ile taşra teşkilâtından oluşmaktadır. Merkez teşkilâtı Cumhurbaşkanı, Bakanlar Kurulu ve bakanlıklardan oluşur. Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu kamu hizmetinin siyasî yönünü oluşturur. Bakanlıklar ve taşra teşkilâtları ise doğrudan kamu hizmetlerini yürüten, uzmanlaşmış teknik bir teşkilâtı ifade etmektedirler. Ayrıca merkezî idare içinde birtakım yardımcı kuruluşlar da bulunmaktadır. İl özel idareleri, belediye ve köyler ise mahallî idare içinde yer almaktadırlar⁵.

II. VERGİ İDARESİ KAVRAMI, TÜRK VERGİ İDARESİNİN GELİŞİMİ VE YAPISI

A. VERGİ İDARESİ KAVRAMI

Gelir idaresi olarak da adlandırılan vergi idaresi, kamu idaresinin içinde yer alan malî idarenin bir alt kolunu oluşturmaktadır. Dolayısıyla vergi idaresi, kamu idaresinin içinde yer almaktadır. Malî idare, kamu gelirlerinin toplanması, idaresi ve kamu giderlerinin idaresini, bunlarla ilgili kanunî düzenleme ve uygulamaları kapsamaktadır. Malî idarenin yalnızca vergilerin toplanması, yönetilmesi, vergi politikalarının uygulanması ile ilgili bölümü ise gelir idaresi olarak da adlandırılan vergi idaresini oluşturmaktadır⁶.

³ GİRİTLİ İsmet, **Amme İdaresi Teşkilâtı ve Personeli**, İstanbul 1975, s. 11; EROĞLU, s. 158.

⁴ AKYILMAZ, İdare, s. 41.

⁵ ÖZAY İl Han, **Günışığında Yönetim**, İstanbul 2004, s. 189 vd., 212; GİRİTLİ, Amme İdaresi, s. 135 vd.; GÖZÜBÜYÜK, Yönetim, s. 67 vd.; AKYILMAZ, İdare, s. 138 vd.; EROĞLU, s. 158 vd.

⁶ AKDOĞAN Abdurrahman, **Kamu Maliyesi**, Ankara 2005, s. 490, 496; PEHLİVAN Osman, “Vergi Yönetiminin Kamu Yönetimi İçindeki Yeri”, Vergi Dünyası, S. 75, Kasım 1987, s. 10; TEZCAN

Vergi idaresi, aynen genel anlamda idarede olduğu gibi çeşitli mânâlara gelmektedir. Bu yüzden doktrinde vergi idaresi, bazen vergi sisteminin yürütülmesi ve uygulanması ile ilgili kuralları⁷, bazen bir teşkilâtı⁸ ifade eder şekilde tanımlandığı gibi, bazen de her ikisini kapsayacak şekilde tanımlanmaktadır⁹. Doktrindeki bir tanıma göre geniş anlamda vergi idaresi, vergilerin yürütülmesi ve uygulanması ile ilgili kurallar bütünü, diğer bir deyişle vergilendirme sürecine ilişkin tarh, tahakkuk, tahsil kavramlarıyla vergi denetimini yani, şekli vergi uygulamalarını ifade eder. Dar anlamda vergi idaresi ise vergi hizmetlerini yürüten birimi yani, vergi örgütünü ifade etmektedir¹⁰. Yapılan bu tanımda geniş anlamda vergi idaresi olarak maddî (fonksiyonel, işlevsel) idare tanımlanmıştır. Tanımdaki dar anlamda vergi idaresinden kastedilen ise organik (yapısal, uzvi) mânâda vergi idaresidir.

Bir başka görüşe göre, vergi idaresi ile vergi teşkilâtı birbirinden ayrılmalıdır. Buna göre vergi idaresi, vergi kanunlarının eşitlik ilkelerine göre uygulanması faaliyetini; vergi teşkilâtı ise organizasyonu ifade etmektedir¹¹. Bu tanımda da fonksiyonel ve organik vergi idaresi ayrımı bulunmakla beraber detaylı, net bir ayrım ortaya konulamamaktadır.

Vergi idaresini teşkilât olarak ele alan bir yazara¹² göre vergi idaresi kısaca, vergi alacaklısı konumunda bulunan devletin vergiye ilişkin hak ve ödevlerini yerine getiren organlar olarak tanımlanabilir. Daha detaylı tanım yapan diğer bir yazara¹³ göre ise “vergi idaresi, vergi kanunları ile kendisine mükelleflerin tespiti, vergilerin tarhı, gerçekleştirilmesi ve tahsili ve genel olarak vergi kanunlarının ve usul hükümlerinin uygulaması görevi ve yetkisi verilen idaredir”. Bu tanımda vergi idaresi isabetli bir şekilde sadece belli görevleri olan değil, aynı zamanda kendisine yetki verilen bir idare olarak belirtilmiştir.

Vergi idaresini tanımlarken fonksiyonel ve organik anlamda vergi idaresini birlikte ele alıp incelemek gerekir. Bunlar birlikte ele alınmadığı ve eksiksiz bir şekilde ortaya konulmadığı takdirde hatalı sonuçlara ulaşılabilir.

Keremettin, **Türk Vergi İdaresinde Verimlilik ve Etkinlik**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir 2002, s. 33; MUTLU Faruk, **Vergi Yönetimi Kavramı Örgütlenmesi ve Ülkemiz Açısından Etkinlik Sorunu**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara 1998, s. 7.

⁷ ERDEM Burhan, **Vergi Yönetimi ve Örgütlenmesi**, Eskişehir 1981, s. 9-10.

⁸ TEZCAN, s. 33

⁹ SEZER Cemal, **Türk Vergi Yönetiminde Örgütlenme ve Türkiye’de Vergi Yönetiminin Örgütlenmesi İçin Bir Model Önerisi**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul 1996, s. 5

¹⁰ SEZER, s. 5; MUTLU, s. 9; Başka bir yazar ise, vergilerin yürütülmesi ile ilgili kurallar bütünü vergi idaresinin dikey kapsamı; vergi örgütünü ise vergi idaresinin yatay kapsamı olarak tanımlamaktadır. Bkz.: TEZCAN, s. 33, dn. 89.

¹¹ KOÇAK Erdoğan, “Türk Vergi İdaresi Üzerinde Düşünceler”, AÜSBF. Maliye Enstitüsü Konferansları, yıl 1968, s. 123.

¹² KIRBAŞ Sadık, **Vergi Hukuku**, Ankara 2003, s. 157.

¹³ ÖZER İlhan, **Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara 1997, s. 54.

Doktrinde fonksiyonel anlamda vergi idaresi ifade edilmek istenirken, vergilendirme sürecine ilişkin tarh, tahakkuk, tahsil kavramlarıyla vergi denetimine değinilmekte ve vergilerin yürütülmesi ve uygulanması ile ilgili kurallar bütününden bahsedilmektedir. Ancak böyle bir tanım yetersiz kalmaktadır. Çünkü vergi idaresinin vergi hukukuna ilişkin sınırlı da olsa bir düzenleme yapma yetkisi, düzenleme fonksiyonu bulunmaktadır. Bu açıklamalar doğrultusunda, vergilendirmeye ilişkin her türlü idarî işlemler, idarî faaliyetler fonksiyonel (işlevsel) anlamda vergi idaresini oluşturmaktadır. Buna göre vergilendirmeye ilişkin genel düzenleyici işlemler; tarh, tahsil gibi bütün idarî işlemler ve tüm idarî faaliyetler fonksiyonel anlamda vergi idaresini oluşturmaktadır.

Vergi idaresi organik anlamda yani teşkilât olarak tanımlanırken, fonksiyonel anlamda vergi idaresi tanımı da dikkate alınmalıdır. Dolayısıyla vergi idaresini sadece vergi hizmetlerini yürüten, verginin tarh ve tahsil işlemlerinde görev alan organ olarak görmek doğru bir yaklaşım olmayacaktır. Böyle bir yaklaşım, vergi idaresini tamamen pasif olarak görmek anlamına gelecektir. Halbuki bütün bunların yanı sıra vergi idaresinin sınırlı da olsa vergilendirmeye ilişkin olarak düzenleme yapma yetkisi de mevcuttur. Özellikle dar anlamda yürütme içinde yer alan Bakanlar Kurulunun, Anayasanın 73/4. maddesi kapsamında vergilendirmeye ilişkin düzenleme yapma yetkisi vardır. Bu bakımdan Bakanlar Kurulu vergilendirmede çok özel ve müstesna bir yere sahiptir. Bakanlar Kurulu dışında Maliye Bakanlığının da vergiler konusunda genel tebliğ, genelge gibi idarî işlemler vasıtasıyla düzenlemede bulunma yetkisi vardır. İşte, vergilere ilişkin hak ve ödevleri, bunların usûl ve esaslarını düzenleyen ve belirten nitelikte idarî işlemler olan gerek Bakanlar Kurulu kararları, gerekse Maliye Bakanlığının genel tebliğ, genelge gibi işlemleri fonksiyonel idare ve fonksiyonel vergi idaresi kapsamı içinde yer alır. Dolayısıyla fonksiyonel vergi idaresi kapsamındaki fonksiyonları yerine getiren organlar da doğal olarak vergi idaresi kapsamında mütalâa edilmelidir.

Doktrinde vergi idaresini açıklamaya yönelik tanımlarda eksiklikler bulunmaktadır. Her şeyden önce bu tanımlarda, vergi hukuku alanında önemli fonksiyonlar icra etmesine rağmen Bakanlar Kurulu vergi idaresi kapsamı içinde değerlendirilmemektedir. Ayrıca, düzenleme fonksiyonu gözardı edilmek suretiyle vergi idaresi sadece belli hizmetleri yerine getiren organ olarak tanımlanmaktadır. Oysa vergi idaresi sadece vergiye ilişkin hizmetleri yürüten bir organ olarak değil, aynı zamanda vergiye ilişkin hizmetleri düzenleyen, ortaya koyan, esasları belirleyen organ olarak kabul edilmelidir.

Bu bilgiler ışığında vergi idaresini, dar ve geniş anlamda olmak üzere ikili bir ayrıma tâbi tutarak tanımlamak mümkündür. Dar anlamda vergi idaresi, genel idare içinde

vergilendirmeye ilişkin fonksiyon ifa eden organlar olarak tanımlanabilir. Diğer bir deyişle “genel idare içinde vergiye ilişkin düzenleme yapma yetkisine sahip olan, vergiye ilişkin hak ve ödevleri belirleyen ve yerine getiren organlar, dar anlamda vergi idaresini oluştururlar”. Yürütme organı içinde vergilendirmeye ilişkin fonksiyon ifa eden organlar ise, geniş anlamda vergi idaresini oluşturmaktadır. Diğer bir ifadeyle “geniş anlamda vergi idaresi, yürütme organı içinde vergiye ilişkin düzenleme yapma yetkisine sahip olan, vergiye ilişkin hak ve ödevleri belirleyen ve yerine getiren organlar olarak tanımlanabilir”.

Buna göre Maliye Bakanlığı ve taşra teşkilâtı dar anlamda vergi idaresini oluşturur. Geniş anlamda vergi idaresi ise, dar anlamda vergi idaresine ilaveten Bakanlar Kurulundan oluşmaktadır. Yani Bakanlar Kurulu, Maliye Bakanlığı ve bunun taşra teşkilâtı geniş anlamda vergi idaresi içinde yer alır.

Çalışma kapsamında vergi idaresi geniş anlamda kullanılacaktır. Geniş anlamda vergi idaresinin takdir yetkisi inceleme konusu yapılacaktır. Bu bağlamda Bakanlar Kurulu, Maliye Bakanlığı ve buna bağlı kuruluşlarla taşra teşkilâtının vergilendirmeye ilişkin takdir yetkileri ele alınacaktır.

B. TÜRK VERGİ İDARESİNİN GELİŞİMİ

Günümüzdeki anlayışa en yakın anlamda vergi idaresine, ancak Tanzimat Dönemi’nden itibaren rastlanabilmektedir¹⁴. Osmanlı malî teşkilâtı merkez maliyesi, tımar sistemi ve vakıflar olmak üzere üç kısımdan oluşmaktadır. Tanzimat’tan önce Maliye Bakanlığı’nın görevleri “Hazine-i Amire” denilen bir idareye verilmişti. Bu idarenin başındaki kişiye defterdar denilmekteydi. 1838 yılında Defterdarlık kaldırılarak Maliye Nezareti kurulmuştur. Bu, Tanzimat ile malî teşkilâtın merkezîleşmesi yolunda atılan ilk adım olmuştur. Tanzimat’la birlikte vergi idaresi yoğun bir reform alanı haline gelmiş, günümüze kadar ulaşan pek çok kurumun temeli bu dönemde atılmıştır¹⁵.

Cumhuriyet Dönemiyle birlikte maliye teşkilâtı günümüzdeki yapısına kavuşmaya başlamıştır. 1923 yılında Maliye Bakanlığı kurulmuştur. 1924 yılında vergi idaresi maliye bütçesinden ayrı bütçe ile yönetilmeye başlanmış, bu yıldan itibaren Genel Müdürlük biçiminde örgütlenerek görevini sürdürmüştür. 1936’da Maliye Vekâleti Teşkilâtı ve Vazifeleri Hakkında Kanun kabul edilmiştir. Kurulan Varidat Umum Müdürlüğü 1942’de kaldırılarak yerine Vasıtasız ve Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlüğü kurulmuştur. Bu birim de

¹⁴ Maliye teşkilâtının tarihî gelişimi için bkz.: <http://www.mtk.gov.tr>, <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf>

¹⁵ TEZCAN, s. 23-24, 27; ERDAĞ Nevzat, **Türk Vergi Sistemi**, İstanbul 2002, s. 94; <http://www.mtk.gov.tr/ilkmaliye.htm>; Defterdarlıkların kuruluşu ve tarihî gelişimi için ayrıca bkz.: <http://www.ankara.gov.tr/index.php?site=&module=cmsPage&page=page&cmsPage=1481>

1946 yılında kaldırılarak yerine Gelirler Genel Müdürlüğü kurulmuştur. 14.12.1983 tarihinde yürürlüğe giren 178 sayılı Kanun hükmünde kararname ile vergi idaresinde köklü değişiklik yapılmış ve bugünkü Maliye Bakanlığı kurulmuştur. Daha sonra çıkarılan kanun hükmünde kararnamelerle Maliye Bakanlığı'nın teşkilât ve görevleri yeniden düzenlenmiştir¹⁶.

C. TÜRK VERGİ İDARESİNİN YAPISI

Bir ülkedeki vergi idaresinin yapısının oluşumunda, o ülkedeki vergi politikası etkili olmaktadır. Farklı vergi sistemleri, farklı idarî düzenleri gerektirir. Vergi politikası sadece idarenin faaliyeti üzerinde değil aynı zamanda idarenin organizasyonu, yapısı üzerinde de etkilidir¹⁷.

Maliye Bakanlığı, merkez ve taşra teşkilâtı olarak örgütlenmektedir. Bakanlığın merkez teşkilâtı ana hizmet birimleri, danışma ve denetim birimleriyle yardımcı birimlerden oluşur. Maliye Bakanlığının teşkilât yapısı esas itibariyle 178 sayılı Kanun hükmünde kararname¹⁸ ile düzenlenmiş, daha sonra çeşitli kanun ve kanun hükmünde kararnamelerle değişiklikler yapılmıştır. Maliye Bakanlığı'nın taşra teşkilâtı illerde defterdarlıklardan ve ilçelerde ise defterdarlığa bağlı mal müdürlüklerinden oluşmaktadır. İllerde Maliye Bakanlığı'nın baş yetkilisi defterdardır. İlçelerdeki en büyük maliye memuru mal müdürüdür. 5345 sayılı Kanunla¹⁹ defterdarlıklara ve mal müdürlüklerine bağlı gelir birimleri kaldırılmıştır²⁰.

Vergi işlemleri ve vergi uygulamalarıyla görevli esas birim Gelir İdaresi Başkanlığıdır. 5345 sayılı Kanunla Maliye Bakanlığının merkez teşkilâtının ana hizmet birimleri içinde yer alan Gelirler Genel Müdürlüğü kaldırılmış yerine Maliye Bakanlığına bağlı kuruluş şeklinde Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmuştur²¹.

¹⁶ TEZCAN, s. 31; ERDAĞ, s. 95-96; AYDOĞDU İsmail – ARPACI Altar, “Gelir İdaresi Gerçekten Yeniden Yapılandırılıyor mu?”, Vergi Sorunları, S. 190 (Özel Ek), Temmuz 2004, s. 142-143; BAŞARAN Murat, “Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması Sürecinin Yönü ve Yöntemi Üzerine Çözümleme”, Vergi Sorunları, S. 190 (Özel Ek), Temmuz 2004, s.129, 138; GERÇEK Adnan, “Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresinin Yeniden Yapılandırma Önerisi: Mükellef Odaklı Gelir İdaresi Modeli”, Vergi Sorunları, S. 190 (Özel Ek), Temmuz 2004, s. 55; BOZKIR Ender – TEKİN Selçuk, “Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması”, Yaklaşım, S. 128, Ağustos 2003, s. 130-131; <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf>; <http://www.mtk.gov.tr/cumhuriyet.htm>

¹⁷ “Tax Administration”, <http://www1.worldbank.org/publicsector/tax/theme4.html>

¹⁸ 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilât ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, RG., 14.12.1983, S. 18251.

¹⁹ 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun, RG., 16.5.2005, S. 25817.

²⁰ ÖNER Erdoğan, “5345 Sayılı Kanunla Gelir İdaresinde Öngörülen Düzenlemeler ve Değerlendirilmesi-I” Yaklaşım, S. 152, Ağustos 2005, s. 38.

²¹ TUNCER Selahattin, “Gelir İdaresi Başkanlığı”, Yaklaşım, S. 152, Ağustos 2005, s. 9 vd; ÖNER, Gelir İdaresi-I, s. 38; ÖNER Erdoğan, “5345 Sayılı Kanunla Gelir İdaresinde Öngörülen Düzenlemeler ve Değerlendirilmesi-I” Yaklaşım, S. 152, Ağustos 2005, s. 38; ÖNER Erdoğan, “5345 Sayılı Kanunla Gelir

Gelir İdaresi Başkanlığının görevleri 5345 sayılı Kanunun 4. maddesinde düzenlenmiştir. Devlet gelirleri politikasıyla ilgili kanun ve kararname çalışmalarına katılmak; gelirlere tesiri olan her türlü kanun teklif ve tasarılarını inceleyip, bunlar hakkındaki düşüncelerini bildirmek; devlet gelirlerine ilişkin kanunların uygulanmasını sağlamak; devlet alacaklarının tahsili için gerekli tedbirleri almak; vergi inceleme ve denetimlerini gerçekleştirmek; mükellefleri bilgilendirmek; uygulama birliğinin sağlanmasına yönelik tedbirleri almak, Gelir İdaresi Başkanlığının önemli görevlerindendir.

Gelir İdaresi Başkanlığı, merkez ve taşra teşkilâtından ibarettir. Başkanlığın merkez teşkilâtında ana hizmet, danışma ve yardımcı hizmet birimleri bulunmaktadır. 5345 sayılı Kanunun 23. maddesine göre Gelir İdaresi Başkanlığının taşra teşkilâtı, doğrudan merkeze bağlı vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde aynı görev ve yetkilere sahip vergi dairesi müdürlüklerinden oluşmaktadır. 5345 sayılı Kanunun verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan yönetmelikle vergi dairesi başkanlıklarının kuruluş ve görevleri ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir²². Yönetmeliğin 10. maddesinde vergi dairesi başkanlıklarının grup müdürlükleri, bunlara bağlı müdürlükler, şubeler ile vergi dairesi müdürlükleri ve komisyonlardan meydana geleceği belirtilmiştir.

Vergi idaresinin takdir yetkisinin ortaya konulabilmesi bakımından bazı komisyonların da ele alınması gerekmektedir. Vergi Usûl Kanunu (VUK)'un Dördüncü Kısımında takdir, ziraî kazançlar ve özel komisyonlar düzenlenmiştir. Bunların yanı sıra uzlaşma komisyonları da bulunmaktadır. Vergi dairesi başkanlıklarının kuruluşuyla ilgili olarak çıkarılan yönetmeliğin 22. maddesinde, komisyonların vergi dairesi başkanlıklarına bağlı olduklarına dair hüküm yer almaktadır. Her ne kadar bazı komisyonlar vergi idaresi dışındaki seçilmiş kişilerden de oluşmaktaysa da bunları geniş anlamda idare tanımına giren kamu kuruluşları olarak kabul etmek gerekir²³. Dolayısıyla bu komisyonların vergi idaresi yapısı içinde yer aldığına dair tereddüt bulunmamaktadır.

İdaresinde Öngörülen Düzenlemeler ve Değerlendirilmesi-II” Yaklaşım, S. 153, Eylül 2005, s. 38; Eski yapının değerlendirilmesi için bkz.: “Vergi Özel İhtisas Raporu”, <http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/oik608.pdf>, s. 26 vd.

²² Bkz.: “Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği”, RG., 7.9.2005, S. 25929.

²³ CANDAN Turgut, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Ankara 2001, s. 151; “Takdir komisyonları, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 75'inci maddesiyle verilen yetkileri kullanarak, bu Kanunun 74'üncü maddesinde yazılı görevleri yapmak üzere, yine bu Kanunun 72'nci maddesine göre kurulan kamu kuruluşlarıdır. Maliye idaresinin organik şeması içerisinde yer almıyor olmalarına karşın, yapmakta oldukları görevler ve bu görevleri yaparken kullandıkları yetkiler (kamu gücü ayrıcalıkları) bakımından, maddi anlamda birer idari birimlerdir. Bu nedenle de, Türk İdaresinin işleyişine hakim olan "İdari Rejim"e tabidirler. Bunun anlamı; takdir komisyonlarının da, diğer idari birimler gibi, kendi görev alanlarıyla ilgili konularda, yasayla verilen kamu gücü kullanma yetkisiyle gerekli araştırma ve incelemeleri kendiliklerinden yaparak, mükellefler ve vergi idarelerini bağlayıcı nitelikte karar alabilmeleridir”.

Görevlerini yerine getirebilmesi için idareye, aynı zamanda yetki de tanınmaktadır. İdareye tanınan yetkiler kısaca idarî yetki olarak nitelendirilebilir.

III. İDARÎ YETKİ KAVRAMI

Yetki genel olarak, bir işi yapmaya hakkı olmak anlamına gelmektedir. Bir hakkı ifade eden yetki kavramı, aynı zamanda bir güç ve iktidarı da ifade etmektedir²⁴. Bunlar doğal olarak kendi bünyelerinde bir serbestliği de barındırmaktadır. Dolayısıyla genel anlamı itibariyle yetki, bir işi yapıp yapmama hakkı, gücü, bu konuda sahip olunan serbestliği kapsamaktadır.

İdareye yüklenen görevlerini yapabilmesi için yetki verilir. Bir idarenin yüklendiği görevleri yerine getirebilmesi için gerekli yetkilerle donatılması zorunludur²⁵. Dolayısıyla idarenin yetkileri, görevlerinin değişik bir görünümüdür. Görev olan yerde mutlaka yetki de vardır. İdarî yetki, idarî makamların görevlendirildikleri alanda, görevleriyle ilgili olarak devlet adına tasarrufta bulunma yetenek ve iktidarındır²⁶. Bu açıklamalar ışığında idarî yetkiyi “idareye, kendisine yüklenen görevleri yerine getirebilmesi için tanınan bir iş yapabilme, faaliyette bulunabilme gücü” olarak tanımlamak mümkündür.

İdarenin sahip olduğu yetkiler incelenirken kanunî idare ilkesinin de mutlaka gözönünde tutulması gerekmektedir. İdarenin kanuniliği olarak da adlandırılan kanunî idare ilkesi, hukuk devleti ilkesinin gereklerinden biridir. En genel anlamıyla idarenin teşkilât ve faaliyetlerine hukukun egemen olması demek olan bu ilke aynı zamanda idarenin görevlerini yerine getirirken kanunlara, diğer üst hukuk kurallarına ve hukukun genel ilkelerine uyması, keyfî hareket etmemesi anlamına da gelmektedir. Ayrıca bu ilkeye göre, idarenin belli konuda faaliyet gösterebilmek için mutlak surette kanun tarafından yetkilendirilmiş olması da gerekmektedir²⁷. Diğer bir deyişle, idarenin bir faaliyette bulunabilmesi, bir karar alabilmesi için mutlaka kanun tarafından yetkilendirilmiş olması ve kendisine tanınan yetkiyi kanunlara uygun olarak yerine getirmesi mecburiyeti, Anayasanın 123. maddesinde ifadesini bulan kanunî idare ilkesinin en önemli sonucudur. Elbette ki idare faaliyetlerinde sadece kanuna değil, tüzük, yönetmelik gibi diğer düzenleyici işlemlere, üst hukuk normlarına da uymak

DVDDGK, 7.5.2004 gün ve E. 2004/17, K. 2004/56(karşıoy), <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid=23151>

²⁴ KARATEPE Şükrü, “İdarenin Takdir Yetkisi”, TİD, yıl 63, S. 392, Eylül 1991, s. 65.

²⁵ FINCH Valerie – ASHTON Christina, **Administrative Law in Scotland**, Edinburg 1997, s. 216.

²⁶ DURAN, İdare, s. 379; KARATEPE, s. 65, 66.

²⁷ GÜNDAY, İdare, s. 41, 42; BALTA, s. 126; DURAN, İdare, s. 36, 37; AKYILMAZ, İdare, s. 85; EROĞLU, s. 51-53.

zorundadır. Dolayısıyla çalışma kapsamında idarenin kanunlara uygun davranmasından bahsedilirken, kanun ibaresi tüzük, yönetmelik, genelge gibi diğer üst hukuk kurallarını da kapsayacak şekilde geniş olarak anlaşılmalıdır.

Yasama yetkisinin genelliği ilkesine göre yasama organı, Anayasaya aykırı olmamak şartıyla her konuyu serbest bir şekilde düzenleyebilecektir. Bu ilke aynı zamanda yasama organının bir konuyu ister ana hatlarıyla düzenleyebileceğini, isterse bir konu hakkında oldukça ayrıntılı şekilde düzenleme yapabileceğini belirtmektedir²⁸. Uygulamada kanun tarafından idareye tanınan yetkilerin bazen ayrıntılı bir şekilde düzenlendiği, bazen de sadece genel bir çerçevenin belirtildiği görülmektedir. Kanunda sadece genel çerçevenin belirtilmiş olması halinde idarenin yetkisini kullanırken belli oranda hareket serbestliği varken, kanundaki ayrıntılı düzenleme karşısında idarenin böyle bir serbestliği olmayacaktır.

İdarî yetkiler, kanunî idare ilkesi gözönünde tutulmak suretiyle ya bağlı yetki ya da takdir yetkisi şeklinde ortaya çıkmaktadır. Diğer bir ifadeyle idareye tanınan yetkiler, kanun tarafından ayrıntılı bir şekilde düzenlenip düzenlenmemesine ve idareye bir hareket serbestisi tanınıp tanınmamasına göre bağlı yetki ve takdir yetkisi olmak üzere ikiye ayrılabilir²⁹. İdarî yetkilerin ve özellikle idarenin takdir yetkisinin daha iyi anlaşılabilmesi bakımından öncelikle bağlı yetkinin ne olduğu ortaya konulmalıdır.

A. BAĞLI YETKİ

Bağlı yetki, idare hukukunda geleneksel olarak kanunîlik ilkesine bağlanmakta ve hatta bu ilkenin özel bir uygulama şeklini oluşturmaktadır³⁰. Bağlı yetkinin söz konusu olduğu hallerde idarenin ne şekilde hareket edeceği bütün detayları ile tespit edilmiş olduğundan, bağlı yetkide kanunîlik ilkesi oldukça belirgindir.

Bağlı yetki konusunda doktrinde çok çeşitli tanımlar yapılmıştır. Bunlardan bazıları şu şekilde sıralanabilir: Bağlı yetki, idareye önceden tespit edilmiş kurallara göre hareket etme mecburiyetinin yüklenmesidir³¹. Daha kapsamlı olan diğer bir tanımlamaya göre ise kanun, belli bir konuda idarecinin hareket tarzını ve alacağı idarî kararın kapsamını koyduğu

²⁸ ÖZBUDUN Ergun, **Türk Anayasa Hukuku**, Ankara 1993, s. 164, 165; Ayrıca bkz.: GÜNDAY, İdare, s. 43, 44.

²⁹ KARATEPE, s. 68; EROĞLU, s. 54; SÜRBEHAN Sadrettin, “İdarede Takdir Hakkı”, TİD, yıl 41, S. 325, Temmuz-Ağustos 1970, s. 83, 96; BALTA, s. 134; GÜNDAY, İdare, s. 43, 44; GÖZÜBÜYÜK, Yönetim, s. 274.

³⁰ KORNPROBST Bruno, “Bağlı Yetki”, (Çev.: TUNCAY Aydın H.), TUNCAY Aydın H., **İdare Hukuku ve İdarî Yargının Bazı Sorunları**, Ankara 1972, s. 159, 183.

³¹ YAYLA Yıldızhan, “Maksat Unsuru, Takdir Yetkisi ve Anayasa Mahkemesi”, İÜHFM, C. XXX, S. 3-4, Prof. Dr. Naci Şensoy Hatıra Sayısı, s. 1042.

hükümlerle hiçbir takdire yer vermeyecek şekilde tespit etmişse ve idarenin görevi sadece bu hükümleri uygulamaktan ibaretse, bağlı yetki söz konusu olur³².

Doktrindeki diğer bazı tanımlar da şöyle belirtilebilir: “Bir kısım konularda hukuk idareye, belirli şart ve durumların gerçekleşmesi halinde belli bir çözüm şeklini uygulama ödevi yükler.” Buna bağlı yetki denir³³. İdarecinin bir olay karşısında takip edeceği yolun önceden bir hukuk kuralı ile bildirildiği hallerde bağlı yetki mevcuttur³⁴. İdare bir hukuk kuralı gereğince belli şartlarda belli bir işlemde bulunmaya zorunluysa yetkisi bağlıdır. Bu durumda idarenin belli olaylarda yapacağı işlemin sebebi ve konusu kanun tarafından gösterilmiştir ve idarenin de bir tercih hakkı yoktur³⁵.

Bağlı yetki konusundaki açıklamalar incelendiğinde, idarenin belli bir yönde davranma mecburiyetinin hemen hemen bütün tanımlarda ortak unsur olarak belirtildiği görülmektedir. Bağlı yetki hallerinde idarenin alacağı kararın ne olacağı, bunun unsurları ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiş ve adeta idareye emredilmiştir. İdarenin başka bir alternatifi seçme, başka bir çözüm yolu takdir etme yetkisi yoktur. Bu açıklamalar doğrultusunda bağlı yetki, “idarenin nasıl hareket edeceğinin üst hukuk kuralları tarafından önceden ayrıntılı bir şekilde düzenlendiği, idareye herhangi bir seçim hakkının tanınmadığı ve idarenin de buna uygun olarak davranmak zorunda olduğu yetki türü” olarak tanımlanabilir. Sonuç olarak bağlı yetki durumunda, idareye tanınan bir yetkiden ziyade bir ödev söz konusudur.

Bağlı yetkinin kaynağı esas olarak kanundur. Ancak idarenin yetkisi kanun dışında tüzük, yönetmelik gibi diğer düzenleyici işlemlerle de bağlanabilmektedir³⁶. Mevzuatta idareye yükümlülük yükleyen ifadeler bulunduğu idarenin yetkisinin bağlandığı sonucuna ulaşılır. Bağlı yetki hallerinde kuşkuyla yer yoktur. İdare hukuk kuralları tarafından belirtilen şekilde otomatik olarak hareket etmek zorundadır. İdare, en iyi çözüm tarzının ne olduğunu araştırmak zorunda da değildir çünkü mevzuatta tek bir çözüm yolu gösterilmiştir. İdare, gösterilen çözüm yoluna uymak zorunda olduğundan ve başka yönde de hareket

³² KORNPROBST, s. 160; Bağlı yetki, harekete geçmek veya geçmemek, harekete geçildiği takdirde belli bir yön izlemek mecburiyetidir, KORNPROBST, s. 165.

³³ BALTA, s. 134.

³⁴ PEKİNER Visalettin, “İdarenin Takdir Yetkisi”, Ankara Barosu Dergisi, S. 4, 1961, s. 2; Yetkinin bağlı olması durumunda idarenin yapması uygun olan şey ona emredilmiştir. İdare artık yapacağı şeyin uygun düşüp düşmeyeceğini tayin etme hakkına sahip değildir. Bkz.: BONNARD Roger, “İdarenin Takdir Salâhiyeti”, (Çev.: BİLGEN Samim), İdare Dergisi, yıl 15, S. 171, 1944, s. 105.

³⁵ KIRATLI Metin, “Danıştayın İdarenin Takdir Yetkisini Denetlemesi ve Bağlaması”, Mülkiyeliler Birliği Dergisi, S. 6, 1967, s. 31; İdarenin yapacağı işlemin konusuyla sebebi açıkça belirtilmişse ve idare de bu konu ve sebebin dışına çıkamıyorsa idarenin yetkisi bağlıdır, KARATEPE, s. 68; SÜRBEHAN, s. 85.

³⁶ KORNPROBST, s. 167, 169.

edemeyeceğinden, bağlı yetki durumunda hataya düşmez³⁷. Dolayısıyla idarenin bu durumda almış olduğu kararlar da hukuka uygun kabul edilir.

Bağlı yetkinin idarî işlemin hangi unsurları bakımından söz konusu olacağı konusunda doktrinde tam bir fikir birliği yoktur. Bir görüşte idarî işlemin tüm unsurlarının kanunda ayrıntılı bir şekilde düzenlenmesi gerektiği ileri sürülürken³⁸, işlemin sadece sebep, konu ve amaç unsurlarının ayrıntılı düzenlenmesini yeterli sayan görüş de vardır³⁹. Doktrinde bağlı yetki bakımından idarî işlemin unsurları incelenirken, iradenin esas alınmasını gerektiği de ileri sürülmektedir⁴⁰. Bağlı yetkide doğal olarak, idarî işlemin bütün unsurlarının ayrıntılı ve açık bir şekilde düzenlenmesi gerekir. Ancak, takdir yetkisinde bile idarî işlemin bazı unsurları bakımından idarenin yetkisinin bağlı olduğu dikkate alındığında, bağlı yetkinin idarî işlemin sebep ve konu unsurları bakımından ele alınıp incelenmesi gerektiği sonucuna ulaşılır.

Bağlı yetki hallerinde idare, kanunda belirtilen sınırlar dışında çıkamaz. Kendisine tanınmış sınırlar dahilinde hareket etme, karar alma mecburiyetindedir. Bağlı yetkinin önemli birtakım yararları vardır. İdarenin belli şekilde hareket mecburiyeti her şeyden önce yönetilenlere bir güvence sağlamaktadır. Kişiler idarenin keyfî davranışlarından korunmuş olmaktadır. İdarenin ne şekilde hareket edeceğini bilecekleri için ona göre davranışlarını düzenleyebilmektedirler. Dolayısıyla hukukî güvenlik ilkesine uygun bir yetki türüdür denilebilir. İdare kanunda belirtildiği gibi davranacağından idarî işlemlerde bir birlik ve istikrar sağlanmış olacaktır. Ayrıca bağlı yetki tekniği idareye bir rahatlık sağlamaktadır⁴¹.

Bağlı yetkinin sayılan yararları yanında bazı sakıncaları da vardır. İdareye bir hareket esnekliği tanınmaması, bağlı yetkinin en büyük sakıncalarındandır. Kanunlar her şeyi önceden tüm ayrıntılarıyla düzenleyemeyeceğinden, idarenin bağlı yetki içinde bulunması kamu hizmetlerinin gereken etkinlikle yerine getirilememesine yol açacağı gibi, yönetilenlerin ihtiyaçlarına da tam olarak cevap veremeyecektir. Zaten bağlı yetkinin sakıncaları aynı zamanda, idareye takdir yetkisi tanınmasının sebeplerini teşkil etmektedir.

³⁷ KORNPROBST, s. 163; EROĞLU, s. 54.

³⁸ ÖZAY, s. 455-456.

³⁹ SÜRBEHAN, s. 85; Ayrıca bkz.: KARATEPE, s. 68; KIRATLI, s. 31.

⁴⁰ Buna göre idarî işlemin konu unsurunun, yani idarenin irade açıklamasında bulunabileceği unsurun açıkça düzenlenmiş olması gerekmektedir. Bu görüşe göre, elbette diğer unsurlar da açıkça belirtilmelidir fakat bunların ele alınmasının pratik bir yönü yoktur. Bkz.: KORNPROBST, s. 164.

⁴¹ KORNPROBST, s. 166, 167; İdare ne şekilde hareket edeceğini bilmekte, bunun hukuka uygun olup olmadığını veya alacağı kararın yerinde bir karar olup olmadığını düşünmek zorunda kalmamaktadır. Uygunluğunu takdir etmesi gereken başka seçenekler de bulunmamaktadır. Bu da idareye bir rahatlık vermektedir.

B. TAKDİR YETKİSİ

Takdir yetkisi, özel bir yetki türü olmayıp devlet yetkisinin değişik bir kullanım şeklidir. Diğer bir ifadeyle idarî yetkinin diğer türü takdir yetkisidir. Takdir yetkisinde bağlı yetkinin aksine idareye belli bir hareket serbestisi tanınmaktadır. Bağlı yetkide yetkiden ziyade bir ödev mevcut olmasına rağmen, takdir yetkisinde tam anlamıyla bir yetki söz konusudur.

Takdir yetkisini tanımlamak üzere doktrinde çeşitli terimler kullanılmaktadır. Bazı yazarlar takdir hakkı deyimini kullanmayı tercih etmektedirler⁴². Bazen hem takdir hakkı hem de takdir yetkisi terimleri beraber kullanılmaktadır⁴³. Fakat, doktrinde ağırlıklı olarak takdir yetkisi terimi tercih edilmektedir⁴⁴. Her ne kadar tanımı yapılmamış olsa bile Anayasa ve ilgili diğer mevzuatta takdir yetkisi terimi yer almaktadır. Yetki selâhiyet, güç, kudret ve iktidar anlamlarına gelmektedir. Dolayısıyla takdir yetkisini açıklamakta kullanılan takdir selâhiyeti, takdir hakkı, takdir kudreti gibi terimlerin kullanımında herhangi bir eksiklik söz konusu değildir. Ancak gerek mevzuattaki düzenlemeler, gerekse doktrindeki hâkim kullanım sebebiyle, takdir yetkisi teriminin kullanılması daha isabetli olacaktır.

IV. İDARENİN TAKDİR YETKİSİ

A. İDARENİN TAKDİR YETKİSİ KAVRAMI

Takdir yetkisinde idare, kendisine tanınan yetkinin uygulanmasında bir serbestiye sahiptir. Ancak, takdir yetkisi idareye dilediği gibi keyfî şekilde değil, işin gereğini takdir etme suretiyle hareket etme serbestisi verir. Diğer bir deyişle takdir yetkisinde, kanunî idare ilkesi ile kamu menfaatine hareket serbestisi uzlaştırılmaya çalışılmaktadır⁴⁵.

Takdir yetkisinin genel kabul görmüş tek bir tanımı yoktur. Konuyla ilgili yazarlar, takdir yetkisinin belli unsurlarını ele alarak onu tanımlamaya çalışmışlardır. Takdir yetkisini ayrıntılı olarak ele alan bir görüşe göre, idareye bazı hallerde tasarrufun sebebini, konusunu veya icra zaman ve mekânını tayin hususunda bir serbesti, bir takdir kudret ve selâhiyeti

⁴² KARGIN Baha, “İdarenin Takdir Hakkı”, *İdare Dergisi*, yıl 28, S. 245, 1957, s. 71 vd.; CELÂYİR Selâmi, “İdarenin Takdir Hakkı Prensibi ve (Görülen Lüzum) Telâkkisi”, *İdare Dergisi*, yıl 30, S. 257-258, Mart-Haziran 1959, s. 95 vd.

⁴³ TUNCAY Aydın H., **İdare Hukuku ve İdarî Yargının Bazı Sorunları**, Ankara 1972, s. 130, 131; SÜRBEHAN, s. 86; Ayrıca takdir kudret ve selâhiyeti kavramının kullanıldığı da görülmektedir. Bkz.: ONAR Sıddık Sami, **İdare Hukukunun Umumî Esasları**, İstanbul 1952, s. 299.

⁴⁴ ÇAĞLAYAN Ramazan, “Türk Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisinin Yargısal Denetimi”, *AÜEHFD*, C. VII, S: 3-4, Aralık 2003, s. 173; KALABALIK Halil, “İdare Hukukunda Takdir Yetkisi Kavramı ve Benzer Kurumlarla Karşılaştırılması”, *GÜHFD*, C. 1, S. 2, 1997, s. 205 vd.; BİLGİN Pertev, **İdare Hukuku Dersleri**, İstanbul 1996, s. 290 vd.; KARATEPE, s. 69 vd.; EROĞLU, s. 54.

⁴⁵ EROĞLU, s. 54, 55; BALTA, s. 134; KALABALIK, Takdir Yetkisi, s. 229.

tanınabilir. İşte bazı hallerde kanunların hükümler sevk etmeyerek idareye bırakmış oldukları bu serbest saha, takdir yetkisinin alanını ve idarenin böyle hallerde çeşitli ihtimallerden ve şıklardan birini tercih edebilmesi de takdir yetkisini teşkil eder. İdare bu yetkisine dayanarak mümkün olan çeşitli hal tarzlarından birini seçer⁴⁶. Kanun koyucunun idareyi bazı yetkileri kullanıp kullanmamada, kullanılmasının gereklerini saptamada az veya çok serbest bıraktığı durumlarda takdir yetkisi söz konusudur⁴⁷.

Bir başka tanıma göre takdir yetkisi, “idarenin yetkili oluşu alanlarda daha önceden bir hukuk kuralı ile kesin şekilde belirtilmemiş birden çok hareket tarzından dilediği birini seçme serbestisi”dir⁴⁸. İdarenin takdir yetkisi, kanun koyucu tarafından belirsiz olarak bırakılmış bulunan davranış şartlarını ve çeşitli davranış biçimlerinden birini ya da ötekini seçmeyi haklı kılacak sebepleri belirleme yetki ve serbestisidir⁴⁹. Kanun veya düzenleyici işlemlerin idareye harekete geçip geçmemek, bunun zamanını, tarzını tayin etmek ve tasarrufuna istediği muhtevayı vermek konusunda serbest bir hüküm yetkisi bıraktığı hallerde takdir yetkisinden bahsedilir. Takdir yetkisi aynı şekilde, idarenin yapılması veya yapılmaması uygun olanı ya da yapacağı şeyin uygun düşüp düşmeyeceğini serbestçe tayin edebilmesini de ifade etmektedir⁵⁰.

Takdir yetkisi, faaliyet alanında seçim yapma yetkisi olarak da tanımlanabilir⁵¹. Takdir yetkisi, idareye bir esneklik tanımaktadır. İlgili mevzuatın hangi seçeneğin seçileceği ve nasıl

⁴⁶ ONAR, s. 299; İdarenin bir işlem yapacağı zaman, kanun veya idarî düzenleyici işlemlere göre işlemi yapıp yapmamak, işlemi yapacağı zamanı seçmek veya şu yahut bu işlemi yapmak konusunda bir seçimlik hakka sahip olduğu durumlarda takdir yetkisinden bahsedilir. Bkz.: BİLGİN, s. 290.

⁴⁷ GÖZÜBÜYÜK, Yönetim, s. 275; Diğer bir yazara göre ise, belli şart ve durumların meydana gelmesi halinde, belli bir kararı alıp almamak veya kanunda öngörülen değişik çözümler arasında seçim yapmak konusunda idareye tanınan serbestiye ya da idarenin belirli bir konuda karar alabilmek için hangi şart ve durumların ortaya çıkması gerektiğini tespit etmek konusunda sahip olduğu imkânı takdir yetkisi denilmektedir. Bkz.: KALABALIK, Takdir Yetkisi, s. 206.

⁴⁸ KARATEPE, s. 71; Takdir yetkisi, idarenin kanunun yasaklamadığı hallerde işin icaplarına göre çeşitli çözüm yollarından birini seçme yetkisidir. Bkz.: TUNCAY, s. 156.

⁴⁹ GÜNDAY Metin, “1982 Anayasasına Göre İdari Yargı Denetiminin Kapsamı ve Sınırları”, I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi, Birinci Kitap, İdari Yargı, Ankara 1-4 Mayıs 1990, s. 145, 146; İdarenin mevzuatı olaylara uygularken izlediği yola ve mevzuatın ruhuna uygun düşecek şekilde olayların arzettiği özellikleri gözönünde tutarak takip ettiği anlayış tarzına takdir yetkisi denir. Bkz.: KARGIN Baha, “Takdir Hakkının Şumûlü ve Sınırları”, İdare Dergisi, yıl 30, S. 256, Ocak-Şubat 1959, s. 11.

⁵⁰ BONNARD, s. 104; Bu tanımın hemen hemen bir tekrarı niteliğinde olan diğer bir tanıma göre ise takdir yetkisi, kanunda uygulanacak hüküm bulunmakla beraber, bu hükmün uygulama tarzının, kapsamının tayini ve yapılması veya yapılmaması uygun olanı kararlaştırma hususunda idareye verilmiş bir serbest hüküm yetkisidir, SÜRBEHAN, s. 86.

⁵¹ CRAIG P. P., **Administrative Law**, London 1999, s. 507; Takdir yetkisi, idareye verilen iki veya daha fazla alternatif arasından birini seçme yetkisidir. Bkz.: FINCH – ASHTON, s. 267.

seçileceği konusunda açık bir şekilde yol göstermediği durumlarda idareye, değişik alternatifler arasından bir seçme yetkisi tanır⁵².

Yapılan bir başka tanıma göre, çerçevesi mevzuatta öngörülmüş fakat içi birtakım imkânsızlıklarla bilinçli olarak doldurulmamış bir idarî usulün varlığı durumunda, idareye bu idarî usulün doldurulması konusunda tanınan belli bir kararı alıp almama, değişik çözümler arasında bir seçim yapma, yani yetkinin kullanılış usulünü belirleme yetkisine takdir yetkisi denilmektedir⁵³. Avrupa Konseyinin bir tavsiye kararında takdir yetkisi, herhangi bir idarî kararın alınışında idareye belli ölçüde serbestlik tanıyan, kanunî olarak kabul edilebilir kararlar arasından elverişli gördüğünü seçme imkânı veren yetki olarak tanımlanmıştır⁵⁴.

Takdir yetkisini açıklamaya yönelik tanımlar incelendiğinde hemen hepsinde belli unsurların ortak olarak kullanıldığı görülmektedir. Bu ortak unsurların başında, kanunun veya diğer bir ifadeyle üst hukuk normunun ayrıntılı düzenleme yapmaksızın sadece genel bir çerçeve belirlemiş olması gelmektedir. İşte idare, mevzuatta kendisine tanınmış bu genel çerçeve içinde belli bir hareket serbestisine sahiptir. Bu hareket serbestisi de, idarenin belli bir şeyi yapıp yapmama, kanunda belirtilen çeşitli çözüm yollarından birini seçme, seçiminin uygunluğunu belirleme gibi yetkilerden oluşmaktadır. Tabii ki idareye tanınan bu yetki keyfilik anlamına da gelmemektedir. Dolayısıyla muhtemel keyfiliğin önlenmesi bakımından yargı denetimi de şarttır. Bu açıklamalar doğrultusunda takdir yetkisi şu şekilde tanımlanabilir: “İdarenin, üst hukuk kuralları tarafından yetkisinin bağlanmadığı, nasıl hareket edeceğinin kesin bir şekilde belirtilmediği durumlarda; mevcut çözüm yolları içinden kamu yararını gerçekleştirmede kendisine en elverişli görülenlerden birini, bunun kullanılış usûlünü ve harekete geçeceği zamanı tayin hususunda veya kendisine tanınan söz konusu yetkiyi kullanıp kullanmama konusunda, yargı denetimi dışında kalmaksızın sahip olduğu, serbest hareket edebilme ve karar alabilme yetkisidir”.

Hukuk devleti, tarihî gelişim içindeki diğer devlet düzenlerinden farklı olarak keyfî kurallara göre değil, hukuk kurallarına göre yönetilen bir devlet rejimidir. Hukuk devletinde tüm faaliyetlerin hukuka uygun olması asıldır. Hukuka bağlı devlet görüşü, idareyi birtakım

⁵² CHENGUANG Wang – XIANCHU Zhang, **Introduction to Chinese Law**, Hong Kong 1997, s. 96; Takdir yetkisi, kanunî sahası içinde uygulanmalıdır. Dolayısıyla idare, doğruluğuna inandığı takdirde, bir B kararı yerine A kararını alabilir, CHENGUANG – XIANCHU, s. 95.

⁵³ AKYILMAZ Bahtiyar, “Takdir Yetkisinin Yargısal Denetimi”, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Dergisi, S. 1, 1998, s. 25; Ayrıca bkz.: KAYA Cemil, **İdarenin Takdir Yetkisi ve Yargısal Denetimi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Konya 1997, s. 13.

⁵⁴ Ayrıntılı bilgi için bkz.: KARAHANOGULLARI Onur, “İdari Takdir Yetkisinin Kullanılmasına İlişkin R(80)2 Sayılı Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi Tavsiye Kararı” AÜHFD, C. XLV, S. 1-4, 1996, s. 327 vd; GÖZÜBÜYÜK, Yönetim, s. 277.

kurallara uymakla yükümlü kılar⁵⁵. Hukuk devleti, hukukun egemen olduğu, idarenin hukuka bağlı olduğu devlettir. Anayasa Mahkemesinin bir kararında hukuk devleti, “her eylem ve işlemi hukuka uygun, insan haklarına saygı gösteren, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa’ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa ve hukukun üstünlüğü kurallarıyla kendini bağlı sayıp yargı denetimine açık olan, yasaların üstünde yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri ve Anayasa bulunduğu bilincinden uzaklaştığında geçersiz kalacağını bilen devlet” olarak tanımlanmıştır⁵⁶.

Tarih içinde yetkileri sınırsız olan hükümdarların yetkileri sınırlandırılmaya çalışılmış, onların yetkilerini keyfi olarak kullanmaları önlenmek istenmiştir. Hukuk devleti bu mücadelelerin sonucunda ulaşılmış bir aşamadır. Takdir yetkisi de aynı mücadele sonucunda günümüzdeki anlayışa ulaşmış, belli unsurları olan, yargı denetimine tâbi bir kavram haline gelmiştir. Nasıl ki vergi hukuku yöneticilerin keyfi vergilendirmelerini sınırlamayı amaçlayan mücadeleler neticesinde gelişmişse, idare hukuku da idarenin yetkilerini keyfi kullanmasının önlenmesi çabalarıyla gelişmiş bir hukuk dalıdır denilebilir.

Takdir yetkisi, hukuk devleti açısından vazgeçilemez nitelikte bir yetkidir. Hukuk devleti, idarenin takdir yetkisini ortadan kaldırmaya değil, bunun hukuka uygun olarak kullanılmasını sağlamaya çalışır. Aynı şekilde idarenin takdir yetkisi, onun hukuka bağlılığına bir istisna teşkil etmez ve idareye hukuk dışı yetkiler tanınması anlamına da gelmez. Diğer bir ifadeyle takdir yetkisi, hukuk devletini zedelemeyen tam aksine onu tamamlar⁵⁷. Hukuk devleti, idarenin belli kural ve ilkelere uymasını ve bu şekilde takdir yetkisinin kontrol edilmesi gerekliliğini ifade etmektedir⁵⁸. Takdir yetkisinin kaynağı, özü hukuk devleti fikridir⁵⁹. Aynı şekilde hukuk devleti idareye herhangi bir yetki tanınmamasını ve idarenin yetkilerinin tamamen bağlanmasını da gerektirmez. Dolayısıyla hukuk devleti takdir yetkisinin kısıtlanmasını değil, bilâkis takdir yetkisinin kamu yararının sağlanması bakımından

⁵⁵ EROĞLU, s. 37 vd.; BALTA, s. 103 vd.; ÖZAY, s. 26 vd.

⁵⁶ AyM., 27.3.1986 gün ve E. 1985/31, K. 1986/11, AMKD, S. 22, s. 120; Bu konuda ayrıca bkz.: ÇAĞLAYAN Ramazan, “Anayasa Mahkemesi Kararlarında Hukuk Devleti İlkesi”, AÜEHFD, C. II, S. 1, 75. Yıl Armağanı, 1998, s. 41 vd.

⁵⁷ KAYA Cemil, “İdarenin Takdir Yetkisi ve Yargısal Denetim”, Prof. Dr. Nuri ÇELİK’e Armağan I, İstanbul 2001, s. 251; TUNCAY, s. 134; ONAR, s. 297; GÜNDAY, İdare, s. 44; KALABALIK, Takdir Yetkisi, s. 208.

⁵⁸ FINCH – ASHTON, s. 11.

⁵⁹ CELÂYİR, s. 96; İdarenin takdir yetkisi, keyfi tasarruflardan tamamen ayrı ve hukuka bağlı devlet konusunda belli bir gelişim sonucu ortaya çıkan bir kavramdır. Bkz.: YAYLA Yıldızhan, “İdarenin Takdir Yetkisi”, İÜHFM, C. XXX, S. 1-2, (Ord. Prof. Dr. Halil Arslanlı Hatıra Sayısı), 1964, s. 201.

geliştirilmesini, fakat bu geliştirmenin hukuka uygun olarak, hukuk sınırları içinde gerçekleşmesini öngörür.

B. İDAREYE TAKDİR YETKİSİ TANINMASININ SEBEPLERİ

İdarenin takdir yetkisinin tanımı konusunda çok çeşitli görüşler bulunmasına rağmen, takdir yetkisinin gerekliliği hakkında doktrinde bir görüş birliği mevcuttur. İdareye takdir yetkisi tanımanın bir zorunluluk olduğu ve takdir yetkisinin de idare açısından vazgeçilmez bir yetki olduğu kabul edilmektedir⁶⁰. Gerçekten de idarenin kendisine yüklenen görevleri yerine getirebilmesi, kamu hizmetlerinin aksamadan gerçekleştirilebilmesi ve özellikle yönetilenlerin işlerinin daha hızlı bir şekilde görülmesi ve rahat edebilmeleri, diğer bir ifadeyle kamu yararının gerçekleştirilmesi bakımından idareye takdir yetkisi tanınmasının gerekliliği açık bir şekilde ortadadır.

İdareye takdir yetkisi tanınmasını gerektiren sebepler, belli başlıklar altında incelenebilir.

1. Mevzuatta Ayrıntılı Düzenleme Yapmanın Güçlüğü

Kanun koyucunun ileride ortaya çıkabilecek her türlü ihtimali önceden bilip buna göre öngörüle bulunabilmesi ve ayrıntılı düzenleme yapabilmesi imkânsızdır. Aksi halde kamu yararına aykırı bir durumun ortaya çıkması kaçınılmazdır. Dolayısıyla idareye takdir yetkisi tanımanın zorunlu olduğu açıktır⁶¹. Bir başka deyişle, takdir yetkisinin varlığı idarenin bu yetkiye olan ihtiyacına bağlıdır⁶². Kamu yararını gerçekleştirmek için idarenin takdir yetkisine ihtiyacı olduğu gibi, kamu yararının sağlanması bakımından idareye takdir yetkisi tanınması da bir zorunluluktur.

Yasama organının yapısı, uzmanlığı ve çalışma usûlleri de ayrıntılı düzenleme yapılmasını engelleyen sebeplerdendir⁶³. Yasama organının her konuda ayrıntılı düzenleme yapacak uzmanlığı bünyesinde barındırması mümkün olmadığı gibi, yasama organının işleyiş yapısı da hızlı karar alınması gereken konularda ihtiyaç duyulan düzenlemelerin zamanında yetiştirilmesini engelleyebilmektedir.

⁶⁰ Bkz.: KARATEPE, s. 72; KALABALIK, Takdir Yetkisi, s. 206; GÖZÜBÜYÜK, s. 275; “Takdir yetkisi, eşyanın tabiatından doğan bir husustur”, YA YLA, Takdir Yetkisi, s. 207, 210.

⁶¹ GİRİTLİ İsmet, **Türk Devlet Şûrası İçtihadlarına Göre İdarenin Yetkisini Saptırması**, İstanbul 1957, s. 69, 71; BALTA, s. 131; KALABALIK, Takdir Yetkisi, s. 206; GÜNDAY, s. 43; PEKİNER, s. 3; KARGIN, Takdir Hakkı, s. 71; KARGIN, Sınırlar, s. 11, 12.

⁶² ALAN Nuri, “Konu Unsuru Bakımından Takdir Yetkisi ve Kanuna Aykırılık”, İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler I”, Ankara 1976, s. 337.

⁶³ AKYILMAZ, Takdir Yetkisi, s. 23, 24; KALABALIK, Takdir Yetkisi, s. 205, 207; GÜNDAY, s. İdare, s. 44.

İdarelerin nerede, ne zaman, nasıl ve ne şekilde işlem tesis edeceklerinin önceden düzenlenmiş kurallarda saptanmasına imkân yoktur. Bu itibarla kamu hizmetlerini düzenleyen hukuk kurallarının, bu hizmetleri bütün ayrıntıları ile gereği gibi düzenlemesinin mümkün olmadığı hallerde, idareye hukuk kuralları içinde bir hareket serbestisi tanınması zorunludur⁶⁴. Mevzuatta sadece genel ilkeler belirlenir, soyut bir düzenleme yapılır ve ayrıntıların düzenlenebilmesi için idareye serbest bir alan bırakılır⁶⁵. Ayrıca, ne kadar detaylı bir düzenleme yapılmaya çalışılırsa çalışılsın, birtakım boşlukların meydana gelmesi önlenemeyeceğinden, idarenin takdir yetkisi bu gibi durumlarda oldukça önemli bir fonksiyon ifa etmiş olacaktır⁶⁶.

2. İdarenin Karşılaştığı Sorunların Artması

İdare yüklenmiş olduğu görevleri yerine getirirken çok çeşitli sorunlarla karşılaşır. İdarenin karşılaşılabileceği sorunları önceden tespit etmek mümkün değildir. Ayrıca bu sorunlar zaman içinde sürekli olarak bir artma eğilimi içindedir.

İdarenin benzer olaylarla ilgili olarak benzer nitelikte karar vermesi gerekir. Eşitlik ilkesinin gereği budur. Ancak idarenin karşılaştığı sorunların sürekli artıyor olması, idarenin önüne gelen olayların öncekilerle benzer nitelikte olması ihtimalini azaltmaktadır. Dolayısıyla idarenin her olay için uygulayacağı benzer, kalıplaşmış tek bir yol yoktur. İdareci önüne gelen olayların özelliklerini inceleyerek, takdir yetkisini mevzuat hükümlerine uygun bir şekilde kullanmak suretiyle bir karar vermelidir⁶⁷.

İdarenin karşılaştığı sorunların artması, ortaya çıkabilecek bütün olayların önceden öngörülüp kanun ve diğer mevzuatta düzenlenmesini zorlaştırmaktadır. Bu durum, idareye takdir yetkisi verilmesinin sebeplerinden birini oluşturmaktadır. Böylelikle idare, çözüm getirmek durumunda olduğu konularda olayın mahiyetini takdir etmek suretiyle, eşitlik ilkesine de uygun bir şekilde hareket etme imkânına kavuşmuş olacaktır.

3. Kamu Hizmetlerinin Değişen Nitelikleri

Her kamu hizmetinin, kendine has özellikleri bulunmaktadır. Ayrıca zaman içinde kamu hizmetlerinin bazı özellikleri değişebilmekte ve teknik özellikleri gelişebilmektedir. Kamu hizmetlerinin değişen bu teknik niteliklerinin mevzuatta önceden öngörülebilmesi ve

⁶⁴ D.5.d., 26.3.1970 gün ve E. 1969/4331, K. 1970/1004, DD, S. 1, s. 202 vd.

⁶⁵ SÜRBEHAN, s. 85; KARATEPE, s. 63.

⁶⁶ Bkz.: KARATEPE, s. 72; KARGIN, Takdir Hakkı, s. 72.

⁶⁷ BAYRAKTAR Erman, “Takdir Yetkisi ve Yargı Yoluyla Denetimi”, İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler I, Ankara 1976, s. 260; PEKİNER, s. 4; KARGIN, Takdir Hakkı, s. 72.

bu niteliklerin değişimine ayak uyduracak şekilde hızlı düzenlemeler yapılmasındaki zorluklar da idareye takdir yetkisi tanınmasındaki sebepler arasında gösterilebilir⁶⁸.

Bu sebepler dışında olayların meydana geldiği zaman, müracaat sahibinin özel durumu ve idarenin sahip olduğu maddî imkânlar da idarenin takdir yetkisi üzerinde etkili olabilmekte ve idareye takdir yetkisi tanınmasını gerektirmektedir⁶⁹. İdare her zaman belli yönde, kalıplaşmış kararlar almaz. İdare, olayların özelliğine göre takdir yetkisini kullanmak suretiyle, kamu yararını gerçekleştirmeye en elverişli görünen yolu seçip ona uygun şekilde hareket edecektir. Dolayısıyla olayın meydana geldiği zaman, idarenin o anda sahip olduğu maddî imkânlar da takdir yetkisinin kullanılmasında etkili olacaktır.

C. TAKDİR YETKİSİNİN TESPİTİ

İdareye takdir yetkisi tanınıp tanınmadığı, idareye yetki veren kanun hükmünden anlaşılır. Diğer bir ifadeyle, takdir yetkisinin varlığı tespit edilirken öncelikle, idareye söz konusu yetkiyi veren kanun hükmüne bakılmalıdır. Ancak bu her zaman sanıldığı kadar kolay olmamaktadır. Çünkü, kanunlar bazen idareye takdir yetkisini açık bir şekilde tanırken, bazen kanun hükmü yeterince açık olmamaktadır. Hükmün açık olduğu durumlarda idareye takdir yetkisi tanınıp tanınmadığı hemen anlaşılırken, hükmün açık olmadığı durumlarda idarenin takdir yetkisinin bulunup bulunmadığının tespiti için yoruma başvurmak gerekmektedir.

1. Takdir Yetkisi Tanıyan Hükmün Açık Olması

İdarenin kuruluş ve işleyişini, görev ve yetkilerini düzenleyen kanunların kullandığı ifadelerden idareye takdir yetkisi tanındığı açıkça belli oluyorsa, idarenin takdir yetkisine sahip olduğu anlaşılır. Takdir yetkisi kanunun tanıdığı ölçüde vardır⁷⁰. Kanunun hükmünün açık olduğu durumlarda kuşkuyla yer yoktur. İdare, kanunun yoruma ihtiyaç göstermeyecek kadar sarıh hükümlerini uygulamakla yükümlüdür, bunları tartışma hakkı yoktur⁷¹.

Kanunda idareye yönelik olarak edilebilir, yapabilir, verebilir, verilebilir, vazgeçilebilir gibi seçimlik bir hak tanıyan, izin veren kelime ve terimler kullanıldığında, idareye takdir yetkisi tanındığı sonucuna ulaşılır⁷². Diğer bir ifadeyle kanunda emredici

⁶⁸ KARGIN, Takdir Hakkı, s. 74; PEKİNER, s. 4; KARATEPE, s. 73; GÜVEN H. Sami, “Yönetim Üzerinde “Hukuka Uygunluğun” ve “Yerindeliliğin” Denetimi”, Uludağ Üniversitesi İktisat ve İdari Bilimler Dergisi, C. VI, S. 1, Nisan 1985, s. 148; ALAN, Konu Unsuru, s. 332.

⁶⁹ Ayrıntılı bilgi için bkz.: KARGIN, Takdir Hakkı, s. 72-75.

⁷⁰ AKYILMAZ Bahtiyar, *İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü*, Ankara 2000, s. 169; KARATEPE, s. 73; KALABALIK, Takdir Yetkisi, s. 210, 211; KAYA, Takdir, s. 28 vd.

⁷¹ KARGIN, Sınırlar, s. 12.

⁷² AKYILMAZ, İdari İşlem, s. 169-170, KALABALIK, Takdir Yetkisi, s. 211; Ancak, bu şekilde seçimlik bir hakkı ifade eden kavramlar her zaman için idareye bir takdir yetkisi tanımamaktadır. Meselâ Danıştay bir kararında, iyi veya çok iyi derecede sicil alan memurlar için verilecek cezalarda bir derece hafif olanı

nitelikte kelimeler kullanılmadan, seçimlik hak tanıyan “-ebilmek” ekli, bir hak, yetki tanıyan fiillerin kullanılması durumunda idarenin takdir yetkisinden söz edilebilir.

2. Takdir Yetkisinin Yoruma Bağlı Olarak Tespit Edilmesi

a. Belirsiz Hukukî Kavramlar Karşısında Takdir Yetkisinin Tespiti

Mevzuatta her zaman, idareye takdir yetkisini tanındığını açıkça belli eden ifadeler yer almayabilir. Bazen ilgili mevzuatta kamu yararı, kamu düzeni, genel ahlâk, genel sağlık, genel güvenlik, hizmetin gerekleri, görülen lüzum gibi kapsamı belirsiz ve geniş olarak yorumlanmaya elverişli kavramlar kullanılabilmektedir.

Doktrinde, mevzuatta yer alan belirsiz kavramların idareye takdir yetkisi tanıyıp tanımadığını tespit için, bir kriterin varlığı aranmaktadır. Buna göre söz konusu belirsiz kavramın objektif bir değeri mi kastettiği yoksa ilgili idarî merciin anlayışını mı esas aldığı araştırılmalıdır⁷³. Eğer belirsiz kavram objektif bir değeri yani, toplumda geçerli olan genel bir anlayışı ifade ediyorsa idarenin takdir yetkisi yoktur. Ancak hükümde yer alan belirsiz kavramın ilgili idarî merciin anlayışına ilişkin olduğu durumlarda idarenin takdir yetkisinin varlığı kabul edilmektedir. Buna göre “genel güvenlik”, “genel sağlık” gibi kavramlar objektif bir değer yargısını diğer bir ifadeyle, toplumda geçerli genel bir anlayışı ifade ettiğinden, idarenin takdir yetkisi böyle kavramlarda bulunmamaktadır. Ancak “görülen lüzum”, “lüzumu halinde” gibi kavramlar subjektif bir anlayışa diğer bir deyişle, ilgili idarî merciin anlayışına ilişkin oldukları için, idarenin takdir yetkisi bunlara benzer kavramlar açısından söz konusu olmaktadır.

Belirsiz hukukî kavramlar bağlı yetki ile takdir yetkisi arasındaki karşıtlığı yumuşatmaktadır. Çünkü bu gibi hallerde idare kısmen bağlı kısmen de serbesttir⁷⁴. Ancak idareye takdir yetkisi tanıyan “görülen lüzum” gibi belirsiz kavramlar, idareye mutlak bir takdir yetkisi tanımayıp aksine kamu yararı ve bireysel hakların garantisi yönlerinden bu yetkiyi haklı bir lüzuma bağlayarak sınırlayan kavramlardır. “Görülen lüzum”, idarecinin kişisel istek ve kanaati olmayıp, kamu hizmetinin gereğine uygun bir durumu ifade etmektedir⁷⁵. İlgili idarenin anlayışına yönelik olarak mevzuatta geçen belirsiz kavramlar

uygulanabilir şeklindeki Devlet Memurları Kanunundaki bir hüküm konusundaki davada, idarenin takdir yetkisi bulunmadığına ve hafif olan cezayı uygulamak zorunda olduğuna hükmetmiştir. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz.: AKYILMAZ, İdari İşlem, s. 171; KAYA, s. 261, 262.

⁷³ BALTA, s. 136, 137; BAYRAKTAR, s. 266; ÇAĞLAYAN, Denetim, s. 178, 184; TUNCAY, s. 152; KALABALIK, Takdir Yetkisi, s. 212; KARATEPE, s. 74; AKYILMAZ, İdari İşlem, s. 171-173; KAYA, s. 260, 278.

⁷⁴ AZRAK Ali Ülkü, “İdari Yargı Denetiminin Sınırı Olarak İdarenin Takdir Yetkisi”, İHİD, yıl 6, S. 1-3, Aralık 1985, s. 24.

⁷⁵ CELÂİYİR, s. 100; KARATEPE, s. 100.

idareye bir takdir yetkisi tanımakta iseler de bu yetki, idare makamının şahsî isteklerine göre sınırsız bir şekilde hareket etmesini değil aksine, kamu yararına uygun bir şekilde belli sınırlar içinde davranmasını gerektirmektedir.

Belirsiz hukukî kavramlar “saklı yetki” kavramı ile karıştırılmamalıdır. Saklı yetki hallerinde kanunun idareye ne gibi yetkiler verdiğinin araştırılması, kuralın yorumlanması gerekmektedir. Saklı yetki, kanunî bir yetkinin yorumlanmasıyla ortaya çıkan bir yetkidir ve takdir yetkisinden bu özelliği ile ayrılmaktadır⁷⁶. Vergi koyma kavramının aynı zamanda vergi oranlarında değişiklik yapmayı da kapsamı, saklı yetkiye örnek olarak verilebilir.

b. Değerlendirme Hallerinde Takdir Yetkisinin Tespiti

“Teknik takdir” olarak da adlandırılan değerlendirme halleri, idareye takdir yetkisi tanınıp tanınmadığının tespitinde kullanılan kriterlerden birisidir. Burada, bir binanın içinde oturmaya müsait olup olmadığının tespit edilmesi veya kamulaştırmada taşınmaz malın değerinin takdir komisyonu tarafından tayin edilmesi örneklerinde olduğu gibi uzmanlık gerektiren bir durum söz konusudur.

Değerlendirme hallerinde de belirsiz hukukî kavramlar kullanmasında olduğu gibi bir ayrım söz konusudur. İdareden uzmanlık gerektiren bir değerlendirme istendiği durumlarda, değerlendirmenin objektif genel anlayışa veya idarecinin subjektif anlayışına bırakılmış olmasına göre yetkinin türü değişmektedir. Binaya sağlam raporu verilmesi gibi objektif ölçülerle yapılması gereken değerlendirmelerde idarenin takdir yetkisi kabul edilmemektedir. Buna karşılık sicil amirlerinin kendilerine bağlı memurların sicilleri üzerinde yaptıkları değerlendirmelerde olduğu gibi tamamen idarî merciin anlayışına bırakılan değerlendirmeler de vardır. Takdir yetkisi, idarî merciin subjektif anlayışına bırakılmış olan değerlendirmeler bakımından söz konusu olmaktadır⁷⁷.

Objektif genel anlayışa bırakılan, genel nitelikte olan değerlendirmeler, idare dışındaki birtakım uzmanların raporlarına dayanılarak meydana getirilmektedir. İdare, verilen uzman raporu doğrultusunda karar vermek durumundadır. Kararın alınmasında uzman raporu dayanak alınacağından meselâ, uzman raporunun oturulamaz dediği bir eve, idarenin takdir yetkisi olduğunu ileri sürerek oturma izni vermesi söz konusu olamaz. Çünkü uzman raporu

⁷⁶ Takdir yetkisi bir serbestliği, seçimi ifade ederken; saklı yetki kavramı ile belli bir yetkinin kullanılması için gerekli ya da onunla ilişkili bir başka yetki anlatılmaktadır. Bu konuda bkz.: AKILLIOĞLU Tekin, “Saklı Yetki Kavramı”, AİD, C. 11, S. 3, Eylül 1978, s. 73, 76 vd.

⁷⁷ BALTA, s. 137, 138; GÖZÜBÜYÜK, Yönetim, s. 275; BAYRAKTAR, s. 267; KARATEPE, s. 75; ÇAĞLAYAN, Denetim, s. 178, 179; KALABALIK, Takdir Yetkisi, s. 213; KAYA, s. 260; TUNCAY, s. 156, 157.

genel, objektif bir anlayışı yansıttığından idarenin bu gibi durumlarda takdir yetkisi yoktur⁷⁸. İdare, verilen uzman raporuna uymak zorundadır.

D. TAKDİR YETKİSİNİN ALANI VE DERECEİ

İdarenin faaliyetlerini yürüttüğü her alanda takdir yetkisi söz konusu olamaz. İdarenin takdir yetkisinin bulunduğu alanlarda ise bu yetkinin geniş olup olmaması yani, takdir yetkisinin kullanılma derecesi farklılık arz eder⁷⁹. Bir idarî işlem için takdir yetkisinin derecesi, kanunun koyduğu kayıt ve şartların açıklığına, sarahatine bağlıdır⁸⁰. Takdir yetkisinin alanı ve derecesi, idarî işlemlerin türü ve unsurları dikkate alınarak incelenebilir.

1. İdarî İşlemin Türü Bakımından İdarenin Takdir Yetkisi

İdarî işlemler çok değişik açılardan sınıflandırmaya tâbi tutulabilirler. İnceleme konusu itibariyle, idarî işlemler hukukî durumu esas alan maddî bakımdan sınıflandırıldığında, idarî işlemlerin ya genel, soyut, kişilik dışı; ya da özel, somut, bir kere uygulanmakla tükenen, kişisel bir düzenleme olduğu görülür. Buna göre idarî işlemler düzenleyici işlem ve birel işlem olmak üzere ikiye ayrılabilir⁸¹. Takdir yetkisinin kullanılma dereceleri ise bu işlem türlerine göre değişiklik gösterebilmektedir.

a. Düzenleyici İşlemlerde İdarenin Takdir Yetkisi

Düzenleyici işlemlere kural işlem, kaide tasarruf, objektif işlem, genel düzenleyici işlem veya sadece genel işlem de denilmektedir. Düzenleyici işlemlerle genel, soyut, kişilik dışı yani gayri şahsî durumlar belirlenir. Bunlar, hukuk düzenine yeni kural getiren, mevcut bir kuralı değiştiren ya da kaldıran işlemlerdir⁸². İdarenin genel düzenleyici işlemlerinin başlıcaları kanun hükmünde kararname, tüzük ve yönetmeliklerdir. Bunların dışında karar, kararname, tebliğ, genelge gibi isimlerle anılan fakat isimleri anayasada düzenlenmediği için adsız düzenleyici işlemler denilen düzenleyici işlemler de bulunmaktadır.

Düzenleyici işlemler, idarenin düzenleme yetkisine dayanılarak meydana getirilmektedirler. Bu yüzden öncelikle idarenin düzenleme yetkisinin ortaya konulması gerekir. Düzenli hale koyma, tanzim ve tertip etme mânâlarına gelen düzenleme, hukukî açıdan, kural koyma ile eşanlamlıdır. Düzenleyici işlem (kural işlem) yapabilme yetkisi

⁷⁸ KARATEPE, s. 75.

⁷⁹ KARATEPE, s. 91; BAYRAKTAR, s. 267.

⁸⁰ AKAN Atalay, “İdarenin Takdirî Tasarruflarının Kazaî Kontrolü”, İdare Dergisi, yıl 21, S. 205, Temmuz-Ağustos 1950, s. 17-18.

⁸¹ ÖZAY, s. 423 vd.; AKYILMAZ, İdare, s. 270, 271; DURAN, İdare, s. 390; EROĞLU, s. 81, 82.

⁸² ONAR, s. 226; EROĞLU, s. 82; GÖZÜBÜYÜK – TAN, s. 111; GİRİTLİ – BİLGİN, s. 67, 68; BALTA, s. 175.

birinci derecede, aslî olarak yasama organına aittir. Ancak anayasanın ve kanunların açıkça izin verdiği hallerde idare tarafından da düzenleme yetkisi kullanılabilir. İdarenin düzenleyici işlemlerinin kanunla aralarında bir derece ve bağıllık farkı vardır fakat, hepsi de sürekli, genel, soyut, nesnel, gayri şahsî durumları belirlemektedirler. Dolayısıyla idarenin düzenleme yetkisi, idarenin yüklenmiş olduğu görevleri yerine getirebilmek için anayasa ve kanunlara aykırı olmamak kaydıyla genel ve soyut düzenlemeler yapabilme, normlar koyabilme yetkisi olarak tanımlanabilir⁸³.

İdarenin düzenleme yetkisinin kaynağı, düzenli idare ilkesi olarak belirtilebilir. İdare, üst hukuk kurallarının kendisine takdir yetkisi verdiği durumlarda keyfî hareket edemez, tam tersine bu konuları objektif bir şekilde düzenlemek, sürekli uygulamaları ile hukukî istikrarı tesis etmek zorundadır. Buna düzenli idare ilkesi denilmektedir⁸⁴. Düzenli idare ilkesinin araçları, tüzük, yönetmelik gibi düzenleyici idarî işlemlerdir.

Yasama yetkisinin genelliği ilkesi anayasaya aykırı olmamak şartıyla her konunun kanunla düzenlenebileceğini ifade etmektedir. Ayrıca yasama organı bir konuyu anayasaya aykırı olmamak şartıyla doğrudan doğruya, yani araya herhangi bir işlem girmeksizin düzenleyebilir. Buna da yasama yetkisinin aslîliği denilmektedir. 1982 Anayasasında yasama aslî bir yetki olarak öngörülmüştür. Yasama organının düzenleyici işlemleriyle yürütme organının düzenleyici işlemlerini birbirinden ayıran asıl kriter, yasama yetkisinin bu niteliklerine ilişkin özelliklerdir⁸⁵. 1982 Anayasası, idarenin kanunîliği ilkesine bağıllığını ve yürütmenin yasamanın türevi olduğu kuralını sürdürmektedir⁸⁶. 1982 Anayasasına göre tıpkı önceki anayasalarda olduğu gibi, yürütme organı doğrudan doğruya düzenleme yapma yetkisine sahip değildir⁸⁷.

⁸³ ÖZAY, s. 425, 426; SARICA Ragıp, **Türkiye’de İcra Uzwunun Tanzim Salâhiyeti**, İstanbul 1943, s. 9; GÜNDAY, İdare, s. 205; AKYILMAZ, İdare, s. 43.

⁸⁴ BALTA, s. 133, 176; GÜNDAY, İdare, s. 44; AKYILMAZ, Takdir Yetkisi, s. 23; GÖZÜBÜYÜK, İdare, s. 272, 273.

⁸⁵ ÖZBUDUN, s. 164, 165; TANÖR Bülent – YÜZBAŞIOĞLU Necmi, **1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku**, İstanbul 2001, s. 259, 260; TEZİÇ Erdoğan, **Anayasa Hukuku**, İstanbul 1991, s. 12.

⁸⁶ TAN Turgut, “1982 Anayasası Yönünden Yürütme Görevi ve Yetkisinin Niteliği (Güçlü Devlet Ya Da Güçlü Yürütme)”, *Anayasa Yargısı* 1, 1984, s. 34-36; GÖZÜBÜYÜK – TAN, s. 112; TANÖR – YÜZBAŞIOĞLU, s. 356 vd.; Başta kanun hükmünde kararname, tüzük, yönetmelik olmak üzere yürütmenin yapabileceği işlemler incelendiğinde, yürütmenin işlemlerinin zaten kanuna dayanmak zorunda olduğu görülür. Ayrıntılı bilgi için bkz.: YAYLA Yıldızhan, “Prof. Dr. Yıldızhan Yayla’nın Yorumu”, *Anayasa Yargısı* 1, 1984, s. 49-52.

⁸⁷ 1982 Anayasasındaki düzenleme, 1958 Fransız ve 1976 Portekiz Anayasalarından farklı olarak, aslî düzenleme yetkisini yasama ve yürütme organları arasında paylaşmamıştır. Bu düzenleme Almanya’daki sisteme benzemektedir: TANÖR – YÜZBAŞIOĞLU, s. 357; Bu konuda ayrıca bkz.: OYTAN Muammer, “Fransa, Almanya ve Türkiye’de Yasama Yetkisinin Devredilmesi ve Yürütme Organının kanun Hükmünde Kararname çıkarma Yetkisi”, Onar Armağanı, İstanbul 1977, s. 574; TEZİÇ, *Anayasa*, s. 16-22;

Yasama organı kanunlarla genel ilkeler koyarak bir çerçeve çizmekte, sınırları belirlemektedir. Bu ilkeler doğrultusunda ayrıntıyı düzenlemek suretiyle yasama fonksiyonunu tamamlamak yürütme organına aittir. Dolayısıyla geniş anlamda yürütme organı içinde yer alan idare, doğrudan doğruya düzenleme yapma yetkisine sahip değildir. İdarenin işlemleri ister subjektif isterse düzenleyici işlemler olsun, daima o alanı önceden düzenlemiş bir kanuna dayanmak zorundadır. Yasama organının düzenleme alanı kural olarak sınırsızdır⁸⁸. Buna göre yasama organının düzenleme yetkisi ilk-el, aslî bir yetki olmasına karşın, yürütme organının düzenleme yetkisi kesinlikle özerk bir yetki olmayıp, kanunu izleyen, kanundan kaynaklanan (secundum legem), bağlı, türevsel, tamamlayıcı nitelikte ikinci-el yetkidir⁸⁹. Ancak, 1961 Anayasasındaki düzenlemeye göre Danıştay'ın bu konuda, tam aksi yönde bazı kararları vardır⁹⁰. Fakat, bu kararlara tamamen katılmak mümkün değildir. İdare, kanuna dayanmadan herhangi bir konuda düzenleme yapamaz.

Takdir yetkisi ile düzenleme yetkisi birbirine sıkı surette bağlıdır. Düzenleme yetkisi, idarenin normal yetkileri arasında bulunmaktadır ve düzenleyici işlemler, idarenin takdir yetkisinin yansımasından başka bir şey değildir. Diğer bir ifadeyle düzenleyici işlemler, takdir yetkisinin kullanılmasından ibarettir⁹¹. İdare bir işlemi yapıp yapmamak hususunda veya o işlemin içeriğini belirlemede takdir yetkisine sahipse, idarenin bu alanda düzenleme yetkisine de sahip olacağı kabul edilmelidir. Buna göre düzenleme yetkisi, idarî işlem yapan

ÖZKOL Adil, "Almanya'da Yürütme Organının Düzenleme Yetkisi", AÜHFD, C. XXVI, S. 3-4, 1969, s. 135 vd., 148.

⁸⁸ GÜNEŞ Turan, **Türk Pozitif Hukukunda Yürütme Organının Düzenleyici İşlemleri**, Ankara 1965, s. 135 vd.; TANÖR – YÜZBAŞIOĞLU, s. 260, 359; DURAN Lûtfi, "İdare Alanının Düzenlenmesinde Teşriî ve Tanzimî Tasarrufların Sınırları", İÜHFM, C. XXX, S. 3-4 (Prof. Dr. Naci Şensoy Hatıra Sayısı), s. 473 vd.; TEZİÇ Erdoğan, "Yasama Yetkisi ve Kanun Hükmünde Kararnameler", AİD, C. 5, S. 1, Mart 1972, s. 4; DURAN, İdare, s. 389, 390; AKILLIOĞLU, Saklı, s. 74-76; ÖZBUDUN, s. 165.

⁸⁹ TANÖR – YÜZBAŞIOĞLU, s. 353; ÖZBUDUN, s. 165; "Düzenleme yetkisinin özerk nitelikte olması, yetkili organ ve makamların, düzenleyici işlemleri yapmaya girişirken, Anayasa'da veya kanunlarda bir dayanak ya da tutamak aramak ve bulmak zorunda olmadan, herhangi bir konuyu serbestçe ve diledikleri gibi düzenleyebilmeleridir". Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz.: DURAN Lûtfi, "Düzenleme Yetkisi Özerk Sayılabilir mi?", İHİD, yıl: 4, S. 1-3, 1983, s. 34-35; TEZİÇ, Anayasa, s. 14.

⁹⁰ Danıştay 1961 Anayasası döneminde verdiği bazı kararlarında, idarenin kamu düzeninin gerektirdiği hallerde kanun olmasa da kural koyabileceğini kabul etmiştir. Bu konudaki görüşlerine katılmanın mümkün olmadığı Danıştay bir kararında, "kamu yararının gerektirdiği hallerde, idarenin genel nitelikte düzenleme yetkisine sahip olduğu hukukun genel ilkelerindendir. Bu nedenle idarenin toplum ve hizmet yararına bir alanı düzenleyebilmesi için, mutlak surette, bu hususta yetki tanıyan bir metnin varlığı zorunlu değildir" şeklinde karar vermiştir. DDK, 28.4.1972 gün ve E. 1968/709, K. 1972/364, AİD, C. 5, S. 4, s. 201-202; "Kararnamenin hukuki dayanağını Devletin egemenlik hakkından ve idarenin genel düzenleme yetkisinden aldığı kuşkusuzdur". DDK, 25.3.1977 gün ve E. 1976/92, K. 1977/160, DD, S. 18-19, s. 246; Danıştay'ın bu içtihatlarının yerleşmesinin idarede kanuniliğin ve hatta Türkiye Cumhuriyetinin hukuk devleti niteliğinin sonu anlamına geleceği ileri sürülmüştür. Bu konuda bkz.: DURAN, İdare, s. 391, dn. 1; Ayrıca bkz.: TANÖR – YÜZBAŞIOĞLU, s. 355-356; "Demek ki, Danıştay'a göre, ... Anayasanın mutlaka kanunla düzenlenmesini öngördüğü mali yüküm koyma konusunda bile, yürütme "egemenliği" kullanarak kural koyabilecekti". Bkz.: YAYLA, Yorum, s. 48-49.

⁹¹ GÜNEŞ T., s. 49, 88-89; SARICA, s. 29; GÜNDAY, İdare, s. 207-209.

makamların takdir yetkilerini kullanmak için başvuracakları yollardan biri olarak tanımlanabilir⁹².

İdarenin düzenleme yetkisinin ikincil, bağlı, türevsel bir yetki olduğunu belirtmede yasama yetkisinin devredilmezliği kuralının da incelenmesi gerekir. Anayasanın 7. maddesinde, “Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisindir. Bu yetki devredilemez” hükmü yer almaktadır. Bu madde ile yasaklanmış olan, kanun adı altında veya bu adı taşımasa dahi kanunla eş değerde yahut kanun gücünde hukukî işlemler yapma yetkisinin devredilmesidir. Eğer bir düzenleyici işlem, mevcut kanun hükümlerini değiştirebiliyor veya yürürlükten kaldırabiliyorsa, bu işlemin kanun niteliğinde veya gücünde olduğu şüphesizdir. Ayrıca bir düzenleyici işlemin, mevcut kanun hükümlerini değiştirmemek veya ortadan kaldırmamakla beraber, hakkında hiçbir kanunî düzenleme bulunmayan bir alanda aslî, yani ilk elden, doğrudan düzenleme yapması da yasama yetkisinin devredilmezliği gereğince yasaklanmış bulunmaktadır⁹³. Kısaca yürütme organı ancak, daha önce yasama organınca düzenlenmiş konularda düzenleme yapabilecektir.

Anayasa Mahkemesi yasama yetkisinin devredilmezliği kuralına birçok kararında değinmiştir⁹⁴. Buna göre, idareye kanunla düzenlenmemiş bir konuda düzenleme yetkisi tanınmaz. Kanunî düzenleme bulunan bir alanda ise, idareye yetki veren kanun hükmünün temel ilkeleri, genel esasları ortaya koyması gerekir. İdareye belli bir çerçeve dahilinde yetki tanınabilir. Aksi halde temel kurallar ve sınırlar çizilmeden belirsiz, geniş bir alanın idareye bırakılması yasama yetkisinin devri niteliğinde olup anayasaya aykırılık taşıyacaktır.

İdarenin düzenleyici işlem yapması, “onun takdir yetkisini somut bir olayda değil, benzer olaylarda eşit şekilde uygulamak üzere baştan tespit etmesinden başka bir şey değildir”⁹⁵. İdarenin düzenleyici işlemlerinin kaynağı, idarenin sahip olduğu takdir yetkisidir. Hatta düzenleyici işlemlerde takdir yetkisi, birel işlemlerdekine göre daha geniş bir yer

⁹² GÜNEŞ T., s. 91; ÖZBUDUN, s. 202; “İdarenin düzenleme yetkisi ekonomik, sosyal, askeri ve teknolojik problemlerin halli için hükümetleri kuvvetlendirmenin belli başlı yollarından biridir”, ÖZKOL, s. 147.

⁹³ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz.: ÖZBUDUN, s. 166 vd.; TANÖR – YÜZBAŞIOĞLU, s. 265 vd.; GÖZÜBÜYÜK – TAN, s. 114; TEZİÇ, Anayasa, s. 15; OYTAN, Yasama Yetkisi, s. 578.

⁹⁴ “Anayasada yasayla düzenlenmesi öngörülen konularda yürütme organına genel ve sınırları belirsiz bir düzenleme yetkisinin verilmesi olanaklı değildir. Yürütmenin düzenleme yetkisi sınırlı, tamamlayıcı ve bağımlı bir yetkidir. Bu nedenle, Anayasada öngörülen ayrık durumlar dışında, yasalarla düzenlenmemiş bir alanda, yasa ile yürütmeye genel nitelikte kural koyma yetkisi verilemez. Yürütme organına düzenleme yetkisi veren yasa kuralının, Anayasanın 7. maddesine uygun olabilmesi için temel ilkeleri koyması, çerçeveyi çizmesi, sınırsız, belirsiz geniş bir alanı yönetimin düzenlemesine bırakmaması gerekir”. AyM., 6.7.1993 gün ve E. 1993/5, K. 1993/25, AMKD, S. 31, C. 1, s. 226; Ayrıca bkz.: AyM., 20.5.1997 gün ve E. 1997/36, K. 1997/52, AMKD, S. 34, C. 1, s. 131; AyM., 10.12.1962 gün ve E. 1962/198, K. 1962/111 (muhalefet şerhi), AMKD, S. 1, s. 40.

⁹⁵ GÜNEŞ T., s. 88.

tutmaktadır⁹⁶. İdare düzenleyici işlem yaparken takdir yetkisini her bir somut olay için ayrı ayrı kullanmak yerine, benzer durumdaki olaylara uygulanabilecek nitelikte genel, soyut kurallar koymak suretiyle kullanmaktadır. Dolayısıyla idare düzenleyici işlem yaparken somut durumların değerlendirilmesinden ziyade, daha genel ve geniş bir değerlendirme yapmaktadır.

Doktrinde, düzenleyici işlemlerdeki takdir yetkisinin derecesinin, üst hukuk kurallarında yer alan düzenlemelere göre değişiklik arz edebileceği ileri sürülmektedir. Buna göre, üst hukuk kuralının geniş bir alanı belirtip düzenlemesini idareye bıraktığı konularda idarenin takdir yetkisi genişken, üst hukuk kuralının düzenlenecek konunun çerçevesini ve ayrıntılarını belirttiği konularda idarenin yetkisi daha sınırlıdır⁹⁷. Bunu destekler nitelikteki diğer bir görüşe göre ise üst hukuk kuralları ve özellikle kanun tarafından düzenlenmesi gereken konularda, idarenin takdir yetkisi uygulamaya ilişkin tâli sorunlara yönelik olmaktadır. Vergi veya herhangi bir diğer yüküm koyma konusu, bu duruma örnek gösterilebilir. Buna karşılık kanunla düzenlenmesi gerekmeyen konularda, yapıcı idarî hizmetlerin yürütümünde idare geniş takdir yetkisine sahiptir⁹⁸. Ancak vergi gibi bazı konuların kanunlarla ayrıntılı olarak düzenlenmesi gerekmektedir. Kanunîliğin egemen olduğu bu gibi durumlarda idareye takdir yetkisi tanınmışsa, idarenin takdir yetkisine dayanarak yapacağı düzenleyici işlemler doğal olarak uygulamaya yönelik, ikincil yani talî sorunlara ilişkin olacaktır.

Düzenleyici işlemler bakımından idarenin takdir yetkisi sık kullanılmaya elverişli değildir. Takdir yetkisi bir kez kullanıldıktan sonra düzenleyici işlem idare tarafından değiştirilinceye kadar tüketilmiş olur. Düzenleyici işlemler genel, soyut, objektif durumları belirledikleri için idarenin bu konudaki takdir yetkisi hemen sonuç vermez, düzenleyici kuralın uygulanması ile somutlaşır. Ayrıca, yaptığı düzenlemeye kendisi de uymak zorunda olduğu için idare, takdir yetkisini bizzat kendisi sınırlamış ve çoğu zaman da bağlı yetki haline getirmiş olmaktadır⁹⁹.

⁹⁶ BALTA, s. 134; GÜNEŞ T., s. 88, 98; KARATEPE, s. 92, 115; EROĞLU, s. 55; BAYRAKTAR, s. 267; ALAN Nuri, “Türk İdarî Yargısında Yerindelik ve Takdir Yetkisinin Değerlendirilmesi”, İdarî Yargıda Son Gelişmeler Sempozyumu, Ankara 10-11-12 Haziran 1982, s. 37; KALABALIK Halil, “İdarenin Takdir Yetkisinin Sınırları ve Yargısal Denetim”, GÜHFD, C. 1, S. 1, 1997, s. 173.

⁹⁷ ALAN, Yerindelik, s. 37.

⁹⁸ Ayrıntılı bilgi için bkz.: BALTA, s. 129-130, 135-136; Fakat ileri sürülen kriterlerin nelerden oluştuğunun ve sınırlarının tespitinin çok zor olması gerekçe gösterilerek bu görüş eleştirilmektedir. Ayrıca, kanun konusu olan hususlarda düzenleme yetkisini bazen oldukça daraltmaya ve ortadan kaldırmaya; kanunla düzenlenmesi gerekmeyen konularda ise düzenleme yetkisini tamamen takdirî ve hatta sınırsız olarak kabul etmeye müsait olduğu belirtilmektedir. Ayrıntılı bilgi için bkz.: DURAN, Sınırlar, s. 476-477.

⁹⁹ ALAN, Yerindelik, s. 37; ayrıca bkz.: DURAN, İdare, s. 391; GÜNEŞ T., s. 90.

Takdir yetkisi, düzenleme yetkisini kapsayan geniş bir kavramdır. Çünkü, idare sadece düzenleyici işlemler alanında değil, aynı zamanda birel işlemler alanında da takdir yetkisine sahiptir. Dolayısıyla, takdir yetkisi düzenleme yetkisine oranla bir üst kavram olarak ortaya çıkmaktadır.

b. Birel İşlemlerde İdarenin Takdir Yetkisi

Birel işlemler, genel düzenleyici işlemlerin belli bir kişiye, nesneye ya da olaya uygulanması sonucu oluşmaktadırlar. Bu yüzden genel, soyut, kişilik dışı kurallar ancak birel işlemler yoluyla uygulama imkânına kavuşurlar. Birel işlem, idarenin kamu gücü kullanarak tek taraflı irade açıklamasıyla yaptığı, bir kere uygulanmakla tükenen, kişisel bir düzenleme taşıyan idarî işlemlerdir¹⁰⁰. Bunlara bireysel işlem de denmektedir.

Birel işlemler kendi içinde şart işlem ve subjektif işlem olarak ikiye ayrılmaktadır¹⁰¹. Şart işlem ile subjektif (özel) işlem arasındaki en büyük fark, birincisinde ortaya çıkan durumun tek tip ve önceden belli olması; ikincisinde ise subjektif verilerin değerlendirilmesine göre ortaya çıkan sonucun değişik olmasıdır¹⁰².

İdarenin birel işlemler yapabilmeye sahip olduğu genişlik, idarenin takdir yetkisine bağlıdır¹⁰³. İdarenin takdir yetkisi, düzenleyici işlemlerdeki kadar geniş olmasa da, düzenleyici işlemlerin belli bir kişi veya nesneye uygulandığı birel işlemlerde de söz konusu olmaktadır.

Birel işlemler alanında idare takdir yetkisini, her somut olayda ayrı ayrı kullanılmaktadır ve doğal olarak kullanılan takdir yetkisi sadece olay için geçerli olmaktadır. Birel işlemlerde idarenin takdir yetkisine sahip olması ancak, üst hukuk kurallarında idareye böyle bir yetkinin tanınmasına bağlıdır. İdare, birel işlemler alanında kendine tanınan sınırlar çerçevesinde takdir yetkisini kullanabilecektir.

2. İdarî İşlemin Unsurları Bakımından İdarenin Takdir Yetkisi

İdarî işlemler yetki, şekil, sebep, konu ve amaç (maksat) olmak üzere beş unsurdan meydana gelmektedirler. İdarî işlemin hangi unsurlarında takdir yetkisinin bulunacağı

¹⁰⁰ ÖZAY, s. 434 vd.; AKYILMAZ, İdare, s. 271-272.

¹⁰¹ Bkz.: EROĞLU, s. 83; AKYILMAZ, İdare, s. 272; ÖZAY, s. 437; GÖZÜBÜYÜK – TAN, s. 411.

¹⁰² Bu bakımdan bir kimseyi vergi yükümlüsü durumuna sokan ya da onu muaf tutan işlemler şart işlem olduğu halde; vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden tarh işlemi birel nitelikli subjektif (özel) bir işlemdir. Bkz.: ÖZAY, s. 441, dn. 847; Şart işlemin oluşturduğu etki, vergiyi doğuran olay ile birlikte kendiliğinden gerçekleşmekte, kişi bu olay ile yükümlü statüsüne girmektedir. Tarh işlemi ise kişisel özellikleri dikkate almak suretiyle özel ve kişisel bir hukukî durum oluşturduğundan subjektif bir işlemdir.

¹⁰³ Hatta bu bakımdan düzenleyici işlemlerle birel, subjektif nitelikli işlemler arasında fark bulunmadığı da ileri sürülmektedir, ayrıntılı bilgi için bkz.: GÜNEŞ T., s. 84, 88.

konusunda, doktrinde tam bir görüş birliği mevcut değildir. Meselâ bazı yazarlar idarî işlemin şekil, sebep ve konu unsurlarında¹⁰⁴, bazı yazarlar sebep, konu ve amaç unsurlarında¹⁰⁵, bazıları da sebep ve konu unsurlarında¹⁰⁶ takdir yetkisinin bulunacağını ileri sürmektedirler. Ancak sebep ve konu unsurlarında takdir yetkisinin bulunacağı konusunda doktrinde görüş birliği vardır.

Yetki, belirli organ ve makamlara anayasa ve kanunlarla tanınan karar alma gücünü ifade etmektedir. Kamu hukuku alanındaki hukukî işlemlerde ehliyetli hak sahibi, “yetkili makam”dır. Yetki idarî işlemin en önemli unsurudur ve yetki kuralları da kamu düzeniyle ilgilidir. İdarî makamlar yetkilerini mutlaka kanundan alırlar. Anayasanın 123. maddesinde “idarenin kanunla düzenleneceği” belirtilmiştir. Bu hüküm hem idarenin yetkilerinin hem de bu yetkileri kullanacak makamın kanunla gösterilmesini zorunlu kılmaktadır. İdarenin yetkileri ve bu yetkileri kullanacak olan makamlar önceden kanunla belirlenirler. Dolayısıyla, yetki unsuru bakımından takdir yetkisinden söz etmek mümkün değildir¹⁰⁷.

Şekil, hem işlemin hazırlanış usûlünü, hem de dış görünüşünü ifade etmektedir. Yani işlemin hem bir dış görünüşü olan “şekli” vardır, hem de o işlemin hazırlanış şekli olan “usûlü” vardır. Bir idarî işlemin hukukî etkilerini meydana getirebilmesi için tamamlanmış, oluşumuna dair usûlün sona ermiş olması gerekir.

Şekil kuralları, idare için bir düzen ve kolaylık; idare edilenler içinse bir güvence niteliğindedir. Şekil şartına bağlı olmayan idarî işlemler istisnadır. İdarî işlemler kural olarak yazılı şekle tâbidir. Şekil kuralları, aslî ve talî şekil kuralları olarak ikiye ayrılabilir. Uyulmadığı zaman kararın içeriğini etkileyici nitelikte olan ve iptal sebebi sayılan şekil kuralları, aslî şekil kurallarıdır. Aslî şekil kurallarının tamamı mevzuatta gösterilmektedir. Önemli nitelikte olmayan, uyulmadığı takdirde kararın içeriğini etkilemeyen kurallar ise talî şekil kurallarıdır¹⁰⁸. Doktrinde aslî şekil kuralları bakımından takdir yetkisinin söz konusu olamayacağı fakat, talî şekil kurallarında takdir yetkisinin bulunduğu ileri sürülmektedir¹⁰⁹.

¹⁰⁴ EROĞLU, s. 56; BAYRAKTAR, s. 264; ONAR, s. 303-304; ÖZAY, s. 455-456.

¹⁰⁵ TUNCAY, s. 153; YAYLA, Maksat Unsuru, s. 1044-1045.

¹⁰⁶ GÖZÜBÜYÜK A. Şeref, **Yönetmelik Yargı**, Ankara 1996, s. 210; ALAN, Konu Unsuru, s. 340; KARATEPE, s. 98-101; ÇAĞLAYAN, Denetim, s. 178.

¹⁰⁷ ALAN, Konu Unsuru, s. 339; KARATEPE, s. 95; ÇAĞLAYAN, Denetim, s. 177; KALABALIK, Sınırlar, s. 178; ÖZAY, s. 456; EROĞLU, s. 57; ONAR, s. 303; Ancak doktrinde, yetki konusunda her şeyin kanunlarla önceden bütün ayrıntılarıyla düzenlenemeyeceği ve bu konuda takdir alanının bulunacağı yönünde görüş de ileri sürülmektedir. Bkz.: BAŞPINAR Recep, “İdarenin Takdir Yetkisinin Yargı Denetimine Tabi Tutulması”, DD, yıl 1, S. 3, s. 67.

¹⁰⁸ GÖZÜBÜYÜK, Yargı, s. 184, 186; KARATEPE, s. 95, 96; KALABALIK, Sınırlar, s. 178.

¹⁰⁹ KALABALIK, Sınırlar, s. 181; ÖZAY, s. 419; Ancak talî, yardımcı şekil kurallarını, takdir yetkisinin ifade ettiği mânâda belli hak ve yükümlülükler gerektiren serbesti olarak değerlendirmenin doğru olmayacağı yönünde görüş de vardır. Bkz.: KARATEPE, s. 96; Bununla aynı doğrultudaki bir başka görüşe göre, şekil

Talî şekil kuralları, ayrıntıya ilişkin kurallardır. Fakat, ayrıntıya ilişkin olmaları bunların önemini azaltmamaktadır. Talî şekil kuralları, uygulamada birliğin sağlanmasında önemli bir yere sahiptir. İdarî işlemin şekil unsuru içinde yer alan, işlemin hazırlanış biçimi olan “usûl” bakımından da idarenin takdir yetkisinden bahsetmek mümkündür. Konu geniş açıdan ele alındığında, idarenin takdir yetkisine sahip olabileceği usûl kurallarının, kural olarak talî şekil kuralları içinde yer aldığı sonucuna ulaşılır.

İdarî işlem her zaman bir *sebebe* dayanmalıdır. İdare bir işlem yaptığında, o işlemi dayandırdığı sebebi ortaya koymak ve işlemini gerekçelendirmek zorundadır¹¹⁰. İdareyi bir işlem yapmaya sevkeden etken yani idarî işlemin sebebi bir kanun, tüzük veya yönetmelik gibi hukukî işlemler olabileceği gibi; hastalık, ölüm, doğal afetler gibi maddî bir olay da olabilir. Fakat önemli olan sebebin niteliğinden ziyade, işleme dayanak teşkil edecek nitelikte olmasıdır¹¹¹. İdarenin dayandığı sebebin gerçek, meşru ve idareyi ilgili işlemi yapmaya yöneltecek geçerlik ve tutarlıkta olması gerekir.

İdarî işlemin sebep unsurunda takdir yetkisi bulunmaktadır. Hatta takdir yetkisinin en fazla görüldüğü ve sorunlara sebep olduğu alan, idarî işlemin sebep unsurunda yer almaktadır¹¹². Mevzuatta idarî işlemin sebep unsuru açıkça gösterilebileceği gibi, belirsiz kavramlarla da belirtilebilir yahut hiç gösterilmeyebilir. İdarenin takdir yetkisinin bulunup bulunmaması ve bulunduğu durumlarda takdir yetkisinin derecesi bu ihtimallere göre değişiklik arz edebilmektedir.

İdarî işlemin sebebinin mevzuatta açıkça gösterildiği hallerde, idare genellikle bağlı yetki içinde bulunacaktır. İdare yapacağı işlemde mevzuatta gösterilen sebebe uymak zorundadır. Ancak, idareye tanınan takdir yetkisi, idarî işlem için belirlenmiş olan sebebin idare tarafından kullanılıp kullanılmaması şeklinde kendini gösterebilir¹¹³. Gösterilen sebebe göre işlemi yapıp yapmama hususunda tercih hakkının idareye tanınmış olmasında ise, sebepten çok sonuç bakımından yani, konu unsurunda takdir yetkisinden bahsedilebilecektir.

İdarî işlemin sebebi olarak gösterilen belirsiz kavramların açıklanması, belirsiz hukukî kavramlar karşısında takdir yetkisinin tespitinde olduğu gibi, ikili bir ayrımla mümkün

ve usûl konusunda idarenin sahip olduğu özgürlüğün idarenin takdir yetkisi ile bir ilgisi bulunmamaktadır. Çünkü takdir, yetkiye sahip olmakta ya da izlenecek usûlü saptamakta değil, bu yetkiyi kullanma zamanını ve ortaya çıkacak hukukî sonuçları seçmektir. Bkz.: ALAN, Yerindelik, s. 34-35.

¹¹⁰ Gerekçe, sebeplerin işlem metninde gösterilmesi anlamına gelmektedir. Bkz.: AKILLIOĞLU Tekin, “Yönetmelik İşlemlerinde Gerekçe İlkesi”, AİD, C. 15, S. 2, Haziran 1982, s. 7; ÖZAY, s. 455; EROĞLU, s. 76; ÇAĞLAYAN, Denetim, s. 184.

¹¹¹ KARATEPE, s. 98; AKYILMAZ, İdare, s. 294; KALABALIK, Sınırlar, s. 181; ÖZAY, s. 455 vd..

¹¹² ÖZAY, s. 456.

¹¹³ GÖZÜBÜYÜK, Yargı, s. 210.

olacaktır. Bu gibi durumlarda takdir yetkisi, işleme sebep olarak gösterilen belirsiz kavramı belirli hale getirme şeklinde kendini gösterir¹¹⁴. Ancak belirsiz kavramlar kamu hizmetinin gereklerine uygun bir şekilde yorumlanmalıdır.

Bazen mevzuatta idarî işlemin sebebi belirtilmemiş ve hatta idareden bir sebep göstermesi de istenmemiş olabilir. Bu gibi durumlarda işlemin sebep unsuru artık objektif bir unsur olmaktan çıkıp subjektif bir mahiyet almış ve işlemin sebebini belirleme idarenin takdirine bırakılmış olur. Ancak idare hukukunun sebebe bağlı niteliği gereğince, her ne kadar mevzuatta bir sebep belirlenmemiş ve idareden de bir sebep göstermesi istenilmemiş olsa bile idare mutlaka bir sebebe dayanmak zorundadır¹¹⁵. İdare, gerektiğinde dayanmış olduğu sebebi yargı mercilerine sunacaktır. İşlemin sebebini gösterilmediği hallerde idarenin sahip olduğu takdir yetkisi sınırsız değildir. İdarenin belirleyeceği sebebın gerçeğe uygun, işlemde beklenen amacı gerçekleştirmeye yönelik olması gerekir. Danıştay kararlarında da işlemin sebebini gösterilmediği durumlarda takdir yetkisinin mutlak olmadığı, idarenin mutlaka bir sebebe dayanması gerektiği ve bu sebebın kamu yararı ve kamu hizmetinin gerekleriyle sınırlı olduğu vurgulanmıştır¹¹⁶.

İdarî işlemin doğuracağı sonuca, *konu* denir. İdarî işlemlerde konu, genellikle sebebe bağlı olarak gösterilir¹¹⁷. İdarenin konusu belli olmayan işlemler bakımından geniş takdir yetkisi bulunmaktadır¹¹⁸. Mevzuatta bazen sebebe bağlı olarak idarenin harekete geçip geçmeyeceği veya ne yönde hareket edeceği gösterilmez ya da idareye birden fazla seçenek sunulur. Bu durumda idarenin takdir yetkisi vardır¹¹⁹.

Doktrindeki bir görüşe göre takdir yetkisi idarî işlemin sadece konu unsurunda bulunabilir¹²⁰. Takdir yetkisinin tanımı incelendiğinde idareye bırakılan hareket serbestisinin esas itibarıyla konu unsurunda bulunacağı anlaşılır. Sebep unsurunda da takdir yetkisi olmasına rağmen, idareye tanınan hareket serbestisi kendini daha çok işlemin sonucu bakımından yani konu unsurunda gösterir.

¹¹⁴ GÖZÜBÜYÜK, Yargı, s. 210.

¹¹⁵ AKYILMAZ, İdare, s. 297; KALABALIK, Sınırlar, s. 184; ÇAĞLAYAN, Denetim, s. 184; ONAR, s. 303; BAYRAKTAR, s. 281.

¹¹⁶ EROĞLU, s. 77; GÖZÜBÜYÜK, Yargı, s. 210; AKYILMAZ, İdare, s. 297; KALABALIK, Sınırlar, s. 185; D.5.d., 12.2.1991 gün ve E. 1988/3400, K. 1991/178, DD, S. 82-83, s. 384; D.9.d., E. 68/1931, K. 69/2160, KARATEPE, s. 100; D.5.d., 28.1.1969 gün ve E. 1966/2798, K. 1969/225, BAYRAKTAR, s. 281.

¹¹⁷ Bu yüzden hukuk kurallarında tek başına sebep ya da konunun gösterildiği işlemlere pek rastlanmaz. KARATEPE, s. 101; KALABALIK, Sınırlar, s. 185.

¹¹⁸ KARATEPE, s. 102; KALABALIK, Sınırlar, s. 186; KAYA, s. 282.

¹¹⁹ ÇAĞLAYAN, Denetim, s. 179; BAYRAKTAR, s. 284; ALAN, Konu Unsuru, s. 341; ALAN, Yerindelik, s. 36; EROĞLU, s. 56.

¹²⁰ Buna göre takdir yetkisi esas itibarıyla, mevzuatın idareye işlemin konusunu tayin noktasında bıraktığı hüküm serbestliğidir. Bkz.: BONNARD, s. 106; SÜRBEHAN, s. 88.

Maksat (amaç), kanun koyucunun idarî işlem ile ulaşmak istediği, o işlemten beklediği nihaî sonuçtur. Kamu yararı, tüm idarî işlemler için genel ve değişmez nitelikteki bir amaçtır. Amacın mevzuatta açıkça belirtildiği durumlarda, idarî işlemin genel amaç olan kamu yararı yanında özel bir amacı da var demektir. Özel amaç, kamu yararının somut bir şekilde ifade edilmesinden başka bir şey değildir¹²¹. Doktrinde hâkim olan görüş, idarî işlemin amaç unsurunda idarenin takdir yetkisinin olmadığıdır¹²². Kamu yararı, takdir yetkisinin sınırını oluşturmaktadır.

İdarî işlemin unsurları üzerindeki açıklamalar incelendiğinde, idarenin takdir yetkisinin esas itibarıyla idarî işlemin sebep ve konu unsurlarında bulunabileceği anlaşılmaktadır. İdare, bunların yanı sıra işlemin usûlünü seçme konusunda ve talî şekil kurallarında da bir serbestiye sahip olabilir. Zaten, işlemin bütün unsurlarının takdir yetkisi alanı içinde değerlendirilmesi mümkün değildir. İşlemin bir unsuru bakımından takdir yetkisi mevcutken, diğer unsurlar açısından idarenin yetkisi bağlanmış olabilir. Bu durum idarenin takdir yetkisini ortadan kaldırmaz. Aynı şekilde bazı unsurlarda takdir yetkisinin bulunması, işlemi tamamen takdirî bir işlem haline getirmez¹²³. Elbette ki idarî işlem genel olarak ele alındığında idarenin yetkisi ya bağlıdır ya da idare takdir yetkisine sahiptir. Ancak bağlı yetki ile takdir yetkisini tamamen birbirine zıt kavramlar olarak görmek doğru olmayacaktır.

E. OLAĞANÜSTÜ YETKİLER VE TAKDİR YETKİSİ

Olağanüstü yetkiler, idarenin normal zamanlarda sahip olduğu kamusal güç ve yetkilerle üstesinden gelinemeyecek olağanüstü hallerde, idareye verilen daha üstün bir otorite ve emretme gücü olarak tanımlanabilir¹²⁴. Olağanüstü yetkilerin kullanılabilmesi için her şeyden önce ortada bir olağanüstü halin varlığı gereklidir. Olağanüstü hallerde olağanüstü hal rejimi geçerli olmaktadır¹²⁵. “Olağanüstü Yönetim Usulleri” Anayasanın Yürütme başlıklı

¹²¹ Özel amaç, genel amaç olan kamu yararına aykırı olamaz. SEZGİNER Murat, **İdari İşlemlerde Amaç Unsuru Bakımından Hukuka Aykırılık**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Konya 1991, s. 136; AKYILMAZ, İdare, s. 300; KARATEPE, s. 96; KALABALIK, Sınırlar, s. 187; GİRİTLİ, Yetki Saptırması, s. 73.

¹²² KARATEPE, s. 98; GÜVEN, s. 149; SEZGİNER, s. 140; GİRİTLİ, Yetki Saptırması, s. 73; ALAN, Konu Unsuru, s. 338; ALAN, Yerindelik, s.34; ÇAĞLAYAN, Denetim, s. 177; BAYRAKTAR, s. 285; KALABALIK, s. 188; ÖZAY, s. 456; EROĞLU, s. 57; ONAR, s. 304; DÜNDAR, s. 166; İstisnâ de olsa amaç unsurunda takdir yetkisinin bulunabileceği ileri sürülmektedir. Bkz.: Bkz.: YAYLA, Maksat Unsuru, s. 1044-1045; TUNCAY, s. 152-153; BAŞPINAR, s. 79.

¹²³ ONAR, s. 304-305; ÇAĞLAYAN, Denetim, s. 179; GİRİTLİ, Yetki Saptırması, s. 71; ÖZAY, s. 457.

¹²⁴ KARATEPE, s. 81.

¹²⁵ Olağanüstü hal rejimi, anayasanın öngördüğü ölçüler içerisinde kanunla düzenlenmiş kurallara uygun olarak idareye seri hareket imkânı veren ve hürriyetlerin bir süre kısıtlanmasını veya durdurulmasını sağlayan geçici, otoriter bir rejim olarak tanımlanabilir. Bkz.: HAZIR Hayati, **Türkiye’de ve Yabancı Ülkelerde Olağanüstü Hal Rejimlerinde Kamu Hürriyetlerinin Sınırlanması**, Konya 1991, s. 7.

bölümünde düzenlenmiştir. Olağanüstü yönetim usûlleri, Anayasanın 119 ila 121. maddelerinde “olağanüstü haller” ve 122. maddesinde de “sıkıyönetim, seferberlik ve savaş hali” olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Olağanüstü hal kavramı ilk defa 1961 Anayasasında yer almış, 1982 Anayasasında ise kavramın içeriği değişmiştir¹²⁶.

Olağanüstü hallerde idareye kanunla tanınan yetkiler, idareye oldukça geniş bir takdir imkânı sağlamaktadır. İdare, normal zamanda karşılaşılamayacak kadar genişlemiş bir takdir yetkisine sahip olmaktadır. Dolayısıyla, genişleyen takdir yetkisine bağlı olarak düzenleme yetkisi de genişlemektedir¹²⁷. Karşılaşılan buhranın derecesi arttıkça, takdir yetkisinin derecesi de ona bağlı olarak artmaktadır. Takdir yetkisinin derecesi, ya bağlı yetki alanında olan bir işlemin takdir yetkisinin alanına girmesi ya da zaten takdir yetkisinin alanında olan bir işlemin unsurlarının bir kısmının daha takdirî hale gelmesi şeklinde artmaktadır. Bu sebeple olağanüstü yetkiler, “olağanüstü durum ve buhran dönemlerinde takdir yetkisinin alanının zorunlu olarak genişlemesi” olarak tanımlanabilir¹²⁸.

Olağanüstü yetkilerin hiçbir kanun dışı yetkiler olmayıp, anayasa ve mevzuatta düzenlenen kanunî yetkilerdir. Bu dönemlerdeki rejim de hukuk dışı veya hukuk üstü bir rejim değildir. İdareye olağanüstü dönemlerde tanınan yetkiler tamamen hukukî yetkilerdir. Bu dönemde yapılan işlemlere karşı yargı yoluna başvurulabilmektedir¹²⁹. Dolayısıyla olağanüstü dönemlerde idarenin takdir yetkisinde genişleme görülmesi, idarenin keyfî hareket etmesi anlamına gelmemektedir.

V. TAKDİR YETKİSİNİN SINIRLARI, YARGISAL DENETİMİ VE İDARENİN SORUMLULUĞU

A. TAKDİR YETKİSİNİN SINIRLARI

İdarenin takdir yetkisi sanıldığı kadar geniş değildir aksine, belli sınırları olan bir yetkidir. Yasama organının takdir yetkisinin aslî olmasına karşılık idarenin takdir yetkisi türetilmiş bir yetkidir, idare yetkisini kullanırken belli sınırlara uymak zorundadır¹³⁰. Takdir

¹²⁶ Olağanüstü hallerin “tabii afet ve ağır ekonomik bunalım” ile “şiddet olaylarının yaygınlaşması ve kamu düzeninin ciddi şekilde bozulması” sebeplerine dayanılarak ilan edilebileceği düzenlenmiştir. BERKARDA Kemal, “Olağanüstü Yönetim Usulleri”, ÖZAY İl Han, Günışığında Yönetim, İstanbul 2004, s. 763; ALİFENDİOĞLU Yılmaz, “Anayasa Yargısı Açısından Olağanüstü Yönetim Usulleri”, Anayasa Yargısı 9, Ankara 1992, s. 412; ÖZBUDUN, s. 315; TANÖR – YÜZBAŞIOĞLU, s. 395.

¹²⁷ BALTA, s. 136; ÖZBUDUN, s. 315; KALABALIK, Takdir Yetkisi, s. 224.

¹²⁸ Ayrıntılı bilgi için bkz.: KARATEPE, s. 82, 83; Ayrıca bkz.: GİRİTLİ – BİLGİN, s. 40, 41.

¹²⁹ ONAR, s. 314; KALABALIK, Takdir Yetkisi, s. 224; KALABALIK, Sınırlar, s. 206.

¹³⁰ AZRAK A. Ülkü, “Yargı ve İdare - İki Fonksiyonun Karşılaştırılması Üzerine Bir Teorik Deneme”, İÜHF, C. XXXIV, S. 1-4, 1969, s. 146, 153-154.

yetkisinin sınırları, bu yetkinin hangi ilke ve kurallara dayanılarak kullanılacağını ifade eder¹³¹. Takdir yetkisinin sınırları esas itibariyle hukuk kuralları ve bunların yanı sıra yargı içtihatlarıyla ortaya konmaktadır. Takdir yetkisi, idarî düzenlemeler yoluyla bizzat idare tarafından da baştan sınırlandırılabilir. Takdir yetkisinin sınırlarını tayin hususunda belli ölçülerin bulunması, idarî uygulamaların düzeni ve idare edilenlerin güvencesi bakımından büyük önem arz etmektedir. İdarenin yetkisinin sınırlandırılmasının yargısal denetimin daha sağlıklı işleyebilmesi bakımından da yararları vardır¹³². Üst hukuk kuralları ve yargı içtihatları tarafından belirlenen sınırlar aynı zamanda, takdir yetkisinin yargısal denetiminde esas alınan ilkeleri oluşturmaktadır.

Üst hukuk kurallarının ayrıntılı bir düzenleme yapmayıp sadece genel bir çerçeve belirledikleri durumlarda idarenin takdir yetkisinden söz edilmektedir. İdare, mevzuatta belirlenmiş bu genel çerçeve dahilinde hareket serbestisine sahiptir. İdare yetkisini, bu yetkiyi düzenleyen üst hukuk kurallarının çizdiği sınırlar içinde kullanabilecektir.

İdare takdir yetkisini anayasal ilke ve kurallara uygun şekilde kullanmak zorundadır. Bu ilkelerin başında hukuk devleti ve sosyal devlet ilkeleri gelmektedir¹³³. Sosyal devlet ilkesinin gereklerinden biri herkese insan haysiyetine yakışır asgari bir hayat düzeyi sağlamaktır. İdare takdir yetkisine dayanarak fiyat tespiti, personel ücreti tayini konularında bu ilkelere riayet etmek zorundadır. İdare ayrıca anayasada yer alan eşitlik ilkesine de uymak zorundadır. İdare takdir yetkisini kullanırken aynı statüde olanlara aynı tür işlem yapma yükümlülüğü altındadır. Farklı statüdekilere ise farklılıkları nispetince farklı uygulama yapılabilir¹³⁴. Anayasanın 10/3. maddesinde “Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadır” hükmü yer almaktadır. Takdir yetkisi kullanılırken eşitlik ilkesine her zaman uyulmalıdır. Takdir yetkisi adil uygulanmalıdır. İdare, takdir yetkisinin kullanımında adaleti her zaman gözetmelidir. Bu sayede idareyle kişiler arasındaki ihtilaflar önemli ölçüde azalacaktır.

¹³¹ KALABALIK, Sınırlar, s. 172.

¹³² BAYRAKTAR, s. 269, 293; TAN Turgut, “Ekonomik İdari Kararların Yargısal Denetimi”, AİD, C. 8, S. 2, Haziran 1975, s. 43; GÜNEŞ T., s. 120; ALAN, Konu Unsuru, s. 344; KALABALIK, Sınırlar, s. 172, 173; GÜVEN, s. 150; GİRİTLİ, Yetki Saptırması, s. 11.

¹³³ Bu ilkelerin alt unsurları, alt ilkeleri bulunmaktadır. Belirlilik, kanunların ve idarî işlemlerin geriye yürümezliği, idarenin açıklığı, idarenin kanuniliği, hukukî güvenlik ilkeleri bunlara örnek olarak gösterilebilir. Bkz.: AKYILMAZ, İdare, s. 53-54; ÇAĞLAYAN, Hukuk Devleti, s. 48; İdare takdir yetkisini kullanırken bu ilkelere de uymak zorundadır.

¹³⁴ AKYILMAZ, İdari İşlem, s. 176-178; BALTA, s. 139; AKYILMAZ, Takdir Yetkisi, 34, 37-40; ÇAĞLAYAN, Denetim, s. 188; KALABALIK, Sınırlar, s. 173; KAYA, s. 264-266; GÜNDAY, İdare, s. 44, 45; TUNÇ Hasan – ATAY Ender Ethem, “Kamu Hukukunda Eşitlik İlkesi”, Türk Hukuk Dünyası, yıl 1, S. 1, Mayıs 2000, s. 47 vd, 57; KIRBAŞ Sadık, “Çeşitli Yönleriyle Vergileme ve Türk Vergi Sistemi”, Sayıştay Dergisi, S. 3, 1991, s. 6.

Kamu yararı ve kamu hizmetinin gerekleri de takdir yetkisinin sınırlarını teşkil eden iki unsurdur. İdarî işlemin nihaî amacı, kamu yararının gerçekleşmesidir. İdare takdir yetkisini kullanırken kamu yararına uygun davranmak zorundadır. Hizmetin gerekleri, yargı içtihatlarında takdir yetkisinin denetlenmesinde kullanılan bir kriter olarak ortaya çıkmaktadır. Danıştay kamu yararı ve hizmetin gerekleri kavramlarını idarenin takdir yetkisinin bir sınırı olarak kullanmaktadır¹³⁵. İdarenin takdir yetkisi kamu yararı ile sınırlandırılmışsa da kamu yararının gerçekleştirilebilmesi bakımından idareye takdir yetkisi tanınması bir zorunluluktur. İdare somut olayda kamu yararını gerçekleştirmeye en uygun çözüm yolunu seçmeye çalışmalı, kamu hizmetinin gereklerini gözönüne almalıdır. İdare, hizmetin gereklerine uygun olarak kamu yararını gerçekleştirmeye yönelik şekilde takdir yetkisini kullanmalıdır.

Takdir yetkisinin sınırlarından bir diğeri gerekçe ilkesidir. Takdir yetkisini kullanan idarî makam, takdirinin gerekçesini hukuk devleti ilkesinin gereği olarak açıklamalıdır. İdarenin sebep göstermesi gerekmeyen hallerde bile geçerli bir sebebe dayanması ve yargı organınca istendiği takdirde işlemin gerekçesini açıklaması mecburîdir¹³⁶.

İdare takdir yetkisini kullanırken hukukun genel ilkelerine de uymak zorundadır. Kazanılmış hakların korunması, kanunların ve idarî işlemlerin geçmişe yürümemesi, özel düzenlemenin genel düzenlemeden önce gelmesi, idarenin tarafsızlığı, kesin hükme saygı gibi ilkeler örnek olarak sayılabilir¹³⁷. İngiltere’de makul davranma (makuliyet) ilkesi, takdir yetkisinin sınırlarından birini oluşturmaktadır¹³⁸.

¹³⁵ AKYILMAZ, Takdir Yetkisi, s. 43-48; AKYILMAZ, İdari İşlem, s. 179-181; ÇAĞLAYAN, Denetim, s. 190-194; PEKİNER, s. 4; SÜRBEHAN, s. 92; BONNARD, s. 107; SEZGİNER, s. 145; “İdare her ne kadar takdir hakkına sahipse de bu takdir hakkının kamu yararıyla sınırlı olduğunu kabul etmek idare hukukunun vazgeçilmez ilkelerindendir”, D.5.d., 13.3.1974 gün ve E. 1973/5745, K. 1974/1010, DÜNDAR, s. 181; “İdareye tanınan takdir yetkisi kesin ve mutlak olmayıp kamu yararı ve hizmetin gerekleriyle sınırlıdır”, D.5.d., 15.4.1987 gün ve E. E. 1986/1087, K. 1987/605, DD, S. 68-69, s. 392; D.5.d., 30.11.1988 gün ve E. 1987/199, K. 1988/2806, DD, S. 74-75, s. 283; D.5.d., 12.2.1991 gün ve E. 1988/3400, K. 1991/178, DD, S. 82-83, s. 384; “İdarenin takdir yetkisi mutlak ve keyfî olmayıp kamu yararı amacına ve hizmetin gereklerine uygun olarak (kullanılmalıdır)”. D.10.d., 7.5.1987 gün ve E. 1986/1870, K. 1987/697, DD, S. 68-69, s. 672.

¹³⁶ AKYILMAZ, İdari İşlem, s. 182; ÇAĞLAYAN, Denetim, s. 184-187; AKILLIOĞLU, Gerekçe, s. 14-15; YILDIRIM Ramazan, “İptal Davalarının Objektifliği ve İdarenin Takdir Yetkisine İlişkin Danıştay 8. Dairesinin Bir Kararının Değerlendirilmesi”, KHUKA Kamu Hukuku Arşivi, C. VIII, S. 1, Mart 2005, s. 27; KIRATLI, s. 32; GÜVEN, s. 151; ALAN, Konu Unsuru, s. 361; KARATEPE, s. 103; Sebep gösterme Avrupa Birliği’nde idare hukukunun genel ilkelerinden olmasına rağmen Britanya’da idarenin mutlak anlamda bir sebep gösterme görevi yoktur. Bkz.: ÖRÜCÜ Esin, “Avrupa Hukukunda İdare Hukukunun Genel İlkeleri”, İHİD, yıl 9, S. 1-3 (Prof. Dr. Lütfi Duran’a Armağan Özel Sayısı), 1988, s. 251; ÖRÜCÜ Esin, “Büyük Britanya’da İdarenin Yargısal Denetimi”, II. Ulusal İdare Hukuku Kongresi İdari Yargının Dünyada Bugünkü Yeri, Ankara 10-14 Mayıs 1993, s. 262.

¹³⁷ ÖZBUDUN, s. 97; KALABALIK, Sınırlar, s. 174-176; BALTA, s. 139; SÜRBEHAN, s. 91, 105.

¹³⁸ ÖRÜCÜ, Britanya, s. 261; AKYILMAZ, İdari İşlem, s. 183.

Takdir yetkisinin kötüye kullanılmaması gerekir. Takdir yetkisinin kullanılması sırasında ilgili tüm ayrıntıların gözönünde bulundurulmaması, yetkinin yerinde kullanılmaması sayılır¹³⁹. İngiliz hukukunda geçerli olan ilkelerden bir diğeri ilgisiz hususların gözönünde bulundurulmaması ilkesidir. Kanun idarenin gözönünde bulundurabileceği hususların bir çerçevesini teşkil etmektedir. Ayrıca yetki uygun bir amaç için kullanılmalıdır¹⁴⁰. Takdir yetkisi kullanılırken yetkinin kötüye kullanılması, ilgisiz hususların gözönünde bulundurulması ve uygun olmayan amaç güdülmesi hallerinde yargı organları işlemleri bu noktalardan iptal edebileceklerdir.

Ölçülülük ilkesi de takdir yetkisinin sınırları arasında yer alır. Bu ilke, kullanılan aracın istenilen hedefe ulaşmak için ölçülü olmasını ifade etmektedir¹⁴¹. İdare takdir yetkisini kullanırken kendisini amaca götürecek en uygun ve gerekli çözüm yolunu seçmelidir. Gereklilik, elverişlilik ve oranlılık, ölçülülük ilkesinin alt ilkeleridir. İdarî işlemler, ölçülülük ve alt ilkeleri de dikkate alınarak yargı denetimine tâbi tutulmaktadır. Ancak bu ilkeler kanunî düzenlemelerle önceden tespit edilmelidir. İdarenin takdir yetkisine dayanarak aldığı kararların ölçülü olması gereklidir¹⁴². Ölçülülük ilkesi, idarenin takdir yetkisine yön vermektedir¹⁴³. Diğer bir ifadeyle idarenin takdir yetkisini kullanarak tercih ettiği çözüm yolunun, gerçekleştirilmek istenen amaçla ölçülü olması gerekir.

Takdir yetkisinin sınırları idareye yol gösterip idarenin işlemlerinde hukuka uygun davranmasını sağlarken, idarî uygulamalarda bir düzenin oluşmasına da katkı sağlar. Böylece idare edilenlere güvence verilmiş olmaktadır. Yargı organlarının denetimlerinde kullanacağı ilkeleri oluşturması bakımından da takdir yetkisinin sınırları büyük öneme sahiptir.

¹³⁹ ÖRÜCÜ Esin, “İngiltere’de İdarenin Sorumluluğu ve Yargısal Denetiminde Uygulanan Başlıca İdare Hukuku İlkeleri”, Onar Armağanı, İstanbul 1977, s. 662.

¹⁴⁰ EMERY Carl, **Administrative Law: Legal Challenges to Official Action**, London 1999, s. 42; ÖRÜCÜ, İngiltere, s. 663-664; FINCH – ASHTON, s. 268, 270, 282.

¹⁴¹ Bu ilke kuşkusuz, devletin tüm organlarının uyması gereken bir ilkedir. Ölçülülük ilkesi hakkında ayrıntılı bilgi için bkz.: OĞURLU Yücel, **Karşılaştırmalı İdare Hukukunda Ölçülülük İlkesi**, Ankara 2002, s. 21, 31, 33 vd.

¹⁴² OĞURLU Yücel, “İngiliz ve Türk İdare Hukuklarında İdari Faaliyetlerin Denetlenmesinde Ölçülülük İlkesinin Rolü Hakkında Bir Değerlendirme”, AÜEHFD, C. IV, S. 1-2, 2000, s. 149, 167, 172-173, 179; OĞURLU, Ölçülülük, s. 36 vd.; FINCH – ASHTON, s. 297; ÖRÜCÜ, Avrupa, s. 248; AKYILMAZ, İdari İşlem, s. 184, 186; ÇAĞLAYAN, Denetim, s. 201; EMERY, s. 98.

¹⁴³ OĞURLU, Ölçülülük, s. 101.

B. TAKDİR YETKİSİNİN YARGISAL DENETİMİ VE İDARENİN SORUMLULUĞU

Hukuk devleti, takdir yetkisinin hukuka uygun olarak kullanılmasının denetimini amaçlamaktadır¹⁴⁴. Zaten takdir yetkisinin hukuka uygun olarak kullanılması için ortaya konulan sınırlar ancak, takdir yetkisinin denetimi ile anlam kazanabilecektir. İdarenin denetlenmesinin çeşitli türleri vardır¹⁴⁵. Ancak, idarenin esas denetimi, idare edilenlere en fazla güvence sağlayan denetim, yargısal denetimdir.

Takdir yetkisi, kamu hizmetlerinin düzenli ve sürekli bir şekilde işlemesi, kamu yararının gerçekleştirilmesi için zorunlu olduğu gibi; yargı denetimi de idare edilenlerin temel hak ve hürriyetlerinin korunması bakımından zorunludur. Denetlenmediği takdirde, yetkinin kötüye kullanılma ihtimali her zaman için vardır. Dolayısıyla, hukuk devletinde ne takdir yetkisinden ne de yargı denetiminden vazgeçilebilir.

Anayasanın 125/4. maddesinde, “Yargı yetkisi, idarî eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. Yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idarî eylem ve işlem niteliğinde veya takdir yetkisini kaldıracak biçimde yargı kararı verilemez” hükmü yer almaktadır. Buna benzer nitelikte bir hüküm de 2577 sayılı İdarî Yargılama Usûlü Kanununun (İYUK) 2/2. maddesinde yer almaktadır¹⁴⁶. Bu hükümlerde yer alan unsurlar yargı denetiminin esaslarını teşkil ettiği kadar, yargı denetiminin sınırlarını da oluşturmaktadırlar¹⁴⁷.

İdarî yargı, yapılan eylem ve işlemin yerinde olup olmadığını değil, ancak kanunilik veya hukuka uygunluk denetimi yapabilir. Hukuka uygunluk ise sadece kanunlara değil, tüzük, yönetmelik, kararname gibi diğer üst hukuk kurallarına, hukukun genel ilkelerine ve

¹⁴⁴ ÇAĞLAYAN, Denetim, s. 180; ONAR, s. 297.

¹⁴⁵ İdarenin yargı dışı denetim yollarından hiyerarşik denetim, idarî denetimin bir türüdür. Bir kamu kuruluşu içindeki üst’ün ast üzerindeki denetim yetkisini ifade eder. Üst, astın işlemlerini her zaman hem hukuka uygunluk hem de yerindelik yönünden denetleyebilir. Üst, kendiliğinden harekete geçebileceği gibi ilgilinin müracaatı üzerine de hareket edebilir. Yargı denetimi kendiliğinden başlayamadığı halde idarî denetimin kendiliğinden var olan bir nitelik olması, ikisi arasındaki en büyük farklardandır. Siyasî denetim ise esas itibarıyla yasama organı tarafından hükümet üzerinde yapılan bir denetimdir. Kamuoyu denetimi de idarenin denetlenmesi türleri arasında sayılabilir. Ayrıntılı bilgi için bkz.: GÖZÜBÜYÜK, Yönetim, s. 305-312; BAŞPINAR, s. 60-61; EROĞLU, s. 341-360; AKILLIOĞLU Tekin, “Yönetim Yargı ve Denetimin Etkinliği”, AİD, C. 23, S. 1, Mart 1990, s. 6.

¹⁴⁶ İYUK md. 2/2: “İdarî yargı yetkisi, idarî eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. İdarî mahkemeler; yerindelik denetimi yapamazlar, yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idarî eylem ve işlem niteliğinde veya idarenin takdir yetkisini kaldıracak biçimde yargı kararı veremezler”.

¹⁴⁷ D.5.d., 23.11.1987 gün ve E. 1987/2389, K. 1987/1620, DD, S. 70-71, s. 255; D.5.d., 20.10.1993 gün ve E. 1993/4248, K. 1993/3874, DD, S. 89, s. 271.

yargı içtihatlarına uygunluk anlamına gelmektedir¹⁴⁸. Yargı organı, takdir yetkisinin sınırları olarak nitelendirilen idarenin takdir yetkisini kullanırken uymak zorunda olduğu ilkeler bakımından yargı denetimini gerçekleştirecektir¹⁴⁹.

Takdir yetkisinin hukuka aykırı şekilde kullanılmasına takdir sakatlığı denilmektedir¹⁵⁰. Takdir sakatlığı varsa, yargı organı işlemi iptal etmekle yetinecek, hiçbir şekilde idarenin yerine geçerek idarî eylem ve işlem niteliğinde karar veremeyecektir¹⁵¹. Aksi tutum, kuvvetler ayrılığı prensibine de aykırılık teşkil edecektir. Aynı şekilde hâkim idarenin takdir yetkisini kaldırarak şekilde yargı kararı da veremeyecektir.

Takdir yetkisinin yerindeliğe, ihtiyaca aykırı kullanılmasına takdir isabetsizliği denir. Bu durum yargı denetiminin dışında kalır. Hâkim takdir yetkisinin icrasını değil, hukukîliğini denetler¹⁵². Yerindelik temel itibariyle ihtiyaca uygunluğu belirtir. İdare, hareket serbestisine sahip olduğu durumlarda yapacağı işlemin yerinde, ihtiyaca uygun olup olmadığını serbestçe tayin edecektir¹⁵³. Nitekim, İYUK'un 2/2. maddesinde, Anayasanın 125/4. maddesinden farklı olarak idarî mahkemelerin yerindelik denetimi yapamayacakları hükmü düzenlenmiştir¹⁵⁴.

Danıştay'ın konu ile ilgili bir kararında, idarenin aynı hukukî durumda olan kişiler için bir idarî işlem yaparken tercihini şu veya bu kişi lehine kullanması ile ilgili yargı kararı verilmesi, yerindelik alanına giren hususa örnek gösterilmiştir¹⁵⁵. Danıştay'ın diğer

¹⁴⁸ ÖZBUDUN, s. 91-92; KALABALIK, Sınırlar, s. 189; Anayasanın 138/1. maddesinde yer alan hüküm de bunu göstermektedir: "Hâkimler görevlerinde bağımsızdırlar. Anayasaya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdanî kanaatlerine göre hüküm verirler".

¹⁴⁹ KALABALIK, Sınırlar, s. 172-176, 188 vd.; ÇAĞLAYAN, Denetim, s. 183; YILDIRIM, s. 28; BAYRAKTAR, s. 288 vd.

¹⁵⁰ BALTA, s. 138.

¹⁵¹ PAULY Walter, "Birleşen Almanya'da İdari Yargının Yapısı ve Gelişimi", II. Ulusal İdare Hukuku Kongresi İdari Yargının Dünyada Bugünkü Yeri, Ankara 10-14 Mayıs 1993, s. 66; "Mahkemelerin suçun vasfını değiştirerek inceleme elemanınca ve vergi idaresince önerilmeyen bir cezaya hükmedilmesi, idarenin yerine geçerek işlem tesis etmeleri sonucunu" doğuracaktır. D.4.d., 12.6.2000 gün ve E. 1999/5428, K. 2000/2702, DD, S. 105, s. 256.

¹⁵² BALTA, s. 138; ALAN, Yerindelik, s. 49; GÖZÜBÜYÜK, Yönetim, s. 277.

¹⁵³ KARATEPE, s. 83; Yerindelik genel olarak, idarenin bir eylem veya işlemi yapıp yapmamakta serbest olması durumunda, neden yaptığının ya da yapmadığının denetlenememesi olarak tanımlanabilir. KARATEPE, s. 84; ÇAĞLAYAN, Denetim, s. 200; İdarenin takdirine bırakılan husus, ihtiyaca uygunluğun tayinidir, BAYRAKTAR, s. 268; Takdir yetkisi, yapılan idarî işlemten bağımsız olup işlemin konusunu oluşturan olayda bir kez kullanılmakla tükenen bir yetkidir. Yerindelik ise, yapılan idarî işlemin ortaya çıkardığı az çok süreklilik arz eden bir durumu belirtir, AZRAK, Takdir Yetkisi, s. 27; Ancak doktrinde buna karşı görüş de vardır: "Yerindelik, "hiç denetlenememe" yada "tümüyle takdiri işlem" anlamına gelmektedir. Bu nedenle reddi gerekir.", AKILLIOĞLU, Denetim, s. 9-10.

¹⁵⁴ İdarenin işlemi ancak hukuka uygunluk açısından yargı denetimine tâbi tutulur. İhtiyaca uygunluk alanının denetimi ise hiyerarşik denetimle mümkündür. Bkz.: KARATEPE, s. 86, 108; AKILLIOĞLU, Denetim, s. 6; Böylece, hâkimin idarenin takdir yetkisini kaldırması önlenilebilecektir. Bu konuda bkz.: OYTAN, Denetim, s. 45.

¹⁵⁵ D.5.d., 23.10.1986 gün ve E. 1985/596, K. 1986/1084, DD, S. 66-67, s. 255-257; Ancak bu örnekteki durum yerindelikten ziyade konu unsuru üzerindeki takdir yetkisine ilişkindir. Bkz.: DURAN Lütfi, "İdarî

kararlarında yerindelik, daha doğru bir şekilde ortaya konulmuştur. Bu kararlarında Danıştay, yargı organlarının idareyi seçeneklerden birisini seçmesi gerektiği yolunda tercihe zorlayacak şekilde karar vermesinin yerindelik denetimine gireceğini belirtmiş ve bunun da kanuna aykırılık oluşturacağına hükmetmiştir¹⁵⁶.

