

İDARENİN TAKDİR YETKİSİNİN TÜRK VERGİ HUKUKU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

*Arş. Gör. Nazlı Kübra ÇELİK**

I. GİRİŞ

Kamu Hukukunun alt dallarını oluşturan İdare ve Vergi Hukuku gerek uygulama da gerek öğretilerde yakın ilişki içerisinde olup birbirine benzeyen pek çok noktası bulunmaktadır. Ancak bu iki disiplinin benzerliklerinin yanında, bu disiplinleri katı şekilde ayıran farklılıkları da mevcuttur. İşte bu sebeple, ortaya çıkan benzerliklerin sınırları ve farklılıkların boyutlarının incelenmesi öğretilerde ilgi uyandırmıştır.

Vergi Hukukunun temel prensibini vergilendirmede kanunilik ilkesi oluşturmaktadır. Bu ilke vergilendirme konusunda idareye takdir yetkisi tanınmayacağına da başlıca göstergesidir. Vergi hukuku alanında idarenin takdir yetkisini kullanabilmesi istisnai bir nitelik taşımaktadır. İdarenin takdir yetkisi, ana hatlarının kanunla belirlendiği sınırlar çerçevesinde, idareye serbestçe hareket edebilme imkânının tanındığı, idarenin eylem ve işlemlerinde karar mekanizmalarını, sistemi sorunsuz ve seri bir şekilde sürdürmeleri adına bir serbestlik tanıyan yetkidir. Takdir yetkisi konusunda uygulamada idareye geniş bir alan sunulmaktadır. İdareye bu denli takdir yetkisi tanınırken kısıtlı da olsa Vergi idaresine de kendisine yönelen takdir yetkisi hangi ölçüde kullanılacağı ve vergi idaresinin takdir yetkisinin esaslarının düzenleme, kullanma şekilleri bu çalışmamızda incelenecektir.

II. İDARENİN TAKDİR YETKİSİ

A. İdarenin Takdir Yetkisi Kavramı

Hukuk, birçok konuda idareye uygun çözüm şeklini seçebilmesi için, koşullar dahilinde az veya geniş ölçüde serbestlik tanımaktadır. Hukukun tanıdığı bu yetkiye “takdir yetkisi” denir. Fakat idare bu takdir yetkisini işin gereğini yansıtacak şekilde kullanmak zorundadır¹. Takdir yetkisi idareye keyfi şekilde değil, işin maksadına uygun olarak hareket etme serbestisi

* Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı.

¹ Tahsin Bekir Balta, *İdare Hukuku I Genel Konular*, Ankara 1970, s. 134.

tanır. İlkenin amacı, kanuni idare ilkesi ile kamu menfaatine uygun olarak hareket serbestisini uzlaştırmaya çalışmaktır². Onar "... Sayısız ve çok çeşitli ihtiyaçlara muhtelif bulunan idareye bazı hallerde tasarrufun sebebinin veya mevzuunu veyahut icra zaman ve mekanını tayin hususunda bir serbesti, bir takdir kudret ve salahiyeti tanınabilir.....takdir salahiyetinin sahasını ve idarenin böyle hallerde muhtelif ihtimallerden ve şıklardan birini tercih edebilmesi de takdir kudreti ve salahiyetini teşkil eder; idare bu salahiyetine dayanarak kabil olan muhtelif hal tarzlarından birini seçer veyahut herhangi bir kararı alıp almamak şıklarından birini tercih eylesin, hülâsa kanunun sükkut ettiği yerlerde kendi kanaat ve düşüncelerine göre hareket eder..."³ şeklinde idarenin takdir yetkisini açıklamıştır. Gözler ise; "İdarenin belli bir konuda karar alıp almama veya birden fazla karar arasında seçim yapma imkanını idarenin takdir yetkisi" olarak tanımlamıştır⁴.

Tarih boyunca insanlar sınırsız yetkilere haiz olan hükümdarların yetkilerini sınırlandırmaya çalışmış, bu özelliklerini keyfi olarak kullanmalarının önüne geçmek isteyip, mücadele etmişlerdir. Takdir yetkisinin de günümüzdeki anlamına erişebilmesi, yargı denetimi altında olması ve belirli unsurlarının mevcut olduğunun kabulü ve yetkilerin keyfi kullanımının önüne geçilmesi de aynı mücadelenin eseridir. İdarenin yetkilerini keyfi kullanmasını önlemek amacıyla yapılan eylemler idare hukukunun gelişimini sağlamıştır⁵.

Hukuk devleti kavramı *polis devleti* düşüncesinin aksi olarak ortaya çıkmıştır. Genel manada polis devletinden kastedilen, hukuka bağlı olmayan devlet anlayışıdır. Hukuk devleti *kanun devleti* anlamına da gelmemektedir. Hukuk kavramının kanun kavramını aştığı gibi, hukuk devleti yaklaşımı da kanun devletinin üzerinde ve ötesinde yer alan bir kavramdır. Hukuk devleti anlayışından hukuki güven ortamı ve hukuki güvenliğin sağlanması, devletin hukuka uyup, karar ve işlemlerinde yargı denetimine bağlı olması anlaşılmalıdır⁶. Hukuk devletinde asıl olan tüm faaliyetlerin hukuka uygun olmasıdır.

2 Halil Kalabalık, "İdare Hukukunda Takdir Yetkisi Kavramı ve Benzer Kurumlarla Karşılaştırılması", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C: 1, S. 2, 1997, s. 207; Balta, s. 134; Ümit Süleyman Üstün, *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, Ankara 2007, s. 19; Adnan Gerçek, *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, Ankara 2006, s. 13.

3 Sıddık Sami Onar, *İdare Hukuku'nun Umumi Esasları*, İstanbul 1952, s. 299.

4 Kemal Gözler, *İdare Hukuku*, C. 1, Bursa 2003, s. 818.

5 Üstün, s. 22.

6 Bülent Tanör/ Necmi Yüzbaşıoğlu, *1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku*, İstanbul 2001, s. 99-100.

Bu yaklaşım idarenin çeşitli kurallara uymasını zorunlu kılar⁷. Anayasa Mahkemesi ise, hukuk devletini “*İnsan haklarına saygılı ve bu hakları koruyucu âdil bir hukuk düzeni kuran ve bunu devam ettirmekle kendisini yükümlü sayan, bütün işlem ve eylemleri yargı denetimine bağlı olan devlet*” olarak tanımlamaktadır⁸.

Hukuk devletinin amaçları arasında takdir yetkisini kaldırmak değil, hukuka uygun olarak kullanılması vardır. Bu yetki hukuk devleti açısından olmazsa olmaz, “sine qua non” unsurudur. Takdir yetkisi idareye hukuka aykırılık yönünde bir istisna tanımaz, aksine idarenin hukuka bağlılığını arttıran bir unsurdur. Kanun koyucu, hukuken idarenin tüm faaliyetlerini düzenleme yetkisine haiz olsa dahi, pratikte bunları tüm ayrıntıları ile düzenlemesi mümkün değildir. İdarenin tüm faaliyetlerini, detayları ile kanun koyucunun bilmesi ya da öngörmesi beklenemez. Dolayısıyla idareye belirli bir çerçeve çizmesi ve bunun kapsamında idareyi serbest bırakması, ona takdir yetkisi vermesi hukuk devleti ilkesini zedelemeyecektir⁹. Öğretide, idarenin takdir yetkisinin idari işlemin hukukiliği ile ilgili olmayıp, yerindelik sorunu ile alakalı olduğunu savunan görüş de mevcuttur. Bu görüş ile idarenin hukuka uygun olan bir işlemi takdir yetkisi ile yapmasının onu hukuka aykırı hale getirmeyeceği gibi, hukuka aykırı bir işlemin de takdir yetkisi kullanılarak hukuka uygun hale getirilemeyeceği açıklanmıştır¹⁰. Burada asıl tartışılması gerekenin hukuka uygunluk değil, işlemin yerinde olup olmadığıdır¹¹. Özetle, hukuk devleti, takdir yetkisinin kamu yararının sağlanması açısından ilerlemesini, bu ilerlemenin ise hukuki sınırlar dâhilinde, hukuka uygun olarak gerçekleşmesini amaçlar¹².

