

OLAĞANÜSTÜ YÖNETİM USULLERİNDE VERGİLENDİRME YETKİSİNİN HUKUKİ SINIRLARI VE CUMHURBAŞKANLIĞI KARARNAMELERİ

Elif YILMAZ FURTUNA*

ÖZ

Devletin mali egemenliğinden olan vergilendirme yetkisi, çeşitli sınırlara tabidir. Bu sınırlar, temel hak ve hürriyetlerin güvencesini oluşturmaktadır. Çalışmanın konusu vergilendirme yetkisinin hukuki sınırları ve sınırların olağanüstü hâl rejimlerindeki görünümüdür. Bu doğrultuda olağanüstü yönetim usulleri, 1982 Anayasası'nın ilk düzenleme şekli ve 2017 yılında yapılan Anayasa değişikliğinden sonraki hâliyle mukayeseli şekilde incelenecek, vergilendirme yetkisinin iç hukuktaki sınırları, hukuk devleti ilkesi ve bağlantılı olduğu ilkeler bazında anlatılacaktır. Söz konusu ilkelerin olağanüstü yönetim usullerindeki etkinliği ele alınacak, bu kapsamda Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin ve kanun hükmünde kararnamelerin bir değerlendirmesi yapılacaktır. "Olağanüstü hâl düzenlemeleri vergilendirme yetkisi sınırları içerisinde hangi konumda bulunmaktadır?", "olağanüstü hâl dönemlerinde bu yetkinin kullanılmasına karşın kişilerin başvurabilecekleri hukuki mekanizmalar nelerdir?" sorularına cevap aranacaktır.

Anahtar Kelimeler: Olağanüstü Hâl, Vergilendirme Yetkisi, Olağanüstü Yönetim Usulleri, Vergilendirme Yetkisinin Hukuki Sınırları, Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi

THE LEGAL LIMITS OF TAX-RAISING POWER IN EXTRAORDINARY ADMINISTRATION PROCEDURES AND PRESIDENTIAL DECREE

ABSTRACT

Tax-raising power, which is in the monetary sovereignty of the state, is subject to various limits. These limits constitute the guarantee of fundamental rights and freedoms. The subject of study is the legal limits of tax-raising power and the appearance of these limits in state of emergency regimes. In this regard, the state

* **Dr. Öğr. Üyesi**, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi/ANKARA, e-posta: elif.yilmaz@hbv.edu.tr.

ORCID: 0000-0003-3087-2988

DOI : 10.34246/ahbvuhfd.979180

Yayın Kuruluna Ulaştığı Tarih : 15/06/2021

Yayınlanmasının Uygun Görüldüğü Tarih: 13/07/2021

of emergency regimes will be examined comparatively with the first regulation of the 1982 Constitution and the new version after the Constitutional amendment made in 2017, the limits of tax-raising power in domestic law will be explained in the terms of the rule of law principle and its related principles. The effectiveness of these principles in extraordinary administration procedures will be considered, in this context an assessment of Presidential decrees and statutory decrees will be made. What is the state of emergency regulations, within the limits of tax-raising power? What are people can take legal actions if the use of this power? Answers to these questions will be sought.

Keywords: *State Of Emergency, Tax-raising Power, Extraordinary Administration Procedures, The Legal Limits Of Tax-raising Power, Presidential Decree.*

GİRİŞ

Sosyolojik, iktisadi, siyasi pek çok sebeple bütün demokratik sistemlerde; doğal afet, savaş, ayaklanma, salgın hastalık ve ağır ekonomik bunalım gibi aniden ortaya çıkan, geçici nitelik taşıyan, devletin varlığına ve/veya kamu düzenine karşı ciddi bir tehdit oluşturan beşerî ya da doğa kaynaklı olağanüstü koşullar ortaya çıkabilmektedir¹. Bu olağandışı durumlarda devletin olağan anayasal sistem içerisinde hareket ederek oluşan tehlikeyi bertaraf etmesi ise son derece güçtür. Topluma hukuk dışı güçlerin egemen olmasının önüne geçebilmek² ve kendi varlığını, bekasını ve kamu düzenini korumak adına devletin mevcut anayasal sistemin dışına çıkması, olağanüstü yönetim usulleri olarak adlandırılan özel yönetim usullerine geçmesi kaçınılmaz hale gelmektedir³.

Bütün bu ihtimaller doğrultusunda belirtmek gerekir ki; anayasaya göre olağanüstü hâllerde devreye girmesi veya işlerlik kazanması, olağanüstü yönetim usullerini hukuk dışı yapmaz; hukuk dairesinde hareket etme zorunluluğu devam ettiği için olağanüstü yönetim usulleri tamamen hukuki⁴

¹ Kemal Gözler, *Anayasa Hukukunun Genel Esasları Ders Kitabı*, 4. Baskı, Ekin Yayınevi, 2013, s. 378.

² Rona Aybay, “Olağanüstü Hâller ve İnsan Hakları” (I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi, Ankara, Mayıs 1990), s. 461.

³ Şahin Altuğ, “Olağanüstü Hâl Kanun Hükmünde Kararnameleri ve Onların Yargısal Denetimi”, 2014, (48), *Adalet Dergisi*, s. 3.

⁴ Hayati Aybay, *Türkiye’de ve Yabancı Ülkelerde Olağanüstü Hâl Rejimlerinde Kamu*

yönetim usulleridir. Dayanağı Anayasa olan olağanüstü yönetim usulleri, anayasal düzeni savunmak için vardır⁵ ve bu dönemlerde idare dâhil tüm devlet organlarının Anayasanın çizdiği yetkiler çerçevesinde hareket etmesi zorunludur. Çünkü hukuk devletinde yönetim hiçbir zaman hukuk dışı ve keyfi olamaz. Bu durum vergi hukuku açısından da geçerlidir. Dolayısıyla olağanüstü dönemlerde dahi vergilendirme yetkisinin kullanımı bakımından uyulması icap eden hukuki sınırlar mevcuttur. Ancak belirtmek gerekir ki bu hukuki sınırların tespitinin sadece olağanüstü hâl usulünün ismini belirleme konumunda kalması; uygulamada, olağanüstü hâl usullerinin içerik konusunda hukuki sınırların aşılmasına neden olacak; bu ise hukuk sistemi açısından sorunlar doğurabilecektir. Bu bağlamda mülkiyet hakkını temelden etkileyen vergilendirme işlemleri, olağanüstü dönemlerde olumsuz etkilere yol açabilmektedir. Bu durumda Anayasanın izin verdiği ve devletin vergilendirme yetkisi sınırlarını genişleten olağanüstü hâl uygulaması ve yine anayasal bir hak olan mülkiyet hakkının çatışması sonucuna kadar götürecektir önemli sorunlara neden olacaktır.

Bu çalışmada olağanüstü hâl dönemlerinde oluşacak vergilendirme yetkisindeki hukuki sınırları değerlendirerek; 2017 Anayasa değişikliği öncesi ve sonrası dönemler karşılaştırmalı olarak incelenecektir. Çalışmada hem bu değişiklik öncesi ve sonrası vergilendirme yetkisinin sınırları ifade edilecek hem de kullanılan bu yetkiye karşı hak arama hürriyeti açısından bir değerlendirme yapılacaktır. Bu noktada devletin olağanüstü hâl dönemlerinde vergilendirme yetkisindeki hukuki sınırların genişlemesi bağlamında hem yetkilerini belirlemek hem de bu yetkilerin kullanımına karşı hak arama hürriyeti açısından bir değerlendirme yapmak önem taşımaktadır.

Sonuç olarak vergilendirme yetkisi olağan hâl şartları içerisinde dahi mülkiyet hakkına müdahale kapsamında iken olağanüstü hâl dönemlerinde genişleyen sınırları ile hukuki bağlamda incelenmeye değer bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu çalışmada öncelikle vergilendirme yetkisinin sınırlarını oluşturan ilkeler ifade edilip; olağan dönem vergilendirme yetkisi sınırlarını aşan olağanüstü hâl düzenlemelerinin bu yetkinin sınırları içerisinde bulunduğu konum ve bu yetkinin kullanılmasına karşı kişilerin başvurabilecekleri hukuki mekanizmalar ifade edilmeye çalışılacaktır.

Hürriyetlerinin Sınırlanması (1961 Anayasa Rejimi), Selçuk Üniversitesi Yayınları, 1991, s. 5.

⁵ Mehmet Turhan, “Olağanüstü Hallerde Çıkartılabilecek Kanun Hükmünde Kararnameler”, 1992, 25(3), Amme İdaresi Dergisi, s. 15.

I. TÜRKİYE'DE OLAĞANÜSTÜ YÖNETİM USULLERİ

Olağanüstü yönetim usulleri; olağan hukuk düzeniyle önüne geçilemeyen, beşerî veya doğa kaynaklı bir tehdit veya tehlike⁶ karşısında, kamu düzeninin yeniden tesisi için devletin ilgili makamlarının olağanüstü yetkilerle donatılmasını gerekli kılan rejimler, olarak tanımlanmaktadır.

Olağanüstü yönetim usullerini 2017 Anayasa değişikliği öncesi ve sonrası şeklinde ikiye ayırarak ele almak gerekmektedir. Bugün Cumhurbaşkanı'na ait olan olağanüstü hâl ilân etme yetkisi, 2017 öncesi dönemde Cumhurbaşkanı'nın başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulu'na (BK) aitti. Ancak BK'nın bu yetkisi, Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin (TBMM) onamasına tâbiydi. Olağanüstü hâl ilânına ilişkin Bakanlar Kurulu kararı (BKK) Resmi Gazete'de yayımlanır ve hemen TBMM'nin onayına sunulurdu. Şayet tatilde ise derhal toplantıya çağrılan Meclis, olağanüstü hâl süresini kısaltabilir, uzatabilir veya kaldırabilirdi.

Söz konusu dönemde, "olağanüstü hâl" ve "sıkıyönetim" olmak üzere ikiye ayrılan olağanüstü yönetim usulleri, Anayasanın III. kısım, ikinci bölümünde, 119 ile 122'nci maddeleri arasında düzenlenmişti. Olağanüstü hâller; kendi içinde doğal afet ve ağır ekonomik bunalım hallerine bağlı olağanüstü hâl (m. 119) ve şiddet olaylarının yaygınlaşması ve kamu düzeninin ciddi biçimde bozulması nedenleriyle ilan edilen olağanüstü hâl (m. 120) olarak ikiye ayrılmaktaydı. Sıkıyönetim, seferberlik ve savaş hali ise 122'nci maddede düzenlenmekteydi.

2017 Anayasa değişikliği⁷ ile olağanüstü hâli düzenleyen 120 ve

⁶ Ergun Özbudun, Türk Anayasa Hukuku, 2017 Anayasa Değişikliklerine Göre Gözden Geçirilmiş 17. Baskı, Yetkin Yayınları, 2017, s. 333.

⁷ Söz konusu değişiklikten sonra 1982 Anayasası'nın "Olağanüstü Hâl Yönetimi" başlığını taşıyan yeni 119 'uncu maddesine göre: "Cumhurbaşkanı; savaş, savaş gerektirecek bir durumun başgöstermesi, seferberlik, ayaklanma, vatan veya Cumhuriyete karşı kuvvetli ve eylemleri bir kalkışma, ülkenin ve milletin bölünmezliğini içten veya dıştan tehlikeye düşüren şiddet hareketlerinin yaygınlaşması, anayasal düzeni veya temel hak ve hürriyetleri ortadan kaldırmaya yönelik yaygın şiddet hareketlerinin ortaya çıkması, şiddet olayları nedeniyle kamu düzeninin ciddi şekilde bozulması, tabii afet veya tehlikeli salgın hastalık ya da ağır ekonomik bunalımın ortaya çıkması hallerinde yurdun tamamında veya bir bölgesinde, süresi altı ayı geçmemek üzere olağanüstü hâl ilan edebilir.

Olağanüstü hâl ilanı kararı, verildiği gün Resmî Gazetede yayımlanır ve aynı gün TBMM'nin onayına sunulur.

TBMM tatilde ise derhal toplantıya çağrılır; Meclis gerekli gördüğü takdirde olağanüstü hâlin süresini kısaltabilir, uzatabilir veya olağanüstü hâli kaldırabilir.

Cumhurbaşkanı'nın talebiyle TBMM her defasında dört ayı geçmemek üzere süreyi

121'inci maddeler ile sıkıyönetimi düzenleyen 122'nci madde ilga edilmiş, olağanüstü hâl rejimi yalnızca 119'uncu maddede düzenlenmiştir. Sıkıyönetim sebeplerini, olağanüstü hâl uygulamasının içine taşımak suretiyle kanun koyucu, olağanüstü yönetim usullerini tek maddede düzenlemeyi tercih etmiştir⁸. Kısaca olağanüstü dönem olarak, yalnızca olağanüstü hâl'e yer verilmiştir. Anayasa, hangi ilkelere göre düzenleneceğini açıkça göstermiştir ve zikredilen usuller dışında bir olağanüstü yönetim usulü kanunla dahi⁹ ihdas edilemez.

Belirtmek gerekir ki anayasa hukuku ile maliye biliminin olağan-olağanüstü ayırımına yüklediği anlam farklıdır. Zira Anayasa hukukunda olağan-olağanüstü ayırımı, olağanüstü hâlin Anayasada öngörülen şekli ile ilanı akabinde başlayan bir döneme ilişkin; maliye yazınında olağan-olağanüstü ayırımında kamu gelirlerinin devamlı elde edilip edilmemesi belirleyici ölçüttür¹⁰. Buna göre; anayasal olarak olağanüstü dönemde çıkarılmış vergiye ilişkin düzenlemelerle getirilen vergiler hukuki tasnifte, “olağanüstü vergi” olarak tanımlanmaktadır. Maliye teorisi açısından ise, olağanüstü gelirler tasnifi içinde yer alan her vergi, olağanüstü hâl ilan edilip edilmediğine bakılmaksızın olağanüstü vergi olarak adlandırılmaktadır. Türkiye’de bugüne kadar oluşan olağanüstü finansman ihtiyacının, olağanüstü yönetim usulüne

uzatılabilir. Savaş hallerinde bu dört aylık süre aranmaz.

Olağanüstü hallerde vatandaşlar için getirilecek para, mal ve çalışma yükümlülükleri ile 15'inci maddedeki ilkeler doğrultusunda temel hak ve hürriyetlerin nasıl sınırlandırılacağı veya geçici olarak durdurulacağı, hangi hükümlerin uygulanacağı ve işlemlerin nasıl yürütüleceği kanunla düzenlenir.

Olağanüstü hallerde Cumhurbaşkanı, olağanüstü halin gerekli kıldığı konularda, 104'üncü maddenin onyedinci fıkrasının ikinci cümlesinde belirtilen sınırlamalara tabi olmaksızın Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarabilir. Kanun hükmündeki bu kararnameler Resmî Gazete’de yayımlanır, aynı gün Meclis onayına sunulur. Savaş ve mücbir sebeplerle TBMM’nin toplanamaması hâli hariç olmak üzere; olağanüstü hâl sırasında çıkarılan Cumhurbaşkanlığı kararnameleri üç ay içinde TBMM’de görüşülür ve karara bağlanır. Aksi halde olağanüstü hallerde çıkarılan Cumhurbaşkanlığı kararnamesi kendiliğinden yürürlükten kalkar.” <<https://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k6771.html>> Erişim Tarihi 24 Ağustos 2018.