İYUK'un 2/1-a maddesinde idarî işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için açılan iptal davalarından bahsedilmektedir. Buna göre yargı denetimi idarî işlemin unsurları üzerinde cereyan edecektir. İdarî işlemin yetki ve şekil unsurlarında idarenin yetkisi esas itibarıyla bağlı yetkidir. Danıştay idarenin takdir yetkisi içinde aldığı kararları yetki ve şekil unsurları bakımından denetlemekte ve bu unsurlarda sakatlık bulunması halinde işlemi iptal etmektedir. Ancak şekil unsurundaki sakatlıklarda Danıştay, sonucu etkileyici nitelikte olanları iptal ederken, sonucu etkilemeyen ve kamu düzeni ile ilgili olmayan şekil sakatlıklarını iptal sebebi olarak kabul etmemektedir¹⁵⁷.

İdare, işlemi yaparken sebep göstermemiş ve sebep göstermesi istenmemiş olsa dahi, Danıştay idarî işlemin muhakkak bir sebebe dayanması yani gerekçelendirilmesi ve re'sen araştırma ilkesi gereğince bu sebebin hiç değilse kendi önünde açıklanmasını istemektedir¹⁵⁸. Takdir yetkisinin hukuka uygun olarak kullanılabilmesi için maddî olayların idare tarafından iyi bir şekilde tahlil edilmiş olması lâzımdır. Maddî olayın sadece gerçekleşmiş olması yeterli olmayıp, aynı zamanda gerçek olması ve söz konusu işleme dayanak olacak, işlemi

İşlem Niteliğinde Yargı Kararıyla Vergi Davalarının Çözümü (I)", AİD, C. 20, S. 4, Aralık 1987, s. 8; ÇAĞLAYAN, Denetim, s. 199.

¹⁵⁶ D.5.d., 23.11.1987 gün ve E. 1987/2389, K. 1987/1620, DD, S. 70-71, s. 255; ayrıca bkz.: D.8.d., 19.9.1991 gün ve E. 1990/1764, K. 1991/1395, DD, S. 84-85, s. 602; Yargı organı, idarecinin doğru davranıp davranmadığını değil; onun makul mü yoksa keyfî mi davrandığını, diğer bir ifadeyle hukuka uygun davranıp davranmadığını saptayacaktır. Ayrıca, "B konusu yerine A konusu hakkında düzenleyici bir işlem yapma kararının hukukiliği yargısal denetim altında değildir, ancak konu A'yı düzenleyen herhangi bir işlem yargı denetimine tabi olacaktır", STRAUSS Peter L., "Amerikan (İdari) Devletinde Hukukun Üstünlüğü", II. Ulusal İdare Hukuku Kongresi İdari Yargının Dünyada Bugünkü Yeri, Ankara 10-14 Mayıs 1993, s. 95, 97-98.

¹⁵⁷ GÖZÜBÜYÜK, Yargı, s. 188; ALAN, Konu Unsuru, s. 359; ALAN, Yerindelik, s. 38-39; Takdir yetkisine dayalı işlemlerde yetki unsuru öncelikle ele alınması gereken mutlak bir iptal nedeni teşkil etmekte ise de, yetki yönünden sakatlık olsa dahi idarî yargı yerince sebep ve konu unsurundaki sakatlıkların da ortaya konması ve iptal hükmünün bu gerekçeye dayandırılması gerekir. Bkz.: D.5.d., 30.10.1985 gün ve E. 1986/412, K. 1987/394, DD, S. 68-69, s. 368; Türk ve Fransız hukuklarının aksine Amerikan idare hukukunda sonucu etkileyen ya da sonuca etkisi olmayan şekil noksanlıkları diye bir ayırım yoktur. Amerikan hukukuna göre şekil kuralları yönetilenlere teminat tanımak için konulduklarından, bütün şekil sakatlıkları idarî işlemin iptalini gerektirmektedirler. Bkz.: GÖZÜBÜYÜK A. Şeref, **Amerika ve Türkiye'de İdarenin Kazaî Denetlenmesi**, Ankara 1961, s. 75-76.

¹⁵⁸ ALAN, Konu Unsuru, s. 361; ÇAĞLAYAN, Denetim, s. 184; Gerekçe, takdir yetkisinin hukuka uygunluk denetiminin yapılabilmesi bakımından önem taşır, bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz.: AKILLIOĞLU, Gerekçe, s. 8 vd., 19; GÖZÜBÜYÜK, Yargı, s. 210.

gerekçelendirebilecek hukukî niteliklere sahip olması da gerekmektedir¹⁵⁹. Mevzuatın işlemin sebebini açıkça göstermediği durumlarda Danıştay, idarecinin maddî olay hakkında yaptığı hukukî değerlendirmeyi incelemektedir¹⁶⁰. Ayrıca idarî işlemin geçerli bir kanunî dayanağının bulunması gerekir¹⁶¹.

İdarî işlem mevzuatın belirttiği konudan başka bir konuyu kapsıyorsa veya idare yanlış bir kanunu uygulamak yahut da mevzuatın öngördüğü metni yanlış yorumlamak suretiyle bir işlem yapmışsa, işlem konu bakımından hukuka aykırıdır¹⁶².

Yetki saptırması olarak da adlandırılan maksat unsurundaki sakatlık, idarenin yetkilerini veriliş amacından başka amaçlarla kullanması halinde ortaya çıkar. İdarenin kamu yararı yerine kişisel amaç, üçüncü kişileri koruma veya onlara zarar verme amacı ya da siyasi amaç güdülmüş olması maksat unsurundaki sakatlıklara örnek olarak gösterilebilir. Maksat unsuru genelde subjektif bir unsur olarak kabul edilmektedir¹⁶³. Sebep unsuruyla maksat arasında sıkı bir ilişki mevcuttur. İki unsur arasındaki bu sıkı ilişki sebebiyle denetim, sebep unsuru üzerinde yoğunlaşmaktadır¹⁶⁴. Maksadın sebepten ayrılabilirdiği ölçüde veya sebep üzerinde denetiminin yapılamadığı hallerde, maksat unsuru üzerinde denetim söz konusu olabilecektir.

İdarenin takdir yetkisinin yargı tarafından denetiminde esas alınan hususlardan biri de açık hata kriteridir. Açık hata, takdir yetkisi içinde alınan işlemlerde idarenin yaptığı açık, belirgin, hemen fark edilebilen tercih hatasıdır. Diğer bir ifadeyle, kanunun herkes tarafından

¹⁵⁹ ALAN, Yerindelik, s. 42; TAN, Ekonomik, s. 40; Diğer bir ifadeyle hâkim, sebebini maddeten mevcut ve hukuken doğru olup olmadığını inceleyecektir, OYTAN Muammer, “Türkiye’de İdarî Yargı Denetiminin Sınırları”, TİD, yıl 57, S. 366, Mart 1985, s. 36.

¹⁶⁰ Vakıaların hukukî tavsifi olarak adlandırılan bu incelemede işlemin dayandığı maddî olayın hukukî bir değerlendirmesi yapılmaktadır. Bkz.: ALAN, Yerindelik, s. 42-46; ALAN, Konu Unsuru, s. 361; KARATEPE, s. 111; Türkiye ve bilhassa Fransa’da Danıştay bir vakıa mahkemesi halini alıp vakıaları değerlendirirken, Amerikan Yüksek Mahkemesi denetlemesini yalnız hukukî hatalara inhisar ettirmektedir, GÖZÜBÜYÜK, Amerika, s. 77-82.

¹⁶¹ İşleme dayanak olarak gösterilen hukuk kuralında o işleme sebep olarak gösterilecek nitelikler yoksa, idarenin işlemi kanunî dayanaktan yoksun hale gelir, KARATEPE, s. 109.

¹⁶² Takdir yetkisine dayanılarak yapılan işlemlerin sebep ve konu unsurlarında yapılan denetim adeta iç içe yürümektedir. Denetimin ağırlığı sebep unsuru üzerinde yoğunlaşmakla birlikte dolaylı olarak konu unsuru da kapsamaktadır. Bu, sebep ve konu unsurları arasındaki yakın ilişkinin bir sonucudur. Bu konuda bkz.: EROĞLU, s. 454-455; ALAN, Yerindelik, 41, KALABALIK, Sınırlar, s. 193.

¹⁶³ ALAN, Yerindelik, s. 39-40; OYTAN, Denetim, s. 35; ONAR, s. 207 vd.; GİRİTLİ, Yetki Saptırması, s. 11 vd.; KARATEPE, s. 96-97; AKYILMAZ, İdare, s. 298; BAŞPINAR, s. 78; Ancak maksat unsurunun objektif olduğu da ileri sürülmüştür. İşlemi yapanın özel gayesi ne olursa, objektif olarak işlemde aranan maksat gerçekleşmişse, artık idarî işlem en azından bu unsur bakımından geçerlidir. Bkz.: YAYLA, Maksat Unsuru, s. 1036-1037, 1039-1042.

¹⁶⁴ İşlemin yapılmasını gerektiren sebepler mevcutsa maksat da ona bağlı olarak gerçekleşecek, sebep mevcut değilse işlem ya maksatsız kalacak ya da maksat unsuru bakımından sakat olacaktır. İdarî işlemin sebep unsuru, maksat bakımından hukuka aykırılığın ispatında çok önemli bir rol oynamaktadır. Bkz.: KARATEPE, s. 97-98; AKYILMAZ, İdare, s. 299; YAYLA, Maksat Unsuru, s. 1042; SEZGİNER, s. 13.

anlaşılabilecek kadar açık olan hükmüne aykırı şekilde davranılmasıdır¹⁶⁵. İdarenin yerindelik alanı içinde yaptığı açık hatalar, hukukîlik alanında varsayılarak denetlenmektedir¹⁶⁶.

Takdir yetkisinin hukuka aykırı kullanılması durumunda bazen zarar meydana gelmektedir. Ortaya çıkan zararın tazmin edilmesi gerekir. Anayasanın 125. maddesinin son fıkrasında yer alan “İdare, kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür” hükmüyle bu durum belirtilmektedir.

İdarenin kusura dayanan sorumluluğu, hizmet kusuru ve şahsî kusur olmak üzere ikiye ayrılabilir. Hizmet kusuru, doğrudan doğruya hizmete ve hizmeti yürüten kamu kuruluşuna bağlanan, bu sebeple faili kesin olarak bilinemeyen ortak bir kusurdur. Takdir yetkisinin kullanılması hizmetin kötü işlemesi, geç işlemesi veya hiç işlememesine sebep olmuşsa hizmet kusuru söz konusudur. İdarenin mevzuat hükümlerini uygulamakta gecikmesi de hizmet kusuruna örnek olarak gösterilebilir¹⁶⁷. Ayrıca idarenin takdir yetkisine dayanarak faaliyette bulunması gerekirken, faaliyette bulunmaması da hizmet kusuru olarak kabul edilebilir. Bu durumlarda idare sorumlu tutulacak ve meydana gelen zararları hizmet kusuru sebebiyle tazmin edecektir¹⁶⁸. Şahsî kusur ise kamu görevlisinin hizmetle ilgisi olmayan ve hizmete bağlanamayan kusurlarıdır¹⁶⁹. Kamu görevlisinin şahsî kusuru ile verdiği zararlardan, daha sonra ilgili kamu görevlisine rücu etmek üzere, ilk olarak idare sorumludur¹⁷⁰.

¹⁶⁵ ALAN, Yerindelik, s. 54; ÇAĞLAYAN, Denetim, s. 195; Takdir yetkisi uygulamasında tamamen ilgisiz veya konu dışı bir hususu hesaba katma veya ilgili bir hususu tamamen ihmal etme durumunda da hata söz konusudur, EMERY, s. 87; “Mevzuat hükmünün yoruma ihtiyaç göstermeyecek kadar açık olduğu, idare edenlerin kasıt ya da ihmal içinde olmadıkları sürece, hükmü uygularken hataya düşmelerinin beklenemeyeceği hallerde, maddi olaya ve mevzuatın açık hükmüne aykırı davranılmış ve bu durum da işlemi yok denilecek kadar sakatlamış ise, idarenin açık hatasından söz edilebilir”. D.10.d., 18.5.2005, E. 2003/4745, K. 2005/2591, DD, S. 111, s. 275.

¹⁶⁶ Eğer açık hata kabul edilmemiş olsaydı, takdir yetkisinin keyfî ve mutlak bir yetki haline dönüşmesi engellenemeyecekti. Bkz.: ALAN, Yerindelik, s. 55; BAŞPINAR, s. 77; Açık hata, yargı denetiminin sınırını teşkil eder, bir bakıma yargı denetiminin uzanabildiği en uç noktadır, ALAN, Konu Unsuru, s. 368; ALAN, Yerindelik, s. 54.

¹⁶⁷ “Makul sayılamayacak bu gecikmenin idarenin kendi iç işleyişinden kaynaklandığı; gecikmede davacı Şirkete izafe edilebilecek bir kusurun bulunmadığı hususları dosyadaki bilgi ve belgelerden anlaşılmıştır. ... Öte yandan; olay tarihinin ekonomik koşullarında, Türk lirası cinsinden bir meblağın, zamanında iade edilmemesi sebebiyle, değer kaybına uğradığı da bilinen bir gerçektir. Bu bakımdan; yüksek enflasyonun sonucu olan bu değer kaybı sebebiyle davacının uğradığı zararın tazmini, yukarıda sözü edilen Sorumluluk Hukukunun ve Hukuk Devleti ilkesinin gereğidir”. D.7.d., 16.10.2002 gün ve E. 200/4056, K. 2002/3285, DKD, S. 1, s. 292, 294.

¹⁶⁸ GÖZÜBÜYÜK, Yargı, s. 250-260; AKYILMAZ, İdare, s. 89; KARATEPE, s. 112-113; GÜNDAY, İdare, s. 49-50; ÖRÜCÜ, Avrupa, s. 246; KALABALIK, Sınırlar, s. 196-198; ÖRÜCÜ, İngiltere, s. 656; GÖZÜBÜYÜK – TAN, s. 776-777.

¹⁶⁹ KARATEPE, s. 114; AKYILMAZ, İdare, s. 91; GÖZÜBÜYÜK, Yargı, s. 261-263; GÖZÜBÜYÜK, Amerika, s. 92.

¹⁷⁰ Anayasanın 129/5. maddesinde bu husus şöyle ifade edilmiştir: “Memurlar ve diğer kamu görevlilerinin yetkilerini kullanırken işledikleri kusurlardan doğan tazminat davaları, kendilerine rücu edilmek kaydıyla ve kanunun gösterdiği şekil ve şartlara uygun olarak, ancak idare aleyhine açılabilir”.

VI. VERGİ HUKUKUNDA İDARENİN TAKDİR YETKİSİ

Vergi hukukunun diğer hukuk dallarıyla sıkı bir ilişkisi vardır. Ancak vergi hukukunun idare hukuku ile diğer hukuk dallarından farklı olarak daha sıkı bir ilişkisi mevcuttur¹⁷¹. Vergi hukukunun bir kısım kavramları, tamamen idare hukukunun genel kavramlarına dayanmaktadır. Her şeyden önce vergi idaresi, genel idare içinde yer almaktadır. İdarî işlem teorisi, idare hukuku alanından tümüyle vergi hukuku alanına yansımaktadır. Nitekim VUK'un 20. maddesinde tarh işlemi, bir idarî işlem olarak tanımlanmıştır. Dolayısıyla idarî işlemin unsurları, sakatlıkları, sakat işlemlerin geri alınmaları veya kaldırılmaları gibi konularda esas alınan ilkeler geniş ölçüde vergilendirme işlemleri açısından da geçerlidir. Vergi yargısının idarî yargı içinde düzenlenmiş olması da iki hukuk dalı arasındaki yakın ilişkiyi göstermektedir¹⁷². İdare hukukuna ait birçok kavramın yanı sıra bazı ilkeler de vergi hukukunda geçerlidir. Kanunî idare ilkesi, bağlı yetki, takdir yetkisi gibi idare hukuku kavramları tümüyle vergi hukukuna yansımış bulunmaktadır¹⁷³.

Vergi hukukunda idarenin takdir yetkisini ve bunun niteliklerini, özelliklerini tam anlamıyla ele alıp inceleyebilmek için öncelikle vergi hukukunun özelliklerinin ve gelişim sürecinin ortaya konulması gerekir.

Vergi en genel tanımıyla, kamu giderlerini karşılamak üzere herkesin malî gücüne göre vermekle yükümlü olduğu ekonomik değerlerdir. Devlet vergiler alanında bir işe girdiğinde adeta bireylerin gelirlerine, hatta servetine ortak olmaktadır¹⁷⁴. Tarihî gelişim içinde mutlak iktidarların halk tarafından sınırlandırılmak istenen ilk yetkisi vergilendirme yetkisidir. İktidarların keyfî vergi koymalarına karşı ortaya çıkan tepki neticesinde parlamentoların kazandıkları ilk yetki vergilendirme yetkisi olmuştur¹⁷⁵. Bu mücadeleler sonucu temsilsiz vergi olmaz veya kanunsuz vergi olmaz olarak da adlandırılan vergilerin kanunîliği ilkesi, vergi hukukunun temel ilkelerinden biri olarak ortaya çıkmıştır. Bu ilke günümüzde sadece vergi hukukunun değil anayasa hukukunun da temel ilkelerinden biridir.

¹⁷¹ ERGİNAY Akif, "Vergi Hukuku ve Diğer Hukuk Branşlarıyla Münasebeti", AÜHFD, C. VIII, S. 3-4, 1951, s. 679; Hatta bu ilişki sebebiyle vergi hukuku, idare hukukunun kendine özgü konuları olan bir alt dalı olarak da kabul edilebilmektedir. Bkz.: KUMRULU Ahmet G., **Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri**, Ankara 1989, s. 39, 43; ÖNCEL Muallâ – KUMRULU Ahmet – ÇAĞAN Nami, **Vergi Hukuku**, Ankara 2005, s. 4.

¹⁷² ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 3; KUMRULU, Yargılama, s. 39; KARAKOÇ Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, Ankara 2004, s. 46; ERGİNAY Akif, **Vergi Hukuku**, Ankara 1998, s. 15; KIRBAŞ, s. 31.

¹⁷³ Bkz. KUMRULU, Yargılama, s. 39.

¹⁷⁴ ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 2.

¹⁷⁵ ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 7; ULUATAM Özhan – METHİBAY Yaşar, **Vergi Hukuku**, Ankara 1999, s. 20.

Vergi ve vergi ile ilgili temel konuları düzenleme, değiştirme ve kaldırma yetkisi kural olarak yasama organlarına bırakılmıştır. Yürütme organı ise kural olarak, vergi idaresinde ve tahsilinde görev almaktadır¹⁷⁶. Vergilendirme yetkisi kural olarak yasama organı tarafından kullanılır. Vergilendirme yetkisinin yasama organı tarafından kullanılmasını ifade eden vergilerin kanuniliği ilkesi, vergilerin ancak kanunla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılmasını, bu konularda yürütme ve yargı organlarının yetkisiz olmalarını ifade eder. Vergilendirme yetkisinin kanunla kullanılmasının başlıca sebebi vergilerin kişilerin temel hak ve özgürlükleriyle yakından ilgili olmasıdır¹⁷⁷. Vergilerin kanuniliği ilkesi keyfî ve takdirî uygulamaları önleyecek ilkelerin kanunda yer almasını amaçlar. Bireyin özgürlüklerini devlete karşı koruyan güvenlik sınırlarını çizerek¹⁷⁸.

Vergi hukukunda takdir yetkisi genel olarak, vergi idaresinin kanunlar çerçevesinde seçim serbestisine sahip olması olarak tanımlanabilir¹⁷⁹. Vergi idaresine takdir yetkisi tanınmasının sebepleri, temel itibariyle idareye takdir yetkisi tanınmasını gerektiren sebeplerle aynıdır. Kanunilik ilkesi gereği vergi hukuku diğer hukuk dallarına nazaran son derece detaylı ve kapsamlı bir hukuk dalı niteliğindedir¹⁸⁰. Ancak, yasama organının her konuyu en ince ayrıntısına kadar düzenlemesinin güçlüğü, yasama organının yapısı ve çalışma usûlleri idareye takdir yetkisi verilmesini gerektirmektedir¹⁸¹. İdarenin karşılaştığı sorunların artması ve kamu hizmetlerinin değişen nitelikleri de idareye takdir yetkisi tanınmasının sebepleri arasında yer almaktadır¹⁸². Ekonomik hayattaki hızlı değişimlere ayak uydurabilmek, hızlı bir şekilde karar alma ve düzenleme yapmayı gerektirir. Yasama organının ağır işleyen yapısı ihtiyaç duyulan hızlı düzenlemeleri gerçekleştirmede yetersiz

¹⁷⁶ ARIKAN Zeynep, **Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi)**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir 1994, s. 219; ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 57; OFLAZ Mehmet, “Hukuk Devleti’nin Bir Gereği Olarak Kanunilik İlkesi ve Bu İlkenin Vergi Hukuku’nda İfade Ettiği Anlam”, Yaklaşım, S. 151, Temmuz 2005, s. 270 vd.

¹⁷⁷ ÇAĞAN Nami, **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul 1982, s. 3, 100.

¹⁷⁸ GÜNEş Gülsen, **Verginin Yasallığı İlkesi**, İstanbul 1998, s. 14.

¹⁷⁹ Bkz.: ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 136.

¹⁸⁰ ATAR Yavuz, **Vergi Hukuku**, Konya 2000, s. 22.

¹⁸¹ KALABALIK, Takdir Yetkisi, s. 205-207; GÜNDAY, İdare, s. 43-44; GİRİTLİ, Yetki Saptırması, s. 69, 71; AKYILMAZ, Takdir Yetkisi, s. 23-24; KIRBAş, s. 30; Anayasa Mahkemesi de bir kararında “zamanın gereklerine göre sık sık tedbirler alınmasına veya alınan tedbirlerin kaldırılmasına ve yerine göre tekrar konulmasına lüzum görülen hallerde, yasama organının, yapısı bakımından, ağır işlemesi ve günlük olayları izleyerek zamanında tedbirler almasının güçlüğü karşısında” yürütme organına takdir yetkisi tanınabileceğini belirtmiştir. Bkz.: AyM., 28.3.1963 gün ve E. 1963/4, K. 1963/71, AMKD, S. 1, s. 164; AyM., 10.12.1962 gün ve E. 1962/198, K. 1962/111, AMKD, S. 1, s. 36.

¹⁸² BAYRAKTAR, s. 260; PEKİNER, s. 4; KARATEPE, s. 73; KARGIN, Takdir Hakkı, s. 72; ALAN, Konu Unsuru, s. 332.

kalmaktadır. İşte, vergi ile ilgili olarak hızlı düzenlemelerin yapılması zorunluluğu karşısında, idareye belli ölçüde esneklik tanınmalıdır.

Ekonomiye etkin ve çabuk müdahale etme zorunluluğu, vergi idaresine takdir yetkisi tanınması nedenlerinin başında gelmektedir¹⁸³. Vergilerin kısa vadeli ekonomi politikasının bir aracı olarak kullanılabilmesi ve ekonomik durumdaki değişikliklere karşı vergi ile ilgili tedbirlerinin hızlı bir şekilde alınabilmesi için idareye sınırlı da olsa yetki verilmelidir¹⁸⁴. Vergiler alanında idareye takdir yetkisi verilmesini gerektiren sebeplerin en önemlilerinden biri de enflasyondur. Yüksek enflasyon dönemlerinde özellikle maktu vergi ve hadler çok hızlı bir şekilde erimektedir. Ayrıca istisna ve muafiyet miktarları, vergi dilimleri, çeşitli hadler, maktu miktar ve cezalarla harçlar enflasyon sebebiyle değer kaybetmektedir. Bu aşınan miktarların her defasında kanunla yükseltilmesinin, hem yasama organının çalışma yapısı hem de mükellef psikolojisi bakımından açmazları vardır. Bu bakımdan vergi idaresine gerekli düzenlemeleri yapabilme yetkisi tanınmalıdır¹⁸⁵.

Uzmanlığa ve tekniğe ilişkin konularda, idareye gerekli düzenlemeleri yapmak konusunda takdir yetkisi tanınmalıdır. Günümüzde teknolojik gelişmelere ve ekonomik yapıdaki hızlı değişimlere bağlı olarak, vergi hukuku alanında hızlı karar almak ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Ayrıca bazı kararların gizli bir şekilde alınması da gerekebilir¹⁸⁶. Vergi uygulamasında gizliliğin gerekli olduğu özellikle dış ticarete ilişkin vergilerde vergi idaresine yetki verilmesi, bu tedbirlerin süratle amacına ulaşması bakımından zorunludur. Milletlerarası ekonomik bütünleşmeler içinde alınan kararlara hızlı uyum gösterme mecburiyeti de idareye vergilendirme konusunda takdir yetkisi tanınmasını gerektirmektedir¹⁸⁷. Doktrindeki bir görüşte yasama organlarının yürütme organlarına nazaran baskı gruplarına daha açık oldukları için yürütme organlarına vergilendirme alanında düzenleme yetkisi tanındığı belirtilmekte ve günümüzde vergi reformlarının genellikle yürütme organları tarafından sonuçlandırılabilirdiği

¹⁸³ ÇAĞAN Nami, “Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi”, Anayasa Yargısı 4, Ankara 1984, s. 174; ARIKAN, Demokratik, s. 200.

¹⁸⁴ Yatırım hacmini ve istihdamı kısa dönemde etkilemek için idareye vergi ödeme sürelerinde, vergi matrah ve oranlarında değişiklik yapma, vergi muafık ve istisnalarını yükseltme, azaltma yetkileri verilebilir. Bkz.: ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 109.

¹⁸⁵ ESEN Ahmet, “Maliye Bakanlığı ve Bakanlar Kurulu’na Vergi Kanunları İle Verilen Yetkinin Sınırı Nedir?”, Maliye Postası Dergisi, S. 321, 15 Ocak 1994, s. 5; ESEN Ahmet, ““Bakanlar Kurulu’nun, Vergi, Resim, Harç ve Benzeri Mali Yükümlülüklerin Muafık, İstisnalar ve İndirimleriyle Oranlarına İlişkin Hükümlerinde, Kanun’un Belirttiği Yukarı ve Aşağı Sınırlar İçinde Değişiklik Yapmak Yetkisi” İle İlgili Düşünceler”, Maliye Postası Dergisi, S. 396, 1 Mart 1997, s. 6.

¹⁸⁶ DOĞRUSÖZ Bumin, “Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü”, İHİD, yıl 6, S. 1-3, Aralık 1985, s. 66; GÜNEŞ G., s. 26, 154.

¹⁸⁷ ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 110.

vurgulanmaktadır¹⁸⁸. Ancak aynı riskin, yürütme organı için de söz konusu olabileceği unutulmamalıdır.

Vergi hukukunda takdir yetkisinin sınırları, genel olarak takdir yetkisinin sınırlarıyla aynıdır. İdare takdir yetkisini kullanırken her şeyden önce anayasal ilkelere uygun davranmak zorundadır. İdare yetkisini, yetki veren kanundaki sınırlar içinde kullanmalıdır¹⁸⁹. Ayrıca hukukun genel ilkelerine ve idare hukukuna özgü ilkelere de uygun davranılmalıdır. Bütün bunlara ek olarak vergi idaresi, takdir yetkisini kullanırken vergi hukukuna has ilkelere uymak zorundadır. Vergi hukukuna hâkim olan anayasal ilkeler Anayasanın 73. maddesinde düzenlenmiştir. Hukuk devleti ve sosyal devlet ilkelerinin vergi hukukuna yansımaları niteliğinde olan bu ilkeler, vergilerin genelliği, kamu giderlerini karşılamaya yönelik olması, malî güçle orantılı olması, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ile vergilerin kanunîliği ilkeleridir¹⁹⁰. Takdir yetkisi kullanılırken vergi adaletine ve vergide eşitlik ilkesine azamî ölçüde uyulmalıdır¹⁹¹. Bu ilkelerin dışında verginin, mükelleflerden en uygun zaman ve biçimde alınması gerektiğini ifade eden uygunluk ve vergi ile ilgili düzenlemelerin sık sık değiştirilmemesini, düzenli olmasını belirten vergide istikrar ilkesi gibi ilkeler bulunmaktadır¹⁹². Bütün bu ilkeler birbirinin içine geçmiş, birbirinin uzantısı niteliğinde ilkelerdir. Vergi idaresi takdir yetkisini anayasal ilkeler, idare hukuku ve vergi hukukuna hâkim olan ilkeler doğrultusunda kullanmak zorundadır.

¹⁸⁸ Bkz.: ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 36.

¹⁸⁹ “Maliye Bakanlığının, anılan taşıtların net ağırlıklarını belirlemede tamamen serbest olmadığı, (MTVK’nın eski 2/12. maddesinde) gösterilen verilerle bağlı olduğu açık bulunmaktadır”. D.7.d., 12.3.1998 gün ve E. 1997/3872, K. 1998/998, DD, S. 97, s. 498.

¹⁹⁰ ÜSTÜN Ümit Süleyman, “Vergi Hukuku İle İlgili Anayasal İlkeler”, SÜHFD, C. 11, S. 1-2, 2003, s. 257 vd.; SOYDAN Billur Yaltı, “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak”, Vergi Sorunları, S. 119, Ağustos 1998, s. 100.

¹⁹¹ Bkz.: NADAROĞLU Halil, “Vergilemede Adalet”, Hukuk Araştırmaları, C. 5, S. 1-3, Ocak-Aralık 1990, s. 8 vd.; GENÇEL Ufuk, “Türk Vergi Sisteminde Vergi Adaleti”, Vergi Sorunları, S. 201, Haziran 2005, s. 150-152; ACAR Fatih, “Vergi Hukukunda Eşitlik Kavramının Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları, S. 176, Mayıs 2003, s. 49-60; YILMAZ Güneş, “Vergilemede Adalet Nasıl Sağlanabilir?”, Vergi Sorunları, S. 185, Şubat 2004, s. 148 vd.; SOYDAN, Adalet, s. 101 vd.; “Bakanlar Kuruluna tanınan yetkinin, her şeyden önce, eşitlik ilkesine uygun olarak kullanılması” gerekir. DVDDGK., 31.1.2003 gün ve E. 2002/294, K. 2003/27, DKD, S. 1, s. 100.

¹⁹² Bkz.: AKDOĞAN, s. 196-200; YILMAZ, Adalet, s. 146-148.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA İDARENİN TAKDİR YETKİSİNİN KAYNAKLARI VE YETKİNİN ESASLARI

I. TÜRK VERGİ İDARESİNİN TAKDİR YETKİSİNİN KAYNAKLARI

Türk vergi idaresinin sahip olduğu takdir yetkisinin kaynağı temel itibarıyla Anayasadır. Anayasanın 73. maddesinin 4. fıkrasının Bakanlar Kuruluna verdiği düzenleme yetkisi, vergi idaresinin takdir yetkisinin anayasal dayanağını oluşturmaktadır. Bunun dışında vergi kanunlarıyla da vergi idaresine takdir yetkisi tanınmaktadır. Kısaca, vergi idaresine takdir yetkisi anayasa ve vergi kanunlarıyla verilmektedir. Bu yüzden öncelikle Anayasa kapsamında vergi idaresine tanınan takdir yetkisi, bu yetkinin kullanım şekilleri ve özellikleri, daha sonra vergi kanunlarıyla vergi idaresine tanınan takdir yetkisi ve özellikleri incelenecektir.

A. ANAYASA KAPSAMINDA VERGİ İDARESİNİN TAKDİR YETKİSİ

Vergilendirme yetkisi ve vergilendirme konusunda esas yetkili organ yasama organıdır. İdareye de belli şartlarla vergilendirme konusunda yetki tanınabilmektedir. Tanınan yetkinin kaynağı anayasadır. Ancak ülkemizde idareye vergilendirme konusunda yetki tanıyan bir hüküm, 1971 yılına kadar anayasalarda bulunmamaktaydı. İlk kez 1971 yılında Anayasada yapılan değişiklikle Bakanlar Kuruluna yetki tanındı. 1982 Anayasasında da buna benzer bir düzenleme yer almaktadır. İdareye tanınan takdir yetkisinin kapsamlı bir şekilde ortaya konabilmesi için 1982 öncesi anayasalardaki düzenlemelerin ele alınması gerekir.

1. Vergi İdaresinin Takdir Yetkisinin Tarihî Gelişimi

a. 1971 Değişikliklerinden Önceki Durum

Tarihimizde ilk anayasa olarak kabul edilen 1876 Kanun-u Esasî’de vergilerin kanunîliği ilkesi düzenlenmiştir. Bu anayasada kanuna dayanmadıkça vergi alınamayacağı hükmünün yanı sıra vergide genellik, eşitlik, ödeme gücüne göre vergi alma ilkelerini ifade eden hükümler de yer almıştır. Kanun-u Esasî padişahın yetkilerine pek bir sınırlama getirmemiştir. Padişahın meclisi kapatma ve meclis toplanmadığı zamanlarda kanun gücünde

kararname çıkarma yetkisi vardı. 1909 yılında yapılan değişikliklerde padişahın yetkileri daraltılmaya çalışıldı¹⁹³. Vergileme yetkisi meclise ait olsa da gerçekte padişahın egemen iradesine hiçbir sınırlama getirilememiştir. Bir meclis üyesinin kanun teklif edebilmesi için padişahın izin alması gerekliliği, meclisçe kabul edilen tasarıların padişahın onayı olmadan yürürlüğe girememeleri örneklerinde olduğu gibi padişah yine önemli yetkilere sahipti¹⁹⁴.

23 Nisan 1920’de ilk Türkiye Büyük Millet Meclisinin toplanmasıyla padişaha ait olan vergilendirme yetkisi bu organa geçmiş olmaktadır. Meclis 20 Ocak 1921’de Teşkilât-ı Esasîye Kanunu adını taşıyan anayasayı kabul etti. Dönemin olağanüstü şartları sebebiyle, 23 maddelik bu anayasada vergilendirme ile ilgili bir hüküm bulunmamaktadır¹⁹⁵.

Cumhuriyet Döneminin ilk anayasası 1924 Anayasasıdır. Bu anayasanın 85/1. maddesinde “vergiler ancak bir kanunla tarh ve cibayet olunur” hükmü yer almaktadır. Buna göre vergilendirme yetkisi yasama organına aittir. Anayasada vergilerin kanunîliği düzenlenmiş fakat idareye yetki verilip verilmeyeceği konusunda bir hüküm yer almamıştır.

1924 Anayasası idareye vergilendirme konusunda herhangi bir yetki vermemesine rağmen çeşitli kanunlarda idareye yetki tanınmıştır. Bu dönemde vergilerin kanunîliği ilkesine aykırı şekilde idareye yetki tanıyan kanunlara en bariz örnek Varlık Vergisi Kanunu’dur. Bu verginin matrah ve oranı kanunda belirtilmemiş ve vergi miktarının saptanmasında yerel takdir komisyonlarına geniş yetki verilmiştir. 1943 tarihli Toprak Mahsulleri Vergisi Kanununda ise Bakanlar Kuruluna vergi oranını % 12’den % 8’e indirme yetkisi verilmiştir. 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun, Bakanlar Kuruluna ekonomiyi düzenlemek amacıyla geniş ve olağanüstü düzenleme yetkisi vermiştir. Bu kanuna dayanarak çıkarılan kararnamelerle vergi konulması söz konusu olmuştur. Aynı şekilde 1929 yılında çıkarılan Gümrük Tarifesi Kanunuyla da Bakanlar Kuruluna geniş takdir yetkisi tanınmıştır. Buna göre diğer ülkelerin Türkiye’ye yapılan ihracatla ilgili düzenlemeleri karşısında Bakanlar Kuruluna, gümrük resmini o ülkelerdeki tedbirler derecesinde geçici artırma ve uygun göreceği diğer tedbirleri alma konusunda yetki verilmiştir. 1940 yılında çıkarılan Muamele Vergisinin daha sonra değiştirilen 18. maddesiyle Bakanlar Kuruluna kanunda yazılı yükümlü gruplarını genişletme yetkisi verilmiştir. Aynı kanunun 89/5.

¹⁹³ Bkz.: ÖZBUDUN, Anayasa Hukuku, s. 4-5; ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 37-38; GÜNEŞ G., s. 84-86; KUMRULU Ahmet G., “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, AÜHFD, C. XXXVI, S. 1-4, 1979, s. 149; Kanun-u Esasî’de vergilendirme ile ilgili yer alan hükümlerin bazıları şu şekildedir: Madde 25: “Bir kanuna müstenit olmadıkça vergi ve rüsumat namı ile ve nâm aherle hiç kimseden bir akçe alınamaz”, Madde 96: “Tekâlifî Devletin hiçbir bir kanun ile tâyin olunmadıkça vaz’ ve tevzi ve istihsal olunamaz”.

¹⁹⁴ Bkz.: ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 57; ÖZBUDUN, Anayasa Hukuku, s. 4.

¹⁹⁵ ULUATAM – METHİBAY, s. 26-27; GÜNEŞ G., s. 88.

maddesinde Bakanlar Kuruluna ithalatta alınacak muamele vergisinden istisna edilecek maddelerin çeşitlerini belirleme yetkisi tanınmıştır¹⁹⁶. Bunlar dışında başka kanunlarda, vergi oranlarında değişiklik hususunda, anayasada herhangi bir düzenleme bulunmamasına rağmen Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir.

1961 Anayasasında da 1924 Anayasasında olduğu gibi vergi ödevine ilişkin hüküm yer almıştır. 1971 yılında yapılan anayasa değişikliklerinden önce vergi ödevini düzenleyen 61. madde iki fıkradan oluşmaktaydı. 61/1. maddede “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür” ve 61/2. maddede “Vergi, resim ve harçlar ve benzeri malî yükümler ancak kanunla konulur” hükümleri yer almaktaydı¹⁹⁷. Görüldüğü gibi bu düzenlemede verginin genelliği, kamu giderlerini karşılamak üzere alınması, vergilerin malî güce göre alınması, vergilerin kanunîliği ilkelerine yer verilmiştir. Ayrıca bu dönemde Anayasa Mahkemesi kurulmuştur.

1961 Anayasasında idareye yetki tanınmamasına rağmen, kanunlarda idareye vergilendirme konusunda yetki veren hükümler bulunmaktaydı. Verilen bazı geniş yetkilere dayanılarak çıkarılan kararnamelerle kişilere malî yükümlülükler konulmuştur. 1970 yılında çıkarılan Gider Vergilerine Ek Kanun, Bakanlar Kuruluna gider vergisini bir misline kadar artırma ve yapılan artırmayı indirme yetkisi vermiştir.

b. 1971 Değişiklikleriyle Ortaya Çıkan Durum

22 Eylül 1971’de 1488 sayılı Kanunla 1961 Anayasasında köklü değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerle Bakanlar Kuruluna vergilendirme konusunda sınırlı değişiklik yapma yetkisi verilmiştir. Yapılan değişiklikle Anayasanın vergi ödevini düzenleyen 61. maddesine şu fıkra eklenmiştir: “Kanunun belli ettiği yukarı ve aşağı hadler içinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun olmak şartıyla, vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnalarıyla nisbet ve hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapmaya, Bakanlar Kurulu yetkili kılınabilir”. Bu hükümle vergilendirme konusunda idareye tanınacak takdir yetkisi anayasal

¹⁹⁶ SARICA, s. 78, 255; ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 53; ARIKAN, Demokratik, s. 152; ARSLAN Süleyman, **Bakanlar Kurulunun İktisadi ve Mali Alandaki Görev ve Yetkileri**, Ankara 1982, s. 140-143; TAN, Ekonomik, s. 40.

¹⁹⁷ 1961 Anayasasının hazırlık aşamalarında ortaya konan Ön Tasarıda “vergilerin konuları, matrahları, istisna ve muafiyetleri, oranları veya tutarları, yükümlülükleri ve sorumluları, tahakkuk ve tahsil şekli ve şartları ve vergiye itiraz yolları kanunla gösterilir” şeklinde bir hüküm yer almaktaydı. Ancak Anayasaya bu hüküm alınmamıştır. Bu hüküm vergiye ilişkin temel unsurları saymak suretiyle belirtmiş ve bunların kanunla düzenleneceğini düzenlemiştir. Böylece vergilerin kanunîliği ilkesi belirtilmiş olmaktadır. İdareye takdir yetkisi verilmesine dair bir hüküm mevcut değildir ve bu açıdan bakıldığında sayılan temel öğeler ve şekli unsurlar bakımından idareye takdir yetkisi tanınması mümkün görülmemektedir. Dolayısıyla anayasaya alınan hükümle arasında fark bulunmamaktadır.

bir temele kavuşmuştur. Böylelikle Türk vergi sistemi içinde yer alan birçok hüküm Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmekten kurtulmuştur¹⁹⁸.

1971’de yapılan değişiklikle Bakanlar Kuruluna kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi tanınmıştır. Ancak vergi ödevinin kanun hükmünde kararnamelerle düzenlenemeyeceği anayasada belirtilmiştir¹⁹⁹. Buna rağmen, yetki kanunu ile Bakanlar Kuruluna vergilendirme alanında düzenleme yetkisi verilmiştir. İhracatın geliştirilmesi amacıyla tanınan yetkiler buna örnek gösterilebilir. Ayrıca Gümrük Giriş ve Tarife Cetvelinde de yetkiler tanınmıştır. Buna göre Bakanlar Kurulu cetvelde gösterilen vergi oranlarını muafiyet haddine kadar indirmeye ve gerektiği takdirde indirilmiş olan oranları eski seviyelerine kadar çıkarmaya yetkilidir²⁰⁰. 12.1.1982’de Millî Güvenlik Konseyi kararı ile anayasaya şu hüküm eklenmiştir: “Kanun hükmündeki kararnamelerle, malî yükümlülük getirilemez ve mevcut yükümlülükler arttırılamaz; buna karşın, vergi kanunlarına aykırı hareketler hakkında kanunlarda öngörülen cezalar ile vergi, harç, resim ve bunlara ilişkin cezalar ve gecikme zamları azaltılabilir veya kaldırılabilir”. Bu hükümle Bakanlar Kurulunun kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi, malî yükümlülükleri düzeltici yöndeki düzenlemeler açısından genişletilmiş olmaktadır.

2. 1982 Anayasası Kapsamında Vergi İdaresinin Takdir Yetkisinin Esasları

1982 Anayasasının hazırlanması aşamasında Anayasa Komisyonu vergi ödevi ile ilgili hükümlere, “Yürütme” bölümünde “Vergi ve Benzeri Mali Yükümlülükler” başlığı altında yer vermişti²⁰¹. Danışma Meclisindeki görüşmeler sonucunda bu hüküm aynı bölümde fakat, “Malî ve İktisadî Hükümler” başlığı altında düzenlenmişti²⁰². Daha sonra Millî Güvenlik

¹⁹⁸ ALİEFENDİOĞLU Yılmaz, “Türk Anayasası Açısından Vergilemenin Sınırları”, DD, Atatürk’ün Doğumunun 100. Yılı Özel Sayısı, Ankara 1981, s. 85; ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 95, 118, dn. 75; ÇAĞAN Nami, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, AÜHFD, C. XXXVII, S. 1-4, 1980, s. 134-135; TAN, Güçlü Yürütme, s. 32-33; ARIKAN, Demokratik, s. 172.

¹⁹⁹ DURAN Lûtfi, “Kanun Hükmünde Kararname (KHK)”, AİD, C. 8, S. 2, Haziran 1975, s. 3; GÖZÜBÜYÜK Şeref – TUTUM Cahit, “Yasa Gücünde Kararnameler”, AİD, C. 8, S. 1, Mart 1975, s. 3, 6.

²⁰⁰ Bkz.: ARSLAN, s. 61-67; ÇAĞAN Nami, “1982 T.C. Anayasasında Vergilendirme”, Prof. Dr. Fadıl H. Sur’un Anısına Armağan, Ankara, 1983, s. 74-75; Ancak ÇAĞAN, Gümrük Cetvelindeki hükmün Anayasanın 61/3. maddesindeki sınırlara uygun olmakla beraber kanun hükmünde kararname ile vergi ödevine ilişkin düzenleme yapması dolayısıyla anayasaya aykırı olduğu görüşündedir, ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 120.

²⁰¹ GÜNEŞ G., s. 94; ÇAĞAN’a göre, madde başlığının değiştirilmesi, günümüzde verginin bir vatandaşlık ödevi olarak değil, kişilerin devletle olan ekonomik ilişkileri şeklinde kabul edilmesi anlayışına uygundur. Ancak vergi ve benzeri malî yükümlülüklerin yürütme bölümünde değil, yasama bölümünde düzenlenmesi daha uygun olacaktı. Ayrıntılı bilgi için bkz.: ÇAĞAN Nami, “Anayasa Tasarısında Vergi ve Benzeri Yükümlülükler”, Vergi Dünyası, S. 13, Eylül 1982, s. 31 vd.

²⁰² Yapılan düzenlemede vergi idaresinin takdir yetkisine ilişkin hüküm şu şekilde yer almıştır: “Vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oran ve miktarlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir”.

Konseyi bu maddeyi 1961 Anayasasındaki sistematik içinde yeniden düzenlemiş ve madde son haline ulaşmıştır²⁰³.

1982 Anayasasında vergilendirme ile ilgili madde, Anayasanın “Temel Haklar ve Ödevler” başlıklı ikinci kısmının, “Siyasî Haklar ve Ödevler”i düzenleyen dördüncü bölümünde, “Vergi Ödevi” başlığı altında, 73. maddede düzenlenmiştir. Bu maddenin son fıkrasında vergi idaresinin takdir yetkisine ilişkin hüküm yer almaktadır: “Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir”. Bu hüküm, vergi idaresinin takdir yetkisinin anayasal dayanağını oluşturmaktadır. Vergi idaresi, vergilendirme konusunda kökü anayasaya dayanan bir takdir yetkisine sahiptir.

a. Maddî Yükümlülüklerde Vergi İdaresinin Takdir Yetkisi

Bakanlar Kurulu sadece vergi, resim ve harçlar konusunda değil aynı zamanda “benzeri malî yükümlülükler konusunda” da belirtilen sınırlar çerçevesinde takdir yetkisine sahiptir. Benzeri malî yükümlülüklerin tam bir tanımı mevcut değildir. Ancak bunu çok geniş bir şekilde yorumlamamak gerekir. Vergi, resim veya harç olmayıp bunların benzeri olan her malî yükümlülük, benzeri malî yükümlülük değildir. Benzeri malî yükümlülük kavramı kendine özgü, belli unsurları bulunan bir kavram olarak kabul edilmelidir²⁰⁴. Anayasa Mahkemesi bir kararında benzeri malî yükümlülüğü, “kişilerden, kimi kamu hizmetleri karşılığında ya da bir hizmet karşılığı olmaksızın kamu gücüne dayanılarak alınan paralar” olarak tanımlamış ve bunların ortak özelliklerinin kamu gücüne dayanılarak tek taraflı iradeyle salınmaları, gereğinde zorla alınmaları ve bir yasayla konulmaları olduğunu belirtmiştir²⁰⁵. Parafiskalite kavramı, benzeri malî yükümlülük kavramıyla paralellik göstermektedir²⁰⁶. Ancak, benzeri malî yükümlülük kavramı parafiskal gelir kavramından çok

²⁰³ GÜNEŞ G., s. 94-95; ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 272; Madde başlığının “Vergi Ödevi” olması doktrinde eleştirilmektedir. Başlık, konuyu sadece yükümlüler yönünden kapsamaktadır, oysa maddede devlete yönelik olarak malî güce göre vergilendirme, vergilerin kanuniliği ilkeleri ile yetki devrine ilişkin hükümler de yer almaktadır. Bu yüzden madde başlığının “Vergilendirme” olarak değiştirilmesinin madde içeriğine daha uygun olacağı, ileri sürülmektedir. Bkz.: ÇAĞAN, Demokratik, s. 148; Danışma Meclisinde kabul edilen fıkra, Bakanlar Kurulunun “miktar” konusunda değişiklik yapma yetkisi de yer almaktaydı. Günümüzdeki düzenlemede ise miktar ibaresi yer almamaktadır.

²⁰⁴ BAŞARAN Funda, “Anayasa Temelinde “Benzeri Mali Yükümlülük” Kavramı” Vergi Sorunları, S. 118, Temmuz 1998, s. 116.

²⁰⁵ AyM., 14.2.1991 gün ve E. 1990/18, K. 1991/4, AMKD, S. 27, c. 1, s. 147.

²⁰⁶ Belirli amaçların gerçekleştirilmesi için kurulan, kamu veya yarı kamu niteliğindeki ekonomik, sosyal veya meslekî kuruluşlara, amaçlarının finansmanına tahsis edilmek üzere kamu otoritelerince gelir toplama yetkisinin verilmesiyle oluşan bütçe dışı kamu gelirleri, parafiskal gelirler olarak tanımlanabilir. Bkz.: AKDOĞAN, s. 105-106.

daha geniştir. Benzeri malî yükümlükler, grup bağlantılı yükümlülüklerdir ve bu grup belirlenebilir nitelikte olmalıdır. Malî veya sosyal amaçlarla alınmaları mümkündür. Bu yolla elde edilen gelirin bu yükümlükle yükümlendirilen grubun yararına kullanılması asıldır, fakat şart değildir²⁰⁷. Anayasanın 73. maddesinde vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler birlikte ele alınmıştır. Dolayısıyla vergi resim, harç ve benzeri malî yükümlülük sayılmayan, bunların dışında kalan diğer yükümlülükler bakımından 73. maddede yer alan sınırlamalar geçerli olmayacaktır.

Anayasanın 73/4. maddesinde tanınan takdir yetkisi konusunda Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır. Bu yetki sadece Bakanlar Kurulu tarafından kullanılabilir ve başkalarına devredilemez²⁰⁸. Bakanlar Kurulu kendisine tanınan yetkiyi başka makama devredemeyeceği gibi, kanunla da bu yetki başka bir makama verilemez²⁰⁹. Bakanlar Kuruluna tanınan bu yetkinin başka bir organ tarafından kullanılması anayasaya aykırı olacaktır. Ancak anayasanın bu hükmüne aykırı uygulamalara rastlanabilmektedir. Örneğin Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu tarifelerinde yer alan maktu vergi miktarlarında yeniden değerlendirme oranında yapılacak artışlar, Maliye Bakanlığı tarafından en son 25 Sıra No.lu Genel Tebliğ²¹⁰ ile belirlenmiştir. Bu uygulama ile Bakanlar Kuruluna anayasa ile tanınan yetki, Maliye Bakanlığı tarafından kullanılmış olmaktadır²¹¹.

Anayasanın 73/4. maddesinde düzenlenen takdir yetkisi çeşitli açılardan sınırlandırılmıştır²¹². Her şeyden önce bu konuda sadece Bakanlar Kurulu yetkilidir ve yetki sadece kanunla verilebilir. Bu yetki ancak kanunun belirttiği aşağı ve yukarı sınırlar içerisinde kullanılabilir. Daha önce kanunla bütün unsurları düzenlenmiş bir vergi bulunmalı ve yine kanunla Bakanlar Kuruluna sayılan öğeler bakımından aşağı ve yukarı sınırları belirlenerek değişiklik yapma yetkisi verilmelidir.

²⁰⁷ BAŞARAN, Mali Yükümlülük, s. 131; Bu yükümlülüklerde kısmen bir karşılıklılık söz konusu olabilir. Çünkü vergiler dışındaki malî yükümlülüklerde kısmen de olsa karşılık ve yararlanma ilkesi geçerlidir, ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 53.

²⁰⁸ DOĞRUSÖZ, Vergilendirme, s. 76; ARIKAN Zeynep, “Türk Vergi Düzenine Anayasal Yaklaşım”, DEÜİİBF, C. 11, S. 1, 1996, s. 23; GÜNEŞ G., s. 159; KÜTÜKÇÜ Abdullah, “Bakanlar Kurulunun Vergi Yasalarında Anayasa 73/4’e Göre Sahip Olduğu Yetkiler”, Vergi Dünyası, S. 207, Kasım 1998, s. 130; GÜNDÜZ N. Kemal, “Verginin Anayasal Çerçevesi”, Vergi Sorunları, S. 78, Mart 1995, s. 110.

²⁰⁹ BAYRAKLI Hasan Hüseyin – SEZER Yasin, “Devletin Vergilendirme Yetkisi Karşısında Temel Hak ve Özgürlüklerin Güvence Altına Alınması”, AKÜİİBF, C. 11, S. 1, Temmuz 2000, s. 162.

²¹⁰ RG., 16.12.2005, S. 26025. Önceki yıllarda da aynı uygulamaya rastlanmaktadır. Örneğin 1999 yılı için geçerli tutarlar 15 sıra no.lu Motorlu Taşıtlar Vergisi Genel Tebliği ile belirlenmiştir, RG., 1.12.1998, S. 23540.

²¹¹ Ayrıntılı bilgi için bkz.: ORTAÇ F. Rifat, “Noter Senedi ile Satılan Taşıtlarda Verginin Tahsili”, Yaklaşım, S. 73, Ocak 1999, s. 60, 61.

²¹² Doktrinde bu yetki “koşullu-değiştirici” düzenleme yetkisi olarak da tanımlanmaktadır. Bkz.: GÜNEŞ G., s. 156.

Vergilerin kanunîliği ilkesi gereğince vergilere ilişkin temel ögelerin mutlaka kanunda düzenlenmiş olması gerekir. Verginin konusu, vergiyi doğuran olay, mükellef, matrah, oran (tarife), vergilendirme işleminin temel ögelerini oluştururlar ve mutlaka kanunla düzenlenmeleri gerekir²¹³. Aksi halde keyfî uygulamalar meydana gelebilir.

Vergilerin kanunîliği ilkesiyle, maddî anlamda kanun olan vergi kanunları kastedilmektedir. Anayasanın 73. maddesinde belirtilen kanunların bütçe kanunları olmadığı açıktır²¹⁴. Çünkü bütçe kanunu genel, soyut hukuk kuralları içeren maddî bir kanundan ziyade, şeklî bir kanundur²¹⁵. Diğer bir ifadeyle, bütçe kanunlarıyla diğer olağan kanunlar birbirlerini ikame edecek, birbirlerini değiştirecek şekilde kullanılamaz²¹⁶. Bütçe kanununda bütçe ile ilgili hükümler dışında vergi kanunlarına ilişkin hükümlerin yer alması, Anayasanın 73. maddesine aykırılık oluşturacaktır²¹⁷. Ancak anayasadaki düzenlemelere aykırı nitelikte bir kurala 1980 yılı Bütçe Kanununda rastlanmaktadır. Buna göre, 1980 yılında emlak vergisi mükelleflerini genel beyana çağırmaya, beyanname verme süresinin başlangıç ve bitimiyle ödeme sürelerini belirlemeye Maliye Bakanı yetkili kılınmıştır²¹⁸. 1990 yılı Bütçe Kanununda da hayat standardıyla ilgili düzenleme getirilmiş ve bu hükümler Anayasa Mahkemesi

²¹³ Bkz.: GÜNEŞ G., s. 122-127; AKDOĞAN, s. 145-147; ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 127; Temel ögelerden hiçbirini idarenin takdirine bırakılamaz, BELLEK İhsan Sabri, “Sosyal Devlet İlkesi ve Anayasal Vergilendirme İlkeleri Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları, S. 105, Haziran 1997, s. 74.

²¹⁴ AyM., 7.10.1998 gün ve E. 1998/29, K. 1998/60, AMKD, S. 34, c. 1, s. 365; SARAÇOĞLU Fatih, “Bütçe Kanunu İle Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılabilir mi?”, GÜİİBFD, yıl 1999, S. 3, s. 61.

²¹⁵ Bkz.: AKDOĞAN, s. 315, dn. 2; YERLİKAYA Gökhan Kürşat, “Bütçe Kanunu İle Vergi Kanunlarında Düzenleme Yapılması”, e-akademi (internet dergisi), <http://www.e-akademi.org/makaleler/kursat-pr.htm>, pr. 31, 38; “Bütçe kanunu hukukî mahiyeti bakımından bir kural-işlem değil, devlete ve diğer kamu tüzel kişilerine kamu harcamalarında bulunmak ve kamu gelirlerini toplamak konusunda belli bir süre için yetki veren bir şart-işlemdir”. Bkz.: ÖZBUDUN, Anayasa Hukuku, s. 178.

²¹⁶ ERDEM Tahir, “Bütçe Dışındaki Konuların Yöntem Olarak Bütçe Kanunu Çerçevesinde Yasalaştırılması Sorunu”, Vergi Sorunları, S. 200, Mayıs 2005, s. 143.

²¹⁷ Bu şekildeki bir uygulama aynı zamanda Anayasanın 161/4. maddesine de aykırılık oluşturacaktır. Anayasanın 161/4. maddesine göre, “Bütçe Kanununa, bütçe ile ilgili hükümler dışında hiçbir hüküm konulamaz”. Anayasa Mahkemesine göre, “yasa konusu olabilecek bir kuralı kapsamaması koşuluyla, “bütçe ile ilgili hükümler” ifadesi bütçeyi açıklayıcı, uygulanmasını kolaylaştırıcı nitelikte düzenlemeler olarak değerlendirilmelidir. Bir kuralın, bütçeden harcamayı ya da bütçeye gelir sağlamayı gerektirir nitelikte bulunması, mutlak biçimde “bütçe ile ilgili hükümlerden” sayılmasını gerektirmez. Her yasada değişik türde gidere neden olabilecek kuralları bulunabilir”, AyM., 7.10.1998 gün ve E. 1998/29, K. 1998/60, AMKD, S. 34, C. 1, s. 363-364; Ayrıca bkz.: AyM., 2.11.1978 gün ve E. 1978/38, K. 1978/49, AMKD, S. 16, s. 258-259; AyM., 15.11.1984 gün ve E. 1984/11, K. 1984/11, AMKD, S. 20, s. 321; KANETİ Selim, “Türk Kamu Maliyesinin Anayasal Temelleri (I)”, İktisat ve Maliye Dergisi, C. XXXVI, S. 8, İstanbul 1989, s. 326; ERDEM T., Bütçe, s. 142.

²¹⁸ Ancak aynı yıl Emlak Vergisi Kanununda (EVK) yapılan bir değişiklikle, Bütçe Kanunu gereğince yapılan beyana davet, EVK’ya göre yapılmış genel beyana davet hükmünde kabul edilmek suretiyle anayasaya aykırılık giderilmiştir. Bkz.: ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 105-106.

tarafından iptal edilmiştir²¹⁹. Bunlar dışında çeşitli Bütçe Kanunlarında da benzer düzenlemelere rastlanmaktadır²²⁰.

Muafiyet, istisna ve indirimler, vergi matrahını daraltan etkenler olup vergi harcaması olarak kabul edilirler²²¹. Muafiyet, istisna ve indirimler vergilerin temel öğelerindendir ve bunların mutlaka kanunlarda açık bir şekilde belirlenmiş olmaları gerekir²²². Bakanlar Kuruluna vergilerin temel öğelerinden muafiyet, istisna, indirim ve oranlarda kanunda belirtilen sınırlar içinde takdir yetkisi tanınmaktadır²²³.

Bakanlar Kuruluna takdir yetkisi tanınacak hususların çerçevesinin, aşağı ve yukarı sınırlarının kanunda açık bir şekilde belirtilmiş olması gerekmektedir. Aksi halde Bakanlar Kuruluna tanınacak yetki anayasaya aykırı olacaktır. Anayasa Mahkemesi verdiği kararlarda bu duruma her zaman dikkat etmektedir: “Anayasa Koyucunun, akçalı yükümlerin kanunla konulmasını buyururken keyfi ve takdiri uygulamaları önleyecek ilkelerin kanunda yer alması gerektiği yolunda bir yönerge verdiğinde kuşku yoktur. Kanun Koyucunun yalnızca konusunu belli ederek bir vergi, resim, harç veya benzeri paranın alınmasına izin vermesi bunun kanunla

²¹⁹ AYAZ Garip, “Vergilerin Yasallığı İlkesi ve Anayasa Mahkemesi Kararları”, Vergi Dünyası, S. 181, Eylül 1996, s. 67-68; “Dava konusu 60. maddenin (b) fıkrasındaki düzenleme Gelir Vergisi Yasası’nın konuyu düzenleyen mükerrer 116. maddesini hem değiştirmekte, hem bu maddeye yeni hükümler getirmekte (dir). Oysa, ... bütçe yasalarına ancak bütçenin uygulanmasına ilişkin açıklayıcı kurallar konulabilir. Bütçenin uygulanmasına ilişkin bir kural da olsa, yürürlükteki yasaları doğrudan kaldıramaz ve yasa konusu olacak hususları içeremez. Başka yasalarla yapılması gereken düzenlemeleri, üstelik geriye dönük biçimde, kapsayan ve bütçeyle ilgili hüküm niteliği taşımayan (c) fıkrası da Anayasa’nın 161. maddesine aykırıdır” bkz.: AyM., 28.6.1990 gün ve E. 1990/6, K. 1990/17, AMKD, S. 26, s. 296-297; YERLİKAYA, pr. 64.

²²⁰ 1999 yılı Bütçe Kanununda da bazı vergi kanunlarında değişiklik yapılmıştır. Ayrıntılı bilgi için bkz.: SARAÇOĞLU, s. 59; ÖZ, s. 148; 1998 yılı Bütçe Kanununda Ek Taahhüt Alım Vergisinin süresi uzatılmıştır. Bkz.: ÖZ Ersan, “Vergilendirmede Kanunilik İlkesi ve Bütçe Kanunları”, Vergi Sorunları, S. 201, Haziran 2005, s. 147; 2003 ve 2005 Bütçe Kanunlarında da istihdama yönelik düzenlemelerle, kanunî faiz oranına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. 2003 yılındaki düzenlemeler Anayasa Mahkemesi tarafından, yapılan düzenlemelerin bütçeyle ilgili olmadığı, olağan kanunlarla yapılması gerektiği gerekçesiyle iptal edilmiştir. Ayrıntılı bilgi için bkz.: ERDEM T., Bütçe, s. 145-148.

²²¹ AKDOĞAN, s. 171; Vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken kişi ya da kişi gruplarının, aynı veya başka kanunlarla vergi dışı bırakılmasına vergi muafiyeti; vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken vergi konularının aynı veya başka kanunlarla kısmen ya da tamamen vergi dışı bırakılmasına vergi istisnası denir. Bkz.: AKDOĞAN, s. 148-149; Vergi indirimleri, vergi konusu yapılan kazanç ve iratlardan belli sosyal ve ekonomik amaçlarla ve kişisel nitelikli olarak belli tutarların düşülmesi olarak tanımlanabilir. Bkz.: BATIREL Ömer Faruk, “Türk Vergilemesinin Çağdaşlığına Uymayanlar”, Vergi Dünyası, S. 230, Ekim 2000, s. 5; İndirimler aslında vergi konusunun ölçülmesi için yapılması gerekli birtakım işlemleri ifade etmektedir. Bkz.: KIRBAŞ, s. 103.

²²² AKDOĞAN, s. 149; KIRBAŞ, s. 104; “Vergi yasalarında sosyal, ekonomik, mali ve kültürel amaçlı kimi muaflik, istisna ve indirimler getirilmesi, yasakoyucunun takdirine bağlı bir konudur. Verginin bir bölümünden (indirim) veya tümünden vazgeçme ya da vergi kapsamındaki kimi konuları (istisna) veya kişileri (muaflik) vergi dışında tutma işlemi de en az vergi koyma ölçüsünde büyük önem taşımaktadır. Vergilendirmede esas kural, vergilerin yasayla konulup, değiştirilmesi veya kaldırılmasıdır. Buna göre, birtakım nedenlerle, kimi kişi veya konuların vergi dışında bırakılması ya da bir kısım vergiden vazgeçilmesi hususlarının da yasalarla belirlenmiş olması gerekmektedir”, AyM., 15.7.2004 gün ve E. 2003/33, K. 2004/101, AMKD, S. 41, s. 245.

²²³ ÖZDEN T. Murat, “Gelir Vergisi Kanunu’nun Mükerrer 123. Maddesinin Yürütme Organına Tanıdığı Yetkilerin Vergilendirme Yetkisi Açısından Değerlendirilmesi”, GÜİİBFD, C. 6, yıl 1990, S. 1, s. 282, 284.

konulmuş sayılması için yeterli değildir. Malî yükümlerin yükümlülere, matrah ve oranları, tarh, tahakkuk, tahsil usulleri, müeyyideleri, zamanaşımı gibi çeşitli yönleri vardır. Bunlar kişilerin sosyal ve iktisadî durumlarını, üstelik temel haklarını etkileyecek uygulamalara yol açabilirler. Onun içindir ki kanunla düzenlenmeleri zorunludur. ... (Anayasada) malî yükümlerin yukarı ve aşağı hadlerinin, ölçü ve esaslarının, muafiyet ve istisnalarının kanunda belli edilmesine açık işaret vardır”²²⁴. Bakanlar Kuruluna vergilendirme konusunda tanınan yetkinin bu derece sıkı şartlara bağlanmış olması, kişilerin güvenliklerini sağlamaya yöneliktir.

Bakanlar Kurulu yetkisini hiçbir şekilde kendisine tanınan sınırlar dışında kullanamaz. Bakanlar Kurulu kendisine verilen yetki dışında kanunda değişiklik yapamayacağı gibi kanuna herhangi bir ilave de yapamaz. Ancak buna aykırı uygulamalara rastlanabilmektedir. Örneğin Bakanlar Kurulu Gelir Vergisi Kanunu (GVK)’nın 94. maddesiyle kendisine tanınan stopaj oranlarını belirleme yetkisini aşarak 99/13230 sayılı kararname²²⁵ ile GVK’nın 94/6-b/ii maddesine parantez içinde “yatırım indirimi dahil” ibaresini eklemiştir²²⁶.

Bakanlar Kurulunun takdir yetkisi, Anayasanın 73/4. maddesindeki aşağı ve yukarı sınırların yanı sıra başka bazı sınırlarla da daraltılabilir. Örneğin hayat standardı esasının yürürlükte olduğu dönemde GVK’nın 116. maddesinde Bakanlar Kuruluna hayat standardı göstergelerini beş katına kadar artırma yetkisi tanınmış ancak, bu yetkinin her yıl bir önceki

²²⁴ AyM., 26.3.1974 gün ve E. 1973/32, K. 1974/11, AMKD, S. 12, s. 124-125; AyM., 26.6.1996 gün ve E. 1996/5, K. 1996/26, AMKD, S. 37, C. 1, s. 38; AyM., 27.1.1981 gün ve E. 1980/27, K. 1981/9, AMKD, S. 19, s. 28-29; “Bütün bu yönleri ile bir malî yüküm yasada açık bir biçimde ve yeterince belirlenmemiş ise bu durum kişilerin toplumsal ve ekonomik güçlerini ve hatta temel haklarını olumsuz yönde etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilir. Bu nedenlerdir ki kişilere yüklenecek yükümlerin belli başlı öğelerinin, açık bir biçimde ve kesin çizgileriyle yasalarda gösterilmiş olması gerekir”, AyM., 3.2.1977 gün ve E. 1976/54, K. 1977/8, AMKD, S. 15, s. 141.

²²⁵ RG., 25.8.1999, S. 23797 (mükerrer).

²²⁶ Bu konuda bkz.: KIZILOT Şükrü, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Ankara 2000, s. 501; “(Bu ibarenin) iptali istemiyle açılan davada, Danıştay Dördüncü Dairesi 3.5.2000 gün ve E:1999/5648, K:2000/1914 sayılı kararıyla “yatırım indirimi dahil” ibaresinin iptaline karar verilmiştir. ... Bakanlar Kurulunun vergi koyma, değiştirme veya kaldırma yetkisinin olmadığı, sadece Anayasa ve Kanunlarla tanınmış bulunan yetki çerçevesinde oranları belirleme yetkisinin bulunduğu açıkça anlaşılmaktadır. Diğer taraftan idare, kanun hükmünün uygulanması sırasında ortaya çıkabilecek sorun ve uyumsuzlukları önlemek amacıyla bir düzenleme yapma yetkisine sahip ise de, bu yetkisini vergi kanunlarında belirlenen sınırları aşmadan kullanmak zorundadır. Bu nedenle Bakanlar Kurulunca vergi kanunlarında yer alan bir hükmün değiştirilmesi, kaldırılması veya vergi konusunda yeni bir hüküm konulması, Anayasa’ya ve vergi mevzuatına aykırılık teşkil etmektedir. D.4.d., 13.7.2005 gün ve E. 2004/209, K. 2005/1440, DD, S. 111, s. 153; Karş.: “Yatırım indirimi ibaresi yer almasa dahi, kurumlar vergisinden müstesna kazanç ve iratlardan vergi kesintisi yapılmasını öngördüğünden ve kazancın yatırım indirimini içeren tutarı kurumlar vergisiyle vergilendirilmediğinden stopaja tabi tutulmasında Yasaya aykırılık bulunmamaktadır. Bu durumda Bakanlar Kurulu Kararının açıklayıcı mahiyetten öte bir özelliği bulunmamaktadır. Kaldı ki, bu açıklamanın getirilmemiş olması halinde dahi yatırım indirimine isabet eden kazanç tutarının vergi tevkiyatına tabi olacağı açıktır. ... (yatırım indirimi dahil) ibaresinin iptali yolundaki kararda hukuka uygunluk bulunmamıştır. DVDDGK., 1.12.2000 gün ve E. 2000/196, K. 200/409, DD, S. 105, s. 108-109.

yıl uygulanan tutarın % 25'i oranında kullanılabileceği hükme bağlanmıştı²²⁷. Aynı şekilde GVK'nın mükerrer 123. maddesinin eski halinde, Bakanlar Kurulunun maktu had ve miktarları her defasında kanunda yazılı had ve miktarlardan fazla olmamak üzere on katına kadar artırmaya yetkili olduğu düzenlenmişti²²⁸. Burada da yetki, aşağı ve yukarı sınırlara getirilen ek bir sınırla daraltılmıştı. Ancak bu ek şartların bulunmadığı durumlarda Bakanlar Kurulu yetkisini kanunda belirtilen üst sınıra gelinceye kadar ister bir defada kullanır, isterse değişik zamanlarda kısmî olarak artırarak kullanır²²⁹. Ek şartların varlığı halinde Bakanlar Kurulu bu ek şartlara uymak zorundadır.

b. Şeklî Yükümlülüklerde Vergi İdaresinin Takdir Yetkisi

Vergi ödevi dolayısıyla meydana gelen ilişki yalnızca kamusal bir alacak-borç ilişkisi değildir. Bu ilişki aynı zamanda usûle yönelik bir kısım ödev ilişkisini de içerir. Defter tutma, bildirimde bulunma, belge düzenleme ve bunları saklama gibi şeklî yükümlülükler geniş anlamda ödev ilişkisi içinde yer alır. Zaten yükümlülük hem maddî hem de şeklî ödevleri içine alan geniş bir kavramdır. Vergilerin kanunîliği ilkesi sadece vergi alacağının ögelerinin kanunla konulmasını değil, aynı zamanda vergiden doğan usûl ilişkilerinin, şeklî yükümlülüklerin de kanunla düzenlenmesini gerektirir²³⁰. Şeklî yükümlülüklerin kanunla düzenlenecek olması yükümlüler açısından bir güvence teşkil etmekte, idarenin muhtemel keyfî uygulamalarının önüne geçmektedir.

Anayasanın 73/4. maddesinde daha çok maddî vergi borcuna ilişkin konular düzenlenmektedir. Şeklî yükümlülükler konusunda vergi idaresine takdir yetkisi tanınıp tanınamayacağı hakkında ilgili fıkra da bir hüküm bulunmamaktadır. Vergi mükellefleri vergi borçlarının yanı sıra bu borçlarını ödeyebilmek için muhasebeci ücreti, belge basım parası gibi çeşitli masraflar yapmaktadırlar. Doktrindeki bir görüşe göre, mükelleflerin katlanmak

²²⁷ Bkz.: DOĞRUSÖZ, Vergilendirme, s. 74; TAVŞANCI Aykut, "Yürütme Organının Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası", Vergi Sorunları, S. 189, Haziran 2004, s. 151.

²²⁸ ÖZDEN, s. 286; 4108 sayılı Kanunla yapılan düzenleme sonrasında GVK'nın mükerrer 123. maddesinde Bakanlar Kurulunun yine maktu had ve miktarları on katına kadar artıracığı belirtilmiş ancak bu yetkinin kullanılmadığı durumlarda, her takvim yılında maktu miktarların yeniden değerlendirilme oranında artırılacağı düzenlenmişti. Burada on kat olan üst sınır dışında ek bir sınır daha vardır. Yeniden değerlendirilme oranındaki artırım üst sınır olan on kat oranına varıncaya kadar mümkün olacaktır. Bu konuda bkz.: KÜTÜKÇÜ Abdullah, "Gelir Vergisi Yasasının Mükerrer 123. Maddesi İle Bakanlar Kuruluna Tanınan Yetkiler ve Sonuçları", Vergi Sorunları, S. 105, Haziran 1997, s. 132-135.

²²⁹ ESEN, Bakanlar Kurulu, s. 7.

²³⁰ Bkz.: ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 100-101; DOĞRUSÖZ, Vergilendirme, s. 70; ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 72; GÜNEŞ G., s. 127; "Mali yükümlerin, matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları, zamanaşımı, yukarı ve aşağı sınırları gibi çeşitli yönleri vardır. Bir mali yüküm bu yönleri dolayısıyla, yasayla yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta, temel haklarını etkileyecek keyfî uygulamalara yol açabilmesi mümkündür. Bu bakımdan mali yükümler belli başlı ögeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek yasalarla düzenlenmelidir". AyM., 31.3.1987 gün ve E. 1986/20, K. 1987/9, AMKD, S. 23, s. 190.

zorunda olduğu bu malî yükler aslında Anayasanın 73/3. maddesi kapsamında malî yük sayılmalıdır²³¹. Mükelleflerin yapmak zorunda olduğu masraflar malî yükümlülük kapsamında değerlendirildiğinde, vergi idaresinin vergi mükelleflerinin yapacağı masrafları artıracak, onlara malî külfet yükleyecek değişiklikleri yapabilmesi mümkün değildir.

Bu açıklamalar doğrultusunda şeklî yükümlülükleri aslî ve talî olmak üzere ikiye ayırmak mümkündür. “Aslî şeklî yükümlülükler, esaslı unsurlarının kanunla düzenlenmesi gereken, kişilere ek malî külfet getirici nitelikteki şeklî yükümlülüklerdir”. “Talî şeklî yükümlülükler ise mevcut yükümlülere ek malî yük getirmeyen, verginin uygulanmasını ve işleyişini kolaylaştırıcı nitelikte olan ve kanunla düzenlenmeleri gerekmeyen şeklî yükümlülüklerdir”. Talî şeklî yükümlülükler konusunda kanunla vergi idaresine yetki verilebilir. Tutulacak defterlerin belirlenmesi, tasdik, muhafaza mecburiyeti getirilmesi gibi hususlara ilişkin yükümlülükler aslî nitelikteki şeklî yükümlülüklerdir. Defter ve belgelerin mahiyetlerini, ihtiva edecekleri hususları belirlemeye, ibraz mecburiyeti getirmeye yönelik yükümlülükler ise talî niteliktedir.

c. Vergilendirme Usûl ve Esasları ile Bazı Vergilendirme Ölçülerinde Vergi İdaresinin Takdir Yetkisi

Vergi idaresine takdir yetkisi tanınmasını gerektiren sebeplerin başında, kanun koyucunun her konuda çok ayrıntılı düzenleme yapamaması gelmektedir. Yasama organının gerek yapısı ve çalışma usûlleri gerekse uzmanlığı buna yol açmaktadır²³². İdarenin görev alanına giren konuların bir çoğu uzmanlık gerektiren teknik konular niteliğindedir. Teknik konuların ve bunlara ilişkin ayrıntıların, bu konuda uzmanlığa sahip vergi idaresi tarafından düzenlenmesi ihtiyacı ortaya çıkmaktadır.

Vergi idaresine vergilendirme usûl ve esasları ile bazı vergilendirme ölçülerinde tanınan takdir yetkisi, temel itibariyle ayrıntılara, uygulamaya yönelik teknik düzenlemelerin yapılmasındaki takdir yetkisini ifade etmektedir. Ayrıntılar ve teknik nitelikteki konular, kanunlarda detaylı düzenlenmeleri son derece zor olan ve idarenin uzmanlık alanına giren konulardır. İdarenin uzmanlığa sahip olduğu konularda, esaslı düzenlemelerin kanunla yapıldıktan sonra idareye yetki verilmesi bir zorunluluktur ve bu durum idarenin takdir yetkisinin özünü oluşturur. Ayrıntı, teknik ve uzmanlığa ilişkin konular açıklayıcı, yol gösterici nitelikte olduklarından, bu konularda düzenleme yapan idarenin herhangi bir

²³¹ ARIKAN, Demokratik, s. 202; DOĞRUSÖZ Bumin, **Vergi Hukukundaki Gelişmeler**, Gelirler Genel Müdürlüğü, 7-10 Ekim 1991 Marmaris, s. 95; Anayasa md. 73: “Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır”.

²³² KALABALIK, Takdir Yetkisi, s. 206; ALAN, Konu Unsuru, s. 337.

yükümlülük veya malî külfet getirici değişiklik yapması söz konusu değildir. Bu açıklamalar doğrultusunda ayrıntı, teknik ve uzmanlığa ilişkin konular şu şekilde tanımlanabilir: “Ayrıntı, teknik ve uzmanlığa ilişkin konular, kanunlarla düzenlenmesi son derece zor olan, kanunları ve diğer üst hukuk normlarını açıklayıcı, herhangi bir malî yük getirmeyen, uygulamaya yön verici ve onu aydınlatıcı özelliğe sahip, talî nitelikteki konulardır”. Teknik ve uzmanlığa ilişkin konularla uygulamaya yönelik konuların hepsini birden ayrıntıya ilişkin konular olarak tanımlamak mümkündür.

3. Anayasanın 167/2. Maddesi Kapsamında Vergi İdaresinin Takdir Yetkisi

Anayasanın 73/4. maddesi dışında vergi idaresine takdir yetkisi tanıyan bir diğer hüküm, Anayasanın 167/2. maddesinde yer almaktadır. Bu fıkra “Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Bakanlar Kuruluna yetki verilebilir” hükmü yer almaktadır.

Teknolojik ilerleme ve ekonomik gelişmeler, hızlı düzenleme yapmayı gerektirmektedir. Ayrıca dış ticaret işlemleri gizli²³³ olarak hızlı şekilde yapılması gereken, son derece teknik bir konuyu içermektedir. Dolayısıyla Bakanlar Kuruluna bu yetki, dış ticaret işlemlerinin çabukluk, esneklik ve gizlilik gerektirmesi sebebiyle tanınmıştır²³⁴.

Anayasanın 167/2. maddesine benzer bir hüküm 1961 Anayasasında yer almamaktaydı. Ancak bu dönemde çıkarılan bazı kanunlarda dış ticaretin ülke yararına geliştirilmesi ile ilgili olarak Bakanlar Kuruluna malî yükümlülüklerin temel öğeleri de dahil olmak üzere geniş yetkiler verilebilmekteydi²³⁵. Dış ticaretin düzenlenmesinde Bakanlar

²³³ “Sınır ticareti, Bakanlar Kurulu kararıyla gizli olarak yürütüldüğünden, kararın yürürlüğe girişinin valiliklere duyurulması kuralına bağlanması gizliliğin (gereğidir)”. DVDDGK., 21.3.2003 gün ve E. 2003/48, K. 2003/38, DKD, S. 1, s. 97.

²³⁴ Bkz.: DOĞRUSÖZ, Vergilendirme, s. 75; ARIKAN, Demokratik, s. 202-203; GÜNEŞ G., s. 171; YÜREKLİ Sabahattin, “Bakanlar Kurulu’nun Vergilendirme Yetkisi”, GÜHFD, C. 1, S. 2, Aralık 1997, s. 291; KANETİ Selim, **Vergi Hukuku**, İstanbul 1989, s. 8; ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 128; “Gerçekten, her ülkede, önceden, gelecekteki ekonomik gelişmeleri anlayıp, buna göre, birtakım çerçeveler çizmenin mümkün olamaması; ithalat ve ihracatın her an değişebilen şartlara tabi bulunması, hükümetlere birtakım geniş ve esnekliği olan yetkiler verilmesini zorunlu kılmıştır. İthalat ve ihracatla, diğer ülkelerin, Türkiye için koyduğu tahditlere karşı, Hükümetin derhal mukabil tedbirleri alması veya Türkiye’ye çok ucuza gelen ya da çok yüksek fiyatla, alınan malın fiyatının ayarlanması gerekecektir. O halde, ülkemizde üretilen malların piyasa fiyatının teşekkülünde, ithali ve ihracı yapılan malların fiyat ve miktarının ayarlanmasında, ihraç veya ithal edilen malın satıldığı ya da alındığı ülkenin öngördüğü tedbirlerin bertaraf edilmesinde, ihracatta tıkanıklığın meydana gelmesinin önlenmesinde, Hükümet inisiyatifi elinde tutmalıdır”. Bkz.: AyM., 11.1.1985 gün ve E. 1984/6, K. 1985/1, AMKD, S. 21, s. 8.

²³⁵ Örneğin 1963 yılında çıkarılan 261 sayılı İhracatı Geliştirmek Amacı İle Vergilerle İlgili Olarak Hükümetçe Alınacak Tedbirlere Dair Kanunda ihraç fiyatlarında vergi, resim, harç ve benzeri mükellefiyetleri; gerek muafiyet ve istisnalar koymak, gerekse mevcut muafiyet ve istisnaları da geri bırakarak malî mükellefiyetleri tamamen veya kısmen kaldırmaya Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz.: ARSLAN, s. 60, 62 vd.

Kuruluna geniş yetki veren hükümleri 1961 Anayasası döneminde Danıştay hukuka aykırı bulmuyordu. Hatta Danıştay'ın idarenin bu konudaki düzenleme yetkisini devletin egemenlik hakkına dayandırmak suretiyle oldukça geniş yorumlayan bir kararı da vardır²³⁶.

Anayasanın 167/2. maddesine dayanılarak 1984 yılında 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun çıkarılmıştır²³⁷. 2976 sayılı Kanun, oldukça kısa bir kanundur. Kanunun 1. maddesinde, “Dış ticaretin, ülke ekonomisinin yararına düzenlenmesini sağlamak amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümler dışında ek mali yükümlülükler konulması ve kaldırılması, bu yükümlülüklerle ilişkin esasların tespit edilmesi ve oluşan fonların kullanılması bu Kanun hükümlerine göre yürütülür” hükmü yer almaktadır. Kanunun 2. maddesinde, kanun kapsamına giren konularda Bakanlar Kurulunun düzenleme yapmaya yetkili olduğu belirtilmiştir. Konuyla ilgili asıl hüküm 3. maddede yer almaktadır: “İthalat, ihracat veya dış ticaret işlemleri üzerine konulan ek mali yükümlülüklerin nevi, miktarı, tahsili, takibi, iadesi, gerektiğinde bütçeye irat kaydedilmesi, bir fonda toplanması ve fonun kullanım esasları Bakanlar Kurulu kararında gösterilir. Ek mali yükümlülüklerin tahsilinde 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uygulanır”. Kanunun 4. maddesinde bu yükümlülüklerle uymayanlara uygulanacak para cezası belirtilmiş, 5. maddesinde kanunun yayımı tarihinde yürürlüğe gireceği ve son maddesinde ise kanunu Bakanlar Kurulunun yürüteceği düzenlenmiştir. Bakanlar Kurulu, kanunun verdiği yetkiye dayanarak 88/12944 sayılı kararname ile Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu'nu kurmuştur²³⁸.

2976 sayılı Kanunun Anayasanın 167/2. maddesine aykırılığı ile ilgili olarak açılan bir iptal davasında Anayasa Mahkemesi, kanunu anayasaya uygun bularak, davayı reddetmiştir. Anayasa Mahkemesi, bu malî yükümlülüklerin türüyle miktarının önceden tespitinin mümkün olmadığını belirtmiş ve Bakanlar Kurulunun gerekli malî yükümlülüklerin türünü ve miktarını belirlemede serbest olduğuna karar vermiştir²³⁹.

²³⁶ “Kararnamenin hukuki dayanağını Devletin egemenlik hakkından ve idarenin genel düzenleme yetkisinden aldığı kuşkusuzdur”. DDDK, 25.3.1977 gün ve E. 1976/92, K. 1977/160, DD, S. 18-19, s. 246; Karşı yöndeki görüş için bkz.: DURAN, İdare, s. 391, dn. 1.

²³⁷ RG., 15.2.1984, S. 18313; Kanunun gerekçesinde, bu kanunun “istikrar ve büyümeyi sağlamak amacıyla, Anayasa'nın 167. maddesi uyarınca Bakanlar Kurulunca yapılacak düzenlemelerle fon teşkili; fonun kaldırılması ve bu konudaki esasların tesbiti yoluyla: iç üretim ve ithal girdilerindeki ani fiyat yükselişlerini önlemek; bu fiyat yükselişlerinden tüketiciyi korumak; iç ve dış ekonomik şartlar arasındaki dengeyi ekonomimiz yararına, yönlendirmek ve ihracatı teşvik ederek ekonomik büyümeyi sağlamak üzere” çıkarıldığı açıklanmıştır. Bkz.: AyM., 11.1.1985 gün ve E. 1984/6, K. 1985/1, AMKD, S. 21, s. 8.

²³⁸ Bu fon ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz.: ORTAÇ F. Rifat, “Kaynak Kullanımını Destekleme Fonunun Tahsili Yasal Değil”, Yaklaşım, S. 112, Nisan 2002, s. 18 vd.

²³⁹ “Bir “ek mali yükümlülüğün konulması” onun nevinin ve miktarının saptanması demektir. Türü ve miktarı belli olmayan bir yükümlülük konulamaz. Şu halde, dış ticaretin, ülke ekonomisinin yararına düzenlenmesi

4. Olağanüstü Hallerde Vergi İdaresinin Takdir Yetkisi

Olağanüstü hallerde idarenin takdir yetkisi normal zamanlara kıyasla genişlemektedir²⁴⁰. Hatta vergilendirme alanında Bakanlar Kurulu en geniş ölçüde takdir yetkisine olağanüstü hallerde sahip olmaktadır²⁴¹.

Anayasanın 119. maddesinde düzenlenen ağır ekonomik bunalım sebebiyle olağanüstü hal ilânı, vergi hukukunu en çok ilgilendirebilecek nitelikteki olağanüstü hal sebebidir²⁴². Bu sebebe dayanarak olağanüstü hal ilan edilmesi durumunda, ekonominin düzenlenmesi ve iyileştirilmesi amacıyla mal, sermaye ve hizmet piyasalarını yönlendirici vergi, para, kredi ve fiyat politikalarını belirleyici her türlü önlem ve yükümlülüklerin tespiti ve konulması konularında Bakanlar Kurulunca kanun hükmünde kararnameler çıkarılabilir²⁴³.

Anayasanın 121. maddesinde ise, 119. madde uyarınca ilân edilen olağanüstü hallerde vatandaşlar için para, mal ve çalışma yükümlülükleri getirilebileceği ve bunlarla ilgili düzenlemelerin kanunla yapılacağı belirtilmektedir. Sıkıyönetim, seferberlik ve savaş halini düzenleyen 122. maddede ise vatandaşlar için yükümlülükler getirilebileceği hükme bağlanmıştır²⁴⁴.

1982 Anayasasının olağanüstü dönemlere ilişkin olarak getirdiği en önemli yenilik, olağanüstü hal kanun hükmünde kararnameleridir²⁴⁵. Normal zamanda kanun hükmünde kararnamelerle düzenlenemeyecek konular, olağanüstü hal dönemlerinde bu kararnamelerle düzenlenebilmektedirler. Olağanüstü durumlarda vergilerin kanunîliği ilkesi işlemeyecektir.

amacıyla ek mali yükümlülükler koymaya yetkili kılınan Bakanlar Kurulu, ülke ekonomisi ne gibi ek mali yükümlülükler konulmasını gerektiriyorsa, bunun nevini ve miktarını saptamada serbest olacaktır. Esasen, önceden nelerden ibaret olacağını saymaya ve miktarını saptamaya olanak da yoktur. Başka ülkelerin alacağı önlemlere veya onların ekonomisinin gidişine ya da memleketimizdeki ekonomik olaylara bakılarak günü gününe alınacak tedbirlerle dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına düzenlenmesi sağlanacaktır". AyM., 11.1.1985 gün ve E. 1984/6, K. 1985/1, AMKD, S. 21, s.10.

²⁴⁰ GÖZÜBÜYÜK, Yönetim, s. 283.

²⁴¹ ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 136-137.

²⁴² Anayasa madde 119: "Tabii afet, tehlikeli salgın hastalıklar veya ağır ekonomik bunalım hallerinde, Cumhurbaşkanı başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulu, yurdun bir veya birden fazla bölgesinde veya bütününde süresi altı ayı geçmemek üzere olağanüstü hal ilân edebilir".

²⁴³ GÖZÜBÜYÜK, Yönetim, s. 283.

²⁴⁴ Anayasanın verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan 2395 sayılı Olağanüstü Hal Kanunu ile Bakanlar Kuruluna vergileme alanında geniş yetkiler tanınmıştır. Ayrıca 2491 sayılı Seferberlik ve Savaş Hali Kanununda gerekli şartların varlığı durumunda malî yükümlülükleri de içermek üzere her çeşit yükümlülüğü belirleme yetkisi Bakanlar Kuruluna tanınmıştır. Bkz.: GÜNEŞ G., s. 166-168; ÇAĞAN; Türk Anayasası, s. 175; TAVŞANCI, Yürütme Organı, s. 155; Ancak doktrinde söz konusu para ve mal yükümlülüğünün vergi niteliğinde olmadığına yönelik görüş de vardır. Buna göre bu yükümlülüklerde vergilemede aranan genellik, malî güce göre ödeme ve kanunilik ilkeleri, olağanüstü durumun özelliği nedeniyle çok halde bulunmayacaktır. Ayrıca Olağanüstü Hal Kanununda yükümlülüğün karşılığı saptanarak ödenecek ve geçici süre ile alınan mallar daha sonra ilgililere geri verilecektir. Geri verme veya karşılık ödeme ise vergilemenin esasıyla bağdaşmaz. Bkz.: ALİFENDİOĞLU Yılmaz, "Doç. Dr. Yılmaz Aliefendioğlu'nun Yorumu", Anayasa Yargısı 4, Ankara 1984, s. 188.

²⁴⁵ TANÖR – YÜZBAŞIOĞLU, s. 402.

Bu durumlarda vergilendirmenin temel ögelerine ilişkin düzenlemeler kanun hükmünde kararnamelerle yapılabilecektir²⁴⁶.

B. İDARENİN TAKDİR YETKİSİNİ KULLANMA ŞEKİLLERİ VE ZAMAN BAKIMINDAN UYGULANMALARI

1. İdarenin Takdir Yetkisini Kullanma Şekilleri

Anayasanın 73/4. maddesinde Bakanlar Kuruluna takdir yetkisi tanınması ve esasları düzenlenmektedir. Bakanlar Kurulunun takdir yetkisi anayasadan kaynaklanmaktadır. Vergi kanunlarıyla Bakanlar Kuruluna anayasada çerçevesi çizilen sınırlar dahilinde takdir yetkisi tanınmaktadır. Dar anlamdaki vergi idaresine ise kural olarak vergi kanunlarıyla takdir yetkisi tanınmakta ve bu takdir yetkisinin kaynağını vergi kanunları oluşturmaktadır.

a. Anayasadan Kaynaklanan Takdir Yetkisini Kullanma Şekilleri

Anayasada vergilendirme konusunda Bakanlar Kuruluna takdir yetkisi tanınabileceği düzenlenmiştir. Ancak gerek Anayasanın 73/4 maddesinde gerekse 167/2. maddesinde Bakanlar Kurulunun kendisine tanınan takdir yetkisini ne şekilde kullanacağı düzenlenmemiştir. Bu yüzden Bakanlar Kurulu yetkisini çeşitli şekillerle kullanabilir.

Bakanlar Kurulu takdir yetkisini düzenleyici işlemler yoluyla kullanabilir. Bakanlar Kurulunun takdir yetkisine dayanarak yapmış olduğu düzenleyici işlemler aynı zamanda vergi hukukunun kaynağını oluşturmaktadır. Hukuk kaynakları bağlayıcı olup olmamalarına göre bir ayrıma tâbi tutulabilirler. Buna göre yeni bir norm koyan, uyulması zorunlu kaynaklar aslî veya temel kaynaklar; yeni bir norm getirmeyen sadece mevcut hukuk kurallarındaki hükümleri açıklayıcı, yorumlayıcı nitelikte olan kaynaklar ise talî veya yardımcı kaynaklar olarak tanımlanabilir²⁴⁷. Hukuk kaynakları arasında bir hiyerarşi mevcuttur. Bu kurallardan bazıları diğerlerine göre kuvvet ve geçerlik bakımından önde gelmektedir ve bunlardan sonra gelen diğer kuralların bunlara uygun olması gerekmektedir²⁴⁸.

aa. Bakanlar Kurulu Kararı

Bakanlar Kurulunun kendisine tanınan yetkiyi en sık kullanma biçimini Bakanlar Kurulu kararnameleri olarak da adlandırılan Bakanlar Kurulu kararları oluşturur²⁴⁹. Takdir

²⁴⁶ GÜNEŞ G., s. 166.

²⁴⁷ KIRBAŞ, s. 38; ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 13; ULUATAM – METHİBAY, s. 34; ERGİNAY, s. 33; ÇOLAK Mustafa, “Düzenleyici İşlemler, Pratikte Öncelik Sorunu Üzerine Değerlendirme, İdarenin Fonksiyonu ve Öneriler”, Yaklaşım, S. 120, Aralık 2002, s. 119-120.

²⁴⁸ GÜNEŞ T., s. 187-194.

²⁴⁹ Bakanlar Kurulu kararları, anayasa ve kanunlarla Bakanlar Kuruluna verilen yetkileri kullanmak üzere bütün bakanlar, başbakan ve cumhurbaşkanınca imzalanarak yürürlüğe giren kararlar olarak tanımlanabilir.

yetkisinin hangi işlem türüyle kullanılacağına belli edilmemiş olması durumunda Bakanlar Kurulu işlem türünü serbestçe seçecektir. Anayasada sadece kanun hükmüne kararnameler, tüzük ve yönetmelikler düzenlenmiş olduğu için başta Bakanlar Kurulu kararları olmak üzere genel tebliğ, genelge, genel emir, sirküler gibi düzenleyici işlemlere “adsız kural işlemler” denilmektedir²⁵⁰. Bakanlar Kurulu kararları yeni bir norm getiren kendilerine uyulması gereken aslî kaynak niteliğindedir.

Bakanlar Kurulu kararları, tüzük ve yönetmelikler gibi maddî anlamda kanun niteliğinde olup, objektif kurallar içerir²⁵¹. Anayasada tüzük ve yönetmelikler için bir şekil şartı öngörüldüğü halde Bakanlar Kurulu kararları için bir şekil şartı belirtilmemiştir. Ancak Bakanlar Kurulu kararlarının yazılı olması, cumhurbaşkanı, başbakan ve tüm bakanlarca imzalanması zorunludur. Aksi halde kararname yok hükmünde sayılacaktır. Bakanlar Kurulu kararları Resmi Gazetede karar numaraları verilerek yayımlanmaktadır. Kararnamelerde genellikle yürürlük tarihi gösterilmektedir, ancak yürürlük tarihinin gösterilmediği hallerde kararnamenin yayımlandığı tarihte yürürlüğe girdiği kabul edilmelidir²⁵².

Bakanlar Kuruluna vergilendirme alanında takdir yetkisi anayasa gereği olarak ancak bir kanun hükmüyle verilebilmektedir. Bakanlar Kurulu, yetki veren kanun hükümleri doğrultusunda takdir yetkisini kullanmaktadır²⁵³. Yetki veren kanun hükmünün ortadan kalkması veya ilgili hükümde takdir yetkisini kaldıracak şekilde değişiklik yapılması halinde, daha önce ilgili hükme dayanılarak çıkarılmış olan Bakanlar Kurulu kararı da hükümsüz hale gelecektir²⁵⁴. Anayasa tarafından belirlenen sınırları aşan şekilde Bakanlar Kuruluna yetki verilmesi halinde yetki veren kanun hükmünün Anayasaya aykırılığı söz konusu olur ve Anayasa Mahkemesince iptal edilebilir²⁵⁵. Bakanlar Kurulunun Anayasanın 73/4. ve 167/2.

Bkz.: TEKBAŞ Abdullah, “Türk Hukukunda Bakanlar Kurulu Kararları”, TİD, yıl 74, S. 437, Aralık 2002, s. 43.

²⁵⁰ Ayrıntılı bilgi için bkz.: TANÖR – YÜZBAŞIOĞLU, s. 392; ÖZAY, s. 428; AKYILMAZ, İdare, s. 271.

²⁵¹ Bkz.: TEZİÇ, Anayasa, s. 60, dn. 2; Kanun hükmünde kararname, tüzük ve yönetmelikler nitelikleri itibarıyla yalnız düzenleyici işlemler olarak çıkarılabilmektedir. Bakanlar Kurulu kararları da kural olarak düzenleyici işlemlerdir ancak bazen birel işlem şeklinde de yapılabilmektedir. Örneğin 2001/2532 sayılı BKK ile Yüksek Denetleme Kuruluna üye atanmıştır. Bkz.: TEKBAŞ, Kararlar, s. 52.

²⁵² TEKBAŞ, Kararlar, s. 49, 70; TEKBAŞ Abdullah, “Türk Hukukunda Bakanlar Kurulu Kararlarının Denetimi”, TİD, yıl 75, S. 441, Aralık 2003, s. 271.

²⁵³ Danıştay, “Bakanlar Kurulu’nun birden fazla kanunda ve farklı konularda tanınan düzenleme yapma yetkisini bir tek kararname ile kullanmasının kanuna aykırı olmadığı ... kararnamelerde düzenlemenin hangi kanuna dayanılarak yapıldığının gösterilmemesinin iptal nedeni olamayacağı” yönünde karar vermiştir. Bkz. DVDDGK., 09.03.1990 gün ve E. 1989/14, K. 1990/26, DD, S. 80, s. 117-124.

²⁵⁴ “İki ayrı yasa kuralına dayanılarak yürürlüğe konulan Bakanlar Kurulu kararı, dayanan kanun hükümlerinden birinin Anayasa Mahkemesince iptal edilmesiyle geçerliliğini yitirmez”. DVDDGK, 13.03.1992 gün ve E. 1991/129, K. 1992/114, DD, S. 86, s. 133-137.

²⁵⁵ TEKBAŞ, Denetim, s. 273-274.

maddelerine dayanarak yapacağı işlemler, düzenleyici işlemlerdir ve takdir yetkisine dayanılarak çıkarılmaktadır. Danıştay Kanununun 24. ve 25. maddelerine göre, düzenleyici idarî işlem olan Bakanlar Kurulu kararlarına karşı açılan iptal ve tam yargı davalarına ilk derece mahkemesi ve temyiz mercii olarak Danıştay bakar.

bb. Kanun Hükmünde Kararname

Kanun hükmünde kararnamelerle kanunlarda değişiklik yapılabilmekte ve bazı kanun hükümleri yürürlükten kaldırılabilir. Dolayısıyla kanun hükmünde kararnameler, hiyerarşik bakımdan idarenin bütün düzenleyici işlemlerinin üstünde yer alır²⁵⁶.

Kanun hükmünde kararnameler, bir yetki kanununa dayanılarak çıkarılırlar. Kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi, yetki kanunuyla sadece Bakanlar Kuruluna verilebilir. Dolayısıyla Bakanlar Kurulunun olağan dönemde kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi doğrudan doğruya anayasadan değil, yetki kanunundan kaynaklanır²⁵⁷. Bunların, organik bakımdan yürütmenin işlemi olduğu hususunda doktrinde görüş birliği vardır²⁵⁸. Anayasanın 91/2. maddesine göre yetki kanununda, kanun hükmünde kararnamenin amacı, kapsamı, ilkeleri, kullanma süresi ve süresi içinde birden fazla kararname çıkarılıp çıkarılamayacağı gösterilir. Yetki kanununun sayılan bu unsurları taşıması gerekir²⁵⁹.

Anayasanın 91/1. maddesinde, sıkıyönetim ve olağanüstü haller saklı kalmak üzere, anayasanın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleri ile dördüncü bölümde yer alan siyasî haklar ve ödevlerin kanun hükmünde

²⁵⁶ Kanun hükmünde kararname, yasama organının bir kanunla belli konularda yürütmeye verdiği geniş düzenleme yetkisi üzerine, Bakanlar Kurulunca çıkarılan kararnameler olarak tanımlanabilir. Bkz.: TEZİÇ, Yasama, s. 8; ÖZBUDUN Ergun, “1961 ve 1982 Anayasalarında Kanun Hükmünde Kararnameler”, Anayasa Yargısı 6, Ankara 1986, s. 227; Ayrıca bkz.: HONDU Selçuk, “Kanun Hükmünde Kararnameler ve Uygulaması, DD, yıl 18, S. 70-71, 1988, s. 35.

²⁵⁷ ÖZBUDUN, Anayasa Hukuku, s. 204.

²⁵⁸ TANÖR – YÜZBAŞIOĞLU, s. 365; KUZU Burhan, “Kanun Hükmünde Kararnamelerin (KHK) Hukukî Niteliği Tabi Olacakları Rejim ve Kurallar Hiyerarşisindeki Yeri”, İHİD, yıl 4, S. 1-3, 1983, s. 87; KÜTÜKÇÜ Abdullah, “KHK’lar ve KHK’larla Yapılan Vergisel Düzenlemeler”, Vergi Sorunları, S. 139, Nisan 2000, s. 157; SAĞLAM Fazıl, “Kanun Hükmünde Kararname Çıkarma Yetkisinin Sınırları Uygulamanın Yaygınlaşmasından Doğabilecek Sorunlar”, Anayasa Yargısı 4, Ankara 1984, s. 266; Ancak fonksiyonel açıdan kanun hükmünde kararnamelerin niteliği bakımından doktrinde görüş ayrılığı bulunmaktadır. Bu konudaki görüşler için bkz.: DURAN, Özerk, s. 41; ÖZBUDUN, KHK, s. 227, 229; SAĞLAM, s. 266; KUZU, s. 87, 89.

²⁵⁹ Ancak Anayasa Mahkemesi içtihatlarıyla bu unsurlara “önemlilik, ivedilik ve zorunluluk” unsurlarını da eklenmiştir. İvedi ve zorunlu halleri Bakanlar Kurulu takdir edecektir. Zaten yetki kanununun kısa süreli olması, ivedi ve zorunlu durum kriterinin doğal bir sonucu sayılmalıdır. Bu konuda bkz.: AyM., 1.2.1990 gün ve E. 1988/64, K. 1990/2, AMKD, S. 26, s. 61 vd.; AyM., 6.2.1990 gün ve E. 1988/62, K. 1990/3, AMKD, S. 26, s. 102 vd.; YILDIRIM Turan, “Kanun Hükmünde Kararname Uygulaması”, Hukuk Araştırmaları, yıl 1995, C. 9, S. 1-3, s. 75 vd; Dolayısıyla kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi ivedi ve zorunlu hallerde yetki kanunuyla Bakanlar Kuruluna verilen kısa süreli ve istisnâ bir yetkidir. Bkz.: TANÖR – YÜZBAŞIOĞLU, s. 368, dn. 116.

kararnamelerle düzenlenemeyeceği hükmü yer almaktadır²⁶⁰. Vergi ödevini düzenleyen Anayasanın 73. maddesi, siyasî haklar ve ödevlere ilişkin dördüncü bölümde yer aldığı için, vergiler konusunda Bakanlar Kurulunun kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi yoktur. Dolayısıyla olağan dönem kanun hükmünde kararnameleri vergi hukukunun bir kaynağı değildir²⁶¹. Sıkıyönetim ve olağanüstü hallerde çıkarılan kanun hükmünde kararnameler ise vergi hukuku bakımından kaynak niteliğindedirler. Bunlar yeni norm getirdikleri için aslî kaynaktır²⁶².

Vergi ödeviyle ilgili kanun hükmünde kararname çıkarılamayacağına dair Anayasada yer alan düzenlemeye rağmen, buna aykırı uygulamalara rastlanabilmektedir. Örneğin 1983 yılında çıkarılan 194 sayılı Kanun hükmünde kararname ile Veraset ve İntikal Vergisi Kanununda (VİVK) değişiklik yapılmıştır. Bu kararnameyle taşınmazlarda tescil işlemi kolaylaştırılmak suretiyle verginin tahsilinin önündeki zorluklar kaldırılmıştır. Doktrinde, bu düzenlemenin verginin özüne yönelik olmaması sebebiyle anayasaya aykırı olmadığı ileri sürülmüştür²⁶³. Ancak buna karşı olan bir görüşe göre ise, burada her ne kadar bir kolaylık sağlanıyor olsa da, anayasada vergi ödevinin geniş bir kapsamda düzenlenmesi yasaklandığı için anayasaya aykırılık bulunmaktadır²⁶⁴. 1987 yılında çıkarılan 306 sayılı Kanun hükmünde kararnameyle bazı yargı ve üniversite mensuplarının ödenekleri gelir vergisinden istisna edilmişti. Bundan sonra çıkarılan bazı kanun hükmünde kararnamelerle yine muafiyet ve istisnalar tanınmıştır. Bunlar da anayasaya aykırılık oluşturmaktadır²⁶⁵.

cc. Tüzük

Tüzükler, Anayasanın 115. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, “Bakanlar Kurulu, kanunun uygulanmasını göstermek veya emrettiği işleri belirtmek üzere, kanunlara aykırı

²⁶⁰ Bu bölümlerde yer alan hak ve özgürlükler çoğunlukla olumsuz statü hakları niteliğindedir. Bunlarda yapılacak bir düzenlemenin çoğu kez bu hakları sınırlama sonucu doğuracağından endişe edildiğinden, bunlar kanun hükmünde kararnamelerin düzenleme alanı dışında tutulmuşlardır. Bkz.: SAĞLAM, s. 263.

²⁶¹ KIRBAŞ, s. 46.

²⁶² Olağan dönem kanun hükmünde kararnameleri ile sıkıyönetim veya olağanüstü dönemlerde çıkarılan kanun hükmünde kararnameler arasında farklılıklar bulunmaktadır. Her şeyden önce Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılan olağan kanun hükmünde kararnameler için bir yetki kanununa ihtiyaç vardır. Oysa olağanüstü hal kanun hükmünde kararnameleri, normal dönemdekinden farklı olarak Cumhurbaşkanı başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılırlar ve bir yetki kanununun varlığına gerek yoktur. Bunlar yer ve süre bakımından da sınırlandırılmıştır. Bu kanun hükmünde kararnameler, olağanüstü hal veya sıkıyönetiminin uygulandığı yer ve süre ile sınırlıdır. Bu konuda bkz.: ÖZBUDUN, Anayasa Hukuku, s. 212-215; TANÖR – YÜZBAŞIOĞLU, s. 403 vd; ALİEFENDİOĞLU, Olağanüstü Yönetim, s. 419, 423; GÜNDAY Metin, “Doç. Dr. Metin Günday’ın Yorumu”, Anayasa Yargısı 4, Ankara 1984, s. 275.

²⁶³ Bkz.: KUMRULU Ahmet, **Vergi Hukukundaki Gelişmeler**, Gelirler Genel Müdürlüğü, 7-10 Ekim 1991 Marmaris, s. 69; KÜTÜKÇÜ, KHK, s. 159.

²⁶⁴ Bkz.: ÇAĞAN, Türk Anayasası, s. 175.

²⁶⁵ KUMRULU, **Vergi Hukukundaki Gelişmeler**, s. 70; Bunlar dışındaki muafiyet ve istisna getiren kanun hükmünde kararname örnekleri için bkz.: KÜTÜKÇÜ, KHK, s. 160-163.

olmamak ve Danıştay'ın incelemesinden geçirilmek şartıyla tüzükler çıkarabilir. Tüzükler, Cumhurbaşkanınca imzalanır ve kanunlar gibi yayımlanır". Anayasada "kanunun uygulanmasını göstermek" ve "emrettiği işleri belirtmek" üzere çıkarılabilecek iki tür tüzükten bahsedilmektedir. Birinci durumda Bakanlar Kurulunun tüzük çıkarıp çıkarmama konusunda takdir yetkisi varken; ikinci durumda bir zorunluluk söz konusudur²⁶⁶. Tüzükleri idarenin diğer düzenleyici işlemlerinden ayırt eden özellik, bunların Danıştay'ın incelemesinden geçmeleridir²⁶⁷.

Bakanlar Kurulu vergilendirme konusundaki takdir yetkisini tüzükler yoluyla kullanabilir. Ancak tüzük çıkarma prosedürünün uzun ve karmaşık olması sebebiyle bu yola kanunlarla zorunlu kılınmadıkça başvurulmamaktadır²⁶⁸. Bakanlar Kurulunun vergilendirme alanında düzenlediği tüzüğe tek örnek, Emlâk Vergisi Kanununun (EVK) verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan tüzüktür²⁶⁹. Bu tüzük, kanundaki emredici hükme dayanılarak çıkarılmıştır.

Vergi hukuku alanında tüzükler kural olarak düzenleyici ve yardımcı kaynak niteliğindedir. Ayrıca uygulamaya ve ayrıntıya ilişkin hükümler tüzüklerle düzenlenebilir²⁷⁰. Bunlar hakkında Danıştay'da iptal davası açma imkânı bulunmaktadır.

dd. Yönetmelik

Yönetmelikler Anayasanın 124. maddesinde düzenlenmişlerdir: "Başbakanlık, bakanlıklar ve kamu tüzelkişileri, kendi görev alanlarını ilgilendiren kanunların ve tüzüklerin uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla, yönetmelikler çıkarabilirler". Maddede ayrıca hangi yönetmeliklerin Resmî Gazetede yayımlanacağını kanunda belirtileceği hükmü yer almaktadır²⁷¹.

Yönetmelikler idarenin en geniş uygulama alanına sahip düzenleyici işlemleri niteliğindedir²⁷². Bakanlar Kurulunun yönetmelik çıkarma yetkisine sahip olmadığı ileri

²⁶⁶ TEZİÇ, Anayasa, s. 58; TANÖR – YÜZBAŞIOĞLU, s. 383.

²⁶⁷ Danıştay'ın incelemesinden geçirilmemiş tüzük yok sayılır. Ancak Danıştay'ın incelemesi istisnâ niteliktedir, aksi halde bu inceleme bir şekil şartı olmaktan çıkar ve bir yetki ortaklığına dönüşür. GÜNEŞ T., s. 179; ÖZBUDUN, Anayasa Hukuku, s. 218.

²⁶⁸ KIRBAŞ, s. 49; ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 131.

²⁶⁹ Bkz.: Emlâk Vergisine Matrah Olarak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük, RG., 15.3.1973, S. 14129.

²⁷⁰ Bkz.: KIRBAŞ, s. 49; ERGİNAY, s. 36-37; ÇOLAK, Düzenleyici İşlem, s. 120.

²⁷¹ Resmî Gazetede yayımlanması gereken yönetmelikler, kanunların ve tüzüklerin uygulanmasını gösteren klasik düzenleyici işlem niteliğindedir. Resmî Gazetede yayımlanmaları zorunlu olmayan yönetmelikler ise, anayasaya göre yönetmelik çıkarma yetkisine sahip kuruluşların teknik faaliyetlerini belli bir düzende yürütmek amacıyla çıkardıkları kendi iç düzenlerine ilişkin alelâde yönetmeliklerdir. Bkz.: TEZİÇ, Anayasa, s. 59; TANÖR – YÜZBAŞIOĞLU, s. 386-387.

²⁷² TANÖR – YÜZBAŞIOĞLU, s. 384.

sürülmektedir²⁷³. Ancak daha isabetli bir görüşe göre, yönetmelikler genel düzenleyici işlem türü oldukları için, icraî karar almaya yetkili her idarî makamın yönetmelik yapmaya yetkili olması gerekir. Dolayısıyla Bakanlar Kurulu, vergilendirme alanında kendisine tanınan takdir yetkisini yönetmelikler yoluyla kullanabilir²⁷⁴. Vergi hukuku alanında gerek Maliye Bakanlığı gerekse Bakanlar Kurulu, gerekli gördükleri takdirde her zaman için yönetmelik çıkarabilirler²⁷⁵. Genellikle ayrıntılara ilişkin hususlar yönetmeliklerle düzenlendiği için, vergi hukuku alanında yönetmelikleri esas itibariyle Maliye Bakanlığı çıkarmaktadır.

Vergi hukuku alanında yönetmelikler kural olarak yardımcı kaynak niteliğindedir. Vergi kanunları ve tüzüklerdeki hükümleri açıklayıcı ve ayrıntıları gösterici nitelikteki metinlerdir²⁷⁶. Tüzüklerden farklı olarak yönetmeliklerin Danıştay incelemesinden geçirilmesi gerekmemektedir. Ancak malî konulara ilişkin yönetmeliklerde Sayıştay Kanununun 105. maddesine göre, Sayıştay'ın istişarî mütalaasının alınması gereklidir. Düzenlemeye ilişkin sınırlar kanunla belirlenmedikçe, Bakanlar Kurulu tüzüklerle olduğu gibi yönetmeliklerle de vergilendirmenin temel öğelerine ilişkin düzenlemelerde bulunamaz²⁷⁷.

b. Diğer Düzenlemelerden Kaynaklanan Takdir Yetkisini Kullanma Şekilleri

Bakanlar Kurulunun takdir yetkisinin kaynağı anayasa olmasına rağmen, Maliye Bakanlığı ve teşkilâtına tanınan takdir yetkisinin kaynağını kural olarak vergi kanunları teşkil etmektedir. Anayasanın 73/4. maddesi kapsamı dışında kalan konularda vergi kanunlarıyla vergi idaresine tanınan takdir yetkisi, vergilendirmenin temel öğelerine yönelik değil ayrıntılara, teknik konulara ilişkindir. Burada vergi idaresinin esas itibariyle açıklayıcı, yorumlayıcı nitelikte işlemleri söz konusu olduğu için, çoğunlukla gerçek anlamda takdir yetkisinin varlığından bahsetmek mümkün değildir.

Vergi idaresi, vergi kanunlarını uygularken zorunlu olarak yorum yapmaktadır²⁷⁸. İdarenin yaptığı yorum, idarî yorum olarak adlandırılabilir. İdarî yorum, vergi idaresinin vergi

²⁷³ Bkz.: TEZİÇ, Anayasa, s. 60; TANÖR – YÜZBAŞIOĞLU, s. 385.

²⁷⁴ Karş.: ÖZBUDUN, Anayasa Hukuku, s. 219.

²⁷⁵ KIRBAŞ, s. 50.

²⁷⁶ KIRBAŞ, s. 50; ERGİNAY, s. 37; “Yasayla getirilen kısmi uzlaşma olanağı, tarhiyat sonrası uzlaşmada, yukarıda sözü edilen yönetmelik ile ortadan kaldırılmış olup, idarenin uygulamaya ilişkin genel ve objektif kuralları kanuna aykırı olmamak şartıyla kendisine tanınan sınırlar içinde kullanılması gerektiği biçiminde açıklanan ilkenin ihlali sonucunu doğurmaktadır”. D.4.d., 14.6.2000 gün ve E. 1999/5635, K. 2000/2810, DD, S. 105, s. 204.

²⁷⁷ ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 133.

²⁷⁸ ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 17; SAYGILIOĞLU, s. 64; ŞİŞMAN, s. 70; Yorum, hukuk kurallarının gerçek anlamlarının ne olduğunun araştırılması ve belirlenmesi olarak tanımlanabilir. Bkz.: SAYGILIOĞLU Nevzat, **Vergi Hukukunda Yorum**, Ankara 1987, s. 18; Ayrıca karş.: ŞİŞMAN Bülent, “Vergi Hukukunda Yorum ve Öğeleri”, Vergi Dünyası, S. 252, Ağustos 2002, s. 69.

kanunlarını anlayış ve uygulayış biçimi ile ilgilidir. Buna göre, örneğin bir genel tebliğde veya muktezada belirtilen görüş, idarî bir yorumdur²⁷⁹.

İdare hukukunda, kanunlarda ayrıntılı düzenlenmemiş konularda ortaya çıkan birtakım boşluklar idarenin takdir yetkisi ile doldurulabilmektedir²⁸⁰. Ancak bu noktada vergi hukuku, idare hukukundan farklılık göstermektedir. Çünkü vergilerin kanuniliği ilkesi ve bunun doğal sonucu olan kıyas yasağı sebebiyle vergi hukuku alanında boşluk doldurma söz konusu değildir²⁸¹. Vergi hukukunda ancak kanun içi (intra legem) yorum yapılabilir, kanun dışı yorum yapılamaz²⁸². Kıyas, kanunun anlamını ortaya koyabilmek için değil, kanundaki boşlukları doldurmak için yapılan genişletici bir işlemdir. Dolayısıyla kıyas, vergi hukukunda yorumun sınırını oluşturmaktadır²⁸³. Vergi hukukunda kıyas yoluyla yoruma başvurulması, vergilerin kanuniliği ve hukukî güvenlik ilkelerine ters düşer²⁸⁴.

Vergilendirmede kıyas yasağı belirlilik ilkesini tamamlamaktadır. Vergilere ilişkin kural ve işlemlerin açık ve anlaşılabilir olması gerektiğini ifade eden belirlilik ilkesi, vergilemede keyfiliğin önlenmesinde önemli yere sahiptir²⁸⁵. Kanunî idare ilkesi de, vergi kanunlarındaki boşlukların kıyas yoluyla doldurulmasını engellemektedir. Aksi halde idareye, kanunî dayanak olmadan keyfî işlemler yapabilmenin yolu açılmış olur²⁸⁶. Vergi hukuku alanında idarenin boşluk doldurma yetkisi bulunmadığı gibi hâkimin de hukuk yaratma

²⁷⁹ ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 18; Ayrıca bkz.: KIRBAŞ, s. 70; ATAR, s. 37; ÇOKYİĞİT Yusuf, “Vergi Hukukunda Yorum”, Vergi Dünyası, S. 278, Ekim 2004, s. 130; UFUK M. Tahir, “Vergi Hukukunda Yorum ve Kıyas”, Yaklaşım, S. 101, Mayıs 2001, s. 103.

²⁸⁰ Bkz.: KARATEPE, s. 72; KARGIN, Takdir Hakkı, s. 72; Ayrıca bkz.: SAYGILIOĞLU, s. 113.

²⁸¹ SAYGILIOĞLU, s. 113; ULUATAM – METHİBAY, s. 72-73; BİRSENOĞUL Hakan, “Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı Yoluyla Hukuk Güvenliği mi?” AÜEHFD, C. VII, S. 3-4, Aralık 2003, s. 165-166; ÖZKAN Murat, “Vergi Hukukunda Yorum”, Yaklaşım, S. 139, Temmuz 2004, s. 139; KÜÇÜK Muzaffer, “Vergi Hukukunda Yorum”, Vergi Dünyası, S. 205, Eylül 1998, s. 141; karşı. ÖZDEMİRCİ Fahrettin, “Vergi Hukukunda Yorum”, Vergi Dünyası, S. 259, Mart 2003, s. 104.

²⁸² SAYGILIOĞLU, s. 74; ÇOKYİĞİT, s. 130.

²⁸³ KIRBAŞ, s. 69; ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 30; ARIKAN, Demokratik, s. 213; TAVŞANCI Aykut, “Vergilendirme Yetkisinin Anayasal Sınırları ve 1982 Anayasası” Vergi Sorunları, S. 203, Ağustos 2005, s. 141-142; “Yükümlülerin işlerini terk etmeleri nedeniyle fatura, perakende satış fişi gibi belgeleri iptal edilmek üzere ibraz etmemelerinin bu kapsama (VUK’un 30/3. maddesi kapsamına) dahil edilmediği, bahsi geçen yasa hükmünün kıyas yoluyla “belgelerin iptal edilmek üzere ibraz edilmemesi” durumu için uygulanmasının “vergi hukukunda kıyas olamayacağı” yolundaki genel hukuk bilgisine aykırılık teşkil ettiği (açıktır)”, D.9.d., 19.11.2002 gün ve E. 2000/2321, K. 2002/4767, DKD, S. 1, s. 379.

²⁸⁴ ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 29; ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 174; ARIKAN Zeynep, “Türk Vergi Sisteminin Genel Değerlendirilmesi ve Çözüm Önerileri”, Vergi Sorunları, S. 199, Nisan 2005, s. 156; GÜNEŞ G., s. 142; SAYGILIOĞLU, s. 74; UFUK, Yorum, s. 106.

²⁸⁵ Bkz.: ÜSTÜN, İlkeler, s. 266; ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 172-173.

²⁸⁶ ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 174; bkz. TAVŞANCI, Vergilendirme Yetkisi, s. 136; BİRSENOĞUL, s. 166; YILMAZ Güneş, “Verginin Yasallığı İlkesi ve Bir Anayasa Mahkemesi Kararı Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları, S. 177, Haziran 2003, s. 200.

yetkisi bulunmamaktadır²⁸⁷. Bu husus vergi idaresinin takdir yetkisinin önemli bir özelliğini oluşturmaktadır.

Vergi kanunlarında sebep unsurunun belirsiz, soyut kurallarla hükme bağlanmış olması durumunda idarenin takdir yetkisi vardır. Ancak bu durum, vergi hukukunda tipleştirme konusuyla birlikte değerlendirilmelidir²⁸⁸. Vergi hukukunda büyük ölçüde sayma yöntemi geçerli olmakla birlikte, vergilerin kanunîliği ilkesini zedelemekten belli oranda bu yöntemden uzaklaşmak gereklidir²⁸⁹. Ancak bu durumda da vergilerin kanunîliği ve vergilerin belirgin olması ilkeleri uyarınca kanun koyucunun soyut ve belirsiz kavramlar kullanmaması, eğer kullanacaksa bunları çok belirli kriterlerle tanımlaması ve bunların sınırlarını iyi çizmesi gerekir²⁹⁰.

Vergi idaresi, vergi kanunlarından kaynaklanan takdir yetkisini çeşitli işlemler yoluyla kullanabilir. Vergi hukuku alanında Maliye Bakanlığı, gerekli gördüğü takdirde her zaman için yönetmelik çıkarabilir²⁹¹. Yönetmelikler dışında vergi hukukuna özgü bazı işlem türleri de dahil olmak üzere çeşitli işlemler yoluyla takdir yetkisi kullanılabilir. Bunlar genel tebliğ, genelge, özelge ve sirküler olarak sayılabilir.

aa. Genel Tebliğ ve Genelgeler

Genel tebliğler, kanunların daha iyi bir şekilde yorumlanıp uygulanması amacıyla vergi idaresinin başvurduğu düzenleyici işlemlerdendir. Maliye Bakanlığı düzenleme yetkisini çoğu kez genel tebliğler çıkarmak suretiyle kullanmaktadır²⁹².

Genel tebliğler iki grupta incelenebilir. Birinci grup genel tebliğler, vergi kanunlarının Maliye Bakanlığına tanıdığı düzenleme yetkisine dayanılarak çıkarılmaktadır. Bu tebliğler yeni hükümler getirdikleri için kendilerine uyulması zorunlu aslî kaynak durumundadırlar²⁹³. İkinci grup genel tebliğler ise Maliye Bakanlığının teşkilâtına yönelik olarak yayımladığı, vergi kanunlarını açıklayıcı ve yorumlayıcı nitelikteki metinlerdir. Bu grup genel tebliğler

²⁸⁷ SAYGILIOĞLU, s. 116; KÜÇÜK M., Yorum, s. 141; karşı. ÖZDEMİR, s. 108.

²⁸⁸ ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 94-95; Vergi hukukunda tipleştirme, kanun koyucunun vergiye ilişkin ayrıntılı hükümler yerine genel ve soyut kuralları koymasındır. Bkz.: ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 31; SAYGILIOĞLU, s. 82.

²⁸⁹ ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 31; ATAR, s. 22

²⁹⁰ GÜNEŞ G., s. 144.

²⁹¹ KIRBAŞ, s. 50.

²⁹² KIRBAŞ, s. 51; ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 134.

²⁹³ KIRBAŞ, s. 51; KANETİ, Vergi Hukuku, s. 24; ULUATAM – METHİBAY, s. 41; EGEMEN Ali – SEHER Talat, “414 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliğinin Anayasanın 73’üncü Maddesi ve İdarenin Takdir Yetkisini Kullanması Açısından Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası, S. 239, Temmuz 2001, s. 77.

yeni bir hüküm getirmedikleri için yardımcı kaynak durumundadırlar²⁹⁴. İcraî nitelik taşıyan ve mükelleflerin hukukî durumlarını doğrudan doğruya etkileyen birinci grup genel tebliğler dava konusu yapılabilirler. İcraî nitelik taşımayan ikinci grup genel tebliğlerde ise ancak, bu tebliğlere dayanılarak tesis edilen bireysel nitelikteki idarî işlemler dava konusu edilebilir²⁹⁵.

Vergi idaresinin genel tebliğlerde çoğunlukla deyimsel yoruma, bazı durumlarda da amaçsal yoruma başvurduğu söylenebilir²⁹⁶. Vergi idaresinin kanundan aldığı yetkiye dayanarak genel tebliğlerle yaptığı, amortisman oranlarının belirlenmesi, döviz kurlarının tespiti gibi bazı düzenlemeler vardır. Bu tür düzenlemeler bir anlamda idarenin takdir yetkisini kullanmasıdır²⁹⁷. İdare, takdir yetkisine dayanarak söz konusu tespitleri gerçekleştirecektir. Vergi idaresinin genel tebliğlerle yaptığı bazı tanımlamalar da takdir yetkisinin kapsamına girmektedir. Örneğin çeşitli vergi kanunlarında yer alan fatura değeri²⁹⁸, pansiyon, eser, yatırım kredisi, mücavir alan, inşaat alanı, net alan gibi kavramlar genel tebliğlerle tanımlanmaktadır. Bu tanımlamalar vergi idaresinin takdir yetkisini kullanmasının yansımalarıdır²⁹⁹.

Genel tebliğler dışında genelge ve genel yazılar da Maliye Bakanlığının başvurduğu idarî işlem türleridir. Bunlar vergi dairelerinin sorularına verilen cevaplar şeklinde olabileceği gibi, uygulamada birlik sağlamak amacıyla bazı önemli konularda bütün teşkilâta gönderilen iç genelge ya da genel yazı niteliğinde olabilmektedir. Diğer bir ifadeyle genelgeler, vergi

²⁹⁴ Bunlar, Maliye Bakanlığının görüşünü yansıtır, idarî emir niteliğinde oldukları için sadece vergi dairelerini bağlar; mükellefleri ve yargı organlarını bağlamazlar. KIRBAŞ, s. 52; KANETİ, Vergi Hukuku, s. 25; ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 16; “Daha önce yürürlüğe konulan üst hukuk normunu yineleyen veya bu üst hukuk normunun nasıl anlaşılması gerektiği konusunda alt idari birimlere yada idare edilenlere açıklamalar getiren idari tasarruflar, Hukuk Düzeninde herhangi bir değişiklik oluşturamayacaklarından, idare edilenler yönünden bağlayıcı, dolayısıyla da düzenleyici değildirler. İdarenin bu nitelikteki bir işleminin, idari yargı denetimine tabi tutulması, bu denetimin varlık nedenine uygun düşmez”, D.7.d., 13.11.2003 gün ve E. 2003/1976, K. 2003/4748, Vergi Dünyası, S. 287, Temmuz 2005, s. 191; “Dava konusu Genel Tebliğin incelenmesinden; (MTVK’nın 5. maddesinde) yer alan düzenlemelerin açıklanması amacıyla kaleme alındığı ve anılan Kanun hükümleri ile oluşturulan hukuki durumda herhangi bir değişiklik meydana getirmediği gibi, yeni bir hukuk kuralı da ortaya koymadığı, yasa hükümlerinin tekrarı niteliğinde olduğu anlaşılmıştır. Hal böyle olunca; ... idari davaya konu edilebilecek nitelikte düzenleyici bir işlemin varlığından söz etmek mümkün değildir”. D.7.d., 5.10.2004 gün ve E. 2004/1123, K. 2004/2340, DKD, S. 6, s. 177-178; Diğer örnekler için bkz.: KAYA Cemil, “Türk İdare Hukukunda İcraî Olmayan İdari İşlemler”, GÜHFD, C. 9, S. 1-2, Haziran-Aralık 2005, s. 270, dn. 91.

²⁹⁵ TEKİN Cem, “Vergi İdaresinin Yayınladığı Genel Tebliğlerin Dava Konusu Edilmesi”, Vergi Sorunları, S. 179, Ağustos 2003, s. 103.

²⁹⁶ SAYGILIOĞLU, s. 139.

²⁹⁷ SAYGILIOĞLU, s. 199.

²⁹⁸ VİVK’nın 16. maddesindeki fatura değeri kavramı, 31 Aralık 1998 tarihinde yayımlanan 28 No.lu VİVK Genel Tebliğinde tanımlanmıştır. Ancak söz konusu tebliğde yer alan açıklamada fatura değerinin kapsamını genişletici bazı hükümlere yer verilmiştir. Kanunda açık bir hüküm olmamasına rağmen, tebliğde sayma yöntemiyle fatura değeri kavramının kapsamı genişletilmiştir. Bu durum doktrinde haklı olarak eleştirilmektedir. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz.: ORTAÇ F. Rifat, “Yarışma ve Çekilişler Sonucunda Aynı Olarak Verilen İkramiyelerde Fatura Değeri Kavramı”, Yaklaşım, S. 85, Ocak 2000, s. 24 vd.

²⁹⁹ Ayrıntılı bilgi için bkz.: SAYGILIOĞLU, s. 199.

idaresinin işleyişine yönelik hükümler içerir³⁰⁰. Genelge ve genel yazılar vergi hukukunun yardımcı kaynakları arasında yer alırlar.

bb. Özelgeler (Muktezalar)

Özelgeler (muktezalar), VUK'un 413. maddesinde düzenlenmiştir³⁰¹. Buna göre özelgeler, mükelleflerin vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından karmaşık ve tereddüde yol açan durumlar hakkında bilgi istemeleri üzerine, yetkili makamlar tarafından kendilerine yazılı olarak verilen cevaplardır. İdare tarafından verilen bu yazılı görüşler, sadece verildikleri mükellefler açısından hüküm ifade ederler³⁰².

Mükelleflerin kendilerine tebliğ edilen özelgeye göre işlemde bulunmaları halinde, bu işlem cezayı gerektirse dahi ceza kesilmeyecektir³⁰³. Ancak bunun için mükellefe bilginin yazılı olarak ve yetkili makamlar tarafından verilmiş olması gerekmektedir. Bilgi mükellefin bizzat şahsına verilmiş olmalıdır³⁰⁴. Başka bir mükellefe verilmiş bilgiye dayanarak hareket edenler bilginin yanlış olması durumunda cezaya muhatap olacaklardır. Ayrıca bilgi verilen konudaki maddî unsurların, o bilgiye göre uygulama yapılan olaylarda aynen bulunması gerekir³⁰⁵. “Yanılma” başlığını taşıyan VUK'un 369. maddesine göre, yetkili makamların mükellefe yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları ile bir hükmün uygulanma tarzı hususunda

³⁰⁰ Genelge ve genel yazılar, iç idarî emir niteliğinde olduklarından sadece vergi dairelerini bağlar, mükellefleri bağlamazlar. Dava konusu yapılamazlar. KIRBAŞ, s. 53; ULUATAM – METHİBAY, s. 42; ÇELİK Celal, “Vergi Hukukunun Yardımcı Kaynağı Olarak İdari Düzenlemeler”, Vergi Dünyası, S. 261, Mayıs 2003, s. 25; ERGİNAY, s. 41; KANETİ, Vergi Hukuku, s. 26; “Maliye Bakanlığı iç uygulama genelgesinin muvafakatname gönderilmesi zorunluluğunu bertaraf edemeyeceği”, D. 3.d., 25.4.2000 gün ve E. 2000/887, K. 2000/1582, DD, S. 105, s. 191

³⁰¹ VUK md. 413: “Mükellefler, Maliye Bakanlığından veya Maliye Bakanlığının bu hususta yetkili kıldığı makamlardan vergi durumları ve vergi uygulanması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında izahat isteyebilirler”.

³⁰² ARIKAN Zeynep, “Vergi Hukukunun Kaynaklarından Mukteza ve Sonuçları”, DEÜİİBFD., C. 13, S. 11, 1998, s. 127; KORKUSUZ Mehmet, “Mükelleflerin Vergi İdaresinden Yazılı Görüş (Mukteza) İsteme Hakkı”, Maliye Postası Dergisi, yıl: 17, S. 381, 15 Temmuz 1996, s. 56; SEVGİ Şuayip, “Vergi Hukuku’nda Mukteza”, Vergi Sorunları, S. 197, Şubat 2005, s. 50, 52.

³⁰³ VUK md. 413/3: “Alacakları cevaplara göre hareket eden mükelleflerin bu hareketleri cezayı istilzam etse dahi ceza kesilmez”.

³⁰⁴ Dolayısıyla, özelgeler bir bakıma “mükellefe özel” idarî açıklamalardır. Bkz.: DEMİRCİ Azmi, “Vergi Uygulamasında Özelgeler (Muktezalar); İşlevleri ve Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası, S. 255, Kasım 2002, s. 33; Zaten mükelleflerin kendileri ile ilgili olmak şartıyla vergi durumları veya vergi uygulaması bakımından doğrudan yaptıkları başvurular dikkate alınacaktır. Bkz.: ARPACI Altar Ömer, “Özelgelerin Denetim Elemanını Bağlayıcılığı Hangi Boyutta?”, Vergi Sorunları, S. 192, Eylül 2004, s. 80.

³⁰⁵ ÖZBUDAK Mehmet, “Vergi İdaresinden Yazılı Görüş (Özelge) İsteme”, Yaklaşım, S. 39, Mart 1996, s. 94-95; YILDIZ Murat A., “Özelge (Mukteza) Kavramı ve Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları, S. 123, Aralık 1998, s. 43; ARIKAN, Mukteza, s. 130-131; Zaten kanuna göre özelge isteme hakkı sadece mükelleflere aittir. Ancak, ilgileri nedeniyle çeşitli kuruluşların özelge talebinde bulunmaları halinde, yanılma müessesesinin vergi yükümlülerine sağladığı ceza kesmeme hükmünden yararlanmaları imkânsızdır. Bkz.: ÖZEL Salih, “Türk Vergi Hukukunda Yanılma-I”, Yaklaşım, S. 120, Aralık 2002, s. 18, 19; SARAÇOĞLU Fatih – ŞAHAN Özgür, “Vergi Hukukunda Özelgeler ve Neden Olduğu Sakıncalar”, Mali Kılavuz, yıl 7, S. 28, Nisan-Haziran 2005, s. 145.

yetkili makamların görüş ve kanaatini değiştirmiş veya bu hükme ait bir içtihadın değişmiş olması halleri yanılma sayılarak, söz konusu hallerde vergi cezasının kesilemeyeceği hükme bağlanmıştır. Çünkü bu gibi durumlarda suçun manevî unsuru olan kast bulunmamaktadır. Ancak bu maddede sadece ceza konusunda bir istisna tanınmaktadır. İlave tarhiyata konu olan vergiler ve buna ait gecikme faizlerinin tahsilinden, daha önce alınmış olan yazılı görüş sebebiyle vazgeçilmemektedir.

Vergi idaresi özelge konusunda çoğunlukla deyimsel ve sistematik yorum yoluna başvurmaktadır³⁰⁶. Vergi ile ilgili işlemlerin yürütülmesi konusundaki açıklamalar olan özalgeler, kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem niteliği taşımadıkları için bağlayıcı değildir. Özalgeler vergi hukukunun talî, yardımcı kaynakları arasında yer alır³⁰⁷. Özalgeler konusunda yetkili makamlar Maliye Bakanlığı adına Gelir İdaresi Başkanlığıdır. Maliye Bakanlığı VUK'un 413. maddesiyle kendisine verilen yetkiye dayanarak çıkardığı genel tebliğ ile defterdarlıkları da özelge vermek konusunda yetkili kılmıştır³⁰⁸. Ayrıca vergi dairesi başkanlıkları kendi yetki ve görev alanlarıyla sınırlı olmak şartıyla özelge vermeye yetkilidir.

cc. Sirküler

Takdir yetkisine ve icraî karar alma yetkisine sahip olan her organ, çeşitli isimler altında düzenleyici işlemler yapabilmektedir. İdarî işlemlerdeki bu isim farklılıkları sonuç itibariyle, işlemi yapan organı veya düzenlenen konuyu göstermek bakımından önem taşımaktadır. Sirküler de bu işlemlerden biridir³⁰⁹. Vergi hukuku bakımından sirküler, özel bir kanun maddesine dayanmayan, Maliye Bakanlığının genel düzenleme yetkisine dayanarak, uygulamada birlik sağlanmasına yönelik çıkardığı, kendi görüşünü yansıtan yazılar olarak tanımlanabilir³¹⁰.

³⁰⁶ SAYGILIOĞLU, s. 139.

³⁰⁷ ERDEM Doğan, “Vergi Hukukunda Özalgeler (Muktezalar) ve Uygulanışı”, Vergi Sorunları, S. 91, Nisan 1996, s. 90-91; ARIKAN, Mukteza, s. 130; KANETİ, s. 26; KORKUSUZ, s. 52; “Uygulamadaki tereddütlerin giderilmesi amacıyla bildirilen görüşler, tavsiye ve danışma yazıları, kesin ve yürütülmesi gereken işlemler olmadıkları gibi hukuki sonuç doğuracak nitelik taşımadıkları için idari davaya konu olamazlar”. DVDDGK., 25.10.2002 gün ve E. 2002/203, K. 2002/340, DKD, S. 2, s. 128; D.7.d., 26.5.1998 gün ve E. 1997/2574, K. 1998/2036, DD, S. 98, s. 424.

³⁰⁸ Bu tebliğe göre mükellefler Bakanlıktan değil, doğrudan doğruya defterdarlıklardan bilgi isteyeceklerdir. Defterdarlıklar tereddüt ettikleri ya da çözemedikleri konularda Bakanlığa başvuracaklardır. Mükelleflerin doğrudan Bakanlığa başvurmaları halinde ise dilekçeler defterdarlıklara gönderilecektir. Defterdarlıkça verilen cevabı yetersiz bulan mükellefler tekrar defterdarlığa başvurarak bakanlıktan görüş alınmasını isteyecektir. Bkz.: 188 No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, RG., 20.12.1988, S. 20025.

³⁰⁹ Bkz.: GÜNEŞ T., s. 187; Sirküler, hiyerarşik amirlerin ve özellikle bakanların sahip oldukları hiyerarşik gücüne dayanarak, astlarına uygulamakla yükümlü oldukları kanun, tüzük ve yönetmelik hükümlerinin yorumlanması ve uygulanması konusunda verdikleri emir, talimat ve görüşlerdir. Bkz.: GERÇEK Adnan, ““Sirküler”lerin Vergi Hukuku Kaynağı Olma Niteliği”, Yaklaşım, S. 135, Mart 2004, s. 205.

³¹⁰ AK Mehlika Sultan, “Vergi Hukuku Bakımından Sirküler”, Vergi Dünyası, S. 278, Ekim 2004, s. 110.

Sirkülerlerle ilgili ilk hüküm 315 sıra no.lu VUK Genel Tebliği'nde yer almıştır³¹¹. Bu genel tebliğde bazı durumlarda aynı konuya ilişkin ayrı ayrı özelge talep edilmesinin bakanlığın iş yükünü artırdığı ifade edilmiş ve o tarihten itibaren özelge taleplerinin sirküler yoluyla cevaplandırılması yoluna gidilebileceği belirtilmiştir. Tebliğde, durumları sirkülerde yayımlanan olaya uyan ve yapılan açıklamalar doğrultusunda işlem yapan mükelleflere, VUK'un 413. maddesinin son fıkrasında yer alan hüküm uyarınca herhangi bir cezaî işlem yapılmayacağı hükme bağlanmıştır. Sirkülerle ilgili kanunî dayanak ancak, 7.8.2003 tarihinde oluşturulabilmiştir. Bu tarihte 4962 sayılı Kanunla VUK'un 413. maddesine “yazı ile veya sirkülerle” ibaresi eklenmiştir³¹².

Özelge sadece verildiği mükellef açısından geçerli iken sirküler tüm mükellefler için uygulanabilecek bakanlık görüşleridir³¹³. VUK'un 413. maddesi incelendiğinde sirkülerlerin sadece vergi uygulamalarıyla ilgili belirli bir durumdaki çok sayıda mükellefin tereddüde düşmesi ve Maliye Bakanlığına başvurması halinde “genel nitelikli özelge” şeklinde çıkarılması gerektiği sonucuna ulaşılır³¹⁴. Buna göre sirkülerle vergi hukuku alanında yeni bir düzenleme getirilemez. Bunların herhangi bir icraî niteliği ve bağlayıcılığı yoktur³¹⁵. Sirkülerler vergi hukukunun talî kaynakları arasında yer almaktadır.