7 Ergun Özbudun, *Türk Anayasa Hukuku*, Ankara 2011, s. 123; Balta, s. 103-104; Üstün, s. 22.

8 AYM. 25.5.1976 tarih, E. 1976/1, K. 1976/28, *AMKD*, S. 14, s. 189; Ayrıca bkz. Ramazan Çağlayan, “Anayasa Mahkemesi Kararlarında Hukuk Devleti İlkesi”, *AÜEHFD*, C. II, S. 1, 75. Yıl Armağanı, Erzincan 1998, s. 41 vd.

9 Metin Günday, *İdare Hukuku*, Ankara 2002, s. 43-44; Onar, s. 297; Cemil Kaya, “İdarenin Takdir Yetkisi ve Yargısal Denetim”, *Prof. Dr. Nuri Çelik’e Armağan I*, İstanbul 2001, s. 251; Kalabalık, s. 208.

10 Gözler, s. 827.

11 Gözler, s. 827.

12 Üstün, s. 23.

B. İdareye Takdir Yetkisinin Tanınmasının Nedenleri

İdareye takdir yetkisinin tanınmasının zorunluluk olduğu hususunda öğretide bir uzlaşma söz konusudur. Günümüzde; idari faaliyetlerin günden güne artıp, teknik bilgi ve uzmanlık gerektirdiği modern toplumlarda, idarenin faaliyetlerinde ona sınırları belirli bir çerçevede serbestlik tanınmasının gerekliliğini belirtmiş, Balta ise; her kamu alanı için bir ihtiyaç olduğunu dile getirmiştir. Gözler; kamu yararının gerçekleştirilmesi için bu yetkinin tanınması gerekliliğini savunmuştur¹³.

1. Kamu Hizmeti Niteliklerinin Farklaşması

İdarenin verdiği kamu hizmetinin nitelikleri zaman içerisinde değişmekte, gelişen teknoloji ile her bir hizmet uzmanlık gerektirir hale gelmiş bulunmaktadır. Bu çerçevede idareye takdir yetkisi verilerek, daha esnek davranması sağlanarak idarenin etkinliğinin artırılması hedeflenir. İdare her zaman olaylara belirli bir açıdan bakıp sabit, kalıplaşmış kararlar almaz. Somut olayın durumunu göz önüne alarak, takdir yetkisini kullanmak sureti ile kamu yararına en uygun yolu seçip o yönde hareket edecektir¹⁴.

2. İdarenin Karşılaştığı Sorunların Artması Nedeniyle Mevzuatta Ayrıntılı Düzenleme Yapılamaması

Sosyal hayatın sürekli değişmesi sürecinde, idarenin bütün eylem ve işlemlerinin yasama organı tarafından önceden düzenlenmesini beklemek hukukun doğal mantığına aykırı gelmektedir. Hukukun sürekli kazuistik düzenlemelerde bulunması, uygulamada sorunlara yol açmaktadır. Kanun koyucunun değişen koşullara ayak uydurabilmek uğruna sürekli değişiklik yapacağını varsayarsak yasama organının işleyiş usulleri sebebi ile çalışamaz hale geleceği, sistemin iyice tıkanacağı, sağlanmak istenen faydanın en baştan amacı dışında olacağı ortaya çıkacaktır. Kanunlarla ve bunlara dayanılarak hazırlanan düzenleyici işlemlerle daha soyut ve genel düzenlemelerde bulunarak uygulamadaki tıkanıklığın önünü açması hedeflenir. İdarenin görevi, yargı organları gibi hukuku uygulamaktan ibaret olmayıp, toplumun maddi ve manevi ihtiyaçlarını en seri ve en az sorunla karşılamaktır¹⁵.

¹³ Günümüzde, s. 44; Kalabalık, s. 206; Balta, s. 135. Gözler, s. 825.

¹⁴ Gerçek, s. 17; Üstün, s. 25; Günümüzde, s. 43; Gözler, s. 825.

¹⁵ Gerçek, s. 16; Üstün, s. 25; Günümüzde, s. 43-44; Kalabalık, s. 205-207; Balta, s. 135.

III. İDARENİN TAKDİR YETKİSİNİN TÜRK VERGİ HUKUKUNDAKİ KAYNAKLARI

Vergi idaresinin sahip olduğu takdir yetkisinin temel kaynağı hiç kuşkusuz Anayasadır. Anayasanın md. 73/4 hükmünün Bakanlar Kuruluna vermiş olduğu düzenleme yetkisi, vergi idaresinin takdir yetkisi konusundaki yasal dayanağını oluşturmaktadır. Anayasanın haricinde vergi kanunlarında da takdir yetkisi tanıyan düzenlemeler bulunmaktadır. Kısaca takdir yetkisi dayanağını Anayasa ve kanunlardan almaktadır¹⁶.

A. Vergi İdaresinin Takdir Yetkisinin 1982 Anayasası Kapsamındaki Esasları

1982 tarihli T.C. Anayasası'nın hazırlık döneminde Anayasa Komisyonu "vergi ödevi" ile ilgili hükümlere "Yürütme" Bölümü'nde "Mali Yükümler", "Kamu Harcamalarının Finansmanı ve T.C. Merkez Bankası", "Vergi ve Benzeri Mali Yükümlülükler" başlıkları altında yer vermişti¹⁷. Danışma Meclisindeki görüşmeler sonucunda hüküm aynı bölümde ancak, "Mali ve İktisadi Hükümler" başlığı altında

düzenlemiştir¹⁸. Madde, Milli Güvenlik Konseyi tarafından 1961 Anayasasındaki sistematığe uygun olarak yeniden düzenlenip son halini almıştır¹⁹.

Vergi idaresi, vergilendirme hususunda Anayasaya dayanan bir takdir yetkisine sahiptir. 1982 Anayasası'nda vergilendirme 73. maddede "Siyasi Hak ve Ödevler" in düzenlendiği dördüncü bölümde, "Vergi Ödevi" başlığı altında düzenlenmiştir. AY. md. 73/son'da: "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin*

¹⁶ Üstün, s. 57.

¹⁷ Gülsen Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, İstanbul 2008, s. 92-93; Nihal Saban, *Vergi Hukuku*, İstanbul 2009, s. 20-21.

¹⁸ "Vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oran ve miktarlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir." şeklinde bir düzenleme yapılarak vergi idaresine ilişkin takdir yetkisi düzenlenmiştir.

¹⁹ Nami Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, İstanbul 1982, s. 272; Saban, s. 20; Güneş, s. 94-95; Üstün, Dipnot 202, s.61; "Doktrinde Çağan, maddenin başlığının "Vergi Ödevi" olması eleştirilmektedir. Başlık konuyu sadece yükümlüler yönünden kapsamaktadır, oysa madde de devlete yönelik olarak mali güce göre vergilendirme, vergilerin kanuniliği ilkeleri ile yetki devrine ilişkin hükümler de yer almaktadır. Maddenin başlığının 'Vergilendirme' olarak değiştirilmesinin madde içeriğine daha uygun olacağı savunmaktadır.", "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme" *AÜHFD*, C. XXXVII, S. 1-4, 1980, s.129-151. Benzer görüş için, Saban, s.19 vd.

hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içerisinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.” hükmü sayesinde, vergi idaresi dayanağı Anayasa olan takdir yetkisine erişmektedir.

