

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU(VERGİ HUKUKU)
ANABİLİM DALI

**VERGİLENDİRME ALANINDA
BAKANLAR KURULU'NA VERİLEN
YETKİLER VE SINIRLARI
-YARGI KARARLARI IŞIĞINDA BİR İNCELEME-**

Yüksek Lisans Tezi

Yunus Emre YILMAZOĞLU

Ankara-2008

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU(VERGİ HUKUKU)
ANABİLİM DALI

**VERGİLENDİRME ALANINDA
BAKANLAR KURULU'NA VERİLEN
YETKİLER VE SINIRLARI
-YARGI KARARLARI IŞIĞINDA BİR İNCELEME-**

Yüksek Lisans Tezi

Yunus Emre YILMAZOĞLU

Tez Danışmanı:

Prof. Dr. Ahmet G. KUMRULU

Ankara-2008

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU (VERGİ HUKUKU)
ANABİLİM DALI

**VERGİLENDİRME ALANINDA
BAKANLAR KURULU'NA VERİLEN
YETKİLER VE SINIRLARI
-YARGI KARARLARI IŞIĞINDA BİR İNCELEME-**

Yüksek Lisans Tezi

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Ahmet G. KUMRULU

Tez Jürisi Üyeleri:

Adı ve Soyadı:

İmzası:

.....
.....
.....
.....
.....
.....

.....
.....
.....
.....
.....
.....

Tez Sınavı Tarihi:.....

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER	III
KISALTMALAR	VI
GİRİŞ	VII

BİRİNCİ BÖLÜM

KONUNUN KURAMSAL TEMELLERİ VE GELİŞİMİ

A) VERGİLERİN YASALLIĞI İLKESİNE TARİHİ BİR BAKIŞ	14
B) CUMHURİYET DÖNEMİ ANAYASALARINDA YER ALAN DÜZENLEMELER.....	16
C) DOKTRİN ve YARGI KARARLARINDA İLKENİN YERİ.....	20
1) İLKE VE KAPSAMI	20
2) İLKENİN İKİLİ YANSIMASI.....	25
3) VERGİSEL YASAMA İŞLEMİNİN İÇERİĞİ.....	27

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİLENDİRME ALANINDA BAKANLAR KURULU'NUN DÜZENLEME YETKİLERİ

A) ANAYASAL DAYANAKLAR AÇISINDAN İRDELEME	35
1) ANAYASAL YETKİ DEVRİ VE HUKUKİ İŞLEM	35
2) KANUN HÜKMÜNDE KARARNAMELERİN ÖZEL KONUMU	40
a) Düzenleme Yetkisi ve Fonksiyon Gasbı.....	42
b) Vergilendirme Alanında Kanun Hükmünde Kararname Örnekleri.....	45
3) ANAYASA'NIN 167'İNCİ MADDESİ KAPSAMINDA DÜZENLEME YETKİSİ	56
4) OLAĞAN DIŞI ANAYASAL REJİMLER VE YETKİ	60
a) Olağanüstü Haller	60

b) Sıkıyönetim (Seferberlik ve Savaş) Halleri	61
5) YEREL YÖNETİMLERDE DÜZENLEME YETKİSİ	65
6) KAMU KURUMU NİTELİĞİNDEKİ MESLEK KURULUŞLARI VE YETKİ.....	66
B) BAKANLAR KURULU'NA TANINAN DEĞİŞİK DÜZENLEME YETKİLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI	69
1) YETKİLİ ORGAN	69
2) YETKİNİN HUKUKİ TEMELİ.....	70
3) YETKİNİN SINIRI.....	71
4) YETKİ KULLANIMI VE İŞLEM TÜRÜ	72
5) AMAÇ UNSURU	74
6) YETKİ KULLANIMI VE YARGISAL DENETİM	76

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BAKANLAR KURULU'NUN DÜZENLEME YETKİSİNİN SINIRLARI

A) YETKİ VEREN YASAYA DAİR SINIRLAR	78
1) DÜZENLEME YETKİSİ VERİLMESİNİN NEDENİ	81
2) YASAL SINIRLARIN İRDELENMESİ.....	83
a) Kamu Geliri Türü ve Unsurları Açısından.....	89
b) Anayasal Sınırları Aşan Yetki Örnekleri	90
ba) Maktu Vergilerde Değişiklik Yetkisi	90
bb) Alt ve Üst Sınırlarda Değişiklik Yetkisi	97
bc) Anayasa Hükmünde Sayılan Unsurlar ile İlgili Olmayan Tutarlarda ya da Oranlarda Yetki	100
bd) Alt ve Üst Sınırlar Arasında Değişiklik Yetkisinden Farklı Yetkiler.	102
be) Vergi Matrahını Belirleyen Farklı Unsurlarda Yetkiler.....	106
bf) Vergilendirme İşlemlerine Dair Yetkiler.....	109
bg) Terkin Edilecek Oranı Belirleme Yetkisi	112
c) “Usul ve Esaslar” da Maliye Bakanlığı’nın Tespit Yetkisi.....	113
d) Maliye Bakanlığı’nın Diğer Yetkileri.....	116
e) Maliye Bakanı’nın Kısmi Af Yetkisi	117

f) Vergi Suç ve Cezalarında Yetki	118
g) Şekil Unsurlarında Yetki	121
h) Hukuki Güvenlik-Belirlilik ve Ölçülülük İlkeleri ile Yetki Karşılığı	124
ı) Yönlendirici Bir Ölçüt Olarak Sosyal Devlet İlkesi	129
j) Değerlendirme	130
B) DÜZENLEYİCİ İŞLEM AÇISINDAN SINIRLAR.....	132
1) GENEL SINIRLAR.....	132
2) DANIŞTAY UYGULAMASI.....	134
a) Vergi Kolaylıkları Konusunda	134
b) Vergiyi Doğuran Olay Konusunda	142
c) Hukuki Güvenlik İlkesi Konusunda.....	143
d) Şekli Ödevler Konusunda	147
3) TAKDİR YETKİSİNE ÇİZİLEN SINIRLAR	151
a) Vergi-Stopaj Oranlarında Yetki ve Sıfır Olarak Belirlenen Oranlarda Verginin Kaldırılması Tartışması.....	153
b) İstisna ve İndirimlerde Yetki	157
c) Yetkinin Sürekli Üst Sınırdan Kullanılması Sorunu.....	159
d) Yatay-Dikey Eşitlik İlkeleri ve Takdir Yetkisinin Konumu.....	160
e) Amaç Unsuru, Gerekçe ve Özel Koşullar Açısından Yetki.....	171
f) Değerlendirme	172
 SONUÇ	 176
KAYNAKÇA.....	180

KISALTMALAR

AÜHFD	Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
AÜSBF	Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi
AYMK	Anayasa Mahkemesi Kararı
a.g.e.	adı geçen eser
a.g.m.	adı geçen makale
b.	bent
bkz.	bakınız
E:	Esas Numarası
f.	fıkra
K:	Karar Numarası
m.	madde
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
s.	sayfa
v.b.	ve benzeri
v.d.	ve devamı

GİRİŞ

Vergi ve vergi benzeri mali yükümlölükler, devletin görevlerini yerine getirebilmek için gerçekleştireceği harcamaların finansmanına yönelik olup, aynı zamanda, gelir ve servet dağılımındaki eşitsizliğin giderilmesi gibi mali olmayan (sosyal) amaçları da bünyesinde barındırır. Kamu harcamalarının finansmanı için kamu geliri elde edilmesi ve kamusal kaynakların yeniden bölüşölmesi gibi amaçlar, bir yandan bireylerin temel hak ve özgürlüklerine müdahaleyi gerektirirken, diğer yandan birtakım anayasal ve yasal güvencelerin sağlanması zorunlu kılmaktadır.

1982 Anayasası'nın “*Vergi Ödevi*” başlığını taşıyan 73'üncü maddesi, kamu giderlerini karşılamak amacıyla yükümlölü olabilecek kişilere yüklenecek mali yükümlölüklere ilişkin çeşitli ilkeler öngörmekte ve hem kişilere hem de devlete çeşitli sorumluluklar yüklemektedir:

“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlölüdür.

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

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlölükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.”¹

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin düzenlemelerin yasa ile yapılması, vergi yükünün genel bir katılma payı olması nedeniyle kişiler arasında dengeli ve eşit dağıtılması, vergilerin adalet ve hakkaniyet ölçülerine uygun, açık, anlaşılabilir, belirgin oranlar ve öğeler içermesi, Anayasa’nın anılan maddesinden çıkartılabilen temel vergilendirme ilkeleri olarak karşımıza çıkmaktadır.²

Vergi alma konusunda hukuki ve fiili güç³ olarak tanımlanan vergilendirme yetkisini kullanarak devletin, bireylerin özgürlük alanına müdahale etmesi, devlet ile bireyi karşı karşıya getirmektedir.⁴ İşte bu yüzden, devlete vergi alma ödevi bağlı bir yetki olarak yüklenirken, bireyi de devlete karşı korumak amacıyla, “vergilerin yasallığı” ilkesi benimsenmiştir.⁵ Bu noktada vergilerin yasallığı ilkesinin, iki boyutu

¹ <http://www.anayasa.gov.tr/images/loaded/kitap/1982ana.doc>

² KARABULUT, Şehnaz Gençay, Vergilendirme Konusunda Bakanlar Kuruluna Tanınan Düzenleme Yetkisi ve Yargısal Denetimi, **Danıştay ve İdari Yargı Günü 136. Yıl Sempozyumu**, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları, No: 71, Ankara 2004, s: 118

³ ÇAĞAN, Nami “Türk Anayasası Açısından Vergilendirme Yetkisi”, **Anayasa Mahkemesi Yayın No: 4**, Ankara, 1984, s: 171; KARABULUT, a.g.m, s: 118

⁴ KARABULUT, a.g.m, s: 118

⁵ YILMAZ, Güneş, “Vergilerin Yasallığı İlkesi ve Bir Anayasa Mahkemesi Kararı Çerçevesinde Değerlendirmesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı:177, Haziran 2003, s: 195-196;

karşımıza çıkmaktadır: İlk boyutta, vergilerin yasallığı ilkesi, birey için bir güvence oluşturur. İkinci boyutta ise, kamu harcamalarının finansmanı amacıyla, vergi yükünü adaletli ve dengeli bir şekilde yayarak, herkesten mali gücüne göre vergi toplamakla yükümlü olan devlet, bu yetki ve ödevini, verginin ana öğelerini bütünüyle içeren bir vergi yasasına dayanarak yerine getirmek zorundadır.⁶

Vergilerin yasallığı ilkesinin, vergilendirme sürecinde birey-devlet ilişkileri açısından bu denli gerekli ve önemli bir yere sahip olması karşısında; yasama organının, yavaş işlemesi, ekonomiye gereklerine uygun surette müdahale edilmesini sağlayacak mekanizmalara sahip olmaması vb. nedenler, yasama organının vergilendirme sürecinin her safhasında etkili olmasını imkansız hale getirmektedir. Bu sebeple vergilendirme sürecinde yasama organı, ya Anayasa'nın doğrudan doğruya yürütme organına yetki vermesi ya da yetki devrinin Anayasa'da öngörülmesi -anayasal yetki devri⁷- suretiyle bazı yetkilerini yürütme organı ile paylaşmaktadır. Nitekim Anayasa'nın 121'inci ve 122'inci maddeleri uyarınca yürütme organının olağanüstü hal ve sıkıyönetim halinde sahip olduğu düzenleme yetkisi doğrudan doğruya Anayasa'dan kaynaklanırken, Anayasa'nın 73'üncü ve 167'inci maddelerinde ise düzenleme yetkisinin yürütme organına devredilebileceği öngörülmüştür.

⁶ KARABULUT, a.g.m., s:118

⁷ TEZİÇ, Erdoğan, **Anayasa Hukuku (Genel Esaslar)**, Beta Yayınları, Beşinci Bası, İstanbul 1998, s: 15

ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, eserlerinde konu ile ilgili olarak “Güçler ayrılığı kuramı çerçevesinde vergi muaflik ve istisnaları konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması, indirim ve oranlarında değişiklik yapmak yetkisi yasama organı tarafından yasa ile gerçekleştirilebilir. Buna karşılık vergilerin sübjektif ve bireysel nitelik taşıyan tarh ve tahsil işlemleri yürütme organının yetkisi içindedir. Vergilerin yasallığı ilkesi yürütme organının yetkisinin kural olarak “bağlı yetki” olması sonucunu doğurmaktadır... Çağdaş demokratik gelişim, güçler ayrılığı kuramının yasama ve yürütme güçleri arasındaki ayırım açısından yumuşaması sonucunu doğurmuş, kurumlar dengesi yürütme organı yararına bozulmuştur. Bunun en önemli nedeni sosyal devlet ve müdahaleci devlet kavramlarının gelişmesidir. Ekonomiye çabuk ve etkin müdahale zorunluluğu yürütme organının özellikle vergilendirme alanında güçlendirilmesini gerekli kılmıştır...”⁸ demektedirler.

Konuyu değinilen teorik ve pratik öneminden dolayı ele almamızın uygun olacağı düşüncesiyle bu incelemeye yönelmiş bulunuyoruz.

Vergilendirme alanında, doğrudan doğruya ya da dolaylı yetki paylaşımları ile Bakanlar Kurulu’na tanınan düzenleme yetkisinin sınırlarının tespiti, yetki veren yasanın anayasal vergileme ilkelerine uygunluğu, kullanılan yetkinin anayasal normlara, yetkinin verildiği yasal normlara ve kamu yararı ile hizmetin gereklerine

⁸ ÖNCEL, Mualla/ KUMRULU, Ahmet/ ÇAĞAN, Nami, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş Son Değişiklikleri İşlenmiş 13. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2005, s: 35-36

uygunluğunun denetimi ve söz konusu denetim sonucunda yargı mercilerince verilmiş olan kararlar bu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

KONUNUN KURAMSAL TEMELLERİ VE GELİŞİMİ

Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü olarak tanımlanmaktadır.⁹ Devlet, kamu giderlerini karşılamak amacıyla, mali yükümlülükleri, vergi yükümlüsü olabilecek gerçek ve tüzel kişilere bu yetkisini kullanarak yüklemektedir.

Yüklenen mali yükümlülüklerin kapsamı, vergilendirme yetkisinin dar ve geniş anlamda olmak üzere iki sınıfta toplanmasına yol açar. Dar anlamda vergilendirme yetkisinden devletin kamu gelirleri içinde sadece vergi koymaya ilişkin yetkisi; geniş anlamda vergilendirme yetkisinden ise yükümlüler üzerine konulan her türlü mali yükümlülük anlaşılır.¹⁰

Bunun yanında, vergilendirme yetkisinin vergilendirme sürecinin aşamalarına göre de sınıflandırılabilmesi mümkündür. Öncelikle yasama yetkisi, vergi ve vergi benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde değişiklik yapmayı, bunları koymayı ve kaldırmayı kapsamaktadır. Ancak, yürütme organı da Anayasa ile doğrudan doğruya veya bir yasa aracılığıyla

⁹ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e., s: 33

¹⁰ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e., s: 33

dolaylı olarak yetkili kılınmış olabilir. Bundan başka, vergi tarh ve tahsil işlemlerine ilişkin idari yetki de vergilendirme yetkisinin kapsamında yer almaktadır.¹¹

Devletin, kamu hizmetlerinin finansmanı amacıyla kullandığı, egemenlik yetkisinden doğan vergilendirme yetkisinin anayasal dayanakları ise, Anayasa'nın 7'nci maddesi ile 73'üncü maddesinin üçüncü fıkrasında yer almaktadır. Anayasa'nın 7'nci maddesinde yer alan "*Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisi'nindir. Bu yetki devredilemez.*" hükmü ile 73'üncü maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan, "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*" hükmü birlikte değerlendirildiğinde, vergilendirme yetkisinin yasama organı tarafından çıkartılacak yasalarla kullanılacağı sonucuna varılmaktadır¹².

Bu bağlamda, vergilendirme yetkisi ve vergi adaleti kavramları arasındaki ilişkiye de değinmek gerekecektir. Çağdaş vergi adaleti kavramının içeriği, Anayasa'nın 73'üncü maddesinde yer alan ilkelerin, sosyal hukuk devleti ilkesi ile birlikte yorumlanması sonucunda belirginleşir. Anayasa'nın 2'nci maddesinde yer alan sosyal hukuk devleti ilkesi, siyasal iktidarın vergilendirme yetkisini sınırlandırarak izlenecek vergi politikasının hukuki çerçevesini; hukuk devleti ve

¹¹ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e., s: 34

¹² GERÇEK, Adnan, "Vergileme Alanında Bakanlar Kurulu Kararlarının Hukuki Sınırı: ÖTV Açısından Bir İnceleme", **Vergi Sorunları**, Yıl: 28, S: 204 (Eylül 2005), s: 107

sosyal devlet ilkeleri ise, çeşitli öğeleriyle vergilendirme yetkisinin kullanılmasının sınırını çizer.¹³

Hukuk devleti açısından sınırlar; yasal idare ilkesi, yasaların genelliği ve yasa önünde eşitlik ilkesi, vergi yasalarına karşı bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin güvenceleri, hukuki güvenlik ilkesi bağlamında vergilendirmede belirlilik ilkesi, kıyas yasağı ve vergi yasalarının geriye yürümezliği ilkesi ve gerek vergi yasalarının Anayasa'ya uygunluğunun denetimi ve gerekse vergiye ilişkin idarenin düzenleyici ve bireysel işlemleri ile eylemlerinin yasalara uygunluğunun denetimi olmak üzere beş başlık altında toplanabilir.¹⁴

1982 Anayasası'nın “*Yürütme yetkisi ve görevi*” başlıklı 8'nci maddesinde, “*Yürütme yetkisi ve görevi, Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu tarafından, Anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir.*” denilmekte ve “*İdarenin bütünlüğü ve kamu tüzelkişiliği*” başlıklı 123'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında ise “*İdare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir.*” hükmü yer almaktadır. 1961 Anayasası yürütmeyi, sadece yasama yetkisine bağlı, ondan türetilen bir görev olarak belirlemişken, 1982 Anayasası ondan farklı olarak,

¹³ ÇAĞAN, “Türk Anayasası Açısından...”, a.g.m., s: 178

¹⁴ ÇAĞAN, Nami, “1982 T.C. Anayasasında Vergilendirme”, **Prof. Dr. Fadıl H. Sur'un Anısına Armağan, AÜSBF Yayınları 522**, s.73-79; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e., s: 39-51; KUMRULU Ahmet, Vergi Hukuku'nun Bir Kısım Anayasal Temelleri, **AÜHFD**, Cilt: XXXVI, Sayı: 1-4, Yıl: 1979, s: 153 Yazar, makalesinde hukuk devletinin bu niteliklerine, yargı bağımsızlığı ve güvencesi, kazanılmış haklara saygı ve devletin mali sorumluluğunu da eklemektedir.

aynı zamanda bir yetki olarak da düzenlemiştir.¹⁵ Yürütme organı vergilendirme alanındaki bir kısım yetkilerini doğrudan Anayasa'dan alırken (m. 121 ve 122), bir kısmını da yasa aracılığıyla Anayasa'dan almaktadır (m. 73 ve 167).¹⁶ Dolayısıyla yürütme organının vergilendirme alanındaki yürütme görevi ve yetkisinin de, Anayasa ve yasalara uygun olarak yerine getirilmesi anayasal bir zorunluluktur.

Yasal idare ilkesi vergilendirme alanında, vergilerin yasallığı ilkesinden bağımsız değildir. Bu iki ilkenin birlikte yorumlanmasından, sadece vergilerin yasa ile konulmasının yeterli olmadığı, bundan başka vergi yasalarının tam ve doğru uygulanmasının gerektiği sonucuna da ulaşılır.¹⁷ Vergi idaresi, tesis edeceği işlemlerinde, hem yasal düzenlemelere uyacak hem de Bakanlar Kurulu'nun vergilendirme alanında sahip olduğu yetkilerinin anayasal koşulları gerçekleşmiş ve Bakanlar Kurulu tek yanlı düzenleyici işlemler tesis etmişse, bu düzenleyici işlemleri de gözetecektir.¹⁸ Bunlardan başka, Vergi Usul Yasası'nın 19'uncu maddesi uyarınca, vergiyi doğuran olayın vergi yasalarında açıkça düzenlenmesi zorunluluğu ve vergi idaresinin kural olarak bağlı yetkiye sahip olması yasal idare ilkesini pekiştirirken¹⁹; bu sayede hukuki güvenlik ve dolayısıyla vergilendirmede belirlilik ilkeleri de daha açık bir anlam kazanmış olmaktadır.

¹⁵ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e., s: 39-40

¹⁶ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e., s: 40

¹⁷ ÇAĞAN, "Türk Anayasası Açısından...", a.g.m., s: 178

¹⁸ ÇAĞAN, "1982 T.C. Anayasasında...", a.g.m., s: 73

¹⁹ ÇAĞAN, "Türk Anayasası Açısından...", a.g.m., s: 178

Hukuk devleti ilkesinin, vergi hukuku açısından vergilendirme yetkisine sınır oluşturan ilkelerinden, vergi yasalarının genelliği ilkesi, herkesin vergi ödemesi anlamına gelen geleneksel genellik ifadesinden farklı olarak, vergi yasalarının yalnız şekli anlamda değil, maddi anlamda²⁰ da yasa özelliği taşımasını gerekli kılar ki, böylece yasa koyucunun biçimsel anlamda bir yasa ile belirli kişilere mali yükümlülükler getirmesinin önüne geçilmiş olur.²¹

Hukuk devleti ilkesinin bir diğer unsuru olan vergilendirmede eşitlik ilkesi ise iki boyuta sahiptir. Öncelikle yatay eşitlik olarak adlandırılan ve hukuk devletinin yasa önünde eşitlik anlayışını yansıtan boyutunda, benzer durumda (gelir, gider, servet, aile durumu v.b.) bulunan kişilerin eşit işleme tabi tutulması zorunludur. Aynı durumda bulunan bireyler, kamu maliyesi açısından, vergi yasaları karşısında hak ve yüküm (nimet ve külfet) bakımından eşit durumdadırlar. Eşitlik ilkesinin bu boyutunun hukuki yönü, vergi yasaları önünde eşitliğe, mali yönü ise, ödeme gücünde eşitliğe işaret etmektedir.²² Vergilendirmede eşitliğin diğer boyutunda ise, farklı koşullara sahip benzer durumda olmayan kişilerin farklı şekilde

²⁰ Şekli ve maddi anlamda yasa ayrımı için bkz. ÖZBUDUN, Ergun, **Türk Anayasa Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 8. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2004, s: 188; Belli bir kişiye yasa ile yükümlülük yüklenemeyeceği hakkında: ÖZBUDUN, a.g.e., s: 202

²¹ ÇAĞAN, “Türk Anayasası Açısından...”, a.g.m., s: 178; DOĞRUSÖZ A. Bumin, “Yargı Kararlarının Işığında Vergilerin Kanuniliği Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi”, **XIII’ üncü Türkiye Maliye Sempozyumu: Anayasal Mali Düzen**, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul: Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 12, 2000, s: 137

²² KUMRULU, a.g.m., s: 156; ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz, “Türk Anayasası Açısından Vergilemenin Sınırları”, **Danıştay Dergisi, Atatürk’ün Doğumunun 100. Yılı Özel Sayısı**, s: 75

vergilendirilmesi söz konusu olur ki, bu da dikey eşitlik olarak adlandırılır ve eşitlik ilkesinin bu ikinci boyutu siyasal tercihlere daha açık olan sosyal devlet ilkesinin eşitlik anlayışı ile ilgilidir. Yasama organının bu alanda sahip olduğu takdir yetkisinin kullanımından doğan yasal tasarruflar, “anayasal sınırların aşılıp aşılmadığı takdir yetkisinin keyfi olarak kullanılıp kullanılmadığı ve eşitlik ilkesinden ayrılmayı gerektiren düzenlemelerin haklı bir nedene dayanıp dayanmadığı”²³ hususlarında Anayasa Mahkemesi’nin denetimine tabi tutulmaktadır.

Bu noktada bizim de katıldığımız doktrinde bir görüş²⁴, Anayasa Mahkemesi’nin yaptığı inceleme sonucunda, sosyal amaçlı vergi muaflık ve istisnalarını içeren bir yasal düzenlemenin kapsamını eşitlik ilkesine aykırı biçimde dar bulması durumunda, bu dar kapsamlı muaflık ve istisnalardan yararlananların bu olanaktan yoksun kalmamaları için söz konusu eksik düzenlemeyi iptal etmeyerek, Anayasa’ya aykırılığını saptadığı eşitsizliği, kararının gerekçesinde göstermekle yetinmesinin gerektiğini, bu durumun sosyal amaca daha uygun düşeceğini, bundan sonra yasama organının da yasama sürecinde bu eşitsizliği gidermesi gerektiğini savunmaktadır.

Vergilendirme yetkisinin kullanılması sırasında kişilerin anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlükleri de sınırlandırılabilir. Vergilerin yasallığı ilkesinin ana gerekçesi de vergilerin temel hak ve özgürlüklerle olan ilişkisinde yatmaktadır. Devletin vergilendirme yetkisini mali amaçlar dışında

²³ ÇAĞAN, “Türk Anayasası Açısından...”, a.g.m., s: 178-179

²⁴ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e., s: 43

ekonomik, sosyal ve kültürel amaçlarla da kullandığı günümüzde, eğer söz konusu temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması ölçsüz ve aşırı boyutlara ulaşırsa, bu temel hak ve özgürlükler kullanılamaz hale gelmekten de öte konusuz kalabilir.²⁵

Anayasa'nın temel hak hürriyetlerin sınırlandırılmasına ilişkin 13'üncü maddesinde *"Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz."* hükmüne yer verilmiştir. Dolayısıyla vergilendirme yetkisinin kullanılması sürecinde temel hak ve özgürlükler, ancak Anayasa'nın ilgili maddelerinde gösterilen sebeplere bağlı olarak, yasa ile ve özlerine dokunulmaksızın sınırlandırılabilir.

²⁵ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e., s: 44; Yazarlar eserlerinde, 1982 Anayasası'nda yer alan temel hak ve özgürlüklerden vergilendirme yetkisine karşı duyarlı olanları özel hayatın gizliliği (m.20), yerleşme ve seyahat özgürlüğü (m.23), mülkiyet ve miras hakkı (m.35), çalışma ve sözleşme özgürlüğü (m.48,49), sosyal güvenlik hakkı (m.60), ve ailenin korunmasına ilişkin olan hükümler olarak belirtmektedirler. Ayrıca, bunlardan 41'inci, 48'inci ve 60'ıncı maddelerde yer alanların, Anayasa'nın temel hak ve özgürlüklerle ilgili üçüncü bölümünde düzenlenmesi sebebiyle, devlet tarafından sınırlandırılmasının değil, alınacak tedbirlerle güçlendirilmesinin (örneğin, geçim indirimi) söz konusu olacağına (Aynı yönde bir Anayasa Mahkemesi kararı: <http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1989/K1989-42.htm>), ancak devletin bu ödevinin 65'inci maddede belirtildiği üzere ekonomik istikrarın korunması ve mali kaynakların yeterliliği ile sınırlı olduğuna; sosyal ve ekonomik haklar dışında kalan diğer hak ve özgürlüklerin ise (m.20,23,35) vergi yasalarına karşı incinebilir nitelikte olmaları sebebiyle hakkın özüne dokunur nitelikte sınırlandırmalara maruz bırakılmamaları gerektiğine değinmektedirler.

Konunun dağılma riski de göze alınarak, şu hususa değinilmesi gerekmektedir: Vergilendirme yetkisi ile ilgisi olan temel hak ve özgürlüklere ilişkin anayasal hükümlerdeki²⁶ sınırlama sebeplerinin çoğunda bu hakların vergilendirme sebebiyle sınırlanabileceğine ilişkin açık bir düzenleme bulunmamakta²⁷; bazı maddelerde ise sınırlı bir ilişki kurulabilmektedir. Oysa Anayasa'nın 13'üncü maddesinde sınırlama sebeplerinin ilgili maddede yer alması gerektiği açıkça hükme bağlanmıştır. Bu noktada, vergilerin yasallığı ilkesinin konulmasındaki amacın, temel hak ve özgürlüklerle olan ilişkisi de göz önüne alındığında, vergilendirme yetkisinin anayasal dayanağının hukukiliğinde çelişkiye düşülmektedir. Çünkü anayasal düzenlemede, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması ile ilgili olarak sınırlandırma sebebinin o temel hak ve özgürlükle ilgili maddede yer alması gerektiği açıkça hükme bağlanmışken, aynı Anayasa'nın vergilendirmeye duyarlı temel hak ve özgürlüklerle ilgili maddelerinde vergilendirme sebebiyle sınırlamaya yer verilmemiştir. Tabii bu noktada şunu da kabul etmek gerekir ki, eğer vergilendirme ilişkisine duyarlı temel hak ve özgürlüklere ilişkin anayasal düzenlemelerin her birinde, o temel hak ve özgürlüğün vergilendirme sebebiyle sınırlandırılabilmesine ilişkin düzenlemelere yer verilirse, bu durum, Anayasaların düzenlenme prensiplerini de aşan kazuistik ve özel düzenlemeler yapılması sonucunu beraberinde getirecektir. Böyle bir düzenleme şeklinde ise, temel hak ve özgürlüklerden hangilerinin

²⁶ Örneğin özel hayatın gizliliğine ilişkin 20'nci madde, yerleşme ve seyahat hürriyetine ilişkin 23'üncü madde ve mülkiyet hakkına ilişkin 35'inci madde

²⁷ Örneğin Anayasa'nın 35'nci maddesinin 2'nci fıkrasında, mülkiyet hakkının kamu yararı amacıyla sınırlanabileceğinden bahsedilmiştir. Hükümden de açıkça anlaşılacağı üzere, bu madde mülkiyet hakkının sınırlandırılmasındaki amacı göstermiş, ancak Anayasa'nın 13'üncü maddesinde aranan türden bir sınırlama sebebine değinmemiştir.

vergilendirme yetkisi ile ilişkili olduğu yolunda bir sınırlamaya gidilmesi gerekir ki, bu da sürekli değişen günümüz dünyasında gerçekçi olmayan bir anayasal metnin ortaya çıkmasına yol açabilir. Konunun detaylarına girmeden, devletin sahip olduğu vergilendirme yetkisini kullanırken, temel hak ve özgürlüklerin sınırlanması sonucunu doğuracak müdahalesinin, anayasa hükümleri arasındaki anılan uyumsuzluk sebebiyle, Anayasa'ya aykırılık taşıması riskiyle karşılaşılabileceğini belirtmekle yetiniyoruz.

Anayasa'nın temel hak ve özgürlüklerin kullanılmasının durdurulması ile ilgili 15'inci maddesinin birinci fıkrasında savaş, seferberlik, sıkıyönetim veya olağanüstü hallerde, milletlerarası hukuktan doğan yükümlülükler ihlal edilmemek kaydıyla, durumun gerektirdiği ölçüde temel hak ve hürriyetlerin kullanılmasının kısmen veya tamamen durdurulabileceği veya bunlar için Anayasa'da öngörülen güvencelere aykırı tedbirlerin alınabileceği belirtilmektedir. Dolayısıyla, savaş, seferberlik veya olağanüstü hallerde ve yukarıda anılan şartlarla vergilendirme yetkisi kullanılarak temel hak ve özgürlüklerin kullanılmasının durdurulabilmesi veya sınırlandırılması mümkündür.²⁸

²⁸ Anayasa'nın olağanüstü hal ve sıkıyönetim haline ilişkin 121'inci ve 122'nci maddelerine göre, temel hak ve özgürlüklerin Anayasa'nın 15'inci maddesindeki ilkeler doğrultusunda nasıl sınırlandırılacağı veya durdurulacağının, halin gerektirdiği tedbirlerin nasıl ve ne suretle alınacağının ve bu arada, vatandaşlara getirilebilecek mali yükümlülükler de dahil olmak üzere yükümlülüklerin yasa ile düzenlenmesi gerektiği bildirilmiştir. Olağanüstü hal ve sıkıyönetim hali süresince, Cumhurbaşkanı başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulu'nun, olağanüstü halin veya sıkıyönetimin gerekli kıldığı konularda, kanun hükmünde kararname ile temel hak ve özgürlükleri sınırlandırabilmesi veya durdurabilmesi mümkündür. Bu koşulların ortaya çıkması halinde temel hak

Hukuk devleti ilkesinin bir diğ er unsuru olarak hukuki g üvenlik ilkesi, vergi hukuku alanında, vergi yük ümlülerinin, hak ve özg ürlüklerine devletin vergilendirme yetkisi aracılığıyla yapacağı müdahaleleri önceden tahmin edebilmelerini ve durumlarını buna göre ayarlayabilmelerini gerektirmesi açısından özel bir öneme sahiptir. Vergilerin miktarlarının, tarh ve tahsil zamanlarının ile biçimlerinin hem idare hem de yük ümlüler yönünden belli ve kesin olması ile vergisel kurallar ve işlemlerin açık ve anlaşılabilir olması anlamına gelen vergilendirmede belirlilik ilkesinin ön koşullarını, vergilerin yasallığı ilkesi ve idarenin vergiyi doğuran olayla bağıllığı oluşturmaktadır. İdare ve yargı organlarının vergi doğurucu olaylar yaratacak ya da vergi yükünü arttırmaları olasılığını doğuracak nitelikte işlem tesis etmeleri veya karar vermelerinin önündeki engel olan kıyas yasağı ise, vergilendirmede belirlilik ilkesini tamamlayıcı niteliktedir.²⁹ Son olarak, vergi yasalarının ve yürütme organının vergilendirme alanında düzenleme yetkisine sahip olduğu durumlarda tesis ettiği düzenleyici işlemlerin geçmişe yönelik yük ümlülükler getirmesi ya da mevcut yük ümlülükleri artırması vergilerin geriye yürütölmezliği ilkesine ters düşecektir. Anayasa Mahkemesi'nin bir kısım vergi kolaylıklarını iptal etmesi durumunda ise, iptal kararlarının geriye yürümemesi sebebiyle (m.153/5) daha önce bu kolaylıklardan yararlanmış olanların durumları bu iptal kararından etkilenmez.³⁰

ve özg ürlüklerin vergi yasalarıyla sınırlandırılabilceğı hakkında: ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e., s: 45

²⁹ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e., s: 45-46

³⁰ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e., s: 50; Yazarlar eserlerinde, Bakanlar Kurulu'nun yük ümlülük yükleyici işlemlerle geçmiş dönemlere ilişkin mali yük ümlülükler getirmesi ya da

Vergi yükümlülerinin hukuk devletinin incelediğimiz güvencelerinden yararlanabilmeleri, idari ve yargısal başvuru olanaklarına sahip olmaları ile mümkündür.³¹ Anayasa'nın 36'ncı maddesinde hak arama hürriyeti, 40'ıncı maddesinde temel hak ve hürriyetleri ihlal edilenlerin yetkili makamlara geciktirilmeden başvurma imkanının sağlanmasını isteme hakları ve nihayet 74'üncü maddesinde ise, vatandaşların ve karşılıklılık esasının gözetilmesi kaydıyla Türkiye'de ikamet eden yabancıların yetkili makamlara ve Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne dilekçe ile başvurma hakkı düzenlenmiştir. Söz konusu maddeler uyarınca vergi yasalarının³² Anayasa'ya uygunluğunun iptal davası yoluyla (m.150) veya yükümlülerin açacakları davalarda koşulları oluşmuşsa ya davaya bakan mahkemenin Anayasa'ya aykırılık savını ciddi bulması ya da kendiliğinden, uygulayacağı normun Anayasa'ya aykırı olduğu sonucuna ulaşması durumunda işletilebilecek itiraz yoluyla (m.152) anayasaya uygunluk denetimi; ve yine Bakanlar Kurulu'nun vergilendirme alanındaki düzenleyici işlemleri ile vergi idaresinin yükümlüler hakkında tesis edeceği bireysel işlemler hakkında idari yargı

mevcutları artırması halinde, söz konusu işlemlerin yetki ögesi yönünden sakatlanacağını ifade etmektedirler. Biz burada işlemin konu unsuru yönünden de sakatlandığını düşünmekteyiz.

³¹ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e., s: 51

³² Ayrıca Bakanlar Kurulu, Anayasa'nın 167'nci maddenin ikinci fıkrasına dayanarak çıkartılacak yetki yasası aracılığıyla kanun hükmünde kararname ile düzenlemelerde bulunmuşsa bu kanun hükmünde kararnamelerin yargısal denetimi de Anayasa Mahkemesi'nce gerçekleştirilecektir. 121 ve 122'nci maddeler uyarınca tesis edilecek kanun hükmünde kararnamelere karşı ise yargı yolu Anayasa'nın 148'inci maddesi uyarınca kapalıdır. Ancak bunlar TBMM'ce kabul edilerek yasalaşırsa, bu yasal düzenlemelerin anayasal denetime tabi tutulmasının önünde bir engel yoktur.

mercilerince gerçekleştirilebilecek hukukilik denetimi ve son olarak vergiye ilişkin konularda idari başvuru hakkı anayasal güvencelere kavuşturulmuş; böylece hukuk devleti ilkesinin güvencelerinden yararlanılabılme yolu açılmıştır.

3.10.2001 tarihli ve 4709 sayılı Yasa uyarınca, Anayasa'nın 36'ncı, 40'ıncı ve 74'üncü maddelerine eklenen hükümler ile vergi yargısı sürecinde adil yargılanma hakkı doğrudan ve açıkça anayasal güvenceye kavuşturulmuş; vergi idaresi tarafından tesis edilen düzenleyici ve bireysel işlemlere ve vergi yargısınca verilen kararlara karşı ilgililerin hangi idari ve yargısal yollara başvurabileceklerinin ve başvuruda bulunulabilecek sürelerin söz konusu işlem ve kararlarda belirtilmesi zorunluluğu sayesinde, hukuk devletinin unsurlarından hukuki güvenlik ilkesi, idarenin yasallığı ilkesi, işlem ve kararlara karşı idari ve yargısal denetimin gerçekleştirilmesi ilkeleri pekiştirilmiş ve son olarak, özellikle ikamet esasına dayalı olarak tam mükellef olan Türkiye'de yerleşmiş yabancılara, karşılıklılık esası da gözetilerek, vergilendirme alanında kendileriyle ya da kamu ile ilgili dilek ve şikâyetleri hakkında, yetkili makamlara ve Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne yazı ile başvurma hakkının tanınması ve vatandaş ya da yabancı fark etmeksizin başvuruların sonucunun gecikmesizin dilekçe sahiplerine yazılı olarak bildirileceğinin hükme bağlanması suretiyle, hukuk devleti ilkesinin gerekleri yasal düzenlemeler açısından yerine getirilmiştir.

Hukuk devleti açısından incelediğimiz bu hususların yanında, sosyal devlet ilkesi de vergilendirme yetkisinin kullanılmasında sınır oluşturmaktadır. Günümüzde vergi alma, artık sosyal devlet olarak algılanan devlet anlayışı içinde, bir hak ve yetki

olarak kalmaktan öte, devletin fonksiyonlarını gerçekleştirebilmesi açısından bir görev de oluşturmaktadır.³³ Bahsi geçen görevin ise yasalarla belirlenen koşullara uygun olarak yerine getirilmesi gerekmektedir.³⁴

Sosyal devlet, sosyal adaletin, sosyal refahın ve sosyal güvenliğin gerçekleştirilmesini hedef alan devlet olarak tanımlanmakta; vergilendirmede eşitlik ilkesi açısından, hukuk devletinin yasa önünde eşitlik ilkesini aşan ve gelir, servet, harcama, aile yükü, v.b. yönlerden farklı durumlarda olan kişilerin ne ölçüde farklı vergilendirilmeye tabi tutulacakları hususu ile yani dikey eşitlik sorunu ile ilgilenmektedir. Anayasa'nın 73'üncü maddesinin birinci fıkrasında ifade edilen kamu giderlerini karşılamada herkesin mali gücüne göre vergilendirilmesi ilkesi, sosyal devletin vergi adaletine ilişkin ilkesi olup yasama organına, kişilere mali güçlerini aşacak şekilde vergi yükü yüklenememesine ilişkin kaçınma ödevini öngörmektedir. Yine vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğuna ilişkin Anayasa'nın 73'üncü maddesinin ikinci fıkrası hükmü de, vergilendirmenin sosyal amacı açısından yasama organına yön göstermektedir.³⁵

³³ DOĞRUSÖZ, “Yargı Kararlarının Işığında...”, s: 136

³⁴ ALİEFENDİOĞLU, a.g.m., s: 81

³⁵ ÇAĞAN, “Türk Anayasası Açısından...”, a.g.m., s:182; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e., s:55

Sosyal devlet ilkesi doğrultusunda devletin güdeceği kamu yararı uğruna, bireysel yararın adaletsiz, haksız ve ölçsüz bir biçimde sınırlanmamasına dikkat edilmeli, bireysel yarar ile kamu yararı arasında denge kurulmalıdır.³⁶

Son olarak, mali güce göre vergilendirme ilkesinin anayasaya uygunluk denetimindeki rolüne de değinmek gerekmektedir. Sosyal devlet ilkesinin siyasi tercihlere daha açık bir alan olması sebebiyle Anayasa Mahkemesi'nin, kişilere mali güçlerini aşan ölçüde vergi yükü yüklenmesine ilişkin yasal düzenlemeler hakkında gerçekleştireceği yargısal denetimde, yerindelik denetiminin ağır basması durumunda, bunun kamu yararı ölçütü ile desteklenmesi hukukilik denetimine geçilmesinde katkı sağlayacaktır.³⁷

A) VERGİLERİN YASALLIĞI İLKESİNE TARİHİ BİR BAKIŞ

Bireyin özgürlüğünü korumaya ve güvenliğini sağlamaya yönelik olan ve aynı zamanda, devletin görevlerini yerine getirmesi için gerekli finansmanı sağlarken nasıl ve hangi sınırlar içinde hareket edeceğini gösteren vergilerin yasallığı ilkesinin³⁸ hukuki metinlerde yer alması, anayasa hukukunun ve vergi hukukunun

³⁶ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e., s: 55

³⁷ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e., s: 55

³⁸ YILMAZ, a.g.m., s:205

birlikte gelişmelerinin sonunda gerçekleşebilmiştir.³⁹ Vergilerin yasallığı ilkesinin tarihçesi Manga Carta Libertatum’a (1215) kadar uzanmaktadır. Bu tarihten sonra çeşitli hukuki metinlerde⁴⁰ de yer alan vergilerin yasallığı ilkesinin Osmanlı İmparatorluğu’na ait hukuki metinlerde yer bulması 19’uncu yüzyılı bulmuştur.

1839 tarihli Tanzimat Fermanı’nda, bu fermanla gerçekleştirilecek en önemli ilkeler arasında vergi toplama yöntemlerinin düzeltilmesine de yer verilerek, vergilerin yasallığı ilkesine işaret edilmiştir.⁴¹ 1876 tarihli Kanunu Esasi’nin 25’nci maddesinde ise “*Bir kanuna müstenit olmadıkça vergi ve rüsumat nâmi ile ve nâmi aherle hiç kimseden bir akçe alınamaz.*” düzenlemesi yer almış, 96’ncı maddede de “*Tekâlifî Devletin hiçbir bir kanun ile tâyin olunmadıkça vaz ve tevzi ve istihsal olunamaz.*” hükmüne yer verilmiştir. Böylece söz konusu hükümlerde vergilerin yasallığı ilkesi açıkça vurgulanmıştır.⁴²

³⁹ ERGİNAY, Akif’ten nakleden, KUMRULU, a.g.m., s:148

⁴⁰ 1628 İngiliz Haklar Dilekçesi, 1776 Virginia İnsan Hakları Bildirisi ve 1789 Fransız İnsan ve Vatandaş Hakları Beyannamesi gibi metinlerde vergilerin yasallığı ilkesine rastlanılmaktadır. Ayrıntılı bilgi için bkz: ÇAĞAN, Nami, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1982, s:13 v.d.

⁴¹ ÜÇÖK, Coşkun/ MUMCU, Ahmet/ BOZKURT, Gülnihal, **Türk Hukuk Tarihi**, Yeniden Düzenlenip, Gözden Geçirilmiş, Ekli Dokuzuncu Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara 1999, s: 272; KUMRULU, a.g.m., s: 272

⁴² KUMRULU, a.g.m., s: 149; Madde 25: Bir kanuna müstenit olmadıkça vergi ve rüsumat nâmi ile ve nâmi aherle hiç kimseden bir akçe alınamaz.; Madde 96: Tekâlifî Devletin hiçbir bir kanun ile tâyin olunmadıkça vaz ve tevzi ve istihsal olunamaz.

B) CUMHURİYET DÖNEMİ ANAYASALARINDA YER ALAN DÜZENLEMELER

1921 Anayasası'nda, vergilerin yasallığı ilkesine yer verilmemiştir.⁴³ Vergilerin yasallığı ile ilgili Cumhuriyet döneminin ilk düzenlemesi, 1924 Anayasası'nda yer almaktadır. 1924 Anayasası'nın 84'üncü⁴⁴ ve devamında yer alan maddeleri vergilemeye ilişkin anayasal dayanakları içermektedir. 85'inci maddede ise vergilerin yasallığı ilkesinin ilk şekli yer almaktadır. Bu maddeye göre: "*Vergiler ancak bir kanun ile tarh ve cibayet olunabilir.*"⁴⁵

Söz konusu maddede vergilerin salınması ve alınmasının⁴⁶ ancak bir yasayla gerçekleştirilebileceği ifade edilmiştir. Bu maddede 1982 Anayasası'ndan farklı olarak diğer mali yükümlülüklerden bahsedilmemiş, vergi denilmekle yetinilmiştir. Ayrıca sadece vergilerin salınması ve alınmasının bir yasayla gerçekleşebileceği belirtilmiş; 1982 Anayasası'nda yer alan diğer süreçlere (değiştirme, kaldırma) değinilmemiştir.

Ayrıca bu maddenin izleyen fıkrasında ise genel anlamda idareye, yasalarla düzenleme getirilinceye kadar teamülen alınmakta olan rüsum ve tekalifin eskiden

⁴³ KUMRULU, a.g.m., s: 150

⁴⁴ Bu maddede vergi, devletin genel giderlerine halkın katılması şeklinde tanımlanmıştır.

⁴⁵ <http://www.anayasa.gov.tr> adresinde yer alan "Mevzuat/1924 Anayasası" bölümünden alınmıştır.