⁸ Selin Esen, “Anayasa Değişiklik Teklifinin Değerlendirilmesi”, 2016, (4), Ankara Barosu Dergisi, s. 58.

⁹ AYM 10.01.1991 Gün, E. 1990/25, K. 1991/1, AYMKD Sayı 27, Cilt: 1, Ankara, 1993 s. 99, 396-397.

¹⁰ Gökçen Uzer Çengelci, “Türkiye’de Olağan Dışı Dönemlerde Vergilendirme-Anayasal Vergilendirme İlkelerine Uygunluk Açısından Bir İrdeleme” (Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 2010), s. 5.

geçilmeden olağan dışı vergiler ile karşılanmaya çalışıldığı bilinmektedir¹¹. Kanaatimizce olması gereken, olağanüstü hâl prosedürünü işletmek yani; anayasaya uygun bir şekilde olağanüstü hâl ilan etmek ve kamu külfetlerini olağanüstü hâl ihtiyaçlarına göre ihdas etmektir.

Temel hak ve hürriyetlerin kısmen veya tamamen durdurulabilmesi ve kişilere çeşitli yükümlülükler getirilebilmesi dolayısıyla olağanüstü hâlin çeşitli sınırlara tabi olması önemlidir. Nitekim ülke genelinde veya sadece bir bölgesinde ilân edilebilen olağanüstü hâl, yer bakımından sınırlıdır. Buna göre, olağanüstü hâl ilânını gerektiren sebepler hangi bölgede ortaya çıkmış ise, o bölge veya bölgelerde olağanüstü hâl ilân edilir, yurdun bütününde ilân edilemez. Bu yolla, olağanüstü hâlin neden olduğu ekonomik açığı kapatmak amacıyla ülke genelinde olağanüstü hâl ilan edilmesi ve/veya tüm ülkeyi kapsayan vergi ihdası önlenmektedir. Fakat olağanüstü hâl ilânını gerektiren sebeplerin yurdun bütününe ilişkin olup olmadığını tespit ve takdir etme yetkisi, yine olağanüstü hâli ilan etmeye yetkili makamdadır¹².

Olağanüstü yönetim usullerinin içeriği, ülkelere ya da rejimin çeşidine göre farklılık gösterse de bu yönetim usullerinin niteliği gereği ortak yanı, normal zamanlara oranla idarenin takdir yetkilerinin artması ve temel hak ve özgürlüklerde daha geniş çapta sınırlamalar yapılabilmesidir¹³. Bu durum, vergi hukuku alanında da söz konusu olup çeşitli açılardan eleştiriye açıktır. Bu çalışmada olağanüstü hâllerde vergilendirme yetkisinin hukuk dairesinde kullanımı incelenecek olup; ayrıca, iç hukuktaki sınırlarından olan hukuk devleti ilkesi ve ona bağlı alt ilkeler açısından ele alınacaktır.

II. OLAĞANÜSTÜ YÖNETİM USULLERİNDE VERGİLENDİRME YETKİSİNİN HUKUK DEVLETİ AÇISINDAN SINIRLARI

Devletin mali alanlarda sahip olduğu bütçe yapma, harcama, borçlanma gibi yetkilerin en önemlilerinden biri olarak değerlendirilen¹⁴ vergilendirme yetkisi; devletin mali sınırları içerisinde “vergi konusunda sahip olduğu

¹¹ Uzer Çengelci, s. 151.

¹² Metin Günday, İdare Hukuku, İmaj Yayınları, 1997, s. 212.

¹³ Özbudun, s. 333.

¹⁴ Biltekin Özdemir, Küreselleşme Bağlamında Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi, Maliye Ve Hukuk Yayınları, 2006, s. 11.

hukuki ve fiili gücü”¹⁵ olarak tanımlanmakta, bu yetki devlet egemenliğinin de en önemli göstergelerinden biri olarak kabul edilmektedir. Bu yönüyle vergilendirme yetkisi, devlet egemenliği kavramının, maliye bağlamında yansması olan mali egemenlikten doğmakta, egemenliğini ve varlığını sürdürebilmek için düzenli mali kaynaklara ihtiyaç duyan Devlet; vergilendirme yetkisi ile donatılmış bulunmaktadır. Devlet; sahip olduğu bu yetkiyi kamu hizmetlerini finanse etmek adına çeşitli mali külfetler ihdas etmek suretiyle kullanmaktadır. Bir siyasi hak ve ödev olarak anayasal dayanağı olan vergi, gerek olağan gerekse olağanüstü dönemlerde sıklıkla başvurulan ve kamu gelirleri içinde en büyük dilimini oluşturan mali külfettir.

Teoride her devlet, vergilendirme yetkisini ülkesi üzerinde istediği gibi kullanma yetkisine sahiptir¹⁶. Ancak vergilendirme yetkisinin meşruiyetinin tezahürü için, devlet bu mali gücünü hukuki zeminden ayrılmadan kullanılmalıdır¹⁷. Bir vergi sisteminin başarısı, toplanan verginin miktarı veya vergilerin kamusal ihtiyaçları karşılamaadaki etkinliği kadar vergilendirme yetkisinin hukuk dairesinde kullanımına da bağlıdır.

Demokratik bir devlette vergilerin bir finansman aracı olarak kullanılması ve vergilendirme sürecinin işletilmesi, vergilendirme yetkisinin öncelikli olarak anayasal boyutta kabul edilmesini gerekli kılar. Bu aşamadan sonra ortaya çıkan sorun, vergilendirme yetkisinin hangi sınırlar dâhilinde kullanılabileceğine ilişkindir¹⁸. Nitekim vergilendirme yetkisi ekseninde karşılaşılan en önemli sorun, bu yetkinin kullanılıp kullanılmayacağı sorunu değil; hangi ölçüde kullanılması gerektiğinin belirlenmesi sorunudur. Dolayısıyla devletin sahip olduğu bu önemli yetkinin sınırlarının doğru belirlenmesi gerekmektedir¹⁹.

Bilindiği gibi, tarihte vergilendirme yetkisinin aşırı kullanımı, ağır vergi yüklerini doğurmuş, bu durum, toplum tarafından yoğun tepkilerle karşılanmış

¹⁵ Mualla Öncel / Ahmet Kumrulu / Nami Çağan, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş Son Değişiklikleri İşlenmiş 13. Baskı, Turhan Kitabevi, 2005, s. 33.

¹⁶ Adnan Tezel, Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması, 1989, s. 1.

¹⁷ Elif Yılmaz, “Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Gereği Olarak Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi” (Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 2014), s. 1.

¹⁸ Caner Koyuncu, Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Anayasal Vergilendirme İlkeleri, Ekin Basım Yayım Dağıtım, 2016, s. 1.

¹⁹ Hasan Hüseyin Bayraklı / Hakkı Odabaş, “Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası”, 2000, 2(1), Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, s. 142.

ve ihtilal, isyan gibi önemli toplumsal hareketlerin tetikleyicisi olmuştur. Gerçekten görünüşteki sebepler farklı olsa da büyük kitlesel hareketlerin arka planında hep vergiler bulunmaktadır. Verilen uzun mücadeleler neticesinde hükümdarın bu en temel yetkisinin sınırlandırılması gerekliliği, yönetilenler lehine bir kazanım olarak ortaya çıkmıştır. Bu yüzden vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması ile siyasi iktidarın yetkilerinin sınırlandırılması ve hukuk devleti olma yolunda atılan adımlar örtüşmektedir.

Vergilendirme yetkisi, devletin bireyler ve kurumlar üzerinde zorlayıcı güç kullanmasını gerektirmektedir²⁰. Devlet, vergilerle mülkiyet haklarına müdahale²¹ etmekte, kişilerin sahip olduğu maddi değerlerin bir kısmını zora dayalı olarak almaktadır. Devlete böyle bir müdahale alanı yaratan vergilendirme yetkisinin sınırsız olması düşünülemez. Mülkiyet hakkına yapılan her türlü müdahale, Anayasanın belirttiği sınırlar içerisinde kalmalı; mülkiyet hakkına temas etmesi dolayısıyla vergilendirme yetkisinin sınırlarının çizilmesi anayasal bir gereklilik olarak karşımıza çıkmaktadır.

Vergi konularının, kamu otoritesinin sahip olduğu ayrıcalıkların sert çekirdeğini oluşturması dolayısıyla da vergilemenin hukuki ve iktisadi sınırlarının olması şarttır. Sınırsız bir vergilemenin, gelir dağılımının bozulması ve üretimin düşmesi gibi zararlı iktisadi neticeleri olması, sosyal sorunlara sebebiyet vermesi kaçınılmazdır. Dolayısıyla ülke ekonomisine zarar vermeden, vergi potansiyelinin en yüksek verimlilikle kullanılması gerekmekte ve bu hedef vergilemenin iktisadi sınırını oluşturmaktadır²².

Bu iktisadi sınırın yanı sıra vergilemenin hukuki sınırları da olmak zorundadır. Zira hukuk devletinde hiçbir yetki, keyfi ve sınırsız olamaz. Vergilendirme ilişkisinde devlet karşısında zayıf konumda olan vergi borçlusunun taraf menfaatlerinin dengelenmesi suretiyle korunması bakımından bu sınırlama önemlidir. Hukuki sınırları olmayan bir vergileme, temel hak ve hürriyetlerin ortadan kalkmasına kadar uzanan çok ciddi neticeler doğuracaktır. Çünkü devlet, vergi alacaklısı sıfatıyla kişilerin gelir, servet ve harcamalarına müdahale etmekte, bu durum, kişilerin iktisadi varlığını direkt etkileyen bir alan yaratmaktadır. Sınırsız vergileme, kişilerin iktisadi varlığını

²⁰ Geoffrey Brennan / James M. Buchanan, *The Power To Tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution*, Cambridge University Press, First Edition, 1980, s. 8.

²¹ Koyuncu, s. 8.

²² Yılmaz Aliefendioğlu, "Vergileme Yetkisi ve 1980 sonrası Türk Vergi Politikası", 1984, (33), *Vergi Dünyası Dergisi*, s. 3.

tehdit etmekte; dolayısıyla iktisadi açıdan koruyamadığınız bireylerin diğer hak ve hürriyetleri de tehlikeye girmektedir. Dolayısıyla vergilendirme yetkisi, devlete sadece vergi hakkı tanımaz, yükümlülükler de yüklemektedir²³ ki bu yükümlülük, vergilendirme yetkisini hukuk dairesinde kullanmaktır.

Mali açıdan bakıldığında, olağanüstü hâllerde duyulan finansman ihtiyacının karşılanması için kullanılacak yetkinin de sınırlara tabi olması esastır. Bu noktada, vergilemeye ilişkin anayasal kurallar devletlerin vergilendirme yetkisinin temel sınırlarını çizmekte²⁴; anayasal vergilendirme ilkeleri, ülkede uygulanacak olan mali kanunların hazırlık aşamasından yürürlükten kaldırılma aşamasına kadar geçen süreç içerisinde dikkate alınması gereken temel sınırlar olarak karşımıza çıkmaktadır²⁵. Ayrıca diğer hukuk dallarında olduğu gibi, vergi hukukunda da her şeyden evvel, hukukun genel ilkelerine; bu anlamda çağdaş evrensel değerlere riayet edilmeden yapılacak bir vergilendirme, toplum vicdanında kabul görmeyecektir. Dolayısıyla hukuk devleti ilkesini benimsemiş bir devlette vergilendirme yetkisini elinde bulunduran erk, bu yetkisini hukukun genel ilkelerine, anayasa ve kanunlara, daha genel ifadeyle, hukuk kurallarına uygun kullanmak zorundadır. Vergilendirme yetkisinin keyfi kullanılmasının önüne geçilebilmesindeki rolü dolayısıyla bu sınırların varlığı hem topluma hem de vatandaşlara mali ve hukuki güvenlik sağlamakta, dolayısıyla geleceğe yönelik bir teminat teşkil etmektedir²⁶.

Belirtilen gerekçelerle gerek uluslararası alanda gerekse iç hukukta keyfi kullanımının önlenmesi adına vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması kaçınılmazdır. Nitekim devletler, uluslararası vergi anlaşmalarını imzalamak ya da bazı uluslar-arası/üstü kuruluşlara ve ortaklıklara üye olmak suretiyle vergilendirme yetkilerini sınırlandırmaktadır²⁷. Uluslararası alanda, bir ülkedeki vergilendirme yetkisini kısıtlayan başlıca üç unsur vardır. Bunlar: anayasal ilkeler, uluslararası vergi anlaşmaları ve uluslararası insan hakları sözleşmeleridir²⁸. İç hukukta ise; hukuk devleti ilkesi ve sosyal devlet ilkesi

²³ Erhan Gümüş, “Vergilendirme Yetkisi ve Vergilendirme ile İlgili Hükümet Tasarrufları”, 2005 Ekim, (290), Vergi Dünyası Dergisi, s. 125.

²⁴ Özhan Uluatam / Yaşar Methibay, Vergi Hukuku, 5. Baskı, İmaj Yayıncılık, 2001, s. 17.

²⁵ Koyuncu, s. 1.

²⁶ Koyuncu, s. 1.

²⁷ Uluatam/Methibay, s. 17.

²⁸ Tamer Budak / Soner Yakar, “Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması”, 2007, 16(1), Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, s. 142.

açısından sınırlamalar mevcuttur²⁹.

A. Hukuk Devleti İlkesi

Sürekli gelişen bir kavram olarak hukuk devleti en yalın tanımıyla, yönetenlerin de en az yönetilenler kadar hukuka bağlı olduğu, bu anlamda hukukun egemen olduğu ve bireylerin hukuki güvenlik içinde yaşadığı devlettir³⁰. Sürekli gelişen bir kavram olması ve tüm unsurlarını ihtiva eden bir tanımının yapılmasındaki güçlük dolayısıyla, hukuk devletini sözlük anlamı itibariyle tanımlamak yerine, niteliklerinden yola çıkarak varlığını tespit etmek daha doğru bir yaklaşımdır.

Hukuk devleti, devlet kavramının günümüzde ulaştığı raddeyi göstermekte olup; keyfilikten uzak ve hukuka bağlı devlet anlayışıyla sağlanabilmektedir³¹. Hukuk devletinde hiçbir yetki keyfi ve sınırsız olamayacağı için vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması açısından hukuk devleti ilkesi, temel ilke olarak karşımıza çıkmaktadır. Zira vergilendirme yetkisinin ölçsüz, kontrolsüz yahut keyfi kullanımı, hukuk devleti ilkesinin temel koruma alanı olan hak ve özgürlükler alanına ciddi bir müdahale anlamına gelecektir. Bu sebepten dolayı, hukuk devleti ilkesi, yasama ve yürütme organlarının vergilendirme yetkisini keyfi kullanmasının önlenmesini amaçlamaktadır.

Anayasanın 2'nci maddesinde ifadesini bulan bu temel ilke, vergilendirme yetkisinin dış hatlarını belirlemektedir³². Kanuni idare ilkesi ve onunla bağlantılı olarak vergilerin kanuniliği ilkesi ve vergilendirmede eşitlik ve genellik ilkeleri, vergilendirme yetkisinin hukuk devleti ilkesi açısından sınırlarını oluşturmaktadır. Vergi hukukunda belirlilik ve açıklık ilkeleri, hukuki güvenlik ilkesi, geçmişe yürümezlik ilkesi de bu kapsamda ele alınan ilkelere aittir. Anılan ilkeler, vergilendirme yetkisinin hukuk dairesinde kullanımı bakımından sadece olağan dönemlerde değil; olağanüstü dönemlerde de riayet edilmesi gereken temel ilkelere aittir. Ancak idarenin takdir yetkisinin normal zamanlara oranla artması nedeniyle uygulamada bu ilkelerin tamamına riayet edildiğini söylemek güçtür.