1. Vergi İdaresinin Mali Yükümlülüklerdeki Takdir Yetkisi

Bakanlar Kurulu’nun, belirli sınırlar dahilinde “*benzeri mali yükümlülükler konusunda*” da takdir yetkisi vardır. Benzeri mali yükümlülükler kapsamına nelerin girdiğini anlatan bir tanım mevcut olmasa da bu kavramı çok geniş yorumlamamak gerekir. Maddedeki “*benzeri*” kelimesinin sınırlayıcı ve dar yorumlanması gerekir. Vergi, resim, harç olmayıp da bunlara benzeyen her mali yükümlülüğü “*benzeri mali yükümlülük*” tanımı içerisine sokmak doğru değildir. Yanıltıcı olan Anayasada yer alan “*benzeri mali yükümlülük*” kavramıdır. Bunun yerine karışıklığa yol açmayacak başka bir terim kullanılmalıdır. Benzeri mali yükümlülük kavramı kendine has, belirli unsurları olan bir kavram olarak kabul edilmelidir²⁰. Anayasa Mahkemesi bir kararında, “*kişilerden, kimi kamu hizmetleri karşılığında ya da bir hizmet karşılığı olmaksızın kamu gücüne dayanılarak alınan paralar*” şeklinde benzeri mali yükümlülükleri tanımlamıştır. Bunların ortak özelliği olarak, kamu günce dayanma suretiyle tek taraflı iradeyle salınmaları ve gerektiğinde zorla alınmaları, bir yasayla konulmaları olarak göstermiştir²¹. Benzeri mali yükümlülük kavramı ile parafiskalite, parafiskal gelirler kavramı benzerlik göstermektedir²². Ancak bu kavram benzeri mali yükümlülük kavramından

²⁰ Funda Başaran, “Anayasa Temelinde ‘Benzeri Mali Yükümlülük’ Kavramı”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 118, Temmuz 1998, s. 116-117.

²¹ AYM. 14.02.1991 tarih, E. 1990/18, K. 1991/4, sayılı Kararı RG. 8.05.1991/20865.

²² *Parafiskal Gelirler: Vergi, resim, harç ve şerefiyelere göre bir dereceye kadar yeni bir kamu geliri çeşidi olan parafiskal (vergi benzeri) gelirler M. Duverger’in tanımına göre ‘İktisadi ve kamu ya da yarı kamu kuruluşlarının bağımsız olarak finansmanlarını karşılamak amacıyla, bunların hizmetlerinden faydalanan kimselerden alınan gelirlerdir.’ Parafiskal gelirler özel kanunlara dayanan özel bir yükümlülük sonucu elde edilirler. Bu yükümlülüklerin vergiye benzemeleri kanunla konulmuş olmaları ve zora dayanarak elde edilmeleridir. Vergiden ayrılan en önemli özelliği ise ‘Genel Bütçe’ içinde yer almayıp, aksine bir iktisadi ve sosyal amaca karşılık olarak bütçe dışında kurulup yönetilmelerine özellikle dikkat olunan kurumlarda toplanmalarıdır. Kamu idareleri dışındaki tüzel kişilerle, iktisadi, sosyal ve mesleki kuruluş şeklinde olabilen bu kurumlara ödemede bulunanların, bu ödeme karşılığında bir çıkar elde etmesi gerekmektedir. Memleketimizde özel kanunlarla kurulmuş olan Ticaret, Sanayi ve Ticaret Odalarına, Ticaret Borsalarına, Barolara kayıtlı meslek sahiplerinin ödemiş oldukları kaydiye ücretleri, aidatlar, mesleki parafiskal gelirlerin; Sosyal Güvenlik Kurumu’nun teshil ettikleri emekli kesenekleri ile sigorta primleri sosyal parafiskal gelirlere örnektir. Nihat, Edizdoğan; Kamu Maliyesi, Bursa, 2007, s.125-126. Ayrıca Bknz: Parafiskalite, Abdurrahman Akdoğan, Kamu Maliyesi, Ankara 2007, s. 417-418.*

daha dar bir mahiyettedir. Benzeri mali yükümlülük, belirlenebilir nitelikteki, grup bağlantılı olarak gösterilmektedir. Aslolan bu yükümlülükle elde edilen gelirin bu alanda yükümlendirilen grubun menfaatine kullanılmasıdır. Ancak; bu bir zorunluluk değildir²³. AY. md. 73'ün vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükleri bir arada sayması ile bu grubun dışında kalan yükümlülüklerde ilgili maddedeki sınırlamalara yer verilmeyecektir²⁴.

AY. md. 73/4'de Bakanlar Kurulu takdir yetkisi konusunda yetkili kılınmıştır. Bu yetkinin devri söz konusu değildir, sadece Bakanlar Kurulu tarafından kullanılabilir. Bakanlar Kurulu haiz olduğu bu yetkiyi ne başka bir makama devredebilir ne de -kanunla dahi olsa- başka makam tarafından kullanılmasına izin verebilir. Böyle bir uygulamaya gidilmesi AY. md. 73'e aykırılık teşkil edecektir. Bunun bir istisnası Maliye Bakanlığının 25 Sıra No' lu Genel Tebliğinde mevcut olup, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununu tarifelerinde yer alan maktu vergi miktarlarının da yeniden derlemeye ilişkin artışların Maliye Bakanlığı tarafından belirlenebileceği yönündeki düzenlemeyi barındırmaktadır²⁵.

AY. md. 73/4'de düzenlenen takdir yetkisi sınırsız değildir. Bu yetki ancak kanunda belirtilen aşağı yukarı hadler içerisinde kullanılabilir. Ancak yetkinin kullanılabilmesi için önceden kanunla bütün unsurların düzenlendiği bir vergi bulunmalıdır. Tekrar, kanunla olmak şartıyla, bu unsurlar açısından hadleri üzerinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna verilmelidir.

Vergiyle ilgili ana unsurların, vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince kanunla düzenlenmesi gerekir. Vergilendirme işleminin temel öğeleri olan verginin konusu, vergiyi doğuran olay, vergi yükümlüsü, matrahın mutlaka kanunla düzenlenmeleri gerekir²⁶. Aksi yöndeki bir uygulama vergilendirme işlemlerinde keyfiyete sebebiyet verecektir.

Vergilerin kanuniliği ile kastedilen, maddi anlamdaki vergi kanunlarıdır. Bütçe kanunları süreli, her yıl yenilenen, şekli kanunlar olmakla birlikte²⁷, bütçe kanunları ile diğer maddi anlamdaki kanunlar arasında birbirlerini

23 Mualla Öncel/ Ahmet Kumrulu/ Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, Ankara 2010, s. 53.

24 Üstün, s. 62.

25 RG. 16.12.2005 S. 26025; Üstün, s.63.

26 Güneş, s.122-125; Akdoğan, s.145-147; Çağan,145-147.

27 Akdoğan, s. 315; Kürşat G. Yerlikaya, "Bütçe kanunları ile Vergi Kanunlarında Düzenleme Yapılması", e-akademi, <http://www.e-akademi.org/makaleler/gkyerlikaya-1.htm> (E.T 29.12.2011).

ikame edecek şekilde düzenleme yapılamaz²⁸. Bütçe Kanununda, bütçe ile ilgili düzenlemenin haricinde, vergi ile alakalı düzenlemenin bulunması AY. md. 73'e aykırılık teşkil edecektir. Bu durum aynı zamanda AY. md. 161/4'de yer alan bütçe kanununa, bütçe ile ilgili hükümler dışında hiçbir hüküm konulamayacağı yönündeki düzenlemeye de aykırılık oluşturacaktır²⁹. Ancak, 1990'daki Bütçe Kanunu'nda hayat standartlarıyla ilgili bir düzenleme yapılmış, bu hükümler AYM. tarafından iptal edilmiştir³⁰. Bütçe kanunlarında zaman zaman bu tarz düzenlemelere rastlanmaktadır³¹.

Bakanlar Kuruluna tanınacak olan takdir yetkisinin Anayasaya aykırı olmaması için bu yetkinin çerçevesinin, aşağı ve yukarı sınırlarının kanunda açık bir şekilde düzenlenmiş olması gerekmektedir. Anayasa Mahkemesi konuya ilişkin verdiği kararlarda bu hususa özen göstermektedir: "Anayasa Koyucunun, akçalı hükümlerin kanunla konulmasını buyururken keyfi ve takdiri uygulamaları önleyecek ilkelerin kanunda yer alması gerektiği yolunda bir yönerge verdiği kuşku yoktur. Kanun koyucunun yalnızca konusunu belli ederek bir vergi, resim, harç veya benzeri paranın alınmasına izin vermesi bunun kanunla konulmuş sayılması için yeterli değildir. Mali yükümlerin yükümlüleri, matrah ve oranları, tarh, tahakkuk, tahsil usulleri, müeyyideleri, zamanaşımı gibi çeşitli yönleri vardır. Bunlar kişilerin sosyal ve iktisadi durumlarını, üstelik temel haklarını etkileyecek uygulamalara yol açabilirler. Onun içindir ki kanunla düzenlenmeleri zorunludur. ... (Anayasada) mali yükümlerin yukarı ve aşağı hadlerinin, ölçü ve esaslarının, muafiyet ve istisnalarının kanunda belli edilmesine açık işaret vardır³²". Vergilendirme konusunda Bakanlar Kuruluna tanınan bu yetkiler, kişilerin güvenliklerini sağlama amacıyla bu kadar sıkı koşullara bağlanmıştır³³.