⁴⁶ YILMAZ, Ejder, **Hukuk Sözlüğü**, Genişletilmiş 5. Baskı, Yetkin Hukuk Yayınları, Ankara 1996

olduğu gibi alınmasına devam edilebileceği şeklindeki yetkinin verildiği belirtilerek yürütme organının vergilendirme konusundaki yetkisine de işaret edilmiştir.⁴⁷ Bu düzenleme uyarınca idare, teamüle göre vergi alabilmektedir.

1961 Anayasası’nın “*Vergi Ödevi*” başlıklı 61’inci maddesinin ilk düzenlemesinde ise vergilerin yasallığı ilkesi şu şekilde ifade edilmiştir: “*Vergi, resim ve harçlar ve benzeri malî yükümler ancak kanunla konulur.*”⁴⁸

1982 Anayasası’nın düzenlenme şekline daha yakın olan bu hükümde, bugünkü düzenlemeden farklı olarak sadece, vergi ve diğerk mali yükümlölüklerin ancak yasayla konulabileceğinin ifade edilmesiyle yetinilmiştir.

Klasik kuvvetler ayrılığı kuramı içinde vergilerin yasallığı ilkesi, vergi koyma yetkisinin yalnız yasama organı tarafından kullanılmasını gerektirmekte, yürütme organının vergilendirme konusundaki yetkisi ise yalnızca vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerine ilişkin olarak söz konusu olmaktadır.⁴⁹ Çağdaş demokratik gelişim sürecinde ise, kuvvetler ayrımı kuramı önemli ölçüde yumuşatılmış, yasama ve yürütme organları arasında işbirliği ve yakınlaşma geçerli

⁴⁷ Kumrulu, makalesinde, 1924 Anayasası’nın söz konusu hükümlerinin, Osmanlı İmparatorluğu’ndan Cumhuriyete geçiş döneminin gereklerine göre değerlendirilmesinin daha uygun düşeceğini belirtmektedir. KUMRULU, a.g.m., s: 148, (11) nolu dipnot

⁴⁸ <http://www.anayasa.gov.tr> adresinde yer alan “Mevzuat/1961 Anayasası” bölümünden alınmıştır.

⁴⁹ ÇAĞAN, a.g.e., s:109

olmuştur.⁵⁰ Bu yakınlaşma sosyal devlet ve müdahaleci devlet kavramlarının gelişmesinin bir sonucudur.⁵¹

Bu durumun bir yansıması olarak, yasama organının yavaş çalışması ancak ekonomik ve vergisel karar mekanizmalarında hızlılığa gereksinim duyulması nedeniyle, yürütme organına 1961 Anayasası'nda gerçekleştirilen 1971 tarihli değişiklikle vergilendirme alanında yetki verilmiştir.⁵² ÇAĞAN'a göre, bu değişiklikle yasama ve yürütme organları arasında var olan vergilendirme konusundaki güçler ayrılığı ilkesi, yerini çağdaş kamu hukuku anlayışına uygun olarak "güçlerin işbirliği ve dengesi ilkesi"ne bırakmıştır.⁵³

22.9.1971 tarihli ve 1488 sayılı Kanun ile 61'inci maddeye eklenen fıkrada Bakanlar Kurulu'na, yasanın belli ettiği yukarı ve aşağı hadler içinde kalmak ve ölçü ve esaslara uygun olmak koşuluyla, vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnalarıyla nisbet ve hadlerine ilişkin hükümlerinde değişiklik yapma yetkisi tanınabileceği belirtilmiştir.⁵⁴

Bu hüküm ise, 1982 Anayasası'nın düzenlemesinden birkaç noktada ayrılmaktadır. Öncelikle konu açısından, bugünkü düzenlemede yasa ile verilebileceği öngörülen "değişiklik yapmak" yetkisi 1961 Anayasası'ndan farklı

⁵⁰ KAPANİ'den nakleden ÇAĞAN, a.g.e., s:109

⁵¹ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e., s: 36

⁵² GÜNEŞ, Gülsen, **Verginin Yasallığı İlkesi**, Alfa Basım Yayım Dağıtım, Temmuz 1998, s. 94

⁵³ ÇAĞAN, a.g.e., s:95

⁵⁴ <http://www.anayasa.gov.tr> adresinde yer alan "Mevzuat/1961 Anayasası" bölümünden edinilmiştir.

olarak, “indirimlerde değişiklik yapmak” yetkisini de içermekte olup, 1961 Anayasası’na ait düzenlemede ise bu tür bir yetki verilebileceğinden bahsedilmemiş, ancak bugünkü düzenlemede yer alamayan “hadlerde değişiklik yapmak” yetkisinin tanınabileceğı belirtilmiştir. Ayrıca 1971 yılında gerçekleştirilen değişikliklerden farklı olarak, bugünkü düzenlemede “değişiklik yapmak” yetkisi, “benzer mali yükümlölükler” kavramını da kapsamaktadır.⁵⁵ Yine bugünkü düzenleme, 1961 Anayasası’na ait düzenlemede yer alan, Bakanlar Kurulu’nun değişiklik yapma yetkisinin ölçü ve esaslara uygun olma açısından da sınırlandırılmış olmasını lafzi açıdan içermemektedir.

Vergilerin yasallığı ilkesinin önemi de göz önüne alınarak, 1982 Anayasası’nda ilkenin kapsamı, 1961 Anayasası’ndaki düzenlemeye göre daha geniş tutulmuş ve verginin konulmasının yanı sıra, değiştirilmesinin ve kaldırılmasının da yasa ile yapılması yolunda hüküm getirilmiştir.

1982 Anayasası’nın 73’üncü maddesinin üçüncü fıkrasında vergilerin yasallığı ilkesine yer verildikten hemen sonra, dördüncü fıkrasında Bakanlar Kurulu’na yasa ile verilebileceğı öngörülen değişiklik yapma yetkisi düzenlenmiştir.

73’üncü maddenin⁵⁶ gerekçesinde, vergi ve benzeri mali yükümlölüklerin adaletli ve dengeli dağılımı ilkesinin getirildiğı belirtildikten sonra, vergi yükünün

⁵⁵ ÇAĞAN, “1982 T.C. Anayasası’nda ...”, a.g.m., s.74

⁵⁶ Danışma Meclisince hazırlanan Anayasa tasarısının dördüncü kısmında “*Mali ve İktisadi Hükümler*” arasında kabul edilen “*Vergi ve Benzeri Mali Yükümler*” kenar başlıklı 173’üncü madde,

muaflık ve istisnaların zamanla artan oranla değişmesini engellemek üzere, Bakanlar Kurulu'na yetki verilmesi ilkesinin kabul edildiği ve Bakanlar Kurulu'nun bu yetkisini yasada gösterilen unsurlar içinde kullanabileceği ifade edilmiştir.⁵⁷

Böylece, vergilerin yasallığı ilkesinin tarihsel süreç içindeki gelişimi ve bugünkü mevcut düzenlemede nelere yer verildiğine kısaca göz atmış bulunuyoruz. Bundan sonraki açıklamalarımızı Anayasa'nın 73'üncü maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan düzenlemeyi temel alarak sürdüreceğiz ve vergilerin yasallığı ilkesinin kapsamını doktrin ve yargı kararları ışığında tespit etmeye çalışacağız.

C) DOKTRİN ve YARGI KARARLARINDA İLKENİN YERİ

1) İLKE VE KAPSAMI

Vergilerin yasallığı ilkesi, en dar anlamıyla, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin ancak yasayla konulabilmesi, değiştirilebilmesi ve kaldırılabilmesidir. Biraz daha geniş bir tanımlama yapmak gerekirse, vergilerin

verginin bir ödev olması nedeniyle, “Vergi Ödevi” kenar başlıklı 73'üncü madde olarak Milli Güvenlik Konseyi Anayasa Komisyonu'nda yeniden düzenlenmiştir. Vergi ödevi, tarihi nedenlerle seçme hakkı ile paralellik gösterdiğinden, 1961 Anayasası'nda olduğu gibi 1982 Anayasası'nda da bu hükme “Siyasi Haklar ve Ödevler” başlıklı bölümde yer verilmiştir. KARABULUT, a.g.m, s:121

⁵⁷ Milli Güvenlik Konseyi Tutanak Dergisi, Cilt:7, s: 118'den nakleden KARABULUT, a.g.m, s:121; GEREK, AYDIN ; a.g.e., s:150

yasallığı ilkesinin, devletin vergilendirme yetkisinin genel, soyut, kişisel olmayan, mali yükümlülüğe ilişkin esaslı unsurları içeren ve yasama organı tarafından anayasal usullere uygun olarak çıkartılan yasalarla kullanılması anlamını taşıdığı söylenebilir.⁵⁸

Kapsam açısından vergi yasası, sadece verginin konusunu belirlemekle kalmayıp, verginin tüm önemli öğelerini de düzenliyor ise, vergilerin yasa ile konulmasının geniş kapsamlı yorumuna; değişen ekonomik koşulların vergiye bağlı gereklerini Anayasa'ya uygun biçimde hızla ve etkinlikle yerine getirme amacıyla sadece verginin konusunu belirliyor ve öteki öğelere ilişkin düzenlemeyi yürütme organına bırakıyorsa vergilerin yasallığı ilkesinin dar kapsamlı yorumuna ulaşılır. Vergilemede keyfiliği önlemek ve yükümlüye daha çok yasal güvence sağlamak amacıyla hareket edildiğinde birinci yoruma; değişen ekonomik koşullar karşısında, yürütmenin hızla karar almasına olanak tanımak amacıyla hareket edildiğinde ise, ikinci yoruma uygun düzenlemeler yapılmış olur.⁵⁹ Anayasa'nın 73'üncü maddesinin dördüncü fıkrasında yer alan düzenlemeye bakıldığında, yasanın belirttiği alt ve üst sınırlar dahilinde yürütme organına tanınan düzenleme yetkisinin sadece verginin oran ve matrah unsuruna ilişkin olduğu görülecektir. Dolayısıyla Anayasa koyucunun vergilerin yasallığı ilkesinin geniş yorumu doğrultusunda, vergilendirmede keyfiliği önlemek ve yükümlüye daha çok yasal güvence sağlamak amacıyla hareket ettiği açıktır.

⁵⁸ DOĞRUSÖZ, “Yargı Kararlarının Işığında...”, s: 137-138;

⁵⁹ ALİEFENDİOĞLU, a.g.m., s: 82-83

Doktrin⁶⁰ ve Anayasa Mahkemesi kararları incelendiğinde; vergilerin yasallığı ilkesinden sadece vergi ve benzeri her türlü mali yükümün yasa ile konulmasının anlaşılmadığı, keyfi, takdiri ve sınırsız ölçülere dayalı bir uygulamaya yer verilmemesi için söz konusu yasanın da, verginin konusundan başka vergiyi doğuran olayı, matrahı, oranı, vergi miktarını, indirimleri, istisnaları ve muafiyetleri, tarh, tahakkuk ve tahsil süreleri ve şekillerini, yaptırımlarını, zamanaşımını ve benzeri konuları da içermesi gerektiği düşünülmektedir.

Buradan yola çıkarak doktrin ve yargı kararlarının, verginin tarhı, tebliği, tahakkuku ve tahsilinin, ödeme zamanlarının, yükümlülerin ödevlerinin ve denetlenmesinin, uygulanacak yaptırımların, vergi uyumsuzluklarında izlenecek yöntemlerin, vergi alacağını ortadan kaldıran nedenlerin, kısaca, vergisel ödev ve usul ilişkilerinin, yasalarda yönetimin takdirine yer bırakmayacak şekilde yer almasını gerekli görmeleri⁶¹, vergilerin yasallığı ilkesinin geniş kapsamlı yorumuna uygun düşmektedir. Böylece, vergilerin yasallığı ilkesi, idare tarafından yasaların tam ve doğru uygulanmasını ifade eden yasal idare ilkesine de içerik sağlamaktadır.⁶²

⁶⁰ DOĞRUSÖZ, Bumin, “Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü” , **İdare Hukuku ve İlimler Dergisi**, 1985, s:69; KARABULUT, a.g.m., s: 119; KUMRULU, a.g.m., s: 150-151

⁶¹ GÜNEŞ, a.g.e, s: 119, 127-128; KARABULUT, a.g.m, s:119; DOĞRUSÖZ, “Yargı Kararlarının Işığında...”, a.g.m., s: 139

⁶² GERÇEK, a.g.e., s: 87

Anayasa Mahkemesi, 29.11.1977 tarih, E:1977/109, K:1977//131 nolu kararında⁶³, “*Anayasa koyucunun her çeşit mali yükümlerin kanunla konulmasını buyururken, keyfi ve takdiri uygulamaları önleyecek ilkelerin kanunda yer alması gereğini götüğünden kuşku yoktur. Kanun koyucunun yalnızca konusunu belli ederek bir mali yükümlün ilgililerine yükletilmesine izin vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılabilmesi için yeterli neden olamaz. Mali yükümlün matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, müeyyideleri, zamanaşımı gibi çeşitli yönleri vardır. Bir mali yüküml, bu yönleri dolayısıyla, kanunla yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin sosyal ve iktisadi durumlarını, hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilmesi mümkündür. Bu bakımdan mali yükümler, belli başlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek mutlaka kanunla düzenlenmelidir.*” diyerek, vergilerin yasallığı ilkesinin kapsamına değinmiştir.⁶⁴

⁶³ <http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1977/K1977-131.htm>; Ayrıca Anayasa Mahkemesi 26.10.1965 tarihli, E: 1965/25 ve K: 1965/57 nolu kararında, mali güç unsurunu tartışmaya elverişli bir şekilde düzenleyen yasanın, vergilerin yasallığı ilkesini gözetmediğinden Anayasa’ya aykırılık taşıdığına hükmetmiştir. (<http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1965/K1965-57.HTM>)

⁶⁴ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun 18.04.2003 tarihli, E: 2003/10 ve K: 2003/174 nolu kararının karşı oyunda “... Vergi yükümlülerinin kazançlarının gerçek veya götürü vergilendirme yöntemlerinden hangisine göre vergilendirileceği, vergilendirmenin temel unsurlarındandır. Anayasa’nın vergi ödevini düzenleyen 73’üncü maddesinde benimsenen yasallık (ilkesi) ve bu ilkenin doğal sonucu olan hukuksal güvenlik ve belirlilik ilkeleri gereği vergilendirme yönteminin ancak, yasa yapıcı tarafından öngörülmesi gerekir. Vergilendirmenin yöntemi, matrahın belirlenmesiyle olan doğrudan ilişkisi nedeniyle Anayasanın 73’üncü maddesinin son fıkrasında, vergi yasalarında, Bakanlar Kurulu’nca düzenleme yapılmasına izin verilebilecek konular arasında gösterilmemiştir. Davacı hakkında uygulanan 95/6430 sayılı Bakanlar Kurulu kararının dayanağı olan Gelir Vergisi

Hukuki güvenlik ilkesi ve özellikle de vergilendirmede belirlilik ilkesi açısından vergilerin yasallığı ilkesinin içinde anılan kararda belirtilen hususlarla doldurulması gerekmektedir. Böylece vergilendirme ilişkisinde vergi alacaklısı ve vergi borçlusunun hak ve yükümlülükleri de belirlenmiş olacaktır. Anayasa Mahkemesi, 7.1.1989 tarihli, E: 1989/6 K: 1989/42 sayılı kararında⁶⁵ “*Vergilerin yasallığı ilkesi, vergi kurumunun hukuksal yapısının temel koşulu olup oranının, salınma biçiminin, alınma zamanının yönetim ve yükümlüler bakımından belirginliğine dayanır. Yükümlülere güven veren bu ilke, vergi yönetiminde de kararlılık sağlamakta, herkesi eşit biçimde kapsamına alan bir yurttaşlık görevinin*

Kanunu’nun 51’inci maddesinin, 3946 sayılı Yasa ile değişik 12’nci bendinde yer alan ve Bakanlar Kurulu’nca kararlaştırılan iş grubuna veya sektörlere dahil olanların yahut yöreler itibarıyla etkinlik gösterilen yerin yerel yönetim biçimi ve sınırlarına bağlı olarak ilgililerin götürü usulde vergilendirilemeyeceklerine ilişkin kural, Anayasanın 73’üncü maddesinde anlatım bulan yasallık ilkesine aykırı düşmektedir...” denilerek, vergilendirme yönteminin de vergilendirmenin temel unsurlarından olması sebebiyle vergilerin yasallığı ilkesinin kapsamına dahil olduğu dile getirilmiştir. (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>); Şekli mükellefiyetler ile verginin tarh ve tahakkukunu düzenleyen bir genel yasa (Vergi Usul Yasası) veya tahsil usullerini düzenleyen bir başka genel yasa (Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Yasa) varken, bu hususların ayrıca her vergi yasasında düzenlenmeyip, söz konusu yasalara atıf yapılarak belirlenmesinin, Anayasa’ya aykırı olmadığı hakkında: DOĞRUSÖZ, “Yargı Kararlarının Işığında...”, a.g.m., s: 139, Aynı yönde: YILMAZ, a.g.m., s: 200-201

⁶⁵ <http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1989/K1989-42.htm>

göstergesini oluşturmaktadır.”⁶⁶ diyerek vergilerin yasallığı ilkesinin önemine değinmiştir.

2) İLKENİN İKİLİ YANSIMASI

Vergilerin yasallığı ilkesi, vergi borcu-vergi alacağı ilişkisinde, söz konusu ilişkinin her iki tarafı için de bazı sonuçlar yaratmaktadır. Buna göre vergilerin yasallığı ilkesi, bir yandan vergilendirme yetkisini kullanan kamu makamlarına (vergi alacaklısına), direktif verip onu bağlayıcı bir sınır çizerken, öte yandan, vergi yükümlülerine de verginin yasaya dayanmadan alınması halinde bir kısım olanaklar tanımaktadır. Kamu makamlarını bağlayıcı sınır olarak, yalnız verginin konusunun, matrahının, yükümlüsünün, oranının, vergiyi doğuran olayın, ödenme zamanının yasayla saptanmasını içermekle kalmamakta, bunların ötesinde, yasayla saptanan bu öğelere göre, tarh, tahakkuk, tahsil gibi unsurlardan oluşan vergilendirme sürecinin yasaya uygun olarak yürütülmesini; yani vergilerin yasalara uygun ve doğru olarak alınmasını da bir direktif olarak koymaktadır. Bu açıdan bakıldığında, vergilerin yasallığı ilkesinin, vergisel işlemlerin, genel düzenleyici (objektif) işlem olarak yasaya dayandırılması gereğinin yanında, bireysel (sübjektif) vergi tarh ve tahsil işlemlerinin de yasaya uygunluğunu kapsadığı görülmektedir.⁶⁷

⁶⁶ GEREK, Şahnaz, AYDIN Ali Rıza; **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2005, s:149

⁶⁷ KUMRULU, a.g.m., s: 150-151 Yazar makalesinde, örneğin, vergi alacaklısı hatalı vergi tarh ederse, bu işlemin, vergilerin yasallığı ilkesine aykırı olduğunu; çünkü yükümlün, öngörülen konu yada yükümlüden alınmamakla yasanın yanlış uygulandığını, maddenin bu şekilde anlaşılmaması

Vergilerin yasallığı ilkesinden vergilerin yasaya uygun ve doğru olarak alınması anlaşıldığı zaman, söz konusu ilkenin ihlali halinde, vergi ilişkisinin her iki tarafı için de birtakım talep hakları doğmaktadır. Bunlar, gerçekleşen yanlış uygulamanın, vergi alacaklısı açısından ortadan kaldırılması, vergi borçlusu açısından ortadan kaldırılmasının istenmesi, hem vergi alacaklısı hem de vergi borçlusu açısından da, yargı yoluna başvurma yollarıyla gerçekleştirilebilir.⁶⁸ Vergilerin yasallığı ilkesinin ihlali halinde anılan hakların kullanılabilmesi, hukuk devleti ilkesi açısından da bir gerekliliktir.

Vergilerin yasallığı ilkesi, vergi yükümlüsüne yasal sınırların aşılmasını güvencesini getirdiği gibi, vergi alacaklısına da yasal sınırların varlığı halinde, vergi alacağını alma yetkisini kullanma olanağını vermektedir.⁶⁹ Dolayısıyla, vergilerin yasallığı ilkesi birey ve devlet açısından bazı sonuçlar doğurmaktadır. Bireyler yönünden sonuçları verginin, ancak halkın iradesinin tecelli ettiği meclis tarafından (temsilsiz vergi olmaz ilkesi), şekli ve maddi anlamda yasa çıkartılması suretiyle

halinde, uygulamada bireyler açısından güvencesizlikler ortaya çıkacağını, asıl olanın bir vergi yasasının var olması olmayıp , onun doğru uygulanması olduğunu belirtmektedir; KUMRULU, a.g.m., s: 156: Yine yazar, vergilerin yasallığı ilkesine, vergilerin yasaya uygun ve doğru alınması anlamında geniş ve somut bir yorumla yaklaşılması halinde, yasaya aykırı olarak alınan bir verginin, bir yandan vergilerin yasallığı ilkesini ihlal ederken aynı zamanda, özdeş veya benzer durumda olanlara farklı işlem sonucu farklı vergi alınması sonucunu yarattığından, vergi yasaları önünde eşitlik ilkesinden öte, yasa önünde eşitliği, yani anayasal eşitlik ilkesini de zedelendiğini belirtmektedir.

⁶⁸ KUMRULU, a.g.m., s: 152

⁶⁹ KUMRULU, a.g.m., s: 151

alınabilmesi (yasadız vergi olmaz ilkesi) ve vergi yasalarının vergiye ilişkin tüm özellikleri içermesi (verginin belirgin olması ilkesi) olarak sayılabilir. Devlet yönünden ise, devletin vergiyi almak zorunda olması (konulan verginin alınması zorunluluğu ilkesi) ve ödenmeyen vergilerin zorla alınabilmesi (verginin cebir yoluyla alınması ilkesi) şeklinde belirlenebilir.⁷⁰

3) VERGİSEL YASAMA İŞLEMİNİN İÇERİĞİ

Vergilerin yasallığı ilkesi, Anayasa'nın 73'üncü maddesinin üçüncü fıkrasında, vergi ve benzeri mali yükümlülerin yasa ile konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması olarak belirlenmiştir. Yasa ile konulma, kaldırılma ve değiştirilmeden nelerin anlaşılması gerektiği de belirlenmelidir.

Vergilerin bir yasayla konulması, yani yeni bir vergi yasasının yasama organınca usulüne uygun olarak ihdas edilmesi için, vergi yasası tasarı ve tekliflerinin, Anayasa'nın 88'inci maddesi ve bu maddenin yollamada bulunduğu İçtüzük hükümleri gereği, Türkiye Büyük Millet Meclisi'nce görüşülerek yeterli çoğunlukla kabul edilmesi ve yine Anayasa'nın 89'uncu maddesi gereği Resmi Gazete'de yayımlanması gerekmektedir.⁷¹ Ancak yasa konulması, sadece belli bir vergiye has özel ismi olan ve yeni yasalar konulması olmayıp, mevcut bir vergiye yeni düzenlemeler getiren hükümleri de “yasa konulması” olarak kabul etmek

⁷⁰ GÜNEŞ, a.g.e., s. 15; GERÇEK, a.g.e., s: 87

⁷¹ Vergilerin alınması için anılan yasalaşma süreci yeterli olmamakta, ayrıca, bütçe yılında uygulanmasına izin verilmesi gerekmektedir. GÜNEŞ, a.g.e., s:24

mümkündür.⁷² Ayrıca Anayasa'nın 90'ıncı maddesi çerçevesinde usulüne uygun şekilde yürürlüğe konulan uluslararası anlaşmalar da yasa hükmünde olduğundan, bunların vergilendirme ile ilgili hükümleri varsa, bunlar da yasa olarak kabul edilecektir.⁷³ Ancak bu sonuncu tür yasalar hakkında, Anayasa'nın 90'ıncı maddesinin beşinci fıkrası hükmü gereği, Anayasa'ya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesi'ne başvurulamayacaktır.⁷⁴

Danıştay Dokuzuncu Daire, 22.12.1994 tarihli, E:1994/1108 ve K:1994/5288 sayılı kararı ile ⁷⁵ “Yükümlü şirket tarafından ithal edilip belediye sınırları içindeki ...'a satılan doğalgaz için Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi beyannamesinin verilmemesi sebebiyle 2464 sayılı Kanunun 34'üncü maddesine istinaden Ocak 1990 dönemi için re'sen tarh edilen Havagazı Tüketim Vergisinin terkin istemiyle açılan davayı; 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 34'üncü maddesiyle, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3/A ve 19'uncu maddelerinin birlikte incelenmesinden, bir vergi alacağından söz edilebilmesi için vergi kanunlarında bir hükmün bulunması gerektiği, nitekim Anayasa'nın vergilendirme ile ilgili ilkelerini düzenleyen 73/3'üncü maddesinde, vergi ve mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı hükmünün yer aldığı, uyuşmazlık konusu olayda, doğalgazın 2464 sayılı Kanunun 34'üncü maddesinde yer almadığı hususu tartışmasız olup, kanunsuz vergi olamayacağından maddede belirtilmeyen doğalgazın 34'üncü madde kapsamında Havagazı Tüketim Vergisine tabi tutulmasının yasal dayanağının bulunmadığı, ... vergi kanunlarında

⁷² GÜNEŞ, a.g.e., s: 24

⁷³ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e., s: 14

⁷⁴ TURHAN, S.'den nakleden GÜNEŞ, a.g.e., s: 25

⁷⁵ <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>

vergi yükümlülüğü yönünden hakkında hüküm bulunmayan hallerde kıyas yoluyla yorumlanarak genişletmeye gidilmesine olanak bulunmadığından, madde lafzında yer almayan doğalgazın, sırf kullanım gayesi esas alınarak 34'üncü madde kapsamında Havagazı Tüketim Vergisine tabi tutulmasının mümkün olmadığı gerekçesiyle kabul ederek, tarhiyatı terkin eden ..." ilk derece mahkemesi kararını onamıştır.⁷⁶ Bu hükümde, vergilerin yasallığı ilkesinin doğal bir sonucu olan, kıyas yolu ile vergilerin kapsamının genişletilememesine değinilmiştir. Kıyas yasağı olarak da adlandırılan bu ilke sayesinde vergi koyma açısından yetkisiz olan yürütme ve yargı organları tarafından vergi doğurucu olaylar yaratılabilmesinin veya mevcut vergi yüklerinin değiştirilebilmesinin önüne geçilmiş olur ve böylece hukuki güvenlik ilkesi de korunmuş olur. Aksi halde, böylesi bir durum fonksiyon gasbına yol açar.⁷⁷ Dolayısıyla vergiler, ancak ve ancak yasama organının yasa biçiminde somutlaşan iradesiyle konulabilir.⁷⁸

⁷⁶ Aynı şekilde Daire, 24.05.2006 tarihli E:2005/2498 ve K:2006/2080 sayılı kararında vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin yasa ile konulması gerektiğinden, 2859 sayılı Tapulama ve Kadastro Paftalarının Yenilenmesi Hakkında Kanuna ek olarak çıkarılan Yönetmeliğin 28'inci maddesi uyarınca kadastro yenileme harcının istenemeyeceğine hükmetmiştir. (**Danıştay Dergisi**, Yıl:2006 Sayı:113 s:286)

⁷⁷ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e., s: 29; Aynı yönde: KIZILOT, Şükrü/ KIZILOT, Zuhale, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Gözden Geçirilmiş 11. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ekim 2006, s: 290

⁷⁸ GSM abonelerinden tahsil edilen ücretlerin, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Yasası'nın 29'uncu maddesinde düzenlenen belediye ve mücavir alanlar içinde Posta Telgraf Telefon İşletmesi tarafından tahsil edilen telefon, teleks, faksimile ve data ücretlerinin haberleşme vergisine tabi olacağı şeklinde kurala dahil olmadığı, vergi yasalarında verginin konusu ve yükümlülüğü yönünden hakkında hüküm bulunmayan hallerde kıyas ve yorum yoluyla genişletmeye gidilerek vergi tarh edilmesinin

Yine vergilerin yasallığı ilkesi gereği, yasa ile konulan vergilerin kapsamı, idarenin düzenleyici işlemleri ile de genişletilip daraltılamaz.

Nitekim, Danıştay Dokuzuncu Daire, 15.10.2002 tarihli, E:2000/3900 ve K:2002/4186 nolu kararı ile, “... yükümlü adına re'sen tarh edilen ağır kusur cezalı katma değer vergisinin terkinin istemiyle açılan davayı, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun geçici 8(’inci) maddesinde net alanı 150 metrekareye kadar olan konut teslimlerinin ve konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinin 31.12.1997 tarihine kadar katma değer vergisinden müstesna olacağının belirtildiği, işyeri teslimlerinin katma değer vergisine tabi olacağına dair yasal bir düzenlemenin olmadığı, 30 sayılı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile 150 metrekarenin üstündeki konut teslimleri ile işyeri teslimlerinin katma değer vergisine tabi olduğunun belirtilmesine karşın yasada yer almayan bir konunun genel tebliğler ile düzenlenemeyeceği, bunun Anayasanın 73(’üncü) maddesinin 3(’üncü) fıkrasındaki vergi ve benzeri yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı hükmüne aykırı olduğu, bu durumda 30 sayılı Katma Değer Vergisi Genel Tebliğine dayanılarak yapılan cezalı tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmadığı” gerekçeleriyle kabul eden ilk derece mahkemesi kararını onamıştır.

Anayasanın 73’üncü maddesinde sözü edilen "verginin yasallığı" ilkesine aykırı olduğu hakkında: Danıştay Dokuzuncu Daire 28.06.2001 tarihli, E: 200/684 ve K: 2001/2824 nolu karar (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>)

Anayasa'nın 73'üncü maddesinin üçüncü fıkrasına uyarınca bir verginin kaldırılması da ancak yasa ile gerçekleşebilecektir. Yürütme organının tesis edeceği düzenleyici işlemleriyle bir vergiyi terkin etmesi mümkün değildir. Yasa koyucu yürürlükte olan bir yasayı çıkardığı yeni bir yasayla açıkça ya da zımnen kaldırmaya çalıştığı gibi; ihdas ettiği yeni yasaların kendisine aykırı düşen hükümlerini kaldırdığı şeklinde bir ifadeye de yasa metninde yer verebilir.⁷⁹

Anayasa Mahkemesi'nin bir vergi yasasını Anayasa'ya aykırı bularak iptal etmesi ve bunun sonucunda söz konusu verginin kalkması hali ise, yargı yetkisinin kullanılmasının bir sonucu olması sebebiyle, Anayasa'nın 73'üncü maddesi anlamında verginin kaldırılması niteliğini taşımamaktadır. Anayasa Mahkemesi'nin yasaların Anayasa'ya uygunluğunu denetlemesi, hukuk devleti ilkesi (m.2) ile Anayasa'nın üstünlüğü (m.11) ilkelerinin bir sonucu olup, doğrudan Anayasa'dan kaynaklanan (m.148) bir yetkinin kullanılmasından ibarettir.⁸⁰ Gerçekten de, Anayasa'nın 153'üncü maddesinin ikinci fıkrasında Anayasa Mahkemesi'nin bir yasanın tamamını veya bir hükmünü iptal ederken, yasa koyucu gibi hareketle, yeni bir uygulamaya yol açacak biçimde hüküm tesis edemeyeceği kurala bağlanmıştır. Tesis edeceği hükmün niteliği böylece belirlenen Anayasa Mahkemesi'nin, bir vergi yasasını iptal etmesi sonucunda bir verginin kalkması halinin, Anayasa'nın 73'üncü maddesinde münhasıran yasa koyucuya tanınmış bulunan, konulan yasayı kaldırma yetkisini kullanması olarak algılanamayacağı açıktır. ÖZBUDUN'un da eserinde

⁷⁹ GÜNEŞ, a.g.e., s: 28

⁸⁰ DOĞRUSÖZ, "Yargı Kararlarının Işığında Verginin Kanuniliği Açısından...", a.g.m., s:137; Aksi yönde: GÜNEŞ, a.g.e., s: 29

*“Anayasa yargısının görevi, Anayasa’ya aykırı olan normu iptal etmek suretiyle hukuka aykırı bir durumun ortadan kaldırılmaktır. İptal kararıyla elbette yeni bir hukuki durum doğar ama bu, Anayasa Mahkemesi’nin kendisini kanun koyucu yerine koyduğu anlamına gelmez.”*⁸¹ diyerek bu duruma işaret etmektedir.

Anayasa’nın 153’üncü maddenin beşinci fıkrasında da, Anayasa Mahkemesi’nin iptal kararının geriye yürümezliği ilkesi kabul edilmiştir. Buna göre, bir yasanın Anayasa’ya aykırı olduğunun saptanması halinde verilecek iptal kararının geriye yürütülerek o yasanın hukuk dünyasında hiç doğmamış sayılması, o tarihe kadar yasaya dayanarak yapılmış bireysel işlemlerin geçersiz olması sonucunu doğuracaktır. Bu durum ise, hukuk düzeninin istikrarının bozulmasına yol açabilecek nitelikte olduğundan Anayasa Mahkemesi’nin iptal kararlarının geriye yürümezliği ilkesi kabul edilmiştir.⁸² Anayasa Mahkemesi tarafından vergi kolaylıkları içeren bir yasa hükmünün iptal edilmesi durumunda, yasanın yürürlükte olduğu sırada bu kolaylıklardan yararlanmış olanların durumları bu iptal kararından etkilenmeyeceği hususunda bir şüphe yoktur.⁸³ Ancak anayasal vergilendirme ilkelerine aykırı olarak vergi yükü getirmiş bir hükmün Anayasa’ya aykırılığı Anayasa Mahkemesi’nin iptal kararıyla saptandığında, bu hükmün yükümlülük yüklediği kişilerin hukuki durumlarının bundan etkilenmeyeceğini söylemek ciddi bir soruna yol açmaktadır. Uler eserinde, iptal kararlarının geriye yürümezliği ilkesi “...kanunların geri yürümemesi ilkesi ile aynı anlamda kabul olunursa mesele yoktur. Ancak, bir

⁸¹ ÖZBUDUN, a.g.e., s: 409

⁸² ÖZBUDUN, a.g.e., s: 411

⁸³ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e., s: 50

kanunun yasama organı tarafından kaldırılması ile yargı organı tarafından iptali arasındaki nitelik farkı açıktır. Gerçekte, «iptal kararı geriye yürümez» hükmü sakatlıklar kuramına bir istisna değil, fakat iptal kararlarının kazanılmış hakları ve hukuksal kararlılık kazanmış durumları etkilememesi ilkesinin aşırı bir biçimde anlatımıdır... Anayasa Mahkemesinin verdiği iptal kararları da diğer sakatlık kararları gibi geri yürürler»⁸⁴ demektedir. Olması gereken hukuk açısından ve anayasanın üstünlüğü ve hukuk devleti ilkeleri ile Anayasa Mahkemesi kararlarının yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını, gerçek ve tüzel kişileri bağlayacağı kuralına uygun olarak anayasal vergilendirme ilkelerine aykırı vergi yükü getiren olan hükümlerin Anayasa Mahkemesi tarafından iptali halinde, bu hükümler uyarınca vergilendirmeye tabi tutulmuş olanlar hakkında yapılmış tarh ve tahakkuk işlemlerinin iptali, eğer tahsil söz konusu olmuş ise bu ödemelerin de iadesi gerektiğini düşünmekteyiz.

Anayasa'nın 73'üncü maddesinin üçüncü fıkrasında, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin yasayla değiştirilebileceği hükmüne de yer verilmiştir.⁸⁵ Değişiklik yapma yetkisinin yasayla kullanılabilmesinden başka, Anayasa'nın 73'üncü maddesinin dördüncü fıkrasında bu yetkinin belli şartlar altında Bakanlar Kurulu'na devredilebileceği de öngörülmektedir.

⁸⁴ ULER, Yıldırım, **İdari Yargıda İptal Kararının Sonuçları**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No. 281, Sevinç Matbaası, Ankara 1970, s: 22-23

⁸⁵ GÜNEŞ, a.g.e., s: 25

Buraya kadar vergilerin yasallığı ilkesinin tarihçesini, ilkenin Anayasalarımızda ifade ediliş biçimini ve bu ilkeye doktrin ve yargı kararlarının yüklediği anlamları incelemiş bulunuyoruz. Her ne kadar vergilerin yasallığı ilkesi gereğince vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin yasa ile konulması, kaldırılması ve değiştirilmesi gerekmekte ise de, 1982 Anayasası'nın çeşitli hükümlerinde Bakanlar Kurulu'na vergilendirme alanında düzenleme yapma yetkisi tanınmıştır. İncelemenin bundan sonraki kısmında Bakanlar Kurulu'na vergilendirme alanında düzenleme yapma yetkisi tanıyan anayasal hükümleri irdelemek istiyoruz.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİLENDİRME ALANINDA BAKANLAR KURULU'NUN DÜZENLEME YETKİLERİ

A) ANAYASAL DAYANAKLAR AÇISINDAN İRDELEME

1) ANAYASAL YETKİ DEVRİ VE HUKUKİ İŞLEM

Anayasa'nın çeşitli maddelerinde, günün ihtiyaçlarına göre ekonomiye çabuk ve etkili müdahale edilebilmesini sağlamak amacıyla Bakanlar Kurulu'na, belli konularda ve çerçevesi Anayasa ve yasalarla çizilmek üzere, yetki verilmiştir.⁸⁶ Bunlar, Anayasa'nın 73'üncü maddesinin dördüncü fıkrasında, 121'inci maddenin üçüncü fıkrasında, 122'nci maddenin ikinci fıkrasında ve 167'nci maddenin ikinci fıkrasında yer almaktadır.⁸⁷

Ekonomide yaşanan gelişmeler sebebiyle duyulan gereksinimden ötürü, ekonomiye bir an önce müdahale edilebilmesi ve “hızla değişen ekonomik koşullara

⁸⁶ ŞENYÜZ, Doğan, “Tevkifat Kapsamının Bakanlar Kurulu Kararı ile Belirlenmesinin Yatırım İndirimi Açısından Değerlendirilmesi”, **Yaklaşım**, Yıl:7, Sayı: 83, Kasım 1999, s: 20

⁸⁷ Anayasa'nın 115'inci ve 124'üncü maddelerinin de bu kapsamda değerlendirilebileceği hakkında: ŞENYÜZ, a.g.m., s:20

vergi yasalarının uyumunun sağlanması”⁸⁸ amacıyla, Anayasa’nın 73’üncü maddesinin dördüncü fıkrasında Bakanlar Kurulu’na vergi, resim harç ve benzer mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde yasanın belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisinin verilebileceği hükme bağlanmıştır. Anayasa’nın ifadesinden, Bakanlar Kurulu’na verilen bu yetkinin, yürütme organının vergilendirme alanındaki düzenleme yetkisine ilişkin olduğu⁸⁹ ve ayrıca yetkiyi veren yasanın belirttiği alt ve üst sınırlar içerisinde değişiklik yapılabilmesi şeklinde kullanılabileceği ve yine konu bakımından da sınırlandığı anlaşılmaktadır. Dolayısıyla Bakanlar Kurulu’na Anayasa’nın 73’üncü maddesinin dördüncü fıkrasında yasa ile verilebileceği öngörülen yetki sadece anılan sınırlar içinde vergilerin muaflık, istisna, indirim ve oranlarının değiştirilmesi ile ilgili olup, vergilerin koyulması ya da koyulan vergilerin kaldırılması yetkisini kapsamamaktadır.⁹⁰

Danıştay Yedinci Daire de, 26.09.2002 tarihli, E: 2002/3190 ve K: 2002/2962 nolu kararında⁹¹, akaryakıt tüketim vergisi ve özel tüketim vergisi alınmasına son verilmesi istemiyle Maliye Bakanlığı ile Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığına yapılan başvuruların zımnen reddine ilişkin işlemlerin iptali istemiyle açılan davada *“Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın 8’inci maddesindeki, “Yürütme yetkisi ve görevi... Anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir.” düzenlemesi, Yürütme Organı’nın Yasama Organı’na bağımlı olarak, türevsel*

⁸⁸ TAŞ, a.g.m., s: 278

⁸⁹ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e., s: 36

⁹⁰ Aynı yönde: GEREK, AYDIN, a.g.e., s:151

⁹¹ <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>

nitelikte düzenleme yetkisine sahip olduğunun en önemli göstergesidir. Yürütme, doğrudan doğruya Anayasa(‘)dan kaynaklanan yetkileri dışında, ancak Yasa koyucunun çerçevesini çizip, biçimlendirdiği alanlarda, kanunlara göre ve kanunlardan aldığı yetkilere dayanarak, kanunların uygulanmasını sağlamak amacıyla düzenlemelerde bulunabilir. Dolayısıyla, (k)anunlara uygun olarak kullanılabilecek olan yürütme yetkisi, özerk düzenleme yetkisini içermez ve sadece türevsel ve bağımlı düzenleyici işlemler yapılmasına olanak verir. Yukarıda açıklanan anayasal düzen içerisinde, vergi koyma, daha önce konulmuş olan vergiyi değiştirme ve kaldırma yetkisi, Anayasa'nın 73'üncü maddesinin üçüncü fıkrası ile Yasama Organı'na verilmiştir. "Verginin Yasallığı İlkesi" denilen ve Devlet'in vergilendirme yetkisi karşısında idare edilenlerin güvencesini oluşturan ilkenin anayasal anlatımı olan anılan fıkra hükmü karşısında, Yürütme Organı'nın vergi koyma ve konulmuş bulunan vergiyi yürürlükten kaldırma yetkisi bulunmamaktadır. Her ne kadar, Anayasa'nın anılan maddesinin son fıkrasında, "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırları içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir." (ş)eklinde hüküm yer almış ise de; bu hükümle, Bakanlar Kurulu'na verilebileceği kabul edilen yetki, yürürlükteki vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisna, indirim ve oranlarıyla ilgili olarak ve yasanın belirlediği sınırlar içinde kullanılabilecek nitelikte olduğundan; evvelce konulmuş olan bir verginin kaldırılmasını kapsamaz.” sonucuna ulaşmıştır.

Doktrinde bir görüş⁹², Bakanlar Kurulu’nca Anayasa’nın 73’üncü maddesinin dördüncü fıkrasına dayanarak yasa ile verilen yetki uyarınca tesis edilen düzenleyici işlemleri, yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesinin istisnaları olarak kabul etmekte ve anayasal yetki devri olarak nitelendirmektedir. Anayasal yetki devri olarak nitelendirilebilecek bu ayırık durumlarda ise, yasama organının, bir yasa ile yetkisini devrederken, yürütmenin yapabileceği düzenlemeleri bir çerçeve oluşturacak şekilde belirtmesinin gerektiğini ve anayasal yetki devrinin ancak bu şartla gerçekleşebileceğini savunmaktadır.

Anayasa Mahkemesi de, bir kararında⁹³ “Yasa koyucu, vergi hukuku alanında, yetkisini kullanırken, Anayasa’nın temel ilkelerine ve vergi ile ilgili kurallarına bağlı kalmak koşuluyla, kamu gelirlerinin doğru, etkin ve verimli bir biçimde nasıl ve hangi yöntemlerle sağlanacağını takdir yetkisine sahiptir... Yasa koyucu tarafından yürütmeye bırakılan düzenleme alanı, vergilendirme ile ilgili temel kurallar olmayıp, yasaca belirlenen sorumluluğun uygulanmasına ait teknik düzenlemeler ve ayrıntılardır. Yasa koyucu belli konularda gerekli temel kuralları koyup çerçeveyi çizer, uygun ve gerekli görürse bu kuralların uygulanması yönünde belirlenmiş alanlar bırakır. Bu alanlarda düzenleme yetkisine dayanarak idare kimi düzenlemeler yapabilir.” diyerek idarenin vergileme alanında sahip olduğu yetkinin yasa ile belirlenmesi gereken sınırlarına değinmiştir.

⁹² TEZİÇ, a.g.e., s:15

⁹³ Anayasa Mahkemesi’nin 25.5.1993 tarih ve E: 1993/3, K: 1993/20 nolu kararı <http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1993/K1993-20.htm>; Aynı yönde bir başka karar: <http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/kararlar/IPTALITIRAZ/K1994/K1994-57.htm>

Anayasa'nın 73'üncü maddesinin dördüncü fıkrasında yasa ile verilebileceği öngörülen bu yetkiyi kullanırken Bakanlar Kurulu'nun, bunu hangi düzenleyici işlemle gerçekleştireceği konusunda ise açık bir düzenleme yoktur. Doktrinde bu konuda çeşitli görüşler ileri sürülmüştür:

Doktrinde bir görüşe göre, Bakanlar Kurulu'nun "vergi ödevi"ne ilişkin genel ve sürekli düzenleme yetkisinin; özel yetki yasasını gerektirmemesi, belli bir süre ile sınırlı olmaması ve TBMM'ye sunulma zorunluluğu bulunmaması niteliklerinden dolayı, tüzük rejimine tabi tutularak, yani Danıştay'ın incelemesinden geçirilerek kullanılması gerekmektedir.⁹⁴ Diğer bir görüşe göre ise, Bakanlar Kurulu bu yetkisini kanun hükmünde kararnameler de dahil olmak üzere, olağan kararname ya da kararlarla kullanabileceği gibi, tüzük çıkararak da kullanabilecektir.⁹⁵

Yukarıda da bahsedildiği üzere yasa koyucu, Anayasa'nın 73'üncü maddesinin dördüncü fıkrasına dayanarak Bakanlar Kurulu'na vereceği değişiklik yapmak suretiyle düzenleme yapma yetkisi ile kendi sahip olduğu yetkilerinden bir kısmını belirli şartlar altında Bakanlar Kurulu'na devretmekte ve bu anayasal yetki devri olarak adlandırılmaktadır.⁹⁶ Yani nitelik ve konu itibariyle Bakanlar Kurulu burada, "yasaların uygulanmasını göstermek" ya da "yasanın emrettiği işleri

⁹⁴ DURAN, Lütfi, **İdare Hukuku Ders Notları**, İstanbul 1982, s. 478

⁹⁵ KARABULUT, a.g.m., s: 123

⁹⁶ TEZİÇ, a.g.e., s:15

belirtmek” ten daha kapsamlı bir yetki kullanacaktır. Yasa ile düzenlenmeyen bir konunun tüzükle düzenlenmesi ise beklenemez.