²⁹ Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 39-56.

³⁰ Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 39.

³¹ Ömer Özkaya, Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde İdarenin Bütünlüğü İlkesi, Adalet Yayınevi, Ankara, 2019, s. 142.

³² Aysel Ceren Mutlu, "Dünü Bugünü ve Yarınıyla Vergilendirme Yetkisinin Hukuksal Perspektifi", 2012, (98), TBB Dergisi, s. 130.

B. Vergilerin Kanuniliği İlkesi

Anayasanın 8'inci maddesine göre “Yürütme yetkisi ve görevi, Cumhurbaşkanı³³ tarafından, Anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir.” 123'üncü maddede ise “İdare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir” hükmü yer almaktadır. İdarenin kanuniliği ilkesi gereğince, kural olarak, yürütme organının işlemleri kanuna dayanmalı ve kanuna aykırı olmamalıdır. Ayrıca yürütme organına yetki devrinin şartları gerçekleşmişse yürütme bu yetkisini kanun gücünde ve daha üst normlara riayet ederek kullanılmalıdır³⁴.

Kanunilik ilkesi açısından ele alındığında, olağanüstü yönetim usulleri, keyfi bir yönetim usulü değildir ve bu rejimlerin kanunilik niteliği tam anlamıyla bulunmaktadır. Zira olağanüstü hâl rejimleri ya önceden anayasalarda veya diğer kanunlarda öngörülmüş durumdadır ya da böyle bir durumun ortaya çıkması hâlinde, hükümetin yapacağı müracaata binaen, yetkili makamlar tarafından kanunlar ile verilen yetkilere dayanmaktadır³⁵.

Kanuni idare ilkesi, vergilendirmede belirlilik ve eşitlik ilkeleri açısından bir ön koşul olarak değerlendirilmekte ve kanuni düzenlemelerin fazla olması nedeniyle kamu hukuku içinde vergi hukukunda ön plana çıkmaktadır³⁶. Bu anlamda kanuni idare ilkesi, vergilerin kanuniliği ilkesiyle bağlantılıdır. Kanunilik ilkesi, egemenliğin sürekliliği bakımından kullanımı siyasal bir zorunluluk niteliği taşıyan vergilendirme yetkisinin kural olarak yasama organı tarafından kanun çıkarmak suretiyle kullanılması gereğini ortaya koymaktadır³⁷. Vergilendirme alanında kanun çıkarma mecburiyetini dar anlamda değil; vergiye vücut veren temel unsurların kanunda yer alması şeklinde anlamak ve uygulamak kanunilik ilkesinin gerçek amacıdır.

Vergilendirme yetkisinin tabii olduğu anayasal sınırlardan ve vergi hukukunun temel ilkelerinden olan vergilerin kanuniliği ilkesi; vergilerin genel, objektif, düzenleyici işlemlerle konulmasını ve tarh ve tahsil gibi sübjektif idari işlemlerin kanunlara uygun ve doğru yapılmasını emretmektedir. Ayrıca,

³³ Değişik: 16/4/2017-6771/16 md.

³⁴ Mualla Öncel / Ahmet Kumrulu / Nami Çağan, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş Son Değişiklikleri İşlenmiş 23. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2014, s. 40.

³⁵ Hasan Refik Ertuğ, “Memleketimizde Fevkalade Hâl Rejimleri”, 1948, 3(1-2), Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, s. 68.

³⁶ Mutlu, s. 140.

³⁷ Abdurrahman Akdoğan, Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, 2013, s. 135; Koyuncu, s. 11.

yürütme organının herhangi bir kanuni dayanağı olmadan bir idari işlemle veya yargı organının kıyas yoluyla vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisi bulunmamaktadır. 1982 Anayasası'nın 73'üncü maddesinde “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır*” hükmüyle ifadesini bulan bu ilke, vergilerin kanuniliği yahut “*temsilsiz/kanunsuz vergi olmaz*” şeklinde de ifade edilmekte ve vergi hukukunun bel kemiğini oluşturmaktadır. Zira hukuk devleti ile bağdaşmayan keyfi uygulamaların önüne kanunilik ilkesi ile geçilmektedir³⁸. Yönetilenlere güvence sağlaması dolayısıyla da hukuki güvenlik ilkesinin temelini oluşturmaktadır.

“Temsilsiz vergi olmaz” boyutuyla vergilerin kanuniliği ilkesi demek, çağdaş demokratik devletlerde güçler ayrılığı ve güçler dengesi ilkeleri bağlamında vergilendirme yetkisine yasama organının sahip olması, demektir.³⁹ Yasama organı, bu asli yetkisini kanunlarla kullanmak durumundadır⁴⁰. Hangi vergileri yükleneceğine milletin kendinin karar vermesi esas olduğu için ve millet de mecliste temsil edildiği için vergilerin ancak meclisten çıkacak kanunlarla kullanılması gerekmektedir⁴¹, yürütme ve yargının yetkisi bulunmamaktadır⁴². Yasama organı aracılığıyla, vergilendirme yetkisi kapsamında yeni bir vergi yürürlüğe koyma, muafiyet ve istisnaların belirlenmesi, değiştirilmesi ya da kaldırılması gerçekleştirilirken; sübjektif ve bireysel vergilendirme işlemlerinde kullanılan vergilendirme yetkisi ile tarh, tahakkuk ve tahsil aşamaları gerçekleştirilebilmektedir. Vergilendirme yetkisindeki bu ayırım, federal yapılı devletlerde federal devlet ve federe devletler; merkezi yapılı devletlerde ise devlet ve mahalli idareler arasında kullanılmaktadır⁴³. Yerel yönetimler aslında vergilendirme yetkisine değil; vergilendirme işlemlerini yapmaya yetkilidir⁴⁴.

³⁸ Mutlu, s. 123.

³⁹ Çağan, s. 7; Sadık Kırbaş, Vergi Hukuku, Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar, Siyasal Yayınevi, 1994, s. 27.

⁴⁰ Kırbaş, s. 61.

⁴¹ Ümit Süleyman Üstün, Türkiye’de Vergi ve Bütçe Hakkı, Nobel Akademik Yayıncılık, 2019, s. 16.

⁴² Çağan, 1982, s. 100.

⁴³ Çağan, 1982, s. 5.

⁴⁴ Koyuncu, s. 12.

Verginin konusu, mükellefi gibi temel unsurların kanunla düzenlenmesi zorunluluğu, kanunilik ilkesini vergi hukukunda daha da sertleştirmektedir⁴⁵. Ancak sosyal hukuk devleti ilkesinin benimsenmesiyle yürütme organının yetki alanı genişlemiş, Devletin genişleyen işlevlerine ve kamu kesiminin büyümesine paralel olarak, kamu maliyesi araçları karmaşıklaşmıştır⁴⁶. Bu değişim sürecinde, kanunilik ilkesinin katı bir şekilde kullanılması da tartışılır olmuştur⁴⁷. Maliye politikasının hızlı ve esnek tedbirler gerektirmesi, vergilendirme alanında yürütme organının da yetkilendirilmesini gerekli kıldığı için kanunilik ilkesi önceki dönemlerdeki gibi sert uygulanmamaktadır⁴⁸. Ayrıca kanunlaşma sürecinin zaman alıcılığının aksine, yürütme organının toplanması ve çalışması kolay ve hızlıdır⁴⁹. Bu durum, kanun koyucuyu, özellikle mali ve iktisadi konularda⁵⁰; örneğin vergi politikası tedbirleri bağlamında önemli, zorunlu ve ivedi durumlarda⁵¹ yürütme organına yetki vermeye zorlamıştır⁵².

Nitekim 1961 Anayasası'nın 61'inci maddesinde 1971 yılında 1488 sayılı Kanunla yapılan Anayasa değişikliği ile vergilendirme konusunda BK'ya yetki verilmişti. BK'nın vergilendirme alanındaki düzenleme yetkisinin en tipik örneği Anayasanın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasında karşımıza çıkmaktaydı. Anılan madde; muafiyet, istisna, vergi indirim ve oranlarında, kanunda belirtilen yukarı ve aşağı hadler dâhilinde BK'nın düzenleme yapma yetkisinin anayasal dayanağını oluşturmaktaydı. Yürütme organının vergilendirme konusundaki yetkisi; konu, vergiyi doğuran olay, mükellef gibi verginin temel unsurları için değil; tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerine ilişkin olarak söz konusu olmaktadır. Yürütmenin vergi hukuku alanındaki düzenleme yetkisi, dış ticaretin düzenlenmesiyle ilgili olarak 167/2'nci maddesinde de karşımıza çıkmaktaydı.

⁴⁵ Öncel/Kumrulu/Çağan, 2014, s. 40.

⁴⁶ Çağan, s. 216-217.

⁴⁷ Doğan Soyaslan, Kanun Hükümünde Kararnameler, 1995, Anayasa Yargısı, s. 147.

⁴⁸ Nami Çağan, Anayasa Çerçevesinde Kamu Maliyesinin Parlamenter Kontrolü, 1986, 2(1), Anayasa Yargısı, s. 218.

⁴⁹ Şeref Gözübüyük, Anayasa Hukuku, Turhan Kitabevi, 1993, s. 221.

⁵⁰ Gözübüyük, s. 221.

⁵¹ Necmi Yüzbaşıoğlu, Türkiye'de Kanun Hükümünde Kararnameler Rejimi, Beta Basım Yayın, 1996, s. 48.

⁵² Soyaslan, s. 147.

2017 yılı Anayasa değişiklikleriyle BK kaldırılmış olduğu için, çeşitli vergi kanunlarında ve Anayasa metninde “BK/-ya” olarak geçen ifadeler “Cumhurbaşkanı/-na” olarak değiştirilmiş, dolayısıyla BK’ya verilmiş olan yetkiler Cumhurbaşkanı’na geçmiştir. Bu çerçevede, BK’nın kullandığı düzenleme yetkisi Anayasanın 73’üncü maddesindeki değişiklikle Cumhurbaşkanı’nın tek başına kullandığı bir yetkiye dönüşmüştür.

Anayasaya göre, yürütmeye verilen yetkinin sınırlarının mutlaka yasama organı tarafından çizilmesi gerekmektedir. Aksi bir durum, yasama yetkisinin devredilmesi anlamına geleceği için kabul edilir değildir. Dolayısıyla vergi kanunlarının muafiyet, istisna, vergi indirim ve oranlarında değişiklik yapma yetkisinin mutlaka yukarı ve aşağı sınırlar içinde kullanılması, söz konusu sınırların ise yine kanunla gösterilmiş olması gerekmektedir⁵³. Cumhurbaşkanı yetkisini, vergi kanunlarının sadece muafiyet, istisna, vergi indirim ve oranlarında değişiklik yapma noktasında kullanabilecektir. Kanunilik ilkesi karşısında, aynı maddenin 4’üncü fıkrası ile Cumhurbaşkanı’na tanınan yetki, eski düzenlemedeki haliyle BK’ya tanınan yetki gibi sınırlı bir yetkidir. Temel ilke olan kanunilik ilkesinin esnetilmesi niteliğinde olan bu fıkrayı dar yorumlamak gerekir⁵⁴.

Anayasanın 104’üncü maddesinde münhasıran kanunla düzenlenmesi öngörülen konularda ve kanunda açıkça düzenlenen konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılamayacağı belirtilmiştir. Bu manada, Anayasanın 73’üncü maddesi hükmü korunmuştur. Yine 104’üncü madde gereği; Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle kanunlar arasında çelişen hükümler bulunması halinde, kanun hükümleri uygulanacak, TBMM’nin aynı konuda kanun çıkarması durumunda, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi hükümsüz hale gelecektir. Bu düzenleme de kanunilik ilkesini destekler bir hükümdür.

Vergilerin kanuniliği ilkesi, olağan ve olağanüstü dönemlerde vergi hukukunun temel ilkelerinden biri olarak vergilendirme yetkisinin hukuk devleti açısından sınırlarından birini oluşturmaktadır. Yasama sürecinin uzunluğu karşısında, yürütmenin düzenleme yetkisini vergilendirme yetkisinin devri olarak değil; sosyo-ekonomik olaylara ivedi müdahale gerekliliğinin bir yansıması olarak bakmakta fayda vardır. Zira yasamanın aksine, yürütmenin düzenleme yapma yetkisi asli değil; kanundan kaynaklanan tali bir yetkidir.

⁵³ Yusuf Ziya Taşkan, Vergi Hukuku 2017 Anayasa Değişiklikleri ve Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi Düzenlemelerine Uygun, Adalet Yayınevi, 2018, s. 55.

⁵⁴ Kırbaş, s. 41.

Dayanağını Anayasadan alan söz konusu yetkinin olağan dönemlerde kanunilik ilkesinin çeşitli mülâhazalarla yumuşatılması, çağın ve ihtiyaçların gereklerine uyarlanması olarak değerlendirilmesi yerinde olacaktır.

C. Hukuki Güvenlik ve Geçmişe Yürümezlik İlkeleri

Doktrinde “Kamu otoriteleriyle ilişkilerinde kişilerin bugün ve geleceğe dönük olarak güven duygusu içinde olmaları”⁵⁵ olarak tanımlanan hukuki güvenlik ilkesi, Anayasada açıkça düzenlenmiş değildir. Fakat bu ilke, Anayasanın bütününden çıkarılması gereken, zımnen bütün maddelerde mevcut olan⁵⁶ ve hukuk devleti ilkesiyle birlikte değerlendirilmesi gereken bir ilkedir. Çünkü hukuki güvenlik ilkesi, hukuk devleti ilkesine hizmet eden, hukuk devletinin olmazsa olmazı olarak nitelendirilen temel bir ilkedir. Ayrıca; “hukukun egemen olduğu ve bireylerin hukuki güvenlik içinde yaşadığı devlet”⁵⁷ tanımında olduğu gibi, hukuk devleti, ekseriyetle hukuki güvenlik ile açıklanmaktadır.

Anayasa Mahkemesi’nin kararlarında da hukuk devleti ve hukuki güvenlik ilkelerinin birlikte ele alındığı görülmektedir. Mahkeme, kimi kararlarında, hukuk devletinin bir gereği⁵⁸ olarak değerlendirdiği hukuki güvenlik ilkesini; kimi kararlarında hukuk devletinin unsurlarından⁵⁹ veya ön koşullarından⁶⁰ biri olarak ifade etmiştir.

Vergilerin kanuniliği ilkesi, hukuki güvenliğin tesisi bakımından şarttır. Zira hukuki güvenlik, ancak, hukuk kurallarının keyfi ve çok sık değişikliğe uğramadığı, dolayısıyla normların öngörülebilir, belirli ve istikrarlı olduğu, bireylerin devletin müdahalelerinden önceden haberdar olması dolayısıyla geleceğe dair plan yapabildiği, bütün işlem ve eylemlerinde devlete güven duyduğu, devletin de gerçekleştirdiği düzenlemelerde bu manevi güveni boşa çıkarmadığı ve zedelemekten kaçındığı⁶¹ bir ortamda; diğer bir ifadeyle, bir hukuk devletinde var olabilecek bir ilkedir.