28 Tahir Erdem, "Bütçe Dışındaki Konuların Yöntem Olarak Bütçe Kanunu Çerçevesinde Yasallaştırılması Sorunu", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 200, Mayıs 2005, s. 143.

29 Erdem T. , s. 142.

30 Garip Ayaz, "Vergilerin Yasallığı İlkesi ve Anayasa Mahkemesi Kararları", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 181, Eylül 1996, s. 67-68; AYM. 28.6.1990 tarih, E. 1990/6, K. 1990/17, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/amk1990-6.htm> .

31 Ersan Öz, "Vergilendirme de Kanunilik İlkesi ve Bütçe Kanunları", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.201, Haziran 2005, s. 147; 2003 ve 2005 yıllarında istihdama yönelik düzenlemelerle, kanuni faiz oranlarına ilişkin düzenlemeler Bütçe Kanunlarında yapılmış, 2003 yılındaki düzenlemeler AYM. tarafından bu düzenlemelerin Bütçe Kanunlarında değil, olağan kanunlarda yapılması gerekçesiyle iptal etmiştir, Erdem T. , s. 145-147.

32 AYM. , 26.6.1996 tarih, E.1996/5, K.1996/26, RG. 30.06.2001/24448 (<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/amk/iptaldava/mlinklist-m.htm>).

33 Üstün, s. 66; Balta, s. 197; Çağan, s. 101.

2. Vergi İdaresinin Şekli Yükümlülüklerdeki Takdir Yetkisi

Vergi ödevi mahiyetinde sadece kamusal bir borç-alacak ilişkisini değil aynı zamanda usule yönelik bir kısım özellikler de barındırmaktadır³⁴. Geniş manadaki ödev ilişkisi içerisindeki şekli yükümlülükleri; defter tutma, bildirimde bulunma, belge düzenleme, belgeleri saklama vb. gibi örneklendirilebilir. Vergilerin kanuniliği ilkesi vergi alacağının unsurlarının kanunla konulmasının yanında vergiden doğan usul ilişkilerinin, şekli yükümlülüklerin de kanunla düzenlenmesini amaçlar³⁵.

Anayasa md. 73/4 'de şekli yükümlülükler açısından vergi idaresine herhangi bir takdir yetkisinin tanınıp tanınmadığı konusunda açık bir hüküm bulunmamaktadır. İlgili fıkra maddi vergi borcuna ilişkin konuları düzenlemiştir. Vergi mükellefleri, vergi borçları haricinde, bu borçlarını ödeyebilmek için çeşitli masraflar yapmaktadırlar (muhasabe ücreti, belge basım parası vb.). Mükelleflerin yapmış oldukları bu masraflar mali yükümlülük kapsamına alındığında yapılan masraflar artacaktır. Vergi idaresinin, mükelleflere mali külfet yükleyecek değişiklikleri yapabilmesi olanak dâhilinde değildir³⁶.

Şekli yükümlülükler tasnif edildiğinde; asli ve tali olmak üzere ikiye ayırmak mümkündür. Asli şekli yükümlülükler; kişilere ek mali yükümlülük getirip temel esaslarının kanunla düzenlendiği yükümlülüklerdir. Bunlara örnek olarak, tutulacak olan defterlerin belirlenmesi, tasdiki, muhafaza mecburiyeti gibi konular gösterilebilir. Tali şekli yükümlülüklerse; vergi uygulamasını kolaylaştırıcı nitelikte olup, kanunla düzenlenmesi gerekmeyen, mükellefe ek mali yükümlülük getirmeyen uygulamadır. Kanunla vergi idaresine tali şekli yükümlülükler konusunda yetki verilebilir. Bunlara örnek olarak, defter ve belgelerin mahiyetlerinin, içerecekleri konuların belirlenmesi ve ibraz mecburiyetinin getirilmesi gösterilebilir³⁷.

3. Vergi İdaresinin Vergilendirme Usul ve Esasları ile Bazı Vergilendirme Ölçülerindeki Takdir Yetkisi

Kanun koyucunun her konuda çok ayrıntılı düzenleme yapamaması, vergi idaresine takdir yetkisi tanınmasının başlıca nedenini oluşturmaktadır. Yasama organının hem çalışma usulleri ve yapısı hem de bu konunun uz-

34 Balta, s.197; Çağan, s.101.

35 Öncel/ Kumurulu/ Çağan, s. 72; Üstün, s. 67-68; Çağan, s.100-101; Güneş, s. 127.

36 Üstün, s. 68.

37 Üstün, s. 68.

manlık alanına girmemesi, düzenleme yapılacak hususların teknik konuları içermesi de³⁸ ayrıca takdir yetkisi tanınmasına dayanak oluşturmaktadır. Teknik konuların ve bunların detaylarının vergi idaresi tarafından düzenlenmesi gerektiği de bu nedenle ortaya çıkmaktadır.

Uygulamaya yönelik teknik hususların düzenlenmesi bakımından takdir yetkisinin kapsamına, vergilendirme usul ve esasları ile bazı vergilendirme ölçülerine dair düzenlemeler girmektedir. İdarenin takdir yetkisinin özünü, idarenin uzmanlığını gerektiren konularda, esaslı düzenlemenin kanun ile yapıp sonrasında idareye takdir yetkisi verilmesi oluşturur. Bu konular açıklayıcı, yol gösterici nitelikte olduğundan, idarece mali külfet getirici değişiklik yapılması mümkün değildir.

Özetle; ayrımı ve teknik uzmanlığı gerektiren konuları tanımlarsak, “Ayrımı, teknik ve uzmanlığa ilişkin konular, kanunlarla düzenlenmesi son derecede zor olan, kanunları ve diğer üst hukuk normlarını açıklayıcı, herhangi bir mali yükümlülük getirmeyen, uygulamaya yön verici ve onu aydınlatıcı özelliğe sahip, tali nitelikli konulardır³⁹.”

B. Vergi İdaresinin Anayasa'nın Md. 167/2 Kapsamındaki Takdir Yetkisi

Anayasanın vergi idaresine takdir yetkisi tanıyan bir diğer hüküm ise madde 167/2 'de düzenlenmiştir. Bu fıkra “*Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Bakanlar Kuruluna yetki verilebilir.*” şeklinde düzenlenmiştir.

Dış ticaret işlemlerinin esneklik, çabukluk ve gizlilik gerektirmesi nedeniyle Bakanlar Kuruluna böyle bir yetki tanınmıştır⁴⁰.

Anayasa md. 167/2'ye dayanılarak 1984 yılında 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun çıkarılmıştır⁴¹. Bu kanunun gerekçesinde “istikrar ve büyümeyi sağlamak amacıyla, Anayasa md. 167 gereğince Bakanlar Kurulunca yapılacak düzenlemelerle fon teşkili; fonun kaldırılması ve

³⁸ Onar, s. 297; Günday, s. 43-44; Kalabalık, s. 206. Gerçek, s. 16-17.

³⁹ Üstün, s. 69.

⁴⁰ Sabahattin Yürekli, “Bakanlar Kurulu'nun Vergilendirme Yetkisi”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.I S. 2, Aralık 1997, s. 291; Çağan, s. 128; Güneş, s. 173-174; Selim Kaneti, *Vergi Hukuku*, İstanbul 1989, s. 8; Çağan, s. 128.

⁴¹ RG., 15.2.1984 tarih, S. 18313.

bu konudaki esasların tespiti yoluyla, iç üretim ve ithal girdilerindeki ani fiyat yükselişlerini önlemek; bu yükselişten tüketiciyi korumak; iç ve dış ekonomik şartlar arasındaki dengeyi ekonomimiz yararına yönlendirmek ve ihracatı teşvik ederek ekonomik büyümeyi sağlamak” amacıyla çıkarıldığı açıklanmıştır⁴².