Kaldı ki, Anayasa’da, Bakanlar Kurulu’na bu denli geniş yetki verilmesinin amacının, ekonomideki hızlı gelişme ve değişmelere paralel olarak Bakanlar Kurulu’nun vergi mevzuatını süratle uygulanmasını sağlamak olması karşısında; oldukça uzun ve karmaşık bir yöntemle yürürlüğe giren tüzükler ile düzenleme yapılmasının, bu amaçla bağdaşmayacağı açıktır.⁹⁷

2) KANUN HÜKMÜNDE KARARNAMELERİN ÖZEL KONUSU

Bakanlar Kurulu’nun düzenleme yetkisini kanun hükmünde kararnameler çıkarmak suretiyle kullanabilmesi gerektiğini savunanlar, söz konusu düzenlemelerin kanun hükmünde kararname ile yapılmasında teorik açıdan bir engel olmadığını, kaldı ki, Anayasa’da yasama bölümünde yer alan kanun hükmünde kararnamenin, bir yetki yasasına da dayansa, yürütme işlemi niteliğinde olan Bakanlar Kurulu kararının düzenleyebildiği konularda hüküm getirememesini anlatmakta güçlük olduğunu⁹⁸,

⁹⁷ KARABULUT, a.g.m., s: 123

⁹⁸ ALİEFENDİOĞLU, a.g.m., s: 86; Yazar makalesinde, kanun hükmündeki bir kararnameler ile bir vergi yasasında değişiklik yapılmazken, bir yetki yasasına dayalı Bakanlar Kurulu kararıyla (bir kararnameyle), verginin esasına ilişkin konularda değişiklik yapılabildiğini, böyle bir kararnamenin,

ancak konu teknik düzeyde ele alındığında, zaten Bakanlar Kurulu'na yetki yasaları ile düzenleme yapma yetkisi verilmiş olduğundan, bu alanın kanun hükmünde kararnameler ile düzenlenmesinin pratik yararı da olmadığını düşünmektedirler.⁹⁹

Anayasa'nın 91'inci maddesinin birinci fıkrasında “*Türkiye Büyük Millet Meclisi, Bakanlar Kurulu'na kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi verebilir. Ancak 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 siyasi haklar ve ödevler kanun hükmünde kararnamelerle düzenlenemez.*” hükmünü içermektedir. Bakanlar Kurulu'na söz konusu düzenleme yapma yetkisini veren Anayasa'nın 73'üncü maddesinin dördüncü fıkrası ise, Anayasa'nın “*Siyasi Haklar ve Ödevler*” başlıklı dördüncü bölümünde yer almaktadır. Dolayısıyla, Anayasa'nın 73'üncü maddesinin dördüncü fıkrasında yasa ile verilebileceği belirtilen yetkinin, Bakanlar Kurulu tarafından kanun hükmünde kararname çıkartılması suretiyle kullanılması anayasal hükümler açısından mümkün gözükmemektedir. Siyasal hak ve ödevlerin kanun hükmünde kararnameler ile düzenlenememesi ve bunların ancak yasama organının ürünü olan yasalarla düzenleme konusu yapılabilmesinin ardındaki amaç bireyin korunmasıdır.¹⁰⁰ Bu sebeple vergilendirme alanında kanun hükmünde kararnameler

yasa hükmündeki bir kararnameden daha güçlü bir görünümde olduğunu, çünkü kanun hükmünde kararnameyle düzenlenmeyen bir konuda, bir yetki yasasına dayanarak, kararnameyle hüküm getirilebildiğini belirtmektedir.

⁹⁹ GÜNEŞ, a.g.e., s: 160

¹⁰⁰ GÜNEŞ, a.g.e., s: 160

ile düzenleme yapılan hallerde, düzenlemenin anayasal hükümlerin lafzından hareketle yorumlanmasından öte, getirilen düzenleme ile bireyin temel hak ve özgürlüklerinin zedelenip zedelenmediğini araştırmak gerekmektedir. Vergilerin yasallığı ilkesinin tarihi gelişim süreci göz önünde bulundurulduğunda, bu ilkenin amacının bireyin temel hak ve özgürlüklerini sınırsız ve keyfî biçimde sınırlayacak idari tasarruflardan korunması olduğu görülecektir. Bu yüzden vergilendirme alanında kanun hükmünde kararnamelerle hiçbir şekilde düzenleme yapılamayacağını söylemek güçtür.

a) Düzenleme Yetkisi ve Fonksiyon Gasbı

Vergilerin vergiyi doğuran olay, tarh, tahakkuk, tahsil, zamanaşımı, oran, tutar, muafiyet, istisna ve benzeri unsurlarında düzenleme yapma yetkisi öncelikle yasama yetkisinin asliliği ve özellikle vergilerin yasallığı ilkesi nedeniyle yasama organının yetki alanındadır. Dolayısıyla bu alanda eğer yürütme organına düzenleme yapma yetkisi verilmemişse, yürütme organının yapacağı düzenlemeler açısından yetki yönünden hukuka aykırılık hali, yani fonksiyon gasbı söz konusu olacaktır.¹⁰¹ Yine yürütme organına düzenleme yapma yetkisi verildiği hallerde, yürütme organının yetkisini aşarak düzenleme yapması durumunda da sonuç fonksiyon gasbıdır. Fonksiyon gasbı, en yalın tanımıyla yasama, yürütme ve yargı organlarının

¹⁰¹ Aynı Yönde GÖZLER, a.g.e., s: 692; GÜNDAY ise eserinde “Açıkça hukuka aykırılık hallerinde...konu ögesi yönünden sakatlık ortaya çıkmaktadır.” demektedir. GÜNDAY, Metin, **İdare Hukuku**, Yedinci Bası Aynı Bası, İmaj Yayıncılık, Ankara 2003, s: 145

birbirlerinin görev alanına giren konularda işlem tesis etmesidir. Konumuz açısından bakıldığında ise bizi daha çok ilgilendiren, idarenin yargı ve özellikle yasama organının görev alanına giren konularda tesis edeceği işlemlerdir.

Fonksiyon gasbının müeyyidesi doktrin¹⁰² ve yargı kararlarında genellikle yokluk olarak belirtilmektedir.¹⁰³ Gözler ise eserinde “... *fonksiyon gasbının olduğu durumların çoğunda “yokluk” müeyyidesi işlemez; bu kararların da “iptal(annulation)” edilmesi gerekir. Bir kere, idarenin yasama fonksiyonunu gasbetmesi durumunda genellikle yokluk müeyyidesi uygulanmaz. Çünkü bunlar hüküm ve sonuçlar doğurur. Dolayısıyla bunlar hakkında “iptal” müeyyidesinin uygulanması gerekir. Örneğin yetki kanununa dayanmayan kanun hükmünde kararname, Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmelidir. Kanuna dayanmadan temel hak ve hürriyetleri sınırlandıran, vergi koyan veya suç ihdas eden bir yönetmelik idari yargı organları tarafından iptal edilmelidir. Bir yönetmeliğin temel hak ve hürriyetleri sınırlandırıp sınırlandırmadığı ve sınırlandırıyorsa bunun bir*

¹⁰² GÜNDAY, a.g.e., s: 131

¹⁰³ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun 16.02.2007 tarihli, E:2007/14 ve K:2007/59 nolu kararının karşı oy gerekçesinde “...*Bakanlar Kurulu’nun 2000:/53 sayılı Kararının; Gümrük Kanununun 167’nci maddesinin 3 numaralı fıkrasının (b) bendinin idari kararlar ile değiştirilmesi sonucunu yaratarak maddede yazılı kuruluşlar dışında kalan ve gümrük giriş beyannamelerini kendi adlarına dolduran kuruluşlara da gümrük vergilerinden muafiyet tanıyan düzenlemesi, Anayasal düzeni korumakla görevli “İdari Yargı”nın hukuka aykırı idari işlemler için öngördüğü en ağır sakatlık hali olan ve idari işlemin “keenlemyekün-yok” sayılmasını gerektiren, “fonksiyon gasbı” ile maluldür ve dolayısıyla, bir hukuk kaynağı olarak idarece vergilendirme işlemlerine esas alınamaz...*” denilmektedir. (**Danıştay Dergisi**, Yıl:2007 Sayı:116 s:76)

*kanuna dayanıp dayanmadığı öyle apaçık belli meseleler değildir. O nedenle bu konularda “yokluk” uygulanamaz.”*¹⁰⁴ demektedir.

Fonksiyon gasbının apaçık olduğu durumlarda düzenlemenin hüküm ve sonuçlarını hiç doğurmadığı, apaçık olmayan durumlarda ise doğurduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Kanımızca fonksiyon gasbının müeyyidesinin, gasbın “apaçık” olup olmamasına bağlanması yerinde değildir, çünkü “apaçık” olmanın tespiti oldukça zordur. Fonksiyon gasbının müeyyidesinin tespiti noktasında işlemin hukuki denetimini yapan yargı organının iradesi önemli rol oynamaktadır.¹⁰⁵ Oldukça

¹⁰⁴ GÖZLER, a.g.e., s:696

¹⁰⁵ Açıkçası yargı kararlarından da bu konuda kesin bir sonuca ulaşılamamaktadır. “Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu’nun 17 Nisan 1994 tarih ve E:1993/163, K:1994/223 sayılı kararına konu olan olayda, Maliye Bakanlığı’nın 14 Aralık 1991 tarih ve 21081 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 214 sıra nolu Vergi Usul Yasası Genel Tebliğiyle “5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 1’inci maddesinin E bendi ve aynı Kanun’un Mükerrer 6’ncı maddesinde sayılan iş ortaklıkları, belli bir işin birlikte yapılmasını taahhüt eden kuruluşlar olduklarından uzun süreli bir faaliyetleri olmaması nedeniyle yeniden değerlendirme yapamayacaklardır” şeklinde bir düzenleme yapmıştır. Bu düzenlemenin iptali istemiyle açılan davanın temyiz incelemesinde Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu Maliye Bakanlığı’nın söz konusu düzenleyici işleminin “fonksiyon gaspı”yla sakat olduğuna karar vermiş ve şöyle demiştir: “Anayasamızın 73’üncü maddesinde göre bir verginin konulması veya kaldırılması ancak kanunla mümkün olduğundan vergi konulması veya alınması sonucunu doğuracak başkaca düzenlemeler yapma yetkisi (Bakanlar Kurulu’na vergi yükümlülüğündeki muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde Kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde yine kanunla tanınacak yetki dışında) idareye tanınmamıştır. O halde kanunun öngördüğünden daha fazla vergi tarhı sonucunu doğuracak, örneğin olaydaki gibi “yeniden değerlendirme” müessesinin amortisman uygulaması yoluyla sağladığı vergi avantajından iş

tartışmalı olan bu konuda, kesin bir kanıya varmak güç olmakla birlikte biz de fonksiyon gasbının müeyyidesinin yokluk olduğunu düşünmekteyiz.

b) Vergilendirme Alanında Kanun Hükmünde Kararname

Örnekleri

Yürütme organının düzenleme yapma yetkisi ve fonksiyon gasbı konusuna böylece değindikten sonra, vergilendirme ile ilgili düzenlemeler içeren bazı kanun hükmünde kararnameleri değerlendirmeye geçebiliriz. İncelememiz açısından ilk örnek, Bakanlar Kurulu’nun 2.2.1984 tarihli ve 2977 sayılı İdari Usul ve işlemlerin Yeniden Düzenlenmesi Hakkında Yasa’nın verdiği yetkiye dayanarak 16.3.1984 tarihli ve 194 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Veraset ve İntikal Vergisi Yasası’nın 19’uncu maddesinin ikinci fıkrasında yaptığı düzenlemedir.¹⁰⁶ Bu değişikliktan önce bahsi geçen hüküm şu şekildeydi:

ortaklarının yararlanmasını engelleyici hükümler içerecek biçimde, dolayısıyla ancak kanun konusu olan hususlarda idarece genel düzenleyici bir işlem tesis edildiğinde bu işlemin fonksiyon gasbı nedeniyle yoklukla malul olduğunun kabulü, en iyi ihtimalle de yetkisizlik nedeniyle iptali gerekir.”

Kazancı Danıştay Kararları CD’sinden nakleden GÖZLER, a.g.e., s: 695

¹⁰⁶ Söz konusu kanun hükmünde kararname TBMM tarafından 18.04.1984 tarihli ve 2997 sayılı yasa ile kabul edilerek yasalaşmıştır.

“Ödeme Zamanı:

Madde 19-...

Intikal eden gayrimenkullerin tapuda tescil muamelesi, Veraset ve Intikal vergilerinin tahakkukunu müteakip yapılır. Veraset ve Intikal Vergisi tamamen ödenmedikçe intikal eden gayrimenkullerin başkasını devir ve ferağı yapılamaz ve üzerinde herhangi bir ayni hak tesis edilemez...”

Kanun hükmünde kararnamenin TBMM tarafından kabul edilerek yasalaşması sonucu hüküm şu hali almıştır:

“Ödeme Zamanı: *(değişiklikten sonra)*

Madde 19-...

Tescil tarihinden itibaren en geç 15 gün içinde sonucu ilgili vergi dairesine bildirilmek üzere, intikal eden gayrimenkullerin tescil işlemi, veraset ve intikal vergisinin tahakkuku beklenmeksizin yapılır. Ancak, Veraset ve Intikal Vergisi tamamen ödenmedikçe intikal eden gayrimenkullerin başkasını devir ve ferağı yapılamaz ve üzerinde herhangi bir ayni hak tesis edilemez...”

ÇAĞAN¹⁰⁷ konu ile ilgili olarak “*Bu değişiklik, yükümlülerin siyasi ödevlerinden sayılan vergi ödevlerini, temel hak ve ödevlerini sınırlandırmamaktadır; tersine, intikale konu taşınmazlarda tescil işlemini*

¹⁰⁷ ÇAĞAN, “Türk Anayasası Açısından...”, a.g.m., s: 175

kolaylaştırmaktadır. Ancak Anayasa'nın kanun hükmünde kararname ile ilgili 91'inci maddesi temel hak ve ödevlerle siyasi hak ve ödevlerin kanun hükmünde kararnameler ile sınırlandırılmamasını değil daha geniş kapsam içinde düzenlenmesini yasaklamaktadır. Dolayısıyla 194 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Anayasa'nın 91'inci maddesinin kapsamı dışına çıkmıştır.” demektedir.

Söz konusu düzenleme ile vergilerin yasallığı ilkesinin ihlal edilip edilmediğine bakmadan önce getirilen hükmün niteliğinin tartışılması gerektiğini düşünmekteyiz. Bahsi geçen düzenleme bir vergi yasasında yapılmıştır. Ancak bu durum vergilerin yasallığı ilkesinin ihlal edildiği sonucuna götürebilecek bir veriyi her zaman içermez. Gerçekten de bunun için öncelikle o hükmün bir mali hüküm olup olmadığının ortaya konulması gerekmektedir. Bundan da öte, vergilerin yasallığı ilkesinin geniş kapsamlı anlaşılma biçimi uyarınca hükmün yasa ile düzenlenmesi gereken verginin konusu, matrahı ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, müeyyideleri, zamanaşımı gibi çeşitli yönlerine ilişkin olup olmadığı da araştırılmalıdır. Ancak bu noktada ulaşılabilecek sonuçtan sonra doğru bir değerlendirme yapılabilir.

İncelediğimiz hükmü, eski hüküm ile karşılaştırdığımızda, hükmün intikal eden taşınmazlarda tescili kolaylaştıran bir düzenleme getirdiğini görmekteyiz. Her ne kadar düzenleme bir vergi yasasında yapılmış da olsa, hatta madde başlığı verginin ödenmesine ilişkin olarak “Ödeme Zamanı” ifadesini içerse de, bu hüküm

bir mali hükümden çok aynı haklara ilişkin bir düzenlemeyi içermektedir. Madde hükmü verginin ödenme zamanını değil intikal eden taşınmazlarda kişiler adına tescilin yapılma zamanını düzenlemektedir.¹⁰⁸ Dolayısıyla burada vergilerin yasallığı ilkesinin bir kanun hükmünde kararname ile ihlal edilmediğini düşünmekteyiz.

Bu konuda tartışma konusu olabilecek ikinci bir örnek de 27.08.1999 tarihli ve 4452 sayılı yetki kanununa dayanarak çıkartılan ve 13.10.1999 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 580 sayılı “15/5/1959 tarihli ve 7269 sayılı Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair Kanuna Geçici Maddeler Eklenmesine Dair Kanun Hükmünde Kararname”nin 1’inci maddesi ile getirilen aşağıdaki düzenlemedir:

*“...**Geçici Madde 20-** Geçici 19 uncu madde kapsamında sağlanacak¹⁰⁹ dış kredi ve hibelerle finanse edilecek projelerin uygulanması dolayısıyla taşınmaz malların alım, satım, ipotek, tapu kadastro işlemleri, satın alınacak yahut yeniden inşa edilecek veya onarılacak taşınır ve taşınmaz mallarla ilgili ihale sözleşme, ruhsatname ve sair işlemler ve bu uygulamadan faydalanacakların verecekleri beyanname, taahhütname ve yapacakları sözleşmeler, eğitime katkı payı da dahil olmak üzere her türlü vergi resim, katkı payı ve harçtan muaftır ...”*

¹⁰⁸ KUMRULU, Ahmet, **Danıştay ve İdari Yargı Günü 136. Yıl Sempozyumu**’nda yapılan açıklama, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları, No: 71, Ankara 2004, s: 133

¹⁰⁹ Dünya Bankasından sağlanacak dış kredi ve hibeler kastediliyor.

Her ne kadar hüküm bir muafiyet hükmü gibi gözüксе de aslında bir istisna hükmüdür. Çünkü söz konusu hükümde vergi kolaylığı verginin “konu” unsuruna yönlendirilmiştir. Vergilerin yasallığı ilkesi, verginin konu, matrah, oran gibi çeşitli unsurlarının da yasa ile düzenlenmesini gerektirmektedir. Dolayısıyla konu unsuru yasa ile belirlendikten sonra artık bunun haricinde kalan bir alanın da anılan ilke uyarınca yasa ile belirlenmesi, daha uygun bir anlatımla sınırlarının yasa ile çizilmesi gerekmektedir. Temel hak ve özgürlüklerin korunmasından da amaçlanan budur. Bahsi geçen kanun hükmünde kararname hükmü ise verginin konu unsuruna dahil olan bir alanı vergilendirme dışında bırakmaktadır.

Bu açıklamalar doğrultusunda, ilk bakışta bu düzenleme ile vergilerin yasallığı ilkesinin ihlal edildiği sonucuna ulaşılabilecekse de, bu ilkenin tarihsel gelişimi gereğince öncelikli amacının idarenin temel hak ve özgürlükleri sınırlayıcı tasarruflarından bireylerin korunması olduğu dikkate alındığında, incelenen hüküm ile bireylerin özgürlüklerini sınırlayıcı değil de onların lehine olacak bir düzenleme yapıldığına göre, öze inen bir yorumla, burada vergilerin yasallığı ilkesinin ihlal edilmediği söylenebilecektir. Ancak bu yorumun da bir sınırı olmalıdır, bu da anayasal eşitlik ilkesidir.

Yasa koyucunun vergilendirmede eşitlik ilkesinin bir unsuru olan dikey adaletin sağlanması açısından vergilendirme alanında düzenlemeler yaparken vergi yükümlülükleri veya vergi konuları bakımından ortaya çıkan eşitsizlikleri dikkate

olarak farklı düzenlemeler yapabildiği bilinmektedir.¹¹⁰ Acaba yürütme organı tarafından yapılan düzenlemeler açısından durum nasıldır? Öncelikle yürütme organının vergilendirme alanındaki düzenleme yapma yetkisi vergilerin yasallığı ilkesi nedeniyle oldukça kısıtlıdır. Nitekim incelediğimiz vergi istisnasına ilişkin hükmün dahil olduğu alanda da yürütme organının aslında düzenleme yapma yetkisi bulunmamaktadır. Ancak yürütme organı incelediğimiz bu düzenleme ile hükmün kapsamına giren konularda bireylerin hukukunu zedelemiş de değildir. Fakat bu tür düzenlemeler ile hükmün kapsamına girmeyen konularda hukuki ilişkilerde bulunan vergi mükelleflerinin hakları zedelenabilir. Bunun önlenmesi ise sosyal devlet ilkesi uyarınca dikey adaleti gözeten yani benzer durumda olmayan, farklı koşullar altındaki kişilere, farklılıkları ölçüsünde değişik¹¹¹ düzenlemeler getirilebilmesi ile mümkündür. İncelenen hükme de bu açıdan bakılmalıdır.

Ayrıca söz konusu kanun hükmünde kararname ile vergilendirme alanında düzenleme yapıldığından Anayasa'nın 91'inci maddesi hükmü dışına çıkılmış olsa da, Anayasa'nın 91'inci maddesi ile amaçlananın da idarenin bireylerin temel hak ve ödevlerini sınırsız bir şekilde zedeleyebilecek tasarruflarından korunması olduğu dikkate alındığında ve incelenen hüküm de bireyler lehine düzenlemeler getirdiğine göre söz konusu anayasal hükmün de özü açısından ihlal edilmediği söylenebilir.

¹¹⁰ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e., s:41

¹¹¹ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e., s:41

Bu konu ile ilgili başka bir örnek de 27.08.1999 tarihli ve 4452 sayılı yetki kanununa dayanarak çıkartılan ve 22.11.1999 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren “Afetten Doğan Zararların Giderilmesi Hakkında” 27.10.1999 tarihli ve 582 sayılı Kanun Hükmünde Kararname’nin 2’nci maddesi ile getirilen aşağıdaki düzenlemedir:

*“**Madde 2-** 29/7/1970 tarihli ve 1318 sayılı Finansman Kanununa aşağıdaki geçici madde eklenmiştir:*

Geçici Madde 3- 17 Ağustos 1999 tarihinde meydana gelen deprem nedeniyle araçları hurda haline gelen ve bu durumu belgelendiren mükellefler tarafından hurda haline gelen taşıtları yerine bir yıl içinde aynı nevi yeni taşıt iktisabı halinde iktisap edilecek bu taşıtlar için taşıt alım ve ek taşıt alım vergileri ödenmez.”¹¹²

Bahsi geçen muafiyet hükmü ile deprem nedeniyle taşıtları hurda haline gelen ve bu durumu belgelendiren mükelleflerin bir yıl içinde aynı neviden iktisap edecekleri taşıtlar için taşıt alım ve ek taşıt alım vergisini vergilerini ödememesi öngörülmüştür. Böylece belli şartları sağlayan yükümlülerin yükümlülük dışında tutulmaları sağlanmıştır. Burada da bizim bakış açımızdan yukarıda yer verdiğimiz öze ilişkin yorumun geçerli olduğunu belirtmekle yetiniyoruz.

¹¹² İncelenen hüküm 06.06.2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Yasası ile yürürlükten kaldırılmıştır.

Yine bu konu ile ilgili başka bir örnek, 27.08.1999 tarihli ve 4452 sayılı yetki kanununa dayanarak çıkartılan ve 23.09.1999 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 14.9.1999 tarihli ve 576 sayılı “Doğal Afetlerde Yapılacak Yardımların Düzenlenmesi ile Vergilerin Ödeme Sürelerinin Uzatılmasına ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname”nin 2’nci maddesi ile getirilen aşağıdaki düzenlemedir:

“Madde 2 – Maliye Bakanlığı, 17 Ağustos ve 12 Kasım 1999 tarihlerinde meydana gelen doğal afetler nedeniyle, afet meydana gelen yerlerde mükellefiyet kaydı bulunan mükelleflerin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamında olup ödeme süresi afet tarihinden sonraya rastlayan her türlü vergi, resim, harç, fon ve paylar ile bunların fer’ileri ve cezalarının ödeme sürelerini uzatmaya yetkilidir. Maliye Bakanlığı bu yetkisini, iller, il merkezleri, ilçeler veya beldeler, depremde zarar gören mükellefler veya vergi türleri itibarıyla farklı süreler tespit etmek suretiyle kullanabilir.”¹¹³

İncelenen kararname hükmü ile Maliye Bakanlığı’na maddede bahsi geçen şartları haiz mükelleflerin 213 sayılı Vergi Usul Yasası kapsamında olup ödeme süresi afet tarihinden sonraya rastlayan her türlü vergi, resim, harç, fon ve paylar ile bunların fer’ileri ve cezalarının ödeme sürelerini uzatma konusunda yetki verilmiştir. Ayrıca Maliye Bakanlığı’na söz konusu yetkisini iller, il merkezleri, ilçeler veya

¹¹³ Bu maddede yer alan " 17/8/1999 tarihinde meydana gelen doğal afet nedeniyle" ibaresi, 8.12.1999 tarihli ve 589 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 7’nci maddesi ile metne işlendiği şekilde değiştirilmiştir.

beldeler, depremde zarar gören mükellefler veya vergi türleri itibarıyla farklı süreler tespit etmek suretiyle kullanabilme yetkisi de tanınmıştır.

Bir vergiye ait ödeme süresinin tespiti ya da bu yetkinin iller, il merkezleri, ilçeler, beldeler, depremde zarar gören mükellefler veya vergi türleri itibarıyla farklı süreler tespit edilmek suretiyle kullanılması hususları, vergilerin yasallığı ilkesinin geniş kapsamlı yorumu uyarınca, vergi yasaları ile belirlenmesi gereken konular arasında yer almaktadır. Dolayısıyla bu konuların öncelikle vergilerin yasallığı ilkesi gereğince kanun hükmünde kararnamelerle düzenlenmemesi gerekmektedir.

İkinci olarak, söz konusu hususlarda incelenen kararname ile Bakanlar Kurulu tarafından düzenleme yapılmamış, bu konularda düzenleme yapma yetkisi Maliye Bakanlığı'na verilmiştir. Anayasa'nın 73'üncü maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca, vergilerin istisna, muafiyet ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde, ilgili vergi yasasında belirlenen yukarı ve aşağı sınırlar dahilinde düzenleme yapma yetkisi münhasıran Bakanlar Kurulu'na tanınmıştır. Yani vergilerin yasallığı ilkesinin istisnası niteliğindeki düzenlemeleri sadece Bakanlar Kurulu yapabilecektir. Dolayısıyla Bakanlar Kurulu'nun Maliye Bakanlığı'na bir kanun hükmünde kararname ile vergilerin yasallığı ilkesi kapsamında olan konularda düzenleme yapma yetkisini vermemesi gerekir.¹¹⁴ Sonuç olarak incelenen kanun hükmünde kararname hükmü hem vergilerin yasallığı ilkesi konusu kapsamında olan alanlarda düzenlemeler yapılabileceğini öngörmesi hem de söz konusu yetkiyi Maliye Bakanlığı'na vermesi açısından anayasal hükümlerle bağdaşmamaktadır.

¹¹⁴ Bu husus ileride ayrıntılarıyla incelenecektir. Bkz. s:85 v.d.

Bu konudaki son bir örnek ise, 28.11.1996 tarihli ve 4214 sayılı yetki kanununa dayanarak çıkartılan ve 03.04.1997 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 20.03.1997 tarihli ve 570 sayılı “Memurlar ve Diğer Kamu Görevlileri ile İlgili Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname” ile farklı istisna hükümleri öngörülmüştür. Kararnamenin 3’üncü maddesi ile 2802 sayılı Hakimler ve Savcılar Yasası’nın 106’ncı maddesi¹¹⁵ değiştirilerek bahsi geçen madde uyarınca verilecek ödeneklerin damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi tutulmayacağı öngörülmüştür. Yine kararnamenin 4’üncü maddesi ile 2914 sayılı Yükseköğretim Personel Yasası’nın değişik 12’nci maddesi değiştirilmiş ve öğretim elemanlarına söz konusu madde uyarınca verilecek “üniversite ödenekleri” damga vergisi hariç diğer vergilerden istisna edilmiştir. Kararnamenin 6’ncı maddesi ile de 2914 sayılı Yükseköğretim Personel Yasası’nın 13’üncü maddesinin birinci fıkrası değiştirilerek öğretim elemanlarının “eğitim öğretim ödenekleri” damga vergisi diğer vergilerden istisna edilmiştir. Son olarak aynı kararnamenin 15’nci maddesi ile 27.6.1989 tarihli ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararname’nin değişik 2’nci maddesi değiştirilerek yabancı dil tazminatları da damga vergisi hariç diğer vergilerden istisna edilmiştir.

Burada bahsi geçen kanun hükmünde kararname hükümleri ile söz konusu ödenek ve tazminatlar bilhassa gelir vergisinden istisna edilmiştir. Yukarıda da bahsettiğimiz gibi vergi istisnası getiren hükümlerin yasama organı tarafından

¹¹⁵ Bu maddede en son değişiklik 29.06.2006 tarihli ve 5536 sayılı Yasa’nın 3’üncü maddesi ile yapılmıştır.

yasalar ile düzenleme konusu yapılması gerekmektedir. Ancak görüldüğü gibi burada da bir yürütme organı tasarrufu söz konusu olmuştur. Bu kararname hükümlerinin yorumu açısından da yukarıda belirtilen öze inen yorumdan daha farklı bir şey söylenmeyecektir.

Genel olarak vergilerin yasallığı ilkesi kapsamındaki konular ve özellikle de Anayasa'nın 73'üncü maddesinin dördüncü fıkrasında sayılan konularda Bakanlar Kurulu'nun kanun hükmünde kararnamelerle yaptığı düzenlemeler ile ilgili düşüncemizi böylece ortaya koymuş bulunuyoruz. Anayasa'nın Bakanlar Kurulu'na vergilendirme alanında düzenleme yapabilme yetkisini tanıyan diğer hükümlerini de bu açıdan incelemek gerekmektedir.

Anayasa'nın 167'nci maddenin ikinci fıkrasında yasa ile verilebileceği öngörülen yetkinin, yetki yasasıyla yetki verilmesi durumunda kanun hükmünde kararname çıkartmak suretiyle kullanılması ise, lafzi yorum açısından Anayasa'ya herhangi bir aykırılık taşımaz. Çünkü bu madde 91'inci maddenin ilk fıkrasında sayılan kanun hükmünde kararnamelerle düzenleme yapılamayacak alanlar arasında yer almamaktadır. Olağanüstü yönetim usullerinde ise, bu yetkinin kanun hükmünde kararnamelerle kullanılabilmesi, Anayasa'nın 121'inci maddesinin üçüncü ve 122'nci maddesinin ikinci fıkralarında açıkça düzenlenmiştir.

Uygulamada Bakanlar Kurulu, kendisine yasa ile tanınan söz konusu yetkiyi, Bakanlar Kurulu Kararnameleri çıkarmak suretiyle kullanmaktadır. Bakanlar Kurulu

Kararnameleri ile düzenleme yapılması yoluna gidildiğinde, bunların Anayasa veya yasalara aykırı özellik taşımaları durumunda, Danıştay’da iptal davası açılabileceği tabiidir.¹¹⁶

Bu noktada, Anayasa’nın 73’üncü maddesinin dördüncü fıkrası gereğince yasa ile verilebileceği öngörülen söz konusu düzenleme yapma yetkisine dayanarak Bakanlar Kurulu tarafından tesis edilecek işlemlerin idari işlem teorisi açısından niteliğine ve kapsamına değinmek gerekirse; söz konusu yetkinin, Bakanlar Kurulu tarafından tek yanlı düzenleyici işlem yapmak suretiyle kullanılacağı ve ayrıca, söz konusu işlemin, idari işlemin “yetki, şekil ve usul, sebep, amaç ve konu” unsurlarını ve bunların özelliklerini taşımasının gerekeceği söylenebilir.¹¹⁷

3) ANAYASA’NIN 167’İNCİ MADDESİ KAPSAMINDA DÜZENLEME YETKİSİ

Anayasa’nın piyasaların denetimi ve dış ticaretin düzenlenmesine ilişkin 167’nci maddesinin ikinci fıkrası hükmünde şu düzenleme yer almaktadır:

“Madde 167 – ...

Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler

¹¹⁶ BİLİCİ, a.g.e., s: 40

¹¹⁷ GERÇEK, a.g.e., s:97

dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Bakanlar Kuruluna yetki verilebilir.”

Bu hükümde ise Bakanlar Kurulu’na, dış ticaretin düzenlenmesi amacıyla yasa ile yetki verilebileceği düzenlenmiştir. Doktrinde bu fıkra hükmünün kapsamı çeşitli eleştirilere maruz kalmıştır. Bir görüş¹¹⁸, Anayasa’nın vergi ve benzeri mali

¹¹⁸ DOĞRUSÖZ, “Yargı Kararlarının Işığında...”, a.g.m., s: 145-146; Yazar makalesinde ayrıca, Anayasa’nın 167’nci maddenin ikinci fıkrasında verilen yetkinin, Bakanlar Kurulu’na 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Yasa ile verildiğini, bu yasanın ise bir genel çerçeve yasa olup, 1’inci maddesinin Anayasa’nın 167’nci maddenin ikinci fıkrası hükmünün bir tekrarı niteliğinde olduğunu, buradan yasama organının Anayasa’nın söz konusu hükmüne dayanarak dış ticaretin düzenlenmesini tamamen yürütme organına bıraktığı sonucuna ulaşılabileceğini, Anayasa Mahkemesi’nin 28.3.1963 tarihli E: 1963/4 ve K: 1963/71 (<http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1963/K1963-071.htm>) nolu kararı ile 25.4.1974 tarihli, E: 1973/41 ve K: 1974/13 nolu kararı gibi Anayasa kuralının yasalara aktarıldığı hallere ilişkin kararlarında, “*Dava ve inceleme konusu maddeye ilk bakışta Anayasa kuralı kanuna aktarılmış gibi görünmektedir. Ancak bu nitelikte bir kuralın olduğu gibi yasaya geçirilmesinin dahi Anayasa Koyucunun ereğine ve yönergesine uygun düşeceği ve bir yasal düzenleme işini göreceği düşünülemez...*” ifadelerine yer vermek suretiyle, yasa koyucunun esaslı hükümleri tespit ederek, ihtisasa ve idare tekniğine taalluk eden hususların düzenlenmesinin hükümete bırakılabileceğini, öznel yorumlara elverişli, keyfi uygulamalara yol açabilecek, kişisel yorum ve anlayışlara göre değişebilecek kavramların yasa koyucu tarafından kesin ve keskin çizgilerle belli edilmesi gerektiğini vurguladığını, ancak Anayasa Mahkemesi’nin, 2976 sayılı Yasa’nın Anayasa’ya aykırılığı iddiası ile açılan davada konuyu, yasama yetkisinin devri ve Anayasa’da yürütmenin görev dışında yetki olarak da düzenlenmiş olmasının sonuçları açısından ele aldığını ve yukarıda anılan kararlara dayalı olarak ileri sürülen Anayasa’ya aykırılık gerekçelerini kabule şayan bulmadığını belirtmekte ve ayrıca, bu noktada DURAN’ın da (DURAN Lütfi, Hukuk Düzeni I, s:16) haklı olarak, Anayasa Koyucunun bu

yükümlülüklerin yasa ile konulmasını, bir başka anlatımla, getirilecek mali yükümlülüklerin konusunun, mükellefinin, matrahının, oran veya tarifesinin, tarh usullerinin yasa ile konulmasını emretmesi karşısında, anılan fıkra hükmünün dış ticaret alanında yürütme organına, genel bir çerçeve yasaya dayanarak, konuyu, mükellefi, oranı veya tarifeyi, tarh usullerini belirleyerek mali yükümlülük getirme yetkisini vermesinin, Anayasa'nın 73'üncü maddesinin üçüncü fıkrasında düzenlenen vergilerin yasallığı ilkesi ile bağdaştırılamayacağı, söz konusu yetkinin vergilerin yasallığı ilkesinin ve hatta Anayasa'nın 7'nci maddesinde yer alan yasama yetkisinin devri yasağının bir istisnası olduğunu savunmaktadır.¹¹⁹

konuda böyle bir yasanın varlığına neden gerek duyduğu sorusunu ortaya attığına da değinmektedir.

DOĞRUSÖZ, “Yargı Kararlarının Işığında...”, a.g.m., s:147

¹¹⁹ Anayasa Mahkemesi de, 11.1.1985 tarihli, E: 1984/6 ve K: 1985/1 nolu kararında, Anayasa'nın 73'üncü maddesi ile 167'nci maddesi arasındaki bu farklılığa işaret etmekle beraber, ek mali yükümlülük koymanın onun nevinin ve miktarının saptanması demek olduğu, ancak önceden konulacak ek mali yükümlülüklerin nelerden ibaret olacağını saymanın ve miktarını saptamanın ise olanaksız olması sebebiyle, “ek malî yükümlülüklerin” nev'i, miktarı, tahsili, iadesi, bütçeye irat kaydedilmesi, bir fonda toplanması ve bu fonun kullanılma esaslarının belirlenmesi yetkisini Bakanlar Kurulu'na bırakan Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Yasa'nın 3'üncü maddesini Anayasa'nın 167'üncü maddesine aykırı bulmamıştır. Kararda “*Anayasa Koyucu burada, “Vergi Ödevi”nde öngörülenden tamamen ayrı bir esas benimsemiştir: Anayasa'nın 73'üncü maddesi uyarınca, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ancak kanunla konulur; değiştirilir veya kaldırılır. Bunlardan muaflık, istisnalar ve indirimler ile oranlarına ilişkin hükümlerde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebilir. Oysa Anayasa'nın 167'nci maddesinin ikinci fıkrası ile sözü edilen “ek malî yükümlülüklerin” konulması ve kaldırılmasında Bakanlar Kurulu'na kanunla yetki verilmesi söz konusudur. 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*

Gerçekten de, Anayasa'nın 167'nci maddesinin ikinci fıkrasında dış ticaretin düzenlenmesi amacıyla tanınabileceği öngörülen yetkinin kapsamı çok geniştir. Bir kere, konulması öngörülen vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler kavramı oldukça belirsizdir. Bundan başka, bu mali yükümlülükler hakkında Bakanlar Kurulu'na tanınan yetki koyma ve kaldırma yetkisidir. Esasen, dış ticaret alanı da vergilerin yasallığı ilkesinden bağımsız bir alan değildir. Bu tür bir istisna, Anayasa'da öngörülmemiştir. Dolayısıyla, vergilerin yasallığı ilkesinin hüküm sürdüğü bir alanda, Bakanlar Kurulu'na tanınması öngörülen bu geniş yetkiler, temel hak ve özgürlükleri tehdit edici niteliktedir. Konunun bu haliyle bırakılmayarak, anayasal ve yasal sınırlarının saptanması, keyfilik riskinin önlenmesi ve hukuk devleti ilkesinin gerçekleşmesi açısından zorunludur.

Anayasa'nın 167'nci maddesinde yer alan hükme dayanılarak çıkarılan 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Yasa'da Bakanlar Kurulu'na geniş yetkiler verilmiştir.¹²⁰

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..." ifadelerine yer verilmiştir. (<http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1985/K1985-01.htm>)

¹²⁰ Resmi Gazete: Yayımlı Tarihi: 15/2/1984, Sayı: 18313; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e., s: 36

4) OLAĞAN DIŞI ANAYASAL REJİMLER VE YETKİ

Buraya kadar ayrıntılarıyla incelemiş olduğumuz Anayasa'nın 73 ve 167'nci maddeleri uyarınca Bakanlar Kurulu'na tanınabileceği öngörölen değişiklik yapmak suretiyle düzenleme yapma yetkisinden sonra, yine Anayasa'da yer alan ve Bakanlar Kurulu'na vergileme alanında düzenleme yapma yetkisi veren ya da bu yetkinin verilebileceğini öngören diğer hükümlere değinmek istiyoruz.

a) Olağanüstü Haller

Anayasa'nın “*Olağanüstü hallerle ilgili düzenleme*” başlıklı 121'inci maddesinin ikinci fıkrası şu şekildedir:

“119 uncu madde uyarınca ilan edilen olağanüstü hallerde vatandaşlar için getirilecek para, mal ve çalışma yükümlölükleri ile olağanüstü hallerin her türü için ayrı ayrı geçerli olmak üzere, Anayasanın 15 inci maddesindeki ilkeler doğrutusunda temel hak ve hürriyetlerin nasıl sınırlanacağı veya nasıl durdurulacağı, halin gerektirdiği tedbirlerin nasıl ve ne suretle alınacağı, kamu hizmeti görevlilerine ne gibi yetkiler verileceği, görevlilerin durumlarında ne gibi değişiklikler yapılacağı ve olağanüstü yönetim usulleri, Olağanüstü Hal Kanununda düzenlenir.”

Bu fıkra hükmünden, Olağanüstü Hal Yasası’nda düzenlenmiş olmak şartıyla tabii afet ve ağır ekonomik bunalım sebebiyle olağanüstü hal ilan edilmesi durumunda (m.119), vatandaşlar için para, mal ve çalışma yükümlülükleri getirilebileceği gibi, olağanüstü hallerin her türü için ayrı ayrı geçerli olmak üzere Anayasa’nın 15’inci maddesindeki ilkeler doğrultusunda bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin sınırlanabileceği ve hatta durdurulabileceği anlaşılmaktadır. Bu hüküm doğrultusunda çıkarılan 2935 sayılı Olağanüstü Hal Yasası ile Cumhurbaşkanı başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulu, vergilendirme alanında olağanüstü hal kapsamında geniş yetkilere sahip olmuştur.¹²¹

b) Sıkıyönetim (Seferberlik ve Savaş) Halleri

Anayasa’nın “*Sıkıyönetim, seferberlik ve savaş hali*” başlıklı 122’nci maddesinin son fıkrası ise şöyledir:

“Sıkıyönetim, seferberlik ve savaş hallerinde hangi hükümlerin uygulanacağı ve işlemlerin nasıl yürütüleceği, idare ile olan ilişkileri, hürriyetlerin nasıl kısıtlanacağı veya durdurulacağı ve savaş veya savaşı gerektirecek bir durumun baş göstermesi halinde vatandaşlar için getirilecek yükümlülükler kanunla düzenlenir.”

Bu fıkra hükmünden de, Sıkıyönetim Yasası’nda düzenlenmiş olmak şartıyla, sıkıyönetim ilan edilmesi halinde, bireylerin hürriyetlerinin kısıtlanabileceği veya

¹²¹ ÇAĞAN, “Türk Anayasası...”, a.g.m., s: 175

durdurulabileceği ve savaş veya savaşı gerektirecek bir durumun baş göstermesi halinde vatandaşlar için yükümlülükler getirilebileceği anlaşılmaktadır. Bu hüküm uyarınca çıkarılan 2941 sayılı Seferberlik ve Savaş Hali Yasası savaş ve seferberlik koşulları bulunduğu takdirde mali yükümlülükleri de içermek üzere her çeşit yükümlülüğü belirleme konusunda Bakanlar Kurulu'na yetki vermiştir.¹²²

Her iki hükmün birlikte incelenmesinden, tabii afet ve ağır ekonomik bunalım nedeniyle olağanüstü hal ve savaş veya seferberlik nedeniyle sıkıyönetim ilan edilmesi halinde, vatandaşlara mali yükümlükler yüklenebilmesinin ve kişilerin ekonomik durumuna ilişkin temel hak ve hürriyetler de dahil olmak üzere temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasının, önceden bu konulara ilişkin yasal düzenlemelerin yapılmış olması şartıyla mümkün olabileceği anlaşılmaktadır. Yapılacağı öngörülen bu yasal düzenlemeler ile vergilerin yasallığı ilkesi arasında bir bağlantı yoktur.¹²³ Yukarıda da değindiğimiz üzere, vergilerin yasallığı ilkesi, devletin vergilendirme yetkisinin genel, soyut, kişisel olmayan, vergiye ilişkin esaslı unsurları içeren ve yasama organı tarafından anayasal usullere uygun olarak çıkartılan yasalarla kullanılması anlamını taşımaktadır.¹²⁴ Oysa olağanüstü yönetim usulleri hızlı, çabuk ve etkin karar alınmasını gerektirir. Bu hallerde vergilerin yasa ile konulması, kaldırılması ve bazı unsurlarının yasa ile değiştirilmesi beklenemez. Bu hallerde vergilerin ana öğelerinin kanun hükmünde kararname ile düzenlenebileceği, bir

¹²² ÇAĞAN, “Türk Anayasası...”, a.g.m., s: 175-176

¹²³ Aynı yönde: GÜNEŞ, a.g.m., s: 166

¹²⁴ DOĞRUSÖZ, “Yargı Kararlarının Işığında...”, a.g.m., s: 137-138

bakıma vergilerin yasallığı ilkesinin yasaya verdiği tüm yetki ve olanakların kanun hükmünde kararnameler ile kullanılabileceğı söylenebilir.¹²⁵

Olağanüstü hali ve sıkıyönetim halini düzenleyen yasalarda da sadece yükümlölükler getirilebileceğı belirtilmekle yetinilmiş, bunların türü, unsurları gibi ayrıntılara yer verilmemiştir. Olağanüstü yönetim usullerinde, nelere ihtiyaç duyulacağını önceden somut olarak belirlenememesi sebebiyle düzenlemelerin bu şekilde yapılması ile yetinilmesinde Anayasa'ya aykırılık görmemekteyiz.

Bu noktada haklı olarak ÖZBUDUN, olağanüstü hal bölgesi dışında veya olağanüstü halin sona ermesinden sonra uygulanmalarına devam edilmesi istenilen kuralların içerik bakımından “olağanüstü halin gerekli kıldığı konu” niteliğini taşınamaları sebebiyle, olağanüstü hal kanun hükmünde kararnameleriyle yasalarda değışiklik yapılamayacağını da ifade etmektedir.¹²⁶

Olağanüstü hal ve sıkıyönetim halinde kanun hükmünde kararnamelerle yapılacak düzenlemeler hakkında Anayasa'nın 121'inci maddenin son fıkrası ve 122'nci maddenin ikinci fıkrasında şu düzenlemeler yer almaktadır:

“ **Madde 121** – ...

Olağanüstü hal süresince, Cumhurbaşkanının başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulu, olağanüstü halin gerekli kıldığı konularda, kanun hükmünde

¹²⁵ GÜNEŞ, a.g.m., s: 166

¹²⁶ ÖZBUDUN, a.g.e., s:244

kararnameler çıkarabilir. Bu kararnameler, Resmi Gazetede yayımlanır ve aynı gün Türkiye Büyük Millet Meclisinin onayına sunulur; bunların Meclisçe onaylanmasına ilişkin süre ve usul, İçtüzükte belirlenir.”

“ Madde 122 –...

Sıkıyönetim süresinde, Cumhurbaşkanının başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulu sıkıyönetim halinin gerekli kıldığı konularda kanun hükmünde kararname çıkarabilir.