⁵⁵ Mustafa Erdoğan, *Anayasal Demokrasi*, 10. Baskı, Siyasal Kitabevi, 2013, s. 114.

⁵⁶ AYM, B. No: 2012/989, 19.12.2013.

⁵⁷ Öncel/Kumrulu/Çağın, s. 39.

⁵⁸ AYM, 23.07.2003, E. 2003/48, K. 2003/76, RG. 11.09.2004, S. 25580.

⁵⁹ AYM, 11.06.2003, E. 2001/346, K. 2003/63, RG. 08.11.2003, S. 25283.

⁶⁰ AYM, 31.01.2008, E. 2004/3, K. 2008/47, RG. 20.03.2008, S. 26822.

⁶¹ AYM, 16.01.2014, E. 2013/110, K. 2014/8, RG. 09.05.2014, S. 28995; AYM, 26.12.2013, E. 2013/52, K. 2013/160, RG. 09.05.2014, S. 28995.

Geçmişe yürümezlik ya da doktrinindeki yaygın kullanımıyla geriye yürümezlik ilkesi ise; hukuki belirliliğinin temin edilmesi dolayısıyla, hukuki güvenlik ilkesine ve dolayısıyla hukuk devleti ilkesine hizmet eden, vergi hukuku alanında da istisnai durumlar dışında kabul görmüş bir ilkedir. Vergi kanunlarının geçmişe yürümezliği, anayasa yargısının türettiği ve hukuki güvenliği sağlayarak kişilerin mevcut düzenlemelere göre plan yapabilmesini ve taahhüt altına girebilmesini kolaylaştıran bir ilkedir⁶². Türk Anayasa Mahkemesi, Kıta Avrupası uygulamasını takip ederek vergi kanunlarının geçmişe yürütülmesini anayasal ilkeler çerçevesinde denetlemektedir.

Geçmişe yürümezlik ilkesi gereği kanunlar, kural olarak yürürlükte buldukları zamanda uygulanmakta ve geçmişe yönelik etkileri olmamaktadır. Vergi kanunları da bu kurala dâhil olmakla beraber, Anayasada vergi ile ilgili düzenlemelerin geriye yürümeyeceğine dair net bir ifade yer almamaktadır. Bu durum ise idareye açık kapı bırakmakta⁶³, şayet doğacak toplumsal fayda bireysel zarardan daha yüksek ise, vergi kanunları geçmişe yürütülebilmektedir⁶⁴. Devletin olağanüstü dönemlerde geçmişe yönelik olarak vergi salma ihtiyacı duyması ihtimali, Anayasada vergi kanunlarının geçmişe yürümemesi ile ilgili bir hükmün yer almamasının sebebi olarak görülmektedir⁶⁵. Ancak böyle uygulamaların ekonomik ve ticari hayatta olması gereken istikrarı bozucu etkileri olduğu iktisadi bir gerçekliktir.

Devletler, özellikle doğal afetler sonrasında ortaya çıkan acil finansman ihtiyacı gerekçesiyle geçmişe dönük olarak mükellefiyet tesis etmiş ya da var olan mükellefiyetlerin oranlarını artırmış, olağanüstü hâle özgü yahut süreli olarak getirilen ancak zamanla toplumun alıştığı bu ek mali külfetler mücbir sebep sonrası da kaldırılmayıp kalıcı kamu gelirlerine dönüşmüştür. İdare için her zor durumda başvurulabilecek kolay bir yol olarak görülmeye

⁶² Selami Er, “Vergi Kanunlarının Geriye Yürümezliği İlkesi ve Türk Anayasa Mahkemesi Kararları”, 2015, (43), Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, s. 133-141.

⁶³ Nurettin Bilici, Vergi Hukuku, 26. Baskı, Seçkin Kitabevi, 2011, s. 43.

⁶⁴ Hasan Hüseyin Bayraklı, Genel Vergi Hukuku, Derya Kitabevi, 2005, s. 33.

⁶⁵ S. Ateş Oktar, Vergi Hukuku, 6. Baskı, Türkmen Kitabevi, 2011, s. 46.

başlanan bu yöntem⁶⁶, uygulanmış yanlış iktisadi politikaların telafi⁶⁷ aracı olarak kullanılmıştır. Olağanüstü durumun yarattığı toplumsal psikolojinin de etkisiyle bu durumlar ortadan kalktığına toplum bu vergi yüküne alışmış olduğundan⁶⁸, vergiler eski seviyesine indirilmemiştir. Oysa olağanüstü hâlin sona ermesinden sonra da uygulanmalarına devam edilmesi istenilen normların içerdiği konular “olağanüstü hâlin gerekli kıldığı konular” olamazlar⁶⁹.” Ayrıca Anayasa Mahkemesi’nin tabiriyle “hayatın olağan akışı içinde normal kabul edilemeyecek doğal felaketler, savaş ve seferberlik hali, siyasi, ekonomik ve sosyal krizler gibi toplumu temelden sarsabilecek olaylar dışında bu tür sapmalara izin verilmesinin, sosyal adaleti, sosyal refahı ve sosyal güvenliği sağlamakla yükümlü olan hukuk devletinin sosyal niteliği ile uyum sağladığı ileri sürülemez”⁷⁰.

Vergi hâsılatının yetersizliği vergi kanunlarının geçmişe yürütülmesini haklı kılmaz, zira böyle bir durumda devlet, mevcut vergi oranları geleceğe dönük olarak artırılabilir veya vergi dışındaki gelir kaynaklarına yönelebilir. Çünkü, kamu gelirleri içindeki büyük payına rağmen vergi, kamu harcamalarını karşılamak için başvuru tek kaynak değildir. Kısaca; olağanüstü yönetim usullerinde karşılaşılan ek finansman ihtiyacının karşılanması amacı, vergi kanunlarını geçmişe yürütmenin gerekçesi olmamalıdır. Zira kamu giderlerinin finansmanı, zaten vergilemenin temel amacıdır. Vergilemenin bu temel amacı, vergi kanunlarını geçmişe yürütmenin de gerekçesi olmamalıdır⁷¹.

⁶⁶ Billur Yaltı, “1923’ten 2003’e ‘Kazandıklarımız’: ‘Cumhuriyet Hukuku’ ‘Kazanmadıklarımız’: ‘Hukukun Cumhuriyeti’ Vergi Hukukunda Geldiğimiz Yere Yakın Tarihten Bakmak: Panoramik Bir Çalışma” (Cumhuriyetin Kuruluşundan Bugüne Türk Hukukunun Seksen Yıllık Gelişimi konulu sempozyumda sunulan tebliğ, AÜHF, Ekim 2003), s. 94-95.

⁶⁷ Türkiye’de “Deprem Vergisi” olarak da anılan 4481 sayılı Kanun ile depremin getirdiği mali yükün finansmanının yanı sıra bütçe açığının finansmanını da sağlamaya çalışıldığı görülmüştür. Fevzi Rifat Ortaç, “Ekonomik Kayıpların Gidermek Amacıyla Düzenlenen Ek Vergi Uygulamasının Vergi Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi”, 2000, 1(1), Türk Hukuk Dünyası, s. 29.

⁶⁸ Nihat Işık / Mehmet Alagöz, “Kamu Harcamaları ve Büyüme Arasındaki İlişki”, 2005, (24), Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, s. 63-75.

⁶⁹ AYMKD, Sayı: 27, Cilt: 1, s. 101, 399, 105, 402.

⁷⁰ AYM, 23.7.2003 Gün, E. 2003/48, K. 2003/76 RG.11.9.2004, 25580.

⁷¹ Mustafa Akkaya, “Vergi Aslı ve Feri’leri Bakımından Geriye Yürümezlik Esası: “‘Haklılık’” Ölçütü Üzerine Değerlendirmeler”, Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası Non-Retroactivity in Tax Law (Derleyen: Billur Yaltı), 1. Baskı, Beta Yayınları, 2011, s. 122.

Ayrıca olağanüstü durum sebebiyle ek finansman ihtiyacının doğup doğmadığını ve doğmuş ise bunun miktarını belirlemeden geçmişe yürümeyi savunmak hakkaniyetli değildir⁷². Vergi hukuku açısından hangi durumların olağanüstü kabul edilebileceğini tayin etmek de kolay değildir⁷³. Bir durumun olağanüstü olduğunu tespit etme yetkisine sahip olan kanun koyucu, bu yetkisini kullanarak vergi kanunlarını geçmişe yürütme eğilimi içine girebilecek; Anayasa Mahkemesi de kanun koyucu tarafından olağanüstü olarak nitelendirilen vakıaları aksi yönde değerlendiremeyecek ve yerindelik denetimi yapamayacaktır⁷⁴.

Yönetilenler lehine güvence sağlayan ve toplumda hukuka duyulan inancın korunmasına hizmet eden hukuki güvenlik ilkesinin göz ardı edilmesi, hukuk devleti ilkesinin ve onun bütün kazanımlarının göz ardı edilmesine kadar uzanan sonuçlar doğuracak, idarenin keyfililiğinin kontrolsüz bir şekilde artmasına sebebiyet verecek bir durumdur. Dolayısıyla hukuk devletinde hukuki güvenlik ilkesi, gerek olağan gerekse olağanüstü dönemlerde göz ardı edilmemesi gereken temel bir ilkedir. Bu durum, olağanüstü hâl Cumhurbaşkanlığı kararnamele de dâhil, vergilendirme yetkisinin kullanılması özelinde vergiyle ilgili her türlü hukuki düzenleme için geçerlidir.

Sonuç olarak, vergi hukukunda ayrı bir önemi olan hukuki güvenlik ilkesi gerek olağan gerekse olağanüstü dönemlerde vergilendirme yetkisinin en temel sınırlarından birini oluşturmaktadır. Hukuki güvenlik ilkesi, kanunların geçmişe yürürlüklerinin önlenmesini gerektirmektedir⁷⁵. Bu da ancak kıyas yasağı ve vergilemede belirliliğin sağlanması ile gerçekleştirilebilecektir⁷⁶. Bu noktada, vergi hukuku açısından geçmişe yürümezliğin anayasada açıkça düzenlenmesi kesin bir çözüm olarak akla gelmektedir.

D. Hukuki Belirlilik ve Açıklık İlkeleri

Hukuk devleti, kişilere hukuki güvenlik içinde yaşama koşullarının sağlanmasını vaat etmekte ve bu vaadini yerine getirebilmenin yolu, hukuku herkes için belirli kılmaktan geçmektedir⁷⁷. Hukuk devletinin hukuki güvenlik

⁷² Akkaya, s. 123.

⁷³ Akkaya, s. 122.

⁷⁴ Akkaya, s. 122.

⁷⁵ Nami Çağan, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, 1982, s. 179.

⁷⁶ Çağan, 1982, s. 6.

⁷⁷ Selda Çağlar, Hukuk Devletinin Hukuki Belirlilik İlkesi Üzerinden Değerlendirilmesi, Beta

işlevini gerçekleştirebilmesi, devlete ve kişilere hukuka uygun davranma sorumluluğu yüklemektedir. Kişilerin hukuka uygun davranabilmesi için evvela hukuk kurallarının önceden bilinir ve kolayca anlaşılır olması gerekir ki bu, ancak hukuk kurallarının ülkede yaşayan herkese duyurulmasıyla mümkündür. Vergi adaletinin sağlanabilmesi için de vergilendirmede açıklık ve belirlilik ilkelerine uyulması şarttır. Teknik bir alan olması dolayısıyla konunun uzmanları için karmaşık olabilen vergi hukuku normları bakımından bu gereklilik daha da ön plana çıkmaktadır.

Vergi hukuku açısından hukuki güvenlik; vergi kanunlarının ve bu alandaki diğer tüm hukuk normlarının kesin, açık, yalın ve anlaşılır olması anlamına gelmektedir. Vergi yükümlülüğünün ne üzerinden, ne zaman, ne kadar, hangi esasa göre alınacağı hususları, kişi özgürlüğü ve güvenliği açısından önemli noktalar⁷⁸. Vergi mükelleflerinin hukuki güvenliklerinin sağlanabilmesi için, maddi olarak kayda değer tutarlara ulaşabilen kişisel vergi yükünün açık olarak önceden hesaplanabilmesi gerekmektedir⁷⁹. Bu sebepten, hukuki güvenliğin ilk koşulu vergilendirmede belirliliğin sağlanmasıdır⁸⁰.

Belirlilik ilkesi gereği vergiler ancak bir kanun ile öngörülebilecektir⁸¹. Vergi kanunlarında mükelleflerin vergiyi, ne tutarda, ne zaman ve nereye ödeyeceklerinin kesin olarak bertilmesi gereğini ifade ettiği için belirlilik ilkesi doktrinde “kanunilik ilkesi” veya “kesinlik ilkesi” olarak da adlandırılmaktadır⁸². Vergilendirmeyi ilgilendiren hususların belirsizlik ihtiva etmesi, iyiniyetli mükellefleri dahi zor duruma düşürecek, muğlak bir alan yaratmakta, vergiye uyum derecesini düşürmektedir. Hukuki belirlilik sayesinde belirtilen hususlarda, tahminin ötesinde, kesin bilgiye sahip olan mükelleflerin hata yapma olasılığı en aza inecek, vergiye dair işlemlerde keyfilik kalmayacak ve mükellefler iktisadi kararlarını daha rasyonel şekilde

Yayınları, 2013.

⁷⁸ Gülsen Güneş, Verginin Yasallığı İlkesi, Güncellenmiş 2. Baskı, XII Levha Yayıncılık, 2008, s. 117.

⁷⁹ Güneş, s. 117.

⁸⁰ Şafak Ertan Çomaklı / Mehmet Ödekli, Vergilendirmede Anayasal Prensipler, Savaş Yayınevi, 2011, s. 66.

⁸¹ Engin Hepeksaz, “Kamu Tercih ve Anayasal İktisat Teorisi Perspektifinden Anayasal Mali Reform”, 2007, 44(514), Finans Politik & Ekonomik Yorumlar, s. 98.

⁸² Binnur Çelik, Vergilendirmede Müdahale İlkesi Anayasa ve Gelir Vergisi Hükümleri Açısından İncelenmesi, Gazi Kitabevi, 2001, s. 12.

alma şansına erişebilecektir⁸³.

Hukuki belirlilik ilkesi, hukuki öngörülebilirlik, açıklık, kanunilik, geçmişe yürümezlik ilkeleri ve kıyas yasağı ile de yakından ilgilidir. Verginin belirgin olması boyutu, vergilerin kanuniliği ilkesinin maddesel boyutunu oluşturmaktadır. Vergi hukukunda kıyas yasağı, vergilerin kanuniliği ilkesinden kaynaklanan bir husus olmakla birlikte, belirlilik ilkesini de tamamlayıcı bir nitelik taşımaktadır⁸⁴. Kanunilik ilkesi gereği kıyas yasağının bulunması, yorumun sınırlarını çizmektedir. Nitekim amaçsal yorumun sınırı kıyastır. Vergi hukukunda yorumun sınırlı olarak yapılabilmesi, belirlilik ve açıklık ilkelerinin önemini artırmaktadır⁸⁵. Yine vergi kanunlarında yoruma açık hükümlerin bulunması, mükellef ile vergi idaresi arasında oluşabilecek yorum farklılığı dolayısıyla vergi uyumsuzlukları artacak, verginin verimi düşecek, vergi yargısının iş yükü artacaktır.