2976 sayılı Kanununun Anayasa md. 167/2’ye aykırılığı iddiasıyla ilgili olarak Anayasa Mahkemesine açılan iptal davasında; Anayasa Mahkemesi ilgili kanunu uygun bularak davayı reddetmiştir. Kararda, “...*ek mali yükümlülüklerin ‘... takibi...’ sözcüğüyle kurulacak fonların denetlenmesinin de sağlanacağını, Bakanlar Kurulu kararında denetleme mekanizmasının kurulması gerektiğini öngörmüştür. Gerçekten Bakanlar Kurulu kararı ile yapılan düzenlemede Kanun Koyucunun verdiği yetki sınırlarının aşılmamış olması, vazgeçilmez bir koşuldur. Anayasa’nın 8. maddesindeki yürütme yetki ve görevinin Anayasa ve kanunlara uygun olarak kullanılacağı ve yerine getirileceği kuralının anlamı budur.*”⁴³ şeklinde açıklanmıştır.

C. Vergi İdaresinin Olağanüstü Hallerdeki (OHAL) Takdir Yetkisi

Olağanüstü dönemlerde idareye tanınan yetkiler anayasal ve yasal düzenlemelerin sonucu olmakla birlikte, normal zamanlara kıyasla son derece geniş bir hal almaktadır⁴⁴. Bakanlar Kurulu vergilendirme alanında en geniş yetkiye olağanüstü hal dönemlerinde ulaşmaktadır⁴⁵.

Vergi hukukunu ilgilendirebilecek nitelikteki olağanüstü hal sebepleri arasında Anayasa md. 119’da düzenlenen ağır ekonomik bunalım sebebiyle, olağanüstü hal ilanıdır⁴⁶. Olağanüstü hal bu nedene dayanılarak ilan edildiğinde, amacı ekonominin düzenlenmesi ve iyileştirilmesi olmak koşuluyla vergi, para, kredi, kira, ücret ve fiyat politikalarını belirleyici, mal, sermaye ve hizmet piyasalarını yönlendirmeye yönelik önlem ve yükümlülüklerin

⁴² Anayasa Mahkemesi Kararları Dergisi, S. 21, s. 8. AYM. 11.1.1985 tarih, E. 1984/6, K.1985/1.

⁴³ AYM. 11.1.1985 tarih, E. 1984/6, K.1985/1, (<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm> 05.09.2013); Güneş; s.178.

⁴⁴ Şeref Gözübüyük, *Yönetim Hukuku*, Ankara 2005, s. 340

⁴⁵ Çağan, s. 137.

⁴⁶ AY. md. 119: *Tabii afet ve ağır ekonomik bunalım sebebiyle olağanüstü hal ilanı: Tabii afet, tehlikeli salgın hastalıklar veya ağır ekonomik bunalım hallerinde, Cumhurbaşkanı başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulu, yurdun bir veya birden fazla bölgesinde veya bütününde süresi altı ayı geçmemek üzere olağanüstü hal ilan edebilir.*

belirlenmesi, düzenlenmesi ve izlenmesi konularında Bakanlar Kurulunca, kanun hükmünde kararname çıkarılabilir⁴⁷.

Anayasa md. 121’de, md. 119 uyarınca olağanüstü hal ilan edildiğinde, vatandaşlara mal, para ve çalışma yükümlülüğü getirilebileceği, bu düzenlemelerin kanunla yapılacağı belirtilmektedir. Anayasa md. 122’de, sıkıyönetim, seferberlik ve savaş halinde, vatandaşlara yükümlülükler getirilebileceği düzenlenmiştir⁴⁸.

Olağanüstü hal kanun hükmünde kararnameleri, 1982 Anayasasının, olağanüstü dönemlerle ilgili olarak getirdiği başlıca yeniliktir⁴⁹. Normal dönemlerde düzenlenemeyen hususlar bu dönemde düzenlenebilir. Olağanüstü hal dönemlerinde vergilendirmenin temel öğelerine ilişkin düzenlemeler, Kanun Hükmünde Kararnamelerle de yapılabilecektir⁵⁰.

IV. İDARENİN TAKDİR YETKİSİNİ KULLANMA ŞEKİLLERİ

A. Anayasadan Kaynaklanan Takdir Yetkisini Kullanma Şekilleri

Anayasa’da Bakanlar Kuruluna vergilendirme hususunda takdir yetkisi tanınabileceği düzenlenmiştir; ancak Anayasa md. 73/4 ve md. 167/2’de bu takdir yetkisinin ne şekilde kullanılacağı belirtilmemiştir.

Takdir yetkisini Bakanlar Kurulu düzenleyici işlemler vasıtasıyla kullanabilir. Bu takdir yetkisine dayanılarak yapılan düzenleyici işlemler aynı zamanda vergi hukukunun kaynağını oluşturur⁵¹.

Bu kaynaklar bağlayıcılıkları ölçüsünde asli (temel), tâli (yardımcı) kaynaklar olmak üzere ikiye ayrılabilir. Yeni bir norm koyup uyulması zorunlu kurallar getiren kaynaklar asli kaynaklar olurken, mevcut hukuk kurallarındaki hükümleri açıklayıp yorumlayan kaynaklar ise tâli kaynaklar olarak tanımlanabilir⁵²

47 Gözübüyük, s. 342.

48 Güneş, s. 170 vd.; Aykut Tavşancı, “Yürütme Organının Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 189, Haziran 2004, s. 155.

49 Tanör/ Yüzbaşıoğlu, s. 402.

50 Güneş, s. 171.

51 Üstün, s. 73.

52 Sadık Kırbas, *Vergi Hukuku*, Ankara 1994, s. 34; Özhan Uluatam/ Yaşar Mehtibay, *Vergi Hukuku*, Ankara 2001, s. 35; Öncel/ Kumrulu/ Çağan, s. 13;

1. Bakanlar Kurulu Kararı

Bakanlar Kurulu, takdir yetkisinin hangi işlem türüyle kullanılacağını belli edilmediği durumlarda bu yetkisini serbestçe tayin edecektir. Anayasa-da kanun hükmünde kararnameler, tüzük ve yönetmelikler düzenlenmiştir. Öncelikle Bakanlar Kurulu kararı, genel tebliğ, genelge, genel emir, sirküler gibi düzenleyici işlemler “Adsız Kural İşlemler” olarak anılmaktadır⁵³.

Adsız kural işlem olarak geçen işlemlerden, tüzük ve yönetmeliğin unsur ve koşullarına haiz olanların geçerli işlemler olacağını kabul etmek gereklidir. Bu işlemlerin varlığı ve geçerliliği tüzük ve yönetmeliklerin unsurlarına göre değerlendirilir. Bakanlar Kurulu kararları maddi anlamda kanun niteliğine haiz olup, objektif kuralları barındırmaktadırlar⁵⁴. Anayasa gereği, Bakanlar Kuruluna vergilendirme alanında takdir yetkisi ancak kanunla verilebilir. Bakanlar Kurulu takdir yetkisini bu kanun hükümleri çerçevesinde kullanabilmektedir⁵⁵. Bakanlar Kurulu kararları, düzenleyici idari işlem sayıldığından ötürü, bu kararlara karşı açılan iptal ve tam yargı davalarına ilk derece ve temyiz mercii olarak Danıştay bakar (Dan.K. md. 2 ve 25).