Bu kararnameler Resmi Gazetede yayımlanır ve aynı gün Türkiye Büyük Millet Meclisinin onayına sunulur. Bunların Meclisçe onaylanmasına ilişkin süre ve usul İçtüzükte belirlenir...”

Bu iki hükümden, olağüst hal ve sıkıyönetim süresince, Cumhurbaşkanı başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulu’nun olağüst halin ya da sıkıyönetimin gerekli kıldığı konularda, kanun hükmünde kararnameler ıkarabileceğ anlaşılmaktadır. Bu tür kanun hükmünde kararnamelerin ekil ve esas bakımından Anayasa’ya aykırılığı savıyla, Anayasa Mahkemesi’nde yargısal denetiminin yapılması, Anayasa’nın 148’inci maddesinin bu tür kararnamelere karşı yargısal denetim yolunu kapatması sebebiyle mümkün değildir.

5) YEREL YÖNETİMLERDE DÜZENLEME YETKİSİ

Buraya kadar incelediğimiz yetkiler haricinde, Anayasa'nın "*Mahalli idareler*" başlıklı 127'nci maddesinin altıncı fıkrasında " *...Bu idarelere, görevleri ile orantılı gelir kaynakları sağlanır.*" hükmü yer almaktadır. Anayasa'da merkezi idare ile yerel idareler arasında vergilendirme yetkisinin bölüşümüne ilişkin herhangi bir hüküm yer almamakla birlikte; 2464 sayılı Belediye Gelirleri Yasası'nın 96/B maddesi "*B) Yukarda 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 göz önünde tutularak belediye meclislerince tespit olunur.*" hükmü ile belediye meclislerine çeşitli vergi ve harçlara (meslek vergisi, ilan ve reklam vergisi, tellallık harcı, v.b.) ilişkin tarifelerde yasalarda öngörülen alt ve üst sınırlar arasında değişiklik yapma yetkisini vermiştir. Bu yetki, demokratik ilkelere uygun olmakla birlikte, Anayasa'nın 73'üncü maddesinin son fıkrasının yasa ile yetki verilebilmesini münhasıran Bakanlar Kurulu için olanaklı kılması sebebiyle, anayasal dayanaktan yoksundur.¹²⁷

¹²⁷ ÇAĞAN, "Türk Anayasası...", a.g.m., s: 176-177; ALİEFENDİOĞLU, a.g.m., s:84; DOĞRUSÖZ, "Vergilendirme Yetkisinin...", a.g.m., s:76; ÇAĞAN makalesinde, Anayasa Mahkemesi'nin 1961 Anayasası zamanında, yerel idarelerin vergilendirme yetkisine ilişkin bu Anayasa'da bir hüküm bulunmamasına rağmen, belirli alt ve üst sınırlar içinde kalmak koşuluyla, belediye meclislerinin aynı Bakanlar Kurulu gibi, bu yetkiye sahip olabileceği yönünde kararlar verdiğini belirtmiştir: 22.10.1970 tarihli, E: 1970/29 ve K: 1970/48 (<http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1970/K1970-48.HTM>); 3.7.1969 tarihli, E: 1969/23 ve K: 1969/41 (<http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1969/K1969-41.HTM>); 18.4.1968 tarihli, E: 1967/54 ve K: 1968/12

6) KAMU KURUMU NİTELİĞİNDEKİ MESLEK KURULUŞLARI VE YETKİ

Yine Anayasa'nın kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına ilişkin 135'inci maddesinin 4121 sayılı Yasa'nın 13'üncü maddesiyle değişik beşinci fıkrasında “*Bu meslek kuruluşları üzerinde Devletin idari ve mali denetimine ilişkin kurallar kanunla düzenlenir.*” hükmü yer almaktadır. Bu kuruluşların organları toplayacakları parafiskal gelirlerle (aidat, ücret, harçlar) ilgili tarifeleri ve matrahları değiştirme yetkisine sahip değildirler. Anayasa'nın 73'üncü maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan vergilerin yasallığı ilkesinin bu çeşit mali yükümlülükleri de içermesi sebebiyle, bu kuruluşlarla ilgili yasalarda keyfi uygulamaları önlemek

(<http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1968/K1968-12.htm>); 29.3.1966 tarihli, E: 1965/45 ve K: 1966/16 (<http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1966/K1966-16.HTM>) ÇAĞAN, “Türk Anayasası...”, a.g.m., s: 177; Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi ve Hukuk Fakültesi Müşterek Tasarısı'nın 61'nci maddesinin son fıkrasında değişiklik yapma konusunda Bakanlar Kurulu yanında mahalli idarelere de yetki verilebileceği önerilmişti. Adı geçen tasarıdan nakleden DOĞRUSÖZ, “Yargı Kararlarının Işığında...”, a.g.m., s: 156; Türkiye Cumhuriyeti Anayasası Önerisi'nin vergi ödevine ilişkin 41'inci maddesinin dördüncü fıkrasında “Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna; mahallî idareler tarafından tarh, tahakkuk ve tahsil edilenler için ise ilgili mahallî idarenin seçimle oluşan karar organına verilebilir.” hükmüne yer verilmiştir. Böylece mahalli idarelerin vergilendirme yetkisi anayasal bir zemine oturtulmaya çalışılmıştır.

amacıyla, yalnızca yükümlülüğün konusunun belli edilmesiyle yetinilmeyerek, söz konusu mali yükümlerin, matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları ve zamanaşımı gibi çeşitli yönlerinin de yasada ayrıntılı olarak yer alması ve yeterince belirlenmesi gerekmektedir.¹²⁸

Bu başlık altında son olarak, anayasal dayanaktan yoksun olduğunu düşündüğümüz Bakanlar Kurulu'nun vakıflara vergi muafiyeti tanıma konusunda sahip olduğu yetkiyi incelemek istiyoruz. Çeşitli vergi yasalarında vergiden muaf tutulan vakıflar ile ilgili düzenlemelere yer verildiği görülmektedir. Örneğin 193 sayılı Gelir Vergisi Yasası'nın 89'uncu maddesinin dördüncü bendinde “*Gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden aşağıdaki indirimler yapılabilir: ... 4. ...Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yıllık toplamı beyan edilecek gelirin % 5'ini (kalkınmada öncelikli yöreler için % 10'unu) aşmamak üzere, makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar*” hükmü ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Yasası'nın 10'uncu maddesinde “*Kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından sırasıyla aşağıdaki indirimler yapılır: ... c) ... Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ... makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar*

¹²⁸ ÇAĞAN, “Türk Anayasası...”, a.g.m., s: 177; Yazar makalesinde konu ile ilgili olarak çeşitli Anayasa Mahkemesi kararlarına da atıfta bulunmaktadır: 27.01.1981 tarihli, E: 1980/27 ve K: 1981/9 nolu karar (<http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1981/K1981-09.htm>); 03.02.1977 tarihli, E: 1976/54 ve K: 1977/8 nolu karar (<http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1977/K1977-008.htm>)

olan kısmı.” hükmü yer almaktadır.¹²⁹

Bahsi geçen yetki 4962 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanun’un 20’nci maddesinin birinci fıkrasında yer alan “*Gelirlerinin en az üçte ikisini nev’i itibarıyla 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 gereğince kullanılmaktadır. Bilindiği üzere, vergilerin yasallığı ilkesi gereği vergi muafiyetine ilişkin hususların yasa ile düzenlenmesi zorunludur. Her ne kadar Anayasa’nın 73’üncü maddesinin dördüncü fıkrasında Bakanlar Kurulu’na vergi muafiyeti hususunda bir yetki tanınmış ise de, bu yetki muafiyetin yasa ile belirlenen aşağı ve yukarı hadlerinde değişiklik yapma yetkisidir. Bir başka anlatımla, söz konusu anayasal düzenlemede Bakanlar Kurulu’na vergi muafiyeti tanıma ya da vergi muafiyetini kaldırma¹³⁰ yetkisinin verilmesi öngörülmüş değildir. Eleştirilebilecek bir diğer husus ise, söz konusu yasa hükmünün ikinci maddesiyle bu tür vakıfların vergi muafiyetinden yararlanması ve muafiyetin kaybedilmesine ilişkin şartlar ile usul ve esasların belirlenmesi hususunda Maliye Bakanlığı’nın yetkilendirilmesidir. Bu husus ileride incelenecek olmakla birlikte¹³¹, şu an için Anayasa’nın 73’üncü

¹²⁹ Benzer düzenlemeler için bkz: 193 sayılı Gelir Vergisi Yasası m.89/ b.7, m.94/b.7, b.8, b.9, b.14, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Yasası m.10/b.d

¹³⁰ Bahsi geçen yasa hükmünün üçüncü fıkrasında da “Olağan denetimler sırasında veya yaptırılacak özel denetimler sonucunda vergi muafiyeti tanınmasına ilişkin şartları kaybettikleri tespit edilen vakıfların vergi muafiyetleri, birinci fıkrada öngörülen yöntemle kaldırılabilir.” hükmü yer almaktadır.

¹³¹ Bkz. s:85 v.d.

maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca yetkilendirilebilecek tek organın Bakanlar Kurulu olduğunun ve bu yetkilendirmenin de aynı hükümde sayılan hususlar ile sınırlı olarak gerçekleştirilebileceğinin belirtilmesi ile yetinilecektir. Muafiyetten yararlanılması ve muafiyetin kaybedilmesi şartlarının yasa ile belirlenmesi gerekmekte olup, bu hususlarda Maliye Bakanlığı'na ya da Bakanlar Kurulu'na yetki verilmesi vergilerin yasallığı ilkesinin ihlali sonucunu doğurabilir.

B) BAKANLAR KURULU'NA TANINAN DEĞİŞİK DÜZENLEME YETKİLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

Anayasa'nın 73'üncü, 121'inci, 122'inci ve 167'inci maddelerinden yer alan ve vergileme alanında Bakanlar Kurulu'na yetki veren ya da yasa ile yetki verilebileceğini öngören hükümlerin topluca irdelenmesinden bu maddeler ile getirilen düzenlemeler arasında çeşitli açılardan farklar olduğu göze çarpmaktadır.

1) YETKİLİ ORGAN

Öncelikle, düzenlemeleri yapan organ açısından, olağanüstü hal ya da sıkıyönetim halinde çıkarılacak kanun hükmünde kararnamelerle ilgili düzenleme yetkisini Cumhurbaşkanı başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulu kullanırken, Anayasa'nın 73'üncü maddesinin son ve 167'nci maddesinin ikinci fıkralarında yasa ile verilebileceği öngörülen düzenleme yetkilerini ise Cumhurbaşkanı'nın,

Anayasa'nın 104'üncü maddesi b bendinde yer alan “*gerekli gördüğü hallerde Bakanlar Kurulu'na başkanlık etmek veya Bakanlar Kurulu'nu başkanlığı altında toplantıya çağırmak*” yetkisini kullanmadığı müddetçe, Bakanlar Kurulu tek başına kullanacaktır.

2) YETKİNİN HUKUKİ TEMELİ

Düzenlemelerin niteliği açısından ise, olağanüstü hal veya sıkıyönetim halinde çıkarılacak kanun hükmünde kararnamelerle ilgili düzenleme yetkisini, Cumhurbaşkanı başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulu doğrudan Anayasa'dan almaktadır. Bu tür bir düzenleme yetkisi yürütmeye sadece Anayasa'nın 107'nci, 121'inci ve 122'nci maddelerinde tanınmıştır.

Vergilerin yasalığı ilkesinin istisnası niteliğinde olan Anayasa'nın 73'üncü maddesinin son fıkrasında Bakanlar Kurulu, değişiklik yapmak niteliğinde olan düzenleme yetkisini doğrudan Anayasa'dan almamakta, bu konuda yasa ile yetkilendirilmeye ihtiyaç duymaktadır.

Yine Anayasa'nın 167'nci maddesinin ikinci fıkrası uyarınca Bakanlar Kurulu'nun dış ticaretin ülke ekonomisi yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koyabilmesi, yasa ile bu konuda yetkilendirilmiş olmasına bağlıdır.

Olağanüstü hal ve sıkıyönetim kanun hükmünde kararnameleri ile ilgili Cumhurbaşkanı başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulu'nun Anayasa'nın 121'inci maddesinin üçüncü ve 122'nci maddesinin ikinci fıkraları uyarınca sahip olduğu düzenleme yetkisi, yükümlölüklerin konulması, kaldırılması veya değıştirilmesi noktalarında herhangi bir sınırlamaya tabi tutulmamış iken; Anayasa'nın 73'üncü maddesinin son fıkrası uyarınca Bakanlar Kurulu'nun sahip olduğu yetki, yasanın belirttiğı yukarı ve aşağı sınırlar içinde değışiklik yapabilmekle sınırlı tutulmuştur. Yine 167'nci maddenin ikinci fıkrasında, belirlenen konularda Bakanlar Kurulu'na yasa ile verilebilecek olan yetki, vergi ve benzeri yükümlölükler dışında ek mali yükümlölükler koyma ve bunları kaldırma olarak sayılmıştır. Bu son yetkinin değışiklik yapabilme yetkisini de evleviyetle içerebileceğini düşünmekteyiz.¹³²

3) YETKİNİN SINIRI

Düzenleme yetkisinin sınırları açısından, Anayasa'nın 73'üncü maddesinin son fıkrası uyarınca Bakanlar Kurulu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlölüklerin muaflık, istisna, indirim ve oranlarına ilişkin hükümlerinde yasa ile belirtilen sınırlar içinde değışiklik yapabilecektir. 167'nci maddenin ikinci fıkrasında ise, Bakanlar Kurulu'nun ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine yasa ile verilen yetkiler doğrultusunda vergi ve benzeri yükümlölükler dışında ek mali yükümlölükler koyabileceğı ve bunları kaldırabileceğı hükme

¹³² Aynı yönde: GEREK, AYDIN ; a.g.e., s: 207

bağlanmıştır. Ayrıca 73'üncü maddenin son fıkrası, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerle ilgili olarak konu açısından sınırlanmayıp; gelir, harcama ve servetle ilgili mali yüküm konusu olabilecek tüm işlemleri kapsarken, 167'nci maddenin ikinci fıkrası uyarınca Bakanlar Kurulu'nun sahip olduğu yetki ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleriyle sınırlandırılmıştır.¹³³

121'inci maddenin üçüncü ve 122'nci maddenin ikinci fıkralarında ise, Cumhurbaşkanı başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulu'nun kanun hükmünde kararnameler aracılığıyla kullanabileceği düzenleme yetkisi sınırsız bir yetki olmayıp, olağanüstü halin veya sıkıyönetimin ilan edildiği bölge, olağanüstü halin veya sıkıyönetimin süresi ve de olağanüstü hal veya sıkıyönetimin gerekli kıldığı konularda düzenleme yapabilmekle sınırlıdır.¹³⁴

4) YETKİ KULLANIMI VE İŞLEM TÜRÜ

Düzenleme yetkisinin kullanılabilceği işlem türü açısından, Anayasa'nın 73'üncü maddesinin dördüncü fıkrasında tanınabileceği öngörülen yetkinin, Anayasa'nın 91'inci maddesinin birinci fıkrasında yer alan "*Türkiye Büyük Millet Meclisi, Bakanlar Kuruluna kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi verebilir. Ancak sıkıyönetim ve olağanüstü haller saklı kalmak üzere, Anayasanın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleri ile dördüncü bölümünde yer alan siyasi haklar ve ödevler kanun hükmünde*

¹³³ GEREK, AYDIN ; a.g.e., s: 207

¹³⁴ ÖZBUDUN; a.g.e., s:242 v.d.

kararnamelerle düzenlenemez.” hükmü gereği bu maddenin kanun hükmünde kararnamelerle düzenleme yapılamayacak alan içinde kalması sebebiyle, kanun hükmünde kararname yoluyla kullanılması mümkün değildir.¹³⁵ Uygulamada bu yetki Bakanlar Kurulu Kararnameleri çıkartılarak kullanılmaktadır.

Anayasa’nın 167’nci maddesinin ikinci fıkrasında verilebileceği öngörülen yetkinin kullanımının kanun hükmünde kararnameler ile gerçekleştirilebilmesinin ise, bu maddenin yukarıda yer verilen Anayasa’nın 91’inci maddesi hükmü gereği kanun hükmünde kararnamelerle düzenleme yapılamayacak alanlar haricinde kalması sebebiyle, mümkün olduğunu düşünmekteyiz.¹³⁶ Bu madde uyarınca

¹³⁵ Aksi yönde: KARABULUT, a.g.m., s: 123-124

¹³⁶ Anayasa Mahkemesi’ne göre, dış ticaret konusunun aslında yürütmenin düzenleme alanına dahil olduğu ve kanun hükmünde kararnamelerden daha güçlü ve geniş bir yetkiyi içerdiği, böylece, Bakanlar Kurulu’nun 167’nci maddede tanınan yetkileri kanun hükmünde kararnamelerden de öteye, sürekli olarak ve TBMM’nin bilgi onayı dışında kullanabileceği, Anayasa Mahkemesi’nin denetiminden uzak, idari yargının çok sınırlı ve kısıtlı denetiminde kalacağı hakkında: DOĞRUSÖZ, “Yargı Kararlarının Işığında...”, a.g.m., s: 147-148; Yine Doğrusöz, bir başka makalesinde de “*Anayasa Mahkemesi, ... konulacak mali yükümlülüğün nev’inin Bakanlar Kurulu’nca saptanacağını, Anayasa’nın 167’nci maddesine 73’üncü maddesinde öngörülenden tamamen ayrı bir esas benimsendiğini ve bu ek mali yükümlülüğün nelerden ibaret olacağını ve miktarını önceden belirlemeye olanak olmadığını belirtmekte ve açıkça olmasa da, bu mali yükümlülüğün vergi niteliğinde olamayacağını öngörmektedir. 73’üncü ve 167’nci maddelerde mali yükümlülükler konusunda farklı esaslar getirildiği görüşüne katılmamız mümkün değildir. Çünkü bu, dış ticaretle ilgili olsa da, mali yükümlülükler konusunda Bakanlar Kurulu’na yasa koyucu gibi hareket etme yetkisi vermek anlamını taşıyacaktır. Böyle bir sonucun ise önce, Anayasamızın genel ilkeleri ve ruhu ile sonra, hukuk devleti ilkesi ile bağdaşması mümkün değildir. Ayrıca, dış ticaret konusunda özel bir (vergilendirme) yetkisi getiren 167’nci maddenin ikinci fıkrasının, 73’üncü maddede yer alan genel*

Bakanlar Kurulu, kendisine bir yetki yasası ile verilecek yetkiye istinaden dış ticaretin ülke ekonomisi yararına düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine kanun hükmünde kararname ile vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koyabilir ve bunları kaldırabilir.

Bu noktada son olarak, Anayasa'nın 121'inci maddesinin üçüncü ve 122'nci maddesinin ikinci fıkralarında, Cumhurbaşkanı başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulu'nun düzenleme yetkisini, kanun hükmünde kararnameler aracılığıyla kullanabileceğinin Anayasa'da açıkça hükme bağlandığını belirtmek istiyoruz.

5) AMAÇ UNSURU

Amaç yönünden bakıldığında, idarenin düzenleyici işlemlerinin genel amacının, kamu yararının sağlanması olduğu görülecektir.¹³⁷ 73'üncü maddenin son fıkrasında Bakanlar Kurulu'na yasa ile verilebileceği öngörülen düzenleme yetkisinin amacı, madde metninde açıkça yer almamaktadır. Ancak Anayasa Mahkemesi'nin bu konudaki içtihatları ve doktrinin bu konudaki görüşleri doğrultusunda Bakanlar Kurulu'nun bu madde uyarınca verilmesi öngörülen yetkiye dayanarak tesis edeceği düzenleyici işlemlerinin amacının enflasyon nedeniyle

hükme uygun ve birlikte yorumlanarak ele alınması gerekir. Aksi takdirde, Anayasa kurallarının birbirine üstünlüğü veya önceliği yahut Anayasa kurallarının birbiri ile çelişeceği türünde sonuçlara yol açılmış olur. Bu ise, Anayasa'nın -lafzı ve ruhu ile bütünlüğüne- ters düşer.” demektedir.

DOĞRUSÖZ, “Vergilendirme Yetkisinin...”, a.g.m., s: 75-76

¹³⁷ GÖZLER, a.g.e., s: 854; GÜNDAY, a.g.e., s: 146

yıpranan tutarların güncelleştirilmesi olduğu söylenebilir.¹³⁸ Ancak düzenleme yapılırken ödemeler bilançosunun, ekonomi politikasının ve ithalat rejiminin gereklilikleri de dikkate alınabilir.

Anayasa'nın 121'inci maddesinin üçüncü ve 122'nci maddesinin ikinci fıkraları uyarınca Cumhurbaşkanı başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulu'nun kanun hükmünde kararnameler aracılığıyla kullanabileceği düzenleme yetkisinin amacı ise, tabii afet ve ağır ekonomik bunalım halleri ile seferberlik ve savaş hallerinde bir an önce ekonominin düzenlenmesi ve iyileştirilmesi amacıyla mal, sermaye ve hizmet piyasalarını yönlendirici vergi, para, kredi, kira, ücret ve fiyat politikalarını belirleyici ve çalışma hayatına ilişkin her türlü önlem ve yükümlülüklerin saptanması, düzenlenmesi ve izlenmesi¹³⁹ ya da genel olarak belirtmek gerekirse, olağanüstü hal ve sıkıyönetim usullerinin gerektirdiği her türlü mali ihtiyaçların finansmanıdır.

¹³⁸ GERÇEK, a.g.e., s: 100-101; AYMK: 19.03.1987 E: 1986/5 ve K. 1987/7 (<http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1987/K1987-07.htm>)

¹³⁹ GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref, **Yönetim Hukuku**, Güncelleştirilmiş 24. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2006, s: 347; GERÇEK, a.g.e., s: 26; 2935 sayılı Olağanüstü Hal Yasası'nın "Ağır ekonomik bunalım hallerinde yükümlülükler ve alınacak tedbirler" başlıklı 10'uncu maddesinin birinci fıkrası hükmü: "Ağır ekonomik bunalım sebebiyle olağanüstü hal ilanı durumunda, ekonominin düzenlenmesi ve iyileştirilmesi amacı ile mal, sermaye ve hizmet piyasalarını yönlendirici; vergi, para, kredi, kira, ücret ve fiyat politikalarını belirleyici ve çalışmaya ilişkin her türlü tedbir ve yükümlülüklerin tespiti, tanzimi ve takibi konularında Bakanlar Kurulunca kanun hükmünde kararnama çıkarılabilir."

Anayasa'nın 167'nci maddesinin ikinci fıkrasında Bakanlar Kurulu'na yasa ile verilebileceği öngörülen yetkinin amacı ise, hükümden de açıkça anlaşılacağı üzere, dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına düzenlenmesidir.

6) YETKİ KULLANIMI VE YARGISAL DENETİM

Son olarak, yargısal denetim açısından, Anayasa'nın 73'üncü maddesinin son ve 167'nci maddesinin ikinci fıkraları uyarınca yasa ile verilen yetkilere dayanarak Bakanlar Kurulu'nca tesis edilen düzenleyici işlemler, 2575 sayılı Danıştay Yasası'nın 24'üncü maddesi uyarınca, Danıştay tarafından hukukilik denetimine tabi tutulacaktır. Bu düzenleyici işlemlere dayanarak tesis edilen bireysel işlemler ise 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Yasa uyarınca ilk derece idari yargı mercilerince denetlenecektir.¹⁴⁰ Bireysel işlemlerle beraber düzenleyici işlemin de iptali istenirse yargısal denetim yine Danıştay tarafından gerçekleştirilecektir. Bakanlar Kurulu'na yetki veren yasanın yargısal denetimi ise Anayasa Mahkemesi'nce gerçekleştirilecektir. Yine 167'nci maddesinin ikinci fıkrasına dayanarak tesis edilen düzenleyici işlem kanun hükmünde kararname olarak tesis edilmişse Anayasa Mahkemesi'nin yargısal denetimine tabi olacaktır. 121'inci maddesinin üçüncü ve 122'nci maddesinin ikinci fıkralarına göre Cumhurbaşkanı başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulu'nun tesis edeceği kanun hükmünde kararnamelerin yargısal

¹⁴⁰ Bu uyuşmazlıklara vergi mahkemesince bakılması gerektiği hakkında: Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun 22.05.2003 tarihli, E: 2003/1 ve K: 2003/1 nolu kararı (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>)

denetimi, Anayasa'nın 148'inci maddesinin bu kararnamelere karşı yargısal denetim yolunu kapatması nedeniyle gerçekleştirilememektedir. Ancak bahsi geçen kararnameler Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin onayından sonra, diğerk kanun hükmünde kararnameler gibi yasaya dnşeeğinden, bu yasaların Anayasa'ya uygunluğunun Anayasa Mahkemesi'nce denetime tabi tutulmasında bir engel bulunmamaktadır.¹⁴¹ Bir başka anlatımla, olağnşt hal ya da sıkıyönetim süresince uygulanabilir nitelikte olan bu tür kanun hükmünde kararname hükümleri, Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin onayından önce Anayasa'ya uygunluk açısından denetlenememekte, ancak Meclis'in onayı ile yasalaşmasından sonra Anayasa Mahkemesi'nce Anayasa'ya uygunluk yönünden denetlenebilir hale gelmektedir.

Anayasa'nın 73'üncü maddesinin dördüncü fıkrasında yer alan düzenleme çalışmamızın bundan sonraki kısmında incelenecektir. Söz konusu düzenlemede yer alan sınırlar yargı kararları ışığında irdelenecektir. Anayasa'nın diğerk maddelerinde yer alan düzenlemeler ile ilgili olarak yukarıda değinilenlerden daha farklı bir şey söylemek mümkün olmadığından bunlar tekrar ele alınmayacaktır.

¹⁴¹ ÖZBUDUN, a.g.e., s: 245

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BAKANLAR KURULU’NUN DÜZENLEME

YETKİSİNİN SINIRLARI

Bakanlar Kurulu’nun inceleme konumuzu oluşturan yetkisi sınırsız ve keyfi olarak kullanılabilecek nitelikte bir yetki değildir. Bakanlar Kurulu’na Anayasa’nın 73’üncü maddesi uyarınca vergilendirme alanında vergilerin yasallığı ilkesine istisna teşkil edecek şekilde düzenleme yapma yetkisi verecek yasanın ve söz konusu yasaya dayanarak Bakanlar Kurulu’nun tesis edeceği düzenleyici işlemlerin sınırlarının ortaya konulması gerekmektedir.

A) YETKİ VEREN YASAYA DAİR SINIRLAR

Anayasa’nın “*Yasama yetkisi*” başlıklı 7’nci maddesinde “*Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisinindir. Bu yetki devredilemez.*” hükmüne yer verilmiştir.

Anayasa’nın vergilerin yasallığı ilkesini düzenleyen 73’üncü maddesinin üçüncü fıkrasında ise “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla ... değiştirilir ...*” düzenlemesi yer almaktadır.

Bakanlar Kurulu'na vergi ve benzer mali yükümlülükler konusunda yasa ile düzenleme yapma yetkisini verilebileceğini öngören Anayasa'nın 73'üncü maddesinin dördüncü fıkrasında da “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.*” denilmektedir.

Yasama organının sahip olduğu yasama yetkisinin asliliği ve devredilmezliğine ilişkin düzenleme ile vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin değiştirilmesinin de yasa ile olabileceğine ilişkin düzenlemenin ve yine, Bakanlar Kurulu'na yasa ile vergilendirme alanında değişiklik yapmak suretiyle düzenleme yapma yetkisinin verilebileceğini öngören hükmün birlikte değerlendirilmesinden; vergilendirme yetkisinin yasama organına ait olduğu, Bakanlar Kurulu'nun bu konuda istisnai¹⁴² olarak yetkili kılındığı ve Bakanlar Kurulu'nun sadece kendisine

¹⁴² AYMK. 15.7.2004 tarihli, E:2003/33 K:2004/101 sayılı kararı (<http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K2004/K2004-101.htm>); Yine Anayasa Mahkemesi 7.11.1989 tarihli, E.1989/6 ve K. 1989/42 nolu kararında (<http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1989/K1989-42.htm>) Bakanlar Kurulu'na verilen bu yetkiyi koşullu ve sınırlı bir yetki olarak tanımlamaktadır.; Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun 22.05.2003 tarihli E: 2003/1ve K: 2003/1 nolu kararının karşı oyunda, Bakanlar Kurulu'nun sahip olduğu söz konusu yetki, vergilerin yasallığı ilkesinin istisnası olarak tanımlanmıştır. (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>); GEREK ve AYDIN ise eserlerinde 73'üncü maddenin son fıkrasının, mevcut şekliyle, aynı maddenin üçüncü fıkrasında yer alan “vergide kanunilik” ilkesinin istisnası olduğu şeklinde genel bir nitelendirme yapmanın yerinde olmayacağını, çünkü söz konusu hüküm ile Bakanlar Kurulu'na verilen yetkinin vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin konulma ve kaldırılmalarını kapsamadığı gibi, değiştirilmelerini de ancak,

yetki verilen konular ve sınırlar dahilinde düzenleyici işlem yapabileceği sonuçlarına ulaşılmaktadır.¹⁴³ İdari makamların kural olarak yetkisiz kılınması ve bunların yetkili olmalarının istisnai nitelik taşıması nedeniyle, Bakanlar Kurulu’na verilen yetkilerin dar yoruma tabi tutulması ve belirlenen konuları aşacak bir yetki kullanımının söz konusu olmaması gerekmektedir.¹⁴⁴

Bakanlar Kurulu’nun vergilendirme alanında sahip olduğu yetkinin konusu ve şartları açısından anayasal düzenlemede gösterilen sınırlarına riayet edilmesi, bu sınırlar haricinde yetki devrinin gerçekleşmemesi, tarihsel gelişimi de dikkate alındığında vergilerin yasallığı ilkesinin bir gereğidir. Bu yüzden yasama organının vergilendirme alanında sahip olduğu yetkinin devri hususunda, yürütme organına karşı cimri davranması, anayasal düzenlemede öngörülmeyen yetkilerin Bakanlar Kurulu’na devredilmemesi gerekir. Nitekim, Anayasa Mahkemesi vergilerin yasallığı ilkesinin kapsamını yorumladığı 15.7.2004 tarihli, E: 2003/33 ve K: 2004/101 nolu

Anayasa’daki konular ve yasayla belirtilen sınırlar içinde kapsadığını, eğer bir “istisna”dan söz edilecekse, bu istisnayı koşullu ve sınırlı bir istisna olarak anlamak gerekeceğini ifade etmektedirler. GEREK, AYDIN ; a.g.e., s:151; Bakanlar Kurulu’nun, olağanüstü yönetim usullerindeki vergilendirmeye ilişkin yetkisi ise, istisnai nitelikte olmayıp, kaynağını doğrudan Anayasa’dan alan ve ilk elden kullanılabilir bir yetkidir.; DOĞRUSÖZ, “Yargı Kararlarının Işığında...”, s: 136; TAŞ, Metin, “Anayasal Vergileme Normları Açısından Gelir Vergisi”, **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu: Anayasal Mali Düzen**, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul: Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 12, 2000, s: 277

¹⁴³ KARABULUT, a.g.m, s:121; GERÇEK, Adnan, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2006, s: 97

¹⁴⁴ GÖZLER, Kemal, **İdare Hukuku**, C. 1, Ekin Kitabevi, Bursa 2003, s: 636–637

kararında¹⁴⁵ “Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfi uygulamalara neden olunmaması için, vergilendirmede, vergiyi doğuran olay, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, yaptırım ve zamanaşımı gibi vergilendirmenin belli başlı temel öğelerinin yasalarla belirlenmesi gerekir.” diyerek verginin temel unsurlarının yasalarla düzenlenmesi gerektiğini açıkça belirtmiştir.

1) DÜZENLEME YETKİSİ VERİLMESİNİN NEDENİ

Anayasa Mahkemesi, 19.3.1987 tarihli, E: 1986/5 ve K: 1987/7 nolu kararında¹⁴⁶ Anayasa’nın 73’üncü maddesinin dördüncü fıkrasında Bakanlar Kurulu’na verilebileceği öngörülen yetkinin nedenini “*çağdaş devletlerin; sermaye birikiminin teşviki, kalkınma hızının arttırılması, enflasyonun durdurulması, işsizliğin önlenmesi, ödemeler dengesi açığının giderilmesi ve tüketim yapısının ıslahı gibi temel sosyo-ekonomik amaçlara ulaşmak için kullandığı etkin araçlardan biri çeşitli gelirlere uygulanan vergi oranlarının indirilip yükseltilmesidir*”¹⁴⁷ şeklinde açıklamıştır. Doktrinde ise bu konuda çeşitli görüşler ileri sürülmüştür:

Bir görüşe¹⁴⁸ göre, çağdaş demokratik ülkelerde parlamentoların işleyiş usulüne bağlı olarak yasa çıkarmanın zaman almasının, özellikle ekonomi alanında gerekli tedbirlerin hızlı ve etkin bir şekilde alınmasını engellemesi ve bunun da,

¹⁴⁵ <http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K2004/K2004-101.htm>

¹⁴⁶ <http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1987/K1987-07.htm>

¹⁴⁷ GEREK, AYDIN ; a.g.e., s:157

¹⁴⁸ GERÇEK, a.g.m., s: 109-110; ŞENYÜZ, a.g.m., s:20

ülkenin sosyo-ekonomik dengeleri açısından zararlı sonuçlar doğurması riskini bertaraf etmek amacıyla; toplanması ve çalışması, yasama organına göre çok daha hızlı ve kolay olan ve günün ihtiyaçlarına göre ekonomiye çabuk ve etkin müdahale edebilen Bakanlar Kurulu'na yetki verilebileceği öngörülmüştür.

Diğer bir görüşe¹⁴⁹ göre ise, vergilendirme alanının ekonomik konjonktüre sıkı sıkıya bağlı bir alan olması sebebiyle, enflasyon sebebiyle meydana gelen aşınmayı telafi etmek, teknolojik gelişmeleri, yatırımları ve istihdamı kısa dönemde yönlendirmek için Bakanlar Kurulu'na yasa ile vergilendirme alanında yetki verilebileceği öngörülmüştür.

Danıştay Yedinci Daire'nin 4760 sayılı Yasa'nın 12'nci maddesinin 2/b bendi hükmünün Anayasa'ya aykırı olduğu iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'ne başvurduğu 29.4.2004 günlü E:2003/2595 sayılı kararında¹⁵⁰ bu husus “...Anayasa koyucu, bu fıkra ile, vergi yükünün, anılan dört unsurda zamanla artan oranlar sebebiyle olabilecek değişiklikler sonucu, düşmesinin engellenmesi ve böylece, mükelleflerin vergi yüklerinin yasa ile belirlen gerçek değerlerinin korunması amaçlanmıştır. Fıkranın gerekçesinden anlaşılan bu amaca göre, Bakanlar Kuruluna, verginin dört unsuru dışındaki konularda ve sınırsız olarak değişiklik yapma yetkisi verilmesinin olanaksızlığı yanında; vergi yükünün yasayla belirlenen gerçek değerinin artırılması amacını taşıyan ve bu yüzden, yeni vergi konulması anlamına gelebilen bir değişiklik yapma yetkisinin verilmesi de kabul edilebilir değildir. Böyle bir yetki Anayasa

¹⁴⁹ GERÇEK, a.g.m., s: 110; GÜNEŞ, a.g.e., s: 158

¹⁵⁰ Karar yayımlanmamıştır.

Mahkemesinin yukarıda verilen kararında da vurgulandığı gibi, vergilerin yasallığı ilkesinin zedelenmesine yol açar ve yasama yetkisinin yürütme organına devri anlamına gelir...” şeklinde ifade edilmiştir.

Kısaca, Bakanlar Kurulu’na verilebileceği öngörülen söz konusu yetkinin nedeni, ekonomiye çabuk ve etkin müdahale etme zorunluluğu olarak ortaya konabilir.¹⁵¹ Enflasyon sebebiyle meydana gelen aşınmayı gidermek ise, söz konusu müdahale zorunluluğunun, ekonomiye kısa vadedeki etkileri açısından en somut konusunu oluşturmaktadır.

2) YASAL SINIRLARIN İRDELENMESİ

Bakanlar Kurulu’na düzenleme yetkisi verilebileceğini öngören anayasal hüküm uyarınca, Bakanlar Kurulu’nun bu yetkiyi kullanabilmesi için, bir yasa ile, Bakanlar Kurulu’na, verginin temel unsurlarından Anayasa’da sayılan konularda ve belirli hadler dahilinde bir yetki verilmelidir.¹⁵² Demek ki, Bakanlar Kurulu, anayasal yetki devri¹⁵³ yasayla gerçekleşmedikçe bu yetkisini kullanamayacaktır.

Nitekim, Anayasa Mahkemesi bir kararında¹⁵⁴ “*Anayasa’nın 73’üncü maddesinin üçüncü fıkrasında, “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler*

¹⁵¹ ÇAĞAN, “Türk Anayasası Açısından ...”, a.g.m., s. 174;

¹⁵² GERÇEK, a.g.e., s: 99

¹⁵³ TEZİÇ, a.g.e., s:15

¹⁵⁴ <http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K2004/K2004-101.htm>

kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.” denilerek verginin yasallığı ilkesi belirtilmiştir. Bu ilke takdire dayalı keyfi uygulamaları önleyecek sınırlamaların yasada yer almasını gerektirmekte ve vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının yasa ile yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfi uygulamalara neden olunmaması için, vergilendirmede, vergiyi doğuran olay, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, yaptırım ve zamanaşımı gibi vergilendirmenin belli başlı temel öğelerinin yasalarla belirlenmesi gerekir....” diyerek, Bakanlar Kurulu’nun Anayasa’nın 73’üncü maddesinin dördüncü fıkrasında sayılan konularda düzenleme yapabilmesi için bir yasayla kendisine yetki verilmesine ihtiyaç duyduğunu belirtmiştir.

Yine, 28.9.1995 tarihli, E: 1995/24 ve K: 1995/52 nolu kararda¹⁵⁵, Yüksek Mahkeme, 3096 sayılı Yasa’ya 3613 sayılı Yasa ile eklenen ek 1’inci madde ile kurulması öngörülen Elektrik Enerjisi Fonu’nun gelirleri arasında sayılan “elektrik enerjisi satış tarifelerinden ayrılacak paylar”ı, “kamu hizmetinin daha iyi görülebilmesi için kamu gücüne dayanılarak konulan vergi, resim, harç ve benzer mali yükümlülük” olarak nitelendirmiş ve fon payının miktar ve oranının Yasa’da açıkça gösterilmemiş olmasının ve ayrıca getirilen mali yükümlülüğün aşağı ve yukarı sınırları saptanmaksızın yürütme organına bu konuda yapılacak düzenlemeler için yetki verilmesinin, Anayasa’nın 73’üncü maddesinin üçüncü ve dördüncü

¹⁵⁵ <http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1995/K1995-52.htm>

fıkraları yönünden birlikte incelenmesi sonucunda, düzenlemenin bu hükümlere aykırı olması sebebiyle iptaline hükmetmiştir.¹⁵⁶

Anayasa'nın 73'üncü maddesinin dördüncü fıkrasında yasa ile verilmesi öngörülen düzenleme yetkisi sadece Bakanlar Kurulu'na tanınmıştır. Dolayısıyla Bakanlar Kurulu dışında hiçbir organın vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin muafiyet, istisna, indirim ve oranlarına ilişkin olarak düzenleyici işlemler yapma yetkisi bulunmamaktadır. Anayasa Mahkemesi bir kararında¹⁵⁷ “... 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 verilebilir... Bakanlar Kurulu, 73'üncü maddenin dördüncü fıkrasında sayılan konularda, yasanın belirttiği alt ve üst sınırlar içinde değişiklik yapabilecek, ancak bu sınırları aşacak biçimde herhangi bir düzenleme getiremeyecektir. Bakanlar Kurulu'na verilen bu yetki, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulup değiştirilebileceği ilkesinin, çerçevesi Anayasa ile belirlenmiş bir istisnasıdır. Anayasa ile Bakanlar Kurulu'na verilen bu yetkinin yürütmenin başka bir organına verilmesi mümkün değildir.” demek suretiyle bu hususa işaret etmektedir.

¹⁵⁶ GEREK, AYDIN ; a.g.e., s:165

¹⁵⁷ Bkz. yukarıda dipnot:154

Yine Yüksek Mahkeme, 1319 sayılı Emlak Vergisi Yasası'na 3239 Yasa ile eklenen geçici 14'üncü maddede¹⁵⁸ Bakanlar Kurulu'nun emlak vergisi miktarını 1986 ve 1987 yılları için "ilgili belediye meclisi kararı ve belediye başkanının teklifi üzerine" indirebileceğinin öngörölmüş olmasının, Bakanlar Kurulu'na Anayasa'nın 73'üncü maddesinin son fıkrasıyla verilen yetkinin belediye meclislerine ve başkanlarına devri anlamına geldiğı, bunun ise Anayasa'ya aykırı olduğı yönündeki savı 19.3.1987 tarihli E: 1986/5 ve K: 1987/7 nolu kararında¹⁵⁹; böyle bir yetki devrinin olmadığı, emlak vergisi miktarının yasada belirlenen koşullarda azaltılmasının Bakanlar Kurulu'na ait bir yetki olduğı, öte yandan Bakanlar Kurulu'nun bu yolda alacağı bir kararın, belediye meclisinin aldığı bir kararın onayı olarak da nitelendirilemeyeceğı, çünkü Anayasa'da belirlenen idari yapıya göre, Bakanlar Kurulu'nun, belediyelerin hiyerarşik üst organı olmadığı, bu nedenle, söz konusu fıkra hükmünden, Anayasa'nın 73'üncü maddesinin dördüncü fıkrası ile Bakanlar Kurulu'na verilen bir yetkinin belediye meclislerine devri anlamını çıkarılamayacağı, dolayısıyla dava konusu maddenin Anayasa'ya aykırı bir yönünün olmadığı sonucuna ulaşmıştır. Gerçekten de hüküm kendi içinde değerlendirildiğinde

¹⁵⁸ Geçici Madde 14 - (Ek madde: 04/12/1985 - 3239/116 md.):

"Bakanlar Kurulu, ödenecek Emlak Vergisi miktarını ilgili belediye meclislerinin kararı ve belediye başkanının teklifi üzerine, mahalleler, köyler veya cadde, sokak yahut değer bakımından farklı bölgeler itibariyle birlikte veya ayrı ayrı olmak üzere 1986 yılı için %40'tan, 1987 yılı için %20'den fazla olmamak üzere indirebilir.

Bakanlar Kurulu, gerekli gördüğü takdirde, belediye meclislerinin kararı ve belediye başkanlarının talebi olmadan ödenecek Emlak Vergisi miktarını Türkiye genelinde 1986 yılı için %40'tan, 1987 yılı için %20'den fazla olmamak üzere indirebilir."

¹⁵⁹ GEREK, AYDIN; a.g.e., s: 163 (<http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1987/K1987-07.htm>)

Bakanlar Kurulu'nun belediye meclisi veya başkanının teklifi ile bağılı olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır. Bu nedenle herhangi bir yetki devri ve Anayasa'nın 73'üncü maddesinin dördüncü fıkrasına aykırı bir durum söz konusu değildir.

Bu noktada “değişiklik yapmak” yetkisinin nasıl kullanılabileceğine değinmek gerekecektir. İnceleme konumuzu oluşturan anayasal düzenlemede Bakanlar Kurulu'na belirtilen konularda yasada belirtilen aşağı ve yukarı sınırlar içerisinde değişiklik yapma yetkisi verilebileceği öngörüldüğünden, yetki veren yasanın yetkinin kullanılabileceği aşağı ve yukarı hadleri belirlemesi gerekmektedir. Bir başka anlatımla, Bakanlar Kurulu'na yetki veren yasa ile vergiden muaf tutulabilecek, istisna edilebilecek, matrahtan indirim konusu yapılabilecek miktarlara ya da oranlara dair sınırların belirlenmesi zorunludur. Bunun haricinde, Bakanlar Kurulu'na verginin bu sayılan unsurlarıyla ilgili olarak örneğin, aşağı ve yukarı sınırları belirleme yetkisi verilemeyecektir.¹⁶⁰

Hükmün lafzına bakıldığında değişiklik yapma yetkisinin verginin temel unsurlarından sadece muaflık, istisna, indirim ve oranları içerdiği görülmektedir. Devletin vergilendirme yetkisini kullanırken özel hükümlerle vergi kolaylığı getirmesi durumunda, yükümlülüğün kaldırılması veya sınırlandırılması verginin konu unsurunda gerçekleşmişse “istisna”, yükümlü unsurunda gerçekleşmişse “muafiyet” söz konusu olur.¹⁶¹ İndirim verginin “matrah” unsuru ile ilgili olup

¹⁶⁰ 1961 Anayasası'nın 61'inci maddesine 22.9.1971 tarih ve 1488 sayılı Yasa ile eklenen fıkra uyarınca Bakanlar Kurulu'na hadlerde değişiklik yapma yetkisinin de tanınabilmesi de mümkündür.