Esasen vergide açıklık ve belirlilik iç içe geçmiş iki ilkedir. Ancak altını çizmek gerekir ki; muayyenlik ya da belirlilik, önceden bilebilme, zamanla ilgili bir kavramken; açıklık mevzuatla ilgili bir kavramdır. Zira açıklık, vergi sisteminde yer alan kanunların mükellef ve vergi idaresi görevlileri tarafından açıkça anlaşılması gerektiğini ifade eden bir ilkedir⁸⁶. Bu noktada torba yasalarla düzenleme yapmak, açıklık ilkesi ve kanun yapma tekniği açısından doğru değildir.

Açıklık ilkesinin istikrar ilkesi ile de bağlantısı vardır⁸⁷. Zira hukuk devletinde kanunlar keyfi ve çok sık değişikliğe uğramaz, insanlar istenmeyen sürprizlerle karşılaşmazlar. Bu yolla hukuki istikrar ve öngörülebilirlik sağlanmış olur. Vergi hukuku gibi teknik bir alanda çok sayıda kanun yapılması ve mevzuatın çok sıklıkla değiştirilmesi, mevzuatın hatasız uygulanması ve kanuni yükümlülüklerin mükelleflerce eksiksiz bir şekilde yerine getirilebilmesi olasılığını düşürmektedir. Tam manasıyla sağlanması güç olsa da hukuki belirliliğin mümkün olan en üst seviyeye çıkarılabilmesi için; kanun tekniği açısından hukuki metinlerde daha belirgin kavramlar kullanılmalı, hukuki öngörülebilirlik ve istikrardan ödün verilmemelidir.

⁸³ Çelik, s. 12.

⁸⁴ Aykut Tavşancı, "Vergilendirme Yetkisinin Anayasal Sınırları ve 1982 Anayasası", 2005 Ağustos, (203), Vergi Sorunları, s. 134-151.

⁸⁵ Çelik, s. 12.

⁸⁶ Çelik, s. 12.

⁸⁷ Çelik, s. 12.

Vergi sisteminin başarısı ve etkinliği için, vergi hukuku normları bakımından açık, anlaşılır, yalın bir dil kullanılmalı; olağanüstü dönemlerde dahi bu ilkeden ödün verilmemelidir. Ancak Türk vergi sistemine bakıldığında, kanun yapma tekniği bakımından mevzuatın oldukça karmaşık, açıklık ve yalınlıktan uzak bir şekilde kaleme alındığı görülmektedir. Bu durumun vergiye uyum derecesini düşürdüğü de nazara alındığında vergi mevzuatının köklü bir reforma ihtiyaç duyduğunu belirtmek gerekir.

E. Genellik, Eşitlik, Adalet İlkeleri

Hukuk devleti ilkesi, temel hak ve hürriyetleri etkileyen kanunların genel nitelikte olmasını emreder. Bu doğrultuda, vergilendirmede genellik ilkesi, vergi kanunlarının genel nitelikte olmasını zorunlu kılmaktadır. Genellik ve eşitlik ilkeleri gereği toplumda bulunan herkes kural olarak vergi mükellefidir⁸⁸. Vergide genellik ilkesi, sınıf, ırk, din ve benzeri farklar gözetilmeksizin vergiyi doğuran olay ile ilişkisi olan bütün gerçek ve tüzel kişilerden vergi alınması gerektiğini ileri süren bir ilkedir⁸⁹. Günümüzde pek çok ülke anayasasında olduğu gibi Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nda da yer alan genellik ilkesi gereği, herkes kamu harcamalarını karşılamak üzere vergi ödemekle yükümlüdür(m. 73).

Bir vergi sisteminin adaletli olabilmesinin ilk şartı, genellik ilkesine yer verilmesidir. Zira vergiyi doğuran olay ile ilişkisi bulunan gerçek ve tüzel kişiler arasında çeşitli farklılıklar yaratarak bir kısmından vergi alınıp, bir kısmından alınmaması halinde vergilendirmede adaletten söz etmek mümkün değildir⁹⁰. Daha da önemlisi, vergi gibi temel hak ve özgürlükler alanına direkt temas eden bir alanda standart olmayan uygulamalar hukuk devleti ilkesinin açıkça ihlal edilmesidir⁹¹. Ancak elbette genellik ilkesini işaret eden “herkes”ten kasıt, “vergi ödeme gücü olan herkes”tir. Vergi ödeme gücü ise, bir mükellefin kendisini ve ailesini geçindirmeye yetecek miktarın üzerinde olan gelir ve/veya servet unsurundan vergi alınması gereğini ifade etmektedir⁹².

Hukuk devleti ilkesinin yapıtaşlarından olan eşitlik ilkesi Anayasanın 10'uncu maddesinde karşımıza çıkmaktadır. Buna göre; herkes dil, ırk,

⁸⁸ Mutlu, s. 132.

⁸⁹ Çelik, s. 15, 16.

⁹⁰ Çelik, s. 16.

⁹¹ Mutlu, s. 132.

⁹² Çelik, s. 16.

cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir. Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz. Devlet organları ve idare, bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine riayet etmek zorundadır. Bir toplumda yaşayan herkesin mali gücüne göre vergi mükellefi olması olarak özetlenen genellik ilkesi, hukuk devleti kavramı açısından kanun önünde eşitlik ilkesi ile çakışmaktadır. Kanunlar önünde herkesin eşit olması vergi kanunları karşısında herkesin eşit kılınmasını yani vergilendirmede eşitliği ifade etmektedir. Ancak buradaki eşitlik ilkesi, herkese tamamen aynı davranılmasını, işlem aynılığını gerektirmemekte; ilişkili veya uygun farkların varlığı halinde eşitsiz veya farklı işleme izin vermeyi ifade etmektedir⁹³. Alman Anayasa Mahkemesi (AAYM), genel eşitlik kuralını keyfilik yasağı şeklinde yorumlamaktadır. Yani eşitlere keyfi olarak eşit olmayan şekilde ve eşit olmayanlara da keyfi olarak eşit şekilde davranmak yasaktır⁹⁴. Genellik ve eşitlik ilkelerini mutlak anlamda ele almak doğru olmadığı gibi; söz konusu ilkeleri uygulamaya bu manada aktarmak da mümkün değildir. Nitekim kanun önünde eşitlikten kasıt mutlak eşitlik değil; eşitler arası eşitliktir.

Yine AAYM daimî içtihatlarında, mali güce göre vergilendirme ilkesini eşitlik kuralının uygulanmasında karşılaştırma ölçütü olarak değerlendirmektedir⁹⁵. Bu nedenle, verginin mali güçle orantılı olması yaklaşımı, eşitlik ilkesine kenetlenmiş vergi adaletinin de temel prensibi durumundadır⁹⁶. Vergi adaleti, vergilerin mali araç olarak kullanılmasında vergi yükünün nasıl dağılacağını belirlemenin yanı sıra sosyal ve iktisadi düzenleme aracı olarak vergilerin ne yönde kullanılması gerektiğini içeren bir kavramdır⁹⁷. Bu anlamda Anayasanın sosyal devlet ilkesi ve vergi ödevine ilişkin hükümleri ile bağlantılıdır.

Anayasanın 73'üncü maddesi, vergilendirmede genellik ve eşitlik ilkelerinin yanı sıra adalet ilkesini de kapsayıcı bir mahiyettedir. Zira vergi

⁹³ Merih Öden, Türk Anayasa Hukukunda Eşitlik İlkesi, Yetkin Yayınları, 2003, s. 26.

⁹⁴ Joachim Lang, "Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri", (Çev. Funda Başaran), (XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, Bodrum, Mayıs 1998), M.Ü. Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:12, 2000, s. 8.

⁹⁵ Billur Yaltı Soydan, "Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarının Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak" (XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, Bodrum, Mayıs 1998), M.Ü. Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:12, 2000, s. 86; Vergi Sorunları, Ağustos 1998, Sayı: 119, s. 98-118.

⁹⁶ Lang, s. 9.

⁹⁷ Çağan, 1982, s. 191.

adaleti, vergilerin genel olmasının yanı sıra, eşit durumda olanlara eşit; eşit durumda olmayanlara eşitsizlik derecesine göre farklı davranılmasını gerektirmektedir. Buradan hareketle, yatay adalet, vergilendirme açısından benzer durumda olanların belli bir vergi ile ilgili olarak aynı muameleye tabi tutulmasını; dikey adalet ise, vergilendirme bakımından farklı şartlarda olanların farklı vergilendirmesi olarak tanımlanmaktadır. Esasen yatay adalet, kanun önünde eşitlik ilkesinin bir sonucu ve hukuk devleti ilkesinin bir gereğidir. Dikey adalet ise, kanun koyucunun değer yargıları ve sosyal devlet anlayışına göre şekillenebilen bir kavramdır⁹⁸. Doktrinde vergilemede eşitlik ilkesini, adalet ilkesinin içinde değerlendiren kimi yazarlar olduğu gibi, ayrı birer ilke olarak ele alan teorisyenler de mevcuttur⁹⁹.

Türk Anayasa Mahkemesi, vergide eşitlik ilkesini, mali gücü aynı olanların aynı, mali gücü farklı olanların ayrı oranda vergilendirilmesi şeklinde tanımlamaktadır¹⁰⁰. Anayasa Mahkemesi kararlarında, verginin mali güce göre alınmasının, aynı zamanda eşitlik ilkesinin vergilemede uygulama aracı olduğunu ifade etmiş, amaç-araç ilişkisinde mali gücü ölçüt olarak değerlendirmiştir. Yine 2003 yılında verdiği kararında aynı hukuki durumda olmayı mali güç ölçütüne dayandırmıştır¹⁰¹.

Geçmişte olduğu gibi bugün de kanun koyucular, çeşitli mülahazalarla vergi ödeme gücü olmasına rağmen muafiyet veya istisna hükümleri getirerek bazı kişileri vergilendirmemeyi tercih etmekte, vergi kanunlarında vergi indirimi gibi vergi kolaylıklarına yer vermektedir. Vergi gelirlerinde azalmaya yol açacak bu istisna ve muafiyet uygulamaları aynı zamanda genellik ilkesinden bir sapma olarak nitelendirilebilecek bir alan yaratmaktadır. İstisna ve muafiyetler dolayısı ile genellik ilkesinden sapmanın toplum tarafından kabul görmesi ise muafiyetlerin vergilemeden beklenen iktisadi ve sosyal amaçlara uygun olması şartına bağlıdır¹⁰². Örneğin sosyal sınıf gözetilerek muafiyet yaratılması dolayısıyla genellik ilkesinden ödün verilmesinin toplum tarafından kabul görmesi mümkün değildir. Oysa sakatların korunması gibi

⁹⁸ Çağan, 1982, s. 191.

⁹⁹ Selin Ertürk Atabey, Teori ve Uygulamada Vergi Ödeme Gücü, Gazi Kitabevi, 2016, s. 36.

¹⁰⁰ AYM, 10.02.2011 Gün, E. 2007/114, K. 2011/36, R. G. 14.04.2011/ 27905.

¹⁰¹ Billur Yaltı / Selçuk Özgenç, Vergi Hukuku Pratik Çalışma El Kitabı, Beta Yayınları, 2005, s. 84.

¹⁰² Çelik, s. 18

sosyal amaçlarla genellik ilkesinden taviz verilmelidir¹⁰³, bu durum toplumda bir rahatsızlık yaratmaz. Dolayısıyla sosyal amaçlarla getirilen gerek muafiyet gerekse indirim ve istisnalardan kanunda belirtilen şartları taşıyan herkesin aynı şartlarda yararlandığı göz önüne alındığında, bu uygulamaları genellik ve eşitlik ilkesinden sapma olarak nitelendirilmek doğru değildir.

Aynı gerekçelerle olağanüstü dönemlerde, örneğin deprem gibi doğal afetler nedeniyle afetzedeler lehine getirilen vergi kolaylıklarının da genellik ve eşitlik ilkeleri açısından eleştiriye açık bir alan yarattığı da iddia edilemez. Örneğin; deprem bölgesiyle ilgili, terkin yoluyla bölgede yaşayan ve kanunda belirtilen şartları haiz mükelleflerin vergi aslı ve borçlarının terkin edilmesi yahut tecil edilmesi gibi mali kolaylıklar getirilmesi söz konusudur. Bu kolaylıkları, genellik ve eşitlik ilkesinin ihlali ya da vergilendirmede genellik ve eşitlik ilkelerinin göz ardı edilmesi olarak değerlendirmek yanlıştır. Zira söz konusu kolaylıklardan şartları taşıyan her mükellefin faydalanması söz konusudur. Ayrıca unutmamak gerekir ki; söz konusu kolaylıkların tanınması, devletin varoluş şartlarından olan toplumsal huzur ve refahın sağlanması ve sosyal devlet olmanın da gereğidir.

Buraya kadar ifade edilen bilgiler ışığında olağanüstü hâl dönemlerinde Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin incelenmesi önem arz etmektedir. Çünkü bu noktaya kadar belirtilen vergilendirme yetkisinin hukuki sınırları, olağanüstü dönemler açısından istisnai durumlar oluşturabilmektedir. Cumhurbaşkanlığı kararnameleri, Türk hukuk sisteminde yeni denilebilecek bir usul olması nedeniyle olağanüstü hâl dönemlerinde, 2017 Anayasa değişikliği öncesinde Cumhurbaşkanlığı kararnameleri yerine kullanılan kanun hükmünde kararname (KHK) usulü ile karşılaştırmalı olarak sunulacaktır. Bu bağlamda belirtilen usullerin vergilendirme yetkisi sınırları içerisinde nerede bulunduğu konumlandırılmaya çalışılacaktır.

III. OLAĞANÜSTÜ HÂL DÖNEMLERİNDE VERGİLENDİRME YETKİSİ BAKIMINDAN KANUN HÜKMÜNDE KARARNAMELER VE CUMHURBAŞKANLIĞI KARARNAMELERİ

Bilindiği gibi, 6771 sayılı Kanun öncesi dönemde KHK, tüzük, yönetmelik ve Cumhurbaşkanlığı kararnamesi yürütme organının düzenleyici işlemlerini oluşturmaktaydı. Anayasada “olağanüstü hâl kanun hükmünde kararnamesi” veya “sıkıyönetim kanun hükmünde kararnamesi” veyahut “olağanüstü

¹⁰³ Çelik, s. 18.

hâl ve sıkıyönetim kanun hükmünde kararnamesi” terimleri geçmemekte, bu tür kararnameler Resmî Gazete’de, “olağanüstü hâl kanun hükmünde kararnamesi” veya “sıkıyönetim kanun hükmünde kararnamesi” olarak değil, doğrudan “kanun hükmünde kararname” başlığı altında yayımlanmaktaydı¹⁰⁴.