Uygulamada sirkülerlerin çeşitli içerik ve nitelikte yayımlandığı görülmektedir. İlk olarak özelge işlevini gören sirkülerler şeklinde yayımlanmaktadır. Bunlar genel nitelikli özelge olarak tanımlanabilir³¹⁶. Sirkülerin amacına ve niteliğine uygun olan yayımlanma tarzı budur. Bunun dışında Maliye Bakanlığı tarafından sirkülerler, genelge ve genel yazı şeklinde veya açıklayıcı (ikinci grup) genel tebliğ şeklinde yayımlanabilmektedir³¹⁷. Bütün bunların dışında, bazı durumlarda sirkülerlerin düzenleyici (birinci grup) genel tebliğ şeklinde de yayımlanmalarına rastlanabilmektedir. Ancak, Resmî Gazetede yayımlanmadıkları için bunların ilgililere tebliğinde sorunlar vardır. Bu şekilde çıkarılan sirkülerler kendilerine

³¹¹ 315 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği, RG., 30.4.2003, S. 25094; bu konuda bkz.: DEMİRCİ Azmi, “315 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası, S. 262, Haziran 2003, s. 104 vd.

³¹² 4962 sayılı Kanun, RG., 7.8.2003, S. 25192.

³¹³ SEVGİ, s. 54; DEMİRCİ Genel Tebliğ, s. 110; Dolayısıyla bunlar münferit bir durum değil, genel bir yorum, görüş içerir. Bkz.: AK, s. 111.

³¹⁴ GERÇEK, Sirküler, s. 209.

³¹⁵ İdarî emir ve idarî yorum niteliğinde olduğundan sadece vergi dairelerini bağlamaktadır. GERÇEK, Sirküler, s. 209; AK, s. 110, 111.

³¹⁶ GERÇEK, Sirküler, s. 206.

³¹⁷ GERÇEK, Sirküler, s. 207-208; AK, s. 111.

uyulması zorunlu yeni hüküm getirdikleri için dava konusu yapılabilmektedirler. Bu durum, bu tip sirkülerlerin hukukî durumlarını tartışmalı hale getirmesi sebebiyle eleştirilmektedir³¹⁸.

2. Vergi Hukukundaki İdarî İşlemlerin Uygulanma Zamanı Bakımından Takdir Yetkisiyle İlişkisi

Vergi hukuku alanına ilişkin olarak, doktrinde esas itibariyle vergi kanunlarının zaman bakımından uygulanması konusu üzerinde durulmuştur. İdarî işlemler ise genel olarak vergi kanunlarının zaman bakımından uygulanmasına ilişkin kurallara tâbidirler ve aynı esaslar vergi hukuku alanındaki idarî işlemler için de geçerlidir. İdarî işlemlerin yürürlüğe girmesi, uygulanacakları dönem, ileri ve geriye yürümemeleri, geri alınma ve kaldırılmaları, bunların zaman bakımından uygulanma konusunun içinde incelenebilir.

a. İdarî İşlemlerin Yürürlüğü ve Geriye Yürümemesi

İdarî işlemlerde yürürlüğe giriş zamanı, birel işlemlerde ilgiliye yazılı bildirim; düzenleyici işlemlerde ise yayımlanma tarihidir³¹⁹. Bunlara karşı dava açma süresi, bu tarihlerden itibaren başlar. Gerek düzenleyici gerekse birel işlemler kural olarak yürürlük tarihinden itibaren hukukî sonuç doğurur. Ancak, bazı durumlarda hukukî sonuçların elde edilmesi için ayrıca uygulama işlemine gerek vardır³²⁰.

Kanunların geriye ve ileriye yürümemesi, idarenin işlemleri açısından da geçerlidir³²¹. İdarenin yapmış olduğu işlemler geriye ve ileriye yürümezler³²². Anayasada geriye yürümezlik ile ilgili bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak hukukî güvenlik ilkesi vergi kanunlarının geçmişte meydana gelen olaylara uygulanmamasını gerektirir. Vergi hukukunda geriye yürümezlik ilkesi sadece vergi kanunları yönünden değil, aynı zamanda idarenin vergilendirme alanında düzenleme yetkisine sahip olduğu durumlarda da geçerlidir³²³. İdarî

³¹⁸ Ayrıntılı bilgi için bkz.: AK, s. 111-112; GERÇEK, Sirküler, s. 208-209.

³¹⁹ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz.: AKILLIOĞLU Tekin, “Yönetmelik İşlemlerinde Yürürlüğe Giriş Sorunu”, AİD, C. 12, S. 2, Haziran 1979, s. 33 vd.; BIYIKLI Hasan İsmet, “Fransız ve Türk Hukuk Sistemlerinde İdarî İşlemlerin Geriye Yürümezliği İlkesi”, DD, yıl 3, S. 11, 1973, s. 94; GÖZÜBÜYÜK, Yönetim, s. 256; TEKBAŞ, Kararlar, s. 68; Vergi kanunlarının yürürlüğü hakkında ayrıntılı bilgi için bkz.: KIRBAŞ, s. 64; ARIKAN Zeynep, “Vergi Kanunlarının Zaman Bakımından Uygulanması ve Sonuçları”, DEÜİİBFD, C. 11, S. 2, 1996, s. 33; ULUATAM – METHİBAY, s. 47.

³²⁰ GÖZÜBÜYÜK, Yönetim, s. 256.

³²¹ Bunların hukukun genel ilkesi niteliğinde olduğu kabul edilmektedir. AKILLIOĞLU Tekin, “Ekonomik Alanda Yönetmelik İşlemlerin Geriye Yürümezlik Kuralı Karşısında Çeşitli Durumları”, Prof. Aziz KÖKLÜ’nün Anısına Armağan, Ankara 1984, s. 34 vd.; BIYIKLI, s. 85.

³²² KIRBAŞ, s. 65; ERGİNAY, s. 44; ULUATAM – METHİBAY, s. 52; GÖZÜBÜYÜK, Yönetim, s. 257; ÇAĞLAR Bakır, “Doç. Dr. Bakır Çağlar’ın Yorumu”, Anayasa Yargısı 4, Ankara 1984, s. 292 vd.; ARIKAN, Zaman, s. 35, 38.

³²³ ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 179, 187; ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 47, 50; ARIKAN, Demokratik, s. 78; GÜNEŞ G., s. 141; ARIKAN, Zaman, s. 42; İdarî işlemlerinin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren

işlemlerin geriye yürümezliği ilkesi uyarınca vergi idaresince geçmiş dönemlere ilişkin malî yükümlülük konulamaz ve mevcut malî yükümlülükler arttırılamaz³²⁴.

Hukuk devletinin önemli bir unsuru olan hukuk güvenliği, bütün devlet davranışlarının önceden az çok öngörülebilir olması anlamını taşır. Hukukî güvenlik, sadece kişilerin devlet faaliyetlerine duydukları güveni değil, aynı zamanda yürürlükteki mevzuatın süreceğine duyulan güveni de içerir³²⁵. Vergi hukukunda ani düzenlemeler yapılmamalıdır. İdarenin takdir yetkisinin kullanımında idarî istikrar, haklı beklentiler gibi ilkelere de uyulmalıdır³²⁶. Vergi hukuku açısından hukukî güvenlik ilkesi, kişilerin devletin temel hak ve özgürlük alanına vergilendirme yetkisini kullanarak yaptığı müdahaleleri önceden bilmesi ve durumlarını buna göre ayarlamasını ifade eder. Vergilendirmede hukukî güvenlik ilkesinin unsurları; vergilendirmenin belirliliği, kıyas yasağı ve vergi kanunlarının geçmişe yürümezliğidir³²⁷.

uygulanacaklarına, geriye yürütülemeyeceklerine dair şu olay, dolaylı bir örnek olarak gösterilebilir: 2004/8301 sayılı Bakanlar Kurulu kararıyla bazı mal teslimlerine ve hizmet ifalarına uygulanan katma değer vergisi oranlarında indirim yapılmıştır. Bu konuda verilen özetlerde sorulan mal ve hizmetlerin indirimli oranda katma değer vergisine tâbi oldukları belirtilmiştir. Ancak, daha sonra Maliye Bakanlığı özgelge ile beyan ettiği fikrinden vazgeçmiş ve mükelleflerden indirimli oran ile genel oran arasındaki katma değer vergisini ödemelerini istemiştir. Bu durum eleştirilmektedir. Bkz.: KARTALOĞLU Emre, “Muktezaya Dayanarak İndirimli Oranda KDV Uygulanan Mal Teslimi ve Hizmet İfalarının Genel Oranda KDV’ye Tabi Olduğunun Anlaşılması Durumunda KDV Tarhiyatı”, Yaklaşım, S. 148, Nisan 2005, s. 103-106; “Kanuna uygun olduğu güvencesiyle alınmış bir teşvik ve yatırım indirimi belgesine dayanılarak uygulanan yatırım indiriminden dolayı vergi dışı bırakılmış gelirlerin, teşvik ve yatırım indirimi belgesinin yıllar sonra hata yapıldığından bahisle iptal edildiğinden söz edilerek vergilendirilmesi, İdari istikrar prensibine, teşvik tedbirleriyle sağlanmak istenen amaca ve İdarenin taahhüdüne aykırı bulun(muştur)”. D.4.d., 17.11.1998 gün ve E. 1997/3587, K. 1998/4319, DD, S. 99, s. 191; Ayrıca bkz.: D.11.d, 5.3.1997 gün ve E. 1996/5263, K. 1997/688, KARTALOĞLU, s. 106.

³²⁴ ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 187; ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 50; “Bakanlar Kuruluna vergi yasalarında tanınan düzenleme yetkisinin, geçmişe yürümezlik ilkesine uygun kullanılmasının hukuk devleti ilkesinin en doğal ve zorunlu gereği olduğu”, DVDDGK., 17.4.1998 gün ve E. 1996/276, K. 1998/82, DD, S. 98, s. 77-78.

³²⁵ OĞURLU Yücel, **İdare Hukukunda Kazanılmış Haklara Saygı ve Haklı Beklentiler Sorunu**, Ankara 2003, s. 40; ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 45-46; TUNCER Selahattin, “Vergi Kanunlarının Geriye Yürümezliği”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 13, Ocak 2005, s. 13; “Düzenleme yetkisinin, belirlilik ve geçmişe yürümezlik öğelerini içeren hukuki güvenlik ilkesine de uygun kullanılması gereklidir... Vergilendirme dönemi başlamadan önce ihracat istisnası oranını belirleyen Bakanlar Kurulu kararı yayımlanarak ilgililere duyurulmuş ve buna göre işlem yapılmışken, dönemin ilk yarısından sonra aynı oranın düşürülmesine ilişkin kararın, hukuki güvenlik ilkesini zedeleyeceği” açıktır, DVDDGK, 9.4.1993 gün ve E. 1992/299, K. 1993/63, DD, S. 88, s. 113-117.

³²⁶ İdarî istikrar ilkesi, hukuk kurallarının sık ve keyfi bir şekilde değiştirilmemesini, kişilerin hukukî düzenlemelerin makûl bir süre varlıklarını sürdüreceklerine güvenmelerini ve geleceklerini öngörerek planlayabilmelerini ifade eder. Bkz.: OĞURLU, Kazanılmış Hak, s. 189; Haklı beklentiler ilkesi ise, kişilerin çok sık, beklenmedik ve aynı zamanda geriye yönelik etkisi bulunan değişiklikler karşısında korunmasını gerektirir. Bkz.: OĞURLU, Kazanılmış Hak, s. 220-221.

³²⁷ ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 172; ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 45; SARAÇ Osman, “Vergilemede Anayasal Denetim”, Yaklaşım, S. 124, Nisan 2003, s. 121; “Vergi kanunları, kamu hukukuna ilişkin yükümlülük getirdiğinden, bu kanunların özellikle mali yükümü artııcı nitelikteki hükümlerinin geçmişe yürütülmemesi hukuki güvenlik ilkesi yönünden önem taşır”, DİBGK, 3.7.1989 gün ve E. 1988/5, K. 1989/3, DD, S. 78-79, s. 67.

Doktrinde vergi kanunlarının geriye yürümezliği ilkesiyle ilgili olarak gerçek geriye yürüme ve gerçek olmayan geriye yürüme olarak ikili bir ayırım yapılmaktadır³²⁸. Bu ayırma göre gerçek geriye yürüme, bir vergi kanununun eski kanun döneminde tamamlanmış hukukî durum, ilişki ve olaylara uygulanmasıdır. Gerçek olmayan geriye yürüme ise, vergi kanunlarının eski kanun yürürlükte iken başlamakla beraber, henüz tamamlanmamış hukukî durum, ilişki ve olaylara uygulanması anlamına gelir. Aynı ayırım, idarenin yapmış olduğu işlemlerde de geçerlidir. Vergilendirme işleminin sebep unsurunu oluşturan vergiyi doğuran olay meydana geldikten sonra vergi yükünü artıran bir düzenleme gerçek geriye yürüme teşkil edecektir³²⁹. Ancak, geçmiş dönemin verilerine dayanılarak yapılan idarî işlemler için geriye yürümeden söz edilemeyeceği ileri sürülmektedir³³⁰.

Gerçek geriye yürümenin varlığı halinde, vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş ve vergi ödeme gücüne göre vergilendirme işlemi tamamlanmıştır. Gerçek geriye yürüme bu yönüyle iptal edilmesi gereken bir işlem niteliğindedir. Vergi işlemleri dönemsel olarak gerçekleştirilmekte ve vergi ödeme gücü bu dönemlere göre belirlenmektedir. Dolayısıyla vergi ödeme gücüne göre vergilendirme yapıldığının kabul edildiği tamamlanmış bir vergilendirme dönemine ilişkin olarak getirilecek ek vergi yükü, Anayasanın 73. maddesinde belirtilen vergi ödeme gücüne göre vergilendirme ilkesine aykırılık teşkil eder³³¹. Gerçek

³²⁸ ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 182; ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 47; ULUATAM – METHİBAY, s. 50; GÜNEŞ G., s. 137; ÜSTÜN, İlkeler, s. 268; AYAZ Garip, “Anayasa Mahkemesi Kararlarında Vergi Yasalarının Geriye Yürümezliği İlkesi”, Vergi Dünyası, S. 184, Aralık 1996, s. 62.

³²⁹ ÇAĞAN, 1982 TC Anayasası, s. 78; ÇAĞAN, Türk Anayasası, s. 181; ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 49; TUNCER, Geriye Yürümezlik, s. 19; BİYİK Recep, “Yasa, Kararname ve İdari İşlemlerin Geriye Yürümezliği İlkesi ve Bazı Uygulamaların Bu İlke Açısından Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası, S. 222, Şubat 2000, s. 49; “Vergi yaratan olay gerçekleştiği an, vergi yükümlülüğü doğmuş olacaktır. ... Olaya bu şekilde bakmak hem devlet maliyesini ve hem de kamu yararını korumak yönünden gerekli olduğu gibi; vergisini vaktinde ödeyenle ödemeyen yükümlüyü birbirinden ayırdetmek, ödeyen korumak ve böylece vergilerin zamanında ödenmesini sağlamak yönünden de gereklidir”. AyM., 27.9.1988 gün ve E. 1988/7, K. 1988/27, AMKD, S. 24, s. 421-422; Bkz.: DİBGK, 3.7.1989 gün ve E. 1988/5, K. 1989/3, DD, S. 78-79, s. 67; Diğer bir görüş için bkz.: “Bir verginin tarh ve tahakkuk ettirilmesi, idare ile yükümlüler arasındaki hukuki ilişkinin tamamlandığını ve hukuki sonuçlarını doğurduğunu gösterir”. ARIKAN, Zaman, s. 39.

³³⁰ AKILLIOĞLU, Geriye Yürümezlik, s. 46; “Net Aktif Vergisi matrahının 1993 yılına ilişkin kimi malî veriler üzerinden saptanması, vergiyi doğuran olay veya hukuksal durumun 1993 yılında gerçekleştiği anlamına gelmez. Başka bir anlatımla, hukuksal anlamda geçmişe dönük bir vergilendirme sözkonusu değildir”, AyM., 13.7.1995 gün ve E. 1994/85, K. 1995/32, AMKD, S. 32, C. 1, s. 249; Karş.: “Gerçek anlamda geriye yürüme, içinde bulunulan yıl vergilendirmelerinde ayrı yıllar sonunda saptanan göstergelerin esas alınmasıyla belirginleşmektedir. Yasanın amacı, öngördüğü düzenleme, kamu yararı, ölçülülük ve yükümlülerin hukuksal güvenlikleri yönlerinden gözetilince, bu tür vergi güvenlik önlemi sayılan, içerisinde bulunulan malî yıl bitmeden önce tüm bilgi ve verilerin elde edilerek gerçekçi bir güvenlik önlemi uygulamasına zaman açısından olanak veren bir yöntemin, kamu yararına uygun düşeceği, yükümlülerin hukuksal güvenliklerini sarsmayacağı da düşünülürse Anayasa’ya aykırı bir geriye yürüme olarak değerlendirilemeyeceği ağırlık kazanmaktadır”, AyM., 7.11.1989 gün ve E. 1989/6, K. 1989/42, AMKD, S. 25, s. 414-415.

³³¹ Bkz.: ORTAÇ F. Rifat, “Ekonomik Kayıpları Gidermek Amacıyla Düzenlenen Ek Vergi Uygulamasının Vergi Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi”, Türk Hukuk Dünyası, yıl 1, S. 1, Mayıs 2000, s. 32.

olmayan geriye yürümede vergi ödeme gücü henüz tam olarak oluşmamıştır. Gerçek olmayan geriye yürüme vergilendirme işlemlerinin yerine getirilmemiş olması halinde zaman zaman ortaya çıkabilen ve iptali gerekmeyen bir uygulamadır³³².

Geriye yürüme bakımından kazanılmış haklar ve bunların korunmasının büyük bir önemi vardır³³³. Doktrindeki bir görüşe göre genel düzenleyici işlemler kazanılmış hak doğurmazlar. Bu işlemler değişip ortadan kalkınca, onlara bağlı hak ve yükümlülükler de değişip ortadan kalkarlar. İşte bu yüzden bunların ne geriye yürür biçimde uygulanmaları, ne de etkilerinin son buldukları tarihten ileriye doğru uzaması söz konusu olabilir³³⁴. Bir başka görüşe göre ise, kazanılmış hak bakımından düzenleyici işlemin tamamlanıp tamamlanmaması önemlidir. Buna göre gerçek geriye yürümede söz konusu hak bütün sonuçlarıyla tamamlandığı için, kazanılmış hak ihlâlinden bahsedilebilir. Gerçek olmayan geriye yürümede ise, kazanılmış hakkın doğma ihtimali yoktur³³⁵. Geriye yürümezlik sadece kazanılmış haklara dokunmamayı değil, aynı zamanda geçmişe etkili yükümlendirici, yasaklayıcı, cezalandırıcı, kısaca zedeleyici işlemler yapmamayı da içerir³³⁶.

Doktrinde kural olarak gerçek geriye yürüme anayasaya aykırı; gerçek olmayan geriye yürüme ise anayasaya uygun sayılmaktadır. Ancak her iki kuralın da istisnaları vardır³³⁷. Bu

³³² ORTAÇ, Ek Vergi, s. 32.

³³³ Kazanılmış hak, doğumu anında hukuka uygun olarak tamamlanmış ve böylece kişiye özgü lehte sonuçlar doğurmuş, daha sonra ortaya çıkan mevzuat değişikliği veya işlemin geri alınması gibi sebeplere rağmen hukuk düzenince korunması gereken hak olarak tanımlanabilir. Bkz.: OĞURLU, Kazanılmış Hak, s. 28; AKILLIOĞLU, Geriye Yürümezlik, s. 39; Ayrıca bkz.: ALPAR Erol, “İdare Hukukunda Kazanılmış Hak Kavramı ve Uygulaması”, AYİMD, S. 15, s. 6 vd., 12; TOLON Kemal Doğu, “İptal ve Tam Yargı Davalarında Kazanılmış Hak”, **İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler III**, Ankara 1980, s. 170, 174; ARIKAN, Demokratik, s. 214; “Devletin tüm işlem ve eylemlerinin hukuk kurallarına uygun olması anlayışı, kazanılmış haklara saygı duyulmasını da içermektedir. Ancak kazanılmış bir haktan söz edilebilmesi için bu hakkın yeni yasadın önce yürürlükte olan kurallara göre tüm sonuçlarıyla eylemli biçimde elde edilmiş olması gerekir”. AyM., 13.7.1995 gün ve E. 1994/85, K. 1995/32, AMKD, S. 32, C. 1, s. 249.

³³⁴ ÖZAY, s. 430, 433; Karş.: TOLON, s. 180-181; ALPAR, s. 17; GÜNEŞ T., s. 172; Danıştay, Maliye Bakanlığınca vergi uygulamalarında kolaylık, koordinasyon ve düzenleme sağlamak amacıyla bakanlık bünyesi içerisinde çıkarılan, mükellefler yönünden kesin bir idarî işlem niteliğinde bulunmayan tebliğlerin, yükümlüler için kazanılmış hak doğurmayacağını belirtmiştir. Bkz.: D.7.d., E. 1973/2581, K. 1973/633, TOLON, s. 204; Karş. ALPAR, s. 33.

³³⁵ OĞURLU, Kazanılmış Hak, s. 153-156, 48-55; Yeni düzenleme kazanılmış hakkı zedeliyorsa, geriye yürür niteliktedir. Bkz.: AKILLIOĞLU Tekin, “Yasaların (Anayasa Dahil) Zaman İçinde Uygulanması”, Anayasa Yargısı 4, Ankara 1984, s. 285, 287, 289; AKILLIOĞLU Tekin, “Yasaların Zaman Bakımından Uygulanmasına İlişkin Bazı Sorunlar”, AİD, C. 17, S. 3, Eylül 1984, s. 40; GÜNEŞ G., s. 135.

³³⁶ AKILLIOĞLU, Geriye Yürümezlik, s. 39; AKILLIOĞLU, Zaman, 285 vd.

³³⁷ Örneğin Federal Alman Anayasa Mahkemesi, gerçek geriye yürümeyi geçersiz saymakla birlikte bu konuda bazı istisnaları kabul etmektedir. Buna göre, kişiler kanun değişikliğini ve bu değişikliğin geriye yürüyeceğini öngörmek durumunda iseler; eski kanun dönemindeki hukukî durum belirsiz idi ise; daha önce yürürlükteki kural yok hükmünde idi ise veya kamu yararı geriye yürürlüğü zorunlu kılıyor ve bu neden kişilerin hukukî güvenliklerinden daha baskınsa, geriye yürüme geçerlidir. Bkz.: ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 182; ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 47-48.

istisnaların kabul edilmesinde temel kriter, mükelleflerin hukukî güvenliklerinin korunmaya değer olup olmamasıdır³³⁸. Geriye yürütülen düzenlemelerin yargı organları tarafından hukuk devleti ve ölçülülük ilkesi bakımından yargı denetimine tâbi tutulabileceği ileri sürülmektedir. Buna göre yapılan düzenleme gerek geriye yürütüldüğü dönemin uzunluğu ve gerekse getirdiği ek vergi yükü açısından ölçsüz değilse, hukukî güvenlik ilkesine ters düşmeyeceğinden geçerli sayılabilecektir³³⁹.

Yapılan düzenlemelerin geriye yürütmesinde genellikle kamu yararı ve kamu düzeninin zorunlu kılması gerekçesine dayanılmaktadır³⁴⁰. Devletin içinde bulunabileceği olağanüstü malî şartlar, geçmişe yürür düzenlemeler yapılmasını gerektirebilir. Ayrıca enflasyona karşı izlenen vergi politikası, savaşta kazanılan ve haksız sayılan gelirlerin vergilendirilmek istenmesi, ağır ekonomik buhranlar gibi nedenlerle vergi kanunları zaman zaman geçmişe yürütülmüş³⁴¹, geriye yürür şekilde idarî düzenlemeler yapılmıştır³⁴².

b. İdarî İşlemlerin Geri Alınması, Kaldırılması, Değiştirilmesi ve Düzeltilmesi

Geri alma, işlemi ilk yapıldığı andan itibaren ortadan kaldırmaktadır. Bu yüzden geriye yürür sonuç taşımaktadır³⁴³. İptal de denilen geri alma, işlemin hiç yapılmamış olması

³³⁸ ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 182; Ayrıca bkz.: ARIKAN, Demokratik, s. 77; AYAZ, Geriye Yürümezlik, s. 62; “1991 yılı başlamadan önce ve 13.4.1990 tarihinde yapılan 90/328 sayılı Bakanlar Kurulu kararıyla yüzde onaltı olarak saptanan ihracat istisnası oranını gözönüne alarak ticari yaşamlarını düzenleyen ihracatçıların, bu yılın ağustos ayının ilk yarısından sonra duyurulan ve davaya konu yapılan 91/2073 sayılı Bakanlar Kurulu kararıyla 1991 yılı başından geçerli olmak üzere istisna oranının dört puan daha düşürülmesinden olumsuz yönde etkilenecekleri açıktır. Bu haliyle düzenleme, hukukî güvenlik ilkesine uygun görülmemiştir. Kurumlar vergisi tarh zamanının izleyen yıla rastlaması ve 1991 takvim yılı kapanmadan yapılmış bir düzenlemenin varlığı, bu zedelemeyi ortadan kaldırıci nitelikte bulunmamıştır”. DVDDGK, 9.4.1993 gün ve E. 1992/299, K. 1993/63, DD, S. 88, s. 113.

³³⁹ ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 49-50; ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 181; GÜNEŞ G., s. 139.

³⁴⁰ AKILLIOĞLU, Geriye Yürümezlik, s. 44, 48; AKILLIOĞLU, Sorunlar, s. 42-43; Kamu yararı konusunda bkz.: SARAÇ, s. 122 vd; “Zorunlu nedenlerle (örneğin kamu yararı gibi) geriye yürüme durumunda önceyi etkileme söz konusu olabilir. Yükümlüler arasında eşitsizliğe yol açmayacak düzenlemeler, üstelik yükümlülerin yararına olunca, geriye yürütülmekle hukuksal güvenlik ilkesini çiğnemiş sayılamaz”, AyM., 7.11.1989 gün ve E. 1989/6, K. 1989/42, AMKD, S. 25, s. 414 vd.

³⁴¹ Bkz.: ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 181; ERGİNAY, s. 48; Yapılan düzenlemelerin bazıları gerçek olmayan geriye yürüme niteliğinde ise de, gerçek geriye yürüten düzenlemelere de rastlanabilmektedir. Örneğin 26.11.1999 tarihli 4481 sayılı Kanunla getirilen ek vergi uygulamaları hakkında ayrıntılı bilgi ve değerlendirme için bkz.: ORTAÇ, Ek Vergi, s. 32-33; Karş.: ERÜZ Ertan, “4481 Sayılı Kanun’un, Kanunların Geriye Yürümezliği İlkesi Açısından Değerlendirilmesi, Vergi Dünyası, S. 222, Şubat 2000, s. 104 vd., 112; Bu konudaki diğer örnekler için bkz.: BIYIK, s. 43-47; GÜNEŞ Gülsen, “Vergi Hukuku – Ana Çizgileriyle Bir Hukuk Dalının Cumhuriyet Dönemindeki Kuramsal ve Uygulamalı Gelişimine Eleştirel Bakış”, Cumhuriyetin Kuruluşundan Bugüne Türk Hukukunun Seksen Yıllık Gelişimi, Sempozyum, 30-31 Ekim 2003, s. 80-81.

³⁴² ARIKAN, Demokratik, s. 162; 1.2.1995 tarihli Bakanlar Kurulu kararıyla gelir ve kurumlar vergisinde fon payı % 7’den % 10’a yükseltilmiş ve bu oranın 1994 yılı gelirlerine de uygulanacağı düzenlenmiştir. Vergiyi doğuran olay tamamlanmış olduğu için gerçek geriye yürüme söz konusudur. Bu konuda ayrıntılı bilgi ve diğer örnekler için bkz.: BIYIK, s. 47-51; ARIKAN, Zaman, s. 41; GÜNEŞ G., Sempozyum, s. 82.

³⁴³ İdarî işlemin geri alınması, işlemin yapıldığı tarihten başlayarak ortadan kaldırılması, hukukî sonuçlarının silinmesi anlamına gelir. Geri alma, yargı organlarınca verilen iptal kararı ile aynı sonucu doğurur. Ayrıntılı

gibi bir durumun oluşturulması anlamına gelir³⁴⁴. Bu bakımdan idarî işlemlerin geriye yürümezliği ilkesinin istisnasını oluşturmaktadır³⁴⁵. Hukuka uygun işlemler kural olarak geri alınamazlar. Buna karşılık idarenin hukuka aykırı işlemleri geri alması ise bir ödevdir³⁴⁶.

Doktrinde hukuka aykırılık nedeniyle geri alınmanın bir bağlı yetki hali olduğu; bunun dışındaki hallerde ihtiyaca uygun olmayan işlemler için geri alınmanın ise idarenin takdir yetkisine girdiği kabul edilmektedir³⁴⁷. Hukuka aykırılığı saptamanın idarenin takdir yetkisi dahilinde olduğunu kabul etmek gerektiği ileri sürülmüştür³⁴⁸. Geri alma, kazanılmış hakları etkileyebildiği için, ortaya çıkan zararların idare tarafından tazmin edilmesi gerekir³⁴⁹.

İdarî işlemin kaldırılmasında, işlem kaldırıldığı tarihten ilerisi için sona ermektedir. Dolayısıyla geri almanın sonuçlarının geriye yürür olması, kaldırmanın ise geleceğe yönelik hüküm ifade etmesi, ikisi arasındaki temel farkı oluşturmaktadır. Bu bakımdan kaldırma, kazanılmış hakların dokunulmazlığı ilkesini ilgilendirmektedir³⁵⁰. Kaldırma, hem hukuka uygun hem de hukuka aykırı işlemler için geçerlidir. Birel işlemlerin gelecekte de sonuçlarını

bilgi için bkz.: TAN Turgut, **İdari İşlemin Geri Alınması**, Ankara 1970, s. 5, 14; GÜNEŞ T., s. 171; GÖZÜBÜYÜK, Yönetim, s. 257; OĞURLU, Kazanılmış Hak, s. 176.

³⁴⁴ ÖZAY, s. 645; Yargısal iptal ile geri alma, amaçları bakımından birbirlerine çok benzerler. Bkz.: TAN, Geri Alınma, s. 10-11; OĞURLU, Kazanılmış Hak, s. 198.

³⁴⁵ ÇAĞLAYAN Ramazan, “İdari İşlemin Geri Alınması Üzerine”, AÜEHFD, C. IV, S. 1-2, 2000, s. 44-45.

³⁴⁶ OĞAN Mehmet Ali, “Kazanılmış Hak Sorunu”, Ankara Barosu Dergisi, S. 4, 1976, s. 636; AKILIOĞLU, Geriye Yürümezlik, s. 39; TAN, Geri Alınma, s. 61 vd.; GÖZÜBÜYÜK, Yönetim, s. 257; BIYIKLI, s. 124; ÇAĞLAYAN, Geri Alma, s. 46; Kazanılmış hakların korunması ilkesi, idarî işlemin geri alınmasını sınırlandıran unsurların en önemlisidir. Bkz.: TOLON, s. 208.

³⁴⁷ Ayrıntılı bilgi için bkz.: TAN, Geri Alınma, s. 107-111; Ayrıca bkz.: OĞURLU, Kazanılmış Hak, s. 198.

³⁴⁸ Buradaki takdir yetkisinin kullanımı, yerindelik kapsamında görülemez, yargı denetimine tabidir. Bkz.: TAN, Geri Alınma, s. 33, 36; Geri almadaki hukuka aykırılık, yargısal yoldan iptaldeki hukuka aykırılıktan daha geniş yorumlanmalıdır. Bkz.: ÇAĞLAYAN, Geri Alma, s. 47; Geri almada bir süre sınırı olmadığı halde Danıştay bazı kararlarında sakat idarî işlemlerin ancak iptal davası süresi içinde geri alınabileceğini belirtmiştir. Bkz.: TOLON, s. 180; D.12.d., 26.4.1995 gün ve E. 1995/2951, K. 1995/1071, DD, S. 90, s. 1217; OĞURLU, Kazanılmış Hak, s. 201 vd., 210; ÇAĞLAYAN, Geri Alma, s. 49, 57; İdarî işlemlerin geriye yürümezliği ilkesi, işlemin yürürlüğe girmesinden önceki zaman içinde hukukî sonuçlar doğurmasını önlediği gibi, geçerli olarak doğmuş idarî işlemlerin dava süresi geçtikten sonra geri alınmasını yasaklamaktadır. Bkz.: BIYIKLI, s. 107; OĞAN, s. 638; “Nasıl ki dava açma süresi geçtikten sonra, ilgili kişi sakat işlemin doğurduğu sonuçlara katlanmak zorunda ise, yönetim de dava açma süresi geçtikten sonra işlemini geri alamamalı, doğurduğu sonuçlara katlanmalıdır. Başka bir deyişle sakat işlemler ancak dava açma süresi içinde geri alına(bilir)”, AYİM, 26.10.1994 gün ve E. 1994/548, K. 1994/1621, AYİMD, S. 9, s. 234.

³⁴⁹ OĞURLU, s. 185.

³⁵⁰ Kaldırma, idarî işlemin geleceğe yönelik olarak sona erdirilmesidir. Bkz.: TAN, Geri Alınma, s. 7; BIYIKLI, s. 105; GÖZÜBÜYÜK, Yönetim, s. 258; ÇOBAN Ayşegül, **İdare Hukukunda Kazanılmış Hak İlkesi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Konya 2005, s. 180; Bu bakımdan idarenin bir muafiyet belgesini hükümsüz sayması iptal anlamında değil, kaldırma anlamında anlaşılmalıdır. Aksine anlayış geçmiş dönem verilerini esas alma yerine işlemin hukukî sonuçlarını geçmiş dönemde uygulama sonucunu verir. Bkz.: AKILLIOĞLU, Geriye Yürümezlik, s. 46; BIYIKLI, s. 106-107.

doğurmaları asıldır. Buna karşılık düzenleyici işlemler kamu yararı gereği olarak her zaman kaldırılabilirler³⁵¹.

İdarî işlemlerde zaman içinde değişiklikler olabilmektedir. Değiştirme, bir idarî işlemin hem geleceğe yönelik olarak ortadan kaldırılmasını, hem de bu işlem yerine yeni bir işlem tesis edilmesini kapsar. Etkileri yalnızca geleceğe yöneliktir³⁵². Düzeltme ise, bir idarî işlemin içerik ve sonuçlarına dokunmaksızın, yalnızca içeriğindeki yanlışlıkların geçmiş ve geleceği kapsayacak şekilde ortadan kaldırılmasıdır. Düzeltme, kısmen de olsa geçmiş etkileme ihtimali olduğundan geri almaya benzese de, aslında geleceği düzenlediği için daha çok kaldırmaya benzer³⁵³.

II. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE YER ALAN İDARENİN TAKDİR YETKİSİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELER

A. DEĞERLEMeye İLİŞKİN TAKDİR YETKİSİ

1. Enflasyon Düzeltmesine İlişkin Takdir Yetkisi

Enflasyonun etkisiyle parasal değerlerin aşınması, bilançoların işletmelerin gerçek durumunu yansıtmamasına yol açmaktadır. Gerçek durumu yansıtmayan bilançolar devletin vergi gelirlerini de etkilemektedir. Ayrıca, enflasyonun yüksek olduğu dönemlerde geleneksel muhasebe ilkeleri yetersiz kalmaktadır. Dolayısıyla, enflasyon düzeltmesi işletme malvarlığının ekonomideki fiyat artışlarına karşı korunması amacıyla kabul edilmiş bir müessesedir³⁵⁴. Enflasyon muhasebesi olarak da adlandırılan enflasyon düzeltmesi, geçmiş maliyetlerle değerlendirilmiş işletme varlık ve borçları üzerinde fiyat değişmelerinin etkisini gösteren ve gerekli önlemleri alarak işletme değerlerinin gerçeği göstermesine imkân veren muhasebe sistemi olarak tanımlanabilir³⁵⁵.

³⁵¹ GÖZÜBÜYÜK, Yönetim, s. 258; BIYIKLI, s. 124.

³⁵² ÖZAY, s. 645; GÖZÜBÜYÜK, Yönetim, s. 259; OĞURLU, Kazanılmış Hak, s. 187; TAN, Geri Alınma, s. 11; Ayrıca bkz.: D.9.d., 23.3.1999 gün ve E. 1998/423, K. 1999/1264, DD, S. 101, s. 647.

³⁵³ ÖZAY, s. 645; OĞURLU, Kazanılmış Hak, s. 188.

³⁵⁴ ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 270; Enflasyon düzeltmesi, malî tabloların düzenlendiği tarihteki paranın cari satın alma gücü cinsinden ifade edilmesini sağlamak üzere ihdas edilmiştir. Bkz.: SOLAK Mehmet Zeki, “Enflasyon Düzeltmesi Mükelleflere Ek Vergi Yüğü Getirir mi?”, Vergi Sorunları, S. 188, Mayıs 2004, s. 80; AYBOĞA Hanifi, “Mamul Etkilerinde Enflasyonist Etkiye Vergisel Önlemler ve Enflasyon Muhasebesi (I)”, Mükellefin Dergisi, S. 80, Temmuz, 1999, s. 107.

³⁵⁵ ERGÜL Nuray, “Enflasyon Muhasebesi Uygulanmalı mıdır?”, Vergi Sorunları, S. 194, Kasım 2004, s. 130; Ayrıca bkz.: KARAPINAR Aydın, “Vergi Kanunu Kapsamında Enflasyon Muhasebesi Uygulaması”, Yaklaşım, S. 133, Ocak 2004, s. 270 vd.

Enflasyon düzeltmesi 5024 sayılı Kanunla kabul edilmiş ve 1.1.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir³⁵⁶. VUK'un mükerrer 298/A. maddesinde malî tablolarda yer alan parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesine tâbi tutulacağı hükmü yer almaktadır. Bu fıkranın ilk bendinde enflasyon düzeltmesinin şartları düzenlenmiştir³⁵⁷. Bendin sonunda Bakanlar Kuruluna tanınan yetki hükmü bulunmaktadır: “Bakanlar Kurulu; bu maddede yer alan % 100 oranını % 35'e kadar indirmeye veya tekrar kanunî seviyesine kadar yükseltmeye, % 10 oranını ise % 25'e kadar çıkarmaya veya tekrar kanunî seviyesine kadar indirmeye yetkilidir”.

VUK'un mükerrer 298/A maddesinin 8. bendinde enflasyon düzeltmesiyle ilgili olarak Maliye Bakanlığına geniş yetkiler verilmiştir³⁵⁸. Enflasyon düzeltmesinin işlemesi, Maliye Bakanlığının bazı tespitler yapmasına bağlanmıştır. Dolayısıyla enflasyon düzeltmesi ile ilgili maddenin varlığını devam ettirmesi, Maliye Bakanlığının takdirine bırakılmıştır³⁵⁹.

2. Yeniden Değerlemeye İlişkin Takdir Yetkisi

Enflasyon düzeltmesi müessesesini getiren 5024 sayılı Kanundan önce yer alan düzenlemeye göre, bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri amortismanla tâbi iktisadî kıymetlerini, amortisman süresi içinde Maliye Bakanlığınca belirlenen yeniden değerlendirme oranlarını esas alarak yeniden değerleyebiliyorlardı³⁶⁰.

³⁵⁶ RG., 30.12.2003, S. 25332; Bu kanunla, vergi kanunlarında yer alan ve mükellefleri enflasyonun olumsuz etkilerinden korumayı amaçlayan LIFO yöntemi, maliyet bedeli artırımı uygulaması, ziraî işletmelerde maliyet endekslemesi, finansman gider kısıtlaması gibi bazı düzenlemeler yürürlükten kaldırılmıştır. Bu konuda bkz.: KARADENİZ Salim, “Vergi Mevzuatındaki Enflasyona İlişkin Düzenlemeler 5024 Sayılı Kanun İle yürürlükten Kaldırıldı mı?”, Yaklaşım, S. 135, Mart 2004, s. 88 vd; UFUK Mehmet Tahir, “5024 Sayılı Kanunla Yürürlüğe Giren Enflasyon Düzeltmesi Nedeniyle Uygulamasına Son Verilen Müesseseler”, Yaklaşım, S. 139, Temmuz 2004, s. 73 vd.; SOLAK Mehmet Zeki, “Enflasyon Düzeltmesi ve İlgili Tebliğ Taslağının Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları, S. 185, Şubat 2004, s. 86.

³⁵⁷ VUK mük. md. 298/A-1: “Kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde % 100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde % 10'dan fazla olması halinde malî tablolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutarlar. Enflasyon düzeltmesi uygulaması, her iki şartın birlikte gerçekleşmemesi halinde sona erer”.

³⁵⁸ VUK mük. md. 298/A/8: “Maliye Bakanlığı; a) Mükellef veya meslek grupları ya da mükelleflerin aktif toplamı veya ciroları itibarıyla; enflasyon düzeltmesinde toplulaştırılmış yöntemler kullanılmasına izin vermeye, toplulaştırılmış yöntem uygulanabilecek kalemleri belirlemeye, b) Mükellef veya meslek grupları ya da mükelleflerin aktif toplamı veya ciroları itibarıyla hangi tür malî tabloların; enflasyon düzeltmesine tabi tutulup tutulmayacağını ve geçici vergi dönemlerinde düzeltilip düzeltilmeyeceğini belirlemeye, c) (3) numaralı bentte yer almayan kıymetler için düzeltmeye esas alınacak tarihi belirlemeye, d) Ortalama ticarî kredi faiz oranının tespitine ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, e) Bölgeler, sektörler, iş grupları, iş nevi veya parasal olmayan kıymetler itibarıyla döviz, altın ve benzeri değerleri esas alarak düzeltme yaptırmaya ve günlük olarak belirlenen endeks veya değerleri kullandırmaya, f) Parasal ve parasal olmayan kıymetleri belirlemeye, g) Net parasal pozisyon kâr/zarar hesabı yaptırmaya, h) Enflasyon düzeltmesine ilişkin usul ve esasları belirlemeye, yetkilidir”.

³⁵⁹ DOĞRUSÖZ A. Bumin, “Enflasyon Düzeltmesi ve Hukuk Devleti”, Dünya Gazetesi, 19.7.2004; KARAPINAR, s. 273.

³⁶⁰ Bkz.: UFUK, 5024 sayılı Kanun, s. 74.

Enflasyon düzeltilmesinin getirilmesiyle birlikte bu uygulama kaldırıldı ve VUK'un mükerrer 298/B maddesinde sadece yeniden değerlendirme oranının belirlenmesiyle ilgili hükme yer verildi: "Yeniden değerlendirme oranı, yeniden değerlendirme yapılacak yılın Ekim ayında (Ekim ayı dahil) bir önceki yılın aynı dönemine göre Devlet İstatistik Enstitüsünün Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksinde meydana gelen ortalama fiyat artış oranıdır. Bu oran Maliye Bakanlığınca Resmî Gazete ile ilan edilir".

2005 yılı başından itibaren Toptan Eşya Fiyatları Endeksi yerine, Üretici Fiyatları Endeksinde geçilmiştir. Aynı şekilde 5429 sayılı Türkiye İstatistik Kanunuyla, Devlet İstatistik Enstitüsü (DİE) yerine Başbakanlığa bağlı Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) kurulmuştur³⁶¹. 5479 sayılı Kanunla³⁶², VUK'un mükerrer 298. maddesine, bu gelişmeler doğrultusunda yeni bir fıkra eklenmiştir: "Vergi kanunlarında yer alan "toptan eşya fiyatları genel endeksi" ibaresi "üretici fiyatları genel endeksi" ve "TEFE" ibaresi "ÜFE" olarak uygulanır".

Yeniden değerlendirme, Türk vergi sisteminde enflasyonun etkisini azaltmaya yönelik yer verilen düzenlemelerden biridir³⁶³. Artan oranlı vergi tarife yapısına sahip vergilerde yüksek enflasyon sonucu gelir dilimi sürüklenmesi yaşanmakta, tarifeler bazen anlamsız hale gelmekte ve ödevliler aleyhine etki ortaya çıkmaktadır³⁶⁴. Vergi kanunlarında yer alan maktu miktarlar da enflasyon sonucu aşınmakta ve bu aşınmalar devletin vergi gelirlerini olumsuz etkilemektedir. Bu olumsuzluğu gidermek amacıyla vergi kanunlarında, maktu vergi ve miktarların yeniden değerlendirme oranında artırılmasına yönelik hükümlere yer verilmektedir. Ayrıca bazı maktu vergi ve miktarlar konusunda Bakanlar Kuruluna yeniden değerlendirme oranına ilave yetkiler de verilmektedir.

Doktrindeki bir görüşte, yeniden değerlendirme oranının Maliye Bakanlığı tarafından ilân edilmesi gerekçe gösterilerek, bir idarî işleme bağlı olarak verilen yetkinin kanunla verildiğinin ve alt-üst sınırlarının belirli olduğunun söylenemeyeceği ileri sürülmektedir³⁶⁵. Ancak Anayasa Mahkemesi, yeniden değerlendirme oranının Resmî Gazetede ilân edilme

³⁶¹ RG., 18.11.2005, S. 25997.

³⁶² 5479 sayılı Kanun, RG., 8.4.2006, S. 26133.

³⁶³ ORTAÇ F. Rifat, **Gelir Vergisinin Üniter Yapısı**, Ankara 2000, s. 129; ORTAÇ, Noter Senedi, s. 59.

³⁶⁴ ARIKAN, Demokratik, s. 168; GENCEL, s. 161; KELECİOĞLU M. Aykut, "Vergi Kanunları İle Bakanlar Kurulu'na Tanınan Yetkilerin Vergilemede Kanunilik ve Belirlilik İlkeleri Çerçevesinde İrdelenmesi", Yaklaşım, S. 105, Eylül 2001, s. 165; KIRBAŞ, **Vergi Hukukundaki Gelişmeler**, s. 66.

³⁶⁵ YALTI Billur, "1923'ten 2003'e "Kazandıklarımız": "Cumhuriyet Hukuku" "Kazanamadıklarımız": "Hukukun Cumhuriyeti" Vergi Hukukunda Geldiğimiz Yere Yakın Tarihten Bakmak: Panoramik Bir Çalışma", Cumhuriyetin Kuruluşundan Bugüne Türk Hukukunun Seksen Yıllık Gelişimi, Sempozyum, 30-31 Ekim 2003, s. 105; Benzer yöndeki görüş için bkz.: Anayasa Mahkemesi kararında Güven DİNÇER'in karşioy gerekçesi, AyM., 14.5.1997 gün ve E. 1996/75, K. 1997/50, AMKD, S. 36, C. 1, s. 116.

zorunluluğu bulunduğunu belirtmiş ve bu durumda keyfî, takdirî uygulamalara yol açabilecek bir belirsizliğin bulunmadığını vurgulamıştır³⁶⁶.

Vergi kanunlarında yeniden değerlendirme oranına atıf yapan ve maktu vergi ve miktarların yeniden değerlendirme oranında artırılmasını öngören çok sayıda hüküm vardır³⁶⁷. Türk vergi sisteminde yeniden değerlemeye göre maktu vergi, harç ve miktarların artırılmasını düzenleyen hükümler şu şekilde sayılabilir: GVK mük. md. 111 ve mük. md. 123, VUK mük. md. 414, EVK md. 29, VİVK md. 4 ve 16, BGK mük. md. 44, MTVK md. 10, DVK md. 14 ve mük. md. 30, HK mük. md. 138, GidVK md. 39. Vergi kanunları dışında da yeniden değerlendirme oranına atıf yapan kanunlar vardır. Örneğin İYUK'un ek 1. maddesinde, kanundaki parasal sınırların her yıl yeniden değerlendirme oranında artırılacağına dair hüküm yer almaktadır.

B. VERGİ TARİFELERİNE, VERGİ ORANLARINA VE MAKTU VERGİ, HARÇ VE MİKTARLARA İLİŞKİN TAKDİR YETKİSİ

1. Vergi Tarifelerine İlişkin Takdir Yetkisi

Vergi tarifesı, vergi miktarını hesaplayabilmek için matraha uygulanması gereken ölçülerdir³⁶⁸. Vergi tarifesı, vergilerin temel öğelerindendir. Vergi kanunlarında vergi tarifesı açık ve net bir şekilde belirtilmek zorundadır³⁶⁹. Aksi durum, vergilerin kanunîliğı ilkesine aykırılık teşkil eder.

Vergi kanunlarında Bakanlar Kuruluna vergi tarife oran ve miktarlarında yetki verilebildiğı gibi, tarife dilimlerinde de yetki verilebilmektedir.

a. Tarife Dilimlerine İlişkin Takdir Yetkisi

GVK'nın mükerrer 123/3. maddesinde “Bu Kanunun 103 üncü maddesinde yer alan vergi tarifesinin gelir dilim tutarları hakkında, bu maddenin (2) numaralı fıkrası uygulanır”

³⁶⁶ “İtiraz konusu maddenin birinci fıkrasında belirlenen miktarlar, asgarî verginin alt sınırını göstermektedir. Maktu olarak saptanan bu tutarlar, yeniden değerlendirme oranı ile çarpılmak suretiyle artırılabilecek, bulunan miktarlar, ikinci fıkranın ikinci tımcesi uyarınca Bakanlar Kurulu'na on katına kadar yükseltilebilecektir. Bu yöntemle tesbit edilecek miktar, asgarî verginin üst sınırını oluşturacaktır. Yukarıda belirtildiğı gibi yeniden değerlendirme oranları, DİE tarafından bilimsel verilere dayalı olarak saptanmakta ve yayınlanmaktadır. ... Yeniden değerlendirme oranının her yıl ... Resmî Gazete ile ilân edilme zorunluluğı bulunduğundan keyfî ve takdirî uygulamalara yol açabilecek bir belirsizlikten söz edilemez. ... Böylece Bakanlar Kurulu'na verilen yetki, 73. maddenin son fıkrasında öngörülen sınırlar içinde kalmaktadır”. AyM., 14.5.1997 gün ve E. 1996/75, K. 1997/50, AMKD, S. 36, C. 1, s. 110-111.

³⁶⁷ Bunlar ilgili bölümde inceleneceklerdir.

³⁶⁸ TURHAN Salih, **Vergi Teorisi ve Politikası**, İstanbul 1998, s. 52; KIRBAŞ, s. 113; TEZCAN, s. 97 vd; Vergi oranı tek olabileceğı gibi bazen çeşitli de olabilir. Bu oranları bir araya getiren cetvellere vergi tarifeleri denir. Bkz.: GÜNEŞ G., s. 126.

³⁶⁹ KIRBAŞ, s. 113; GÜNEŞ G., s. 126; Danıştay'ın bir kararında da tarifeler, genel ve düzenleyici hukukî tasarruf olarak tanımlanmıştır, D.9.d., 16.5.1979 gün ve E. 1978/763, K. 1979/1616, DD, S. 36-37, s. 476.

hükümü yer almaktadır. GVK'nın 123/2. maddesine ise bazı maktu had ve tutarların artırılmasına ilişkin hüküm yer almaktadır: "...maktu had ve tutarlar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır. Bu şekilde hesaplanan maktu had ve tutarların % 5'ini aşmayan kesirler dikkate alınmaz. Bakanlar Kurulu, bu surette tespit edilen had ve tutarları % 50'sine kadar artırmaya veya indirmeye yetkilidir". Dolayısıyla GVK'nın 103. maddesinde yer alan gelir dilimlerinin her yıl yeniden değerlendirme oranında artırılacağı, Bakanlar Kurulunun ise bu surette tespit edilen tutarları % 50'ye kadar artırma veya indirme konusunda yetkili olacağı hükme bağlanmıştır.

VİVK'nın 16/3. maddesinde, ilgili vergi tarifesinin dilimlerinin artırılmasına ilişkin hüküm düzenlenmiştir³⁷⁰. Bu maddede de Bakanlar Kuruluna yeniden değerlendirme oranına ilave yetki tanınmıştır. Ancak yeniden değerlendirme oranında yapılan artışlar son zamanlarda Bakanlar Kurulu kararı yerine genel tebliğlerle yapılmaktadır. Örneğin, 1.1.2006 tarihinden itibaren geçerli olacak tutarlar 37 seri no.lu VİVK genel tebliği ile belirlenmiştir³⁷¹.

Vergi tarife dilimlerine ilişkin yetki veren hükümler konusunda BGK'nın 97. maddesinin de incelenmesi gerekir. BGK'nın 97. maddesinde, "Belediyeler bu Kanunda harç veya katılma payı konusu yapılmayan ve ilgililerin isteğine bağlı olarak ifa edecekleri her türlü hizmet için belediye meclislerince düzenlenecek tarifelere göre ücret almaya yetkilidir. Belediyeye tekel olarak verilmiş işler kendi özel hükümlerine tabidir" kuralı yer almaktadır³⁷². Ancak ilgili maddenin bazı bölümleri 1987 yılında Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiştir. Maddenin iptalden önceki halinde, çeşitli yer altı suları için belediye meclislerince düzenlenecek tarifeye göre ücret alınacağı düzenlenmekteydi³⁷³. Anayasa Mahkemesi adı geçen ücretin, vergi benzeri malî yükümlülük niteliğinde olduğunu

³⁷⁰ VİVK md. 16/3: "Vergi tarifesinin matrah dilim tutarları, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır. Bu şekilde hesaplanan dilim tutarlarının yüzde 5'ini aşmayan kesirler dikkate alınmaz. Bakanlar Kurulu, bu suretle tespit edilen tutarları yarısına kadar artırmaya veya indirmeye yetkilidir".

³⁷¹ RG., 16.12.2005, S. 26025; 1.1.2005 tarihinden itibaren geçerli olacak tutarlar 36 seri no.lu VİVK genel tebliği ile belirlenmiştir, RG., 18.12.2004, S. 25674; 2004 yılı için geçerli tarife dilimleri 35 seri no.lu VİVK genel tebliği ile artırılmıştır. Bkz.: RG., 22.12.2003, S. 25324 (mükerrer).

³⁷² Belediyelerin alacakları ücretle ilgili açıklamalar 31 seri no.lu BGK genel tebliği ile yapılmıştır. Belediyelerin ücret alırken uymaları gereken kurallar ilgili genel tebliğde şu şekilde belirtilmiştir: "Ücretlerin hizmetten faydalananlardan yapılan hizmetin maliyeti gözönünde bulundurularak adalet, eşitlik ve genellik prensiplerine uygun olarak tespit edilmesi gerekmektedir", 31 seri no.lu BGK genel tebliği, RG., 16.5.2005, S. 25817.

³⁷³ Anayasa Mahkemesince iptal edilmeden önceki BGK'nın 97. maddesi şu şekildeydi: "Belediyeler bu Kanunda harç veya katılma payı konusu yapılmayan ve ilgililerin isteğine bağlı olarak ifa edecekleri her türlü hizmet ve belediye ve mücavir alan sınırları içerisinde yer altı sularından kamu ve özel kişiler tarafından elde edilen kullanma ve sanayi suları için belediye meclislerince düzenlenecek tarifelere göre ücret almaya yetkilidir. Belediyeye tekel olarak verilmiş işler kendi özel hükümlerine tabidir".

ve tarife belirlenmesinin vergilerin kanunîliği ilkesine aykırılık teşkil ettiğini belirterek bu hükmü iptal etmiştir³⁷⁴.

b. Tarife Oran ve Miktarlarına İlişkin Takdir Yetkisi

Çeşitli vergi kanunlarında Bakanlar Kuruluna tarife oran ve miktarlarında yetki veren hükümlere rastlanmaktadır. MTKV'nın 10. maddesinde bu yönde bir hüküm mevcuttur. Bu maddenin ilk fıkrasında, her takvim yılı başından itibaren geçerli olmak üzere, önceki yılda uygulanan vergi miktarlarının o yıl için tespit ve ilân olunan yeniden değerlendirme oranında artırılacağı belirtilmiştir. Maddenin devamında ise Bakanlar Kuruluna verilecek takdir yetkisi düzenlenmiştir³⁷⁵.

MTKV'nın 10. maddesinde, Bakanlar Kuruluna tarife miktarlarında değişiklik yapılmasına yönelik olarak, yeniden değerlendirme oranına ilave takdir yetkisi tanınmıştır. Ancak yeniden değerlendirme oranında yapılan değişiklikler Bakanlar Kurulu kararları yerine genel tebliğlerle yapılmaktadır³⁷⁶. Son yıllarda servet kullanım vergisi olma özelliği giderek artan motorlu taşıtlar vergisinde, EURO normlarında yakıt sistemleri (katalitik konvertör) ile donatılmış araçların vergi miktarını azaltma konusunda Bakanlar Kuruluna yetki tanınması, çevreyi koruma amacına yöneliktir³⁷⁷.

MTKV'nın Anayasa Mahkemesince iptal edilen 10/2-b maddesinin iptalden önceki halinde, Bakanlar Kurulunun “Kanunda yazılı vergi miktarları ile yeniden değerlendirme oranı veya (a) bendindeki oran uygulanmak suretiyle belirlenmiş olan vergi miktarlarını, taşıtların teknik özellikleri ve/veya kullandıkları yakıt türleri veya kullanım amaçları itibarıyla ayrı ayrı veya topluca yirmi katına kadar artırmaya” yetkili olduğu hükmü yer almaktaydı. Bu hüküm

³⁷⁴ “(BGK'nın) 97. maddesi yeraltı sularından kullanma ve sanayi suyu olarak faydalananlardan “ücret” adı altında alınan ve bir karşılığa dayanmaması sebebiyle vergi benzeri olduğunda kuşku bulunmayan mali yükümlün, yalnızca konusunu ve yükümlülerini belirtmekle yetinip, miktarının saptanmasını belediye meclislerine bırakmaktadır. Dolayısıyla maddede matraha, orana, aşağı ve yukarı sınırlara ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. O halde, bu düzenleniş biçimi ile belli başlı öğeleri açıklanmamış ve çerçevesi kesin çizgilerle belirlenmemiş bulunan bir tür mali yüküm niteliğindeki söz konusu ödemenin yükümlüleri durumundaki kamu ve özel kişilerden alınmasına olur veren 3239 sayılı Kanun ile Belediye Gelirleri Kanunu'nun 97. maddesine eklenen “... ve belediye ve mücavir alan sınırları içerisinde yeraltı sularından kamu ve özel kişiler tarafından elde edilen kullanma ve sanayi suları ...” biçimindeki hüküm, Anayasa'nın 73. maddesine aykırıdır”. AyM., 31.3.1987 gün ve E. 1986/20, K. 1987/9, AMKD, S. 23, s. 190-191.

³⁷⁵ MTKV md. 10: “Bakanlar Kurulu; a) Yeniden değerlendirme oranının % 50 fazlasını geçmemek, % 20'sinden az olmamak üzere yeni oranlar tespit etmeye, b) (Anayasa Mahkemesince iptal edilmiştir) c) EURO normlarını sağlayan katalitik konvertör sistemi ile teçhiz edilmiş taşıtlarda tespit edilen bu oranı veya vergi miktarlarını % 50 nispetine kadar indirmeye yetkilidir”.

³⁷⁶ 1.1.2006 tarihinden itibaren geçerli olacak yeni miktarlar 25 seri no.lu MTKV genel tebliği ile belirlenmiştir. Bkz.: RG., 16.12.2005, S. 26025; 2005 yılında geçerli olacak miktarlar 23 seri no.lu MTKV genel tebliği ile belirlenmiştir. Bkz.: RG., 26.11.2004, S. 25652.

³⁷⁷ Bkz.: ORTAÇ F. Rifat, “Bir Servet Vergisi Olarak Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Son Düzenlemeler”, Yaklaşım, S. 99, Mart 2001, s. 51.

Anayasa Mahkemesi tarafından, Bakanlar Kuruluna bu şekilde yetki verilmesinin vergi adaletiyle bağdaşmayan ölçüsüz bir düzenleme olduğu ve keyfi uygulamaya neden olabileceği gerekçesiyle iptal edilmiştir³⁷⁸.

MTVK'nın 5/2. maddesinde “(I) sayılı tarifiede yer alan otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerlerine ait vergi tutarlarının Türkiye Sigorta ve Reasürans Birliği tarafından her yılın Ocak ayında ilan edilen kasko sigortası değerlerinin % 6'sını aşması halinde, aynı yaş grubunda bulunan taşıtlara ait vergi tutarlarını, bir alt kademedeki taşıtlara isabet eden vergi tutarı olarak belirlemeye, bu oranı % 4'e kadar indirmeye ve kanuni oranına kadar artırmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir” hükmü yer almaktadır. MTVK'da 5035 sayılı Kanunla değişiklik yapılmıştır³⁷⁹. Yapılan tarife değişikliğinde araçların yaş ve silindir hacimleri esas alınarak maktu vergi tutarları belirlenmiştir. Yaşın azlığı ve silindir hacminin yüksekliği, yüksek miktarlar üzerinden vergilendirmeye neden olmaktadır³⁸⁰. Yapılan değişiklikler bazı araçlar arasında adaletsiz durumların ortaya çıkmasına yol açtığı için, bu tarife yapısı eleştirilmektedir³⁸¹. MTVK'nın 5/2. maddesiyle, araçla uyumlu olamayacak şekilde ortaya çıkan vergi yükünün aşağı çekilmesi amaçlanmıştır³⁸². Bakanlar Kurulu bu yetkisini çıkardığı kararnamelerle kullanmaktadır³⁸³.

Vergi tarife oran veya miktarlarında Bakanlar Kuruluna yetki veren bir diğer kanun ise Özel tüketim Vergisi Kanunudur (ÖTVK). ÖTVK'nın 12/2. maddesinde Bakanlar Kuruluna vergi oranları ve miktarları konusunda oldukça geniş yetkiler verilmiştir³⁸⁴. Doktrinde

³⁷⁸ “Bakanlar Kurulu'na tanınan yetkinin çok geniş olması, verginin yasallığı ilkesinin zedelenmesine yol açarak yasama yetkisinin yürütme organına devri sonucunu doğurabileceğinden kabul edilemez. ... Bakanlar Kurulu'na yeniden değerlendirme oranının % 50 fazlasını geçmemek, % 20 sinden az olmamak üzere yeni oranlar belirleme yetkisi de verilmiştir. Buna ek olarak Bakanlar Kurulu'na bir de bu tutarları yirmi katına kadar artırma yetkisinin verilmiş olması, yasama yetkisinin devrine yol açan ve vergi adaleti ile bağdaşmayan ölçüsüz bir düzenlemedir. ... İptali istenilen kuralla ... Bakanlar Kurulu'na yetki verilmesi, keyfi bir uygulamaya neden olabileceğinden hukuk güvenliği ilkesi ile de bağdaşmamaktadır”. AyM., 16.1.2003 gün ve E. 2001/36, K. 2003/3, AMKD, S. 39, C. 1, s. 375.

³⁷⁹ 5035 sayılı Kanun, RG., 2.1.2004, S. 25334 (mükerrer).

³⁸⁰ ŞENYÜZ Doğan, **Türk Vergi Sistemi**, Ankara 2004, s. 659-660.

³⁸¹ İPEK Selçuk, “Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nda Yapılan Değişikler İle İlgili Değerlendirmeler”, Vergi Sorunları, S. 185, Şubat 2004, s. 135; KÜÇÜK Muzaffer, “Motorlu Taşıtlar Vergisi Tarife Önerisi”, Vergi Dünyası, S. 293, Ocak 2006, s. 46; Araçların yaşları konusundaki eleştiri için bkz.: ORTAÇ, Motorlu Taşıtlar, s. 52.

³⁸² ŞENYÜZ, s. 660.

³⁸³ 2004/8327 sayılı Bakanlar Kurulu kararıyla % 6 olan kasko sigorta değeri % 5 olarak belirlenmiş ve bu durumdaki taşıtlar için bir alt kademedeki vergi tutarının uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Bkz.: RG., 31.12.2004, S. 25687 (3. mükerrer). Ayrıca bkz.: 2004/6743 sayılı Bakanlar Kurulu kararı, RG., 23.1.2004, S. 25355.

³⁸⁴ ÖTVK md. 12/2: “Bakanlar Kurulu, topluca veya ayrı ayrı olmak üzere; **a)** (I) sayılı listedeki mallar için uygulanan maktu vergi tutarlarını, her bir mal itibarıyla en yüksek vergi tutarının yarısına kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye, bu sınırlar içinde mal cinsleri, özellikleri, kullanım yerleri veya ithalatın şekline göre farklı tutarlar tespit etmeye, **b)** (II) sayılı listedeki mallar için belirlenen oranları her bir mal itibarıyla sıfıra

ÖTVK'nın 12/2. maddesiyle tanınan, mal cinsleri, özellikleri, kullanım yerleri, ithalât şekli, fiyat grupları, alkol dereceleri ve miktarına göre farklı vergi tutarı belirleme yetkisinin doğrudan verginin kaynağı ile ilgili olduğu vurgulanarak, bu konularda vergilerin kanunîliği ilkesi gereğince Bakanlar Kuruluna takdir yetkisi tanınamayacağı ileri sürülmektedir³⁸⁵. Buna aykırı görüşte ise, vergi kaçağı ve yolsuzlukların önüne geçilmesi bakımından bu yetkilendirmenin gerekli olduğu savunulmaktadır³⁸⁶. Nispî ve maktu vergilerden yalnızca birini uygulatma yetkisinin Anayasanın 73/4. maddesinde sayılan yetkiler arasında bulunmadığı belirtilmekte ve Bakanlar Kuruluna böyle bir yetki tanınmasının belirlilik ve hukukî güvenlik ilkelerine aykırı olacağı iddia edilmektedir³⁸⁷. Ayrıca nispî vergi uygulanması halinde hesaplanan verginin maktu vergi tutarından az olmaması şartını koyma yetkisinin ise asgarî vergi tutarını belirleme yetkisi anlamına geldiği ve bu durumun vergilerin kanunîliği ilkesine aykırı olduğu ifade edilmektedir³⁸⁸.

Bakanlar Kurulu yetkisine dayanarak ÖTV'de çeşitli düzenlemeler yapmaktadır. Bakanlar Kurulunun takdir yetkisine dayanarak çıkardığı kararlardan biri de 2003/6257 sayılı Bakanlar Kurulu kararıdır. Bu kararla motorlu taşıtlardaki ÖTV oranları, araçların silindir hacmine göre farklı oranlarda artırılmıştır. Buna karşılık Danıştay'da açılan davada, artışta oran eşitliği gözetilmediği gerekçesiyle yürütmeyi durdurma kararı verilmiştir³⁸⁹. Bunun

kadar indirmeye, (A) cetvelindeki mallar için dört katına (B) cetvelindeki mallar için yarısına kadar artırmaya, maktu vergiyi her bir mal itibarıyla sifra kadar indirmeye, (A) cetvelindeki mallar için iki katına (B) cetvelindeki mallar için bir katına kadar artırmaya, bu sınırlar içinde malların cinsleri, özellikleri, fiyat grupları, alkol dereceleri ve içerdiği alkol miktarına göre farklı vergi oranı ve maktu vergi tutarı belirlemeye, listedeki her bir mal itibarıyla nispî ve maktu verginin yalnızca birisini uygulatmaya, yalnızca nispî vergi uygulanması halinde hesaplanan özel tüketim vergisinin maktu vergi tutarından az olmaması şartını koymaya, c) (II) sayılı listedeki mallar için belirlenen oranları bir katına kadar artırmaya, sifra kadar indirmeye; uygulanmakta olan oranları EURO normlarını sağlayan katalitik konvertör sistemi ile teçhiz edilmiş taşıtlarda yarısına kadar indirmeye, kanunî oranına kadar çıkarmaya, d) (IV) sayılı listedeki mallar için belirlenen oranları sifra kadar indirmeye, % 25'e kadar artırmaya, e) Listelerde gümrük tarife pozisyonu veya tarife alt pozisyonu olarak yer alan malların her biri için belirlenmiş olan oran veya tutarların alt ve üst sınırları içinde kalmak suretiyle, bu pozisyonların altında yer alan mallar itibarıyla farklı vergi tutarları veya oranları belirlemeye, yetkilidir”.

³⁸⁵ GERÇEK Adnan, “Vergileme Alanında Bakanlar Kurulu Kararlarının Hukuki Sınırı: ÖTV Açısından Bir İnceleme”, Vergi Sorunları, S. 205, Eylül 2005, s. 118.

³⁸⁶ Akaryakıt gibi bazı ürünlerdeki vergilerin yüksekliği, daha düşük vergili benzer ürünlerin mahiyetinin sahte biçimde değiştirilerek yüksek vergili ürünmüş gibi ticarete konu yapılmasına neden olmaktadır. İşte bu yetkilendirme ile önemli bir hukuksuzluğun önüne geçilebilecektir. Bkz.: KULU M. Bahattin, “ÖTV Kanunu'nun Yetki Verdiği Konular ve Bunların Sınırı”, Yaklaşım, S. 118, Ekim 2002, s. 54.

³⁸⁷ GERÇEK, ÖTV, s. 118; Ancak doktrinde buna aykırı görüş de bulunmaktadır. Bu görüşe göre, söz konusu yetkinin tanınması, Avrupa Birliği mevzuatına uyum ile ilgilidir. Avrupa Birliğinde özellikle alkollü içkiler maktu esasa göre vergilendirilmektedir. Bu yöndeki uyum Bakanlar kurulu kararlarıyla sağlanacaktır. Bkz.: KULU, s. 55.

³⁸⁸ GERÇEK, ÖTV, s. 119; Asgarî vergi belirleme yetkisi, beklenmeyen bir vergi kayıp ve kaçağına kısa sürede tedbir alabilme imkânının verilmesi ile ilgilidir. Bkz.: KULU, s. 55.

³⁸⁹ “Kanun tarafından yapılan bu farklılaştırmanın her dilimin vergi oranının, Bakanlar Kurulu kararı ile farklı oranlarda artırılması suretiyle değiştirilmesi, kanun koyucunun yetki alanına müdahale ve dolayısıyla

üzerine yapılan düzenlemedeki artış oranı, tüm araçlar için oranların en düşüğü olan % 11.11 olarak uygulanmıştır³⁹⁰. Ancak daha sonra yine motorlu araçlardaki ÖTV oranını, silindir hacmine göre farklı oranlarda artıran Bakanlar Kurulu kararı çıkarılmıştır³⁹¹. Motorlu araçlardaki oran değişikliği konusundaki son düzenleme 5398 sayılı Kanunla yapılmıştır³⁹².

ÖTVK'da Bakanlar Kuruluna yetki veren diğer bir hüküm ise 11/1. maddede yer almaktadır³⁹³. Bu hükümde Bakanlar Kurulunun vergileme ölçülerini değiştirmeye yetkili olduğu belirtilmektedir. Matrahla ilgili yetki verildiği için bu hükmün vergilerin kanunîliği ilkesine aykırı olduğu ileri sürülmektedir³⁹⁴.

Harçlar Kanunun mükerrer 138/2. maddesinde maktu ve nispî harçların her takvim yılı başından itibaren geçerli olmak üzere yeniden değerlendirme oranında artırılacağı hükme bağlanmıştır. Mükerrer 138/4. maddede ise Bakanlar Kuruluna harçları artırmaya yönelik verilen yetki yer almaktadır³⁹⁵.

Çevre Temizlik Vergisini düzenleyen BGK'nın mükerrer 44. maddesinde, ilgili tutarların yeniden değerlendirme oranında artırılacağı düzenlenmiştir. Ayrıca Bakanlar Kurulunun; “beşinci fıkradaki tarifede yer alan bina gruplarını belirlemeye ve bu maddenin dördüncü ve beşinci fıkralarında yer alan tutarları yöreler, belediyelerin nüfusları ve bina grupları itibarıyla ayrı ayrı dörtte birine kadar indirmeye veya yarısına kadar artırmaya yetkili” olduğu hükme bağlanmıştır.

“yasallık ilkesi”nin ihlalidir”, D.7.d., 22.4.2004 gün ve E. 2003/2594, Yaklaşım, S. 139, Temmuz 2004, s. 277-279; Ayrıca bkz.: SARISU Ekrem, “ÖTV Artışına Yargı Freni”, Yaklaşım, S. 139, Temmuz 2004, s. 272-273.

³⁹⁰ KIZILOT Şükrü, “Otomobildeki ÖTV Artışı İndirilebilir”, Hürriyet Gazetesi, 6.11.2004.

³⁹¹ 2004/8032 sayılı Bakanlar Kurulu kararıyla silindir hacmi 1600cc'ye kadar araçların vergisi % 30'dan % 37'ye, 1600-2000cc arası olanların vergisi % 52'den % 60'a, 2000cc üzerindeki vergisi ise % 75'ten % 84'e çıkarılmıştır. Bkz.: 2004/8032 sayılı BKK, RG., 2.11.2004, S. 25631; YILMAZ Celali, “Bir “Hatalı Tedavi” Örneği: Otomobile Yapılan Son ÖTV Zammı”, Vergi Dünyası, S. 281, Ocak 2005.

³⁹² Bu kanunla silindir hacmine göre binek araçların vergisi 2004/8032 sayılı BKK ile belirlenen oranlar olarak kabul edilmiştir (% 37, % 60 ve % 84). Bkz.: 5398 sayılı Kanun, RG., 21.7.2005, S. 25882.

³⁹³ ÖTVK md. 11/1: “(I) sayılı listedeki mallar için belirlenen maktu vergi tutarları ile (III) sayılı listedeki mallar için topluca veya ayrı ayrı maktu vergi tutarları tespit edilmesi halinde vergileme ölçüleri; alkol derecesi, kilogram, litre, metre, metreküp, kilokalori veya bunların alt ve üst birimleri ile gerektiğinde büyüklükleri de dikkate alınarak kap, ambalaj veya adet olarak uygulanır. Bakanlar Kurulu vergileme ölçülerini değiştirmeye yetkilidir”.

³⁹⁴ GERÇEK, ÖTV, s. 116.

³⁹⁵ HK mük. md. 138/4: “Bakanlar Kurulu, bu Kanuna bağlı tarifelerde yer alan maktu harçları veya bu harçların yeniden değerlendirme oranı uygulanmak suretiyle belirlenmiş olan tutarları (maktu ve nispî harçların asgarî ve azamî miktarlarını belirleyen hadler dahil) ile nispî harçları, tarifeler yahut tarifelerin ilgili fıkra ve bentleri itibarıyla birlikte veya ayrı ayrı olmak üzere; maktu harçlarda yirmi katına, nispî harçlarda ise bir katına kadar artırmaya, uygulanmakta olan maktu harçları yarısına kadar, nispî harçları ise bu fıkra ile artırılmadan önceki seviyelerine indirmeye, bu had ve miktarlar arasında yeni had, miktar ve nispetler tespit etmeye yetkilidir”. Ancak HK'da da yeniden değerlendirme oranında yapılan artışlar, genel tebliğlerle gerçekleştirilmektedir. 2006 yılında uygulanacak miktarlar 49 seri no.lu Harçlar Kanunu genel tebliğiyle yapılmıştır. RG., 18.12.2005, S. 26027.

2. Vergi Oranlarına, Maktu Vergi ve Harçlara İlişkin Takdir Yetkisi

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 111. maddesinde, talih oyunları salonlarından elde edilen kazançlara ilişkin asgari vergi miktarları düzenlenmiştir. Maddenin ikinci fıkrasında Bakanlar Kuruluna vergi miktarları konusunda yetki veren hüküm yer almaktadır³⁹⁶. Maddenin iptali için açılan davada Anayasa Mahkemesi, verilen yetkinin Anayasanın 73. maddesine uygun olduğuna karar vermiştir³⁹⁷.

GVK'nın 94. maddesinde tevkifat (stopaj) oranlarında da Bakanlar Kuruluna yetki tanınmıştır: “Bakanlar Kurulu, bu maddede yer alan tevkifat nispetini, her bir ödeme ve gelir için ayrı ayrı sıfıra kadar indirmeye veya bir katına kadar artırmak suretiyle yeniden tespit etmeye yetkilidir”³⁹⁸. Esnaf muaflığından yararlananlara yapılan ödemeler için oran farklılaştırmasına gidilebileceği belirtilmiştir³⁹⁹. Ulaştırma işiyle uğraşan dar mükellefler için de oran farklılaştırmasına gidilebileceği 94. maddede belirtilmiştir⁴⁰⁰.

GVK'nın sporculara yapılan ödemelerdeki tevkifat oranını düzenleyen geçici 64/2., menkul kıymetlerdeki tevkifat oranlarıyla ilgili geçici 67/6. ve Türkiye Jokey Kulübüncü ödenen ücretlerdeki tevkifat oranlarıyla ilgili geçici 68/3. maddelerinde de Bakanlar Kuruluna tevkifat oranlarını aşağı ve yukarı sınırlar içinde değiştirme yetkisi tanınmaktadır.

³⁹⁶ GVK mük. md. 111/2: “Yukarıda yer alan tutarlar, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre o yıl için belirlenen yeniden değerlendirme oranı ile çarpılmak suretiyle yeniden tespit edilir ve izleyen yılda bu tutarlar esas alınır. Bakanlar Kurulu bu tutarları 10 katına kadar artırmaya yetkilidir. Bu yetki, talih oyunların salonlarının bulunduğu turizm bölge, alan ve merkezleri itibarıyla farklı miktarlar tespit edilmek suretiyle de kullanılabilir”.

³⁹⁷ “Bakanlar Kurulu’na verilen yetkinin üst sınırı, Yasa’da belirtilen rakamların on katı olmaktadır. Böylece Bakanlar Kurulu’na verilen yetki, 73. maddenin son fıkrasında öngörülen sınırlar içinde kalmaktadır. ... Değişen durumlara göre vergilendirmede hızla karar alınmasını gerektiren, verginin enflasyondan etkilenerek aşınmasını önleyici tedbirlerden biri de indeksleme sistemi olup ikinci fıkranın ilk tümcesiyle bu amacın gözetildiği anlaşılmaktadır. İkinci fıkranın son tümcesinde de, değişik turizm bölge, alan ve merkezlerinde bulunan talih oyunları salonlarının gelirlerinin farklı olması nedeniyle, farklı vergi alınmasına olanak tanınması malî güce göre vergilendirme ilkesine uygun olan bir düzenlemedir”, AyM., 14.5.1997 gün ve E. 1996/75, K. 1997/50, AMKD, S. 36, C. 1, s. 110-111; Ancak aynı kararda bir karşıoy yazısında verilen yetkinin sınırsız nitelik arz ettiği için Anayasaya aykırı olduğu iddia edilmektedir. Ayrıca, turizm bölgesi, alanı ve merkezleri gibi terimlerin vergi hukukunda belirlenmemiş ekonomik kavramlar olduğu ve bunların belirlenmesinin idarî metinlere bırakılmasının Anayasanın 73. maddesine aykırı olduğu ileri sürülmektedir. Bkz.: Aynı kararda Güven DİNÇER’in karşı oyu, AMKD, S. 36, C. 1, s. 115-116; GVK’nın mükerrer 111. maddesinin anayasaya uygun olduğu yönündeki benzer Anayasa Mahkemesi kararı için bkz.: AyM., 11.12.1996 gün ve E. 1996/49, K. 1996/46, AMKD, S. 36, C. 1, s. 49-50.

³⁹⁸ “Bakanlar Kurulu Kararı ile tevkifat oranının “sıfır” olarak belirlenmesinin, sadece yapılacak tevkifatla ilgili olduğu ve anılan gelirin beyanına engel teşkil etmediği”, D.4.d., 23.6.2004 gün ve E. 2004/348, K. 2004/1478, DKD, S.6, s. 115.

³⁹⁹ “13 numaralı bentte yer alan ödemelerde ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmadıklarına, ödemenin konusunun emtia veya hizmet alımı, emtia ve hizmet alımının birlikte olmasına, iş grupları, iş nev’ileri, sektörler ve emtia gruplarına göre, farklı oranlar tespit edilmek suretiyle de kullanılabilir”.

⁴⁰⁰ “Bakanlar Kurulu, bu maddede yer alan tevkifat nispetini, kara, deniz ve hava ulaştırması işiyle iştigal eden dar mükellefler için, ülkeler itibarıyla ve karşılıklı olmak şartıyla, ayrı ayrı veya topluca sıfıra kadar indirmeye veya bir katına kadar artırmak suretiyle yeniden tespit etmeye yetkilidir”.

Kurumlar Vergisi Kanununun (KVK) 8/11. maddesinde % 5 olan vergi kesintisini oranını sıfıra kadar indirip kanunî sınıra kadar çıkarmaya Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır. Yine 8/12. maddede Bakanlar Kuruluna önceki bentlerde % 20 olarak belirtilen vergi yükü oranını % 25'e kadar çıkarma ve kanunî sınıra kadar indirme yetkisi verilmiştir. Dar mükellefiyete tâbi kurumlarda tevkifat oranı hakkında da Bakanlar Kuruluna KVK'nın 24/4. maddesiyle yetki verilmiştir⁴⁰¹. KVK'nın 25/3. maddesinde Bakanlar Kurulunun geçici vergi oranını beş puana kadar artırmaya veya indirmeye veya tekrar kanunî seviyesine getirmeye yetkili olduğu hükme bağlanmıştır. KVK'nın 25/4. maddesinde ise yabancı ulaştırma kurumlarıyla ilgili vergi oranı konusunda, Bakanlar Kuruluna yetki veren hüküm yer almaktadır⁴⁰².

Katma Değer Vergisi Kanununda vergi oranlarına ilişkin olarak Bakanlar Kuruluna geniş yetki verilmesi söz konusudur: “Katma değer vergisi oranı, vergiye tabi her bir işlem için % 10'dur. Bakanlar Kurulu bu oranı, dört katına kadar artırmaya, % 1'e kadar indirmeye, bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkilidir” (KDVK md. 28). Yetkinin bu şekilde geniş marj içinde verilmesinin vergilerin kanunîliği ilkesine aykırı olduğu ileri sürülmektedir⁴⁰³. Danıştay, katma değer vergisi oranlarında değişiklik yapan idarî işlemlere karşı kişilerin dava açılabileceğine hükmetmiştir⁴⁰⁴. Katma değer vergisi oranlarının farklılaştırılmasında sadece mal ve hizmet türleri ile bazı malların perakende aşaması kriter olarak alınmış bulunmaktadır⁴⁰⁵.

⁴⁰¹ KVK Md. 24/4: “Bakanlar Kurulu, dar mükellefiyete tabi kurumların tevkifata tabi kazanç ve iratlarından yapılacak vergi tevkifat nispetini, gelir unsurları veya faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sıfıra kadar indirmeye veya yukarıdaki oranın bir katını geçmemek üzere yeni bir oran tespit etmeye yetkilidir”.

⁴⁰² KVK md. 25/4: “bu kanunun 18 ve 19 uncu maddelerine göre vergilendirilen yabancı ulaştırma kurumlarında vergi oranını karşılıklı olmak şartıyla ülkeler itibarıyla kara, deniz ve hava ulaştırma kurumları için ayrı ayrı veya topluca sıfıra kadar indirmeye veya bu maddede yazılı oranın bir katını geçmemek üzere yeni bir oran tespit etmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir”.

⁴⁰³ KELECİOĞLU, s. 164; EROL Ahmet, “Vergi İdaresi Uygulamalarının Anayasa ve Vergi Hukuku Karşısında Durumu”, Yaklaşım, S. 137, Mayıs 2004, s. 89; EROL Ahmet, “Vergi Yasaları İle Vergi Oranları Konusunda Bakanlar Kuruluna Tanınan Yetkilerin Anayasanın 73'üncü Maddesi Karşısındaki Durumu”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 20, Ağustos 2005, s. 35.

⁴⁰⁴ “Hukuk devleti olmanın en başta gelen koşulu idarenin eylem ve işlemlerinde hukuka uygun davranması, bu eylem ve işlemlerinin yargı denetimine tabi olmasıdır. Bu koşulun gerçekleştirilmesini sağlayacak araçlardan birisi olarak hukuk düzenimizde yer alan iptal davalarında, hak ihlalinin daha geniş bir kavram olan menfaat ihlalinin ön koşul olarak kabul edilmesi, bu anlayışın bir sonucudur. Bu itibarla, nihai tüketici olması dolayısıyla katma değer vergisinin asıl yüklenicisi (mükellefi) konumundaki her bireyin, vergi oranları ile ilgili olarak toplumun tümünü ve dolayısıyla kendi menfaatini zedeleyen, kamu yararına ve hukuk devleti esaslarına aykırı olan düzenleyici işlemlere karşı dava açma hakkı (bulunmaktadır)”. D.7.d., 11.3.2003 gün ve E. 2001/4997, K. 2003/555, DKD, S. 2, s. 251.

⁴⁰⁵ “Maddede yer alan, bir malın üretim aşamasında ayrı, perakende satış aşamasında ayrı oranlarda vergiye tabi tutulabileceği yolundaki hükmün, aynı malın “kullanım amacına” göre de farklı oranlar saptayabilme konusunda yetki tanıdığı şeklinde yorumlanamayacağı, aksine yorumun, hem maddenin lafzına, hem de

Belediye Gelirleri Kanununun 96/A maddesinde, Bakanlar Kurulunun bu kanunda düzenlenen bazı vergi ve harçları, alt ve üst sınırlar dahilinde belediye grupları itibariyle belirleyeceği hükme bağlanmıştır. BGK'nın 96/C maddesinde ise Bakanlar Kuruluna yetki veren hüküm düzenlenmiştir⁴⁰⁶. Bakanlar Kurulunun alt ve üst sınırlar içinde miktarlarını belirleyeceği vergi ve harçlar, 96/A maddesinde sayılmıştır. Bunlar, kaynak suları harcı; hayvan kesimi, muayene ve denetleme harcı; ölçü ve tartı aletleri muayene harcı; kayıt ve suret harcı; imar mevzuatı gereğince alınacak harçlar; muayene, ruhsat ve rapor harcı; sağlık belgesi harcı ve bina inşaat harcıdır⁴⁰⁷.

BGK'nın 96/B maddesinde ise, 96/A maddesinde sayılanlar dışında kalan vergi ve harçlarla ilgili belediye meclislerine yetki verilmiştir: “Yukarıda sayılanlar dışındaki vergi ve harçların maktu tarifeleri; bu Kanunda belirtilen en alt ve en üst sınırları aşmamak şartıyla mahallin çeşitli semtleri arasındaki sosyal ve ekonomik farklılıklar gözönünde tutularak belediye meclislerince tespit olunur”. Bu hükümle, kanunda belirtilen sınırlar dahilinde değişiklik yapma yetkisi belediye meclislerine verilmiş bulunmaktadır.

BGK'nın 96. maddesi doğrultusunda, miktarları değiştirme konusunda yetki verilen çok çeşitli vergi ve harçlar bulunmaktadır⁴⁰⁸. BGK'nın 15. maddesinde düzenlenen ilan ve

Kanunun Genel Gerekçesinde anlatımını bulan vergilendirme ilkelerine aykırı olduğu, dava konusu düzenlemede yetki unsuru yönünden hukuka ayarlık görülmediği, ... sosyal politika gereği mutfakta kullanılan gaz için satış fiyatının düşük tutulmasının Hazineye getireceği yükün tüm vergi yükümlülerine, mali güçlerine göre dağıtılması gerekirken, bunun yapılması yerine, bu yükün araçlarında LPG kullananların üzerinde bırakılmasında, yukarıda açıklanan vergide eşitlik ilkesine ayarlık (bulunmamaktadır). DVDDGK., 31.1.2003 gün ve E. 2002/294, K. 2003/27, DKD, S. 1, s. 100; “KDVK 28. maddesi ile Bakanlar Kurulu'na verilen ayırtırma yetkisi, farklı türdeki mal ve hizmetler ile perakende aşaması için kullanılabilecek niteliktedir. Aynı tür malların katma değer vergisi oranlarının, bunların herhangi bir vergiye tabi olup olmamaları bakımından ayırtırılması, anılan yetkiyi aşan bir uygulamadır ve “verginin yasallığı” ilkesi ile aynı tür malı yurt dışından ithal edenler ile yurt içinde satın alanlar arasında Anayasa ile korunan eşitliğin ihlali sonucunu doğurmaktadır. Bu nedenlerle, 94/5730 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının eki Kararın 3. maddesinde hukuka ayarlık bulunmadığından iptali gerekir”. D.7.d., 5.11.2003 gün ve E. 2001/5196, K. 2003/4561, Yaklaşım, S. 138, Haziran 2004, s. 278-280; Ayrıca bkz.: SELÇUK M. Rıdvan, “Danıştay, Kullanılmış Binek Otomobiller ve İnsan Taşımaya Mahsus Diğer Motorlu Taşıtların İthalatında KDV Oranının % 1 Olarak Uygulanmasını Öngörüyor”, Yaklaşım, S. 138, Haziran 2004, s. 159.

⁴⁰⁶ BGK md. 96/C: “Bakanlar Kurulu bu Kanunda yer alan maktu vergi ve harçların en az ve en çok miktarını belirleyen hadleri birlikte veya ayrı ayrı yahut her vergi ve harçla ilgili tarifelerde yer alan en az ve en çok hadleri birlikte veya ayrı ayrı on katına kadar artırmaya ve Kanunda yazılı hadlerden az ve bu hadlerin on katından çok olmamak üzere yeni hadler tespit etmeye ve 21 inci maddede yazılı Eğlence Vergisi nispetlerini birlikte veya ayrı ayrı bir katına kadar artırmaya veya sıfıra kadar indirmeye yetkilidir”.

⁴⁰⁷ Maktu harç miktarları son olarak, 2005/8730 sayılı BKK ile artırılmıştır, RG., 7.5.2005, S. 25808.

⁴⁰⁸ Bu konuda bkz.: ÖZ N. Semih, “Vergilendirme Yetkisinin Dikey Paylaşımı ve Türkiye Uygulaması”, Vergi Sorunları S. 201, Haziran 2005, s. 31-33; ATAY Tezcan – DEDEOĞLU Kemal, “Belediye Gelirleri ve Eğlence Vergisi – I”, Yaklaşım, S. 148, Nisan 2005, s. 84, 88 vd.; ATAY Tezcan – DEDEOĞLU Kemal, “Belediye Gelirleri ve Eğlence Vergisi – II”, Yaklaşım, S. 149, Mayıs 2005, s. 94 vd.

reklâm vergisinin tutarları alt ve üst sınırlar içinde belediye meclislerince belirlenir⁴⁰⁹. BGK'nın 21. maddesinde düzenlenen eğlence vergisi oranlarını bir katına kadar artırmaya veya sıfıra kadar indirmeye Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır. Mükerrer 44. maddede Bakanlar Kuruluna oranları artırma ve farklılaştırma konusunda yetki tanınmıştır. BGK'nın 56. maddesinde düzenlenen işgal harcının tutarlarıyla 60. maddede düzenlenen tatil günleri çalışma ruhsatı harcının tutarlarını belirleme yetkisi belediye meclislerine bırakılmıştır⁴¹⁰. Kaynak suları harcı (BGK md. 65), hayvan kesimi muayene ve denetleme harcı (BGK md. 74), ölçü ve tartı aletleri muayene harcı (BGK md. 77) ve bina inşaat harçlarının (BGK ek md. 6) tutarlarını belirleme konusunda Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır. BGK'nın 84. maddesinde düzenlenen işyeri açma izni harcının tutarını belirleme yetkisi belediye meclislerine, diğer harçların tutarlarını belirleme yetkisi ise Bakanlar Kuruluna aittir. Değişiklik yapılacak bu tutarların alt ve üst sınırları kanunun ilgili maddelerinde belli edilmiştir. Buna karşılık BGK'nın beşinci bölümünde düzenlenen çeşitli vergilerden haberleşme, elektrik ve havagazı tüketim ve yangın sigortası vergilerinin oranları konusunda Bakanlar Kuruluna ve belediye meclislerine yetki tanınmamıştır.

BGK'nın 89. maddesinde harcamalara katılma payı düzenlenmiştir. “Harcamalara katılma payları, bir program dahilinde veya istek üzerine doğrudan doğruya yapılan işlerde, bu hizmetler dolayısıyla yapılan giderlerin tamamıdır” (BGK md. 89/a). Harcamalara katılma payı konusunda da Bakanlar Kuruluna yetki tanınmıştır⁴¹¹.

Emlâk Vergisi Kanununun 8/1. maddesinde, Bakanlar Kurulunun bina vergisi oranlarını yarısına kadar indirmeye veya üç katına kadar artırmaya yetkili olduğu hükme bağlanmıştır. İkinci fıkrada ise Bakanlar Kurulunun vergi oranını sıfıra indirebileceği durum düzenlenmiştir⁴¹². EVK'nın 18. maddesinde de arazi vergisinin oranlarını aynı şekilde,

⁴⁰⁹ “Belediye Encümeninin, ilan reklam vergisi konusunda belirleme yapma yetkisinin bulunmadığı”, D.9.d, 21.6.2005 gün ve E. 2003/3474, K. 2005/1550, DD, S. 111, s. 255.

⁴¹⁰ “Belediye meclisi kararı ile semt pazarlarından 2464 sayılı kanunun 56. maddesinde öngörülen m² birim fiyatları gözönüne alınmaksızın günlük 1.500.000 lira işgal harcı alınmasına karar verildiğinden anılan kararın yerinde olmadığı”, D.9.d., 6.12.2000 gün ve E. 1999/3259, K. 2000/3702, DD, S. 105, s. 473; “Pazar yeri kurmak belediyelerin genel ve zorunlu görevlerinden olduğundan ve satıcılar pazar yerlerini işgalleri halinde sadece işgal harcı ile yükümlü tutulabileceklerinden “pazar yeri tahsis ücreti” adı altında tarife düzenlenmesinde ve ücret talep edilmesinde isabet bulunmadığı”, D.9.d., 21.12.2000 gün ve E. 1998/2189, K. 2000/4115, DD, S. 105, s. 481.

⁴¹¹ BGK md. 89/b: “Belediyelerin (3030 sayılı Kanunun uygulandığı şehirlerde hizmeti veren belediyelerin) görüşü alınmak suretiyle, Harcamalara Katılma paylarını 1/2'ye (peşin ödemede 1/3'e) kadar indirmeye, pay çeşitlerine göre farklılaştırma yapmaya, payların ödenecek miktarını birlikte veya pay çeşitlerine göre ayrı ayrı olmak üzere İçişleri Bakanlığınca bildirilecek son genel nüfus sayımı sonuçlarını da dikkate almak suretiyle ve belediyeler itibariyle tespit etmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir”.

⁴¹² EVK md. 8/2: “Bakanlar Kurulu, kendisine bakmakla mükellef kimsesi olup onsekiz yaşını doldurmamış olanlar hariç olmak üzere hiçbir geliri olmadığını belgeleyenlerin, gelirleri münhasıran kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları aylıktan ibaret bulunanların, gazilerin, şehitlerin dul ve yetimlerinin

yarısına kadar indirme ve üç katına kadar artırma konusunda Bakanlar kuruluna yetki verilmiştir.

Gider Vergileri Kanununun, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV) ile ilgili 33/2. maddesinde Bakanlar Kuruluna vergi oranlarını sayılan işlem türlerine göre ayrı ayrı indirme konusunda yetki tanınmıştır⁴¹³. Özel İletişim Vergisi ile ilgili 39/2. maddede de Bakanlar Kuruluna vergi oranlarında değişiklik yapılabilecek alt ve üst sınırları belli edilmek suretiyle yetki tanınmıştır⁴¹⁴. 39/3. maddede ise mobil telefon aboneliğinin ilk tesisinde alınacak vergi tutarının her yıl yeniden değerlendirme oranında artırılacağı belirtilmiş ve Bakanlar Kuruluna bu şekilde tespit edilen tutarları % 50'sine kadar artırma veya yarısına kadar indirme yetkisi tanınmıştır⁴¹⁵. Ancak yeniden değerlendirme oranında artırılan bu tutar 2005 yılı için sirkülerle belirlenmiştir⁴¹⁶. GidVK'nın Şans Oyunları Vergisini düzenleyen 40. maddesinde Bakanlar Kuruluna hem maktu hem de nispî vergileri artırma ve indirme konusunda yetki verilmiştir⁴¹⁷.

Damga Vergisi Kanununun 14. maddesinde, hesaplanan vergi tutarının aşamayacağı azamî tutar belirlenmiş ve bu tutarın her yıl yeniden değerlendirme oranında artırılacağı belirtilmiştir. Bakanlar Kurulunun da belirlenen yeniden değerlendirme oranının % 50'sini geçmemek ve % 20'sinden az olmamak üzere yeni oran belirleyeceği hükmedilmiştir⁴¹⁸. DVK'nın mükerrer 30/1. maddesinde maktu vergilerle maktu ve nispî vergilerin asgarî ve azamî miktarlarını belirleyen hadlerin her yıl yeniden değerlendirme oranında artırılacağı kuralına

Türkiye sınırları içinde brüt 200 m²'yi geçmeyen tek meskeni olması (intifa hakkına sahip olunması hali dahil) halinde, bu meskenlerine ait vergi oranlarını sıfıra kadar indirmeye yetkilidir”.

⁴¹³ GidVK md. 33/2: “Bakanlar Kurulu, bu maddede belirtilen vergi oranını bankalar arası mevduat muameleleri, bankalar ile 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasası muameleleri ve diğer banka ve sigorta muameleleri için ayrı ayrı veya birlikte % 1'e, bankalar arası kambiyo muamelelerinde ise sıfıra kadar indirmeye ve yukarıdaki oranları aşmayacak şekilde yeniden tespit etmeye yetkilidir”.

⁴¹⁴ GidVK md. 39/2: “Bakanlar Kurulu, % 25 oranını % 10'a, % 15 oranlarını ise ayrı ayrı veya birlikte % 5'e kadar indirmeye ve bu oranları kanunî oranlarına kadar artırmaya yetkilidir”.

⁴¹⁵ GidVK md. 39/3: “Mobil telefon aboneliğinin ilk tesisinde (operatör değişiklikleri hariç) yirmi Yeni Türk Lirası ayrıca özel iletişim vergisi alınır. Bu tutar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır. Hesaplanan tutarın yüzde beşini aşmayan kesirler dikkate alınmaz. Bakanlar Kurulu, bu şekilde tespit edilen tutarı % 50'sine kadar artırmaya veya yarısına kadar indirmeye yetkilidir”.

⁴¹⁶ 2004/5 sayılı GidVK sirküleri.

⁴¹⁷ GidVK md. 40/2: “Bakanlar Kurulu maktu tutarları on katına kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye, nispî hadleri kanunî oranın % 10' una kadar azaltmaya ve kanunî oranına kadar artırmaya yetkilidir”.

⁴¹⁸ DVK md. 14: “Kağıtların Damga Vergisi bu kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı nispet veya miktarlarda alınır. Şu kadar ki her bir kağıt için hesaplanacak vergi tutarı (1) sayılı tabloda yer alan sınırlamalar saklı kalmak üzere 800 bin Yeni Türk Lirasını aşamaz. Bir önceki yılda uygulanan bu azami tutar, her takvim yılı başından geçerli olmak üzere, o yıl için tespit ve ilan olunan yeniden değerlendirme oranında artırılır. Bakanlar Kurulu yeniden değerlendirme oranının % 50 fazlasını geçmemek ve % 20'sinden az olmamak üzere yeni oranlar tespit etmeye yetkilidir”.

yer verilmiştir. DVK'nın mükerrer 30/4. maddesinde ise, Bakanlar Kurulunun maktu vergileri on katına, nispi vergileri bir katına kadar artırmaya ve maktu vergileri yarısına, nispi vergileri ise önceki halindeki seviyelerine kadar indirmeye ve bu sınırlar arasında yeni değerler belirlemeye yetkili olduğu hükme bağlanmıştır⁴¹⁹. DVK'nın mükerrer 30/3. maddesinde, çeşitli kağıtların damga vergisi nispet ve miktarlarında ibraz yerleri itibarıyla alt ve üst sınırlar içinde değişiklik yapmada Bakanlar Kuruluna takdir yetkisi tanınmıştır⁴²⁰.

Harçlar Kanununun 80. maddesinde konsolosluk harçlarında Dışişleri Bakanlığına yetki veren hüküm yer almaktadır⁴²¹. HK'nın 92. maddesinde de benzer bir hüküm yer almaktadır⁴²². Ayrıca HK'ya bağlı 6 sayılı tarifede ikamet tezkeresi harçlarının tespitinde karşılıklılık esasına göre Maliye Bakanlığının yetkili olduğu belirtilmiştir. Yine 6 sayılı tarife 5035 sayılı Kanunla⁴²³ eklenen hükümle, hangi ülke vatandaşlarından vize müracaat ve vize harcı alınması gerektiği ile harç tutarlarının tespitine karşılıklılık esası gözönünde tutularak Dışişleri Bakanlığının yetkili olduğu belirtilmiştir. Aynı şekilde çalışma izin harçlarının tespitinde de Dışişleri Bakanlığının yetkili olduğuna dair hüküm bulunmaktadır.

VUK'un mükerrer 414. maddesinde, bu kanundaki maktu miktarların yeniden değerlendirme oranında artırılacağı ve Bakanlar Kurulunun da ilave yetkiye sahip olduğu belirtilmiştir. Buna dayanılarak VUK'un 252. maddesinde vergi karnelerinin tasdiki dolayısıyla muhtarların alacakları harçlar artırılmaktadır⁴²⁴. Yurtdışına çıkışlardan harç alınmasına yönelik 4705 sayılı Kanunda da, harç miktarını üç katına kadar artırma konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir.

⁴¹⁹ DVK mük. md. 30/4: “Bakanlar Kurulu, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yer alan maktu vergileri (maktu ve nispi vergilerin asgari ve azami miktarlarını belirleyen hadler dahil) ile nispi vergileri birlikte veya ayrı ayrı, maktu vergilerde on katına, nispi vergilerde ise bir katına kadar artırmaya, uygulanmakta olan maktu vergileri yarısına kadar, nispi vergileri ise bu fıkra ile artırılmadan önceki seviyelerine indirmeye, bu had ve miktarlar arasında yeni had, miktar ve nispetler tespit etmeye yetkilidir”.

⁴²⁰ DVK mük. md. 30/3: “Bakanlar Kurulu, elektronik ortamda gönderilenler ile Sermaye Piyasası Kanununun uygulanmasıyla ilgili olarak Sermaye Piyasası Kuruluna düzenlenmesi öngörülen kağıtların tâbi olduğu damga vergisi nispet ve maktu tutarlarını ibraz yerleri itibarıyla sifra kadar indirmeye, indirilen nispet ve tutarlarını kanunî seviyesine kadar çıkarmaya ve bu nispet ve tutarlar dahilinde kağıtlar itibarıyla farklı nispet ve tutarlar tespit etmeye yetkilidir”.

⁴²¹ HK md. 80: “Yabancı devletler konsolosluklarında Türklerden alınan konsolosluk harçları, (2) ve (5) sayılı tarifelerde yazılı harçlardan fazla olduğu takdirde, Dışişleri Bakanlığı mukabele bilmisil olarak o devletler uyruklarından aynı miktarda konsolosluk harçları almaya yetkilidir”.

⁴²² HK md. 92: “Dışişleri Bakanlığınca alınacak tasdik harçlarını karşılık esasına göre bazı devletler uyrukları hakkında artırmaya ve gerektiğinde esas miktarına indirmeye adı geçen Bakanlık yetkilidir”.

⁴²³ 5035 sayılı Kanun, RG., 2.1.2004, S. 25334 (mükerrer).

⁴²⁴ Bu hükümle ilgili Bakanlar Kurulu ek yetkisini sadece bir kere kullanmış, ancak yeniden değerlendirme oranında yapılan diğer artışlar genel tebliğlerle gerçekleştirilmiştir. 2003 yılı için bu tasdik harcı 2002/4983 sayılı Bakanlar Kurulu kararıyla artırılmıştır, RG., 28.12.2002, S. 24977; Ancak, 2006 yılı için geçerli tutarlar 354 sıra no.lu VUK genel tebliğiyle belirlenmiştir, RG., 17.12.2005, S. 26026; 2005 yılı için geçerli tutarlar, 342 sıra no.lu VUK genel tebliğiyle belirlenmiştir, RG., 28.11.2004, S. 25654; 2004 yılı için geçerli tutarlar 326 sıra no.lu VUK genel tebliğiyle belirlenmiştir, RG., 12.12.2003, S. 25314.

3. Diğer Oranlar ve Maktu Hadlere İlişkin Takdir Yetkisi

Vergi oranları ile maktu vergi ve harçlar dışında çeşitli konulardaki oran ve miktarlarla ilgili olarak Bakanlar Kuruluna takdir yetkisi tanınmaktadır⁴²⁵.

GVK'nın mükerrer 123/2. maddesinde, bu kanunda yer alan bazı maktu miktarların artırılmasında Bakanlar Kuruluna yeniden değerlendirme oranına ek takdir yetkisi tanınmıştır⁴²⁶. Buna göre, Bakanlar Kuruluna yetki verilen maddelerin ilki GVK'nın 21. maddesidir. Bu maddede binaların mesken olarak kiraya verilmesinde, gelir vergisinden istisna edilecek hasılat tutarı belirlenmiştir⁴²⁷. GVK'nın 23/8. maddesinde, işverenlerce işyerinde yemek verilmeyen durumlarda, gelir vergisinden istisna edilecek bir günlük yemek bedeline ilişkin miktar yer almaktadır⁴²⁸. GVK'nın 31. maddesinde sakatlık indirimi ile ilgili miktarlar düzenlenmiştir⁴²⁹. Basit usûle tâbi olmanın genel şartlarını düzenleyen GVK'nın 47. maddesinin ikinci bendinde, işyeri mülkiyetinin iş sahibine ait olması durumunda dikkate alınacak emsal kira bedeline ait tutarlar belirlenmiştir. Ancak bu tutarlarda yeniden değerlendirme oranında yapılan artışların sirkülerlerle gerçekleştirilmesine rastlanmaktadır⁴³⁰. Bakanlar Kurulunun, basit usûle tâbi olmanın özel şartlarıyla ilgili miktarları düzenleyen GVK'nın 48. maddesi dahilinde de takdir yetkisi bulunmaktadır⁴³¹. GVK'nın 48. maddesinin son fıkrasında

⁴²⁵ Muafiyet, indirim, vergi cezaları gibi çeşitli konulara ilişkin oran ve maktu hadlerdeki takdir yetkisi, ilgili bölümlerde incelenecektir.

⁴²⁶ GVK mük. md. 123/2: "Bu Kanunun 19, 21, 23/8, 31, 47, 48, mükerrer 80, 82, 86 ve mükerrer 121'inci maddelerinde yer alan maktu had ve tutarlar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır. Bu şekilde hesaplanan maktu had ve tutarların % 5'ini aşmayan kesirler dikkate alınmaz. Bakanlar Kurulu, bu surette tespit edilen had ve tutarları % 50'sine kadar artırmaya veya indirmeye yetkilidir".

⁴²⁷ 2006 yılı için geçerli olacak tutar 2005/9826 sayılı BKK ile 2.200 YTL'ye yükseltilmiştir, RG., 29.12.2005, S. 26038; 2005 yılı için geçerli olacak tutar 2004/8295 sayılı BKK ile 2.000 YTL'ye yükseltilmiştir, RG., 29.12.2004, S. 25685; Ancak önceki yıllarda bu maktu haddin yeniden değerlendirme oranındaki artışları genel tebliğlerle gerçekleştirilmekteydi. Bkz.: 246 seri no.lu GVK genel tebliği, RG., 28.12.2002, S. 24977; 228 seri no.lu GVK genel tebliği, RG., 16.12.1999, S. 23908.

⁴²⁸ 2006 yılı için geçerli olacak tutar 2005/9826 sayılı BKK ile 8,25 YTL'ye yükseltilmiştir, RG., 29.12.2005, S. 26038.

⁴²⁹ 2006 yılı için geçerli olacak tutarlar 2005/9826 sayılı BKK ile belirlenmiştir, RG., 29.12.2005, S. 26038; Bu BKK'ya göre sakatlık indirimi birinci derece sakatlar için 530 YTL, ikinci derece sakatlar için 265 YTL, üçüncü derece sakatlar için 133 YTL'dir.

⁴³⁰ 2006 yılı için geçerli miktarlar Büyükşehir belediyesi sınırları içinde 3.500 YTL, diğer yerlerde 2.500 YTL olarak 2005/9826 sayılı BKK ile belirlenmiştir. 2005 yılı için geçerli tutarlar da BKK ile belirlenmesine rağmen, 2004 yılı için geçerli olan tutarlar 8.12.2003 tarihinde çıkarılan 2003/6 sayılı GVK sirküleriyle belirlenmiştir. Ayrıca 2002 yılı için geçerli tutarlar 244 seri no.lu GVK genel tebliğiyle belirlenmiştir, RG., 30.12.2001, S. 24626 (mükerrer).

⁴³¹ 2006 yılı için geçerli tutarlar 2005/9826 sayılı BKK ile belirlenmiştir: Buna göre, satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satanların yıllık alım tutarının 50.000 YTL'yi veya yıllık satışları tutarının 72.000 YTL'yi aşmaması; bunlar dışındaki işlerle uğraşanların bir yıl içinde elde ettikleri gayrisafi iş hasılatının 25.000 YTL'yi aşmaması; yukarıda sayılan işlerin birlikte yapılması halinde yıllık satış tutarı ile iş hasılatı toplamının 50.000 YTL'yi aşmaması gerekir. GVK'nın 48. maddesi dahilindeki tutarların yeniden değerlendirme oranında artırılması aynen 47. maddede olduğu gibi, zaman zaman sirküler ve genel tebliğlerle gerçekleştirilmiştir. Bkz.: 2003/6 sayılı GVK sirküleri, 244 ve 238 sayılı GVK genel tebliği.

basit usûle tâbi olmanın özel şartlarındaki tutarların, bazı kâr hadleri düşük emtia için Maliye Bakanlığınca belirleneceğine dair hüküm yer almaktadır⁴³².

GVK'nın mükerrer 123/2. maddesinin atıf yaptığı diğer bir madde GVK'nın mükerrer 80/3. maddesidir. Bu fıkra, bir takvim yılı içinde elde edilen değer artışı kazancının belli bir miktara kadarının gelir vergisinden istisna tutulduğu belirtilmiştir⁴³³. GVK'nın 82/2. maddesinde ise, önceki fıkranın ilk dört bendinde yazılı arızî kazançların toplamının belli bir miktara kadar olan sınırının gelir vergisinden istisna olduğu hükme bağlanmıştır. Bakanlar Kurulu kararlarıyla bu miktar her yıl artırılmaktadır⁴³⁴. GVK'nın 86/1-d maddesinde ise bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı belli bir tutarı aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları için beyanname verilmeyeceği ve toplama yapılmayacağı hükmü yer almaktadır⁴³⁵. Ücretlielerde vergi indirimini düzenleyen GVK'nın mükerrer 121. maddesinde, harcamaların yıllık toplam tutarlarıyla ilgili miktarlara yer verilmiştir. Bu miktarlara maddede belirtilen oranlar uygulanmak suretiyle ücretlinin gelir vergisinden mahsup edilecek tutar belirlenecektir⁴³⁶.

GVK'nın 41. maddesinde gider olarak indirilmesi kabul edilmeyen ödemeler yer almıştır. Maddenin 6. bendinde her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilân ve reklam giderlerinin % 50'sinin indirilemeyeceği ve Bakanlar Kurulunun bu oranı % 100'e kadar artırmaya ve sifıra kadar indirmeye yetkili olduğu belirtilmiştir. Aynı hüküm kurum kazancının tespitinde kabul edilmeyen indirimleri düzenleyen KVK'nın 15. maddesinin 11. bendinde yer almaktadır. Bakanlar Kuruluna aynı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi verilmiştir. Bakanlar Kurulu da 90/1081 sayılı kararıyla yetkisini kullanarak her iki kanunun ilgili maddelerindeki bu oranı sıfır olarak belirlemiştir.

GVK'nın 63/1. maddesinin üçüncü bendinde, özel sigorta şirketlerine ödenen şahıs sigorta primleriyle bireysel emeklilik katkı paylarının ücretin tespitinde indirileceği hükme bağlanmıştır. Ancak indirim konusu yapılacak primlerin ödendikleri aydaki ücretin % 10'unu

⁴³² GVK md. 48/son: "Millî piyango bileti, akaryakıt, şeker ve bunlar gibi kâr hadleri emsallerine nazaran bariz şekilde düşük olarak tespit edilmiş bulunan emtia için, bu maddenin 1 ve 3 numaralı bentlerinde yazılı hadler yerine ilgili bakanlıkların mütalâası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca belirlenecek alım satım hadleri uygulanır".

⁴³³ 5281 sayılı Kanunla ilgili fıkra, yapılan değişiklikle, 1.1.2006 tarihinden itibaren değer artışı kazancının 6.000 YTL'sinin istisna tutulduğu hükme bağlanmıştır. Maddenin değişmeden önceki halinde yer alan miktarlar Bakanlar Kurulu kararlarıyla artırılmıştır. 2005 yılı için geçerli miktar 2004/8295 sayılı BKK ile 13.000 YTL olarak belirlenmiştir.

⁴³⁴ 2006 yılı için geçerli tutar 2005/9826 sayılı BKK ile 14.000 YTL olarak belirlenmiştir.

⁴³⁵ 2006 yılı için geçerli tutar 2005/9826 sayılı BKK ile 875 YTL olarak belirlenmiştir.

⁴³⁶ 2006 yılı için geçerli tutarlar 2005/9826 sayılı BKK ile belirlenmiştir. Buna göre 2005 yılında 3.300 YTL olan tutarlar 3.600 YTL'ye; 6.600 YTL olan tutarlar ise 7.200 YTL'ye yükseltilmiştir.

(bireysel emeklilik dışındaki şahıs sigortaları için % 5'ini) ve yıllık olarak asgarî ücretin yıllık tutarını aşamayacağı belirtilmiştir. Bu oranlar ve yıllık miktar üzerinde değişiklik yapma konusunda Bakanlar Kuruluna yetki tanınmıştır⁴³⁷. Bu hükme benzer hüküm, GVK'nın 89. maddesinde yer almaktadır. Ücret gelirleri elde edenler dışında, gelir vergisinin matrahının tespitinde gelirden indirilecek giderler arasında GVK'nın 89. maddesinde şahıs sigortalarına ödenen primlerle bireysel emeklilik katkı payları sayılmıştır. Bu prim ve katkı paylarının, beyan edilen gelirin belli oranını geçmemesi gerekmektedir. Bakanlar Kuruluna bu oranlar ve yıllık miktar üzerinde değişiklik yapma yetkisi verilmiştir⁴³⁸.

GVK'nın 89/1. maddesinin 7-j bendinde de bazı kamu idareleri ile kamu yararına çalışan derneklerin ve sayılan bazı kuruluşların kütüphane, müze, sanat galerisi gibi tesislerin yapımı, onarımı gibi çalışmalarına ilişkin harcamalarının % 100'ünün gelirden indirilebileceği hükme bağlanmıştır⁴³⁹. Bakanlar Kuruluna ise bu oranda çeşitli kriterler doğrultusunda değişiklik yapma yetkisi tanınmıştır: “Bakanlar Kurulu, bölgeler ve faaliyet türleri itibariyle bu oranı yarısına kadar indirmeye veya kanuni oranına kadar çıkarmaya yetkilidir”. Bununla aynı içerikteki bir hüküm de KVK'nın mükerrer 14/1-d. maddesinde yer almaktadır. Burada sadece kütüphane, müze, sanat galerisi gibi tesisler sayılmamış ayrıca on bent halinde sayılan çeşitli kültür ve sanat faaliyetleri de kapsama alınmış ve bunlara ilişkin harcamalar ile bağış ve yardımların % 100'ünün kurum kazancından indirileceği hükmedilmiştir. Bakanlar Kuruluna da bu oranda çeşitli kriterlere göre değişiklik yapma yetkisi tanınmıştır.

Emlâk Vergisi Kanununun 16. maddesinde bir belediye ve bu belediyenin mücavir alanı içinde bulunan arazinin toplam vergi değerinin 250 YTL'lik kısmının arazi vergisinden istisna tutulduğu belirtilmiş ve bu miktarı üç katına kadar artırma konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir. Bakanlar Kurulu bu yetkisini kullanmamıştır.

Emlâk Vergisinin 29. maddesinde vergi değerinin, mükellefiyetin başlangıç yılını takip eden yıldan itibaren her yıl yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılmak suretiyle bulunacağı hükme bağlanmıştır. Vergi değerini tadil eden sebeplerin varlığı halinde

⁴³⁷ GVK md. 63/1-3: “Bakanlar Kurulu bu oranı % 20 oranına kadar (bireysel emeklilik sistemi dışındaki şahıs sigorta poliçeleri için % 10 oranına kadar) artırmaya ve belirtilen haddi asgarî ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden belirlemeye yetkilidir”.

⁴³⁸ GVK md. 89/1-1: “Bakanlar Kurulu bu bentte yer alan oranları bir katına kadar artırmaya ve belirtilen haddi asgarî ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden belirlemeye yetkilidir”.

⁴³⁹ GVK madde 89/1-7j: Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler, kamu yararına çalışan dernekler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve bilimsel araştırma faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan ya da Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen; “Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültürel ve sanatsal etkinliklerin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmalarına, ilişkin harcamalar ile bu amaçla yapılan her türlü bağış ve yardımların % 100'ü”.

de benzer şekilde artışın yapılacağı düzenlenmiştir⁴⁴⁰. EVK'nın 29. maddesinin son fıkrasında ise Bakanlar Kuruluna bu artış oranlarında değişiklik yapma ve belediye grupları itibariyle farklı oranlar tespit etme yetkisi tanınmıştır⁴⁴¹.

ÖTVK'nın 17. maddesinde özel tüketim vergisi hasılatının paylaşımına ilişkin esaslar düzenlenmiştir. Maddenin son fıkrasında Bakanlar Kurulunun bu madde uyarınca özel tüketim vergisi hasılatından verilecek paylara ilişkin oranları topluca veya ayrı ayrı sifıra kadar indirmeye yetkili olduğu hükme bağlanmıştır. ÖTVK'nın geçici 3. maddesinde ise hurda araç indirimiyle ilgili düzenleme yer almaktadır. 31.12.2004'te sona eren bu uygulamada, yirmi ve daha büyük yaştaki aracın hurdaya çıkarılması şartıyla aynı cinsten bir aracın ilk iktisabında özel tüketim vergisinin belli miktarda eksik hesaplanacağı belirtilmiş ve Bakanlar Kuruluna eksik hesaplanacak özel tüketim vergisi tutarını yarısına kadar indirme ve kanunî tutarına kadar yeniden çıkarma konusunda yetki tanınmıştır.

VİVK'nın 4. maddesinde istisnalara yer verilmiş ve istisnalara ait çeşitli hadler de düzenlenmiştir. 4. maddenin son fıkrasında ise istisna hadlerinin yeniden değerlendirme oranında artırılacağına dair hüküm yer almaktadır⁴⁴². KDVK'nın çeşitli istisnaları düzenleyen 13. maddesinin son fıkrasında da istisnalarla ilgili maktu hadler konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir.

VUK'un mükerrer 414/3. maddesinde, bu kanunda yer alan maktu hadler, asgarî ve azamî miktarları belirtilmiş olan paralar ile ödenecek ceza miktarlarının her yıl yeniden değerlendirme oranında artırılarak uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Bakanlar Kuruluna da yeniden değerlendirme oranının uygulanması sonucu belirlenen miktarlar üzerinde belli ölçüde

⁴⁴⁰ EVK md. 29: "Vergi değeri, mükellefiyetin başlangıç yılını takip eden yıldan itibaren her yıl, bir önceki yıl vergi değerinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle bulunur. 33 üncü maddeye (8 numaralı fıkra hariç) göre mükellefiyet tesisi gereken hallerde vergi değerinin hesaplanmasında, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 49 uncu maddesinin (b) fıkrasına göre belirlenen arsa ve arazi birim değerleri, takdir işleminin yapıldığı yılı takip eden ikinci yıldan başlamak suretiyle her yıl, bir önceki yıl birim değerinin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle dikkate alınır".

⁴⁴¹ EVK md. 29/son: "Bakanlar Kurulu, bu maddede belirtilen artış oranını sifıra kadar indirmeye veya yeniden değerlendirme oranına kadar artırmaya yetkilidir. Bakanlar Kurulu bu yetkisini, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 95'inci maddesi uyarınca belirlenen belediye grupları itibariyle farklı oranlar tespit etmek suretiyle de kullanabilir".

⁴⁴² VİVK md. 4/son: "(b), (d) ve (e) bentlerine göre, her bir takvim yılında uygulanacak istisna hadleri, önceki yılda uygulanan istisna hadlerine bu yıla ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artış yapılmak suretiyle tespit olunur"; 2006 yılı için geçerli tutarlar 37 seri no.lu VİVK genel tebliğiyle belirlenmiştir, RG., 16.12.2005, S. 26025; Buna göre b bendindeki hadler 83.139 YTL ve 166.375 YTL olarak belirlenmiştir. d ve e bentlerindeki hadler ise 1.919 YTL olarak belirlenmiştir; 2005 yılı için belirlenen tutarlar ise 36 seri no.lu VİVK genel tebliğiyle belirlenmiştir, RG., 18.12.2004, S. 25674.

değişiklik yapma yetkisi tanınmıştır⁴⁴³. VUK'un 104. maddesinde düzenlenen ilân yapılacak sınır ile ilânların gazetede yayımlanmalarına ilişkin sınırlar düzenlenmiştir⁴⁴⁴. VUK'un mükerrer 115. maddesinde yer alan tahakkuktan vazgeçme sınırı da VUK'un mükerrer 414/3. maddesindeki yetkiye dayanılarak artırılmaktadır. Ancak yeniden değerlendirme oranında yapılan artışlar genel tebliğlerle gerçekleştirilmektedir⁴⁴⁵. VUK'un 177. maddesinde birinci sınıf tüccar olmaya ilişkin maktu hadler yer almaktadır. Bu hadlerin artırılmasında da genel tebliğlere başvurulmaktadır⁴⁴⁶. VUK'un 232. maddesinde ise fatura kesme zorunluluğu ile ilgili had yer almaktadır⁴⁴⁷. VUK'un 313/3. maddesinde ise amortismanla tâbi tutulmaksızın doğrudan doğruya gider yazılabilecek çeşitli unsurlara ait maktu sınır düzenlenmiştir⁴⁴⁸.

VUK'un 215. maddesinde kayıtların Türk para birimi dışında başka para birimlerinde tutulmasına dair hüküm bulunmaktadır. Bu maddeye göre Bakanlar Kurulu, ödenmiş sermayesi en az 100 milyon ABD doları ya da muadili yabancı para karşılığı Türk Lirası ve sermayesinin en az % 40'ı ikametgâhı, kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kişilere ait olan işletmelere kayıtlarını yabancı para birimiyle tutmaları için izin verebilir. Bu miktar ve oran üzerinde değişiklik yapma konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir⁴⁴⁹.

Amme Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanunun 51. maddesinde gecikme zammı ile ilgili hüküm bulunmaktadır. Maddede gecikme zammı oranı ve asgarî haddi düzenlenmiş ve Bakanlar Kuruluna bu oran ve miktar konusunda değişiklik yapma yetkisi

⁴⁴³ “Bakanlar Kurulu, bu suretle tespit edilen had ve miktarları yarısına kadar artırmaya veya indirmeye, nispi hadleri ise iki katına kadar artırmaya veya yarısına kadar indirmeye veya tekrar kanuni seviyesine getirmeye yetkilidir”.

⁴⁴⁴ 2006 yılı için geçerli tutarlar 354 sıra no.lu VUK genel tebliğiyle belirlenmiştir. Buna göre 1. bentteki ilân sınırı 1.200 YTL, 3. bende göre yerel gazetelerde yayımlanması gereken ilân sınırı 1.200-120.000 YTL, Türkiye genelinde yayın yapan gazetelerde yayım sınırı ise 120.000 YTL'nin üzeri olarak belirlenmiştir. Bkz.: RG., 17.12.2005, S. 26026; 2005 yılı için geçerli tutarlar da 342 sıra no.lu VUK genel tebliğiyle belirlenmiştir, RG., 28.11.2004, S. 25654.

⁴⁴⁵ 2006 yılı için tahakkuktan vazgeçme sınırı 354 sıra no.lu VUK genel tebliğiyle 14 YTL olarak belirlenmiştir, RG., 17.12.2005, S. 26026.

⁴⁴⁶ 2006 yılı için geçerli tutarlar 354 sıra no.lu VUK genel tebliğiyle, 1. bent için 96.000 YTL ve 130.000 YTL, 2. bent için 52.000 YTL, 3. bent içinse 96.000 YTL olarak belirlenmiştir, RG., 17.12.2005, S. 26026; 2005 yılı için geçerli tutarlar 342 sıra no.lu VUK genel tebliği ile belirlenmiştir, RG., 28.11.2004, S. 25654; 2004 yılı için geçerli tutarlar ise 326 sıra no.lu VUK genel tebliğiyle belirlenmiştir, RG., 12.12.2003, S. 25314. Ancak 2003 yılı için geçerli tutarlar Bakanlar Kurulu kararıyla artırılmıştır. Bkz.: 2002/4983 sayılı BKK, RG., 28.12.2002, S. 24977.

⁴⁴⁷ 2006 yılı için söz konusu sınır 520 YTL olarak, 354 sıra no.lu VUK genel tebliğiyle belirlenmiştir, RG., 17.12.2005, S. 26026. 2005 yılı için geçerli tutar 342 sıra no.lu VUK genel tebliğiyle, 2004 yılı için geçerli tutar ise 326 sıra no.lu VUK genel tebliğiyle belirlenmiştir. 2003 yılı için geçerli sınır Bakanlar Kurulu kararıyla belirlenmiştir. Bkz.: 2002/4983 sayılı BKK, RG., 28.12.2002, S. 24977.

⁴⁴⁸ Bu sınır 2006 yılı için 520 YTL olarak 354 sıra no.lu VUK genel tebliğiyle belirlenmiştir, RG., 17.12.2005, S. 26026. Bu sınır 2004 ve 2005 yıllarında da genel tebliğlerle artırılırken, 2003 yılı için geçerli tutarlar 2002/4983 sayılı BKK ile artırılmıştır.

⁴⁴⁹ “Bakanlar Kurulu, bu had ve nispeti sektörler itibarıyla ayrı ayrı yarısına kadar indirmeye veya iki katına kadar artırmaya yetkilidir”.

tanınmıştır⁴⁵⁰. AATUHK'un 106. maddesinde Bakanlar Kuruluna tahsil imkânsızlığı sebebiyle terkin edilecek miktarı on katına kadar artırma yetkisi verilmiştir⁴⁵¹. AATUHK'un ek 1. maddesinde ise amme alacağının kanunî ödeme süresinden önce ödenmesinde yapılacak indirim düzenlenmiştir. Buna göre erken ödemelerde indirim, ödeme tarihinden kanuni ödeme süresinin son gününe kadar, her gün için aylık % 4 oranında uygulanır. Bakanlar Kuruluna söz konusu oranı sıfıra kadar indirme, % 8'e kadar artırma ve amme alacaklarının nev'i ve vadeleri itibarıyla farklı oranlar tespit etme konusunda yetki tanınmıştır.

C. VERGİ MATRAHINA İLİŞKİN TAKDİR YETKİSİ

Vergi konusunun verginin hesaplanmasında esas alınan değer veya miktarı olan matrah, verginin temel öğelerindendir ve matrahın mutlaka kanunla düzenlenmesi gerekir⁴⁵². Vergi idaresinin takdir yetkisi, matrahın belirlenmesi ve uzlaşma bakımından söz konusu olabilmektedir.

1. Matrahın Tespitinde Takdir Yetkisi

Matrah mükellefin beyanı ile belirlenebileceği gibi idarî bir işlemle de belirlenebilir. Vergiler kural olarak mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh edilmektedir. Ancak bazı hallerde matrah tespiti bizzat vergi idaresi tarafından tek taraflı olarak gerçekleştirilmektedir. Tarh işleminin vergi idaresi tarafından gerçekleştirilmesinde bazı takdir komisyonları ve inceleme elemanları matrahın tespitinde vergi idaresine yardımcı olmaktadır⁴⁵³.

Takdir komisyonları matrahın tespitinde ve çeşitli ölçülerin belirlenmesinde önemli fonksiyon görmektedirler. Takdir komisyonları yetkili makamlarca istenen matrah ve servet takdirlerini yapmakla görevli, vergi idaresi ve yükümlü kesimin temsilcilerinden oluşan

⁴⁵⁰ “Bakanlar Kurulu, gecikme zammı oranlarını aylar itibarıyla topluca veya her ay için ayrı ayrı, yüzde onuna kadar indirmeye, gecikme zammı oranı ile gecikme zammı asgari tutarını iki katına kadar artırmaya, ayrıca gecikme zammı oranını aylar itibarıyla farklı olarak belirlemeye ve gecikme zammını bileşik faiz usulüyle aylık, üç aylık, altı aylık veya yıllık olarak hesaplatmaya yetkilidir”; Gecikme zammı oranı en son, her ay için ayrı ayrı uygulanmak üzere % 2,5 olarak belirlenmiştir. Bkz.: 2006/10302 sayılı BKK., RG., 21.4.2006, S. 26146. Daha önce gecikme zammı aylık % 3 olarak belirlenmişti. Bkz.: 2005/8551 sayılı BKK, RG., 2.3.2005, S. 25743.

⁴⁵¹ Tahsil imkânsızlığı sebebiyle terkin edilecek miktar 1.1.2005 tarihinden itibaren 8 YTL'ye yükseltilmiştir. Bkz.: 2004/8267 sayılı BKK, RG., 31.12.2004, S. 25687 (3. mükerrer).

⁴⁵² KIRBAŞ, s. 105; ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 87-88; GÜNEŞ G., s. 122-127; AKDOĞAN, s. 137; ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 127; BELLEK, s. 74; AyM., 26.3.1974 gün ve E. 1973/32, K. 1974/11, AMKD, S. 12, s. 124 vd.; AyM., 26.6.1996 gün ve E. 1996/5, K. 1996/26, AMKD, S. 37, C. 1, s. 38; AyM., 27.1.1981 gün ve E. 1980/27, K. 1981/9, AMKD, S. 19, s. 28-29.

⁴⁵³ BİLİCİ Nurettin, **Vergi Hukuku**, Ankara 2001, s. 35-36; ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 87-88; KIRBAŞ, s. 107-109.

sürekli ya da geçici komisyonlardır⁴⁵⁴. Komisyonların matrah tespiti konusundaki yetkileri genel-objektif matrah tespiti ve bireysel-subjektif nitelikteki matrah tespiti olmak üzere ikiye ayrılabilir⁴⁵⁵. VUK'un 74/a. maddesine göre takdir komisyonlarının matrah takdiri dışında çeşitli fiyat, ücret ve kıymetleri takdir etme yetkisi de bulunmaktadır. Ayrıca, VUK'un 75. maddesinde takdir komisyonlarının inceleme yetkisine sahip oldukları hükme bağlanmıştır.

VUK'un 72/1. maddesine göre arsalara ve arazilere ait asgari ölçüde birim değer tespiti ile görevli olanlar dışındaki takdir komisyonları, illerde defterdarın, ilçelerde mal müdürünün (müstakil vergi dairesi olan ilçelerde ilgili vergi dairesi müdürünün) veya bunların tevkil edecekleri memurların başkanlığı altında ilgili vergi dairesinin yetkili iki memuru ile seçilmiş iki üyeden kurulur. VUK'un 73. maddesinde ise üyelerin, tüccarlar için ticaret odasınca, diğer sanat ve meslek erbabı için bunların mensup oldukları meslekî teşekküllerce kendi üyeleri arasından veya hariçten seçileceği hükmü yer almaktadır. VUK'un 72/2. maddesinde, arsalara ait asgari ölçüde birim değer tespitinde takdir komisyonunun, belediye başkanı veya tevkil edeceği memurun başkanlığında belediyenin yetkili bir memuru ile tapu sicil müdürü veya tevkil edeceği bir memurla ticaret odasınca seçilmiş bir üye ile ilgili mahalle ve köyün muhtarından oluşacağı düzenlenmiştir⁴⁵⁶. Araziye ait asgari ölçüde birim değer tespit komisyonu ise VUK'un 72/3. maddesi doğrultusunda, valinin başkanlığı altında defterdar, Tarım Orman ve Köyişleri Bakanlığı il müdürü ile il merkezlerindeki ticaret ve ziraat odalarından seçilmiş birer üyeden kurulur.

Takdir komisyonlarında vergi idaresi dışındaki kişiler de yer aldıklarından, bunların belirli ölçüde özerk nitelik taşıdıkları söylenebilir. Ancak idarenin temsilcileri seçilmiş kişilere oranla çoğunlukta olduklarından, özerklikleri sınırlı kalmaktadır⁴⁵⁷. Takdir komisyonları idarenin hiyerarşisine tâbi değildir. Ayrıca takdir komisyonları üzerinde vesayet denetimi de söz konusu değildir, kararları idarece değiştirilemez⁴⁵⁸. Doktrindeki hâkim görüşe göre komisyon kararları idarî işlem niteliğinde değildir. Yükümlüler ancak vergi idaresinin

⁴⁵⁴ “Yetkisiz takdir komisyonu tarafından takdir edilen matrah üzerinden tarhiyat yapılamaz, D.4.d., 15.3.1999 gün ve E. 1998/782, K. 1999/1054, DD, S. 101, s. 339.

⁴⁵⁵ Emlâk vergisinde arsalara için kabul edilen asgari birim değerinin belirlenmesi genel-objektif matrah tespitine örnek verilebilir. Tek mükellef hakkında ikmalen, re'sen ya da idarece vergi tarihinde ise bireysel-subjektif matrah tespiti söz konusudur. Ayrıntılı bilgi için bkz.: ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 102.

⁴⁵⁶ “(Komisyona) iki üyenin katıldığı görüldüğünden yasada öngörülen şekil şartlarına uymayan takdir komisyonu kararının iptali (gerekir)”. D.9.d., 26.2.1998 gün ve E. 1998/543, K. 1998/770, DD, S. 97, s. 627.

⁴⁵⁷ KANETİ, Vergi Hukuku, s. 73.

⁴⁵⁸ CANDAN, s. 145; KARAKOÇ Yusuf, “Vergi Yargılaması Hukuku Açısından Takdir Komisyonu Kararları”, Vergi Dünyası, S. 161, Ocak 1995, s. 113; KANETİ, Vergi Hukuku, s. 73; Diğer bir ifadeyle kararları idarenin iç işlemi özelliğini göstermez. Bkz.: ARAL Rüştü, “Vergi Takdir Komisyonları”, DD, yıl 2, S. 4, 1972, s. 40, 43.

komisyon kararına dayanarak yapılan tarh işlemine karşı yargı yoluna başvurulabilir. Çünkü yükümlülerin hukukî durumlarında değişiklik yapan takdir komisyonu kararları değil, bu kararlara dayanılarak yapılan tarh işlemidir⁴⁵⁹. Takdir komisyonlarının geniş anlamda vergi idaresinin içinde yer aldıkları konusunda tereddüt bulunmamaktadır.

a. Re'sen, İkmalen ve İdarece Vergi Tarhında Matrah Tespiti

Re'sen vergi tarhı VUK'un 30. maddesinde düzenlenmiştir: “Re'sen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı re'sen takdir olunmuş sayılır”.

Re'sen vergi tarhında, matrah tespiti takdir komisyonları veya inceleme elemanları tarafından yapılacaktır⁴⁶⁰. Ancak matrah tespiti yetkisinin türü hakkında doktrinde çeşitli görüşler bulunmaktadır. Bir görüşe göre, takdir komisyonlarının gerek matrah tespiti gerekse çeşitli değerlerin belirlenmesi konusundaki yetkileri, objektif ölçülere dayanan teknik bir düşünce ve saptama niteliğindedir. Dolayısıyla takdir komisyonlarının, takdir yetkileri bulunmamaktadır⁴⁶¹. Buna benzer bir başka görüşte, yapılan tespit teknik takdir niteliğinde olduğu vurgulanmakta, ancak yapılacak takdirin gerçek miktarın kesin bir şekilde, kuruşu kuruşuna belirlenmesi anlamına gelmeyeceği de belirtilmektedir⁴⁶². Diğer bir görüşte ise matrahın takdir komisyonu veya inceleme elemanı tarafından yapılmasına göre bir ayrıma

⁴⁵⁹ ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 102-103; ARAL, s. 41; KANETİ, Vergi Hukuku, s. 73; KARAKOÇ, Takdir, s. 114; GÜZEL Bayram – SİVRİKAYA Hamza, “Takdir Komisyonu Kararları ve Mahkemelerin Yaklaşımı”, Yaklaşım, S. 150, Haziran 2005, s. 224-225; Takdir komisyonu kararları idareyi bağladığı için, bu kararlar vergi idaresi bakımından kesin ve yürütülmesi zorunlu idarî işlem niteliği taşırlar. Nitekim VUK'un 377/2. maddesinde “Vergi dairesi tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı vergi mahkemesinde dava açabilir”, hükmü yer almaktadır; Ancak takdir komisyonu kararlarının idarî işlem niteliğinde olduğu, hukuka aykırılık durumunda bunlara karşı tarh işleminden bağımsız olarak iptal davası açılabileceği yönünde görüş de vardır. Bkz.: CANDAN, s. 147-150; KAYHAN Mehmet, “Takdir Komisyonlarının İcrai Nitelikleri ve Hasım Konumlarının Hukukî Yönleri”, Mükellefin Dergisi, S. 123, Mart 2003, s. 84.

⁴⁶⁰ “Hazırlık ve ön işlem niteliğinde olan inceleme raporunun da idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olmadığı”, D.4.d., 30.10.2003 gün ve E. 2002/509, K. 2003/2652, DKD, S. 4, s. 146; Ayrıca bkz.: DVDDGK., 22.5.1998 gün ve E. 1996/371, K. 1998/91, DD, S. 98, s. 109-110.

⁴⁶¹ ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 143.

⁴⁶² Bkz.: ARAL, s. 42-43; “Takdir mefhumu gerçek kazancı katiiyetle rakamı rakamına tespit etmek değildir. ... kazancın gerçeğe en yakın şekilde bulunmasını temin edebilecek her türlü vasıtalarla ve menbağlara müracaat ederek mükellefin o sene zarfında kazanç miktarının neden ibaret olabileceğini takdir etmektir”, ARAL, s. 39-40.

gidilmektedir. Buna göre takdir komisyonları objektif karar alma yeteneğine sahipken, inceleme elemanınca yapılan matrah tespitinde takdir yetkisi söz konusudur⁴⁶³.

Matrah tespitinde takdir yetkisinin bulunduğu yönünde görüşler de vardır. Bu yöndeki bir görüşte, takdir komisyonlarının görevini düzenleyen VUK'un 74. maddesinin özünde takdir yetkisinin bulunduğu belirtilmektedir. Bu görüşte takdir komisyonlarının görevlerini objektif ölçülere göre yaptıkları ve kararlarını teknik bir düşünce ve belirlemeyle verdikleri kabul edilmekte, ancak bu kararların benzer olaylarda ve mükelleflerde her zaman aynı olmadığı da ifade edilmektedir. Bir takdir komisyonunun benzer iki olayda farklı karar alabilmesi veya iki ayrı komisyonun bir olayda farklı kararlar verebilmesi buna örnek gösterilmektedir⁴⁶⁴. Bununla aynı yöndeki bir görüşte, takdirin subjektif olduğu vurgulanmakta ve uygulamada rastlanan objektif gerekçeli takdirler eleştirilmektedir⁴⁶⁵. Benzer bir görüşte de yapılan tespitin gerçek miktara az veya çok yaklaşmasının mümkün olduğu belirtilmekte ve tamamen gerçeğe uygun bir matrah veya matrah farkının bulunamayacağı kabul edilmektedir⁴⁶⁶. Re'sen tarhta matrahın tamamen veya kısmen defter, kayıt, belge veya kanunî ölçülere göre belirlenemediği ve hangi ölçüye göre tarhiyat yapılacağı belli olmadığı için söz konusu işlem subjektiflik içerecektir⁴⁶⁷.

VUK'un 30. maddesinin ikinci fıkrasında “aşağıdaki hallerden herhangi birinin bulunması durumunda, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı kabul edilir” şeklinde hükme yer verilmiş ve dokuz bent halinde (şu anda altı bent yürürlükte) bu durumlar sayılmıştır. Bir görüşe göre VUK'un 30. maddesinde genel bir tanım yapılmıştır. Herhangi bir nedenle vergi matrahını tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere ya da kanunî ölçülere dayanarak

⁴⁶³ ŞEKER H. Nezih, **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, İstanbul 1994, s. 55-56.

⁴⁶⁴ SAYGILIOĞLU, s. 119.

⁴⁶⁵ “Kararlar, artık standarttır. Hatta hangi konuda ne kadarlık matrah takdiri yapılacağını önceden söylemek dahi mümkün hale gelmiştir. ... 94 işçi çalıştıran bir fabrikaya 3 işçiye göre stopaj takdiri yapılmıştır. Bir karikatüriste, telif kazancı dolayısıyla verilen takdir kararında bu standartlık iyice göze çarpmaktadır. Zira burada da standart gerekçeler kullanılmış ve takdir komisyonu kararında takdir olunan matrahın gerekçesi benzeri işletmelerin durumu ve ülkenin ekonomik gerekçeleri olarak açıklanmıştır”. Bkz.: DOĞRUSÖZ, **Vergi Hukukundaki Gelişmeler**, s. 50.