¹⁶¹ DİKMEN'den nakleden GÜNEŞ, a.g.e., s: 125

üzerinden vergi salınacak matrahın saptanmasında matrahı daraltıcı etki yapar.¹⁶² Oran ise, salınacak vergi miktarı hesaplanırken matrah ile çarpma işlemine girecek unsurdur.¹⁶³ Vergi yasasında indirim, istisna ve muafiyetlere ilişkin aşağı ve yukarı sınırlar tutar¹⁶⁴ olarak saptanmış olabileceği gibi oran olarak da öngörülmüş olabilir. Bu halde oran, anayasal düzenlemede geçen “oran” ifadesinden farklı bir anlamdadır. İndirim, istisna veya muafiyetlere ilişkin tutarların belirlenmesinde kullanılacak “oran”larda Bakanlar Kurulu’na değişiklik yapma yetkisi verildiği hallerde, değişiklik yetkisinin indirim, istisna veya muafiyet unsurunda tanındığı gözetilmelidir.¹⁶⁵

¹⁶² GÜNEŞ, a.g.e., s: 125

¹⁶³ Oranlarda değişiklik yetkisi veren örnek düzenlemeler için bkz: 193 sayılı Gelir Vergisi Yasası m.94, geçici m.39/b.6, geçici m.64, geçici m.67/b.6, b.17, geçici m.68; 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Yasası m.32; 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Yasası m.28, 1319 sayılı Emlak Vergisi Yasası m.8, m.18; 6802 sayılı Gider Vergileri Yasası m.33, m.39; 2464 sayılı Belediye Gelirleri Yasası m.96/b.C; 488 sayılı Damga Vergisi Yasası mükerrer m.30; 492 sayılı Harçlar Yasası mükerrer m.138, (1) sayılı Tarife (A/III-Karar ve İlam Harcı); 2588 sayılı Yasa geçici m.2; 4684 sayılı Yasa geçici m.3; 5602 sayılı Yasa m.6/b.4; 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Yasası m.12/f.2/(b), (c), (d) ve (e) alt bentleri

¹⁶⁴ Örneğin 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Yasası m.13/son fıkra, geçici m.19; 1319 sayılı Emlak Vergisi Yasası m.16,

¹⁶⁵ Örneğin 193 sayılı Gelir Vergisi Yasası’nın 28.03.2007 tarihli ve 5615 sayılı Kanun’un 2’nci maddesiyle yeniden düzenlenen 32’nci maddesinde, asgari geçim indirimi konusu yapılacak tutarın belirlenmesine ilişkin olarak böyle bir yetki verilmiştir. Ayrıca bkz. aynı yasa mükerrer m.123; 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa ek m.1

a) Kamu Geliri Türü ve Unsurları Açısından

Bakanlar Kurulu'na yasa ile verileceği öngörülen düzenleme yetkisi “vergi, resim harç ve benzeri mali yükümlüklerin” maddede sayılan unsurlarında tanınabilir. Dolayısıyla bu niteliğe sahip olmayan bir yükümlülüğün çeşitli unsurlarında tanınacak düzenleme yetkisi, Anayasa'nın 73'üncü maddesinin dördüncü fıkrası kapsamında değerlendirilemez.

Anayasa Mahkemesi'nin 19.4.1988 tarihli E: 1987/16 ve K: 1988/8 nolu kararında¹⁶⁶, 3359 sayılı Sağlık Hizmetleri Temel Yasası'nın geçici 3'üncü maddesinde yer alan prim ödemesinin vergi ve benzeri mali bir yükümlülük olmadığı bu nedenle vergi benzeri niteliğinde olmayan primin miktarının Bakanlar Kurulu'na saptanmasında Anayasa'nın 73'üncü maddesine aykırılık görülmediği sonucuna ulaşılmıştır. Kararda, “...*kamu yönetimlerinin alacakları paralar adlarına göre değil niteliklerine göre değerlendirilir. Bel(l)i amaçlarının gerçekleştirilmesine, belli yararların sağlanmasına bağlı prim, kesenek, ödenti adını taşıyan ödemeler yasalara dayandıklarından öz yönünden vergilere benzeseler de vergilerden ayırırlar. Bunlar vergiler gibi genel ya da belirli kimi kamu hizmetlerinin giderlerini karşılamak için değil belirli kişilere, ödeyenlere, yarar sağlayan hizmetler için alınır. Sağlık kütüğü için prim, devletçe sağlanan hizmetinden somut biçimde yararlananların, giderlerin karşılanmasında, kamu gücüne dayanılarak alınan vergi, resim, harç, kesenek, ödenti gibi devletin geniş anlamda vergilendirme yetkisi kapsamındaki türler gibi*

¹⁶⁶GEREK,AYDIN;a.g.e.,s:163-164

(<http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1988 /K1988-08.htm>)

düşünülebilirse de onlardan ay(rıl)an yanının zorunlulukla değil istekle ödenmesidir... Bir malî yüküm, sorumlusunun isteğine bağlı ise, onun iradesi uyarınca zorunluluk taşıyorsa tümüyle yasadan gelen zorunluluk niteliğinde olmadığından “vergi benzeri malî yüküm” sayılması olanaksızdır. Bu nedenle vergi benzeri niteliğinde olmayan primin miktarının Bakanlar Kurulu’na saptanmasında Anayasa’nın 73. maddesine aykırılık görülmemiştir.” denilmektedir.

b) Anayasal Sınırları Aşan Yetki Örnekleri

Anayasal hükümde her ne kadar Bakanlar Kurulu’na verginin temel unsurlarından sadece muafiyet, istisna, indirim ve oranlarda değişiklik yapma yetkisi verilebileceği öngörülse de, yetkinin kullanılabileceği alan yasalarda her zaman bu sayılanlarla sınırlı tutulmamaktadır. Bu durumda yetki veren yasanın Anayasa’ya aykırılığı sorunu gündeme gelmektedir.

ba) Maktu Vergilerde Değişiklik Yetkisi

Örneğin, bazı yasalarla Bakanlar Kurulu’na vergi tutarlarında değişiklik yapma yetkisi tanınmış; söz konusu yasalar anayasa aykırılık savı ile Anayasa Mahkemesi’ne taşınmıştır.

Anayasa Mahkemesi, hayat standardı esasına ilişkin olarak verdiği bazı kararlarında, Bakanlar Kurulu'na çeşitli yasalarla verilen yetkilerin¹⁶⁷ “matrah tespiti” anlamına geldiği ve bu nedenle Anayasa'nın 73'üncü maddesinin dördüncü fıkrasına aykırı oldukları şeklindeki savları reddetmiştir.¹⁶⁸

Mahkeme 19.3.1987 tarihli, E: 1986/5 ve K: 1987/7 nolu kararında¹⁶⁹ “*Hayat standardı esasını belirleyen tutarlar; vergi matrahının tespitinde etkili olmakla birlikte, matrah olarak kabul edilemezler. Yasa Koyucu tutarların, matrah tespitindeki önemini dikkate alarak, bunların asgari ve azami hadlerini kanunla belirlemiştir, iptal istemine konu olan madde ile yapılan, bu tutarların günün ekonomik koşullarına göre düzenlenmesini sağlamak ve ekonomiye çabuk ve etkili*

¹⁶⁷ I. 193 sayılı Yasa'nın mükerrer 116'ncı maddesinin 3239 sayılı Yasa ile değişik üçüncü fıkrası: “*Bakanlar Kurulu, bu maddede belirtilen tutarları, azami hadleri aşmamak şartıyla, her birini ayrı ayrı veya topluca her yıl artırmaya yetkilidir. Bu yetki kazanç faaliyet konuları itibarıyla da kullanılabilir.*”

II. 193 sayılı Yasa'ya 3505 sayılı Yasa ile eklenen geçici 32'nci madde: “*Bakanlar Kurulu, bu maddede yeniden tespit edilen temel gösterge tutarları ile hayat standardı gösterge tutarlarını yarısına kadar indirmeye veya on katına kadar artırmaya, kazanç ve faaliyet konuları ile birinci ve ikinci derecede kalkınmada öncelikli yörelerde farklı miktarlar tespit etmeye yetkilidir.*”

III. 193 sayılı Yasa'ya 4605 sayılı Yasa ile eklenen geçici 58'inci maddenin 4. fıkrası: “*Hayat standardı temel ve ilave gösterge tutarları, faaliyette bulunulan yıla ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle tespit edilir. Bu şekilde hesaplanan tutarların %5'ini aşmayan kesirleri dikkate alınmaz. Bakanlar Kurulu bu surette tespit edilen tutarları %50 fazlasına kadar artırmaya veya yarısına kadar indirmeye yetkilidir.*” Ayrıca bkz:

193 sayılı Gelir Vergisi Yasası geçici m.35/h

¹⁶⁸ GEREK, AYDIN ; a.g.e., s:158

¹⁶⁹ <http://www.anayasa.gov.tr/eskisine/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1987/K1987-07.htm>

bir müdahalede bulunmak imkanını vermektir.” sonucuna ulaşmıştır. Ne var ki, Anayasa’nın 73’üncü maddesinin dördüncü fıkrasında Bakanlar Kurulu’na, vergi oranlarında, yasanın belirttiği aşağı ve yukarı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi tanınmış olup, vergiye ilişkin maktu tutarlar belirleme yönünde bir yetki tanınmış değildir. Bilhassa, gelir açıklama hakkı tanınmayan durumlarda, hayat standardı esasını belirleyen bu tutarlar matraha dönüşebileceğinden,¹⁷⁰ bu durumda Bakanlar Kurulu tarafından, kendisine Anayasa ile verilmeyen bir yetki kullanımının söz konusu olacağını düşünmekteyiz.

Yine 7.11.1989 tarihli, E: 1989/6 ve K: 1989/42 nolu kararda¹⁷¹, 193 sayılı Yasa’ya 3505 sayılı Yasa ile eklenen geçici 32’inci madde ile ilgili olarak, açıklama hakkına yer verilmeyen hayat standardı esasının “götürü asgari vergi görünümünde” olmasının, Anayasa’nın 2’nci, 13’üncü, 49’uncu maddeleri ile 73’üncü maddesinin birinci fıkrasına aykırı görülmesine rağmen, Bakanlar Kurulu’na bu konuda verilen yetki, Anayasa’nın 73’üncü maddesinin dördüncü fıkrasındaki ”yasanın belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içerisinde değişiklik yapmak” yetkisi kapsamında görülerek Anayasa’ya aykırılık savı reddedilmiştir.¹⁷²

Aynı kararda, *“Peşin ödemeye esas alınacak oranlar konusunda, belirli sınırlar arasında değişiklik yapmak için Bakanlar Kurulu’na yetki verilmesi Anayasa’nın 73’üncü maddesinin son fıkrasıyla tanınan bir olanağın yaşama*

¹⁷⁰ GEREK, AYDIN ; a.g.e., s:159

¹⁷¹ <http://www.anayasa.gov.tr/eskisine/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1989/K1989-42.htm>

¹⁷² GEREK, AYDIN ; a.g.e., s:159

geçirilmesidir. Yasa koyucunun yürütme organına tanıdığı ve Anayasa'dan kaynaklanan özel düzenlemenin içerdiği yetki, Anayasa'ya aykırı değil, uygun bir işlevdir. Salt Yasa koyucuya 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.” denilmektedir.¹⁷³

Anılan kararda 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Yasası'nın 3505 sayılı Yasa ile değişik 10'uncu maddesinde Bakanlar Kurulu'na, bu Yasa'nın 5'inci ve 6'ncı maddelerinde yer alan (I), (II), (III) ve (IV) sayılı tarifelerdeki vergi miktarlarını belirli öğeler bakımından kısmen, ayrı ayrı ya da birlikte artırma ve Yasa'da yazılı miktarlardan az, bu miktarların 10 katından çok olmamak koşuluyla yeni vergi miktarları saptama yetkisini tanınması ile ilgili olarak Mahkeme, bu yetkilendirmenin Anayasa'nın 73'üncü maddesinin son fıkrasına dayandığı gerekçesiyle Anayasa'nın 2'nci ve 73'üncü maddelerine aykırı görmemiştir. Böylece, 197 sayılı Yasa'da yer alan tarifelerde “vergi oranı”na değil de “vergi tutarı”na yer verilmesine rağmen, Mahkeme, maktu vergiyi de Anayasa'nın 73'üncü maddesi kapsamında görmüştür.¹⁷⁴

¹⁷³ GEREK, AYDIN ; a.g.e., s:159

¹⁷⁴ GEREK, AYDIN ; a.g.e., s:160; ÇAĞAN da eserinde “...yasa ile Bakanlar Kurulu'na ... bir kısım maktu hadleri artırma yetkisini veren hükümler verginin yükümlüsü, konusu, matrahı ve vergiyi doğuran olay gibi temel öğelerinde değişiklik gerektirmedikten Anayasa'nın 73'üncü maddesinin dördüncü fıkrasına aykırı değildir.” demektedir. ÇAĞAN, “Türk Anayasası...”, a.g.m., s: 175

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Yasası'nın 12'nci maddesinin 2'nci fıkrasının (a) bendi uyarınca Bakanlar Kurulu topluca veya ayrı ayrı olmak üzere “(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,” yetkilidir. Düzenlemede Bakanlar Kurulu'na açıkça maktu vergi tutarlarında değişiklik yapma yetkisi verilmiştir. Bu hükmün Anayasa'nın 2'nci ve 73'üncü maddelerine aykırı olduğu hususundaki iddianın ciddi görülmesi üzerine Danıştay Üçüncü Dairesi tarafından E:2004/498 sayılı karar ile Anayasa Mahkemesi'ne başvurulmuş, Mahkeme 21.2.2008 tarihli ve E:2005/73 ve K:2008/59 sayılı kararıyla hükmün Anayasa'ya aykırı olmadığına karar vermiştir.

Yine aynı Yasa'nın 12'nci maddesinin 2'nci fıkrasının (e) alt bendinde Bakanlar Kurulu'nun “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” yetkili olduğu düzenlenmiştir. Bu hükümde de tutarlarda değişiklik yapma yetkisinin verildiği görülmektedir.

Bu konu ile ilgili olarak aynı yasanın geçici 3'üncü maddesinde yer alan bir diğer hükmü de örnek olarak gösterebiliriz. Hükme göre, Bakanlar Kurulu, bu madde uyarınca eksik hesaplanacak özel tüketim vergisi tutarını yarısına kadar indirmeye, yasal tutarına kadar yeniden çıkarmaya yetkilidir. Maddede anayasal düzenlemede öngörülmediği şekilde vergi tutarında değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kurulu'na

verilmiştir.¹⁷⁵

Anayasa Mahkemesi, maktu vergilerde değişiklik yapma yetkisinin kullanılmasının enflasyonun yaratmış olduğu yıpranmayı telafi etmeye yönelik olduğu müddetçe, Anayasa'nın 73'üncü maddesinin dördüncü fıkrası hükmünün amacına aykırı olmadığını belirtmekle birlikte, keyfi düzenlemeler yapılmasına yol açmamak için bu yetkinin kullanımı ile ilgili olarak 14.05.1997 tarihli, E: 1996/75 ve

¹⁷⁵ Maktu tutarlarda değişik yapma yetkisinin verildiği yasal düzenlemeler için bkz: 193 sayılı Gelir Vergisi Yasası mükerrer m.111/f.2; 6802 sayılı Gider Vergileri Yasası m.39/f.3; Bundan farklı olarak, 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Yasası'nın 5'inci maddesinin ikinci fıkrasında “(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(%6 kastediliyor) % 4'e kadar indirmeye ve kanuni oranına kadar artırmaya” denilmek suretiyle maktu olarak belirlenen tutarların gösterilen sınırı aşması halinde, bir alt kademedeki taşıtların vergi tutarı olarak belirleme ve sınırın tespitinde kullanılacak oranı değiştirme hususlarında Bakanlar Kurulu'na yetki verilmiştir.; Yine 488 sayılı Damga Vergisi Yasası'nun 14'üncü maddesinin birinci fıkrasında da “Kağıtların Damga Vergisi bu Kanuna ekli (I) sayılı tabloda yazılı nispet veya miktarlarda alınır. (Ek cümleler: 22/07/1998 – 4369/77 md.) Şu kadar ki her bir kağıt için hesaplanacak vergi tutarı (I) 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. (Ek cümle: 09/04/2003 – 4842 S.K./28. md.) Bakanlar Kurulu yeniden değerlendirme oranının % 50 fazlasını geçmemek ve % 20'sinden az olmamak üzere yeni oranlar tespit etmeye yetkilidir.” hükmüne yer verilerek Bakanlar Kurulu'na her bir kağıttan alınabilecek azami damga vergisini belirleme yetkisi verilmiştir. Ayrıca bkz: Aynı yasa mükerrer m.30/f.son; 492 sayılı Harçlar Yasası mükerrer m.138/f.son; 4481 sayılı Yasa md.9/f.son; 4736 sayılı Yasa m.5

K: 1997/50 nolu kararında¹⁷⁶, Devlet İstatistik Enstitüsü'nce belirlenen toptan eşya fiyatlar genel endeksine göre her yıl Maliye Bakanlığı'nca tespit edilen ve Resmî Gazete'de yayımlanan “yeniden değerlendirme oranını” ile güncelleme yoluna gidilmesini daha objektif bir yöntem olarak işaret etmektedir.¹⁷⁷

Anayasa'nın açık düzenlemesinden de anlaşılacağı üzere, maktu vergilerde değişiklik yapma yetkisine Anayasa'nın 73'üncü maddesinin son fıkrasında yer verilmemiştir.¹⁷⁸ Çünkü anayasal kuralda öngörülen husus oranlarda değişiklik yapılabilmesidir. Maktu vergilerde ise oranlar değil tutarlar söz konusudur.¹⁷⁹ Dolayısıyla bu yetki anayasal sınırların dışında kalmaktadır. Vergi yasalarında maktu vergi tutarları belirlendikten sonra belirlenen alt ve üst sınırlar içinde bunları maktu olarak değiştirme yetkisinin Bakanlar Kurulu'na verilmesi¹⁸⁰ halinde, hem Anayasa'da bu türden bir yetkinin tanınmaması hem de bu yöntemin objektif olmayan uygulamalara bir çözüm bulamaması sebebiyle hukuki güvenlik ilkesinin zedelenme riski de ortadan kalkmamaktadır.

¹⁷⁶ <http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1997/K1997-50.htm>

¹⁷⁷ GERÇEK, a.g.e., s: 103; Aynı kararın karşı oy yazısında ise vergi tutarının her yıl Maliye Bakanlığı'nca belirlenen nispete (yeniden değerlendirme oranına) bağlanmasının verginin yasallığı ilkesine ve buna istisna getiren sınırlı yetki kuralına aykırı olduğu; bunun Bakanlar Kurulu'na verilen Anayasal yetkinin yasa ile Maliye Bakanlığı'na devri anlamına geldiği ileri sürülmektedir.

¹⁷⁸ GERÇEK, a.g.e., s: 102

¹⁷⁹ Benzer nitelikteki AYMK.: 11.12.1996 tarihli, E: 1996/49 ve K: 1996/46; 14.5.1997 tarihli E: 1996/75 ve K: 1997/50; 16.9.1998 tarihli, E: 1997/62 ve K: 1998/52 (Kararların özeti GERÇEK, AYDIN ; a.g.e., s:160, v.d. yer almaktadır.)

¹⁸⁰ GERÇEK, a.g.e., s: 102

bb) Alt ve Üst Sınırlarda Değişiklik Yetkisi

Bir başka anayasal sınırları aşan yetkilendirme örneği 2464 sayılı Belediye Gelirleri Yasası'nın 96'ncı maddesinin "C" bendinde yer almaktadır: "*Bakanlar Kurulu bu Kanunda yer alan maktu vergi ve harçların en az ve en çok miktarlarını 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.*"¹⁸¹ Maddede açıkça, Anayasa'nın 73'üncü maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca yasalar ile belirlenmesi gereken, Bakanlar Kurulu'nun düzenleme yapmasına kapalı bir alanda yetki verilmiştir. Bu hüküm vergilendirmede belirlilik ve yasallık ilkelerine aykırılık taşımaktadır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Yasası'nın 13'üncü maddesinin son fıkrasında "*(Ek fıkra: 16/07/2004 – 5228 S.K./14.mad) Bakanlar Kurulu, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 232'nci maddesinde yer alan ve ilgili yılda uygulanmakta olan haddi, istisna uygulamasında asgari tutar olarak belirlemeye ve belirlenen bu tutarı iki katına kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye yetkilidir...*" düzenlemesi

¹⁸¹ Benzer düzenlemeler için bkz: 488 sayılı Damga Vergisi Yasası mükerrer m.30'a 3986 sayılı Yasa'nın 11'inci maddesiyle eklenen fıkra, 492 sayılı Harçlar Yasası mükerrer m.138'e 3986 sayılı Yasa'nın 12'nci maddesiyle eklenen fıkra

yer almaktadır.¹⁸² Hükümde Bakanlar Kurulu'na istisna uygulamasında asgari tutar belirleme yetkisi verilmiştir. Oysa Anayasa'nın 73'üncü maddesinin dördüncü fıkrasında istisnalara ilişkin aşağı ve yukarı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisinin verilebileceği öngörülmüştür. Asgari istisna tutarı belirleme yetkisi anayasal düzenlemede yer almayan bir konudur.¹⁸³

Yine 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Yasası'nın 12'nci maddesinin 2'nci fıkrasının (b) alt bendinde “(III) sayılı listedeki mallar için belirlenen oranları her bir mal itibarıyla sıfıra kadar indirmeye, (A) cetvelindeki mallar için dört katına (B) cetvelindeki mallar için yarısına kadar artırmaya, asgari maktu vergiyi her bir mal itibarıyla sıfıra 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 asgari maktu vergi tutarı belirlemeye” denilmek suretiyle Bakanlar Kurulu'na vergi oranlarında değişiklik yapma yetkisinden başka asgari maktu vergi tutarlarını belirleme ve asgari maktu vergi tutarlarında değişiklik yapma

¹⁸² Benzer bir düzenleme de anılan yasanın geçici 19'uncu maddesinde bulunmaktadır.

¹⁸³ Danıştay Yedinci Daire'nin 4760 sayılı Yasa'nın 12'nci maddesinin 2/b bendi hükmünün Anayasa'ya aykırı olduğu iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'ne başvurduğu 29.4.2004 günlü E:2003/2595 sayılı kararında, asgari vergi tutarı belirleme yetkisinin Anayasa'nın 73'üncü maddesinin ilk fıkrasında vergi ödeme yükümlülüğünün ölçütü olarak görülen “mali güce göre vergi ödeme ilkesine” aykırı olduğu, çünkü harcamanın mali gücün göstergesi olduğu, Bakanlar Kurulu'nca asgari vergi miktarı belirleme yetkisinin kullanılması halinde, mali gücü yeterli olmadığı için ucuz mal satın alan tüketici ile mali gücü pahalı mal satın almasına olanak sağlayan tüketicinin aynı miktar vergiye muhatap olacağı ve dolayısıyla, bu durumun anılan ilkenin uygulama aracı olan “vergilendirmede eşitlik ilkesi”nin ihlali sonucunu da yaratmasının kaçınılmaz olduğu belirtilmiştir.

yetkileri tanınmıştır.¹⁸⁴ Bu yetkiler de anayasal vergilendirme ilkelerini ihlal edici niteliktedir.

¹⁸⁴ Danıştay Yedinci Dairesi tarafından 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Yasası'nın 12'nci maddesinin 2/b bendinin Anayasa'ya aykırı olduğu gerekçesiyle iptali için 29.4.2004 tarihli ve E:2003/2595 sayılı Karar ile Anayasa Mahkemesi'ne başvurulmuş, bu başvurudan sonra hüküm 16.07.2004 tarihli ve 5228 sayılı Yasa'nın 22'nci maddesi ile değiştirilmiştir. Bunun üzerine aynı Daire tarafından başka bir olayda aynı hükmün değişik halinin de Anayasa'ya aykırı olduğu gerekçesiyle 23.02.2005 tarihli ve 2004/3195 sayılı karar ile Anayasa Mahkemesi'ne başvurulmuş, bu başvurudan sonra hükmün bu bendi 30.03.2006 tarihli ve 5479 sayılı Yasa'nın 10'uncu maddesi ile değiştirilmiştir. Anayasa Mahkemesi her iki başvuru hakkında da 21.2.2008 tarihinde sırasıyla E:2004/53, K:2008/61 ve E:2005/35, K:2008/62 sayılı kararlarıyla bahsi geçen yasa değişiklikleri sebebiyle "Konusu Kalmayan İstem Hakkında Karar Verilmesine Yer Olmadığına" şeklinde oyçokluğuyla karar vermiştir.

Bu noktada şu hususa değinmekte fayda görüyoruz: 5479 sayılı Yasa değişikliğinden önce şu an yürürlükte olan maddede yer alan yetkilerden farklı olarak 12'nci maddenin 2/b bendi uyarınca Bakanlar Kurulu, 5479 "(III) sayılı listedeki her bir mal itibariyle nispi ve maktu verginin yalnızca birini uygulatma yetkisine ve yalnızca nispi vergi uygulanması halinde hesaplanan özel tüketim vergisinin maktu vergi tutarından az olmaması şartını koyma yetkisine" de sahipti. 5479 sayılı yasa ile kaldırılan bu yetkilerden, ÖTV Yasası'nın (III) sayılı listesindeki her bir mal itibariyle nispi ve maktu verginin yalnızca birini uygulatma yetkisinin, 1982 Anayasası'nın 73'üncü maddesinin dördüncü fıkrasında Bakanlar Kurulu'na verilmesi öngörülen yetkiler arasında yer almadığı görülecektir. Danıştay Yedinci Daire'nin 4760 sayılı Yasa'nın 12'nci maddesinin 2/b bendi hükmünün Anayasa'ya aykırı olduğu iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'ne başvurduğu 23.2.2005 günlü E:2004/3195 sayılı kararı ile GERÇEK'in makalesinde, yasa ile önceden koşulları belirlenmeksizin, nispi ve maktu vergilerden sadece birini uygulatma yetkisinin Bakanlar Kurulu'na verilmesinin "vergilemede belirlilik ilkesine ve hukuki güvenlik ilkesine" aykırı düşmenin yanında, idari düzenleme aracılığıyla vergi mükelleflerine vergi yükü getirme sonucunu doğurma riskini de taşıdığı; yine 5479 sayılı Yasa'nın kaldırdığı diğer bir yetki olan "yalnızca nispi vergi uygulanması halinde hesaplanan özel

bc) Anayasa Hükmünde Sayılan Unsurlar ile İlgili Olmayan Tutarlarda ya da Oranlarda Yetki

Çeşitli vergi yasalarında vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin istisna, muafiyet, indirim ya da oran unsuru ile ilgili olmayan bazı tutarlarında ya da oranlarında değişiklik yapma yetkisinin verildiği de görülmektedir.

Bu konuda Bakanlar Kurulu'na, 193 sayılı Gelir Vergisi Yasası'nın işletme büyüklüğü ölçülerine ilişkin 54'üncü maddesinde maddede belirlenen ölçüleri gerekli gördüğü bölgeler için, yıllık olmak kaydıyla, arazi ve ürün türlerine göre beş katına kadar artırma veya yasal haddenden az olmamak üzere yeniden tespit etme yetkisinin verilmesi; 213 sayılı Vergi Usul Yasası'nın mükerrer 298'inci maddesinde mali tabloların enflasyon düzeltmesine tabi tutulması şartları ile ilgili olarak gösterilen oranlarda değişiklik yapma yetkisinin verilmesi örnek olarak gösterilebilir. Aynı şekilde, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Yasası'nın 29'uncü maddesinde *“...28 inci madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim*

tüketim vergisinin maktu vergi tutarından az olmaması şartını koyma yetkisi”nin aslında “asgari vergi tutarını belirleme” yetkisinden başka bir şey olmadığı, bununla beraber; aynı zamanda ucuz mal ile pahalı maldan aynı miktarda vergi alınması sonucunu doğurması sebebiyle “mali güce göre vergi ödeme ilkesini” de ihlal ettiği belirtilmektedir. (Karar yayımlanmamıştır; GERÇEK, a.g.m., s:118-119) Tüm bunların yanında, 1982 Anayasası'nın 73'üncü maddesinin dördüncü fıkrasında Bakanlar Kurulu'na verilmesi öngörülen yetkiler, vergilerin yasallığı ilkesinin bir istisnası olduğundan; 5479 sayılı Yasa ile kaldırılan yetkiler, Anayasa'nın maddesinin dördüncü fıkrasında çizilen sınırların dışında kalması sebebiyle, vergilerin yasallığı ilkesini de ihlal etmekteydi. Dolayısıyla, birçok yönden anayasal vergileme ilkelerine aykırılık taşıyan bahsi geçen yetkilerin kaldırılması isabetli olmuştur.

ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan vergi, bu mükelleflerin vergi ve ... ilişkin borçlarına mahsuben ödenir...” hükmüne yer verilmiş, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa’nın gecikme zammına ilişkin 51’inci maddesinde ise, “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.” düzenlemesine yer verilmiştir. Bu konudaki örnekleri artırmak mümkündür.¹⁸⁵

Bakanlar Kurulu’na bazı tutarlarda ya da oranlarda değişiklik yapma yetkisi veren bu hükümler vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin istisna, muafiyet, indirim ya da oran unsuru ile ilgili olmamaları sebebiyle anayasal düzenlemeye aykırılık taşımaktadır. Ancak, lafzi yorumdan öte belirlemelerde bulunabilmek için, bu tür düzenlemelerin hukuka uygunluğu değerlendirilirken mükelleflerin haklarının olumsuz etkilenip etkilenmemesi de ölçüt olarak alınmalıdır. Örneğin, vergi borcunun ödenmemesinin hukuki sonuçlarından olan vadesinde ödenmeyen kamu alacağına uygulanan gecikme zammının¹⁸⁶ hesaplanmasında, mükelleflerin kamu alacağını vadesinde ödememeleri halinde kendilerine uygulanacak gecikme zammı

¹⁸⁵ Bkz: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu mükerrer m.414, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa m.106, 1319 sayılı Emlak Vergisi Yasası m.29, 7338 sayılı Veraset Ve İntikal Vergisi Yasası m.16;

¹⁸⁶ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e., s: 127

miktarını önceden bilebilmeleri gerekmektedir. Dolayısıyla, bu konuda Bakanlar Kurulu'na tanınabilecek bir yetkinin, özellikle de yukarıdaki hükümde yer aldığı üzere farklılaştırma yetkisini de içeren bir yetkinin, vergilendirmede belirlilik ilkesini ihlal edici nitelikte olduğunu söylemek yanlış bir saptama olmayacaktır.

Mükelleflerin haklarını olumsuz şekilde etkilemeyen, ödenecek vergi miktarının bulunmasında rol oynamayan unsurlar için verilecek düzenleme yetkisinin ise, çok genel bir ifade ile vergilendirme ile ilgili belirlilik, yasallık, ölçülülük gibi anayasal ilkeleri ihlal etmemek şartıyla hukuka aykırılık taşımadığını söylemek mümkündür. Çünkü anayasal vergilendirme ilkelerinin amacı vergi mükelleflerini keyfi, takdiri ve sınırsız ölçülere dayalı vergi uygulamalarından korumaktır.

bd) Alt ve Üst Sınırlar Arasında Değişiklik Yetkisinden Farklı Yetkiler

Vergilendirme alanında Bakanlar Kurulu'na istisnai nitelikte düzenleme yapma yetkisi veren anayasal hükümde istisna, muafiyet, indirim ya da oranların yasada belirlenen hadleri arasında değişiklik yapma yetkisi verilebileceği öngörülmüşken, bazı vergi yasalarıyla örneğin, istisna unsurunun kapsamını belirleme ya da indirim hakkını veya tevkifat oranlarını kaldırma gibi yetkiler verilmiştir.

Bu hususta 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Yasası'nın 14'üncü maddesinin birinci fıkrasında yer alan "*Transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan*

taşımacılık işlerinde, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek taşıma işleri vergiden müstesnadır.” hükmü ile üçüncü fıkrasındaki “4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun ile 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu hükümleri çerçevesinde, Bakanlar Kurulunca belirlenen sınır kapılarında 4458 sayılı Gümrük Kanununun ihracat rejimi kapsamında yurt dışına çıkarılacak eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve soğutucu ünitesine sahip yarı römorkların depolarına (araçların ve soğutucu ünitelerin standart yakıt deposu miktarlarını aşmamak kaydıyla) yalnızca yurt dışına çıkışlarında yapılacak motorin teslimi vergiden istisnadır.” hükmü örnek gösterilebilir. Verginin istisna unsurunun da vergilerin yasallığı ilkesi gereğince yasalarla düzenlenmesi gerekmektedir. İncelenen hükümde olduğu gibi istisna unsurunda Bakanlar Kurulu’na takdir yetkisi tanınması düzenlemeyi anayasal vergilendirme ilkelerine aykırı hale getirir. Ayrıca anayasal düzenlemede Bakanlar Kurulu’na istisnaların nerede uygulama alanı bulacağını belirleme yetkisi de verilmiş değildir. Bu nedenle, bahsi geçen hüküm de Anayasa’ya aykırılık taşımaktadır. Kaldı ki, bu düzenleme vergilendirmede eşitlik ve belirlilik ilkelerinin ihlaline de yol açabilecek niteliktedir.

Yine aynı yasanın 29’uncu maddesinde ise, katma değer vergisi mükelleflerinin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, söz konusu Yasa’da aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini, ithal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisini ve götürü veya telafi edici usulde vergiye tabi mükelleflerden gerçek usulde vergilendirmeye geçenlerin, çıkarılan

envantere göre hesap dönemi başındaki mallara ait fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirebilecekleri hükme bağlanmıştır. Anılan Yasa'nın 36'ncı maddesinde de, Bakanlar Kurulu'nun söz konusu indirim hakkını kısmen veya tamamen kaldırmaya veya yeniden koymaya ve bu şekilde indirim hakkı kısıtlanan mal veya hizmetleri belirlemeye yetkili olduğu düzenlemesine yer verilmiştir. Öncelikle burada tanınan yetkinin sınırlarının Anayasa'nın 73'üncü maddesinin dördüncü fıkrasına uygunluğunun irdelenmesi gerekmektedir. Anayasa'da verilmesi öngörülen yetki, indirim miktarlarını yasada belirtilen yukarı ve aşağı hadler dahilinde değiştirmek şeklindedir. Oysa burada indirim hakkının kısmen ve hatta tamamen kaldırılabilmesi ve yeniden konulabilmesi söz konusudur. Dolayısıyla değişiklik yapma yetkisinden öte kaldırabilme ve tekrar koyabilme yetkileri tanındığından hüküm bu yönüyle Anayasa'ya aykırılık taşımaktadır. Bu lafzi yorumdan başka, indirim hakkının kısmen ya da tamamen kaldırılmasının vergilerin yasallığı ilkesi ile vergilendirmede adalet ve belirlilik ilkelerini de zedeleyeceğini söylemek mümkündür. İndirim hakkı sayesinde vergi piramidinin oluşması ve üretim tüketim zincirinde satıcılar ile alıcılar arasında hazine yararına sonuçlanabilecek çıkar çatışması¹⁸⁷ engellenmektedir. Bu hakkın Bakanlar Kurulu tarafından kullanılabilir bir yetki ile kısmen ya da tamamen kaldırılması en başta yasa ile düzenlenmesi gereken bir konunun idari bir tasarruf ile düzenlenmesine yol açtığından vergilerin yasallığı ilkesi ile vergilendirmede belirlilik ilkesini ve doğuracağı sonuçlar açısından da vergilendirmede adalet ilkesini zedeleyeceği şüphesizdir.

¹⁸⁷ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e., s: 401

Benzer şekilde, Bakanlar Kurulu'na 4684 sayılı Yasa'nın geçici 3'üncü maddesinin "a" bendinde tanınan kaynak kullanımını destekleme fonu kesintilerini tümüyle kaldırma konusunda tanınan yetki ile "d" bendinde yer alan, bentlerde belirtilen nispet ve miktarları yeniden tespit, azaltma veya kaldırma yetkilerinin Anayasa'nın 73'üncü maddesinin dördüncü fıkrasında sayılan konular haricinde kaldığı açıktır. Burada şu hususa da değinmekte fayda vardır: Kaynak kullanımını destekleme fonu kesintileri ile yükümlünün mülkiyetine el atılmaktadır. Dolayısıyla bu kesintinin Bakanlar Kurulu'nun düzenleyici bir işlemi ile kaldırılmasının yükümlü lehine olduğu açıktır. Aynı şekilde vergi ödememek de yükümlü lehinedir. Ancak yükümlü lehine olan her durumun, anayasal vergilendirme ilkelerine uygun olduğu da söylenemez. Çünkü en başta herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle de yükümlüdür. Bahsi geçen fon kesintisi her ne kadar bir vergi olmasa da sonuçta bir mali yükümlülüktür ve bir kamu giderinin finansmanını sağlamak amacıyla alınmaktadır. Önemli olan husus, kamu giderlerinin finansmanı sağlanırken keyfi, takdiri ve ölçsüz uygulamalara sebep olunmamasıdır. Bu da ancak yasal düzenlemelerle sağlanabilir. Dolayısıyla yürütme organına bu hususta yetki verilmesi hukuka aykırıdır.

Bu başlık altında incelenen konu ile ilgili olarak, 4736 sayılı Yasa'nın 5'nci maddesinde Bakanlar Kurulu'na yurt dışı çıkış harcından muaf tutulacaklar ile harcın ödenmesine ilişkin usul ve esasları belirleme konusunda tanınan yetki de örnek olarak gösterilebilir.

be) Vergi Matrahını Belirleyen Farklı Unsurlarda Yetkiler

ÖTV Yasası'nda Bakanlar Kurulu'na anayasal hükümde sayılan indirimler, istisnalar ya da muafiyetler haricinde verginin matrah unsurunu belirleyen unsurlarda değişiklik yapma yetkileri de verilmiştir.

Örneğin, 4760 sayılı ÖTV Yasası'nın "*Vergileme ölçüleri ve matrah*" başlıklı 11'inci maddesinde 5479 sayılı Yasa'nın 9'uncu maddesi ile yapılan değişiklik uyarınca Bakanlar Kurulu'nun bu maddede yer alan maktu vergilere ilişkin vergileme ölçülerini değiştirmeye yetkili olduğu kurala bağlanmıştır. Daha önce aynı madde, 5281 sayılı Yasa ile değiştirilmiş ve bu değişiklikten sonra madde şu hali almıştı:

"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. (Ek cümle: 30/12/2004-5281/36'ncı madde) Bakanlar Kurulu vergileme ölçülerini değiştirmeye yetkilidir..."

Son olarak 5479 sayılı Yasa değişikliği ile de yasa metni şu hali almıştır:

"1. (I) sayılı listedeki mallar için belirlenen maktu vergi tutarları kilogram, litre, metreküp, standart metreküp, kilokalori veya bunların alt ve üst birimleri ile

gerektiğinde büyüklükleri de dikkate alınarak kap, ambalaj veya adet olarak uygulanabilir.

2. (III) sayılı listedeki mallar için asgari maktu vergi tutarları;

a) (A) cetvelindeki mallardan, 2203.00 G.T.İ.P. numaralı mallar için bir litredeki her bir alkol derecesi, 22.04, 22.05 (2205.10.90.00.12 hariç) ve 2206.00 G.T.İ.P. numaralı mallar için her bir litre, diğer mallar için içerdiği alkolün her bir litresi itibarıyla,

b) (B) cetvelindeki mallar için perakende satışa sunulan sigaraların birim ambalajı içinde yer alan her bir sigara, diğer tütün mamullerinin birim ambalajı içindeki mamulün her bir gramı itibarıyla,

uygulanır.

3. (II), (III) [(B) cetvelindekiler hariç] ve (IV) sayılı listelerdeki mallar için verginin matrahı; bunların teslimi, ilk iktisabı ve ithalinde, hesaplanacak özel tüketim vergisi hariç, katma değer vergisi matrahını oluşturan unsurlardan teşekkül eder.

4. (III) sayılı listenin (B) cetvelindeki mallar için verginin matrahı; bunların nihai tüketicilere perakende satış fiyatıdır.

5. (III) sayılı listedeki mallar için asgari maktu vergi tutarlarına göre hesaplanacak vergi tutarından az olmamak üzere yalnızca nispi vergi uygulanır.

Bakanlar Kurulu bu maddede yer alan vergileme ölçülerini değiştirmeye yetkilidir."

Bu en son değişiklikle, 5281 sayılı Yasa ile gerçekleştirilen değişiklikler, listelerin kendi özelliklerine göre ayrılması suretiyle daha ayrıntılı hale getirilmiştir. Burada maktu vergilerin tutarlarına ilişkin spesifik matrah ölçüleri belirlenmiştir. Son fıkra ile de Bakanlar Kurulu'na bu maddede yer alan vergileme ölçülerini değiştirme yetkisi tanınmıştır.¹⁸⁸

Belirtmek gerekir ki, 5281 ve 5479 sayılı Yasalarla yapılan değişiklikler, Anayasa'nın 73'üncü maddesinin dördüncü fıkrasında Bakanlar Kurulu'na verilmesi öngörülen değişiklik yapmak yetkisinin konu itibariyle dışında kalmaktadır. Anayasa hükmünde indirim, istisna ya da muafiyet haricinde matrahı belirleyen unsurlar ile ilgili herhangi bir değişiklik yapma yetkisinin Bakanlar Kurulu'na verilmediği açıkça görülmektedir. Bilindiği üzere, Anayasa'nın bu hükmü uyarınca Bakanlar Kurulu'nun sahip olduğu bu yetki, vergilerin yasallığı ilkesinin bir istisnasıdır. Dolayısıyla burada anayasal bir ilke olan vergilerin yasallığı ilkesi, konu itibariyle Anayasa'nın çizdiği sınırların dışına çıkılması sebebiyle açıkça ihlal edilmiştir. Çünkü vergileme ölçülerini değiştirmek yoluyla vergi matrahı da belirlenebilmektedir. Oysa Anayasa'da istisnai olarak sayılan hallerde dahi, Bakanlar

¹⁸⁸ GERÇEK, a.g.m., s: 115-116

Kurulu'nun yetkisi belirli hadler ile sınırlıdır. Anılan sebeplerle bu hükmün Anayasa'ya aykırılığı sabittir.¹⁸⁹

bf) Vergilendirme İşlemlerine Dair Yetkiler

ÖTV Yasası'nda Bakanlar Kurulu'na düzenleme yetkisi veren bir başka madde ise “*Verginin Beyanı, Ödenmesi ve Tarhı*” başlıklı 14'üncü maddesinin dördüncü bendidir:

“4. Bakanlar Kurulu, (I) sayılı listedeki mallar için vergilendirme dönemini gün veya ay olarak belirlemeye, beyanname verme ve vergi ödeme süresini kısaltmaya, vergilendirmeyi ithal aşamasında gümrük idaresine yaptırmaya yetkilidir.”

Anayasa'nın 73'üncü maddesinin dördüncü fıkrasının, vergilerin yasallığı ilkesinin koşullu ve sınırlı bir istisnası olduğunu belirtmiştik. ÖTV Yasası'nın söz konusu düzenlemesinde, Bakanlar Kurulu'nun 73'üncü maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca sahip olabileceği “koşullu ve sınırlı”¹⁹⁰ yetkiyi aşan ve vergilerin yasallığı

¹⁸⁹ GERÇEK, a.g.m., s: 116 Yazar makalesinde Anayasa Mahkemesi'nin görüşünün de bu yönde olduğuna, Mahkeme'nin şu kararını örnek göstermektedir. 15.07.2004 tarihli E: 2003/33 K: 2004/101 nolu kararında “...vergilendirmede, vergiyi doğuran olay, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, yaptırım ve zamanaşımı gibi vergilendirmenin belli başlı temel öğelerinin yasalarla belirlenmesi gerekir.”

¹⁹⁰ GERÇEK, a.g.m., s:119

ilkesini ihlal eden yetkilerin yasa ile verildiğini görmekteyiz. Gerçekten de, Bakanlar Kurulu'na Anayasa'nın 73'üncü maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca, vergilendirme dönemi gün veya ay olarak belirleme, beyanname verme ve vergi ödeme süresini kısaltma, vergilendirmeyi ithal aşamasında gümrük idaresine yaptırma gibi yetkiler verilemez. Çünkü verilen bu yetkiler konu itibariyle anayasal düzenlemede sayılan konular haricinde kaldığı gibi, niteliği itibariyle koşullu ve sınırlı değişiklik yapma yetkisi içinde değerlendirilemeyecek kadar kapsamlıdır. Mükelleflerin vergi ödevine ilişkin sorumluluklarını yerine getirebilmeleri, beyanname verme, ödeme süresi gibi vergilendirme sürecine ait hususların önceden belli ve bilinebilir olmasına bağlıdır. Bu konularda yürütme organına düzenleme yapma yetkisinin tanınması vergilendirmede belirlilik ilkesinin ihlali sonucuna yol açabilir.

2464 sayılı Belediye Gelirleri Yasası'nın 93'üncü maddesinde ise *“Harcamalara katılma payları belediyelerce veya bunlara bağlı müesseselerce, 92'nci maddeye göre payların ilan ve tebliğ edildiği yılı takip eden yıldan itibaren iki yılda ve dört eşit taksitte, peşin ödemelerle tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içinde tahsil olunur. Ancak, yukarıda yazılı ödeme sürelerini, ilgili belediyelerin teklifi üzerine, 5 yıla (peşin ödemelerde bir yıla) kadar uzatmaya ve buna göre taksit sürelerini tespit etmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Bakanlar Kurulunca bu yetkinin kullanılması halinde, uzatılan ödeme süreleri için belediyeler, belediye meclislerinin kararı üzerine ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uyarınca alınan tecil faizi oranını aşmamak üzere faiz alabilirler.”* hükmü yer almaktadır. Bilindiği üzere, vergilerin yasallığı ilkesi gereğince vergi, resim, harç

ve benzeri mali yükümlölüklerin tahsil usullerinin de yasalarla düzenlenmesi gerekmektedir. Her ne kadar bu hükümde harcamalara katılma payının tahsil usulü yasada düzenlenmişse de, Bakanlar Kurulu'na ödeme sürelerini uzatma ve buna göre taksit süreleri tespit etme yetkisi tanınmıştır. İnceleme konumuzu teşkil eden anayasal hüküm uyarınca bu konu, Bakanlar Kurulu'na yetki verilebilecek konular arasında yer almamaktadır. Ayrıca belediyelerin bu madde hükmü gereğince alabilecekleri öngörülen faizin de anayasal dayanağı tartışma konusudur. Anayasa'nın "*Mahalli idareler*" başlıklı 127'nci maddesinin altıncı fıkrasında yer alan "*...Bu idarelere, görevleri ile orantılı gelir kaynakları sağlanır.*" hükmünün genel nitelikte olduğu açıktır. Bu sebeple, harcamalara katılma payının ödeme süresinin uzatılması sebebiyle alınacak faizin "*görevler ile orantılı gelir kaynakları*" içinde düşünölmesi mümkün gözükmemektedir.