Yasama yetkisinin ikelliği gereğince; yasama organı, bir konuyu doğrudan doğruya araya bir başka işlem girmeksizin düzenleyebilirken¹⁰⁵; olağan dönemlerde KHK çıkarmak için yasamanın yürütme organını yetki kanunu ile yetkilendirmesi gerekmektedir. Ancak olağanüstü yönetim usullerinde KHK çıkarabilmek için bir yetki kanununa ihtiyaç bulunmadığı için bütün yetki yürütme organında olup, yasamanın bir rolü kalmamaktaydı. Anayasanın 119’uncu maddesi bu durumlarda çıkarılacak KHK’lerin anayasal dayanağını oluşturmaktaydı. Fakat olağanüstü hâl KHK’si çıkarabilmek için öncelikle Anayasanın 119 veya 120’nci maddelerine göre ilan edilmiş bir olağanüstü hâl olmalı, olağanüstü hâl KHK’leriyle getirilen düzenlemeler olağanüstü hâlin amacını ve sınırlarını aşmamalıdır.¹⁰⁶

KHK uygulaması, Anayasanın 7’nci maddesinde yer alan yasama yetkisinin devredilmezliğinin istisnası olarak değerlendirilmekteydi¹⁰⁷. Anayasa Mahkemesi’ne göre; olağanüstü hâl ve sıkıyönetimin kanunla belirlenmiş statülerinde olağanüstü hâl ve sıkıyönetim KHK’siyle değişiklik yapılması, Anayasanın 6’ncı maddesindeki “Hiçbir kimse veya organ kaynağını Anayasadan almayan bir Devlet yetkisi kullanamaz” hükmüne, 7’nci maddesindeki yasama yetkisinin devredilemezliği ilkesine, başlangıç kısmındaki “Kuvvetler ayırımının, ... belli Devlet yetkilerinin kullanılmasından ibaret ve bununla sınırlı medeni bir işbölümü ve işbirliği olduğu ve üstünlüğün ancak Anayasa ve kanunlarda bulunduğu” temel ilkesine ve 11’inci maddesindeki Anayasanın bağlayıcılığı ve üstünlüğü ilkesine de aykırılık oluşturmaktaydı¹⁰⁸.

Söz konusu dönemde yürütme organından doğan hukuk normlarından

¹⁰⁴ Kemal Gözler, Kanun Hükmünde Kararnamelerin Hukuki Rejimi, Ekin Kitabevi Yayınları, 2000, <www.anayasa.gen.tr/khk.pdf> Erişim Tarihi 08 Mart 2016, s. 175.

¹⁰⁵ Özbudun, s. 211.

¹⁰⁶ AYM 10.01.1991 Gün, E. 1990/25, K. 1991/1 Sayılı Kararı, 1993, 1(27), AYMKD, s. 98, 396.

¹⁰⁷ Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 2. Baskı, Yetkin Yayınları, 2019, s. 86.

¹⁰⁸ AYM 10.01.1991 Gün, E. 1990/25, K. 1991/1 Sayılı Kararı, 1993, 1(27), AYMKD s. 99, 397.

KHK'lerin vergi hukuku açısından özel bir önemi vardı. Zira olağan dönemlerde KHK'ler vergi hukukunun ne asli ne de tali yani yardımcı kaynağı olabilmekteydi. Bu durum, 1982 Anayasası'nın 73'üncü maddesinde düzenlenen vergilerin kanuniliği ilkesinden ve yine Anayasanın KHK'lerle ilgili 91'inci maddesi hükmünden kaynaklanmaktaydı. Ancak olağanüstü yönetim usullerinde çıkarılan KHK'lerin vergi hukukunda kaynak olma durumu farklıydı. Zira 91'inci maddenin ilk fıkrasında yer alan; olağan dönemlerde, "Anayasanın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleri ile dördüncü bölümünde yer alan siyasî haklar ve ödevler kanun hükmünde kararnamelerle düzenlenemez" hükmünden de açıkça anlaşıldığı üzere, 1982 Anayasası, olağan dönemlerde KHK çıkarma yetkisini konu unsuru bakımından sınırlandırmıştı. Buna karşılık, olağan KHK'ler için söz konusu sınırlamayı getiren 91'inci maddenin 1'inci fıkrasının 2'nci cümlesinin hemen başında "sıkıyönetim ve olağanüstü hâller saklı kalmak üzere" denmekteydi. Ayrıca aynı maddenin 5'inci fıkrasında "sıkıyönetim ve olağanüstü hâllerde, Cumhurbaşkanı'nın başkanlığında toplanan BK'nın KHK çıkarmasına ilişkin hükümlerin saklı olduğu" yinelenmişti. Düzenleme alanı itibariyle bir konu sınırlamasının olmadığından hareketle, olağanüstü hâl ve sıkıyönetim KHK'leriyle, vergiler dâhil, düzenlenemeyecek bir konu bulunmadığı sonucuna varılmaktaydı. Hatta doktrinde; olağanüstü hâl veya sıkıyönetim ilan edilen bölge ile olağanüstü hâlin ve sıkıyönetimin gerekli kıldığı konularla ilgili olmak koşuluyla KHK'lerle yapılan düzenlemelerin olağanüstü hâl veya sıkıyönetim bölgesi dışına taşması, onu otomatik olarak Anayasaya aykırı kılmadığına dair bir görüş vardır¹⁰⁹.

Kısaca, 6771 sayılı Kanun öncesinde olağan dönemlerde vergi hukukunun asli yahut tali kaynakları arasında saymadığımız KHK'ler; olağanüstü hâl KHK'si olarak vergi hukukunun kaynağıydı; üstelik tali değil asli yani bağlayıcı, uyulması zorunlu bir kaynak olarak karşımıza çıkmaktaydı. Nitekim Anayasa Mahkemesi'nin içtihadı da bu doğrultuydu¹¹⁰.

2017 Anayasa değişikliği ile Türk hukuk sisteminde normlar hiyerarşisi alanında önemli değişiklikler gerçekleşmiş, KHK ve tüzük, 6771 sayılı

¹⁰⁹ Kemal Gözler, Türk Anayasa Hukuku Dersleri, Bursa, Ekin Kitapevi Yayınları, 2000, s. 772.

¹¹⁰ Anayasa Mahkemesi, 10 Ocak 1991 tarih ve E.1990/25, K.1991/1 sayılı kararında şöyle demiştir: "Olağanüstü hâl ve sıkıyönetim KHK'leri olağan KHK'ler için Anayasa'nın 91. maddesinde yer alan konu sınırlandırmalarına bağlı değildirler. Temel haklar, kişi hakları ve ödevleri ile siyasî haklar ve ödevler de bu tür KHK'lerle düzenlenebilir". 1991, 1(27), Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi, s. 98.

Kanun ile ilga edilmiştir, Anayasada yürütme organının düzenleyici işlemleri olarak sadece Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ve yönetmeliğe yer verildiği görülmüştür. Bu doğrultuda, Anayasanın “Kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi verme” başlıklı 91’inci maddesi ilga¹¹¹ edilmiş ve BK da kaldırılmış olduğu için BK’nın bu alandaki yetkisi Cumhurbaşkanı’na devredilmiştir.

Söz konusu Anayasa değişikliği ile getirilen en önemli değişikliklerden biri, normlar hiyerarşisini bütünüyle değiştirmiş olan Cumhurbaşkanlığı kararnamesi olmuştur. Cumhurbaşkanlığı kararnamesi, yetki kanununa ihtiyaç olmaksızın doğrudan Cumhurbaşkanı tarafından çıkarılmakta ve sonrasında TBMM’nin onayına sunulması da gerekmemektedir. Yani yeni sistemde, olağanüstü hâl ilan etme yetkisi gibi kararname çıkarma da Cumhurbaşkanı’nın tek başına kullanacağı bir yetki olarak düzenlenmiştir. Olağanüstü hâllerde, Anayasanın açık hükmü dolayısıyla artık Cumhurbaşkanı tarafından tek başına kullanılacak bir yetkiye dönüşen yürütmenin düzenleme yetkisinin daha da genişlemesi söz konusudur. Bu gibi durumların yönetimde keyfiliğe yol açma ihtimali ve yönetilenler aleyhine sonuçlar doğurmaya açık bir alan yaratma tehlikesi karşısında, vergilendirme yetkisinin hukuk devleti ilkesi açısından sınırlarının önemi daha da artmaktadır.

2017 yılı Anayasa değişikliklerinden önce BK kararı ile uygulamaya konulan düzenleme yetkisinin, Anayasa değişikliği sonrasında Cumhurbaşkanlığı kararnamesi¹¹² ile mi yoksa Cumhurbaşkanı kararları¹¹³ ile mi kullanılacağı konusunda farklı görüşler ortaya atılmıştır. Ancak olağan zamanlarda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile vergiye dair düzenleme yapılamayacağı gerekçesiyle söz konusu yetkinin Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile değil; Cumhurbaşkanı kararları ile kullanılması gerekmektedir. Ayrıca 73’üncü maddenin 4’üncü fıkrası hükmü gereği BK’ya tanınan düzenleme yetkisinin Cumhurbaşkanı’na geçmesi, bu yetkinin, eski düzendeki BK kararlarına eşdeğer nitelikte olan Cumhurbaşkanı kararları ile kullanılması gerektiği anlaşılmaktadır¹¹⁴. Bu anlamda, Cumhurbaşkanlığı kararnameleri

¹¹¹ Mülga: 16/4/2017-6771/16 md.

¹¹² Bülent Taş, “Anayasa Değişiklik Önerilerinin Vergi Bakımından Sonuçları”, <<https://www.dunya.com/kose-yazisi/anayasa-degisiklik-onerilerinin-vergi-bakimindan-sonuclari/354303>> Erişim Tarihi 26 Temmuz 2018.

¹¹³ Taşkan, s. 55.

¹¹⁴ Taşkan, s. 55.

KHK; Cumhurbaşkanlığı kararları ise BK kararı niteliğindedir¹¹⁵, denebilir. Uygulamada da önceki dönemde BK kararları ile yapılan bazı işlemlerin Cumhurbaşkanı kararıyla yapılmaya başlandığı görülmüştür¹¹⁶.

104'üncü madde hükmüne göre; Cumhurbaşkanı, yürütme yetkisine ilişkin konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarabilir. Ancak Anayasanın temel haklar, kişi hakları ve ödevleriyle siyasi haklar ve ödevler Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile düzenlenememekte; dolayısıyla sadece sosyal ve ekonomik haklar ve ödevler düzenlenebilmektedir. Diğer bir anlatımla, Anayasada mutlaka kanunla düzenlenmesi emredilen temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılması, ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri, vergi, resim, harç gibi malî yükümlülükler konusunda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılamaz¹¹⁷. Söz konusu düzenlemedeki sınırlamalar, mülga 91'inci maddede KHK'lerle ilgili konu bakımından getirilmiş olan sınırlamalar ile büyük oranda örtüşmektedir.

Buradan hareketle, 2017 yılındaki değişikliklerle birlikte KHK'lerin yerini Cumhurbaşkanlığı kararnamesine bıraktığı çıkarımı yapılabilir. Ayrıca Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin hukuki niteliği, 2017 Anayasa değişikliği öncesinde var olan olağan dönem KHK'lerine benzemektedir¹¹⁸. Yeni sistemde olağanüstü hâl dönemlerinde Cumhurbaşkanı tarafından çıkarılan kararnameler ise, 2017 değişikliği öncesi Cumhurbaşkanı'nın başkanlığında toplanan BK tarafından çıkarılan olağanüstü hâl KHK'leriyle örtüşmektedir. Ancak TBMM, olağanüstü hâl KHK'lerini onaylama ve reddetme haricinde değiştirerek onaylama seçeneğine de sahipken olağanüstü hâl Cumhurbaşkanlığı kararnameleri için değiştirerek onaylama seçeneğine anayasada yer verilmemiştir¹¹⁹. Ayrıca her ne kadar Anayasada "tüzük" ve "kanun hükmünde kararname" ifadelerinin yerini Cumhurbaşkanlığı kararnamesi almış olsa ve önceki dönemde Anayasada hüküm altına alınan düzenleyici işlemlerle benzerlik gösterse de normlar hiyerarşisindeki yeri, yapılış usulü, nitelikleri, konusu, denetim usulü bakımından Cumhurbaşkanlığı

¹¹⁵ Karakoç, s. 85.

¹¹⁶ 14 Temmuz 2018 tarih ve 30478 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan "8.1.2002 Tarihli Ve 4736 Sayılı Kanunun 1'inci Maddesinin Birinci Fıkrası Hükmünden Muaf Tutulacakların Tespitine Dair 28.1.2002 Tarihli Ve 2002/3654 Sayılı Kararnamenin Eki Kararda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Karar (Karar Sayısı:2).

¹¹⁷ Karakoç, s. 86.

¹¹⁸ Taşkan, s. 51.

¹¹⁹ Kemal Gözler, Türk Anayasa Hukuku, 2. Baskı, Ekin Yayınevi, 2018, s. 906.

kararnamesinin farklılık gösterdiği belirtilmelidir¹²⁰.

Cumhurbaşkanlığı kararnamesi; normlar hiyerarşisinde önemli bir yer olsa da vergi ödevi, siyasi hak ve ödevler kısmında düzenlendiği için olağan dönemde vergi hukukuna kaynaklık edemez. Ancak Anayasanın m. 119'un 6 ve 7'nci fıkralarında düzenlenmiş olduğu üzere, olağanüstü hâl döneminde Cumhurbaşkanı, olağanüstü hâlin gerekli kıldığı konularda, 104'üncü maddenin 17'nci fıkrasının ikinci cümlesinde belirtilen sınırlamalara tâbi olmaksızın Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarabilmektedir. Olağanüstü hâlin ilanının söz konusu olduğu durumlarda, temel haklar, kişi hakları ve ödevleriyle siyasi haklar ve ödevler de Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenlenebileceği için, Cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle yapılabilecek düzenlemeler geniş bir kapsama ulaşmaktadır. Vergi hukukunun kaynakları açısından özetlersek, konu sınırlaması söz konusu olmadığı için, Cumhurbaşkanı'nın olağanüstü dönemlerde çıkaracağı Cumhurbaşkanlığı kararnameleri vergi hukukunun yürütmeden doğan asli bir kaynağı olmaktadır.

Sebeplere, konu, süre ve yer bakımından sınırlandırılmış olan olağanüstü hâl Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin çıkarılabilmesi için usulüne uygun bir olağanüstü hâl ilan kararı olmalıdır. Bu kararnameler, olağanüstü hâl süresince ve olağanüstü hâl ilan edilen yer ile sınırlı olarak uygulanır, olağanüstü hâl kalktıktan sonra uygulama alanı bulamazlar. Bunun bir sonucu olarak, tıpkı olağanüstü dönem KHK'leri gibi, olağanüstü hâl Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile de olağanüstü hâl döneminin dışında kanunlarda değişiklik yapılamaz. Ayrıca 119'uncu madde uyarınca olağanüstü hâlin gerekli kıldığı konularda çıkarılmalıdırlar. Her ne kadar olağanüstü hâlde Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile tüm temel hak ve hürriyetlere ilişkin düzenleme yapılabilecek olsa da Anayasanın 15'inci maddesindeki sınırlamalar Cumhurbaşkanlığı kararnameleri için de geçerlidir.

Bu kararnameler, olağan dönem Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinden farklı olarak olağanüstü hâl süresince kanun kuvvetindedir¹²¹. Sadece olağanüstü hâllerde çıkarılacak Cumhurbaşkanlığı kararnamelerine "kanun hükmünde" olma kuvveti tanınmıştır¹²². Olağan dönem Cumhurbaşkanlığı

¹²⁰ İnceleme konumuzun dışında kaldığı için ayrıntıya girilmemiştir. Bkz. Cemre Akyılmaz, "2017 Anayasa Değişikliğine Göre Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri", 2019, 23(1), Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, s. 192.