⁴⁶⁶ CANDAN, s. 67; “Takdir komisyonlarınca matrah takdir edilirken gelirin gerçeğe en yakın miktarının belirlenmesi, Yasanın öngördüğü bir gerekliliktir”. DVDDK., 27.5.2005 gün ve E. 2005/39, K. 2005/125, DD, S. 111, s. 88.

⁴⁶⁷ ARIKAN Zeynep – ÖZ Ersan, “Re'sen Tarhiyat Şekilleri ve Hukuksal Boyutu”, Yaklaşım, S. 128, Ağustos 2003, s. 185-186; “Takdir komisyonlarınca takdir belirlemesi gibi işlemler büyük ölçüde takdir ve değerlendirmeyi gerektirmektedir”. Bkz.: DOĞRUSÖZ M. Ezhan, “Tarh İşleminin İdari Unsurları – II”, Yaklaşım, S. 140, Ağustos 2004, s. 178.

tespit etmenin mümkün olmadığı hallerde re'sen tarh yapılacaktır. Bentlerde sayılan durumlar kanunî karine niteliğinde olup, örnekleme yoluyla sayılmış, tadadî niteliktedir⁴⁶⁸.

Vergi beyannamesinin kanunî süresi geçtiği halde verilmemesi⁴⁶⁹, beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgilerin gösterilmemiş olması⁴⁷⁰ veya tutulması zorunlu defterlerin vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmemesi⁴⁷¹ hallerinde olduğu gibi VUK'un 30/2. maddesinde sayılan durumların çoğu açıktır. Ancak dördüncü bentte “defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmazsa” hükmü yer almaktadır. Burada çeşitli eksiklikler nedeniyle defter kayıtları ve belgelerin delil yeteneğinin olmamasından bahsedilmektedir⁴⁷². Bu bendin kapsamının açık olmaması uygulamada uyumsuzlığa yol açmış ve “tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa” şeklinde bir hüküm de altıncı bent olarak

⁴⁶⁸ ŞEKER N., s. 187; KIRBAŞ, s. 120-121; KANETİ, Vergi Hukuku, s. 119; TUNCER Selahattin, **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, Ankara 2003, s. 201; Ancak doktrinde, re'sen tarh nedenlerinin VUK'un 30/2. maddesinde yer alan bentlerle sınırlı olduğu yönünde görüş de bulunmaktadır. Bkz.: CANDAN, s. 69.

⁴⁶⁹ “Tevkifata tabi bir ödemede bulunmayanların muhtasar beyanname verme yükümlülüğünden ve beyanname verilmemesi halinde ise re'sen takdir nedeninin bulunduğundan söz edilemez”. D.4.d., 15.2.2005 gün ve E. 2004/1424, K. 2005/217, DD, S. 109, s. 152.

⁴⁷⁰ “Yasa koyucu tarafından, ... pişmanlıkla verilen beyannamelerin zamanında verilmiş sayılacağı amaçlandığından salt, pişmanlıkla verilen beyannamede matrah beyan edilmemesi neden gösterilerek re'sen takdire gidilmesi mümkün bulunmamaktadır. ... Olayda başka bir re'sen takdir sebebinin varlığı da ortaya konulmadığından, pişmanlık ve ıslah hükümlerine göre işlem yapılması gerekirken yükümlü kooperatif hakkında re'sen takdire gidilmesinin yasal dayanağı bulunmamaktadır. D.3.d., 14.12.2004 gün ve E. 2004/1339, K. 2004/3158, DD, S. 109, s. 142; Ayrıca bkz.: D.7.d., 20.5.1987 gün ve E. 1987/251, K. 1987/1373, DD, S. 68-69, s. 483; “Beyannamenin, kanuni veya ek süreler içinde verilmekle beraber, beyannamelerde vergi matrahına ilişkin bilgilerin gösterilmemesi halinde, takdir komisyonlarının, matrah takdirinden önce mükellefe süre vererek defter ve belgelerinin ibrazını istemek zorunda oldukları; beyannamenin kanuni süresi geçtiği halde verilmemesi halinde ise böyle bir zorunluluğun olmadığı”, D.7.d., 7.4.2004 gün ve E. 2002/3186, K. 2004/913, DKD, S. 5, s. 205.

⁴⁷¹ DVDDK., 18.2.2005 gün ve E. 2004/186, K. 2005/27, DD, S. 110, s. 91; “Defter ve belgelerin işyerinde hazır tutulması istenerek 15 gün içinde durum hakkında bilgi verilmemesi halinde işyerinin incelemeye müsait olmadığı sonucuna varılarak vergi matrahının re'sen takdir edileceği duyurulmasına rağmen, davacı şirket yetkilisince incelemenin işyerinde yapılmasının istendiğine dair bir işlem yapılmadığı ve defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmediği anlaşıldığından, olayda re'sen takdir sebebi bulunmaktadır”. D.3.d., 25.2.2005 gün ve E. 2000/5119, K. 2003/921, DKD, S. 1, s. 149; “Belgelerin ibraz edilmemesi halinin de re'sen takdir nedeni olduğu”, D.9.d., 26.5.1998 gün ve E. 1997/2792, K. 1998/2160, DD, S. 99, s. 451; D.9.d., 19.11.2002 gün ve E. 2000/2321, K. 2002/4767, DKD, S. 1, s. 379; . DVDDGK., 16.5.2003 gün ve E. 2002/559, K. 2003/287, DKD, S. 2, s. 146.

⁴⁷² KIRBAŞ, s. 122; ŞEKER N., s. 202-203; D.3.d., 28.5.2003 gün ve E. 2000/2778, K. 2003/3288, DKD, S. 2, s. 171; “Kazancın bir kısmının kayıt ve beyan dışı bırakıldığı saptanan durumlarda, defter kayıtları ve bununla ilgili belgelerin vergi matrahının doğru olarak tespitini elverişsiz kılacak ölçüde karışık olduğunun kabul edilmesi gerekir” DVDDGK., 16.1.1998 gün ve E. 1996/218, K. 1998/31, S. 97, s. 125; “Kasa giriş ve çıkışlarının sıhhatli olmadığının tespit edilmesi halinde olayda re'sen tarh sebebinin varlığının kabul edilmesi (gerekir)”. D.4.d., 15.4.1987 gün ve E. 1986/1546, K. 1987/1382, DD, S. 68-69, s. 328.

ilgili fıkraya eklenmiştir⁴⁷³. VUK'un 31. maddesinde ise, takdir kararında bulunması gereken hususlar düzenlenmiştir. Buna göre takdirin müstenidatı ve takdirle ilgili izahatlar da kararda belirtilmelidir.

İkmalen vergi tarhında daha önce yapılmış bir tarh vardır. Ancak bu tarh sonucunda vergi eksik hesaplanmıştır. İkmalen tarhta bu eksiklikler defter, kayıt, belge veya kanunî ölçülere dayanılarak giderilir⁴⁷⁴. Re'sen tarhta matrah, takdir komisyonları veya inceleme elemanları raporlarına dayanılarak tespit edilirken, ikmalen tarhta ise tüm işlemler genellikle ilgili vergi idaresi tarafından gerçekleştirilmektedir⁴⁷⁵. İkmalen vergi tarhında matrah farkının kesin olarak tespiti söz konusudur. Bu durum VUK'un 29. maddesinde yapılan bir kanun değişikliğinin gerekçesinde şu şekilde belirtilmiştir: "İkmalen vergi tarhında matrah veya matrah farkının kesinlikle ve matematik bir açıklıkla tespiti icap etmektedir. Tarifte yer alan "kanunî ölçü" deyimî, istenilen kesinliği ifade" etmektedir⁴⁷⁶.

Verginin idarece tarhı ise VUK'un mükerrer 30. maddesinde düzenlenmiştir⁴⁷⁷. Verginin idarece tarhına, re'sen ve ikmalen tarhın uygulanmadığı durumlarda başvurulabilmektedir. Kanunlarda idarece tarh yapılacak durumlar belirtilmiştir. Örneğin GVK'nın 64. maddesinde karnesiz hizmet erbabı çalıştırma durumunda idarece tarh söz konusu olabilmektedir. Aynı şekilde EVK'nın 32. maddesine göre bildirimin süresinde verilmemesi halinde vergi idarece tarh edilecektir⁴⁷⁸.

b. Emlâk Vergisinde Matrah Tespiti

Emlâk Vergisi Kanununun 7. maddesinde bina vergisinin matrahının, binanın bu kanun hükümlerine göre tespit olunan değeri olduğu kuralı yer almaktadır. Benzer hüküm EVK'nın 17. maddesinde arazi vergisinin matrahı için bulunmaktadır⁴⁷⁹.

⁴⁷³ "Emtia envanterine dahil edilen kıymetlerden bir veya birkaçında cins veya miktar bakımından noksanlık saptanması, ilgililerin dönem kazançlarının gerçeğe uygun belirlenmediğine ilişkin delil bulunduğunu gösterir". DVDDK., 17.6.2005 gün ve E. 2005/71, K. 2005/155, DD, S. 111, s. 103.

⁴⁷⁴ VUK md. 29: "İkmalen vergi tarhı, her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir".

⁴⁷⁵ BİLİCİ, s. 37-38.

⁴⁷⁶ VUK'un 29. maddesinde 2365 sayılı Kanunla yapılan değişiklikteki hükümet gerekçesi için bkz.: CANDAN, s. 56-57.

⁴⁷⁷ VUK mük. md. 30: "Verginin idarece tarhı; 29'uncu ve 30'uncu maddeler dışında kalan hallerde, mükelleflerin verginin tarhı için vergi kanunları ile muayyen zamanlarda müracaat etmemeleri veya aynı kanunlarla kendilerine tahmil edilen mecburiyetleri yerine getirmemeleri sebebiyle zamanında tarh edilemeyen verginin kanunen belli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesidir".

⁴⁷⁸ KIRBAŞ, s. 124; BİLİCİ, s. 38-39.

⁴⁷⁹ 2002 yılında yapılan kanun değişikliğiyle vergi değeri olarak rayiç bedel yerine, idarece takdir ve ilan edilecek birim değerler esas alındı. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz.: ÖNER Erdoğan, "Emlâk Vergisinde

VUK'un 74/b. maddesinde arsalara ait asgari ölçüde birim değer tespiti için kurulan takdir komisyonlarının, EVK'nın 29/1-a. maddesi uyarınca arsalar için her mahalle ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazide her köyün cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeleri itibariyle asgari ölçüde birim değer tespit etmekle görevli oldukları hükme bağlanmıştır. VUK'un 74/c. maddesinde ise araziye ait asgari ölçüde birim tespiti için kurulan takdir komisyonunun EVK'nın 29/1-a. maddesi uyarınca, her il ve ilçe için arazinin cinsi (kıraç, taban, sulak) itibariyle asgari ölçüde birim değer tespit etmekle görevli olduğu hükmü düzenlenmiştir.

EVK'nın 29/1-a. maddesinde ise vergi değerinin sayılan bu takdir komisyonları tarafından takdir olunan birim değerlere göre hesaplanan bedel olduğu ifade edilmiştir⁴⁸⁰. EVK'nın 29/1-b. maddesinde ise binaların vergi değeri ile ilgili hüküm yer almaktadır⁴⁸¹. VUK'un mükerrer 49/1. maddesinin (a). bendinde Maliye ve Bayındırlık ve İskan Bakanlıklarının EVK'nın 29. maddesi hükmü ile ilgili tüzük hükümlerine göre bina metrekare normal inşaat bedellerini tespit edecekleri düzenlenmiştir. Binaların vergi değerinin nasıl hesaplanacağı EVK'nın 31. maddesi doğrultusunda çıkarılan tüzükte gösterilmiştir⁴⁸².

c. Diğer Matrah Tespit Halleri

Çeşitli vergi kanunlarında, bazı özel durumlar bakımından matrah tespitiyle ilgili hükümlere yer verilmektedir. KDVK'nın 22. maddesinde ikametgâhı, kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkelerle Türkiye arasında taşımacılık ile transit taşımacılıkta, şahıs ve ton başına kilometre itibariyle yurt içi emsalleri gözönüne alınmak suretiyle matrah tespitine Maliye Bakanlığının yetkili olduğu hükmü yer almaktadır. Maliye Bakanlığı maddedeki şartlara uyarak matrahı tespit edecektir.

Matrah Tespit Usullerinde Gelişmeler", **Kamu Maliyesine Yeni Bakış (Teori ve Uygulama)**, Ankara 2006, s. 227.

⁴⁸⁰ EVK md. 29/1-a: "Vergi değeri arsa ve araziler için, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin hükümlerine göre takdir komisyonlarınca arsalar için her mahalle ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazide her köy için cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler (turistik bölgelerdeki cadde, sokak veya değer bakımından farklı olanlar ilgili valilerce tespit edilecek pafta, ada veya parseller), arazide her il veya ilçe için arazinin cinsi (kıraç, taban, sulak) itibariyle takdir olunan birim değerlere göre, hesaplanan bedeldir".

⁴⁸¹ EVK md. 29/1-b: "Vergi değeri binalar için, Maliye ve Bayındırlık ve İskan Bakanlıklarınca müştereken tespit ve ilân edilecek bina metrekare normal inşaat maliyetleri ile (a) bendinde belirtilen esaslara göre bulunacak arsa veya arsa payı değeri esas alınarak 31 inci madde uyarınca hazırlanmış bulunan tüzük hükümlerinden yararlanılmak suretiyle, hesaplanan bedeldir".

⁴⁸² Bkz.: Emlâk Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük, RG., 15.3.1972, S. 14129; Daha sonra bu tüzüğün bazı maddelerinde değişiklik yapılmıştır. Bkz.: RG., 2.12.1982, S. 17886.

KDVK'nın 23. maddesinde özellik gösteren bazı teslim ve hizmetler için, vergi tahsil güvenliği gibi amaçlarla özel matrah şekilleri düzenlenmiştir⁴⁸³. Örneğin her türlü piyangoda oyuna ve piyangoya katılma bedeli; gümrük depolarında ve müzayede salonlarında yapılan satışlarda kesin satış bedeli katma değer vergisinin matrahını oluşturmaktadır. Maddenin son bendinde ise Maliye Bakanlığına işin mahiyetini gözönünde tutmak suretiyle özel matrah şekilleri tespit etme yetkisi tanınmıştır. Maliye Bakanlığı bu yetkisini tütün mamulleri ve alkollü içecek teslimleri⁴⁸⁴; çay teslimleri; gazete, dergi ve benzeri periyodik yayınlar; talih oyunları salon işletmeciliği ve özel sektör tarafından üretilen sigaralar için kullanmıştır⁴⁸⁵.

Matrah tespiti ile ilgili bir diğer hüküm BGK'da yer almaktadır. BGK'nın 20/3. maddesinde, biletle girilmesi zorunlu olmayan yerlerde eğlence vergisinin matrahının işin mahiyetine göre belediye meclislerince takdir edileceği hükme bağlanmıştır.

İhtiyatî tahakkukun neticelerini düzenleyen AATUHK'un 18/2. maddesinde, geçmiş yıllara ve cereyan etmekte olan yılın geçen aylarına ait matrahı henüz belli olmayan ve 17. maddede sayılan vergi, resim ve cezaların geçici olarak harici karinelere göre takdir yolu ile tespit ettirilen matrahlar üzerinden hesaplanacağı hükmü yer almaktadır. 18. maddenin son fıkrasında ise, bu maddedeki geçici takdirlerin takdir komisyonları tarafından yapılacağı belirtilmektedir.

2. Uzlaşmada Takdir Yetkisi

Uzlaşma, vergi uyuşmazlıklarının idare ve mükellef arasında yapılan pazarlık sonucu, anlaşma yoluyla çözümlenmesi olarak tanımlanabilir⁴⁸⁶. Diğer bir ifadeyle, tarafların uzlaşma yönünde belirttikleri serbest iradelerine dayanılarak vergi miktarının veya buna bağlı vergi cezalarının anlaştıkları miktar üzerinden ödenmesini kabul etmeleridir⁴⁸⁷. Uzlaşma, Türk vergi hukukuna 1963 yılında tarhiyat sonrası uzlaşma şeklinde girmiştir. Tarhiyat sonrası uzlaşma, vergi veya cezanın mükellefe tarh ve tebliğinden sonra yapılan uzlaşmayı ifade

⁴⁸³ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz.: DEMİR Hüseyin, “Katma Değer Vergisinde Uygulanan Özel Matrah Şekilleri”, Vergi Sorunları, S. 197, Şubat 2005, s. 5 vd; ARPACI Altar Ömer, “Özel Matrah Şekilleri”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 19, Temmuz 2005, s. 115 vd.; ŞENYÜZ, s. 412-414.

⁴⁸⁴ Alkollü içki satışlarında özel matrah şekli uygulaması 93 seri no.lu KDVK genel tebliği ile kaldırılmıştır, RG., 19.1.2005, S. 25705; Bu konuda bkz.: ERDEM Hayreddin, “Alkollü İçkilerde Özel Matrah Şekli Uygulaması Kaldırıldı”, Yaklaşım, S. 151, Temmuz 2005, s. 140.

⁴⁸⁵ ŞENYÜZ, s. 414; ARPACI, Özel Matrah, s. 117, 120; DEMİR, s. 59-60.

⁴⁸⁶ KIRBAŞ, s. 200; ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 170; GÜNEŞ G., s. 178; BAŞARAN Funda, “Keyfilik Yaratıcısı mı Yoksa Hukuki Barış Sağlayıcı mı? Sorgudaki Kurum: “Uzlaşma” Gerekelendirilmesi ve Hukuki Analizi (I)”, Mükellefin Dergisi, S. 90, Haziran 2000, s. 33; Ayrıca bkz.: ŞEKER Sakıp, “Uzlaşma ve Uzlaşmanın Sonuçları”, Vergi sorunları, S. 50, 1991/4, s. 38.

⁴⁸⁷ ALİFENDİOĞLU Yılmaz, “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi”, DD, yıl 1, S. 1, 1971, s. 47.

etmektedir⁴⁸⁸. Vergi incelemesi yapılırken bulunacak matrah farkları ve kesilecek vergi cezalarına karşı, bu vergi ve cezalar tarh edilmeden vergi idaresi ile mükellefin pazarlık sonucu anlaşmaları olarak tanımlanabilecek tarhiyat öncesi uzlaşma⁴⁸⁹ ise 1985 yılında kabul edilen bir kanunla Türk vergi hukukuna girmiştir.

Tarhiyat sonrası uzlaşma, VUK'un ek 1. maddesinde düzenlenmiştir⁴⁹⁰. Uzlaşma talepleri uzlaşma komisyonunca, talebin kanunda sayılan şartları taşıyıp taşımadığı, komisyonunun yetkisi dahilinde olup olmadığı gibi hususlar bakımından ön incelemeye tâbi tutulur⁴⁹¹. VUK'un ek 1. maddesinde Maliye Bakanlığına, komisyonların oluşumu, uzlaşmaya başvurmaya yetkili olanların belirlenmesi, uzlaşmanın şekli, uzlaşma komisyonlarının yetkileri ve uzlaşmaya ilişkin usûl ve esasların yönetmelikle belirlenmesi konusunda yetki verilmiştir. Tarhiyat öncesi uzlaşma ile ilgili hükme ise VUK'un ek 11. maddesinde yer verilmiştir⁴⁹².

Uzlaşma komisyonları, uzlaşma müzakeresinde alacaklı vergi dairesini temsil eden kuruluşlardır. Uzlaşma komisyonları tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşma bakımından farklılık arz etmektedir. Tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarının oluşumu ve diğer esasları Uzlaşma Yönetmeliğinin 6. maddesinde düzenlenmiştir⁴⁹³. Gelir İdaresi Başkanlığının kurulmasıyla ilgili 5345 sayılı Kanunla getirilen düzenlemeler doğrultusunda çıkarılan yönetmeliklerle uzlaşma yönetmeliğinin bazı hükümlerinde değişiklik yapılmıştır⁴⁹⁴. Tarhiyat öncesi uzlaşma

⁴⁸⁸ Bkz.: TUNCER Selahattin, "Vergi Uyuşmazlıklarının Uzlaşma Yoluyla Çözümlemesi", İstanbul Barosu Dergisi, C. 62, S. 4-6, 1988, s. 194.

⁴⁸⁹ Bkz.: TUNCER Selahattin, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma", İktisat ve Maliye, C. XXXIV, S. 2, Nisan 1987, s. 72; TUNCER, Uzlaşma, s. 191, 210; KIZILOĞLU, s. 244.

⁴⁹⁰ VUK ek md. 1: "Mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının (344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda vergi ziyama sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369 uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya bu Kanunun 116, 117 ve 118 inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir".

⁴⁹¹ ALİFENDİOĞLU Yılmaz, "Vergide Uzlaşma", DD, yıl 8, S. 28-29, 1978, s. 11.

⁴⁹² VUK ek md. 11: "Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda (344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilecek tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir".

⁴⁹³ Uzlaşma Yönetmeliği için bkz.: RG., 3.2.1999, S. 23600; VUK'un ek 1. maddesinde il özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlardaki uzlaşmalar için İçişleri Bakanlığınca yönetmelik hazırlanacağı hükme bağlanmıştır. VUK'un ek 1. maddesi 4369 sayılı Kanunla yeniden düzenlenmiş fakat bu maddede verilen yetki İçişleri Bakanlığınca henüz kullanılmamıştır. Dolayısıyla söz konusu vergi, resim ve harçlar yönetmelik yayımlanana kadar uzlaşma kapsamına girmemektedir, bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz.: CANDAN, s. 247-248; DÜNDAR Mustafa, "Mahalli İdarelerce Tarh ve Tahakkuk Ettirilen Vergilerde Uzlaşma", Yaklaşım, S. 113, Mayıs 2002, s. S. 105 vd.

⁴⁹⁴ Değişiklik yapan yönetmelikler için bkz.: RG., 22.10.2005, S. 25974; RG., 8.7.2005, S. 25869.

komisyonlarının oluşumu ise ilgili yönetmelikte düzenlenmiştir⁴⁹⁵. Takdir komisyonları, vergi idaresinin ve vergi mükellefinin temsilcilerinden oluşan tarafsız kuruluşlar olmasına rağmen, uzlaşma komisyonları taraf konumundadır, vergi idaresini temsil ederler⁴⁹⁶. Ancak, uzlaşma talebinin ön inceleme aşamasında komisyon bağımsız bir idare gibi davranır. Uzlaşma komisyonunun bu aşamada vermiş olduğu talebin reddi yönündeki kararlar idarî işlem niteliğindedir ve iptal davasına konu edilebilir⁴⁹⁷. Dolayısıyla uzlaşma komisyonlarının idarî yetki kullandıkları konusunda bir tereddüt bulunmamaktadır.

Uzlaşmayı sulh aktine benzeten görüş⁴⁹⁸ bulunmasına rağmen, uzlaşmayı idarenin yaptığı fakat baskın niteliği idarî olmayan bir sözleşme olarak nitelemek mümkündür⁴⁹⁹. Uzlaşma vergi hukukunda irade özgürlüğüne ve sözleşmeye yer verilmemiş olmasının bir istisnasını teşkil etmektedir⁵⁰⁰. Uzlaşma, karşılıklı taviz ve fedakârlığa dayanmaktadır⁵⁰¹. Komisyonların alınacak vergi üzerinde pazarlık yapabilmeleri dolayısıyla, uzlaşmada vergi idaresinin takdir yetkisi bulunduğu konusunda doktrinde görüş birliği bulunmaktadır⁵⁰².

Uzlaşma Yönetmeliğinin 5. maddesinde uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi, resim ve harç miktarının tayininde Maliye Bakanlığının yetkili olduğu belirtilmiştir. Uzlaşma komisyonlarının yetki sınırları Maliye Bakanlığı tarafından genel tebliğle belirlenmektedir⁵⁰³.

Uzlaşma, çeşitli yararları olan bir müessesedir. Uzlaşma müessesesinin amacı, uyuşmazlıkların yargı organına gidilmeden başlangıçta çözülmesi suretiyle zaman kaybının önlenmesi ve tarafların makûl ölçüde fedakârlık etmeleriyle verginin kısa zamanda

⁴⁹⁵ Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği için bkz.: RG., 3.2.1999, S. 23600; Bu yönetmeliğin bazı maddeleri daha sonra çıkarılan bir yönetmelikle değiştirilmiştir. Bkz.: RG., 22.10.2005, S. 25974.

⁴⁹⁶ CANDAN, s. 261, 265.

⁴⁹⁷ CANDAN, s. 265, 267; KANETİ, Vergi Hukuku, s. 268.

⁴⁹⁸ Bkz.: CANDAN, s. 232.

⁴⁹⁹ KUMRULU Ahmet, “Uzlaşmaya İlişkin Bir İçtihatları Birleştirme Kararının Işığında Vergi Hukukunda Teori, Uygulama ve Öğretim”, DD, yıl 19, S. 72-73, 1989, s. 21; Ayrıca bkz.: TÜRKKOT Mustafa, “Uzlaşma Müessesesi ve Değerlendirmeler”, Vergi Sorunları, S. 199, Nisan 2005, s. 28; Uzlaşmanın bir “kamu hukuku anlaşması” olduğu yönündeki görüş için bkz.: BAŞARAN, Uzlaşma – I, s. 42; İdarenin yaptığı bir sözleşmenin idarî sözleşme sayılabilmesi için, sözleşmenin kamu hizmetinin yürütümüyle ilgili bulunması ve idareye özel hukuk yetkileri aşan yetkiler tanınmış olması gerekir. Bkz.: AKYILMAZ, İdare, s. 304 vd.

⁵⁰⁰ ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 101.

⁵⁰¹ TUNCER, Tarhiyat Öncesi, s. 72; ALİEFENDİOĞLU, Uzlaşma, s. 61; TUNCER, Uzlaşma, s. 191.

⁵⁰² ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 101, 138; SAYGILIOĞLU, s. 118; KUMRULU, Yargılama, s. 15-16; KUMRULU, Uzlaşma, s. 17; ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 171; GÜNEŞ G., 179; ALİEFENDİOĞLU, Vergide Uzlaşma, s. 5; ALİEFENDİOĞLU, Uzlaşma, s. 47.

⁵⁰³ Uzlaşma komisyonlarının yetki sınırları en son 343 sıra no.lu VUK genel tebliğiyle belirlenmiştir. Belirtilen yetki sınırlarını aşan uzlaşma talepleri, merkezi uzlaşma komisyonunca incelenmek üzere Bakanlığa intikal ettirilecektir. Bkz.: RG., 8.12.2004, S. 25664.

alınmasının sağlanması olarak belirtilebilir⁵⁰⁴. Bu sayede yargı organlarının yükü hafifleyecek, yargı organlarında yapılan masraflar azalacak ve vergi alacağının değer kaybı önenebilecektir⁵⁰⁵. Uzlaşma, vergi idaresi yönünden pratik, ucuz ve tahsilatı hızlandırıcı bir yöntemdir⁵⁰⁶. Mükellefler de bu sayede hem uyuşmazlığın kısa sürede halledilmesi nedeniyle sıkıntıya girmeyecekler hem de daha az vergi veya ceza ödeyeceklerdir⁵⁰⁷. Ancak uzlaşmadan beklenen faydaların gerçekleşmesi, idarenin kurallara katı bağlılığından uzaklaşmasına ve makûl seviyede fedakârlıkta bulunmasına bağlıdır⁵⁰⁸. Çünkü uzlaşma özü itibariyle belli oranda tavize, fedakârlığa dayanmaktadır ve asıl fedakârlık da vergi alacaklısı olarak vergi idaresine düşmektedir⁵⁰⁹.

D. MUAFİYET, İSTİSNA VE İNDİRİMLERE İLİŞKİN TAKDİR YETKİSİ

1. Muafiyete İlişkin Takdir Yetkisi

Bakanlar Kuruluna çeşitli vergi kanunlarıyla vergi muafiyetine ilişkin hususlarda takdir yetkisi tanındığı görülmektedir. Bu hükümlerin başında, vakıflara vergi muafiyeti tanınması konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmesi gelmektedir. Vakıflara vergi muafiyeti tanınması, ülkedeki kamu hizmeti açığının kapanmasında önemli bir fonksiyon görmektedir⁵¹⁰.

Vakıflara vergi muafiyeti tanınması ile ilgili son düzenleme 4962 sayılı Kanunla yapılmıştır⁵¹¹. Bu kanunun 20/1. maddesinde “gelirlerinin en az üçte ikisini nev’i itibariyle

⁵⁰⁴ ŞAHİNOK Aynur, “Her Yönüyle ve Mukayeseli Olarak Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi”, **İdare Hukuku ve İdarî Yargı İle İlgili İncelemeler II**, Ankara 1978, s. 224; DOĞAN Battal, “Vergi Hukukumuzda Yer Alan Uzlaşma Müessesesinin Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları, S. 137, Şubat 2000, s. 82.

⁵⁰⁵ ŞAHİNOK, s. 205, 224, 265; ŞAHİN Melike Betül, “Tarhiyat Öncesi ve Sonrası Uzlaşma Yönetmeliklerinde Dikkate Alınması Gereken Hususlar”, Vergi Sorunları, S. 125, Şubat 1999, s. 117; Uzlaşma başvurusunda yargı organlarına yapılan başvurunun aksine herhangi bir harç ödenmesi söz konusu değildir. Bkz.: ŞENGÖZ Yusuf, “Vergi Hukukunda Uzlaşmanın Sonuçları – II”, Yaklaşım, S. 125, Mayıs 2003, s. 133; ARIKAN, Demokratik, s. 208.

⁵⁰⁶ ALİEFENDİOĞLU, Vergileme Yetkisi, s. 68; TUNCER, Uzlaşma, s. 193; “Uzlaşma sonucu, vergi inceleme raporlarında belirtilen vergi ve ceza ile, uzlaşma sonucu kesinleşen vergi ve ceza tutarları arasındaki sebep sonuç ilişkisi kesilerek ortadan kalktığından uzlaşılan vergilerde, vergi hatalarının uygulanma alanı çok sınırlıdır”. D.4.d., 30.10.2003 gün ve E. 2002/4555, K. 2003/2651, DKD, S. 4, s. 150.

⁵⁰⁷ ŞEKER S., Uzlaşma, s. 45; TUNCER, Uzlaşma, s. 194.

⁵⁰⁸ ALİEFENDİOĞLU, Uzlaşma, s. 61; ŞAHİNOK, s. 262.

⁵⁰⁹ TUNCER, Tarhiyat Öncesi, s. 72.

⁵¹⁰ ÖZKAN Cemali, “Vakıflara Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti Tanınmasında Son Durum”, Yaklaşım, S. 115, Temmuz 2002, s. 121; Ancak bunun için, vakfın elde ettiği gelirleri resmi senedinde yazılı faaliyet konularına etkin bir şekilde ve zamanında harcaması gerekir. Bkz.: ÖCAL Sait, “Vakıfların Vergilendirilmesi İle İlgili Genel Düzenlemeler”, Vergi Dünyası, S. 257, Ocak 2003, s. 43.

⁵¹¹ Bkz.: 4962 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanun, RG., 7.8.2003, S. 25192; Eski düzenleme için bkz.: ARSLAN, s. 144; ÖCAL, s. 38 vd.; ÖZKAN C., Son Durum, s. 116 vd.

genel, katma ve özel bütçeli idarelerin bütçeleri içinde yer alan bir hizmetin veya hizmetlerin yerine getirilmesini amaç edinmek üzere kurulan vakıflara, Maliye Bakanlığının önerisi üzerine Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınabilir”, hükmü yer almaktadır. Maddenin ikinci fıkrasına göre, bu vakıfların vergi muafiyetinden yararlanması ve muafiyetin kaybedilmesine ilişkin şartlar, usûl ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenecektir. Maddenin son fıkrasında ise denetimler sonucunda vergi muafiyeti tanınmasına ilişkin şartları kaybettikleri tespit edilen vakıfların muafiyetlerinin, ilk fıkra da belirtilen yöntemle kaldırılabilmesi belirtilmektedir.

Kanunun verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan 83 seri no.lu KVK genel tebliğiyle muafiyete ilişkin şartlar ve esaslar düzenlenmiştir⁵¹². Ancak doktrinde, Anayasanın 73/4. maddesi gereğince kanundaki genel şartlar çerçevesinde, sadece Bakanlar Kuruluna yetki tanınabileceği belirtilmekte ve muafiyetle ilgili şartların kanunda tek tek sayılması gerektiği, bu konuda Maliye Bakanlığına yetki tanınamayacağı vurgulanmaktadır⁵¹³. Genel tebliğde, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınacak vakfın; sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştırma ve geliştirme, kültür ve çevre koruma ile ağaçlandırma konularında faaliyette bulunmayı amaç edinmiş olması gerektiği hükme bağlanmıştır. Doktrinde, bu tür tanımlamanın mükellefiyeti doğrudan etkilediği belirtilmekte ve böyle bir tanımın ancak kanun yolu ile yapılabileceği, genel tebliğle bu şekilde bir düzenleme yapılmasının hukuka aykırı olduğu ileri sürülmektedir⁵¹⁴. Genel tebliğde, talepte bulunacak vakıfların, kuruldukları tarihten itibaren en az bir yıl süre ile faaliyette bulunuyor olmaları şartı ile sahip olmaları gereken malvarlığı ve gelirleriyle ilgili asgarî miktar şartı getirilmiştir. Ayrıca vakfın bu faaliyetlerinin kamuya açık ve Devletin kamu hizmeti yükünü azaltıcı etki yapacak düzeyde olması gerektiği de genel tebliğde düzenlenmiştir⁵¹⁵.

⁵¹² RG., 2.9.2003, S. 25217; söz konusu genel tebliğle getirilen düzenleme konusunda ayrıntılı bilgi için bkz.: BOZKIR Ender, “Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması ve Kaldırılması İle İlgili Son Yasal Düzenlemeler”, Vergi Sorunları, S. 181, Ekim 2003, s. 55 vd.

⁵¹³ Bu görüşe göre kanundaki genel şart, vakıf gelirlerinin en az üçte ikisine ilişkin ölçüdür. Eğer Bakanlar Kuruluna bu genel şartlar içinde bir hareket sahası tanınarak yetki devri yapılsa ve örneğin asgarî gelir ölçüsünü üçte ikiden % 100’e çıkarma ve kanundaki orana indirme yetkisi tanınsaydı ortada hukuka aykırı bir durum bulunmayacaktı, bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz.: YERELİ Ahmet Burçin, “Vakıfların Vergi Muafiyeti ve Üç Hukuki Yanlış”, Vergi Sorunları, S. 184, Ocak 2004, s. 111-112; Doktrindeki diğer bir görüşe göre ise, Bakanlar Kuruluna bu ölçüde geniş takdir yetkisi verilmesi anayasanın Bakanlar Kuruluna yetki verilmesiyle ilgili maddesine uygun olmakla birlikte eşitlik ve malî güce göre vergileme ilkelerine aykırı uygulamalara yol açabilir niteliktedir. Karş.: ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 141.

⁵¹⁴ ÖZKAN Cemali, “Vakıflara Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti Tanınması Uygulamasında Yeni Düzenleme – II”, Yaklaşım, S. 131, Kasım 2003, s. 179; YERELİ, s. 112; Karş.: KILIÇDAROĞLU Kemal, **Vergi Hukukundaki Gelişmeler**, Gelirler Genel Müdürlüğü, 7-10 Ekim 1991 Marmaris, s. 82-83.

⁵¹⁵ Bkz.: BOZKIR, s. 56, 59; Getirilen detaylı kurallara rağmen, genel tebliğde yapılan düzenlemelerin uygulamada karşılaşılan çoğu soruna çözüm getirmediği ileri sürülmektedir. Bkz.: Bu konuda bkz.: ÖZKAN C., Yeni Düzenleme, s. 180.

4962 sayılı Kanunda düzenlenmemesine rağmen, bu genel tebliğle Maliye Bakanlığına başvuruları eleme yetkisinin verilmesi eleştirilmektedir⁵¹⁶. Genel tebliğde bazı ihlallerin varlığı halinde muafiyetin kaldırılacağı düzenlenmiştir. Genel tebliğdeki hükme göre, ihlallerin varlığı halinde vakıftan açıklama istenir. Yapılan açıklama yetersiz olursa veya yeterli olmakla beraber benzeri ihlaller tekrarlanırsa Vakıflar Genel Müdürlüğünün de görüşü alınarak, Bakanlar Kurulundan vergi muafiyetinin kaldırılması istenir⁵¹⁷.

Kurumlar Vergisi Kanununun muafıkları düzenleyen 7. maddesinin 15. bendinde, kurulduktan sonra Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların kurumlar vergisinden muaf oldukları hükmü yer almaktadır. Ancak aynı kanunun 1. maddesinde vakıflar, kurumlar vergisi mükellefi olarak sayılmamışlardır. Doktrinde, bir vergi muafiyetinin olabilmesi için öncelikle mükellefiyetin olması gerektiği belirtilmekte ve bu şekildeki düzenlemenin hukukî açıdan son derece yanlış olduğu vurgulanmaktadır⁵¹⁸.

Çeşitli vergi kanunlarında vergiden muaf tutulan vakıflara bazı vergi avantajları tanınmaktadır. KDVK'nın 17/1. maddesinde Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların kültür ve eğitim amacına yönelik olarak yaptıkları bazı faaliyetlere ilişkin teslim ve hizmetleri, katma değer vergisinden istisna tutulmuştur. EVK'nın 4. maddesinin m. bendinde Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ait binaların emlak vergisinden muaf oldukları belirtilmiştir. VVK'nın 4. maddesinin k. bendinde vergi muafiyeti tanınan vakıflara kuruluşu için veya kurulduktan sonra tahsis olunan malların veraset ve intikal vergisinden muaf oldukları düzenlenmiştir. Harçlar Kanununun 59. maddesinin b. bendinde bu vakıflar tarafından iktisap edilecek gayrimenkullerin ve sair aynı hakların tescilleri ve şerhi gerektiren işlemleri ile bunlara ait tesislerin ve bu tesislerin sonradan iktisap edecekleri gayrimenkullerin ve sair aynı hakların tescilleri ve şerhi gerektiren işlemleri ve bunların terkinlerinin harçtan istisna tutulduğu hükmü yer almaktadır. Bu dört avantaj da 83 seri no.lu KVK genel tebliğinde vergiden muaf tutulan vakıfların vergi avantajları olarak sayılmaktadır⁵¹⁹.

⁵¹⁶ DOĞRUSÖZ A. Bumin, "Vakıflara Vergi Muafiyeti", Dünya Gazetesi, 8.9.2003; Ayrıca bkz.: ÇIRAKMAN Erol, **Vergi Hukukundaki Gelişmeler**, Gelirler Genel Müdürlüğü, 7-10 Ekim 1991 Marmaris, s. 69

⁵¹⁷ Yapılan açıklamaların yeteri görülmesi halinde bazı ihlâl tekrarlarına rağmen muafiyetin kaldırılmaması gerektiği yönünde görüş bulunmaktadır. Bkz.: ÖZKAN C., Yeni Düzenleme, s. 177.

⁵¹⁸ YERELİ, s. 108; ÖZKAN C., Yeni Düzenleme, s. 179.

⁵¹⁹ Diğer kanunlardaki vergi avantajlarının KVK genel tebliğinde sayılması eleştirilmektedir. Bkz.: YERELİ, s. 114; "Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/8.maddesine göre mevduat faizlerinden yapılacak tevkiatta, vergiden muaf vakıflar kapsam dışı tutulmadığından, bu hususa yönelik açıklamalar içeren 59 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde kanuna aykırılık bulunmamaktadır". D.4.d., 7.6.1999 gün ve E. 1998/3992, K. 1999/2420, DD, S. 102, s. 234.

Bunlar dışında da vergiden muaf tutulan vakıflara atıf yapan hükümler bulunmaktadır. GVK'nın 89/7. maddesinde Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar tarafından yapılan bazı kültürel ve bilimsel faaliyetlere ilişkin harcamaların gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirden indirileceği belirtilmiştir. KVK'nın 8/8. maddesinde bu vakıflara bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançların beş vergileme dönemi kurumlar vergisinden müstesna olduğu hükmü yer almaktadır⁵²⁰. Yine KVK'nın mükerrer 14. maddesinin d. bendinde bu vakıflarca yapılan bazı kültürel faaliyetlerle ilgili harcamaların kurum kazancından indirileceği hükme bağlanmıştır.

Bazı vergi muafiyetleri konusunda da vergi idaresine yetki verilebilmektedir. GVK'nın vergiden muaf tutulacak esnaflarla ilgili 9/1. maddesinin birinci fıkrasının 7. bendinde, önceki bentlerde sözü edilen işlere benzerlik gösterdikleri Danıştay'ın muvafık mütalâası üzerine Maliye Bakanlığınca kabul ve ilan olunan ticaret ve sanat işleri ile uğraşanların vergiden muaf tutulacakları hükme bağlanmıştır. Geçici muafıkları düzenleyen EVK'nın 15. maddesinin son fıkrasında Maliye Bakanlığınca bazı yetkiler tanınmıştır: “(a) ve (b) fıkralarında yazılı muafiyet konusu arazinin bu fıkralarda gösterilen cihetlere tahsis edilmiş olup olmadığının şartları ile (c) fıkrasına göre geçici muafiyet verilecek haller, bunların şartları ve muafiyet süreleri Tarım ve Orman Bakanlıkları ile Türkiye Ziraat Odaları Birliğinin mütalâası alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belli edilir ve Bakanlar Kurulu kararı ile yürürlüğe konulur”⁵²¹.

ÖTV'nin 10/2. maddesinde Maliye Bakanlığınca bu kanundaki muafiyet ve istisna uygulamalarının usûl ve esasını belirleme yetkisi verilmiştir. Aynı şekilde ek vergiler getiren 4481 sayılı Kanunun 3. maddesinde de Maliye Bakanlığınca benzer yetkiler verilmiştir. Diplomatik muafiyetleri düzenleyen BGK'nın 100/2. maddesinde Bakanlar Kurulunca belli edilecek uluslararası kuruluşların ilgili vergiden muaf olduğu hükme bağlanmıştır. Yurt dışına çıkışlardan harç alınması hakkındaki 4705 sayılı Kanununda Bakanlar Kuruluna bu harçtan

⁵²⁰ Bu konuda bkz.: ŞİRİN Z. Ertunç, “5228 Sayılı Yasa ile Kurumlar Vergisi Yasası'nın İstisna ve İndirim Hükümlerinde Yapılan Düzenlemeler – Bu Çerçeve de Oluşan Yeni Sistem”, Vergi Sorunları, S. 193, Eylül 2004, s. 238.

⁵²¹ EVK'nın 15. maddesinin ilgili fıkra hükümleri şu şekildedir: “Aşağıda yazılı arazi geçici olarak Arazi Vergisinden muafır. a) Özel kanunlarına göre, Devlet ormanları dışında insan emeğiyle yeniden orman haline getirilmek üzere ağaçlandırılan arazi 50 yıl; b) Toprak ve topoğrafik özellikleri ve erozyon gibi sınırlayıcı faktörler sebebiyle kültür bitkilerinin yetişmelerini engelliyen araziden; bataklık, turbiyer, çorak, makilik, çalılık, taşlık ve sair haller dolayısıyla üzerinde tarım yapılamayan sahaların, ıslah tedbirleriyle yeniden tarıma elverişli hale getirilmesinde 10 yıl; c) Teknik, ekonomik ve ekolojik bakımlardan gerekli şartları haiz olan arazide yeniden fidanla dikim veya aşılama veya yeniden yetiştirme suretiyle ağaçlık, meyvalık, bağ ve bahçe meydana getirilmesinde asgari 2 yıl, azami 15 yıl.”

muaf tutulacaklar ile harcın ödenmesine ilişkin usûl ve esasları belirleme yetkisi tanınmıştır. Bakanlar Kurulu çıkardığı kararlar vergiden muaf tutulacakları belirlemiştir⁵²².

2. İstisnalara İlişkin Takdir Yetkisi

Yatırım indirimi istisnası, 5479 sayılı Kanunla kaldırılmıştır⁵²³. Yatırım indirimi istisnası kaldırılmadan önce, GVK'nın 19. maddesinde düzenlenmişti. Bu maddede Bakanlar Kuruluna yatırım indiriminin hesaplanabilmesi bakımından iktisadî kıymetlerin asgarî bedelini tespit etme yetkisi ve Maliye Bakanlığına da uygulamaya ilişkin usûl ve esasları belirleme yetkisi tanınmaktaydı. Maliye Bakanlığı yetkisini genel tebliğle değil, sirkülerle kullanmıştır. Yetkinin bu şekilde kullanılması eleştirilmektedir⁵²⁴. Yatırım indirimi istisnası daha önce de GVK'nın ek maddelerinde yer almaktaydı⁵²⁵. Söz konusu eski düzenlemede vergi idaresine yatırım indiriminin uygulanacağı sektör ve konuları belirleme yetkisiyle yatırım indiriminin oranı ve asgarî miktarlarıyla ilgili yetki verilmiştir. Ayrıca yatırım indirimi uygulaması bakımından yatırım teşvik belgesi alınması gerekmekte, bu belgenin aranmayacağı durumlarla ilgili düzenleme yapma hususunda vergi idaresine yetki tanınmaktaydı⁵²⁶.

⁵²² Bkz.: 2001/2762 sayılı BKK, RG., 28.7.2001, S. 24476, daha sonra çıkarılan Bakanlar Kurulu kararlarıyla, bu kararda değişiklikler yapılmıştır.

⁵²³ Bkz.: RG., 8.4.2006, S. 26133. Ayrıca aynı kanunla, mükelleflerin indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarlarının indirimiyle ilgili olarak GVK'ya geçici 69. madde eklenmiştir.

⁵²⁴ 22 sayılı GVK sirkülerinin eleştirisi için bkz.: AK, s. 112; ŞEKER S., Yatırım İndirimi, s. 133-136; Söz konusu sirkülerdeki düzenlemeler için bkz.: ÜNVER Musa Kazım, "Yatırım İndirimi Uygulaması Kapsamında Hizmet Üretim Yeri Tanımlaması", Yaklaşım, S. 150, Haziran 2005, s. 80 vd.

⁵²⁵ 4842 sayılı Kanunla ek maddelerdeki yatırım indirimi ile ilgili hükümler kaldırılıp, 19. maddede yatırım indirimi istisnası yeniden düzenlenmiştir, RG., 24.4.2003, S. 25088; Bu düzenleme ile yatırım indirimi oranı, daha önceki düzenlemeden farklı bir şekilde, tek oran olarak belirlenmiştir. Böylece yatırım indiriminin amaçlarından olan geri kalmış bölgelere yatırımları yöneltme işlevi büyük ölçüde ortadan kalkmıştır. Bu konuda bkz.: GİRAY Filiz, "Vergisel Teşvik Türü Olarak Yatırım İndirimi", Vergi Sorunları, S. 210, Mart 2006, s. 119; Ayrıca bkz.: ÇOLAK Mustafa, "Yatırım İndirimi İstisnasının Yeni Hali ve Tasdik İşlemlerinde Son Düzenlemeler", Yaklaşım, S. 137, Mayıs 2004, s. 116 vd.; RAKICI Cemil, "Türk Gelir Vergisi Sisteminde Yer Alan Bazı Muafiyet, İstisna ve İndirimlerin Değerlendirilmesi" Vergi Sorunları, S. 190, Temmuz 2004, s. 122-123.

⁵²⁶ Bu konuda ayrıntı bilgi ve değerlendirme için bkz.: ORTAÇ, Üniter, s. 96-98, 125; ÜNGÖRMÜŞ Ayhan – GÖZLÜKLÜ Burçin, "Yatırım İndirimi Konusunda Özellik Arz Eden Hususlar", Vergi Dünyası, S. 256, Aralık 2002, s. 81 vd.; TEKİN Cem, "Teşvik Belgeli Yatırımlarda, Yatırım İndirimi Uygulamasının Başlangıcı ve Özellikli Durumlar", Yaklaşım, S. 113, Mayıs 2002, s. 146; Bu dönemde yatırım indirimi ile ilgili şartların ve uygulama esaslarının Maliye Bakanlığına verilmesinin anayasaya aykırılığı iddiasıyla Anayasa Mahkemesine açılan iptal davasında mahkeme, bakanlığa verilen yetkinin anayasaya aykırı olmadığına hükmetmiştir: "Yatırım indiriminin, vergi matrahını yatırım miktarı kadar eksilttiği ve bu nedenle bir miktar vergiden vazgeçme sonucunu doğurduğu kuşkusuzdur. Ancak, kanun koyucu böyle bir yöntemi, müteşebbisleri ekonomik kalkınmanın temel unsuru olan yatırımları arttırmaları için bir teşvik tedbiri olarak kullanmakta kamu yararı görmüştür. ... Temel hukuki çerçevesi kanunlarla düzenlenmiş olan yatırım indirimi sistemi ile ilgili uygulama esaslarının Maliye ve Gümrük Bakanlığı ile Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı'na bırakılmasında Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasına ve 7. maddesine aykırı bir durum yoktur. Söz konusu düzenleme uyarınca Maliye ve Gümrük Bakanlığı ile Devlet Planlama Teşkilatı'nın müşterek kararına bırakılan hususlar, zamanla değişen ekonomik şartlar karşısında, bu temel

KVK'nın 8/4. maddesinin a. bendinde, portföyünün en az % 25'i hisse senedinden oluşan menkul kıymetler yatırım fonlarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançlarının kurumlar vergisinden istisna tutulduğu belirtilmiş ve Bakanlar Kuruluna bu oranı % 20'ye kadar indirme veya % 100'e kadar artırma yetkisi verilmiştir. KDVK'nın 13. maddesinin son fıkrasında, Bakanlar Kuruluna istisna ile ilgili miktar belirleme yetkisi tanınmasının yanı sıra, Maliye Bakanlığına istisna kapsamına girecek teslim ve hizmetleri tanımlama ile usûl ve esasları belirleme yetkisi verilmiştir⁵²⁷. Buna benzer hüküm KDVK'nın geçici 19. maddesinde yer almaktadır. Ancak bu maddenin önceki halinde Maliye Bakanlığına istisna uygulanacak miktara ilişkin alt sınır belirleme yetkisi verilmişti. Bu hüküm Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiştir⁵²⁸. KDVK'nın geçici 20 ve 23. maddelerinde de Maliye Bakanlığına usûl ve esaslarla ilgili yetki tanınmış⁵²⁹, ancak geçici 20. maddede Maliye Bakanlığına istisnadan yararlanılacak bedele ilişkin asgarî sınır belirleme konusunda yetki verilmiştir.

KDVK'nın 14/1. maddesinde, “transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek taşıma işleri vergiden müstesnadır”, hükmüne yer verilmiştir⁵³⁰. İkinci fıkrada ise bu istisnanın ikametgâhı, kanunî ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlar için ilgili ülkeler itibariyle karşılıklı olarak tanınacağı belirtilmiştir. Kanunun verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan Bakanlar Kurulu kararıyla transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında deniz, hava, kara ve demiryolu ile yapılan yük ve yolcu taşıma işlerinin vergiden müstesna olduğu hükme bağlanmıştır⁵³¹. Diplomatik istisnayı düzenleyen KDVK'nın 15/2. maddesinde, Maliye Bakanlığına bu istisnaya ilişkin usûl ve esasları belirleme yetkisi tanındıktan sonra istisnanın uygulanacağı asgarî haddi belirleme yetkisi de tanınmıştır. Aynı şekilde KDVK'nın 17/2. maddesinin c. ve

ilkelerin uygulama esaslarıdır. Bu nedenle Anayasa'ya herhangi bir aykırılık sözkonusu değildir”, AyM., 19.3.1987 gün ve E. 1986/5, K. 1987/7, AMKD, S. 23, s. 158.

⁵²⁷ KDVK md. 13/son: “Bakanlar Kurulu, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 232'nci maddesinde yer alan ve ilgili yılda uygulanmakta olan haddi, istisna uygulamasında asgarî tutar olarak belirlemeye ve belirlenen bu tutarı iki katına kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye yetkilidir. Maliye Bakanlığı, istisna kapsamına girecek teslim ve hizmetleri tanımlamaya, istisnaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir”.

⁵²⁸ “Vergiden istisna edilen bir konunun yasayla belirlenen yukarı ve aşağı sınırları içinde değişiklik yapma yetkisi sadece Bakanlar Kurulu'na verilebileceğinden, dava konusu düzenlemeyle Maliye Bakanlığı'nın yetkilendirilmesi Anayasa'nın 73. maddesinin son fıkrasına aykırıdır. Kuralın iptali gerekir”. Bkz.: AyM., 15.7.2004 gün ve E. 2003/33, K. 2004/101, AMKD, S. 41, s. 245.

⁵²⁹ KDVK'nın geçici 23. maddesiyle ilgili olarak Maliye Bakanlığınca belirlenen usûl ve esaslarla ilgili ayrıntılı bilgi için bkz.: YEŞİL YURT Eren, “Millî Eğitim Bakanlığına Bağlı Eğitim Kurumlarına Yapılan Bilgisayar Bağışlarında Katma Değer Vergisi İstisnası”, Vergi Sorunları, S. 201, Haziran 2005, s. 94 vd.

⁵³⁰ “(Bu istisnadan) yararlanabilmek için transit taşıma işini yapan geminin Türk limanlarına uğrama zorunluluğu bulunmamaktadır”. D.9.d., 21.1.2004 gün ve E. 2001/3420, K. 2004/519, DKD, S. 4, s. 254.

⁵³¹ 84/8889 sayılı BKK, RG., 28.12.1984, S. 18619.

d. bentlerinde Maliye Bakanlığına istisna kapsamına girecek mal ve hizmetleri tanımlama ve uygulamaya ilişkin usûl ve esasları belirleme yetki verilmiştir. Ancak Maliye Bakanlığına, fıkranın d. bendinde mal ve hizmetlerin asgarî standartlarını belirleme yetkisi verilirken c. bendinde istisna kapsamına girecek mal ve hizmetlerin asgarî tutarını belirleme yetkisi tanınmıştır.

GVK'nın 82/2 ve EVK'nın 16. maddelerinde istisnaya ilişkin hadlerin artırılmasında Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir. VİVK'nın 4. maddesindeki istisna tutarlarının ise, yeniden değerlendirme oranında artırılacağı düzenlenmiştir. Harçlar Kanununun 59/f. maddesinde istisna hükmünün uygulanmasının şartlarının Maliye Bakanlığınca belirleneceği hükme bağlanmıştır. Yine Harçlar Kanununun 85/g. maddesinde Dışişleri Bakanlığınca karşılıklılık esasına göre belirlenecek ülke vatandaşlarına verilecek ikamet tezkerelerinin harçtan istisna olduğu kuralı bulunmaktadır. ÖTVK'nın 10/2. maddesinde de istisna uygulamasının usûl ve esaslarını belirleme konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir.

3. İndirimlere İlişkin Takdir Yetkisi

GVK'nın 31. maddesinde sakatlık indirimi düzenlenmiştir. Sakatlık derecelerine göre belirlenen tutarların hizmet erbabının ücretinden indirileceği düzenlenmiş ve yeniden değerlendirme oranına ilave olarak Bakanlar Kuruluna bu tutarları değiştirme yetkisi verilmiştir. Ayrıca sakatlık derecelerinin tespit şekli ile uygulamaya ilişkin usûl ve esasların Maliye, Çalışma ve Sağlık ve Sosyal Güvenlik Bakanlıklarınca bu konuda müştereken hazırlanacak bir yönetmelikle belirleneceği hükme bağlanmıştır⁵³².

Ücretlilerde vergi indirimi GVK'nın mükerrer 121. maddesinde düzenlenmiş ve bu düzenlemeyle gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde özel indirimin yerini almak üzere vergi mahsubu getirilmiştir⁵³³. GVK'nın mükerrer 121. maddesinde Bakanlar Kuruluna harcama miktarlarında değişiklik yapma yetkisi tanınmıştır. Mükerrer 121. maddenin son fıkrasında, ücretlilerin harcama belgelerinin işverene ibrazı, beyanı ve verginin mahsup veya iadesine ilişkin süreleri tespit etmeye, iadeyi nakden veya mahsuben yaptırmaya ve uygulamanın usûl ve esaslarını belirlemeye Maliye Bakanlığının yetkili olduğu hükmü yer almaktadır. Bu fıkra da daha önce yer alan, vergi mahsup ve iadesine tâbi tutulacak mal ve hizmet alımlarını

⁵³² “Sakatlık indiriminin tespitinde yönetmelikte belirlenen usullere uygun olarak verilen Adli Tıp Kurumu raporunun esas alınabilir”. D.4.d., 25.3.1999 gün ve E. 1998/3740, K. 1999/1264, DD,S. 101, s. 305; “sakatlık indiriminden yararlanmak üzere müracaat eden davacıya hastaneden verilen raporlardaki sakatlık tanısına göre hangi oranda sakatlık indiriminden yararlanacağına merkez sağlık kurulunca karar (verilecektir)”. DVDDGK., 26.1.2001 gün ve E. 2000/272, K. 2001/42, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid=20910>

⁵³³ Bu konuda bkz.: ARPACI Altar Ömer, “Son Kez Uygulanacak Müessese “Özel Gider İndirimi””, Vergi Sorunları, S. 184, Ocak 2004, s. 27; RAKICI, s. 127.

birinci fıkrada sayılan eğitim, sağlık, gıda, giyim ve kira harcamaları ile sınırlı olmaksızın tespit etme konusunda Maliye Bakanlığına tanınan yetki, Anayasa Mahkemesince iptal edilmiştir⁵³⁴.

E. SÜRELERE VE DÖNEMLERE İLİŞKİN TAKDİR YETKİSİ

Süreler, belirli olarak sınırlandırılmış ya da önceden belirlenebilir zaman kesitleridir. Süreler, hakların ve yetkilerin kazanılması, kullanılması ve kaybedilmesi yönünden önem taşır⁵³⁵. Süreler, hukukî nitelikleri, bunları koyan organlar ve yöneldikleri kişiler bakımından olmak üzere çeşitli ölçülere göre ayrıma tâbi tutulabilirler⁵³⁶. Süreleri koyan organ bakımından yapılacak organik sınıflandırmaya göre süreler kanunî, idarî ve yargısal süreler olmak üzere üçe ayrılabilir⁵³⁷. Vergilerin kanunîliği ilkesi gereğince vergi hukukunda süreler kural olarak kanunla belirlenir. Nitekim VUK'un 14. maddesinde "vergi muamelelerinde süreler vergi kanunları ile belli edilir" hükmü yer almaktadır.

Vergi hukukunda idarî süreler, idare organı tarafından konulan sürelerdir⁵³⁸. Vergi kanunları vergileme ilişkisinin her aşamasında vergi mükellefleri ve sorumlularının tâbi olacakları süreleri göstermemiş, idareye bazen süreyi belirleme konusunda yetki vermiştir. İdare bu gibi hallerde, yetki verilen konulardaki süreleri belirlemektedir. Bazı durumlarda ise idareye süre belirleme yetkisi yerine, kanunda düzenlenen süreleri uzatmak yetkisi tanınabilmektedir⁵³⁹. İdarî süreler dışına idareye çok nadir de olsa vergi dönemleriyle ödeme sürelerini belirleme konusunda yetki verilebilmektedir. İdareye tanınan bu yetkiler de aynı başlık altında incelenebilir.

İdarî sürelerle ilgili genel hükme VUK'un 14/2. maddesinde yer verilmiştir: "Kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak şartıyla bu süreyi, tebliği yapacak

⁵³⁴ "İndirim, vergi matrahından veya doğrudan vergiden belirli tutarda indirim yapılması suretiyle verginin bir bölümünden vazgeçilmesi veya bir bölümünün geri verilmesi sonucunu doğurmaktadır. Anayasa'nın 73. maddesinin son fıkrası vergide indirimi, yasayla belirlenen yukarı ve aşağı sınırlar içinde Bakanlar Kurulu'na yetki verilebilecek konular arasında gösterecek kadar önemli görmüştür. ... Belirtilen yetkinin kullanılması halinde, ücretlilerin vergilerinden yapılacak indirim tutarı, vergiyi etkileyecek, azaltacak veya çoğaltacaktır. Maliye Bakanlığı'na verilen bu yetki, yasakoyucunun vergilemenin temel öğelerini belirleyerek uygulamaya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin konularda yürütme organına verilebilecek düzenleyici idari işlemlerde bulunma yetkisi olmadığı gibi, yasayla getirilen bir düzenlemeyi açıklayıcı nitelikte verilen bir yetki de değildir. Bu nedenlerle, dava konusu kural, Anayasa'nın 73. maddesinin son fıkrasına aykırıdır". AyM., 15.7.2004 gün ve E. 2003/33, K. 2004/101, AMKD, S. 41, s. 245-246.

⁵³⁵ ÇAĞAN Nami, **Vergi Hukukunda Süreler**, Ankara 1975, s. 1; ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 109.

⁵³⁶ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz.: ÇAĞAN, *Süreler*, s. 15 vd.

⁵³⁷ Ayrıntılı bilgi için bkz.: ÇAĞAN, *Süreler*, s. 16 vd.

⁵³⁸ ÇAĞAN, *Süreler*, s. 19.

⁵³⁹ ÇAĞAN, *Süreler*, s. 19-21.

olan idare belirler ve ilgiliye tebliğ eder”. Kanunlarda açıkça yazmayan hallerde idare bu hükme dayanarak süreleri belli edecektir.

VUK’un 13. maddesinde mücbir sebepler düzenlenmiştir. Maddede vergi ödevlerinden herhangi birisinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık halleri, yer sarsıntısı, su basması gibi afetlerle kişinin iradesi dışında meydana gelen gaybubetler, defter ve vesikaların elden çıkmış bulunması gibi haller mücbir sebep halleri olarak düzenlenmiştir⁵⁴⁰. Maddedeki “gibi” edatı, mücbir sebep hallerini genişletmektedir⁵⁴¹. VUK’un 15/3. maddesinde ise Maliye Bakanlığına mücbir sebep sayılan haller nedeniyle; bölge, il, ilçe, mahal veya afete maruz kalanlar itibarıyla mücbir sebep hali ilân etme ve bu sürede vergi ödevlerinden yerine getirilemeyecek olanları tespit etme konusunda yetki verilmiştir. Bu yetkinin vergi türleri ve işyerleri itibarıyla beyannamelerin toplulaştırılması, yeni beyanname verme sürelerinin belirlenmesi ve beyanname verme zorunluluğunun kaldırılması şeklinde de kullanılabileceği hükme bağlanmıştır. KDVK’nın 30/c. ile VUK’un 111/6. maddelerinde Maliye Bakanlığının mücbir sebep hali ilân etme yetkisine atıfta bulunulmaktadır.

VUK’un 17. maddesinde zor durum nedeniyle mühlet verme düzenlenmiştir⁵⁴². Zor durum sebebiyle mühlet verme konusunda vergi idaresine takdir yetkisi tanınmıştır⁵⁴³. Mühletin verilebilmesi için sürenin bitmesinden önce yazı ile talepte bulunulması, talebin mühlet verecek makam tarafından kabule lâıyk görülmesi ve mühletin verilmesi halinde verginin alınmasının tehlikeye girmemesi gerektiği kanunda belirtilmiştir. Maddenin son fıkrasında ise Maliye Bakanlığının mühlet verme yetkisini tamamen veya kısmen mahalline

⁵⁴⁰ “Defter ve belgelerin ... saklama zamanasını süresinin dolduğu sanılarak imha edilmesinin mücbir sebep olarak kabulüne olanak (bulunmamaktadır)”. D.7.d., 14.4.2004 gün ve E. 2002/3196, K. 2004/974, DKD, S. 6, s. 188; D.7.d., 12.4.2004 gün ve E. 2001/4013, K. 2004/963, DKD, S. 6, s. 190.

⁵⁴¹ KANETİ, s. 103; ÖZEL Salih, “Mücbir Sebep Halinde Vergi Cezaları ve Gecikme Faizi”, Yaklaşım, S. 127, Temmuz 2003, s. 12; YANIK Zeki, “Mücbir Sebep Halinde Zayı Belgesinin Önemi”, Yaklaşım, S. 126, Haziran 2003, s. 35; Bu ibareyle mücbir sebep hallerine bir esneklik kazandırılmış, mücbir sebebin belirlenmesinde idare ve yargı mercilerine takdir yetkisi bırakılmıştır, DOĞRUSÖZ M. Ezhan, “Pişmanlık ve İslah Müessesesi – Mücbir Sebep Kavramı İlişkisi”, Yaklaşım, S. 124, Nisan 2003, s. 221; “Ddefter ve belgelerin çalınma şeklinin ticari hayatın icap ve koşullarına uygun düşmemesi karşısında, olayın mücbir sebep kapsamında değerlendirilmez”. D.11.d., 22.12.1998 gün ve E. 1997/2352, K. 1998/4653, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=ozet&dokid=2114>

⁵⁴² VUK md. 17: “Zor durumda bulunmaları hasebiyle vergi muamelelerine müteallik ödevleri süresi içinde yerine getiremeyecek olanlara, kanuni sürenin bir katını, kanuni sürenin bir aydan az olması halinde bir ayı geçmemek üzere, Maliye Bakanlığınca münasip bir mühlet verilebilir”.

⁵⁴³ ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 139; GÜRAN Adnan, “Vergi Usul Kanunu’nda Zor Durum Sebebi İle Sürelerin Uzaması”, Yaklaşım, S. 153, Eylül 2005, s. 106; KARYAĞDI Nazmi, “Zor Durum Nedeniyle Mühlet Verme”, Maliye Postası Dergisi, S. 461, 15 Kasım 1999, s. 44; TÜRKKOT Mustafa, “Vergi Uygulamalarında Sürelerin Uzaması Bakımından Mücbir Sebep – Zor Durum”, Vergi Sorunları, S. 197, Şubat 2005, s. 38; TÜRKKOT Mustafa, “Zor Durum Kapsamındaki Mükelleflere Sağlanan Kolaylıklar”, Yaklaşım, S. 139, Temmuz 2004, s. 60 vd.

devredebileceği hükme bağlanmakta ve yetkinin bölgeler, iller, ilçeler veya sektörler ile iş kolları ya da mükellef grupları itibariyle yazılı başvuru şartı aranmaksızın da kullanılabileceği düzenlenmektedir⁵⁴⁴.

VUK'un 30/3. maddesinde takdir komisyonlarının 15 günden az olmamak üzere mühlet verecekleri belirtilmiştir. VUK'un 49. maddesinde Ziraî Kazançlar Merkez Komisyonuna, ziraî kazanç ölçülerinin uygulama süresini lüzumlu gördüğü ziraî faaliyet ve mahsul nevîleri için bir yıldan aşağı olmamak üzere kısaltma yetkisi verilmiştir⁵⁴⁵.

VUK'un mükerrer 49. maddesinde takdir komisyonlarının arsalara ve arazilere ait asgarî ölçüde birim değer tespitlerini dört yılda bir yapacakları belirtilmiş ve Bakanlar Kuruluna bu süreyi sekiz yıla kadar çıkarma veya iki yıla kadar indirme konusunda yetki tanınmıştır. Aynı maddenin d. bendinde ise Maliye Bakanlığının bina metrekaresi normal inşaat bedelleri ile arsalara ve araziye ait asgarî ölçüde birim değer tespitlerine ilişkin süreleri gerektiği ölçüde kısaltmaya Maliye Bakanlığının yetkili olduğu düzenlenmiştir.

VUK'un 111/5. maddesinde 500'den fazla mükellefi olan vergi dairelerine para yatırmak bakımından mükelleflere, vadenin bitmesini takip eden tarihten başlayarak 15 gün içinde gün belli etmeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. VUK'un 111/6. maddesinde ise mücbir sebep ilân edilen yerlerdeki mükelleflerin, ödeme süresi afet tarihinden sonraya rastlayan her türlü vergi, ceza ve gecikme faizlerinin ödeme sürelerini azamî bir yıl süreyle uzatma konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir. Ayrıca Maliye Bakanlığına bu yetkiyi bölge, il, ilçe, mahal ve afetten zarar görenler ile afetten zarar görme derecesi veya vergi türleri itibariyle farklı süreler tespit etmek suretiyle kullanabilme imkânı da tanınmıştır.

VUK'un 139/4. maddesinde incelemenin dairede yapılacağı durumlarda, haklı bir mazeret gösterenlere defter ve vesikalarını daireye getirmeleri bakımından münasip bir mühlet verileceği hükme bağlanmıştır. VUK'un 146. maddesinde, arama sonucu bulunan defter ve vesikaların muhafaza altına alınması sebebiyle yapılamayan kayıtların defterlerin geri verilmesinden sonra, idare ile mükellef arasında kararlaştırılan münasip bir süre içinde

⁵⁴⁴ Getirilen bu hükümle genel zor durum hallerinde yazılı başvuru şartının aranmaması konusunda yetki verilmiştir. Bkz.: ŞENAL Murat – ATAY Tezcan, “Bazı Kanunlarda ve 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname’de Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile Yapılan Değişiklikler”, Yaklaşım, S. 140, Ağustos 2004, s. 54; Bu hükmün zaman ve işgücü kaybını önlemeye yardımcı olması hakkında bkz.: TÜRKOT, Süreler, s. 42-43.

⁵⁴⁵ Matrahların götürü usulde tespiti kaldırılmıştır. Ancak ortalama kâr hadleriyle ilgili VUK'un 42/3. maddesinde, lüzum görülen yerlerde ve hallerde ortalama kâr hadleriyle ilgili komisyonun işini tamamlama süresinin Maliye Bakanlığınca bir yıla kadar uzatılabileceği hükmü yer almaktadır. VUK'un 44. maddesinde ise önemli değişiklikler meydana geldiği takdirde götürü ücretlerin, götürü ticaret ve serbest meslek kazançlarıyla ortalama kâr hadlerinin uygulanma süresinin Maliye Bakanlığınca bir yıldan aşağı olmamak şartıyla kısaltılabileceği hükme bağlanmıştır.

tamamlanacağı düzenlenmiştir. Bu süre bir aydan az olamaz. VUK'un 148/2. maddesinde bilgi vermek zorunda olanlara cevap vermeleri için münasip bir mühlet tayin olunacağı hükmü yer almaktadır. VUK'un mükerrer 355/2. maddesinde bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesi için süre belirlenmesine atıf yapılmıştır. Maddenin üçüncü fıkrasında ise özel usûlsüzlük cezası kesilmesine rağmen mecburiyetleri yerine getirmeyenlere yeniden süre verileceği hükme bağlanmıştır.

VUK'un 174. maddesinde defterlerin hesap dönemi itibariyle tutulacağı ve hesap döneminin normal olarak bir takvim yılı olduğu belirtilmiştir. Takvim yılı döneminin faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığının 12'şer aylık özel hesap dönemleri belli edebileceği hükme bağlanmıştır⁵⁴⁶. VUK'un 221 ve 222. maddelerinde hesap dönemleri Maliye Bakanlığınca belli edilenlere atıf yapılmaktadır. VUK'un 227. maddesinde, yararlanılması yeminli malî müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz şartına bağlanan konularda, tasdik raporunu zamanında ibraz etmeyen mükelleflerin tasdike konu haktan yararlanamayacakları belirtilmiş ve Maliye Bakanlığına tasdik raporlarının ibraz süresini iki aya kadar uzatma konusunda yetki verilmiştir. VUK'un mükerrer 298/A maddesinin 8. bendinde Maliye Bakanlığına bazı kıymetler için düzeltmeye esas alınacak tarihi belirleme yetkisi verilmiştir.

AATUHK'un 41/3. maddesinde bankalarca veya sayılan şekillerde tahsil edilen paraların Merkez Bankasına veya vergi dairelerine intikal ettirilme süreleri düzenlenmiştir. Maddenin dördüncü fıkrasında ise Maliye Bakanlığının bu süreyi aşmamak üzere alacak türleri ve/veya bankalar itibariyle farklı süreler tayin etmeye yetkili olduğu hükme bağlanmıştır. AATUHK'un 48/2. maddesinde tecil talepleri reddedilen borçlulara reddin tebliği tarihinden itibaren idarece 30 güne kadar ödeme süresi verilebileceği hükmedilmiştir. AATUHK'un 48/5. maddesinde ise tecilde taksit zamanlarının tecile yetkili makamlarca belirleneceği hükmü yer almaktadır. AATUHK'un 85/4. maddesinde menkul malların satışıyla ilgili olarak, tahsil dairesinin mal bedelinin ihale gününü takip eden günden itibaren üç gün içinde ödenmesi için mühlet verebileceği düzenlenmiştir. AATUHK'un satılamayan menkul mallarla ilgili 87. maddesinde, ilk artırma tarihinden başlayarak 15 gün içinde uygun görülen zamanlarda bu malların tekrar satışa çıkarılacağı hükme bağlanmıştır.

GVK'nın 117. maddesinde Maliye Bakanlığına, gelirlerinin büyük bir kısmı ziraî kazançtan oluşan mükellefler hakkında gerekli görülen hallerde, iki taksitten fazla olmamak

⁵⁴⁶ Bu konuda bkz.: ERDEM Tahir, "Hatalı Beyanın Sonuçları", Vergi Sorunları, S. 196, Ocak 2005, s. 126-127; Özel hesap dönemine izin alan işletmelerin hesap dönemi hangi yılda kapanıyorsa, işletmenin kazancı o yılın kazancı sayılarak vergilendirilir. Bkz.: ARPACI Altar Ömer, "Ticari Kazancın Tespitinde Tahakkuk ve Dönemsellik İlkelerinin Dönem Sonu İşlemlerine Etkisi", Vergi Sorunları, S. 195, Aralık 2004, s. 31.

üzere belli üretim bölgeleri ve ziraat ürünlerine göre özel ödeme zamanları tayin edebilme bakımından takdir yetkisi tanınmıştır⁵⁴⁷. GVK'nın mükerrer 120/2. maddesinde Bakanlar Kuruluna geçici vergi dönemlerini üç aya indirme, geçici verginin beyan süresini üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın onuncu, ödeme süresini ise onyedinci günü akşamı olarak belirleme yetkisi tanınmıştır. GVK'nın mükerrer 121. maddesinde ise ücretlilerin vergi indirimiyle ilgili olarak verginin mahsup ve iadesine ilişkin süreleri tespit etmeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

KDVK'nın 11/1. maddesinde ihracatın mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle üç ay içinde gerçekleştirilememesi halinde başvuruda bulunulması şartıyla Maliye Bakanlığınca veya Bakanlığın uygun görmesi halinde vergi dairelerince üç aya kadar ek süre verilebileceği belirtilmiştir. KDVK'nın 12/1. maddesinin b. bendinde ihracat teslimi ile ilgili malların antrepoda bekleme sürelerine ilişkin sınırlama getirme konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir. KDVK'nın 39. maddesinde Maliye Bakanlığının, mükelleflerin gayri safi hasılatlarına göre üç aylık vergilendirme dönemi yerine birer aylık vergilendirme dönemi tespit etmeye yetkili olduğu hükmü yer almaktadır. Maddenin son fıkrasında ise Maliye Bakanlığı, mükellefleri gruplar içinde toplamaya ve gruplar için vergilendirme dönemlerinin başlangıç aylarını tespit etmeye yetkili kılınmıştır.

KVK'nın 21/2. maddesinde sermaye şirketleri dışında kalan kurumların beyanname verme süresini uzatma konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir. ÖTVK'nın 14/4. maddesinde Bakanlar Kurulunun (I) sayılı listedeki mallar için vergilendirme dönemini gün veya ay olarak belirlemeye, beyanname verme ve vergi ödeme süresini kısaltmaya yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

EVK'nın 30. maddesinde emlak vergisinin ödeme zamanları düzenlenmiş ve Maliye Bakanlığına ödeme aylarını bölgelerin özelliklerine göre değiştirebilme yetkisi verilmiştir. Ödeme kaydedici cihaz kullanma mecburiyeti hakkındaki 3100 sayılı Kanunun 5/3. maddesinde ödeme kaydedici cihaz modellerinin onaylarının üç yıl için geçerli olduğu belirtilmekte ve bunun eşit süreler itibariyle uzatılabileceği hükme bağlanmaktadır.

BGK'nın 16. maddesinde ilân ve reklam vergisinin beyanname verme süresi içinde ödeneceği belirtilmekte ve belediye meclislerine bazı yıllık ilân ve reklamlara ait vergileri yıl içinde iki taksitte alma yetkisi vermektedir. BGK'nın 93. maddesine göre, harcamalara katılma paylarının ödeme sürelerini, ilgili belediyelerin teklifi üzerine 5 yıla (peşin

⁵⁴⁷ Bkz.: ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 137.

ödemelerde bir yıla) kadar uzatmaya ve buna göre taksit sürelerini tespit etmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir.

F. ASLÎ ŞEKLÎ YÜKÜMLÜLÜK VE SORUMLULUĞA İLİŞKİN TAKDİR YETKİSİ

1. Aslî Şeklî Yükümlülüklerle İlişkin Takdir Yetkisi

VUK'un mükerrer 227/1. maddesinin ilk bendinde Maliye Bakanlığına vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış serbest muhasebeci malî müşavir veya yeminli malî müşavirler tarafından imzalanması zorunluluğu getirme ve bu zorunluluğu beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibariyle ayrı ayrı uygulatma yetkisi verilmiştir. Maddenin ikinci bendinde ise vergi kanunlarında yer alan bazı hükümlerden yararlanılması, Maliye Bakanlığınca belirlenen şartlara uygun olarak yeminli malî müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporunun ibraz edilmesine bağlanmıştır⁵⁴⁸. Anayasa Mahkemesi bu maddenin anayasaya aykırı olmadığına hükmetmiştir⁵⁴⁹. Maliye Bakanlığına bu uygulamalara ilişkin usûl ve esasları belirleme yetkisi verilmiştir.

VUK'un mükerrer 257/1. maddesinde 6 bent halinde Maliye Bakanlığına çeşitli yükümlülükler getirme yetkisi tanınmıştır. İlk bentte Maliye Bakanlığının “mükellef ve meslek grupları itibariyle 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 bilgilerini belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya; bedeli karşılığında basıp dağıtmaya veya üçüncü kişilere bastırıp dağıtmaya veya dağıtırmaya, bunların kayıtlarını tutturmaya, 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” yetkili olduğu hükme bağlanmıştır. Her ne kadar doktrinde bu bentteki yetkilerin vergi

⁵⁴⁸ Bu maddenin amacı, vergi matrahlarının daha gerçekçi olmasının sağlanması, vergi denetimlerinin etkinliğinin artırılması ve mükelleflerin muhasebe hatalarından dolayı mağduriyetlerinin asgariye indirilmesi olarak belirtilebilir. AyM., 26.6.1996 gün ve E. 1996/5, K. 1996/26, AMKD, S. 37, C.1, s. 38-39; ARPACI Altar Ömer, “Vergi Beyannamelerinin İmzalanması Mecburiyeti ve Meslek Mensuplarının Sorumlulukları”, Yaklaşım, S. 142, Ekim 2004, s. 134 vd; D.4.d., 15.5.2000 gün ve E. 1999/5623, K. 2052, S. 105, s. 213; Ayrıca bkz.: D.4.d., 20.9.2005 gün ve E. 2005/706, K. 2005/1552, DD, S. 111, s. 158.

⁵⁴⁹ “Durumlardaki değişikliğin doğurduğu zorunluluklar kamu yararı ya da başka haklı nedenlere dayanılarak yasalarla farklı uygulamalar getirilmesinde, Anayasa'nın eşitlik ilkesinin çiğnendiği sonucu çıkarılamaz. 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”, AyM., 26.6.1996 gün ve E. 1996/5, K. 1996/26, AMKD, S. 37, C. 1, s. 39.

idaresine tanınması eleştirilse de, Anayasa Mahkemesi bu yetkilerin tanınmasının zorunluluktan kaynaklandığını belirtmiş ve Maliye Bakanlığına tanınan yetkinin anayasaya aykırılık oluşturmadığına hükmetmiştir⁵⁵⁰.

İkinci bentte mükelleflere muameleleri ile ilgili tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumu ve posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğu getirme konusunda ve uygulamanın usûl ve esaslarını belirlemede Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir. Bakanlık verilen yetkiye dayanarak 320 sıra no.lu VUK genel tebliğiyle bu zorunluluğu getirmiş ancak nihaî tüketiciler ve vergiden muaf esnafları da zorunluluk kapsamına almıştır⁵⁵¹. Yapılan düzenlemenin iptali için davada Danıştay, genel tebliği kanuna aykırı bulmamıştır⁵⁵². Banka sistemi içinde kaldığı müddetçe bedelin çekle ödenmesi de mümkündür⁵⁵³.

Maliye Bakanlığına, VUK'un mükerrer 257/1. maddesinin üçüncü bendinde tutulması zorunlu defter ve belgelerin çeşitli elektronik kayıt ortamlarında saklanması hususunda izin verme ve zorunluluk getirme; dördüncü bentte devamlı bilgi vermek zorunda olanlardan istenilen bilgileri her türlü elektronik araç ve ortamlarında verilmesi hususunda izin verme ve zorunluluk getirme ile bu zorunluluğu bilgi çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibariyle ayrı ayrı uygulama konusunda yetki verilmiştir. Ayrıca Maliye Bakanlığına tahakkuk fişinin elektronik ortamda gönderilmesine ilişkin yetki de tanınmıştır. Beşinci bentte levha kullanılması ve asılması zorunluluğu getirme ve altıncı bentte vergi güvenliğini

⁵⁵⁰ “İptali istenen kuralda Vergi Usul Yasası’nın öngördüğü düzenlemeyi değiştirecek biçimde verilmiş, sınırları belirsiz bir yetki yoktur. ... Bu nedenle Vergi Usul Yasası’nda yükümlülerin vergilendirme ile ilgili olgu ve işlemler için düzenleyecekleri ve isteyecekleri belgeler kapsamlı ve ayrıntılı olarak saptanmış olmasına karşın ayrıca “Mükerrer 257. madde” ile defter ve belge düzeni alanında Maliye ve Gümrük Bakanlığı’na geniş bir düzenleme yetkisi verilmesinin zorunluluktan kaynaklandığı ve belgelerde düzen ve disiplinin bu biçimde etkinleştirilmek istendiği ortadadır. ... Vergi Usul Yasası’nın mükerrer 257. maddesiyle, belge düzeniyle ilgili temel gereklerin, örneğin noter tarafından onama ya da anlaşmalı basımevlerinde basım gibi yöntemlerin belirtilmesi ve bu konularda yalnız uygulamayla ilgili ayrıntıları belirlemenin Bakanlığın düzenlemesine bırakılması Anayasa’ya aykırılık oluşturmamaktadır. ... Gerçi zorunlu belge düzenleme alanının genişlemesiyle yükümlünün vergi matrahında bir artışa neden olunmaktadır. ... İdarenin matraha doğrudan müdahalesi söz konusu değildir, idare, belge düzeninde değişiklik yapmakla yasanın uygulanmasına açıklık getirmekte ve vergi kaçırılmasını önlemeye çalışmaktadır”, AyM., 15.10.1991 gün ve E. 1990/29, K. 1991/37, AMKD, S. 27, C. 2, s. 618 vd.

⁵⁵¹ 320 sıra no.lu VUK Genel Tebliği, RG., 4.7.2003, S. 25158; 332 sıra no.lu VUK Genel Tebliğiyle zorunluluk sınırı 8.000 YTL olarak belirlenmiştir, RG., 27.4.2004, S. 25445.

⁵⁵² “Sözü edilen tebliğ ile ticari işlemler ve finansal hareketlerin taraflarının izlenmesi ve vergiyi doğuran olayların mali kurumların kayıt ve belgeleri yardımıyla tespit edilmesi yoluyla mükelleflerin nakit hareketleri izlenerek kayıt dışı ekonominin önlenmesi amaçlanmış olup, nihai tüketici ve vergiden muaf esnaf sadece ticari işlemlerin tarafı olarak tebliğde yer almışlardır”. D.4.d., 22.12.2004 gün ve E. 2003/1715, K. 2004/2587, DD, S. 109, s. 170.

⁵⁵³ DOĞRUSÖZ A. Bumin, “Tahsilat ve Ödemelerin Banka, ÖFK veya PTT Aracılığı İle Yapılma Zorunluluğu”, Yaklaşım, S. 153; Eylül 2005, s. 47; DOĞRUSÖZ A. Bumin, “Bankalardan Ödeme Zorunluluğu – I”, Dünya Gazetesi, 4.7.2005.

sağlamak amacıyla niteliklerini belirleyip onayladığı elektrikli, elektronik, manyetik ve benzeri cihazlar ve sistemleri kullandırma konusunda Maliye Bakanlığına yetki tanınmıştır.

VUK'un mükerrer 257/2. maddesinde belgelerin basım ve dağıtım işlerinin yaptırılması ile ilgili şartların çıkarılacak yönetmelikle belirlenmesi konusunda yetki tanınmıştır. Üçüncü fıkrada ise tasdik işleminin yaptırılacağı mercileri belirleme yetkisi ile ticarî kazançları basit usûlde tespit edilen mükelleflere özel bir defter tutturma yetkisi tanınmıştır.

Doktrinde, vergi idaresince yükümlülerin giderlerini artıracak şekli yükümlülükler getirilmesinin kanunilik ve belirlilik ilkelerine aykırılık teşkil ettiği belirtilmekte ve bu konuda vergi idaresine takdir yetkisi tanınmayacağı vurgulanmaktadır. Bu bakımdan VUK'un mükerrer 227. ve mükerrer 257. maddelerinde vergi idaresine verilen yetkiler eleştirilmektedir⁵⁵⁴. Bir başka görüşte de bu yükümlülükler bakımından vergi idaresine yetki verilemeyeceği kabul edilmekte ve böyle bir yetki kabul edilecek olsa bile yetkilendirilecek organın Maliye Bakanlığı değil, Bakanlar Kurulu olması gerektiği ileri sürülmektedir⁵⁵⁵. Ancak doktrinde, söz konusu yetkilerin ek malî yükümlülük getirmediği ve vergi idaresine bu şekilde yetki tanınmasının ekonomik olaylardaki gelişme ve değişmeye ayak uydurabilmek bakımından zorunlu olduğu yönünde görüş de bulunmaktadır⁵⁵⁶.

3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihaz Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanununun 1/4. maddesinde Maliye Bakanlığına ödeme kaydedici cihaz kullanma mecburiyeti getirme yetkisi tanınmıştır. Aynı kanunun 10/b. maddesinde ise çeşitli makine ve cihazlarda hafıza tertibatı bulunması mecburiyeti getirme konusunda yetki tanınmıştır.

2. Sorumluluğa İlişkin Takdir Yetkisi

VUK'un 8. maddesinde vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak tanımlanmaktadır. Bu tanım vergi sorumlusunun sadece mükellef adına vergiyi ödeme görevini ele almaktadır. Oysa vergi sorumlusunun defter tutma, beyanname verme gibi birtakım şekli ödevleri de bulunmaktadır. Dolayısıyla vergi sorumlusu, başkasının vergi borcu için vergilendirmenin maddî ve şekli ödevlerini yerine

⁵⁵⁴ GÜNEŞ G., s. 163-164; ARIKAN, Demokratik, s. 201-202; TAVŞANCI, Yürütme Organı, s. 151; TEKBAŞ – ÖZ, s. 182; GÜNEŞ Gülsen – ŞİRİN Ertunç, "Vergi Ödevlisinin Hakları", Vergi sorunları, S. 197, Şubat 2005, s. 142; ÇIRAKMAN, **Vergi Hukukundaki Gelişmeler**, s. 74; ESEN, Yetki Sınırı, s. 8-9.

⁵⁵⁵ DOĞRUSÖZ, Vergilendirme, s. 71.

⁵⁵⁶ Bkz.: KILIÇDAROĞLU, **Vergi Hukukundaki Gelişmeler**, s. 79, 85.

getirmekle görevli tutulan üçüncü kişiler olarak tanımlanabilir⁵⁵⁷. VUK'un 8/4. maddesinde, bu kanunda geçen mükellef tabirinin, vergi sorumluları için de geçerli olduğu hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla vergi sorumluluğu, vergi mükellefiyeti kadar büyük bir öneme sahiptir. Bu bakımdan, vergi sorumlularının da vergi mükellefleri gibi kanunda açıkça gösterilmesi gerektiği belirtilmekte ve vergi idaresine bu konuda yetki verilmemesi gerektiği ileri sürülmektedir⁵⁵⁸. Vergi hukukunda, birden fazla kişinin aynı borcun tamamının borçlusu olmalarını ifade eden müteselsil (zincirleme) sorumluluk da bulunmaktadır. Mükellefiyet ve sorumluluğunun devrine ilişkin VUK'un 8/3. maddesi uyarınca bu sorumluluk kanundan doğmaktadır⁵⁵⁹.

Vergi kesenlerin sorumluluğunu düzenleyen VUK'un 11/3. maddesinde, mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların bu yükümlülüklerini yerine getirmemeleri halinde bazı kişilerin vergilerin ödenmesi bakımından müteselsil sorumlu olacakları düzenlenmiştir. Buna göre, “alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hısımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar”. Maddenin önceki halinde “alım satıma taraf olanlar ile hizmetten yararlananlar, aralarında zımnen dahi olsa irtibat olduğu tespit olunanlar”ın müteselsilen sorumlu olacakları düzenlenmişti⁵⁶⁰. Anayasa Mahkemesi bu hükmün vergi alacağını kontrol altına almak amacıyla haklı olarak getirilen bir otokontrol mekanizması olduğunu belirtmiş ve getirilen sorumluluğunun ceza niteliğinde olmadığını vurgulayarak, hükmün anayasaya aykırı olmadığına hükmetmiştir⁵⁶¹. Ancak

⁵⁵⁷ ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 75; KIRBAŞ, s. 80; UFUK M. Tahir, “Vergi Hukukunda Sorumlulukla İlgili Düzenlemelerin Esasları”, Yaklaşım, S. 111, Mart 2002, s. 63.

⁵⁵⁸ Bkz.: GÜNEŞ G., s. 124.

⁵⁵⁹ Bkz.: KIRBAŞ, s.86; ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 85.

⁵⁶⁰ “Ancak, bu maddedeki müteselsil sorumluluğun katma değer vergisi ihtilaflarına uygulanabilmesi için, alım satıma taraf olan kişi ve kuruluşlar arasında vergiyi ziyaa uğratma yönünden bir irtibat bulunduğunun idarece tespit edilmesi veya hükme esas alınabilecek kuvvette bir izlenim edinilmesi şarttır”. D.7.d., 21.3.2001 gün ve E. 2000/4117, K. 2001/829, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid=22961>

⁵⁶¹ “Bu hükmün uygulanması, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde yer alan vergi kesme sorumluluğundan çok Katma Değer Vergisi Kanunu'nda yer alan mal alım satımı ve hizmet ifası nedeniyle yapılan kesintiler için söz konusudur. ... Katma Değer Vergisini doğuran işlemlerle ilgili gerçek ve tüzelkişiler sayıca çok fazla olabilecektir. Kanun Koyucu bu nedenle vergi tahsilatını güvence altına almak için vergiyi doğuran işlemle doğrudan veya dolaylı olarak, açık veya zımni ilişkisi olan kimselerin verginin ödenmesi açısından müteselsilen sorumlu tutulmalarını gerekli ve yararlı görmüştür. ... Gerçi vergisini ödemiş bulunan bir kimsenin, kendi bilgisi ve isteği dışında; ödediği verginin vergi idaresine ulaş(ma)mış olması nedeniyle, ikinci defa ödemeye mecbur bırakılması, ilk bakışta hakkaniyet ve genel hukuk ilkelerine aykırı görünmektaysa da, vergi sisteminin verimli, etkin ve adaletli bir biçimde işlemesini sağlamak için bu tür bir “otokontrol” mekanizmasının getirilmesi Yasa Koyucu tarafından gerekli görülmüştür. Bunda kamu yararının korunması açısından zaruret vardır. ... Yasa Koyucu, “müteselsil sorumluluk” ilkesini

doktrinde, bu düzenlemeyle getirilen objektif sorumlulukla hazinenin korunduğu belirtilmekte ve bu durumun hukukun genel ilkelerine uygun olmadığı ileri sürülmektedir⁵⁶². VUK'un 11/3. maddesine benzer bir hüküm GVK'nın 94. maddesinin son fıkrasında yer almaktadır. Bu hükme göre "Maliye Bakanlığı, vergiye tâbi işlemlere taraf veya aracı olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir".

VUK'un 11/6. maddesinde, Maliye Bakanlığının "zirai ürünlerin (işlenmiş olanlar dahil) alım ve satımına aracılık eden kuruluşlar ile Ticaret Borsalarını bu mahsullerin satın alınması sırasında yapılacak vergi tevkifatından müteselsilen sorumlu tutmaya, söz konusu ürünlerin satışı dolayısıyla yapılacak vergi tevkifatının hangi safhada yapılacağını her bir ürün için ayrı ayrı belirlemeye yetkili" olduğu hükmü yer almaktadır⁵⁶³. Anayasa Mahkemesi, Maliye Bakanlığına verilen yetkinin müteselsil sorumluluk oluşturma yetkisi değil, kanunları uygulama yetkisi olduğunu vurgulayarak, bu hükmün anayasaya aykırı olmadığına hükmetmiştir⁵⁶⁴. VUK'un 11/5. maddesinde ise müteselsil sorumluluğun şartları, sınırları ve konuya ilişkin usûl ve esasların Maliye Bakanlığınca belirleneceği hükme bağlanmıştır.

Maliye Bakanlığına sorumlulukla ilgili yetki veren bir diğer hüküm KDVK'nın 9/1. maddesinde yer almaktadır: "Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir". ÖTVK'nın 4/2. maddesinde de KDVK'nın 9/1. maddesindeki hükme paralel bir hüküm yer almaktadır⁵⁶⁵.

düzenlerken, vergi tahsilatını güvence altına alacak bir "otokontrol" mekanizmasını çalıştırmayı amaçlamış, bir "ceza" uygulamasını düşünmemiştir", AyM., 19.3.1987 gün ve E. 1986/5, K. 1987/7, AMKD, S. 23, s. 146-147.

⁵⁶² KUMRULU, **Vergi Hukukundaki Gelişmeler**, s. 71, 170-171.

⁵⁶³ Bu hükmün getirilmesinin amaçları ve hükmün kabul edilmesindeki tarihî gelişim için bkz.: KILIÇDAROĞLU, **Vergi Hukukundaki Gelişmeler**, s. 80; Bkz.: D.3.d., 11.11.2003 gün ve E. 2001/4400, K. 2003/4925, DKD, S. 3, s. 132-133.

⁵⁶⁴ "Burada Bakanlığa tanınan yetki, müteselsil sorumlu yaratma yetkisi değil, yasaları uygulama yetkisidir. Yasakoyucu, müteselsil sorumluları "aracı kuruluşlar" ve "Ticaret borsaları" olarak kendisi saptamıştır. ... Dava konusu edilen fıkra ile yasakoyucu, tarım kesimindeki yükümlülerin vergilerinin zamanında ödenmesini sağlamak için, aracı kuruluşlarla Ticaret Borsalarını vergi sorumlusu yapmıştır. Bu, Yasama Organı'nın takdir alanına giren bir yetkidir. ... İtiraz konusu fıkra ile Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na verilen yetki, Yasama Organına ilişkin olan yetkilerin idareye bırakılması olarak değerlendirilemez. ... Dava konusu fıkra ile getirilen müteselsil sorumluluk Ceza Hukuku anlamında bir suç değildir. Fıkra düzenlenilen müteselsil sorumluluk, çeşitli vergi kanunlarında düzenlenen sorumluluk kurumunun bir türüdür", AyM., 25.5.1993 gün ve E. 1993/3, K. 1993/20, <http://www.anayasa.gov.tr/KARARLAR/IPTAL/ITIRAZ/K1993/K1993-20.htm>

⁵⁶⁵ ÖTVK md. 4/2: "Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî ve iş merkezlerinin bulunmaması halleri ile gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tâbi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir".

KDVK'nın verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan 89 seri no.lu KDVK genel tebliğiyle sorumlu tutulacaklar belirlenmiştir, daha sonra çıkarılan 91 seri no.lu KDVK genel tebliğiyle bu konuda yeniden düzenleme yapılmıştır⁵⁶⁶. Vergiye tâbi işlemlere taraf olanlar, mükellefin temsilcisi, vekili, mükellef adına hareket etmeye yetkili herhangi bir kimse veya kendisine mal teslim edilen yahut hizmet ifa edilen kişi olabilecektir⁵⁶⁷. Yapılan düzenlemeyle başta genel bütçeye dahil daireler, katma bütçeli idareler, üniversiteler, kamu kurum ve kuruluşları olmak üzere birçok kuruluş; yapım, temizlik, özel güvenlik, danışmanlık ve denetim gibi sayılan bazı işlemlere ait katma değer vergisini tevkifata tâbi tutmak bakımından sorumlu kılınmıştır. Ayrıca sorumlu olunacak tevkifat oranı da söz konusu genel tebliğde belirlenmiştir. Denetim şirketlerinin de sorumlu tutulması eleştirilmektedir⁵⁶⁸. 89 ve 91 seri no.lu genel tebliğlerden önce çıkarılan genel tebliğlerle de bazı teslim ve hizmetler sorumluluk altına alınmıştı⁵⁶⁹.

G. VERGİ SUÇ VE CEZALARINA İLİŞKİN TAKDİR YETKİSİ

Vergi suçları, vergi kanunlarına aykırı hareket edilmesi sonucu ortaya çıkan ve devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik suçlar olarak tanımlanabilir⁵⁷⁰. VUK'un 331. maddesinde “vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usûlsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar” hükmü yer almaktadır. Buna göre vergi suçları bağlandıkları yaptırıma göre, idarî yaptırıma tâbi vergi suçları ve cezaî yaptırıma tâbi vergi suçları olmak üzere ikili bir ayrıma tâbi tutulabilirler⁵⁷¹. İdarî yaptırıma tâbi vergi suçları vergi ziyai ve usûlsüzlük suçlarıdır⁵⁷². Kaçakçılık, vergi

⁵⁶⁶ Bkz.: 89 seri no.lu KDVK Genel Tebliği, RG., 21.10.2003, S. 25266; 91 seri no.lu KDVK genel tebliği, RG., 28.2.2004, S. 25387; Ayrıca bkz.: ÖZKAN Murat, “Katma Değer Vergisinde Vergi Sorumluluğu”, Yaklaşım, S. 142, Ekim 2004, s. 186 vd.; SAĞLAM Erdoğan, “Bazı Kurumların KDV Sorumluluğu Genişledi” Milliyet Gazetesi Business Eki, 2.11.2003; Tevkifat uygulamasına gerek görülen sektörler, ödenecek katma değer vergisinin yüksek olduğu ve sahte belge kullanımına sık rastlanan sektörlerdir. Bu düzenlemelerle ilgili ayrıntılı bilgi için bkz.: KOÇAK Bülent, “KDV’de Yeni Sorumluluk Uygulaması”, Vergi Sorunları, S. 186, Mart 2004, s. 141; ŞENYÜZ, s. 452 vd.; GÜNAY Fehmi, “Katma Değer Vergisi Uygulamasında Yeni Bir Tevkifat Sorumluluğu”, Vergi Sorunları, S. 182, Kasım 2003, s. 74 vd.

⁵⁶⁷ UFUK, Sorumluluk, s. 65.

⁵⁶⁸ Bu konuda bkz.: YILDIZ İ. Hüseyin, “Tuzun da Koktuğu Yer”, Akşam Gazetesi, 29.10.2003.

⁵⁶⁹ Örneğin 51 seri no.lu KDVK Genel Tebliğiyle fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri ile hurda ve metal alımları; 68 seri no.lu KDVK Genel Tebliği ile akaryakıt teslimleri tevkifat sorumluluğu kapsamına alınmıştır, bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz.: GÜNAY, s. 76.

⁵⁷⁰ MUTLUER M. Kâmil, **Vergi Ceza Hukuku**, Eskişehir 1979, s. 39; Vergi suçları, devletin gelir kaynaklarına zarar veren veya zarar vermesi muhtemel olan fiillerdir. ÖZER Yılmaz – DOĞAN A. Abdullah – ARICA M. Nadir, **Vergi Hukukunda Belgeler**, Ankara 1996, s. 195.

⁵⁷¹ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz.: ÜSTÜN Ümit Süleyman, **Cezaî Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usûlü**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Konya 2001, s. 7 vd., 14, 37.

⁵⁷² Buradaki amaç, vergi mükellefinin vergi kanunlarına uyması durumunda katlanacağı maddî külfet ile kanunlara uymadığı takdirde uğrayacağı yaptırımı karşılaştırarak kanunlara uymayı tercih etmesini

mahremiyetinin ihlâli ve mükelleflerin özel işlerini yapma suçları ise cezaî yaptırım gerektiren vergi suçları arasında yer almaktadır⁵⁷³.

İdare sadece idarî yaptırıma tâbi vergi suçları üzerinde yetki sahibi olabilir. İdarenin sahip olabileceği yetkilerin ortaya konulabilmesi bakımından öncelikle idarî yaptırım kavramının ele alınması gerekir. İdarî düzenin korunması veya bozulduğu takdirde yeniden kurulması amacıyla idarenin başvurduğu yaptırımlara idarî yaptırım denilmektedir⁵⁷⁴. İdarî yaptırımlar, uygulanması idarî otoritelere bırakılan kanunlardan kaynaklanan yaptırımlardır⁵⁷⁵. Vergi mükellefiyetinin yerine getirilmemesi halinde kamu adına meydana gelen zararın karşılanması amacına hizmet eden yaptırım, nakdî yaptırım olarak da adlandırılmaktadır. İdarî bir makam tarafından karar verildiği için, bu yaptırım bir idarî yaptırımdır⁵⁷⁶.

İdarî yaptırımlar her şeyden önce bir idarî işlemdirler, idare tarafından idarî usûllere göre kararlaştırılır ve uygulanır⁵⁷⁷. İdarî yaptırımlar, idarece re'sen uygulanmaktadır⁵⁷⁸. İdarî işlemin yargı tarafından denetlenmesi, yaptırımın tatbikinden hatta infazından sonra söz

sağlamak ve bu suretle vergi alacağını teminat altına almaktır. ERMAN Sahir, **Vergi Suçları**, İstanbul 1988, s. 2; YAĞMURLU Tahsin, “Vergi Cezaları ve Hukuki Durumu”, **İdare Hukuku ve İdarî Yargı İle İlgili İncelemeler II**, Ankara 1978, s. 292; İdarî yaptırıma tâbi tutulan vergi suçları için ya sabit bir para cezası öngörülmüştür ya da devlet hazinesinin uğradığı zarara göre değişen oranlı para cezası düzenlenmiştir. KOCAHANOĞLU Osman Selim, **Türk Vergilendirme Hukukunda Vergi Suçları Vergi Cezaları ve İhtilaflar Sistemi**, İstanbul 1977, s. 161.

⁵⁷³ Cezaî yaptırıma tâbi vergi suçları ise aynı zamanda kamu düzenini bozucu nitelikte olduğundan, kanun koyucu bunlar için sadece idarî yaptırımla yetinmemiş, cezaî yaptırıma başvurmuştur. Bkz.: KOCAHANOĞLU, s. 161; MUTLUER, s. 40; ERMAN, s. 2; Bu tür suçlar için hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanabilmektedir. Bu konuda bkz.: ÜSTÜN Ümit Süleyman, “Cezaî Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usûlü”, SÜHFD, C. 9, S. 3-4, 2001, s. 306 vd.

⁵⁷⁴ OĞURLU Yücel, “İdari yaptırımlara Genel Bir Bakış ve İdari Yaptırım – Ceza Yaptırım Ayrımı”, AÜEHFD, C. III, S. 1, 1999, s. 145; İdarî yaptırım, idarenin görevlerini yerine getirmesini sağlamak amacıyla idareye tanınan subjektif bir hak olarak da tanımlanabilir. Bkz.: ZANOBINI Guido, “İdari Ceza Hukukunda Kıtas Meselesi” (Çev.: GÜNAL Yılmaz), AÜSBFD, C. XVIII, S. 3-4, Eylül – Aralık 1963, s. 314; ZANOBINI Guido, **İdari Müeyyideler**, (çev.: GÜNAL Yılmaz), Ankara 1964, s. 25.

⁵⁷⁵ ZANOBINI, Müeyyide, s. 27.

⁵⁷⁶ ÖZGENÇ İzzet, “Tüzelkişinin Sorumluluk Ehliyeti Anayasa Mahkemesi’nin Bir Kararı Üzerine Düşünceler”, Reha POROY’a Armağan, İstanbul 1995, s. 328-329; Ayrıca bkz.: KARTAL Zihni, “İdari Vergi Cezalarına Yargı Organlarının Yaklaşımı”, Vergi Dünyası, S. 207, Kasım 1998, s. 122.

⁵⁷⁷ ÖZAY İl Han, **İdarî Yaptırımlar**, İstanbul 1985, s. 36; OĞURLU, İdari Yaptırım, s. 160; Ayrıca bkz.: BAYKARA Bekir, “Vergi Cezası Kesme İşleminin Hukuki Analizi”, Vergi Dünyası, S. 278, Ekim 2004, s. 27 vd; ERDEM Tahir, “Vergi Suç ve Ceza Normlarının Yorumlanması (I)”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 20, Ağustos 2005, s. 92-93.

⁵⁷⁸ Bkz.: OĞURLU Yücel, **İdarî Yaptırımlar Karşısında Yargısal Korunma**, Ankara 2001, s. 48; ZANOBINI, Müeyyide, s. 26; YAĞMURLU, s. 292; İdarî yaptırımlar, idarî işlemin bütün niteliklerine sahip olduğundan, bu yaptırımlar üzerinde doğal olarak idarî denetim söz konusu olmaktadır. Bkz.: GÖLCÜKLÜ Feyyaz, “İdarî Ceza Müeyyideleri ve Bunlara Karşı Kanun Yolları”, AÜSBFD, C. XVIII, S. 3-4, Eylül-Aralık 1963, s. 192.

konusu olabilmektedir⁵⁷⁹. İdarenin uyguladığı ve ceza olarak adlandırılan yaptırım aslında ceza olmayıp, göreve aykırı hareket eden kişiye görevinin hatırlatılması için verilen bir uyarı niteliğine sahiptir⁵⁸⁰. İdarî yaptırımlar için uzlaşma mümkündür⁵⁸¹. Zaten uzlaşma müessesesiyle idarenin dolaylı da olsa takdirî olarak cezadan vazgeçmesi, söz konusu vergi cezalarının idarî yaptırım niteliğinde olduğunu göstermektedir⁵⁸².

VUK'ta idarî yaptırma tâbi vergi suçları içinde yer alan vergi ziyaı ve usûlsüzlük suçları bakımından idareye yetki veren hükümler bulunmaktadır. VUK'un mükerrer 414/3. maddesinde bu kanunda asgarî ve azamî miktarları belirtilmiş para ile ödenecek ceza miktarlarının her yıl yeniden değerlendirme oranında artacağı ve Bakanlar Kurulunun bu suretle tespit edilen miktarları yarısına kadar artırmaya veya indirmeye yetkili olduğu hükme bağlanmıştır⁵⁸³. Anayasa Mahkemesi, Bakanlar Kurulunun cezalar konusunda artırma yetkisinin olmadığı iddiasıyla açılan bir iptal davasında, enflasyonun para cezalarını aşındırdığını belirtmiş ve bu yetkinin suç ve cezada kanunîlik ilkesine aykırı olmadığını vurgulamıştır⁵⁸⁴. VUK'un 343. maddesinde en az ceza haddi düzenlenmiştir. Buna göre belli

⁵⁷⁹ GÖLCÜKLÜ Feyyaz, “İdarî Ceza Hukuku ve Anlamı; İdarenin Cezaî Müeyyide Tatbiki”, AÜSBFD, C. XVIII, S. 2, Haziran 1963, s. 137; OĞURLU, İdarî Yaptırım, s. 164; İdarî yargı organları önünde açık tutulan kanun yolu, idare tarafından uygulanan yaptırımlarda ana kuralı oluşturmaktadır. Bkz.: GÖLCÜKLÜ, Kanun Yolları, s. 194.

⁵⁸⁰ İÇEL Kayıhan – DONAY Süheyl, **Karşılaştırmalı ve Uygulamalı Ceza Hukuku – Genel Kısım 1. Kitap**, İstanbul 1999, s. 32; İdarî yaptırım gerektiren suçlar, genellikle fiilin işlenmesiyle tamam olur; diğer bir ifadeyle bu suçlar, manevî unsur aranmaksızın sadece sonuç gözönünde tutularak yaptırma tâbi tutulurlar. Bkz.: GÖLCÜKLÜ, İdarî Ceza Hukuku, s. 138; KARTAL, s. 125; Ayrıca cezaî yaptırımların sadece gerçek kişilere uygulanabilmesine karşın, idarî yaptırımlar tüzelkişilere de uygulanabilmektedir. Bkz.: GÖLCÜKLÜ, Kanun Yolları, s. 215.

⁵⁸¹ Oysa cezaî yaptırımlarda pazarlık söz konusu değildir. SOYASLAN Doğan, **Yürütme Organının Suç ve Ceza Koyma Yetkisi**, Ankara 1990, s. 144.

⁵⁸² ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 171.

⁵⁸³ Bu konuda ayrıntılı bilgi ve açıklamalar için bkz.: ERDEM Tahir, “Bakanlar Kurulu’na Tanınan Vergi Cezalarını Artırma Yetkisinin Cezaların Kanuniliği İlkesi Karşısındaki Durumu ve Vergi Usul Kanunu’nun Mükerrer 414’üncü Maddesine Bakış”, Vergi Sorunları, S. 209, Şubat 2006, s. 103 vd.

⁵⁸⁴ “Bu yetki, her şeyden önce Vergi Usul Kanunu’nda belirlenen suçları işleyen mükelleflere ceza mahkemeleri veya vergi daireleri tarafından verilecek cezalara dayalı bir yetkidir. Bir başka deyişle Anayasa’nın 38. maddesinde öngörülen suç ve cezada kanunilik ilkesine aykırılık yoktur. Öte yandan Bakanlar Kurulu, bu yetkisini genel bir düzenleme şeklinde kullanacak, mükellefler arasında bir ayrıma gitmeyecektir. Ayrıca, para cezalarının zaman içinde, enflasyon nedeniyle, önemini ve ceza niteliğini kaybettiği bilinmektedir. Bu düzenleme ile para cezalarının caydırıcı niteliğini koruması da sağlanmış olmaktadır ki, bunda önemli bir kamu yararı olduğu açıktır. Bu nedenlerle, mükerrer 414. maddenin (b) bendinin Anayasa’nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasına aykırı olmadığı sonucuna varılmıştır”. Bkz.: AyM., 19.3.1987 gün ve E. 1986/5, K. 1987/7, AMKD, S. 23, s. 154; Ancak aynı karardaki bir karşıoyda, bu yetkinin anayasaya aykırı olduğu ileri sürülmektedir: “Ceza koymak gibi, ceza miktarını arttırmak veya azaltmak da münhasıran yasamaya verilmiş bir yetkidir. Bu yetkinin Bakanlar Kurulu eliyle kullanılması Anayasa’nın 7. ve 38. maddelerine uygun düşmez. Vergi cezaları, kendilerine özgü ayrılıkları bulursa da, ceza niteliğindedirler ve ceza hukuku kapsamına girerler”. Bkz.: Aynı kararda Yılmaz ALİFENDİOĞLU’nun karşıoy yazısı, AMKD, S. 23, s. 170-171; Benzer nitelikteki görüş için bkz.: aynı kararda Muammer TURAN’ın karşıoy yazısı, AMKD, S. 23, s. 174; Doktrinde de bu yetkinin, vergilerin kanuniliği ilkesinin yanı sıra kanunî idare ve suç ve cezaların kanuniliği ilkelerine de ters düştüğünü ileri süren görüş bulunmaktadır, bkz.: GÜNEŞ G., s. 132.

bir miktara kadar olan cezalar kesilmeyecektir⁵⁸⁵. VUK'un 353. maddesinde yer alan özel usûlsüzlüklerle ilgili miktarlar da her yıl genel tebliğlerle artırılmaktadır. Özel usûlsüzlük cezalarıyla ilgili VUK'un mükerrer 355. maddesindeki miktarlar da her yıl aynı şekilde artırılmaktadır⁵⁸⁶. VUK'un 352/1. maddesinin üçüncü bendinde “defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması” hali, birinci derece usûlsüzlük olarak kabul edilmiştir. Eksiklik ve karışıklık halini vergi idaresi belirleyecektir.

VUK'un mükerrer 355. maddesinde, VUK'un mükerrer 257. maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlara da özel usûlsüzlük cezası kesileceği hükme bağlanmıştır⁵⁸⁷. VUK'un 353/2. maddesinde de Maliye Bakanlığınca düzenleme zorunluluğu getirilen belgelerin düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının tespiti hallerinde özel usûlsüzlük cezasının kesileceği düzenlenmiştir. Maliye Bakanlığının getirmiş olduğu zorunluluklara uymama hali vergi suçunun oluşması sebepleri arasında yer almıştır.

İdarenin işlemiyle suç belirlenmesi hususunun ortaya konması gerekir. Suçta ve cezada kanunîlik ilkesi gereğince kanunun açıkça suç saymadığı bir fiilden dolayı kimseye ceza verilemez ve yine hiç kimse belli bir suçla ilgili olarak kanunda öngörülmemiş bir ceza ile veya kanunda öngörülen cezadan daha ağır bir ceza ile cezalandırılmaz. Ancak bazı kanunlarda belli konularda düzenleme yapma konusunda Bakanlar Kurulu, Maliye Bakanlığı, Sermaye Piyasası Kurulu gibi çeşitli idarî organlar yetkili kılınmış ve bu yetkilendirme çerçevesinde yapılan düzenlemelere aykırı davranışların suç oluşturacağı ve faillerinin cezalandırılacağı belirtilmiştir. Fakat doktrindeki bir görüşe göre, bu şekildeki bir düzenleme ile suçta kanunîlik ilkesi dolanılmaktadır⁵⁸⁸. Diğer bir görüşe göre, idarenin ayrıntılara ve teknik konulara ilişkin düzenleme yapma yetkisi, suç oluşturma yetkisi olarak değil, kanun ile soyut olarak düzenlenmiş alanların somutlaştırılmasını ifade eder. Dolayısıyla suçta kanunîlik ilkesi gereğince, idareye düzenleyici tasarruflarla suç oluşturma yetkisi tanınmaz, bu yetki

⁵⁸⁵ 2005 yılı için geçerli tutarlar, 342 sıra no.lu VUK genel tebliğiyle belirlenmiştir, RG., 28.11.2004, S. 25654. Buna göre damga vergisi dolayısıyla kesilecek vergi cezalarında 5,50 YTL, diğer vergilerde 11,80 YTL'ye ulaşmayan cezalar kesilmez.

⁵⁸⁶ VUK'un 353 ve mükerrer 355. maddesinde için 2005 yılında geçerli olacak tutarlar da, 342 sıra no.lu VUK genel tebliğiyle belirlenmiştir, RG., 28.11.2004, S. 25654.

⁵⁸⁷ “Tebliğde belirtilen zorunluluğa uyulmaması durumunda uygulanacak olan cezai müeyyide ise, yeni bir ceza uygulaması olmayıp, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 257 inci maddesi ile getirilen zorunluluğa uymayan mükellefler hakkında anılan Kanunun mükerrer 355 inci maddesine göre kesilen özel usulsüzlük cezasıdır. Belirtilen duruma göre, 320 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yasaya aykırılık görülmemiştir”. D.4.d., 22.12.2004 gün ve E. 2003/1715, K. 2004/2587, DD, S. 109, s. 170.

⁵⁸⁸ ÖZGENÇ İzzet – ŞAHİN Cumhur, **Uygulamalı Ceza Hukuku**, Ankara 2001, s. 15-16; İÇEL – DONAY, s. 110; TOSUN Öztekin, “Yürütme Organlarının Koyduğu Kaidelere Aykırılıkların Cezalandırılması”, İÜHF, C. XXVIII, S. 2, 1962, s. 359; YARSUVAT Duygun, “Yürütme Organının Koyduğu kaidelerle Suç İhdası ve 1961 Anayasası”, İÜHF, C. XXIX, S. 3, 1963, s. 552 vd.

sadece yasama organına aittir⁵⁸⁹. Ancak idarenin düzenleyici işlemlerle oluşturmayaacağı suç, “teknik anlamda suç”tur. Bu nedenle bir idarî işlemle “idarî bir suç” oluşturulması mümkündür⁵⁹⁰. Kanunun izin ve yetkilendirmesiyle tüzük ve yönetmeliklerin yanı sıra karar, emir, tebliğ, sirküler gibi işlemlerle idarî yaptırıma tâbi suç oluşturulabilir⁵⁹¹. İdare ancak, kanundaki sınırlar içinde idarî yaptırıma tâbi suçlarla ilgili düzenleme yapabilecektir⁵⁹².

Eski Türk Ceza Kanununda idarenin suç ve ceza koyması konusunda bir hüküm bulunmamasına rağmen, 5237 sayılı yeni Türk Ceza Kanununda bu konuda bir hükme yer verilmiştir⁵⁹³. Kanunun 2. maddesinde “idarenin düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza konulamaz” hükmü yer almaktadır. Bu maddeyle idarenin düzenleyici işlemleriyle bir suç tanımının kapsamının belirlenemeyeceği ve ceza konulamayacağı açıkça düzenlenmiş olmaktadır⁵⁹⁴. Kanunda getirilen hüküm, idarenin ceza hukuku anlamında suç ve ceza koyamayacağına yöneliktir.

VUK’un mükerrer 257. maddesinde verilen yetkiye dayanılarak Maliye Bakanlığınca getirilen zorunluluklara uymamanın usûlsüzlük cezasını gerektirmesi durumu, Anayasa Mahkemesi tarafından anayasaya aykırı bulunmamıştır. Anayasa Mahkemesi, suç sayılan fiil ve cezası kanunda açıkça gösterildiği için Maliye Bakanlığına verilen yetkinin kararla suç konulması anlamına gelmeyeceğini belirtmiş ve vergi idarelerince verilen para cezalarının

⁵⁸⁹ İÇEL – DONAY, s. 112-113; Ayrıca bkz.: İÇEL Kayıhan – AKINCI-SOKULLU Füsün – ÖZGENÇ İzzet – SÖZÜER Adem – MAHMUTOĞLU Fatih S. – ÜNVER Yener, **İçel Yaptırım Teorisi**, İstanbul 2000, s. 5 vd; ÖZAY, İdarî Yaptırım, s. 76; “Kanunda takip edilecek siyasetin esas prensipleri belirtilmeden yürütme organına bu kadar geniş bir takdir yetkisi tanınması yürütme organını kanunun uygulanmasına taallük eden teferuatın tespitiyle görevlendirme değil, yasama sahasına giren bir yetkinin devredilmesidir”, YARSUVAT, s. 557, 558; Karş.: “Bir kanun muayyen suçları ihdas etmek üzere yürütme organına yetki vermiş ise, tüzük bu halde kanunun emrettiği işleri belirtmiş olacağından, suçun unsurlarını göstermekle beraber Anayasaya aykırı da olmuş bulunmaz”, DÖNMEZER Sulhi, “İcranın Tanzim Tasarrufları İle Suç İhdası, Anayasaya Aykırılık İddiası Halinde Verilmesi İcabeden Karar”, İÜHF, C. XXVIII, S. 1, 1962, s. 244.

⁵⁹⁰ Çünkü idarî ihlaller, gerçek anlamda kamusal nitelikte suç olmadıklarından bunların düzenleyici işlemlerde yer alması mümkündür. Ayrıntılı bilgi için bkz.: İÇEL – DONAY, s. 113, dn. 126; GÜNEŞ T., s. 106-107; Ayrıca bkz.: ÇAKICI Ömer, “Vergi Ziyat Cezası, Anayasa’ya Aykırı mıdır?”, Vergi Dünyası, S. 275, Temmuz 2004, s. 93; İdari Yaptırımlarla ilgili uluslararası düzenlemeler için bkz.: SABAN Nihal, “4369’un Suç ve Ceza Sistemine Nasıl Bakmalıyız? – I”, Vergi Sorunları, S. 143, Ağustos 2000, s. 146 vd.

⁵⁹¹ SOYASLAN, s. 21; İdarenin işlemlerine aykırı hareketlerin cezalandırılmasının sebebi, bunların idarî işlemi değil, onun dayandığı kanunu ihlâl etmiş olmalarıdır. Bkz.: TOSUN, s. 363; Karş.: DÖNMEZER, s. 244; “Suçların aksine cezaların münhasır kanun sahası olması gerekmektedir”. Bkz.: GÜNEŞ T., s. 113.

⁵⁹² “Kanunda öngörülmemiş bir cezanın idari düzenlemeyle getirilmesi, “cezanın kanunla konulması” genel kuralının ihlali (anlamına gelir)”. D.4.d., 17.12.1996 gün ve E. 1996/2603, K. 1996/5672, DD, S. 97, s. 175, 177

⁵⁹³ 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu, RG., 12.10.2004, S. 25611.

⁵⁹⁴ GÜNEY Niyazi – ÖZDEMİR Kenan – BALO Yusuf Solmaz, **Gerekçe ve Tutanaklarla Karşılaştırmalı Yeni Türk Ceza Kanunu**, Ankara 2004, s. 66.

idarî yaptırım niteliğinde olmasının da gözönünde tutulduğunda ortada kanunsuz suç oluşturulması durumunun bulunmadığına karar vermiştir⁵⁹⁵.

VUK'un 112. maddesine göre gecikme faizi, AATUHK'un 51. maddesine göre tespit edilen gecikme zammı oranında uygulanır. Bakanlar Kurulu kendisine verilen yetki çerçevesinde gecikme zammı oranında değişiklik yapabilmektedir. Doktrindeki bir görüşte, vergi ziyai cezasının iptalden önceki hesaplanmasında gecikme faizinin de dikkate alındığı belirtilmekte ve gecikme faizinin idarî işlemle belirlenmiş olması nedeniyle bu durumun cezada kanunilik ilkesine aykırılık oluşturduğu ileri sürülmektedir⁵⁹⁶.

Anayasa Mahkemesi, vergi ziyai cezasının hesaplanmasında esas alınan gecikme faizi oranlarının Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmesinin, cezalarda kanunilik ilkesiyle belirlilik ilkelerine aykırılık oluşturduğunu gerekçe göstererek vergi ziyai cezasını iptal etmiştir⁵⁹⁷. Anayasa Mahkemesi iptal hükmünün doğuracağı hukukî boşluğun kamu yararını ihlâl edici nitelikte olduğunu belirterek, gerekli düzenlemelerin yapılabilmesi amacıyla iptal kararının Resmî Gazetede yayımından başlayarak altı ay sonra yürürlüğe girmesine karar vermiştir⁵⁹⁸.

⁵⁹⁵ “Ek belge düzenlenmesi zorunluluğuna uyulmaması durumunda Vergi Usul Yasası'nda öngörülen usulsüzlük cezasının uygulanacağı bir gerçektir. ... Yasa'nın bu açık hükmü karşısında vergi yasalarının biçim ve yönetime ilişkin kurallara uyulmaması durumunda uygulanacak cezanın yasayla saptanmış bulunduğu kuşkuyla yer yoktur. ... Suç sayılan eylem ve cezası yasada açıkça gösterildikten sonra yasama organının uzmanlık ve yönetim tekniğine ilişkin konularda alınacak önlemlerin duyulan gereksinmelere uygunluğunu sağlamak amacıyla yürütme organına kimi kararlar almak üzere yetki vermesi kararla suç ortaya konulması anlamına gelemez. ... Bu durumda incelenen kural, vergi kayıp ve kaçaklarını önlemek amacıyla Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na yetki vermekle yasadışı suç oluşturma olanağı vermediğinden Anayasa'nın 38. maddesine de aykırı değildir. Ayrıca, vergi idarelerince verilen para cezalarının teknik anlamda ceza niteliğinde olmadığı, idari birer yaptırım niteliğinde olduğu hususundaki düşünceler de gözetildiğinde belge düzenine ilişkin idari düzenlemelere aykırı davranış suç değil, birer disiplin suçu, hattâ bir tür mali kolluk önlemi olarak değerlendirilebilir. Bu durumda kanunsuz suçtan söz edilemez”. Bkz.: AyM., 15.10.1991 gün ve E. 1990/29, K. 1991/37, AMKD, S. 27, C. 2, s. 619, 620.

⁵⁹⁶ SABAN Nihal, “4369'un Suç ve Ceza Sistemine Nasıl Bakmalıyız? – II”, Vergi Sorunları, S. 144, Eylül 2000, s. 97-98; Gecikme faizi oranı “demokratik ceza hukuku ilkeleri benimsenerek “yasa” ile düzenlenmek zorundadır”. Bkz.: SABAN, I, s. 150; Karşı görüş için bkz.: ÇAKICI, s. 94; Bir başka görüşte de vergi ziyai suçunun cezasının hesaplanmasında gecikme faizinin dikkate alınması, güncelleme payı olarak nitelendirilmiş ve idarenin gerek gecikme süresinin başlangıcını ve gerekse bitişini kanundaki düzenlemelerden farklı bir şekilde geniş olarak yorumladığı belirtilerek, cezanın miktarını etkileyecek bu uygulamaların vergilerde ve cezalarda kanunilik ilkesine aykırı olduğu ileri sürülmüştür. Bkz.: Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz.: ŞENYÜZ Doğan, “Vergi Ziyai suçunun Cezasının Hesaplanmasında Güncelleştirme Payına İlişkin İdari Yorumların Değerlendirilmesi”, Yaklaşım, S. 120, Aralık 2002, s. 31 vd., 36.

⁵⁹⁷ AyM., 6.1.2005 gün ve E. 2001/3, K. 2005/4, AMKD, S. 41, s. 351; Ayrıca bkz.: SONSUZOĞLU Elif, “Vergi Ziyai Cezasının Anayasa Mahkemesince İptali ve Yarattığı Yeni Sorunlar”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 24, Aralık 2005, s. 34 vd.; ARSLAN Erdoğan, “Anayasa Mahkemesi Kararlarının Hukuki Sonuçları”, Vergi Dünyası, S. 293, Ocak 2006, s. 17 vd.; YERCİ Cahit, “Vergi Ziyai Cezasının İptali”, Vergi Sorunları, S. 207, Aralık 2005, s. 15 vd.; BAYKARA Bekir, “Vergi Ziyai Cezasının Anayasa Mahkemesince İptali ve Sonuçları”, Vergi Dünyası, S. 292, Aralık 2005, s. 9 vd.; ERGÜL Mahmut Tayyar, “Vergi Ziyai Cezası Sil Baştan”, Maliye ve Sigorta Yorumları, S. 453, 1 Aralık 2005, s. 133 vd.

⁵⁹⁸ Ayrıntılı bilgi için bkz.: YÜZBAŞIOĞLU Necmi, “Anayasa Mahkemesi'nden Sonra Vergi Ziyai Cezası”, Vergi Dünyası, S. 293, Ocak 2006, s. 9; ÖZTÜRK TEKİN Nuray – TEKİN M. Önder, “Vergi Ziyai Cezasının Hesaplanma Yöntemine İlişkin Hükmün İptaline Dair Anayasa Mahkemesi Kararı'nın Uygulanması ve Hukuki Sonuçları”, Yaklaşım, S. 156, Aralık 2005, s. 219 vd.; YUMUŞAK Halil İbrahim,

Anayasa Mahkemesinin kararı doğrultusunda çıkarılan bir kanunla⁵⁹⁹ VUK'un 344/2. maddesi şu şekilde değiştirilmiştir: “Vergi ziyai suçu işleyenlere, ziyaa uğrattıkları verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilir”. Ayrıca VUK’a eklenen geçici 27. maddede bu cezanın 1.1.2006 tarihinden itibaren geçerli olacağı da hükme bağlanmıştır.

H. DENETİME İLİŞKİN TAKDİR YETKİSİ

Vergi tarhında ön işlemler⁶⁰⁰ veya vergi idaresinin bilgi edinme yolları⁶⁰¹ olarak da adlandırılan vergi idaresinin denetim yolları VUK’un yedinci kısmında düzenlenmiştir.

1. Yoklamada Takdir Yetkisi

VUK’un 127. maddesine göre, “yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir”. Bu bakımdan yoklama, vergi alacağının somut bir şekilde doğmasına yardımcı olan bilginin vergi idaresince elde edilme süreci olarak tanımlanabilir⁶⁰². VUK’un 127/1. maddesinde beş bent halinde yoklama memurlarının yetkileri düzenlenmiştir. Buna göre yoklamaya yetkili memurlar, günlük hasılatı tespit etmek, ödeme kaydedici cihaz kullanmak zorunda olanların bu zorunluluğa uyup uymadıklarını tespit etmek, defter ve belge düzeniyle ilgili kurallara uyulup uyulmadığını tespit etmek, taşıtları durdurarak taşıtlarda bulunması gereken belgelerle taşınan yolcu ve malları karşılaştırmak, gerekli belgelerin ibrazına kadar taşıtı trafikten alıkoymak, malın sahibi belli olunca kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak yetkilerine sahiptir. VUK’un 127/2. maddesinde ise sayılan yetkilerin hangilerinin ne şekilde ve hangi hallerde kullanılacağını belirlemeye, yoklamaya yetkili olanların bu husustaki görev ve yetkilerini sınırlamaya Maliye Bakanlığının yetkili olduğu belirtilmiştir. VUK’un 130. maddesinde ise yoklamanın her zaman yapılabileceği hükmü yer almaktadır.

2. İncelemede Takdir Yetkisi

Vergi beyannamelerinin güvenilir bir hale getirmenin, dolayısıyla vergi kaçakçılığı ile mücadele etmenin en etkili yolu vergi incelemeleridir⁶⁰³. Vergi incelemesi VUK’un 134.

“Vergi Ziyai Cezası ile İlgili Anayasa Mahkemesi Kararının Yarattığı Sorunlar”, Vergi Dünyası, S. 292, Aralık 2005, s. 27.

⁵⁹⁹ 5479 sayılı Kanun, RG., 8.4.2006, S. 26133.

⁶⁰⁰ ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 99.

⁶⁰¹ KIRBAŞ, s. 163 vd.

⁶⁰² SÖYLER İlhami, **Türk Vergi Hukukunda Yoklama**, Ankara 1987, s. 16; GÜNDEŞLİ Ersan, “Vergi Hukukunda Yoklama ve Vergi Tabanının Genişlemesi”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 17, Mayıs 2005, s. 52; “Yoklama fişiyle tespit edilen hukuki durum, sadece tespit anına ilişkin olacağından başkaca bir tespit olmadan bu tarihten sonra da aynı işçilerin çalıştırıldığından bahisle yapılan tarhiyatta isabet bulunmamaktadır”. D.4.d., 17.3.1999 gün ve E. 1998/1176, K. 1999/1134, DD, S. 101, s. 359.

⁶⁰³ TURHAN, s. 82; ŞEKER N., s. 36.

maddesinde tanımlanmıştır: “Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır”. Vergi incelenmesinde ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu belirlemek için her türlü işleme girilmektedir. Sadece defter ve belgelerin incelenmesi ile yetinilmemekte tanık ifadesi, istihbarat arşivi bilgileri alınması gibi araştırmalara girilmektedir⁶⁰⁴. Ayrıca VUK’un 134/2. maddesine göre lüzum görüldüğü takdirde işletmelere dahil ekonomik değerlerin fiilî envanterinin yapılmasına, beyannamede gösterilmesi gereken unsurların incelenmesine de gidilmektedir⁶⁰⁵. Bu bakımdan vergi incelemesi, yoklama, bilgi toplama gibi diğer denetim yollarına göre daha kapsamlı ve detaylı bir araştırmayı ifade etmektedir. Vergi incelemesinin mükellefleri doğru bildirimde bulunmaya yöneltmek suretiyle, vergi kayıp ve kaçaklarıyla kayıt dışı ekonominin önlenmesinde, verginin ödeme gücüne göre alınmasının sağlanmasında ve muhasebe kayıt ve belge düzeninin sağlanmasında önemli faydaları vardır⁶⁰⁶.

İnceleme, mükelleflerin durumu üzerinde etkili olan çok önemli bir müessesedir. VUK’un 364. maddesinde vergi cezalarını gerektiren olayların vergi dairelerince veya yoklama ve vergi incelemesine yetkili olanlarca tespit olunacağı belirtilmiştir. Keza VUK’un 367. maddesindeki düzenleme, kaçakçılık suçlarının tespitinde de vergi incelemesinin önemli bir yere sahip olduğunu göstermektedir.

VUK’un 138/2. maddesinde, incelemenin tarih zamanasını süresi içinde her zaman yapılabileceği hükme bağlanmıştır. Yapılacak incelemelerin belirlenmesinde, genellikle yıllık çalışma planları ve programlarında belirlenen ilke ve kriterler dikkate alınarak beyanname seçimi yapılması yoluna gidilmektedir⁶⁰⁷. Beyanname seçiminin plan, program ve ilkelerinin, düzenleyici işlemlerle belirlenmesi önerilmektedir⁶⁰⁸. İncelemenin tamamlanması için kanunda belli bir süre öngörülmemiştir. Ancak inceleme süresinin uzamasının gecikme faizi üzerinde etkisi bulunmaktadır. Bu yüzden incelemenin aramalı inceleme için belirlenen üç

⁶⁰⁴ Bkz.: KIRBAŞ, s. 166-167; ARPACI Altar Ömer, “Vergi İncelemesi ve İncelemeyle İlgili Olarak Mükellef ve Denetim Elemanının Yükümlülükleri”, Vergi Sorunları, S. 194, Kasım 2004, s. 41.

⁶⁰⁵ Bu husus VUK’un 134/2. maddede “incelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikine de teşmil edilebilir” şeklinde ifade edilmektedir.

⁶⁰⁶ AKDOĞAN Abdurrahman, **Vergi İncelemesi**, Ankara 1979, s. 5; ÜNVER Musa Kazım, “Vergi İncelemesinin Tanımı ve Önemi İle Maliye Politikaları İçerisindeki Yeri”, Yaklaşım, S. 138, Haziran 2004, s. 137.

⁶⁰⁷ Bkz.: ŞEKER N., s. 131; Ancak, göreve yeni başlayan, deneyimsiz inceleme elemanlarının gelişi güzel seçtikleri beyannamelerden sonra mükellefleri incelemeye aldıkları belirtilmekte ve bu durum gereksiz iş gücü kaybına neden olduğu gerekçesiyle eleştirilmektedir. Bkz.: ŞEKER N., s. 132.

⁶⁰⁸ ŞEKER N., s. 132-133.

aylık sürede⁶⁰⁹ bitirilmesi için düzenleme yapılması önerilmekte, ayrıca inceleme tutanağının tutulmasından sonra inceleme raporunun hazırlanması için makûl bir süre tanınması ve bu süreden sonra mükellefin faiz yükümlülüğünün olmaması istenmektedir⁶¹⁰. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar VUK'un 135. maddesinde sayılmışlardır⁶¹¹. İncelemeden amaçlanan faydaların elde edilebilmesi bakımından, inceleme elemanı sayısının artırılması ve aralarında koordinasyon sağlanması gerektiği ileri sürülmektedir⁶¹².

VUK'un 139/1. maddesinde vergi incelemesinin esas itibariyle incelemeye tâbi olanın işyerinde yapılacağı düzenlenmiştir⁶¹³. Maddenin ikinci fıkrasında ise iş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zarurî sebeplerle incelemenin yerinde yapılmasının imkânsız olması veya mükellef ve vergi sorumlularının istemeleri halinde incelemenin dairede yapılabileceği hükmü yer almaktadır⁶¹⁴.

Tasfiye muamelelerinin incelenmesini düzenleyen KVK'nın 35. maddesinde, vergi incelemesiyle ilgili bir hüküm bulunmaktadır. Bu hükme göre Maliye Bakanlığı, mükelleflerin hukukî statülerini, faaliyet gösterdikleri alanları ve tasfiyeye giriş tarihindeki aktif büyüklüklerini dikkate almak suretiyle tasfiye işlemlerine yönelik inceleme yaptırmamaya yetkilidir. Buna benzeyen diğer bir hüküm 4811 sayılı Vergi Barışı Kanununda yer almaktaydı⁶¹⁵. Kanunun 7., 8. ve 9. maddelerinde matrah artırımında bulunulması halinde söz konusu dönemler için vergi incelenmesi yapılmayacağına dair hüküm bulunmaktaydı. Kanunun 10/3. maddesinde ise idarenin artırımında bulunulmayan yıllar veya dönemler için vergi incelemesi yapma hakkının saklı olduğu düzenlenmişti.

⁶⁰⁹ VUK md. 145: "Arama neticesinde alınan defter ve vesikalar üzerindeki incelemeler en geç üç ay içinde bitirilerek sahibine bir tutanakla geri verilir. İncelemenin haklı sebepleri binaen üç ay içinde bitirilmesine imkân olmayan hallerde sulh yargıcının vereceği karar üzerine bu süre uzatılabilir"; Ayrıca bkz.: YILMAZ Kazım, "Aramalı İncelemeye İlişkin Bazı Konular", Yaklaşım, S. 130, Ekim 2003, s. 180 vd.

⁶¹⁰ Ayrıntılı bilgi için bkz.: ÇETİNKAYA Oğuz, "Vergi İncelemesinin Gereğinden Uzun Sürmesinde İdarenin Hukuksal Sorumluluğu", Yaklaşım, S. 113, Mayıs 2002, s. 185, 188 vd.

⁶¹¹ Bkz.: D.4.d., 21.1.2004 gün ve E. 2002/2885, K. 2004/75, DKD, S. 5, s. 144-145.

⁶¹² ARPACI, İnceleme, s. 55.

⁶¹³ Bu konuda bkz.: AKDENİZ Kurtuluş, "Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer ve Tutulması Zorunlu Defterlerin İbraz Süresi", Yaklaşım, S. 151, Temmuz 2005, s. 144 vd.

⁶¹⁴ "Maddede incelenen dairede yapılabilmesi için öngörülen koşullardan herhangi birinin oluşması suretiyle incelenen dairede yapılması gereği ortaya çıkmadıkça, defter ve belgelerin ibrazının yazı ile istenmesi mümkün bulunmamaktadır. İşte bu nedenle de olayda re'sen takdir sebebinin varlığından söz edilemez". D.3.d., 3.11.1999 gün ve E. 1998/2304, K. 1999/3617, DD, S. 103, s. 287; D.4.d., 10.11.1999 gün ve E. 1999/350, K. 1999/3959, DD, S. 103, s. 368.

⁶¹⁵ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz.: TAYFUR Ersin, "4811 Sayılı Vergi Barışı Kanununda Yer Alan "Vergi İncelemesi ve Tarhiyat Yapılmayacak" Lafzının Anlamı ve Uygulanması", Vergi Dünyası, S. 272, Nisan 2004, s. 147 vd.; Bu düzenlemeyle vergi kanunlarını ihlal edenler bir bakıma ödüllendirilmekteydi. Bkz.: EROL, Uygulamalar, s. 90.

3. Arama ve Bilgi Toplamada Takdir Yetkisi

VUK'un 142. maddesinde arama ile ilgili hüküm yer almıştır: “İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir. Aramanın yapılabilmesi için: 1. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi; 2. Sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi şarttır”.

VUK'un 148. maddesinde kamu idare ve müesseselerinin, mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerin Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri belgeleri vermeye mecbur oldukları hükme bağlanmıştır. Benzer bir hüküm de, devamlı bilgi vermeyle ilgili 149. maddede yer almaktadır.

I. VERGİ ALACAĞININ SONA ERDİRİLMESİ VE ERTELENMESİNE İLİŞKİN TAKDİR YETKİSİ

1. Terkin ve Tahakkuktan Vazgeçmede Takdir Yetkisi

Kelime anlamı silinme olan terkin, vergi alacağını kısmen ya da tamamen bütün hukukî sonuçlarıyla ortadan kaldıran bir müessesedir⁶¹⁶. Terkin ile ilgili olarak gerek VUK ve gerekse AATUHK'ta hüküm bulunmaktadır.

VUK'un 115/1. maddesinde sayılan durumlarda, bazı vergi ve borçlar Maliye Bakanlığınca kısmen veya tamamen terkin olunacaktır⁶¹⁷. Maddenin ikinci fıkrasında ise Maliye Bakanlığının terkin yetkisini mahalline devredebileceği belirtilmektedir. Son fıkrada ise zarar derecesinin ve ilgili bulunduğu gelir kaynağının mahalli idare heyetlerince yaptırılacak inceleme sonucunda tespit edileceği hükme bağlanmıştır. Maddede geçen zarar kavramından, afetten önceki ve sonraki varlık ya da ürün toplamaları arasındaki farkın anlaşılması gerekir⁶¹⁸. AATUHK'un 105. maddesinde de benzer bir hüküm yer almaktadır⁶¹⁹.