Aynı şekilde, yasanın mükerrer 44'üncü maddesinde öngörülen Bakanlar Kurulu'nun işyerleri ve diğer şekilde kullanılan binalara ait çevre temizlik vergisi tarifesinde yer alan bina gruplarını belirleme yetkisi; 193 sayılı Gelir Vergisi Yasası'nın mükerrer 120'nci maddesinde yer alan geçici vergi dönemlerini üç aya indirme, geçici verginin beyan süresini üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın ondördüncü, ödeme süresini ise onyedinci günü akşamı olarak belirleme yetkisi; 213 sayılı Vergi Usul Yasası'nın mükerrer 49'uncu maddesinde düzenlenen maddede öngörülen dört yıllık süreyi sekiz yıla kadar artırma veya iki yıla kadar indirme yetkisi; 1319 sayılı Emlak Vergisi Yasası'nın 12'nci maddesinde öngörülen belediye sınırları içinde veya dışında bulunan parsellenmemiş araziden hangilerinin bu yasaya göre arsa sayılacağını belirleme yetkisi; 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Yasası'nın

8'inci maddesinde tarh ve tahakkuk ettirilen özel tüketim vergisinin teminat alınmak suretiyle tecil edilecek kısmını belirleme yetkisi gibi yetkiler anayasal düzenlemede sayılan konular haricinde kalmaktadır. Bu hususların yasa ile düzenlenmesi gerekmekte olup, aksi halde vergilerin yasallığı ilkesi ve özellikle vergilendirmede belirlilik ilkesi ihlal edilmiş olacaktır.

bg) Terkin Edilecek Oranı Belirleme Yetkisi

4731 sayılı “17/8/1999 ve 12/11/1999 Tarihlerinde Meydana Gelen Depremlerden Zarar Görenlerin Vergi Borçları ve Vergi Cezalarının Terkini İle...Hakkında Yasa”nın 2'nci maddesinde yer alan “...*Bu mükelleflerin 2000 yılına ilişkin olarak tahakkuk eden söz konusu vergileri ile kurumların 2001 yılında 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi uyarınca yapacakları gelir vergisi tevkifatı Bakanlar Kurulunca il merkezleri veya ilçeler itibariyle belirlenen oranlarda terkin edilir.*” hükmüne ayrıca değinmek gerektiğini düşünüyoruz. Her ne kadar hükümde, vergi borcunu sona erdiren nedenlerden “terkin” unsuru ile ilgili olarak Bakanlar Kurulu'na bir yetki verilmişse de, depremde zarar gören mükellefler lehine olan bu düzenlemenin vergilerin yasallığı ilkesine aykırı olmadığını ve vergi adaletini sağlamaya yönelik olduğunu düşünmekteyiz.

c) “Usul ve Esaslar” da Maliye Bakanlığı’nın Tespit Yetkisi

Son dönemde sıkça karşılaşılan bir durum, Maliye Bakanlığı’na yasal hükümlerin uygulanmasına yönelik olarak usul ve esasları belirleme yetkisinin tanınmasıdır. Öncelikle şunu belirtmek gerekir ki, Maliye Bakanlığı’na verilen yetkilerdeki “usul ve esaslar” ile neyin ifade edildiği açık değildir. Bu ifade öylesine geniş yorumlanma olanağına sahiptir ki, bu anlaşılma biçimi ile vergilerin yasallığı ilkesi zedelenebilir.

Bilindiği üzere, vergilerin yasallığı ilkesi, Anayasa Mahkemesi’nin yerleşik içtihatlarında oldukça geniş yorumlanmakta ve sadece vergiyi doğuran olayın ya da verginin konusunun değil tarh, tahakkuk ve tahsil usullerinin dahi yasalarla düzenlenmesini öngörmektedir. Vergilerin yasallığı ilkesinin tarihsel kökenleri de Anayasa Mahkemesi’nin bu anlayış biçimini teyit etmektedir.

Yukarıda da ifade edildiği üzere, vergilerin yasallığı ilkesinin istisnası niteliğinde düzenlemeler yapma yetkisi Anayasa’da sadece Bakanlar Kurulu’na tanınmış (m.122) ya da tanınması öngörülmüştür (m.73). Dolayısıyla Maliye Bakanlığı’na bu tür yetkiler verilmesinin anayasal dayanaktan yoksundur. Ancak “usul ve esaslar” ifadesinden yasal düzenlemeleri açıklayıcı, yasal düzenlemenin kapsamını genişletip daraltmayan, sadece yönetime yönelik düzenlemeler anlaşıldığı zaman vergilerin yasallığı ilkesinin ihlalden söz edilemez. Ancak usul ve esaslar ifadesine böyle bir sınır teorik açıdan çizilebilse dahi, bu sınıra uymak çizmekten çok daha güçtür. Nitekim son dönemde yayımlanan Maliye Bakanlığı’nın düzenleyici

işlemlerinde, yasalar ile verilen bu yetkinin vergilerin yasallığı ilkesini zedeleyecek biçimde kullanıldığını söylemek çok yanlış bir saptama olmayacaktır.

Örneğin, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Yasası'nın 1/1/2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe giren “Muafiyetler” başlıklı 4’üncü maddesinin birinci fıkrasında “*Aşağıda sayılan kurumlar, kurumlar vergisinden muaftır*” denildikten sonra, c bendinde “*Kamu idare ve kuruluşları tarafından sosyal amaçlarla işletilen şefkat, rehin ve yardım sandıkları, sosyal yardım kurumları, yoksul aşevleri, ceza ve infaz kurumları ile tutukevlerine ait işyurtları, darülaceze atölyeleri, öğrenci yurtları, pansiyonları ve benzeri kuruluşlar*” ifadesine yer verilmiştir. Aynı maddenin ikinci fıkrasında da “*Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usûller Maliye Bakanlığınca belirlenir.*” düzenlemesi yer almıştır. Bu düzenlemeye dayanarak 03.04.2007 tarihli ve 26482 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nin “Ceza infaz kurumları ile tutukevleri bünyesinde oluşturulan işyurtları” başlıklı 4.3.2.’nci bölümünde de şu düzenlemeye yer verilmiştir:

“4301 sayılı Ceza İnfaz Kurumları ile Tutukevleri İş Yurtları Kurumunun Kuruluş ve İdaresine İlişkin Kanunun 6 ncı maddesinde iş yurtları; hükümlü ve tutukluların meslek ve sanatlarını koruyup geliştirmek veya bunlara bir meslek ve sanat öğretmek, bu suretle öğretilen ekonomik değerleri pazarlamak için ceza infaz kurumları ile tutukevleri bünyesinde oluşturulan tesis, atölye ve benzeri üniteler olarak tarif edilmiştir.

Bu çerçevede, hükümlü ve tutukluların meslek ve sanatlarını koruyup geliştirmek veya bunlara bir meslek ve sanat öğretmek, bu suretle üretilen ekonomik değerleri pazarlamak için ceza infaz kurumları ile tutukevleri bünyesinde oluşturulan işyurtları kurumlar vergisinden muaftır. Belirtilen amaçlar dışında faaliyet gösteren iş yurtları ise kurumlar vergisinden muaf değildir.

Örneğin; cezaevi işyurdu bünyesinde bulunan kantin veya otopark işletmeciliği, hükümlü ve tutukluların meslek ve sanatlarını koruyup geliştirmek veya bunlara bir meslek ve sanat öğretmek amacı dışında yer alan faaliyetler olduğundan, söz konusu kantin veya otopark işletmesinin, işyurduna bağlı bir iktisadi işletme olarak kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekir.”

Bilindiği üzere, Anayasa’nın 73’üncü maddesinin dördüncü fıkrasında vergi muafiyetlerinin yasada belirlenen alt ve üst sınırları dahilinde değişiklik yapmak suretiyle düzenleme yapma yetkisi Bakanlar Kurulu’na tanınmıştır. Yukarıda da ifade edildiği üzere¹⁹¹, bu alanda düzenleme yapma yetkisi başka bir organa tanınmadığı gibi, Bakanlar Kurulu’na alt ve üst sınırlar dahilinde düzenleme yapma yetkisinden de öte, nelerin muafiyet kapsamında olup olmadığını belirleme yetkisi de tanınmış değildir. Yasama, yürütme ve yargı organlarının birbirlerinin görev alanlarına müdahalesi halinde ise fonksiyon gasbı¹⁹² meydana gelmektedir. Bu tür tasarrufların yaptırımını genelde “yokluk” olarak ifade edilmektedir.

¹⁹¹ Bkz. s:85 v.d.

¹⁹² Bkz. s:42 v.d.

Bu veriler ışığında, Kurumlar Vergisi Yasa'sında yer alan "usul ve esasları belirleme" yetkisi kapsamında, kantin ve otopark işletmeciliği ile uğraşan işyurtları hakkında kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesini öngören tebliğdeki düzenlemeler; öncelikle düzenlemeyi yapan organ, bundan başka muafiyetin kapsamı açısından Anayasa'ya aykırılık taşımaktadır.¹⁹³ Bu durumda, bir idari yorumla yasama fonksiyonu gasbedildiğinden, söz konusu yoruma hukuken değer atfedilmesi¹⁹⁴ mümkün değildir.¹⁹⁵

d) Maliye Bakanlığı'nın Diğer Yetkileri

Yasalarda Maliye Bakanlığı'na "usul ve esaslar"ı tespit yetkisinden başka yetkiler de tanınmıştır. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Yasası'nın 13'üncü

¹⁹³ Bahsi geçen tebliğ hükmünün yürütmesi Danıştay Dördüncü Daire'nin E:2007/1589 sayılı kararı ile durdurulmuştur. Ancak, yürütmeyi durdurma sebebi anayasal düzenlemelere aykırılık değil, "Adalet Bakanlığı Ceza İnfaz Kurumları ile Tutukevleri İşyurtları Kurumu'nun muafiyetiyle ilgili olarak bir ayırım ve sınırlama getirilmediği gibi, dava konusu düzenlemede belirtilen kantin ve otopark işletmelerinde hükümlü ve tutukluların çalıştırılmasının 4301 sayılı Kanun veya Yönetmelikle belirlenen sosyal amaçlara aykırılığından ve bu işletmelerin işyurduna bağlı bir iktisadi işletme niteliği taşıdığından söz edilmesi mümkün değildir." olarak ortaya konulmuştur. (Karar yayımlanmamıştır.)

¹⁹⁴ Bkz: Danıştay Yedinci Daire'nin 04.12.2001 tarihli, E: 2000/5214 ve K: 2001/3742 nolu kararının ayrışık oyu (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>)

¹⁹⁵ YILMAZOĞLU, Yunus Emre, Kantin ve Otopark İşletmeciliği İle Uğraşan İşyurtları Kurumlarının Kurumlar Vergisi Muafiyetine Eleştirel Bir Bakış, **Mali Pusula**, Yıl:4 Sayı:41 s:12

maddesinde yer alan “*istisna kapsamına girecek teslim ve hizmetleri tanımlama*” yetkisi, aynı Yasa’nın geçici 19’uncu maddesinde yer alan “*toplantılara ilişkin teslim ve hizmetleri tanımlama*” yetkisi ile 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Yasası’nın 12’nci maddesinin son fıkrasında yer alan “*(1) sayılı listedeki mallar için uygulanan maktu vergi tutarlarının, bu maddenin (2) numaralı fıkrasının (a) bendi uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından farklı tespit edilmesi halinde; vergi farklılaştırmasını, verginin mükellefe veya vergiye tâbi işlemlere taraf olanlara iadesi yöntemi ile uygulama, teminat isteme, bu teminatın türü, tutarı ve çözümüne ilişkin usul ve esaslar ile verginin iadesine ilişkin usul ve esasları belirleme*” yetkisi Maliye Bakanlığı’na tanınan diğer yetkilere örnek olarak gösterilebilir. Ayrıca 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa’nın 106’ncı maddesinin ikinci fıkrasında, birinci fıkra hükmüne göre terkin edilecek amme alacağının miktarını belirleme hususunda “Maliye ve Gümrük Bakanı” yetkili kılınmış, aynı Yasa’nın ek 1’inci maddesinde ise, erken ödemede indirimle ilişkin bu madde hükümlerinden yararlanacak amme alacaklarını nev’ileri ve dönemleri itibariyle sınırlama, münhasıran tahakkuk eden amme alacakları için uygulatma, indirimin yapılma şekli ve zamanı ile diğer usul ve esasları belirleme hususlarında Maliye Bakanlığı’na yetki verilmiştir. Bahsi geçen düzenlemeler öncelikle konuları açısından, daha sonra yetki verdikleri organ açısından Anayasa’nın 73’üncü maddesinin dördüncü fıkrası hükmüne aykırılık taşımaktadır.

e) Maliye Bakanı’nın Kısmi Af Yetkisi

Son dönemde yürürlüğe giren 5736 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Uzlaşma

Usulü ile Tahsili Hakkında Yasa'nın 1'inci maddesinin sekizinci fıkrasında yer alan ve söz konusu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirleme ve madde kapsamında yapılacak başvuruların süresini bir aya kadar uzatma hususlarında Maliye Bakanı'na yetki verilmiştir.¹⁹⁶ Bahsi geçen bu hükümlerin düzenlediği konular, vergilerin yasallığı ilkesi sebebiyle yasama organınca düzenlenmesi gereken konuların kapsamında yer almaktadır. Bu konularda Maliye Bakanı'na ya da Maliye Bakanlığı'na yetki tanınması anayasal dayanaktan yoksundur. Bu yetkiler hukuki güvenlik ilkesini ihlal edici nitelikte olup, yasama yetkisinin yürütme organına ya da yürütme içinde görevli bir kişiye devri anlamına gelebilecek kadar da kapsamlıdır.

f) Vergi Suç ve Cezalarında Yetki

Bakanlar Kurulu'nun sahip olduğu yetkinin sınırları yargı organı tarafından da genişletilebilmektedir. Anayasa Mahkemesi, 19/3/1987 tarihli, E:1986/5 ve K:1987/7 nolu kararında¹⁹⁷ yine Anayasa'nın 73'üncü maddesinin son fıkrasının kapsamını genişleterek vergi cezalarını da bu madde kapsamına dahil etmiştir.

¹⁹⁶ Aynı yetkiler bahsi geçen Yasa'nın 2'nci maddesinde de Maliye Bakanı'na verilmiş, 3'üncü maddesinde ise 1'inci ve 2'inci maddeden farklı olarak, Maliye Bakanı sadece bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları tespit etme hususunda yetkilendirilmiştir.; Ayrıca bkz. s:117'de incelenen 6183 sayılı Yasa'nın 106'ncı maddesinin ikinci fıkrası

¹⁹⁷ <http://www.anayasa.gov.tr/eskisine/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1987/K1987-07.htm>; İptali istenen kural, 213 sayılı Yasa'ya 3239 Yasa ile eklenen mükerrer 414'üncü maddenin (b) bendinde yer alan *“Bu kanunda yer alan maktu hadler ile asgari ve azami miktarları belirtilmiş para ile ödenecek ceza miktarlarını on katına, nispi hadleri ise iki katına kadar ayrı ayrı artırmaya ve bunları kanuni seviyesine indirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir.”* hükmüdür.

Kararda “...Bu fıkra da vergi cezalarına yer verilmediği açıkça görülmektedir. Ancak Anayasa'nın; kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde kalmak şartıyla; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisna ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerde değişiklik yapmak gibi geniş ve önemli bir yetkiyi Bakanlar Kurulu'na vermiş olduğu da tartışma götürmez. Anılan madde ile getirilen düzenlemenin de Bakanlar Kurulu'na tanınan bu yetki içinde kaldığı açıktır. Çünkü, Bakanlar Kurulu'na verilen yetki, “Vergi Usul Kanununda yer alan maktu hadler ile asgari ve azamî miktarları belirtilmiş para ile ödenecek ceza miktarlarını on katına, nisbi hadleri ise iki katına kadar ayrı ayrı artırmak ve bunları kanuni seviyesine indirmek” yetkisidir. 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'inci 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'üncü maddenin (b) bendinin Anayasa'nın 73'üncü maddesinin üçüncü fıkrasına aykırı olmadığı” sonucuna varılmıştır.¹⁹⁸

Anayasa Mahkemesi'nden farklı olarak burada suç ve cezaların yasallığı ilkesine aykırı bir düzenlemenin olduğunu da düşündüğümüzü belirtmek istiyoruz.

¹⁹⁸ GEREK, AYDIN ; a.g.e., s:162-163

Bu kanımızı da, yine bir Anayasa Mahkemesi kararına dayandırmaktayız. 06.01.2005 tarihli, E: 2001/3 ve K: 2005/4 nolu kararda¹⁹⁹ Mahkeme, “...İtiraz konusu kuralda düzenlenen vergi ziyai cezası, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülük karakteri taşımayan, ancak vergi ziyai suçu işleyenlere öngörülen bir yaptırımdır. Bu durum gözetildiğinde cezanın hesaplanmasında esas alınacak olan oranların yasayla belirlenmesi gerektiği kuşkusuzdur.

Kuralda, ziyaa uğratılan verginin bir katına eklenecek olan cezanın hesaplanmasında esas alınacak olan gecikme faizi oranının Bakanlar Kurulu tarafından ne zaman belirleneceğinin bilinmemesi ve bu durumun sonuçta öngörülecek ceza miktarında belirsizliğe yol açacak olması, Anayasa’nın, 38. maddesinde sözü edilen ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur ve 2. maddesindeki “hukuk devleti” ilkelerine aykırılık oluşturur.” gerekçesiyle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 4369 sayılı Yasa ile değiştirilen 344’üncü maddesinin ikinci fıkrasının iptaline hükmetmiştir.

Vergi suç ve cezalarında Bakanlar Kurulu’na Anayasa’nın 73’üncü maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca bir yetki tanınmasının anayasal hükümde bu konunun belirtilmemesi nedeniyle mümkün olmadığını ifade etmek istiyoruz. Kaldı ki, suç ve cezaların yasallığı ilkesi uyarınca da bu konuda yürütme organına bir takdir yetkisi tanınması olanaklı değildir.

¹⁹⁹ <http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K2005/K2005-04.htm>

g) Şekil Unsurlarında Yetki

İnceleme konumuzu oluşturan anayasal düzenleme yetkisi konu açısından muaflık, istisnalar, indirimler ve oranlar ile sınırlandırılmışsa da, vergi ödevinden doğan ilişkinin, kamusal bir borç-alacak ilişkisi olması yanında şekli vergi hukukunu oluşturan ve usule yönelik bir kısım ödevleri de içeren bir ilişki olması sebebiyle vergi yasaları ile düzenlenen söz konusu şekli mükellefiyetler ile ilgili olarak yürütme organına değişiklik yapma yetkisinin tanınıp tanınamayacağı hususu da tartışmalıdır.²⁰⁰

Hukukta istisnai nitelikte hükümlerin dar yoruma tabi tutulması kuraldır. Daha önce de belirtildiği üzere, Anayasa'nın 73'üncü maddesinin dördüncü fıkrasında yer alan ve daha çok maddi vergi ödevine ilişkin olan düzenleme ise, vergilerin yasallığı ilkesinin çeşitli açılardan sınırlandırılmış bir istisnasıdır. Buradan hareketle, şekli mükellefiyetler hakkında Bakanlar Kurulu'na, anayasal düzenlemede, herhangi bir yetkinin devredilebileceğinin öngörülmemesi ve anayasal düzenlemede yer alan istisnaların da şekli mükellefiyetleri kapsayacak şekilde geniş yoruma tabi tutulamaması sebepleriyle, Anayasa'nın 73'üncü maddesi kapsamında şekli mükellefiyetler hakkında Bakanlar Kurulu'na herhangi bir düzenleme yapma yetkisi tanınmadığı söylenebilir. Ayrıca idari makamların yetkisiz olması kural, yetkili olması istisnai nitelikte olduğundan²⁰¹, Bakanlar Kurulu da yasalarla

²⁰⁰ DOĞRUSÖZ, "Yargı Kararlarının Işığında...", a.g.m., s:140

²⁰¹ GÖZLER, a.g.e., s: 636-637

kendisine yetki verilmesi Anayasa’da hükme bağlanmayan bir konuda işlem tesis edemeyecektir. Bu şekilde değişiklik yapma yetkisi verilmesini öngören yasa ise, Anayasa’ya aykırılık taşıyacaktır. Bu alan, yasa koyucu tarafından ilk elden düzenlenecek ve Bakanlar Kurulu’na bu konuda değişiklik yapma yetkisi tanınamayacaktır.

Ancak bu konuda oldukça sert sınırlar çizilmesi vergi idaresinin elini kolunu bağlayabilir. Bu sebeple doktrinde, uygulamaya, ayrıntıya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin konularda, ödevliye masraf veya yeni bir ödev getirmeyecek, sosyal ve psikolojik maliyet yüklemeyecek nitelikte olan hususlarda Bakanlar Kurulu’na düzenleme yapma yetkisi tanınabileceği gibi, değişiklik yapma yetkisinin de tanınmasının mümkün olması gerektiği fikri savunulmaktadır. Ne var ki bu yetki, yukarıda da değinildiği gibi, anayasal temeli bulunmadığı halde son dönemlerde yasal düzenlemelerde oldukça sık yer aldığı üzere, usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı’nın yetkili kılınması şeklinde de olmamalıdır.²⁰²

²⁰² Bkz. s:113 v.d., GÜNEŞ, a.g.m., s: 133-134 ve 163-164; Ödeme kaydedici cihaz kullandırma yetkisinin vergilerin yasallığı ilkesine aykırılığı hakkında: GÜNEŞ, a.g.m., s: 163-164; GERÇEK, makalesinde şekli mükellefiyetler konusunda yasama organı tarafından Bakanlar Kurulu’na değişiklik yapmak yetkisinin verilmesinin anayasal düzenlemeye aykırılık teşkil edip etmeyeceği ile ilgili olarak; yasama organının vergi alanında her konuyu bütün kapsam ve ayrıntılarıyla düzenlemesinin olanaklı olmaması sebebiyle, vergilendirmenin temel öğelerini belirledikten sonra, uygulamaya tekniğe ve uzmanlığa ilişkin konularda yürütme organına düzenleyici idari işlemlerde bulunma yetkisi verebileceğini; ancak yürütme organının düzenleme yetkisini kullanırken vergi yasalarının sınırları içinde kalmak zorunda olduğunu, ayrıca bu yetkinin mükelleflere herhangi bir yük veya yeni ödev getirmemesine dikkat edilmesi gerektiğini belirtmektedir. GERÇEK, a.g.m., s:116 ; Aynı yönde; GÜNEŞ, a.g.e., s: 163; KARABULUT, a.g.m, s:119; Doğrusöz de makalesinde “... Bakanlar

Bu hususta, 213 sayılı Vergi Usul Yasası'nın kayıt nizamına ilişkin "Türkçe tutma ve Türk Parası Kullanma Zorunluluğu" başlıklı 215'inci maddesinin 2/b bendinde yer alan "*İlgili dönem defter tasdik tarihi itibarıyla ödenmiş sermayesi (yurt dışında kurulan şirketlerin Türkiye'ye ayrılan 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 Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına Bakanlar Kurulunca izin verilebilir. Bakanlar Kurulu, bu had ve nispeti sektörler itibarıyla ayrı ayrı yarısına kadar indirmeye veya iki katına kadar artırmaya yetkilidir. Bu şartların ihlâl edildiği hesap dönemini izleyen hesap döneminden itibaren Türk para birimine göre kayıt tutma zorunluluğu başlar.*" hükmü örnek gösterilebilir. Bu hükmün, ödevliye masraf veya yeni bir ödev getirmeyecek, sosyal ve psikolojik maliyet yüklemeyecek nitelikte olduğunu söylemek oldukça güçtür.

Kurulu'na, verginin tahsili için yükümlülerce yapılacak masrafları artırıcı bir değişiklik yapma yetkisi tanınmaz veya hiçbir şekli yükümlülüğü olmayan kişiler için şekli yükümlülükler ihdas edici bir değişiklik yapma yetkisi tanınmamalıdır." demektedir.; Ayrıca, Vergi Usul Yasası'nın mükerrer 257'nci maddesinin Anayasa'ya aykırılık taşıdığı hakkında: DOĞRUSÖZ, "Yargı Kararlarının Işığında...", a.g.m., s:140-141; Benzer nitelikte yetkiler getiren 2978 sayılı Vergi İadesi Hakkında Yasa 5454 sayılı Yasa'nın 10'uncu maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır.

h) Hukuki Güvenlik-Belirlilik ve Ölçülülük İlkeleri ile Yetki Karşılığı

Buraya kadar Anayasa'nın 73'üncü maddesinin dördüncü fıkrasında yasa ile verilebileceği öngörülen yetkinin kime verilebileceğini ve verilebilecek yetkinin kapsamı ile anayasal sınırlarını incelemiş bulunuyoruz. Bu başlık altında, yetki veren yasanın hukuk devleti ilkesi açısından sınırlarına ve diğer vergilendirme ilkeleri ile ilişkisine değineceğiz.

16.1. 2003 tarihli, E: 2001/36 ve K: 2003/3 nolu Anayasa Mahkemesi kararında²⁰³, 4605 sayılı Yasa'nın 1'inci maddesiyle değiştirilen 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Yasası'nın 10'uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendi incelenmiştir. Karar, 73'üncü maddenin son fıkrasında Bakanlar Kurulu'na verilmesi öngörülen yetkinin, hem 73'üncü maddede yer alan ilkeler hem de Anayasa'nın genel ilkeleri gözetilerek yorumlanması yönünden önem arz etmektedir.²⁰⁴ İptal davasına konu olan 4605 Sayılı Yasa'nın 1'inci maddesiyle değiştirilen 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Yasası'nın 10'uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendinin anlam ve kapsamı kararda şu şekilde belirlenmiştir:²⁰⁵

²⁰³ <http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K2003/K2003-03.htm>

²⁰⁴ GEREK, AYDIN ; a.g.e., s:166

²⁰⁵ GEREK, AYDIN ; a.g.e., s:166

“...Söz konusu fıkranın (b) bendine göre, bu 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 itibariyle ayrı ayrı veya topluca yirmi katına kadar artırmaya Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır.

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu’nun 4605 sayılı Kanun ile değişik 10’uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (a) bendinde, Bakanlar Kurulu’nun yeniden değerlendirme oranının %50 fazlasını geçmemek, %20’sinden az olmamak üzere yeni oranlar tespit etmeye yetkili olduğu belirtilmiştir.

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu’nda, vergi konusuna giren taşıtların her biri için ödenecek vergiler, maktu olarak ve dört tarifiede düzenlenmiştir. Her bir tarife, taşıt cinsi itibariyle, yaş, ağırlık, yaş, kapasite (oturma yeri, istiap hadleri), yaş, motor gücü (beygir gücü), yaş, kalkış ağırlığı gibi kriterlere göre belirlenmiştir.

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu’nun 10’uncu maddesine göre, her takvim yılı başından geçerli olmak üzere, önceki yılda uygulanan vergi miktarları, o yıl için 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 298’inci maddesi uyarınca tespit ve ilan olunan yeniden değerlendirme oranlarına göre artırılır.

...

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu’nun 10’uncu maddesinin 4605 sayılı Kanun’un 1’inci maddesi ile değişik üçüncü fıkrasının dava konusu (b) bendinde ise,

Bakanlar Kurulu'na vergi miktarlarını üç şekilde artırma yetkisi verilmiş ve bu yetkinin kullanımında bazı kriterler belirlenmiştir.

Bu yetkiye göre Bakanlar Kurulu;

a) Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nda yer alan vergi miktarlarını doğrudan yirmi katına kadar,

b) Her takvim yılı başından geçerli olmak üzere, önceki yılda uygulanan vergi miktarlarının o yıl için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit edilip ilan olunan yeniden değerlendirme oranına göre artırılmasıyla bulunan vergi miktarlarını yirmi katına kadar,

c) Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinin 4605 sayılı Kanun ile değişik üçüncü fıkrasının (a) bendi uyarınca, yeniden değerlendirme oranının % 50 fazlasını geçmemek, % 20'sinden az olmamak üzere saptayacağı yeni oranlar uygulanarak belirlenmiş olan vergi miktarlarını ayrıca yeniden yirmi katına kadar artırabilecektir.”

Kararın Anayasa'ya aykırılık sorununun incelendiği bölümünde, öncelikle hukuk devletinin tanımı yapılmış, hemen sonra “*hukuk devletinde kuşkusuz ki, devlete kaynak sağlamak amacıyla da olsa vergilendirmenin temel ilkelerinin gözetilmesi, vergilendirmeye ilişkin yasalarda bireylerin hak ve özgürlüklerinin korunması ve böylece hukuk güvenliğinin sağlanması gerekir.*” denilerek, devlete kaynak sağlamak amacıyla da olsa vergilendirmenin temel ilkelerinden hukuki güvenliğin sağlanmasından ödün verilmeyeceği belirtilmiştir.²⁰⁶

²⁰⁶ GEREK, AYDIN ; a.g.e., s:168

Kararın devamında, Anayasa'nın 73'üncü maddesinin birinci ve ikinci fıkraları uyarınca verginin mali güce göre alınması ve genelliği ilkeleriyle vergilendirmede eşitlik ve adaletin gerçekleştirilmesi amaçlandığı belirtilmiş, yasa koyucunun vergilendirmede, kişilerin sahip olduğu ekonomik değer ile mali güçlerini göz önünde bulundurması gerektiği vurgulanmıştır.²⁰⁷ Ayrıca Anayasa'nın 73'üncü maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan vergilerin yasallığı ilkesine de değinilmiştir.

Anayasa'nın 73'üncü maddesinin dördüncü fıkrasına dayanarak yürütme organının açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte yapacağı düzenleyici işlemlerle ilgili olarak da kararın devamında *“Bakanlar Kurulu, yasanın belirttiği alt ve üst sınırlar içinde değişiklik yapabilecek, ancak bu sınırları aşacak biçimde herhangi bir düzenleme getiremeyecektir. Bakanlar Kurulu'na verilen bu yetki istisnai bir yetkidir. Vergilendirmede esas kural, vergilerin kanunla konulup, kaldırılması ve değiştirilmesidir. Nitekim 73'üncü maddenin son fıkrasına ilişkin gerekçede vergi yükünün muafılığı ve istisnaların zamanla artan oranla düşmesini engellemek üzere kanunla Bakanlar Kurulu'na yetki verilmesinin kabul edildiği belirtilmiştir. Ancak Bakanlar Kurulu'na tanınan yetkinin çok geniş olması, verginin yasallığı ilkesinin zedelenmesine yol açarak yasama yetkisinin yürütme organına devri sonucunu doğurabileceğinden kabul edilemez.”* denilmiştir.

Tüm bu hükümlerle birlikte dava konusu kural irdelendikten sonra iptal gerekçesi şu şekilde ortaya konulmuştur:

²⁰⁷ GEREK, AYDIN ; a.g.e., s:168

“Motorlu taşıtlar vergisinde vergiler maktu olarak belirlendiğinden zamanla vergi tutarlarının aşındığı bir gerçektir. Verginin bu şekilde azalmasını önlemek amacıyla vergi yasalarında bazı düzenlemeler yer almaktadır. Ekonomik koşulların vergi gelirlerini azaltıcı etkilerinin giderilebilmesini sağlamak amacıyla motorlu taşıtlar vergisi de yeniden değerlendirme yöntemine bağlanmıştır.

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu’nun yetki başlıklı 10’uncu maddesine göre, vergi miktarları yeniden değerlendirme oranında her yıl artmakta ve bu usulle maktu vergilerin zamanla aşınması önlenmektedir. Ancak, dava konusu kuralla belirtilen artışın yeterli olmaması veya değişen ekonomik koşullara uygunluğun sağlanması amacıyla 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 vergi miktarının, taşıtların teknik özellikleri ve/veya kullandıkları yakıt türleri, kullanım amaçlarına göre ayrı ayrı veya topluca yirmi katına kadar arttırılabilmesi için Bakanlar Kurulu’na yetki verilmesi, keyfî bir uygulamaya neden olabileceğinden hukuk güvenliği ilkesi ile de bağdaşmamaktadır...”

Yüksek Mahkeme'nin kararı, Bakanlar Kurulu'na verilecek yetkinin, hukuk devleti ilkesinin birer görünümü olan hukuki güvenlik-belirlilik ve ölçülülük ilkeleri ile olan ilişkisini açıkça ortaya koyması açısından oldukça önemlidir. Bakanlar Kurulu'na verilebilecek yetki bu ilkelere karşıt olmamalı, onlarla çelişmemelidir.

ı) Yönlendirici Bir Ölçüt Olarak Sosyal Devlet İlkesi

07.11.1989 tarihli, E: 1989/6 ve K: 1989/42 nolu Anayasa Mahkemesi kararında, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Yasası'nın 3316 sayılı Yasa ile değişik 28'inci maddesinin 3505 sayılı Yasa ile değiştirilerek, Bakanlar Kurulu'nun katma değer vergisinin, bu vergiye tabi her bir işlem için %10 olan oranını dört katına kadar artırmaya, %1'e kadar indirmeye, bu oranlar içinde değişik mal ve hizmetlerle kimi malların perakende satışı için değişik vergi oranları saptamaya yetkili kılınmasına ilişkin kuralı, Anayasa'nın 73'üncü maddesinin son fıkrasına aykırı görmemiştir. Kararda, Anayasa Mahkemesi'nin E:1986/5 sayılı kararına da gönderme yapılarak, önemli sosyo-ekonomik amaçlara ulaşmak gereği yönünden Bakanlar Kurulu'nun belirli ve sınırlı yetkisinin uygun görüldüğü yinelenmiştir.²⁰⁸

Bu hükümde belirli sınırlar arasında verilen yetki Anayasa'nın 73'üncü maddesinin dördüncü fıkrasına herhangi bir aykırılık taşımamaktadır. Yalnızca oranların değişik mal ve hizmetlerle kimi malların perakende satışı için farklı olarak saptanmasının Anayasa'ya aykırılığı tartışılabilir. Bu tarz bir yetkinin verilmesi

²⁰⁸ GEREK, AYDIN ; a.g.e., s:159-160

anayasal düzenlemede öngörülmemiştir. Ancak burada lafzi yorumun ötesine geçilmesi gerekmektedir.

Vergilerin yasallığı ilkesinin öngörülmesinin amacı idarenin keyfî nitelik taşıyabilecek düzenlemelerine karşı bireylerin korunmasıdır. Anayasal eşitlik ilkesi mutlak bir eşitlikten öte, farklılar arasında eşitliği öngörmektedir. Diğer yandan verginin mali güce alınması da gerekmektedir. Katma değer vergisi oranlarının değişik mal ve hizmetlerle kimi malların perakende satışı için farklı olarak saptanabilmesi sayesinde, katma değer vergisi oranı tüketimi zorunlu mallarda daha düşük, lüks tüketim mallarında ise daha yüksek tutulabilecek, bu ise sosyal adaletin gerçekleşmesini, verginin mali güce alınmasını ve sosyal devlet ilkesinin uygulamaya geçirilmesini sağlayacaktır. Anılan sebeplerle düzenlemenin Anayasa'ya aykırılık taşımadığını düşünmekteyiz.

j) Değerlendirme

Anayasa'nın 73'üncü maddesinin dördüncü fıkrasında Bakanlar Kurulu'na verilebileceği öngörülen yetkinin özellikleri ve anayasal sınırları ise topluca şu şekilde ortaya konabilir.²⁰⁹

²⁰⁹ TAŞ, a.g.m., s: 277-278; GERÇEK, a.g.e., s: 99-100

- Söz konusu yetki sadece Bakanlar Kurulu'na verilmiş olup, başka bir makamca kullanılması veya başka bir makama devredilmesi mümkün değildir.²¹⁰
- Bu yetki, sadece muaflık, istisna, indirim ve oranlarda değişiklik yapmak yetkisini içermektedir. Sayılanlar dışında başka bir konuda düzenleme yapma yetkisi tanınmaz.
- Bakanlar Kurulu'nun hangi düzenlemeyi yapmaya yetkili olduğunun ve bu yetkinin kullanılacağı alt ve üst sınırlarının yasa metninde ayrıca belirtilmesi gerekmektedir.
- Düzenleme yapma yetkisi veren yasanın vergilendirme ilkelerinin tümünü gözeten bir nitelikte olması ve vergilerin yasallığı ilkesini zedeleyici hükümler ihtiva etmemesi gerekmektedir.

Sonuç olarak, Anayasa'da sayılanlar haricindeki verginin unsurlarını belirleme yetkisi yasa ile de olsa Bakanlar Kurulu'na devredilemeyecek, devredilmesini öngören yasa hükmü ise Anayasa'ya aykırılık taşıyacaktır.²¹¹ Bakanlar Kurulu'nun kendisine tanınan yetkilerini başka bir idareye devretmesi veya yetkisini aşacak şekilde düzenlemelerde bulunması durumlarında, yapılan işlem sakat hale gelecek ve Danıştay tarafından iptali gerekecektir. Bakanlar Kurulu'na yasa ile

²¹⁰ Aynı Yönde: ŞENYÜZ, a.g.m., s:20

²¹¹ ÇAĞAN, "Türk Anayasası Açısından...", a.g.m., s: 174

verilen yetki, Anayasa’da öngörülen sınırları aşarsa, hem yasa hem de bu yasal düzenlemeye göre çıkartılan Bakanlar Kurulu kararları Anayasa’ya aykırılık taşıyacaktır.²¹²

B) DÜZENLEYİCİ İŞLEM AÇISINDAN SINIRLAR

1) GENEL SINIRLAR

Anayasa’nın 73’üncü maddesinin son fıkrasında verilmesi öngörülen düzenleme yetkisinin sınırları yine aynı hükümde belirlenmiştir. Bu hükümle Bakanlar Kurulu’na devredilebilecek yetki, sadece belirli konularda ve yasalarla belirlenecek hadler dahilinde değişiklik yapmak yetkisidir. Yoksa vergilerin yasallığı ilkesi gereği yasama organına ait olan vergi koyma ya da kaldırma yetkisi devredilmiş değildir. Vergi koyma ya da kaldırma anlamına gelecek şekilde idari düzenlemelerle yasalarda öngörülen sınırların genişletilmesi söz konusu düzenlemeyi hukuka aykırı kılacaktır.

Bakanlar Kurulu’nun inceleme konumuzu oluşturan düzenleme yetkisini kullanmadan önce, yasanın, bu düzenleme yetkisinin sınırlarını belirlemesi gerekmektedir. Bakanlar Kurulu’na muaflık, istisna, indirim ve oranlara ilişkin

²¹² ŞENYÜZ, a.g.m., s:20 ve 23; GERÇEK, a.g.e., s: 99-100

olarak yasada belirlenen alt ve üst sınırlar dahilinde değişiklik yapma yetkisi verilmişse, bu belirlenen sınırlar içinde Bakanlar Kurulu'nun takdir yetkisini kullanması söz konusu olacaktır.²¹³

İdareye ve faaliyetlerine yasaların egemen olmasını²¹⁴ ifade eden yasal idare ilkesi uyarınca, idare üstlendiği görevleri yerine getirirken yürürlükteki yasalara ve yasalarla eşit öteki hukuk kaynaklarına uygun davranmak zorunda olduğu gibi, idarenin belli konularda faaliyet gösterebilmesi için mutlaka yasal bir yetkiye sahip olması gerekmektedir.²¹⁵ Bu bağlamda Bakanlar Kurulu, tesis edeceği düzenleyici işlemlerinde yasalar tarafından belirlenen sınırlara riayet etmeli, yasanın kapsamını yasanın öngörmediği biçimde daraltmamalı ya da genişletmemelidir.

Bakanlar Kurulu'nun düzenleme yetkisini kullanırken riayet etmesi gereken sınırlar yalnızca bu sayılanlardan ibaret değildir. Bu noktada hukuki güvenlik ilkesinin bir görünümü olan vergilendirmede belirlilik ilkesi, kıyas yasağı ve vergi yasalarının geriye yürümezliği ilkesi de Bakanlar Kurulu'nun takdir yetkisine sınırlar çizmektedir.

²¹³ GERÇEK, Adnan, "Vergileme Alanında Bakanlar Kurulu Kararlarının Hukuki Sınırı...", a.g.m., s:114

²¹⁴ GÜNDAY, a.g.e., s: 41

²¹⁵ GÜNDAY, a.g.e., s: 42

Bu noktadan hareketle, Bakanlar Kurulu düzenlemelerinin değişiklik yapma yetkisi veren yasaya ve anayasal vergileme ilkelerine uygunluğu bu başlık altında irdelenmeye çalışılacaktır.

2) DANIŞTAY UYGULAMASI

a) Vergi Kolaylıkları Konusunda

Danıştay Yedinci Daire'nin, davacı şirketçe gerçekleştirilen sermaye artırımı dolayısıyla damga vergisi tahakkuk ettirilmesi yolunda tesis edilen işlemi; sermaye artırımı işleminin 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Yasa'nın 12'nci maddesinde belirtilen istisna kapsamına girdiği gerekçesiyle iptal eden Vergi Mahkemesi kararını, onayan kararının²¹⁶ ayrışık oyunda, “... idarenin, sermaye şirketinin ve yabancı şirketin yapacağı bütün iş ve işlemlerin damga vergisinden müstesna tutulabilmesi için iki koşulun gerçekleşmesi gerekmektedir: Bu koşullardan ilkinin; yapılan iş veya işlemin Kanun'un 2'nci maddesinde belirtilen konularda ve yap-işlet-devret modeli çerçevesinde gerçekleştirilmiş bulunmasıdır. İkincisi ise, iş veya işlemin, idare ile sermaye şirketi veya idare ile yabancı şirket arasında yapılması, yani iki taraflı ve taraflarından birinin de mutlaka "idare" olmasıdır... Her ne kadar, anılan Kanun'un 4'üncü maddesi hükmüne dayanılarak yürürlüğe konulan 94/5907 sayılı Bakanlar

²¹⁶ Danıştay Yedinci Daire'nin 04.12.2001 tarihli, E:2000/5214 ve K:2001/3742 nolu kararı, (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>)

Kurulu Kararının "Muafiyetler" başlıklı 41'inci maddesinde, yasa metnindeki "ile" bağlacı "ve" olarak değiştirilmişse de, bu, Anayasa'nın "Vergi Ödevi" başlıklı 73'üncü maddesine aykırıdır...3996 sayılı Kanun'un 12'nci maddesinde, damga vergisi ve istisna için yukarı ve aşağı sınır tespit edilmiş değildir. Bakanlar Kurulu Kararı'nda "ile" bağlacı yerine "ve" bağlacının kullanılması, Anayasanın 73'üncü maddesinde öngörülen anlamda bir değişiklik değil, istisna kapsamının yasanın öngörmediği biçimde genişletilmesidir. Dahası 3996 sayılı Kanun'un "Yetki" başlığını taşıyan 4'üncü maddesinde Bakanlar Kurulu'na verilen yetkinin kapsamında, vergi muafiyeti ya da istisnası yoktur. Bütün bu açıklamalar karşısında; Bakanlar Kurulu Kararının 41'inci maddesine, muafiyet ve istisna hükümlerinin uygulanmasında hukuk kaynağı olarak değer atfı olanaksızdır. Bu maddeye, ancak, bağlayıcılığı olmayan bir açıklama olarak bakılabilir..." denilerek temyiz isteminin kabulü ve temyize konu kararın bozulması gerektiği oyu ile karara karşı olduğundan bahsedilmiştir.²¹⁷

Bilindiği üzere, vergi muafiyeti, sübjektif niteliğe sahip olup, vergiye tâbi olan gerçek veya tüzel kişilerin, yasa ile geçici veya devamlı olarak tamamen veya kısmen vergi dışı bırakılması anlamını taşımaktadır. Vergi istisnası ise, vergi yasalarına göre vergilendirilmesi gereken konuların yasa ile vergi dışında bırakılmasını ifade etmekte olup, objektif nitelik taşımaktadır. 3996 sayılı Yasa'nın 12'nci maddesinde, vergilendirilmesi gereken bir konunun yasa ile vergilendirilme

²¹⁷ Aynı yönde Danıştay Yedinci Daire'nin 03.11.2004 tarihli, E:2001/4205 ve K:2004/2736 nolu kararı, (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>);

dışında bırakılması söz konusu olduğundan, bunun da bir istisna hükmü olarak değerlendirilmesi gerekecektir.

Vergilerin yasallığı ilkesi uyarınca vergi istisnası ile ilgili hükümlerin kapsamı da yasalar ile belirlenecektir. Olayda, sermaye artırımını dolayısıyla damga vergisi tahakkuk ettirilmesi yolunda tesis edilen işleme karşı dava açılmıştır. Sermaye artırımını işlemi karşılıklı bir işlem olmayıp, damga vergisinden istisna tutulabilmesi için Yasa'nın 12'nci maddesinde aranan karşılıklı işlem ve bu işlemin bir tarafının idare olması şartı olayda gerçekleşmemiştir. 94/5907 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nda "ile" sözcüğünün yerine "ve" sözcüğü kullanılmış ise de, bu düzenleme istisnanın kapsamını yasada öngörülenden farklı olarak genişletmekte ve böylece, vergilerin yasallığı ilkesini ihlal etmektedir.

Bakanlar Kurulu'nun tesis edeceği düzenleyici işlemlerinde yasalar tarafından belirlenen sınırlara riayet etmesi hususunda örnek olabilecek diğer bir karar da Danıştay Dördüncü Daire tarafından verilmiştir. Dördüncü Daire, Gelir Vergisi Yasası'nın 94'üncü maddesinde öngörülen tevkifat oranlarına ilişkin 99/13230 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın Eki Kararın 2'nci maddesinin (b) bendinin (ii) alt bendinde parantez içinde yer alan "yatırım indirimi dahil" ibaresinin iptali istemiyle açılan davada, Gelir Vergisi Yasası'nın 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b-ii) alt bendine göre, yatırım indiriminin, kurumlar vergisinden müstesna bir kazanç ve irat olmamasına karşın, yorum yapılarak ve yasanın gerekçesi göz önüne alınarak bir istisna uygulaması olduğu sonucuna varılamayacağı, bu nedenle sadece tevkifat oranlarını belirleme ile yetkili bulunan

Bakanlar Kurulu'na, stopaja tabi tutulması yolunda yapılan düzenlemede yasaya uyarlık görülmediği gerekçesiyle uyuşmazlık konusu "yatırım indirimi dahil" ibaresini iptal etmiştir.²¹⁸

Bu karara karşı temyiz yoluna başvurulmuş ve Vergi Dava Daireleri Kurulu, 1.12.2000 tarihli ve E: 2000/196 ve K: 2000/409 nolu kararı ile; 94'üncü maddenin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin sözü edilen (b-ii) alt bendinde, yatırım indirimi ibaresi yer almasa dahi, kurumlar vergisinden müstesna kazanç ve iratlardan vergi kesintisi yapılması öngörüldüğünden ve kazancın yatırım indirimini içeren tutarı da kurumlar vergisiyle vergilendirilmediğinden, yatırım indiriminin stopaja tabi tutulmasında yasaya aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle Danıştay Dördüncü Daire'nin kararını bozmuştur.