2. Kanun Hükümünde Kararname

Anayasa md. 91 yasama organınca, Bakanlar Kuruluna Kanun Hükümde Kararname çıkarma yetkisinin verilebileceğini düzenlemiştir. Ancak bunun için öncelikle, çıkarılacak kararnamenin amacının, kapsamının, bu yetkinin kullanılma süresinin ve süresi içinde birden fazla kararname çıkarılıp çıkarılmayacağını açıkça gösteren bir yetki kanununun çıkarılması gerekir. Bakanlar Kurulu olağan dönemlerde kanun hükümde kararname çıkarma yetkisini doğrudan doğruya Anayasadan değil, yetki kanunundan alır⁵⁶. Kanun Hükümde Kararnamenin, idarenin bütün düzenleyici işlemleri üzerinde yer almasının nedeni kanunlarda değişiklik yapıp, bazı kanun hükümlerini yürür-

53 Tanör/ Yüzbaşıoğlu, s. 360 vd.

54 Erdoğan Teziç, *Anayasa Hukuku*, İstanbul 2007, s. 64; Üstün, s. 74.

55 <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm> DVDDGK., 9.3.1990 tarih, E. 1989/14, K.1990/26; Üstün, s. 75, dn. 252.

56 Kırbaş, s. 40; Teziç, s. 29 vd.; Tanör/ Yüzbaşıoğlu, s. 361; Özbudun, s. 248; Kaneti, s. 21.

lükten kaldırabilmesinden kaynaklanmaktadır⁵⁷. Öğretide bu işlemin, organik bakımdan yürütmenin işlemi olduğu yönünde görüşler de mevcuttur⁵⁸.

Anayasa md. 90/1’de, sıkıyönetim ve olağanüstü haller saklı kalmak üzere, Anayasa’nın ikinci kısım, birinci ve ikinci bölümde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleriyle, dördüncü bölümde yer alan siyasi haklar ve ödevlerin çoğunlukla olumsuz statü hakları niteliğinde olup buralarda yapılacak olan bir düzenlemenin, bu hakların sınırlanması sonucunu doğuracağından kanun hükmünde kararname ile düzenlenemeyeceği hüküm altına alınmıştır⁵⁹. Vergi ödevini düzenleyen Anayasa md. 73 bu sınırlama içerisine dahil olduğundan, Bakanlar Kurulunun vergiler konusunda kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi yoktur. Olağan dönem Kanun Hükmünde Kararnameleri vergi hukukunun bir kaynağını oluşturmazlar⁶⁰.

Sıkıyönetim veya olağanüstü dönemlerde çıkarılan kanun hükmünde kararnameler ile olağan dönemde çıkarılan kanun hükmünde kararnameler arasında farklılıklar mevcuttur. Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılan kanun hükmünde kararnameler için bir yetki kanununa ihtiyaç vardır. Ancak, Cumhurbaşkanı başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılan olağanüstü hal kanun hükmünde kararnamelerinde yetki kanununa ihtiyaç yoktur. Bu kararnameler yer ve süre açısından ise olağanüstü halin uygulandığı yer ve süre ile sınırlıdır. Bunun için vergi hukuku bakımından olağanüstü hal kanun hükmünde kararnameleri, olağan dönemdekilerin aksine kaynak niteliğine haizdirler, yeni norm getirdikleri için asli kaynak olarak gösterilirler⁶¹.

3. Tüzük

Anayasa ve kanunlarla genel ve soyut ilkeler getirilir, bu ilkelerin kolayca anlaşılıp gereği gibi uygulanabilmesi için ayrıntılı bir şekilde olarak somut olarak düzenlenmesi gerekir. Tüzükler açıklayıcı, yorumlayıcı nitelikte-

⁵⁷ Üstün, s. 75.

⁵⁸ Tanör/ Yüzbaşıoğlu, s. 365; Abdullah Kütükçü, “KHK’lar ve KHK’larla Yapılan Vergisel Düzenlemeler” Vergi Sorunları Dergisi, S. 139, Nisan 2000, s. 157.

⁵⁹ Özbudun, s. 250; Tanör/ Yüzbaşıoğlu, s. 362; Kırbaş, s. 40; Yusuf Karakoç, *Vergi Hukuku*, Ankara 2011, s. 94; Sadık Kırbaş, “Vergi Hukuku Yönünden Kanun Hükmünde Kararnameler”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S.29, Ocak 1984, s. 37-45.

⁶⁰ Kırbaş, s. 40; Kırbaş, Kanun Hükmünde Kararname, s.37-45; Karakoç, s.94.

⁶¹ Özbudun, s. 212 vd; Tanör/ Yüzbaşıoğlu, s. 403 vd; Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 14-15.

ki hukuk kurallarıdır, bunları çıkarmak da uygulayıcı pozisyonda ki yürütme organının görevidir⁶².

Anayasa md. 115'e göre; "Bakanlar Kurulu, kanunun uygulamasını göstermek veya emrettiği işleri belirtmek üzere, kanunlara aykırı olmamak ve Danıştay'ın incelemesinden geçirilmek şartıyla tüzükler çıkartabilir. Tüzükler, Cumhurbaşkanınca imzalanır ve kanunlar gibi yayımlanır" şeklinde düzenlenmiştir. Usul ve şekil unsuru bakımından tüzükleri, diğer düzenleyici işlemlerden ayıran esas özellik, tüzüklerin Danıştay incelemesinden geçmesi ve geçirilmediği takdirde yok sayılması şartıdır. Öğretide bu incelemenin istisnâi nitelikte olduğu kabul görmektedir⁶³.

Vergi hukuku açısından tüzükler çok başvurulmayan düzenleyici işlemlerdir. Bunun nedeni, öncelikle Anayasa md. 73 uyarınca vergiyle alakalı konuların kanunlarla düzenlenmesidir. Bunun haricindeki uygulamaya ilişkin bazı hükümler tüzüklerle düzenlenebilecektir. Ancak uygulamada gözlenen ise, tüzük çıkarılmasındaki uzun ve karmaşık method gereğince bu yola pek başvurulmamasıdır⁶⁴.

Vergi hukuku alanında bilinen örnek, Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük' dür⁶⁵.

4. Yönetmelik

Anayasa md. 124'de "Başbakanlık, bakanlıklar ve kamu tüzelkişileri, kendi görev alanını ilgilendiren kanunların ve tüzüklerin uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla, yönetmelikler çıkarabilirler. Hangi yönetmeliğin Resmi Gazetede yayınlanacağı kanunda⁶⁶ belirtilir." şeklinde düzenlenmiştir.

Yönetmelikle düzenlenen konular, tüzüklere kıyasla daha az önem arz edip, idarenin iç işlemleri ile alakalıdır. Tüzükler gibi yönetmelikler de kanuna aykırı olmadığı sürece, kanunun boş bıraktığı konuları genel kurallar koyarak düzenleyebilmektedirler, ilgililer kanuna aykırılık iddiası ile yönet-

⁶² Kırbaş, s. 42; Özbudun, s. 262; Karakoç, s. 99; Üstün, s. 77.

⁶³ Özbudun, s. 263; Teziç, s. 65; Tanör/Yüzbaşıoğlu, s. 384; Gerçek, s. 72.

⁶⁴ Kırbaş, s. 42; Çağan, s. 131; Karakoç, s. 99.

⁶⁵ RG., 15.3.1973, S. 14129.

⁶⁶ Resmi Gazete'de Yayımlanacak Olan Yönetmelikler Hakkında Kanun, RG. 1.6.1984 tarih, S. 18418

melikler hakkında Danıştay'da iptal davası açılabilir⁶⁷. Tüzüklerin aksine vergi mevzuatı ile alakalı çok sayıda yönetmelik bulunmaktadır. Düzenleyici işlemler açısından en geniş uygulama alanına yönetmelikler sahiptir. Ayrıca yönetmeliklerin tüzüklere göre daha çok tercih edilmesinin nedeni olarak Danıştay incelemesine gerek olmadan çıkarılabilmeleri ve gerektiği takdirde tek bir bakanın iradesinin yeterli olması gösterilebilir⁶⁸.

Vergi hukuku alanında gerek Maliye Bakanlığı gerekse Bakanlar Kurulu gerekli gördükleri takdirde her zaman yönetmelik çıkarabilmektedirler⁶⁹. Ancak mali konulara ilişkin hususlarda Sayıştay'ın görüşünün alınması gerekmektedir. Sayıştay Kanunu md 105 gereğince, bakanlıklar ve Sayıştay'ın denetimine giren diğer idare ve kurumlarca mali konularda düzenlenecek yönetmelikler ancak Sayıştay'ın görüşü alındıktan sonra yürürlüğe konulabilir. Sayıştay görüşünü başvurunun yapıldığı tarihten itibaren başlamak kaydıyla iki ay içerisinde bildirmek durumundadır⁷⁰.