⁶¹⁶ ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 146; KIRBAŞ, s. 151; TUNCER Selahattin, “Vergi Hukuku Açısından Terkin”, Yaklaşım, S. 114, Haziran 2002, s. 14-15; TUNCER Selahattin, “Terkin İle İlgili Usul Hükümleri”, Yaklaşım, S. 118, Ekim 2002, s. 20.

⁶¹⁷ VUK md. 115/1: “Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzır hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzer afetler yüzünden: 1. Varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezaları; 2. Mahsullerinin en az üçte birini kaybeden mükelleflerin, afete maruz arazi için zararın tahakkuk ettiği hasat ve devşirme zamanına tesadüf eden yıla ait olarak tahakkuk ettirilen Arazi Vergisi borçları ve vergi cezaları; Maliye Bakanlığınca zararlarla mütenasip olmak üzere, kısmen veya tamamen terkin olunur”

⁶¹⁸ GÜÇLÜ Süleyman, “Tabii Afetler Nedeniyle Vergi Borçları ve Vergi Cezalarının Terkini”, Yaklaşım, S. 126, Haziran 2003, s. 149.

⁶¹⁹ AATUHK. md. 105: “Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, zararlı hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzeyen afetler yüzünden zarara maruz kalan varlıklarının ve mahsullerinin en az üçte birini kaybedenler adına tahakkuk ettirilmiş ve afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili amme

Ancak bu hüküm daha geniş olarak, bu kanunun kapsamına giren bütün kamu alacakları için geçerlidir⁶²⁰. Ayrıca bu hükümde terkin konusunda, VUK'taki hükümden farklı olarak Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir⁶²¹.

AATUHK'un 106. maddesinde tahsil imkânsızlığı nedeniyle terkin hükümlerine yer verilmiştir. Buna göre yapılacak takip sonunda tahsili imkânsız veya tahsili için yapılacak masrafların alacaktan fazla bulunduğu anlaşılan 8 YTL'ye kadar olan kamu alacakları, terkin yetkisine sahip kamu idareleri tarafından tahsil zamanaşımı süresi beklenmeksizin terkin olunabilir. Maliye Bakanlığına bu maddeye göre terkin edilecek kamu alacağının miktarını belirleme yetkisi tanınmıştır. Ayrıca maddede yer alan miktarı on katına kadar artırma konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir. Terkin yetkisinin mahallî makamlara bırakılabileceği de hükme bağlanmıştır. Benzer hüküm, VUK'un mükerrer 115. maddesinde tahakkuktan vazgeçme başlığı altında yer almaktadır. Buna göre ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi ve bunlara ilişkin cezaların toplam miktarının 14 YTL'yi aşmaması ve tahakkukları için yapılacak giderlerin bu miktardan fazla olduğunun tespiti halinde Maliye Bakanlığınca belirlenecek usûl ve esaslar dahilinde tahakkuktan vazgeçilebilecektir.

Vergi hatalarının düzeltilmesi sonucunda da terkin yapılabilmektedir. VUK'un 123. maddesinde düzeltme merciinin talebi yerinde gördüğü takdirde düzeltmenin yapılmasını emredeceği hükmü yer almaktadır. VUK'un 120. maddesinde ise hatanın mükellef aleyhine yapılmış olması halinde fazla verginin terkin edileceği, tahsil edilmişse mükellefe red ve iade olunacağı belirtilmiştir⁶²².

2. Tecilde Takdir Yetkisi

Tecil niteliği itibariyle, subjektif bir idarî işlemidir⁶²³. Tecil müessesesi AATUHK'un 48. maddesinde düzenlenmiştir⁶²⁴. Bu hükme göre kamu borcunun vadesinde ödenmesi kamu

alacakları İcra Vekilleri Heyeti kararıyla kısmen veya tamamen terkin olunur. Bu madde hükmünden faydalanmak için afetin vukuu tarihinden itibaren 6 ay içinde ilgili amme idaresine yazı ile müracaat edilmesi şarttır. Bu madde şümulüne giren zararın derecesi, Maliye Vekaletince genel olarak belirtilecek esaslar dahilinde ilgili amme idarelerince tespit olunur"; "İlçe İdare Kurulu, sadece afet nedeniyle zarar gören varlıkların 1/3'ünün kaybedilip kaybedilmediğini tespit etmeye yetkilidir. İlçe İdare Kurulu kararına göre verginin terkin edilip edilmeyeceği hususunda ise Maliye Bakanlığı yetkilidir". D.3.d., 31.5.2000 gün ve E. 1998/3239, K. 2000/2096, DD, S. 105, s. 190.

⁶²⁰ TUNCER Selahattin, "Türk Vergi Sisteminde Terkin Hükümleri", Yaklaşım, S. 116, Ağustos 2002, s. 20.

⁶²¹ D.3.d., 27.5.1986 gün ve E. 1986/1721, K. 1986/1417, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid=3816>

⁶²² Vergi hatalarının varlığı halinde, vergi ve ceza henüz tahakkuk etmemişse bunların idarece düzeltilmeleri halinde, hatalı işlem düzeltilmiş olur. Eğer vergi ve ceza kesinleşmiş ise terkin edilir. Bkz.: TUNCER, Usul Hükümleri, s. 21; Ayrıca bkz.: TUNCER, Terkin, s. 15.

⁶²³ Bu konuda bkz.: DÖNMEZ Recai, "Tecil Kurumunun Hukuki Niteliği, Unsurları ve Kamu Alacaklarının Tecilinde İdarenin Takdir Yetkisi", <http://home.anadolu.edu.tr/~rdonmez/tecil.htm>

borçlusunu çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazı ile istenmek ve teminat gösterilmek şartıyla alacaklı kamu idaresi tarafından faiz alınmak suretiyle borç tecil olunabilecektir.

Kanunda “tecil olunabilir” ifadesi yer aldığından, tecilde idarenin takdir yetkisinin bulunduğu şüphe yoktur⁶²⁵. Tecil yapılabilmesi için faiz alınması gerekmektedir. Vergi alacaklarında tecil faizi oranını belirleme yetkisi Maliye Bakanlığına aittir. Bakanlık bu yetkisini yayımladığı tebliğlerle kullanmaktadır⁶²⁶. AATUHK’un 48/5. maddesine göre, tecilde taksit zamanları ve diğer şartlar tecile yetkili makamlarca tespit olunacaktır. Tecille ilgili diğer bir hüküm AATUHK’un 76. maddesinde yer almaktadır. Bu hükme göre, aciz halindeki borçlu hakkında teminat ve faiz aranmadan 48. madde hükmü tatbik olunabilir.

Harcamalara katılma paylarıyla ilgili olarak BGK’nın 93. maddesinde bir hüküm yer almaktadır. Buna göre harcamalara katılma paylarıyla ilgili ödeme sürelerini belediyelerin teklifi üzerine 5 yıla kadar uzatmaya ve taksit sürelerini belirlemeye Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır. Ayrıca uzatılan süreler için belediyelerin, belediye meclislerinin kararıyla tecil faizi oranını aşmamak üzere faiz alabilecekleri hükme bağlanmıştır.

ÖTVK’nın 8. maddesinin 1. bendinde, (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların bu listeye dahil olmayan malların imalinde kullanılmak üzere tesliminde tarh ve tahakkuk ettirilen özel tüketim vergisinin Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek kısmının teminat alınmak suretiyle tecil olunacağı hükme bağlanmıştır⁶²⁷. Maddenin ikinci bendinde ise ihraç edilmek kaydıyla ihracatçıya teslim edilen mallara ait özel tüketim vergisinin tahsil

⁶²⁴ AATUHK md. 48: “Amme borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut haczolunmuş malların paraya çevrilmesi amme borçlusunu çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazı ile istenmiş ve teminat gösterilmiş olmak şartıyla alacaklı amme idaresince veya yetkili kılacağı makamlarca; vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası ve gecikme zammı alacakları iki yılı, bu alacaklar dışında kalan amme alacakları ise beş yılı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil olunabilir”.

⁶²⁵ Bkz.: DÖNMEZ, Tecil; “Tecil ve taksitlendirme isteminin kabul edilip edilmemesi bakımından idareye geniş bir takdir hakkı tanınmış olduğu anlaşılmakta...”, D.13.d., 17.1.1979 gün ve E. 1978/1297, K. 1979/43, DD, S. 36-37, s. 641; Vergi borçlarının ertelenmesi konusunda idarenin geniş takdir hakkı olduğundan talebinin samimi olduğunun kanıtlanması gerektiği D.3.d., 4.6.1986 gün ve E. 1986/278, K. 1986/1495, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid=3829>.

⁶²⁶ En son 438 seri no.lu Tahsilat Genel Tebliğiyle tecil faizi oranı yıllık % 24 olarak belirlenmiştir. Bkz.: RG., 28.4.2006, S. 26152; “Süresi içinde tecil talebinde bulunan davacının bu isteminin reddi halinde dahi kendisine otuz güne kadar ödeme süresi tanınabileceği ve bu süre için tecil faizi uygulanacağı açık olup, ret işleminden ve otuz günlük süreden önce ödeme yapan yükümlünün de bu haktan yararlandırılması ve tecil faizi uygulanması gerekirken gecikme zammı uygulanmasında hukuka uyarlık bulunmamıştır”. DVDDGK., 15.3.2002 gün ve E. 2002/13, K. 2002/173, DKD, S. 2, s. 138.

⁶²⁷ Bu bentte (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki mallarla ilgili hüküm bulunmaktadır. Bu mallar genellikle solvent olarak adlandırılan mallardır. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz.: ÖZYER Mehmet Ali, “Özel Tüketim Vergisinde Tecil ve Terkin Uygulaması”, Vergi Dünyası, S. 253, Eylül 2002, s. 14 vd.; Bu hükümle, bu tür malların sanayide girdi olarak kullanılması halinde üretim giderlerini artıracak ek bir vergi yükünün doğması önlenmiştir. Ayrıntılı bilgi için bkz.: GENÇYÜREK Levent, “Özel Tüketim Vergisinde Tecil ve Terkin”, Yaklaşım, S. 120, Aralık 2002, s. 113.

edilmemesi şartıyla tecil olunacağı belirtilmiştir. Üçüncü bentte ise (III) sayılı listede yer alan malların tamamının veya bir kısmının tesliminde ya da ithalinde tahakkuk eden vergiyi teminat alınmak suretiyle, bu malların tüketiciye teslimine kadar tecil ettirme konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir.

J. VERGİ ALACAĞININ KORUNMASINA İLİŞKİN TAKDİR YETKİSİ

1. Teminat ve Şahsî Kefalette Takdir Yetkisi

Kamu alacaklarının tahsilini garanti altına alan tedbirlerin başında teminat yolu gelmektedir. Genel olarak teminat, doğacak bir zararı karşılamak için başlangıçta alınıp depo edilen para ve sair şeylerdir⁶²⁸. Vergi hukuku açısından ise teminat, vergi alacaklısı devletin alacağını tahsil aşamasında ortaya çıkabilecek risklere karşı güvence altına alan bir müessesedir⁶²⁹. Teminat isteme, subjektif bir idarî işlemdir, sadece kendisinden teminat istenen kişi hakkında sonuç doğurur⁶³⁰.

Teminat istenmesini gerektiren haller AATUHK'un 9. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre esas itibarıyla iki halde teminat istenmesi söz konusudur⁶³¹. Buna göre ilk olarak vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren haller ile kaçakçılık suçlarında vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden tahsil dairelerince teminat istenir. Teminat istenmesini gerektiren ikinci hal ise kamu borçlusunun Türkiye'de ikametgâhının bulunmamasıdır⁶³².

AATUHK'un 10. maddesinde teminat olarak kabul edilecek unsurlar düzenlenmiştir⁶³³. Maddenin ikinci fıkrasında teminatın sonradan tamamen veya kısmen değerini kaybetmesi veya borç miktarının artması halinde teminatın tamamlanması veya yerine başka teminat gösterilmesinin isteneceği hükme bağlanmıştır. AATUHK'un 11. maddesinde, teminat sağlayamayanların muteber bir şahsı müteselsil kefil ve müşterek borçlu gösterebilecekleri düzenlenmiştir. Ancak maddenin üçüncü fıkrasında şahsî kefaleti ve

⁶²⁸ TANRIKULU Abdurrahim, "Kamu Alacaklarında Teminat Kurumu", Vergi Sorunları, Şubat 1984/I, s. 32.

⁶²⁹ Diğer bir deyişle vergi alacağının tehlikeye girdiği veya tehlikeye girdiğinin kabul edildiği hallerde istenen bir karşılık, güvencedir. BAYRAKLI Hasan Hüseyin, **Vergi İcra Hukuku**, Afyon 2000, s. 35; YERLİKAYA G. Kürşat, "Vergi Borcuna Mukabil "Hamile Yazılı Senedin" Teminat Olarak Gösterilmesi", Vergi Sorunları, S. 197, Şubat 2005, s. 147, 159.

⁶³⁰ ÇELİK Binnur, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Ankara 2000, s. 36; D.4.d., 13.1.2003 gün ve E. 2002/4389, K. 2003/17, DKD, S. 2, s. 191.

⁶³¹ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz.: ÜSTÜN Ümit Süleyman, "Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından Teminat Kurumu", Vergi Sorunları, S. 182, Kasım 2003, s. 147 vd.

⁶³² AATUHK. md. 9/2: "Türkiye'de ikametgâhı bulunmayan amme borçlusunun durumu, amme alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu gösteriyorsa, tahsil dairesi kendisinden teminat isteyebilir".

⁶³³ Bkz.: ÜSTÜN, Teminat, s. 150 vd.

gösterilen şahsı kabul edip etmemekte alacaklı tahsil dairesinin muhtar olduğu hükmü yer almaktadır⁶³⁴.

Vergi kanunlarında vergi idaresine teminat konusunda takdir yetkisi tanıyan hükümler bulunmaktadır. GVK'nın 121/3. maddesinde vergi tevkifatıyla ilgili olarak, Maliye Bakanlığına vergi iadesini teminata bağlama yetkisi verilmiştir. Bu hükümle paralel bir hüküm de KVK'nın 44/3. maddesinde yer almaktadır. KVK'nın 39. maddesinde devir ve bölünme hükümleri düzenlenmektedir. KVK'nın 39/A-2. maddesinde mahallin en büyük mal memurunun birleşilen kurumdan ayrıca teminat isteyebileceği belirtilmiştir. KVK'nın 39/B-2. maddesinde ise mahallin en büyük mal memurunun bölünen kurum ile bu kurumun varlıklarını devralan kurumlardan teminat isteyebileceği hükmü yer almaktadır.

KDVK'nın 49/2. maddesinde, ihraç edilecek ürünlerin imalinde kullanılacak maddelerin ithalinde ödenmesi gereken katma değer vergisini teminata bağlatmak suretiyle işlem yaptırmaya, teminata tâbi işlemleri tespit etmeye, teminatın türü, şekli ve miktarı ile uygulamaya ilişkin usûl ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

VUK'un 112/2. maddesinde, teminat gösterilmesi halinde belirtilen durumlardaki ödeme sürelerinin uzayacağı belirtilmiştir. VUK'un 376. maddesinde ise vergi ziyayı ve usûlsüzlük cezalarında teminat gösterilmek şartıyla indirim yapılacağı hükmü yer almaktadır. Her iki maddede de teminat konusunda idareye herhangi bir yetki tanınmamıştır.

ÖTVK'nın 8/3. maddesinde, belirtilen hallerde verginin tecil ettirilmesinin teminat alınmak suretiyle mümkün olacağı düzenlenmiştir. ÖTVK'nın 10/2. maddesinde ise Maliye Bakanlığının verginin tecilinde alınacak teminatın türü ve miktarlarının belirlenmesinde yetkili olduğu hükmedilmiştir. Aynı kanunun 12/4. maddesinde de Maliye Bakanlığının teminat istemeye ve teminatın türü, tutarı ve çözümüne ilişkin usûl ve esasları belirlemeye yetkili olduğu hükmü yer almaktadır. ÖTV'nın 16/4. maddesinde ise (I) sayılı listedeki malların ithalinde ödenecek özel tüketim vergisine karşılık olmak üzere teminat alınacağı belirtilmiş ve teminatın türü, tutarı ve çözümüne ilişkin usûl ve esasların belirlenmesi konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir.

2. İhtiyatî Haciz ve İhtiyatî Tahakkukta Takdir Yetkisi

İhtiyatî haciz, bir kamu alacağının tahsil güvenliğini sağlamak amacıyla kamu borçlusuna ait mallara haciz şartlarının tamamlanmasını beklemeye gerek olmaksızın el

⁶³⁴ “Başkasının vergi borcuna kefil olan davacının, davalı idarece şahsi kefaleti kabul edildiğine göre, malları üzerine uygulanan teminat haczinde isabet (görülmemiştir)”. D.7.d., 14.6.1994 gün ve E. 1991/4267, K. 1994/3338, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=ozet&dokid=11178>

konulmasına imkân veren bir müessesedir⁶³⁵. İhtiyatî haciz sebebe bağlı, subjektif bir idarî işlemidir⁶³⁶.

İhtiyatî haciz AATUHK'un 13. maddesinde düzenlenmiştir⁶³⁷. Buna göre maddede sayılan sebeplerden birinin bulunması halinde alacaklı kamu idaresinin mahalli en büyük memuru⁶³⁸ tarafından ihtiyatî haciz derhal uygulanacaktır. Teminat gösterilmesini gerektiren hallerin varlığı⁶³⁹; borçlunun belli bir ikametgâhının olmaması; borçlunun kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapma ihtimallerinin bulunması hallerinde ihtiyatî hacze gidilecektir. Ayrıca, teminat gösterilmesi istendiği halde borçlu teminat veya kefil göstermemişse⁶⁴⁰ veya borçlunun şahsî kefalet teklifi ya da gösterdiği kefil kabul edilmemişse ihtiyatî hacze başvurulacaktır⁶⁴¹.

AATUHK'un 14. maddesinde, ihtiyaten haczolunan malların istenildiği zaman para veya ayın olarak verilmek ve malların kıymeti depo edilmek veya tahsil dairesinin bulunduğu yerde ikametgâh sahibi müteselsil kefil gösterilmek şartıyla, borçluya bırakılabileceği hükme bağlanmıştır. Malların üçüncü bir şahsın yedinde haczolunması durumunda ise taahhüt senedi alınmak suretiyle, malların kendisine bırakılabileceği belirtilmiştir.

İhtiyatî tahakkuk, ileride tahakkuk edecek olan kamu alacağının önceden korunmasını sağlayan yollardan biridir. İhtiyatî tahakkukta kamu alacağı normal tahakkuk yollarından

⁶³⁵ DÖNMEZ Recai, "Vergi Yönetiminin İşlevleri Açısından Vadesi Geldiği Halde Ödenmemiş Vergi Borçlarının Tahsiline İlişkin Bazı Sorunlar ve Öneriler", Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C. XIII, 1997, s. 401; GÜMÜŞ Erhan, "Vadesinde Ödenmeyen Vergi Borçları İle İlgili Olarak Vergi İdaresinin Uygulamaları", Vergi Sorunları, S. 201, Haziran 2005, s. 137.

⁶³⁶ ÇELİK B., s. 56; ÜSTÜN Ümit Süleyman, "Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından İhtiyatî Haciz ve İhtiyatî Tahakkuk Kurumları – I", Vergi Sorunları, S. 187, Nisan 2004, s. 155; "Kaçakçılık eyleminin varlığını gösteren ve bu cezanın uygulanmasını gerektiren bir işleme başlanması, ilgiliden teminat istenmesi ve hakkında ihtiyatî haciz uygulanmasına yeterli ise de bu işlemlerin dayanağı olan tarhiyatın yargı kararıyla kaldırılması karşısında işlemlerin de iptali (gerekir)". DVDDGK., 29.11.2002 gün ve E. 2002/360, K. 2002/418, DKD, S. 2, s. 134-136; Ayrıca bkz.: DVDDGK., 22.10.1999 gün ve E. 1999/111, K. 1999/452, DD, S. 103, s. 154-155; DVDDGK., 9.10.1998 gün ve E. 1997/11, K. 1998/260, DD, S. 99, s. 77; D.4.d., 30.11.1999 gün ve E. 1999/1819, K. 1999/4300, DD, S. 103, s. 332.

⁶³⁷ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz.: ÇELİK Abdullah, "İhtiyatî Haciz Hangi Hallerde Uygulanabilecektir?", Yaklaşım, S. 126, Haziran 2003, s. 73 vd.

⁶³⁸ "Alacaklı amme idaresi olayda vergi dairesi olduğuna göre vergi dairesinin mahalli en büyük memuru da defterdardır. ... Valinin en büyük memur olarak anlaşılması gerektiği yolundaki, mahkeme kararında isabet görülmemiştir", D.4.d., 15.3.2004 gün ve E. 2003/2119, K. 2004/467, Yaklaşım, S. 144, Aralık 2004, s. 270; Karş.: D.9.d., 23.11.1998 gün ve E. 1997/5041, K. 1998/4443, DD, S. 100, s. 441.

⁶³⁹ Bkz.: YERLİKAYA, Teminat, s. 150.

⁶⁴⁰ Teminat gösterilmesini gerektiren hallerin varlığı ile teminat gösterilmesinin istenmesine rağmen borçlunun teminat göstermemesi, birbirinden farklı ihtiyatî haciz sebepleridir. İlkinde herhangi bir zaman sınırlaması yoktur. Bkz.: TANRIKULU Abdurrahim, "Kamu Alacaklarının Korunması İle İlgili İki Önemli Kurum; İhtiyatî Haciz – İhtiyatî Tahakkuk", Vergi Sorunları, S. 7, Nisan 1983, s. 51; D.3.d., 25.11.2002 gün ve E. 2002/3598, K. 2002/3661, DKD, S. 1, s. 136.

⁶⁴¹ "6183 sayılı Kanunun aradığı şartların gerçekleştiğine ilişkin tespit yapılmadan tesis edilen ihtiyatî haciz işleminde hukuka uygunluk (bulunmamaktadır)". D.4.d., 8.6.2000 gün ve E. 2000/423, K. 2000/2680, DD, S. 105, s. 226

geçirilmeksizin tahakkuk ettirilmektedir⁶⁴². İhtiyatî tahakkuk idarî bir işlemdir ve normal tahakkukun aksine vergi davasına konu edilebilir⁶⁴³.

AATUHK'un 17. maddesinde ihtiyatî tahakkukla ilgili hükme yer verilmiştir. Buna göre maddede sayılan hallerin bulunması durumunda, vergi dairesi müdürünün yazılı isteği üzerine defterdar, mükellefin henüz tahakkuk etmemiş vergi ve resimlerinden Maliye Bakanlığınca tespit ve ilân edilecek olanlarla bunların zam ve cezalarının derhal tahakkuk ettirilmesi hususunda yazılı emir verebilir. Borçludan teminat istenmesini gerektiren hallerin varlığı, borçlunun belli bir ikametgâhının olmaması, borçlunun kaçmış olması veya kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapma ihtimalinin bulunması ile mal bildiriminde bulunmaması veya eksik bildirimde bulunması hallerinde ihtiyatî tahakkuk yoluna gidilebilecektir. Ayrıca kamu alacağının tahsiline engel olan mükellefler hakkında aynı kanunun 110. maddesi gereğince takibata girişilmiş olması ve teşebbüsün muvazaalı ve gerçekte başkasına ait olduğu yönünde deliller bulunması da ihtiyatî tahakkuk sebepleri arasında yer almaktadır.

K. VERGİLENDİRME USÛL VE ESASLARI İLE VERGİLENDİRME ÖLÇÜLERİNE İLİŞKİN TAKDİR YETKİSİ

İdareye takdir yetkisi tanınmasının başta gelen sebeplerinden birini, kanun koyucunun her konuda ayrıntılı düzenleme yapmasının güçlüğü oluşturmaktadır. Ayrıca idarenin kendi görev alanına giren konularda uzmanlığa sahip olması, uygulamanın düzenlenmesi bakımından bilgi sahibi olması da idareye bu konularda takdir yetkisi tanınmasını gerektirmektedir. Anayasa Mahkemesi kararlarında da kanun koyucunun ilgili temel kuralları koyup çerçeveyi çizeceği ve idareye uygulamaya, uzmanlığa ve tekniğe ilişkin konularda takdir yetkisi tanıyabileceği vurgulanmaktadır⁶⁴⁴. İdareye gerek uzmanlık gerektiren teknik

⁶⁴² ÜSTÜN Ümit Süleyman, “Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından İhtiyatî Haciz ve İhtiyatî Tahakkuk Kurumları – II”, Vergi Sorunları, S. 188, Mayıs 2004, s. 124; KUMRULU Ahmet G., “Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım”, Prof. Dr. Akif Erginay’a 65’inci Yaş Armağanı, Ankara 1981, s. 652; SEKDUR Mahmut, “Gecikme Faizleri İçin İhtiyatî Tahakkuk Yoluna Gidilebilir mi?”, Yaklaşım, S. 106, Ekim 2001, s. 193.

⁶⁴³ BAYRAKLI, s. 60.

⁶⁴⁴ “Yasama organının, vergi alanında her konuyu bütün kapsam ve ayrıntılarıyla düzenlemesinin olanaklı bulunmadığı hallerde, vergilendirmenin temel öğelerini belirleyerek, uygulamaya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin konularda yürütme organına düzenleyici idarî işlemlerde bulunma yetkisi verilebilir. Yürütme organına verilen yetki, vergilendirmenin temel öğelerine ilişkin olmayıp yasayla getirilen düzenlemeyi açıklayıcı ve tamamlayıcı niteliktedir”, AyM., 14.5.1997 gün ve E. 1996/75, K. 1997/50, AMKD, S. 36, C. 1, s. 111; AyM., 25.5.1993 gün ve E. 1993/3, K. 1993/20, <http://www.anayasa.gov.tr/KARARLAR/IPTAL/ITIRAZ/ K1993/ K1993-20.htm>; “Ancak, yasa ile her konuyu bütün ayrıntılarıyla düzenlemenin olanaklı bulunmadığı durumlarda, çerçevesi çizilerek bu sınırlar içinde kalmak koşuluyla uygulamaya ilişkin konularda yürütme organına açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleyici idari işlem yapma yetkisi

konularda, gerekse uygulamaya ilişkin konularda düzenleme yapma yetkisi tanınmaktadır. Uygulamaya yönelik, uzmanlık gerektiren teknik konuların hepsi birden “ayrıntıya ilişkin konular” olarak adlandırılabilir. Ayrıntıya ilişkin konular ikincil, talî nitelikteki konulardır. Çeşitli ölçüler ile vergilendirmenin usûl ve esaslarını belirlemeye yönelik yetkiler, vergi idaresinin ayrıntıya ilişkin yetkilerini ifade etmektedir.

Vergi kanunlarında idareye takdir yetkisi tanıyan hükümlerin çoğunluğu, ayrıntıya ilişkin konulara aittir. Vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince vergi hukukunda idarenin takdir yetkisinin esas itibarıyla vergilendirmeye ilişkin talî konulara özgü olduğu doktrinde ifade edilmektedir⁶⁴⁵. Çeşitli ölçülerin belirlenmesi, bazı izinlerin verilmesi, birtakım belirlemelerin yapılması ile uygulamaya ilişkin usûl ve esasların belirlenmesine yönelik yetkiler, vergi kanunlarında idareye ayrıntılar konusunda tanınan takdir yetkilerine örnek gösterilebilir.

1. Çeşitli Ölçülerin Tespitinde Takdir Yetkisi

Vergi kanunlarında çeşitli ölçülerin tespiti bakımından idareye yetki tanınmaktadır. GVK’nın 54. maddesinde Bakanlar Kuruluna maddede yer alan işletme büyüklüğü ölçülerini Ziraî Kazançlar Merkez Komisyonunun teklifi üzerine gerekli gördüğü bölgeler için arazi ve ürün türlerine göre beş katına kadar artırma veya kanunî hadden az olmamak üzere yeniden tespit etme konusunda yetki verilmiştir. Ayrıca ağaçların meyve ve ürün verebilecek hale gelme durumunun başlangıcı ile maddenin (B) bendinde işletme büyüklüğü gösterilmeyen ziraî faaliyetlerde işletme büyüklüğü ölçüsünün Tarım, Orman ve Maliye Bakanlıklarınca ortaklaşa tespit olunacağı hükmü yer almaktadır.

GVK’nın 67. maddesinde, borsada rayici olmayan yabancı para ile yapılan ödemelerin Maliye Bakanlığınca tespit edilecek kur üzerinden Türk parasına çevrileceği hükmü yer almaktadır. Ayrıca GVK’nın 72 ve 79. maddelerinde, VUK’un 280. maddesinde, VİVK’nın 10. maddesinde, DVK’nın 12. maddesinde, HK’nın 79. maddesinde ve GidVK’nın 32. maddesinde yabancı paraların Türk parasına çevrilmesiyle ilgili olarak vergi idaresine benzer şekilde yetki veren hükümler bulunmaktadır.

VUK’ta çeşitli ölçülerin belirlenmesinde vergi idaresine yetki verilmektedir⁶⁴⁶. VUK’un 46. maddesinde ziraî kazanç ölçülerinin ziraî kazançlar il komisyonlarınca takdir ve

verilebilir”, AyM., 15.7.2004 gün ve E. 2003/33, K. 2004/101, AMKD, S. 41, s. 245; AyM., 28.3.1963 gün ve E. 1963/4, K. 1963/71, AMKD, S. 1, s. 164.

⁶⁴⁵ ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 138; SAYGILIOĞLU, s. 116-117; Vergi idaresi, teknik ayrıntıya giren bazı konularda düzenlemeler yapmak sorundadır. Bunları yaparken de yetkilere sahip olması gerekir. Bkz.: KIRBAŞ, **Vergi Hukukundaki Gelişmeler**, s. 65.

⁶⁴⁶ Götürü matrahların tespitiyle ilgili hükümler kaldırılmıştır. VUK’un 42. maddesinde ortalama kâr hadlerinin, Maliye Bakanlığınca emtia ve iş nevelerine göre hazırlanacak cetveller üzerine kurulacak özel bir komisyon tarafından ilçeler itibarıyla gayri safi kazançla göre ayrı ayrı tayin olunacağı hükmü yer

tespit olunacağı hükmü yer almaktadır. VUK'un 48. maddesinde ise ziraî kazanç ölçülerinin Bakanlar Kurulunun onayı ile yürürlüğe gireceği vurgulanmaktadır. VUK'un 47. maddesinde ziraat birimleri düzenlenmiştir. Özellik gösteren ziraat türlerinde bunların mahiyetlerine uygun olarak Maliye ve Tarım Bakanlıklarınca ortaklaşa belirlenecek diğer birimlerin kullanılacağı belirtilmiştir.

VUK'un mükerrer 49. maddesinde Maliye ile Bayındırlık ve İskân Bakanlıklarının bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerini ortaklaşa tespit ve ilân edecekleri hükme bağlanmıştır. VUK'un 263. maddesinde fiyatlarda bariz kararsızlık görülen hallerde son muamele günü yerine değerlemeden önceki otuz gün içindeki ortalama rayici esas olarak aldırma konusunda Maliye Bakanlığınca yetki verilmiştir. Bu maddeye göre, Maliye Bakanlığı borsa rayici konusunda sayılan şartın varlığı halinde sınırlı bir takdir yetkisine sahiptir. VUK'un 267. maddesinde kanunda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedellerinin ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belirleneceği hükmü yer almaktadır. VUK'un 276. maddesinde ziraî mahsullerin maliyet bedelinin Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslar çerçevesinde hesaplanacağı belirtilmiştir.

VUK'un 298. maddesinde, bu bölümde yazılı emsal bedelleri ile alacak ve borçların değerlerinin takdir komisyonu tarafından tespit edileceği düzenlenmiştir. VUK'un 315. maddesinde amortisman oranlarının Maliye Bakanlığınca tespit ve ilân olunacağı hükme bağlanmıştır. VUK'un 316. maddesinde de madenlerdeki amortisman oranlarının, madenlerin büyüklük ve mahiyetleri gözönünde tutulmak ve her maden veya taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca belirleneceği hükmü yer almaktadır. VUK'un 317. maddesinde fevkalâde ekonomik ve teknik amortisman oranlarının Maliye Bakanlığınca belirleneceği düzenlenmiştir. Ayrıca bu madde doğrultusunda meydana gelen afetin yangın, deprem, su basması gibi afetlerden olup olmadığını tayin konusunda da vergi idaresinin takdir yetkisi bulunmaktadır. VUK'un 318. maddesinde ise Maliye Bakanlığınca tespit ve ilân ettiği amortisman oranlarını değiştirme ve amortismanla ilgili hususları belirleme yetkisi tanınmıştır.

KVK'nın 18. maddesine göre yabancı ulaştırma kurumlarının vergiye matrah olacak kurum kazancının, 19. maddeye göre tespit edilecek hasılat ortalama emsal oranlarının uygulanmasıyla hesaplanacağı belirtilmiştir. Maddenin ikinci fıkrasında ise ortalama emsal oranlarının belirlenmesinde Maliye Bakanlığınca yetki verilmiştir. Ayrıca Maliye Bakanlığı lüzum gördüğü takdirde, cari ortalama emsal nispetlerini değiştirebilecektir. KDVK'nın 56.

almaktaydı. Ortalama kâr hadlerinin tayininde dikkate alınacak esasların Maliye Bakanlığınca hazırlanacak yönetmelikle düzenleneceği belirtilmişti.

maddesine göre Maliye Bakanlığı imal ve inşaa işlerinde hammadde, yardımcı madde, enerji, işçilik ve benzeri ölçüleri esas alarak belli iş ve sanat kolları itibariyle asgarî randıman oranlarını tespit etmeye; alım satım ve hizmet işlerinde ise asgarî birim satış bedellerini belirlemeye yetkilidir. Bu maddeye göre Maliye Bakanlığı asgarî randıman oranları ile asgarî birim satış bedellerini tespit etmede takdir yetkisine sahip olmasının yanı sıra bunların tespitinde esas alınacak ölçüleri belirleme bakımından da takdir yetkisine sahiptir. HK'nın 138. maddesinde ise bu kanunda takdir olunacak değer üzerinden harç ödenmesi gereken hallerde bu değerın takdir komisyonlarınca tespit olunacağı düzenlenmiştir.

2. Çeşitli İzinlerin Verilmesi, Çeşitli Belirlemelerin Yapılması ve Kararların

Alınmasında Takdir Yetkisi

GVK'nın 51/12. maddesinde, Maliye Bakanlığınca teklif edilen ve Bakanlar Kurulunca kararlaştırılan iş grupları, sektörler, il ve ilçeler, belediye sınırları gibi çeşitli kriterlere göre gerçek usûlde vergilendirilmesi gerekli görülenlerin basit usûlden yararlanamayacakları düzenlenmiştir. Diğer ücretlerle ilgili GVK'nın 64. maddesinin beşinci bendinde, gerçek ücretlerinin tespitine imkân olmaması sebebiyle Danıştay'ın müspet mütalâasıyla Maliye Bakanlığınca bu kapsama alınanlarla ilgili hükme yer verilmiştir. GVK'nın 95. maddesinde Maliye Bakanlığınca yıllık beyanname ile bildirilmesinde zaruret görülen ödemelerin tevkifata tâbi tutulmayacağı hükme bağlanmıştır. Maliye Bakanlığının yıllık beyanname verilmesinde zorunluluk bulunup bulunmadığını kararlaştırma bakımından takdir yetkisi bulunmaktadır. GVK'nın 101/1. maddesinin altıncı bendinde, sayılan durumlar dışındaki hallerde münferit beyannamenin verileceği vergi dairesinin Maliye Bakanlığınca belirleneceği hükme bağlanmıştır. Aynı kanunun 106. maddesinde işyeri ve ikametgâhı ayrı vergi dairesi bölgesinde bulunan mükelleflerin vergilerinin Maliye Bakanlığınca uygun görüldüğü takdirde işyerinin bulunduğu yerin vergi dairesince tarh olunacağı belirtilmiştir.

KVK'nın 21. maddesinin son fıkrasında, Maliye Bakanlığının mükelleflerin bağlı oldukları vergi dairelerini, kanunî ve iş merkezlerine bağlı olmaksızın belirlemeye yetkili olduğu hükme bağlanmıştır. KDVK'nın 43/6. maddesinde de tarh yerini tayin etme yetkisi tanınmıştır. VİVK'nın 6/c. maddesinde verginin Maliye Bakanlığının tayin edeceği yer vergi dairesinde tarh olunacağı hükmolunmuştur. Benzer bir hüküm MTKV'nın 9/3. maddesinde yer almaktadır. Buna göre Maliye Bakanlığı, taşıtların kayıt ve tescilinin yapıldığı yerle sınırlı olmaksızın motorlu taşıtlar vergisinin tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerini yürütecek vergi dairesini tespit etme bakımından takdir yetkisine sahiptir. Aynı maddede Maliye Bakanlığının verginin tahsili için bankalara yetki verebileceğine dair atıf bulunmaktadır.

ÖTVK'nın 2. maddesinde motorlu araç ticareti yapanlarla ilgili Maliye Bakanlığının belirleme yapabileceğine dair hüküm bulunmaktadır. ÖTVK'nın 14/4. maddesinde Bakanlar Kurulunun vergilendirmeyi ithal aşamasında gümrük idarelerine yaptırmaya yetkili olduğu hükmü düzenlenmiştir. 14/5. maddede ise Maliye Bakanlığının tarh yeri tayin etmeye yetkili olduğu belirtilmiştir.

VUK'un 4. maddesinde Maliye Bakanlığı gerekli gördüğü hallerde, mükelleflerin işyerleri ve ikametgâh adresleri ile il ve ilçelerin idarî sınırlarına bağlı kalmaksızın vergi daireleri ve bölge işlem merkezleri kurmaya, vergi dairelerine bağlı şubeler açmaya ve çeşitli kriterlere göre mükelleflerin bağlı olacakları vergi dairesini belirlemeye yetkili kılınmıştır. VUK'un 25/3. maddesinde, lüzum görülen hallerde beyana dayanan verginin tahakkuk fişi yerine ihbarname ile tebliğ olunabileceği hükme bağlanmıştır.

VUK'un 52. maddesinde tadilat, iki genel tahrir arasında binaların gayrisafi iratlarında ve arazinin kıymetlerinde meydana gelen devamlı ve tabiî değişikliklerin tespit edilerek yeni irat veya kıymetin tahmin edilmesi olarak tanımlanmıştır. VUK'un 66. maddesinde, mevzii tadilat yapılabilmesi için il idare kurulunca tadilatın lüzumuna karar verilmesi ve Maliye Bakanlığınca mevzii tadilatın yapılmasına izin verilmesi gerektiği düzenlenmiştir. VUK'un 69. maddesinde ise birleştirilen parçalarla ilgili olarak, sadece vergide kayıtlı olmayan parçalara ait irat veya kıymet takdiri yapılacağı belirtilmiştir.

VUK'un 72/4. maddesinde daimi takdir komisyonlarının kurulacağı yerleri Maliye Bakanlığının takdir edeceği hükmü yer almaktadır. Kanunun 80. maddesinde ise lüzum görülen yerlerde birden fazla tadilat komisyonu kurulabileceği belirtilmiştir. VUK'un 79. maddesinde takdir komisyonlarının sahip oldukları bazı yetkiler düzenlenmiştir. Buna göre komisyonların çeşitli bilgileri isteme, bilirkişiye başvurma bakımından takdir yetkileri vardır. Aynı yetkiler 82. madde doğrultusunda tadilat komisyonları için de geçerlidir. VUK'un 92. maddesinde ise kurulan komisyonların başkan ve üyelerine verilecek ücretlerle ilgili yetki hükmü bulunmaktadır.

VUK'un 99. maddesinde tebliğde kullanılacak zarfların şekillerinin Maliye Bakanlığınca tespit edileceği düzenlenmiştir. Kanunun 107. maddesinde ise Maliye Bakanlığının tebliğleri posta yerine memur vasıtasıyla yaptırmaya yetkili olduğu hükmü yer almaktadır. VUK'un 127. maddesine göre yoklamaya yetkili memurların günlük hasılatı tespit edebilmeleri için Maliye Bakanlığınca belirlenmiş usûller dahilinde kendilerine özel yetki verilmiş olması gerekir. Nakil vasıtaları, yoklamaya yetkili memurlarca, Maliye Bakanlığınca belirlenmiş özel işaretle durdurulabilir. Yoklama sonucu muhafaza altına alınan malların tasfiyesinde Maliye Bakanlığının belirleyeceği esaslara uyulur. Yoklamaya yetkili olanların

yetkilerinin hangilerinin ne şekilde ve hangi hallerde kullanılacağını belirlemeye ve söz konusu görev ve yetkileri sınırlamaya Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Maddenin son fıkrasında, yoklama ve denetime görevli memurların görevlerini ifa sırasında güvenliklerinin sağlanmasına ilişkin esasların Bakanlar Kurulunca belirleneceği hükme bağlanmıştır.

VUK'un 177/5. maddesinde, kurumlar vergisine tâbi olan tüzel kişilerden işlerinin icabı bilanço esasına göre defter tutmalarına imkân veya lüzum görülmeyenlerin işletme hesabına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığınca izin verileceği hükmü yer almaktadır. Maliye Bakanlığınca verilecek bu izne VUK'un 178/2. maddesinde atıf bulunmaktadır. Kanunun 190. maddesinde Maliye Bakanlığının büyük sınaî işletmelerin icabına göre, iki veya üç yılda bir envanter çıkarmalarına müsaade edebileceğine yönelik kural yer almaktadır. Kanunun 203. maddesinde, imalât defterine kaydolunan malûmatı içerecek şekilde sınaî muhasebe tutanların Maliye Bakanlığınca izin almak şartıyla ayrıca imalât defteri tutmayacakları düzenlenmiştir. VUK'un 215. maddesinde ise kanundaki şartları taşıyan işletmelere, kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına izin verme konusunda Bakanlar Kuruluna takdir yetkisi tanınmıştır. VUK'un 225. maddesine göre, Maliye Bakanlığı müteharrik yapraklı yevmiye defteri kullanılmasına izin verebilir.

VUK'un 365. maddesinde damga resmine ve pul ile alınan diğer vergilere ilişkin olaylarda vergi cezasını kesecek vergi dairelerini Maliye Bakanlığının belli edeceği kuralı yer almaktadır. Kanunun 377. maddesinde vergi dairelerinin Danıştay'da temyize gidebilmeleri için Maliye Bakanlığının muvafakatinin gerektiği belirtilmektedir. Maliye Bakanlığının muvafakat verme yetkisini defterdarlıklara devredebileceği de aynı maddede hükme bağlanmıştır. Kanunun 413. maddesinde Maliye Bakanlığının izahat verme için yetki devredebileceği kuralı düzenlenmiştir.

AATUHK'un 17. maddesinde ihtiyatî tahakkuk ettirilecek vergi ve resimlerle ilgili olarak Maliye Bakanlığına tespit ve ilân etme yetkisi tanınmıştır. Aynı kanunun 53. maddesinde köylerde gecikme zammı uygulanmayacak vergileri tespit bakımından Maliye Bakanlığına yetki tanınmıştır. Benzer bir hüküm 59. maddede köy muhtarlarına yapılacak mal bildirimleri için düzenlenmiştir. Buna göre Maliye Bakanlığınca belirlenen vergiler dışında kalan kamu borçları için köylerde mal bildirimi, köy muhtarlarına da yapılabilir. AATUHK'un 62. maddesine göre borçlunun mallarından, alacak ve haklarından amme alacağına yetecek miktarı haczolunur. İdare bu durumu araştırmalıdır⁶⁴⁷. Maddenin son

⁶⁴⁷ “Alacaklı idarece, haciz uygulanan taşınmazların haczin dayanağını oluşturan amme alacağını karşılamaya yeterli olup olmadığı yolunda herhangi bir araştırma ve tespit yapılmaksızın davacının menfaatine aykırı

fıkrasına göre tahsil dairesi, alacaklı amme idaresi ile borçlunun menfaatlerini mümkün olduğu kadar telif etmekle mükelleftir. AATUHK'un 65. maddesinde köylerde yapılacak haciz bakımından Maliye Bakanlığınca belirlenecek vergilere atıf yapılmıştır. AATUHK'un 67. maddesinde ise alacaklı kamu idaresinin dava açmaması halinde istihkak iddiasının kabul edilmiş sayılacağı düzenlenmek suretiyle, dava açma bakımından ilgili kamu idaresinin takdir yetkisi bulunduğu belirtilmiştir.

AATUHK'un 70. maddesinde haczedilemeyecek mallarla ilgili olarak idareye durumun tespiti bakımından sınırlı bir takdir yetkisi tanınmıştır. Örneğin borçlunun şahsı ve mesleği için gerekli eşyanın belirlenmesi, gelecek mahsul için gerekli tohumluğun tespiti, borçlunun geçimleri için zarurî miktarda hayvanın belirlenmesi, borçlunun evinin haline münasip olup olmadığının belirlenmesi gibi konularda idarenin takdir yetkisi bulunmaktadır⁶⁴⁸. Aynı kanunun 74. maddesinde satıştan elde edilecek bedelin, kamu alacağından önce ödenmesi gereken borçlarla takip giderlerini geçmeyeceği kesin olarak bilinen hallerde hacizli malın satışının tahsil dairesince tehir edilebileceğine dair hüküm yer almaktadır. Tahsil dairesi satışı tehir edip etmemek bakımından takdir yetkisine sahiptir. Aciz halindeki borçlu hakkında teminat ve faiz alınmadan tecil hükümlerinin tatbik olunabileceğine dair hüküm ise AATUHK'un 76. maddesinde yer almaktadır. Kanunun 78. maddesi gereğince haciz zaptında belirtilecek lüzumlu hususların belirlenmesi ve kanunun 80. maddesine göre haczolunan malların zorla alınmasında her türlü zora başvurulabilmesi bakımından idarenin takdir yetkisi söz konusudur. Kanunun 81. maddesinde haczedilen mallara memur tarafından değer biçileceği belirtilmekte ve tahsil dairesince lüzum görüldüğü takdirde yeniden bilirkişiye değer biçtirileceği hükmolunmaktadır.

AATUHK'un 82. maddesinde haczedilen menkul malların korunması bakımından vergi idaresine seçimlik hak tanınmıştır. Buna göre söz konusu menkul mallar bir yerde muhafaza altına alınır veya güvenilir bir şahsa veyahut güvenilir bir şahsın kefaleti altında borçlunun ya da zilyedin kendisine bırakılır. 84. maddede köylerde haczedilen menkul malların haczin yapıldığı üçüncü günden itibaren üç ay içinde satışa çıkarılacağı hükmü yer almaktadır. Bu hükümle satışın zamanı bakımından idareye takdir yetkisi tanınması söz

şekilde menkul malları üzerine ikinci kez tesis edilen haciz işleminde hukuka uygunluk görülmemiştir". D.3.d., 28.6.2000 gün ve E. 1999/2680, K. 2000/2494, DD, S. 105, s. 180-181.

⁶⁴⁸ "Borçlunun sahibi olduğu evin, haline münasip olup olmadığı hususu alacaklı amme idaresince açıklığa kavuşturulmadan haczedilmesinde hukuka uygunluk bulunmamakta ise de; vergi mahkemesince bilirkişinin hacizli gayrimenkulün özelliklerine ilişkin tespitleri ile borçlunun aile yapısı, sosyal konumu, evde ikamet eden birey sayısı gibi faktörler birlikte değerlendirilerek haczedilen evin borçlunun haline münasip olup olmadığı yönünde inceleme yapılmadan verilen kararda yasal uygunluk (bulunmamaktadır)". D.3.d., 10.2.2004 gün ve E. 2002/2790, K. 2004/268, DKD, S. 4, s. 129-130.

konusudur. Bozulacak malların paraya çevrilmesine derhal başlanabilecektir. AATUHK'un 85. maddesinde artırmanın, tahsil dairesince uygun görülmesi halinde malın mahallinde yapılabileceği düzenlenmiştir. Bozulacak malların en uygun yerde pazarlıkla, borsası bulunan malların ilgili borsada satılabileceği de hükme bağlanmıştır. İlk artırmada satılamayan malların ikinci artırımının başka il veya ilçelerde yapılabileceği maddede belirtilmiştir. İlanın şekli ve diğer ayrıntıların alacaklı kamu idaresince tespit olunacağı maddede düzenlenmiştir. Ayrıca tahsil dairesine malın bedelinin ödenmesi için mühlet verme yetkisi de tanınmıştır. Kanunun 87. maddesinde alıcı çıkmaması halinde ilk artırmadan itibaren onbeş gün içinde uygun görülen zamanlarda malın tekrar satışa çıkarılacağı hükmü yer almaktadır.

AATUHK'un 88. maddesine göre, borçlunun başkaca gelirinin bulunmadığı durumlarda, gayrimenkul haczi sonrası geçimleri için kendisine bırakılacak münasip miktarı tayin etme bakımından idarenin takdir yetkisi bulunmaktadır. Kanunun 91. maddesinde gayrimenkule satış komisyonu tarafından rayiç değer biçileceği düzenlenmiştir. Ancak bu objektif bir değerlendirme halidir. Kanunun 94. maddesi doğrultusunda haczedilen gayrimenkulün tefrik edilmesinin gerekip gerekmediğinin tespiti bakımından idarenin yetkisi bulunmaktadır. Kanunun 96. maddesinde ise malın uygun görülen zamanlarda satışa çıkarılmasına yönelik hüküm bulunmaktadır⁶⁴⁹. Kanunun 100. maddesinde kamu borçlusunun iflasının istenebileceği hükmü yer almaktadır.

EVK'nın 4/j. maddesinde umuma tahsis edildiği Maliye Bakanlığınca kabul edilen çeşitli bina ve yerlerin bina vergisinden muaf tutuldukları hükmü yer almaktadır. Kanunun 5/c. maddesinde Maliye Bakanlığınca benzeri afetleri takdir etme yetkisi tanınmıştır. EVK'nın 11 ve 21. maddelerinde bir il veya ilçe sınırları içinde birden fazla belediye olması halinde, belediye ve mücavir alan sınırları dışında kalan bina ve araziye ait vergileri tarha yetkili belediyenin valiler tarafından belirleneceği hükme bağlanmıştır. EVK'nın 12/3. maddesinde ise, belediye sınırları içinde veya dışında bulunan parsellenmemiş araziden hangilerinin bu kanuna göre arsa sayılacağına Bakanlar Kurulu kararı ile belli edileceği düzenlenmiştir.

DVK'nın 19. maddesinde Maliye Bakanlığının istihkaktan kesinti yapılması suretiyle verginin ödenmesine izin vermesine dair takdir yetkisi düzenlenmektedir. DVK'nın 22. maddesinde Maliye Bakanlığınca belirlenen mükelleflere atıf yapılmaktadır. HK'nın 67. maddesinde tapu ve kadastro harçlarının tahsili için Maliye Bakanlığınca ilgili kuruluşlara yetki verilmesine ilişkin hüküm bulunmaktadır. HK'nın 81. maddesinde konsolosluk işlemleri

⁶⁴⁹ “Birden fazla gayrimenkulün teminat gösterilmesinden sonra paraya çevrilmesi sırasında hangi gayrimenkulün satışa çıkarıldığı konusunda idarenin takdir yetkisi (Bulunmaktadır)”. DVVDGK., 3.5.2002 gün ve E. 2002/78, K. 2002/230, DKD, S. 2, s. 139, 142.

için alınacak posta ve haberleşme ücretlerinin Dışişleri ve Maliye Bakanlıklarınca ortaklaşa belirleneceği hükmü yer almaktadır. Aynı kanunun 82. maddesinde benzer yetki, konsolosluk harçlarından yapılan tahsilat tutarının gönderileceği yer konusunda tanınmaktadır. HK'nın 134. maddesinde mahallin en büyük mal memuru tarafından kontrol memurlarına teftiş ve kontrol hususunda yetki verilebileceği düzenlenmiştir.

GidVK'nın 44. maddesinde gerekli hallerde Maliye Bakanlığının tarh yerini belirleme yetkisine sahip olduğu belirtilmektedir. 3100 sayılı ödeme kaydedici cihaz kullanımı ile ilgili kanunun 1. maddesinde Maliye Bakanlığınca mecburiyetin uygulanmayacağı faaliyetleri tespit etme yetkisi tanınmıştır. Aynı kanunun 2/3. maddesinde Maliye Bakanlığının satış fişi düzenlenmesine izin verme yetkisi yer almaktadır. Kanunun 5. maddesinde cihaz modellerinin uygunluğunun Maliye Bakanlığınca onaylanacağı düzenlenmiştir. Değerli Kağıtlar Kanununun 3. maddesinde değerli kağıtların ilgili bakanlık ve dairelerin görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca hazırlanıp bastırılacağı belirtilmiştir. Aynı maddede Maliye Bakanlığının, bu kağıtların ilgili bakanlıklar ve daireler tarafından da bastırılmasına izin verebileceği düzenlenmiş ve bunların satılacağı yerlerin belirlenmesinde Maliye Bakanlığının yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

3. Usûl ve Esasların Belirlenmesi ile Ayrıntıya İlişkin Diğer Hallerde Takdir

Yetkisi

Vergi idaresine vergi kanunlarıyla “uygulamanın usûl ve esasını belirleme” yetkisi çok sık bir şekilde verilmektedir.

a. GVK ve KVK'da Yer Alan Hükümler

GVK'nın 20. maddesinde eğitim ve öğretim işletmelerinde kazanç istisnasının uygulamasında Maliye Bakanlığının usûl ve esasları belirleyeceği hükmü yer almaktadır. 31. maddede sakatlık derecelerinin tespit şekli ile uygulamaya ilişkin usûl ve esasların Maliye, Sağlık ve Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlıklarınca ortaklaşa hazırlanacak yönetmelikle belirleneceği düzenlenmiştir. Kanunun 35. maddesinde ise vergi karnesinin ihtiva edeceği hususların, karne almaya ilişkin şekil ve esaslar ile uygulama zamanının belirlenmesinde Maliye Bakanlığınca yetki verilmiştir.

GVK'nın 40. maddesinin onuncu bendinde, fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usûl ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelleri, safi kazancın tespit edilmesinde indirilecek giderler arasında sayılmıştır. Maliye Bakanlığınca bu dernek ve vakıflara yapılacak bağışların usûl ve esaslarının belirlenmesine yönelik yetki

veren benzer hüküm aynı kanunun 89/1. maddesinin altıncı bendinde yer almaktadır. Kanunun 46/3. maddesinde, basit usûlde vergilendirilen mükelleflerin belgelerine ilişkin kayıtlarının tutulacakları büroların kayıt, tasdik ve vergi idaresine karşı yükümlülükleri ile diğer usûllerin Maliye Bakanlığınca belirleneceği düzenlenmiştir. Ziraî kazançta vergilemeyi düzenleyen 53. maddenin son fıkrasında getirilen bazı yükümlülüklerle uymayan çiftçilerin sayılan destek unsurlarından yararlanamayacağı belirtilmiş ve bu hükmün uygulanmasına ilişkin usûllerin belirlenmesinde, ilgili kuruluşların görüşlerinin de alınması şartıyla Maliye Bakanlığınca yetki verilmiştir. GVK'nın 88. maddesinde zararların kârlara takas ve mahsubu ile ilgili usûl ve esasları belirleme bakımından Maliye Bakanlığınca takdir yetkisi tanınmıştır. GVK'nın 89. maddesinde araştırma geliştirme (Ar-Ge) indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamı ile uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeleri ve usûlleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

GVK'nın 91. maddesinde yıllık beyannamenin şekil, muhteva ve eklerinin Maliye Bakanlığınca tayin ve tespit olunacağı düzenlenmiştir. GVK'nın 111. maddesinde talih oyunları salonlarından elde edilen kazançlarda asgarî vergi uygulamasının usûl ve esaslarının Maliye bakanlığınca tayin ve tespit olunacağı hükme bağlanmıştır. GVK'nın mükerrer 120. maddesinde ise geçici vergi uygulamasına ilişkin usûllerin Maliye Bakanlığınca tespit edileceği hükmü yer almaktadır. GVK'nın 121/3. maddesinde Maliye Bakanlığının iadeyi mahsuben veya nakden yaptırmaya, inceleme raporuna, yeminli malî müşavir raporuna veya teminata bağlamaya ve iade için aranılacak belgeleri belirlemeye yetkili olduğu belirtilmiştir. Diğer fıkrada ise bu yetkinin kazanç türlerine, iade şekillerine, geliri elde edenin veya ödemeyi yapanın hukukî statüsüne göre ayrı ayrı kullanılabileceği gibi belli hadler çerçevesinde de kullanılabileceği hükme bağlanmıştır. Bu maddelerde verilen yetki uygulamanın usûlüne ilişkin yetkidir. GVK'nın mükerrer 121. maddesinin son fıkrasında ise ücretlilerin harcama belgelerinin işverene ibrazı, beyanı ve verginin mahsup ve iadesine ilişkin süreleri tespit etme, iadeyi nakden veya mahsuben yaptırma ve uygulamanın usûl ve esaslarını belirleme konusunda Maliye Bakanlığınca yetki verilmiştir. Bankalar ve aracı kurumların yapacakları tevkifata ilişkin GVK'nın geçici 67. maddesinin ilk bendinde, verilecek beyannamenin şekil ve muhtevası ile usûl ve esasların belirlenmesinde Maliye Bakanlığınca yetki verilmiştir.

KVK'nın 7. maddesinin 15. bendinde kurulduktan sonra Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşların kurumlar vergisinden muaf oldukları hükme bağlanmış ve bunların vergi muafiyetinden yararlanma ve muafiyetlerinin kaybedilmesine ilişkin şartların, usûl ve

esasların belirlenmesinde Maliye Bakanlığına yetki tanınmıştır. KVK'nın 8. maddesinin 8. bendinde GVK'nın 20. maddesindeki hükme paralel olarak, çeşitli eğitim ve öğretim kurumlarının işletilmesinden elde edilen kazançların, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usûl ve esaslar çerçevesinde vergiden müstesna olduğu düzenlenmiştir. Aynı maddenin 9., 10., ve 11. bentlerindeki istisnayı çeşitli kriterleri gözönünde bulundurarak her bir bent için ayrı ayrı uygulanabilecek şekilde, elde edildiği ülkeler bakımından sınırlandırma konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir. Bu bentler ile ilgili uygulamaya ilişkin usûl ve esasların belirlenmesinde Maliye Bakanlığı yetkilidir. Aynı maddenin 12. bendinde sermaye eklenmesiyle ilgili istisnanın uygulanmasına ilişkin usûl ve esasların belirlenmesinde Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir.

KVK'nın 14. maddesinde Ar-Ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamının ve gerekli belgelerle usûllerin belirlenmesinde Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir. Zarar mahsubu ve diğer indirimleri düzenleyen KVK'nın mükerrer 14. maddesinin uygulamasıyla ilgili usûl ve esasların belirlenmesinde de Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. KVK'nın 23. maddesinde beyannamelerin şekil, muhteva ve eklerinin Maliye Bakanlığınca tayin ve tespit olunacağı hükme bağlanmıştır. Kanunun 24. maddesinde de aynı yetki muhtasar beyanname bakımından Maliye Bakanlığına tanınmıştır. KVK'nın 25. maddesinde, geçici vergi uygulamasının usûl ve esaslarının belirlenmesi yetkisi Maliye Bakanlığına verilmiştir.

KVK'nın 38. maddesi doğrultusunda Maliye Bakanlığı, bölünme işlemleriyle ilgili usûlleri belirlemeye yetkilidir. KVK'nın 44/3. maddesinde Maliye Bakanlığına iadenin yapılma şeklini belirleme, iadeyi çeşitli şartlara bağlama ve iade için aranılacak belgeleri belirleme yetkisi tanınmıştır. Diğer fıkrada ise, bu yetkinin çeşitli kriterlere göre ayrı ayrı kullanılabileceği gibi, belli hadler çerçevesinde de kullanılabileceği düzenlenmiştir.

b. KDVK ve ÖTVK'da Yer Alan Hükümler

KDVK'nın 8. maddesinde fazla ödenen vergilerin iadesinin Maliye Bakanlığının belirleyeceği usûl ve esaslara göre yapılacağı hükmü yer almaktadır. İhracat istisnasını düzenleyen KDVK'nın 11. maddesinde iadede faydalanacak mal ve hizmetler ile uygulamaya ilişkin usûl ve esasları tespit etme yetkisi Maliye Bakanlığına verilmiştir. Aynı maddede Maliye Bakanlığına vergi tahsil edilmeden teslim edilecek mal miktarını gerekli görülen hallerde sınırlama ve bu istisnanın uygulanmasına ilişkin usûl ve esaslar ile istisnanın uygulanacağı asgarî miktarı tespit etme yetkisi tanınmıştır. KDVK'nın 12. maddesinde ihracat teslimi yapılacak yetkili gümrük antrepoları ile buralarda düzenlenmesi zorunlu belgeleri belirlemeye, konulacak mal miktarı ve cinsi ile bunların antrepoda bekleme sürelerine ilişkin sınırlama getirmeye Maliye Bakanlığının yetkili olduğu hükme bağlanmıştır. KDVK'nın 13.

maddesinin son fıkrasında Maliye Bakanlığının istisna kapsamına girecek teslim ve hizmetleri tanımlamaya ve istisnaya ilişkin usûl ve esasları belirlemeye yetkili olduğu hükmü yer almaktadır. Kanunun 15. maddesinde ise diplomatik istisnaların uygulanmasına ilişkin usûl ve esaslar ile istisnanın uygulanacağı asgarî miktarı belirleme konusunda Maliye Bakanlığının yetkili olduğu düzenlenmiştir.

KDVK'nın 17/2. maddesinin b. bendinde, gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara yapılacak bağışların usûl ve esaslarının belirlenmesi konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir. Aynı maddenin c. ve d. bentlerinde de istisna uygulamasının usûl ve esaslarının belirlenmesi konusunda yetki tanınmaktadır. KDVK'nın 23/f. maddesinde ise işin mahiyetini gözönünde tutmak suretiyle özel matrah şekilleri belirleme yetkisi tanınmıştır. Vergi indirimiyle ilgili KDVK'nın 29/2. maddesinde indirilemeyen verginin iade edilmesine dair uygulamaya ilişkin usûl ve esasların belirlenmesi konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir. Kanunun 29/4. maddesinde vergi indirimi uygulamasında doğabilecek aksaklıkları giderme ve indirimle ilgili usûl ve esasları belirleme konusunda yetki veren hüküm bulunmaktadır. Kanunun 32. maddesinde istisna edilmiş işlemlerde indirilemeyen katma değer vergisinin Maliye Bakanlığınca belirlenecek esaslara göre iade edilmesine dair hüküm bulunmaktadır. Maddenin son fıkrasında ise Maliye Bakanlığının katma değer vergisi iadesini, hak sahibinin çeşitli kamu borçlarına mahsup suretiyle sınırlayabileceği hükme bağlanmıştır. Kanunun 33/2. maddesinde ise kısmî vergi indirimine ilişkin usûl ve esasların belirlenmesine yönelik yetki hükmü yer almaktadır.

KDVK'nın 34/2. maddesinde fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesine gerek olmayan işlemlerde, vergi indiriminin belgelendirilmesi konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir. Kanunun 36. maddesinde ise Bakanlar Kuruluna indirim hakkıyla ilgili yetki verilmiştir: “Bakanlar Kurulu indirim hakkını kısmen veya tamamen kaldırmaya veya yeniden koymaya ve bu şekilde indirim hakkı kısıtlanan mal veya hizmetleri belirlemeye yetkilidir”.

KDVK'nın 39. maddesinde Maliye Bakanlığına mükellefleri gruplar içinde toplama ve gruplar için vergilendirme dönemlerinin başlangıç aylarını tespit etme yetkisi tanınmıştır. Kanunun 40/5. maddesinde ise Maliye Bakanlığına çeşitli kuruluşlar için sadece vergiye tâbi işlemlerinin bulunduğu dönemler için beyanname verdirme ve beyanname yerine geçmek üzere işleme esas olan belgeleri kabul etme yetkisi verilmiştir. Ayrıca bu mükelleflere ait verginin beyan ve ödeme zamanı ile tahsiline ilişkin usûl ve esasları belirleme yetkisi tanınmıştır. Kanunun 42. maddesinde ise katma değer vergisi beyannamelerinin şekil ve muhtevası ile gümrük giriş belgelerinde katma değer vergisine ilişkin yer alacak bilgilerin Maliye Bakanlığınca tespit edileceği hükmü yer almaktadır.

KDVK'nın 46/5. maddesinde, Maliye Bakanlığının işlemin mahiyetini gözönünde tutarak katma değer vergisinin işlemiden önce ödenmiş olması şartını koymaya yetkili olduğu hükme bağlanmıştır. Getirilecek olan bu yükümlülük, talî nitelikte bir yükümlülük olarak değerlendirilebilir. Kanunun 49/2. maddesinde ihraç edilecek ürünlerin imalinde kullanılacak maddelerin ithalinde ödenmesi gereken katma değer vergisini teminata bağlatma yetkisinin yanı sıra uygulamaya ilişkin usûl ve esasların belirlenmesi konusunda da Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir. KDVK'nın geçici 19., 20. ve 23. maddelerinde de çeşitli istisnalara ilişkin usûl ve esasların belirlenmesinde Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir.

ÖTVK'nın 5. maddesinde Maliye Bakanlığına ihraç edilen mallara ait vergi iadesine ilişkin usûl ve esasları belirleme yetkisi verilmiştir. Kanunun 9. maddesinde ise vergi indiriminin esaslarının Maliye Bakanlığınca belirleneceği kuralı yer almaktadır. ÖTVK'nın 10. maddesinde Maliye Bakanlığına geniş takdir yetkisi verilmiştir. Buna göre Maliye Bakanlığı, bu kanunda yer alan istisna ve muafiyetlerin uygulanması, tecilde alınacak teminatların türü ve miktarları ile tecil edilen verginin terkinine ilişkin usûl ve esasların belirlenmesi konusunda takdir yetkisine sahiptir. Kanunun 12/4. maddesinde Maliye Bakanlığına teminat isteme, teminatın türü, tutarı ve çözümüne ilişkin usûl ve esaslar ile verginin iadesine ilişkin usûl ve esaslar konusunda belirleme yetkisi tanınmıştır. ÖTVK'nın 14/5. maddesinde, Maliye Bakanlığına beyannamelerin şekil ve muhtevasını belirleme, verginin işlemiden önce ödenmiş olması şartını koyma, müzayede yoluyla yapılan satışlarla ilgili verginin tahsiline ilişkin usûl ve esasları belirleme ve maddenin uygulanmasına ilişkin usûlleri tespit etme yetkisi tanınmıştır.

ÖTVK'nın verginin belgelerde gösterilmesi ile matrahta, vergide ve mükellefiyette değişiklikler konusunu düzenleyen 15. maddesinin uygulanmasına ilişkin usûl ve esasların belirlenmesi yetkisi Maliye Bakanlığına tanınmıştır. Kanunun 16/4. maddesinde belirtilen durumlarda alınacak teminata ilişkin usûl ve esasların Maliye Bakanlığınca belirleneceği hükme bağlanmıştır. Kanunun geçici 1. ve 3. maddelerinde de ilgili usûl ve esasların belirlenmesi konusunda yetki veren hükümler yer almaktadır.

c. VUK ve AATUHK'ta Yer Alan Hükümler

VUK'un 5/4. maddesinde ilân ve levhalara ilişkin olarak kanunda belirtilenler dışındaki hususların Maliye Bakanlığınca belli edileceği hükme bağlanmıştır. VUK'un 5/5. maddesinde ise mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ceza miktarlarının açıklanması bakımından Maliye Bakanlığına yetki tanınmış ve bakanlığın bu yetkisini mahalline devredebileceği düzenlenmiştir. Kamu görevlileri ile bankalara bilgi verilmesine ilişkin usûl ve esaslarının

düzenlenmesi bakımından da Maliye Bakanlığına yetki tanınmıştır. Ayrıca sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları tespit olunanların meslek kuruluşları, birlik ve odalara bildirilmesinin vergi mahremiyeti sayılmayacağı düzenlenmiş ve Maliye Bakanlığına bilgilerin açıklanmasıyla ilgili usûlleri belirleme yetkisi verilmiştir.

VUK'un 8/son. Maddesinde vergi numarası verilmesiyle ilgili hüküm yer almakta ve bu hükmün uygulanmasına yönelik usûl ve esasların tespit edilmesi bakımından Maliye Bakanlığına yetki verilmektedir. Vergi numarasının kayıt ve belgelerde kullanılması mecburiyetini getirmeye de Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Getirilecek yükümlülük, talî nitelikte şekli yükümlülüktür. VUK'un 11/5. maddesinde ise müteselsil sorumluluğun şartları, sınırları ve konuya ilişkin usûl ve esasların Maliye Bakanlığınca belirleneceği hükmü yer almaktadır. VUK'un 28. maddesinde ise vergi beyannamesinin postayla ve elektronik ortamda gönderilmesine ilişkin usûl ve esasların Maliye Bakanlığınca belirleneceği hükme bağlanmıştır.

VUK'un mükerrer 115. maddesinde Maliye Bakanlığına tahakkuktan vazgeçmenin usûl ve esaslarını belirleme yetkisi tanınmıştır. Kanunun 120. maddesinde mükelleflere yapılacak iade ve mahsup işlemlerinde düzeltmeye dayanak teşkil edecek belgeler ile bu işlemlere ait usûl ve esasların Maliye Bakanlığınca belirleneceği hükmü yer almaktadır. VUK'un 133. maddesinde yoklama cetvellerinin kullanılacağı halleri belirleme yetkisi Maliye Bakanlığına verilmiştir. Kanunun 152. maddesinde istihbarat arşivlerinden faydalanma şartlarını belirleme yetkisi Maliye Bakanlığına tanınmıştır.

VUK'un 160. maddesinde iş bırakmayla ilgili bilgilerin duyurulmasında kullanılacak araçların Maliye Bakanlığınca belirleneceği düzenlenmiş ve maddenin uygulanmasına ilişkin usûlleri belirleme konusunda bakanlığa yetki verilmiştir. Kanunun 175/2. maddesinde Maliye Bakanlığının muhasebe standartları, tek düzen hesap planı ve malî tabloların çıkarılmasına ilişkin usûl ve esasları tespit etme, bunları mükellef, şirket ve işletme türleri itibariyle uygulatma ve buna ilişkin diğer usûl ve esasları belirleme konusunda yetkili olduğu hükme bağlanmıştır. Maddenin son fıkrasında ise muhasebe kayıtlarını bilgisayar programları aracılığıyla takip eden mükellefler ile bu programları üreten kişilerce uyulması gereken kuralları ve bu programların içermesi gereken asgarî standartları ve uygulamaya ilişkin usûl ve esasları belirleme konusunda Maliye Bakanlığının yetkili olduğu düzenlenmiştir.

VUK'un 227/3. maddesinde Maliye Bakanlığınca kullanma mecburiyeti getirilen belgelere atıf yapılmaktadır. Maddenin son fıkrasında Maliye Bakanlığına, düzenlenmesi zorunlu belgelerde bulunması gereken zorunlu bilgileri belirleme ve bu belgelerden uygun

gördüklerine düzenleme saatinin yazılması mecburiyetini getirme konusunda yetki tanınmıştır. Maliye Bakanlığına verilen bu düzenleme yetkisi, talî şeklî yükümlülüklerle ilişkindir. VUK'un mükerrer 227. maddesinde ise aslî şeklî yükümlülüklerle ilgili hüküm yer almaktadır. Maliye Bakanlığına bazı zorunluluklar getirilmesine ilişkin yetki verilmektedir. Ayrıca bu uygulamalara ilişkin usûl ve esasların belirlenmesi bakımından Maliye Bakanlığına yetki tanınmaktadır.

VUK'un mükerrer 241. maddesinde vergi belge düzenini sağlamak amacıyla çeşitli kıymetli evrakın ihtiva edeceği bilgileri belirleme konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir. VUK'un mükerrer 242/1. maddesinde Maliye Bakanlığına mükelleflere, niteliklerini belirlediği elektronik cihazları kullandırma suretiyle belge düzenlettirme ve özel cihazlardan çıkarılacak pulları belgelere ekletme yetkisi verilmiştir. Bu yetkinin çeşitli kriterlere göre ayrı ayrı veya topluca kullanılabileceği de maddede düzenlenmiştir. Elektronik cihazların uygunluğunun bakanlıkça yapılacağı maddede belirtilmiştir. Bakanlığa bu cihazları temin etme, ilgili bütçe işlemlerini yapma ve diğer usûl ve esasları belirleme yetkisi tanınmıştır. Mükerrer 242/2. maddede ise Maliye Bakanlığının elektronik defter, belge ve kayıtlar için diğer defter, belge ve kayıtlardakinden farklı usûl ve esas belirlemeye yetkili olduğu kuralı yer almaktadır. Ayrıca elektronik defter, kayıt ve belgelerin oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesine ilişkin usûl ve esasların belirlenmesinde de Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir. Maliye Bakanlığına bu yetkilere ilave olarak, elektronik ortamda tutulmasına izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgileri her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında bakanlığa veya belirleyeceği kişilere aktarma zorunluluğu getirme, elektronik imza kullanım usûl ve esaslarını düzenleme ve denetleme konusunda yetki verilmiştir. Vergi idaresine tanınan bu yetkilerle teknolojik alandaki gelişmelere ayak uydurulmaya çalışılmaktadır.

VUK'un 251. maddesinde kullanılacak ihbarnamelerin ve VUK'un 252. maddesinde vergi karnesinin şeklini ve içeriğini belirleme konusunda Maliye Bakanlığına takdir yetkisi tanınmıştır. Kanunun 256. maddesinde ibraz mecburiyeti ile ilgili olarak bakanlıkça belirlenecek usûle atıf yapılmaktadır. Kanunun 257. maddesinde ise EVK'ya göre bakanlıkça yetkili kılınan memurlara yönelik atıf bulunmaktadır.

VUK'un mükerrer 257. maddesinde genellikle aslî şeklî yükümlülükler konusunda Maliye Bakanlığına verilen yetkiler düzenlenmektedir. Ancak bu maddede muhafaza, ibraz, ödemelerin tevsik edilmesi, levha kullandırma ve asma gibi talî nitelikte şeklî yükümlülükler getirme konusunda da Maliye Bakanlığına yetki verilmektedir. Maliye Bakanlığına talî şeklî

yükümlülükler konusunda verilen bu yetkiler aynı zamanda ayrıntıya ilişkin yetkililerdir. Maddede ayrıca çeşitli usûl ve esasların belirlenmesi konusunda vergi idaresine yetki veren hükümler bulunmaktadır.

VUK'un finansal kiralama işlemlerinde değerlendirme ile ilgili mükerrer 290. maddesinde, usûl ve esasların belirlenmesi konusunda Maliye Bakanlığının yetkili olduğu hükme bağlanmıştır. Mükerrer 298/A maddesinin 5. bendinde Maliye Bakanlığınca belirlenecek toplulaştırılmış yöntemlere atıf bulunmaktadır. Mükerrer 298/A maddesinin 8. bendinde Maliye Bakanlığına geniş yetkiler verilmiştir. Buna göre Maliye Bakanlığı, enflasyon düzeltmesinde toplulaştırılmış yöntemler kullanılmasına izin verme, hangi tür malî tabloların enflasyon düzeltmesine tâbi tutulacaklarını belirleme, çeşitli kriterlere göre düzeltme yaptırma ve günlük olarak belirlenen endeks kullandırma, parasal olan ve olmayan kıymetleri belirleme, net parasal pozisyon kâr-zarar hesabı yaptırma, ortalama ticarî kredi faiz oranının tespitine ilişkin usûl ve esaslar ile enflasyon düzeltmesine ilişkin usûl ve esasları belirleme konusunda yetkiye sahiptir.

VUK'un özel usûlsüzlüklerle ilgili 353. maddesinin 9. bendinde Maliye Bakanlığının bildirimlere ilişkin belirleyeceği standart ve araçlara atıf bulunmaktadır. Ayrıca maddenin uygulanmasına ilişkin diğer usûl ve esasları belirleme yetkisi de Maliye Bakanlığına verilmiştir.

VUK'un ek 1. maddesinde uzlaşmanın yapılmasına ilişkin usûl ve esasların Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle düzenleneceği kuralı yer almaktadır. Benzer hüküm, ek 11. maddede tarhiyat öncesi uzlaşma için düzenlenmiştir. VUK'un ek 13. maddesinde Maliye Bakanlığınca merkez ve taşra teşkilâtında çalışan memur ve sözleşmeli personele ek ödeme yaptırma ve fazla mesaî ücreti tespit etme yetkileri verilmiştir. Yapılacak ek ödemelere ilişkin usûl ve esasların belirlenmesinde Maliye Bakanı yetkili kılınmıştır. VUK'un mükerrer 414/2. maddesinde Maliye Bakanlığının, tahakkuk fişi ile vergi ve ceza ihbarnamelerinin şekli ve ihtiva edeceği bilgilerde değişiklik yapma ve bunları vergi idaresi adına tanzim edecek olanları belirleme yetkisine sahip olduğu yönünde hüküm bulunmaktadır. Doktrinde bu hüküm, kişilerin haklarını tehdit ettiği gerekçesiyle eleştirilmektedir⁶⁵⁰.

AATUHK'un 37. maddesine göre özel kanunlarında ödeme zamanı tespit edilmemiş kamu alacaklarının Maliye Bakanlığınca belirlenecek usûle göre yapılacak tebliğden itibaren bir ay içinde ödeneceği hükmü yer almaktadır. AATUHK'un 40/2. maddesinde Maliye Bakanlığının ödemenin özel ödeme şekilleri kullanılarak yapılması zorunluluğu getirmeye

⁶⁵⁰ Bkz.: GÜNEŞ – ŞİRİN, s. 143.

yetkili olduğu hükme bağlanmış ve bu yetkinin çeşitli kriterlere göre topluca veya ayrı ayrı kullanılabileceği belirtilmiştir. Maddenin dördüncü fıkrasında ise kamu alacaklarının tahsilinde kullanılan makbuzların şeklinin ilgili kamu idarelerince belirleneceği düzenlenmiştir.

AATUHK'un 41. maddesinde Maliye Bakanlığının türlerini belirlediği kamu alacaklarının tayin edilecek yerlerde belirlenen bankalar veya postaneler vasıtasıyla ödenebileceği hükmü yer almaktadır. Aynı maddede Maliye Bakanlığına  demenin yapılma şekilleriyle ilgili yetki verilmektedir. Maddenin son fıkrasında ise bakanlığa, kredi kartı ile yapılan ödemelerin komisyonlu veya komisyonsuz ya da her iki şekilde birlikte yaptırılmasına yönelik yetki tanınmıştır. Kanunun 42. maddesinde Maliye Bakanlığına  ek üzerine yazılacak bilgileri tespit etme yetkisi tanınmıştır. Kanunun 45. maddesinde Maliye Bakanlığına vergi cüzdanlarının fiyatını, içereceği bilgileri, cüzdan almaya dair şekil ve esasları ve uygulama zamanını belirleme yetkisi tanınmıştır. Diğer kamu idarelerinin alacaklarının mahiyetine uygun olarak bu cüzdanların şeklinde değişiklik yapabilecekleri de aynı maddede düzenlenmiştir.

AATUHK'un 62/2. maddesinde haczolunacak malların tespiti amacıyla yapılacak mal varlığı araştırmasının şekli ve kapsamı ile ilgili kamu alacaklarının türü ve tutarının belirlenmesi bakımından Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir. Aynı maddede bu yetkinin alacaklı kamu idaresi itibariyle de kullanılabileceği düzenlenmiştir. Kanunun 64. maddesinde haciz varakalarının şeklinin ve ihtiva edeceği bilgilerin belirlenmesi bakımından Maliye Bakanlığına yetki tanınmıştır. AATUHK'un 93. maddesine göre satış ilanlarının yer, müddet ve şekillerine ait genel esasların Maliye Bakanlığınca belirleneceği hükme bağlanmıştır. Kanunun 107. maddesinde kamu alacağını tahsil yetkisi verilen kuruluşlara, yapacakları tahsile yönelik bilgilerin verilmesine ilişkin us l ve esasların Maliye Bakanlığınca belirleneceği hükmü yer almaktadır. AATUHK'un ek 1. maddesinde erken ödeme indiriminden yararlanılacak kamu alacaklarını tür ve dönemleri itibariyle sınırlama, indirimin yapılma şekli ve zamanı ile diğer usûl ve esasların belirlenmesinde Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir. AATUHK'un geçici 8. maddesiyle ilgili usûl ve esasların belirlenmesi bakımından da Maliye Bakanlığına yetki tanınmıştır.

d. Diğer Vergi Kanunlarında Yer Alan Hükümler

EVK'nın 8/2. maddesinde Bakanlar Kurulunun hiçbir geliri olmadığını belgeleyenlere ait meskenlerin vergi oranını sıfıra kadar indirmeye yetkili olduğu hükmü yer almaktadır. Ancak bunun için kanunda çeşitli şartlar sayılmıştır. Maliye Bakanlığına ise geliri olmadığını belgelemenin usûl ve esaslarını belirleme yetkisi tanınmıştır. Maliye Bakanlığı da çıkardığı 45

seri no.lu EVK genel tebliğinde⁶⁵¹, yıllık tutarı toplamı GVK'nın 103. maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı geçmeyen her türlü menkul sermaye iradı gelirlerinin indirimli bina vergisi oranından yararlanmayı engellemediği hükmüne yer vermiştir⁶⁵².

EVK'nın 23. maddesinde vergi değerini tadil eden çeşitli sebeplerin bulunması halinde verilecek bildirimin şekil ve kapsamının Maliye Bakanlığınca belirleneceğine yönelik hüküm bulunmaktadır. Kanunun 30. maddesinde yapılan kısıtlamaların neler olduğu, süresi, belgelendirilmesi ve kısıtlama koyan kamu organlarının görevleriyle sorumluluklarının Maliye Bakanlığınca, maddede sayılan bakanlıkların mütalâaları alınarak hazırlanacak yönetmelikle düzenleneceği kuralı yer almaktadır. EVK'nın 31. maddesinde, vergi değerlerinin takdirinde dikkate alınacak normlar ile uyulacak usûl ve esasların çıkarılacak tüzükte belirleneceği kuralı düzenlenmiştir. EVK'nın ek 1. maddesinde ise yurt dışı danışmanlık hizmetlerinin yürütülmesine ilişkin usûl ve esasların belirlenmesinde Maliye Bakanlığına yetki tanınmıştır.

VİVK'nın 7/3. maddesinde verilecek beyannamelerin ihtiva edeceği bilgileri ve şeklini, beyannameye eklenecek evrak ve belgelerin tür ve mahiyetini belirleme konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir. MTVK'nın geçici 5. maddesinde bazı araçların silindir hacmi veya ağırlık bilgilerinin trafik tescil belgesinde bulunmaması halinde, ilgili bilgileri içeren belgenin mükelleflere verileceği belirtilmekte ve uygulamaya ilişkin usûl ve esaslar konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmektedir.

BGK'nın 21. maddesinde biletle girilen yerlere ilişkin eğlence vergisinin hesaplanması ve ödenmesine ilişkin işlemlerin ödeme kaydedici cihaz kullanılarak yapılmasına dair usûl ve esasları belirleme yetkisi Maliye Bakanlığına tanınmıştır. BGK'nın mükerrer 44. maddesinde binaların girecekleri derecelerin tespiti yetkisi belediye meclislerine verilmiştir. Aynı maddede mükellefiyetle ilgili bildirim verme ve buna ilişkin usûllerin belirlenmesi yetkisi ile İçişleri Bakanlığının görüşü alınmak suretiyle bu maddenin uygulanmasına ilişkin usûl ve esasların belirlenme yetkisi Maliye Bakanlığına tanınmıştır. BGK'nın 85. maddesinde harçların uygulanmasına ilişkin usûl ve esasların İçişleri Bakanlığınca hazırlanacak yönetmelikle belirleneceği düzenlenmiştir. Kanunun 94. maddesinde ise harcamalara katılma paylarının uygulanmasına ilişkin usûl ve esasların Maliye, Bayındırlık ve İmar ve İskan

⁶⁵¹ RG., 9.8.2005, S. 25901.

⁶⁵² Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz.: DARDAĞAN Fatih, "Bir Vergi Harcaması Türü: Emlak Vergisinde Emekliler, Emekli ve Şehitlerin Dul ve Yetimleri ile Gazilere İlişkin İndirimli Vergi Oranı Uygulaması", Vergi Sorunları, S. 204, Eylül 2005, s. 67.

Bakanlıklarının görüşü alınmak suretiyle İçişleri Bakanlığınca hazırlanacak yönetmelikle belirleneceği kuralı yer almaktadır.

DVK'nın 15. maddesinde, ödeme şekillerinin hangi işlemler için ne suretle uygulanacağını tespit konusunda Maliye Bakanlığının yetkili olduğuna dair hüküm yer almaktadır. DVK'nın 17. maddesinde Maliye Bakanlığına, vergiye tâbi diğer kağıtların damga vergisini basılı damga konulması şekliyle ödetme yetkisi verilmiştir. Kanunun 18. maddesinde Maliye Bakanlığının makbuz karşılığı ödemeye ilişkin usûl ve esasları belirlemeye yetkili olduğu düzenlenmiştir⁶⁵³. DVK'nın 22. maddesinde Maliye Bakanlığının lüzum göreceği işlemlere ilişkin kağıtların vergisini, kağıdın düzenlenmesinden önce veya noterce işleme tâbi tutulması sırasında ödenmesi zorunluluğunu getirme, vergiyi işlem anında ilgili kamu kurum veya kuruluşlarına makbuz karşılığı ödetme ve maddenin uygulanmasına ilişkin usûl ve esasları belirleme yetkisine sahip olduğu hükme bağlanmaktadır. Aynı kanunun 29. maddesinde bazı ödemelerde uyulması gereken esasların Maliye Bakanlığınca belirleneceği düzenlenmektedir. Kanunun ek 2. maddesinde döviz kazandırıcı faaliyetlerin tanımlanmasının ve maddenin uygulanmasına ilişkin usûl ve esasların belirlenmesinin Maliye Bakanlığı ile Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından birlikte yapılacağı kuralı yer almaktadır. Bu hükümle paralel hüküm HK'nın ek 1. maddesinde de yer almaktadır.

HK'nın çeşitli işlemlerle ilgili değer başlıklı 43/son maddesinin uygulanmasına ilişkin usûl ve esasların belirlenmesi yetkisi Maliye Bakanlığına verilmiştir. Kayıtlı değerle ilgili 53. maddenin uygulanmasına ilişkin usûl ve esasların belirlenmesinde de Maliye Bakanlığına yetki tanınmıştır. HK'nın 66. maddesine göre makbuz karşılığı ödemenin şeklini Maliye Bakanlığı belirleyecektir. Kanunun 131. maddesinde Maliye Bakanlığının ödemenin şekli konusunda ilgili dairelere yetki verebileceği belirtilmektedir. 132. maddede ise Maliye Bakanlığının lüzum görmesi durumunda harçları doğrudan vergi dairelerince tahsil ettirmeye yetkili olduğu düzenlenmiştir. HK'nın 133. maddesinde memurlarca yapılan belli tutarı aşan tahsilatın derhal vergi dairesine yatırılacağı düzenlenmiş ve Maliye Bakanlığına lüzum gördüğü yerlerde bu miktarı artırma yetkisi tanınmıştır.

GidVK'nın özel iletişim vergisini düzenleyen 39. maddesinde, vergiye ilişkin usûl ve esaslar ile verilmesi gereken beyannamelerin şekil, muhteva ve eklerini belirleme konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir. Benzer hüküm, şans oyunları vergisini düzenleyen GidVK'nın 40. maddesinde bulunmaktadır. Değerli Kağıtlar Kanununun 1. maddesinde

⁶⁵³ Bu konuda çıkarılan genel tebliğlerle ilgili ayrıntılı bilgi için bkz.: KİRAZ Abdullah, “Damga Vergisini Makbuz Karşılığı Ödemek Zorunda Olan Kurum ve Kuruluşların, Damga Vergisi Defteri Tutma ve Damga Vergisi Beyannamesi Verme Yükümlülüklerinin İrdelenmesi”, Vergi sorunları, S. 203, Ağustos 2005, s. 94 vd.

bunların basımı, dağıtımı ve bedellerinin tahsili ile ilgili usûl ve esaslar ile bu kağıtların bedellerini belirleme konusunda Maliye Bakanlığına yetki tanınmıştır.

Katma değer vergisi mükelleflerinin ödeme kaydedici cihaz kullanmaları mecburiyeti hakkındaki 3100 sayılı Kanunun 4. maddesinde belirtilen ruhsatnamelerde yer alacak hususları tespit yetkisi Maliye Bakanlığına verilmiştir. Aynı maddede bakım ve onarım teşkilatlarının uyacakları şartlar ve esasların belirlenmesinde de Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir. Kanunun 7. maddesinde cihazların amortismanları ile ilgili usûl ve esasların Maliye Bakanlığınca belirleneceği düzenlenmiştir. Kanunun ceza ve sorumluluk başlıklı 8. maddesinin uygulanmasına ilişkin usûl ve esaslar hakkında da Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir. 10. maddede ise Maliye Bakanlığına cihazlara hafıza tertibatı bulunma mecburiyeti getirme ve uygulamayla ilgili usûl ve esasları belirleme yetkisi tanınmıştır.

Vergi kanunlarında vergi idaresine yetki veren çok sayıda hüküm bulunmaktadır. Ancak Türk vergi sistemi incelendiğinde, vergi idaresine en çok usûl ve esaslarla ayrıntıların belirlenmesi konularında yetki tanındığı görülmektedir. Bütün bu yetki veren hükümlerin ve bunlara dayanılarak yapılan işlemlerin hukuka uygun olup olmadıklarının değerlendirilmesi gerekir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA İDARENİN TAKDİR YETKİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergi idaresine anayasadaki sınırlara uygun bir şekilde takdir yetkisi tanınmalıdır. Vergi idaresi de yetkisini, takdir yetkisine hâkim olan ilkeler doğrultusunda kullanmalıdır. Vergi idaresine takdir yetkisi tanınması ve yetkinin kullanımı bu hususlar bakımından değerlendirmeye tâbi tutulabilir.

I. TÜRK VERGİ İDARESİNİN TAKDİR YETKİSİNİN KAYNAKLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

A. TÜRK VERGİ İDARESİNİN ANAYASA KAPSAMINDA SAHİP OLDUĞU TAKDİR YETKİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergi idaresinin vergilendirme konusunda sahip olduğu takdir yetkisinin temel kaynağı anayasadır. İdare yetkisini anayasadan almaktadır. Tarihî gelişim içinde incelendiğinde, geçmiş anayasalarda 1971 değişikliklerine kadar idareye vergilendirme konusunda yetki verilmediği anlaşılmaktadır. Bu yüzden 1971 öncesi ve sonrası dönemler kendi içlerinde ayrı ayrı incelenebilirler.

1. Vergi İdaresinin Takdir Yetkisinin Tarihî Gelişiminin Değerlendirilmesi

1971 değişikliklerinden önceki bütün bu anayasalarda (1921 Anayasası hariç) vergilendirmeye ilişkin çeşitli ilkeler yer almasına rağmen, idareye vergilendirme konusunda yetki tanınmamıştır. Vergilerin kanunîliği ilkesi vergilerin sadece kanunla konulacağını belirtmesine rağmen, idareye yetki tanınması durumunda yaptırımın belirsiz olması anayasaya uygun olmayan şekilde vergi kanunlarıyla idareye yetki tanınmasına yol açmıştır.

Tarihimizdeki ilk anayasal metin olarak kabul edilen Kanun-u Esasî, vergilendirme konusunda vergilerin kanunîliği ilkesi gibi önemli düzenlemeler içermektedir. Buna rağmen, idareye yetki devri konusunda bir hüküm bulunmamaktadır. İlk defa meclisin kurulması, padişahın yetkilerinden bir kısmının meclise devri gibi nitelikler başta olmak üzere dönemin özellikleri incelendiğinde, bu durum gayet normal karşılanabilir. Bu dönemde meclis tam anlamıyla yasama yetkisine sahip değildir. Padişahın yetkileri büyük oranda devam

etmektedir. Dolayısıyla bu dönem bakımından vergilerin kanuniliğinin veya idareye yetki devrinin günümüzdeki anlamıyla ele alınıp kıyaslanabilmesine imkân yoktur.

1921 Anayasasında da dönemin şartları itibariyle vergilendirme konusunda bir hüküm bulunmamaktaydı. Daha sonra 1924 Anayasasında vergilendirme ile ilgili hükümler yer aldı. Vergilerin kanuniliği ilkesi ilk kez bu dönemde gerçek anlamda ortaya çıktı⁶⁵⁴. Fakat, vergilendirme konusunda idareye yetki tanınmasıyla ilgili bir hüküm anayasada yer almamaktadır.

1924 Anayasasında da vergilerin sadece kanunla konulacağı kuralına karşın buna aykırılığın hiçbir yaptırıma tâbi tutulmaması sebebiyle, kanunsuz vergi olmaz ilkesi adeta kağıt üzerinde kalmaktaydı. Bir kanunun, bir verginin yükümlüsü, matrahı, oranı gibi temel öğelerinin saptanmasını idarenin takdirine bıraktığı durumlarda kanunun Anayasaya aykırılığı yargı denetimine tâbi tutulamıyordu, kanunun uygulanması zorunluluğu vardı. Ancak, idarenin hiçbir kanuna dayanmaksızın bir idarî işlemle vergilerin kanuniliği ilkesini ihlâl etmesi durumunda Danıştay tarafından denetlenme ve iptal mümkündü⁶⁵⁵.

1942 yılında yürürlüğe giren Varlık Vergisinde, verginin matrah ve oranı kanunda belirtilmemiş ve verginin miktarının saptanması konusunda yerel takdir komisyonlarına geniş yetkiler verilmiştir. Verginin matrahı ve oranı, verginin temel öğelerindendir ve vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince mutlaka kanunla düzenlenmesi gerekir. Bu konuda idareye yetki tanınmaz. Muamele Vergisi Kanunuyla Bakanlar Kuruluna verilen yükümlü gruplarını genişletme yetkisi ve ithalatta alınacak vergiden istisna edilecek maddeleri saptama yetkisi de vergilerin kanuniliği ilkesine aykırı bir yetkidir. Yükümlüler ve vergi istisnası da vergilerin temel unsurlarındandır. Bunlar mutlaka kanunla düzenlenmelidir. Ayrıca bazı kanunlarda oranlara ilişkin idareye tanınan yetki de, yetki devrine ilişkin anayasada bir hüküm olmaması nedeniyle anayasaya aykırılık teşkil etmektedir. Ancak kanunlarda oranlar konusunda bazı sınırların belli edilip bu sınırlar dahilinde yetki verilmesi, isabetli olmuştur.

Anayasada vergilerin kanuniliği ilkesi düzenlendiği için idarî düzenlemelerle vergi konulamayacağı kabul edilmektedir. Ancak bu dönemdeki bir görüşte, kanunlar her şeyi en ince ayrıntısına kadar düzenleyemeyeceği için, kanunla bir vergi koymak veya bir malî yükümlünün matrahını, oranını belirlemek yetkisinin idareye verilebileceği ileri sürülmüştür. Ayrıca, böyle bir yetki devreden kanunun anayasaya aykırı olması durumunda bile,

⁶⁵⁴ GÜNEŞ G., s. 89.

⁶⁵⁵ ÖZBUDUN, Anayasa Hukuku, s. 13; SARICA, s. 78, 144; GÜNEŞ G., s. 90; ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 51.

denetlenmesinin mümkün olmaması sebebiyle uygulanacağı iddia edilmiştir⁶⁵⁶. Bu görüşe göre, kanun verginin temel ögeleri bakımından idareye yetki devredebilecektir. Buna benzeyen bir başka görüşe göre ise, kanun vergilendirmenin bazı unsurlarının düzenlenmesini pekâlâ idareye bırakabilir. Hatta, kanun idareye bir vergiyi alıp almamak veya çeşitli vergiler arasında tercih yapmak konusunda serbestlik de tanıyabilir. Ancak, idarenin vergilendirme faaliyetlerine en azından bir çerçeve çizilmiş olması ve verginin azami oranı ve miktarlarının da kanunda düzenlenmiş olması gerekir⁶⁵⁷. Vergilerin temel ögelerinde idareye yetki tanınabileceği yönündeki görüşler, kabul edilebilir nitelikte değildir. Vergilerin kanunîliği ilkesi gereğince vergilerin temel ögeleri konusunda yasama organı yetkilidir. Vergiyi toplamak ise idare açısından bağlı bir yetkidir⁶⁵⁸. İdarenin bir vergiyi alıp almama konusunda takdir yetkisine sahip olması düşünülemez.

1961 Anayasası, vergilendirmeye ilişkin hüküm ve ilkeler bakımından kendinden önceki anayasalara kıyasla daha geniş ve ayrıntılı olarak hazırlanmıştır. 1961 Anayasasının en belirgin özelliklerinden biri kanunların anayasaya uygunluğunun yargısal denetimini benimsemiş olmasıdır. Böylece vergilerin kanunîliği soyut bir ideal olmaktan çıkmış, bu ilkeye aykırı kanunlar Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiştir⁶⁵⁹. Anayasa Mahkemesinin kurulmasıyla, önceki dönemlerde rastlanan idareye anayasaya aykırı olarak vergilendirme yetkisi devredilmesi bir yaptırıma bağlanmıştır.

1961 Anayasasında vergi, resim, harç ve malî yükümlülüklerin kanunla konulacağı düzenlenmekte, değişiklik yapma ve kaldırma konusunda ise bir hüküm bulunmamaktadır. Anayasa Mahkemesi bu dönemde bir kararında “vergi koyma kavramının içine vergi oranlarında değişiklik yapma kavramı da girmektedir. Vergiyi artırma, indirme, vergi koymak gibi büyük bir önem taşımaktadır. Bu nedenle verginin artırılması ve indirilmesi de kanunla yapılır” sonucuna varmıştır⁶⁶⁰. Bir başka olayda ise “vergi veya resim koyma kavramı içine, konulan vergi veya malî yükümden bağışık tutma, kanunda belirtilmiş vergi oranında değişiklik yapma kavramı da girmektedir” şeklinde karar vermek suretiyle vergi koyma

⁶⁵⁶ SARICA, s. 78; Anayasaya aykırılığın müeyyidesi olmamasının, vergilerin kanunîliğine aykırı bir uygulamaya gerekçe olamayacağı ve bu konuda Sarica'nın görüşünün isabetsiz olduğu konusunda bkz.: GÜNEŞ T., s. 111.

⁶⁵⁷ Bkz.: GÜNEŞ T., s. 112, 138.

⁶⁵⁸ Bkz.: ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 2.

⁶⁵⁹ OCAKÇIOĞLU Bora, “Bütçe Hakkının Kapsamına ve Gerçekleşmesine İlişkin Sorunlar (Yorum)”, **Çağdaş Anayasalarda Ekonomik ve Sosyal Haklar ve Ödevler (Uluslararası Seminer)**, İstanbul 5-6-7 Şubat 1982, s. 452; ARIKAN, Demokratik, s. 172.

⁶⁶⁰ AyM., 15.6.1971 gün ve E. 1970/55, K. 1971/57, AMKD, S. 9, s. 538.

kavramını geniş yorumlamıştır⁶⁶¹. Vergi koyma kavramı aynı zamanda vergide değişiklik yapma yetkisini de kapsadığı için burada bir saklı yetki söz konusudur⁶⁶².

Anayasada vergilendirme konusunda idareye yetki tanınmasına dair hüküm bulunmaması sebebiyle, kanunlarda idareye yetki tanınan durumlar konusunda yargı kararları arasında tam bir görüş birliği bulunmamaktadır. Anayasa Mahkemesi önüne gelen bir olayda, verginin artırılması ve indirilmesinin de vergi koyma kapsamında olduğunu ve kanunla düzenlenmesi gerektiğini belirtmiş, bu yüzden kararname ile değişiklik yapılmasının anayasaya aykırı olduğuna karar vermiştir⁶⁶³. Anayasa Mahkemesi bu kararında yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesini de gözönüne alarak, idarenin kanunlarda değişiklik yapabilecek sonuçlar doğuran veya kanunun değişmesi anlamına gelen düzenlemeler yapamayacağını belirtmiştir⁶⁶⁴. Anayasa Mahkemesi bir başka kararında bekçi ücretlerinin belirlenmesini yerel idare meclislerinin kararlarına bırakan kanun hükmünü, sınırları belli edilmeden idareye takdir yetkisi tanınmış olması gerekçesiyle iptal etmiştir⁶⁶⁵. Anayasa Mahkemesinin bu dönemde yasama yetkisinin devredilmezliği açısından yaptığı incelemeler sonucunda ulaştığı bazı ilkeler şu şekilde belirtilebilir: Anayasada sadece yasama organının düzenleyeceği belirtilen konular, yürütme organına bırakılamaz. Ekonomik zorunluluklar sebebiyle ve çabuk değişen konularda yasama organının ağır işlemesi yüzünden idareye yetki verilebilir. Kanun koyucu düzenlediği kanunun esaslı kurallarını ve temel yönlerini belirtir ve

⁶⁶¹ AyM., 23-24-25.10.1969 gün ve E. 1967/41, K. 1969/57, AMKD, S. 8, s. 49.

⁶⁶² AKILLIOĞLU, Saklı, s. 76 vd., 82; Doktrindeki bir görüşte, değiştirme ve kaldırma yetkisinin de maddede tam olarak belirtilmesinin yerinde olacağı ileri sürülmüştür. Bkz.: ARIKAN, Demokratik, s. 154; Bir başka yazar ise 1982 Anayasası ile ilgili olarak yaptığı yorumda bir kanunun, kanun dışı yollarla değiştirilmesi ve kaldırılmasının zaten mümkün olmadığını belirterek, anayasada kanunla konular ibaresinin yanına ayrıca kanunla değiştirir ve kaldırılır ibaresi konulmasının gereksiz olduğunu ileri sürmektedir, karşı: BATIREL, s. 5.

⁶⁶³ “Vergi nispet ve hadlerinde değişiklik yapmak kanunun değiştirilmesi anlamına gelir. Kanunun değiştirmek ise, Büyük Millet Meclisi’ne ait olup bu yetkinin Bakanlar Kurulu’na verilmesi Anayasanın, yasama yetkisinin Türkiye Büyük Millet Meclisi’nin olduğunu bu yetkinin devredilemeyeceğini ... belirleyen ... maddelerine aykırıdır. ... Vergi koyma kavramının içine vergi oranlarında değişiklik yapma kavramı da girmektedir. Vergiyi artırma, indirme, vergi koymak gibi büyük bir önem taşımaktadır. Bu nedenle verginin artırılması ve indirilmesi de kanunla yapılır. Onun içindir ki kararname ile vergi oranlarında değişiklik yapılması Anayasa’nın 61. maddesine aykırıdır”, AyM., 15.6.1971 gün ve E. 1970/55, K. 1971/57, AMKD, S. 9, s. 538.

⁶⁶⁴ YILDIRIM Turan, “Anayasa Mahkemesi Kararlarında Yürütme Organı (1982 Anayasası Döneminde)”, Hukuk Araştırmaları, C. 1, S. 3, Eylül-Aralık 1986, s. 37.

⁶⁶⁵ Mahkemenin kararına göre, “malî bir yüküm olan bekçi ücretlerinin konusunun, matrahının ve nispetinin gösterilmesi veya hiç olmazsa en yüksek sınırının ve bir de bununla kimlerin yükümlü tutulacaklarının gösterilmesi gerekirken kanunda sadece konu belirtilmiş ve böylece öteki konular, idarenin takdirine bırakılmıştır. İdare bu takdir hakkına dayanarak ihtiyacı genişletmek suretiyle çok yüksek bekçi ücretleri alabileceği gibi yükümlülere de kendisi belli edebilecek”tir. Dolayısıyla böyle bir uygulama anayasaya aykırılık teşkil etmektedir. Bkz.: AyM., 26.10.1965 gün ve E. 1965/25, K. 1965/57, AMKD, S. 3, s. 272-273.

uzmanlık ve tekniğe ilişkin konularda idareye yetki bırakılabilir⁶⁶⁶. Buna rağmen Anayasa Mahkemesinin bu dönemdeki kararlarında tam bir istikrardan söz etmek mümkün değildir. Danıştay ise idarenin ithal edilen otomobiller üzerinden prim almasını, yetki veren kanunda malî yükümlülüğün matrah, oran gibi esaslı özelliklerinin yer almaması sebebiyle iptal etmiştir⁶⁶⁷.

1971 değişikliklerinden önce, gerek doktrin ve gerekse yargı organları idareye vergilendirme konusunda ancak belli sınırlar dahilinde yetki verilebileceğini çoğunlukla kabul etmişlerdir. O dönemde ileri sürülen, idareye yetki tanınması için kanunda bir çerçeve çizilmesi ve değişiklik yapılabilecek sınırların kanunda gösterilmesi gerektiği fikri oldukça isabetlidir ve olması gereken hukuka uygundur. Mahkeme içtihatlarında da bu sınırların neler olduğu belirtilmiştir. Bütün bu yargı kararları ve doktrinde ileri sürülen görüşler, ileride yapılacak anayasa değişiklikleri için yol gösterici nitelikte olmuşlardır. Bu dönemde verilen kararlar gelecekteki düzenlemeleri etkilemeleri açısından büyük bir öneme sahiptirler.

1971 yılında yapılan anayasa değişiklikleriyle, idarenin vergilendirme konusundaki takdir yetkisi ilk defa anayasada yer almıştır. Buna göre belli sınırlar dahilinde idareye vergilendirme konusunda takdir yetkisi tanınmaktadır. Bu hükümle bir bakıma, vergilendirme konusunda yasama organının yanı sıra sınırlı bile olsa yürütme organının da yetkili olduğu kabul edilmiştir. Yapılan anayasa değişikliğiyle, vergilendirme konusunda idareye yetki verilmesiyle ilgili sorunlar ortadan kalkmıştır. Değişiklikten önce idareye tanınmış yetkiler de anayasadaki hükme uygun olmak şartıyla artık iptal edilmekten kurtulmuştur.

Anayasa Mahkemesi verdiği kararlarda, vergilerin belli unsurlarının mutlaka kanunla düzenlenmesini, idareye verilecek yetkinin de çerçevesinin çizilmiş, aşağı ve yukarı sınırların belli edilmiş olması gerektiğini vurgulamaktadır⁶⁶⁸. İdareye tanınacak yetkiler bakımından mutlaka kanunla belli sınırlar çizilmelidir. Anayasada yapılan düzenleme ile bu sınırlar açıkça belli edilmiş, tartışma konusu tereddütler ortadan kalkmıştır. İdarenin takdir yetkisi zaten vergilerin kanunîliği çerçevesinde sınırlı bir yetkidir. Kanunîlik ilkesine aykırı bir yetki devri

⁶⁶⁶ Bu konuda bkz.: YILDIRIM, s. 37.

⁶⁶⁷ D.8.d., 1.11.1962 gün ve E. 1962/757, K. 1962/4160, AKURAL Sami – ZİYLAN Çetin, **Danıştay Sekizinci Daire Kararları (1960-1963)**, Ankara 1964, s. 234, nakleden: ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 112, dn. 56 ve GÜNEŞ T., s. 137, dn. 27.

⁶⁶⁸ “Malî yükümlerin yükümlüleri, matrah ve oranları, tarh, tahakkuk, tahsil usulleri, müeyyideleri, zamanaşımı gibi çeşitli yönleri vardır. Bunlar kişilerin sosyal ve iktisadî durumlarını, üstelik temel haklarını etkileyecek uygulamalara yol açabilirler. Onun içindir ki kanunla düzenlenmeleri zorunludur”, AyM., 26.3.1974 gün ve E. 1973/32, K. 1974/11, AMKD, S. 12, s. 125; AyM., 3.2.1977 gün ve E. 1976/54, K. 1977/8, AMKD, S. 15, s. 141; “Anayasa koyucu malî yükümlerin kanunla konulmasını emrederken keyfî ve takdirî uygulamaları önleyecek ilkelerin kanunlarda yer almasını kasdettiği şüphesizdir”, AyM., 29.3.1966 gün ve E. 1965/45, K. 1966/16, AMKD, S. 4, s. 112.

ve uygulaması hukuka aykırılık teşkil eder. Takdir yetkisi ile kanunîlik ilkesi birbirlerini tamamlayan niteliktedir.

İdareye kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi verilmesi, güçlü yürütme anlayışının bir sonucudur. Vergi ödevi konusunda düzenleme yapılamayacak olması doğru bir yaklaşımdır. Aksi durum vergilerin kanunîliği ilkesini zedeleyecektir. Millî Güvenlik Konseyi döneminde, kanun hükmünde kararnamelerle vergi, resim, harç ve cezalarla gecikme zamlarının azaltılabileceği veya kaldırılabilceği hükmü anayasaya eklenmiştir. Bu hüküm mükelleflerin yararına olsa da her şeyden önce, kanun hükmünde kararnamelerle vergi ödevinin değiştirilmeyeceği kuralına aykırıdır. Bu hüküm vergilerin kanunîliği ilkesine de aykırılık teşkil etmektedir. Ayrıca eşitlik ilkesini zedeleyecek nitelikte uygulamalara da yol açabilecek niteliktedir. Çünkü azaltma veya kaldırma yapılırken aynı durumdaki bütün mükelleflere eşit bir uygulama yapılması zorunluluğu vardır. Takdir yetkisi keyfî bir yetki değil, uyulması gereken belli ilkeleri ve sınırları olan bir yetkidir.

2. 1982 Anayasası Kapsamında Vergi İdaresinin Takdir Yetkisinin Esaslarının Değerlendirilmesi

Anayasanın 73/4. maddesi tarihî gelişim içinde vergi idaresinin takdir yetkisine ilişkin geline son noktayı ifade etmektedir. Gerçekten de Anayasanın 73/4. maddesi önceki anayasalarda yer alan hükümler ve bunların doğurdukları sonuçlar dikkate alınmak suretiyle hazırlanmıştır. 1961 Anayasasındaki hükmün dili sadeleştirilmiş ve hüküm daha düzgün bir şekilde ifade edilmiştir. Bakanlar Kurulunun yetkisi, 1961 Anayasasındakinden farklı olarak vergi, resim ve harçların yanı sıra benzeri malî yükümlülükleri de kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Ayrıca indirimler konusunda da yetki tanınmıştır⁶⁶⁹. Ancak her iki hüküm arasında esaslı farklılıklar bulunmamaktadır.

Günümüzde vergilerin kanunîliği ilkesi çok katı bir şekilde uygulanmamaktadır. Tarihî gelişim içinde vergilerin kanunîliği ilkesi, siyasî gücü elinde tutan ve parlamentolara karşı sorumlu olmayan iktidarlar karşısında özgürlüklerin korunması amacıyla kabul edilmiştir. Bu ilke katı bir şekilde uygulanmak suretiyle keyfî vergilendirmenin önüne geçilmeye çalışılmıştır. Ancak günümüzde güçler ayrılığı ilkesi yürütme organı lehine yumuşatılmıştır. Devletin ekonomik hayattaki rolünün giderek artması, yasama – yürütme dengesinde yürütme

⁶⁶⁹ Bkz.: ERGİNAY Akif, “Yeni Anayasamızın Mali Hükümleri”, Prof. Dr. Fadıl H. Sur’un Anısına Armağan, Ankara, 1983, s. 62; ÇAĞAN, 1982 TC Anayasası, s. 74; ARIKAN, Demokratik, s. 200; DOĞRUSÖZ, Vergilendirme, s. 68.

lehine önemli değişmelere sebep olmuştur⁶⁷⁰. Yasama organı vergi mükellefi olan seçmenlere karşı sorumluyken yürütme organı da yasama organına karşı siyasî bakımdan sorumludur. Bu bakımdan yürütme organı dolaylı da olsa vergi mükelleflerini temsil etmektedir. Yürütme organının kural olarak yasama organı içinden çıkması da onu vergi mükelleflerini temsil eden bir niteliğe sokmaktadır. Bunun sonucu olarak vergilerin kanunîliği çok katı olarak uygulanmamakta ve vergi idaresine vergiler konusunda sınırlı da olsa belli yetkiler tanınmaktadır.

Vergi hukuku kişilerin servet ve gelirleriyle çok yakından ilgili, onları etkileyen bir hukuk dalıdır. Dolayısıyla kanunîliğin bu alanda mutlak surette egemen olması ve idarenin hiçbir takdir yetkisine sahip olmaması gerektiği düşünülebilir. Ancak vergi hukukunun ekonominin düzenlenmesi, ekonomik istikrarın sağlanması, gelir dağılımının düzenlenmesi gibi fonksiyonları da bulunmaktadır. Bu fonksiyonların en iyi şekilde yerine getirilebilmesi bakımından vergi idaresine belli ölçüde takdir yetkisi tanınmalıdır.

Anayasanın 73/4. maddesiyle Bakanlar Kuruluna tanınan değişiklik yapma yetkisi, her şeyden önce bir düzenleme yetkisidir. Nasıl ki yeni hükümler koymak düzenleme kapsamındaysa, aynı şekilde mevcut hükümlerde değişiklik yapmak da düzenleme yapmak anlamına gelmektedir. Takdir yetkisi, düzenleme yetkisine nazaran bir üst kavram niteliğine sahiptir. Vergi idaresinin takdir yetkisi, esas itibarıyla düzenleyici işlemlerde söz konusu olmaktadır⁶⁷¹. Ancak vergi idaresinin vergiler konusundaki takdir yetkisi, sınırlı bir yetkidir. Çünkü kanunilik gereği kanunla düzenlenmesi gereken konularda idarenin takdir yetkisi ya hiç bulunmamaktadır ya da anayasa ve kanunlardaki hükümler doğrultusunda idare sınırlı bir yetkiye sahip olmaktadır.

Vergi hukukunda idarenin takdir yetkisi, “vergi idaresinin, üst hukuk kuralları tarafından yetkisinin bağlanmadığı, nasıl hareket edeceğinin kesin bir şekilde belirtilmediği durumlarda; mevcut çözüm yollarından kamu yararını gerçekleştirmede kendisine en elverişli görülenlerden birini, bunun kullanılış usûlünü ve harekete geçeceği zamanı tayin hususunda veya kendisine tanınan söz konusu yetkiyi kullanıp kullanmama konusunda, yargı denetimi dışında kalmaksızın sahip olduğu serbest hareket edebilme ve karar alabilme yetkisi” olarak tanımlanabilir.

⁶⁷⁰ ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 108-109; TAN Turgut, “Ekonomik Hukuk ve Ekonomik Kamu Hukuku”, AİD, C. 5, S. 1, Mart 1972, s. 29.

⁶⁷¹ GÜNEŞ T., s. 88-89, 91; ÖZBUDUN, s. 202; SARICA, s. 29. Aynı yöndeki görüş için bkz.: ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 136-137; SAYGILIOĞLU, s. 59, 117.

Vergi idaresi kural olarak bağıli yetkiyle donatılmıştır. Dolayısıyla takdir yetkisi her şeyden önce vergi idaresinin yetkisinin üst hukuk kuralları tarafından bağlanmadığı durumlarda söz konusu olacaktır. Takdir yetkisi bir serbestiyi ifade ettiği için, idarenin ne şekilde hareket edeceğinin kesin bir şekilde belirlendiği durumlarda takdir yetkisinden bahsedilemez.

Kanun koyucu tarafından idareye belli bir konunun düzenlenmesi için yetki verilmişse, böyle bir düzenleme yapıp yapmamakta idarenin takdir yetkisi bulunacağından, idare kural olarak bu yetkisini kullanması için zorlanamaz⁶⁷². İdarenin kendisine verilen yetkiyi kullanıp kullanmaması da takdir yetkisinin kapsamı içindedir. Dolayısıyla Bakanlar Kurulu anayasadaki şartlara uygun olarak kendisine kanunla verilen takdir yetkisini kullanıp kullanmamakta serbesttir. Ayrıca idare, yetkisini belli yönde kullanması için de zorlanamaz. İdare, kanundaki çözüm yollarından dilediğini seçebilecektir. Takdir yetkisi kural olarak, yetkinin kullanılma zamanını belirlemeyi de kapsar. Buna göre, Bakanlar Kurulu Anayasanın 73/4. maddesiyle kendisine verilen yetkiyi kullanmak istediğinde bunun zamanını da kural olarak serbestçe tayin edebilecektir. Ancak yetkiyi kullanma zamanını takdir ederken, verilen yetkinin özelliklerini dikkate almalıdır. Bazen mükelleflerin durumları, yetkinin kullanılma zamanından etkilenebilir⁶⁷³. Bu yüzden bazı durumlarda Bakanlar Kurulu yetkiyi kullanma zamanına dikkat etmeli, yetkiyi kullanmak için ilgili sürenin ya da yılın son gününü beklememeli, makûl bir süre içinde yetkisini kullanmalıdır. Yetkinin makûl süre içinde kullanılması, mükelleflerin hukukî durumlarında belirliliğin gerçekleşmesini sağlamak suretiyle hukukî güvenlik ilkesinin gereklerine de uygun düşecektir. Aksi halde ortaya çıkacak muhtemel zararlardan dolayı idarenin sorumluluğuna gidilebilecektir.

Bakanlar Kurulu takdir yetkisini kullanırken anayasal ilkelere ve takdir yetkisine hâkim olan, onun sınırlarını teşkil eden diğer ilkelere de uymak zorundadır⁶⁷⁴. Hukuk devleti ve sosyal devlet ilkeleriyle bunların alt unsurları niteliğindeki diğer ilkelere uyulmalıdır. Mükellefler arasında eşitliğe ve adalete dikkat edilmeli, kişilerin hukukî güvenlikleri korunmalı, geçmişe yürür şekilde düzenlemeler yapılmamalıdır. Takdir yetkisi Anayasanın

⁶⁷² Bkz.: GÜNEŞ T., s. 164.

⁶⁷³ Örneğin, kalkınmada öncelikli yörelerde konut yapımını teşvik etmek için çıkarılan 2982 sayılı Kanunla projenin en az % 50'sinin belli bir tarihe kadar tamamlanması şartıyla bazı vergi ve harçlar kaldırılmıştır. Söz konusu % 50'den ne anlaşılması gerektiğini belirleme yetkisi Bakanlar Kuruluna bırakılmıştır. Doğal olarak bu yetki, kanunda teşvikten yararlanma için belirtilen tarihten önce kullanılmak zorundadır. bkz.: DOĞRUSÖZ, **Vergi Hukukundaki Gelişmeler**, s. 96-97.

⁶⁷⁴ “Bakanlar Kuruluna düzenleme yetkisi bırakılan alandaki tüm düzenlemelerin, vergilendirme ile ilgili anayasal ilkelere uygun düşmesi de zorunludur”, DVDDGK, 9.4.1993 gün ve E. 1992/299, K. 1993/63, DD, S. 88, s. 114-115.

73. maddesinde belirtilen vergi hukukuna ilişkin anayasal ilkelere de uygun bir şekilde kullanılmalıdır. Buna göre yapılan düzenlemelerde malî güce göre vergilendirme ilkesi de dikkate alınmalıdır. Bütün bunlara ek olarak idare hukukunda ve vergi hukukunda geçerli diğer ilkeler de gözönüne bulundurulmalıdır. Örneğin vergi idaresi takdir yetkisini kullanırken ölçülülük ve orantılılık ilkelerine, idarî istikrar ilkelerine uymalıdır. Vergi idaresi takdir yetkisini kamu yararına uygun olarak kullanılmalıdır. Vergi idaresi takdir yetkisini kullanırken, vergi hukukunun esas itibarıyla devletle kişiler arasında bir alacak borç ilişkisini düzenleyen nitelikte olduğunu dikkate almalı ve devletle kişilerin menfaatlerini birlikte gözönünde tutmak suretiyle kamu yararını gerçekleştirmeye çalışmalıdır.

Anayasanın 73/4. maddesiyle temelde kanunîlik ilkesine bağlı kalınmakla birlikte, kanun çerçevesinde Bakanlar Kuruluna bir takdir alanı bırakılmıştır⁶⁷⁵. Takdir yetkisinin özellikleri ve idarenin bu yetkiye dayanarak sahip olduğu serbesti incelendiğinde, Bakanlar Kuruluna anayasayla tanınan yetkinin takdir yetkisi olduğu kuşkusuzdur. Bu yetkinin yargı organlarınca denetiminin mümkün olması da hem idarenin keyfliliğinin önlenmesi hem de kişilere güvenlik sağlanması yönlerinden hukuk devletinin gereklerine uygundur.

Doktrinde, Bakanlar Kuruluna vergilendirme konusunda sınırlı da olsa takdir yetkisi tanınmasının vergilerin kanunîliği ilkesine aykırılık teşkil ettiği, vekilin vekili olmaz ilkesiyle çatıştığı ve yasama yetkisinin devri niteliğinde olduğu ileri sürülmektedir⁶⁷⁶. Anayasada kanunla düzenlenmesi öngörülen konuların başka bir organ tarafından düzenlenmesi mümkün değildir. Ancak bu durum her konunun en ince ayrıntısına kadar yasama organı tarafından düzenleneceği anlamına da gelmez⁶⁷⁷. Takdir yetkisi birtakım zorunluluklar sebebiyle tanınan ve aynı zamanda kamu yararını gerçekleştirmeye yönelik bir yetkidir. Düzenlenen sınırlara uygun kullanıldığında son derece faydalı sonuçlar elde edilmektedir. Bu yüzden burada yetki devrinin bulunduğundan bahisle böyle bir yetki tanınmasına karşı çıkmak doğru bir yaklaşım olmayacaktır. İdareye düzenleme yapabilmesi için belli oranda takdir yetkisi tanınabilir. Tanınan yetkinin yasama yetkisinin devri niteliğinde olmaması için idareye yetki veren kanun hükmünün temel ilkeleri ortaya koyması, çerçeveyi çizmesi gerekir. İdareye sınırsız veya sınırları belirsiz bir biçimde tanınan takdir yetkisi, yasama yetkisinin devri niteliğinde olacak

⁶⁷⁵ TANÖR – YÜZBAŞIOĞLU, s. 388; TAVŞANCI, Yürütme Organı, s. 149.

⁶⁷⁶ AKTAN Coşkun Can, “Vergileme Yetkisinin Sınırlandırılması ve Anayasal Vergi Düzeni”, Vergi Sorunları, S. 118, Temmuz 1998, s. 14-15; SAVAŞ Vural F., “İktidar ve Ekonomi: 1982 Anayasasının Eleştirisi”, Maliye Yazıları, S. 22, Ocak – Şubat 1990, s. 10; BATIREL, s. 5.

⁶⁷⁷ Bkz.: TANÖR – YÜZBAŞIOĞLU, s. 266.

ve anayasaya aykırılık oluşturmaktadır⁶⁷⁸. Anayasanın 73/4. maddesinde, yetkinin ancak kanunla verileceği belirtilmiş ve verilecek yetkinin sınırları da açıkça düzenlenmiştir⁶⁷⁹. Yetki, kanun koyucu tarafından belirli sınırlar dahilinde verildiği için, Bakanlar Kuruluna tanınan takdir yetkisi yasama yetkisinin devri niteliğinde değildir.

Doktrindeki bir başka görüşte, Bakanlar Kurulunun kaynağı yasama organında bulunan bağlı bir yetki kullandığını ileri sürülmektedir⁶⁸⁰. Bakanlar Kurulunun bu yetkisi aslî bir yetki olmayıp kaynağını anayasa ve kanunlardan alan talî, ikincil nitelikte bir yetkidir. Ancak, Bakanlar Kurulunun yetkisi bağlı değildir. Çünkü Bakanlar Kurulu kanunla belirlenen sınırlar içinde takdir yetkisine sahiptir. Dolayısıyla doktrinde ileri sürülen bu görüş yetkinin niteliği için doğru olsa da, yetkinin türü açısından yanlıştır.

Geniş takdir yetkisine sahip vergi idareleri, bozulmanın sebebi ve kaynağı durumundadırlar. Dolayısıyla vergi idaresinde yapılacak reformlarda, idareye tanınacak takdir yetkisinin asgarî düzeyde tutulmasına dikkat edilmelidir⁶⁸¹. Vergilerin kanunîliği ilkesi gereğince vergi hukukunda idarenin takdir yetkisinin sınırlı olması ve belli şartlara bağlanması bir zorunluluktur. Tarihî gelişim içinde idarelerin keyfî tutumları sonucu parlamentolara verilmiş olan yetkinin, geniş takdir yetkileri doğuracak şekilde tekrar idarelere tanınması oldukça sakıncalı olacak ve vergi hukukunun özüne aykırı nitelik taşıyacaktır.

a. Maddî Yükümlülüklerde Vergi İdaresinin Takdir Yetkisinin Değerlendirilmesi

Anayasanın 73/4. maddesinde, takdir yetkisinin sadece Bakanlar Kurulu tarafından kullanılacağı hükme bağlanmıştır. Bu yetkinin başka bir organa devredilmesi veya başka bir organ tarafından kullanılması anayasaya aykırılık oluşturmaktadır. Bakanlar Kurulu, istisnalar dışında tamamen meclisin içinden çıktığı ve yine meclise karşı sorumlu olduğu için dolaylı da olsa vergi mükelleflerini temsil eden bir niteliğe sahiptir. Vergilendirme konusundaki takdir

⁶⁷⁸ AyM., 6.7.1993 gün ve E. 1993/5, K. 1993/25, AMKD, S. 31, C. 1, s. 226; AyM., 20.5.1997 gün ve E. 1997/36, K. 1997/52, AMKD, S. 34, C. 1, s. 131; AyM., 10.12.1962 gün ve E. 1962/198, K. 1962/111 (muhalafet şerhi), AMKD, S. 1, s. 40; Ayrıca bkz.: ÖZBUDUN, Anayasa Hukuku, s. 166 vd.; TANÖR – YÜZBAŞIOĞLU, s. 265 vd.; TEZİÇ, Anayasa, s. 15; OYTAN, Yasama Yetkisi, s. 578.

⁶⁷⁹ KARAMAN Gülser, “Vergi Kanunlarında Bakanlar Kuruluna Tanınan Yetkiler”, Maliye Dergisi, S. 66, Kasım – Aralık 1983, s. 4; ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 111, 268; “Peşin ödemeye esas alınacak oranlar konusunda, belirli sınırlar arasında değişiklik yapmak için Bakanlar Kurulu’na yetki verilmesi Anayasa’nın 73. maddesinin son fıkrasıyla tanınan bir olanağın yaşama geçirilmesidir. Yasakoyucunun yürütme organına tanıdığı ve Anayasa’dan kaynaklanan özel düzenlemenin içerdiği yetki, Anayasa’ya aykırı değil, uygun bir işlemdir. Salt Yasakoyucuya tanınan yetkilerin, yürütmeye bırakılması niteliğinde bir kurallaşma yoktur. Bakanlar Kurulu’na koşullu ve sınırlı olarak verilen değişiklik yapmak yetkisi dışında sınırın aşıldığını gösteren bir durum olmadığı gibi kendisine yetki verilen yasama organının bu yetkisinin devri niteliğinde bir düzenleme yoktur”, AyM., 07.11.1989 gün ve E. 1989/6, K. 1989/42, AMKD, S. 25, s. 405.

⁶⁸⁰ Bkz.: ALİFENDİOĞLU, 1980 Sonrası, s. 63; ARIKAN, Demokratik, s. 200; KÜTÜKÇÜ, Bakanlar Kurulu, s. 142.

⁶⁸¹ OTT Katarina, “Tax Administration Reform In Transition: The Case Of Croatia”, <http://www.internationalbudget.org/cdrom/papers/tax/croatiatax.htm>

yetkisinin sadece Bakanlar Kuruluna tanınmış olması, yetkinin keyfi bir şekilde kullanılması ihtimalini mümkün olduğunca engellemektedir. Ancak, BGK'nın 96/B maddesinde bazı vergi ve harçların maktu tarifelerinin, kanunda belirtilen alt ve üst sınırları aşmamak şartıyla belediye meclislerince belirleneceği hükmü yer almaktadır. Bu hüküm Anayasanın 73/4. maddesine aykırı olmasına rağmen, söz konusu kanun Millî Güvenlik Konseyi döneminde çıkarıldığı için Anayasanın geçici 15. maddesi uyarınca Anayasa yargısının denetimi dışında kalmaktadır⁶⁸². Ayrıca uygulamada yeniden değerlendirme oranında yapılacak artışların Maliye Bakanlığı tarafından genel tebliğlerle yapılması yoluna da gidilmektedir⁶⁸³. Anayasanın 73/4. maddesi son derece açıktır. Maddede sayılan yetkileri Bakanlar Kurulu dışında her hangi bir organın kullanması anayasaya açıkça aykırılık teşkil eder.

Bakanlar Kurulu vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muafiyet, istisna, indirim ve oranlarında kanunun belli ettiği aşağı ve yukarı sınırlar içinde kalmak şartıyla değişiklik yapabilecektir. Anayasadaki bu düzenlemeyle yasama ve yürütme organları arasında var olan kuvvetler ayrılığı ilkesi, yerini çağdaş anlayışa uygun kuvvetlerin işbirliğine bırakmıştır. Bu hüküm, birçok çağdaş anayasada bulunmayan ileri bir hüküm niteliğindedir⁶⁸⁴.

Bakanlar Kurulunun takdir yetkisi, vergilerin kanunîliği ilkesiyle beraber ele alınmalıdır. Diğer bir deyişle Anayasanın 73/4. maddesi, vergilerin kanunîliğini düzenleyen 73/3. maddesi ile birlikte incelenmelidir. Her iki fıkra hükmü birlikte değerlendirilmek suretiyle, vergilerin kanunîliği ilkesinin kapsamı tam olarak ortaya konabilir. Vergilerin kanunîliği ilkesi vergilerin kanunla konulmasını, değiştirilmesini ve kaldırılmasını ifade etmesine rağmen; vergi idaresine takdir yetkisi tanıyan hüküm sadece “değiştirme yetkisi”nden bahsetmektedir. Bakanlar Kuruluna vergilerin belli unsurlarında sınırlı bir değişiklik yapma yetkisi tanınmaktadır. O halde kanunîlik ilkesi vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin kanunla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılmasının yanı sıra, Bakanlar Kurulunun vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerde sınırlı değişiklik yapabilmesini de ifade etmektedir.

Vergilerin kanunîliği ilkesi gereğince, vergilendirmeye ilişkin temel öğelerin mutlaka kanunla düzenlenmesi, diğer bir ifadeyle mutlaka kanunla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması gerekir. Ancak Anayasanın 73/4. maddesinde sayılan dört temel öğede yani muafiyet, istisna, indirim ve oranlarda değişiklik yapma konusunda Bakanlar Kuruluna yetki

⁶⁸² ÇAĞAN, Türk Anayasası, s. 176-177.

⁶⁸³ Bkz.: ORTAÇ, Noter Senedi, s. 60, 61.

⁶⁸⁴ Bkz.: ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 95, 118; ÇAĞAN, Demokratik, s. 134.

verilebilmektedir. Maddede sayılanlar dışındaki bütün temel ögelerin düzenlenmesi bakımından yasama organının münhasır yetkisi vardır. Maddede sayılan ögelerin konulması ve kaldırılmasında da yine yasama organı yetkilidir. Bakanlar Kuruluna tanınan takdir yetkisi, çok sınırlı bir yetkidir. Dolayısıyla Bakanlar Kuruluna sayılan temel ögelerin konulması ve kaldırılmasına veya sayılanlar dışındaki temel ögelerin her türlü düzenlenmesine yönelik yetki verilmesi yahut da böyle bir yetki verilmemesine rağmen Bakanlar Kurulu tarafından bu şekilde bir düzenleme yapılması anayasaya aykırılık teşkil edecektir.

Bakanlar Kuruluna tanınan takdir yetkisinin anayasaya uygun olabilmesi için yetki verilen hususların sadece anayasada sayılan dört temel ögeden birine yönelik olması yeterli değildir. Ayrıca bu ögelerde yapılacak değişikliğinin alt ve üst sınırlarının da kanunla belli edilmiş olması gereklidir. Değişiklik yapılacak alt ve üst sınırlar belirtilmeden yetki verilmesi halinde bir sınırsızlık söz konusu olacak, anayasanın yasakladığı anlamda yasama yetkisinin devri meydana gelecektir. Anayasada verilecek yetkinin belli kriterlere bağlanmış olması, idarenin yetki kullanımında keyfiliğe kaçmasını engellemek suretiyle, kişi hak ve özgürlüklerini korumaya yönelik çok olumlu bir gelişmedir. Bakanlar Kuruluna yetkinin ancak “kanun”la verilebilecek olması da kanunîlik ilkesinin özüne uygun, keyfiliği önlemeye yönelik bir düzenlemedir.

Vergi kanunlarında Bakanlar Kuruluna çeşitli maktu had ve miktarlarla ilgili olarak değişiklik yapma yetkisi verilmektedir. Doktrindeki bir görüşe göre, Anayasanın Bakanlar Kuruluna verdiği yetki sadece muafiyet, istisna, indirim ve oranlara ilişkin olduğu için vergi kanunlarının maktu had ve miktarlarda değişiklik yapma yetkisi veren hükümleri, anayasanın çizdiği sınırları aşmaktadır⁶⁸⁵. Bir başka görüşte de anayasada bulunmayan bir yetkinin kanunla Bakanlar Kuruluna tanınması halinin anayasa aykırı olduğunun ileri sürülebileceği kabul edilmektedir. Ancak, VUK’un 177. maddesindeki tüccarların sınıflandırılmasına ilişkin maktu hadler konusundaki yetki örnek gösterilmekte ve söz konusu maktu hadlerdeki artışların vergi, resim, harç ve benzeri malî yüküm niteliğinde olmamaları ve yükümlü lehine sonuç doğurmaları gerekçe gösterilerek bu husustaki yetkinin anayasaya aykırı olmadığı ifade edilmektedir⁶⁸⁶. Bu görüşün gerekçesine katılmak mümkün değildir. Bu açıdan bakıldığında indirimler de malî yükümlülük niteliğinde değildir. Ayrıca bunların yükümlü lehine sonuç doğurmaları gerekçe gösterilmektedir. Demek ki buna göre, ödenecek verginin artmasına yol açacak, maktu had ve miktarları artıracak şekilde Bakanlar Kuruluna yetki verilmesi

⁶⁸⁵ ÖZDEN, s. 285.

⁶⁸⁶ ALİEFENDİOĞLU, 1980 Sonrası, s. 65.

anayasaya aykırı olacaktır. Diğer bir görüşte de yine aynı örnekten yola çıkılarak VUK'taki bir kısım maktu hadleri artırma yetkisi veren hükümlerin verginin yükümlüsü, konusu, matrahı gibi temel öğelerinde değişiklik gerektirmediğinden anayasaya aykırı olmadığı ileri sürülmektedir⁶⁸⁷. Bu görüşün gerekçesine de katılmak mümkün değildir. Bu görüşe göre de Bakanlar Kuruluna matrahı etkileyecek şekilde maktu miktarları artırma yetkisi verilmesi anayasa aykırılık oluşturacaktır.

İdareye takdir yetkisi tanınmasının çok çeşitli sebepleri vardır. Ancak, vergilendirme konusunda idareye değişiklik yapma yetkisi tanınmasının en önemli sebeplerinden biri enflasyondur. Enflasyonist dönemde muafiyet, istisna, indirimler ve çeşitli bazı hadlerle vergi dilimleri ve diğer maktu miktarlar aşınmış, bunların reel tutarları azalmıştır. Enflasyon, vergi kanunlarında yer alan maktu hadlerin ve mevcut oranların yeniden gözden geçirilmesini zorunlu hale getirmektedir⁶⁸⁸. Gerek enflasyonun miktar ve oranları aşındırması gerekse ekonomideki hızlı değişimler, özellikle vergi oran ve miktarları konusunda hızlı düzenlemelerin yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Enflasyon karşısında aşınan miktarları artırma konusunda idareye takdir yetkisi tanınmaktadır ve anayasada yapılan düzenleme buna uygundur. 1961 Anayasasında Bakanlar Kuruluna verilen yetkiler arasında “had”ler de sayılmaktaydı. 1982 Anayasasında bu ibarenin yer almaması, doktrinde maktu miktarlarda takdir yetkisinin bulunup bulunmadığı hakkında görüş ayrılıklarına yol açmıştır. Ancak her iki anayasa döneminde de maktu miktar ve hadler konusunda vergi kanunlarıyla aşağı yukarı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna tanınmıştır. Bakanlar Kurulu takdir yetkisine en çok oran ve maktu miktarlar konusunda ihtiyaç duymaktadır. Bakanlar Kuruluna tanınmış olan takdir yetkisi özü itibarıyla maktu miktar ve hadlerde değişiklik yapmayı kapsamaktadır. Maktu miktar ve hadlerde değişiklik yapma yetkisini içermeyen bir takdir yetkisi eksik olacak ve vergi hukuku alanında kendinden beklenen faydayı gerçekleştiremeyecektir.

Maktu, kesin bir miktarı ifade ederken; oran, kesin miktara ulaşmak için uygulanacak ölçüleri, miktarları ifade etmektedir⁶⁸⁹. Bu bakımdan her ikisi de aynı sonuca yönelmekte, her ikisi de ödenecek verginin miktarını benzer şekilde etkileme niteliğine sahip bulunmaktadır. Maktu miktar ve hadlerde değişiklik yapmak, oranlarda değişiklik yapmakla aynı sonucu içerdiğinden, bunlar aynı kapsamda değerlendirilebilirler. Bunları birbirleriyle alâkasız

⁶⁸⁷ ÇAĞAN, Türk Anayasası, s. 175.

⁶⁸⁸ KARAMAN, s. 3.

⁶⁸⁹ “Maktu”, kesin, değişmeyecek şekilde paha biçilmiş, pazarlıksız gibi anlamlara; “oran”, ise nispet, had, sınır, ölçü, miktar anlamına gelmektedir. Bkz.: DOĞAN D. Mehmet, **Büyük Türkçe Sözlük**, İstanbul (yayın yılı yok), s. 733, 863.

unsurlar olarak görmek yanlış olacaktır. Bakanlar Kuruluna maktu miktar ve hadlerle ilgili olarak vergi kanunlarıyla yetki verilmesi anayasaya aykırılık oluşturmayacaktır. Önemli olan yetki veren vergi kanunlarında maktu miktar ve hadlerde değişiklik yapılabilecek aşağı ve yukarı sınırların açıkça belirlenmiş olması gerektiğidir.

Bakanlar Kurulunun Anayasanın 73/4. maddesine göre yetkili olduğu ögelerden biri olan “oran”lar hakkında, kanunda aşağı sınır olarak sıfır oranının (% 0) belirlenip belirlenemeyeceği doktrinde görüş ayrılıklarına sebep olmuştur. Bir görüşe göre, Bakanlar Kurulunca bir vergi oranının sıfıra indirilmesi verginin kaldırılması anlamına gelir. Bu yüzden münhasıran yasama organına tanınmış bir yetkinin (verginin kaldırılması yetkisinin) Bakanlar Kuruluna verilmesi mümkün olmamalıdır⁶⁹⁰. Buna benzer nitelikte diğer bir görüşe göre vergi oranının sıfıra indirilmesi teknik anlamda verginin kaldırılması değilse de verginin alınmamasına yol açmaktadır. Oysa anayasadaki aşağı sınır terimi hiçbir zaman yokluk ifadesi olan ve bir sınır oluşturmeyen sıfır sayısını içine almamaktadır. Bu yüzden bu görüşe göre Bakanlar Kuruluna bir vergi oranını sıfıra indirme yetkisi veren bir kanun hükmü anayasaya aykırılık teşkil eder⁶⁹¹. Bu görüşler doğrultusunda Bakanlar Kuruluna vergi oranlarında değişiklik yapma yetkisinin tanınması halinde, aşağı sınır olarak % 1 oranının belirlenmesi gerektiği de ileri sürülmektedir⁶⁹². Ancak buna rağmen sıfıra indirilen oranın tekrar eski oranına çıkarılması için yeni bir kanuna gerek olmadığı da belirtilmekte ve görüş kendi içinde çelişkili hale gelmektedir⁶⁹³. Daha tutarlı olan bir başka görüşe göre ise, bir vergi oranının sıfıra indirilmesi durumunda o vergi kaldırılmış olmamakta, sadece sıfır olarak belirlendiği sürece uygulanmamaktadır. Bakanlar Kurulu sıfıra indirdiği oranı, tekrar kanundaki sınırlar dahilinde yükseltme yetkisine sahiptir⁶⁹⁴.

Anayasa Mahkemesi de bir kararında Bakanlar Kuruluna bir vergi oranını sıfıra indirme yetkisi verilmesinin anayasaya aykırı olmadığına hükmetmiştir: “Vergi oranlarının, kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde Bakanlar Kurulunca değiştirilebilmesi, mevcut ekonomik koşulların özelliklerine göre önemli sosyo-ekonomik amaçlara ulaşabilmek için gereklidir. Bir vergi oranının sıfıra indirilmesi, hiçbir zaman o verginin kaldırıldığı

⁶⁹⁰ DOĞRUSÖZ, Vergilendirme, s. 72; YÜREKLİ, s. 290; TAVŞANCI, Yürütme Organı, s. 150; DOĞRUSÖZ Bumin, **Vergi Hukukundaki Gelişmeler**, Gelirler Genel Müdürlüğü, 7-10 Ekim 1991 Marmaris, s. 99-100.