Yine aynı konuda Danıştay Üçüncü Daire, 1.5.2002 tarihli, E: 2002/208 ve K: 2002/1783 sayılı kararı²¹⁹ ile; ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerinden tahakkuk ettirilen gelir (stopaj) vergisi ve fon payına karşı açılan davayı, yatırım indiriminin gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmasına yasal olanak bulunmadığı gerekçesiyle kabul ederek, sözü edilen tahakkuku kaldıran Konya Vergi Mahkemesinin 20.10.2000 tarihli ve 589 sayılı kararına karşı, davalı Vergi Dairesi Müdürlüğü tarafından

²¹⁸ 3.5.2000 tarihli, E:1999/5648 ve K:2000/1914 nolu karar (Bu karar "<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>" adresinden İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun 19.07.2002 tarihli, E: 2002/3 K: 2002/3 nolu kararının içeriğinden edinilmiştir.)

²¹⁹ Bu karar <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> adresinden İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun 19.07.2002 tarihli, E: 2002/3 K: 2002/3 nolu kararının içeriğinden edinilmiştir.

yapılan itirazın reddi ile Mahkeme kararının onanmasına ilişkin Konya Bölge İdare Mahkemesi'nce verilen 22.3.2001 günlü ve 81 sayılı kararın; Danıştay Başsavcılığı'nın kanun yararına temyizen bozulması istemi üzerine, yatırım indiriminin kurum kazancından indirilen kısmının kurumlar vergisine tabi olmadığı ve bu nedenle istisna kazanç olarak tevkifata tabi tutulmasında yasaya aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle bozmuştur.

Danıştay Dördüncü Daire, 27.2.2001 tarihli, E: 2001/219 ve K: 2001/558 nolu kararında²²⁰ ise, ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerinden tahakkuk ettirilen gelir (stopaj) vergisi ve fon payına karşı açılan davada, Ankara 2'nci Vergi Mahkemesi'nce verilen 10.10.2000 tarihli ve 543 sayılı kararla; 193 sayılı Gelir Vergisi Yasası'nın 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının 4369 sayılı Yasa ile değiştirilen 6'ncı bendinin b-ii alt bendinde; dağıtılsın dağıtılmasın kurumlar vergisine tabi kurumların, Kurumlar Vergisi Yasası'nın 8'inci maddesinin "1" numaralı bendi dışında kalan kurumlar vergisinden müstesna kazanç ve iratlardan vergi tevkifatı yapılacağıının öngörüldüğü, bu hükme 99/13230 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile 1.9.1999'dan geçerli olmak üzere "yatırım indirimi dahil" ibaresinin eklendiği, ancak Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 3.5.2000 tarihli, E: 1999/5648 ve K: 2000/1914 sayılı kararıyla Bakanlar Kurulu Kararı'nın Eki Kararın 2'nci maddesi ile sözü edilen maddeye eklenen "yatırım indirimi dahil" ibaresinin iptal edildiği, bu durumda "yatırım indiriminin" gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmasının yasal dayanağı kalmadığı gerekçesiyle tahakkuk ettirilen vergi ve fon payının

²²⁰ Bu karar <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> adresinden İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun 19.07.2002 tarihli, E: 2002/3 K: 2002/3 nolu kararının içeriğinden edinilmiştir.

kaldırılmasına ilişkin Vergi Mahkemesi kararına karşı vergi dairesi tarafından yapılan temyiz istemini reddetmiştir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu ile Üçüncü Dairesi, yatırım indirimi müessesesinin istisna kavramı içinde yer aldığı, Danıştay Dördüncü Dairesi ise yatırım indiriminin istisna müessesesinden farklı bir vergi sistemi olduğu gerekçelerini benimsemiş olduklarından Daire kararları ile, aynı konumdaki mükellefler açısından farklı iki hukuki durum yaratılmış bulunmaktadır. Anılan kararlar arasında çıkan aykırılık, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun 19.07.2002 tarihli E: 2002/3 ve K: 2002/3 nolu kararı²²¹ ile, Gelir ve Kurumlar Vergisi Yasalarında, "yatırım indirimi"nin uyuşmazlık döneminde "vergi tevkifatına" tabi olduğuna dair bir hükmün bulunmadığı, yatırım indirimi ve istisna müesseselerinin farklı vergi sistemlerini ifade ettiği ve Anayasanın 73'üncü maddesiyle verilen yetkinin sadece tevkifat oranlarını belirleme yetkisi olması karşısında, Bakanlar Kurulu'na, 99/13230 sayılı karar ile 1999 yılı hesap döneminde "yatırım indirimi"nin vergi tevkifatına tabi tutulması yolunda düzenleme yapılmasının hukuken mümkün olmadığı gerekçeleriyle, içtihadın Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 27.2.2001 günlü ve E:2001/219, K:2001/558 sayılı kararı doğrultusunda birleştirilmesine karar vermiştir. Anılan kararda, *“Konunun Esas Yönünden incelenmesi/ A- Anayasa Yönünden”* başlığı altında da *“Vergi ödevi ile ilgili temel ilkeler Anayasa'nın 73'üncü maddesinde belirlenmiştir. Buna göre, vergi kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır; vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerde, kanunun belirttiği*

²²¹ <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>

*yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi yasa koyucu tarafından Bakanlar Kurulu'na verilebilir. Bu yetki sadece "tevkifat oranlarını" belirleme yetkisi olup, vergi koyma, değiştirme ve kaldırmayı kapsamaz. Bu nedenle Gelir Vergisi Kanunu'nda yer almayan bir hükmün tevkifat oranlarını düzenleyen bakanlar kurulu kararnamesine eklenerek vergi kapsamına alınması, Anayasa'da yer alan vergileme ilkelerine aykırılık teşkil eder.” sonucuna ulaşılmıştır.*²²²

²²² Danıştay Dördüncü Daire, yine aynı konu ile ilgili olarak verdiği 13.07.2005 tarihli E: 2004/209 ve K: 2005/1440 nolu kararında, “T.C.Anayasa'sının 73'üncü maddesinde "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde Kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir" denilmektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun mükerrer 45'inci maddesinde de kurumlar vergisine ilişkin istisna, muaflık ve kurum kazancının tespitinde indirimleri düzenleyen hükümlerin, ancak bu Kanun, Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununa hüküm eklenmek veya bu Kanunlarda değişiklik yapılmak suretiyle düzenleneceği belirtilmiştir. Bu hükümlerin birlikte incelenmesinden, Bakanlar Kurulu'nun 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 uyuşmazlıkları önlemek amacıyla bir düzenleme yapma yetkisine sahip ise de, bu yetkisini vergi kanunlarında belirlenen sınırları aşmadan kullanmak zorundadır. Bu nedenle Bakanlar Kurulu'nca vergi kanunlarında yer alan bir hükmün değiştirilmesi, kaldırılması veya vergi konusunda yeni bir hüküm konulması, Anayasa'ya ve vergi mevzuatına aykırılık teşkil etmektedir. Bu durumda, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunları'nda yatırım indiriminin tevkifata tabi olacağı yolunda açık bir hüküm bulunmamasına karşın Anayasa ve Kanunlarla tanınmış yetki çerçevesinde sadece oranları belirleme yetkisi bulunan Bakanlar Kurulu'nca vergiden istisna edilmiş bir kazanç ve irat olmayan yatırım indiriminden faydalanan tutarın, tevkifata tabi tutulması yolundaki düzenleme(nin) açıkça hukuka aykırı” olduğu sonucuna ulaşılmıştır. (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>);

Bilindiği üzere, vergi hukukunda kıyas yasağı amaçsal yoruma ve ekonomik yaklaşıma sınır teşkil etmektedir.²²³ Olayda gerçekleştiği gibi, idari düzenlemelerin kıyas yoluyla yasaların kapsamını genişletmesi halinde söz konusu düzenleme hukuka aykırılık yaptırımı ile karşılaşabilir. Yatırım indiriminin, kurumlar vergisinden müstesna bir kazanç ve irat olmamasına karşın, yorum yapılarak ve yasanın gerekçesi göz önüne alınarak bir istisna uygulaması olduğu sonucuna varılması bahsi geçen düzenlemeyi hukuka aykırı kılmaktadır. Bu nedenle, sadece tevkifat oranlarını belirleme ile yetkili bulunan Bakanlar Kurulu’nun, yatırım indiriminin stopaja tabi tutulması yolunda yaptığı düzenlemenin, hukuk devleti ilkesinin bir unsuru olan hukuki güvenlik ilkesini ve bu ilkenin bir görünümü olan vergilendirmede belirlilik ilkesini ihlal ettiği açıktır.

Konu ile ilgili olarak doktrinde “...Yürütme organına yetki verilmesine ilişkin anayasal düzenleme, özellikle muafiyet ve istisnalarla ilgili sayısal tutarların “güncelleştirilmesini” sağlamaya yöneliktir. Dolayısıyla, böyle bir yetkinin kullanımı güncelleştirme boyutunu aştığında, anılan yetki Anayasa’ya aykırı bir biçimde kullanılmış olmaktadır. Bakanlar Kurulu, muafiyet ve istisnalara ilişkin tutarları belirlerken, daha çok baskı gruplarının istemleri doğrultusunda hareket etmekte ve anılan yetki uyumsuz bir biçimde kullanılmaktadır...” görüşü ileri sürülmüştür. TAŞ, a.g.m., s:293

²²³ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e., s: 30

b) Vergiyi Doğuran Olay Konusunda

Bu noktada, 30.07.2002 tarihli ve 24831 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2002/4480 sayılı mal ve hizmetlere uygulanacak katma değer vergisi oranlarını belirleyen Bakanlar Kurulu Kararı’nın (I) sayılı listesinde yer alan “*Perakende safhadaki teslimden maksat; teslimi yapılan ürünlerin aynen veya işlendikten sonra satışını yapan kimseler dışındakilere satılmasıdır.*” düzenlemesi ile bu Bakanlar Kurulu Kararı’nda değişiklik yapmak amacıyla 31.12.2003 tarihli ve 25333 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, 2003/6666 sayılı kararın ikinci maddesinde yer alan “*Perakende safhadaki teslimden maksat; teslimi yapılan ürünlerin aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar ile işletmelerinde kullanacak olanlar dışındakilere satılmasıdır. Ürünleri, aynen ya da işlendikten sonra satanlar ile işletmesinde kullanacak olanların gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olmamaları halinde bunlara yapılan teslimler de perakende teslim sayılır.*” düzenlemesine değinmekte fayda görüyoruz. Bahsi geçen düzenlemelerle “perakende safhasındaki teslim”den ne anlaşılması gerektiği ortaya koyulmaya çalışılmıştır. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Yasası’nda “teslim” vergiyi doğuran olay olarak öngörülmüş, ikinci maddesinde teslimin tanımı yapılmış, üçüncü maddesinde ise teslim sayılan haller düzenlenmiştir. Anayasa Mahkemesi’nin vergilerin yasallığı ilkesinin kapsamını belirleyen kararlarında vergiyi doğuran olayın yasallarla düzenlenmesi gerektiği belirtilmektedir. Bu ilkenin tarihsel kökenleri de bu anlayışı doğrulamaktadır. Dolayısıyla vergiyi doğuran olayın vergi yasaları dışında idari düzenlemelerle kapsamının belirlenmesi ve değiştirilmesi mümkün değildir. Ayrıca idarenin yasallığı ilkesi gereği idare düzenlemelerde bulunabilmesi için yasal bir

yetkiye sahip olması gerekmekte, bundan başka idarenin tesis edeceği düzenleyici işlemlerinde yasalar tarafından belirlenen sınırlara riayet etmesi ve yasanın kapsamını yasanın öngörmediği biçimde daraltmaması ya da genişletmemesi gerekmektedir. İncelenen idari düzenlemeler bu ölçütler ile değerlendirildiğinde, Bakanlar Kurulu’nun yasa ile düzenlenmesi gereken bir alanda idari düzenleme yaptığı sonucuna ulaşılmaktadır. Bu tür idari yorumlara hukuken değer atfı olanaksızdır.²²⁴

c) Hukuki Güvenlik İlkesi Konusunda

Bakanlar Kurulu inceleme konumuzu oluşturan yetkisini kullanırken hukuki güvenlik ilkesini zedeleyici tasarruflarda bulunmamalı, örneğin geçmişe yürüten düzenlemeler yapmamalıdır.

ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN konu ile ilgili olarak “*Hukuki güvenlik ilkesi, vergi yasalarının geçmişte meydana gelen olaylara uygulanmamasını gerektirir... Sonradan çıkartılan yasalarla geçmiş dönemler için vergi yükünün artırılması, yükümlülerin devlete ve hukuk düzenine olan güvenlerini sarsar; ekonomik ve ticari hayatta bulunması gereken belirlilik ve istikrar bozulur.*”²²⁵ demektedirler.

²²⁴ Bkz. s:143 v.d.

²²⁵ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e., s: 47

Hukuki güvenlik ilkesinin bir görünümü olan vergi yasalarının geriye yürümezliği ilkesi Türk ve batılı demokratik devletlerin anayasalarında bir hüküm olarak yer almasa da, Federal Almanya ve İsviçre yazın ve içtihatlarında vergi yasalarının geriye yürümezliği ilkesi ile ilgili olarak “gerçek geriye yürüme-gerçek olmayan geriye yürüme” ayrımı yapılmaktadır. ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN eserlerinde bu ayrımı “*Gerçek geriye yürüme, bir vergi yasasının eski yasa döneminde tamamlanmış ve hukuki sonuçlarını doğurmuş hukuki durum, ilişki ve olaylara uygulanmasıdır. Gerçek olmayan geriye yürüme ise yeni yasanın, eski yasa yürürlükte iken başlamakla beraber henüz sonuçlanmamış hukuki durum, ilişki ve olaylara uygulanması anlamına gelmektedir.*” şeklinde ifade etmekte ve “*kural olarak gerçek geriye yürüme geçersiz, gerçek olmayan geriye yürüme ise geçerli sayılmaktadır*” demektedirler.²²⁶

Gerçek geriye yürüme-gerçek olmayan geriye yürüme ayrımını böylece ortaya koyduktan sonra, bahsi geçen ayrımın tespitinde, hangi durum gerçekleşikten sonra vergi yükünü artıran bir vergi yasası hükmünün yürürlüğe girmesinin ve o durumdan önceki olayları etkilemesinin ölçüt olarak alınması gerektiği sorununa da değinmek gerekecektir. ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN bu noktada, Türk vergi hukukunda 213 sayılı Vergi Usul Yasası’nın 19’uncu maddesi gereğince vergilendirme işleminin “sebeplendirme” unsuru oluşturan “vergiyi doğuran olay”ı işaret etmektedirler. Bizim de katıldığımız bu görüşe göre, “...vergiyi doğuran olay

²²⁶ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e., s: 47 Ayrıca yazarlar, her iki kurala da istisnalar getirildiğine, yargı organlarının bir sonuca varırken yükümlülerin hukuki güvenliklerinin korunmaya değer olup olmadığını göz önüne aldığına da değinmektedirler.

meydana geldikten sonra vergi yükünü artıran bir vergi yasası hükmü, gerçek geriye yürüme olarak nitelendirilebileceğinden Anayasa Mahkemesi'nce iptal edilebilecektir. Buna karşılık vergiyi doğuran olayın tamamlanmasından önce vergi yükünü arttıran bir yasa hükmü ise gerçek olmayan geriye yürüme olarak nitelendirilecek ve gerek geriye yürütüldüğü dönemin uzunluğu, gerek getirdiği ek vergi yükü açısından ölçüsüz değilse hukuki güvenlik ilkesine ters düşmeyeceğinden geçerli sayılabilecektir.”²²⁷

Gerçek ve gerçek olmayan geriye yürümenin vergi yasaları ile ilgili boyutunu böylece ortaya koyduktan sonra, Bakanlar Kurulu'nun inceleme konumuzu oluşturan düzenleme yetkisi açısından konuyu irdelemek gerekecektir. Konu ile ilgili olarak ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, Bakanlar Kurulu'nun yükümlülük getiren işlemlerle geçmiş dönemlere ilişkin mali yükümlülükler koymasının ya da mevcutları arttırmasının idari işlemlerin geriye yürümezliği ilkesine ters düştüğünü, bu halde idari işlemin, yetki ögesi yönünden sakatlanacağını ifade etmektedirler.²²⁸

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 09.04.1993 tarihli, E: 1992/299 ve K: 1993/63 nolu kararında, Anayasa'nın 73'üncü maddesinin son fıkrasında Bakanlar Kurulu'na yasa ile verileceği öngörülen düzenleme yetkisinin kullanılması sonucu tesis edilen işlemin etkileyeceği hukuki durumlar ile ilgili bir sınıra değinilmiştir. Anılan kararda “ ...Bakanlar Kuruluna düzenleme yetkisi bırakılan

²²⁷ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e., s: 49

²²⁸ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e., s: 50

alandaki tüm düzenlemelerin, vergilendirme ile ilgili anayasal ilkelere uygun düşmesi de zorunludur... Öte yandan düzenleme yetkisinin, belirlilik ve geçmişe yürümezlik öğelerini içeren hukuki güvenlik ilkesine de uygun kullanılması gereklidir. Anayasamızda, geçmişe yürür vergi yasaları yapılamayacağına ilişkin açık bir düzenleme bulunmamakla birlikte, Anayasa Mahkemesinin birçok kararında belirtildiği üzere geçmişe yürümezlik, hukuk devleti ilkesinin en doğal ve zorunlu sonucudur. 1991 yılı başlamadan önce ve 13.4.1990 tarihinde yapılan 1990/328 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla yüzde on altı olarak saptanan ihracat istisnası oranını göz önüne alarak ticari yaşamlarını düzenleyen ihracatçıların, bu yılın Ağustos ayının ilk yarısından sonra duyurulan ve davaya konu yapılan 1991/2073 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla 1991 yılı başından geçerli olmak üzere istisna oranının dört puan daha düşürülmesinden olumsuz yönde etkilenecekleri açıktır. Bu haliyle düzenleme, hukuki güvenlik ilkesine uygun görülmemiştir. Kurumlar Vergisi tarh zamanının izleyen yıla rastlaması ve 1991 takvim yılı kapanmadan önce yapılmış bir düzenlemenin varlığı, bu zedelenmeyi ortadan kaldırıci nitelikte bulunmamıştır...” sonucuna ulaşmıştır. Bu kararda Danıştay, Bakanlar Kurulu’nun Anayasa’nın 73’üncü maddesinin son fıkrasına dayanarak verilen yetkiyi kullanırken geçmişe yürümezlik ilkesini zedeleyici nitelikte düzenlemeler yapamayacağını, aksi halde bunun hukuki güvenlik ilkesinin zedelenmesine yol açacağını belirtmiştir. Olayda, Bakanlar Kurulu işlemi ile gerçek olmayan geçmişe yürüme hali yaratılmıştır. Kararda, idari işlemlerin geriye yürümezliği ilkesinin ihlaline değinildikten sonra, söz konusu idari işlem ile getirilen ek vergi yükü ölçsüz bulunmuştur.

Bu noktada, 193 sayılı Gelir Vergisi Yasası'nın 28'inci maddesinde yer alan *“Gelir Vergisi Kanununun bu Kanunla değişik 12 nci Maddesinde yer alan, işletme büyüklüğü ölçülerini on katına kadar artırma konusundaki yetki, Bakanlar Kurulunca 1987 yılı için, 01/01/1987 tarihinde yürürlüğe girecek şekilde de kullanılabilir.”* hükmüne değinmek gerekmektedir. Söz konusu 12'nci madde hükmü 4369 sayılı Yasa ile yürürlükten kaldırılmıştır. Dolayısıyla hükmün şu ana için uygulanma olanağı kalmamıştır. Ancak hükmün yürürlükte olduğu kabul edilerek, Bakanlar Kurulu'nun verilen yetkiyi kullandığı düşünülürse, bu durumda gerçek olmayan geriye yürüme durumu söz konusu olacaktır. Bu halde, hukuki güvenlik ilkesinin ihlal edilip edilmediği, vergi yasaları ile ilgili olarak belirlenen gerek geriye yürütülen dönemin uzunluğu gerek getirilen ek vergi yükü açısından ölçüsüz olmama ölçütünün uygulanması ve sonuçlarının ilgili dönemde yer alan hükümlere göre değerlendirilmesi suretiyle araştırılabilir.

d) Şekli Ödevler Konusunda

Bu başlık altında son olarak şekli mükellefiyetler ihdas etme hususunda Bakanlar Kurulu'na verilebilecek yetkinin sınırlarını yine bir yargı kararı ışığında irdelemek istiyoruz.

Danıştay Dördüncü Daire, 17.03.1993 tarihli, E: 1992/2520 ve K: 1993/1409 nolu kararında²²⁹, Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın, kiracılara bilgi formu doldurma

²²⁹ <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>

zorunluluğunu getirdiği 25.3.1992 günlü ve 21182 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 216 sıra Nolu Vergi Usul Yasası Genel Tebliği’nin, Anayasa’nın 73’üncü maddesine aykırı olduğunu iddia edilerek iptali istemiyle açılan davada, “...216 sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde bilgi toplama amacına yönelik olarak kiracıların dolduracağı bilgi formlarının apartman yöneticileri tarafından Maliye ve Gümrük Bakanlığı’nın ilgili birimine intikal ettirileceği öngörülmektedir. İdarenin kamu görevini yerine getirirken ihtiyaç duyduğu bilgileri toplaması doğal ve gerekli olduğuna göre Kanun’da belirtilen bu yetkinin nasıl yerine getirileceğine ilişkin olarak dava konusu (t)ebliğ ile yapılan düzenlemede, kiracılara kira bildiriminde bulunma zorunluluğu getirilmesinde Kanun’a aykırılık bulunmamaktadır.

Anayasa’nın 73’üncü maddesinde vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin Kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı belirtilmiş olup, 216 sıra Nolu Tebliğ’de getirilen düzenleme ile Tebliğ ekindeki formlara göre toplanan bilgilere dayanılarak kira geliri elde edenler hakkında herhangi bir vergi tarhiyatının yapılmayacağı bu bilgilerin toplanmasının vergi incelemelerinde veri olarak kullanılması amacına yönelik olduğu öngörüldüğünden davacının bu Tebliğ’in Anayasa’ya aykırı olduğu yolundaki iddiası, Tebliğ ile getirilen bilgi verme sorumluluğunu, Anayasa’nın 73’üncü maddesinin 3’üncü fıkrasındaki "vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülük" kapsamında görerek mali alanda sonuç doğurması olası bir mükellefiyet sayma olanağı bulunmadığından yerinde görülmemiştir. Tebliğ’in 6’ncı maddesinin (iki)nci fıkrasında, bilgi formunda yazılı bilgilerin eksik yanlış ve yanıltıcı olmasından bu belgeyi düzenleyenler, süresinde gönderilmemesi veya hiç gönderilmemesi halinde ise apartman yöneticileri veya yanıltıcı bilgi

verenler hakkında Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355 ve 361'inci maddeleri hükümleri uyarınca işlem yapılacağı öngörülmüştür. Vergi Usul Kanunu'nda, bilgi verilmemesine ilişkin olarak getirilen cezai hükümler, Tebliğ ile tekrarlanmakta ve yeni bir düzenleme getirilmemektedir. Kiracı, kira geliri elde eden mükellefle muamelede bulunan kişi olması dolayısıyla kendisinden 148'inci maddeye dayanılarak istenilen bilgileri vermemesi halinde esasen, Vergi Usul Kanunu'nda öngörülen müeyyidelere tabi tutulacaktır. Vergi Usul Kanunu'nda incelemeye başlama ile ilgili hükümler 134'üncü ve devamı maddelerde düzenlenmiş olup, sadece vergiyle ilgili bilgileri toplama amacıyla yapılan düzenlemeyle "vergi incelemesi" ne başlandığının kabulü mümkün olamayacağından bu iddia da yerinde görülmemiştir.” diyerek dava konusu tebliğin iptalini gerektirecek bir neden bulunmadığından davanın reddine hükmetmiştir.

Bu karara karşı yapılan temyiz başvurusu Vergi Dava Daireleri'nin 14.01.1994 tarihli, E: 1993/174 ve K: 1994/19 nolu kararıyla reddedilmiştir.²³⁰

Yukarıda da bahsedildiği üzere, yürütme organına şekli mükellefiyetler ihdas etme ya da bunlarda değişiklik yapma hususunda anayasal yetki devri gerçekleşmemiştir. Ayrıca anayasal yetki devrinin gerçekleştiği hususlar ise, istisnai nitelikte olduklarından ve istisnalar da dar yoruma tabi tutulacağından, şekli mükellefiyetlerin bu kapsamda değerlendirilmesi de mümkün gözükmemektedir.

²³⁰ <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>; Aynı nitelikte Vergi Dava Daireleri'nin 14.01.1994 tarihli, E: 1993/170 ve K: 1994/18 nolu kararı (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>)

Şu an için güncelliği kalmayan²³¹ dava konusu genel tebliğde, kiracıların kira geliri elde eden mükellefle muamelede bulunan kişiler olmaları nedeniyle, 213 sayılı Vergi Usul Yasası'nın 148'inci maddesi uyarınca bilgi vermeye mecbur oldukları kabul edilmek suretiyle, söz konusu hükme dayanarak bilgi verme zorunluluğu getirilmiştir. Bu zorunluluğun kapsamında ise, bilgi toplama amacına yönelik olarak kiracıların dolduracağı bilgi formlarının apartman yöneticileri tarafından Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın ilgili birimine intikal ettirilmesi ve bilgi formunda yazılı bilgilerin eksik yanlış ve yanıltıcı olmasından bu belgeyi düzenleyenlerin, süresinde gönderilmemesi veya hiç gönderilmemesi halinde ise apartman yöneticilerinin veya yanıltıcı bilgi verenlerin hakkında Vergi Usul Yasası'nın mükerrer 355 ve 361'inci²³² maddeleri hükümleri uyarınca cezai işlem yapılacağı şeklinde hükümler yer almaktadır.

Doktrinde²³³ bu konudaki sert sınırların, ödevliye masraf veya yeni bir ödev getirmeyecek, sosyal ve psikolojik maliyet yüklemeyecek nitelikte olan hususlarda, Bakanlar Kurulu'na düzenleme ya da değişiklik yapma yetkilerinin tanınması suretiyle yumuşatılabilmesinin mümkün olduğunun savunulduğunu daha önce ifade etmiştik²³⁴. Bu ölçüt baz alındığında, söz konusu tebliğ hükümlerinin, ödevliye

²³¹ 16.12.1997 tarih ve 23202 sayılı Resmi Gazete'nin mükerrer sayısında yayımlanan 260 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile bu tebliğin uygulanmasına son verilmiştir.

²³² Bu hüküm, 29.07.1998 tarihinde yürürlüğe giren, 4369 sayılı Yasa'nın 82/1-a maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır.

²³³ GÜNEŞ, a.g.e., s: 134

²³⁴ Bkz. s:122 v.d.

masraf veya yeni bir ödev getirmeyen, sosyal ve psikolojik maliyet yüklemeyen hüküm niteliğini haiz olduğunu söylemek oldukça güçtür. Çünkü ödevin yerine getirilmemesi halinde öngörülen cezai hükümler sebebiyle ödevlilerin sosyal ve psikolojik maliyet yüklenmeleri kaçınılmazdır. Kaldı ki, cezai yaptırıma konu olacak suçun maddi unsuru olan fiilin, yasa ile değil de genel tebliğ ile belirlenmesi ve bunun yaptırımı hususunda yasaya atıfta bulunulması suçların ve cezaların yasallığı ilkesine aykırılık taşımaktadır. Ayrıca tüm bu hususların Maliye Bakanlığı'na yayımlanan bir genel tebliğ ile belirlenmesi de, anayasal vergilendirme ilkelerine aykırılık taşımaktadır. Anılan tüm bu sebeplerle, bu konuda genel tebliğ ile düzenlemeye gidilmesinde hukuka uyarlılık bulunmadığını düşünmekteyiz.

3) TAKDİR YETKİSİNE ÇİZİLEN SINIRLAR

Anayasa'ya aykırı olmamak şartıyla her konunun yasa ile düzenlenebileceğini ifade eden yasama yetkisinin genelliği ilkesi uyarınca yasama organının, bir konuyu en ince ayrıntılarına kadar düzenleyebilmesi ve yürütme organına sadece “bağlı yetkiler” vererek bir idari düzenleme alanına yer bırakmaması mümkündür.²³⁵ Yürütme organı ise yasal idare ilkesi uyarınca düzenleme yetkisini yasanın belirlediği sınırlar içinde kullanabilecektir. Yasa yürütme organına belli bir işlemi yapma yetkisi vermekle beraber, bu yetkiyi idari işlemin hem sebep hem de

²³⁵ ÖZBUDUN, a.g.e., s: 191

konu unsuru itibariyle sınırlandırmışsa bağlı yetki, konu unsurunda bir seçme hakkı tanınmışsa takdir yetkisi söz konusu olur.²³⁶

Bakanlar Kurulu'na Anayasa'nın 73'üncü maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca verilmesi öngörülen yetki idarenin takdir yetkisinin bir görünümüdür. Bakanlar Kurulu'nun bu konuda sahip olduğu takdir yetkisi elbette sınırsız değildir. Genel anlamda idare, takdir yetkisini kullanırken bazı ilkelere uymalıdır. İdare tesis edeceği işlemlerinde, yasaların koyduğu sınırlar içinde kalmalı; eşitlik ilkesini gözetmelidir. Takdir yetkisi kamu yararı için ve gerekçeli olarak kullanılmalıdır. Ayrıca yasalarda takdir yetkisinin kullanılması hususunda özel koşullar öngörülmüşse idare bunlara da uygun hareket etmelidir.²³⁷ Dolayısıyla, Bakanlar Kurulu da, takdir yetkisinin kullanımına ilişkin bu kurallara, takdir yetkisini kullanacağı düzenleyici işlemlerinde uymakla yükümlüdür.

Bakanlar Kurulu takdir yetkisine sahip olduğu alanın sınırlarını aşmamalıdır. Yetkinin verildiği konunun dışında başka bir konuda kullanılmasını düzenlemeyi vergilerin yasallığı ilkesini ihlal edilmesi sebebiyle hukuka aykırı kılar. Ayrıca yetkinin yasa ile belirlenen alt ve üst sınırları ihlal edecek şekilde kullanılması hali de aynı sonucu doğurur.

²³⁶ GÖZLER, a.g.e., s:821

²³⁷ GÖZÜBÜYÜK, Şeref, **Yönetmelik Yargı**, Güncelleştirilmiş 23. Bası, Turhan Kitabevi, Ekim 2005, Ankara, s: 240

a) Vergi-Stopaj Oranlarında Yetki ve Sıfır Olarak Belirlenen Oranlarda Verginin Kaldırılması Tartışması

Bakanlar Kurulu’nun inceleme konumuzu oluşturan değişiklik yapmak suretiyle düzenleme yetkisini, ancak yasanın kendisine yetki vermesi halinde kullanabileceğini belirtmiştik. Söz konusu yasanın, Bakanlar Kurulu’na bir vergi oranını sıfıra kadar indirme yetkisi vermesi ve Bakanlar Kurulu’nun bu yetkiyi kullanarak vergi oranını sıfıra indirmesi halinde, o verginin kaldırılmış olup olmayacağı yönünde tartışma yaşanmaktadır.²³⁸

Bu yönde bir yetki kullanımının, o verginin kaldırılması sonucunu doğuracağını düşünenlere²³⁹ göre, vergi oranının sıfır olarak belirlenmesi halinde vergi alınmayacağından, Bakanlar Kurulu’nun kendisine yetki verilmeyen bir alanda vergilerin yasallığı ilkesine aykırı olarak bir yetki kullanımı söz konusu olacaktır. Bu

²³⁸ Bakanlar Kurulu’na vergi oranını sıfıra indirme yetkisi veren örnek düzenlemeler için bkz: 193 sayılı Gelir Vergisi Yasası m.41/b.7, m.94/b.14, 15, geçici m.25, geçici m.67/b17; 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Yasası m.11/b. 1, m.15/f .4, m.30/7-a, 8, m.32/f.4; m.13/f.son, geçici m.19/f.2, 1319 sayılı Emlak Vergisi Yasası m.29/f.son, 488 sayılı Damga Vergisi Yasası mükerrer m.30, 3226 sayılı Finansal Kiralama Yasası m.30/f.2, 4684 sayılı Yasa geçici m.3

²³⁹ DOĞRUSÖZ, “Vergilendirme Yetkisinin...”, a.g.m., s:72; DOĞRUSÖZ, “Yargı Kararlarının Işığında...”, a.g.m., s: 143; Yazar makalelerinde, yasama organınca, vergi oranında değişiklik yapma yetkisinin, Bakanlar Kurulu’na tanınması halinde alt sınırın “1” olarak belirlenmesi gerektiğini söylemektedir.; Vergi oranının sıfır olarak belirlenmesi verginin teknik anlamda kaldırılması olmayıp, verginin alınmaması sonucunu doğuracağı bunun ise Anayasa’ya aykırılık taşıyacağı hakkında: GÜNEŞ, a.g.e., s: 27-28

durumun da hem yasa koyucunun iradesi hem de vergide eşitlik ilkeleri yönünden tartışma yaratacağı ileri sürülmektedir²⁴⁰. Aksi görüşte olanlara²⁴¹ göre ise, bir verginin oranının sıfıra indirilmesinin o verginin kaldırıldığı anlamına gelmediği, verginin bir kurum olarak devam ettiği ve Bakanlar Kurulu’nun şartların gerektirmesi durumunda, bu vergi oranını yasal sınırlar dahilinde tekrar artırabileceği, ayrıca maddi olarak vergi alınmama sonucunu doğursa da, bu durumda, kurum olarak verginin yürürlükte kalmaya devam edeceği, eğer vergi oranının sıfıra indirilmesiyle verginin tamamen kalkması söz konusu olsaydı, artık bunun canlandırılmasının ancak bir yasayla yeniden konulma suretiyle gerçekleştirilebileceği savunulmaktadır.

Danıştay Birinci Dairesi, 2970 sayılı Gelir ve Kurumlar Vergisi Yasalarında değişiklik yapılmasına ilişkin yasa tasarısı hakkında görüş bildirdiği 26.12.1983 tarihli ve E: 1983/336 ve K: 1983/335 nolu kararında²⁴²; vergi kesintisi oranlarının her birini ayrı ayrı sıfıra kadar indirme konusunda Bakanlar Kurulu’na verilecek yetkinin, istihkak sahiplerinin ayrıca yıllık beyanname vermeye mecbur olmadıkları hallerde, verginin kaldırılması yetkisi niteliğine büründüğünü ve Anayasa’nın “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*” hükmü karşısında, Bakanlar Kurulu’na kullanılması halinde bazı durumlarda verginin kaldırılması sonucunu doğurabilecek bir yetkinin tanınmasının uygun görülmediğini ifade ederek, bu konuda Bakanlar Kurulu’na tanınabilecek

²⁴⁰ GEREK, AYDIN ; a.g.e., s:158

²⁴¹ GERÇEK, a.g.e., s: 101; ÇAĞAN, “Türk Anayasası Açısından...”, a.g.m., s: 175

²⁴² <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>;

yetkinin alt sınırının %1 olarak düzenlenmesi gerektiğini ifade etmiştir. Bu görüş, Danıştay İdari İşler Kurulu'nda oyçokluğuyla kabul edilmiştir.²⁴³Yine, Danıştay Üçüncü Daire'nin 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Yasası'nın 12'nci maddesinin 2'nci fıkrasının (a) bendinin Anayasa'ya aykırı olduğu gerekçesiyle itiraz yoluyla Anayasa Mahkemesi'ne başvurduğu E: 2004/498 sayılı kararında da maktu vergi tutarlarının sıfıra indirilmesi yetkisinin verginin kaldırılması sonucunu doğurduğu, bu sebeple anılan kuralın anayasal temelden yoksun olduğu belirtilmiştir.²⁴⁴

Biz de, vergi oranının sıfıra indirilmesi yönünde yasa tarafından verilen takdir yetkisinin Bakanlar Kurulu'nca kullanılması halinde, o verginin kalkmış olmayacağını düşünmekteyiz. Çünkü vergi oranının sıfıra indirilmesi sadece verginin maddi olarak alınmaması sonucunu doğurmaktadır.²⁴⁵ Her ne kadar, vergilerin yasallığı ilkesinin bir sonucu olarak, konulmuş olan verginin alınması devlet açısından bir yükümlülük de olsa, vergi oranının sıfıra indirilmesi halinde devlet o vergiyi almaktan vazgeçmiş olmayacaktır. İlerde, günün ihtiyaçları gereğince eğer o verginin alınması gerekiyorsa, Bakanlar Kurulu yasayla kendisine verilen yetki dahilinde, bütçe yasasında da o verginin alınmasının öngörülmüş olması kaydıyla, verginin oranının artırılması suretiyle tekrar alınmaya başlanmasını sağlayacaktır. Kaldı ki, Anayasa'nın 73'üncü maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin konulması kadar kaldırılmasının da yasa ile gerçekleştirilmesi anayasal bir zorunluluktur. Yani bu alanda anayasal yetki devri gerçekleşmemiş,

²⁴³ KARABULUT, a.g.m., s: 127

²⁴⁴ Karar yayımlanmamıştır.

²⁴⁵ Aynı yönde: GERÇEK, a.g.e., s: 101

yasama organı bu yetkiyi kendinde saklı tutmuştur. Dolayısıyla bu durumda, Bakanlar Kurulu'nun kullandığı yetki ile o vergiyi kaldırmış olduğu düşünülse bile, bu yetkinin kullanıldığı Bakanlar Kurulu tasarrufu “fonksiyon gaspı” nedeniyle yoklukla malul olacağından, verginin kalktığını söylemek pozitif hukuka uygun olmayacaktır.

Anayasa Mahkemesi de, bir vergi oranının sıfıra indirilmesinin o vergi oranının kaldırıldığı anlamına gelmeyeceğini düşünmektedir. Mahkeme, 193 sayılı Yasa'nın, 3239 sayılı Yasa ile değişik 94'üncü maddesinde Bakanlar Kurulu'na tevkifat oranını sıfıra kadar indirme yetkisinin tanınmasının Anayasa'ya aykırılık taşıdığı gerekçesiyle açılan dava ile ilgili olarak verdiği 19.3.1987 tarihli, E: 1986/5 ve K:1987/7 sayılı kararında²⁴⁶ “...Bir vergi oranının sıfıra indirilmesi, hiçbir zaman o verginin kaldırıldığı 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. Bu nedenle öne sürülen iddia yerinde olmayıp 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun değişik 94'üncü maddesinin Anayasa'ya aykırılığı söz konusu değildir.” sonucuna ulaşmıştır.

GEREK/AYDIN ise eserlerinde, bu karar ile ilgili olarak “...Bakanlar Kurulu'nun “sıfır” oranı yetkisini kullanması durumunda, yetkinin kullanıldığı süre boyunca, vergi alınmayacaktır. Bu durum, hem Yasa koyucunun iradesi hem de vergide eşitlik ilkeleri yönünden tartışma yaratacaktır. Öte yandan, verginin sorumlular tarafında kesilip yatırılması olan tevkifat, bir tarh usulü değil tahsil

²⁴⁶ <http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1987/K1987-07.htm>

biçimidir. Beyanname verilmesi gerekmeyen ve “nihai vergi”ye dönüşen vergilerde nihai vergi oranı da “sıfır” olacaktır. Beyanname verilmesini gerektiren durumlarda ise, bir mahsup işlemi gerçekleşeceğinden sorun ortadan kalkabilecektir. Bu nedenle konu, “tevkifat” oranıyla ilgili olmasına karşın, kararda konuyla sınırlı olmaksızın geniş bir yorum yapılması, gelecekte farklı tartışma ve eşitsizliklere neden olabilecektir.”demektedirler.²⁴⁷

b) İstisna ve İndirimlerde Yetki

Bakanlar Kurulu’na vergiden istisna edilecek ve indirilecek (veya indirilemeyecek) tutarın belirlenmesinde sıfıra indirme yetkisi verilip verilemeyeceğini, bir başka anlatımla, yasada “sıfır”ın bir aşağı sınır olarak belirlenip belirlenemeyeceğini ve bu yetkinin kullanılmasının sonuçlarını da tartışmak gerekecektir.

Örneğin 193 sayılı Gelir Vergisi Yasası’nın 41’inci maddesinin yedinci bendinde *“Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve*

²⁴⁷ GEREK, AYDIN ; a.g.e., s:157-158; Yetki tanınan tevkifatın bir tarh yöntemi olarak mı, yoksa bir tahsil yöntemi olarak mı işlev gördüğüne bakılması gerektiği, eğer yapılan tevkifattan sonra artık nihai bir tarh işlemi (yani yıllık beyanname verilerek orada hesaplanan nihai vergi miktarından yapılan tevkifatın mahsubu) söz konusu değilse, bir başka deyişle, tevkifat bir tarh yöntemi olarak işlev görmüşse, bu konuda tanınabilecek oranı sıfıra kadar indirebilme yetkisinin, vergiyi kaldırma yetkisinin devri anlamını taşıyacağı hakkında: DOĞRUSÖZ, “Vergilendirme Yetkisinin...”, a.g.m., s:73; DOĞRUSÖZ, “Yargı Kararlarının Işığında...”, a.g.m., s: 143

reklâm giderlerinin % 50'si (Bakanlar Kurulu, bu oranı %100'e kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye yetkilidir.)” gider kabul edilmeyen ödeme olarak kabul edilmiştir. Bakanlar Kurulu 90/1081 sayılı kararname ile bu oranı “sıfır” olarak belirlemiştir.

Öncelikle belirtmek gerekir ki, indirilecek veya istisna edilecek tutarın “sıfır” olarak belirlenmesi vergi oranının sıfıra indirilmesinden farklıdır. Vergi oranının sıfıra indirilmesi halinde, alınacak verginin çıkmaması sonucu ile karşılaşılmaktadır. Oysa indirim ya da istisna tutarının sıfır olarak tespit edilmesi halinde, bu yetkinin kullanıldığı konu ile ilgili olarak indirilecek ya da istisna edilecek bir tutarın olmadığı belirlenmesi yapılmaktadır. Dolayısıyla yukarıda tartışıldığı şekilde, burada verginin kaldırılmış olup olmayacağı yönünde bir tartışma yaşanmayacaktır. Kaldı ki, inceleme konumuzu oluşturan anayasal hükümde de alt sınırın “sıfır” olamayacağı yönünde takdir yetkisine çizilmiş bir sınır yoktur. Konuya bu yönüyle bakıldığında, indirim ve istisnalarda, Bakanlar Kurulu’na tanınacak bir yetkide alt sınırın “sıfır” olarak tespit edilmesinde bir hukuka aykırılık bulunmadığı görülmektedir. Ancak Bakanlar Kurulu bu yetkisini kullanırken vergilendirmede eşitlik ilkesini ihlal etmemelidir.²⁴⁸

²⁴⁸ Benzer düzenlemeler için bkz: 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Yasası m.11/b.1; 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Yasası m.13/f.son, geçici m.19/f.2 (Anayasa’nın inceleme konumuzu oluşturan hükmünde istisnalarda aşağı ve yukarı sınırlar içinde değişiklik yapabilme yetkisinin yasa ile verilmesi öngörülmüşken, bu maddelerde Bakanlar Kurulu’na, 213 sayılı Vergi Usul Yasası’nın 232’nci maddesinde yer alan ve ilgili yılda uygulanmakta olan haddi, istisna uygulamasında asgari tutar olarak belirleme yetkisi verilmiş olup, bu yetki anayasal dayanaktan yoksundur.)

c) Yetkinin Sürekli Üst Sınırdan Kullanılması Sorunu

Bakanlar Kurulu, Anayasa'nın 73'üncü maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca kendisine tanınabilecek yetkileri, yetki veren yasa hükmünde belirtilen sınırlar dahilinde kullanabilecektir. Bu noktada, Bakanlar Kurulu'nun kendisine yasalarla verilen değişiklik yapma yetkisini sürekli olarak en üst sınırdan kullanıp kullanmayacağını da tartışmak gerekmektedir. Kanımızca bu tür bir yetki, enflasyondan doğan yıpranma payının giderilmesi, ödemeler dengesinin sağlanması, ithalat rejiminin gerekleri gibi ihtiyaçlar doğrultusunda kullanılıyorsa, hukuka herhangi bir aykırılık taşımamaktadır. Ancak kamu hizmetlerinin finansmanı amacıyla dahi olsa, bir vergiden yeterince elde edilemeyen gelirin, diğer bir vergiden özellikle de dolaylı vergilerden, verilen yetki dahilinde o vergiye ilişkin oranların en üst seviyesinden artırılması suretiyle elde edilmeye çalışılması, başta sosyal devletin vergi adaleti ile ilgili ilkesi²⁴⁹ olan mali güce göre vergi ödeme ilkesini ihlal ettiği gibi, eşitlik ilkesini de ihlal edecektir. Sonuçta bu uygulama, temel hak ve özgürlükleri ihlal edici niteliğe sahip olması sebebiyle, hukuk devleti ilkesine ve vergilerin yasallığı ilkesine de zarar verecektir.

²⁴⁹ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e., s: 52

d) Yatay-Dikey Eşitlik İlkeleri ve Takdir Yetkisinin Konumu

Bunlardan başka takdir yetkisi kullanılırken eşitlik ilkesi de gözetilmelidir. Eşitlik ilkesi, hukuk devleti ilkesinin ve sosyal devlet anlayışının, vergi hukuku açısından vergilendirme yetkisine sınır oluşturan ilkelerinden biridir. Nasıl ki yasama organı vergilendirme alanında yasama yetkisini kullanırken eşitlik ilkesini gözeterek düzenlemeler yapmak zorundaysa, idare de yasalar ile kendisine tanınan sınırlar dahilinde takdir yetkisini kullanırken aynı ilkeyi gözetmekle yükümlüdür. Yatay adalet ve dikey adalet boyutlarından oluşan vergilendirmede adalet de ancak bu şekilde sağlanabilir.