¹²¹ Turgut Tan, İdare Hukuku, 7. Baskı, Turhan Kitabevi, 2018, s. 60.

¹²² Tan, s. 73.

kararnameleri ile kanunlarda değişiklik yapılamaz, uygulanma önceliği kanunlardadır. Zira Anayasada açıkça ifade edildiği üzere, kanunda farklı hükümler bulunması halinde kanun uygulanacak, sonradan Meclisin aynı konuda kanun çıkarması durumunda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi hükümsüz hale gelecektir. Dolayısıyla Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin yasama organının işlemleri ile eşdeğer niteliğe sahip olduğunu söylemek güçtür. Zira yürütme görev ve yetkisinin kanunlara uygun olma zorunluluğuna ilişkin Anayasanın 8'inci maddesi de anayasada varlığını korumaktadır. Dolayısıyla Cumhurbaşkanı'nın Cumhurbaşkanlığı kararnamesi de dâhil olmak üzere tüm işlemleri hâlâ yürürlükteki kanunlara uygun olmak zorundadır. Kural olarak normlar hiyerarşisi açısından kanunun üstünlüğü devam etmektedir.

Özetle, 6771 sayılı Kanun öncesinde olağan zamanlarda KHK'lerin vergi hukuku bakımından kaynak teşkil edememe durumu vergilerin kanuniliği ilkesi ile gerekçelendirilmekteydi. Bu gerekçe bugün de Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile vergi hukuku ilişkisi çerçevesinde geçerliliğini korumaktadır. 2017 Anayasa değişikliği sonrasında korunan 73'üncü madde hükmü uyarınca vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılması kanunla mümkün olabildiğinden bu konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılması mümkün olmayacaktır. 73'üncü maddenin yanı sıra, 104'üncü madde hükmü de göstermektedir ki olağan dönemlerde kanunilik ilkesi vergi hukukundaki önemini korumakta olup, olağanüstü dönemler dışında vergi ile ilgili düzenlemelerin kanun ile yapılması bir zorunluluktur¹²³. Ancak olağanüstü hâllerde kanunilik ilkesinin yasama organına verdiği yetkiler¹²⁴ Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile kullanılabilir, olağanüstü hâl Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile vergilendirmeye ilişkin kural koyma, değiştirme, kaldırma gibi işlemler gerçekleştirilebilecek, verginin ana öğeleri de düzenlenebilecektir ki bu durum vergilerin kanuniliği ilkesinin zayıflatıldığını göstermektedir.

IV. HAK ARAMA HÜRRİYETİ BAKIMINDAN KANUN HÜKMÜNDE KARARNAMELER VE CUMHURBAŞKANLIĞI KARARNAMELERİ

Hak arama hürriyeti, kişilerin bir hak arama yoluna başvurup başvurmamakta özgür olmasını, bir hakkı ihlal edildiğinde bu ihlalin telafi

¹²³ Karakoç, s. 87.

¹²⁴ Bkz. Sabahattin Yürekli, "Bakanlar Kurulu'nun Vergilendirme Yetkisi", 1997, 1(2), Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi.

edilmesi için¹²⁵ başvurulabilecek yolları da kapsayan bir kavramdır. “Hak arama hürriyeti” ifadesinin içerisinde barındırdığı hak kavramı, dar anlamda anayasal hakları değil, geniş anlamda menfaat ve hakları ifade etmektedir¹²⁶.

6771 sayılı Kanun öncesi, hak arama özgürlüğü bakımından OHAL KHK’leri sınırlayıcı bir alan yaratmaktaydı. Zira Anayasada olağanüstü hâllerde, sıkıyönetim ve savaş hallerinde çıkarılan KHK’lerin şekil ve esas bakımından Anayasaya aykırılığı iddiasıyla Anayasa Mahkemesi’nde dava açılmayacağını ifade edilmekte olduğu için olağanüstü hâl KHK’leri anayasa yargısına tabi değildi¹²⁷. Söz konusu hükmün varlığı, esasen olağanüstü hâl ve sıkıyönetim rejimlerinde temel hak ve özgürlüklerin korunması amacıyla Anayasanın tanıdığı güvenceleri büyük ölçüde kaldırmaktaydı¹²⁸. Ancak bu gibi sakıncaları gidermek adına Anayasa Mahkemesi, 1991 yılından itibaren verdiği kararlarda olağanüstü hâl KHK’sinin olağanüstü hâlin gerekli kıldığı konularda olup olmadığını irdelemiştir. Bu hususta Anayasa Mahkemesi’nin, 10.01.1991 tarih, 1990/25 E. ve 1991/1 K. sayılı kararı¹²⁹ oldukça önemlidir. Bu kararla Anayasa Mahkemesi, olağanüstü hâlin gerekli kıldığı konular haricinde çıkarılan, olağanüstü hâl ilan edilen bölge haricinde bir yeri ve olağanüstü hâl süresinin ötesinde bir süreyi etkileyen KHK’lerin olağanüstü hâl KHK’si olarak nitelendirilemeyeceğinden hareketle kendisini bu kararnameleri inceleme hususunda yetkili görmüştür. Ancak Mahkeme, 2016 yılında bu içtihadından dönmüş¹³⁰ ve bu tarihten sonra verdiği kararlarda tamamen lafzi bir yorumu benimseyerek Cumhurbaşkanı başkanlığında

¹²⁵ Ahmet Mumcu / Elif Küzeci, İnsan Hakları ve Kamu Özgürlükleri, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007, s. 255.

¹²⁶ İsmail Köküsari, “Hak Arama Özgürlüğü ve 2010 Anayasa Değişiklikleri”, 2011, 15(1), Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, s. 165.

¹²⁷ Ayrıca olağanüstü hâl kapsamında alınacak tedbirlere ilişkin kanun hükmünde kararname kapsamında alınacak kararlar ve yapılacak işlemler sebebi ile açılan davalarda yürütmenin durdurulmasına karar verilemeyecektir. (Bkz. 23.07.2016 gün ve 29779 sayılı RG, KHK/667-md. 10).

¹²⁸ Merih Öden, “Anayasa Mahkemesi ve Olağanüstü hâl ve Sıkıyönetim Kanun Hükmünde Kararnamelerinin Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi”, 2009, 58(3), Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, s. 660.

¹²⁹ Söz konusu kararda, “Anayasanın 148. maddesiyle şekil ve esas yönünden Anayasaya aykırılığı iddiası ile dava edilemeyecek KHK’ler, olağanüstü halin gerekli kıldığı konularda çıkartılan KHK’lardır, dolayısıyla AYM’nin bir OHAL KHK’sinin olağanüstü halin gerektirdiği konularda olup olmadığını, bu niteliği taşıyıp taşımadığını belirlemesi ve bu niteliği taşıyorsa uygunluk denetimini yapması zorunludur” denilmektedir.

¹³⁰ Akyılmaz, s. 204.

toplanan BK'nın çıkardığı ve “olağanüstü hâl kanun hükmünde kararname” olarak nitelendirdiği kararnameyi denetim yetkisi alanında görmemiştir¹³¹. Dolayısıyla Mahkeme'nin olağanüstü hâl Cumhurbaşkanlığı kararnameyi için de benzer bir yaklaşım sergileyebileceği söylenebilir. Zira 148'inci maddenin Anayasanın 2017 değişikliğinden önceki metninde var olan “...*olağanüstü hâllerde, sıkıyönetim ve savaş hallerinde çıkarılan kanun hükmünde kararname*lerin şekil ve esas bakımından Anayasaya aykırılığı iddiasıyla, Anayasa Mahkemesinde dava açılmaz...” düzenlemesindeki “kanun hükmünde kararname” ibaresinin yerine “Cumhurbaşkanlığı kararname” ibaresi konulmuş ve “sıkıyönetim” ibaresi de madde metninden çıkarılmıştır. Buna göre; olağanüstü dönem kararnameyi aleyhine Anayasaya aykırılık iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'nde dava açılmaz. Dolayısıyla olağanüstü hâl ve savaş hali söz konusu olduğunda çıkarılacak vergi konulu Cumhurbaşkanlığı kararnameyi de anayasaya uygunluk denetiminin dışında tutulduğu görülmektedir¹³².

Anayasadaki bu hükmün ve Anayasa Mahkemesi'nin KHK'lerle ilgili tavrının hukukun genel ilkeleri ve bu ilkelerden biri olan hukukun üstünlüğü ile ne kadar bağdaştığı tartışmalıdır. Nitekim AİHM de bazı unsurlar açısından olağanüstü hâl ilişkin düzenlemeleri inceleme konusunda kendisini yetkili görmüştür. Türk hukuku açısından yalnızca TBMM tarafından denetlenebilen bu kararnameyi, Anayasa Mahkemesi'nin son içtihatlarına göre yargı denetimi dışındadır. Ancak TBMM tarafından onaylanıp birer kanun haline gelmesiyle birlikte Anayasa Mahkemesi'ne götürülebilecektir.

Ayrıca vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisinin Cumhurbaşkanlığı kararnameyi ile kullanılacağı düşünülürse buna karşı davaların ancak Anayasa Mahkemesi'nde açılabilmesi ve dava açma yetkisinin önemli ölçüde sınırlandırılması söz konusu olacaktır¹³³. Her ne kadar Danıştay Kanunu'nun 24'üncü maddesinde BKK'ya karşı ilk derece mahkemesi olarak dava açılabilirliği belirtilmişse de bu hüküm esas alınarak Cumhurbaşkanlığı

¹³¹ Akyılmaz, s. 204.

¹³² Taşkan, s. 52.

¹³³ Bülent Taş, “Anayasa Değişiklik Önerilerinin Vergi Bakımından Sonuçları”, <<https://www.dunya.com/kose-yazisi/anayasa-degisiklik-onerilerinin-vergi-bakimindan-sonuclari/354303>> Erişim Tarihi 26 Temmuz 2018.

kararnamelerine karşı Danıştay'da doğrudan dava açılmayacaktır¹³⁴. Ancak 2017 Anayasa değişikliği öncesinde BK'na tanınan düzenleme yapma yetkilerinin yeni hükümet sistemi gereği Cumhurbaşkanı'na geçmesi sebebiyle, bu yetkilerin BK kararlarına eşdeğer nitelikte Cumhurbaşkanı kararları ile kullanılması gerektiği anlaşılmaktadır. Anayasanın 73/4 ve 167/2 maddeleri çerçevesinde oluşturulacak Cumhurbaşkanlığı kararlarının kanuna uygun olup olmadığı yolundaki denetimin Danıştay Kanunu'nun yeniden düzenlenen 24'üncü maddesi çerçevesinde Danıştay tarafından gerçekleştirileceğini belirtmek gerekir¹³⁵.

Şekli anlamda bir yürütme işlemi olmakla birlikte¹³⁶, Anayasanın 148'inci maddesinde yapılan değişiklikle, Anayasa Mahkemesi'nin görev ve yetkileri arasına Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin Anayasaya şekil ve esas bakımlarından uygunluğunu denetleme ve bireysel başvuruları karara bağlama görev ve yetkisi de dâhil edildiği için bu kararnamelerin denetimi Anayasa Mahkemesi tarafından gerçekleştirilmektedir. Bu yönde bir tercihin hukuk devleti ilkesine uygunluğu tartışma konusudur; çünkü Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin Anayasa Mahkemesi tarafından denetlenmesini isteme hakkı olanlar sınırlıdır¹³⁷. Zira Anayasanın 150'nci maddesinde açıkça zikredildiği üzere; Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin şekil ve esas açısından iptalini, TBMM'de en fazla üyeye sahip iki siyasi parti grubu ve üye tamsayısının en az beşte biri tutarındaki milletvekili isteyebilir. Ayrıca Anayasa Mahkemesi, idari yargı yerleri gibi birel işlem niteliğinde bir Cumhurbaşkanlığı kararnamesini yetki, şekil, sebep, konu ve maksat unsurları bakımından hukuka uygunluk denetimi yapamayacak olup; sadece Anayasaya uygunluk çerçevesinde denetleyebilecektir¹³⁸.

Hukuk devleti ilkesi karşısında yargı yolunu kapatan yahut kısıtlayan düzenlemeler, her zaman için, idarenin yargısal denetiminin temel fonksiyonu olan idarenin hukuka uygun davranmasını, kendisine anayasa ve kanunlarla çizilen sınırlar içerisinde kalmasını sağlamak, kamu gücünü hukuk kuralları ile sınırlandırmak bakımından sakıncalıdır. Ayrıca, temel hak ve özgürlüklerin güvenceye alınması ve hak arama hürriyeti başta olmak üzere pek çok açıdan

¹³⁴ Taş, Erişim Tarihi 26 Temmuz 2018.

¹³⁵ Taşkan, s. 55.

¹³⁶ Akyılmaz, s. 199.

¹³⁷ Gözler, 2018, s. 895.

¹³⁸ Akyılmaz, s. 199.

eleştiriye açık bir konudur. Dolayısıyla hukuk devletlerinde çok istisnai durumlar dışında her türlü hukuk normu için yargı yolu açık olmalıdır. Çünkü yargı denetimi dışında tutulan normlar ve yargı bağımsızlığı alanı kısıtlandıkça hak ve özgürlükler alanı genişleyecektir. Olağanüstü dönemlerde de olsa hak ve hürriyetlerinin ihlal edildiği inancında olan mükelleflerin hak arama hürriyetlerinin sınırlandırılmaması hakkaniyet gereğidir.

SONUÇ ve DEĞERLENDİRME

Devletin en önemli yetkilerinden biri olan ve mülkiyet hakkına müdahale olarak ifade edilebilen vergilendirme yetkisinin aşırı kullanımı suretiyle kişilerin iktisadi varlığı tehlikeye girmekte, iktisadi varlığını koruyamadığımız kişilerin diğer hak ve özgürlüklerinin de temelsiz kalması ve ihlal edilmesi kaçınılmaz olmaktadır. Dolayısıyla aşırı kullanım tehlikesine her zaman açık olan vergilendirme yetkisinin olağan zamanlarda olduğu gibi olağanüstü zamanlarda da sınırlara tabi olması, hukuk devleti olmanın bir gereğidir. Zira dönemselsel olarak farklı rejimlere tabi olsa da hukuk devletinde her yetki, anayasa veya yasalarla çizilmiş sınırlara tabidir. Nitekim olağan zamanlara oranla ileri ölçüde sınırlanabildiği hatta durdurulabildiği için olağanüstü hâl rejimlerinde temel hak ve hürriyetleri korumak adına, anayasa tarafından çizilmiş, uyulması gereken bir kriz hukuku mevcuttur. Kriz hukuku çerçevesinde hareket etmek, anayasal bir gereklilik ve elbette hukuk devleti olmanın bir gereğidir. Olağanüstü dönemlerde oluşan kaynak ihtiyacının karşılanması dâhil; yapılacak her düzenleme, alınacak her tedbir, kriz hukuku çerçevesinde, olağanüstü durumun gerekleriyle orantılı olarak ve yasal zeminde yapılmalıdır. Dolayısıyla anayasada sayılan olağanüstü bir durumla karşı karşıya kalındığında, yine anayasa tarafından belirlenen olağanüstü yönetim usullerine başvurulmalı; bu olağanüstü yöntemlere başvurmadan olağanüstü vergi normları ihdas edilememelidir. Ancak Türkiye’de gerek deprem gerek iktisadi bunalım gibi olağanüstü hâl ilanını gerektiren dönemlerde Anayasada öngörülen olağanüstü yönetim usulleri işletilmeksizin, olağan dışı vergiler ihdas edilmiştir. Bu durum, olağan dönemde 73’üncü maddesinde yer alan vergilendirme ilkelerine aykırı vergilerin kabulü sonucunu doğurmaktadır¹³⁹.