⁶⁹¹ GÜNEŞ G., s. 27-28, 162.

⁶⁹² DOĞRUSÖZ, Vergilendirme, s. 72; ARIKAN, Demokratik, s. 201.

⁶⁹³ “Ancak oran yükseltileceğinde yeni bir kanuna ihtiyaç olmasa da yanlış yorumlara meydan vermemek için Bakanlar Kuruluna oranları en az % 1’e kadar indirebilme yetkisi tanınabilir ve % 1’in altına düşürülme ihtiyacı duyulduğunda kanun ile vergi kaldırılabilir”. Bkz.: ARIKAN, Demokratik, s. 201.

⁶⁹⁴ ÇAĞAN, Türk Anayasası, s. 174-175.

anlamına gelmez. Bu durumda vergi bir kurum olarak devam etmekte olup Bakanlar Kurulu, ekonomik şartlara göre istediği zaman bu oranı yeniden kanunla belirlenen düzeye yükseltebilir”⁶⁹⁵. Kararda ifade edildiği üzere ekonomik şartların özelliklerine göre Bakanlar Kuruluna vergi oranını sıfıra indirme yetkisi tanınabilir ve bu da takdir yetkisinin sınırları içinde yer alır.

Oranın sıfıra indirilmesi halinde vergi kalkmış olmayacak sadece sıfır olarak belirlendiği süre için uygulanmayacaktır. Böyle bir yetki kanunla verilmek ve sınırları açıkça belirtilmek şartıyla anayasaya uygun olacaktır. Bakanlar Kurulu sıfıra indirmiş olduğu bir oranı daha sonra durumun özelliklerini takdir ederek kanundaki sınırlar içinde değiştirebilecektir. Eğer oranın sıfıra indirilmesi durumunda vergi kalkmış olsaydı, Bakanlar Kurulu bu oranı tekrar yükseltmezdi. Doktrinde oranın en az % 1 olarak belli edilmesi önerisinin ise geçerli bir dayanağı bulunmamaktadır. Bu durumda oranın pekâlâ % 0.1 veya % 0.01 olarak belirlenmesi gerektiği de önerilebilir ki bunların pratik bir faydası bulunmamaktadır. Takdir yetkisi belli sebeplere dayanılarak tanınmaktadır. Dolayısıyla oranın sıfıra indirilme yetkisinin verilmesinin gerekliliği mevcutsa, böyle bir yetki tanınabilir ve Bakanlar Kurulu da halin icaplarına göre bunu değerlendirerek yetkisini kullanabilir. Bir vergi kanununun bütçenin C cetvelinde yer almaması halinde, söz konusu kanun uygulanamayacaktır. Bu halde de vergi ortadan kalkmamakta fakat, bütçenin C cetvelinde yer almadığı süre için uygulanmamaktadır. Ayrıca vergi oranının sıfıra indirilmesi halinde malî gücün etkilenme ihtimâli vardır. Bu yüzden Bakanlar Kurulu takdir yetkisini kullanırken eşitlik ve malî güce göre vergilendirme ilkelerini de gözönüne almalı, böyle bir yetkiyi kullanmanın sonuçlarını iyi hesap etmelidir.

Doktrinde, Anayasanın 73/4. maddesi hükmü olmasa da her yıl bütçe vesilesiyle vergi oran ve indirimlerinin kendi organik kanunlarında enflasyona göre ayarlanmaları gerektiği ileri sürülmüştür. Bu görüşe göre meselâ bütçenin C cetveline konularak yıllık tasdike tâbi olan Gelir Vergisi Kanunu, aslında ilk kanunlaştığı zamandaki şartlara göre belirlenmiştir. Dolayısıyla enflasyon sebebiyle ortaya çıkan artışların giderilmeleri gerekir ve bu da bütçe ile yapılabilir⁶⁹⁶. Buna benzer nitelikteki bir başka görüşe göre ise, anayasanın bütçe ile ilgili hükümlerinin değiştirilmesi şartıyla idareye fiyatlar genel düzeyindeki artışın belli bir yüzdesi veya tamamı ölçüsünde vergi tarifelerinde, muaflık, istisna, indirim ve cezalarında artırma

⁶⁹⁵ AyM., 19.3.1987 gün ve E. 1986/5, K. 1987/7, AMKD, S. 23, s. 160.

⁶⁹⁶ OCAKÇIOĞLU, s. 452-453, 464.

yapma yetkisi sağlanabilir⁶⁹⁷. Çeşitli ülkelerde bütçe vasıtasıyla vergiler konusunda değişiklik yapılabilir. Örneğin İngiltere’de bütçenin önemli bir yeri vardır ve belli vergi kanunlarında bütçe vasıtasıyla önemli değişiklikler yapılabilir⁶⁹⁸.

İleri sürülen görüşler kendi içinde tutarlıdır. Enflasyon dolayısıyla aşınan miktarların her yıl bütçe ile artırılması faydalı sonuçlar verebilir. Ancak bütçe vasıtasıyla maktu vergi ve miktarların artırılmasının Türkiye’de uygulanabilmesi için anayasada bir değişikliğin yapılması lâzımdır. Anayasadaki düzenleme karşısında Türkiye’de böyle bir uygulamaya gidilemez. Ayrıca bu görüşler olaya sadece enflasyon açısından yaklaşmaktadır. Oysa idareye takdir yetkisi çok çeşitli sebeplerle tanınmaktadır. Yalnızca enflasyonun etkilerini giderme bakımından bütçe vasıtasıyla değişiklikler yapılması düşünülebilir. Fakat anayasada idareye vergilendirme konusunda tanınan yetki sonrası artık böyle bir düzenlemeye gerek kalmamıştır. Bakanlar Kurulu yetkisini kullanmak suretiyle gerekli tedbirleri alıp düzenlemeleri yapacaktır. Yeniden değerlendirme müessesesi de bu konuda yeterli imkân sağlamaktadır. Kısaca bütçe ile enflasyonun aşındırdığı miktarlar konusunda düzenleme yapılması mümkün değildir, buna ihtiyaç da yoktur.

Bakanlar Kuruluna vergi oranlarıyla ilgili olarak çok geniş sınırlar içinde yetki verilmesi, doktrinde haklı olarak eleştirilmektedir. Bakanlar Kuruluna 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun 33/2. maddesi ile % 15 olan vergi oranını % 1’e (kambyo muamelelerinde % 0’a) kadar indirme ve Katma Değer Vergisi Kanununun 28. maddesi ile vergi oranını dört katına kadar artırma ve % 1’e kadar indirme yetkisi verilmesi, bu geniş sınırlara örnek olarak gösterilmektedir. Yetkinin sınırlarının bu kadar geniş bir marj içinde belirlenmesi, Bakanlar Kuruluna mevcut bir vergi kadar veya ondan çok daha fazla vergi koyma gibi bir imkân tanımaktadır. Bu yüzden çok geniş sınırlar içinde takdir yetkisi

⁶⁹⁷ Bu görüşü ileri süren yazar, 1971 yılında Hollanda’da geçilen uygulamayı örnek olarak göstermektedir. Orada Maliye Bakanına her yıl tüketici fiyat endekslerindeki artışın % 80 - % 100’lük bir kısmını gelir vergisi indirimlerine ve matrah dilimlerine yansıtma yetkisi verilmiştir. Böylece enflasyonun, artan oranlı gelir vergisini bozucu etkisi giderilmek istenmiştir. Bkz.: ÇAĞAN, Demokratik, s. 135; Ayrıca bkz.: ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 106, 269.

⁶⁹⁸ İngiltere’de damga vergisi, veraset vergisi gibi bazı vergiler sürekli olarak uygulanmak üzere kanunla konulur ve tekrar kanunla değiştirilinceye veya kaldırılıncaya kadar yürürlükte kalırlar. Gelir, kurumlar, katma değer vergisi gibi bazı vergiler ise malî yılda (6 nisan – 5 nisan) uygulanmak üzere Bütçe Kanunu ile konulurlar. Bu yıllık vergiler bütçe izin ve yöntemleriyle yönetilip düzenlenir ve daimi kanunlarıyla (örneğin 1988 tarihli Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu gibi) uygulanırlar. Bu vergiler her yılın bütçe kanunu ile yeniden yürürlüğe konur. Vergilerin oranlarında da gerekli durumlarda ilgili bütçe yılında uygulanmak üzere, bütçe kanunlarıyla değişiklikler yapılır. Bu konuda bkz.: ALDER John, **Constitutional and Administrative Law**, London 1994, s. 177; ARIKAN, Demokratik, s. 37, 74; ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 79.

tanımının vergilerin kanunîliği ilkesine aykırılık oluşturacağı ileri sürülmektedir⁶⁹⁹. Bakanlar Kuruluna yetki verilen alt ve üst sınırlar arasındaki makasın da ölçülü olması gerekmektedir. Bakanlar Kurulu yetkisini kullanırken malî güce göre vergileme ilkesini gözetmelidir⁷⁰⁰.

Bakanlar Kuruluna verilecek yetkinin üst sınırının çok yüksek olarak belirlenmesi de çeşitli sakıncaları beraberinde getirmektedir. Her şeyden önce, böyle bir yetki verilmesi takdir yetkisinin keyfî olarak kullanılabilme ihtimalini artırmaktadır. Bu şekilde bir yetki devri sadece vergilerin kanunîliği ilkesini değil aynı zamanda vergilerin belirli olması ve malî güce uygun olarak alınması ilkelerini de zedeleyecektir. Bir vergi oranını birkaç kata kadar yükseltme yetkisi verilmesi, adeta yeni vergi koyma yetkisinin tanınması gibi bir etki oluşturmaktadır. Örneğin % 10 olan bir vergi oranının % 30'a kadar çıkarılması yetkisinin verilmesi, o vergiyi üç kat artırma anlamına gelecek, hatta ek vergi konulmuş olması gibi bir etkiye yol açabilecektir. Bu da vergilerin kanunîliğine aykırılık teşkil edeceği gibi aynı zamanda malî gücü de etkileyecektir. Ayrıca bu şekilde geniş marj içinde yetki verilmesi, mükelleflerin geleceğe yönelik planlarını engelleyeceği için vergilerin belirliliği ve hukukî güvenlik ilkelerini de zedeleyecek niteliktedir.

Kanun koyucu kendisi bir vergi oranı koyar veya değiştirirken, mutlaka anayasal ilkelere uygun olarak davranmak zorundadır. Bu ilkelere uyulmadığı takdirde, yapılan düzenleme Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilebilecektir. İşte, Bakanlar Kuruluna takdir yetkisi tanınırken de kanun koyucu anayasayı ve anayasal ilkeleri gözönünde bulundurmak ve bunlara uygun bir şekilde yetki vermek zorundadır. Bu ilkelere aykırı olarak Bakanlar Kuruluna yetki devreden bir kanun hükmü de aynı şekilde Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilebilecektir. Dolayısıyla kanun koyucu kendisi düzenleme yaparken nasıl ki anayasal ilkelere uymak zorunda ise, Bakanlar Kuruluna takdir yetkisi tanırken de aynı şekilde anayasaya uygun davranmak ve yetkinin sınırlarını ona göre belirlemek zorundadır. Yasama organı yetki verirken ölçülülük ilkesini dikkate almalı, verilen yetkinin ölçülü, orantılı olmasını sağlamalıdır. Aynı şekilde, Bakanlar Kurulu da takdir yetkisini gerek yetki veren kanun hükmüne gerekse anayasal ilkelere uygun olarak kullanmak zorundadır. Bakanlar Kurulu yetkisini kullanırken malî güce göre vergilendirme, eşitlik, ölçülülük gibi diğer ilkelere de uymalı, takdir yetkisi çok geniş marjlar içinde tanınmış olsa dahi bunu ölçülülük ilkesine uygun olarak kullanılmalıdır. Aksi halde takdir yetkisinin hukuka aykırı kullanımı söz

⁶⁹⁹ Bu konuda bkz.: EROL, Vergi Yasaları, s. 30, 35-36; EROL, Uygulamalar, s. 89-90; KELECİOĞLU, s. 164; ASLAN Abdullah, "Anayasal Mali Düzen Üzerine", Vergi Dünyası, S. 251, Temmuz 2002, s. 6; BATIREL, s. 5.

⁷⁰⁰ YALTI, s.105.

konusu olacağı için Bakanlar Kurulu kararı Danıştay tarafından iptal edilebilecektir. Bakanlar Kurulunun yetkisini kullanması da Danıştay tarafından denetlenmekte; bu denetleme sırasında yetki veren kanunun anayasaya aykırılığı düşünülüyorsa itiraz yoluyla Anayasaya Mahkemesine başvurulabilmektedir.

Vergilerin kanunîliği ilkesi gereğince vergi muafiyet ve istisnaları sadece yasama organı tarafından çıkarılan kanunlarla konulabilir, kaldırılabilir⁷⁰¹. Ancak vergi kanunlarında bu ilkeye aykırı hükümler yer alabilmektedir⁷⁰². Bakanlar Kuruluna yeni muafiyet istisna koyma yetkisi verilmesi anayasaya aykırılık oluşturacaktır. Bakanlar Kurulu mevcut muafiyet, istisna ve indirimleri de kaldıramaz; sadece kanunda belirtilen aşağı ve yukarı sınırlar içinde değişiklik yapabilir. Bu bakımdan anayasada belirtilen aşağı ve yukarı sınırlar ibaresi, kanunda muafiyet, istisna ve indirimleri düzenleyen kurallarda yer alan sayısal ifadelerle yönelik olacaktır⁷⁰³. Muafiyet, mükellefiyet ile ilgili bir husus olduğu için bunun aşağı ve yukarı sınırları bulunmayacağından, muafiyet konusunda yetki verilmesi eleştirilmektedir⁷⁰⁴. Ancak, muafiyet kavramı bakımından “aşağı ve yukarı sınırlar” ibaresi, muafiyetin belirlenmesine yönelik sayısal ifadeler olarak anlaşılmalıdır. Sadece lafzî yorum yaparak eleştirmek pek isabetli bir yaklaşım olmayacaktır.

Bazı vergi kanunlarında, o vergiye ilişkin muafiyet, istisna ve indirimlerin sadece o kanuna hüküm konularak getirilebileceği ve ilgili kanunda yer almayan muafiyet ve istisnaların hükümsüz olduğu belirtilmektedir. Bu kurallara aykırı düzenlemeler yapılması halinde ortaya çıkan sorun, genel kanun – özel kanun ile önceki kanun – sonraki kanun ilişkisi içinde çözülecek ve önceki genel düzenlemelere uymayan sonraki özel kanun hükmü uygulanacaktır⁷⁰⁵. Buna göre, önceki genel düzenlemelerdeki sınırlamaya aykırı bir şekilde, sonradan çıkarılan başka bir özel kanunla vergi istisnası getiren bir hükmün Bakanlar Kuruluna yetki tanınması halinde, tanınan bu yetki geçerli olacaktır.

Anayasanın 73/4. maddesine göre Bakanlar Kuruluna verilecek yetkinin sınırları yasama organı tarafından belirlenecektir. Kanunla takdir yetkisi verilirken, aşağı ve yukarı

⁷⁰¹ ÇAĞAN, Demokratik, s. 133; ÖZDEN, s. 282; YERELİ Ahmet Burçin – MERİÇ Metin, “Vergilendirme Yetkisi ve Kamu Kaynaklarının Etkin Kullanımı”, Maliye Yazıları, S. 35, Nisan-Haziran 1992, s. 66.

⁷⁰² Örneğin KDVK’nın 14. maddesinde Bakanlar Kuruluna bazı taşıma işlerini vergiden istisna tutma yetkisi verilmiştir. Nitekim bu yetki 84/8889 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile kullanılmıştır. Çıkarılan bu Bakanlar Kurulu kararıyla, transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında deniz, kara, hava ve demiryolu ile yapılan yük ve yolcu taşıma işleri vergiden istisna tutulmuştur. Bkz.: 84/8889 sayılı Bakanlar Kurulu kararı, RG., 28.12.1984, S. 18619.

⁷⁰³ Bkz.: GÜNEŞ G., s. 162.

⁷⁰⁴ BATIREL, s. 5.

⁷⁰⁵ Bkz.: GÜZEL Bayram, “Vergi Kanunlarındaki İstisna ve Muafiyetlere Ait Sınırlamalar ve Sınırlamalara Aykırı Olan Diğer Kanun Hükümlerinin Geçerlik Sorunu”, Yaklaşım, S. 106, Ekim 2001, s. 136 vd.

sınırlara ek bazı şartlar da getirilebilir. Böylece takdir yetkisi, getirilen bu şartlarla biraz daha daraltılabilir. Böyle bir durumda Bakanlar Kurulu yetkisini kullanırken bu ek şartlara da uymak zorundadır. Ancak getirilen yeni sınırların çerçevesinin iyi çizilmesi, bu sınırların belli olması gerekir. Takdir yetkisine kanunla getirilen bu ek sınırlamalar, kişilere ek güvence sağlamaları bakımından olumlu sonuç doğurmaktadır. Ayrıca, Bakanlar Kurulu kendisine verilen yetki dışında kanunda hiçbir değişiklik yapamayacağı gibi kanuna herhangi bir ilave de yapamaz⁷⁰⁶. Bakanlar Kurulunun kendisine yetki tanınmayan bir konuda bu şekilde kanunda değişiklik yapması, anayasaya açıkça aykırıdır.

Bakanlar Kurulunun takdir yetkisini çok sık kullanması, mevzuatı takibin zorlaşması, mükelleflerin geleceğe yönelik planlar yapamamaları gibi gerekçelerle eleştirilmektedir⁷⁰⁷. Bu yüzden yetkinin kullanılmasına sınırlama getirilmesi önerilmektedir⁷⁰⁸. Gerçekten de kanun değişikliklerinin bile takibinin zor olduğu bir hukuk dalında, idarenin düzenleyici işlemlerinin takip edilmesi çok daha büyük bir sorun haline gelmektedir. Bu bakımdan yetkinin sık kullanımı ister istemez hukukî güvenlik ilkesine ve vergilerin belirliliğine aykırı bir durum oluşturmaktadır. Takdir yetkisinin sık kullanılması aynı zamanda idarî istikrar ilkesiyle bunun vergi hukukundaki uzantısı niteliğindeki vergide istikrar ilkesini de zedeler niteliktedir. Yetkinin sık kullanılması beraberinde birçok sakıncalar getirmektedir. Ancak bu sakıncaların önlenmesi için takdir yetkisinin kullanımının sınırlandırılması doğru bir yaklaşım olmayacaktır. Yetkinin kullanımının sınırlanması, ihtiyaç duyulan bir dönemde yetkinin kullanılamaması gibi bir sonuç doğurabilir. Ekonomik hayattaki değişmeler hızlı cereyan ettiği için yetkinin bazı durumlarda birden çok defa kullanılması ihtiyacı hissedilebilir. Bu yüzden yetkinin kullanımının yargı tarafından denetlenmesine ağırlık verilmelidir.

Yetki verilirken sebep gösterilmesi istenmemiş olsa dahi, Bakanlar Kurulu yetkisini kullanırken mutlaka bir sebebe dayanmak zorundadır. Re'sen araştırma ilkesi gereğince Danıştay takdir yetkisine dayanılarak yapılan işlemin gerekçesini araştırarak, işlemin geçerli ve haklı bir sebebe dayanıp dayanmadığını inceleyecektir. Eğer sebep bakımından hukuka aykırılık varsa işlem iptal edilecektir. Sadece ilgili kanun hükmü yeterli gerekçe olmayacaktır. Dolayısıyla yetkinin kullanımının sınırlandırılması yerine, yetki kullanımının yargı tarafından etkin denetimine ağırlık verilmelidir. Takdir yetkisinin kullanılmasının haklı ve geçerli bir

⁷⁰⁶ D.4.d., 13.7.2005 gün ve E. 2004/209, K. 2005/1440, DD, S. 111, s. 153.

⁷⁰⁷ Bkz.: KUMRULU, **Vergi Hukukundaki Gelişmeler**, s. 70-71; ESEN, Yetki Sınırı, s. 6.

⁷⁰⁸ ÖZDEN, s. 286; ARIKAN, yetkinin sınırlandırılmasının daha istikrarlı bir yetki kullanımı için gerekli olduğunu kabul etmekte ve daha ileri giderek anayasaya Bakanlar Kurulunun kendine tanınan yetkiyi gerektiğinde yılda sadece bir kez kullanabileceğine ilişkin bir hükmün eklenmesini önermektedir. Bkz.: ARIKAN, Demokratik, s. 235.

sebebe dayandığı durumlarda, yetkinin sık kullanılmasının tartışılması gereksizdir, çünkü yetkinin kullanılması bir ihtiyaca dayanmaktadır. Özellikle sebep unsuru üzerinde yapılacak yargı denetimi, takdir yetkisinin gereksiz yere sık kullanımını engelleyici özelliğe sahiptir ve bu bakımdan çok önemli bir görev ifa etmektedir.

Yukarıdaki bilgiler doğrultusunda Anayasanın 73/4. maddesinde düzenlenen takdir yetkisi, unsurları bakımından şu şekilde incelenebilir: Her şeyden önce yetki unsuru bakımından bir bağlı yetki söz konusudur. Çünkü takdir yetkisi sadece Bakanlar Kuruluna tanınmıştır ve bu yetkinin başka bir organ tarafından kullanılmasına imkân yoktur. Yetkinin hangi işlem türüyle kullanılacağı belirtilmediği için, Bakanlar Kurulu istediği işlem türüyle bu yetkisini kullanabilecektir. Ancak seçilen işlem türünün şekil şartlarına uyulması zorunludur. Sebep gösterilmediği için bu unsur bakımından takdir yetkisi bulunmaktadır. Bakanlar Kurulunun konu unsuru yani sonuç bakımından da takdir yetkisi bulunmaktadır, çünkü aşağı ve yukarı sınırlar arasında istediği sonucu seçebilir. Ayrıca yetkiyi kullanma zamanını da kural olarak serbestçe takdir edebilir. Takdir yetkisi neticede kamu yararını gerçekleştirmeye yönelik olduğu için, amaç unsuru bakımından bağlı yetki söz konusudur.

b. Şeklî Yükümlülükler, Vergilendirme Usûl ve Esasları ile Bazı Vergilendirme Ölçülerinde Vergi İdaresinin Takdir Yetkisinin Değerlendirilmesi

Şeklî yükümlülükler ikili bir ayrıma tâbi tutulabilirler. Aslî nitelikteki şeklî yükümlülükler kişilere malî yük getiren, esaslı unsurlarının kanunla düzenlenmesi gereken ve bu konuda vergi idaresine oldukça sınırlı bir şekilde takdir yetkisi tanınabilecek yükümlülüklerdir. Bunlar, vergilerin temel öğeleri kadar önemlidirler⁷⁰⁹. Talî şeklî yükümlülükler konusunda ise vergi idaresine takdir yetkisi tanınabilir. Çünkü bunlar hiçbir malî yük getirmeyen yükümlülüklerdir.

Anayasanın 73/4. maddesinde şeklî yükümlülüklerle ilgili bir açıklık bulunmamaktadır. Ancak doktrinde, vergi idaresine hiçbir şeklî yükümlülüğü olmayan kişiler hakkında şeklî yükümlülük getirecek veya verginin tahsili için yükümlülerce yapılacak masrafları artıracak, ek kaynak harcaması gerektirecek nitelikte bir değişiklik yapma yetkisinin tanınamayacağı kabul edilmektedir⁷¹⁰. Dolayısıyla vergi idaresi hiçbir şeklî

⁷⁰⁹ Zaten vergilerin kanuniliği ilkesi sadece vergi alacağının öğelerinin değil, aynı zamanda şeklî yükümlülüklerin de kanunla düzenlenmesini gerektirmektedir. ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 100-101; DOĞRUSÖZ, Vergilendirme, s. 70; ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 72; GÜNEŞ G., s. 127.

⁷¹⁰ DOĞRUSÖZ, Vergilendirme, s. 71; GÜNEŞ G., s. 163; ARIKAN, Demokratik, s. 201-202; TAVŞANCI, Yürütme Organı, s. 151; TEKBAŞ Abdullah – ÖZ Ersan, “Görev tazminatını Vergiden İstisna Eden Düzenlemelerin Vergilerin Kanuniliği İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları, S. 178, Temmuz 2003, s. 182.

yükümlülüğü olmayan kimseler için talî nitelikte bile olsa şeklî yükümlülük getiremeyecektir. Vergi idaresinin şeklî yükümlülüklerle ilgili yapacağı değişiklikler de ancak yükümlülerin giderlerini artırmamak, onlara fazladan malî külfet yüklememek şartıyla mümkün olabilecektir. Diğer bir ifadeyle, vergi idaresine sadece mevcut yükümlüler hakkında talî şeklî yükümlülük getirme, getirilen bu talî yükümlülüğü değiştirme ve kaldırma konusunda yetki verilebilir.

Vergi hukukunda her ne kadar sayma yöntemi ve detaylı düzenleme esas olsa da bu durum, kanunun her konuyu en ince ayrıntısına kadar düzenlemesi anlamına gelmez. Kanun, temel ögeleri ve çerçevelerini belirledikten sonra ayrıntıya ilişkin konularda idareye pekâlâ takdir yetkisi tanıyabilir. Takdir yetkisi kanunîliğin karşıtı gibi görünse de, aynı zamanda kanunîlik ilkesini tamamlayıcı niteliktedir⁷¹¹. İdarenin kendisine yetki tanınan konularda yaptığı düzenlemeler, hukukî durumu açıklığa kavuşturmak suretiyle kişi özgürlüklerinin korunmasına yardımcı olacaktır. İdarenin ayrıntılara ve teknik konulara ilişkin olarak takdir yetkisine sahip olması uygulamanın gelişmesi ve düzenlenmesi ile kamu yararının gerçekleşmesi bakımından oldukça önemli fonksiyon görmektedir.

Yasama organı ile yürütme organının düzenleme alanını ayırmak için “temel ögeler-ayrıntıya ilişkin konular” ayrımı yapılmaktadır. Temel ögeler ile ayrıntılara ilişkin konular arasında ayrım yapılması, bu ayrımın belirsiz olması ve hukukî sonuç doğuracak nitelikte olmaması gibi gerekçelerle eleştirilmiş ve böyle bir ayrıma karşı çıkmıştır⁷¹². Her ne kadar bu kriter kesin ve tam bir alan ve yetki ayrımını gerçekleştiremeye de idarenin düzenleme alanını belirten daha elverişli bir kriter de bulunmamaktadır⁷¹³. İdarenin takdir yetkisinin incelenebilmesi için böyle bir ayrım yapılması zorunludur. İdarenin takdir yetkisinin derecesinin ve sınırlarının tespitinde bu ayrım çok önemli bir yere sahiptir.

Anayasa Mahkemesi de kararlarında bu ayrımı kullanmaktadır: “Anayasa’nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasına göre vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümler yasa ile konulabilir. Bu konuda maddenin son fıkrasında belirtilen ayrık 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

⁷¹¹ BAŞPINAR, s. 63-64.

⁷¹² Bkz.: DURAN, Sınırlar, s. 476-477; “Teferruat ve teknik konu deyimi, aslında hukukî bir terim değildir. ... Hukukta bahis konusu olan, düzenlemenin kişilere yeni bir yüküm yükleyip yüklediği, bazı haklar doğurup doğurmadığıdır. Eğer böyle bir hukukî sonuç doğuyorsa, bu sonucun çok veya az önemli olması onun mahiyeti üzerinde bir etki yapamaz” Ayrıntılı bilgi için bkz.: GÜNEŞ T., s. 101-102, 121, 129.

⁷¹³ ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 131; ÇAĞAN, Demokratik, s. 133-134; DOĞRUSÖZ, Vergilendirme, s. 70.

düzenleyebileceği gibi, çerçevesini belirleyerek idarî düzenlemelere de bırakabilir”⁷¹⁴. Anayasa Mahkemesi, ayrıntı ve tekniğe ilişkin konularda vergi idaresine takdir yetkisi tanınmanın bir zorunluluk olduğunu da kararlarında ifade etmektedir: “Kanunlarda, bu kadar etraflı ve teknik hususlara yer verilemeyeceğinden amacın ve alınacak tedbirlerin sınırlarının belirtilmesiyle yetinilmesi ve teknik hususların düzenlenmesi konusunda, yürütme organına yetki tanınması zaruridir”⁷¹⁵. Anayasa Mahkemesi bu kararında ayrıntılara ilişkin konuları, uygulamaya ve uzmanlığa yönelik kurallar olarak belirtmiş ve bunların Anayasanın 73/4. maddesi kapsamı dışında bulunduğunu vurgulamıştır.

Anayasanın 73/4. maddesinde şekli yükümlükler konusunda olduğu gibi ayrıntı ve tekniğe ilişkin hususlar bakımından da bir hüküm bulunmamaktadır. Kanun koyucu vergilendirmeye ilişkin temel öğeleri belirledikten sonra ayrıntıya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin hususların düzenlenmesinde vergi idaresine takdir yetkisi tanıyabilir. Tabii ki vergi idaresi kendisine bu konuda yetki veren vergi kanunlarının sınırları içinde kalmalıdır⁷¹⁶. İdarenin takdir yetkisi esas itibarıyla ayrıntılar, uzmanlık isteyen teknik konular bakımından söz konusudur ve bunlarda takdir yetkisi geniştir. Vergi hukukunda kanunilik ilkesinin gereği olarak vergilendirmenin temel öğeleri bakımından idarenin takdir yetkisi oldukça dar ve sınırlı bir yetkidir. Bu bilgiler ışığında vergilendirme alanında idarenin takdir yetkisinin, kural

⁷¹⁴ AyM., 26.6.1996 gün ve E. 1996/5, K. 1996/26, AMKD, S. 37, C. 1, s. 39; “Yasakoyucu tarafından yürütmeye bırakılan düzenleme alanı, vergilendirme ile ilgili temel kurallar olmayıp, yasaca belirlenen sorumluluğun uygulanmasına ait teknik düzenlemeler ve ayrıntılardır. Yasakoyucu belirli konularda gerekli temel kuralları koyup çerçeveyi çizer, uygun ve gerekli görürse bu kuralların uygulanması yolunda belirlenmiş alanlar bırakır. Bu alanlarda düzenleme yetkisine dayanarak idare kimi düzenlemeler yapabilir”, AyM., 25.5.1993 gün ve E. 1993/3, K. 1993/20, <http://www.anayasa.gov.tr/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1993/K1993-20.htm>; “Yasama organının, vergi alanında her konuyu bütün kapsam ve ayrıntılarıyla düzenlemesinin olanaklı bulunmadığı hallerde, vergilendirmenin temel öğelerini belirleyerek, uygulamaya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin konularda yürütme organına düzenleyici idarî işlemlerde bulunma yetkisi verilebilir. Yürütme organına verilen yetki, vergilendirmenin temel öğelerine ilişkin olmayıp yasayla getirilen düzenlemeyi açıklayıcı ve tamamlayıcı niteliktedir”, AyM., 14.5.1997 gün ve E. 1996/75, K. 1997/50, AMKD, S. 36, C. 1, s. 111.

⁷¹⁵ “Çünkü alınacak tedbirlerin, zamana ve tatbikatın gidişine göre, değiştirilmesi veya kaldırılması ihtiyacı zaman zaman duyulacak ve bu tedbirlerin tâyin ve tesbitini kanunlara bırakmak bunların vaktinde alınamaması, yeni tedbirler kanunlaşınca kadar geçecek zamanda, kanun koyanın amacına uygunluğunu kaybeden veya artık yetersiz hale gelen hükümlerin devamı neticesini doğuracaktır”, AyM., 7.3.1963 gün ve E. 1962/281, K. 1963/52, AMKD, S. 1, s. 123; “Yasama organı, herhangi bir sahayı Anayasaya uygun olması şartı ile düzenleyebilir. Bu düzenlemede bütün ihtimalleri gözönünde bulundurarak teferruata ait hükümleri de tesbit etmek yetkisini haiz ise de; zamanın gereklerine göre sık sık tedbirler alınmasına veya alınan tedbirlerin kaldırılmasına ve yerine göre tekrar konulmasına lüzum görülen hallerde, yasama organının, yapısı bakımından, ağır işlemesi ve günlük olayları izleyerek zamanında tedbirler almasının güçlüğü karşısında esaslı hükümleri tesbit ettikten sonra ihtisasa ve idare tekniğine taallük eden hususların düzenlenmesi için Hükümeti görevlendirmesi de yasama yetkisini kullanmaktan başka bir şey değildir. Şu hale göre; bu durumu yasama yetkisinin yürütme organına bırakıldığı anlamına almak doğru olamaz”, AyM., 28.3.1963 gün ve E. 1963/4, K. 1963/71, AMKD, S. 1, s. 164.

⁷¹⁶ “Yürütme organı, vergilendirme tekniğine ve ayrıntılara ilişkin konuları düzenlerken vergi yasalarının sınırları içinde kalmak zorundadır”, AyM., 14.5.1997 gün ve E. 1996/75, K. 1997/50, AMKD, S. 36, C. 1, s. 111.

olarak daha çok uygulamadaki talî sorunlara, ayrıntılara ilişkin olarak bulunduğu rahatlıkla söylenebilir.

Ayrıntılara ilişkin konularda yapılacak düzenlemelerin mükelleflere hiçbir masraf, malî yük getirmemesi gerekmektedir⁷¹⁷. Talî şekli yükümlülükler bir bakıma ayrıntılara ilişkin konuların kapsamına girmektedir. Her ikisinde de vergi mükelleflerine bir malî yük getirilmemesi asıldır. Ancak ayrıntılar ve teknik konular, talî şekli yükümlülüklerden daha geniştir. Çünkü bunlar esas itibarıyla uygulamaya yönelik açıklayıcı, yol gösterici niteliktedirler. İdarenin ayrıntılara ilişkin yapacağı düzenlemeler sadece mükelleflere değil aynı zamanda idarenin iç işlerine yönelik de olabilir. Bu bakımdan ayrıntı ve teknik konular, talî şekli yükümlülükleri de kapsayan çok daha geniş bir kavramdır. Vergi idaresine bu konularda tanınacak takdir yetkisi, vergilendirmeye ilişkin temel ögelerden olmadığı için Anayasanın 73/4. maddesindeki sınırlara tâbi değildir⁷¹⁸. Dolayısıyla sadece Bakanlar Kurulu değil, aynı zamanda Maliye Bakanlığı da bu konularda takdir yetkisine sahiptir. Zaten uzmanlık ve teknik konu ölçütü, bunlar hakkında Maliye Bakanlığının yetkili olmasını gerektirmektedir.

Vergi kanunlarında birçok maddede vergi idaresine ayrıntılara, tekniğe, uzmanlığa yönelik konularda yetki verilmektedir. Ancak mükelleflerin güvenliklerinin en yoğun şekilde zedelendiği noktaların, bu konulara ilişkin olduğu unutulmamalıdır⁷¹⁹. Yargı organlarının idarenin bu konuda yaptığı düzenlemelere yönelik denetimlerine ağırlık verilmelidir. İdare ayrıntılara yönelik yaptığı düzenlemelerle kesinlikle temel ögelere müdahalede bulunmamalı, mükelleflere ek malî yük yüklememelidir.

3. Anayasanın 167/2. Maddesi Kapsamında Vergi İdaresinin Takdir Yetkisinin Değerlendirilmesi

Dış ticaretteki ani değişimlere ayak uydurabilmek için hızlı düzenlemeler yapılması, ülke ekonomisinin yararının sağlanması bakımından büyük bir öneme sahiptir. Hatta bazen dış ticaretin düzenlenmesi aşamasının hızlı gerçekleştirilmesinin yanı sıra gizlilik içinde gerçekleştirilmesi de gerekebilmektedir. Ayrıca, dış ticaret işlemleri son derece teknik bir konu niteliğindedir. Bu sebepler doğrultusunda Bakanlar Kuruluna dış ticaretin düzenlenmesi bakımından takdir yetkisi tanınması bir zorunluluk olarak ortaya çıkmaktadır.

Anayasada Bakanlar Kuruluna dış ticaretin düzenlenmesi bakımından oldukça geniş bir yetki verilebileceği düzenlenmiştir. Bakanlar Kurulu bu yetkisini kullanıp kullanmama

⁷¹⁷ GÜNEŞ G., s. 134; TEKBAŞ – ÖZ, s. 182.

⁷¹⁸ KIRBAŞ, s. 47; DOĞRUSÖZ, Vergilendirme, s. 70, 76; GÜNEŞ G., s. 157, 164.

⁷¹⁹ Bkz.: GÜNEŞ G., s. 134.

bakımından serbest olduğu gibi, kullanma zamanını belirlemede de serbesttir. Sadece Bakanlar Kurulu yetkilendirildiğinden, yetki bakımından bağıllık söz konusudur⁷²⁰. Ülke ekonomisinin yararı amacıyla düzenleme yapılacağı hükme bağlanmak suretiyle özel bir amaç belirlenmiştir. Bu, genel amaç olan kamu yararına uygundur ve onun özel bir ifadesidir. Dolayısıyla amaç unsuru bakımından da bağıl yetki bulunmaktadır. Sebep bakımından ise Bakanlar Kurulunun takdir yetkisi bulunmaktadır. Konu bakımından ek malî yükümlülük koymak, kaldırmak, bunların uygulama zamanını seçmek yönünde takdir yetkisi bulunmaktadır. Bakanlar Kurulu işlemin türünü seçme bakımından da serbestiye sahiptir.

Anayasanın bu hükmüne dayanılarak çıkarılan 2976 sayılı Kanun adeta anayasa hükmünün tekrarıdır. Kanunda sadece anayasadaki hüküm biraz açılmış ve eklemeler yapılmıştır. Anayasada ek malî yükümlülükleri koyma ve kaldırma konusunda verilen yetki, kanunda ek malî yükümün türünü ve miktarını belirleme yetkisi olarak ifade edilmiştir. Anayasa Mahkemesi de bir ek malî yükümün konulmasının, o malî yükümün türünün ve miktarının belirlenmesinden ibaret olacağını kabul etmiş ve ilgili kanunun anayasaya aykırı olmadığına hükmetmiştir⁷²¹. Böylece Bakanlar Kuruluna, ek malî yükümün konusu ve matrahı gibi temel öğelerde takdir yetkisi tanınmış olmaktadır. Ayrıca bir fon kurulması ve bunun kullanım esaslarının belirlenmesi yetkisinin verilmesiyle takdir yetkisinin alanı genişletilmiş olmaktadır. 2976 sayılı Kanunla getirilen düzenlemeyle Bakanlar Kurulunun konu unsurundaki takdir yetkisi, ek malî yükümün türünü ve miktarını belirlemek, fon kurmak ve bunun kullanım esaslarını belirlemek yetkileriyle daha da genişlemiştir.

Doktrinde Anayasanın 167/2. maddesiyle ilgili çok farklı görüşler bulunmaktadır. Bir görüşe göre bu hüküm, yasama yetkisinin devredilmezliği kuralının bir istisnasıdır⁷²². İleri sürülen diğer bir görüşte ise, Bakanlar Kuruluna Anayasanın 73/4. maddesiyle verilen düzenleme yetkisiyle 167/2. maddesiyle verilen düzenleme yetkisinin esasen aynı genişlikte olmadığına gözdürü edilemeyeceği belirtilmekte ve 73/4. maddede yasama yetkisinin devrinin bulunmamasına karşın 167/2. madde hükmünün anayasal yetki devri olarak nitelendirilebileceği kabul edilmektedir. Ayrıca bu görüşte, Bakanlar Kurulunun Anayasanın 167/2. maddesine dayanarak yapacağı işlemlerin fonksiyonel bakımdan yasama işlemi olduğu

⁷²⁰ “Anayasanın 167. maddesi ile 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkındaki kanuna göre, ek mali yükümlülük tesis etmeye Bakanlar Kurulu yetkili olduğundan, bu konuda Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığınca herhangi bir düzenleme (yapılamaz)”. D.10.d., 16.3.1987 gün ve E. 1985/1362, K. 1987/534, DD, S. 68-69, s. 645.

⁷²¹ Bkz.: AyM., 11.1.1985 gün ve E. 1984/6, K. 1985/1, AMKD, S. 21, s. 10 vd.

⁷²² Bu görüşe göre burada bir anayasal yetki devri vardır, fakat Bakanlar Kuruluna verilecek yetkinin çerçevesi kanunda çizilmelidir. Bkz.: TEZİÇ, Anayasa, s. 15-16.

ve kanun hükmünde kararnameye benzedikleri ileri sürülmektedir⁷²³. Gerçekten de bu haliyle söz konusu yetki, fonksiyonel bakımdan yasama işlemi niteliğindedir. Çünkü yasama organınca düzenlenmesi gereken bir konuda, bir ek malî yükümün türü ve miktarını belirleme konusunda yetki tanınmıştır. Başka bir görüşe göre ise bu hükümle adeta üçüncü tip bir kanun hükmünde kararname çıkarma imkânı sağlanmış olmaktadır⁷²⁴. Bu yöndeki görüşlerin ileri sürülmesinin asıl nedeni, çok geniş bir yetkinin tanınmış olmasıdır.

Ancak doktrinde bunlara karşıt görüşler de bulunmaktadır. Bir görüşte, her ne kadar farklı düzenlemeler gibi görülse de Anayasanın 73/4. maddesi ile 167/2. maddesinin farklı esaslar getirdiğinin kabul edilemeyeceği, aksi takdirde, dış ticaretle ilgili de olsa malî yükümlülükler konusunda Bakanlar Kuruluna kanun koyucu gibi hareket etme yetkisinin tanınmış olacağı belirtilmektedir. Bu durumun ise başta hukuk devleti ilkesi olmak üzere anayasanın genel ilkelerine aykırılık oluşturacağı vurgulanmakta, dolayısıyla 167/2. maddenin 73. maddede yer alan genel hükme uygun olarak yorumlanması gerektiği ileri sürülmektedir⁷²⁵. Bununla aynı yöndeki diğer bir görüşe göre, anayasada belirtilen “ek malî yükümlülük” ibaresi, aslında benzeri malî yükümlülüklerden sonucu itibariyle pek farklı değildir, hatta ek malî yükümlülüğü vergi benzeri bir yükümlülük olarak kabul etme zorunluluğu vardır. Dolayısıyla bu konuların düzenlenmesi de vergilerin kanunîliği ilkesinin çerçevesinde ele alınmalıdır⁷²⁶. Ek malî yükümlülüklerle ilgili temel ögeler, vergilerin kanunîliği ilkesi gereğince kanunla genel hatlarıyla düzenlenmeli ve Bakanlar Kurulu Anayasanın 73/4. maddesine uygun olarak kanunla verilen sınırlar dahilinde değişiklik yapabilmelidir⁷²⁷. Böylece bu konu, hem yetki devri yasağına aykırılıktan kurtulur, hem de kanun hükmünde kararnamelerin üstüne çıkarılmamış olur⁷²⁸.

⁷²³ Ayrıntılı bilgi için bkz.: TANÖR – YÜZBAŞIOĞLU, s. 391; Bir başka görüşte de, Bakanlar Kuruluna verilen yetkinin genişliği nedeniyle bunların kanun hükmünde kararname olarak kabul edilebileceği ileri sürülmektedir. Bkz.: ÖZBUDUN, KHK, s. 233.

⁷²⁴ SAĞLAM, s. 262, dn. 1.

⁷²⁵ DOĞRUSÖZ, Vergilendirme, s. 75-76; YÜREKLİ, s. 292; “Yalnızca “Ek...” sözcüğünün bulunmasının, yürütmeye görevli Bakanlar Kurulu’na, “koyma ve kaldırma”, böylece zamanını, gereğini belirleme yetkisini verdikten sonra ilkeleri de yasa düzeyinde saptama yetkisine olanak veremez. Bu yapısı ve görünümüyle, yasanın 3. maddesi, TBMM’ne ilişkin yetkileri Bakanlar Kurulu’na sınırsız sayılacak biçimde vermekle, yasa niteliğinde düzenleme yapmak kapısını açmakla Anayasa’nın 7. maddesine, 73. maddesine, 167/2. maddesine aykırıdır”, Anayasa Mahkemesi kararında Yekta Güngör ÖZDEN’in karşı oy gerekçesi. Bkz.: AyM., 11.1.1985 gün ve E. 1984/6, K. 1985/1, AMKD, S. 21, s. 16.

⁷²⁶ DURAN Lutfi, “Anayasa Mahkemesine Göre Türkiye’nin Hukuk Düzeni (II)”, AİD, C. 19, S. 2, Haziran 1986, s. 23; ALİEFENDİOĞLU, Yorum, s. 188-189; Vergi ve benzeri yükümlülükler, gerçekte devletin egemenlik gücüne dayanarak saptadığı tüm yükümlülük biçimlerini kapsar. Bkz.: ULUATAM – METHİBAY, s. 10.

⁷²⁷ GÜNEŞ G., s. 171-175; TAVŞANCI, Yürütme Organı, s. 153; ASLAN, s. 6.

⁷²⁸ DURAN Lutfi, “Anayasa Mahkemesine Göre Türkiye’nin Hukuk Düzeni (I)”, AİD, C. 19, S. 1, Mart 1986, s. 15.

Burada üzerinde durulması gereken konu “ek malî yükümlülüklerin” ne olduğudur. Anayasada “vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek malî yükümlülükler”den bahsedilmektedir. Bu ifade tarzına göre ek malî yükümlülükler, vergi ve benzeri mali yükümlülükler dışında yeni bir tür olarak anlaşılmaktadır. Halbuki olaya geniş açıdan bakıldığında ek mali yükümlükler de benzeri mali yükümlülükler kapsamında yer almaktadırlar. Çünkü cebrîlik ve karşılıksız olma gibi özellikler kural olarak bütün malî yükümlülükler için geçerlidir. Vergilerin kanunîliği ilkesi ek malî yükümlülükler bakımından da geçerli, temel ilke niteliğindedir. Bakanlar Kuruluna yeni bir malî yükümlülük konulması veya kaldırılmasına yönelik verilebilecek yetki her şeyden önce kanunîlik ilkesine aykırılık oluşturacaktır. Bir malî yükümün konusu, matrahı, mükellefi gibi temel öğelerinin mutlaka kanunla düzenlenmesi gerekir. Bu konularda tanınacak yetki, anayasanın yasakladığı anlamda bir yetki devri niteliğinde olacaktır.

Ek malî yükümlülüklerle ilgili temel öğeler, vergilerin kanunîliği ilkesi gereğince kanunla düzenlenmeli ve Bakanlar Kurulu Anayasanın 73/4. maddesine uygun olarak kanunla verilen sınırlar dahilinde değişiklik yapabilmelidir. Anayasanın 167/2. maddesi, vergilerin kanunîliği ilkesine uygun olarak, bu şekilde anlaşılmalıdır. Anayasa Mahkemesinin kararlarında da belirtildiği gibi malî yükümlülüklerin temel öğelerinin kanunda kesin bir şekilde belirlenmemesi, idarenin keyfî hareket etmesine yol açabilir. Ancak bu konuda çıkarılmış olan kanun hem çok kısadır, hem de hiçbir sınırlama getirmeden genel bir yetki devrinde bulunmuştur.

Dış ticaretin özelliği gözönüne alındığında Bakanlar Kuruluna Anayasanın 73/4. maddesinde hükme bağlanandan daha geniş ve serbest bir düzenleme yetkisi tanınmasının zorunlu olduğu ileri sürülmektedir⁷²⁹. Ayrıca anayasanın bu hükmü ile gümrük ve dış ticaret mevzuatında yer alan bir kısım düzenlemelerin anayasal geçerlik kazandığı ifade edilmekte ve çıkarılan 2976 sayılı Kanunun anayasaya uygun olduğu, bu sayede Bakanlar Kuruluna dış ticaret işlemlerinin gerektirdiği çabuk hareket etme ve esneklik imkânının sağlanmış olduğu belirtilmektedir⁷³⁰. Bu konuda Bakanlar Kuruluna daha geniş bir takdir yetkisi tanınabileceği kabul edilse dahi, takdir yetkisinin belli sınırları olan hukukî bir yetki olduğu ve idareye ancak belli sınırlar dahilinde yetki devredilebileceği daima hatırlanmalıdır.

⁷²⁹ Bkz.: ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 128.

⁷³⁰ Ancak bu görüşü savunan yazar, bütçe dışı fonların kullanımı konusunda yetki tanımının anayasaya aykırılığının tartışılabilirliğini de kabul etmektedir. Bkz.: ÇAĞAN, Türk Anayasası, s. 176; “167. maddede, dış ticarette hızlı karar almak, özellikle de yabancı ülkelere antidamping uygulaması amacı ile Bakanlar Kuruluna vergi olmayan bazı ek mükellefiyetleri ihdas yetkisini vermektedir. Yoksa yürütme organına gümrük tarifelerini re’sen belirleme imkanı tanıyan bir yetki verilmesi öngörülmemiştir. Uygulama ise aksi yöndedir”. Bkz.: BATIREL, s. 4.

Dış ticaretin düzenlenmesi konusunda Bakanlar Kuruluna takdir yetkisi tanınmasına karşı çıkan görüş de vardır. Söz konusu görüşte, bu yükümlülüklerin ancak kanunla konulmaları gerektiği vurgulanmaktadır. Ayrıca ithalat, ihracat ve diğer ticaret işlemlerinin, ekonominin yönlendirilmesinde, yatırım, üretim ve istihdam kararlarının alınmasında etkinliklerinin çok fazla olduğu; bunların ani ve takdirî bir şekilde değiştirilmesinin kişilerin ekonomik özgürlüklerini etkilediği kadar ekonomik istikrarı da olumsuz etkilediği belirtilmektedir. Bu yüzden bu konularda yapılacak değişikliklerin, yasama organı tarafından çeşitli görüşler tartışılarak görüş alışverişleri neticesinde yavaş bir şekilde yapılması önerilmektedir⁷³¹. Bu görüşe göre dış ticaretle ilgili olarak Bakanlar Kuruluna hiçbir surette takdir yetkisi tanınmamalıdır. Fakat, bu görüş kabul edilebilir nitelikte değildir. Dış ticaretle ilgili hız ve gizlilik isteyen konuların yasama prosedürü içinde ele alınması, dış ticaretteki ani gelişmelere ayak uydurulamamasına yol açmak suretiyle ülke ekonomisi bakımından olumsuz sonuçlar doğurabilecek niteliktedir.

Konuyla ilgili bir başka görüşte de, kanun koyucunun genel ifadeler kullanarak Bakanlar Kuruluna ek malî yükümlülük getirebilme yetkisi tanınmasının düşünülemeyeceği vurgulanmakta ve bu yetkinin malî yükümün uygulanma zamanını saptama ile sınırlı tutulması gerektiği ileri sürülmektedir⁷³². Takdir yetkisini sadece uygulama zamanını belirleme unsuruyla sınırlı tutmak, bu konuda yetki verilmesinin özüne ters düşecektir. Böyle bir sınırlama halinde Anayasanın 73/4. maddesinden bile daha dar kapsamlı bir yetki söz konusu olacaktır. Dış ticaretin kendine has özelliğinden ötürü, bu konuda Bakanlar Kuruluna biraz daha esnek bir yetki tanınması gerekmektedir. Bakanlar Kuruluna kanunîlik ilkesi uyarınca Anayasanın 73/4. maddesindeki sınırlara uygun olarak kanunla yetki verilmelidir. Bu sayede verilecek yetki hem kanunîlik ilkesine uygun olacaktır, hem de yasama yetkisinin devri söz konusu olmayacaktır. Ayrıca kanunda dış ticaretle ilgili getirilebilecek ek malî yükümlülükler ayrıntılı bir şekilde sayılmalı ve Bakanlar Kuruluna bu malî yükümlülükleri getirip getirmeme ve getirme zamanını belirleme bakımından takdir yetkisi tanınmalıdır. Bu sayede dış ticaretin taşıdığı önem dikkate alınmak suretiyle Bakanlar Kurulunun takdir yetkisinde bir esneklik sağlanmış olur. Takdir yetkisi ile ilgili bir diğer esneklik de müteakabiliyet esasına göre tanınabilir. Yani bir ülke dış ticaretle ilgili olarak Türkiye'yi etkileyecek tarzda bir malî yükümlülük koymuşsa, Bakanlar Kuruluna o ülkeyle ve o olayla

⁷³¹ SAVAŞ, s. 11.

⁷³² BAŞARAN, Mali Yükümlülük, s. 118-119.

sınırlı olmak üzere aynı ölçüde malî yükümlülük koyma veya kaldırma konusunda kanunla yetki verilebilir.

4. Olağanüstü Hallerde Vergi İdaresinin Takdir Yetkisinin Değerlendirilmesi

Olağanüstü dönemlerde çıkarılan kanun hükmünde kararnamelerle vergilendirmenin temel öğelerinde düzenleme yapılabilecektir. Vergilendirmeye ilişkin olarak normal zamanlarda kanun hükmünde kararname çıkarılamazken, olağanüstü dönemlerde kanun hükmünde kararname çıkarılabilmesi takdir yetkisinin genişlemesine örnek olarak gösterilebilir. Ayrıca Bakanlar Kurulu aşağı ve yukarı sınırlara uymak zorunda olmadan oranlar ve maktu hadlerde değişiklik yapabilecektir. Dolayısıyla bu dönemlerde çıkarılan kanun hükmünde kararnameler, kanunîlik ilkesinin bir istisnası niteliğindedir.

Olağanüstü hal ilânı sebebe bağlı bir işlemdir. Ancak sebeplerden birinin varlığını Cumhurbaşkanı başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulu takdir edecektir⁷³³. Bu sebeplerden birinin varlığını, sebebin olağanüstü hal ilânı için yeterli olup olmadığını tayin etme veya olağanüstü hal ilân edip etmeme bakımından Cumhurbaşkanı başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulunun takdir yetkisi vardır. Anayasadaki “ilân edebilir” ifadesi de takdir yetkisinin varlığına işaret etmektedir.

Bu dönemde kanun hükmünde kararnamelerin yetki kanununa ihtiyaç duyulmadan çıkarılabilmeleri de takdir yetkisinin genişlediğini göstermektedir. Ancak bu dönemdeki kararnameler olağanüstü hal ilân edilen yer ve süre bakımından sınırlıdır. Buna göre, getirilecek malî yükümlülükler, olağanüstü halin ilân edildiği yerde, belli süre için geçerli olacaktır. Tabii ki ülke çapında ilân edilen olağanüstü hal durumunda getirilecek yükümlülükler bütün ülke için geçerli olacaktır.

Olağanüstü hal kanun hükmünde kararnamelerinin yargı denetimi dışında bırakılması, hukuk devleti ilkesine aykırılık oluşturduğu için haklı olarak eleştirilmektedir⁷³⁴. Bu kararnameler hakkında yargı denetimine başvurulabilmesi imkânı tanınmalıdır.

Olağanüstü hal ilanı çok önemli bir yetkidir. Gereken durumlarda bu yetkinin kullanılması kamu yararı bakımından çok büyük faydalar sağlayacaktır. Şartların gerektirmesine rağmen bu yetkinin kullanılmaması ise kamu yararına aykırılık oluşturacaktır. Örneğin döviz kurlarının aşırı değerlendirildiği ve gecelik faizlerin fahiş oranda arttığı 2001 krizi döneminde bu yetki kullanılabiliirdi. Krizden belli bir süre öncesine kadar Türk lirasından

⁷³³ TANÖR – YÜZBAŞIOĞLU, s. 396.

⁷³⁴ YILDIRIM, KHK, s. 89; ALİEFENDİOĞLU, Olağanüstü Yönetim, s. 432; “Anayasa, olağanüstü hal dönemlerinde çıkarılacak kanun hükmünde kararnamelere sınırlar koymakla beraber bunları yargı denetimi dışında tutmakla kendi kendisi ile çelişmektedir”, GÜNDAY, Yorum, s. 276.

dövizle çevrilen banka hesaplarındaki ilgili müşteri talimatları iptal edilebilir, gecelik faizlerin belli ölçüde tutulması sağlanabilirdi. Olağanüstü hal ilanı yetkisini kullanıp kullanmama bakımından takdir yetkisi söz konusudur. Ancak bu yetkinin kullanılmaması, verilen örnekte de olduğu gibi bazı dönemlerde ekonominin daha kötüye gitmesine yol açmakta ve ileriki günlerde bundan bütün toplum kesimleri olumsuz olarak etkilenmektedir. Bu dönemlerde özellikle devletin gelir ihtiyacının karşılanmasına yönelik olarak dolaylı vergilerde artışlar gündeme gelmektedir. Dolayısıyla, gereken dönemlerde bu yetkinin kullanılmamasını bir bakıma yetkinin kötüye kullanılması olarak değerlendirmek mümkündür.

B. İDARENİN TAKDİR YETKİSİNİ KULLANMA ŞEKİLLERİ VE ZAMAN BAKIMINDAN UYGULANMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

1. İdarenin Takdir Yetkisini Kullanma Şekillerinin Değerlendirilmesi

a. Anayasadan Kaynaklanan Takdir Yetkisini Kullanma Şekillerinin Değerlendirilmesi

Anayasada ve yetki veren kanunlarda bir hüküm bulunmadığı için, Bakanlar Kurulunun işlemin türünü seçme bakımından bir takdir yetkisi bulunmaktadır. Ancak Bakanlar Kurulunun sahip olduğu takdir yetkisi sadece düzenleyici işlem yoluyla kullanılabilecektir. Dolayısıyla vergi hukukunda takdir yetkisinin esas itibarıyla düzenleyici işlemler açısından söz konusu olduğu; birel işlemlerde ise takdir yetkisinin istisnâ bir konuma sahip olduğu söylenebilir.

Bakanlar Kurulu, vergilendirme konusundaki takdir yetkisini, çıkarılmalarındaki kolaylık nedeniyle en çok Bakanlar Kurulu kararlarıyla kullanmaktadır. Kanun hükmünde kararnamelerde yetki kanununun varlığına ihtiyaç bulunması ve belli süreyle sınırlı olması, tüzüklerin ise Danıştay'ın incelemesinden geçirilmelerinin gerekmesi dolayısıyla Bakanlar Kurulu takdir yetkisini kararnameler yoluyla kullanmayı tercih etmektedir. Bu kararnameler genel olarak tüzüklere benzese de onlardan hem konu hem de usûl bakımından farklıdır. Tüzüklerle Bakanlar Kuruluna kanunların uygulanmasını göstermek veya emrettiği işleri belirtmek üzere genel bir yetki verilmiş iken, Anayasanın 73/4. ve 167/2. hükümleri uyarınca Bakanlar Kuruluna sadece vergi ve dış ticaret ile ilgili konularda ve sınırlı şekilde düzenleme yetkisi tanınmıştır⁷³⁵.

Kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi, yürütme organını güçlendiren bir yetkidir. Kanun hükmünde kararnameler her şeyden önce düzenleyici işlemdir ve aynı

⁷³⁵ Bkz.: TANÖR – YÜZBAŞIOĞLU, s. 387 vd.; ARIKAN, Demokratik, s. 156.

zamanda takdir yetkisinin bir kullanım şeklidir. Kanun hükmünde kararnamelerdeki takdir yetkisi kural olarak geniş bir yetkidir. Çünkü verilen yetki kanununun sınırları içinde, yetki verilen konuların düzenlenmesi Bakanlar Kuruluna bırakılmaktadır. Ancak yetki kanununda kararnamenin amacı, kapsamı ve ilkeleri belirtilmekte, verilecek yetkinin çerçevesi geniş çizilmektedir. Bunlar kanun gücünde oldukları için hiyerarşik sıralamada idarenin diğer tüm düzenleyici işlemlerinden önce gelmektedir. Dolayısıyla idarenin diğer düzenleyici işlemlerinin kanun hükmünde kararnamelere uygun olması zorunluluğu vardır.

Bakanlar Kurulu verilen yetki dahilinde kanunlarda değişiklik yapabilecek, hatta onları yürürlükten kaldıracaktır. Dolayısıyla kanun hükmünde kararnamelerin, yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesinin bir istisnası niteliğinde olduğundan bahsedilebilir⁷³⁶.

Anayasanın 91/1. maddesinde “... siyasî haklar ve ödevler kanun hükmünde kararnamelerle düzenlenemez” hükmü yer almaktadır. Söz konusu maddede yasaklanan husus, kanunla düzenlenmesi gereken konulara ilişkindir. Anayasanın bu hükmü vergilerin kanunîliğini düzenleyen 73/3. maddesiyle birlikte yorumlandığında ve kanun hükmünde kararnamelerin yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesinin bir istisnası olduğu gözönüne alındığında, bu sonuca ulaşılmaktadır. Zaten temel haklar, kişi hak ve ödevleri ile siyasî hak ve ödevler dışında kalan konularda kanun hükmünde kararnameler yoluyla, yasama organının tekeline bulunan, yasama organı tarafından düzenlenmesi gereken konular düzenlenebilecektir. Dolayısıyla vergi ödevi konusunda kanun hükmünde kararnamelerle düzenlenmesi yasaklanan husus, yasama organının tekelinde bulunan vergilerin temel öğelerine ilişkin konulardır. Bu hüküm, vergilerin kanunîliği ilkesiyle uyum içindedir ve bir bakıma bu ilkeyi kuvvetlendirmektedir.

VİVK’de değişiklik yapan kanun hükmünde kararname vergilendirmenin temel öğelerine ilişkin bir düzenleme yapmadığından anayasaya aykırılık oluşturmamaktadır. Ancak yeni muafiyet ve istisna getiren, diğer bir ifadeyle vergilendirmenin temel öğelerine yönelik düzenleme yapan kanun hükmünde kararnamelerin anayasaya aykırı oldukları açıkça ortadadır.

Bakanlar Kuruluna vergi ödevi konusunda tanınan yetki, kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisinden farklıdır. Vergi ödevinin en önemli unsurlarından olan muafiyet, istisna, indirim ve oranlar hem yasama alanında hem de idarenin düzenleme alanında sayılmakta ve

⁷³⁶ Anayasadaki düzenleme itibarıyla yasama yetkisinin devri bulunmaktadır. Bkz.: ÖZBUDUN, KHK, s. 229-230; SAĞLAM, s. 265-266; Diğer bir görüşe göre ise, kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisinin tanınması durumu anayasal yetki devri olarak kabul edilemez, burada sadece yürütmenin düzenleme yetkisi bir ölçüde genişlemektedir. Bkz.: DURAN, KHK, s. 3; Ayrıca bkz.: TANÖR – YÜZBAŞIOĞLU, s. 366; TEZİÇ, Yasama, s. 12.

böylece kanun hükmünde kararnamelere göre daha geniş bir yetkiyi ifade etmektedir. Bir bakıma idarenin vergilendirme konusundaki yetkisi, kanunî bir düzenlemeye dayanmak şartıyla normal ve sürekli bir duruma getirilmiştir⁷³⁷.

Doktrinde, Bakanlar Kurulunun Anayasanın 73/4. maddesindeki sınırlı takdir yetkisini kanun hükmünde kararnamelerle kullanıp kullanamayacağı tartışılmıştır. Bir görüşe göre, Anayasanın 91/1. maddesi doğrultusunda kanun hükmünde kararnamelerle vergi ödevi ile ilgili düzenlemeler yapılamayacaktır, buna Anayasanın 73/4. maddesindeki sınırlar da dahildir. Dolayısıyla Anayasanın 73/4. maddesindeki takdir yetkisi, kanun hükmünde kararnamelerle kullanılamayacaktır⁷³⁸. Daha isabetli olan bir diğer görüşe göre Bakanlar Kurulunun Anayasanın 73/4. maddesiyle kendisine tanınan yetkiyi kanun hükmünde kararnamelerle kullanmasına hiçbir engel yoktur. Ancak bunun, Bakanlar Kurulu kararlarına nazaran daha uzun ve zor olmasının nedeniyle pratik bir faydası bulunmamaktadır⁷³⁹. Kanun hükmünde kararnamelerle düzenleme yapılmasına yönelik yasak, vergilerin temel öğelerine ilişkin olduğu için, Anayasanın 73/4. maddesiyle Bakanlar Kuruluna tanınan takdir yetkisi kanun hükmünde kararnameler yoluyla kullanılabilir. Bakanlar Kurulu kararıyla kullanılabilen bir yetkinin, hiyerarşik bakımdan daha üst bir işlem türüyle kullanılması mümkündür. Aynı şekilde Maliye Bakanlığı tarafından bile düzenlenebilen ayrıntılara ilişkin hususlar konusunda da Bakanlar Kuruluna kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi verilmesinde bir sakınca yoktur. Önemli olan husus, kanunla düzenlenmesi gereken temel öğelere yönelik bir yetkinin Bakanlar Kuruluna tanınmamasıdır. Kanun hükmünde kararname çıkarma prosedürünün uzun ve zor olması nedeniyle, bu yetki Bakanlar Kurulu kararları yoluyla kullanılmaktadır. Ayrı yetki kanununa ihtiyaç bulunmaması ve yetki kullanımının belli süreyle sınırlı olmaması, Bakanlar Kurulu kararlarına takdir yetkisinin gerektirdiği hız ve çabukluğu sağlamaktadır.

Diğer bir görüşe göre, Anayasanın 73/4. maddesinde verilen yetkilerin kanun hükmünde kararnamelerle kullanılmasının bazı sakıncaları vardır. Örneğin kanun hükmünde

⁷³⁷ DURAN Lûtfi, “Anayasa Değişikliğinden Sonra Vergi ve Mali Yükümler Konusu”, İktisat ve Maliye Dergisi, C. 20, S. 8, Kasım 1973, s. 289; ARIKAN, Anayasal, s. 17; ARIKAN, Demokratik, s. 156; Kanun hükmünde kararnameler için yetki veren ve verilen yetkiyi konu, süre ve amaç bakımından sınırlayan bir yetki kanununa ihtiyaç varken, Bakanlar Kurulu kararları için böyle bir zorunluluk söz konusu değildir. Ayrıca kanun hükmünde kararnamelerin mutlak surette meclisin onayına sunulmaları gerekirken Bakanlar Kurulu kararları için böyle bir mecburiyet yoktur. Bkz.: KIRBAŞ Sadık, “Vergi Hukuku Yönünden Kanun Hükmünde Kararnameler”, Vergi Dünyası, S. 29, Ocak 1984, s. 39-40; TEKBAŞ Abdullah, “Vergi Hukukunda Kanun Hükmünde Kararnamelerle Düzenleme Yapılması”, Vergi Sorunları, S. 180, Eylül 2003, s. 164-165.

⁷³⁸ ALİEFENDİOĞLU, Türk Anayasası, s. 85-86; ALİEFENDİOĞLU Yılmaz, “Vergileme Yetkisi ve 1980 Sonrası Türk Vergi Politikası”, DD, yıl 13, S. 50-51, 1983, s. 65.

⁷³⁹ GÜNEŞ G., s. 159-160.

kararname ile bu yetkinin kullanılması halinde, biri aşağı ve yukarı sınırları belirten vergi kanunu hükmü, diğeri ise bu sınırlar içinde değişiklik yapan kararname hükmü olmak üzere iki eşit hukuk kuralı yürürlükte olacaktır. Bu görüşe göre, eğer kanun hükmü ortadan kalkacaksa aşağı ve yukarı sınırların anlamı kalmayacak; kanun hükmü kalkmayacaksa, aynı konuyu düzenleyen aynı güçte iki hukukî metin yürürlükte bulunacaktır. Dolayısıyla bu görüşe göre, Anayasanın 73/4. maddesindeki yetkinin kanun hükmünde kararnamelerle kullanılması hem yanlış hem de gereksiz olacaktır⁷⁴⁰. Ancak bu eleştiriye katılmak pek mümkün değildir. Benzer durum, yetkinin Bakanlar Kurulu kararlarıyla kullanılması halinde de oluşacaktır. Bakanlar Kurulu kararlarıyla kanun bir bakıma değişmiş olmaktadır ama değişen sadece aşağı ve yukarı sınırlar içindeki oran veya miktar olmaktadır. Kaldı ki eleştiri kabul edilecek olsa bile ortaya çıkan sorun genel kanun – özel kanun ilişkisi içinde çözülebilir. Buna göre sonra çıkarılmış olan kanun hükmünde kararname kendinden önceki ilgili kanunun kendine aykırı hükümlerini ortadan kaldırmış olur ki bu halde de ortadan kalkıp değişen hüküm sadece aşağı ve yukarı sınırlar içinde yer alan oran veya miktarlar olur, aşağı ve yukarı sınırlar ortadan kalkmaz.

Bu görüşlerin dışında, Bakanlar Kurulunun Anayasanın 73/4. maddesiyle kendisine tanınmış olan takdir yetkisini esas itibarıyla kanun hükmünde kararnamelerle kullanmasının daha doğru olacağı ileri sürülmüş ve bu konuda ilgili maddede gerekli düzenlemenin yapılması teklif edilmiştir⁷⁴¹. Bu teklifin nedeni vergi hukukunun tarihî gelişim sürecinde devletin vergilendirme yetkisinin sınırlandırılma çabalarına dayandırılmaktadır. Görüşün temelini kanun hükmünde kararnamelerin normal kararnamelere nazaran kişilere daha fazla güvence sağlaması oluşturmaktadır. Bu görüşü savunan yazara göre normal kararnameler geçmişe etkili olarak çıkarılabilirken kanun hükmünde kararnamelerde böyle bir durum söz konusu değildir. Yazara göre, kanun hükmünde kararnamelerin meclisin onayına sunulmaları neticesinde siyasî denetimin de söz konusu olması, kişilere normal kararnamelerden daha fazla güvence sağlandığını göstermektedir; bu yüzden Anayasanın 73/4. maddesindeki yetkiler kanun hükmünde kararnamelerle kullanılmalıdır. Ancak, bunun için anayasada bir değişikliğe gitmek gerekecektir⁷⁴².

⁷⁴⁰ Ayrıntılı bilgi için bkz.: TEKBAŞ, KHK, s. 168-170.

⁷⁴¹ Bkz.: DOĞRUSÖZ A. Bumin, “Vergi Konusunda Bakanlar Kurulu’nun Yetkilendirilmesinde Anayasal Çelişki”, Dünya Gazetesi, 29.8.2002.

⁷⁴² DOĞRUSÖZ, Anayasanın 73/4. maddesinin şu şekilde değiştirilmesini önermektedir: “Bakanlar Kurulu’na, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanun hükmünde kararname ile değişiklik yapma yetkisi, kanunla yetkinin yukarı ve aşağı sınırları belirlenerek süreli veya süresiz olarak verilebilir. Bu konuda çıkartılacak kanun hükmünde

Her iki işlem türünün özellikleri dikkate alındığında, bu görüşe katılmak pek mümkün görülmemektedir. Her şeyden önce kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi istisnâî bir yetkidir. Yetki kanunu çıkarılması ve çıkarılan yetki kanununda kullanma süresinin gösterilmesi gerekir. Vergi kanunu hükmünü yeterli görmek ve yetkiyi süresiz olarak tanımak kanun hükmünde kararnamelerin özüne aykırı olur. Bu takdirde yeni bir işlem türü oluşturulmuş olur. Ayrıca kanun hükmünde kararnamelerin normal kararnamelerden daha fazla güvence sağladığına katılmak pek mümkün değildir. Bakanlar Kurulu kararları her ne kadar meclisin onayına sunulmuyorsa da, neticede yasama organının vermiş olduğu bir yetkiye dayanılarak çıkarılmaktadır. Verilen yetkiye aykırı kullanım halinde yargı denetimine tâbi olmaları, kişilere güvence sağlamaktadır. Yargı mercilerinin farklı olması bu güvencenin derecesini azaltmaz. Bakanlar Kurulu kararlarının geriye yürür şekilde çıkarılabilmelerine yönelik eleştiri de yerinde değildir. Çünkü aynı ihtimal kanun hükmünde kararnameler için de geçerlidir. Bütün bunlar dışında, yargı organlarının farklı olması işlemlerin iptal edilmesi durumunda farklı sonuçların ortaya çıkmasına yol açmaktadır. Anayasa Mahkemesi kararları geçmişe yürümezken, Danıştay'ın Bakanlar Kurulu kararlarını iptal etmesi halinde işlem ilk yapıldığı andan itibaren ortadan kalkacaktır. Dolayısıyla kanun hükmünde kararnamenin mecliste reddedilmesi halinde bunun Resmî Gazetede yayımlanmasına veya kararnamenin Anayasa Mahkemesince iptal edilmesine kadar geçen sürede, kararname hüküm ve sonuçlarını doğuracaktır. Bu da red veya iptal hallerinde mükellefler arasında eşitliğe aykırı durumlar ortaya çıkmasına yol açabilecektir.

İdarenin tüzük, yönetmelik çıkarmak gibi klasik düzenleyici işlemleri, idarenin kanunîliği ilkesi içinde sınırlı ve tamamlayıcı bir yetki durumundadır⁷⁴³. Çünkü, kural olarak bu işlemler açıklayıcı özelliğe sahip, yardımcı kaynak niteliğindedirler.

b. Diğer Düzenlemelerden Kaynaklanan Takdir Yetkisini Kullanma Şekillerinin Değerlendirilmesi

Anayasanın 73/4. maddesinde ayrıntılara ilişkin bir düzenleme yer almadığı için, gerek Bakanlar Kurulunun gerekse vergi idaresinin vergilendirmeye ilişkin temel ögeler dışında kalan ayrıntılar konusunda yapacakları düzenlemeler anayasadaki sınırlamaya tâbi olmayacaktır. Esasen idareye takdir yetkisi, uzmanlığa ve ayrıntıya ilişkin konular bakımından tanındığından, bunun gayet doğal olduğu görülmektedir. Maliye Bakanlığı ve teşkilâtına vergi kanunlarıyla tanınan takdir yetkisi, vergilendirmenin temel ögelerine yönelik

kararnameler, Türkiye Büyük Millet Meclisi komisyonları ve genel kurulunda öncelikle ve ivedilikle görüşülür". Bkz.: DOĞRUSÖZ, Anayasal Çelişki.

⁷⁴³ ARIKAN, Demokratik, s. 199.

olmayıp kural olarak ayrıntıya ve uzmanlığa ilişkindir⁷⁴⁴. Dolayısıyla vergi idaresinin kendine tanınan takdir yetkisini kullanmak için başvurduğu işlemler de açıklayıcı, yorumlayıcı nitelikte olmakta ve kural olarak vergi hukukunun yardımcı, talî kaynaklarını oluşturmaktadırlar.

Vergi idaresinin takdir yetkisi incelenirken, vergi hukukunda yorum ve özellikleri gözardı edilmemelidir. Vergi idaresi kendisine verilen görevleri yerine getirirken ve yetkileri kullanırken, her şeyden önce yoruma başvurmak zorundadır. Bu bakımdan yorumun, hem bağlı yetki hem de takdir yetkisi alanlarında söz konusu olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Ancak niteliği itibariyle, idarenin takdir yetkisine sahip bulunduğu alanlarda yapılan yorum, bağlı yetki hallerine nazaran daha büyük bir önem arz etmektedir⁷⁴⁵. Çünkü bağlı yetki hallerinde idare maddî olayı tespit edip bunun kanun kapsamına girip girmediğini belirlemekte, hukuk kuralının gerçek anlamını ortaya koymaktadır. Bundan sonra idarenin ilgili hukuk kuralı doğrultusunda belli şekilde hareket etme mecburiyeti bulunmaktadır. Oysa takdir yetkisi hallerinde idare bütün bu tespit ve araştırmalara ilaveten, kendisine tanınan takdir yetkisinin hukuka uygun olarak kullanılması konusunda daha kapsamlı bir araştırma içine girmektedir.

İdarî yorumun uygulamayı yönlendirici özelliği nedeniyle, idare yapacağı yorumlarda azamî titizlik göstermelidir⁷⁴⁶. Takdir yetkisinin kanunun gerçek amacına, kanunun gerçekleşmesini beklediği sonuca uygun olarak kullanılabilmesi bakımından yorum, büyük bir önem taşımaktadır. Takdir yetkisinin bulunduğu hallerde yapılan yorum, aynı zamanda takdir yetkisinin bir yansıması niteliğinde sayılabilir. İdare takdir yetkisini gerek hukuka uygun gerekse isabetli olarak kullanabilmek için, yetki veren hukuk kurallarını titizlikle yorumlamalı, yorum ilkelerine uymak suretiyle hukuk kurallarının gerçek anlamlarını ortaya koymalıdır.

⁷⁴⁴ “Noksan bildirimin % 10’u aşması halinde, beyan dışı bırakılan tutarın tümünün re’sen veya ikmalen vergilendirmeye esas alınması Vergi Usul Kanununun 29 ve 30’uncu maddelerinin gereğidir. Verginin yasallığı ilkesi, vergilendirmeye ilişkin temel öğelerin yasada öngörülmesini gerektirdiğinden ve bu alanda vergi idaresine düzenleme yapma yetkisi tanınmadığından, mükerrer 120’nci maddenin 4369 sayılı Yasa ile değişik kuralının uygulanmasına ilişkin Maliye Bakanlığı görüşünü duyuran Tebliğlerde, geçici vergi matrahının % 10’u aşan tutarda noksan beyan edilmesi halinde bu oranı aşan kısmın vergilendirilmeye konu yapılacağı yönündeki açıklamanın, yasadaki düzenleme karşısında etkili olmayacağı açıktır”. D.3.d., 20.9.2005 gün ve E. 2005/1149, K. 2005/1925, DD, S. 111, s. 140.

⁷⁴⁵ Düzenleme alanında idarenin yorumlama yetkisi bulunmasına rağmen, bireysel işlemlerde bağlı bir yetki söz konusu olduğundan bu alanlarda yorumlama yetkisi sınırlanmakta hatta ortadan kalkabilmektedir. Bu konuda bkz.: KIRBAŞ Sadık, **Vergi Hukukundaki Gelişmeler**, Gelirler Genel Müdürlüğü, 7-10 Ekim 1991 Marmaris, s. 68-69.

⁷⁴⁶ KÜÇÜK M., Yorum, s. 141; Karş. ÖZDEMİRCİ, s. 102.

Yorum yapmayı zorlaştıran çeşitli faktörler bulunmaktadır. Örneğin birbirleriyle ilişkili bazı kanun maddelerinde aynı anlama gelen çeşitli terimlerin yer alması yorumlamayı zorlaştırmaktadır. Vergi kanunlarında çok sık değişikliklerin yapılması da maddeler arasında bulunan ilişki ve uyumu bozabilmektedir. Bu gibi etkenlerin sebep olduğu yorum farklılıkları da vergi adaletini zedeleyici etki doğurmaktadır⁷⁴⁷. Dolayısıyla, idareye takdir yetkisi tanıyan üst hukuk kurallarında çok sık değişikliğe gidilmemesi ve yetki veren bu kurallar arasında birbirleriyle çelişkili hükümler bulunmaması gerekir. Buna uyulmadığı takdirde, idareye tanınan yetki ve bu yetkinin sınırları tam olarak tespit edilemeyebilir.

Vergilerin kanunîliği, hukukî güvenlik ve kanunî idare ilkeleri gereğince vergi hukukunda kıyas ve kıyas yoluyla boşluk doldurma mümkün değildir. Takdir yetkisini kullanmak suretiyle kanunlardaki boşlukların doldurulması ve tanınan takdir yetkisinin sınırları dışına çıkılması hukuka aykırılık oluşturur. Vergi idaresi, takdir yetkisini kullanırken takdir yetkisine egemen olan eşitlik, ölçülülük gibi ilkelere uymanın yanı sıra yorum ilkelerine ve özellikle de kıyas yasağına uymalıdır.

Vergi hukukunda idarenin takdir yetkisi ile tipleştirme arasında sıkı bir ilişki bulunmaktadır. Vergi kanunlarında sebebin belirsiz kavramlarla gösterilmesi halinde idarenin sebep unsuru bakımından takdir yetkisi olduğu kabul edilmektedir. İşte, tipleştirme yapılırken genel ve soyut kurallar kullanılmalı fakat anlaşılmayan, belirsiz kavramlar kullanılmasından da kaçınılmalıdır. Burada ilk başta bir çelişki olduğu izlenimi uyanmaktadır. Ancak bazı durumlarda, idareye belli sebeplerin varlığının tayin edilebilmesi için takdir yetkisi tanınması bir zorunluluk olarak ortaya çıkmaktadır. Önemli olan husus, tipleştirme yapılırken sınırları belirsiz, anlaşılmayan kavramlar kullanılmamasıdır. Kullanılan kavramların belirli kriterler dahilinde tanımlanması, sınırlarının belli edilmesi gerekir⁷⁴⁸. Belirsiz ve muğlak kavramların kullanılması çoğu durumda idareye sınırları belirsiz bir takdir yetkisinin tanınmasına yol açmaktadır. Böyle bir düzenleme ise idarenin keyfiliğine yol açabileceği gibi vergilerin kanunîliği, belirliliği ve hukukî güvenlik ilkelerine de aykırılık oluşturacaktır. Aynı şekilde, tipleştirmede dikkat edilmesi gereken bu hususlara, vergi idaresi de takdir yetkisini kullanarak yapacağı düzenlemelerde uymalıdır.

Vergi idaresi, kendisine tanınan takdir yetkisini çeşitli işlem türleriyle kullanabilmektedir. Vergi idaresinin kendisine takdir yetkisi tanınan durumlarda bir genel tebliğ veya sirküler çıkarıp çıkarmama konusunda yetkisi olduğu gibi, bu işlemleri

⁷⁴⁷ Bkz.: SEVİÇ Veysi, “Vergi Hukukunda Yargı Kararları Yorum ve İspat”, İktisat ve Maliye, C. XXXI, S. 4, Temmuz 1984, s. 172.

⁷⁴⁸ Bkz. GÜNEŞ G., s. 144.

çıkardığında da içeriklerini belirleme konusunda takdir yetkisi bulunmaktadır. Genelge, tebliğ, özelge gibi hukuk metinleri aynı zamanda açıklayıcı rolleri sayesinde belirlilik ilkesinin gerçekleşmesine yardımcı olurlar⁷⁴⁹.

Birinci grup genel tebliğler olarak adlandırılan tebliğler, vergi kanunlarının verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılmaktadır. Kanunda genel tebliğin çıkarılması zorunlu tutulmuşsa Maliye Bakanlığının tebliğ çıkarma bakımından takdir yetkisi bulunmamaktadır çünkü, bu halde tebliğ çıkarma bakımından bağlı yetki vardır. Ancak tebliğ çıkarmada takdir yetkisinin tanındığı hallerde bakanlık, gerek tebliği çıkarıp çıkarmama ve gerekse tebliği çıkarmanın zamanını tayin konusunda takdir yetkisine sahiptir. Bu gibi durumlarda, takdir yetkisine dayanarak genel tebliğde gerekli düzenlemeleri yapacaktır. Bunlar da takdir yetkisinin bir yansıması niteliğindedir. İkinci grup genel tebliğler bakımından ise Maliye Bakanlığının bunları çıkarıp çıkarmama, çıkarma zamanını belirleme bakımından takdir yetkisi bulunmaktadır. Ancak bu grup genel tebliğler yeni hüküm getirmedikleri sadece açıklayıcı nitelikte bulundukları için, idarenin içerik bakımından bir takdir yetkisi bulunmamaktadır. Burada sadece anlaşılmayan, belirsiz hükümlerin açıklanması bakımından yorum kurallarına başvurulduğu ölçüde bir takdir yetkisinden bahsedilebilecektir.

Genel tebliğler idarenin takdir yetkisinin bir yansıması niteliğinde oldukları için, hem anayasal ilkelere hem de idarenin takdir yetkisine hâkim olan ilkelere uygun olarak çıkarılmalıdırlar⁷⁵⁰. Dolayısıyla mükellefler arasında eşitliğe aykırı veya ölçüsüz düzenlemeler getiren genel tebliğler hukuka aykırılık teşkil edecek ve iptal edilebileceklerdir. Genel tebliğlerle düzenleme yapılırken verginin temel öğelerine ilişkin düzenleme yapılmaz⁷⁵¹.

Kanunda bazı ölçülerin idare tarafından serbestçe belirlenebileceğine dair bir hüküm bulunması halinde, idarenin takdir yetkisinden bahsedilebilir. Ayrıca, kanunda yer alan ama tanımlanmamış kavramlar idare tarafından açıklığa kavuşturulacaktır. Bunun yanı sıra, kanunda tanımlanmış bazı kavramlar da genel tebliğlerle açıklanabilir. İdare bu kavramları açıklarken aynı zamanda yorum da yapmış olacaktır. Yapılan yorum kanun sınırları içinde kalmalı, kanundaki tanımları genişletici veya daraltıcı nitelikte olmamalıdır⁷⁵². Bu sayede uygulamada ortaya çıkabilecek duraksamalar önlenmiş ve uygulamaya yön verilmiş olacaktır.

⁷⁴⁹ ARIKAN, Demokratik, s. 212.

⁷⁵⁰ EGEMEN – SEHER, s. 77 vd.

⁷⁵¹ 1.12.1998 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 15 No.lu MTVK Genel Tebliğinde, kanunda yer alan mükellef tanımına aykırı bir düzenleme getirilmiştir. Bu konuda bkz.: ORTAÇ, Noter Senedi, s. 60-61.

⁷⁵² ORTAÇ, Fatura Değeri, s. 26-27.

Genel tebliğlerin sayısında meydana gelen artış bunların takibini güçleştirmektedir⁷⁵³. Özellikle kendilerine uyulması zorunlu nitelikte olan birinci grup genel tebliğlerin takibi büyük bir önem arz etmektedir. Çünkü bunlarda mükellefler için bağlayıcı hükümler getirilmekte, mükelleflere çeşitli yükümlülükler yüklenebilmektedir. Bunlara uyulmadığı takdirde ceza uygulaması dahi gündeme gelebilmekte, dolayısıyla mükelleflerin hukukî durumları etkilenmektedir. Bütün bu sebepler, genel tebliğlerin takibinin önemini ortaya koymaktadır. Genel tebliğlerin sıra numaraları yerine konu bazında yayımlanmaları önerilmektedir⁷⁵⁴. Böylece genel tebliğlerin takibi daha kolay bir hale gelecektir. Genel tebliğlerin çok sık olarak çıkarılması ve takip güçlüğü, vergilerin belirliliği ve hukukî güvenlik ilkelerini zedelemektedir. Ancak, genel tebliğlerin sayısını çoğaltmamanın alternatifinin genelge, sirküler gibi diğer hukuk kaynakları olduğu da sanılmamalıdır. Genel tebliğlerin idarede şeffaflık ve hukukî güvenlik ilkelerini gerçekleştirmede büyük öneme sahip olduğu da gözardı edilmemelidir⁷⁵⁵. Dolayısıyla genel tebliğle düzenlenmesi gereken konular kesinlikle iç genelge, sirküler gibi Resmî Gazetede yayımlanma zorunluluğu bulunmayan işlemlerle düzenlenmemelidir.

Genelge ve genel yazılar nitelikleri itibarıyla ikinci grup genel tebliğlere benzemektedirler. Uygulamada sadeliğin sağlanması bakımından, genel tebliğlerle sadece kanunla yetki verilen konuların düzenlenmesi ve ikinci grup genel tebliğlerin kaldırılması daha isabetli sonuçlar doğurabilir. İkinci grup tebliğlerle düzenlenen konular da genelgelerle düzenlenebilir. Böylece genel tebliğlerin hepsi yeni hüküm getirdikleri için aslî kaynak niteliğine sahip olur ve genel tebliğler arasındaki ikili durum ortadan kalkmış olur. Bu şekildeki bir yapılanma genel tebliğlerin takibinin kolaylaşmasına katkıda bulunur ve mükellefler de sadece kendileriyle ilgili genel tebliğleri inceleme imkânına kavuşurlar. Bu sayede muhtemel karışıklıklar önlenilecek ve vergilerin belirliliği ilkesine çok daha uygun bir durum sağlanmış olacaktır.

Genelge ve genel yazıların bazen üst hukuk kurallarına aykırı olarak çıkarılmalarına ve buna rağmen vergi idaresince yükümlülere uygulanmalarına rastlanabilmektedir. Vergi idaresi kanunlara aykırı hükümler getirmemeli, böyle hükümlerin yargı organları tarafından

⁷⁵³ Takibin zorlaşması mükelleflerin uyum maliyetini artırmakta, vergi idaresi ve yargısında sorunlara neden olmaktadır. Hatta bu durum, yargı organlarının çelişkili kararlar vermesine de neden olmaktadır. Bkz.: KIRBAŞ, **Vergi Hukukundaki Gelişmeler**, s. 67-68.

⁷⁵⁴ UYANIK Namık Kemal, “Genel Tebliğler ve Muktezalar”, Vergi Dünyası, S. 242, Ekim 2001, s. 67,72.

⁷⁵⁵ Bkz.: DOĞRUSÖZ, **Vergi Hukukundaki Gelişmeler**, s. 96.

iptal edilmeleri halinde de bu iptal hükümlerine uymalıdır⁷⁵⁶. Vergi idaresinin kendisine yetki veren hukuk kurallarına aykırı şekilde genelge çıkarması halinde, takdir yetkisi hukuka aykırı kullanılmış olacaktır.

Vergi mevzuatında meydana gelen sık değişiklikler, vergi ile ilgili bazı durumlarda belirsizlikler oluşturmakta, mükellefler ne şekilde hareket edeceklerine dair bir kararsızlık ve duraksama yaşayabilmektedirler. İşte, bu gibi belirsiz durumların aydınlığa kavuşturulabilmesi bakımından özeldeler büyük bir boşluğu doldurmakta, uygulamaya bir hız ve tutarlılık kazandırmaktadırlar.

VUK'un 413/2. maddesinde, “yetkili makamlar yazı ile istenecek izahatı yazı ile veya sirkülerle cevaplamak mecburiyetindedirler” hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla vergi idaresinin mükelleflerden gelen talepleri cevaplandırıp cevaplandırmamak bakımından takdir yetkisi bulunmamaktadır. İdare üst hukuk kurallarına uygun olarak özelge çıkarmalıdır. Üst hukuk kurallarının yeterince açık olmadığı durumlarda vergi idaresi yoruma başvuracaktır. Yapılan yorumda, yorum ilkelerine uyulması gerekmektedir. Ayrıca özelge çıkarılırken kıyas yasağına da dikkat edilmeli, kanunlardaki boşluklar özelge yoluyla doldurulmamalıdır.

İdarenin mükelleflerden gelen talepleri cevaplamak zorunda olmasına rağmen kanunda cevaplamak için belli bir süre öngörülmemiştir. Yetkili makamların da bilgiyi mükellefe zamanında ulaştırmaları gerekir⁷⁵⁷. 4962 sayılı Kanunla VUK'un 413. maddesine sirküler ibaresi eklenmeden önce, ilgili maddede vergi idaresinin istenilen izahatı en kısa zamanda cevaplamak zorunda olduğuna dair hüküm yer almaktaydı. Cevaplamak için idareye süre bakımından bir sınır getirilmesi gerektiği ileri sürülmektedir⁷⁵⁸. Mükelleflere farklı sürelerde cevap verilmesi eşitliğe aykırı sonuçlar doğurabilmektedir⁷⁵⁹. İdarenin cevaplama süresi bakımından takdir yetkisine sahip olduğu kabul edilse bile, bunun oldukça sınırlı bir yetki olacağı gözardı edilmemelidir. İdare olayın özelliklerine göre mümkün olan en kısa sürede cevap vermelidir. Verilecek cevabın gecikmesi, ilgili mükelleflerin durumlarındaki belirsizliklerin uzamasına ve bazı durumlarda zarara uğramalarına neden olabilir. Bu bakımdan idarenin haklı bir neden olmaksızın cevap vermede gecikmesi halinde takdir

⁷⁵⁶ Bu konuda bkz.: ÖZGÜVEN Mustafa – ÖZGÜVEN Ali Volkan, “Bir İç Genelgenin Sebep Olduğu Vergi Uyuşmazlıkları ve Sonuçları”, Vergi Sorunları, S. 201, Haziran 2005, s. 8, 20.

⁷⁵⁷ Ayrıca verilen cevabın açık olması ve konunun tüm maddî unsurlarını kapsaması gerekir. ARIKAN, Mukteza, s. 129; TANRIKULU Lütfi, “Özeldeler (Muktezalar) Üzerine....”, Vergi Dünyası, S. 163, Mart 1995, s. 23; Bilgi istenilen olay ya da konu, açıkça tüm unsurlarıyla birlikte ortaya konmalı ve yetkililerin konuyu cevaplamaları için gerekli süreyi gözönüne alınıp zamanında başvuru yapılmalıdır. Bkz.: KARAASLAN Ali, “Mukteza ve Yanılma”, Vergi Dünyası, S. 105, Mayıs 1990, s. 22-23; ARIKAN, Demokratik, s. 129; DEMİRCİ, Özelge, s. 33.

⁷⁵⁸ ERDEM D., s. 93; YILDIZ, s. 44.

⁷⁵⁹ DEMİRCİ, Özelge, s. 36.

yetkisinin kötüye kullanılması söz konusu olabilecektir. Özelgelerin verilmesinde belli süre sınırın getirilmesi, mükellefler arasında ortaya çıkabilecek muhtemel eşitsizliklerin önüne geçecektir.

Özelge verilmesinde mükellefler arasında farklılık meydana getirilmemelidir⁷⁶⁰. Bunun için özelgelerin tek bir merkezden verilmesi daha isabetli olacaktır⁷⁶¹. Böylece aynı kanunlar yürürlükteyken benzer olaylara benzer özelgeler verilebilecektir. Bu da idarede bütünlük ve devamlılık ilkeleri bakımından bir gerekliliktir⁷⁶². Maliye Bakanlığı bünyesinde bununla ilgili bir hukuk birimi oluşturulmalıdır. Özelgelerin tek birimden çıkmasının uygulamada birliğin sağlanması bakımından da önemli yararları olacaktır. Söz konusu hukuk birimi Maliye Bakanlığının diğer işlemlerinin hazırlanmasında da etkili ve yol gösterici olmalıdır. Diğer işlemlerde ortaya çıkabilecek muhtemel hukuka aykırılıklar bu birimin denetimi sayesinde önlenabilir. Böylelikle, örneğin bir genel tebliğle vergilemenin temel öğelerine yönelik düzenleme yapılmasının veya bir iç genelgeyle genel tebliğ konusuna giren bağlayıcı nitelikte hüküm getirilmesinin önüne geçilmiş olacaktır. Takdir yetkisinin daha başlangıçta bu şekilde kontrol edilip hukuka uygun kullanılmasının sağlanması, vergilemede hukukî güvenlik ilkesine uygun olacak ve ihtilafların ortaya çıkmasını önleyecektir.

Özelgeler denetim elemanını bağlamaz⁷⁶³. Denetim elemanı sadece kendilerine uyulması zorunlu, aslî kaynaklara uymak durumundadır. Zaten, özelgelere uyan mükelleflerin durumunun cezayı gerektirmesi durumunda ceza kesilemeyecek olması da buna işaret etmektedir. Mükellefin hareketinin cezayı gerektirip gerektirmeyeceği, denetim sonucunda belli olacaktır. Özelge ve sirkülere uyulması halinde, cezayı gerektiren bir durum olsa bile ceza verilemeyecek olması bu işlemleri ayrıcalıklı, özel bir duruma sokmaktadır. Bu yüzden, idarenin takdir yetkisini hukuka uygun kullanmasının önemi daha da artmaktadır. Özelgeye uyan mükelleflerin sadece cezadan kurtulması yeterli değildir⁷⁶⁴. Özelgeye uyulması halinde, ileride yapılacak tarhiyat sonucu gündeme gelebilecek gecikme faizi de alınmamalıdır.

⁷⁶⁰ ERDEM D., s. 93; ÇELİK C., s. 26.

⁷⁶¹ YILDIZ, s. 43; SARAÇOĞLU – ŞAHAN, s. 147.

⁷⁶² ARIKAN, Mukteza, s. 129; YILDIZ, s. 44.

⁷⁶³ Bkz.: TANRIKULU L., s. 24; KORKUSUZ, s. 56; Mukteza makamı, çoğu kez konuya bir inceleme elemanı kadar nüfuz edememektedir. Dolayısıyla, muktezaların incelemeler yoluyla yargı denetine götürülebilmesi imkânı, hukuk sisteminin gelişmesine katkıda bulunmaktadır. Bkz.: ÇELİK C., s. 26; Bu konuda ayrıca bkz.: ENEY Hasan, “Genel Yazı, İç Genelge ve Özelgelere İnceleme Elemanlarının Uymaları Gerekliği”, Yaklaşım, S. 125, Mayıs 2003, s. 229-230; SEVGİ, s. 53, 54; ARPACI, Özelge, s. 84; Bu durumun mükellef ile vergi idaresini karşı karşıya getirmesi ve vergi idaresinin iş yükünü artırması doktrinde eleştirilmektedir. Bkz.: SARAÇOĞLU – ŞAHAN, s. 146.

⁷⁶⁴ KORKUSUZ, s. 53, 56.

Özelge, sadece mükellefe verilmektedir. Kanunda, sorumluya veya ceza muhatabına da verilebileceğine dair hüküm bulunmamaktadır⁷⁶⁵. Mükelleflerin bir çoğu teknik bir konu olan vergi durumlarıyla bizzat ilgilenmemekte, onların yerine bu konunun uzmanı olan meslek mensupları ilgilenmektedir. Dolayısıyla, mükellef adına vekili veya muhasebecisi de özelge isteyebilmelidir. Kanunda yapılacak böyle bir düzenleme hem olması gereken hukuka hem de usûl ekonomisine uygun olacak; uygulamadaki duruma da hukukî geçerlik kazandıracaktır.

3568 sayılı Kanun kapsamındaki meslek mensuplarının yani, serbest muhasebeci ve malî müşavirlerin de sistem içerisine alınmalarının isabetli olacağı ve özgelelerin bunlar tarafından da verilmesinin idarenin iş yükünü büyük ölçüde hafifleteceği ileri sürülmektedir⁷⁶⁶. Fakat, söz konusu meslek mensuplarının vergi idaresi ile olan koordinasyonunu ve bunların hukukî statülerini belirleyen bir altyapı oluşturulmadan böyle bir uygulamaya gidilmesi yerinde olmayacaktır. Bunun yerine bakanlık bünyesinde ilgili bir birimin kurulması çok daha uygun olacaktır.

İdare genel olarak, idarî yoruma başvurmak suretiyle, takdir yetkisine dayanarak sirküler çıkarmaktadır. Ayrıca idarenin sirküler çıkarıp çıkarmama konusunda da bir takdir yetkisi bulunmaktadır. İdare sirküler yoluyla takdir yetkisini benzer olaylar için ayrı ayrı kullanmak yerine topluca bir defada kullanmış olacaktır. Bu da usûl ekonomisine uygundur. Benzer konulardaki özelge talepleri ortadan kalkacağı için idarenin iş yükü azalacaktır.

Sirkülerlerle ilgili ilk düzenleme 315 sayılı VUK Genel Tebliği ile yapılmıştır. Bu genel tebliğde idareye sirküler çıkarma konusunda bir takdir yetkisi tanınmıştır. Ayrıca yayımlanan sirkülere uygun davranan mükelleflere ceza kesilmeyeceğine dair hüküm de genel tebliğ içinde yer almıştır. Kanun yayımlanmadan önce genel tebliğle, sirkülere uyulması halinde ceza verilmeyeceğine dair hüküm getirilmesi haklı olarak eleştirilmektedir⁷⁶⁷. Ceza kesmek her şeyden önce idare için bir bağlı yetki halidir. Kanunî düzenleme olmadan genel tebliğle böyle bir hüküm getirilmesi, vergilerin kanunîliği ilkesinin yanı sıra belirlilik ilkesine de aykırılık teşkil etmektedir. 4962 sayılı Kanunla VUK'un 413. maddesine sirküler ibaresinin eklenmesiyle söz konusu hukuka aykırılık giderilmiş oldu. Sirkülerlerin vergi hukuku alanında bir kaynak olarak kabul edilmesinden önce de doktrinde, verilen özgelelerin yayımlanmasının uygulamada birliği sağlayacağı ve vergi hukukunun gelişmesine katkıda

⁷⁶⁵ DEMİRCİ, Özelge, s. 34.

⁷⁶⁶ YILDIZ, s. 44-45; ÇOLAK Mustafa, "Özelge Müessesesi, 3568 Sayılı Kanun ve Meslek Mensuplarının İşlevi", Yaklaşım, S. 119, Kasım 2002, s. 99.

⁷⁶⁷ DEMİRCİ, Genel Tebliğ, s. 106-107, 111.

bulunacağı ileri sürülmekteydi⁷⁶⁸. Sirkülerin kabul edilmesiyle bu yöndeki öneriler bir bakıma hayata geçirilmiş oldu. Yapılan kanun değişikliğiyle sirküler, kanunî dayanağa kavuşturuldu.

Yayımlanan sirkülerde mükellefler arasında eşitliğin sağlanmasına dikkat edilmelidir. Özelgeler değişik birimler tarafından verilebildiği için aynı konuda birbirine zıt özelgeler bulunabilmektedir. Oysa sirkülerlerde bu ihtimal oldukça zayıftır. Ayrıca özelgelerin yayımlanmamasının mükellefler arasında sebep olması muhtemel eşitsizlikler, sirkülerler sayesinde önlenmiş olmaktadır. Sirkülerler yayımlanmak suretiyle belirlilik ilkesinin gerçekleşmesine yardımcı olurlar. Sirkülere uyan mükelleflerin durumunun cezayı gerektirmesi halinde ceza kesilmeyecek olması yerinde bir düzenlemedir ama, buna güvenerek hareket eden mükellefler hakkında daha sonra bir tarhiyata girişilmesi kişilerde bir güvensizlik duygusu meydana getirebilecektir. Özelgeler defterdarlıklar tarafından da verilebildiği halde sirküler Bakanlık tarafından çıkarılmaktadır. Dolayısıyla yayımlanan sirkülerlere güvenin korunması daha isabetli olacaktır. İnceleme elemanlarının sirkülerlere aykırı davranışları halinde, astın üst'ün yazılı emrini ve bunun yerindeliğini denetlemesi gibi bir durum ortaya çıkacaktır⁷⁶⁹. Bakanlıkta ilgili bir birimin oluşturulması bu bakımdan da büyük önem arz etmektedir. Sirkülerlerin üst tarafından verilen yazılı emir niteliğinde olduğu ve Bakanlık tarafından yayımlandığı dikkate alındığında, inceleme elemanlarının da sirkülerlere uygun davranışlarının daha isabetli olacağı sonucuna ulaşılır. Yayımlanan sirkülerde bir hukuka aykırılık görüldüğünde inceleme elemanları bunu direkt bakanlığa bildirmek suretiyle gerekli düzenlemenin yapılmasını sağlamalıdır.

5479 sayılı Kanunla⁷⁷⁰ kaldırılmadan önce, GVK'nın 19. maddesinde yatırım indirimine ilişkin usûl ve esasların belirlenmesi yetkisi Maliye Bakanlığına bırakılmıştı. Buna yönelik olarak yayımlanan 22 sayılı Gelir Vergisi Sirkülerinde, yatırım indirimi uygulaması bakımından mal ve hizmet üretim yerinin ne olduğu açıklanmıştır. Burada yapılan açıklama mükellefin yararlanacağı yatırım indirimi tutarını değiştirmektedir. Mükellefin hukukî durumunu etkileyen düzenlemenin sirkülerle yapılması, idarî işlemi şekil yönünden hukuka aykırı hale getirmektedir⁷⁷¹. Bu yetkinin bütün mükelleflerin hukukî durumunu etkileyen ve

⁷⁶⁸ Ayrıntılı bilgi için bkz.: UYANIK, s. 72; ARIKAN, Mukteza, s. 132; ERDEM D., s. 92-93; YILDIZ, s. 42-43; TANRIKULU L., s. 26; Ayrıca sirkülere benzer şekilde tip özelge verme yöntemine geçilmesi önerilmektedir. Bkz.: ÇELİK C., s. 28.

⁷⁶⁹ DEMİRCİ, Genel Tebliğ, s. 108-109.

⁷⁷⁰ 5479 sayılı Kanun, RG., 8.4.2006, S. 26133.

⁷⁷¹ Bkz.: AK, s. 112; 22 sayılı GVK Sirküleriyle yapılan açıklama hizmet üretim yerini tanımlamaktan uzaktır. Bu sirkülerde mal ve hizmet üretim yeri sınırlandırılmıştır. Bu ise kanun koyucunun amacına uygun değildir, Ayrıntılı bilgi için bkz.: ŞEKER Sakıp, "Yatırım İndirimi Uygulamasında Mal ve Hizmet Üretim Yeri Kavramı", Yaklaşım, S. 143, Kasım 2004, s. 133-136; Sirkülerlerin amaçlarına aykırı olarak kullanıldığı başka durumlar da vardır. Örneğin, geçici vergiyi düzenleyen GVK'nın mükerrer 120.

kendisine uyulması zorunlu bir düzenlemeyi gerektirmesi nedeniyle, genel tebliğ yoluyla kullanılması gerekirdi. İdare, takdir yetkisini yetki veren kanun hükmüne uygun olarak kullanmalı ve işlem türünü de verilen yetki doğrultusunda seçmelidir.

Kavram kargaşalığının önlenmesi için her işlem kendi amaçları doğrultusunda çıkarılmalıdır. Yani bir sirküler ile genel tebliğin veya bir iç genelgenin konusuna giren düzenleme yapılmamalıdır. Sirkülerlerin açıklayıcı genel tebliğ tarzında çıkarılması mevzuatı iyice karmaşıktırmakta, mevzuat sistematliğini bozmakta ve takibi zorlaştırmaktadır. Sirkülerlerin birinci grup, kendilerine uyulması zorunlu genel tebliğ tarzında çıkarılmaları ise daha büyük bir hukuka aykırılık teşkil etmektedir. Bunlar, tüm mükellefler bakımından kendilerine uyulması zorunlu, bağlayıcı hüküm getirdikleri için Resmî Gazetede yayımlanmalıdırlar⁷⁷². Her şeyden önce bağlayıcı hükümlerin sirkülerlerle getirilmemesi, bu tür hükümlerin ancak genel tebliğlerle getirilmesi ve bunların da Resmî Gazetede yayımlanması gerekir. Hukukî niteliğine aykırı çıkarılan bu tür sirkülerler dava konusu edilebilmektedirler. Böyle düzenlemeler Resmî Gazetede yayımlanmadıkları için belirlilik ilkesine aykırılık teşkil etmekte ve kişilerin hukukî güvenliklerini zedelemektedirler. Kanunîlik, belirlilik ve hukukî güvenliğin son derece önemli olduğu bir hukuk dalında, bu derece özensiz yetki kullanımı açıkça hukuka aykırılık oluşturmaktadır. Kendisine tanınan takdir yetkisini özensiz ve kötü bir şekilde kullanan idarenin işlemlerinden bir zarar meydana gelmesi halinde, idarenin sorumluluğu yoluna gidilebilecektir.

Vergi idaresinin uygulamaya yön verici idarî işlemlerini bir araya toplayarak sadeleştirilmesi gerekmektedir⁷⁷³. Vergi hukukunda kaynak sayısı azaltılmak suretiyle kaynaklar sadeleştirilmelidir. Böylece takdir yetkisi daha isabetli ve yerinde olarak kullanılmış olacaktır.

2. Vergi Hukukundaki İdarî İşlemlerin Uygulanma Zamanı Bakımından Takdir Yetkisiyle İlişkisinin Değerlendirilmesi

İdare düzenleme yaparken hukukî güvenlik, istikrar, haklı beklentiler gibi ilkeleri gözönünde bulundurmak, çok sık, ani, ileriye ve geriye yürür düzenlemeler yapmamak durumundadır. Bir idarî işlemin hükümlerinin, yürürlükten kalkma tarihinden sonraki olaylara

maddesine göre çıkarılan 25 sayılı GVK sirkülerinde, kanun maddesinde vergi üzerinden hesaplanacağı belirtilen yanılma payının matrah üzerinden hesaplanacağı belirtilmiştir. Böyle bir düzenleme mükelleflerin geçici vergi tutarlarında değişiklik oluşturacaktır. Bu ise vergilerin kanunîliği ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Bkz.: AK, s. 112-113.

⁷⁷² Ayrıntılı bilgi için bkz.: AK, s. 112; GERÇEK, Sirküler, s. 208-209.

⁷⁷³ KÜÇÜK M., Yorum, s. 142; karş. ÖZDEMİRÇİ, s. 108.

uygulanması, malî sistemde belirsizliklere yol açar. Böyle bir durum ise, herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını bilmesi ve kişilerin güvenliğinin sağlanması anlamına gelen hukukî güvenlik ilkesinin açık bir ihlâlidir⁷⁷⁴. Ayrıca, yapılan düzenlemelerin yürürlüğe giriş tarihine dikkat edilmeli, bu hususta belli kurallar getirilmelidir. Akşamdan sabaha yapılan değişikliklerle mükelleflerin durumu etkilenmemelidir. Nasıl ki yapılan düzenlemelerin sıklığı hukukî güvenlik ve belirlilik ilkelerini zedeliyorsa aynı şekilde, yapılan ani değişiklikler de bu ilkeleri zedelemektedir. Vergi hukukunda hemen yürürlüğe girecek ani değişikliklerden kaçınmak gerekir. Başka bir ifadeyle, vergi hukukunda sürprize yer yoktur ve olmamalıdır.

Doktrinde, vergi kanunları ya da oranlarında yapılacak değişikliklerin bir sonraki takvim yılı başından itibaren yürürlüğe girmesi önerilmektedir⁷⁷⁵. Bir başka görüşte ise değişikliklerin ani olarak yapılmaması ve yapılan değişikliklerde mükelleflere uyum için yumuşak bir geçiş süreci tanınması önerilmektedir⁷⁷⁶. Bu sayede mükellefler arasında eşitsizliğe yol açacak uygulamaların ortadan kalkacağı savunulmaktadır. Ancak takvim yılının esas alınması bu konudaki sorunları ortadan kaldıracak yeterlikte değildir. İdarî düzenlemelerin bir sonraki takvim yılından itibaren geçerli olması, takdir yetkisini oldukça fazla sınırlandıracak hatta idareye tanınan takdir yetkisini anlamsız hale getirebilecektir. İdarenin ekonomide meydana gelen ani değişikliklere ayak uydurabilmesi bakımından takdir yetkisinin büyük bir önemi vardır. Bu yüzden yapılacak değişikliklerin bir sonraki vergilendirme döneminden itibaren yürürlüğe girmesi çok daha isabetli olacaktır. Böyle bir düzenleme özellikle dolaylı vergilerde yapılan değişikliklerde olumlu sonuçlar doğuracaktır. Yapılan oran değişikliklerinin çoğunlukla dolaylı vergilerde olduğu gözönüne alındığında da idarî düzenlemelerin yürürlüğe girmesinde vergilendirme döneminin esas alınmasının isabetli olduğu anlaşılr.

Aynı vergilendirme dönemi içinde yapılan bir oran değişikliği, değişiklikten önce ve sonra aynı vergiye muhatap olan mükellefler arasında eşitsizlik oluşturabilmektedir. İdarî düzenlemelerin bir sonraki vergilendirme döneminden itibaren yürürlüğe girmesi, en azından aynı vergilendirme dönemi içindeki kişiler arasında eşitlik sağlayacaktır. Bu şekildeki bir düzenleme vergi kanunları için de geçerli olmalı ve vergi kanunlarında yapılan değişiklikler de bir sonraki vergileme döneminden itibaren geçerli olmalıdır. Böylece kişiler yapılacak

⁷⁷⁴ ORTAÇ, Fon, s. 20.

⁷⁷⁵ KARAKOÇ Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, Ankara 2004, s. 100.

⁷⁷⁶ ARIKAN, Öneriler, s. 156; Buna benzer nitelikte görüş için bkz.: DOĞRUSÖZ A. Bumin, “Vergi Yasaları Değişiklikleri ve Hukuk Devleti”, Dünya Gazetesi, 22.12.2003.

düzenlemelerin ne zaman yürürlüğe gireceğini bilecekleri için durumlarını ayarlayacaklar ve herhangi bir sürprizle karşılaşmayacaklardır. Böyle bir kanunî düzenleme bulunmasa dahi, idarenin takdir yetkisini buna uygun surette kullanması gerekir. İdarî düzenlemelerle ani değişiklikler yapılması, bazı durumlarda takdir yetkisinin hukuka aykırı kullanılması anlamına gelebilir. Dolayısıyla yapılan değişikliklerin hukukî güvenlik ve belirlilik ilkelerine aykırılık teşkil ettiği durumlarda, bu işlemler yargı organları tarafından iptal edilebilecektir.

İdarenin düzenlemelerinin bir sonraki vergilendirme döneminde yürürlüğe girmesi eleştirilebilir. Çünkü idareye takdir yetkisinin tanınmasının sebeplerinden biri de hızlı düzenleme yapılması gereken hallerin varlığıdır. Ancak çoğu verginin, vergilendirme dönemlerinin kısa olması, söz konusu olumsuzlukları ortadan kaldırır niteliktedir. İdare, ekonomideki ani değişiklikler karşısında ortaya çıkan acil düzenleme ihtiyacı ile kişilerin hukukî güvenliklerini uyumlaştırmak, ikisi arasında bir denge sağlamak zorundadır. İdarî düzenlemelerin bir sonraki vergileme döneminden itibaren geçerli olması durumunda, bu denge büyük oranda sağlanmış olacaktır.

Kişiler gelecek dönemlere ilişkin planlarını yürürlükteki mevzuata göre yaparlar. Kişilerden geçmişe yönelik düzenlemeler çıkarılabileceğini düşünmeleri ve ekonomik işlerini buna göre ayarlamaları beklenemez. Ekonomik hayat her şeyden önce belirlilik ister. Sonradan çıkarılan kanunlarla geçmiş dönemler için vergi yükünün artırılması, mükelleflerin devlete ve hukuk düzenine olan güvenlerini sarsar, ekonomik ve ticarî hayatta bulunması gereken istikrar ve belirliliği bozar⁷⁷⁷. Bir düzenlemenin geriye yürüyüp yürümemesinde öncelikle kişilerin hukuki güvenlikleri esas alınmalıdır. Geriye yürüme yasağı sadece vergi oranlarını yükselten düzenlemeler bakımından değil, aynı zamanda vergi muafiyet ve indirimlerinin kaldırılması veya sınırlandırılması durumunda da geçerlidir⁷⁷⁸. Aksi haldeki uygulamalar hukukî güvenliği bozarlar⁷⁷⁹. Geçmiş dönemin verilerinden yararlanılması durumunda geriye yürümenin olmayacağı ileri sürülmektedir⁷⁸⁰. Bazı durumlarda geçmiş dönemin verilerini esas almak bir zorunluluk olarak ortaya çıkabilir. Ancak bu durumda da, malî güce göre vergilendirme ilkesine aykırı sonuçlar meydana gelebileceği gözardı edilmemelidir.

Yapılan düzenlemenin geriye yürür biçimde uygulanacağına dair bir hüküm bulunması durumunda, bunun sadece hak doğurucu ve yararlandırıcı durumlar için geçerli olacağı ileri

⁷⁷⁷ ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 47; ERGİNAY, s. 48; ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 180; ÇAĞAN, 1982 TC Anayasası, s. 77-78; YILMAZ, Yasallık, s. 199.

⁷⁷⁸ ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 50; ULUATAM – METHİBAY, s. 52.

⁷⁷⁹ ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 180.

⁷⁸⁰ AKILLIOĞLU, Geriye Yürümezlik, s. 46.

sürülmektedir⁷⁸¹. Vergi mükellefiyetini artıran veya vergi kolaylıklarını geçmişe yürüyecek biçimde kaldıran hükümler, hukukî güvenliği bozar⁷⁸². Düzenlemelerin mükelleflerin yararına olan hükümlerinin geçmişe yürütülmesi, vergilendirmede eşitlik ilkesine uyulduğu ölçüde hukuk devleti ilkesine aykırılık oluşturmaz. Bu gibi hallerde mükellefler arasında eşitlik ve adalet ilkelerine azamî özenin gösterilmesi gerekir⁷⁸³. Aksi durumda işlem konu yönünden hukuka aykırılık teşkil eder ve iptal edilebilir nitelikte olur⁷⁸⁴. İdarenin geriye yürür şekilde düzenleme yapması halinde idarî işlem, yetki unsuru açısından da sakatlanır⁷⁸⁵.

Gerçek geriye yürüme, olağanüstü dönemler dışında hiçbir şekilde söz konusu olmamalıdır. Buna aykırı şekilde yapılan kanunî ve idarî düzenlemeler iptal edilmelidir. Gerçek olmayan geriye yürüme ise, her durumda geçerli kabul edilmemelidir. Belli ilkelerin varlığı aranmalıdır⁷⁸⁶. Kişilerin hukukî güvenlikleri gözönüne alınmalı, yapılan düzenlemenin zamanı ve ölçülülüğüne bakılmalıdır⁷⁸⁷. Dolayısıyla gerçek olmayan geriye yürüme her ne kadar iptali gerekmeyen bir uygulama⁷⁸⁸ niteliği taşısa da, mutlaka bazı şartlara uyulması şartıyla mümkün olabilmelidir: Öncelikle, söz konusu değişiklik vergilendirme döneminin sona ermesinden makûl bir süre önce yapılmalıdır⁷⁸⁹. Kişiler bu değişikliği ve bunun geriye yürüyeceğini öngörebilecek durumda olmalıdırlar. Yapılan değişiklik ölçülü olmalıdır. Kamu yararının zorlayıcı sebepleri söz konusu düzenlemenin yapılmasını gerektirmelidir. Düzenlemenin mükellefler arasında eşitlik ilkesine uygun olarak yapılması gerekir. Bütün bu şartların bulunması halinde geriye yürüme hukuka aykırı sayılmayabilecektir. Bu şartlardan özellikle kamu yararının iyi tespit edilmesi, açıkça ortaya konulması gerekir. Kamu yararının çok geniş bir kavram olduğu ve idarenin takdir yetkisini oldukça genişletebileceği

⁷⁸¹ ÖZAY, s. 429.

⁷⁸² ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 180.

⁷⁸³ ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 180; BIYIK, s. 51.

⁷⁸⁴ ÖZAY, s. 429.

⁷⁸⁵ ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 50.

⁷⁸⁶ Almanya’da gerçek olmayan geriye yürüme hallerinde vergi mükelleflerinin mevcut hukukî duruma güvenleri daha az korunmaktadır. Kamu maliyesi gerekleri ve konjonktür politikası nedenleriyle, vergi tarifelerinde ve vergi kolaylıklarında yapılan değişikliklerin, vergi tarh dönemi başına kadar yürütülmesi geçerli sayılmaktadır. Ancak tarh dönemi içinde vergi tarifelerinde yapılan artışların ölçülü sınırlar içinde olması koşulu aranmaktadır. Örneğin, Almanya’da kurumlar vergisi oranının tarh dönemi içinde % 50’den % 60’a yükseltilerek tarh dönemi başından itibaren uygulanması, mahkemece ölçülü sınırlar içinde bulunmuştur. Bkz.: ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 182-183, dn. 285.

⁷⁸⁷ Ölçülülük ve ölçülülük ilkesinin unsurları olan elverişlilik, gereklilik ve orantılılık ilkeleri için bkz.: OĞURLU, Ölçülülük, s. 36 vd.

⁷⁸⁸ Bkz.: ORTAÇ, Ek Vergi, s. 32.

⁷⁸⁹ “Düzenleme yetkisinin takvim yılı kapandığı gün kullanıldığı, yaklaşık on ay önce yapılmış ve hükümlerini yapıldıkları tarihte tamamlamış olan işlemleri de etkileyecek ve ek yük getirecek biçimde yürürlüğe konulduğu, bu nedenlerle söz konusu düzenlemenin geçmişe yürüme içerdiği (kabul edilmelidir)”. DVDDGK., 17.4.1998 gün ve E. 1996/276, K. 1998/82, DD, S. 98, s. 77-78.

unutulmamalıdır. Kişilerin hukukî güvenlikleriyle kamu yararı arasında mutlaka çok iyi bir denge kurulmalıdır. Sayılan şartlara uyulmadan bir düzenlemenin geriye yürütülmesi halinde ise idarenin takdir yetkisinin hukuka aykırı kullanımından bahsedilebilecektir. Çünkü gerçek olmayan geriye yürüme durumu da kişilerin hukukî güvenliklerini etkilemekte, vergilendirmede belirlilik ilkesine aykırılık oluşturabilmektedir. Ayrıca, gerçek olmayan geriye yürümenin her şartta geçerli olacağının kabul edilmesi halinde, idareye oldukça geniş bir takdir yetkisi tanınmış olacak ve bu da idarenin keyfî davranmasına yol açabilecektir. Düzenlemelerin bir sonraki vergileme döneminden itibaren uygulanacak olması halinde, geriye yürüme tartışmaları da azalacak ve muhtemel sorunlar önlenecektir.

İdare takdir yetkisini hukukî güvenlik, belirlilik, eşitlik, istikrar, haklı beklentilerin ve kazanılmış hakların korunması ilkelerine uygun olarak kullanılmalıdır. Bu ilkeler birbirinden farklı gibi görünseler de, aslında birbirinin içine geçmişlerdir. Hepsi de yapılan değişikliklerin çok sık ve ani olmamasını gerektirmektedir. Ayrıca bütün bu ilkeler, idarî düzenlemelerin geriye yürür nitelikte olmamasını da ifade etmektedir. Bu bakımdan yapılan düzenlemelerin bir sonraki vergileme döneminden itibaren geçerli olması bu ilkelere uygun olacaktır. İdarenin geçmişe yürümezlik ilkesine aykırı şekilde düzenleme yapması halinde, söz konusu idarî işlem yargı organı tarafından iptal edilecektir. Ayrıca bu ilkeye aykırı hareket etmek suretiyle takdir yetkisini hukuka aykırı tarzda kullanan idare, bu işlemden dolayı kişilerin uğramış olduğu zararlardan sorumlu tutulabilecektir⁷⁹⁰.

Hukuka uygun işlemler, kural olarak geri alınamaz. İhtiyaca uygun olmayan işlemler için geri almada idarenin takdir yetkisi olduğu ifade edilmektedir⁷⁹¹. Aslında, ihtiyaca uygun olmayan idarî işlemlerin bile geri alınmaması gerekir. Bunların geri alınma yerine kaldırılması ya da düzeltilmeleri çok daha isabetli olacaktır. Çünkü geri almada, geçmiş etkileyen nitelikler söz konusudur. Geriye yürüyen durumlarda da kişilerin hukukî güvenlikleri zedelenebilir. Ayrıca kazanılmış hak ve haklı beklentiler ilkesine de aykırı durumlar meydana gelebilir. Kaldırma ve değiştirme bir bakıma idarenin takdir yetkisinin yansıması niteliğindedir. Kaldırma ve değiştirmenin geleceğe ilişkin hüküm ifade etmesi, kazanılmış hakları zedelemeyecektir. Bir idarî işlem çıkarılırken son derece titiz davranılmalı, çok sık kaldırma ve değiştirme yollarına gidilmemelidir. Düzeltmede ise idarenin takdir yetkisi bulunmamaktadır. Ancak idarenin mevcut yanlışları düzeltirken zaman kaybetmemesi, hızlı hareket etmesi gerekir.

⁷⁹⁰ Bkz.: BİYİKLİ, s. 110, 113 vd.

⁷⁹¹ TAN, Geri Alınma, s. 111.

II. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE YER ALAN İDARENİN TAKDİR YETKİSİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

A. DEĞERLEMEYE İLİŞKİN TAKDİR YETKİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bakanlar Kuruluna enflasyon düzetmesiyle ilgili olarak tanınan yetki, enflasyon düzeltmesinin uygulanıp uygulanmamasını etkileyen nitelikte bir yetkidir. Bakanlar Kuruluna % 100 olan oranı % 35'e indirme yetkisi verilmesi enflasyon düzeltmesi uygulamasına geçişi kolaylaştırmaya yöneliktir. İçinde bulunulan hesap dönemi için % 10 olması gereken oranı % 25'e çıkarma yetkisinin tanınması ise enflasyon düzeltmesi uygulamasına geçişi zorlaştırmaya yöneliktir⁷⁹². Bakanlar Kurulu oranlarda değişiklik yapmak suretiyle enflasyon düzeltmesine geçişi kolaylaştırıp zorlaştırabilecektir. Değişiklik yapılabilecek alt ve üst sınırlar kanunda açıkça belli edildiğinden, Bakanlar Kuruluna verilen yetki Anayasanın 73/4. maddesine uygundur. Bakanlar Kurulu bu yetkisini şimdiye kadar kullanmamıştır.

Enflasyon düzeltmesiyle ilgili olarak Maliye Bakanlığına geniş takdir yetkisi tanınmıştır. Bu yetkiler esas itibariyle ayrıntılara ilişkin, tamamen teknik konular niteliğindedir. Ancak, verilen bazı yetkiler eleştirilmektedir. Örneğin geçici vergi dönemlerinde düzeltme yapılıp yapılmayacağının belirlenmesi yetkisinde, her geçici vergi dönemi ve hesap dönemleri sonuyla, bu endekslerin açıklanıp yetkilerin kullanılmasına kadar bir belirsizlik söz konusu olacaktır⁷⁹³. Ayrıca, enflasyon düzeltmesi uygulamasına geçişi ötelemeye yönelik yetkiler ile mükellef ve meslek grupları ya da mükelleflerin aktif toplamı ve cirolarını tespit etmeye yönelik yetkilerin, faaliyetini ve üretimini sürdürmek için yabancı kaynak kullanmak zorunda kalan işletmeler ile küçük ve orta boy işletmeler yararına kullanılmasının ekonomi için yararlı olacağı ileri sürülmektedir⁷⁹⁴. Geçici vergi dönemlerinde düzeltmenin yapılıp yapılmayacağını belirleme ile bazı kıymetler için düzeltmenin yapılacağı tarihi belirleme yetkileri, diğer yetkilere nazaran hukukî güvenlik ve belirlilik ilkeleriyle daha yakından ilgilidir. Dolayısıyla kişilerin hukukî güvenliklerinin zedelenmemesi için, Maliye Bakanlığı yapacağı düzenlemeleri makûl bir süre önceden gerçekleştirmeye dikkat etmelidir. Ayrıca verilen yetkiler mükellefler gözetilmek suretiyle, ekonomiye yararlı olacak şekilde kullanılmalıdır.

⁷⁹² İLERİ Yusuf, “Enflasyon Düzeltmesine Zorunlu Geçiş”, Dünya Gazetesi, 2.3.2004.

⁷⁹³ İLERİ, Enflasyon Düzeltmesi.

⁷⁹⁴ Bkz.: İLERİ, Enflasyon Düzeltmesi; Enflasyon düzeltmesi ile ilgili getirilen düzenleme “adil bir vergileme amacından oldukça uzak olup, yabancı kaynakla finanse edilmiş işletmelerde, “fiktif servet artış vergisi”nin tahakkuk ettirilip tahsil edilmesine yol açacaktır”. Bkz.: PEKDEMİR Recep, “Enflasyon Muhasebesi mi? Yoksa Enflasyon Düzeltmesi mi?”, Yaklaşım, S. 135, Mart 2004, s. 25 vd.

Vergi idaresine takdir yetkisi tanınmasının önde gelen sebeplerinden biri, enflasyonun olumsuz etkilerinin önlenmesidir. Ancak Bakanlar Kurulunun yetkisini düzenli kullanmaması, belli bir zaman sonra enflasyonun olumsuz etkilerinin takdir yetkisiyle önlenmesini zorlaştırmakta, takdir yetkisinin kullanılmadığı zamanlarda da olumsuz etki devam etmektedir. Yeniden değerlendirme oranında artırılma uygulamasından önce, Bakanlar Kurulunun kendisine verilen yetkiyi kullanmaması halinde miktarlar güncellenemiyor veya Bakanlar Kurulunun takdir yetkisinin kanundaki üst sınırdan sona ermesinden sonraki dönemlerde güncelleme yapılamıyordu⁷⁹⁵. Bu dönemde doktrinde, kanundaki rakamların enflasyon oranında güncelleştirilmesini otomatik olarak sağlayacak endeksleme sistemine geçilmesi önerilmekteydi⁷⁹⁶. Maktu miktarların, otomatik bir artış veya endeksleme ifade eden yeniden değerlendirme oranında artırılmasının kabul edilmesiyle bu öneriler hayata geçirilmiş oldu.

Vergi kanunlarındaki maktu vergilerin, maktu miktar ve hadlerin artışının yeniden değerlendirme oranına bağlanması, takdir yetkisinin sınırlandırılması bakımından oldukça büyük bir öneme sahiptir. İdarenin takdir yetkisinin sınırlandırılmasına yönelik düzenlemeler, vergilerin kanuniliği ilkesiyle de uyumludur. Bu sayede vergi idaresinin yetkisini kullanmayı ihmal etmesinin sakıncaları da önlenmiş olmaktadır. Ancak, vergi idaresinin takdir yetkisini sınırlandırmaya yönelik düzenlemeler ne kadar olumluysa, takdir yetkisinin tamamen ortadan kaldırılmaması da bir o kadar önemlidir. Çünkü vergi hukukunda idareye, ekonomide meydana gelebilecek muhtemel ani değişme ve gelişmelere ayak uydurabilmek için takdir yetkisi tanınmaktadır. Bu yüzden vergi kanunlarında yer alan maktu miktarlar konusunda, yeniden değerlendirme oranına ek olarak Bakanlar Kuruluna takdir yetkisi tanınmalıdır. Örneğin Bakanlar Kuruluna maktu miktarlarda yeniden değerlendirme oranında yapılan artışın % 50'si oranında artırma veya azaltma yetkisi verilebilir. Böylece ileride meydana gelebilecek ekonomik gelişmelere karşı gerekli tedbirlerin alınması imkânı sağlanmış olur. Bakanlar Kurulunun yetkisinin tamamen bağlanmayıp, bu şekilde sınırlandırılmış olması vergi hukuku açısından idarenin takdir yetkisinin özüne ve amacına çok daha uygundur.

Her ne kadar Anayasa Mahkemesi maktu vergi ve miktarlardaki artışların yeniden değerlendirme oranına bağlanmasını anayasaya aykırı bulmamışsa da, doktrinde buna aykırı görüş

⁷⁹⁵ Bkz.: KÜTÜKÇÜ, Gelir Vergisi, s. 125 vd.

⁷⁹⁶ ÖZDEN, s. 287; KÜTÜKÇÜ, Gelir Vergisi, s. 135; “Endeksleme, paranın gerçek değerini fiyat endeksi gibi sabit bir esasa göre ölçerek enflasyon ve deflasyonun sosyal sigorta ödemeleri ile primleri üzerindeki etkisini dengelemeyi amaçlayan bir maliye politikası aracıdır”, SEVİĞ Veysi, “Endeksleme Nedir?”, Dünya Gazetesi, 1.11.2002; “Vergi yasalarında yer alan ve mükellefiyetin alt ve üst sınırlarını belirleyen bazı ölçütler enflasyonun etkisi ile aşınmaktadır. Vergi yasalarında, enflasyonun etkisini azaltacak bazı düzenlemeler yer almaktadır. Değişen durumlara göre vergilendirmede hızla karar alınmasını gerektiren, verginin enflasyondan etkilenecek aşınmasını önleyici tedbirlerden biri de endeksleme sistemi”dir. Bkz.: AyM., 14.5.1997 gün ve E. 1996/75, K. 1997/50, AMKD, S. 36, C. 1, s. 110-111.

de bulunmaktadır⁷⁹⁷. Bu konuda öncelikle yeniden değerlendirme oranının belirlenmesi üzerinde durmak gerekir. VUK'un 298/B maddesinin lafzından, Maliye Bakanlığının bu oran üzerinde herhangi bir takdir yetkisinin bulunmadığı anlaşılmaktadır. Maliye Bakanlığı sadece TÜİK tarafından belirlenen oranları ilan etmektedir. TÜİK de bu oranları objektif verilere dayanarak belirlemekte ve bu oranlar üzerinde herhangi bir müdahalede bulunamamaktadır.

Son yıllarda ilgili dönemin toptan eşya fiyatları enflasyon oranları, ortalama fiyat artış oranları ve bunlara göre belirlenen yeniden değerlendirme oranları şu şekildedir:

TEFE (2005'ten itibaren ÜFE)⁷⁹⁸	2001	2002	2003	2004	2005
Bir önceki yılın aynı ayına göre değişim oranı (1 Kasım – 31 Ekim dönemi) (%)	81,4	36,1	16,1	15,48	2,57
(1 Kasım – 31 Ekim) / (daha önceki yılın 1 Kasım – 31 Ekim dönemi) 12 aylık ortalamalara göre değişim oranı (%)	53,2	59,0	28,5	11,16	8,16
Yeniden Değerleme Oranı (VUK Genel Tebliğiyle İlan) (VUK mük. md. 298/B)	53,2	59,0	28,5	11,2	9,8

Yeniden değerlendirme oranı her ne kadar objektif bir belirlenme gibi görünse de, mevcut haliyle tam olarak böyle bir değerlendirmeden bahsetmek mümkün değildir. Özellikle 2006 yılı için geçerli oranın farklılığı, yeniden değerlendirme oranının objektif bir tespit olma niteliğini zedelemektedir. Bu bakımdan yeniden değerlendirme oranıyla maktu vergi ve miktarlarda gerçekleştirilen artışlar, kanunilik ve belirlilik ilkelerini zedelemektedir. Bunun önlenmesi için de yapılacak artışların idarenin herhangi bir müdahalesinin bulunmadığı objektif kriterlere bağlanması gerekir.

Bakanlar Kuruluna maktu miktarları sadece yeniden değerlendirme oranında artırma yetkisi verilmesi halinde, bağlı yetki söz konusudur. Böyle bir halde Bakanlar Kurulu, yeniden değerlendirme oranındaki ilgili artışı gerçekleştirmek zorundadır. Ancak, yeniden değerlendirme oranına ilave olarak yetki verilmişse takdir yetkisinden söz edilebilecektir. Bu durumda Bakanlar Kurulu, yeniden değerlendirme oranını esas almak suretiyle kanunda belirtilen alt ve üst sınırlar arasında değişiklik yapabilecektir. Fakat, son dönemlerde kanunlarda yeniden değerlendirme oranında yapılan değişikliklerin Bakanlar Kurulu kararları yerine genel tebliğ hatta sirkülerlerle yapılması yoluna gidilmektedir. Bu konuda Maliye Bakanlığı yetkili değildir. Değişikliklerin, sadece Bakanlar Kurulunun yeniden değerlendirme oranına ilave takdir yetkisine sahip olduğu durumlarda Bakanlar Kurulu kararıyla yapılabileceğini kabul etmek

⁷⁹⁷ AyM., 14.5.1997 gün ve E. 1996/75, K. 1997/50, AMKD, S. 32, C. 1, s. 102 vd.; Bu karara paralel nitelikteki bir görüşte de yeniden değerlendirme oranının tamamen objektif bir tespiti yansıttığı belirtilmektedir. ERDEM T., Vergi Cezalarını Artırma Yetkisi, s. 110, 111; Karşı yönde görüş için bkz.: YALTI, s. 105.

⁷⁹⁸ <http://www.die.gov.tr/TURKISH/SONIST/TOPTAN/toptan.html>

mümkün değildir. Yeniden değerlendirme oranı uygulanarak vergi kanunlarında yapılacak tüm değişikliklerin mutlaka Bakanlar Kurulu kararıyla yapılmasıyla gerekir⁷⁹⁹. Aksi uygulamalar vergilerin kanunîliği ilkesine açıkça aykırılık teşkil etmektedir. Çünkü yeniden değerlendirme oranıyla da olsa miktarların artırılması neticede vergi kanunlarında değişikliğe sebep olur. Anayasanın 73/4. maddesi gereğince de vergi kanunlarında sınırlı değişiklik yapma yetkisi yalnızca Bakanlar Kuruluna aittir, bu yetki başka hiçbir organ tarafından kullanılamaz.

Yeniden değerlendirme uygulaması esasında maktu vergi ve miktarlardaki artışın bir önceki dönem enflasyon artışı oranına göre belirlenmesini ifade etmektedir. Yeniden değerlendirme oranının belirlenmesinde ortalama fiyat artış oranı yerine son oniki aylık artış oranının esas alınması, rakamların daha güncel bir şekilde artırılmasını sağlayabilir. Ancak vergi gelirlerinin ayarlanmasında önceki dönem verilerinin kullanılması doğru bir yaklaşım değildir. Nasıl ki bütçe hazırlanırken gelecek dönemin verileri tahmin edilmeye çalışılarak gelir ve giderler ona göre ayarlanıyorsa, maktu miktarların artırılmasında da buna benzer bir düzenlemeye gidilmelidir. Yeniden değerlendirme oranı olarak gelecek dönem için tahmin edilen enflasyon oranı esas alınabilir. Maktu miktarların hedeflenen enflasyon oranında artırılması, devletin gelirlerindeki artışın ekonomideki gelişmelere daha uygun olarak gerçekleşmesini sağlayacağı gibi, mükelleflerin malî güçlerinin gözönüne alınması bakımından da olumlu sonuçlar doğuracaktır.

B. VERGİ TARİFELERİNE, VERGİ ORANLARINA VE MAKTU VERGİ, HARÇ VE MİKTARLARA İLİŞKİN TAKDİR YETKİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergi kanunlarıyla Bakanlar Kuruluna vergi oranları, çeşitli oranlar, maktu vergi, harç ve miktarların yanı sıra vergi tarifelerine yönelik olarak da takdir yetkisi tanınmaktadır. Burada önemli olan husus, gerek vergi oranlarının gerekse vergi tarifelerinin vergilerin temel öğelerinden olduğudur. Dolayısıyla, Bakanlar Kurulunun yetki verilmemiş bir konuda yeni bir oran koyması veya yeni bir tarife oluşturması vergilerin kanunîliği ilkesine açıkça aykırılık teşkil eder.

Gerek vergi tarifelerine gerekse vergi oran ve maktu miktarlarına yönelik takdir yetkisinin kullanılmasında başvuru olan işlemler, genel düzenleyici işlemlerdir. Vergi tarife, oran ve maktu miktarlardaki aşağı ve yukarı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi, vergi idaresinin düzenleyici işlemlerdeki takdir yetkisine gösterilebilecek en iyi örnektir.

⁷⁹⁹ Bu konuda bilgi ve örnek için bkz.: ORTAÇ, Noter Senedi, s. 60-61.

1. Vergi Tarifelerine ve Oranlarına İlişkin Takdir Yetkisinin Değerlendirilmesi

GVK'nın mükerrer 123. maddesi ile VİVK'in 16/3. maddesinde Bakanlar Kuruluna tarife dilimleri üzerinde yeniden değerlendirme oranına ilave takdir yetkisi tanınması gayet olumludur. Bu sayede ekonomik konjonktürde meydana gelmesi muhtemel değişme ve gelişmelere ayak uydurulması ve takdir yetkisinden beklenen yararların elde edilmesi çok daha kolay olacaktır. Bakanlar Kurulu takdir yetkisini kullanmasa dahi, Anayasanın 73/4. maddesine göre yeniden değerlendirme oranında yapılacak artışları gerçekleştirmede yetkili olan tek organdır. Ancak son dönemlerde yeniden değerlendirme oranındaki artışların genel tebliğlerle yapılması, vergilerin kanunîliği ilkesine açıkça aykırıdır.

BGK'nın 97. maddesinde belirtilen, ilgililerin isteğine bağlı olarak ifa edilen her türlü hizmet için alınacak ücret, Anayasanın 73. maddesi kapsamında bir malî yüküm niteliğinde olmadığından, bu tarifenin belirlenmesinde Anayasanın 73. maddesi hükmünün uygulanması beklenemez. Ancak BGK'nın 97. maddesinin eski düzenlenmesinde yer altı sularıyla ilgili alınması öngörülen ücret, benzeri malî yüküm niteliğinde olduğu için, buna yönelik tarife de temel öge niteliğindedir. Dolayısıyla tarifelerin ancak yasama organı tarafından belirlenmesi gerekir.

MTVK ile Bakanlar Kuruluna yeniden değerlendirme oranına ilave takdir yetkisi tanınması, ekonomik değişmelere ayak uydurulabilmesi bakımından olumlu bir düzenlemedir. Ancak Bakanlar Kurulunun takdir yetkisini kullanmadığı, tarife miktarlarının sadece yeniden değerlendirme oranında artırıldığı hallerde, artışın hatalı şekilde genel tebliğlerle yapılması uygulaması burada da söz konusu olmaktadır.

MTVK'nın iptal edilen 10/2-b maddesinde Bakanlar Kuruluna vergi miktarlarını çeşitli kriterlere göre yirmi katına kadar artırma yetkisi tanınmıştı. Vergi miktarlarında farklılaştırma yetkisinin tanınması, vergiler yoluyla olumlu etki oluşturma amacına yöneliktir⁸⁰⁰. Ancak artırma konusunda tanınan sınırların genişliği, vergilerin kanunîliği ilkesini zedeler niteliktedir. Verilen yetkinin yirmi kat olması, keyfiliğe yol açar nitelikte, adeta sınırsız bir yetki devri niteliğindedir⁸⁰¹. Vergi miktarını yirmi kat artırma yetkisi tanınması ölçülülük ilkesine aykırılık teşkil etmekte, bir bakıma yeni vergi koyma yetkisine benzer yetki tanınması söz konusu olmaktadır. Bu şekilde yetki tanınması hukukî güvenlik ve belirlilik ilkelerine de aykırılık oluşturmaktadır.