B. Diğer İşlemlerden Kaynaklanan Takdir Yetkisini Kullanma Şekilleri

Maliye Bakanlığı ve teşkilatının sahip olduğu, vergi kanunlarıyla tanınan takdir yetkisinin içeriğini, ayrıntılar ve teknik konular oluşturmaktadır. Vergi kanunlarının karmaşık yapısı gereği, vergi idaresi zorunlu olarak yorum yapmaktadır. Ancak vergi hukukunda ortaya çıkan boşluklar, vergilerin kanuniliği ilkesinin kıyas yasağını da beraberinde getirmesi nedeniyle bu yöntemle boşluk doldurulması söz konusu olamaz. Vergi idaresi bu yetkisini açıklayıcı, yorumlayıcı şekilde kullanmaktadır, gerçek anlamdaki takdir yetkisinden söz edilmemektedir. Vergi Hukukunda yorumun sınırını kıyas oluşturmaktadır⁷¹. Özetle, vergilendirmenin temel ilkelerine, kıyas yoluyla yorum yöntemi ters düşmektedir⁷². Ancak kıyas methodunu bütünleyen, vergilendirmede keyfiliğin önüne geçen, belirlilik ilkesi, vergilendirmeye ilişkin işlemlerin açık ve anlaşılır olması gerektiğini düzenler⁷³. Vergi huku-

⁶⁷ Karakoç, s. 100.

⁶⁸ Nurettin Bilici, *Vergi Hukuku*, Ankara 2010, s. 41; Tanör/Yüzbaşıoğlu, s. 384.

⁶⁹ Kırbaş, s. 43.

⁷⁰ Karakoç, s. 100; Çağan, s. 131; Üstün, s. 79.

⁷¹ Aykut Tavşancı, "Vergilendirme Yetkisinin Anayasal Sınırları ve 1982 Anayasası", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 203, Ağustos 2005, s. 142.

⁷² Öncel/Kumrulu/Çağan, s.29; Çağan, Vergilendirme, s. 174; Güneş, s. 142.

⁷³ Çağan, Vergilendirme, s. 172-173.

kunda aslolan sayma yönteminin uygulanmasıdır. Lakin sınır aşılmadan, sayma ilkesinden uzaklaşıp takdir yetkisi kullanılabilir.

Maliye Bakanlığı yönetmeliği gerekli gördüğü an çıkartabilir. Ayrıca, vergi hukukunda idarenin takdir yetkisini kullanabilmesi için farklı enstümanlar da mevcuttur ki bunlar; genel tebliğ, genelge, özelge ve sirküler'dir.

1. Genel Tebliğler

Vergi mevzuatının açıklanması gereken kavramlar içermesi, sıklıkla değişmesi nedeniyle idarenin bu konuda ilgilileri bilgilendirmesi gerekmektedir. Maliye Bakanlığının, vergi kanunlarının açıklanması ve yorumlanmasını kapsayacak yönde çıkartmış olduğu genel nitelikli düzenleyici işlemlerdir⁷⁴. Genel tebliğler nitelikleri itibariyle, düzenleyici ve vergi kanunlarını açıklayıcı olmak üzere ikiye ayrılır.

Düzenleyici Tebliğler: Kanunların vermiş olduğu yetkiye dayanılarak Maliye Bakanlığı tarafından çıkartılır. Bu tebliğler Danıştay tarafından iptali söz konusu oluncaya değin, bağlayıcı kaynak niteliğindedir. Ancak iptal edildiklerinde kaynak olma vasıflarını yitirmektedirler. Genel tebliğlere örnek olarak, VUK md. 315'de ki amortisman oranının tespiti gösterilebilir⁷⁵. Genel tebliğ uygulamasına taşıdığı pratik yarar dolayısıyla sıkça başvurulmaktadır⁷⁶.

Vergi Kanunlarını Açıklayan Tebliğler: Bu tebliğlerin yayınlanmasındaki amaç, mükellefleri ve bakanlık teşkilatını vergi kanunlarının uygulanması konusunda bilgilendirmektir. Bu tebliğlerin mükellef açısından hukuken bağlayıcılığı yoktur, ancak bakanlık görüşü olması nedeni ile vergi idaresi bu tebliğlere uymak zorundadır, idari emir niteliği taşımaktadırlar⁷⁷.

2. Genelgeler

Genelgeler Maliye Bakanlığı'nın vergi idaresine uygulamadaki bazı hususi durumları açıklanması ve uygulamada birlik sağlanması amacıyla gönderilen yazılı emirlerdir. Genelgeler de, genel tebliğler gibi vergi idaresini bağlayıcı bir nitelik taşıırken mükellefler ve yargı organları için bağlayıcı bir

⁷⁴ Karakoç, s. 108; Şükrü Kızılot/Metin Taş, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Ankara 2010, s. 37; Osman Pehlivan, *Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*, Trabzon 2011, s. 33; Kamil Mutluer, *Vergi Genel Hukuku*, İstanbul 2008, s. 44.

⁷⁵ Kaneti, s. 24; Mutluer, s. 44; Pehlivan, s. 33; Karakoç, s. 109.

⁷⁶ Kızılot/Taş, s. 37.

⁷⁷ Kaneti, s.25; Pehlivan s. 33; Karakoç, 109; Mutluer, s. 44; Uluatam/Mehtibay, s. 42.

nitelik taşımamaktadırlar. Zira, yargı organları önlerine gelen uyuşmazlıkların çözümünde, yorum ilkelerini göz önünde bulundurarak kanun hükümlerinin ne anlam taşıdığını kendileri açığa kavuşturacaklardır. Ancak vergi idaresi bakımından uygulama birliğini sağlaması nedeniyle faydalı işlemlerdir⁷⁸.

3. Müktezalar (Özelgeler)

Mükelleflerin vergi uygulamaları açısından karışık buldukları ve açıklanmasını istedikleri konular hakkında yazılı olarak Maliye Bakanlığında yahut Bakanlığın yetkili gösterdiği makamlardan bilgi isteyebilmesine VUK md. 413'deki düzenleme ile izin verilmiştir. Mükellefin bu yöndeki başvurusuna yetkili makamların vermiş oldukları yazılı cevap mükteza (özelge)'dir. Kısaca mükteza (özelge); vergi idaresinin mükellefin kişisel başvurusu üzerine, mükellefe özel olarak yaptığı özel yazılı açıklamadır⁷⁹.

4. Sirkülerler

Vergi Usul Kanunu'nun 315 no'lu genel tebliği uyarınca, müktezalardaki belirlenen tereddütlü konuların vergi idaresi tarafından kamuoyuna duyurulmasıdır. Müktezalardan farkı, burada pek çok mükellef uygulama hususunda tereddüte düşüp Maliye Bakanlığı'na başvurmasıdır. Maliye Bakanlığının bu sorulara cevabı genel nitelikli olup muhatabı anonimdir. Sirkülerlerle, müktezalarda olduğu gibi yeni bir kural ve hüküm getirilmemekte, var olan hükümlerin yorumlanması ve uygulanması açısından yol gösterilmektedir. Sirkülerlerin yargı organları ve mükellefler açısından bağlayıcılıkları yoktur, dolayısıyla bunlar hakkında doğrudan iptal davası açılmayacaktır⁸⁰.

V. SONUÇ

İdare eylem ve işlemlerini yerine getirirken devletin kendisine tanıdığı yetkiyi kullanmaktadır. İdarenin eylem ve işlemlerinde uygulanacak olan methodlar kanunla belirlenmiştir. Böylece idarenin eylem ve işlemlerinde istikrar ve düzen sağlanmıştır. Fakat gelişen teknoloji ve kamu hizmetlerinin çok yönlü bir hal alması, kanun koyucunun bu eylem ve işlemlere yönelik her faaliyeti yasa ile düzenlemesini imkansız hale getirmiştir. Bu çerçevede idareye eylem ve işlemlerini daha sorunsuz ve seri şekilde ilerletmesi adına

⁷⁸ Kaneti, s. 27; Kızılot/Taş, s. 38; Karakoç, s. 109.