197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Yasası'nın 4605 sayılı Yasa'nın 1'inci maddesiyle değişik 10'uncu maddesinin üçüncü fıkrasında Bakanlar Kurulu'na verilen yetkiye dayanılarak, 8.12.2000 gün ve 24254 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan ve 1 Ocak 2001 tarihinden itibaren yürürlüğe konulan 30 Kasım 2000 tarih ve 2000/1699 sayılı Kararnamenin eki karar ile LPG yakıtı kullanan taşıtlardan, diğer yakıt türlerine göre farklı oranlarda ek motorlu taşıtlar vergisi alınması öngörülmüştür. Söz konusu düzenlemede Bakanlar Kurulu, 197 sayılı Yasa'nın 5'inci ve 6'ncı maddelerindeki tarifelere göre 2001 yılında uygulanacak motorlu taşıtlar vergisi miktarının belirlenmesinde esas alınacak artış oranını, %75 olarak saptadıktan sonra, Kararnamenin dava konusu edilen 2'nci maddesiyle de, bu oran uygulanmak suretiyle belirlenen vergi miktarlarının, LPG yakıtı kullanan taşıtlarda, çeşitli ağırlık gruplarına göre dört katından başlayarak daha yukarı ağırlık gruplarına doğru giderek azalan oranlarda olmak üzere 0,5 katına kadar ayrıca ilave edilmek

suretiyle uygulanması ve bu vergi miktarlarının, LPG yakıtı kullanan taksi otomobilleri ve dolmuş otomobilleri için %50 nispetinde indirimli olarak dikkate alınması esasını getirmiştir.

Bu düzenlemenin iptali istemiyle açılan davada; Bakanlar Kurulu'na tanınan yetkiyi "eşitlik" ilkesine ve bu ilkenin vergi alanındaki yansıması olan "vergilemede adalet" ilkesine aykırı bulan Danıştay Yedinci Dairesi, 11.06.2001 tarihli ve E:2001/1 ve K:2001/2124 nolu kararında, anılan Kararnamenin eki kararın 2'nci maddesinin iptaline aşağıdaki gerekçelerle karar vermiştir.²⁵⁰

"... Dava konusu düzenlemenin amacının, sosyal devlet ilkesinin gereği, mutfak maliyetini artırmamak amacıyla LPG üzerinden alınan akaryakıt tüketim vergisinin oranının düşük tutulmasından kaynaklanan vergi kaybının giderilmesi olduğu anlaşılmaktadır... (A)karyakıt tüketim vergisinin oranının... tüm kullanım alanlarında düşük tutulmasından kaynaklanan akaryakıt tüketim vergisi kaybının Hazine'ye getirdiği yükün, LPG kullanıcılarından motorlu taşıt vergisi mükelleflerinin; bunlardan da, yalnızca otomobil, kaptıkaçtı, panel ve arazi taşıtları sahiplerinin üzerinde, aracın ağırlığı ve kullanım amacı itibarıyla daha az LPG kullananlardan daha fazla alınmak suretiyle bırakılmasında, eşitlik ilkesine uyarlık yoktur. Bu şekilde yaratılan ... söz konusu eşitsizliğin, vergilemede adalet ilkesiyle ve davalı idarenin savunma dilekçesinde ileri sürülen, ekonomik istikrar programı, vergi politikasıyla ülke kaynaklarının verimli kullanımının sağlanması, kamu zararı gibi nedenlerle açıklanabilecek bir yönü de bulunmamaktadır.

²⁵⁰ KARABULUT, a.g.m., s: 128-129; <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>

Öte yandan; 197 sayılı Kanunun 10'uncu maddesinin (üç)üncü fıkrasının (b) bendinde Bakanlar Kurulu'na verilen yetkinin açıklanan şekilde kullanılması, Kanun koyucunun aynı fıkranın (c) bendinde yer alan düzenlemeyi yapmakla gütmüş olduğu amaca da uygun değildir... Çevreyi daha az kirleten taşıtların kullanımını teşvik amacıyla olan Kanun koyucunun, (b) bendindeki yetkiyi, LPG yakıtı kullanan taşıtlardan, çevreyi daha fazla kirleten benzini ve motorini kullanan taşıtlara nazaran daha fazla motorlu taşıtlar vergisi alınması amacıyla verdiği düşünülemez...”

Yedinci Dairenin söz konusu kararının bozulması istemiyle yapılan temyiz başvurusu Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu’nca reddedilmiştir.²⁵¹

²⁵¹ KARABULUT, a.g.m., s: 129; Vergi Dava Daireleri Kurulu; 15.02.2002 tarihli, E: 2001/322 ve K: 2002/71 (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>); Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun kararının ayrışık oyunda ise: “197 sayılı Yasanın 10'uncu maddesinde yer almasına ve ülkemizde katalitik konvertör sistemli motorlu taşıtların yaygın kullanımına karşın Bakanlar Kurulunca bu tür taşıtların vergisinin %50 oranında indirimli uygulanması yönündeki yetki bugüne değin kullanılmamıştır. Dolayısıyla, kullanılmayan bir yetkinin amacından yola çıkılarak LPG tüketen taşıtlar yönünden kullanılan yetkinin tartışılması, taraflar arasındaki uyuşmazlığı çözmeye elverişli değildir.

Bilindiği gibi LPG, bir petrol türevidir. Bu ürünün daha çok ve yaygın olarak mutfaklarda, kısmen sınaî üretimde kullanılması nedeniyle Anayasanın vergi yükünün adil ve dengeli dağılımının maliye politikasının temeli sayan ilkesi de göz önüne alınarak, bu iki alanın korunması ve piyasa fiyatının düşük tutulması amacıyla sübvansiyon uygulanmakla yetinilmemiş, mükellefi ithalatçılar ve rafineriler olan akaryakıt tüketim vergisi de olabildiğince düşük düzeyde tutulmuştur. Bir birim

Yine, Harçlar Yasası'nın 4503 sayılı Yasa'nın 4'üncü maddesiyle değişik 138'inci maddesinde Bakanlar Kurulu'na, bu yasaya bağlı tarifelerdeki maktu harçları 20 katına kadar artırma yetkisi verilmiş, bu yetkiye dayanılarak çıkartılan

petrolden elde edilecek LPG miktarı yükseltilemeyeceğine göre oto gaz adı altında, teknik imalat özelliği olmamasına karşın, montaj ve tadil yöntemiyle yakıt düzeneği değişikliği yapılarak motorlu taşıtlarda yakıt olarak kullanımı yaygınlaşan LPG tüketimi, öngörülmeven bir alanda sübvansiyondan pay alıp, düşük fiyat ve vergi avantajına dönüşmüştür. Dolayısıyla taşıtı bulunmayanlar ya da taşıtında bu yakıtı kullanmayanların yarattığı kaynak, LPG yakıtı kullanan taşıt kullanıcılarına kaymış ve gereksinmesini dış ülkelerden sağlamak zorunda olan ülkemizin daha çok ithalat yapması gerekmiştir. Bu gelişme karşısında kısa erimli bir çözüm olarak 197 sayılı Yasadan kaynaklanan yetkinin kullanılması yönünden de hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

İçerik yönünden ise esasen ağırlık ve yaş ölçülerine göre ağırlık arttıkça yükselen, yaş arttıkça azalan miktarda motorlu taşıtlar vergisi ödeyen yükümlülerden LPG kullanan taşıtların ağırlığı arttıkça azalan katlarda artırılarak yükseltilen dava konusu tarife ile vergi yükünün tüketimleri de göz önüne alınarak adil ve dengeli dağılımının sağlandığı ve kararda dayanan türde bir eşitsizliğe yol açılmadığı açıktır...” denilmektedir.

Karşı oyda, katalitik konvertör sistemli motorlu taşıtlarla ilgili olarak Bakanlar Kurulu'nun sahip olduğu bu tür taşıtların vergisinin %50 oranında indirimli uygulanması yönündeki yetkinin bugüne değin kullanılmaması nedeniyle, kullanılmayan bir yetkinin amacından yola çıkılarak LPG tüketen taşıtlar yönünden kullanılan yetkinin tartışılmasının, taraflar arasındaki uyuşmazlığı çözmeye elverişli olmadığı ileri sürülmüştür. Ancak bu düşünceye, anılan yetkinin bugüne kadar kullanılmamış olmasının, bundan sonra kullanılmayacağı anlamına gelmediği, kaldı ki, Bakanlar Kurulu'nun bu konuda sahip olduğu takdir yetkisini ihtiyaç olduğu zaman kullanabilmesinin bu yetkinin verilmesinin asıl amacı olduğu gerekçeleriyle katılmanın güç olduğunu ifade etmek istiyoruz. Ayrıca akaryakıt tüketim vergisi kaybının Hazine'ye getirdiği yükün LPG kullanıcılarından motorlu taşıt vergisi mükelleflerinin bazılarının üzerinde bırakılması ise vergilendirmede adalet ilkesine aykırıdır.

13.6.2000 tarih ve 2000/866 sayılı Kararname'nin eki kararlar da, LPG kullanan araçlardan alınacak teknik muayene harçlarının 20 kat artırılması öngörülmüştür. Söz konusu düzenlemenin iptali istemiyle açılan davayı inceleyen Danıştay Dokuzuncu Dairesi 12.12.2001 tarihli E:2001/278 ve K:2001/4848 nolu kararında²⁵², öncelikle harç kavramını tanımlamış, daha sonra harçların idarece gerçekleştirilen bir hizmet karşılığında alındığını belirterek vergilerden farkını ortaya koymuştur. Dokuzuncu Daire kararının devamında:

“...Diğer harçlar gibi trafik muayene harçları da genel olarak tahakkuku tahsile bağlı kamu alacakları olup, tahsil edildiği anda tahakkuk ederler ve bu nedenle de önceden tahakkuk ettirilmeleri ve tahakkuk için bir vade tayin edilmemiş olması hem Harçlar Kanununun hem de harç kavramının bir gereğidir.

Dosyadaki savunma ve eki belgelerin incelenmesinden LPG tesisatı bulunan araçların teknik muayene harçlarının arttırılmasının ana nedeninin LPG kullanımının yaygınlaşmasını önlemek olduğu anlaşılmaktadır. Bunun ise eşit hizmetlerden eşit harç alınması gereğiyle ve eşitlik prensipleriyle bağdaşmayan bir durum yarattığı görülmektedir.

Dairemizin E:2000/2639 sayılı dosyasında bulunan Karayolları 4'üncü Bölge Müdürlüğünün 2.10.2000 tarih ve 617/33912 sayılı yazısında teknik muayenenin aracın yakıt sistemine bakılmaksızın yapıldığı belirtilmekte ve LPG kullanan

²⁵² <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>

araçlarla diğer araçların teknik muayeneleri arasında bir fark bulunmadığı anlaşılmaktadır.

Harç, devletin yapmış olduğu hizmetlerden aldığı bedel olduğuna ve LPG tesisatı bulunan araçlarla benzin kullanan araçlara teknik muayene esnasında aynı hizmet verildiğine göre bu hizmet karşılığında ödenmesi gereken harcın da aynı miktarda olması gerektiğinden idarenin 20 kat fazla harç alınmasına ilişkin dava konusu kararı hukuki dayanaktan yoksun kalmaktadır...” denilerek dava konusu düzenlemenin iptaline hükmedilmiştir.

İncelenen kararlarda vergilendirmede adaletin yatay adalet yönünün ve böylece hukuk devleti anlayışının ön plana çıkarıldığını görmekteyiz. Danıştay, Bakanlar Kurulu’nun tesis edeceği işlemlerde gözetileceği eşitlik ilkesinin “dikey adalet” boyutunda ise sosyal devlet anlayışı vurgulamaktadır.

Danıştay Yedinci Daire, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Yasası’nın 28’inci maddesinde verilen yetkiye dayanılarak, Bakanlar Kurulu’nca yürürlüğe konulan ve 3096 sayılı Türkiye Elektrik Kurumu Dışındaki Kuruluşların Elektrik Üretimi, İletimi, Dağıtımı ve Ticareti ile Görevlendirilmesi Hakkında Yasa uyarınca yapılan işletme hakkı devir işlemlerine konu hakların devrinin %1 oranında katma değer vergisine tabi olacağına dair 30.7.2001 gün ve 2001/2789 sayılı Kararnamenin eki

kararın iptali istemiyle açılan davada²⁵³, “...işletme hakkının devrine ilişkin sözleşmenin, elektrik üretim, iletim ve dağıtım tesislerinin işletme haklarının satışına değil, özel koşullarla kiralanmasına ilişkin olduğu sonucuna varılmıştır. Kiralamanın, 3065 sayılı Kanunun 4'üncü maddesinde, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler arasında bir "hizmet" türü olarak sayıldığı ve devir sözleşmesi ile işletme hakkını devir alana birçok yükümlülükler getirdiği dikkate alındığında, dava konusu düzenlemede, Anayasanın 73'üncü maddesine ve Bakanlar Kuruluna muhtelif mal ve hizmetler yönünden farklı vergi oranları tespit etme konusunda yetki veren 3065 sayılı Kanunun yukarıda anılan 28'inci maddesine aykırılık görülmemiştir.” sonucuna ulaşılmıştır.

Gerçekten de, 3065 sayılı Yasa'nın “Hizmet” başlıklı 4'üncü maddesinin birinci fıkrasında, hizmet işlemlerinin hangi hallerde gerçekleşeceği maddede tadadi olarak sayılmıştır. Bu hallerin birlikte gerçekleşemeyeceği ise maddede açıkça kurala bağlanmış değildir. Fıkra da yer alan “gibi” edatı da buna işaret etmektedir.²⁵⁴ Yani kiralama ile beraber, örneğin muhafaza etmek ya da bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek de aynı hizmetin konusunu oluşturabilir. Dolayısıyla sözleşmenin konusunun birden fazla edimi içermesi her birinin ayrı bir hizmet türü olarak değerlendirilmesini

²⁵³ 11.03.2003 tarihli E: 2001/4997 ve K: 2003/555 (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>) ; Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 17.10.2003 tarihli, E: 2003/275 ve K: 2003/387 nolu kararı ile, Danıştay Yedinci Daire'nin kararına karşı yapılan temyiz başvurusunu reddetmiştir..

²⁵⁴ Bahsi geçen fıkra da “1. Hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir. Bu işlemler; bir şeyi yapmak ve işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleşebilir.” hükmü yer almaktadır.

engellemeyecektir. Anılan nedenlerle, işletme hakkının devri sözleşmesi kiralama temeline kurulmuş bir karma sözleşme olup, kiralamadan farklı bir hizmet sayılarak vergilemeye tabi tutulması mümkündür.

Söz konusu düzenlemede Bakanlar Kurulu, 28'inci maddede kendisine tanınan farklılaştırma yetkisini, farklı türdeki hizmetler bakımından (muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası için farklı oranlar tespit etme yetkisi) kullanmıştır. Günümüzün değişen koşulları insanları, her biri ayrı bir sözleşme konusu olabilecek birden fazla edimi tek bir sözleşme çatısı altında toplamaya yöneltmektedir. Bunların hepsinin de 3065 sayılı Yasa'nın ilgili hükmünde tek tek sayılarak belirlenmesine olanak yoktur. Dolayısıyla olayda, Bakanlar Kurulu'nun yetkisini aşarak bir düzenlemeye gitmesi söz konusu olmayıp, Bakanlar Kurulu, kendisine tanınan yetki doğrultusunda, çeşitli hizmetler için farklı oranlar tespit etmiştir.²⁵⁵ Elbette, Bakanlar Kurulu, kamu yararı ve hizmetin gerekleri doğrultusunda böyle bir düzenlemeye girişmelidir.

Bu noktada tartışılacak husus ise, Bakanlar Kurulu'na anılan düzenleme ile verilen muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası için farklı oranlar tespit etme yetkisinin Anayasa'da belirlenen sınırlar içinde yerinin olup olmadığıdır.

²⁵⁵ İncelenen kararın karşı oyunda ise, böyle bir yetkinin, yasada vergiye tabi her bir işlem için aynı oranda saptanan katma değer vergisinde yasa ile konulan eşitliğin Bakanlar Kurulu kararı ile bozulması sonucunu yaratabilecek nitelikte olduğu ifade edilmiştir.

Bilindiği üzere katma değer vergisinde vergiyi doğuran olay gerçekleşirken mali güce göre vergilendirme ilkesi dikkate alınmamaktadır. Örneğin, gelir düzeyi yüksek olan bir kişi ile düşük olan başka bir kişi aynı türden bir adet ekmek aldıklarında aynı miktarda vergi ödemektedirler. Böyle bir durumda devletin gelir düzeyi yüksek olan kişiden, aynı ekmek için, gelir düzeyi düşük olan kişiye oranla daha fazla vergi alması beklenemez. Ancak zorunlu tüketim malları ve hizmetlerde katma değer vergisinin düşük tutulması, lüks tüketim malları ve hizmetlerde ise daha yüksek vergi istenmesi vergiyi salan açısından daha beklenebilir bir davranıştır. Bu da sosyal devlet anlayışına daha uygun düşen bir yaklaşımdır.

Anayasa'nın Bakanlar Kurulu'na 73'üncü maddenin son fıkrası uyarınca verilebileceğini öngördüğü yetki, oranlarda yasanın belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisidir. 3065 sayılı Yasa'nın 28'inci maddesinde yer alan *“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.”* hükmü ile alt ve üst sınırlar dahilinde Bakanlar Kurulu'nun değişiklik yapma yetkisi belirlendikten sonra, bundan farklı olarak, Bakanlar Kurulu'na bir de bu oranlar dahilinde kalmak şartıyla, muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası için farklı oranlar tespit etme yetkisi tanınmıştır.

Anayasa'nın lafzında bu tür bir yetkinin verilmesinin öngörülmediği kuşkusuzdur. Ne var ki, 1982 Anayasası'nın öngördüğü eşitlik sistemi, mutlak bir eşitliğe dayalı olmayıp, farklılar arasında eşitliği de öngörmektedir. Nitekim ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, eserlerinde “...Anglo-Amerikan yazınında vergilelendirmede eşitlik ilkesi yatay adalet-dikey adalet ayrımı içinde incelenir. Yatay adalet vergilelendirme yönünden benzer durumda (gelir, gider, servet, aile durumu vb.) bulunan kişilerin eşit işleme tabi tutulmasını, dikey adalet ise benzer durumda olmayan, farklı koşullar altındaki kişilere, farklılıkları ölçüsünde, değişik işlem yapılmasını gerektirir. Yatay adalet, hukuk devleti kavramının yasa önünde eşitlik ilkesi ile ilgili bulunmaktadır. Buna karşılık dikey adalet, yasa koyucunun tercihlerine ve sosyal devlet anlayışına göre belirlenir. Vergilelendirmede genellik ve eşitlik ilkelerini gerçekleştirme konusunda ilk görev yasama organına düşmektedir. Yasa koyucu vergi yükümlülükleri veya vergi konuları bakımından ortaya çıkan fiili eşitsizlikleri göz önüne alarak farklı düzenlemeler yapar. Bununla beraber yasa koyucunun fiili eşitsizliklerin tümünü göz önünde bulundurabilmesi olanaksızdır. Yasa koyucu bu konuda takdir yetkisine sahiptir; ancak bu takdir yetkisi Anayasa Mahkemesi'nin yargısal denetimine tabidir. Anayasa Mahkemesi, takdir yetkisinin keyfi olarak kullanıp kullanılmadığını, eşitlik ilkesine aykırı görünen durumların haklı bir nedene dayanıp dayanmadığını denetleyecektir.”²⁵⁶ Ancak Yüksek Mahkeme yasa koyucunun yerine geçerek kendi adalet anlayışını ortaya koymamalı, fakat

²⁵⁶ Yazarlar eserlerinde bu konu ile ilgili olarak Anayasa Mahkemesi'nin şu kararlarına atıfta bulunmaktadır: 24.12.1970 tarihli, E: 1970/36 ve K: 1970/50 sayılı karar (<http://www.anayasa.gov.tr/eskisine/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1970/K1970-50.HTM>); 24.10.1974 tarihli, E: 1974/31 ve K: 1974/43 (<http://www.anayasa.gov.tr/eskisine/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1974/K1974-043.htm>)

Anayasa'nın eşitlikle ilgili kurallarına açıkça aykırı yasa hükümlerini iptal edebilmelidir.

Yasa koyucu, ekonomik, sosyal, kültürel ve sağlık politikaları ile vergi tekniğine ilişkin kolaylaştırıcı nedenlerle eşitlik ilkesine istisnalar getirebilir. Bu istisnalar Anayasa'nın diğer kurallarına dayanıyorsa eşitlik ilkesinden sapmalar geçerli sayılabilir. Örneğin ekonomik kalkınmaya yönelik yatırımları ve ihracatı teşvik için getirilen düzenlemeler (m.166), tarımın ve çiftçinin korunmasına yönelik (m.45) düzenlemeler eşitlik ilkesinden ayrılmayı zorunlu kılmakla birlikte Anayasanın diğer hükümlerinde öngörülen amaçların gerçekleşmesini hedef almışlardır... ”²⁵⁷ demektedirler. Biz de bu görüş paralelinde, sosyal devlet anlayışı doğrultusundaki dikey adalet ilkesi gereği, Anayasa'nın özüne de uygun olan, 3065 sayılı Yasa'nın 28'inci maddesindeki, muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası için farklı oranlar tespit etme yetkisinin anayasal vergileme ilkelerine bir aykırılık taşımadığını düşünmekteyiz.²⁵⁸

²⁵⁷ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e., s:41

²⁵⁸ Yasal düzenlemelerde yer alan benzer farklılaştırma yetkileri için bkz: 193 sayılı Gelir Vergisi Yasası m.54, m.89/b.7, m.94, mükerrer m.111, geçici m.35, geçici m.67; 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Yasası m.10, m.15, m.30; 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Yasası geçici m.17; 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa ek m.1; 1319 sayılı Emlak Vergisi Yasası m.29; 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Yasası m.10; 488 sayılı Damga Vergisi Yasası mükerrer m.30; 2464 sayılı Belediye Gelirleri Yasası mükerrer m.44, m.89; 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Yasası m.12/f.2/(a), (b) ve (e) alt bentleri

e) Amaç Unsuru, Gerekçe ve Özel Koşullar Açısından Yetki

Yukarıda, idarenin takdir yetkisinin kullanırken kamu yararını gözetmesi gerektiğinden bahsetmiştik. GÜNDAY’a göre “...kamu yararı, tüm idari işlem ve kararlar için genel ve değişmez nitelikte bir amaçtır.”²⁵⁹ Bakanlar Kurulu’nun inceleme konumuzu oluşturan takdir yetkisini kullanırken kamu yararından başka bir amaç gözetmesi de bir hukuka aykırılık hali olup, idari bu durum doktrinde “yetki saptırması” olarak adlandırılmaktadır.²⁶⁰

Bundan başka, takdir yetkisinin gerekçeli olarak kullanılması gerekmektedir. GÜNDAY eserinde “Kural olarak idari işlem ve kararların gerekçeli olarak yazılmaları bir şekil şartı değildir. Bir başka anlatımla, idari işlem ve kararların dayanağını teşkil eden nedenlerin işlem ya da karar metninde belirtilmesi zorunlu değildir.” demektedir. Her ne kadar, idari işlem ve kararların gerekçeli olarak yazılmaları zorunlu değilse de, bu durum idarenin takdir yetkisini kullandığı işlemlerinde onu gerekçeli olarak işlemi tesis etmekten ya da karar almaktan muaf tutmamaktadır. Takdir yetkisi keyfi hareket etme yetkisi olmayıp, ancak hukuka uygun olarak kullanılabilir.²⁶¹ Bakanlar Kurulu, Anayasa’nın vergilendirme ile ilgili

²⁵⁹ GÜNDAY, a.g.e., s: 146

²⁶⁰ GÜNDAY, a.g.e., s: 147

²⁶¹ GÖZÜBÜYÜK, **Yönetmelik Yargı**, s: 241-242 Yazar eserinde, taban ve tavanı belirtilen para cezalarında, idarenin takdirini tabanın üstünde bir ceza için kullanırken gerekçesini belirtmek zorunda olduğunu ifade etmektedir. Bu hususa örnek olarak da Danıştay 6. Daire’nin, 19.12.1973 tarih ve 73/5052 sayılı kararını göstermektedir. (**Danıştay Dergisi**, sayı 14-15, s:294, 1974)

hükümlerinde kendisine tanınan yetkiyi kullanırken bir gerekçeye dayanmak zorunda olması, o işlemin hukuka uygunluğu açısından bir gerekliliktir.

Son olarak, yasalarda takdir yetkisinin kullanılması hususunda özel koşullar öngörülmüşse idare bunlara da uygun hareket etmelidir. Mesela, takdir yetkisinin kullanılması belli bir zaman dilimi ile sınırlanmış olabilir. Bu durumda, Bakanlar Kurulu sahip olduğu takdir yetkisi sadece o zaman dilimi içinde kullanabilecektir. Bu hususa 193 sayılı Gelir Vergisi Yasası'nda yer alan şu hüküm örnek gösterilebilir:

“Geçici Madde 25 - (Ek madde: 12/06/1987 - 3380/8 md.)

Bakanlar Kurulu, Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci Maddesinin 12 numaralı bendine göre vergiden müstesna tutulan kazançlar üzerinden, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü Maddesinin (A) fıkrasının 8 numaralı bendi gereğince yapılacak vergi tevkifatı nispetini en çok yedi yıl süre ile "0" sıfır olarak tespit etmeye yetkilidir.”

Bakanlar Kurulu bu madde uyarınca sahip olduğu takdir yetkisini sadece belirlenen süre ile sınırlı olarak kullanabilecektir.

f) Değerlendirme

Bakanlar Kurulu'nun, kendisine yasa ile tanınan takdir yetkisini, hukuk kurallarında belirtilen usul ve esaslara aykırı surette kullanması durumunda, takdir

yetkisinin hukuka aykırı kullanımı söz konusu olur. Bakanlar Kurulu'na takdir yetkisi tanınması durumunda, yapılan düzenlemenin sebebi ile konusu arasında bir orantının bulunması gerekmekte olup, aksi halde “ölçülülük ilkesi” gereği, Bakanlar Kurulu'nun düzenleyici idari işleminin, idari yargı merciince, idari işlemin sebep veya konu unsurları yönünden hukuka aykırılığı sebebiyle iptali gerekecektir.²⁶²

İdareye tanınan takdir yetkisi ile “ihtiyaca uygunluğun” veya “yerindeliğin” belirlenmesi idarenin takdirine bırakılmış olmaktadır. Yukarıda da değinildiği üzere, Bakanlar Kurulu'na inceleme konumuzu oluşturan düzenleme yetkisinin verilmesinin çok farklı sebepleri vardır. Muafiyet, istisna, indirim ve oranlarla ilgili belirlenen alt ve üst sınırlar içinde yapılan düzenlemelerin konusu enflasyon nedeniyle yıpranan maktu tutarların güncelleştirilmesi ise, Bakanlar Kurulu, bu konuda yapacağı düzenlemelerde, ihtiyaca uygunluğun veya yerindeliğin ölçütü olarak enflasyon nedeniyle tutarlarda oluşan yıpranmayı temel almalıdır. Ancak düzenleme ile ulaşılmak istenen sonuç, yani düzenlemenin konusu her zaman bu kadar somut olmayabilir. Sermaye birikiminin teşviki, istihdamı yönlendirme, ödemeler bilânçosu gibi sebeplerle hareket edildiğinde ölçütü belirlemek daha zor olmaktadır.

Anayasa'nın 73'üncü maddesinin dördüncü fıkrası gereğince Bakanlar Kurulu'na yasa ile verilen takdir yetkisinin hukuka uygun olarak kullanıldığından söz edebilmek için; bu yetkinin, dayanağını oluşturan yasa hükmünde yer alan alt ve üst sınırlar içinde kullanılmış olması yeterli olmamakta, bununla birlikte, söz konusu

²⁶² GERÇEK, a.g.e., s: 100

maddenin düzenleniş amacına, yine aynı maddenin ikinci fıkrasında yer alan vergilendirmede adalet ilkesine uygun olarak kullanılması da gerekmektedir. Bakanlar Kurulu’nun düzenleyici işlemlerinin hukuka uygunluğunun denetlenmesinde dikkate alınacak bu ölçütler, Danıştay Yedinci Daire’nin, 11.3.2003 tarih, E: 2001/4997, K: 2003/555 nolu kararında²⁶³ yer alan karşı oy gerekçesinde şu şekilde ifade edilmiştir²⁶⁴:

“Anayasanın 73’üncü maddesinin anılan son fıkra hükmü, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisinin Bakanlar Kurulu’na verilebileceğini söylemektedir. Aynı maddenin üçüncü fıkrasında, vergi resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı biçiminde anlamını bulan “verginin yasallığı ilkesi”nin bir istisnası olan bu son fıkra hükmünün amacının, ekonomik nedenlerle değerini yitiren muaflık, istisna, indirim ve oranlara yeniden eski değerinin kazandırılması olduğu, Anayasanın gerekçesinden anlaşılmaktadır.

Bu anayasal hükümlerden anlaşılabileceği üzere; Bakanlar Kurulu’na verilen yetkinin, yetki yasası ile çizilen sınırlar dışında kullanılması olanaklı değildir. Yine, aynı şekilde, yetkinin, Anayasanın 73üncü maddesinin son fıkrasının düzenleniş amacına uygun olarak kullanılması, aynı maddenin üçüncü fıkrasında öngörülen

²⁶³ <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>

²⁶⁴ KARABULUT,a.g.m., s: 130-131

yasallık ilkesinin ihlal edilmemiş sayılabilmesi için zorunludur. Ayrıca; yetkinin hukuka uygun olarak kullanıldığının söylenebilmesi, verginin anılan maddenin ilk fıkrasında gösterilen mali amacına uygun olmasına ve Hukuk Devleti'nin olmazsa olmaz koşulu olan, 'eşitlik ilkesinin' ihlal edilmemiş bulunmasına da bağlıdır."

Sonuç olarak, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisna, indirim ve oranları haricindeki konularda ya da yasanın belirttiği alt ve üst sınırlar haricinde, Bakanlar Kurulu'na değişiklik yapma yetkisinin verilmesi veya Bakanlar Kurulu'nun yasalarda belirlenen bu sınırların dışında düzenleme yapma yoluna gitmesi halinde, anayasal vergileme ilkelerine aykırı bir yetki verilmesi veya bu yetkinin kullanılması sonucu ile karşılaşılacaktır. Oysa hukuk devleti ilkesinin bir görünümü olan vergilerin yasallığı ilkesi gereğince, bu ilkedен tümüyle vazgeçilmesi anlamına gelecek biçim ve ölçülerde Bakanlar Kurulu'na yetki devri olanaklı değildir.²⁶⁵ Bu durumda ise, Anayasa'da belirtilen sınırları aşacak şekilde yetki veren yasa hükmü "iptal" müeyyidesi ile karşılaşacak olmakla beraber, bu yasal düzenlemeye dayanarak tesis edilen düzenleyici işlem de Danıştay tarafından "iptal" edilebilecektir.²⁶⁶

²⁶⁵ Danıştay Yedinci Daire'nin 4760 sayılı Yasa'nın 12'nci maddesinin 2/b bendi hükmünün Anayasa'ya aykırı olduğu iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'ne başvurduğu 29.4.2004 günlü E:2003/2595 sayılı kararı

²⁶⁶ Aynı yönde GERÇEK, a.g.m., s:119

SONUÇ

Anayasa'nın temel hak ve özgürlüklerinin güvencesi olarak hükme bağladığı vergilerin yasallığı ilkesi, vergi yükümlüleri açısından anayasal ve yasal sınırların aşılmaması güvencesini getirdiği gibi, devlete de aynı sınırlara uygun bir yasanın varlığı halinde vergilendirme yetkisini kullanma olanağı tanımaktadır.²⁶⁷

Devlet vergilendirme yetkisini kullanarak kamu giderlerinin finansmanı sağlayacak, ancak bu amaçla, yükümlülerin hak ve özgürlüklerine müdahalede bulunurken keyfi, sınırsız uygulamalara girişemeyecektir.

Bugün gelinen noktada, vergilerin yasallığı ilkesi, halkın temsilcilerinden oluşan yasama organının şekli ve maddi anlamda yasalar aracılığıyla, vergileri koymasını, kaldırmasını ve değiştirmesini gerektirmektedir.

Ne var ki, yasama sürecinin uzunluğu, ekonomik hayatın hızlı akışına ayak uydurulmasını engellemektedir. İşte bu sakıncayı gidermek amacıyla, yasama organı belirli şartlar ve sınırlar dahilinde, vergilendirme konusundaki yetkilerini yürütme organı ile paylaşmaktadır. Yürütme organı, böylece ekonomik hayata etkin müdahalelerde bulunarak, bir yandan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin yasalarının, mali yükümlülük olarak yüklediği tutarların enflasyon karşısında değerini yitirmesini engelleyerek kamu gelirlerinin

²⁶⁷ KUMRULU, a.g.m., s: 151

azalmamasını sağlamakta, diğ er yandan gelirin yeniden dağıtılması s urecinde aktif bir rol oynayarak sosyal devlet ilkesinin gereklerini yerine getirmektedir.

Bu gerek c elerle, y ur tme organına Anayasa’da doğırudan bazı yetkiler tanınmış ya da dolaylı olarak bazı yetkilerin yasalarla tanınabileceğı öngörülmüştür. Anayasa’nın 121’inci ve 122’nci maddelerinde yer alan olağanüstü yönetim usullerine ilişkin hükümlerde Bakanlar Kurulu’na vergilendirme konusunda yetki tanınmışken, 73’üncü maddenin son ve 167’inci maddenin ikinci fıkralarında ise aynı konuda yasalarla yetki tanınabileceğı öngörülmüştür.

Elbette anılan hükümler, yürütme organına, yükümlülerin temel hak ve özgürlüklerine müdahalede bulunulurken sınırsız bir yetki vermemekte, sosyal hukuk devleti ilkesi gereğı, bu yetkilerin bazı anayasal ve yasal sınırlara tabi olmasını gerekli kılmaktadır. Biz de çalışmamızda bu sınırları ortaya koymaya çalıştık.

Olağanüstü yönetim usullerine ilişkin yetkiler bir yana bırakılmak kaydıyla, vergilerin yasallığı ilkesinin istisnası niteliğinde olan ve yürütme organına vergilendirme konusunda tanınması öngörülen bu yetkilerin, en başta verilme amacına ve daha sonra sosyal devlet ve hukuk devleti ilkelerine uygun olarak kullanılması gerekmektedir. Bu yolda, yasal idare ilkesi, yasa önünde eşitlik ilkesi, temel hak ve özgürlüklerle ilişkin normlara uygunluk, vergi yasalarının geriye y r mezliğı ilkesi ve son olarak, verilen yetkilerin Anayasa Mahkemesi’nce, bu yetkiye dayanılarak tesis edilen düzenleyici ve bireysel nitelikteki işlemlerin de idari yargı mercilerince denetimi, hukuk devleti ilkesi açısından sınırları oluştururken,

mali güce göre vergilendirme ilkesi ise, sosyal devlet açısından sınırları oluşturmaktadır. Olağanüstü yönetim usullerinde ise temel hak ve özgürlüklere hangi koşullarda, ne tür ve nasıl sınırlamalar getirileceği, bu yönetim usullerine ilişkin yasalarda önceden düzenlenmiştir.

Anayasal sınırlar açısından, tanınan ya da tanınması öngörülen bu yetkilerin mutlaka Bakanlar Kurulu'na tanınması ve Bakanlar Kurulu (Olağanüstü yönetim usullerinde, Cumhurbaşkanı başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulu) tarafından kullanılması gerekmektedir. Bakanlar Kurulu'nun bu yetkilerini devretmesinde hukuka uyarlık bulunmamaktadır.

Bakanlar Kurulu'nun vergilendirme alanındaki düzenleme yetkisinin vergilerin yasallığı ilkesinin koşullu ve sınırlı bir istisnası olması sebebiyle, yetki veren yasa veya bu yasa uyarınca tesis edilen düzenleyici işlemde yer alan hükümlerin açık olmaması durumunda, norm anlamlandırılırken, vergi hukuku ilkelerini de ihlal etmeyecek biçimde istisnaların dar yorumlanacağına ilişkin kurala uygun olarak yorum yapılması gerekmektedir. Aksi halde, keyfi ve ölçsüz vergi uygulamalarına sebep olunabilir.

Anayasa Mahkemesi kararlarında, bir yandan Anayasa'nın 73'üncü maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca Bakanlar Kurulu'na tanınması öngörülen yetki geniş yorumlanmak suretiyle, yetkinin kullanım sahasını genişletilirken, diğer yandan, devlete kaynak sağlamak amacıyla da olsa, vergilendirmenin temel ilkelerinin gözetmeyen, bireylerin hak ve özgürlüklerini korumayan ve böylece

hukuki güvenliği zedeleyen yasalar iptal edilerek hukuk devleti ilkesine işlerlik kazandırılmaktadır. Öte yandan, yürütme organın takdir yetkisinin Danıştay tarafından denetiminde ise, düzenlemenin anayasal ve yasal sınırlara uygunluğu bağlamında hukuk devleti ilkesi ve sosyal devlet ilkesinin temel alındığını ifade etmek mümkündür.

Bakanlar Kurulu'na tanınacak yetkilerden, yasama yetkisinin devrine yol açacak ve vergi adaleti ile bağdaşmayacak nitelikte ölçüsüz olanlar, vergilerin yasallığı ilkesinin zedelenmesi sonucuna yol açar. Bakanlar Kurulu'na tanınan yetkilerin anayasal sınırlar dahilinde kalması, Bakanlar Kurulu tarafından da bu yetkilerin anayasal ve yasal sınırlar dahilinde kullanılması gerekmektedir.

Son dönemde çıkarılan vergi yasalarında, Bakanlar Kurulu'na tanınan yetkilerde vergilerin yasallığı ilkesinin dolanılması söz konusu olmaktadır. Bu tür yetkilerin kullanılması sonucunda, en başta yasal idare ve yasa önünde eşitlik ilkeleri olmak üzere genel anlamda hukuk devleti ilkesi ile vergilendirmede adalet ilkesi ve dolayısıyla sosyal devlet ilkesi ihlal edilebilmektedir. Unutulmamalıdır ki, vergilendirme yetkisi, aslen yasama organına ait olup, Bakanlar Kurulu'na bu konuda tanınan yetkiler istisnai niteliktedir. Bu sebeple, vergilerin yasallığı ilkesini ihlal edici yetkilerin Bakanlar Kurulu'na tanınmaması ve tanınan yetkilerin veriliş amacıyla sınırlı olarak ve anayasal vergilendirme ilkelerine uygun şekilde kullanılması tarihi kökenlere de sahip bir zorunluluktur.

KAYNAKÇA

I. KİTAPLAR

- 1) BİLİCİ, Nurettin, **Vergi hukuku (Genel Hükümler, Türk Vergi Sistemi)**, Güncellenmiş 11. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara 2005
- 2) ÇAĞAN, Nami, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1982
- 3) Danıştay Dergileri
- 4) DURAN, Lütfi, **İdare Hukuku Ders Notları**, İstanbul 1982
- 5) GERÇEK, Adnan, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2006
- 6) GEREK, Şahnaz/ AYDIN Ali Rıza; **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2005
- 7) GÖZLER, Kemal, **İdare Hukuku**, C. 1, Ekin Kitabevi, Bursa 2003
- 8) GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref, **Yönetim Hukuku**, Güncelleştirilmiş 24. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2006
- 9) GÖZÜBÜYÜK, Şeref, **Yönetimsel Yargı**, Güncelleştirilmiş 23. Bası, Turhan Kitabevi, Ekim 2005, Ankara
- 10) GÜNDAY, Metin, **İdare Hukuku**, Yenilenmiş 5. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara 2002
- 11) GÜNEŞ, Gülsen, **Verginin Yasallığı İlkesi**, Alfa Basım Yayım Dağıtım, Temmuz 1998

- 12) KIZILOT, Şükrü/ KIZILOT, Zuhale, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Gözden Geçirilmiş 11. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ekim 2006
- 13) ÖNCEL, Mualla/ KUMRULU, Ahmet/ ÇAĞAN, Nami, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş Son Değişiklikleri İşlenmiş 13. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2005
- 14) ÖZBUDUN, Ergun, **Türk Anayasa Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 8. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2004
- 15) TEZİÇ, Erdoğan, **Anayasa Hukuku (Genel Esaslar)**, Beta Yayınları, Beşinci Bası, İstanbul 1998
- 16) ULER, Yıldırım, **İdari Yargıda İptal Kararının Sonuçları**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No. 281, Sevinç Matbaası, Ankara 1970
- 17) ÜÇÖK, Coşkun/ MUMCU, Ahmet/ BOZKURT, Gülnihal, **Türk Hukuk Tarihi**, Yeniden Düzenlenip, Gözden Geçirilmiş, Ekli Dokuzuncu Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara 1999
- 18) YILMAZ, Ejder, **Hukuk Sözlüğü**, Genişletilmiş 5. Baskı, Yetkin Hukuk Yayınları, Ankara 1996

II. MAKALELER

- 1) ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz, “Türk Anayasası Açısından Vergilemenin Sınırları”, **Danıştay Dergisi, Atatürk’ün Doğumunun 100. yılı özel sayısı**
- 2) ÇAĞAN, Nami, “1982 T.C. Anayasasında Vergilendirme”, **Prof. Dr. Fadıl H. Sur’un Anısına Armağan, AÜSBF Yayınları 522**
- 3) ÇAĞAN, Nami “Türk Anayasası Açısından Vergilendirme Yetkisi”, **Anayasa Mahkemesi Yayın No: 4**, Ankara, 1984
- 4) DOĞRUSÖZ A. Bumin, “Yargı Kararlarının Işığında Vergilerin Kanuniliği Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi”, **XIII’ üncü Türkiye Maliye Sempozyumu: Anayasal Mali Düzen**, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul: Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 12, 2000
- 5) DOĞRUSÖZ, Bumin, “Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü” , **İdare Hukuku ve İlimler Dergisi**, 1985
- 6) GERÇEK, Adnan, “Vergileme Alanında Bakanlar Kurulu Kararlarının Hukuki Sınırı: ÖTV Açısından Bir İnceleme”, **Vergi Sorunları**, Yıl: 28, S: 204 (Eylül 2005)
- 7) KARABULUT, Şehnaz Gençay, Vergilendirme Konusunda Bakanlar Kuruluna Tanınan Düzenleme Yetkisi ve Yargısal Denetimi, **Danıştay ve İdari Yargı Günü 136. Yıl Sempozyumu**, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları, No: 71, Ankara 2004

- 8) KUMRULU Ahmet, Vergi Hukuku'nun Bir Kısım Anayasal Temelleri, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: XXXVI, Sayı: 1-4, Yıl: 1979
- 9) ŞENYÜZ, Doğan, “Tevkifat Kapsamının Bakanlar Kurulu Kararı ile Belirlenmesinin Yatırım İndirimi Açısından Değerlendirilmesi”, **Yaklaşım**, Yıl:7, Sayı: 83, Kasım 1999
- 10) TAŞ, Metin, “Anayasal Vergileme Normları Açısından Gelir Vergisi”, **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu: Anayasal Mali Düzen**, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul: Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 12, 2000
- 11) YILMAZ, Güneş, “Vergilerin Yasallığı İlkesi ve Bir Anayasa Mahkemesi Kararı Çerçevesinde Değerlendirmesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı:177, Haziran 2003
- 12) YILMAZOĞLU, Yunus Emre, Kantin ve Otopark İşletmeciliği İle Uğraşan İşyurtları Kurumlarının Kurumlar Vergisi Muafiyetine Eleştirel Bir Bakış, **Mali Pusula**, Yıl:4 Sayı:41 s:12

III. İNTERNET ADRESLERİ

- 1) <http://www.anayasa.gov.tr>
- 2) <http://www.danistay.gov.tr>

Özet

Yılmazoğlu, Yunus Emre, Vergilendirme Alanında Bakanlar Kurulu'na Verilen Yetkiler ve Sınırları – Yargı Kararları Işığında Bir İnceleme, Yüksek Lisans Tezi, Danışman: Prof. Dr. Ahmet G. Kumrulu, 197 s.

Vergilendirme alanında, Bakanlar Kurulu'na tanınan düzenleme yetkisinin sınırlarının tespiti, yetki veren yasanın anayasal vergileme ilkelerine uygunluğu, kullanılan yetkinin anayasal normlara, yetkinin verildiği yasal normlara ve kamu yararı ile hizmetin gereklerine uygunluğunun denetimi ve söz konusu denetim sonucunda yargı mercilerince verilmiş olan kararlar bu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır.

Vergilendirme yetkisi aslen yasama organına ait olup, yürütme organına, ekonomik hayata etkin ve hızlı müdahalelerde bulunması için vergilendirme alanında bir kısım koşullu ve sınırlı yetkiler verilmiştir. Olağanüstü yönetim usullerinde Bakanlar Kurulu'nun vergilendirme yetkisini nasıl kullanacağı, bu yönetim usullerine ilişkin yasalarda önceden düzenlenmiştir. Anayasa'nın 73'üncü maddesinin dördüncü ve 167'nci maddesinin ikinci fıkrası uyarınca vergilendirme alanındaki düzenleme yetkileri ise anayasal vergilendirme ilkelerine ve yetki veren yasa hükümlerine uygun olarak sadece Bakanlar Kurulu tarafından kullanılmalı; başta vergilerin yasallığı ilkesi olmak üzere anayasal vergilendirme ilkelerinin

dolanılması niteliğini taşıyan yetkiler yasalarla verilmemeli ve bu nitelikteki yetki kullanımlarından kaçınılmalıdır.

Abstract

Yılmazoğlu, Yunus Emre, Powers Delegated To The Council Of Ministers In The Area of Taxation and Limits Thereof – A Study In Light of Precedents-, Master's Degree Thesis, Advisor: Prof. Dr. Ahmet G. Kumrulu, 197 p.

The subject of this study is comprised of the determination of the limits of the regulatory power granted to the Council of Ministers, compliance thereof to the constitutional taxation principles, control of the exercised authority in terms of its compliance to the constitutional norms, norms of the empowering law, public interest and the requirements of the service and consequent to this control the precedents of the courts.

Originally, power of taxation belongs to the legislative body but for a fast and efficient intervention to economical life, some limited and provisory powers have been delegated. How the Council of Ministers will use the power of taxation in emergency management procedures has been envisaged in the related laws. In accordance with the fourth paragraph of Article 73 and second paragraph of Article 167 of the Constitution, regulatory power in the area of taxation should only be exercised by the Council of Ministers in conformity with the constitutional taxation principles and with the provisions of the law delegating authority. Powers that constitutes an infringement of the principle of legality of taxation and other constitutional principles should not be delegated by laws and this type of power exercising should be avoided.