⁸⁰⁰ Ancak bu farklılaştırmanın mükellefleri aracın kullanımından ve kullanım şeklinden vazgeçirmemeye yönelik olmaması gerektiği doktrinde haklı olarak savunulmaktaydı, ORTAÇ, Motorlu Taşıtlar, s. 51.

⁸⁰¹ Anayasa Mahkemesi de verilen yetkinin keyfiliğe yol açabileceği gerekçesiyle bu hükmü iptal etmiştir. AyM., 16.1.2003 gün ve E. 2001/36, K. 2003/3, AMKD, S. 39, C. 1, s. 375.

MTVK'nın 5/2. maddesinde Bakanlar Kuruluna iki ayrı yetki verilmiştir. Birincisi, vergi tutarı kasko değerinin % 6'sını aşan araçlar için bir alt kademedeki vergi miktarını uygulama yetkisi; ikincisi ise, % 6 oranını % 4'e kadar indirip kanunî oranına kadar artırma yetkisidir. Ortaya çıkması muhtemel olumsuzlukların giderilmesi bakımından isabetli bir hükümdür. Bu hükmün konulması bir bakıma, motorlu taşıtlar vergisi tarifesinin adaletsiz sonuçlar doğurabileceğini kabul etme anlamına gelmektedir. Aynı silindir hacmine sahip olan ama aralarında çok fazla değer farkı bulunan araçlar, bu tarife yapısında aynı oranda vergilendirilmektedirler. Silindir hacmini esas alan bu tarife yapısı verginin malî güce göre alınması ilkesine aykırı bir nitelik taşımaktadır. Bu bakımdan motorlu taşıtlar vergisi tarifesinde silindir hacmi yerine araçların kasko değerlerinin esas alınması son derece isabetli olacaktır. Her ne kadar bazı araçların kasko değerinin bulunmadığı ve tespitinin de çok zor olduğu ileri sürülebilirse de, bu tür istisnâî durumlar için de kasko değeri tespit edilmesi imkânsız değildir. Böyle bir tarife yapısı malî güce göre vergilendirme ilkesine uygun olacağı gibi, adaletsiz sonuçların meydana gelmesini de önleyecektir. MTVK'nın 5/2. maddesinde kasko değerine atıf yapılması da bu görüşü doğrular niteliktedir.

ÖTVK'nın 12/2. maddesiyle Bakanlar Kuruluna tanınan yetkilerin başında, vergi oran ve miktarlarında değişiklik yapma yetkisi gelmektedir. Maddede Bakanlar Kurulunun değişiklik yapabileceği alt ve üst sınırlar belirlenmiştir. Bunun dışında Bakanlar Kuruluna mal cinsleri, özellikleri, kullanım yerleri, ithalâtın şekli, fiyat grupları, alkol derecesi ve miktarına göre vergi oran ve tutarlarında farklılaştırmaya gitme yetkisi tanınmıştır. Bu şekilde ayırıştırma yetkisi tanınmasının vergilerin kanunîliğine aykırı olduğu ileri sürülmektedir⁸⁰². Ancak verilen yetkinin alt ve üst sınırları açık bir şekilde belirlenmek şartıyla, her bir malı kendi içinde cinsleri, özellikleri, kullanım yerleri gibi kriterlere göre ayrı vergi tutarlarına tâbi tutmak yetkisi Bakanlar Kuruluna tanınabilir. Kanun koyucu ekonomide meydana gelebilecek değişiklikler karşısında gerekli tedbirleri alabilmek, vergide adaleti sağlamak, malî güce göre vergilendirmeyi gerçekleştirmek bakımından bu şekilde takdir yetkisi tanınmaktadır. Fakat, oranlarda farklılaştırma yetkisi verilmesinde, belirtilen kriterlerin açık olması gerekir.

Bakanlar Kuruluna tanınan ayırıştırma olarak adlandırılabilir farklı oran veya miktar belirleme yetkisini kanunîliğe aykırı olarak görmek, pek isabetli bir yaklaşım değildir. Kanunda, farklılaştırma için sayılan kriterler aslında yapılacak idarî işlemin sebebini oluşturmaktadır. Bakanlar Kuruluna işlemin sebep unsuru bakımından takdir yetkisi tanınmaktadır. Sadece belirtilen unsurlara dayanılarak farklılaştırmayla gidilebilir. Bakanlar

⁸⁰² Bkz.: GERÇEK, ÖTV, s. 118.

Kurulu bu yetkisini kullanmak suretiyle, gerek ekonomide gerekse mükellefler üzerinde önemli etkiler oluşturabilecektir. Böyle bir yetkinin belirlilik ve hukukî güvenlik ilkelerine aykırı olabileceği ileri sürülebilir. Bu bakımdan kanun koyucu böyle bir farklılaştırma öngörüyor ise kanunda bunu ana hatlarıyla açıkça düzenlemeli, verilen yetkinin sınırları ölçülü bir şekilde belirlenmeli ve Bakanlar Kuruluna Anayasanın 73/4. maddesindeki sınırlar içinde takdir yetkisi tanınmalıdır.

Nispî ve maktu vergilerden yalnızca birini uygulatma yetkisi, Bakanlar Kuruluna değişen ekonomik olaylara ayak uydurabilmek için verilmiş bir yetki niteliğindedir. “Yalnızca nispî vergi uygulanması halinde hesaplanan özel tüketim vergisinin maktu vergi tutarından az olmaması şartını koyma” yetkisinin, aslında Bakanlar Kuruluna asgarî vergi miktarını belirleme yetkisi tanınması anlamına geldiği ileri sürülmektedir⁸⁰³. Fakat bu yetki, asgarî verginin belirlenmesiyle alâkalı değildir. Bu hüküm, bir tür vergi güvenlik önlemi niteliğindedir. Bakanlar Kurulunun değişiklik yapabileceği alt sınır kanunda belirlenmiştir.

Bakanlar Kurulu kararlarıyla motorlu taşıtlar üzerindeki ÖTV’nin silindir hacimlerine göre farklı oranlarda artırılması, Danıştay tarafından vergilerin kanuniliğine aykırı bulunmaktadır⁸⁰⁴. Bakanlar Kurulu, her bir araçla ilgili vergiyi alt ve üst sınırlar içinde ayrı ayrı artırabilir. Örneğin petrol fiyatlarındaki artış neticesinde büyük silindir hacimli araçların satışı azalmış ve küçük silindirli araçların satışı artmış olabilir. Bu ekonomik gelişmelere ayak uydurabilmek bakımından farklı oranlarda artış yetkisi tanınması, olumlu sonuçlar doğurmaya elverişli, son derece önemli bir yetkidir. Bakanlar Kurulunun her durumda sadece aynı oranda artış yapabileceğini kabul etmek, hem ekonomik gerçeklere hem de takdir yetkisinin özüne aykırılık teşkil eder. Bakanlar Kurulu kanunla belirlenmiş miktarları, malî güce göre vergilendirme ilkesini gözönüne alarak farklı oranda artırabileceği gibi, hepsine eşit bir oran uygulamak suretiyle mevcut oran farklılıklarını muhafaza edebilir. Önemli olan Bakanlar Kurulunun yetkisini kendine tanınan sınırlar içinde ve takdir yetkisine hâkim olan ilkeler doğrultusunda kullanmasıdır.

ÖTVK’nın 11/1. maddesinde Bakanlar Kuruluna vergileme ölçülerini değiştirme yetkisi verilmiştir. Bu yetki, matrahla ilgili ölçüleri değiştirmeye yönelik olduğu için, kanunîlik ilkesine aykırıdır⁸⁰⁵. Vergileme ölçülerinin değiştirilmesi, ödenecek vergi miktarını etkileyecektir. Vergileme ölçüleriyle ilgili düzenlemenin kanunla yapılması ve vergi idaresine bu konuda takdir yetkisi verilmemesi gerekir.

⁸⁰³ GERÇEK, ÖTV, s. 118-119.

⁸⁰⁴ D.7.d., 22.4.2004 gün ve E. 2003/2594, Yaklaşım, S. 139, Temmuz 2004, s. 277-279.

⁸⁰⁵ GERÇEK, ÖTV, s. 116.

Bakanlar Kurulunun EURO normlarına uygun araçlar için oran veya miktarları indirebilmesi, çevreyi korumaya yönelik bir düzenlemedir⁸⁰⁶. Bu sayede Bakanlar Kurulu kendisine tanınan takdir yetkisini kullanmak suretiyle, vergilemenin malî olmayan amaçlarını⁸⁰⁷ da gerçekleştirmede önemli fonksiyon ifa edecektir.

Maktu harçlarda Bakanlar Kuruluna yirmi kata kadar artırma yetkisi tanınması ölçüsüz bir yetki devri niteliğindedir. Bu şekilde yetki devri keyfiliğe yol açma ihtimali nedeniyle, gerek hukukî güvenlik gerekse de vergilerin kanuniliği ilkelerine aykırılık teşkil etmektedir. Bu bakımdan Bakanlar Kuruluna yeniden değerlemeye ilave olarak % 50 oranında ya da bir kat artırım yönünde yetki verilmesi halinde hem ölçülü şekilde yetki tanınmış olacak, hem de bu sınırlar takdir yetkisinin kendinden beklenen yararları gerçekleştirmesine yetecektir.

GVK'nın mükerrer 111. maddesinde, Bakanlar Kuruluna yeniden değerlendirme oranında yapılan artışa ilave olarak on kat gibi oldukça geniş bir yetki tanınmıştır. Bu, mevcut vergiden birkaç kat daha fazla vergi alma anlamına gelecek bir yetkidir. Ölçülü bir yetki devri yoktur. Yeniden değerlendirme ile miktarların enflasyon karşısında aşınması önlenmekte ve ilave yetki ile Bakanlar Kuruluna bir takdir alanı bırakılmaktadır. Fakat bırakılan alanın oldukça geniş olması, yetkinin keyfî olarak kullanılma riskini artırmaktadır. Her ne kadar yetki ölçüsüz bir şekilde devredilmiş olsa da Bakanlar Kurulunun kendisine tanınan takdir yetkisini ölçülülük, eşitlik ve diğer ilkelere uygun olarak kullanıp kullanmadığı Danıştay tarafından denetime tâbi tutulacaktır. Yetkinin turizm, bölge, alan ve merkezleri itibariyle farklı miktarlar tespit etmek suretiyle kullanılması da Bakanlar Kuruluna verilmiştir. Bu kavramların belli edilmesi bakımından da takdir yetkisinden bahsedilebilecektir.

Bakanlar Kurulu GVK'nın 94. maddesiyle kendisine tanınan alt ve üst sınırlar çerçevesinde stopaj oranlarında değişiklik yapabilecektir. Esnaf muafılığından yararlananlara yapılan ödemeler için iş grupları, iş türleri, sektörler, emtia grupları gibi çeşitli kriterlere göre oran farklılaştırmasına gidilebileceği düzenlenmiştir. Yapılacak düzenlemede mükellefler arasındaki eşitlik gözetilmelidir. Benzer şekilde farklılaştırma yetkisi, dar mükellef ulaştırma kurumları için de tanınmıştır. Bu farklılaştırmadaki takdir yetkisi, ülkeler itibariyle karşılıklı olma gibi objektif bir şarta bağlandığı için daha sınırlıdır.

KDVK'nın 28. maddesiyle Bakanlar Kuruluna tanınan oranı dört kata kadar geniş bir marj içinde artırma yetkisi, bir bakıma ek vergi konulması gibi yetkinin Bakanlar Kuruluna devri anlamına gelmektedir. Burada ölçülü bir yetki devri bulunmamaktadır. Ayrıca Bakanlar

⁸⁰⁶ ORTAÇ, Motorlu Taşıtlar, s. 51.

⁸⁰⁷ Bkz.: TURHAN, s. 39.

Kuruluna, alt ve üst sınırlar dahilinde oranlarda farklılaştırmaya gitme yetkisi verilmiştir. Oranlarda farklılaştırma yapılırken sadece farklı türdeki mal ve hizmetler ile perakende aşaması dikkate alınacak, bunun dışındaki sebeplere dayanılarak oran farklılaştırılmasına gidilemeyecektir⁸⁰⁸. Maddede sayılan kriterler, oran farklılaştırmasında yapılan işlemin sebep unsurunu oluşturmaktadır. Gidilen farklılaştırmada başta ölçülülük ve eşitlik olmak üzere diğer anayasal ilkelere uyulmalıdır⁸⁰⁹.

Katma değer vergisi oranında yapılacak değişiklikler vergi hasılatı, ekonomik kalkınma hızı ve kayıt dışı ekonomi üzerinde önemli etkilere yol açabilmektedir. Oranlarda indirimde gidilmesi halinde vergi iadesi bakımından da çeşitli sorunlarla karşılaşabilmektedir⁸¹⁰. Dolayısıyla takdir yetkisi kullanılırken bu hususlara da dikkat edilmelidir. Ayrıca, dolaylı vergilerdeki artış, vergide eşitlik ve malî güce göre vergileme ilkelerini zedeleyici sonuçlar doğurabilmektedir⁸¹¹. Konuya bu açıdan yaklaşıldığında Bakanlar Kurulunun takdir yetkisinin, dolaylı vergilerin neden olduğu adaletsizliği önlemede önemli bir fonksiyonu bulunduğu sonucuna ulaşılır. Bu yüzden, takdir yetkisi kullanılırken oran değişikliklerinin neden olabileceği ekonomik etkiler de gözönünde bulundurulmalıdır. Ayrıca vergiler yoluyla yönlendirmede, vergi oranlarında değişiklik ve farklılaştırma yapılmasının büyük önemi vardır. Örneğin katma değer vergisinde vergi oranları uygun şekilde artırılarak ekolojik açıdan değerli malların tüketimi pahalılaştırılabilir. Aynı şekilde MTKV’de akaryakıt türü bakımından oran farklılaştırması yapılmak suretiyle yönlendirme yapılabilir⁸¹². Bu bakımdan vergiler vasıtasıyla yönlendirme yapılmasında da Bakanlar Kurulunun takdir yetkisi önemli bir yere sahiptir.

BKG’da ise Bakanlar Kuruluna bazı maktu vergi ve harçları artırma yetkisinin yanı sıra maktu vergi ve harçların alt ve üst sınırları belirleyen miktarlarını artırma yetkisi de tanınmıştır. Verilen on kat artırma yetkisi, yetkinin üst sınırını oluşturmaktadır. Bunun tek seferde kullanılması, yetkinin ölçsüz kullanımına yol açabilecek niteliktedir. Enflasyonun olumsuz etkilerinin önlenmesi bakımından bu şekilde yetki verilmesi yerine, maktu

⁸⁰⁸ DVDDGK., 31.1.2003 gün ve E. 2002/294, K. 2003/27, DKD, S. 1, s. 100; D.7.d., 5.11.2003 gün ve E. 2001/5196, K. 2003/4561, Yaklaşım, S. 138, Haziran 2004, s. 278-280.

⁸⁰⁹ KDVK kanundaki eşitliğe aykırı düzenlemeler için bkz.: HEPER Fethi – AK Ahmet, “Katma Değer Vergisi Kanunu’nda Yer Alan Oransal ve Sosyal Düzenlemelerin Avrupa Birliği Katma Değer Verisi Sistemi İle Karşılaştırılması–I, Yaklaşım, S. 123, Mart 2003, s. 18.

⁸¹⁰ Bkz.: DEĞER Nuri, “Katma Değer Vergisinde Oran Değişiklikleri”, Yaklaşım, S. 106, Ekim 2001, s. 58.

⁸¹¹ Dolaylı vergilerin olumsuz etkilerini azaltmak amacıyla % 1 oranında vergilendirilecek temel gıda maddesi olarak kabul edilen ürün yelpazesi genişletilebilir. Bkz.: ATEŞLİ D. Erkan, “Dolaylı Vergilerin Artışının Vergide Eşitlik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi”, Yaklaşım, S. 99, Mart 2001, s. 137 vd., 140.

⁸¹² Bkz.: WEBER-GRELLET Heinrich, “Parçalanmış Modern Toplumda Hukukun İşlevi – Vergi Hukuku Örneğinde –” (Çev.: BAŞARAN YAVAŞLAR Funda), İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 1, S. 1-2, Haziran 2002, s. 214.

miktarlardaki artışının yeniden değerlendirme oranına bağlanması ve Bakanlar Kuruluna bu artış üzerinde ilave takdir yetkisi tanınması çok daha isabetli olacaktır.

Bazı maktu vergi ve harçların aşağı ve yukarı sınırları içinde değişiklik yapılması konusunda, Belediye Gelirleri Kanunu ile belediye meclislerine yetki tanınmıştır. Ancak vergi kanunlarında sınırlı değişiklik yapma yetkisi sadece Bakanlar Kuruluna verilmiştir, yerel idarelerin yetkileri bağlı yetkidir⁸¹³. Anayasanın 73/4. maddesi doğrultusunda Bakanlar Kurulundan başka bir organın bu yetkiye sahip olması anayasaya aykırılık oluşturmaktadır. Ancak BGK, Millî Güvenlik Konseyi döneminde çıkartılan kanunlardan olduğu için Anayasanın geçici 15. maddesi gereğince, bu hükmün anayasaya aykırılığı ileri sürülemeyecektir⁸¹⁴. BGK ile belediye meclislerine sınırlı ve nispî bir malî özerlik tanınmıştır. Bu hükmün demokratik devlet ilkelerine uygun bir hüküm olduğu da kuşkusuzdur. Anayasada yapılacak değişiklikle, belediyelerin kendi görev alanları ile ilgili vergi ve harçlarda kanunda belirlenen aşağı ve yukarı sınırlar dahilinde değişiklik yapabilme yetkisi, belediye meclislerine tanınmalıdır⁸¹⁵. Belediye meclisleri bu tarifeleri saptarken ve farklılaştırma yaparken, vergi ve harçların ekonomik ve ticarî ilişkiler üzerindeki etkilerini de gözönüne almalıdır⁸¹⁶.

BGK’da maktu vergi ve harçlarla ilgili verilen yetkilerin (belediye meclislerine yetki tanınması dışında) Anayasaya uygun olduğu söylenebilir. Miktarlarda değişiklik yapılabilecek alt ve üst sınırlar kanunda açıkça belirlenmek suretiyle değişiklik yapma yetkisi verilmiştir. Harcamalara katılma payları (BGK md. 89) üzerinde de Bakanlar Kuruluna aşağı sınır belli edilmek üzere indirme ve bunları çeşitli kriterlere göre farklılaştırma yetkisi tanınmıştır. Bakanlar Kurulu bu konudaki takdir yetkisini kişilerin malî durumlarını ve belediyelerin özelliklerini dikkat almak suretiyle, belirlenen kriterler doğrultusunda kullanmalıdır.

GidVK’nın 39/3. maddesinde yeniden değerlendirme oranında artırılması öngörülen özel iletişim vergisinin maktu miktarı sirkülerle artırılmıştır. Sirküler vergi hukukunda yardımcı kaynak niteliğindedir. Kanunda değişiklik yapacak nitelikte düzenlemelerin Anayasanın 73/4. maddesi doğrultusunda Bakanlar Kurulu kararlarıyla gerçekleştirilmesi gerektiğinden, sirkülerle yeni miktarların tespit ve ilân edilmesi anayasaya aykırıdır.

⁸¹³ ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 204-205.

⁸¹⁴ ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 275; DOĞRUSÖZ, Vergilendirme, s. 76; ARIKAN, Demokratik, s. 204.

⁸¹⁵ Bu konuda bkz.: ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 209, 275; DOĞRUSÖZ, Vergilendirme, s. 76; ÇAĞAN, Demokratik, s. 136-137; “Yerel yönetimlerin seçimle gelen organlarca yönetilmeleri, merkezi yönetimin vesayet denetiminde olmaları ve aldıkları kararların yönetsel yargı yerlerinde denetlenebilmesi, bunların keyfî uygulamalara yönelmelerini engeller”, ALİFENDİOĞLU, Türk Anayasası, s. 84-85.

⁸¹⁶ ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 209.

DVK'nın 14. maddesinde Bakanlar Kuruluna yeniden değerleme oranı üzerinde artırma ve azaltma yetkisi verilmiştir. Diğer kanunlarda, yeniden değerleme oranının uygulanmasından sonra bulunan maktu miktarlar üzerinde artırma ve azaltma yetkisi verilirken burada, maktu miktarların tespitinde uygulanacak olan yeniden değerleme oranı üzerinde değişiklik yetkisi verilmektedir. Her iki yetki şekli de, aynı amaca yönelik yetkinin değişik verilme türleridir. DVK'nın mükerrer 30. maddesinde Bakanlar Kuruluna maktu vergileri on kata kadar artırma yetkisi verilmesi, ölçüsüz bir yetki devri niteliğindedir. Mükerrer 30. maddenin birinci ve dördüncü fıkralarında farklı zamanlarda yapılan kanun değişiklikleri neticesinde tam bir uyum bulunmamaktadır. Mükerrer 30. maddenin birinci fıkrasıyla dördüncü fıkrası birbirleriyle uyumlu hale getirilmeli ve Bakanlar Kuruluna yeniden değerleme oranına ilave olarak ölçülü bir şekilde takdir yetkisi tanınmalıdır.

Harçlar Kanununda, konsolosluk ve tasdik harçlarını, yabancı devlet tbiyetinde yer alan kişiler için karşılıklı olmak üzere artırma yetkisi Dışışleri Bakanlığına verilmiştir. Ancak Anayasanın 73/4. maddesinde harçlar konusunda da sınırlı takdir yetkisinin sadece Bakanlar Kuruluna ait olduğu açık bir şekilde belirtilmiştir. Buna göre, her ne kadar çok sınırlı bir alanda söz konusu olsa da Bakanlar Kurulu dışında bir organa yetki veren Harçlar Kanununun 80. ve 92. maddeleri anayasaya aykırı niteliktedir. Harlardaki artışların Dışışleri Bakanlığının nerisi zerine Bakanlar Kurulu tarafından yapılması gerekir. Değişiklik yapılabilecek üst sınırların mütekabiliyet esasına göre belirlenmesi, belirlilik ilkesine aykırılık oluşturmayacaktır.

Harçlar Kanununda, hangi ülke vatandaşlarından vize harcı alınacağını belirlemeye ve bunun tutarını tespite Dışışleri Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Yalnızca Bakanlar Kuruluna verilebilecek bir yetkinin başka bir organa bu şekilde sınırsız olarak verilmesi, vergilerin kannliği ilkesine aykırıdır⁸¹⁷. Ayrıca nceki düzenlemelerde ikamet tezkeresi harçlarının tespitine Maliye Bakanlığı, alışma izin belgesi harçlarının tespitine ise Dışışleri Bakanlığı yetkili kılınmıştı. Bütün bu yetkiler, Anayasanın 73/4. maddesine hükmüne aykırılık teşkil etmektedir. Üst sınırın mütekabiliyet esasına göre belirlenmesi, belirlilik ve kannlik ilkelerine aykırılık oluşturmayacaktır. İlgili bakanlıkların karşılıklılık esasına göre uygulanacak miktarları tespit edip Bakanlar Kuruluna bildirmesi ve değişikliğin Bakanlar Kurulunca yapılması gerekir. Bakanlıkların karşılıklılık esasına göre ilgili harç tutarlarını belirlemelerinde takdir yetkisi değil; objektif bir belirleme, teknik takdir hali söz konusudur.

⁸¹⁷ DOğRUSöZ A. Bumin, "Yeni Vergi Kanunu ve Anayasa'ya Aykırılıklar", Dünya Gazetesi, 29.12.2003.

2. Diğer Oranlar ve Maktu Hadlere İlişkin Takdir Yetkisinin Değerlendirilmesi

Vergi kanunlarında yer alan vergi oranlarıyla maktu vergi ve harçlar dışındaki oran ve miktarların önemli bir bölümü Anayasanın 73/4. maddesi kapsamında değerlendirilmelidir. Geniş anlamda ele alınınca bunların büyük bölümünün vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerle ilgili oldukları ve bunları etkiledikleri açıkça ortadadır. Dolayısıyla, bu oran ve miktarlar konusunda da kanunda aşağı ve yukarı sınırlar belli edilmek şartıyla Bakanlar Kuruluna yetki verilebilecektir.

Kanunlarda diğer oranlar ve maktu hadlere ilişkin verilen yetkiler genel itibariyle Anayasanın 73/4. maddesine uygundur. Kanunda düzenlenen yetkiler, alt ve üst sınırları belli edilmek şartıyla Bakanlar Kuruluna tanınmıştır. GVK'nın mükerrer 123. maddesinde olduğu gibi bazı hallerde de, maktu hadlerin yeniden değerlendirme oranında artırılacağı ve Bakanlar Kurulunun bu şekilde belirlenen tutarları belli oranda artırıp azaltabileceği hükme bağlanmıştır. Ayrıca birçok maddede, bazı kriterler getirilmek suretiyle alt ve üst sınırlar içinde farklı oran belirleme yetkisi de Bakanlar Kuruluna tanınmıştır.

Bakanlar Kurulunun yeniden değerlendirme oranına ilave yetkisini kullanmadığı durumlarda, sadece yeniden değerlendirme oranında yapılacak artışların da Bakanlar Kurulu kararıyla gerçekleştirilmesi gerekir. Aksi halde anayasaya aykırılık oluşacaktır. Ancak buna aykırı şekilde yapılan düzenlemelere rastlanabilmektedir. Örneğin, GVK'nın 21 ve 23. maddeleri, VİVK'nın 4. maddesiyle VUK'ta düzenlenen maktu miktarlarda yeniden değerlendirme oranında yapılan artışlar genel tebliğlerle gerçekleştirilirken, GVK'nın 47 ve 48. maddelerde yer alan basit usûlle ilgili miktarlardaki artışlar sirkülerle gerçekleştirilmiştir. Bu şekilde yapılan artışlar kanunîlik, belirlilik ve hukukî güvenlik ilkelerine aykırılık oluşturmaktadır.

GVK'nın 48. maddesinin son fıkrasında bazı emtia için alım satım hadleriyle ilgili tutarları tespit etme yetkisi Maliye Bakanlığına verilmiştir. Bu maddede “millî piyango bileti, akaryakıt, şeker ve bunlar gibi kâr hadleri emsallerine nazaran bariz şekilde düşük olarak tespit edilmiş emtia”dan bahsedilmektedir. Dolayısıyla her şeyden önce “gibi” ibaresinin gereği olarak, maddede sayılanlar gibi kâr hadleri düşük emtiayı tespit etmek konusunda Maliye Bakanlığının takdir yetkisi bulunmaktadır. Maliye Bakanlığı sadece maddede sayılanlara bağlı kalmayacak, bunlara benzer emtiayı belirleme konusunda da yetkili olacaktır. Ayrıca, Maliye Bakanlığına yeni alım satım hadleri belirleme yetkisi tanınmıştır. Maliye Bakanlığı bunu belirlerken ilgili bakanlıkların görüşünü de alacaktır. GVK'nın 48/son maddesi gereğince her ne kadar vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerle ilgili bir oran

veya miktar bulunmasa da, bu hüküm kazancın tespiti usûlleri bakımından önemlidir⁸¹⁸. Basit usûl yerine gerçek usûlde vergilendirilme halinde mükelleflerin malî yüklerinde bir artış meydana gelecektir.

GVK'nın 48/son maddesinde Maliye Bakanlığının sadece yeni alım satım hadleri belirleyeceği hükme bağlanmış, bunlara herhangi bir sınır getirilmemiştir. Herhangi bir sınır getirilmemiş olması idarenin keyfiliğine yol açabilecek niteliktedir. Ayrıca yetkinin kullanılması sonucunda mükellefler arasında eşitliğe aykırı durumlar da ortaya çıkabilir. Bu bakımdan her şeyden önce bu yetkiye bir sınır getirilmeli ve yetki Anayasanın 73/4. maddesi doğrultusunda Bakanlar Kuruluna tanınmalıdır. Dolayısıyla bu hükmün yerine, "Maliye Bakanlığınca ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle getirilen öneri üzerine, fıkra sayılan veya Maliye Bakanlığınca bunlara benzer olduğu belirlenen emtia için, Bakanlar Kurulunca 48. maddenin 1 ve 3. bentlerinde tespit edilen miktarların iki (veya üç) katını geçmemek üzere yeni alım satım hadleri belirlenebilir" şeklinde bir hüküm getirilmesi çok daha isabetli olacaktır. Bu şekildeki bir hüküm GVK'nın 48. maddesinin ilk üç bendiyle de uyumlu olacaktır.

GVK'nın 63 ve 89. maddelerinde sigorta primlerinin gider olarak indirilebilecek oran ve miktarlarında artırma yetkisi, özel şahıs sigortalarının ve bireysel emekliliğin teşviki bakımından önem taşımaktadır. Ancak bu yetki henüz kullanılmamıştır.

Bakanlar Kurulunun maktu miktarlar konusunda kendisine verilen yetkiyi kullanmaması halinde söz konusu miktarlar aşınmaktadır. Örneğin EVK'nın 16. maddesinde arazinin toplam vergi değerinin 250 YTL'lik kısmının arazi vergisinden istisna tutulacağı belirtilmiş ve Bakanlar Kuruluna bu miktarı üç katına kadar artırma yetkisi verilmiştir. Bakanlar Kurulu yetkisini kullanmadığı için bu miktar zaman içinde aşınmakta ve istisna olma gittikçe özelliğini kaybetmektedir. Bu miktarın da her yıl vergi değerindeki artış oranında artırılması, maddenin kendinden beklenen yararları gerçekleştirebilmesi bakımından çok daha isabetli olacaktır.

Bakanlar Kurulu, hurda araç indirimiyle ilgili ÖTVK'nın geçici 3. maddesiyle kendisine verilen yetkiyi 2004/7334 sayılı kararla kullanmış ve özel tüketim vergisinin eksik hesaplanacağı tutarı yarısına kadar indirmiştir⁸¹⁹. Bakanlar Kurulunun her ne kadar bu yetkiyi belli bir zaman kaydıyla sınırlı olmaksızın kullanma imkânı bulunmaktaysa da, değişikliğin bir sonraki vergilendirme döneminden itibaren geçerli olacak şekilde yapılması daha isabetli

⁸¹⁸ BİLİCİ, s. 134.

⁸¹⁹ 2004/7334 sayılı BKK, RG., 25.5.2004, S. 25472 (mükerrer).

olacaktı. Çünkü, aynı vergilendirme döneminde bu indirimden yararlanan kişiler arasında kaçınılmaz olarak eşitliğe aykırı bir durum ortaya çıkmıştır.

VUK'un 215. maddesinde iki ayrı yetki söz konusudur. İlk olarak, Bakanlar Kurulunun kayıtların yabancı para birimiyle tutulmasına ilişkin izin verip vermeme konusunda takdir yetkisi bulunmaktadır. Şartlar gerçekleşse bile izin verip vermeme konusunda Bakanlar Kurulu bir serbestiye sahiptir. Bakanlar Kuruluna tanınan ikinci yetki ise, maddede belirtilen miktar ve yabancı sermaye oranı üzerinde değişiklik yapma konusundadır. Ayrıca söz konusu miktar ve oranı, aşağı ve yukarı sınırlar içinde kalmak şartıyla sektörler itibariyle değiştirme yetkisi de tanınmıştır.

AATUHK'un 51. maddesinde gecikme zammı oranları üzerinde Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir⁸²⁰. Ayrıca gecikme zammını bileşik faiz usûlüyle hesaplatma konusunda yetki de verilmiştir. Doktrinde gecikme zammının bir malî yükümlülük olduğu vurgulanmakta ve bileşik faizden doğan kamusal yükümlülüğün kanun koyucunun iradesi ile uygulanması gerektiği belirtilerek, bu konuda Bakanlar Kuruluna takdir yetkisi tanınmasının kanunîlik ilkesine aykırı olduğu ileri sürülmektedir⁸²¹. Bakanlar Kurulunun bu yetkiyi istediği sıklıkla kullanabilmesi ve her ay için farklı oranlar belirleyebilmesi mümkünken ayrıca bileşik faiz usûlüyle artırma yetkisi verilmesi isabetli bir yaklaşım değildir. Böyle bir uygulama hem mükellefleri ek cezalandırıcı etki meydana getirecektir, hem de malî güce göre vergilendirme ilkesini zedeleyebilecektir.

C. VERGİ MATRAHINA İLİŞKİN TAKDİR YETKİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

1. Matrahın Tespitinde Takdir Yetkisinin Değerlendirilmesi

Vergi idaresi kural olarak bağlı yetkiyle donatılmıştır⁸²². Tarh işleminde idarenin takdir yetkisi söz konusu değildir, bu durumda idarenin bağlı yetkisi esastır⁸²³. Vergi idaresinin bir vergiyi tarh edip etmeme konusunda herhangi bir takdir yetkisi bulunmamaktadır. İdarenin takdir yetkisi, matrahın idarece tespiti halleri bakımından incelenebilir. Bu da sınırlı durum ve şartlarda söz konusu olabilmektedir. Vergi idaresi tespit edilen matrah veya matrah farkları üzerinden verginin tarhı işlemini gerçekleştirmektedir.

⁸²⁰ Gecikme zammı oranı en son 2006/10302 sayılı Bakanlar Kurulu kararıyla aylık % 2,5'e indirilmiştir. Bkz.: 2006/10302 sayılı BKK., RG., 21.4.2006, S. 26146.

⁸²¹ DOĞRUSÖZ, Yeni Vergi Kanunu.

⁸²² ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 94.

⁸²³ SAYGILIOĞLU, s. 117.

Re'sen tarha matrahın defter, kayıt, belge ve kanuni ölçülere göre tespitinin mümkün olmadığı hallerde gidilmektedir. Dolayısıyla matrahın tespitinde kullanılacak ölçüler bakımından bir serbestlik bulunmaktadır. Matrah tespitinde hangi ölçülerin esas alınacağı olayın özelliğine göre serbestçe takdir edilecektir. Re'sen tarhta matrah tespitinde teknik, objektif takdir söz konusu değildir, çünkü her mükellef için belli standart ölçülerin getirilmesi mümkün değildir. Bu yüzden burada objektif bir değerlendirme değil, subjektif bir değerlendirme vardır. Yapılan tespitin kesin rakamı bulmaya değil, yaklaşık miktarı bulmaya yönelik olduğu yönündeki bazı görüşler⁸²⁴ de bunu doğrular niteliktedir. Defter, kayıt, belge ve kanunî ölçüler kullanılarak tespit yapılamayan durumlarda, ister istemez takdir yetkisi bulunacaktır. Örtülü kazanç dağıtımında, inceleme elemanının faiz oranını belirlemesi, buna örnek gösterilebilir⁸²⁵. Ayrıca benzer bir olayda farklı tespitler yapılabilmesinin mümkün olması da gerek komisyonların gerekse inceleme elemanlarının takdir yetkisine sahip olduğunu göstermektedir. Yapılan tespitin takdir komisyonu veya inceleme elemanı tarafından yapılmış olmasının bir önemi yoktur. Her iki halde de yapılan tespitte takdir yetkisinin kullanımı söz konusudur.

Ödenmesi gereken verginin doğruluğu araştırılarak, yanlış ve eksik işlemler için re'sen tarh işlemine girilmektedir. Matrah tespiti vasıtasıyla aynı zamanda, malî güce göre vergilendirme ilkesi gerçekleştirilmeye çalışılmaktadır⁸²⁶. Matrah tespitinin ödenecek vergileri doğrudan etkilemesi bakımından çok büyük bir önemi bulunmaktadır. Dolayısıyla matrah tespitinde çok dikkatli olunmalı ve yeterli inceleme yapılmalıdır⁸²⁷. Ancak, takdir komisyonları görev yüklerinin çokluğu sebebiyle gerekli incelemeleri çoğu zaman

⁸²⁴ ARAL, s. 39-40; CANDAN, s. 67; Böylece tespitin tamamen objektif nitelikte olmadığı, gerçeğe en yakın şekilde olması gerektiği belirtilmek suretiyle, yapılan tespitin subjektif nitelikte olduğu ortaya konulmaktadır.

⁸²⁵ ÇİLKOPARAN Yusuf, “Bir Usûl Karmaşası: Re'sen, İkmalen, İdarece Tarhiyat”, Vergi Dünyası, S. 255, Kasım 2002, s. 114; “(VUK'un 30. maddesindeki düzenlemeyle) inceleme elemanlarına verilen takdir yetkisinin emsal bedel takdirini de kapsadığının kabulü gerekir”. D.7.d., 18.2.2003 gün ve E. 2000/7232, K. 2003/436, DKD, S. 2, s. 273-275.

⁸²⁶ ARIKAN – ÖZ, Re'sen Tarh, s. 185.

⁸²⁷ “Vergi matrahını somut olarak belirlemeye elverişli tespitler yapılmadan kayıt ve beyan dışı bırakılmış bir kazancın varlığı kabul edilemeyeceğinden davacının verdiği hizmetin niteliği, hastalar ve ödenen muayene ücreti ile ilgili herhangi bir tespit yapılmaksızın, muayenehanede muayene edilen ve ödedikleri ücretler hasılatla dahil edilmeyen hastalar olabileceği görüşüyle uygulanan tarhiyatın kaldırılması yolundaki kararda hukuka aykırılık görülmemiştir”. DVDDGK., 26.2.1999 gün ve E. 1998/48, K. 1999/105, DD, S. 101, s. 149; “İşyerinde yapılan hasılat tespitlerinin bir yıllık süreçte yetersiz olması, tespit edilen lokanta ve tuvalet gelirlerinin günlük ortalamasının yalnız lokanta gelirleriyle karşılaştırılması suretiyle hasılat farkı belirlenmiş olması karşısında yapılan tarhiyatın hukuka uygun (bulunmamaktadır)”. DVDDGK., 12.11.1999 gün ve E. 1999/105, K. 1999/487, DD, S. 103, s. 182; “(Takdir komisyonlarının) inceleme raporu düzenlenmeksizin takdire sevk edilen konularda somut verilere dayanarak matrah takdir etmeleri (gerekir)”. DVDDGK., 19.6.1998 gün ve E. 1996/363, K. 1998/125, DD, S. 98, s. 122.

yapamamaktadırlar⁸²⁸. Yeterli incelemenin yapılmaması matrah tespitini etkilemekte ve yapılan takdirlere dayanılarak gerçekleştirilen tarh işlemini hukuka aykırı hale getirmektedir. Bu şekilde yapılan tarh işlemleri yargı organları tarafından iptal edilmektedir⁸²⁹. Kısaca, tespitlerin detaylı bir şekilde yapılması ve takdir yetkisine hâkim olan ilkelere uyulması durumunda, uyuşmazlıklar da asgari seviyeye inecektir. Ayrıca matrahın hangi ölçülere ve dış karinelere dayandırıldığı da açıkça gösterilmeli, gerekçeler açıklanmalıdır⁸³⁰. Bu bakımdan VUK'un 31. maddesinde yer alan, takdir kararında takdirin müstenidatı ve takdir hakkında izahat bulunmasının gerekli olduğu yönündeki hüküm, matrah tespitinin dayandığı sebep, kullanılan ölçüler ve gerekçeleri kapsayacak şekilde geniş olarak yorumlanmalıdır.

Matrah tespitinde idarenin takdir yetkisinin kaldırılıp önceden standart bazı ölçülerin getirilmesi düşünülebilir. Ancak bütün mükellefler için uygulanacak standart ölçüler getirilmesi hem mümkün değildir, hem de doğru sonuçlar elde edilmesini güçleştirecektir. Çünkü her mükellefin durumu birbirinden farklıdır. Takdir komisyonları ve inceleme elemanları, matrah tespitinde kullandıkları ölçüler ilgili mükelleflerin özel durumlarını dikkate alarak seçmeli ve yetkilerini takdir yetkisine hâkim olan ilkeler doğrultusunda kullanmalıdır. Matrah saptarken ölçü seçiminde haklı gerekçeye dayanılmalı, benzer durumdaki mükellefler için benzer ölçüler kullanılmalı, eşitlik ilkesine uyulmalıdır. Takdir komisyonlarında yetkinin doğru kullanılmasına dikkat edilmelidir⁸³¹. Yetkinin yanlış

⁸²⁸ AYGÜN Fethi, “Takdir Komisyonlarının İşleyişi ve Yargı Organlarında Açılan Dava Sonuçlarının Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları, S. 200, Mayıs 2005, s. 27.

⁸²⁹ “Herhangi bir inceleme ve araştırmaya dayanmayan ve soyut ifadeleri içeren takdir komisyonu kararıyla tespit edilen matrah üzerinden tarhiyat yapılamaz”. D.7.d., E. 2000/6576, K. 2001/4140, GÜZEL – SİVRİKAYA, s. 227; “Tuğla imalatı işi ile uğraşan yükümlünün işyerinde yapılan fiili üretim esas alınarak, salt elektrik tüketiminden hareketle hesaplanan matrah farkında yasal isabet (görülmemiştir)”. DVDDGK., 25.6.2004 gün ve E. 2004/59, K. 2004/63, DKD, S.6, s. 73; Ayrıca bkz.: D.4.d., 15.4.1987 gün ve E. 1986/1546, K. 1987/1382, DD, S. 68-69, s. 328; “Gelir vergisi beyannamesi verilmemesi nedeniyle, matrahın re’sen takdiri yerinde olmakla birlikte takdir komisyonunca hiçbir inceleme yapılmaksızın, genel ifadelerle matrah takdir edilmesinin yasaya uygun olmadığı”. D.4.d., 18.6.2001 gün ve E. 2000/1825, K. 2001/2803, AYGÜN, s. 27; “Vergi matrahının re’sen belirlenebilmesi için idarece yükümlünün teslim ve hizmet bedeli ile hasılat elde ettiğinin saptanması gerekmekte olup, bu yolda herhangi bir tespit yapılmaksızın, inceleme ve araştırmaya dayanmayan genel ifadelerle matrah takdir edilmesinde VUK’un 31/8. maddesine uyarlık bulunmamaktadır”. D.9.d., E. 2000/1869, K. 2002/5596, GÜZEL – SİVRİKAYA, s. 226.

⁸³⁰ KIRBAŞ, s. 121; “Takdir edilen matrahın dayanağının gösterilmesi gerekirken, bu yapılmadan genel ve soyut ifadelerle matrah takdiri yerinde değildir”, D.4.d., E. 1996/3222, K. 1997/4002, GÜZEL – SİVRİKAYA, s. 226.

⁸³¹ “Karşıt inceleme ve araştırma yapılmadan dayanaksız takdir komisyonu kararıyla emsal bedel tespiti suretiyle yapılan tarhiyatta hukuka uygunluk (bulunmamaktadır)”. DVDDGK., 23.10.1998 gün ve E. 1997/62, K. 1998/272, DD, S. 99, s. 102; Ayrıca bkz.: D.3.d., 1.10.1998 Gün ve E. 1998/2824, K. 1998/3314, DD, S. 99, s. 153; D.4.d., 21.10.1998 gün ve E. 1997/2660, K. 1998/3783, DD, S. 99, s. 199.

kullanımı ve yetki sınırlarının aşılması, idare ile mükellef arasındaki uyumsuzluklarını artırmaktadır⁸³².

VUK'un 30/2. maddesinde belirtilen sebeplerden birine dayanılarak re'sen tarha başvurulabilir. Ancak sayılan sebepler tahdidî değildir, kanunî karine niteliğindedir. Sayılanlar dışında da genel sebebe giren durumlarda re'sen tarha gidilebilecektir. Vergi idaresi söz konusu durumun genel sebebe girip girmediğini takdir edecektir⁸³³. Bu durumda vergi idaresine geniş bir takdir yetkisi tanındığı akla gelebilir. Ancak bentte sayılan durumlar dışında re'sen tarha gidildiğinde, dayananın sebebin ne olduğu açıkça belirtilmelidir.

VUK'un 30/2. maddesinin bentlerindeki hükümleri çoğu açıktır, bunlar üzerinde idarenin takdir yetkisi bulunmamaktadır. Ancak dördüncü bentte belirtilen durumda, idarenin takdir yetkisi gündeme gelmektedir. Burada, defter kayıtları ve bunlarla ilgili eksiklik, usûlsüzlük ve karışıklığın, matrahın doğru tespitine imkân verip vermeyeceği takdir komisyonu veya inceleme elemanı tarafından takdir edilecektir. Bu durum doğal olarak her olayda ayrı ayrı değerlendirilecektir⁸³⁴. Eksiklik ve usûlsüzlüklerin matrahın doğru tespitini engellemesine rağmen bu durum dikkate alınmadan yapılacak tarh işlemi, sebep unsuru bakımından hukuka aykırılık taşıyacaktır.

İkmalen vergi tarhında, matrah tespitinde kullanılacak ölçüler bir kesinlik ifade etmektedir. Bu ölçülere dayanılarak yapılan tespitle kesin miktar bulunabilecektir. Dolayısıyla idarenin bu konuda herhangi bir takdir yetkisi bulunmamaktadır. Vergi idaresi teknik bir inceleme yapacaktır. VUK'un mükerrer 30. maddesi doğrultusunda verginin idarece tarh edileceği değerler ve durumlar kanunda belirtildiği için, verginin idarece tarhındaki matrah tespitinde vergi idaresinin takdir yetkisi bulunmamaktadır.

Emlâk vergisinde arsa ve araziler için kabul edilen asgarî birim değerlerinin tespiti, genel-objektif matrah tespitidir. Burada takdir komisyonlarının yaptığı tespitler, tek bir mükellefle ilgili değildir. Komisyonlar belli kriterler dahilinde genel bir tespit yapmaktadır. Komisyonların birim değeri belirlerken belli ölçüde takdir yetkilerinin bulunduğunu kabul etmek gerekir. Çünkü, takdir ederken komisyonların uyacakları kesin ölçüler, işin doğası gereği bulunmamaktadır.

Binalar için vergi değeri hesaplanmasında, komisyonların arsalar için takdir ettikleri birim değerler esas alınmaktadır. Ayrıca Maliye Bakanlığı ile Bayındırlık ve İskan

⁸³² ARIKAN, Öneriler, s. 162.

⁸³³ KIRBAŞ, s. 121; "Kasko bedelinin altında satış yapılmış olmasının başlı başına re'sen takdir nedeni olarak kabul edilmesi mümkün değildir". DVDDGK., 31.1.2003 gün ve E. 2002/368, k. 2003/17, DKD, S. 1, s. 103.

⁸³⁴ Bkz.: ŞEKER, s. 206; karşı. ÇİLKOPARAN, s. 114.

Bakanlığınca ortaklaşa belirlenen bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleri de bu belirlemede kullanılmaktadır. Bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerini, kural olarak ilgili bakanlıklarca yapılan objektif bir belirleme, teknik takdir olarak kabul etmek gerekir⁸³⁵. Dolayısıyla, binaların vergi değerinin belirlenmesinde idarenin takdir yetkisinden, komisyonların arsalar için yaptıkları belirlemede sahip oldukları yetki ölçüsünde söz edilebilecektir.

KDVK'nın 22. maddesinde dar mükellefler tarafından yapılan taşımacılıklarda Maliye Bakanlığına matrah tespiti yetkisi tanınmıştır. Matrahın tespitinin zor olduğu bu sınırlı alanda Maliye Bakanlığının maddede belirtilen sınırlar çerçevesinde takdir yetkisi bulunmaktadır. Aynı şekilde KDVK'nın 23. maddesinde bazı özellikli teslim ve hizmetler için özel matrah şekilleri belirlenmiştir. Maddenin son bendinde ise Maliye Bakanlığına işin mahiyetini gözönünde tutmak suretiyle özel matrah şekilleri belirleme yetkisi tanınmıştır. Bu yetki aslında uzmanlığa, tekniğe ilişkin konularda idareye tanınan takdir yetkisine verilebilecek güzel örneklerdendir. Bu sayede vergi tahsilinde güvenliğin ve uygulamada kolaylığın sağlanması bakımından yararlı sonuçlar elde edilmesi mümkündür.

BGK'nın 20/3. maddesinde biletle girilmesi zorunlu olmayan yerlerdeki eğlence vergisinin matrahının belediye meclisleri tarafından belirleneceği hükme bağlanmıştır. Yerel yönetimlere bu şekilde yetki veren hüküm, demokratik ilkelere uygun olumlu bir düzenleme niteliğindedir. Ancak benzer durumdaki belediyeler arasında farklı matrah tespitleri neticesinde eşitliğe aykırı durumlar oluşması ihtimali vardır. Bu yüzden matrah tespitlerinin belediye grupları itibarıyla Maliye Bakanlığı tarafından yapılması, söz konusu eşitsizliklerin meydana gelmesini önleyecektir.

İhtiyatî tahakkukta matrahı henüz belli olmayan vergilerin matrahlarının geçici olarak haricî karinelere göre tespitinde takdir komisyonlarına takdir yetkisi tanınmıştır. Kullanılacak karineler ve ölçüler her durum için farklı nitelikte olacak ve yapılan tespit kesin durumu belirtmeyecek, geçici nitelikte olacaktır.

2. Uzlaşmada Takdir Yetkisinin Değerlendirilmesi

Vergi idaresi kendisine tanınan takdir yetkisini kullanarak uzlaşmaktadır. Uzlaşma sonuçları kesindir⁸³⁶. Takdir yetkisinin kullanımı sonucu ortaya çıkan durumu kabullenmek,

⁸³⁵ “Birim değerlerden metrekare inşaat maliyetleri fazla bir problem ve tartışma yaratmamaktadır. Esas tartışma şehirlerdeki arsa ve bina arsa paylarının değerlerinden doğmaktadır. Bu da, normal tahrir usulünde olduğu gibi her arsa ya da binanın tek tek, değerini etkileyen tüm yönleri ile ele alınmayıp cadde ve sokak itibarıyla toptan değerlendirilmesinden ileri gelmektedir”. Bkz.: ÖNER, Emlâk Vergisi, s. 230.

⁸³⁶ “Kaçakçılık cezalı tarhiyatlarda uzlaşmaya gidilemeyeceği gerekçesiyle varılan uzlaşmanın iptal edilerek yeniden ihbarname düzenlenmesinin uzlaşmanın kesinliği ilkesi gereği mümkün olamayacağı”, D.3.d.,

kanunî idare ilkesi gereğince idare bakımından bir bağlı yetki konusunu oluşturmaktadır⁸³⁷. Diğer bir ifadeyle idare, uzlaşmanın içeriğine uygun idarî işlem gerçekleştirme yükümlülüğü altına girmektedir⁸³⁸. İdare, uzlaşma ile mükellefin isteklerini dikkate almak suretiyle subjektif olay üzerine eğilerek kabul edebileceği vergi veya ceza miktarını tayin eder⁸³⁹. İşte, idarenin kabul edebileceği, diğer bir deyişle fedakârlıkta bulunabileceği miktarı tayin etmesi, takdir yetkisinin kullanımından ibarettir. Kanundaki “uzlaşabilir” ve “izin verebilir” ibareleri de idarenin takdir yetkisine sahip olduğunu göstermektedir.

Takdir sonrası uzlaşmaya gitmenin şartları kanunda belirtilmiştir. Bunlar 1- vergi ziyana sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten kaynaklanması; 2- VUK’un 369. maddesinde yer alan yanılmadan kaynaklanması; 3- vergi hataları ile her türlü maddî hata bulunması; 4- yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olması halleridir. Bu sebeplerden sadece ilkinde yani, kanun hükümlerine yeterince nüfuz edilememiş olması halinin ileri sürülmesinde idarenin takdir yetkisi bulunmaktadır⁸⁴⁰. İdare olayın özellikleri ve mükellefin durumuna göre bu sebebin gerçekleşip gerçekleşmediğini serbestçe takdir edecektir. Ancak idare, kötüye kullanılma ihtimalini gözönüne alarak bu sebebi dar yorumlamalıdır. Örneğin aynı mükellef daha önce de benzer konuda uzlaşma yoluna gitmişse bu sebep kabul edilmemelidir. Diğer üç sebep bakımından ise idarenin takdir yetkisi bulunmamaktadır. Çünkü sayılan durumların bulunup

20.5.1999 gün ve E. 1997/4969, K. 1999/1968, DD, S. 102, s. 229; “Kaçakçılık cezalı tarhiyata ilişkin olarak varılan uzlaşmanın kesin olması nedeniyle, daha sonra bu uzlaşma iptal edilerek vergi ve ceza (istenemez)”. D.4.d., 20.12.1999 gün ve E. 1999/653, K. 1999/4781, DD, S. 103, s. 362; D.4.d., 13.3.2003 gün ve E. 2002/3936, K. 2003/611, DKD, S. 2, s. 201; Ayrıca bkz.: D.7.d., 25.3.1999 gün ve E. 1998/596, K. 1999/1323, DD, S. 101, s. 572; D.4.d., 25.11.1998 gün ve E. 1197/4651, K. 1998/4546, DD, S. 100, s. 219; D.4.d., 22.6.1998 gün ve E. 1998/93, K. 1998/2768, DD, S. 98, s. 291.

⁸³⁷ KUMRULU, Uzlaşma, s. 21; “Uzlaşmada taraf olan idarenin de dönem vergisi üzerinde uzlaşıldıktan sonra aynı dönem hakkında inceleme yaparak matrah belirlenmesinin uzlaşma ile sağlanmak istenen amaca aykırı düşeceği, bu durumda, uzlaşma ile mükellef veya adına ceza kesilen için yasada öngörülen kesinlik şartı aynı zamanda işlemi tesis eden idare içinde (geçerlidir)”. D.9.d., 9.10.2003 gün ve E. 2000/4207, K. 2003/4771, DKD, S. 3, s. 265.

⁸³⁸ BAŞARAN Funda, “Keyfilik Yaratıcısı mı Yoksa Hukuki Barış Sağlayıcı mı? Sorgudaki Kurum: “Uzlaşma” Gerekelendirilmesi ve Hukuki Analizi (II)”, Mükellefin Dergisi, S. 91, Temmuz 2000, s. 109; “Uzlaşma başvurusu sonucu uzlaşmaya varılmışken, bu uzlaşmanın gereklerini derhal yerine getirmekle yükümlü bulunan vergi dairesi müdürlüğünce uzlaşma talebi geçersiz sayılarak, üzerinde uzlaşılan kısımlarda yeniden cezalı tarhiyata gidilmesinde isabet (bulunmamaktadır)”. D.9.d., 14.10.2004 gün ve E. 2002/805, K. 2004/4955, DKD, S. 6, s. 231-232.

⁸³⁹ ALİFENDİOĞLU, Uzlaşma, s. 47, 61.

⁸⁴⁰ Bu sebebin madde metninden çıkarılması istenmektedir. Bu yöndeki görüşlerde, yapılan düzenlemelerle meslek mensuplarının sorumlulukları artırılmış olması, bu sebebin kaldırılması gerektiğine gerekçe olarak gösterilmektedir. Ayrıca bu sebebin vergi idaresinin etkinliğini ve cezaların caydırıcılığını azalttığı ileri sürülmektedir. Bkz.: OZANSOY Ahmet, “Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği”, Yaklaşım, S. 89, Mayıs 2000, s. 205; KORKUSUZ Mehmet, “Vergi Sistemimizde Uzlaşma Müessesesi ve Bugünkü Durumu Üzerine Bir Değerlendirme”, Yaklaşım, S. 79, Temmuz 1999, s. 78; karş.: ÇELİKEL Lerzan, **Türk Vergi Hukuku’nda Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale 2000, s. 82.

bulunmadığı herhangi bir yoruma gerek kalmadan açık bir şekilde belirlenebilir niteliktedir. İdare bu durumlarda sadece sebebin gerçekten var olup olmadığını tespit edecektir.

VUK'un ek 1 ve ek 11. maddelerinde Maliye Bakanlığına verilen uzlaşma ile ilgili usûl ve esasları yönetmelikle belirleme yetkisi, ayrıntıya ilişkin takdir yetkisidir. VUK'un ek 11. maddesinde Maliye Bakanlığının vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebileceği hükmü yer almaktadır. Maliye Bakanlığı çıkardığı yönetmelikle tarhiyat öncesi uzlaşmaya genel bir izin vermekte ve uzlaşmanın usûl ve esaslarını düzenlemektedir.

Uzlaşma müessesesinin bütün faydalarına karşın vergi hukukunun temel esasları bakımından tartışmalı olan yanları ve sakıncaları vardır. Uzlaşmanın anayasal ilkelere aykırılığı da bu doğrultuda ele alınabilir. Vergi alacağının tahsili konusunda vergi idaresi bağlı yetki ile donatılmış olduğundan, uzlaşma ile belli miktarda vergiden fedakârlık etmek vergilerin kanunîliği ilkesini zedelemektedir⁸⁴¹. Vergi alıp almamak konusunda idarenin herhangi bir takdir yetkisi bulunmamaktadır. Oysa uzlaşma müessesesiyle idareye alınacak vergi üzerinde takdir yetkisi tanınmaktadır. İdare takdir yetkisini kullanarak alınması gereken verginin bir kısmından vazgeçebilmektedir.

Uzlaşma, eşitliğe ve malî güce göre vergilemeye aykırı sonuçlar doğurabilmektedir⁸⁴². Her şeyden önce vergisini düzenli ödeyen mükellefler ile ödemeyenler arasında eşitsizlik meydana gelebilir. Hatta vergisini zamanında ödeyen mükellefin pazarlık imkânının bulunmamasına rağmen zamanında ödemeyen mükellefin pazarlık imkânına sahip olması bile eşitlik ilkesine aykırılık bakımından eleştirilebilir. Vergisini ödemeyip uzlaşma yoluna giden ve sonuçta daha az vergi ödeyen kişi, önemli bir avantaj elde etmiş olacaktır. Böyle bir durum aynı zamanda rekabet eşitsizliğine de yol açmaktadır⁸⁴³. Ayrıca, benzer durumdaki kişilerden birinin uzlaşmaya başvurması, diğerinin başvurmaması durumunda da uzlaşma sonucuna göre aralarında bir eşitsizliğin oluşması ihtimali bulunmaktadır. Bu sakıncalar, benzer durumdaki iki kişinin uzlaşma yoluna gidip birinin uzlaşması ve diğerinin uzlaşmaması veya her ikisinin de farklı şekilde uzlaşmaları durumlarında da ortaya çıkmaktadır. Çünkü takdir yetkisi dolayısıyla farklı komisyonlardan farklı kararlar çıkması muhtemeldir. Bu gibi durumlarda malî güce göre vergilendirme ilkesi de zedelenabilmektedir.

⁸⁴¹ SAYGILIOĞLU, s. 118; ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 139, 155; ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 170-171; GÜNEŞ G., s. 179-180; ALİEFENDİOĞLU, Vergide Uzlaşma, s. 5.

⁸⁴² ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 170-171; ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 139; GÜNEŞ G., s. 180; ARIKAN, Demokratik, s. 208; ACAR, s. 50; ERDEM Tahir, “Vergi Cezalarında Uzlaşma Mümkün mü?”, Vergi Sorunları, S. 204, Eylül 2005, s. 81.

⁸⁴³ OZANSOY, s. 208.

Sayılan eleştiri ve sakıncalarına rağmen, uzlaşma müessesesinin kabul edilmesinde güdülen amaçlar ve bu müessesenin faydaları da gözardı edilmemelidir. Bu bakımdan, takdir yetkisine hâkim olan ilkelere uyulması şartıyla, uzlaşmanın yol açacağı sakıncalar asgarî düzeye indirilebilir. Uzlaşma, getirilen kural ve şartlara uygun olarak uygulandığında son derece yararlı bir müessese niteliğindedir.

Komisyonların pazarlıklarında geçerli belli standartların olmaması eşitliğe aykırı durumlar oluşturabilmektedir⁸⁴⁴. Komisyonların anlaşılabileceği miktarla ilgili sınır getirilememesi nedeniyle yetkilerinin çok geniş olması ve bunun da keyfiliğe yol açma ihtimalinin bulunması eleştirilmektedir⁸⁴⁵. Komisyonların uzlaşmaları bakımından bir alt sınır bulunmadığından, doktrinde verginin tamamının alınmasından vazgeçilebilmesinin mümkün olabileceği belirtilmekte ve bu durum eleştirilmektedir⁸⁴⁶. Bu görüşe göre uzlaşmanın amacı alınabilecek vergilerden vazgeçmek değil, uyuşmazlığa konu olabilecek vergilerin makûl ölçüdeki fedakârlıkla uyuşmazlığa yol açmadan alınmasını sağlamaktır.

Uzlaşmanın özü itibariyle, uzlaşılacak miktar konusunda belli bir standart getirilmesi mümkün değildir. Uzlaşma komisyonları pazarlık yaparken takdir yetkisine hâkim olan ilkelere uygun davranmak zorundadırlar. Yapacakları pazarlıkta makûl ölçüde fedakârlıkta bulunmalıdırlar. Uzlaşma komisyonu takdir yetkisine dayanarak bu “makûl ölçüyü” belirleyecektir. Makûl ölçü takdir edilirken, inceleme rapor sonuçlarının da gözönünde bulundurulması gerekir⁸⁴⁷. Yapılacak fedakârlığın az olması uzlaşmadan beklenen yararların gerçekleşmesini engelleyebileceği gibi⁸⁴⁸, makûl düzeyden çok daha fazla indirimle gidilmesi de devletin vergi alacağını olumsuz etkileyecek ve takdir yetkisiyle ilgili önemli ilkeler zedelenebilecektir. Verginin aslından tamamen vazgeçilmesi de takdir yetkisinin kötüye kullanılması niteliğinde olacaktır. AATUHK’un haczi düzenleyen 62. maddesinin son fıkrasında yer alan “tahsil dairesi alacaklı amme idaresi ile borçlunun menfaatlerini mümkün olduğu kadar telif etmekle mükelleftir” hükmünde vurgulanan husus, aslında uzlaşma komisyonlarına da uzlaşma görüşmeleri sırasında yol gösterici niteliktedir. Komisyonlar konuya sadece devletin alacağını en yüksek seviyede elde etmek amacıyla yaklaşmamalı,

⁸⁴⁴ OZANSOY, s. 208; Uygulamada bazı komisyonlar vergi asılları üzerinde uzlaşmaya giderken, bazıları ise vergi asılları üzerinde prensip olarak fazlaca uzlaşmaya gitmemektedirler. Bkz.: ŞAHİNOK, s. 261.

⁸⁴⁵ KORKUSUZ, Uzlaşma, s. 78; ERDEM T., Uzlaşma, s. 100; Ayrıca, büyük tutarlar üzerinde uzlaşmada, yetkinin geniş olmasının takdir yetkisinin kötüye kullanıldığı yönünde şüphe doğurabileceği ileri sürülmektedir. Bkz.: ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 138; GÜNEŞ G., s. 180; KORKUSUZ, s. 78.

⁸⁴⁶ ÖZYURT Serkan, “Uzlaşma Komisyonlarının Yetkileri Sınırsız mıdır?”, Vergi Dünyası, S. 237, Mayıs 2001, s. 77; KORKUSUZ, Uzlaşma, s. 78.

⁸⁴⁷ Uygulamada, büyük emeklerle hazırlanan inceleme raporlarının dikkate alınmaması eleştirilmektedir. Bkz.: OZANSOY, s. 208-209; KORKUSUZ, Uzlaşma, s. 78-79.

⁸⁴⁸ TUNCER, Uzlaşma, s. 295.

devletle mükellefin menfaatlerini mümkün ölçüde uzlaştırmaya çalışmalıdır. Uzlaşmada ölçülülük ilkesine uyulmalı, mükellefler arasında eşitlik gözetilmeli, benzer durumdakiler için benzer şekilde davranılmalıdır.

Takdir öncesi uzlaşma bakımından, mükellef üzerinde inceleme sonuçları nedeniyle bir baskı olduğu, bunun da eşit ortamda pazarlık imkânını ortadan kaldırdığı iddia edilmektedir⁸⁴⁹. Vergi idaresinin takdir yetkisi tarhiyat öncesi uzlaşma bakımından çok daha büyük bir önem taşımaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşmada takdir yetkisi, tarhiyat sonraki uzlaşmaya göre daha geniştir. Dolayısıyla asıl uzlaşmanın tarhiyat öncesi uzlaşma olduğu söylenebilir. Çünkü tarhiyat sonrası uzlaşmaya vergi tarh edildikten sonra gidilmektedir ve üzerinde pazarlık yapılacak miktar bellidir. Oysa tarhiyat öncesi uzlaşmada, vergi incelemesi olmasına rağmen henüz tarh edilmiş bir vergi söz konusu değildir. Mükellefin ödemesi gereken vergi miktarı tam olarak belli değildir. Burada sınırları çok daha geniş bir alanda pazarlık söz konusudur. İdarenin tarhiyat öncesi uzlaşmada çok daha dikkatli ve özenli olması, mükellefin önceki dönemlere ait verilerini ve mevcut incelemeyi gözönüne alması gerekir.

Farklı bölgedeki komisyonların, uzlaşmada farklı yaklaşımları olabilmektedir⁸⁵⁰. Örneğin bazı komisyonlar vergi aslında geniş ölçüde uzlaşmaya giderken, başka bir bölgedeki komisyonlar vergi aslında uzlaşmaya pek yanaşmayabilmektedir. Oysa bu müessesenin etkinliği açısından, uzlaşma sonucu vergi aslında indirimle gidilmesi büyük önem taşımaktadır⁸⁵¹. Uygulamada komisyonların tutumları arasındaki farklılık, mükellefler arasında eşitliğe aykırı sonuçların doğmasına neden olmaktadır. Her ne kadar uzlaşılacak miktar bakımından bir standart getirilmesi imkânsızsa da, uygulamadaki bu farklılıkları ortadan kaldıracak standartlar getirilebilir.

Mevcut uygulamada, tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşmanın işleyişi, komisyonların yapısı dışında hemen hemen aynıdır. Halbuki, tarhiyat öncesi uzlaşmada inceleme elemanı rapor yazarak zaman kaybetmemeli, uygulamaya pratiklik kazandırılmalıdır⁸⁵². İleri sürülen bir görüşte, uzlaşma ile VUK'un 376. maddesinde düzenlenen cezalarda indirim müessesesinin birbirine alternatif olarak çalıştığı belirtilmekte ve bunlardan uzun formaliteleri gerektiren uzlaşma müessesesinin kaldırılması önerilmektedir⁸⁵³. Ancak her iki müessesenin

⁸⁴⁹ ŞEKER N., s. 57.

⁸⁵⁰ Bkz.: ŞAHİNOK, s. 261.

⁸⁵¹ BEŞE Tayfun, "Uzlaşma Komisyonlarının Son Yetki Sınırları", Yaklaşım, S. 44, Ağustos 1996, s. 94.

⁸⁵² EROL Ahmet, "Uzlaşma Tutanaklarının Kesinliği", Yaklaşım, S. 104, Ağustos 2001, s. 53.

⁸⁵³ ÜREL Gürol, "Uzlaşma", Mükellefin Dergisi, S. 83, Kasım 1999, s. 82-83; Buna benzer bir başka görüşte de bu kurumların birbirleriyle mükerrerliğe yol açmayacak şekilde gözden geçirilip düzenlenmesi gerektiği

amaçları ve kendilerinden beklenen faydalar farklıdır. Önemli olan her iki müesseseden de kanunun öngördüğü amaçlar doğrultusunda yararlanılmasıdır. Uzlaşma müessesesinin aksayan yönlerinin düzeltilmesi gerekir. Örneğin, uzlaşma komisyonlarının daha etkin çalışabilmesi için sadece bu işle görevli birimlerin oluşturulması isabetli olacaktır. Komisyonlar için ayrı yetki sınırları yerine, verginin çeşidine, olayın mahiyetine göre bütün komisyonlar için aynı sınır getirilmeli, bunun üzerindeki talepler merkezî uzlaşma komisyonuna gönderilmelidir⁸⁵⁴. Uzlaşılacak miktarlarda il ve ilçeler itibariyle ayırım yapılması eşitlik bakımından pek kabul edilebilir bir uygulama değildir.

Uzlaşma komisyonlarının kararlarının açıklanması, uygulamada ortaya çıkabilecek muhtemel eşitsizliklerin önlenmesi bakımından faydalı olacaktır. Komisyon kararlarının yargı denetimine açılması uzlaşmanın özüne aykırı olsa da⁸⁵⁵, kararların açıklanması uygulamada belirliliğin ve eşitliğin sağlanmasına katkıda bulunacaktır. Komisyon kararlarının gelecekteki uygulamaya istikrar kazandırmak bakımından, uzlaşan mükellefin hukukî durumunu etkilememek kaydıyla idarî denetime tâbi tutulması, komisyonların yetkilerini daha dikkatli kullanmasını sağlayacaktır. Kararların açıklanması ve idarî denetim aynı zamanda idarenin keyfî hareket etmesini de engellemiş olacaktır. Her ne kadar mükellefler beğenmedikleri teklifi kabul etmek zorunda değillerse de, komisyonların takdir yetkilerinin denetim dışı kalması önemli bir eksikliktir.

D. MUAFİYET, İSTİSNA VE İNDİRİMLERE İLİŞKİN TAKDİR YETKİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bakanlar Kuruluna muafiyet, istisna gibi temel ögelerde takdir yetkisi tanıyan hükümlerin değerlendirilmesinde Anayasanın 73/4. maddesi gözönünde bulundurulmalıdır. Bakanlar Kurulu, vergilerin kanunîliği ilkesi gereğince muaf olmayan mükelleflere muafiyet tanıyamayacağı gibi, muaf olanların muafiyetlerini de takdir yetkisine dayanarak kaldıramaz. Muafiyetin konulması ve kaldırılmasına ilişkin şartların mutlaka kanunla düzenlenmesi

belirtilmekte ve uzlaşmaya başvurmanın isteğe bağlı olmaktan çıkarılıp, uzlaşmanın başvurulması zorunlu bir müessese olarak düzenlenmesi önerilmektedir. Bkz.: ERGİN Metin, “Vergide Uzlaşmanın Geliştirilmesi”, DD, yıl 14, S. 54-55, 1984, s. 50; Bunlara karşı görüş için bkz.: EROL Ahmet, “Yeni Şekliyle Uzlaşma Müessesesi”, Mükellefin Dergisi, S. 74, Şubat 1999, s. 56-58.

⁸⁵⁴ Bkz.: ŞAHİNOK, s. 271; karş.: YORULMAZ Yeşim, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi ve Türkiye Sonuçları**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir 2000, s. 103.

⁸⁵⁵ Uzlaşmanın kendinden beklenen yararların elde edilmesi büyük ölçüde uzlaşılan hususların kesin hüküm niteliğine sahip olmasına bağlıdır. Aksi halde uzlaşma süreci, zaman ve ekonomik kaynak israfına yol açan bir külfet olmanın ötesine geçemeyecektir. Bkz.: OKTAR S. Ateş, “Üzerinde Uzlaşılan Vergi ve Cezalar Hakkında Düzeltme Hükümlerinin Uygulanabilirliğine İlişkin Bir Değerlendirme”, Yaklaşım, S. 107, Kasım 2001, s. 51.

gerekir⁸⁵⁶. Bakanlar Kuruluna muafiyete ilişkin olarak, kanunda düzenlenen sayısal ifadelerin aşağı ve yukarı sınırlarında değişiklik yapma yetkisi verilebilir. Bunun dışındaki hususlarda vergi idaresine sadece ayrıntıya ilişkin konularda düzenleme yapma ve kanundaki şartların bulunup bulunmadığını tespit etme yetkisi tanınabilir.

4962 sayılı Kanunun 20/1. maddesinde, muafiyet tanınacağı değil, “tanınabileceği” hükmü yer aldığından, vakıflara vergi muafiyeti tanınması konusunda Bakanlar Kurulunun takdir yetkisi bulunmaktadır⁸⁵⁷. Maddenin son fıkrasında da, muafiyet şartlarını kaybettikleri anlaşılan vakıfların muafiyetlerinin kaldırılabilmesi hükmüne bağlanmıştır. 4962 sayılı Kanun, çok genel nitelikte hükümler getirmekte ve vergi idaresine hem muafiyetin kaldırılmasına ilişkin şartların belirlenmesinde yetki vermekte, hem de şartların yerine getirilmediğinin tespiti halinde muafiyetin kaldırılmasında takdir yetkisi tanımaktadır. Bu hükümler incelendiğinde Bakanlar Kurulunun şartları taşımasına rağmen bir vakfa muafiyet tanımayabileceği veya şartlarını kaybetmesine rağmen bir vakfın muafiyetini kaldırmayabileceği sonucuna ulaşılmaktadır. Bakanlar Kuruluna bu şekilde tanınan yetki, vergilerin kanunîliği ilkesine açıkça aykırıdır.

Bakanlar Kuruluna tanınan yetki, Maliye Bakanlığının önerisini onama veya onamama şeklinde işlem tesisidir⁸⁵⁸. Ancak Maliye Bakanlığının başvuruları eleme yetkisi olmamalı, tüm başvurular değerlendirme sonuçlarıyla birlikte Bakanlar Kuruluna iletilmelidir⁸⁵⁹. Her ne kadar kanunda Bakanlar Kuruluna takdir yetkisi tanınmışsa da asıl yetkinin Maliye Bakanlığına tanınması gibi bir durum söz konusudur. Muafiyetten yararlanılmasına ve muafiyetin kaldırılmasına ilişkin şartların belirlenmesi bakımından Maliye Bakanlığına takdir yetkisi verilmiştir. Bu yetkiyle verginin temel öğelerine ilişkin esasların düzenlenmesi vergi idaresine bırakılmış olmaktadır. Kimlerin muaf tutulacağı, bunun esasları ve kaldırılma şartları, vergilerin kanunîliği ilkesi gereğince kanunda açık bir şekilde düzenlenmelidir⁸⁶⁰.

⁸⁵⁶ Muaf tutulacakların mutlaka kanunla belirlenmesi ve vergi adaleti bakımından çok dikkatli olunması gerekir, AKDOĞAN, s. 149.

⁸⁵⁷ Karş. ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 140.

⁸⁵⁸ YERELİ, s. 111.

⁸⁵⁹ DOĞRUSÖZ, Vakıf.

⁸⁶⁰ YERELİ, s. 112; Anayasa Mahkemesi kararlarında da idarenin keyfî uygulamalarını önlemek bakımından bu hususun üzerinde önemli durulmuştur: “Anayasa Koyucunun, akçalı yükümlerin kanunla konulmasını buyururken keyfî ve takdiri uygulamaları önleyecek ilkelerin kanunda yer alması gerektiği yolunda bir yönerge verdiğinde kuşku yoktur. ... Malî yükümlerin yükümlülükleri, matrah ve oranları, tarh, tahakkuk, tahsil usulleri, müeyyideleri, zamanaşımı gibi çeşitli yönleri vardır. Bunlar kişilerin sosyal ve iktisadî durumlarını, üstelik temel haklarını etkileyecek uygulamalara yol açabilirler. Onun içindir ki kanunla düzenlenmeleri zorunludur. ... (Anayasada) malî yükümlerin yukarı ve aşağı hadlerinin, ölçü ve esaslarının, muafiyet ve istisnalarının kanunda belli edilmesine açık işaret vardır”. Bkz.: AyM., 26.3.1974 gün ve E. 1973/32, K. 1974/11, RG., 21.6.1974, S. 14922; AyM., 26.6.1996 gün ve E. 1996/5, K. 1996/26, RG., 30.6.2001, S. 24448.

Bakanlar Kuruluna bile tanınamayacak olan bir yetkinin Maliye Bakanlığına tanınması Anayasanın 73. maddesine açıkça aykırıdır.

Çıkarılan genel tebliğde, vergi muafiyeti tanınacak vakfın sağlık, sosyal yardım, eğitim gibi çeşitli konularda faaliyette bulunmayı amaç edinmiş olması gerektiği hükme bağlanmıştır. Faaliyet konusuna yönelik yapılan bu tanımlama muafiyetin esaslarıyla ilgilidir ve mükellefiyeti doğrudan etkilemektedir. Bu belirlemeyle, kanunla tanınan bir hak sınırlandırılmış olmaktadır. Dolayısıyla böyle bir düzenlemenin ancak kanunla yapılması gerekir⁸⁶¹. Genel tebliğde getirilen, “vergi muafiyeti talebinde bulunacak vakfın bu faaliyetlerinin kamuya açık ve Devletin kamu hizmeti yükünü azaltıcı etki yapacak düzeyde olması gerekir” hükmü de yeni bir takdir yetkisi tanıyan hüküm niteliğindedir. Bu şekildeki bir hüküm kanunda yer almalıydı. Genel tebliğde düzenlenen, talepte bulunabilmek için kuruluş tarihinden itibaren en az bir yıl süreyle faaliyette bulunma ile asgarî malvarlığı ve gelir şartları da ancak kanunla getirilebilecek şartlardır.

Muafiyet, istisna ve indirim uygulamaları eşitliğe ve malî güce göre vergilemeye aykırılık oluşturabilmektedir⁸⁶². Burada önemli olan husus, bunlarla ilgili şartların kanunda açıkça belirtilmesi ve bu şartları gerçekleştiren herkesin aynı kolaylıklardan yararlanabilmesidir. Bakanlar Kurulunun takdir yetkisine dayanarak muafiyet şartlarını taşıyan iki vakıftan birine muafiyet tanıyıp diğerine tanımaması durumunda eşitlik ilkesine aykırı bir durum olduğu kuşkusuzdur. Dolayısıyla vakıflara muafiyet tanınmasına ilişkin şartlar kanunda açıkça düzenlenmeli ve vergi idaresine bu şartların bulunup bulunmadığını tespit konusunda yetki tanınmalıdır. Kanundaki şartları taşıyan aynı durumdaki bütün vakıflar muafiyetten yararlanabilmelidir. Vergi muafiyeti ile ilgili başvurularda, idarenin takdirine yer vermeyecek düzenlemeler yapılmalıdır⁸⁶³. Bakanlar Kurulunun muafiyet tanıma konusundaki yetkisi bağlı yetki olmalıdır; şartların varlığı halinde muafiyet tanınmalı, aksi halde tanınmamalıdır.

4962 sayılı Kanunun 20/3. maddesinde, vakıfların muafiyetlerinin kaldırılması bakımından da takdir yetkisi tanınmıştır. Bu durumda muafiyet şartları kaybedilse bile Bakanlar Kurulu muafiyeti kaldırmayabilecektir. Muafiyetin kaldırılmasında takdir yetkisi tanınması, kanunilik ve eşitlik ilkelerine açıkça aykırı olduğu gibi muafiyet kurumunun özüne de aykırıdır. Şartların kaybedildiği anlaşılmasına rağmen muafiyetin kaldırılmaması yönündeki bir karar, takdir yetkisinin kötüye kullanılmasını teşkil edecektir. Dolayısıyla bu

⁸⁶¹ YERELİ, s. 112; ÖZKAN C., Yeni Düzenleme, s. 179.

⁸⁶² ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 141.

⁸⁶³ Bkz.: ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 143.

fıkradaki kaldırılabilir ibaresi “kaldırılır” şeklinde değiştirilmelidir. Ayrıca genel tebliğde, bazı şartların varlığı halinde vakıftan açıklama isteneceği, yapılan açıklamanın Bakanlıkça yeterli görülmemesi durumunda Bakanlar Kurulundan muafiyetin kaldırılmasının isteneceği hükme bağlanmaktadır. Bu hükümle, yapılan açıklamanın yeterli olup olmadığı konusunda Maliye Bakanlığına takdir yetkisi tanınmıştır. Bu yetkinin takdir yetkisine hâkim olan ilkeler doğrultusunda kullanılması gerekir. Vakıflar Genel Müdürlüğünün bu konuda vereceği görüş sadece bilgi amaçlı, teknik nitelikte bir görüş olmalıdır.

Vakıfların kurumlar vergisi mükellefi olmamalarına rağmen, KVK’nın 7. maddesinin 15. bendinde Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların kurumlar vergisinden muaf olduklarının düzenlenmesi hukukî açıdan yanlıştır. Bu madde hükmünün düzeltilmesi gerekir. Diğer vergi kanunlarındaki vergi avantajları KVK genel tebliğinde belirtilmiştir. Tebliğde bunlarla ilgili herhangi bir düzenleme yapılmamış, bunlar sadece sayma yoluyla belirtilmiştir. Dolayısıyla bu avantajların başka bir vergi kanununun genel tebliğinde sayılması, eleştirilecek bir husus değildir.

GVK’nın 9/1. maddesinin 7. bendinde, önceki bentlerle benzerlik gösteren işlerle ilgili Danıştay mütalâası aranmaktadır. Danıştay’ın olumlu görüşü üzerine Maliye Bakanlığınca kabul olunan işlerle uğraşan esnaflar vergiden muaf tutulacaklardır. Burada Maliye Bakanlığının takdir yetkisi bulunmamaktadır. İşlerin benzerlik gösterdiklerine yönelik Danıştay tarafından teknik bir inceleme yapılacak ve Maliye Bakanlığı da buna uyacaktır. EVK’nın 15. maddesinde Maliye Bakanlığınca verilen yetkiler teknik niteliktedir. Arazilerin özelliklerine ilişkin teknik bilgi, ilgili bakanlıktan alınmak suretiyle söz konusu şartlar belli edilecektir. (c) fıkrasında muafiyetin asgarî ve azamî süreleri belli edilmiştir. Muafiyete ilişkin kanunda belli edilen sınırlar içinde değişiklik yapmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir. Bakanlar Kurulu, Maliye Bakanlığının önerisine bağlı kalmadan takdir yetkisini kullanabilir. Maliye Bakanlığının şartların belirlenmesi yetkisi ise muafiyetin esasına yönelik olmayıp, usûle yönelik şartların belirlenmesi yetkisi olarak anlaşılmalıdır.

BGK’nın 100/2. maddesinde Bakanlar Kuruluna vergiden muaf tutulacak uluslararası kuruluşları belirleme yetkisi tanınmıştır. Bakanlar Kurulu takdir yetkisini kullanarak kuruluşları tespit edecektir. 4705 sayılı Kanunla Bakanlar Kuruluna yurt dışına çıkış harcından muaf tutulacakları belirleme yetkisi tanınmıştır. Bakanlar Kurulu bu yetkisini kullanarak muaf tutulacak kişileri belirlemiştir. Bakanlar Kuruluna harçtan muaf tutulacakları belirleme yetkisi veren hüküm açıkça anayasaya aykırılık teşkil etmektedir. Muaf tutulacakların kanunda belirtilmesi gerekir.

Kaldırılan yatırım indirimiyle ilgili düzenlemenin eski halinde teşvik belgesi alınması gerekmekteydi. Teşvik belgesi uygulamasıyla idare, birel işlemler bakımından geniş takdir yetkisine sahip olmaktaydı⁸⁶⁴. Ancak, bu gibi hallerde yetkinin birel işlemler yerine düzenleyici işlemlerle kullanılması daha isabetli olacaktır⁸⁶⁵. Bu sayede muhtemel eşitsizlikler önlenilecek, teşviklerde objektif kriterler geçerli olacaktır.

KDVK'nın 13/son ve geçici 19. maddelerinde, Bakanlar Kuruluna VUK'un 232. maddesindeki fatura verme sınırıyla ilgili miktarı, istisna uygulamasının asgarî sınırı olarak belirleme yetkisi ile belirlenen tutarı iki katına kadar artırma ve sıfıra kadar indirme yetkisi verilmiştir. Değişiklik yapılabilecek aşağı ve yukarı sınırlar kanunda açıkça belli edilmiş olduğu için, Bakanlar Kuruluna tanınan yetki anayasaya uygundur.

KDVK'nın 14. maddesinde transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek taşıma işlerinin vergiden istisna tutulduğu hükme bağlanmıştır. Vergilerin kanunîliği ilkesi gereğince vergiden istisna tutulacak unsurların kanunda açıkça düzenlenmesi gerekir. Bu konuda vergi idaresine herhangi bir takdir yetkisi tanınmaz. İstisna kapsamına girecek işleri belirleme konusunda Bakanlar Kuruluna tanınan yetki anayasaya aykırıdır⁸⁶⁶.

Bunun dışında Maliye Bakanlığına istisna kapsamına girecek unsurların tanımlanması yetkisi verilebilmektedir (KDVK md. 13/son, KDVK md. 17/2, KDVK md. geçici 19). Maliye Bakanlığı yetkisini kullanarak bu unsurları tanımlayacaktır. Ancak bu yetki ayrıntıya ilişkin olduğu için, Maliye Bakanlığı istisna uygulamasının esasını etkileyecek düzenleme yapamaz. İstisnaya ilişkin unsurlar kanunda ayrıntılı bir şekilde düzenlenmelidir. Maliye Bakanlığı bunları sadece açıklayabilir, tanımlayabilir. Bakanlığın kanunda sayılan unsurları genişletmesi veya daraltması mümkün değildir⁸⁶⁷. Harçlar Kanununun 59/f maddesinde düzenlenen uygulama şartlarının belirlenmesi yetkisi de, ayrıntıya ilişkin yetkilere aittir. HK'nın 89/g. maddesinde Dışişleri Bakanlığının mütekabiliyet esasına göre ülkeleri belirlemesi ise teknik nitelikte bir değerlendirmedir, takdir yetkisi bulunmamaktadır.

⁸⁶⁴ ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 142; Eski düzenleme döneminde, yatırıma başlandıktan veya bitirildikten sonra yapılan başvurular kısmen ya da tamamen reddedilmekteydi. Bu uygulamanın eleştirisi için bkz.: SÖNMEZ Nezihe – HALICI Ali Galip Ö., **Gelir ve Kurumlar Vergilerinde İstisna ve Muafiyetlerin Uygulama Sonuçları ve Değerlendirilmesi**, Ankara 1990, s. 20-21.

⁸⁶⁵ ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 143.

⁸⁶⁶ Ayrıca bkz.: GÜNEŞ G., s. 162.

⁸⁶⁷ “Esasları kanunda belirlenmiş bulunan istisna hükmünün kapsamının tebliğle daraltılması ya da genişletilmesi mümkün olmadığından, davacı kuruma kanunla tanınan istisnanın Maliye Bakanlığınca çıkarılan genel tebliğle daraltılması yerinde (değildir)”. D.3.d., 31.3.1998 gün ve E. 1997/828, K. 1998/1154, DD, S. 97, s. 166; “Sanayi ürünü ihracat istisnasından yararlanma hakkının kanundan doğduğu, bu haktan yararlanmak için genel tebliğ ile getirilen rapor düzenlenmesi şartının aranmayacağı”, D.3.d., 18.2.1998 gün ve E. 1996/2083, K. 1998/467, DD, S. 97, s. 208-209.

KDVK'nın 15. maddesinde Maliye Bakanlığına, istisnanın uygulanacağı asgarî haddi belirleme yetkisi tanınmıştır. Bu hüküm her ne kadar sınırlı bir alanla ilgili olsa da anayasaya aykırıdır. Burada hem sınırlar kanunla belirlenmemiş hem de yetki Bakanlar Kuruluna değil, Maliye Bakanlığına tanınmıştır. Yetki sadece Bakanlar Kuruluna, sınırları belli edilmek şartıyla tanınabilir. İstisnanın alt sınırının mutlaka kanunla belirlenmesi gerekirdi. Aynı şekilde KDVK'nın 17/2. maddesinin c. bendinde istisna kapsamına girecek mal ve hizmetlerin asgarî tutarını belirleme yetkisi tanınmıştır. KDVK'nın geçici 20. maddesinde de benzer hüküm yer almaktadır. Nitekim Anayasa Mahkemesi, istisna uygulanacak miktara ilişkin alt sınır getirme konusunda Maliye Bakanlığına yetki veren KDVK'nın geçici 19. maddesinin eski halindeki ibareyi iptal etmiřtir⁸⁶⁸. Kanunlarda Anayasaya aykırı olarak bu şekilde yer alan hükümlerin düzeltilmesi gerekir.

GVK'nın mükerrer 121. maddesinde gerçek ücretin vergilendirilmesinde hangi harcamalarının indirileceği düzenlenmiş ve Maliye Bakanlığına iadenin yapılış biçimi ve uygulamanın usûl ve esasını belirleme yetkisi verilmiştir. Maliye Bakanlığı takdir yetkisini kullanarak ayrıntıya ilişkin bu konuları düzenleyecektir. Ancak daha önce kanunda Maliye Bakanlığına verilen vergi mahsup ve iadesine tâbi tutulacak mal ve hizmetleri kanunda sayılanlarla sınırlı olmaksızın belirleme yetkisi Anayasa Mahkemesince iptal edilmiřtir⁸⁶⁹. Vergilerin kanunîliği gereğince bu konuda yapılacak düzenlemenin kanunla yapılması gerekir. İptal edilen hükümle Maliye Bakanlığına bir bakıma kanunu genişletme, kanunda değişiklik yapma yetkisi verilmekteydi. Bakanlar Kuruluna bile verilmesi mümkün olmayan bir yetkinin Maliye Bakanlığına verilmesi anayasaya açıkça aykırıdır.

E. SÜRELERE VE DÖNEMLERE İLİşKİN TAKDİR YETKİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bazı sürelerin belirlenmesi bakımından idareye takdir yetkisi tanınması bir zorunluluk olarak ortaya çıkmaktadır. İdare, süreler konusunda takdir yetkisine esas itibariyle idarî süreler bakımından sahiptir. Kanunda yetki verilen hallerde idarenin süre belirlemesi, takdir yetkisi kullanımının tipik bir örneğini oluşturmaktadır. İdareye süre belirleme yetkisi tanınmasının yanı sıra bazen kanunda belirlenen süreleri uzatma yetkisi de verilmektedir. Bu durumda idare takdir yetkisine dayanarak ilgili süreleri uzatacaktır.

İdareye süre konusunda takdir yetkisi tanınırken, yetkinin sınırları da kanunda belli edilmelidir. Yoksa idarenin keyfî hareket etme ihtimali ortaya çıkabilir. Süreler konusunda

⁸⁶⁸ AyM., 15.7.2004 gün ve E. 2003/33, K. 2004/101, AMKD, S. 41, s. 244 vd.

⁸⁶⁹ AyM., 15.7.2004 gün ve E. 2003/33, K. 2004/101, AMKD, S. 41, s. 244 vd.

düzenleme yapılacak aşağı ve yukarı sınırların kanunda belirlenmesi gerekir. Süreler konusunda kanunda sadece aşağı veya sadece yukarı sınırların belirlenmesi suretiyle idareye yetki tanınması yeterli kabul edilebilir. Ancak, idarenin muhtemel keyfiliğinin önlenmesi bakımından yetki veren hükümlerde aşağı ve yukarı sınırların birlikte belli edilmesi çok daha isabetli olacaktır. Böyle bir düzenleme uygulamada birliğin sağlanmasında yararlı olacağı gibi, kişiler arasında eşitliğe aykırı durumların ortaya çıkmasını da önleyecektir.

VUK'un 14/2. maddesi doğrultusunda kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde, idare süre belirlemek zorundadır. Süreyi belirlemek bakımından idare bağlı yetki içindedir. Ancak belirlenecek sürenin uzunluğu bakımından idarenin takdir yetkisi bulunmaktadır. İdarenin süre belirlenmesindeki takdir yetkisine bir alt sınır konulmuştur. Buna göre idare onbeş günden az olmamak üzere süreyi belirleyecektir. İdarî sürelerin alt sınırının bu şekilde belirlenmesinin nedeni, vergi yükümlülerinin ve sorumlularının idare tarafından bunaltılması ihtimalinin önlenmesidir⁸⁷⁰. Alt sınırın yanı sıra idarenin takdir edeceği sürenin üst sınırının da kanunda belirlenmesi, idarenin keyfî hareketinin önlenmesi ve uygulamada birliğin sağlanması bakımından daha isabetli olacaktır. Benzer durumdaki kişilere benzer süre takdirlerinde bulunulmalıdır. Süre takdirinde ölçülülük ilkesinin de mutlaka gözönünde tutulması gerekir.

VUK'un 13. maddesinde düzenlenen mücbir sebep hallerinde sürelerin uzamasında idarenin herhangi bir takdir yetkisi yoktur. Ancak mücbir sebep hallerinin belirlenmesi bakımından idarenin takdir yetkisi bulunmaktadır. Maddede vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık halleri düzenlenmiştir. İdare meydana gelen bir kaza ve hastalığın vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır olup olmadığını takdir edecektir. Aynı şekilde meydana gelen afetlerin vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı, su basması gibi afetlerden olup olmadığının belirlenmesi bakımından da idarenin takdir yetkisi bulunmaktadır. Ayrıca kişinin iradesi dışında meydana gelen gaybubetler ile defter ve vesikaların kaybolması gibi hallerin de mücbir sebep oldukları belirtilmiştir. Maddedeki “gibi” edatıyla, sayılanlara benzeyen olayların da mücbir sebep olarak kabul edileceği belirtilmiştir⁸⁷¹. Esasında bütün mücbir sebeplerin önceden tespit edilip kanunda düzenlenmesi mümkün olmadığı için idareye bu konuda takdir yetkisi tanınması bir zorunluluk olarak ortaya çıkmaktadır. Fakat idarenin

⁸⁷⁰ ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 111.

⁸⁷¹ KANETİ, s. 103; ÖZEL, Mücbir Sebep, s. 12; DOĞRUSÖZ M. E., Mücbir Sebep, s. 221; Bir olayın mücbir sebep olup olmadığı belirlenirken, maddenin amacı dikkate alınmalıdır. Bkz.: HONDU Selçuk, “Katma Değer Vergisi Yönünden Defter ve Belgelerin İncelemeye İbrazi ve Mücbir Sebepler”, DD, yıl 30, S. 101, 2000, s. 6.

buradaki yetkisi oldukça sınırlı bir yetkidir. Mücbir sebep hali olarak kabul edilecek hallerin kişinin iradesi dışında meydana gelmesi ve vergi ödevlerinin herhangi birisinin yerine getirilmesine engel olacak derecede olması gerekir. İdarenin olumsuz kararına karşı yargıya başvurmak mümkündür.

VUK'un 15/3. maddesine göre, Maliye Bakanlığı mücbir sebep ilân etme ve vergi ödevlerinden yerine getirilemeyecek olanları tespit etme yetkisine sahiptir. Maliye Bakanlığı bu yetkisini düzenleyici işlemler yoluyla kullanacağı için aynı durumdaki bütün mükellefler bundan yararlanacaklardır.

VUK'un 17. maddesi doğrultusunda idarenin “zor durumun” tespiti konusunda takdir yetkisi bulunmaktadır⁸⁷². Maddedeki “verilebilir” ibaresi, Maliye Bakanlığının süre verip vermeme konusunda takdir yetkisine sahip olduğunu göstermektedir. Zor durumun, vergi ödevlerinin süresi içinde yerine getirilmesini engellemesi gerekir. Talebin “kabule lâayık” görülmesinin gerekliliği idarenin takdir yetkisine işaret etmektedir. Mühlet verilmesi halinde, verginin tahsili de tehlikeye girmemelidir. İdare takdir yetkisini kullanırken bu durumu da gözönünde bulundurmalıdır. Verilebilecek sürenin üst sınırı kanunda belirtilmiştir. Buna göre kanunî sürenin bir katını, kanunî sürenin bir aydan az olması halinde bir ayı geçmemek üzere süre verilebilir. Dolayısıyla, idarenin gerek zor durumun kabul edilmesi ve gerekse verilecek sürenin uzunluğu konusunda takdir yetkisi bulunmaktadır⁸⁷³.

Kanunda zor durum halinde “münasip süre” verilebileceği öngörülmüştür. Verilecek sürenin alt sınırının kanunda belirtilmemiş olması, sürenin bir ya da iki gün olarak belirlenmesine yol açabileceği gerekçe gösterilerek eleştirilmektedir⁸⁷⁴. Kanunda verilecek sürenin alt sınırının da belirlenmesi daha yerinde olacaktır. Ancak her ne kadar kanunda alt sınır gösterilmemiş olsa da, idare verilecek süreyi takdir ederken başta ölçülülük olmak üzere takdir yetkisine hâkim olan ilkelere uygun davranmak zorundadır. İdare süre verirken ve sürenin uzunluğunu belirlerken haklı gerekçelere dayanmalıdır. Aksi halde söz konusu işlem yargı tarafından iptal edilebilecektir.

Maliye Bakanlığının yanı sıra bazı komisyonlara da süre verme ve uygulama sürelerini kısaltma yetkileri verilmektedir. VUK'un mükerrer 49. maddesinde Bakanlar Kuruluna aşağı ve yukarı sınırlar belirtilerek emlak vergisiyle ilgili değer tespit sürelerinde değişiklik yapma yetkisi verilmiştir. Aynı maddede Maliye Bakanlığına bazı süreleri “gerektiği ölçüde”

⁸⁷² Kanun koyucu zor durum hallerini belirlememek suretiyle bu konudaki takdir yetkisini tamamen vergi idaresine bırakmıştır, KARYAĞDI, s. 44; TÜRKKOT, Süreler, s. 38; GÜBAN, s. 106.

⁸⁷³ ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 139.

⁸⁷⁴ GÜNEŞ – ŞİRİN, s. 139.

kısaltma yetkisi verilmiştir. Süreyle ilgili aşağı ve yukarı sınırlar belirtilmediği için buradaki takdir yetkisi oldukça geniştir.

VUK'un 111/5. maddesinde 500'den fazla mükellefi olan vergi dairelerine para yatırmak bakımından mükelleflere onbeş güne kadar süre tanıma konusunda Maliye Bakanlığına takdir yetkisi tanınmıştır⁸⁷⁵. Ayrıca mücbir sebep hallerinde Maliye Bakanlığına üst sınır belli edilerek ödeme sürelerini uzatma ve çeşitli kriterlere göre farklı süreler tespit etme yetkisi tanınmıştır.

Süre verme konusunda VUK'un 146. maddesinde ilgi çekici bir hüküm yer almaktadır. Arama sonucu muhafaza altına alınan defter ve vesikalara yapılamayan kayıtların tamamlanması için verilecek süre, idare ve mükellef tarafından kararlaştırılacaktır. Burada bir tür pazarlık söz konusudur. Ancak idarenin üstün taraf olduğu gözardı edilmemelidir. Verilecek sürenin bir aydan az olamayacağına dair hüküm mükellefleri korumaya yöneliktir. Süre belirlenirken idarenin mükelleflerin taleplerini gözönünde bulundurması, sürenin beraber kararlaştırılması gerekir.

Süreler konusunda vergi idaresine yetki tanıyan çoğu hüküm aynı zamanda ayrıntıların düzenlenmesine yönelik takdir yetkisini ifade etmektedir. AATUHK'un tahsil edilen paraların intikal sürelerini düzenleyen 41/3. maddesinin yanı sıra aynı kanunun 85. ve 87. maddeleri ile GVK'nın mükerrer 121. maddesinde düzenlenen yetkiler bu duruma örnek gösterilebilir.

BGK'nın 93. maddesinde, harcamalara katılma payının ödeme sürelerinin ilgili belediyelerin teklifi üzerine Bakanlar Kurulunca uzatılabileceği hükmü yer almaktadır. Bakanlar Kurulu bu konuda takdir yetkisine sahiptir. Ancak bu hüküm, söz konusu düzenlemenin her an yürütmenin yeni bir işlemi ile değiştirilebileceği ve bu yüzden mükelleflerin içinde bulunduğu güven ortamının son derece kaypak bir temele dayandığı ileri sürülerek eleştirilmektedir⁸⁷⁶. Bu, mükelleflerin yararına olan bir hükümdür. Asıl olan kişilerin katılma paylarını vadesinde ödemeleridir. İşlemin her an değiştirilebileceği ileri sürülerek söz konusu düzenlemeyi eleştirmek doğru bir yaklaşım değildir. Konuya bu açıdan yaklaşıldığında aynı eleştiri, idareye yetki tanınan bütün durumlar için yapılabilecektir ki bu da isabetli bir yaklaşım tarzı olmayacaktır. Kaldı ki idarenin yeni bir işlemle mevcut durumu değiştirmesi, kişilerin eski düzenleme döneminde kazandıkları hukukî durumu etkilemeyecektir. Yargı organları önünde kişilerin hukukî güvenleri dikkate alınacaktır.

⁸⁷⁵ Bkz.: ULUATAM – METHİBAY, s. 74.

⁸⁷⁶ Bkz.: GÜNEŞ G., s. 130, 165.

Vergi kanunlarında vergi dönemleri, beyanname verme süreleri ve ödeme süreleriyle ilgili olarak da vergi idaresine yetki verilmesi durumlarına rastlanabilmektedir. Beyanname verme sürelerinin değiştirilmesi halinde vergilendirme dönemleri etkilenecektir. Ödeme sürelerinin değiştirilmesi halinde ise vergi yükü ister istemez etkilenecektir. Ödeme sürelerinin değişmesi, ödenecek vergi miktarını değiştirmez ancak, mükellefin katlandığı vergi yüküne tesir eder; mükellefin vergi yükü faiz oranı kadar etkilenir. Ödeme süresinin kısaltılması, mükellefin katlanacağı vergi yükünü artıracaktır. Malî yükte artışa neden olan bir değişikliğin ise kanunla yapılması gerekir.

ÖTVK'nın 14/4. maddesinde Bakanlar Kurulunun bazı mallar için beyanname verme ve vergi ödeme süresini kısaltmaya yetkili olduğu hükme bağlanmıştır. Bu yetki, vergilendirmenin temel ögesi olan tahsil işlemini ilgilendirdiği ve verginin belirliliği ilkesine aykırı olduğu için eleştirilmektedir⁸⁷⁷. Vergilendirme dönemlerinin ve ödeme sürelerinin kısaltılması mükelleflerin vergi yükünü artıracak, onlara ekstra malî külfet yüklemiş olacaktır. Bu bakımdan vergilendirme dönemleri ve ödeme sürelerinin kısaltılması hususunda vergi idaresine yetki verilmemeli, bu düzenlemeler kanunda yer almalıdır. Bu konularda vergi idaresine yetki verilmesi vergilerin kanuniliği ve belirlilik ilkelerine aykırılık oluşturacaktır.

GVK'nın mükerrer 120. maddesinde Bakanlar Kuruluna geçici vergi dönemleriyle ilgili takdir yetkisi tanınmıştır. Ayrıca, yetkinin kullanılması halinde hangi sürelerin belirleneceği kanunda açıkça düzenlenmiştir. Dolayısıyla idareye bu konularda tanınacak takdir yetkisinin, GVK'nın mükerrer 120. maddesi örneğinde olduğu gibi mümkün olduğunca daraltılması çok daha uygun olacaktır.

F. ASLÎ ŞEKLÎ YÜKÜMLÜLÜK VE SORUMLULUĞA İLİŞKİN TAKDİR YETKİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergi idaresinin takdir yetkisine dayanarak düzenleme yaptığı şeklî yükümlülükler, mükelleflere herhangi bir ek malî külfet getirmeyen talî nitelikteki yükümlülüklerdir. Ancak bunların yanı sıra vergi kanunlarında, mükelleflere ek malî yük getiren, aslî nitelikteki birtakım şeklî yükümlülükler konusunda da vergi idaresine takdir yetkisi tanıyan hükümler bulunmaktadır. Ancak aslî şeklî yükümlülüklerin esaslarının mutlaka kanunla düzenlenmesi, verilecek yetkinin çerçevesinin belirlenmesi gerekir.

Yasama organının çalışma yapısı, ekonomik olaylardaki hızlı değişme ve gelişmeler, aslî şeklî yükümlülükler konusunda idareye yetki verilmesinin sebepleri arasında gösterilebilir. Ancak, bu tür yükümlülükler mükelleflere ek malî yük getirdikleri için, kişilerin

⁸⁷⁷ GERÇEK, ÖTV, s. 116.

hukukî güvenlikleriyle yakından ilgilidir. Bu yükümlülüklere uyulmaması halinde mükelleflere vergi cezaları uygulanmaktadır. Dolayısıyla bu konuda vergi idaresine yetki verildiği takdirde, vergi idaresinin yapacağı düzenlemeler vergi cezalarını etkileyecektir⁸⁷⁸. Örneğin, VUK'un 353. ve mükerrer 355. maddelerinde, Maliye Bakanlığınca getirilen zorunluluklara uymama halinde ceza kesileceği düzenlenmiştir. Bu bakımdan aslî şeklî yükümlülüklerdeki takdir yetkisi talî şeklî yükümlülüklerin aksine, ayrıntılara ve uzmanlığa ilişkin takdir yetkisini aşan boyuttadır. Kişilerin hukukî durumunu etkileyen bu tür şeklî yükümlülüklerin kanunda açık bir şekilde düzenlenmesi ve idareye bu konuda tanınacak takdir yetkisinin asgarî düzeyde tutulması, gerek kanunîlik ve belirlilik, gerekse hukukî güvenlik ilkeleri açısından son derece önemlidir. Bu konularda idareye geniş yetkiler verilmesi, söz konusu ilkelere aykırılık oluşturacaktır.

Aslî şekli yükümlülüklerde, idarenin takdir yetkisi mümkün olduğunca sınırlandırılmalıdır. Kanunda esaslı unsurlar düzenlenmeli, idareye verilecek yetkinin çerçevesi dar tutularak açıkça belirtilmelidir. Bu bağlamda idarenin getirebileceği yükümlülükler kanunda açık bir şekilde, tek tek sayılmalıdır. İdareye sadece kanunda sayılan yükümlülükleri getirip getirmeme, sayılanlar arasından getirilecek yükümlülükleri belirleme ve bunun zamanını tespit etme ile sınırlı olarak takdir yetkisi tanınmalıdır. Bu şekildeki bir düzenleme kanunîlik ilkesini zedelemeyecektir. Kişiler yapılacak değişiklikleri bilebilecek durumda olacakları için, verilen yetki belirlilik ilkesine uygun olacaktır. Kanunda düzenlenen yükümlülüklerin kaldırılması bakımından ise vergi idaresine takdir yetkisi tanınmamalıdır. Çünkü, mükelleflerin tutmak zorunda olduğu defterler örneğinde olduğu gibi kanunla getirilen yükümlülükler, mükellefin uyması gereken asgarî yükümlülüklerdir. Vergi idaresine ancak kendi getirmeye yetkili kılındığı yükümlülükleri kaldırma yetkisi verilebilir. Kısaca vergi idaresine, aslî şeklî yükümlülük getirme konusunda oldukça sıkı şartlar altında takdir yetkisi tanınmalıdır.

VUK'un mükerrer 227/1. maddesinin ilk bendinde getirilecek yükümlülüğün ne olduğu açıkça belirtilmiştir. Maliye Bakanlığınca bu zorunluluğu getirip getirmeme konusunda takdir yetkisi tanınmıştır. Maddede belirtilen yükümlülük kişilere ek malî yük getirdiği için aslî nitelikte bir şeklî yükümlülüktür. Maddenin ikinci bendinde de bazı haklardan yararlanılması, Maliye Bakanlığınca belirlenen şartlara uygun olarak yeminli malî müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporunun ibraz edilmesine bağlanmıştır. Maliye Bakanlığı söz konusu şartları belirleme bakımından takdir yetkisine sahiptir.

⁸⁷⁸ Zaten yaptırım uygulanmazsa bu düzenlemeler bir anlam ifade edemeyecektir. Bkz.: KILIÇDAROĞLU, **Vergi Hukukundaki Gelişmeler**, s. 81.

Mükerrer 257/1. maddesinin ilk bendinde tutulması zorunlu defter ve belgelerde değişiklik yapma yetkisi verilmiştir. Maliye Bakanlığına kanunda dzenlenen tutulması zorunlu defter ve belgeleri kaldırma yetkisi verilmemeli, bunlarla ilgili değişiklikler kanunla yapılmalıdır. Ayrıca Maliye Bakanlığına tutulmasını veya dzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgeleri belirleme yetkisi verilmiştir. Maliye Bakanlığı defter ve belgeleri belirleme konusunda takdir yetkisine sahiptir. Ancak Bakanlığa çok geniş bir yetki verilmiştir. Yetkinin sınırları belli olmalıdır. Tutulacak defter ve belgelerle ilgili yükümlölük getirilmesi, kişilerin hukukî güvenliklerini yakından ilgilendiren aslî nitelikte bir şeklî yükümlölüktür. Maliye Bakanlığının yeni defter tutma zorunluluğu getirmesi, mükelleflerin malî yüklerini artıracaktır. Verilen yetkiyle ilgili sınırların geniş tutulması, keyfiliğe yol açabilir niteliktedir.

Defter ve belgelere tasdik zorunluluğu getirilmesi de aslî şeklî yükümlölük niteliğindedir. Ancak getirilecek yükümlölüğünün ne olduğu kanunda açıkça belirlendiği için hukuka aykırılıktan bahsetmek mümkün değildir. Bakanlık bu zorunluluğu getirip getirmeme, getirme zamanını belirleme konusunda takdir yetkisine sahiptir. Bakanlığın kendi getirdiği zorunluluğu kaldırabilmesi de mümkündür. Muhafaza ve ibraz zorunluluğu ise talî nitelikte bir şeklî yükümlölüktür. Ayrıca muhasebe usûl ve esasları ile defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve içermesi gereken bilgilerini belirleme yetkisi, ayrıntılara ilişkin takdir yetkisidir.

VUK'un mükerrer 257/1. maddesinin ikinci bendinde mükelleflerin ödemelerinin bankalar aracılığıyla yapılması zorunluluğunun getirilmesinde Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir. Bakanlık çıkardığı genel tebliğde yetkisini kullanarak, bu zorunluluğu mükellefler dışında nihaî tüketicilere de getirmiştir. Her ne kadar Danıştay bu dzenlemeyi kanuna aykırı görmemişse de⁸⁷⁹, genel tebliğde verilen yetkinin sınırları açılmış, kanun hükmü genişletilmiştir. Maliye Bakanlığı takdir yetkisini mutlaka kanundaki sınırlar içinde kullanmalıdır. Üçüncü ve dördüncü bentte defter, belge ve bilgilerin elektronik araç ve ortamlarda saklanması, verilmesi gibi zorunluluklar getirilmesi konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir. Bu konularda zorunluluk getirilmesi yerine izin verilmesi de mümkündür.

Aynı maddede yer alan belgelerin basım ve dağıtım işleri ile ilgili şartların belirlenmesi ve tasdik işlemlerinin yaptırılacağı mercilerin tespiti ayrıntılara ilişkin takdir yetkisidir. Levha asılma ve kullanılması zorunluluğunun getirilmesi, talî nitelikte bir şeklî yükümlölüktür. Çeşitli elektronik ve manyetik cihazların kullandırılması yetkisi ile ticarî kazançları basit usûlde tespit edilen gelir vergisi mükelleflerine özel bir defter tutturma yetkisi

⁸⁷⁹ D.4.d., 22.12.2004 gün ve E. 2003/1715, K. 2004/2587, DD, S. 109, s. 170.

ise aslî nitelikte şeklî yükümlülüktür ve kanunda yetkinin sınırları belirlenmiştir. Maliye Bakanlığının yetkisini, ilgili maddede belirtilen vergi güvenliğini sağlama amacıyla kullanması, kullanılacak cihazları belirlerken bu amacı gözönünde bulundurması gerekir.

VUK'un 8. maddesinde yer alan, bu kanundaki mükellef tabirinin vergi sorumluları için de geçerli olduğu yönündeki hüküm, vergi sorumluluğunun önemini ortaya koymaktadır. Bu düzenleme ile vergi sorumluluğu, vergi mükellefiyeti gibi vergilendirmenin temel öğeleri arasında nitelendirilmektedir. Yine aynı maddede mükellefiyete ve vergi sorumluluğuna ilişkin özel sözleşmelerin vergi dairelerini bağlamayacağı hükmü de, vergi hukukunda sorumluluğunun en az mükellefiyet kadar etkili bir yere sahip olduğunu göstermektedir.

Vergi sorumluları her ne kadar vergiyi mükellefin malvarlığından keserek vergi dairesine ödese de, yerine getirmek zorunda olduğu şeklî yükümlülükler de son derece önemli niteliktedir. Ayrıca müteselsil sorumluluk da kişilerin hukukî durumunu etkileyen bir müessese niteliğindedir. Ancak müteselsil sorumlulukta şeklî yükümlülük değil, maddî yükümlülük söz konusu olmaktadır. Kişilerin hukukunu etkileyen sorumluluk müessesesinin kanunda açık bir şekilde düzenlenmesi ve bu konuda idareye tanınacak takdir yetkisinin asgarî düzeyde tutulması, hukukî güvenlik ilkesi bakımından son derece önemlidir.

VUK'un 11/3. maddesinde, aralarında hısımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanların müteselsilen sorumlu tutulacakları düzenlenmiştir. Bu dolaylı ilişkiyi tespit etmek bakımından idarenin sınırlı bir takdir yetkisine sahip olduğu söylenebilir. Ancak bu tespitin çok dikkatli bir şekilde yapılması ve kesin surette ortaya konulması gerekir. Aksi takdirde kişilerin hukukî durumu etkilenebilir. Maddenin eski düzenlemesinde, aralarında zımnen dahi olsa irtibat tespit olunanların müteselsil sorumlu tutulacakları hükme bağlanmaktaydı. Bu hüküm idareye adeta sınırsız bir takdir yetkisi tanınmaktaydı. Böyle bir hüküm geniş yorumlanmaya son derece müsait olduğu için, idarenin keyfiliğine yol açabilecek niteliktedir. İdareye bu şekilde geniş yetki verilmesi kanunîlik ve hukukî güvenlik ilkelerini zedeleyici niteliktedir. Bu hükmün değiştirilip kimlerin müteselsil sorumlu olacağının kanunda belirlenmesi ve bu suretle idarenin takdir yetkisinin oldukça sınırlandırılmış olması, son derece isabetli olmuştur.

VUK'un 11/3. maddesi doğrultusunda alım satım taraf olanların, hizmetten yararlananların müteselsil sorumlu kılınarak vergiyi ikinci defa ödemeye sorumlu tutulmaları, eşitlik ve adalet ilkelerini zedeleyici sonuçlar doğurabilir⁸⁸⁰. Aynı durum GVK'nın 94/son

⁸⁸⁰ AyM., 19.3.1987 gün ve E. 1986/5, K. 1987/7, AMKD, S. 23, s. 147.

maddesi için de geçerlidir. Ancak, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi bakımından böyle bir uygulamaya gidilmektedir. Her ne kadar bunlar ödedikten sonra vergi kesintisi yapmak zorunda olana rücu etmek hakkına sahiplerse de, buradaki yükümlülük ihlâlîne verilecek cezanın artırılması hukukî güvenlik ilkesine daha uygun olacaktır. Ayrıca, müteselsil sorumluluk vergi alacağının güvence altına alınması amacıyla konulduğundan, bunu ceza olarak nitelendirmek doğru bir yaklaşım olmayacaktır.

VUK'un 11/6. maddesinde Maliye Bakanlığına, ziraî ürünlerin alım satımına aracılık eden kuruluşlar ile Ticaret Borsalarını vergi tevkifatından müteselsilen sorumlu tutma yetkisi verilmiştir. Kanunda sorumlu tutulacaklar açıkça belirtilmiştir. Maliye Bakanlığı belirtilen kuruluşları müteselsil sorumlu tutup tutmama konusunda takdir yetkisine sahiptir. Ayrıca tevkifatın hangi aşamada yapılacağını belirleme konusunda da yetki verilmiştir. VUK'un 11/5. maddesinde Maliye Bakanlığına verilen müteselsil sorumluluğun şartlarını, sınırlarını ve konuya ilişkin usûl ve esasları belirleme yetkisi ile 11/6. maddede düzenlenen tevkifatın yapılacağı aşamayı belirleme yetkisi ayrıntıya, uygulamaya yönelik takdir yetkisidir. Ancak Maliye Bakanlığı ayrıntıya ilişkin bu yetkisini kullanırken, kendisine verilen yetki sınırları içinde kalmalı, işin esasına yönelik düzenlemeler yapmamalıdır.

KDVK'nın 9/1. maddesinde vergiye tâbi işlemlere taraf olanların hangi hallerde sorumlu tutulacağına dair düzenleme yapılmak suretiyle, işlemin sebep unsuru gösterilmiştir. Bu hüküm incelendiğinde, yetkinin esas itibarıyla dar mükelleflerle ilişkili olarak getirildiği anlaşılmaktadır. Ancak, “gerekli görülen diğer hallerde” de Maliye Bakanlığına sorumlu tutma yetkisinin verilmesi, hükmün kapsamını adeta sınırsız hale getirmektedir. Benzer hüküm ÖTVK'nın 4/2. maddesinde de yer almaktadır⁸⁸¹. Bu hükümler her ne kadar dar mükelleflerle ilgili olarak görölse de, işlemin sebep unsuru bakımından Maliye Bakanlığına çok geniş bir takdir yetkisi tanınmıştır⁸⁸². Vergi idaresine sınırları belirsiz şekilde tanınan bu yetki, kanunilik ilkesine aykırı, keyfiliğe yol açabilecek bir düzenleme niteliğindedir. Sorumlu tutma yetkisinde genel amaç olan kamu yararının yanı sıra özel amaç olarak “vergi alacağının emniyet altına alınması amacı” düzenlenmiştir. Maliye Bakanlığı takdir yetkisini kullanırken kamu yararının somutlaştırılmış ifadesini oluşturan bu özel amaca uymak zorundadır. Çıkarılan genel tebliğlerle hangi sektörlerin ve kurumların sorumlu tutulacağı düzenlenmiştir. Bu düzenlemelerin kanunla yapılması gerekirdi. Aynı şekilde yapılacak

⁸⁸¹ Bununla, mükelleflerin idarece takibinin güç olduğu durumlarda vergi kaybı veya gecikmenin olabileceği haller kavranmak istenmiştir. Bkz.: ŞENYÜZ, s. 453; GÜNAY, s. 77.

⁸⁸² Fakat bu yetkinin KDV sisteminin esasını ve bütün işleyiş mekanizmasını bozacak şekilde kullanılması mümkün değildir. Bkz.: YILDIZ, Tuzun da Koktuğu Yer.

tevkifat oranı da genel tebliğle belirlenmiştir. Bu oranın da kanunda belirlenmesi ve Bakanlar Kuruluna belirlenen sınırlar dahilinde oranda değişiklik yapma yetkisinin verilmesi gerekirdi.

Vergi sorumlularını ve müteselsil sorumlu tutulacakları tespit etme konusunda idareye son derece sınırlı bir şekilde takdir yetkisi tanınması, tanınacak yetkinin asgarî düzeyde tutulması gerekir. Sorumluluk müessesesi aslî şeklî yükümlülükler kapsamında değerlendirilebilir. Buna göre vergi idaresinin sorumlu tutabileceği kişi ya da kişi grupları kanunda açık bir şekilde, tek tek sayılmak suretiyle belirtilmelidir. Vergi idaresine sadece, kanunda sayılan kişileri sorumlu tutup tutmama, sayılanlar arasında sorumlu tutulacakları ve bunun zamanını belirleme ile sınırlı bir takdir yetkisi tanınmalıdır. Aynı esaslar müteselsil sorumluluk için de geçerli olmalıdır. Sorumluluk müessesesi ile ilgili olarak vergi idaresinin takdir yetkisinin bu şekilde dar tutulmak suretiyle sınırlandırılması, hem kişilerin hukukî güvenliklerini zedelemeyecek, hem de belirlilik ilkesine daha uygun olacaktır.

G. VERGİ SUÇ VE CEZALARINA İLİŞKİN TAKDİR YETKİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

İdarî yaptırımlar idare tarafından uygulanır ve bunlara karşı idarî yargıya başvurulur. İdari yaptırımların bir idari işlem olmaları ve idare tarafından re'sen uygulanabilmeleri dolayısıyla idare bunlar üzerinde yetkiye sahiptir. Bu bakımdan idarî yaptırıma tâbi vergi suçlarında idarenin yetkisinin bahsedilebilecektir.

Yeni Türk Ceza Kanununda, idarenin düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza konulamayacağı hükmü yer almaktadır. Bu hüküm ile kastedilen, idarenin ceza hukuku anlamında suç ve cezaları belirleyemeyeceğidir. Ancak, idare yaptığı düzenlemelerle çeşitli yükümlülükler belirleyebilir. Getirilen bu yükümlülüklerle uymama durumu, kanunda suç olarak tanımlanabilir. Dolayısıyla idarenin, kanunda kendisine yetki veren hükümdeki sınırlar çerçevesinde yapacağı idarî işlemlerle, idarî yaptırıma tâbi suçları belirleyebildiği sonucuna ulaşılmaktadır⁸⁸³. Çünkü idarî ihlaller, gerçek anlamda kamusal nitelikte suç değildir⁸⁸⁴. Burada suçun sınırları kanun tarafından çizilmekte, suçun içeriği ise idare tarafından doldurulmaktadır. İdarenin yetkisi, yeni bir suç meydana getirme değil, suçun konusunu oluşturan idarî düzenlemeyi gerçekleştirmektir⁸⁸⁵. İdarî ihlalleri belirleme ve yaptırımı

⁸⁸³ TOSUN, s. 350.

⁸⁸⁴ İÇEL – DONAY, s. 113, dn. 126.

⁸⁸⁵ Bu konuda bkz.: ERDEM Tahir, “Hangi Ceza Sistemi?”, Vergi Sorunları, S. 207, Aralık 2005, s. 92.

uygulama konusunda idare, kanunlarla çizilen sınırlar içinde bir yetkiye sahiptir⁸⁸⁶. Gerek suç teşkil eden fiil, gerekse de bu fiilin yaptırımını mutlaka kanunla düzenlenmiş olmalıdır.

İdarî yaptırımını uygulamak bakımından, idarenin bağlı yetkisi vardır. Ancak kanunda aşağı ve yukarı sınırları belirlenmiş yaptırımlarda, idarenin bu sınırlar içinde yaptırım uygulamasında takdir yetkisinden söz edilebilecektir. İdarenin kanunî sınırlar içinde dilediğince takdir yetkisi varmış gibi görünse de, ceza üst sınırdan verilmişse mutlaka bunun gerekçesi gösterilmelidir⁸⁸⁷. Ayrıca verilen cezanın da suçla orantılı olması gerekir. Kısaca gerek idarî yaptırıma tâbi suçlar, gerekse aşağı ve yukarı sınırlar içinde uygulanacak idarî yaptırım belirlenirken, idare takdir yetkisine hâkim olan ilkelere uygun davranmak zorundadır.

VUK'un 353. ve mükerrer 355. maddelerinde, Maliye Bakanlığınca getirilen zorunluluklara uymama halinde ceza kesileceği düzenlenmiştir. Bu suçlar karşılığında kesilecek ceza, idarî yaptırım niteliğindeki özel usûlsüzlük cezasıdır. Anayasa Mahkemesi bu yetkinin kanunsuz suç oluşturma anlamına gelmeyeceğine karar vermiştir⁸⁸⁸. Her ne kadar kanunda suç sayılan fiiller ve karşılığında verilecek cezalar belli ise de⁸⁸⁹, bu maddeler incelendiğinde Maliye Bakanlığınca dolaylı da olsa suç belirleme yetkisinin verilmiş olduğu ortaya çıkmaktadır. Maliye Bakanlığının yapacağı düzenlemelere uyulmaması durumunda ceza kesilmesi gündeme gelecektir. Ancak, idareye idarî yaptırımlara tâbi suçların belirlenmesi konusunda yetki tanınabileceği gözönünde tutulduğunda, suç sayılan fiillerin ve cezalarının kanunda açıkça düzenlenmesi şartıyla verilen yetki hukuka aykırılık oluşturmayacaktır.

Aslî şeklî yükümlülükler konusunda idarenin takdir yetkisinin, sadece kanunda açıkça tek tek sayılan yükümlülükleri getirip getirmeme, getirilecekse hangisinin getirileceğini ve

⁸⁸⁶ İdare bireylerin subjektif haklarını ve özgürlüklerini etkileyen düzenlemeler yaparken anayasa ve kanunlarla sınırlıdır. İdare, kişilerin özgürlüklerine ve diğer haklarına ancak kanunların izin verdiği ölçüde girebilir. Bkz.: OĞURLU, Yargısal Korunma, s. 74, 76; ÇAKICI, s. 93.

⁸⁸⁷ ÖZAY, İdarî Yaptırım, s. 119; OĞURLU, Ölçülülük, s. 107; Ayrıca bkz.: OĞURLU, Yargısal Korunma, s. 233; ÇAKICI, s. 94; Cezanın yukarı sınırı kanunda mutlaka belli edilmelidir. Bkz.: GÜNEŞ T., s. 113.

⁸⁸⁸ Bkz.: AyM., 15.10.1991 gün ve E. 1990/29, K. 1991/37, AMKD, S. 27, C. 2, s. 620.

⁸⁸⁹ Karş. için bkz.: “İdare, yetki kanununa dayanarak yükümlülük getirebilir. Ancak, bu yükümlülüğe uymama fiilinin suç niteliği kazanabilmesi, bu fiilin suç olarak kanunla düzenlenmiş olmasına ve bir cezaya bağlanmış olmasına bağlıdır”, ERDEM T., Ceza Normları, s. 100; ERDEM T., Hangi Ceza, s. 92; “149’uncu maddeye göre mükelleflere getirilen bir ödev, davacı hakkında uygulanan cezanın dayanağı olan mükerrer 355 inci maddede öngörülmediğine göre, söz konusu bildirim vermeyen veya bu konudaki yükümlülüğü süresinde yerine getirmeyen mükellefler hakkında uygulanması mümkün olmayıp, böyle bir düzenleme cezanın kanuniliği ilkesine aykırı olduğu gibi kanunda öngörülmeleyen bir cezanın idari düzenlemeyle konulması sonucunu doğurur ki idari cezalar için de geçerli olan “cezanın kanunla konulması” genel kuralının ihlali anlamındadır”. D.4.d., 17.12.1996 gün ve E. 1996/2603, K. 1996/5672, DD, S. 97, s. 175, 177.

bunun getirilme zamanını tespit etme şeklinde sınırlandırılması durumunda, ortaya çıkması muhtemel sakıncalar önlenebilecektir. İdarenin takdir yetkisinin bu şekilde sınırlandırılması sayesinde suç olarak belirlenen unsurların neler olduğu kanunda açıkça belirlenmiş olacağı için, kanunîlik ilkesine aykırılık iddiaları da en aza inecektir. Bu şekildeki bir düzenleme aynı zamanda belirlilik ilkesine de uygun olacak ve kişilerin hukukî durumlarını etkilemeyecektir.

VUK'un 367. maddesinde cezaî yaptırıma tâbi vergi suçlarından kaçakçılık suçunun vergi incelemesiyle de tespit edilebileceği düzenlenmiştir. Cezaî yaptırıma tâbi kaçakçılık suçlarının tespitinin vergi incelemesi ile mümkün olması, idarenin bu suç ve cezalar üzerinde de etkili olduğunu göstermektedir. Dolayısıyla vergi inceleme sayısının azlığı ve incelenecek beyannamelerin seçiminde idarenin takdir yetkisi, hem vergilerde kanunîlik ilkesine aykırılık teşkil etmekte hem de suç ve cezalarda kanunîlik ilkesini zedelemektedir. Kişilerin hürriyeti ile yakından ilgili olan vergi suçlarının tespiti bakımından idarenin son derece dikkatli olması ve titiz hareket etmesi gerekir.

Anayasa Mahkemesince iptal edilmeden önce, vergi ziyai suçunun cezasının hesaplanmasında gecikme faizi de dikkate alınmaktaydı. Gecikme faizinin belirlenmesinde Bakanlar Kurulunun yetkili olması nedeniyle, bu durumun cezaların kanunîliği ilkesine aykırılığı iddia edilmiştir⁸⁹⁰. Bakanlar Kuruluna tanınan yetki, aşağı ve yukarı sınırlar içinde gecikme zammının (dolayısıyla gecikme faizinin) belirlenmesi yetkisidir⁸⁹¹. Ancak Anayasa Mahkemesi, gecikme faizi oranlarının Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmesinin cezalarda kanunîlik ilkesiyle belirlilik ilkelerine aykırı olduğuna hükmetmiştir⁸⁹². Bakanlar Kuruluna ceza üzerinde herhangi bir takdir yetkisi tanınmamalıdır. Ayrıca idarenin kanunu genişletici yorum yapmak suretiyle kesilecek cezanın miktarını artırması da vergilerin ve cezaların kanunîliği ilkesine aykırıdır⁸⁹³, bu şekilde yapılan idarî yorumla takdir yetkisi hukuka aykırı bir şekilde kullanılmış olmaktadır.

VUK'un mükerrer 414/3. maddesine dayanılarak VUK'un 343., 353. ve mükerrer 355. maddelerindeki miktarlar artırılmaktadır. Bir görüşe göre bu şekilde yapılan artırımlar, adeta

⁸⁹⁰ SABAN, I, s. 150; SABAN, II, s.98; Başka bir görüşe göre ise vergi ziyai suçunun cezası kanunda açıkça belli edilmiştir. Cezanın belli edilmesi bakımından idareye takdir yetkisi tanınmamıştır. "Bakanlar Kurulu, yasa koyucu yerine geçerek yeni bir suç ihdas etmemekte, daha önceden vergi ziyai suçu olarak belirlenen eylemin karşılığı olan cezanın çerçevesini doldurmaktadır". Bkz.: ÇAKICI, s. 94.

⁸⁹¹ Gecikme faizini ceza olarak nitelendirmek doğru değildir. Bkz.: ERDEM T., Hatalı Beyan, s. 131.

⁸⁹² AyM., 6.1.2005 gün ve E. 2001/3, K. 2005/4, AMKD, S. 41, s. 351; Bu iptal kararından sonra, konulacak yeni cezanın tüm unsurlarının yasama organınca açıkça kanunla belirlenmesi gerektiği ileri sürülmüştür. Buna göre, cezanın misil zammı şeklinde belirlenmesi uygun olacaktır. Bkz.: SONSUZOĞLU, s. 41.

⁸⁹³ ŞENYÜZ, Vergi Ziyai, s. 32 vd.

yeni bir ceza koymak gibidir⁸⁹⁴. Ancak, yeniden değerleme oranında yapılan artışları yeni bir ceza koymak gibi görmek doğru bir yaklaşım olmayacaktır. Anayasanın 73/4. maddesinde Bakanlar Kuruluna sadece vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlölükler konusunda yetki tanınmıştır. Anayasada cezalar konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilebileceğine dair bir hüküm bulunmamaktadır. Dolayısıyla Bakanlar Kuruluna cezalar konusunda yetki tanınıp tanınmayacağı konusu tartışmalıdır. Ancak cezaların enflasyon karşısında aşınmasının ve etkinliğinin azalmasının önlenmesi için, ceza miktarlarının düzenli olarak güncellenmesi de bir zorunluluktur.

Anayasa Mahkemesi daha önce vermiş olduğu bir kararında vergi cezalarının artırılmasında yetki tanıyan VUK'un mükerrer 414. maddesinin anayasaya aykırı olmadığına hükmetmiştir⁸⁹⁵. Ancak vergi ziyaı cezası ile ilgili olarak verdiği son karar⁸⁹⁶ doğrultusunda Anayasa Mahkemesinin görüşünü değiştirdiği anlaşılmaktadır. Bu son karara göre, Bakanlar Kurulunun vergi cezaları üzerinde belirleme yapması, cezaların kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturmaktadır.

VUK'un mükerrer 414. maddesinde enflasyon karşısında erimemesi için usûlsüzlük cezalarının her yıl yeniden değerleme oranında artırılması hükme bağlanmıştır. Bu hüküm doğrultusunda Bakanlar Kurulunun yetkisi bağlıdır. Bu artış her yıl gerçekleştirilmelidir. Bu artışın hukuka uygun olabilmesi için, yeniden değerleme oranının tamamen teknik bir şekilde belirlenmesi ve bu oran üzerinde idarenin herhangi bir müdahalesinin olmaması gerekir. Ayrıca, yeniden değerleme oranından ayrı olarak cezalar konusunda Bakanlar Kuruluna ek takdir yetkisi kesinlikle tanınmamalıdır. Aksi durum idarenin ceza belirlemede yetkili olduğu anlamına gelecek ve cezaların kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Dolayısıyla VUK'un mükerrer 414/3. maddesinin Bakanlar Kuruluna ceza miktarlarının artırılmasında yeniden değerleme oranı dışında ek takdir yetkisi tanıyan hükmü, kanunilik ilkesine aykırıdır.

⁸⁹⁴ Bkz.: GÜNEŞ G., s. 132; Ayrıca ALİEFENDİOĞLU'nun karşioy yazısı için bkz.: AyM., 19.3.1987 gün ve E. 1986/5, K. 1987/7, AMKD, S. 23, s. 171.

⁸⁹⁵ AyM., 19.3.1987 gün ve E. 1986/5, K. 1987/7, AMKD, S. 23, s. 165-166; Doktrinde de bu yönde görüş vardır: Enflasyon oranları her ne kadar idarî bir kurum tarafından belirleniyorsa da objektif nitelikli bir değer niteliğindedir. Dolayısıyla cezanın belirlenmesine yönelik doğrudan bir idarî takdir içermemektedir. Bu yüzden cezaların kanuniliği ilkesinin zedelendiği yönünde yorum yapılması mümkün değildir. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz.: ERDEM T., Vergi Cezalarını Artırma Yetkisi, s. 111; "Kanunla getirilen düzenlemede, idare tarafından belirlenen ekonomik bir kritere atıf yapılıyor olması, kanaatimizce, cezanın kanuniliği kuralını ihlal eden bir idari takdire dönüşmemektedir", ERDEM T., Hangi Ceza, s. 93.

⁸⁹⁶ AyM., 6.1.2005 gün ve E. 2001/3, K. 2005/4, AMKD, S. 41, s. 351.

H. DENETİME İLİŞKİN TAKDİR YETKİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Yoklama memurlarının yetkileri bağlı yetkidir. VUK'un 130. maddesine yoklamanın her zaman yapılabileceği hükmü yer almaktadır. Bu hüküm incelendiğinde, yoklamanın zamanı bakımından yoklama memurlarına takdir yetkisi tanındığı anlaşılmaktadır. Ancak bu yetki kullanılırken işin özellikleri gözönünde tutulmalı ve makûl zamanda yoklama yapılmalıdır. Örneğin gece faaliyet gösteren yerlerde yoklama gece yapılmalıdır⁸⁹⁷. Ayrıca haklı gerekçelere dayanmak şartıyla istenilen sıklıkta yoklama yapılabilir⁸⁹⁸. Dolayısıyla yoklama yapma zamanının tayini bakımından takdir yetkisine hâkim olan ilkelere uyulmalıdır.

İnceleme sadece defter ve belge üzerinde yürütülen bir denetim türü değildir. Nitekim VUK'un 134/2. maddesinde, lüzum görüldüğü takdirde fiilî envanter yapılmasına ve beyannamede gösterilmesi gereken unsurların araştırılmasına yönelik inceleme yapılabileceği hükmü yer almaktadır. “Görülen lüzum”, idareye takdir yetkisi tanıyan belirsiz hukukî kavramdır. Ancak idareye mutlak takdir yetkisi tanımamakta ve yetkiyi haklı bir lüzuma bağlayarak sınırlamaktadır⁸⁹⁹.

İnceleme yapma zamanı bakımından idarenin takdir yetkisi bulunmaktadır⁹⁰⁰. Ancak tarh zamanaşımı süresi içinde yeterli sayıda yapılmayan vergi incelemesi, bu müesseseden beklenen yararların elde edilmesini güçleştirecektir⁹⁰¹. Zamanaşımı süresi içinde yapılan inceleme sayısının yetersizliği, vergi kaçaklarının tespitini, re'sen tarhiyata ve cezaya muhatap olacak kişilerin belirlenmesini engellemekte ve bu durum piyasada rekabet eşitsizliklerine yol açıp eşitlik ilkesini zedelemektedir⁹⁰². Vergi denetimlerinin yetersizliği, mükellefler arasında haklı bir sebebe dayanmayan ayırım yapılması anlamına gelmekte ve vergilendirmede eşitlik ilkesini bozmaktadır⁹⁰³.

İncelemeye alınacak beyannamelerin isabetli seçimi, inceleme müessesesinden beklenen amaçların gerçekleşmesinde son derece önemlidir. İnceleme yapılacak mükellefler her ne kadar yıllık plan ve programlar dahilinde seçiliyorsa da, sonuçta incelenecek mükelleflerin seçiminde idare takdir yetkisine sahip bulunmaktadır. İnceleme yapılması idare bakımından

⁸⁹⁷ Bkz.: SÖYLER, s. 67.

⁸⁹⁸ GÜNDEŞLİ, s. 55.

⁸⁹⁹ AKYILMAZ, İdari İşlem, s. 171-173; CELÂ YİR, s. 100; KARATEPE, s. 100; İdarenin dayandığı sebebin, ihbarın gösterdiği emarelerin arama gerekçesinde belirtilmesi gerekir. Bkz.: YILMAZ K., s. 181.

⁹⁰⁰ Bkz.: AKDOĞAN, İnceleme, s. 75.

⁹⁰¹ Bkz.: ŞEKER N., s. 38.

⁹⁰² Bkz.: ARIKAN Zeynep – ÖZ Ersan, “Re'sen Tarhiyatın Muhatabı”, Vergi Sorunları, S. 176, Mayıs 2003, s. 190; ACAR, s. 51.

⁹⁰³ ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 43.

kanundaki esaslar çerçevesine gerçekleştirilebilecek bağlı yetki hali ise de, incelenecek mükelleflerin ve inceleme zamanının belirlenmesi bakımından idarenin takdir yetkisi bulunmaktadır.

İnceleme müessesesinin, idarî yaptırıma tâbi vergi cezalarının tespitinin yanı sıra cezaî yaptırıma bağlı vergi suçlarının tespitinde de etkili olması dolayısıyla kişi hürriyetlerini etkileyen özelliği, inceleme yapılacak mükelleflerin seçimindeki takdir yetkisini çok önemli bir hale getirmektedir. Vergi inceleme oranının düşüklüğü dikkate alındığında, incelenecek mükelleflerin seçimi bir bakıma, incelenmeyecek mükelleflerin seçimi anlamına gelmektedir⁹⁰⁴. Buradaki takdir yetkisinin kullanımı aynı zamanda eşitlik ve vergilerin malî güce göre alınması ilkelerini etkiler niteliktedir. Benzer durumdaki iki mükelleften birinin incelenip diğerinin incelenmemesinde bu eşitsizlik çok daha belirgin olmaktadır. Ayrıca inceleme zamanının belirlenmesindeki takdir yetkisi de kişiler arasında eşitliğe aykırı durumlar ortaya çıkarabilir niteliktedir. Mükelleflerin incelemeye alındıkları tarih, gecikme faizi üzerinde etkili olacaktır. Bu bakımdan vergi incelemesinin gecikmeli olarak yapılması özellikle iyi niyetli mükellefler açısından haksızlıklara neden olmakta ve kişilerin hukukî durumunu etkilemektedir⁹⁰⁵. Benzer durumdaki mükelleflerden birinin diğerinden çok sonra incelemeye alınması durumunda eşitlik ilkesi zedelenebilmektedir. Dolayısıyla idare gerek inceleme yapılacak mükellefleri seçerken gerekse inceleme zamanını belirlerken çok dikkatli olmalı, takdir yetkisinin kullanımıyla ilgili ilkelere uymalıdır.

VUK'un 139/2. maddesine göre, işyerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zarurî sebeplerle incelemenin işyerinde yapılmasının imkânsız olması halinde inceleme dairede yapılabilecektir⁹⁰⁶. İdarenin sebep unsuru bakımından takdir yetkisi bulunmaktadır. Hangi zorunlu durumların incelemenin işyerinde yapılmasını imkânsız hale getirdiğini belirleme konusunda takdir yetkisi vardır. Ayrıca yapılan isteği kabul edip etmeme bakımından da idarenin takdir yetkisi bulunmaktadır. Çünkü kanunda “inceleme dairede yapılabilir” hükmü yer almaktadır. Ancak idarenin talepler konusunda vereceği kararın haklı bir sebebe dayanması gerekir.

İnceleme müessesesinin etkileri dikkate alındığında, vergi idaresinin inceleme yapılacak mükellefleri ve inceleme zamanını belirlemesi konusundaki takdir yetkisinin büyük

⁹⁰⁴ BELLEK, s. 83.

⁹⁰⁵ ÜNVER, İnceleme, s. 140; Bu husus vergi ziyat cezasının iptali için Anayasa Mahkemesine yapılan başvuruda da belirtilmiştir. Bkz.: AyM., 6.1.2005 gün ve E. 2001/3, K. 2005/4, AMKD, S. 41, s. 343; Vergi inceleme süresinin uzaması da benzer olumsuzluklara yol açmaktadır. Bkz.: ÇETİNKAYA, s. 185.