⁷⁹ Kızılot/Taş, s. 38; Pehlivan, s. 33; Karakoç, s. 110; Üstün, s. 83.

⁸⁰ Karakoç, s. 111; Kızılot/Taş, s. 37; Pehlivan, s. 33; Bilici, s. 42.

takdir yetkisi kullanması adeta zorunluluk haline gelmiştir. İdarenin bu takdir yetkisini kullanabilmesi ancak yetkinin kanunla tanınması ile mümkündür. Her ne şartla olursa olsun idarenin eylem ve işlemlerinde hukuk devletinin temel gerekliliği olan “kanunilik ilkesi” ne göre hareket etmesi, her hareketin temelinde bu ilkenin yatması gerekmektedir.

İdarenin takdir yetkisini kullanacağı işlem, hukuk sisteminde bireysel ya da genel düzenleyici işlem olup bu yönde sonuç doğurabilir. İdare yetkisini bu işlemlerde kullanırken akıl olmalı, yerindelik ve ölçülülük esaslarına uymalıdır. Aksi halde idareye sınırsız takdir yetkisi tanınması idarenin uygulamalarında keyfiliğe sebep olacaktır. Bu keyfiyetin bir yansıması olarak da toplumun huzurunun bozulacağı gerçeği ortaya çıkacaktır. İdarenin bir diğer temel amacı toplum huzurunu da tesis etmek olduğundan kendi eylem ve işlemleri ile bu hususu bozması, adeta bir taraftan yaparken bir taraftan yıkması idareden beklenen bir davranış değildir.

İdarenin takdir yetkisini kullanacağı alanlardan bir tanesi de vergilendirmedir. Vergi hukukunda mükelleflere vergilendirme işlemi ile mali yükümlülük getirdiğinden bu işlemlerde keyfilik önüne geçilmesi adına vazgeçilmez olan ilke “kanunilik ilkesi” dir. Ancak vergi hukukunda da idareye takdir yetkisinin tanındığı alanlar mevcuttur. Bunlar içerisinde idareye verilen düzenleyici işlem yapma yetkisi kapsamına Kanun Hükmünde Kararnemeler, Bakanlar Kurulu Kararları, Tüzük, Yönetmelik, Genel Tebliğ, Mukteza, Sirkülerler gösterilebilir.

Bunlarla beraber, idarenin takdir yetkisine dayanarak gerçekleştirmiş olduğu işlemlerde hukuka aykırılığın bulunup bulunmadığı açısından yargısal denetime tabi tutulacaktır. Takdir yetkisinin hukuka aykırılık oluşturacak şekilde kullanıldığı yargı organlarınca tespit edildiğinde, idari işlemlerin iptali ve idarenin sebep olduğu zararın tazmini yönünde karar verilecektir.

İdarenin topluma daha iyi hizmet verebilmek adına kamusal hizmet ağının çok geniş olduğu bilinen bir gerçektir. Kanaatimce de; idare, vergi hukuku alanında bu denli geniş bir alana hizmet sağlarken, eylem ve işlemlerinin daha seri ve sorunsuz ilerleyebilmesi için, başta Anayasa olmak üzere kanunlarda belirlenen sınırlara ve ölçülere uyarak, sınırları içerisinde takdir yetkisini kullanması zorunluluk halini almıştır.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN**, Abdurrahman; *Kamu Maliyesi*, Ankara 2007.
- AYAZ**, Garip; “Vergilerin Yasallığı İlkesi ve Anayasa Mahkemesi Kararları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 181, Eylül 1996.
- AYAZ**, Garip; “Vergilerin Yasallığı İlkesi ve Anayasa Mahkemesi Kararları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 181, Eylül 1996.
- BALTA**, Tahsin Bekir; *İdare Hukuku I Genel Konular*, Ankara 1970.
- BAŞARAN**, Funda; “Anayasa Temelinde ‘Benzeri Mali Yükümlülük’ Kavramı”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S.118, Temmuz 1998.
- BİLİCİ**, Nurettin; *Vergi Hukuku*, Ankara 2010.
- ÇAĞAN**, Nami; *Vergilendirme Yetkisi*, İstanbul 1982.
- ÇAĞAN**, Nami; “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme” *AÜHFD*, C. XXXVII, S. 1-4, 1980, s.129-151.
- ÇAĞLAYAN**, Ramazan; “Anayasa Mahkemesi Kararlarında Hukuk Devleti İlkesi”, *AÜEHFD*, C. II, S. 1, 75. Yıl Armağanı, Erzincan 1998.
- EDİZDOĞAN**, Nihat; *Kamu Maliyesi*, Bursa, 2007.
- ERDEM**, Tahir; “Bütçe Dışındaki Konuların Yöntem Olarak Bütçe Kanunu Çerçevesinde Yasallaştırılması Sorunu”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 200, Mayıs 2005.
- GERÇEK**, Adnan; *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, Ankara 2006.
- GÖZLER**, Kemal; *İdare Hukuku*, C. 1, Bursa 2003.
- GÖZÜBÜYÜK**, Şeref; *Yönetim Hukuku*, Ankara 2005.
- GÜNDAY**, Metin; *İdare Hukuku*, Ankara 2002.
- GÜNEŞ**, Gülşen; *Verginin Yasallığı İlkesi*, İstanbul 2008.
- KALABALIK**, Halil; “İdare Hukukunda Takdir Yetkisi Kavramı ve Benzer Kurumlarla Karşılaştırılması”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C: 1, S. 2, 1997.
- KANETİ**, Selim; *Vergi Hukuku*, İstanbul 1989.
- KARAKOÇ**, Yusuf; *Vergi Hukuku*, Ankara 2011.
- KAYA**, Cemil; “İdarenin Takdir Yetkisi ve Yargısal Denetim”, *Prof. Dr. Nuri Çelik’e Armağan I*, İstanbul 2001.
- KIRBAŞ**, Sadık; *Vergi Hukuku*, Ankara 1994.

KIRBAŞ, Sadık; “Vergi Hukuku Yönünden Kanun Hükmünde Kararnameler”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S.29, Ocak 1984, s.37-45. (Kanun Hükmünde Kararname)

KIZILOĞ, Şükrü / **TAŞ**, Metin; *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Ankara 2010.

KÜTÜKÇÜ, Abdullah; “KHK’lar ve KHK2larla Yapılan Vergisel Düzenlemeler” *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 139, Nisan 2000, s. 156-164.

ONAR, Sıddık Sami; *İdare Hukuku’nun Umumi Esasları*, İstanbul 1952.

ÖNCEL, Mualla/ **KUMRULU**, Ahmet/ **ÇAĞAN**, Nami ; *Vergi Hukuku*, Ankara 2010.

ÖZ, Ersan; “Vergilendirme de Kanunilik İlkesi ve Bütçe Kanunları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S.201, Haziran 2005.

ÖZBUDUN, Ergun; *Türk Anayasa Hukuku*, Ankara 2011.

PEHLİVAN, Osman; *Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*, Trabzon 2011.

SABAN, Nihal; *Vergi Hukuku*, İstanbul 2009.

TANÖR, Bülent / **YÜZBAŞIOĞLU**, Necmi; *1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku*, İstanbul 2001.

TAVŞANCI, Aykut; “Vergilendirme Yetkisinin Anayasal Sınırları ve 1982 Anayasası” *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 203, Ağustos 2005.

TAVŞANCI, Aykut; “Yürütme Organının Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 189, Haziran 2004.

TEZİÇ, Erdoğan; *Anayasa Hukuku*, İstanbul 2007.

ULUATAM, Özhan / **MEHTİBAY**, Yaşar; *Vergi Hukuku*, Ankara 2001.

ÜSTÜN, Ümit Süleyman; *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, Ankara 2007.

YERLİKAYA, Kürşat G.; “Bütçe kanunları ile Vergi Kanunlarında Düzenleme Yapılması”, *e-akademi*, <http://www.e-akademi.org/makaleler/gkyerlikaya-1.htm> (29.12.2011).

YÜREKLİ, Sabahattin; “Bakanlar Kurulu’nun Vergilendirme Yetkisi”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.I S. 2, Aralık 1997.