⁹⁰⁶ Bu durum mükellef veya sorumlunun başvurusu ya da inceleme elemanın tutanağı ile belirlenebilir. AKDENİZ, s. 145.

bir öneme sahip olmasının yanı sıra, oldukça geniş bir yetki olduğu da anlaşılmaktadır. Hatta, buradaki takdir yetkisinin denetimi de son derece sınırlıdır. Çünkü bir A şahsı yerine B mükellefinin incelenmesi konusunda idarenin yapmış olduğu seçim, yerindelik alanına girdiği için yargı denetimi dışındaki kalmaktadır. Yargı organı sadece hukukîlik denetimi yapabilecek, söz konusu seçimin hukuka uygun olup olmadığını denetleyecektir. Bu yüzden incelemenin mümkün olduğunca takdir alanından çıkarılması ve objektif kriterlere bağlanması gerekir. İncelenecek mükelleflerin seçiminde bilgisayar kurası gibi bir sistem getirilmeli⁹⁰⁷ ve bu sistemle zamanaşımı süreleriyle de uygun olarak bütün mükelleflerin en azından 5 yılda bir incelemeye tâbi tutulabilmesi sağlanmalıdır. Bunun için vergi idaresinin fiilî yetersizlikleri giderilmeli, örneğin inceleme elemanı sayısı artırılmalıdır. Böylece incelemede ortaya çıkabilecek muhtemel keyfiliklerin de önüne geçilmiş olacaktır. Takdir yetkisinin mümkün olduğunca objektif kriterlere bağlanması, kişiler arasındaki eşitsizlikleri de ortadan kaldıracaktır.

Vergi incelemesinin makûl bir süre içinde bitirilmesi gerekir. Geçerli bir nedene dayanmaksızın incelemenin gereğinden uzun sürmesinin mükellefin zarara uğramasına yol açması durumunda, idarenin sorumluluğuna gidilebilecektir⁹⁰⁸. İnceleme süresinin uzunluğu bakımından, arama müessesesindeki incelemeyle paralel bir düzenleme yapılabilir⁹⁰⁹. İncelemenin üç ay içinde bitirilememesi durumunda bakanlıktan ek süre alınabilir. Ancak mevcut düzenlemede, incelemeye yetkili olanlar, durumun özelliğine göre incelemeyi makûl zamanda bitirmelidirler. İnceleme süresi için üç aylık süre getirilmesi durumunda, gecikme faizinin işlemesi bu üç aylık sürenin sonunda durmalıdır. Bu sayede incelemenin gecikmesinin mükellef üzerinde olumsuz etkiye yol açması önlenilebilecektir. Ancak gecikme faizini asıl etkileyen faktörün inceleme süresinin uzunluğu değil, incelemeye başlanma tarihi olduğu unutulmamalıdır.

KVK'nın 35. maddesinde Maliye Bakanlığına tasfiye işlemlerine yönelik olarak, inceleme yaptırmama konusunda takdir yetkisi tanınmıştır. Bakanlık yetkisini sadece maddede sayılan sebeplerden birine dayanarak kullanabilir. Ancak bu yetkinin eşitliğe aykırı sonuçlar doğurabileceği gözardı edilmemelidir. Bu yüzden yetkinin, aynı durumdaki bütün mükellefler için geçerli olacak şekilde düzenleyici işlemle kullanılması ve takdir yetkisiyle ilgili diğer ilkelere uyulması gerekir. 4811 sayılı Vergi Barışı Kanununda da matrah artırımında bulunulması halinde vergi incelemesi yapılmayacağı aksi halde idarenin vergi

⁹⁰⁷ Karş.: ŞEKER N., s. 133.

⁹⁰⁸ ÇETİNKAYA, s. 190.

⁹⁰⁹ Karş.: YILMAZ K., s. 180.

incelemesi yapma yetkisinin saklı bulunduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla vergi incelemesi yaptırılmamasına yönelik düzenlemeyle, vergi incelemesi müessesesi adeta bir teşvik hatta vergi affı niteliği kazanmaktadır. Aksi durumda ise vergi incelemesi bir tehdit aracı vazifesi görmektedir⁹¹⁰. Oysa vergi incelemesi ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırma amacına yöneliktir. Dolayısıyla vergi incelemesinin teşvik veya tehdit aracı olarak kullanılması, hem bu müessesenin amacına aykırılık oluşturacak hem de vergi hukukunun özüne ters düşecektir. Böyle bir durum, vergilerin kanunîliği ve hukukî güvenlik ilkelerini dolaylı da olsa zedeleyecektir.

Arama bakımından vergi idaresine belli hususlarda takdir yetkisi tanınmıştır. Mükellefin vergi kaçırdığına ilişkin emarelerin bulunup bulunmadığına vergi idaresi karar verecektir. Ancak bu yetkiyi bir nevi objektif belirleme olarak görmek daha doğru olacaktır. Bir mükellefin vergi kaçırdığına ilişkin emarelerin somut olarak mevcut olması gerekir. Arama yapılabilmesinin şartları VUK'un 142/2. maddesinde sayılmıştır. Buna göre vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların, arama yapılmasına lüzum olup olmadığına karar vermeleri bakımından takdir yetkileri bulunmaktadır. Dolayısıyla vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar mükellefin vergi kaçırdığına ilişkin emareler bulunup bulunmadığını değerlendirmek suretiyle arama yapılmasına lüzum olup olmadığına karar vereceklerdir. Maddede “arama yapılabilir” ibaresi de, buna işaret etmektedir. İdarenin arama yapabilmek için haklı ve meşru bir sebebe dayanması gerekir.

Arama, idarenin denetim yollarının en önemlilerinden biridir. Çünkü, mükellefin veya onunla ilişkisi olan diğer kişilerin özel hayatlarını çok yakından ilgilendirmekte ve onların hayat alanlarına bir müdahale niteliği taşımaktadır⁹¹¹. Dolayısıyla arama yapılmasına karar verilirken çok dikkatli olunmalı ve mutlaka çok iyi bir araştırma yapılmalıdır. Ayrıca aramanın kuvvetli emarelerin varlığı halinde ve gizlilik içinde yapılması gerekir⁹¹². Bu bakımdan vergi idaresi yapılan ihbarla da bağlı değildir, arama yapılabilmesi için gerekli şartlar yoksa aramaya lüzum görülmeyebilecektir. Aramanın kişi hürriyetleriyle yakından ilgisi olması nedeniyle, incelemeye yetkili olanların arama yapılmasına lüzum görmeleri yeterli görülmemiş ve gerekçeli bir yazıyla sulh hâkiminden izin istenmesi hükme bağlanmıştır.

⁹¹⁰ Devlet konulmuş hukuk kurallarını tehdit amaçlı olarak kullanamaz. Vergi incelemesi müessesesinin tehdit amaçlı kullanılması devlet açısından acizliği ifade etmektedir. Bkz.: EROL, Uygulamalar, s. 91; Ayrıca karş. KUMCU Ercan, “Vergi Toplamanın Adabı”, Hürriyet Gazetesi, 16.3.2004.

⁹¹¹ KIRBAŞ, s. 169; DOĞRUSÖZ M. Ezhan, “Vergi Hukukunda Arama”, Yaklaşım, S. 132, Aralık 2003, s. 189.

⁹¹² DOĞRUSÖZ M. E., Arama, s. 189.

VUK'un 148. maddesine göre Maliye Bakanlığı ve vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar gerek inceleme gerekse çeşitli sebepler dolayısıyla ihtiyaç duyulan bilgileri isteyebileceklerdir. Dolayısıyla burada, sebep unsuru bakımından takdir yetkisi bulunmaktadır. Hangi belgelerin isteneceği de somut durumun özelliğine göre belirlenecektir. Ancak doğal olarak istenecek belgelerin mükelleflerin vergi durumlarıyla ilgili olması gerekmektedir.

I. VERGİ ALACAĞININ SONA ERDİRİLMESİ VE ERTELENMESİNE İLİŞKİN TAKDİR YETKİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Terkin vergi idaresi bakımından esas itibariyle bir bağlı yetki halidir⁹¹³. VUK'un 115. maddesinde sayılan vergi borçları ve cezalarının Maliye Bakanlığınca kısmen veya tamamen terkin “olunacağı” hükme bağlanmıştır. Ancak terkin yapılacak durumun tespiti bakımından vergi idaresine sınırlı takdir yetkisi tanınmaktadır. Buna göre meydana gelen bir afetin, kanunda sayılan afetlere benzer olup olmadığını tespit etme bakımından idarenin takdir yetkisi bulunmaktadır. Fakat bu konudaki takdir yetkisinin çok dar olduğunu, bir bakıma objektif değerlendirme niteliği taşıdığını gözardı etmemek gerekir.

Meydana gelen zararın ve terkin edilecek miktarın “zararla mütenasip olarak” tespiti bakımından idarenin yetkisi vardır⁹¹⁴. Terkin edilecek miktar, zarara bağlı olarak belli edilecek ve buna göre vergi borç ve cezaları Maliye Bakanlığınca kısmen veya tamamen terkin edilecektir⁹¹⁵. Ayrıca afetin zarar verdiği gelir kaynaklarıyla ilgili bulunan vergi borç ve cezalarının tespiti bakımından da idarenin takdir yetkisinden bahsedilebilir. Mükellefin gelir kaynağı ile ilgili bulunmayan vergiler ve bunlara ilişkin cezalar terkin edilemezler⁹¹⁶. Zarar, her ne kadar objektif ölçülere göre tespit edilmeye çalışılacaksa da çoğu durumda söz konusu tespitın güçlüğü nedeniyle idarenin takdir yetkisi gündeme gelecektir.

AATUHK'un 105. maddesinde de benzer bir hüküm yer almaktadır. Zararın tespiti büyük önem taşımaktadır. Çünkü tespit edilecek zarar derecesine göre terkin yapılacaktır.

⁹¹³ ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 138.

⁹¹⁴ “Kuraklık nedeniyle uğranılan zararın il ve ilçe idare kurullarınca saptanarak maliye bakanlığınca verginin uğranılan zarara göre kısmen veya tamamen terkin işleminin yapılması gerektiği ve olaydan sonra ziraat teknisyenliğince düzenlenen hasar tespit raporuna itibar edilemeyeceği”, D.3.d., 25.10.1985 gün ve E. 1984/2001, K. 1985/2782, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid=3620>; Ayrıca bkz.: D.3.d., 2.11.1995 gün ve E. 1994/5331, K. 1995/3422, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid=4942>

⁹¹⁵ “Kararları yargısal nitelikte bulunmayan yerel idare kurullarının, yalnız zarar gören gelir kaynağını ve bu kaynakla ilgili zarar derecesini saptama yetkilerinin bulunduğu; malvarlığı ve zarar gören gelir kaynağı ile ilgili verginin saptanması ve buna göre yükümlünün vergi ve ceza borçlarını terkin edip etmeme konusunda yalnız Maliye Bakanlığının yetkili olduğu”, DİBK., 28.6.1979 gün ve E. 1976/1, K. 1979/10, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=ozet&dokid=15586>

⁹¹⁶ UFUK M. Tahir, “Vergi Hukukunda Terkin”, Yaklaşım, S. 122, Şubat 2003, s. 73.

Kişilerin varlık ve mahsullerinin üçte birinden daha azını kaybettiklerinin anlaşılması halinde terkin yapılamayacaktır. Dolayısıyla kişilerin hukukunu etkileyecek nitelikte olan zarar tespitinin titizlikle yapılmasının büyük önemi vardır.

AATUHK'un 106. maddesinde yer alan tahsil imkânsızlığı nedeniyle terkin hükümlerinde de vergi idaresine takdir yetkisi tanınmıştır. Her şeyden önce “terkin olunabilir” hükmü ile takdir yetkisinin varlığı vurgulanmıştır. Ayrıca maddede Bakanlar Kuruluna söz konusu miktarı on katına kadar artırma yetkisi verilmiştir. Maliye Bakanlığı da takdir yetkisine dayanarak bu sınırlar içinde terkin edilecek alacak miktarını belirleyebilir. Ancak bu miktarın VUK'un mükerrer 115. maddesinde olduğu gibi yeniden değerlendirme oranına bağlanması daha isabetli olacaktır.

VUK'un mükerrer 115. maddesinde tahakkuktan vazgeçme konusunda Maliye Bakanlığına takdir yetkisi verilmiştir. Bu sayede vergi idarelerinin iş yükü hafifletilmektedir⁹¹⁷. Burada vergi idaresi doğmuş olan vergi alacağından vazgeçmektedir. Ancak bu vazgeçme, tahakkuk aşamasından önce olmaktadır. Terkinde ise tahakkuk etmiş veya tahsil edilmiş bir vergi alacağı ortadan kaldırılmaktadır⁹¹⁸. Tahakkuktan vazgeçme için vergi ve ceza toplamının kanunda belirtilen miktarı aşmaması ve tahakkukları için yapılacak giderlerin bu miktardan fazla olduğunun anlaşılması gerekir. Her ne kadar hükümde “vazgeçilebilir” denilse de şartlar gerçekleştiği takdirde idarenin tahakkuktan vazgeçmesi gerekir.

VUK'un 123. maddesinde düzeltme yapılabilmesi için, düzeltme merciinin talebi yerinde görmesi gerektiği belirtilmiştir. Ancak bu objektif bir değerlendirme halidir. Düzeltme merciinin herhangi bir takdir yetkisi bulunmamaktadır. Bir hatanın bulunması halinde düzeltme merciinin yetkisi bağlıdır, düzeltme yapılmasını emretmek zorundadır. Hatanın mükellef aleyhine yapılmış olması halinde vergi terkin edilecektir.

Tecil müessesesiyle gerek zor duruma düşme ihtimali bulunan kamu borçlusunun gerekse alacaklı kamu idaresinin menfaatleri uzlaştırılmaktadır. Tecil, birel bir idarî işlemdir. Bu bakımdan tecil müessesesi, vergi hukuku alanında birel işlemlerde ender rastlanan idarenin takdir yetkisi kullanımına güzel bir örnek oluşturmaktadır.

Tecil bakımından vergi idaresine çeşitli açılardan takdir yetkisi tanınmıştır. Öncelikle borcun vadesinde ödenmesinin borçluyu çok zor düşürüp düşürmeyeceğinin belirlenmesi

⁹¹⁷ TUNCER, Terkin Hükümleri, s. 24.

⁹¹⁸ KIRBAŞ, s. 152.

gerekir. Çok zor durum kavramı, subjektif bir nitelik taşımaktadır⁹¹⁹. İdare takdir yetkisine dayanarak borçlunun çok zor duruma düşüp düşmeyeceğini belirleyecektir. Ancak idarenin yetkisini dikkatli kullanması ve mükellefin durumunu iyi değerlendirmesi gerekir. Çünkü kanunda zor durumdan değil “çok zor” durumdan bahsedilmektedir. Tecil borçlu tarafından yazı ile istenmeli ve teminat gösterilmelidir. Ancak kanunda “tecil olunabilir” ifadesi yer aldığı için idare şartlar gerçekleşse dahi borcun teciline karar vermeyebilecektir. İdareye böyle bir karar vermeye zorlanamaz. İdare yetkisini kullanırken, takdir yetkisine hâkim olan ilkelere uymalı⁹²⁰, haklı bir gerekçeye dayanmalıdır. Aksi halde eşitliğe aykırı durumlar ortaya çıkabilecektir. Ayrıca tecil olunacak süre bakımından da idareye takdir yetkisi tanınmıştır. Ancak bu süreye, kamu alacaklarının türü bakımından bir üst sınır getirilmiştir. Vergi idaresi bu üst sınırı geçmemek şartıyla kamu alacağının erteleneceği süreyi belirleyecektir.

İdare bir borcu tecil ederken, AATUHK’un 48. maddesi gereğince faiz almak durumundadır. Faiz, Maliye Bakanlığı tarafından belirlenecektir. Kanunda faiz için herhangi bir alt ve üst sınır belirlenmemiştir. Belirlenecek oranın tecil hükümlerinin uygulamadaki işlerliğini etkileyeceği dikkate alınmalı ve faiz oranı ekonomik şartlar gözönünde tutularak bütün vergi borçluları için genel olarak belirlenmelidir⁹²¹. Kişilere göre subjektif faiz belirlemesi eşitlik ilkesine aykırılık teşkil edecektir. Tecilin uygulanabilmesi için kanunda faiz alınması öngörüldüğü için, tecil faizi oranının sıfır olarak belirlenmesi imkânının bulunmadığı ileri sürülmektedir⁹²². İdarenin tecilde faiz alıp almama konusunda takdir yetkisi bulunmamaktadır. Faiz oranı bakımından herhangi bir sınır belirlenmemiş olması keyfiliğe yol açabilecek niteliktedir. Değişiklik yapılacak aşağı ve yukarı sınırların belirlenmesi hukukî güvenlik ve belirlilik ilkeleri bakımından bir zorunluluktur. Bu bakımdan yapılacak değişikliklerin örneğin gecikme zammıyla ilişkilendirilmesi ve Maliye Bakanlığına, bu oranı % 50’sine kadar değiştirme yetkisi tanınması daha isabetli olacaktır.

AATUHK’un 48/5. maddesinde tecilde taksit zamanları ve diğer şartların tecile yetkili makamlarca belirleneceği hükme bağlanmıştır. Bu yetki ayrıntılara ilişkin takdir yetkisidir. Bu yetki hiçbir zaman kanunu daraltma ve genişletmeye yönelik olarak kullanılamaz. Kanunda tecil için getirilen şartlara ek şart getirilemez, kişilere tanınan bir hak idarî düzenlemeyle daraltılamaz. Kısaca tecil konusunda, “çok zor durum” şartının gerçekleşip

⁹¹⁹ ÇAŞKURLU Eren, “Kamu Alacağında Tecil Müessesesi ve Aksayan Yönleri”, Yaklaşım, S. 109, Ocak 2002, s. 212.

⁹²⁰ EGEMEN – SEHER, s. 79.

⁹²¹ DÖNMEZ, Tecil.

⁹²² DÖNMEZ, Tecil.

gerçekleşmediğini, taksit zamanları ve diğer şartları idare, takdir yetkisine dayanarak belirleyecektir⁹²³.

AATUHK'un 76. maddesinde aciz halindeki borçlu için daha geniş imkânlar tanınmıştır. Buna göre aciz halindeki borçludan teminat istenmeden ve faiz alınmadan, borç tecil olunabilecektir. Vergi idaresi bu hükmü dar yorumlamamalı ve kanunun amacı doğrultusunda ilgili borçları tecil etmelidir.

BGK'nın 93. maddesinde harcamalara katılma paylarının ödemelerinin ertelenmesinde Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir. Belediye meclislerine de tecil faizi oranını aşmamak üzere faiz belirleme yetkisi verilmiştir. Ancak bu belirlemenin aynı durumdaki herkes için aynı şekilde geçerli olması gerekir. Bireysel faiz belirlemeleri yapılmamalıdır. Belediyelerin tecil faizi oranını aşmamak üzere faiz alabilecekleri belirtildiği için, faiz oranının sıfır olarak belirlenmesi de mümkündür.

ÖTVK'nın 8. maddesinin 1. ve 2. bentlerinde yapılacak tecilde vergi idaresinin takdir yetkisi bulunmamaktadır. Şartların gerçekleşmesi halinde vergi tecil olunacaktır. Ancak ilk bentte verginin tecil edilecek kısmını belirleme, üçüncü bentte ise tecil ettirme bakımından Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir. Bakanlar Kurulu tecil ettirip ettirmeme hususunda takdir yetkisine sahiptir. Ayrıca tecile konu olabilecek vergiyle ilgili olarak (III) sayılı listede yer alan malların belirlenmesinde de Bakanlar Kurulunun takdir yetkisi bulunmaktadır.

J. VERGİ ALACAĞININ KORUNMASINA İLİŞKİN TAKDİR YETKİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

AATUHK'un 9. maddesine göre, teminat istenebilecek hallerden ilki vergi ziyayı ve kaçakçılık suçlarının varlığıdır. Ancak bu halde idare bağlı yetki içindedir. Vergi ziyayı cezasının kesilmesini gerektiren hallerle kaçakçılık suçuyla ilgili hallerin varlığı durumunda idare teminat istemek zorundadır. Teminat istenmesini gerektiren ikinci hal ise, Türkiye'de ikametgâhı bulunmayan kamu borçlusunun durumunun kamu alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu göstermesi halidir. Bu durumda teminatın istenmesi subjektif değerlendirmelere dayandığı için, teminat istenip istenmemesini tahsil dairesi takdir edecektir⁹²⁴. Kamu borçlusunun Türkiye'de ikametgâhının bulunmaması çoğunlukla kamu alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu göstereceği için, tahsil dairesinin takdir yetkisini teminat istenmesi yönünde kullanması isabetli olacaktır⁹²⁵.

⁹²³ ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 140.

⁹²⁴ BOZBIYIK Mustafa, "Vergi Hukukunda Teminat İstenen Haller", Vergi Sorunları, S. 30, 1988/I, s. 86.

⁹²⁵ Ayrıca bkz.: ÇELİK B., s. 41.

Teminatın değer kaybetmesi halinde teminatın tamamlanması istenir. Teminatın değer kaybının tespiti tahsil dairesince yapılır. Ancak bu objektif bir tespit niteliğindedir. Değer kaybı halinde idarenin teminatın tamamlanmasını veya yeni teminat gösterilmesini istemek bakımından bir seçme hakkı, takdir yetkisi bulunmaktadır. İdare olayın özelliklerine göre, bu iki yoldan birini seçecektir.

Şahsî kefaleti ve gösterilen şahsı kabul edip etmeme bakımından idarenin takdir yetkisi bulunmaktadır. Kanunda yer alan “muhtardır” ibaresi bunu göstermektedir. Teminat gösterecek malı olanların öncelikle bunu göstermesi gerekir. Dolayısıyla tahsil dairesinin de kamu borçlusunun bu türden malı olduğunu tespit etmesi halinde şahsî kefaleti kabul etmemesi gerekir⁹²⁶. İdarenin takdir yetkisini kullanırken devletin menfaatiyle kamu borçlusunun menfaatini mümkün olduğu kadar uyumlaştırması gerekir. Bu bakımdan kefil olarak gösterilen kişinin durumu kamu alacağını korumaya yetecek düzeydeyse, vergi idaresi takdir yetkisini kefaleti kabul etmek yönünde kullanmalıdır.

Çeşitli vergi kanunlarında vergi alacağının güvence altına alınması amacıyla, vergi idaresine teminat alıp almama konusunda takdir yetkisi tanınmıştır. Vergi idaresi yetkisini kullanırken, vergi alacağının tahsilinin tehlikede olup olmadığını takdir edecektir. KDVK’nın 49/2. maddesinde ihraç edilecek ürünlerin imalinde kullanılacak maddelerin ithalinde ödenmesi gereken katma değer vergisini teminata bağlamak hususunda Maliye Bakanlığına yetki tanınmıştır. Ancak bu hükümde Maliye Bakanlığına teminatın türü, şekli gibi hususlarda geniş yetki verilmiştir. Maliye Bakanlığı düzenleme yaparken AATUHK’taki teminatla ilgili genel hükümleri dikkate almalı, o hükümler çerçevesinde düzenleme yapmalıdır.

İhtiyatî hacze başvurma sebepleri, kanunda ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir. Bu sebeplerin varlığı halinde ihtiyati haciz uygulanması zorunludur. İdarenin takdir yetkisi, sadece ihtiyatî haciz sebepleri bakımından ele alınabilir. Teminat istenmesini gerektiren hallerin varlığı durumunda ihtiyatî haczi, teminatı gerektiren alacakla ilgili ve onunla sınırlı olarak uygulamak daha isabetli olacaktır⁹²⁷. Teminat gösterilmesini gerektiren hallerden “Türkiye’de ikametgâhı bulunmayan kamu borçlusunun durumunun kamu alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu göstermesi” durumundaki tehlikeyi vergi idaresi takdir edecektir. Ancak, borçlunun belli ikametgâhının olmaması durumu AATUHK’un 13. maddesinde ayrı bir ihtiyatî haciz sebebi olarak düzenlenmiştir. Bu düzenleme, söz konusu

⁹²⁶ ÇELİK B., s. 49.

⁹²⁷ “Kamu borçlusu tarafından teminat gösterilmişse ihtiyatî hacze gitmenin anlamı kalmaz. Teminat ile kamu alacağı koruma altına alınmış olduğundan, aynı alacak için başka bir koruma yolunun uygulamaya sokulması, kamu borçlularını gereksiz olarak zor duruma sokacaktır”. Bkz.: ÇELİK B., s., 58; Ayrıca bkz.: ÜSTÜN, Haciz, s. 156.

sebepe üzerinde idarenin takdir yetkisini ortadan kaldıran niteliktedir. Borçlunun belli bir ikametgâhının bulunmaması halinde artık kamu alacağının tehlikede olup olmadığı araştırılmadan ihtiyatî haciz yoluna başvurulabilecektir. Ancak maddenin ifadesinden, borçlunun ülke dışında belli ikametgâhının olması halinde, bu sebebe dayanılarak ihtiyatî haciz uygulamasına gidilemeyeceği anlaşılmaktadır⁹²⁸.

Borçlunun kaçmış olması veya kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimallerinin bulunması halinde de ihtiyatî haciz uygulanacaktır. Borçlunun kaçmış olması çeşitli yollardan öğrenilebilir. Ancak vergi idaresine asıl yetki, borçlunun kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapma ihtimallerinin tespitinde verilmektedir. Burada “ihtimalin” tespiti bakımından idareye yetki verilmektedir. İdareye ihtimalin takdiri yetkisi verildiği için idarenin somut belgelere dayanması gerekmemektedir. Bu yüzden bu yetki subjektif ve dolayısıyla oldukça geniş bir yetkidir⁹²⁹. İhtiyatî haciz sebepleri arasında takdire en fazla elverişli hüküm budur. Konuya dar bir açıdan yaklaşıldığında, her olayda böyle bir ihtimalin bulunabileceği görülecektir. Dolayısıyla idare araştırma yapmak ve bazı emarelere dayanmak suretiyle borçlunun kaçması veya mallarını kaçırmaması ihtimalinin var olup olmadığını değerlendirmelidir.

İhtiyatî haciz için bir diğer sebep de borçlunun şahsî kefalet teklifinin veya gösterdiği kefilin kabul edilmemiş olması halidir. Vergi idaresi gösterilen kefilin kabul edip etmemekte serbesttir. Şahsî kefalette idareye bu konuda tanınan takdir yetkisi, ihtiyatî hacizde de geçerlidir.

AATUHK’un 14. maddesinde, ihtiyaten haczedilen malların borçluya bırakılması konusunda idareye takdir yetkisi tanınmıştır. Bunun için kanundaki şartların yerine getirilmesi gerekir. Malın üçüncü kişi yedinde haczolunması durumunda ise taahhüt senedi alınmak suretiyle malın kendisine bırakılması konusunda idareye takdir yetkisi verilmiştir. Her iki durumda da idarenin işlemin konu unsuru bakımından takdir yetkisi bulunmaktadır. Şartların yerine getirilmesine rağmen, idare malların geri verilmesine karşı çıkabilir.

⁹²⁸ Bkz.: ÇELİK B., s. 59; AATUHK’un 9/2. maddesindeki düzenleme dar mükellefler için geçerlidir. Bkz.: ÇELİK A., s. 75.

⁹²⁹ “Madde 13/3’te hangi hallerde borçlunun kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimallerinin varlığının kabul edileceği belirtilmediğinden ihtimallerin var olup olmadığının takdiri idareye bırakılmıştır. ... Somut belgelerle kanıtlama meydana gelen olaylar için söz konusu olur. Oysa madde hükmünde kişilerin kaçması, mallarını kaçırmaması, hileli yollara sapmasından değil ihtimalinden söz edilmiştir. İhtimal kelime anlamıyla olabilirliktir. Bir olayın olabilme şansı varsa ihtimalin varlığını kabul zorunludur”, D.7.d., 27.1.1986 gün ve E. 1984/1530, K. 1986/246, DD, S. 64-65, s. 238; “Borçlunun kaçması, mallarını kaçırmaması veya hileli yollara başvurmaması ihtimalinin bulunup bulunmadığının takdir yetkisi vergi dairelerine bırakıldığından, borcunu ödemeyen yükümlünün banka hesaplarına ihtiyatî haciz uygulamasında takdir hatasından söz (edilemez)”. D.7.d., 13.11.1991 gün ve e. 1987/4754, K. 1991/2444, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=ozet&dokid=10799>

Borçludan teminat istenmesini gerektiren hallerin varlığı ve borçlunun kaçması, mallarını kaçırmayı ihtimallerinin bulunması, aynı zamanda ihtiyatî tahakkuk sebepleri arasında yer almaktadır. İdarenin sebeplerin gerçekleşip gerçekleşmediği konusundaki takdir yetkisi burada da söz konusudur. Maddede sayılan diğer sebeplerde idarenin takdir yetkisi bulunmamaktadır. Örneğin, mal bildirimde bulunulmaması, teşebbüsün muvazaalı ve gerçekte başkasına ait olduğu yönünde deliller bulunması sebeplerinde objektif bir tespit söz konusudur.

Kanunda sayılan sebeplerden birinin bulunması halinde vergi dairesi müdürü defterdardan yazılı talepte bulunur. Defterdarın ihtiyatî tahakkuk kararı verme konusunda takdir yetkisi bulunmaktadır. Kanunda “defterdar ... yazılı emir verebilir” ifadesi yer almaktadır. Diğer bir ifadeyle kanunda sayılan hallerin varlığına rağmen defterdar ihtiyatî tahakkuk kararı vermek zorunda değildir. Kamu alacağının tahsilinin tehlikeye düşme durumunun bulunduğu hallerde, kanundaki sebepler gerçekleşmişse, defterdarın yetkisini ihtiyatî tahakkuk kararı verme yönünde kullanması gerekir. Ancak defterdarlar kamu alacağını korumayı düşündükleri kadar, kamu borçlularının çıkarlarını da gözetmelidirler⁹³⁰. Verilen karar gerekçeli olmalıdır. Defterdarın ihtiyatî tahakkuk kararı vermesi durumunda vergi dairesi bu kararı derhal yerine getirmek zorundadır. AATUHK’un 17. maddesinde, Maliye Bakanlığınca tespit ve ilân edilen vergi ve resimlerin ihtiyaten tahakkuk ettirilecekleri hükme bağlanmıştır. Maliye Bakanlığının yapacağı bu tespit, ayrıntılara ilişkin takdir yetkisini ifade etmektedir.

K. VERGİLENDİRME USÛL VE ESASLARI İLE VERGİLENDİRME ÖLÇÜLERİNE İLİŞKİN TAKDİR YETKİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Ayrıntı, teknik ve uzmanlığa ilişkin konuları, “kanunlarla düzenlenmesi son derece zor olan, kanunları ve diğer üst hukuk normlarını açıklayıcı, herhangi bir malî yük getirmeyen, uygulamaya yön verici ve onu aydınlatıcı özelliğe sahip, talî nitelikteki konular” olarak tanımlamak mümkündür. Bu konularda vergi idaresine takdir yetkisi tanınması bakımından bir zorunluluk bulunmaktadır.

Vergi hukukunda kanunîliğin egemen olması nedeniyle idareye tanınacak takdir yetkisi esas itibarıyla ayrıntıya ilişkin konularda bulunmaktadır⁹³¹. Vergi kanunlarında idareye takdir yetkisi tanıyan hükümlerin çoğunluğunun bu konulara ilişkin olması da bunu

⁹³⁰ ÇELİK B., s. 81.

⁹³¹ ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 138; SAYGILIOĞLU, s. 116-117.

göstermektedir. Mükelleflere ek külfet getirmeyen talî nitelikteki şekli yükümlülüklerle ilişkin takdir yetkisini de bu kapsamda değerlendirmek mümkündür.

Ayrıntıya ilişkin hususlarda idare sahip olduğu takdir yetkisini kural olarak düzenleyici işlemler yoluyla kullanacaktır. İdarenin gerek çeşitli ölçülerin tespitinde gerekse usûl ve esasların belirlenmesinde sahip olduğu takdir yetkisinin düzenleyici işlemlerle kullanılmaya yönelik olması, vergi hukukunda idarenin takdir yetkisinin çoğunlukla düzenleyici işlemlerle yapıldığını göstermektedir.

Vergi kanunlarında idareye çeşitli ölçülerin belirlenmesi bakımından yetki tanınmaktadır. Amortisman oranlarının, döviz kurlarının, yabancı ulaştırma kurumlarına uygulanacak gider emsallerinin belirlenmesi gibi konularda idarenin yaptığı tespitler bir anlamda idarenin takdir yetkisini kullanmasıdır⁹³². Ancak döviz kurlarının, bina metrekare normal inşaat bedellerinin tespitinde olduğu gibi bazı hallerdeki tespitin çoğunlukla objektif kriterlerden yararlanılarak yapılabilmesi, idarenin takdir yetkisinin bu gibi durumlarda oldukça dar kapsamlı olduğunu göstermektedir. Ancak işletme büyüklüğü ölçüsü, emsal ücret, amortisman oranı gibi diğer tespit hallerinde yararlanılacak objektif kriterlerin yetersizliği nedeniyle subjektif değerlendirmelerin ağır bastığı durumlarda idarenin takdir yetkisi çok daha belirgindir. Hatta GVK'nın 54. maddesinde Bakanlar Kuruluna işletme büyüklükleri ölçüsünü beş katına kadar artırma veya kanunî sınırdan az olmamak üzere yeniden tespit etme gibi çok geniş takdir yetkisi tanınmıştır.

Vergi idaresine uygulamanın usûl ve esasının belirlenmesi yetkisi verilmektedir. Ancak, uygulamanın usûl ve esasını belirleme konusunda vergi idaresine vergi kanunlarıyla verilen yetki sayısının çokluğu eleştirilmektedir⁹³³. Doktrinde usûl ve esası belirleme yetkisinin türevsel, tamamlayıcı, talî bir nitelikte olduğu vurgulanmakta ancak, mükelleflerin güvenliklerinin en çok zedelendiği noktaların ayrıntıya ilişkin bu hususlar olduğu da belirtilmektedir⁹³⁴. Ayrıca usûle ilişkin olarak vergi idaresine yetki verilebileceği kabul edilmekte fakat, esasa ilişkin düzenleme yapma konusunda vergi idaresine yetki verilmesinin yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesi doğrultusunda hukuk devleti bakımından eleştirilebileceği de vurgulanmaktadır⁹³⁵. Vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince vergi

⁹³² SAYGILIOĞLU, s. 199; Bkz.: D.7.d., 18.2.2003 gün ve E. 2000/7232, K. 2003/436, DKD, S. 2, s. 273-275.

⁹³³ ÇIRAKMAN, **Vergi Hukukundaki Gelişmeler**, s. 73; Diğer bir görüşte de bu konuda vergi idaresine yetki verilmesinde dozun kaçırıldığı kabul edilmekte ancak verilen yetkiyi aşan uygulamalar yapılmadığı ileri sürülmektedir, KILIÇDAROĞLU, **Vergi Hukukundaki Gelişmeler**, s. 82.

⁹³⁴ Bkz.: YALTI, s. 106; GÜNEŞ G., s. 134; GÜNEŞ – ŞİRİN, s. 139.

⁹³⁵ YALTI, s. 109; “Söz konusu fıkra Maliye Ve Gümrük Bakanlığı’na bırakılan yetkinin sadece basın ve TRT’de yapılacak açıklamanın “usul ve esaslarını belirlemek”ten ibaret olması; Anayasanın 7. maddesinde

idaresinin vergilendirmenin esasına yönelik düzenleme yapabilmesi mümkün değildir. Vergi idaresi ancak ayrıntıya ilişkin, talî konularda düzenleme yapabilme imkânına sahiptir. Bu bakımdan vergi idaresine uygulamanın esasına yönelik yetki veren hükümler vergilerin kanunîliği ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Vergi kanunlarıyla vergi idaresine sadece uygulamanın usûlüne yönelik yetki verilmelidir. Vergi idaresi yetki verilen hususlarla ilgili olarak söz konusu uygulamanın usûlünü düzenlemeli, ayrıntılar hakkında açıklayıcı düzenlemeler yapmalıdır. Bu konuda vergi idaresine yetki veren hükümlerde yer alan “esaslar” hakkındaki düzenleme yetkisini, vergilerin kanunîliği ilkesi doğrultusunda uygulamanın usûlüne ilişkin veya ayrıntılara ilişkin esaslar olarak yorumlama zorunluluğu bulunmaktadır.

Vergi idaresine usûl ve esas belirleme konusunda yetki veren çok sayıda hüküm bulunmaktadır. Uygulamanın usûlünü belirleme yetkileri incelendiğinde, idarî işlemin şekil unsurunun hazırlanış biçimini oluşturan usûl konusunda, vergi idaresinin kural olarak takdir yetkisinin bulunduğu sonucuna ulaşılır. İdare bu konulardaki takdir yetkisini mutlaka üst hukuk kurallarına uygun olarak kullanmak zorundadır⁹³⁶. Yapılan düzenlemeler üst hukuk normlarını açıklayarak uygulamada ortaya çıkması muhtemel sorunları gidermeye yardımcı olmalıdır. İdare takdir yetkisini üst hukuk kurallarındaki hükümleri genişletici ya da daraltıcı yönde kullanamaz. Verilen yetki sınırlarının aşarak düzenleme yapılması halinde takdir yetkisi hukuka aykırı kullanılmış olacak, aynı zamanda mükelleflerin hukukî durumları bundan etkilenecektir.

Vergi idaresine usûl ve esasların belirlenmesi konusunda yetki veren hükümlerin çoğu, hukuka uygun olarak ayrıntıların düzenlenmesine yönelik verilen, son derece gerekli yetkiler niteliğindedir. Ancak bazen, verilen yetkinin vergilemenin esasını etkileyebilecek genişlikte olduğu durumlara rastlanmaktadır. İstisna ve muafiyet uygulamalarına yönelik verilen yetkiler bu niteliktedir. Bu yüzden vergi idaresine bu gibi konularda uygulamanın esasına yönelik değil, sadece uygulamanın usûlünü belirlemeye yönelik takdir yetkisi tanınmalıdır. Bunun yanı sıra bazı durumlarda vergi idaresinin verilen yetki sınırlarını aşarak vergilemenin esasına yönelik düzenlemeler yapmasına da rastlanmaktadır. Örneğin, EVK’nın 8. maddesinde indirimli (sıfır) oranlı vergi uygulamasından yararlanmanın şartları düzenlenmiş ve Maliye Bakanlığına geliri olmadığını belgelemenin usûl ve esaslarını belirleme konusunda yetki verilmiştir. Ancak Maliye Bakanlığı çıkarmış olduğu tebliğde GVK’nın 103. maddesindeki

öngörülen “yasama yetkisinin devredilmezliği” ilkesine herhangi bir aykırılık oluşturmamaktadır”. AyM., 19.3.1987 gün ve E. 1986/5, K. 1987/7, AMKD, S. 23, s. 144.

⁹³⁶ ÇIRAKMAN, **Vergi Hukukundaki Gelişmeler**, s. 243-244.

tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı geçmeyen her türlü menkul sermaye iradının, indirimli orandan yararlanmaya teşkil etmeyeceğine dair düzenleme yapmıştır. Vergi idaresine verilen yetki sadece geliri olmadığını belgelemenin usûl ve esaslarına ilişkindir. Maliye Bakanlığınca yapılan düzenlemenin vergilerin kanuniliğine aykırı olduğu ifade edilmektedir⁹³⁷. Maliye Bakanlığı sadece belgelemenin usûlünü belirlemeye yetkiliyken uygulamanın esasına ilişkin düzenleme yapmıştır. Bu, açıkça kanunilik ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Vergi idaresi kendisine tanınan yetkinin sınırlarını aşarak vergilemenin esasına ilişkin düzenleme yapamaz.

Vergi numarası kullanma zorunluluğunun getirilmesi örneğinde olduğu gibi talî şekli yükümlülükler konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilebilmektedir. Ayrıca bazı belgelerde bulunması gereken bilgileri belirleme bakımından da vergi idaresine takdir yetkisi tanınmaktadır. Bu yetkiler, uygulamanın düzenlenmesi, muhtemel sorunların ortaya çıkmasının önlenmesi bakımlarından son derece yararlıdır. Ancak VUK'un mükerrer 414/2. maddesinde tahakkuk fişi, vergi ve ceza ihbarnamelerinde yer alan bilgileri değiştirme konusunda yetki verilmesi, kişilerin haklarını tehdit ettiği gerekçesiyle eleştirilmektedir⁹³⁸. Belgelerde yer alması gereken bu bilgiler kişilerin haklarını korur niteliktedir. Dolayısıyla bunlarda yapılacak değişikliklerin kanunla yapılması, bu konuda vergi idaresine yetki verilmemesi daha yerinde olur. Kanunda bunlarla ilgili yer alan şartları, asgarî şartlar kabul etmek gerekir. Bu bakımdan vergi idaresi kanunda düzenlenmiş şartları kaldıramamalı ancak, bunlara yeni bilgiler ekleyebilmelidir.

Vergi idaresine takdir yetkisi tanınan konuların başında ayrıntıların düzenlenmesi gelmektedir. Vergi hukukunun özellikleri dikkate alındığında, bu durumun normal olduğu anlaşılmaktadır. Ancak vergi idaresine bu konularda çok sayıda yetki tanınmasının mükelleflerin hukukî durumlarını etkileyebileceği gözardı edilmemelidir. Ayrıca Maliye Bakanlığının mükelleflerin durumunu etkileyecek düzenlemeleri sirküler yerine genel tebliğlerle yapması hukukî güvenlik ilkesi bakımından önemlidir. Kişilerin durumunun etkilenmemesi ve hukuka aykırı durumların ortaya çıkmaması bakımından vergi idaresinin takdir yetkisini, takdir yetkisine hâkim olan ilkeler doğrultusunda kullanması son derece büyük önem taşımaktadır.

⁹³⁷ EROL Ahmet, “Emekliye Emlak Vergisi Uygulamasında Yasa ile Verilmeyen Yetkinin Kullanılması”, Vergi Sorunları, S. 204, Eylül 2005, s. 36-37; Ayrıca kanunda bu haktan yararlanmak için getirilen meskenin 200 metrekareyi aşmaması şartı da, söz konusu büyüklüğün sosyal amaçlı mesken büyüklüğünün çok üzerinde olması nedeniyle kanunun amacına aykırılık oluşturduğu ileri sürülerek eleştirilmektedir. Bkz.: EROL, Emlak Vergisi, s. 36.

⁹³⁸ GÜNEŞ – ŞİRİN, s. 143.

SONUÇ

İdare hukukunda yapılan tanımlar da gözönünde tutulmak suretiyle, vergi hukukunda idarenin takdir yetkisi, vergi idaresinin, üst hukuk kuralları tarafından yetkisinin bağlanmadığı, nasıl hareket edeceğinin kesin bir şekilde belirtilmediği durumlarda; mevcut çözüm yollarından kamu yararını gerçekleştirmede kendisine en elverişli görülenlerden birini, bunun kullanılış usûlünü ve harekete geçeceği zamanı tayin hususunda veya kendisine tanınan söz konusu yetkiyi kullanıp kullanmama konusunda, yargı denetimi dışında kalmaksızın sahip olduğu serbest hareket edebilme ve karar alabilme yetkisi olarak tanımlanabilir.

Takdir yetkisinin kullanımı bakımından vergi idaresinin tanımlanması büyük bir önem taşımaktadır. Vergi hukukunda Bakanlar Kuruluna takdir yetkisi tanınmaktadır. Bu bakımdan vergi idaresinin tanımı yapılırken Bakanlar Kurulunun vergilendirme konusunda sahip olduğu yetkilerin de gözönünde bulundurulması gerekir. Buna göre vergi idaresi dar ve geniş olmak üzere ikili bir ayrıma tâbi tutularak tanımlanabilir. Maliye Bakanlığı ve teşkilâtı dar anlamda vergi idaresini oluştururken; geniş anlamda vergi idaresi, dar anlamda vergi idaresine ilaveten Bakanlar Kurulundan oluşmaktadır.

İdareye çeşitli zorunluluklar nedeniyle takdir yetkisi tanınmaktadır. İdareye takdir yetkisi tanınması sebeplerinin başında, kanunlarda ayrıntılı düzenleme yapılmasının güçlüğü gelmektedir. Yasama organının yapısı ve çalışma usûlleri, mevzuatta ayrıntılı düzenleme yapılmasını engelleyen bir faktördür. İdarenin karşılaştığı sorunların artması ve kamu hizmetlerinin değişen nitelikleri de idareye takdir yetkisi tanınmasını gerektiren sebeplerin arasında yer almaktadır. Ekonomideki değişme ve gelişmelere ayak uydurabilmek için vergi tedbirlerinin hızlı bir şekilde alınması zorunluluğu vardır. Günümüzde teknolojik gelişmelere ve ekonomik yapıdaki hızlı gelişmelere bağlı olarak vergi hukuku alanında hızlı karar almak gerekmektedir. Bunun yanı sıra, özellikle dış ticaretle ilgili bazı kararların gizli olarak alınması da büyük önem taşımaktadır. Sayılan bütün bu sebeplere ek olarak enflasyonun maktu vergi ve miktarları aşındırması da, vergi idaresine takdir yetkisi tanınmasının zorunluluğunu ortaya koymaktadır.

Vergilerin kanunîliği ilkesi gereğince vergi hukukunda bağlı yetkinin esas tutulduğu ve vergi idaresinin kural olarak takdir yetkisine sahip olmadığı konusunda doktrinde görüş birliği bulunmaktadır. Ancak vergi idaresine takdir yetkisi tanınmasını gerektiren sebepler incelendiğinde, takdir yetkisinin vergilerin kanunîliğine aykırı bir kavram niteliğinde

olmadığı anlaşılr. Hatta takdir yetkisinin, vergilerin kanunîliği ilkesini tamamlayan bir niteliğe sahip olduğu söylenebilir. Takdir yetkisi, birtakım zorunluluklar nedeniyle tanınan, kamu yararını gerçekleştirmeye yönelik bir yetkidir. Ancak vergilerin kanunîliği ve hukukî güvenlik ilkeleri doğrultusunda, vergi idaresine tanınacak takdir yetkisinin sınırları mümkün olduğunca dar tutulmalıdır.

Türk vergi hukukunda vergi idaresine takdir yetkisi tanıyan temel hüküm, Anayasanın 73/4. maddesinde yer almaktadır. Bakanlar Kuruluna vergilendirme konusunda tanınan bu yetki, kaynağını anayasadan alması bakımından büyük bir öneme sahiptir. Maktu vergi ve hadlerle ilgili artışların yeniden değerlendirme oranına bağlanması ve bunlara ilave olarak Bakanlar Kuruluna sınırlı bir şekilde takdir yetkisi tanınması son derece olumludur. Ancak maktu vergi ve miktarlardaki artışın yeniden değerlendirme oranı yerine gelecekte beklenen enflasyon oranına bağlanması çok daha isabetli olacaktır.

Vergi idaresinin takdir yetkisine en geniş olarak sahip olduğu alanın ayrıntılara ilişkin konular olduğu söylenebilir. Vergilerin kanunîliği ilkesi gereğince vergi idaresinin takdir yetkisine esas itibarıyla ayrıntılara ilişkin talî konular bakımından sahip olabileceği kabul edilmektedir. Ancak verilen yetkiler incelendiğinde, vergi idaresine ayrıntılar dışındaki pek çok konuda takdir yetkisi tanındığı görülmektedir. Dolayısıyla teorik olarak yapılan bu genellemenin, uygulama için pek de geçerli olmadığı söylenebilir. Ayrıntılar konusunda tanınan takdir yetkisinin önemli bir bölümünü “uygulamanın usûl ve esasını belirleme” yetkisi oluşturmaktadır. Vergi idaresine uygulamanın usûlünü belirleme yetkisi tanınması, uygulamanın düzenlenmesi bakımından son derece olumludur. Ancak vergilendirmenin temel öğeleri ile ilgili uygulamanın esasları bakımından vergi idaresine takdir yetkisi tanınmamalıdır.

Çeşitli izinlerin verilmesi gibi sınırlı durumlar dışında ayrıntılara ilişkin takdir yetkisi, düzenleyici işlemlerle kullanılmaktadır. Gerek Anayasanın 73/4. maddesiyle verilen yetkinin gerekse ayrıntılara ilişkin yetkinin düzenleyici işlemlerle kullanılması, vergi hukukunda takdir yetkisinin kural olarak düzenleyici işlemlerle kullanılmaya yönelik olduğunu göstermektedir. Takdir yetkisinin düzenleyici işlemlerle kullanılması, kişiler arasında eşitliğin sağlanması ile uygulamada birliğin ve idarede istikrarın sağlanması bakımlarından son derece büyük önem taşımaktadır.

Bazı vakıflara muafiyet tanınması, mükelleflere mühlet verilmesi, tecil ve teminat müesseseleri bakımından idarenin takdir yetkisi bulunmaktadır. Bu işlemler, birel işlem niteliğindedir. Ayrıntılara ilişkin konular kapsamında bulunan izin verme gibi bazı birel işlemlerle şahsî kefalet ve ihtiyatî tahakkuk gibi müesseselerdeki takdir yetkisi gözönüne

alındığında, vergi hukukunda birel işlemlerle kullanılacak takdir yetkisi hallerinin hiç de küçümsenemeyecek boyutta olduğu anlaşılır.

Vergi kanunlarında, kişilere ek malî külfet getiren aslî nitelikteki şekli yükümlülükler ile vergi sorumluluğuna ilişkin konular bakımından idareye takdir yetkisi tanıyan hükümlere rastlanmaktadır. Bu konulardaki düzenlemelerin kural olarak vergi kanunlarıyla yapılması gerekir. Bu konularda idareye tanınacak takdir yetkisinin son derece dar tutulması ve yetkinin belli kriterlere bağlanması şarttır.

Vergi hukukunda idarenin takdir yetkisi, idarî işlemin unsurları bakımından incelemeye tâbi tutulabilir. Vergi idaresinin takdir yetkisi esas itibariyle işlemin konu unsuru üzerinde bulunmaktadır. İdare, kendisine verilen alternatifler arasında seçim yapma imkânına sahiptir. Birçok halde idareye işlemin sebebini takdir etme yetkisi tanınmıştır. Vergi idaresinin takdir yetkisinin esas itibariyle sebep ve konu unsurlarında bulunduğu söylenebilir. İşlemin yetki, şekil ve amaç unsurlarında ise kural olarak idarenin takdir yetkisi bulunmamaktadır. Ancak idarî işlemin şekil unsurunun hazırlanış biçimini oluşturan “usûl” bakımından takdir yetkisinden bahsedilebilir. Ayrıca vergi idaresi çoğu durumda yapacağı işlemin türünü seçme bakımından da bir serbestiye sahiptir.

Takdir yetkisinin kötüye kullanılma ihtimalinin önlenmesi için bu yetkiye çeşitli sınırlar getirilmiştir. Takdir yetkisi belli sınırları bulunan hukukî bir yetkidir. İdare, her şeyden önce yetki veren kanun hükümlerine uymak durumundadır. Bunun yanı sıra yetkinin anayasal ilkelere uygun olarak kullanılması gerekir. Diğer bir ifadeyle, takdir yetkisi kullanılırken kişiler arasındaki eşitliğin sağlanmasına çalışılmalı ve eşitliği bozucu uygulamalardan kaçınılmalıdır. Ayrıca idare hukuku ve vergi hukukuna hâkim olan ilkeler gözönünde bulundurulmalıdır. Buna göre takdir yetkisi ölçülü bir şekilde kullanılmalı, kişilerin kazanılmış haklarını zedeleyici, geriye yürür şekilde düzenlemeler yapılmasından kaçınılmalıdır. Bütün bunlara ilaveten, takdir yetkisi kullanılırken devletle bireyin menfaatleri dikkate alınmalı ve bunları mümkün olduğunca uzlaştırmaya çalışılmalıdır.

Hukuk devleti, takdir yetkisinin hukuka uygun olarak kullanılmasının denetimini amaçlamaktadır. Takdir yetkisinin hukuka uygun olarak kullanılıp kullanılmadığı yargı organları tarafından denetlenecektir. Yargı organı hukuka uygunluğun denetimini gerçekleştirirken kanunlara, üst hukuk kurallarına, hukukun genel ilkelerine ve takdir yetkisine hâkim olan ilkelere uyulup uyulmadığını değerlendirecektir. Takdir yetkisinin yargı denetimine tâbi tutulması, idarenin muhtemel keyfiliğinin önlenmesi bakımından son derece önemli bir fonksiyon görmektedir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR *

KİTAPLAR

- AKDOĞAN** Abdurrahman: **Vergi İncelemesi**, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No: 127, Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayınları No: 8, Ankara 1979 (İnceleme).
- AKDOĞAN** Abdurrahman: **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Onuncu Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2005.
- AKURAL** Sami – **ZİYYLAN** Çetin: **Danıştay Sekizinci Daire Kararları (1960-1963)**, Güven Matbaası, Ankara 1964.
- AKYILMAZ** Bahtiyar – **SEZGİNER** Murat: **İdare Hukuku Dersleri**, Göksu Matbaası, Konya 2001.
- AKYILMAZ** Bahtiyar: **İdare Hukuku**, Sayram Yayınları, Konya 2004 (İdare).
- AKYILMAZ** Bahtiyar: **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü**, Yetkin Yayınları, Ankara 2000 (İdari İşlem).
- ALDER** John: **Constitutional and Administrative Law**, Second Edition, The Macmillan Press Ltd., London 1994.
- ARIKAN** Zeynep: **Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi)**, Yayımlanmamış Doktora Tezi, İzmir 1994 (Demokratik).
- ARSLAN** Süleyman : **Bakanlar Kurulunun İktisadi ve Mali Alandaki Görev ve Yetkileri**, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No: 204, Şafak Matbaası, Ankara 1982.
- ATAR** Yavuz: **Vergi Hukuku**, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Mimoza Basım Yayım Dağıtım, Konya 2000.
- BALTA** Tahsin Bekir: **İdare Hukuku I Genel Konular**, AÜSBF Yayınları No: 326, Ankara Üniversitesi Basımevi 1970/72, Ankara 1970.
- BAYRAKLI** Hasan Hüseyin: **Vergi İcra Hukuku**, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayın No: 27, Afyon 2000.
- BİLGİN** Pertev: **İdare Hukuku Dersleri**, Filiz Kitabevi, İstanbul 1996.
- BİLİCİ** Nurettin: **Vergi Hukuku**, Yargı Yayınevi, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Ankara 2001.

* Aynı yazarın birden fazla çalışmasına yapılan atıflar, kısaltılmış şekilleriyle parantez içerisinde gösterilmiştir.

- CANDAN Turgut:** **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2001.
- CHENGUANG Wang – XIANCHU Zhang:** **Introduction to Chinese Law**, Sweet&Maxwell Asia, Hong Kong-Singapore 1997.
- CRAIG P. P.:** **Administrative Law**, Sweet&Maxwell, London 1999.
- ÇAĞAN Nami:** **Vergi Hukukunda Süreler**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 389, Sevinç Matbaası, Ankara 1975 (Süreler).
- ÇAĞAN Nami:** **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1982 (Vergilendirme).
- ÇELİK Binnur:** **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, İmaj Yayıncılık, Ankara 2000.
- ÇELİKEL Lerzan:** **Türk Vergi Hukuku’nda Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale 2000.
- ÇOBAN Ayşegül:** **İdare Hukukunda Kazanılmış Hak İlkesi**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Konya 2005.
- DURAN Lûtfi:** **İdare Hukuku Ders Notları**, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1982 (İdare).
- EMERY Carl:** **Administrative Law: Legal Challenges to Official Action**, Sweet&Maxwell, London 1999.
- ERDAĞ Nevzat:** **Türk Vergi Sistemi**, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul 2002.
- ERDEM Burhan:** **Vergi Yönetimi ve Örgütlenmesi**, Eskişehir İktisadî ve Ticarî İlimler Akademisi Yayınları No: 223/154, Eskişehir 1981.
- ERGİNAY Akif:** **Vergi Hukuku İlkeler-Vergi Tekniği-Türk Vergi Sistemi**, 16. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara 1998.
- ERMAN Sahir:** **Vergi Suçları**, İÜ. Fen Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Basım Atölyesi, İstanbul 1988.
- EROĞLU Hamza:** **İdare Hukuku**, Kalite Matbaası, Ankara 1978.
- FINCH Valerie – ASHTON Christina:** **Administrative Law in Scotland**, W. Green/Sweet&Maxwell, Edinburg 1997.
- GİRİTLİ İsmet:** **Amme İdaresi Teşkilâtı ve Personeli**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 5. Bası, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1975 (Amme İdaresi).
- GİRİTLİ İsmet:** **Türk Devlet Şûrası İçtihadlarına Göre İdarenin Yetkisini Saptırması, (İdarî Tasarrufların Maksad Unsurundaki Sakatlık)**, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul 1957 (Yetki Saptırması).

- GÖZÜBÜYÜK A. Şeref – TAN Turgut: İdare Hukuku, Cilt I, Genel Esaslar,** Güncelleştirilmiş 3. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2004.
- GÖZÜBÜYÜK A. Şeref: Amerika ve Türkiye’de İdarenin Kazaî Denetlenmesi,** AÜSBF Yayınları No: 120-102, Sevinç Matbaası, Ankara 1961 (Amerika).
- GÖZÜBÜYÜK A. Şeref: Yönetim Hukuku,** 13. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 1999 (Yönetim).
- GÖZÜBÜYÜK A. Şeref: Yönetmelik Yargı,** Gözden Geçirilmiş 10. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 1996 (Yargı).
- GÜNDAY Metin: İdare Hukuku,** 9. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara 2004 (İdare).
- GÜNEŞ Gülsen: Verginin Yasallığı İlkesi,** Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul 1998.
- GÜNEŞ Turan: Türk Pozitif Hukukunda Yürütme Organının Düzenleyici İşlemleri,** AÜSBF Yayınları No: 191-173, Sevinç Matbaası, Ankara 1965.
- GÜNEY Niyazi – ÖZDEMİR Kenan – BALO Yusuf Solmaz: Gerekçe ve Tutanaklarla Karşılaştırmalı Yeni Türk Ceza Kanunu,** Adil Yayınevi, Ankara 2004.
- HAZIR Hayati: Türkiye’de ve Yabancı Ülkelerde Olağanüstü Hal Rejimlerinde Kamu Hürriyetlerinin Sınırlanması (1961 Anayasa Rejimi),** Selçuk Üniversitesi Yayınları No: 94, Selçuk Üniversitesi Basımevi, Konya 1991.
- İÇEL Kayıhan – AKINCI-SOKULLU Füsün – ÖZGENÇ İzzet – SÖZÜER Adem – MAHMUTOĞLU Fatih S. – ÜNVER Yener: İçel Yaptırım Teorisi,** 3. Kitap, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul 2000.
- İÇEL Kayıhan – DONAY Süheyl: Karşılaştırmalı ve Uygulamalı Ceza Hukuku – Genel Kısım 1. Kitap,** Yenileştirilmiş Üçüncü Bası, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul 1999.
- KANETİ Selim: Vergi Hukuku,** Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 2. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul 1989 (Vergi Hukuku).
- KARAKOÇ Yusuf: Genel Vergi Hukuku,** Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 3. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara 2004 (Vergi Hukuku).
- KAYA Cemil: İdarenin Takdir Yetkisi ve Yargısal Denetimi,** Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Konya 1997 (Takdir).
- KIRBAŞ Sadık: Vergi Hukuku,** Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 15. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara 2003.
- KIZILOĞLU Şükrü: Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları,** Yaklaşım Yayınları, Genişletilmiş 3. Baskı, Ankara 2000.
- KOCAHANOĞLU Osman Selim: Türk Vergilendirme Hukukunda Vergi Suçları Vergi Cezaları ve İhtilaflar Sistemi,** Bilmen Basımevi, İstanbul 1977.

- KUMRULU Ahmet G.:** **Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri İşlev-Yapı-İlkeler-Nitelik**, Çoğaltma, Ankara 1989 (Yargılama).
- MUTLU Faruk:** **Vergi Yönetimi Kavramı Örgütlenmesi ve Ülkemiz Açısından Etkinlik Sorunu**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara 1998.
- MUTLUER M. Kâmil:** **Vergi Ceza Hukuku**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No: 214, Eskişehir 1979.
- OĞURLU Yücel:** **İdare Hukukunda Kazanılmış Haklara Saygı ve Haklı Beklentiler Sorunu**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2003 (Kazanılmış Hak).
- OĞURLU Yücel:** **İdarî Yaptırımlar Karşısında Yargısal Korunma**, Seçkin yayıncılık, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Ankara 2001 (Yargısal Korunma).
- OĞURLU Yücel:** **Karşılaştırmalı İdare Hukukunda Ölçülülük İlkesi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2002 (Ölçülülük).
- ONAR Sıddık Sami:** **İdare Hukukunun Umumî Esasları**, Marifet Basımevi, İstanbul 1952.
- ORTAÇ F. Rifat:** **Gelir Vergisinin Üniter Yapısı**, Gazi Kitabevi, Ankara 2000 (Üniter).
- ÖNCEL Muallâ – KUMRULU Ahmet – ÇAĞAN Nami:** **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş Ocak 2005 Değişiklikleri İşlenmiş 12. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2005.
- ÖNER Erdoğan:** **Vergi Hukuku Açısından Türk Kamu Hukuku**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını No: 1980/221, Başbakanlık Basımevi, Ankara 1981.
- ÖZAY İl Han:** **Günışığında Yönetim**, Filiz Kitabevi, İstanbul 2004.
- ÖZAY İl Han:** **İdarî Yaptırımlar**, İÜ Yayınlarından No: 3326, Hukuk Fakültesi No: 691, Özdem Kardeşler matbaacılık, İstanbul 1985 (İdarî Yaptırım).
- ÖZBUDUN Ergun:** **Türk Anayasa Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Yetkin yayınları, Ankara 1993 (Anayasa Hukuku).
- ÖZER İlhan:** **Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi**, Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları No: 163, Doğan Basımevi, Ankara 1997.
- ÖZER Yılmaz – DOĞAN A. Abdullah – ARICA M. Nadir:** **Vergi Hukukunda Belgeler**, Şafak Matbaacılık, Ankara 1996.
- ÖZGENÇ İzzet – ŞAHİN Cumhur:** **Uygulamalı Ceza Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 3. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2001.

- SARICA Ragıp:** **Türkiye’de İcra Uzunun Tanzim Salâhiyeti**, Türk Hukuk Kurumu, İstanbul 1943.
- SAYGILIOĞLU Nevzat:** **Vergi Hukukunda Yorum**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Plânlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 1987/288, Ankara 1987.
- SEZER Cemal:** **Türk Vergi Yönetiminde Örgütlenme ve Türkiye’de Vergi Yönetiminin Örgütlenmesi İçin Bir Model Önerisi**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul 1996.
- SEZGİNER Murat:** **İdari İşlemlerde Amaç Unsuru Bakımından Hukuka Aykırılık**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Konya 1991.
- SOYASLAN Doğan:** **Yürütme Organının Suç ve Ceza Koyma Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları No: 77, Ankara 1990.
- SÖNMEZ Nezihe – HALICI Ali Galip Ö.:** **Gelir ve Kurumlar Vergilerinde İstisna ve Muafiyetlerin Uygulama Sonuçları ve Değerlendirilmesi**, TOBB Yayınları No: Genel 144, Sevinç Matbaası, Ankara 1990.
- SÖYLER İlhami:** **Türk Vergi Hukukunda Yoklama**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Plânlama ve Koordinasyon Kurulu Yayın No: 1987/295, Ankara 1987.
- ŞEKER H. Nezihe:** **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul 1994.
- ŞENYÜZ Doğan,** **Türk Vergi Sistemi**, 5228 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Dahil Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 10. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara Eylül-2004.
- TAN Turgut:** **İdari İşlemin Geri Alınması**, Sevinç Matbaası, Ankara 1970 (Geri Alınma).
- TANÖR Bülent – YÜZBAŞIOĞLU Necmi:** **1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku**, 2. Baskı, Yapı Kredi Yayınları, İstanbul 2001.
- TEZCAN Kerametdin:** **Türk Vergi İdaresinde Verimlilik ve Etkinlik**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir 2002.
- TEZİÇ Erdoğan:** **Anayasa Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Geliştirilmiş İkinci Bası, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul 1991 (Anayasa).
- TUNCAY Aydın H.:** **İdare Hukuku ve İdarî Yargının Bazı Sorunları**, Başbakanlık Basımevi, Ankara 1972.
- TUNCER Selahattin:** **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2003 (Vergi Hukuku).
- TURHAN Salih:** **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul 1998.
- ULUATAM Özhan – METHİBAY Yaşar:** **Vergi Hukuku**, Değişik 3. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara 1999.

- ÜSTÜN Ümit Süleyman:** **Cezaî Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usûlü**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Konya 2001 (Vergi Suçları).
- YORULMAZ Yeşim:** **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi ve Türkiye Sonuçları**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir 2000, s. 103.
- ZANOBINI Guido:** **İdari Müeyyideler**, (çev.: GÜNAL Yılmaz), AÜSBF Yayınları No: 175-157, Sevinç Matbaası, Ankara 1964 (Müeyyide).

MAKALELER

- ACAR Fatih:** “Vergi Hukukunda Eşitlik Kavramının Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları, S. 176, Mayıs 2003, s. 47-61.
- AK Mehlika Sultan:** “Vergi Hukuku Bakımından Sirküler”, Vergi Dünyası, S. 278, Ekim 2004, s. 109-113.
- AKAN Atalay :** “İdarenin Takdirî Tasarruflarının Kazaî Kontrolü”, İdare Dergisi, yıl 21, S. 205, Temmuz-Ağustos 1950, s. 3-18.
- AKDENİZ Kurtuluş:** “Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer ve Tutulması Zorunlu Defterlerin İbraz Süresi”, Yaklaşım, S. 151, Temmuz 2005, s. 144-146.
- AKILLIOĞLU Tekin :** “Yönetmelik İşlemlerde Gerekçe İlkesi”, AİD, C. 15, S. 2, Haziran 1982, s. 7-19 (Gerekçe).
- AKILLIOĞLU Tekin :** “Yönetmelik Yargı ve Denetimin Etkinliği”, AİD, C. 23, S. 1, Mart 1990, s. 3-11 (Denetim).
- AKILLIOĞLU Tekin:** “Saklı Yetki Kavramı”, AİD, C. 11, S. 3, Eylül 1978, s. 73-83 (Saklı).
- AKILLIOĞLU Tekin:** “Ekonomik Alanda Yönetmelik İşlemlerin Geriye Yürümezlik Kuralı Karşısında Çeşitli Durumları”, Prof. Aziz KÖKLÜ’nün Anısına Armağan, AÜSBF Yayınları no: 535, Ankara 1984, s. 33-51 (Geriye Yürümezlik).
- AKILLIOĞLU Tekin:** “Yasaların (Anayasa Dahil) Zaman İçinde Uygulanması”, Anayasa Yargısı 4, Ankara 1984, s. 279-291 (Zaman).
- AKILLIOĞLU Tekin:** “Yasaların Zaman Bakımından Uygulanmasına İlişkin Bazı Sorunlar”, AİD, C. 17, S. 3, Eylül 1984, s. 36-45 (Sorunlar).
- AKILLIOĞLU Tekin:** “Yönetmelik İşlemlerde Yürürlüğe Giriş Sorunu”, AİD, C. 12, S. 2, Haziran 1979, s. 33-44.

- AKTAN** Coşkun Can: “Vergileme Yetkisinin Sınırlandırılması ve Anayasal Vergi Düzeni”, Vergi Sorunları, S. 118, Temmuz 1998, s. 13-17.
- AKYILMAZ** Bahtiyar: “Takdir Yetkisinin Yargısal Denetimi”, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Dergisi, S. 1, 1998, s. 23-55 (Takdir Yetkisi).
- ALAN** Nuri: “Konu Unsuru Bakımından Takdir Yetkisi ve Kanuna Aykırılık”, İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler I”, Danıştay Yayınları, Ankara 1976, s. 330-371 (Konu Unsuru).
- ALAN** Nuri: “Türk İdarî Yargısında Yerindelik ve Takdir Yetkisinin Değerlendirilmesi”, İdari Yargıda Son Gelişmeler Sempozyumu, Ankara 10-11-12 Haziran 1982, s. 31-61 (Yerindelik).
- ALİEFENDİOĞLU** Yılmaz: “Anayasa Yargısı Açısından Olağanüstü Yönetim Usulleri”, Anayasa Yargısı 9, Ankara 1992, s. 411-434 (Olağanüstü Yönetim).
- ALİEFENDİOĞLU** Yılmaz: “Türk Anayasası Açısından Vergilemenin Sınırları”, DD, Atatürk’ün Doğumunun 100. Yılı Özel Sayısı, Ankara 1981, s. 67-87 (Türk Anayasası).
- ALİEFENDİOĞLU** Yılmaz: “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi”, DD, yıl 1, S. 1, 1971, s. 46-64 (Uzlaşma).
- ALİEFENDİOĞLU** Yılmaz: “Vergide Uzlaşma”, DD, yıl 8, S. 28-29, 1978, s. 3-17 (Vergide Uzlaşma).
- ALİEFENDİOĞLU** Yılmaz: “Vergileme Yetkisi ve 1980 Sonrası Türk Vergi Politikası”, DD, yıl 13, S. 50-51, 1983, s. 60-80 (1980 Sonrası).
- ALİEFENDİOĞLU** Yılmaz: “Doç. Dr. Yılmaz Aliefendioğlu’nun Yorumu”, Anayasa Yargısı 4, Ankara 1984, s. 184-190 (Yorum).
- ALPAR** Erol: “İdare Hukukunda Kazanılmış Hak Kavramı ve Uygulaması”, AYİMD, S. 15, s. 3-55.
- ARAL** Rüştü: “Vergi Takdir Komisyonları”, DD, yıl 2, S. 4, 1972, s. 21-47.
- ARIKAN** Zeynep – **ÖZ** Ersan: “Re’sen Tarhiyatın Muhatabı”, Vergi Sorunları, S. 176, Mayıs 2003, s. 181-191.
- ARIKAN** Zeynep – **ÖZ** Ersan: “Re’sen Tarhiyat Şekilleri ve Hukuksal Boyutu”, Yaklaşım, S. 128, Ağustos 2003, s. 180-187 (Re’sen Tarh).
- ARIKAN** Zeynep: “Türk Vergi Düzenine Anayasal Yaklaşım”, DEÜİBFD, C. 11, S. 1, 1996, s. 15-28 (Anayasal).
- ARIKAN** Zeynep: “Türk Vergi Sisteminin Genel Değerlendirilmesi ve Çözüm Önerileri”, Vergi Sorunları, S. 199, Nisan 2005, s. 151-166 (Öneriler).

- ARIKAN Zeynep:** “Vergi Hukukunun Kaynaklarından Mukteza ve Sonuçları”, DEÜİİBFD., C. 13, S. 11, 1998, s. 127-133 (Mukteza).
- ARIKAN Zeynep:** “Vergi Kanunlarının Zaman Bakımından Uygulanması ve Sonuçları”, DEÜİİBFD, C. 11, S. 2, 1996, s. 33-44 (Zaman).
- ARPACI Altar Ömer:** “Özel Matrah Şekilleri”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 19, Temmuz 2005, s. 114-124 (Özel Matrah).
- ARPACI Altar Ömer:** “Özelgelerin Denetim Elemanını Bağlayıcılığı Hangi Boyutta?”, Vergi Sorunları, S. 192, Eylül 2004, s. 77-87 (Özelge).
- ARPACI Altar Ömer:** “Son Kez Uygulanacak Müessese “Özel Gider İndirimi””, Vergi Sorunları, S. 184, Ocak 2004, s. 27-40.
- ARPACI Altar Ömer:** “Ticari Kazancın Tespitinde Tahakkuk ve Dönemsellik İlkelerinin Dönem Sonu İşlemlerine Etkisi”, Vergi Sorunları, S. 195, Aralık 2004, s. 29-36.
- ARPACI Altar Ömer:** “Vergi Beyannamelerinin İmzalanması Mecburiyeti ve Meslek Mensuplarının Sorumlulukları”, Yaklaşım, S. 142, Ekim 2004, s. 134-139.
- ARPACI Altar Ömer:** “Vergi İncelemesi ve İncelemeyle İlgili Olarak Mükellef ve Denetim Elemanının Yükümlülükleri”, Vergi Sorunları, S. 194, Kasım 2004, s. 40-56 (İnceleme).
- ARSLAN Erdoğan:** “Anayasa Mahkemesi Kararlarının Hukuki Sonuçları”, Vergi Dünyası, S. 293, Ocak 2006, s. 15-30.
- ASLAN Abdullah:** “Anayasal Mali Düzen Üzerine”, Vergi Dünyası, S. 251, Temmuz 2002, s. 4-6.
- ATAY Tezcan – DEDEOĞLU Kemal:** “Belediye Gelirleri ve Eğlence Vergisi – I”, Yaklaşım, S. 148, Nisan 2005, s. 84 -90.
- ATAY Tezcan – DEDEOĞLU Kemal:** “Belediye Gelirleri ve Eğlence Vergisi – II”, Yaklaşım, S. 149, Mayıs 2005, s. 94-102.
- ATEŞLİ D. Erkan:** “Dolaylı Vergilerin Artışının Vergide Eşitlik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi”, Yaklaşım, S. 99, Mart 2001, s. 131-140.
- AYAZ Garip:** “Anayasa Mahkemesi Kararlarında Vergi Yasalarının Geriye Yürümezliği İlkesi”, Vergi Dünyası, S. 184, Aralık 1996, s. 61-67 (Geriye Yürümezlik).
- AYAZ Garip:** “Vergilerin Yasallığı İlkesi ve Anayasa Mahkemesi Kararları”, Vergi Dünyası, S. 181, Eylül 1996, s. 60-68.
- AYBOĞA Hanifi:** “Mamul Etkilerinde Enflasyonist Etkiye Vergisel Önlemler ve Enflasyon Muhasebesi (I)”, Mükellefin Dergisi, S. 80, Temmuz, 1999, s. 105-117.

- AYDOĞDU İsmail – ARPACI Altar :** “Gelir İdaresi Gerçekten Yeniden Yapılandırılıyor mu?”, Vergi Sorunları, S. 190 (Özel Ek), Temmuz 2004, s. 141-171.
- AYGÜN Fethi:** “Takdir Komisyonlarının İşleyişi ve Yargı Organlarında Açılan Dava Sonuçlarının Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları, S. 200, Mayıs 2005, s. 24-28.
- AZRAK A. Ülkü:** “Yargı ve İdare - İki Fonksiyonun Karşılaştırılması Üzerine Bir Teorik Deneme”, İÜHFM, C. XXXIV, S. 1-4, 1969, s. 129-155.
- AZRAK Ali Ülkü :** “İdari Yargı Denetiminin Sınırı Olarak İdarenin Takdir Yetkisi”, İHİD, yıl 6, S. 1-3, Aralık 1985, s. 17-28 (Takdir Yetkisi).
- BAŞARAN Funda:** “Anayasa Temelinde “Benzeri Mali Yükümlülük” Kavramı” Vergi Sorunları, S. 118, Temmuz 1998, s. 114-133 (Mali Yükümlülük).
- BAŞARAN Funda:** “Keyfilik Yaratıcısı mı Yoksa Hukuki Barış Sağlayıcı mı? Sorgudaki Kurum: “Uzlaşma” Gerekçelendirilmesi ve Hukuki Analizi (I)”, Mükellefin Dergisi, S. 90, Haziran 2000, s. 33-42 (Uzlaşma – I).
- BAŞARAN Funda:** “Keyfilik Yaratıcısı mı Yoksa Hukuki Barış Sağlayıcı mı? Sorgudaki Kurum: “Uzlaşma” Gerekçelendirilmesi ve Hukuki Analizi (II)”, Mükellefin Dergisi, S. 91, Temmuz 2000, s. 105-110.
- BAŞARAN Murat:** “Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması Sürecinin Yönü ve Yöntemi Üzerine Çözümleme”, Vergi Sorunları, S. 190 (Özel Ek), Temmuz 2004, s.127-140.
- BAŞPINAR Recep :** “İdarenin Takdir Yetkisinin Yargı Denetimine Tabi Tutulması”, DD, yıl 1, S. 3, s. 59-85.
- BATIREL Ömer Faruk:** “Türk Vergilemesinin Çağdaşlığına Uymayanlar”, Vergi Dünyası, S. 230, Ekim 2000, s. 4-10.
- BAYKARA Bekir:** “Vergi Cezası Kesme İşleminin Hukuki Analizi”, Vergi Dünyası, S. 278, Ekim 2004, s. 24-34.
- BAYKARA Bekir:** “Vergi Ziyai Cezasının Anayasa Mahkemesince İptali ve Sonuçları”, Vergi Dünyası, S. 292, Aralık 2005, s. 9-19.
- BAYRAKLI Hasan Hüseyin – SEZER Yasin:** “Devletin Vergilendirme Yetkisi Karşısında Temel Hak ve Özgürlüklerin Güvence Altına Alınması”, AKÜİİBFD, C. 11, S. 1, Temmuz 2000, s. 157-171.
- BAYRAKTAR Erman:** “Takdir Yetkisi ve Yargı Yoluyla Denetimi”, İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler I, Danıştay Yayınları, Ankara 1976, s. 254-294.

- BELLEK** İhsan Sabri: “Sosyal Devlet İlkesi ve Anayasal Vergilendirme İlkeleri Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları, S. 105, Haziran 1997, s. 70-83.
- BERKARDA** Kemal: “Olağanüstü Yönetim Usulleri”, ÖZAY İl Han, Günışığında Yönetim, Filiz Kitabevi, İstanbul 2004, s. 757-796.
- BEŞE** Tayfun: “Uzlaşma Komisyonlarının Son Yetki Sınırları”, Yaklaşım, S. 44, Ağustos 1996, s. 92-94.
- BIYIK** Recep, “Yasa, Kararname ve İdari İşlemlerin Geriye Yürümezliği İlkesi ve Bazı Uygulamaların Bu İlke Açısından Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası, S. 222, Şubat 2000, s. 42-51.
- BIYIKLI** Hasan İsmet: “Fransız ve Türk Hukuk Sistemlerinde İdarî İşlemlerin Geriye Yürümezliği İlkesi”, DD, yıl 3, S. 11, 1973, s. 82-132.
- BİRSENOĞUL** Hakan: “Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı Yoluyla Hukuk Güvenliği mi?” AÜEHFD, C. VII, S. 3-4, Aralık 2003, s. 157-169.
- BONNARD** Roger: “İdarenin Takdir Salâhiyeti”, (Çev. : BİLGEN Samim), İdare Dergisi, yıl 15, S. 171, 1944, s. 102-111.
- BOZBIYIK** Mustafa: “Vergi Hukukunda Teminat İstenen Haller”, Vergi Sorunları, S. 30, 1988/I, s. 84-90.
- BOZKIR** Ender – **TEKİN** Selçuk: “Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması”, Yaklaşım, S. 128, Ağustos 2003, s. 129-142.
- BOZKIR** Ender: “Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması ve Kaldırılması İle İlgili Son Yasal Düzenlemeler”, Vergi Sorunları, S. 181, Ekim 2003, s. 54-65.
- CELÂYİR** Selâmi: “İdarenin Takdir Hakkı Prensibi ve (Görülen Lüzum) Telâkkisi”, İdare Dergisi, yıl 30, S. 257-258, Mart-Haziran 1959, s. 95-101.
- ÇAĞAN** Nami: “1982 T.C. Anayasasında Vergilendirme”, Prof. Dr. Fadıl H. Sur’un Anısına Armağan, Ankara 1983, s. 69-81 (1982 TC Anayasası).
- ÇAĞAN** Nami: “Anayasa Tasarısında Vergi ve Benzeri Yükümlülükler”, Vergi Dünyası, S. 13, Eylül 1982, (Anayasa Tasarısı).
- ÇAĞAN** Nami: “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, AÜHFD, C. XXXVII, S. 1-4, 1980, s. 129-151 (Demokratik).
- ÇAĞAN** Nami: “Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi”, Anayasa Yargısı 4, Ankara 1984, s. 171-183 (Türk Anayasası).
- ÇAĞLAR** Bakır: “Doç. Dr. Bakır Çağlar’ın Yorumu”, Anayasa Yargısı 4, Ankara 1984, s. 292-304.

- ÇAĞLAYAN Ramazan:** “Türk Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisinin Yargısal Denetimi”, AÜEHFD, C. VII, S : 3-4, Aralık 2003, s. 171-208 (Denetim).
- ÇAĞLAYAN Ramazan:** “Anayasa Mahkemesi Kararlarında Hukuk Devleti İlkesi”, AÜEHFD, C. II, S. 1, 75. Yıl Armağanı, 1998, s. 41-54 (Hukuk Devleti).
- ÇAĞLAYAN Ramazan:** “İdari İşlemin Geri Alınması Üzerine”, AÜEHFD, C. IV, S. 1-2, 2000, s. 43-58 (Geri Alma).
- ÇAKICI Ömer:** “Vergi Ziyatı Cezası, Anayasa’ya Aykırı mıdır?”, Vergi Dünyası, S. 275, Temmuz 2004, s. 92-95.
- ÇAŞKURLU Eren:** “Kamu Alacağında Tecil Müessesesi ve Aksayan Yönleri”, Yaklaşım, S. 109, Ocak 2002, s. 211-216.
- ÇELİK Abdullah:** “İhtiyati Haciz Hangi Hallerde Uygulanabilecektir?”, Yaklaşım, S. 126, Haziran 2003, s. 73-76.
- ÇELİK Celal:** “Vergi Hukukunun Yardımcı Kaynağı Olarak İdari Düzenlemeler”, Vergi Dünyası, S. 261, Mayıs 2003, s. 24-28.
- ÇETİNKAYA Oğuz:** “Vergi İncelemesinin Gereğinden Uzun Sürmesinde İdarenin Hukuksal Sorumluluğu”, Yaklaşım, S. 113, Mayıs 2002, s. 183-190.
- ÇİLKOPARAN Yusuf:** “Bir Usül Karmaşası: Re’sen, İkmalen, İdarece Tarhiyat”, Vergi Dünyası, S. 255, Kasım 2002, s. 112-118.
- ÇOKYİĞİT Yusuf:** “Vergi Hukukunda Yorum”, Vergi Dünyası”, S. 278, Ekim 2004, s. 129-134.
- ÇOLAK Mustafa:** “Düzenleyici İşlemler, Pratikte Öncelik Sorunu Üzerine Değerlendirme, İdarenin Fonksiyonu ve Öneriler”, Yaklaşım, S. 120, Aralık 2002, s. 118-127 (Düzenleyici İşlem).
- ÇOLAK Mustafa:** “Yatırım İndirimi İstisnasının Yeni Hali ve Tasdik İşlemlerinde Son Düzenlemeler”, Yaklaşım, S. 137, Mayıs 2004, s. 116-123.
- ÇOLAK Mustafa:** “Özelge Müessesesi, 3568 Sayılı Kanun ve Meslek Mensuplarının İşlevi”, Yaklaşım, S. 119, Kasım 2002, s. 93-99.
- DARDAĞAN Fatih:** “Bir Vergi Harcaması Türü: Emlak Vergisinde Emekliler, Emekli ve Şehitlerin Dul ve Yetimleri ile Gazilere İlişkin İndirimli Vergi Oranı Uygulaması”, Vergi Sorunları, S. 204, Eylül 2005, s. 65-70.
- DEĞER Nuri:** “Katma Değer Vergisinde Oran Değişiklikleri”, Yaklaşım, S. 106, Ekim 2001, s. 54-58.
- DEMİR Hüseyin:** “Katma Değer Vergisinde Uygulanan Özel Matrah Şekilleri”, Vergi Sorunları, S. 197, Şubat 2005, s. 55-61.

- DEMİRCİ Azmi:** “315 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nin Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası, S. 262, Haziran 2003, s. 104-111 (Genel Tebliğ).
- DEMİRCİ Azmi:** “Vergi Uygulamasında Özelgeler (Muktezalar); İşlevleri ve Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası, S. 255, Kasım 2002, s. 31-39 (Özelge).
- DOĞAN Battal:** “Vergi Hukukumuzda Yer Alan Uzlaşma Müessesesinin Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları, S. 137, Şubat 2000, s. 74-82.
- DOĞRUSÖZ A. Bumin:** “Tahsilat ve Ödemelerin Banka, ÖFK veya PTT Aracılığı İle Yapılma Zorunluluğu”, Yaklaşım, S. 153; Eylül 2005, s. 45-49 (Tahsilat).
- DOĞRUSÖZ Bumin:** “Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü”, İHİD, yıl 6, S. 1-3, Aralık 1985, s. 65-76 (Vergilendirme).
- DOĞRUSÖZ M. Ezhan:** “Pişmanlık ve Islah Müessesesi – Mücbir Sebep Kavramı İlişkisi”, Yaklaşım, S. 124, Nisan 2003, s. 218-223 (Mücbir Sebep).
- DOĞRUSÖZ M. Ezhan:** “Tarh İşleminin İdari Unsurları – II”, Yaklaşım, S. 140, Ağustos 2004, s. 175-178 (DOĞRUSÖZ M. E.).
- DOĞRUSÖZ M. Ezhan:** “Vergi Hukukunda Arama”, Yaklaşım, S. 132, Aralık 2003, s. 183-189 (Arama).
- DÖNMEZ Recai:** “Vergi Yönetiminin İşlevleri Açısından Vadesi Geldiği Halde Ödenmemiş Vergi Borçlarının Tahsiline İlişkin Bazı Sorunlar ve Öneriler”, Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C. XIII, 1997, s. 393-402 (Tahsil).
- DÖNMEZER Sulhi:** “İcranın Tanzim Tasarrufları İle Suç İhdası, Anayasaya Aykırılık İddiası Halinde Verilmesi İcaben Karar”, İÜHFM, C. XXVIII, S. 1, 1962, s. 237-246.
- DURAN Lûtfi:** “İdare Alanının Düzenlenmesinde Teşriî ve Tanzimî Tasarrufların Sınırları”, İÜHFM, C. XXX, S. 3-4 (Prof. Dr. Naci Şensoy Hatıra Sayısı), s. 466-492 (Sınırlar).
- DURAN Lûtfi:** “Anayasa Değişikliğinden Sonra Vergi ve Malî Yükümler Konusu”, İktisat ve Maliye Dergisi, C. 20, S. 8, Kasım 1973, s. 289-293.
- DURAN Lûtfi:** “Anayasa Mahkemesine Göre Türkiye’nin Hukuk Düzeni (I)”, AİD, C. 19, S. 1, Mart 1986, s. 3-22.
- DURAN Lûtfi:** “Anayasa Mahkemesine Göre Türkiye’nin Hukuk Düzeni (II)”, AİD, C. 19, S. 2, Haziran 1986, s. 3-28.
- DURAN Lûtfi:** “Düzenleme Yetkisi Özerk Sayılabilir mi?”, İHİD, yıl : 4, S. 1-3, 1983, s. 33-42 (Özerk).

- DURAN Lûtfi:** “Kanun Hükümünde Kararname (KHK)”, AİD, C. 8, S. 2, Haziran 1975, s. 3-19 (KHK).
- DURAN Lûtfi:** “İdarî İşlem Niteliğinde Yargı Kararıyla Vergi Davalarının Çözümü (I)”, AİD, C. 20, S. 4, Aralık 1987, s. 3-17 (İdarî İşlem).
- DÜNDAR Mustafa:** “Mahalli İdarelerce Tarh ve Tahakkuk Ettirilen Vergilerde Uzlaşma”, Yaklaşım, S. 113, Mayıs 2002, s. S. 105-107.
- EGEMEN Ali – SEHER Talat:** “414 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliğinin Anayasanın 73’üncü Maddesi ve İdarenin Takdir Yetkisini Kullanması Açısından Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası, S. 239, Temmuz 2001, s. 74-80.
- ENEY Hasan:** “Genel Yazı, İç Genelge ve Özelgelere İnceleme Elemanlarının Uymaları Gerektiği”, Yaklaşım, S. 125, Mayıs 2003, s. 228-230.
- ERDEM Doğan:** “Vergi Hukukunda Özelgeler (Muktezalar) ve Uygulanışı”, Vergi Sorunları, S. 91, Nisan 1996, s. 90-94.
- ERDEM Hayreddin:** “Alkollü İçkilerde Özel Matrah Şekli Uygulaması Kaldırıldı”, Yaklaşım, S. 151, Temmuz 2005, s. 138-140.
- ERDEM Tahir:** “Bütçe Dışındaki Konuların Yöntem Olarak Bütçe Kanunu Çerçevesinde Yasalaştırılması Sorunu”, Vergi Sorunları, S. 200, Mayıs 2005, s. 138-151 (Bütçe).
- ERDEM Tahir:** “Vergi Cezalarında Uzlaşma Mümkün mü?”, Vergi Sorunları, S. 204, Eylül 2005, s. 77-101 (Uzlaşma).
- ERDEM Tahir:** “Vergi Suç ve Ceza Normlarının Yorumlanması (I)”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 20, Ağustos 2005, s. 90-100 (Ceza Normları).
- ERDEM Tahir:** “Bakanlar Kurulu’na Tanınan Vergi Cezalarını Artırma Yetkisinin Cezaların Kanuniliği İlkesi Karşısındaki Durumu ve Vergi Usul Kanunu’nun Mükerrer 414’üncü Maddesine Bakış”, Vergi Sorunları, S. 209, Şubat 2006, s. 103-120 (Vergi Cezalarını Artırma Yetkisi).
- ERDEM Tahir:** “Hangi Ceza Sistemi?”, Vergi Sorunları, S. 207, Aralık 2005, s. 75-11 (Hangi Ceza).
- ERDEM Tahir:** “Hatalı Beyanın Sonuçları”, Vergi Sorunları, S. 196, Ocak 2005, s. 115-144 (Hatalı Beyan).
- ERGİN Metin:** “Vergide Uzlaşmanın Geliştirilmesi”, DD, yıl 14, S. 54-55, 1984, s. 41-55.
- ERGİNAY Akif:** “Vergi Hukuku ve Diğer Hukuk Branşlarıyla Münasebeti”, AÜHFD, C. VIII, S. 3-4, 1951, s. 670-686 (Hukuk Branşları).

- ERGİNAY Akif:** “Yeni Anayasamızın Mali Hükümleri”, Prof. Dr. Fadıl H. Sur’un Anısına Armağan, Ankara, 1983, s. 57-67 (Yeni Anayasa).
- ERGÜL Mahmut Tayyar:** “Vergi Ziyatı Cezası Sil Baştan”, Maliye ve Sigorta Yorumları, S. 453, 1 Aralık 2005, s. 133-136.
- ERGÜL Nuray:** “Enflasyon Muhasebesi Uygulanmalı mıdır?”, Vergi Sorunları, S. 194, Kasım 2004, s. 129-141.
- EROL Ahmet:** “Emekliye Emlak Vergisi Uygulamasında Yasa ile Verilmeyen Yetkinin Kullanılması”, Vergi Sorunları, S. 204, Eylül 2005, s. 34-38 (Emlak Vergisi).
- EROL Ahmet:** “Uzlaşma Tutanaklarının Kesinliği”, Yaklaşım, S. 104, Ağustos 2001, s. 48-57.
- EROL Ahmet:** “Vergi İdaresi Uygulamalarının Anayasa ve Vergi Hukuku Karşısında Durumu”, Yaklaşım, S. 137, Mayıs 2004, s. 88-93 (Uygulamalar).
- EROL Ahmet:** “Vergi Yasaları ile Vergi Oranları Konusunda Bakanlar Kuruluna Tanınan Yetkilerin Anayasanın 73’üncü Maddesi Karşısındaki Durumu”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 20, Ağustos 2005, s. 27-36 (Vergi Yasaları).
- EROL Ahmet:** “Yeni Şekliyle Uzlaşma Müessesesi”, Mükellefin Dergisi, S. 74, Şubat 1999, s. 52-58.
- ERÜZ Ertan:** “4481 Sayılı Kanun’un, Kanunların Geriye Yürümezliği İlkesi Açısından Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası, S. 222, Şubat 2000, s. 102-115.
- ESEN Ahmet:** “Bakanlar Kurulu’nun, Vergi, Resim, Harç ve Benzeri Mali Yükümlülüklerin Muaflık, İstisnalar ve İndirimleriyle Oranlarına İlişkin Hükümlerinde, Kanun’un Belirttiği Yukarı ve Aşağı Sınırlar İçinde Değişiklik Yapmak Yetkisi İle İlgili Düşünceler”, Maliye Postası Dergisi, S. 396, 1 Mart 1997, s. 5-8 (Bakanlar Kurulu).
- ESEN Ahmet:** “Maliye Bakanlığı ve Bakanlar Kurulu’na Vergi Kanunları İle Verilen Yetkinin Sınırı Nedir?”, Maliye Postası Dergisi, S. 321, 15 Ocak 1994, s. 5-11 (Yetki Sınırı).
- GENCEL Ufuk:** “Türk Vergi Sisteminde Vergi Adaleti”, Vergi Sorunları, S. 201, Haziran 2005, s. 150-162.
- GENÇYÜREK Levent:** “Özel Tüketim Vergisinde Tecil ve Terkin”, Yaklaşım, S. 120, Aralık 2002, s. 107-113.
- GERÇEK Adnan:** ““Sirküler”lerin Vergi Hukuku Kaynağı Olma Niteliği”, Yaklaşım, S. 135, Mart 2004, s. 203-209 (Sirküler).

- GERÇEK Adnan:** “Vergileme Alanında Bakanlar Kurulu Kararlarının Hukuki Sınırı: ÖTV Açısından Bir İnceleme”, Vergi Sorunları, S. 205, Eylül 2005, s. 107-122 (ÖTV).
- GERÇEK Adnan:** “Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresinin Yeniden Yapılandırma Önerisi : Mükellef Odaklı Gelir İdaresi Modeli”, Vergi Sorunları, S. 190 (Özel Ek), Temmuz 2004, s. 7-94.
- GİRAY Filiz:** “Vergisel Teşvik Türü Olarak Yatırım İndirimi”, Vergi Sorunları, S. 210, Mart 2006, s. 114-126.
- GÖLCÜKLÜ Feyyaz:** “İdarî Ceza Hukuku ve Anlamı; İdarenin Cezaî Müeyyide Tatbiki”, AÜSBFD, C. XVIII, S. 2, Haziran 1963, s. 115-182 (İdarî Ceza Hukuku).
- GÖLCÜKLÜ Feyyaz:** “İdarî Ceza Müeyyideleri ve Bunlara Karşı Kanun Yolları”, AÜSBFD, C. XVIII, S. 3-4, Eylül-Aralık 1963, s. 189-215 (Kanun Yolları).
- GÖZÜBÜYÜK Şeref – TUTUM Cahit:** “Yasa Gücünde Kararnameler”, AİD, C. 8, S. 1, Mart 1975, s. 3-7.
- GÜÇLÜ Süleyman:** “Tabii Afetler Nedeniyle Vergi Borçları ve Vergi Cezalarının Terkini”, Yaklaşım, S. 126, Haziran 2003, s. 148-152.
- GÜMÜŞ Erhan:** “Vadesinde Ödenmeyen Vergi Borçları İle İlgili Olarak Vergi İdaresinin Uygulamaları”, Vergi Sorunları, S. 201, Haziran 2005, s.132-140.
- GÜNAY Fehmi:** “Katma Değer Vergisi Uygulamasında Yeni Bir Tevkifat Sorumluluğu”, Vergi Sorunları, S. 182, Kasım 2003, s. 73-78.
- GÜNDAY Metin:** “1982 Anayasasına Göre İdari Yargı Denetiminin Kapsamı ve Sınırları”, I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi, Birinci Kitap, İdari Yargı, Ankara 1-4 Mayıs 1990.
- GÜNDAY Metin:** “Doç. Dr. Metin Günday’ın Yorumu”, Anayasa Yargısı 4, Ankara 1984, s. 272-276 (Yorum).
- GÜNDEŞLİ Ersan:** “Vergi Hukukunda Yoklama ve Vergi Tabanının Genişlemesi”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 17, Mayıs 2005, s. 51-59.
- GÜNDÜZ N. Kemal:** “Verginin Anayasal Çerçevesi”, Vergi Sorunları, S. 78, Mart 1995, s. 101-111.
- GÜNEŞ Gülsen – ŞİRİN Z. Ertunç:** “Vergi Ödevlisinin Hakları”, Vergi sorunları, S. 197, Şubat 2005, s. 135-145.
- GÜNEŞ Gülsen:** “Vergi Hukuku – Ana Çizgileriyle Bir Hukuk Dalının Cumhuriyet Dönemindeki Kuramsal ve Uygulamasal Gelişimine Eleştirisel Bakış”, Cumhuriyetin Kuruluşundan Bugüne Türk Hukukunun Seksen Yıllık Gelişimi, Sempozyum, 30-31 Ekim 2003, s. 63-92 (sempozyum).

- GÜRAN Adnan:** “Vergi Usul Kanunu’nda Zor Durum Sebebi İle Sürelerin Uzaması”, Yaklaşım, S. 153, Eylül 2005, s. 104-107.
- GÜVEN H. Sami:** “Yönetim Üzerinde “Hukuka Uygunluğun” ve “Yerindeliğin” Denetimi”, Uludağ Üniversitesi İktisat ve İdari Bilimler Dergisi, C. VI, S. 1, Nisan 1985, s. 145-155.
- GÜZEL Bayram – SİVRİKAYA Hamza:** “Takdir Komisyonu Kararları ve Mahkemelerin Yaklaşımı”, Yaklaşım, S. 150, Haziran 2005, s. 222-227.
- GÜZEL Bayram:** “Vergi Kanunlarındaki İstisna ve Muafiyetlere Ait Sınırlamalar ve Sınırlamalara Aykırı Olan Diğer Kanun Hükümlerinin Geçerlik Sorunu”, Yaklaşım, S. 106, Ekim 2001, s. 136-142.
- HEPER Fethi – AK Ahmet:** “Katma Değer Vergisi Kanunu’nda Yer Alan Oransal ve Sosyal Düzenlemelerin Avrupa Birliği Katma Değer Verisi Sistemi İle Karşılaştırılması–I, Yaklaşım, S. 123, Mart 2003, s. 15-18.
- HONDU Selçuk:** “Kanun Hükmünde Kararnameler ve Uygulaması, DD, yıl 18, S. 70-71, s. 33-46.
- HONDU Selçuk:** “Katma Değer Vergisi Yönünden Defter ve Belgelerin İncelemeye İbrazi ve Mücbir Sebepler”, DD, yıl 30, S. 101, 2000, s. 3-12.
- İPEK Selçuk:** “Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu’nda Yapılan Değişikler İle İlgili Değerlendirmeler”, Vergi Sorunları, S. 185, Şubat 2004, s. 130-135.
- KALABALIK Halil:** “İdare Hukukunda Takdir Yetkisi Kavramı ve Benzer Kurumlarla Karşılaştırılması”, GÜHFD, C. 1, S. 2, 1997, s. 205-232 (Takdir Yetkisi).
- KALABALIK Halil:** “İdarenin Takdir Yetkisinin Sınırları ve Yargısal Denetim”, GÜHFD, C. 1, S. 1, 1997, s. 172-211 (Sınırlar).
- KANETİ Selim:** “Türk Kamu Maliyesinin Anayasal Temelleri (I)”, İktisat ve Maliye Dergisi, C. XXXVI, S. 8, İstanbul 1989, s. 319-332 (Kamu Maliyesi).
- KARAASLAN Ali:** “Mukteza ve Yanılma”, Vergi Dünyası, S. 105, Mayıs 1990.
- KARADENİZ Salim:** “Vergi Mevzuatındaki Enflasyona İlişkin Düzenlemeler 5024 Sayılı Kanun İle yürürlükten Kaldırıldı mı?”, Yaklaşım, S. 135, Mart 2004, s. 88-94.
- KARAHANOĞULLARI Onur:** “İdari Takdir Yetkisinin Kullanılmasına İlişkin R(80)2 Sayılı Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi Tavsiye Kararı” AÜHFD, C. XLV, S. 3-4, 1996, s. 323-337.
- KARAKOÇ Yusuf:** “Vergi Yargılaması Hukuku Açısından Takdir Komisyonu Kararları”, Vergi Dünyası, S. 161, Ocak 1995, s. 110-116 (Takdir).

- KARAMAN Gülser:** “Vergi Kanunlarında Bakanlar Kuruluna Tanınan Yetkiler”, Maliye Dergisi, S. 66, Kasım – Aralık 1983, s. 3-15.
- KARAPINAR Aydın:** “Vergi Kanunu Kapsamında Enflasyon Muhasebesi Uygulaması”, Yaklaşım, S. 133, Ocak 2004, s. 270-273.
- KARATEPE Şükrü:** “İdarenin Takdir Yetkisi”, TİD, yıl 63, S. 392, Eylül 1991, s. 63-119.
- KARGIN Baha:** “Takdir Hakkının Şumûlü ve Sınırları”, İdare Dergisi, yıl 30, S. 256, Ocak-Şubat 1959, s. 11-21 (Sınırlar).
- KARGIN Baha:** “İdarenin Takdir Hakkı”, İdare Dergisi, yıl 28, S. 245, 1957, s. 71-84 (Takdir Hakkı).
- KARTAL Zihni:** “İdari Vergi Cezalarına Yargı Organlarının Yaklaşımı”, Vergi Dünyası, S. 207, Kasım 1998, s. 119-126.
- KARTALOĞLU Emre:** “Muktezaya Dayanarak İndirimli Oranda KDV Uygulanan Mal teslimi ve Hizmet İfalarının Genel Oranda KDV’ye Tabi Olduğunun Anlaşılması Durumunda KDV Tarhiyatı”, Yaklaşım, S. 148, Nisan 2005, s. 103-106.
- KARYAĞDI Nazmi:** “Zor Durum Nedeniyle Mühlet Verme”, Maliye Postası Dergisi, S. 461, 15 Kasım 1999, s. 41-45.
- KAYA Cemil:** “İdarenin Takdir Yetkisi ve Yargısal Denetim”, Prof. Dr. Nuri ÇELİK’e Armağan I, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, İstanbul 2001, s. 251-284.
- KAYA Cemil:** “Türk İdare Hukukunda İcrai Olmayan İdari İşlemler”, GÜHFD, C. 9, S. 1-2, Haziran-Aralık 2005, s. 251-285.
- KAYHAN Mehmet:** “Takdir Komisyonlarının İcrai Nitelikleri ve Hasım Konumlarının Hukuki Yönleri”, Mükellefin Dergisi, S. 123, Mart 2003, s. 84-93.
- KELECİOĞLU M. Aykut:** “Vergi Kanunları İle Bakanlar Kurulu’na Tanınan Yetkilerin Vergilemede Kanunilik ve Belirlilik İlkeleri Çerçevesinde İrdelenmesi”, Yaklaşım, S. 105, Eylül 2001, s. 159-166.
- KIRATLI Metin:** “Danıştayın İdarenin Takdir Yetkisini Denetlemesi ve Bağlaması”, Mülkiyeliler Birliği Dergisi, S. 6, 1967, s. 31-33.
- KIRBAŞ Sadık:** “Vergi Hukuku Yönünden Kanun Hükmünde Kararnameler”, Vergi Dünyası, S. 29, Ocak 1984, s. 35-42.
- KIRBAŞ Sadık:** “Çeşitli Yönleriyle Vergileme ve Türk Vergi Sistemi”, Sayıştay Dergisi, S. 3, 1991, s. 3-8 (Vergileme).
- KİRAZ Abdullah:** “Damga Vergisini Makbuz Karşılığı Ödemek Zorunda Olan Kurum ve Kuruluşların, Damga Vergisi Defteri Tutma ve Damga Vergisi Beyannamesi Verme Yükümlülüklerinin İrdelenmesi”, Vergi sorunları, S. 203, Ağustos 2005, s. 93-109.

- KOÇAK Bülent:** “KDV’de Yeni Sorumluluk Uygulaması”, Vergi Sorunları”, S. 186, Mart 2004, s. 140-186.
- KOÇAK Erdoğan:** “Türk Vergi İdaresi Üzerinde Düşünceler”, AÜSBF. Maliye Enstitüsü Konferansları, yıl 1968, s. 123-133.
- KORKUSUZ Mehmet:** “Mükelleflerin Vergi İdaresinden Yazılı Görüş (Mukteza) İsteme Hakkı”, Maliye Postası Dergisi, yıl: 17, S. 381, 15 Temmuz 1996, s. 52-56.
- KORKUSUZ Mehmet:** “Vergi Sistemimizde Uzlaşma Müessesesi ve Bugünkü Durumu Üzerine Bir Değerlendirme”, Yaklaşım, S. 79, Temmuz 1999, s. 74-79 (Uzlaşma).
- KORNPORST Bruno:** “Bağlı Yetki”, (Çev. : TUNCAY Aydın H.), TUNCAY Aydın H., **İdare Hukuku ve İdarî Yargının Bazı Sorunları**, Başbakanlık Basımevi, Ankara 1972, s. 159-182.
- KULU M. Bahattin,** “ÖTV Kanunu’nun Yetki Verdiği Konular ve Bunların Sınırı”, Yaklaşım, S. 118, Ekim 2002, s. 52-57.
- KUMRULU Ahmet G.:** “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, AÜHFD, C. XXXVI, S. 1-4, 1979, s. 147-162 (Anayasal Temel).
- KUMRULU Ahmet G.:** “Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım”, Prof. Dr. Akif Erginay’a 65’inci Yaş Armağanı, Ankara 1981, s. 647-668.
- KUMRULU Ahmet:** “Uzlaşmaya İlişkin Bir İctihatları Birleştirme Kararının Işığında Vergi Hukukunda Teori, Uygulama ve Öğretim”, DD, yıl 19, S. 72-73, 1989, s. 8-26 (Uzlaşma).
- KUZU Burhan:** “Kanun Hükmünde Kararnamelerin (KHK) Hukukî Niteliği Tabi Olacakları Rejim ve Kurallar Hiyerarşisindeki Yeri”, İHİD, yıl 4, S. 1-3, 1983, s. 83-93.
- KÜÇÜK Muzaffer:** “Motorlu Taşıtlar Vergisi Tarife Önerisi”, Vergi Dünyası, S. 293, Ocak 2006, s. 45-47.
- KÜÇÜK Muzaffer:** “Vergi Hukukunda Yorum”, Vergi Dünyası, S. 205, Eylül 1998, s. 133-142 (Yorum).
- KÜÇÜK Şaban:** “Gecikme Zammı Oranı Bakanlar Kurulu Kararı’yla %3’e İndirildi”, Yaklaşım, S. 148, Nisan 2005, s. 60-64.
- KÜTÜKÇÜ Abdullah:** “Bakanlar Kurulunun Vergi Yasalarında Anayasa 73/4’e Göre Sahip Olduğu Yetkiler”, Vergi Dünyası, S. 207, Kasım 1998, s. 127-143 (Bakanlar Kurulu).
- KÜTÜKÇÜ Abdullah:** “Gelir Vergisi Yasasının Mükerrer 123. Maddesi İle Bakanlar Kuruluna Tanınan Yetkiler ve Sonuçları”, Vergi Sorunları, S. 105, Haziran 1997, s. 123-136 (Gelir Vergisi).
- KÜTÜKÇÜ Abdullah:** “KHK’lar ve KHK’larla Yapılan Vergisel Düzenlemeler”, Vergi Sorunları, S. 139, Nisan 2000, s. 156-164 (KHK).

- NADAROĞLU Halil:** “Vergilemede Adalet”, Hukuk Araştırmaları, C. 5, S. 1-3, Ocak-Aralık 1990, s. 5-10.
- OCAKÇIOĞLU Bora:** “Bütçe Hakkının Kapsamına ve Gerçekleşmesine İlişkin Sorunlar (Yorum)”, **Çağdaş Anayasalarda Ekonomik ve Sosyal Haklar ve Ödevler (Uluslararası Seminer)**, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, İstanbul 5-6-7 Şubat 1982, s. 449-465.
- OFLAZ Mehmet:** “Hukuk Devleti’nin Bir Gereği Olarak Kanunilik İlkesi ve Bu İlkenin Vergi Hukuku’nda İfade Ettiği Anlam”, Yaklaşım, S. 151, Temmuz 2005, s. 270-272.
- OĞAN Mehmet Ali:** “Kazanılmış Hak Sorunu”, Ankara Barosu Dergisi, S. 4, 1976, s. 636-638.
- OĞURLU Yücel:** “İdari yaptırımlara Genel Bir Bakış ve İdari Yaptırım – Ceza Yaptırım Ayrımı”, AÜEHFD, C. III, S. 1, 1999, s. 143-194 (İdari Yaptırım).
- OĞURLU Yücel:** “İngiliz ve Türk İdare Hukuklarında İdari Faaliyetlerin Denetlenmesinde Ölçülülük İlkesinin Rolü Hakkında Bir Değerlendirme”, AÜEHFD, C. IV, S. 1-2, 2000, s. 147-180.
- OKTAR S. Ateş:** “Üzerinde Uzlaşılan Vergi ve Cezalar Hakkında Düzeltme Hükümlerinin Uygulanabilirliğine İlişkin Bir Değerlendirme”, Yaklaşım, S. 107, Kasım 2001, s. 50-52.
- ORTAÇ F. Rifat:** “Bir Servet Vergisi Olarak Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Son Düzenlemeler”, Yaklaşım, S. 99, Mart 2001, s. 49-53 (Motorlu Taşıtlar).
- ORTAÇ F. Rifat:** “Ekonomik Kayıpları Gidermek Amacıyla Düzenlenen Ek Vergi Uygulamasının Vergi Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi”, Türk Hukuk Dünyası, yıl 1, S. 1, Mayıs 2000, s. 29-34 (Ek Vergi).
- ORTAÇ F. Rifat:** “Kaynak Kullanımını Destekleme Fonunun Tahsili Yasal Değil”, Yaklaşım, S. 112, Nisan 2002, s. 18-20 (Fon).
- ORTAÇ F. Rifat:** “Noter Senedi İle Satılan Taşıtlarda Verginin Tahsili”, Yaklaşım, S. 73, Ocak 1999, s. 59-61 (Noter Senedi).
- ORTAÇ F. Rifat:** “Yarışma ve Çekilişler Sonucunda Ayni Olarak Verilen İkramiyelerde Fatura Değeri Kavramı”, Yaklaşım, S. 85, Ocak 2000, s. 24-27 (Fatura Değeri).
- OYTAN Muammer:** “Fransa, Almanya ve Türkiye’de Yasama Yetkisinin Devredilmesi ve Yürütme Organının kanun Hükmünde Kararname çıkarma Yetkisi”, Onar Armağanı, İÜ. Yayınları No : 2354, İÜHF Yayınları No : 530, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1977, s. 541-616 (Yasama Yetkisi).
- OYTAN Muammer:** “Türkiye’de İdari Yargı Denetiminin Sınırları”, TİD, yıl 57, S. 366, Mart 1985, s. 17-56 (Denetim).

- OZANSOY** Ahmet: “Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği”, Yaklaşım, S. 89, Mayıs 2000, s. 204-210.
- ÖCAL** Sait: “Vakıfların Vergilendirilmesi İle İlgili Genel Düzenlemeler”, Vergi Dünyası, S. 257, Ocak 2003, s. 38-45.
- ÖNER** Erdoğan: “5345 Sayılı Kanunla Gelir İdaresinde Öngörülen Düzenlemeler ve Değerlendirilmesi-I” Yaklaşım, S. 152, Ağustos 2005, s. 36-39 (Gelir İdaresi-I).
- ÖNER** Erdoğan: “5345 Sayılı Kanunla Gelir İdaresinde Öngörülen Düzenlemeler ve Değerlendirilmesi-II” Yaklaşım, S. 153, Eylül 2005, s. 38-44 (Gelir İdaresi-II).
- ÖNER** Erdoğan: “Emlâk Vergisinde Matrah Tespit Usullerinde Gelişmeler”, **Kamu Maliyesine Yeni Bakış (Teori ve Uygulama)**, Ankara 2006, s. 209-231 (Emlâk Vergisi).
- ÖRÜCÜ** Esin: “İngiltere’de İdarenin Sorumluluğu ve Yargısal Denetiminde Uygulanan Başlıca İdare Hukuku İlkeleri”, Onar Armağanı, İÜ. Yayınları No : 2354, İÜHF Yayınları No: 530, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1977, s. 629-676 (İngiltere).
- ÖRÜCÜ** Esin: “Büyük Britanya’da İdarenin Yargısal Denetimi”, II. Ulusal İdare Hukuku Kongresi İdari Yargının Dünyada Bugünkü Yeri, Ankara 10-14 Mayıs 1993, s. 254-276 (Britanya).
- ÖRÜCÜ** Esin: “Avrupa Hukukunda İdare Hukukunun Genel İlkeleri”, İHİD, yıl 9, S. 1-3 (Prof. Dr. Lütfi Duran’a Armağan Özel Sayısı), 1988, s. 243-253 (Avrupa).
- ÖZ** Ersan: “Vergilendirmede Kanunilik İlkesi ve Bütçe Kanunları”, Vergi Sorunları, S. 201, Haziran 2005, s. 141-149.
- ÖZ** N. Semih: “Vergilendirme Yetkisinin Dikey Paylaşımı ve Türkiye Uygulaması”, Vergi Sorunları S. 201, Haziran 2005, s. 21-41.
- ÖZBUDAK** Mehmet: “Vergi İdaresinden Yazılı Görüş (Özelge) İsteme”, Yaklaşım, S. 39, Mart 1996.
- ÖZBUDUN** Ergun: “1961 ve 1982 Anayasalarında Kanun Hükmünde Kararnameler”, Anayasa Yargısı 6, Ankara 1986, s. 227-238 (KHK).
- ÖZDEMİRCİ** Fahrettin: “Vergi Hukukunda Yorum”, Vergi Dünyası, S. 259, Mart 2003, s. 100-108.
- ÖZDEN** T. Murat: “Gelir Vergisi Kanunu’nun Mükerrer 123. Maddesinin Yürütme Organına Tanıdığı Yetkilerin Vergilendirme Yetkisi Açısından Değerlendirilmesi”, GÜİİBFD, C. 6, yıl 1990, S. 1, s. 279-288.
- ÖZEL** Salih: “Türk Vergi Hukukunda Yanılma-I”, Yaklaşım, S. 120, Aralık 2002, s. 14-19.

- ÖZEL** Salih: “Mücbir Sebep Halinde Vergi Cezaları ve Gecikme Faizi”, Yaklaşım, S. 127, Temmuz 2003, s. 12-15 (Mücbir Sebep).
- ÖZGENÇ** İzzet: “Tüzelkişinin Sorumluluk Ehliyeti Anayasa Mahkemesi’nin Bir Kararı Üzerine Düşünceler”, Reha POROY’a Armağan, İstanbul 1995, s. 319-344.
- ÖZGÜVEN** Mustafa – **ÖZGÜVEN** Ali Volkan: “Bir İç Genelgenin Sebep Olduğu Vergi Uyuşmazlıkları ve Sonuçları”, Vergi Sorunları, S. 201, Haziran 2005, s. 7-20.
- ÖZKAN** Cemali: “Vakıflara Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti Tanınması Uygulamasında Yeni Düzenleme – II”, Yaklaşım, S. 131, Kasım 2003, s. 174-180 (Yeni Düzenleme).
- ÖZKAN** Cemali: “Vakıflara Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti Tanınmasında Son Durum”, Yaklaşım, S. 115, Temmuz 2002, s. 121 (Son Durum).
- ÖZKAN** Murat: “Vergi Hukukunda Yorum”, Yaklaşım, S. 139, Temmuz 2004, s. 138-142.
- ÖZKAN** Murat: “Katma Değer Vergisinde Vergi Sorumluluğu”, Yaklaşım, S. 142, Ekim 2004, s. 181-188.
- ÖZKOL** Adil: “Almanya’da Yürütme Organının Düzenleme Yetkisi”, AÜHFD, C. XXVI, S. 3-4, 1969, s. 131-148.
- ÖZTÜRK TEKİN** Nuray – **TEKİN** M. Önder: “Vergi Ziyat Cezasının Hesaplanma Yöntemine İlişkin Hükmün İptaline Dair Anayasa Mahkemesi Kararı’nın Uygulanması ve Hukuki Sonuçları”, Yaklaşım, S. 156, Aralık 2005, s. 218-226.
- ÖZYER** Mehmet Ali: “Özel Tüketim Vergisinde Tecil ve Terkin Uygulaması”, Vergi Dünyası, S. 253, Eylül 2002, s. 14-19.
- ÖZYURT** Serkan: “Uzlaşma Komisyonlarının Yetkileri Sınırsız mıdır?”, Vergi Dünyası, S. 237, Mayıs 2001, s. 77-78.
- PAULY** Walter: “Birleşen Almanya’da İdari Yargının Yapısı ve Gelişimi”, II. Ulusal İdare Hukuku Kongresi İdari Yargının Dünyada Bugünkü Yeri, Ankara 10-14 Mayıs 1993, s. 60-67.
- PEHLİVAN** Osman: “Vergi Yönetiminin Kamu Yönetimi İçindeki Yeri”, Vergi Dünyası, S. 75, Kasım 1987.
- PEKDEMİR** Recep: “Enflasyon Muhasebesi mi? Yoksa Enflasyon Düzeltmesi mi?”, Yaklaşım, S. 135, Mart 2004, s. 24-29.
- PEKİNER** Visalettin: “İdarenin Takdir Yetkisi”, Ankara Barosu Dergisi, S. 4, 1961, s. 1-8.
- RAKICI** Cemil: “Türk Gelir Vergisi Sisteminde Yer Alan Bazı Muafiyet, İstisna ve İndirimlerin Değerlendirilmesi” Vergi Sorunları, S. 190, Temmuz 2004, s. 115-129.

- SABAN Nihal:** “4369’un Suç ve Ceza Sistemine Nasıl Bakmalıyız? – I”, Vergi Sorunları, S. 143, Ağustos 2000, s. 138-150 (I).
- SABAN Nihal:** “4369’un Suç ve Ceza Sistemine Nasıl Bakmalıyız? – II”, Vergi Sorunları, S. 144, Eylül 2000, s. 94-103 (II).
- SAĞLAM Fazıl:** “Kanun Hükmünde Kararname Çıkarma Yetkisinin Sınırları Uygulamanın Yaygınlaşmasından Doğabilecek Sorunlar”, Anayasa Yargısı 4, Ankara 1984, s. 261-271.
- SARAÇ Osman:** “Vergilemede Anayasal Denetim”, Yaklaşım, S. 124, Nisan 2003, s. 119-127.
- SARAÇOĞLU Fatih – ŞAHAN Özgür:** “Vergi Hukukunda Özelgeler ve Neden Olduğu Sakıncalar”, Mali Kılavuz, yıl 7, S. 28, Nisan-Haziran 2005, s. 143-147.
- SARAÇOĞLU Fatih:** “Bütçe Kanunu ile Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılabilir mi?”, GÜİİBFD, yıl 1999, S. 3, s. 59-63.
- SARISU Ekrem:** “ÖTV Artışına Yargı Freni”, Yaklaşım, S. 139, Temmuz 2004, s. 272-276.
- SAVAŞ Vural F.:** “İktidar ve Ekonomi: 1982 Anayasasının Eleştirisi”, Maliye Yazıları, S. 22, Ocak – Şubat 1990, s. 7-12.
- SEKDUR Mahmut:** “Gecikme Faizleri İçin İhtiyati Tahakkuk Yoluna Gidilebilir mi?”, Yaklaşım, S. 106, Ekim 2001, s. 192-195.
- SELÇUK M. Rıdvan:** “Danıştay, Kullanılmış Binek Otomobiller ve İnsan Taşımaya Mahsus Diğer Motorlu Taşıtların İthalatında KDV Oranının %1 Olarak Uygulanmasını Öngörüyor”, Yaklaşım, S. 138, Haziran 2004, s. 156-160.
- SEVGİ Şuayip:** “Vergi Hukuku’nda Mukteza”, Vergi Sorunları, S. 197, Şubat 2005, s. 50-54.
- SEVİĞ Veysi:** “Vergi Hukukunda Yargı Kararları Yorum ve İspat”, İktisat ve Maliye, C. XXXI, S. 4, Temmuz 1984, s. 171-178.
- SOLAK Mehmet Zeki:** “Enflasyon Düzeltmesi Mükelleflere Ek Vergi Yüğü Getirir mi?”, Vergi Sorunları, S. 188, Mayıs 2004, s. 80-88.
- SOLAK Mehmet Zeki:** “Enflasyon Düzeltmesi ve İlgili Tebliğ Taslağının Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları, S. 185, Şubat 2004, s. 78-87.
- SONSUZOĞLU Elif:** “Vergi Ziyat Cezasının Anayasa Mahkemesince İptali ve Yarattığı Yeni Sorunlar”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 24, Aralık 2005, s. 33-42.
- SOYDAN Billur Yaltı:** “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak”, Vergi Sorunları, S. 119, Ağustos 1998, s. 98-118 (Adalet).

- STRAUSS** Peter L.: “Amerikan (İdari) Devletinde Hukukun Üstünlüğü”, II. Ulusal İdare Hukuku Kongresi İdari Yargının Dünyada Bugünkü Yeri, Ankara 10-14 Mayıs 1993, s. 84-101.
- SÜRBEHAN** Sadrettin: “İdarede Takdir Hakkı”, TİD, yıl 41, S. 325, Temmuz-Ağustos 1970, s. 77-106.
- ŞAHİN** Melike Betül: “Tarhiyat Öncesi ve Sonrası Uzlaşma Yönetmeliklerinde Dikkate Alınması Gereken Hususlar”, Vergi Sorunları, S. 125, Şubat 1999, s. 117-121.
- ŞAHİNOK** Aynur: “Her Yönüyle ve Mukayeseli Olarak Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi”, **İdare Hukuku ve İdarî Yargı İle İlgili İncelemeler II**, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları, No: 26, Ankara 1978, s. 220-281.
- ŞEKER** Sakıp: “Yatırım İndirimi Uygulamasında Mal ve Hizmet Üretim Yeri Kavramı”, Yaklaşım, S. 143, Kasım 2004, s. 133-140 (Yatırım İndirimi).
- ŞEKER** Sakıp: “Uzlaşma ve Uzlaşmanın Sonuçları”, Vergi sorunları, S. 50, 1991/4, s. 38-51 (Uzlaşma).
- ŞENAL** Murat – **ATAY** Tezcan: ““Bazı Kanunlarda ve 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname’de Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile Yapılan Değişiklikler”, Yaklaşım, S. 140, Ağustos 2004, s. 51-65.
- ŞENGÖZ** Yusuf: “Vergi Hukukunda Uzlaşmanın Sonuçları – II”, Yaklaşım, S. 125, Mayıs 2003, s. 130-135.
- ŞENYÜZ** Doğan: “Vergi Ziyai suçunun Cezasının Hesaplanmasında Güncelleştirme Payına İlişkin İdari Yorumların Değerlendirilmesi”, Yaklaşım, S. 120, Aralık 2002, s. 29-36 (Vergi Ziyai).
- ŞİRİN** Z. Ertunç: “5228 Sayılı Yasa İle Kurumlar Vergisi Yasası’nın İstisna ve İndirim Hükümlerinde Yapılan Düzenlemeler – Bu Çerçeve Oluşan Yeni Sistem”, Vergi Sorunları, S. 193, Eylül 2004, s. 235-248.
- ŞİŞMAN** Bülent: “Vergi Hukukunda Yorum ve Öğeleri”, Vergi Dünyası, S. 252, Ağustos 2002, s. 69-73.
- TAN** Turgut: “Ekonomik İdari Kararların Yargısal Denetimi”, AİD, C. 8, S. 2, Haziran 1975, s. 33-49 (Ekonomik).
- TAN** Turgut: “Ekonomik Hukuk ve Ekonomik Kamu Hukuku”, AİD, C. 5, S. 1, Mart 1972, s. 15-42 (Ekonomik Hukuk).
- TAN** Turgut: “1982 Anayasası Yönünden Yürütme Görevi ve Yetkisinin Niteliği (Güçlü Devlet Ya Da Güçlü Yürütme)”, Anayasa Yargısı 1, Ankara 1984, s. 31-47 (Güçlü Yürütme).
- TANRIKULU** Abdurrahim: “Kamu Alacaklarında Teminat Kurumu”, Vergi Sorunları, Şubat 1984/I, s. 32-51.

- TANRIKULU Abdurrahim:** “Kamu Alacaklarının Korunması İle İlgili İki Önemli Kurum; İhtiyati Haciz – İhtiyati Tahakkuk”, Vergi Sorunları, S. 7, Nisan 1983, s. 47-65.
- TANRIKULU Lütü:** “Özelgeler (Muktezalar) Üzerine...”, Vergi Dünyası, S. 163, Mart 1995, s. 19-26.
- TAVŞANCI Aykut:** “Yürütme Organının Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası”, Vergi Sorunları, S. 189, Haziran 2004, s. 148-156 (Yürütme Organı).
- TAVŞANCI Aykut:** “Vergilendirme Yetkisinin Anayasal Sınırları ve 1982 Anayasası” Vergi Sorunları, S. 203, Ağustos 2005, s. 134-151 (Vergilendirme Yetkisi).
- TAYFUR Ersin:** “4811 Sayılı Vergi Barışı Kanununda Yer Alan “Vergi İncelemesi ve Tarhiyat Yapılmayacak” Lafzının Anlamı ve Uygulaması”, Vergi Dünyası, S. 272, Nisan 2004, s. 147-151.
- TEKBAŞ Abdullah – ÖZ Ersan:** “Görev tazminatını Vergiden İstisna Eden Düzenlemelerin Vergilerin Kanuniliği İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları, S. 178, Temmuz 2003, s. 176-185.
- TEKBAŞ Abdullah:** “Türk Hukukunda Bakanlar Kurulu Kararları”, TİD, yıl 74, S. 437, Aralık 2002, s. 39-79 (Kararlar).
- TEKBAŞ Abdullah:** “Türk Hukukunda Bakanlar Kurulu Kararlarının Denetimi”, TİD, yıl 75, S. 441, Aralık 2003, s. 267-284 (Denetim).
- TEKBAŞ Abdullah:** “Vergi Hukukunda Kanun Hükmünde Kararnamelerle Düzenleme Yapılması”, Vergi Sorunları, S. 180, Eylül 2003, s. 159-173 (KHK).
- TEKİN Cem:** “Vergi İdaresinin Yayınladığı Genel Tebliğlerin Dava Konusu Edilmesi”, Vergi Sorunları, S. 179, Ağustos 2003, s. 100-109.
- TEKİN Cem:** “Teşvik Belgeli Yatırımlarda, Yatırım İndirimi Uygulamasının Başlangıcı ve Özellikli Durumlar”, Yaklaşım, S. 113, Mayıs 2002, s. 144-147.
- TEZİÇ Erdoğan:** “Yasama Yetkisi ve Kanun Hükmünde Kararnameler”, AİD, C. 5, S. 1, Mart 1972, s. 3-14 (Yasama).
- TOLON Kemal Doğu:** “İptal ve Tam Yargı Davalarında Kazanılmış Hak”, İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler III, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları, No: 29, Ankara 1980, s. 163-209.
- TOSUN Öztekin:** “Yürütme Organlarının Koyduğu Kaidelere Aykırılıkların Cezalandırılması”, İÜHFİM, C. XXVIII, S. 2, 1962, s. 349-366.
- TUNCER Selahattin:** “Gelir İdaresi Başkanlığı”, Yaklaşım, S. 152, Ağustos 2005, s. 9-15 (Gelir İdaresi).

- TUNCER** Selahattin: “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma”, İktisat ve Maliye, C. XXXIV, S. 2, Nisan 1987, s. 70-77.
- TUNCER** Selahattin: “Terkin ile İlgili Usul Hükümleri”, Yaklaşım, S. 118, Ekim 2002, s. 17-21 (Usul Hükümleri).
- TUNCER** Selahattin: “Türk Vergi Sisteminde Terkin Hükümleri”, Yaklaşım, S. 116, Ağustos 2002, s. 19-25 (Terkin Hükümleri).
- TUNCER** Selahattin: “Vergi Hukuku Açısından Terkin”, Yaklaşım, S. 114, Haziran 2002, s. 11-15 (Terkin).
- TUNCER** Selahattin: “Vergi Kanunlarının Geriye Yürümezliği”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 13, Ocak 2005, s. 9-20 (Geriye Yürümezlik).
- TUNCER** Selahattin: “Vergi Uyuşmazlıklarının Uzlaşma Yoluyla Çözümlemesi”, İstanbul Barosu Dergisi, C. 62, S. 4-6, 1988, s. 189-220 (Uzlaşma).
- TUNÇ** Hasan – **ATAY** Ender Ethem: “Kamu Hukukunda Eşitlik İlkesi”, Türk Hukuk Dünyası, yıl 1, S. 1, Mayıs 2000, s. 47-58.
- TÜRKKOT** Mustafa: “Uzlaşma Müessesesi ve Değerlendirmeler”, Vergi Sorunları, S. 199, Nisan 2005, s. 23-28.
- TÜRKKOT** Mustafa: “Vergi Uygulamalarında Sürelerin Uzaması Bakımından Mücbir Sebep – Zor Durum”, Vergi Sorunları, S. 197, Şubat 2005, s. 37-43 (Süreler).
- TÜRKKOT** Mustafa: “Zor Durum Kapsamındaki Mükelleflere Sağlanan Kolaylıklar”, Yaklaşım, S. 139, Temmuz 2004, s. 60-67.
- UFUK** M. Tahir: “Vergi Hukukunda Terkin”, Yaklaşım, S. 122, Şubat 2003, s. 72-75.
- UFUK** M. Tahir: “Vergi Hukukunda Yorum ve Kıyas”, Yaklaşım, S. 101, Mayıs 2001, s. 102-106 (Yorum).
- UFUK** M. Tahir: “Vergi Hukukunda Sorumlulukla İlgili Düzenlemelerin Esasları”, Yaklaşım, S. 111, Mart 2002, s. 63-67 (Sorumluluk).
- UFUK** Mehmet Tahir: “5024 Sayılı Kanunla Yürürlüğe Giren Enflasyon Düzeltmesi Nedeniyle Uygulamasına Son Verilen Müesseseler”, Yaklaşım, S. 139, Temmuz 2004, s. 73-77 (5024 sayılı Kanun).
- UYANIK** Namık Kemal: “Genel Tebliğler ve Muktezalar”, Vergi Dünyası, S. 242, Ekim 2001, s. 66-73.
- ÜNGÖRMÜŞ** Ayhan – **GÖZLÜKLÜ** Burçin: “Yatırım İndirimi Konusunda Özellik Arz Eden Hususlar”, Vergi Dünyası, S. 256, Aralık 2002, s. 80-100.
- ÜNVER** Musa Kazım: “Yatırım İndirimi Uygulaması Kapsamında Hizmet Üretim Yeri Tanımlaması”, Yaklaşım, S. 150, Haziran 2005, s. 80-86.

- ÜNVER** Musa Kazım: “Vergi İncelemesinin Tanımı ve Önemi İle Maliye Politikaları İçerisindeki Yeri”, Yaklaşım, S. 138, Haziran 2004, s. 136-140 (İnceleme).
- ÜREL** Gürol: “Uzlaşma”, Mükellefin Dergisi, S. 83, Kasım 1999, s. 74-83.
- ÜSTÜN** Ümit Süleyman: “Cezaî Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usûlü”, SÜHFD, C. 9, S. 3-4, 2001, s. 299-329 (Cezaî Yaptırım).
- ÜSTÜN** Ümit Süleyman: “Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından İhtiyatî Haciz ve İhtiyatî Tahakkuk Kurumları – I”, Vergi Sorunları, S. 187, Nisan 2004, s. 154-163 (Haciz).
- ÜSTÜN** Ümit Süleyman: “Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından İhtiyatî Haciz ve İhtiyatî Tahakkuk Kurumları – II”, Vergi Sorunları, S. 188, Mayıs 2004, s. 124-129 (Tahakkuk).
- ÜSTÜN** Ümit Süleyman: “Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından Teminat Kurumu”, Vergi Sorunları, S. 182, Kasım 2003, s. 146-156 (Teminat).
- ÜSTÜN** Ümit Süleyman: “Vergi Hukuku İle İlgili Anayasal İlkeler”, SÜHFD, C. 11, S. 1-2, 2003, s. 253-273 (İlkeler).
- WEBER-GRELLET** Heinrich: “Parçalanmış Modern Toplumda Hukukun İşlevi – Vergi Hukuku Örneğinde –” (Çev.: BAŞARAN YAVAŞLAR Funda), İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 1, S. 1-2, Haziran 2002, s. 205-218.
- YAĞMURLU** Tahsin: “Vergi Cezaları ve Hukuki Durumu”, **İdare Hukuku ve İdarî Yargı İle İlgili İncelemeler II**, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları, No: 26, Ankara 1978, s. 282-329.
- YALTI** Billur: ““1923’ten 2003’e “Kazandıklarımız”: “Cumhuriyet Hukuku” “Kazanamadıklarımız”: “Hukukun Cumhuriyeti” Vergi Hukukunda Geldiğimiz Yere Yakın Tarihten Bakmak: Panaromik Bir Çalışma”, Cumhuriyetin Kuruluşundan Bugüne Türk Hukukunun Seksen Yıllık Gelişimi, Sempozyum, 30-31 Ekim 2003, s. 93-117.
- YANIK** Zeki: “Mücbir Sebep Halinde Zayi Belgesinin Önemi”, Yaklaşım, S. 126, Haziran 2003, s. 34-37.
- YARSUVAT** Duygun: “Yürütme Organının Koyduğu kaidelerle Suç İhdası ve 1961 Anayasası”, İÜHFM, C. XXIX, S. 3, 1963, s. 540-559.
- YAYLA** Yıldızhan: “İdarenin Takdir Yetkisi”, İÜHFM, C. XXX, S. 1-2, (Ord. Prof. Dr. Halil Arslanlı Hatıra Sayısı), 1964, s. 201-211 (Takdir Yetkisi).
- YAYLA** Yıldızhan: “Prof. Dr. Yıldızhan Yayla’nın Yorumu”, Anayasa Yargısı 1, Ankara 1984, s. 48-54 (Yorum).

- YAYLA** Yıldızhan: “Maksat Unsuru, Takdir Yetkisi ve Anayasa Mahkemesi”, İÜHFİM, C. XXX, S. 3-4, Prof. Dr. Naci Şensoy Hatıra Sayısı, s. 1034-1048 (Maksat Unsuru).
- YERCİ** Cahit: “Vergi Ziyat Cezasının İptali”, Vergi Sorunları, S. 207, Aralık 2005, s. 15-24.
- YERELİ** Ahmet Burçin – **MERİÇ** Metin: “Vergilendirme Yetkisi ve Kamu Kaynaklarının Etkin Kullanımı”, Maliye Yazıları, S. 35, Nisan-Haziran 1992, s. 63-73.
- YERELİ** Ahmet Burçin: “Vakıfların Vergi Muafiyeti ve Üç Hukuki Yanlış”, Vergi Sorunları, S. 184, Ocak 2004, s. 106-116.
- YERLİKAYA** G. Kürşat: “Vergi Borcuna Mukabil “Hamile Yazılı Senedin” Teminat Olarak Gösterilmesi”, Vergi Sorunları, S. 197, Şubat 2005, s. 146-160 (Teminat).
- YEŞİLYURT** Eren: “Milli Eğitim Bakanlığına Bağlı Eğitim Kurumlarına Yapılan Bilgisayar Bağışlarında Katma Değer Vergisi İstisnası”, Vergi Sorunları, S. 201, Haziran 2005, s. 92-96.
- YILDIRIM** Ramazan: “İptal Davalarının Objektifliği ve İdarenin Takdir Yetkisine İlişkin Danıştay 8. Dairesinin Bir Kararının Değerlendirilmesi”, KHUKA Kamu Hukuku Arşivi, C. VIII, S. 1, Mart 2005, s. 25-28.
- YILDIRIM** Turan: “Kanun Hükmünde Kararname Uygulaması”, Hukuk Araştırmaları, yıl 1995, C. 9, S. 1-3, s. 73-90 (KHK).
- YILDIRIM** Turan: “Anayasa Mahkemesi Kararlarında Yürütme Organı (1982 Anayasası Döneminde)”, Hukuk Araştırmaları, C. 1, S. 3, Eylül-Aralık 1986, s. 33-38.
- YILDIZ** Murat A.: “Özelge (Mukteza) Kavramı ve Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları, S. 123, Aralık 1998, s. 41-45.
- YILMAZ** Güneş: “Verginin Yasallığı İlkesi ve Bir Anayasa Mahkemesi Kararı Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları, S. 177, Haziran 2003, s. 194-206 (Yasallık).
- YILMAZ** Güneş: “Vergilemede Adalet Nasıl Sağlanabilir?”, Vergi Sorunları, S. 185, Şubat 2004, s. 144-151 (Adalet).
- YILMAZ** Kazım: “Aramalı İncelemeye İlişkin Bazı Konular”, Yaklaşım, S. 130, Ekim 2003, s. 180-184.
- YUMUŞAK** Halil İbrahim: “Vergi Ziyat Cezası ile İlgili Anayasa Mahkemesi Kararının Yarattığı Sorunlar”, Vergi Dünyası, S. 292, Aralık 2005, s. 26-29.
- YÜREKLİ** Sabahattin: “Bakanlar Kurulu’nun Vergilendirme Yetkisi”, GÜHFD, C. 1, S. 2, Aralık 1997, s. 281-292.
- YÜZBAŞIOĞLU** Necmi: “Anayasa Mahkemesi’nden Sonra Vergi Ziyat Cezası”, Vergi Dünyası, S. 293, Ocak 2006, s. 8-10.

ZANOBINI Guido: “İdari Ceza Hukukunda Kıstas Meselesi” (Çev.: GÜNAL Yılmaz), AÜSBFD, C. XVIII, S. 3-4, Eylül – Aralık 1963, s. 301-318 (İdari Ceza).

DİĞER KAYNAKLAR

Cumhuriyetin Kuruluşundan Bugüne Türk Hukukunun Seksen Yıllık Gelişimi: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 538, 30-31 Ekim 2003 Sempozyum.

Vergi Hukukundaki Gelişmeler: Gelirler Genel Müdürlüğü, 7-10 Ekim 1991 Marmaris.

DOĞAN D. Mehmet: **Büyük Türkçe Sözlük**, Bahar Yayınları, İstanbul (yayın yılı yok).

GAZETE MAKALELERİ

DOĞRUSÖZ A. Bumin: “Bankalardan Ödeme Zorunluluğu – I”, Dünya Gazetesi, 4.7.2005.

DOĞRUSÖZ A. Bumin: “Enflasyon Düzeltmesi ve Hukuk Devleti”, Dünya Gazetesi, 19.7.2004.

DOĞRUSÖZ A. Bumin: “Vakıflara Vergi Muafiyeti”, Dünya Gazetesi, 8.9.2003 (Vakıf).

DOĞRUSÖZ A. Bumin: “Vergi Yasaları Değişiklikleri ve Hukuk Devleti”, Dünya Gazetesi, 22.12.2003.

DOĞRUSÖZ A. Bumin: “Yeni Vergi Kanunu ve Anayasa’ya Aykırılıklar”, Dünya Gazetesi, 29.12.2003 (Yeni Vergi Kanunu).

DOĞRUSÖZ A. Bumin: “Vergi Konusunda Bakanlar Kurulu’nun Yetkilendirilmesinde Anayasal Çelişki”, Dünya Gazetesi, 29.8.2002 (Anayasal Çelişki).

İLERİ Yusuf: “Enflasyon Düzeltmesine Zorunlu Geçiş”, Dünya Gazetesi, 2.3.2004 (Enflasyon Düzeltmesi).

KIZILOT Şükrü: “Otomobildeki ÖTV Artışı İndirilebilir”, Hürriyet Gazetesi, 6.11.2004 (ÖTV).

KUMCU Ercan: “Vergi Toplamanın Adabı”, Hürriyet Gazetesi, 16.3.2004.

SAĞLAM Erdoğan: “Bazı Kurumların KDV Sorumluluğu Genişledi” Milliyet Gazetesi Business Eki, 2.11.2003.

SEVİĞ Veysi: “Endeksleme Nedir?”, Dünya Gazetesi, 1.11.2002.

YILDIZ İ. Hüseyin: “Tuzun da Koktuğu Yer”, Akşam Gazetesi, 29.10.2003.

İTERNET KAYNAKLARI**

- DÖNMEZ** Recai: “Tecil Kurumunun Hukuki Niteliği, Unsurları ve Kamu Alacaklarının Tecilinde İdarenin Takdir Yetkisi”, <http://home.anadolu.edu.tr/~rdonmez/tecil.htm> (Tecil).
- OTT** Katarina : “Tax Administration Reform In Transition : The Case Of Croatia”, <http://www.internationalbudget.org/cdrom/papers/tax/croatiatax.htm>
- YERLİKAYA** Gökhan Kürşat: “Bütçe Kanunu İle Vergi Kanunlarında Düzenleme Yapılması”, e-akademi (internet dergisi), <http://www.e-akademi.org/makaleler/kursat-pr.htm>
- “Tax Administration”: <http://www1.worldbank.org/publicsector/tax/theme4.html>
- “Vergi Özel İhtisas Raporu”: Devlet Planlama Teşkilatı, Ankara 2001, <http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/oik608.pdf>
- <http://www.anayasa.gov.tr>
- <http://www.ankara.gov.tr>
- <http://www.danistay.gov.tr>
- <http://www.gib.gov.tr> (<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf>)
- <http://www.mtk.gov.tr>
- <http://www.die.gov.tr> (<http://www.tuik.gov.tr>)

** İnternet kaynaklarının son erişim ve kontrol tarihi 1.5.2006’dır.