Söz konusu ilkelerden ilki vergilerin kanuniliği ilkesidir. Hukuk devleti, olağan ve/veya olağanüstü dönemlerde; vergilendirme yetkisinin genel, soyut, kişisel olmayan ve yasama organı tarafından çıkarılan kanunlarla

¹³⁹ Uzer Çengelci, s. 144.

kullanılmasını; bir diğer ifadeyle kanunilik ilkesine riayet edilmesini gerekli kılmaktadır. Kanunilik ilkesinin gerçek anlamda hayata geçirilebilmesi, vergiye vücut veren temel unsurların kanunlarda açıkça yer almasına bağlıdır. Dolayısıyla kanunilik ilkesini dar yorumlamak yanlıştır. Vergi alanı kanunla düzenlemek demek, verginin tüm temel unsurlarını muhtevî kanunlar çıkarmak demektir. Ancak 2017'den sonra normlar hiyerarşisindeki yerini alan Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile olağanüstü hâllerde vergilendirmeye ilişkin kural koyma, değiştirme, kaldırma gibi işlemler gerçekleştirilebilecek, verginin ana öğeleri de düzenlenebilecek, kanunilik ilkesinin yasama organına verdiği yetkiler Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile kullanılabilir. 2017 öncesi olağanüstü hâl KHK'lerinde olduğu gibi, her ne kadar Anayasal bir yetkiye dayansa da bu durumun, anayasal bir ilke olan vergilerin kanuniliği ilkesiyle çeliştiği ortadadır.

Ayrıca, 2017 Anayasa değişikliği ile Bakanlar Kurulu'nun ilga edilmesi münasebetiyle yürütmenin vergilendirme alanındaki yetkisinin Cumhurbaşkanı tarafından tek başına kullanılması, istişare etme ve dolayısıyla kolektif karar alma mekanizmasının terk edilmesi sonucunu doğurmaktadır. Burada sorun, yetkinin yürütme organına bırakılması değil; yürütmeye bırakılan bu yetkinin tek kişide toplanmasıdır. Zira eskiden beri yürütme organına bırakılan düzenleme yetkisi, ivedilikle karar alma ve müdahale etme şansı yaratması ve iktisadi hayatın ihtiyaçlarını daha etkin bir şekilde karşılamayı amaçlaması dolayısıyla olumlu ve yerindedir.

Yine kanunilik ilkesinin bir gereği olarak, olağanüstü dönemlerde getirilen kuralların olağanüstü hâl bölgeleri dışında veya olağanüstü hâlin sona ermesinden sonra da uygulanmalarının devamı isteniyorsa bu konudaki düzenlemenin kanun ile yapılması zorunludur. Ancak uygulamada olağanüstü dönemlerde özellikle doğal afetler sebebiyle getirilen vergilerin olağanüstü dönem bittikten sonra da uygulamasına devam etmek suretiyle kalıcı hale geldiği görülmektedir. Anayasa Mahkemesi kararlarında bu gibi uygulamalar, ekseriyetle, kamu yararı gibi gerekçelerle meşrulaştırılmaya çalışılmaktadır. Oysa vergilerin olağan dönemde olduğu gibi, olağanüstü hâlin gerektirdiği finansman ihtiyacının karşılanmasında da en büyük paya sahip kamu geliri olması ve kamu yararı da dâhil, hiçbir gerekçe anayasal vergilendirme ilkelerinin göz ardı edilmesini makul kılmamaktadır.

Olağanüstü dönemlerde vergilemede hukukiliğin sağlanması noktasında eleştirdiğimiz bir diğer husus da geçmişte yürütülen vergi kanunlarıdır. Elbette bu durum, idarenin düzenleyici işlemlerini de kapsar. Kanun koyucu, bu

yolla geçmişe etkili mali külfetler ihdas etmekte veya var olan mali külfetleri geçmişe dönük olarak ağırlaşabilmektedir. Oysa toplumda hukuk güvenliğinin temini bakımından; vergi kanunları geçmişe yürümemeli, mali yükümlülükler geçmişe etkili olarak uygulanmamalıdır. Ancak Türkiye’de özellikle doğal afetlerden sonra artan kamu ihtiyaçlarını finanse edebilmek adına vergi kanunlarının geçmişe yürütüldüğü bilinmektedir. Çünkü böyle dönemlerde toplum, hukuka aykırı vergileri bile daha az sorgular hale gelmektedir. Bunun da sebebi, doğa ya da beşerî kaynaklı felaketler yaşandığında, içinde bulunulan psikoloji dolayısıyla ve yaraların bir an evvel sarılması güdüsüyle devlete daha fazla ihtiyaç duyulması ve güvenilmesidir. Dolayısıyla; sel, deprem, yer kayması gibi doğal afetlerde yahut savaş, ihtilal gibi insan kaynaklı diğer olağanüstü durumlarda, kanun koyucunun veya yürütmenin geçmişe dönük olarak vergi ve benzeri mali yükümlülükler getirmesi, bu kapsamda en az tepki gören durumdur. Oysa hukuk devletini benimsemiş bir devlet yapılanmasında, olağanüstü hâl ilanını gerektiren sebeplerde bile hukuka aykırı kanunlara başvurulamaz.

Olağanüstü hâl rejimleri döneminde, hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmayacak şekilde, hukuki işlemlerin yargı denetimine tabi tutulması sınırlandırılabilir. Nitekim 2017 öncesinde olağanüstü hâl KHK’leri hakkında şekil ve esas yönünden anayasaya aykırılık iddiasıyla Anayasa Mahkemesi’ne dava açmak hukuken mümkün değildi. Bu durum, özellikle hak arama hürriyetinin kısıtlanması gerekçesiyle yoğun şekilde eleştirilmekteydi. Bugün de olağanüstü hâl Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin denetimini yapacak olan makam TBMM’dir. Çünkü olağanüstü hâl KHK’lerinde olduğu gibi, bu kararnameler için yalnızca siyasal denetim söz konusudur, Anayasanın ilgili hükmü gereği yargısal denetim mümkün değildir. Bu, hak arama hürriyetinin kullanılmasını zorlaştırması noktasında vergilendirme yetkisinin hukuki sınırlarını açısından eleştirdiğimiz bir durumdur.

Sonuç olarak, devletler vergilendirme yetkisini ülkeleri üzerinde istediği gibi kullanma yetkisine sahiptir. Ancak sınırsız olmayan bu yetkinin meşruiyeti için, devlet mali egemenliğini hukuki zeminde kullanmalıdır. Vergilendirme yetkisinin, hukuki sınırlarını doğru çizmek ve bu sınırları olağanüstü dönemlerde dâhil korumak, her şeyden evvel, temel hak ve hürriyetlerin korunması amacına matuf, anayasal bir gerekliliktir. Böyle bir sınırlama, ayrıca, vergilendirme ilişkisinde devlet karşısında zayıf konumda olan vergi borçlusunun taraf menfaatlerinin dengelenmesi suretiyle korunmasına hizmet etmektedir. Bu doğrultuda, vergilendirme yetkisinin iç hukuktaki sınırları

kapsamında ele aldığımız kanunilik, hukuki güvenlik, hukuki belirlilik ve açıklık, genellik, eşitlik ve adalet, geçmişe yürümezlik ilkeleri gerek olağan gerekse olağanüstü yönetim usullerinde uyulması icap eden ve esasen hukuk devleti ilkesine hizmet eden ilkeler olarak 2017 Anayasa değişikliği öncesinde olduğu gibi bugün de varlığını ve önemini teorik olarak, korumaktadır. Önemli olan bu durumun uygulamaya aynı oranda yansımastır. Bunu temin etmenin yolu ise, idarenin takdir yetkisinin olağan zamanlara oranla genişlemesi de dâhil hiçbir gerekçe ile bu ilkelerden taviz vermemekten geçer. Ancak olağanüstü dönemlerde özellikle kanunilik ilkesi ile hukuki güvenlik ve geçmişe yürümezlik ilkelerinin göz ardı edilebildiği görülmektedir. Oysa hukuk devletinde olağanüstü hâl dönemi dahi olsa, hukukun üstünlüğünden, hukuk devleti ilkesinden ödün verilmemelidir. Hukuk devleti ilkesinden ödün verilmesinin az ya da çok gibi bir ölçüsü de yoktur. Kısa vadede etkileri tam manasıyla kavranamasa bile, hukuk zemininden kaymak, hukukun üstünlüğünden ödün vermek ve bunu, mali veya iktisadi gerekçelerle açıklamak, kamu yararına bağlamak; düşünülenin aksine kamu yararına hizmet etmez; esasen tüm toplumun zararındadır.

KAYNAKÇA

Akdoğan, A, Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, 2013.

Akkaya M, “Vergi Aslı ve Feri’leri Bakımından Geriye Yürümezlik Esası: ‘Haklılık’ Ölçütü Üzerine Değerlendirmeler”, Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası Non-Retroactivity in Tax Law (Derleyen: Billur Yaltı), 1. Baskı, Beta Yayınları, 2011.

Akyılmaz C, “2017 Anayasa Değişikliğine Göre Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri”, 2019, 23(1), Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, s. 191-207.

Aliefendioğlu Y, “Vergileme Yetkisi ve 1980 sonrası Türk Vergi Politikası”, 1984, (33), Vergi Dünyası Dergisi, s. 3-24

Altuğ Ş, “Olağanüstü Hâl Kanun Hükmünde Kararnameleri ve Onların Yargısal Denetimi”, 2014, (48), Adalet Dergisi, s. 1-25.

Aybay R, “Olağanüstü Hâller ve İnsan Hakları” (I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi, Danıştay Matbaası: Ankara, Mayıs 1990), s. 461-470.

- Bayraklı H. H, Genel Vergi Hukuku, Derya Kitabevi, 2005.
- Bilici N, Vergi Hukuku, 26. Baskı, Seçkin Kitabevi, 2011.
- Budak T. / Yakar S, “Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması”, 2007, 16(1), Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, s. 133-144.
- Çağan N, Anayasa Çerçevesinde Kamu Maliyesinin Parlamenter Kontrolü, 1986, 2(1), Anayasa Yargısı, s. 199-205.
- Çağan N, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, 1982.
- Çağlar S, Hukuk Devletinin Hukuki Belirlilik İlkesi Üzerinden Değerlendirilmesi, Beta Yayınları, 2013.
- Çelik B, Vergilendirmede Müdahale İlkesi Anayasa ve Gelir Vergisi Hükümleri Açısından İncelenmesi, Gazi Kitabevi, 2001.
- Çomaklı Ş. E. / Gödekli M, Vergilendirmede Anayasal Prensipler, Savaş Yayınevi, 2011.
- Er S, “Vergi Kanunlarının Geriye Yürümezliği İlkesi ve Türk Anayasa Mahkemesi Kararları”, 2015, (43), Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, s. 133-141.
- Erdoğan M, Anayasal Demokrasi, 10. Baskı, Siyasal Kitabevi, 2013.
- Ertuğ, H. R, “Memleketimizde Fevkalade Hâl Rejimleri”, 1948, 3(1-2), Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, s. 67-82.
- Ertürk Atabey S, Teori ve Uygulamada Vergi Ödeme Gücü, Gazi Kitabevi, 2016.
- Esen S, “Anayasa Değişiklik Teklifinin Değerlendirilmesi”, 2016, (4), Ankara Barosu Dergisi, s. 45-73.
- Brennan, G. / Buchanan J. M, The Power To Tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution, Cambridge University Press, First Edition, 1980.
- Gözler K, Türk Anayasa Hukuku, 2. Baskı, Ekin Yayınevi, 2018.
- Gözler K, Anayasa Hukukunun Genel Esasları Ders Kitabı, 4. Baskı, Ekin Yayınevi, 2013.
- Gözler K, Kanun Hükmünde Kararnamelerin Hukuki Rejimi, Ekin Kitabevi Yayınları, 2000, <www.anayasa.gen.tr/khk.pdf> Erişim Tarihi 8 Mart

2016.

- Gözler K, Türk Anayasa Hukuku Dersleri, Ekin Kitapevi Yayınları, 2000.
- Gözübüyük Ş, Anayasa Hukuku, Turhan Kitabevi, 1993.
- Gümüş E, “Vergilendirme Yetkisi ve Vergilendirme ile İlgili Hükümet Tasarıfları”, 2005 Ekim, (290), Vergi Dünyası Dergisi, s. 125-131.
- Günday M, İdare Hukuku, Ankara: İmaj Yayınları, 1997.
- Güneş G, Verginin Yasallığı İlkesi, Güncellenmiş 2. Baskı, XII Levha Yayıncılık, 2008.
- Bayraklı H. H. / Odabaş H, “Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası”, 2000, 2(1), Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, s. 141-156.
- Hazır H, Türkiye’de ve Yabancı Ülkelerde Olağanüstü Hâl Rejimlerinde Kamu Hürriyetlerinin Sınırlanması (1961 Anayasa Rejimi), Selçuk Üniversitesi Yayınları, 1991.
- Hepeksaz E, “Kamu Tercihi ve Anayasal İktisat Teorisi Perspektifinden Anayasal Mali Reform”, 2007, 44(514), Finans Politik & Ekonomik Yorumlar, s. 89-109.
- Işık N. / Alagöz M, “Kamu Harcamaları ve Büyüme Arasındaki İlişki”, 2005, (24), Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, s. 63-75.
- Karakoç Y, Genel Vergi Hukuku Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 2. Baskı, Yetkin Yayınları, 2019.
- Kırbaş S, Vergi Hukuku, Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar, Siyasal Yayınevi, 1994.
- Koyuncu C, Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Anayasal Vergilendirme İlkeleri, Ekin Basım Yayım Dağıtım, 2016.
- Köküsari İ, “Hak Arama Özgürlüğü ve 2010 Anayasa Değişiklikleri”, 2011, 15(1), Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, s. 163-208.
- Lang, J, “Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri”, (Çev. Funda Başaran), (XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, Bodrum, Mayıs 1998), M.Ü. Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:12, 2000.

- Mumcu A. / Küzeci E, İnsan Hakları ve Kamu Özgürlükleri, Turhan Kitabevi, 2007.
- Mutlu A. C, “Dünü Bugünü ve Yarınıyla Vergilendirme Yetkisinin Hukuksal Perspektifi”, 2012, (98), TBB Dergisi, s. 123-154.
- Oktar, S. A, Vergi Hukuku, 6. Baskı, Türkmen Kitabevi, 2011.
- Ortaç F. R, “Ekonomik Kayıpların Gidermek Amacıyla Düzenlenen Ek Vergi Uygulamasının Vergi Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi”, Mayıs 2000, 1(1), Türk Hukuk Dünyası.
- Öden M, Türk Anayasa Hukukunda Eşitlik İlkesi, Yetkin Yayınları, 2003.
- Öden M, “Anayasa Mahkemesi ve Olağanüstü hâl ve Sıkıyönetim Kanun Hükmünde Kararnemelerinin Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi”, 2009, 58(3), Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, s. 659-692.
- Öncel M. / Kumrulu A. / Çağan, N, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş Son Değişiklikleri İşlenmiş 23. Baskı, Turhan Kitabevi, 2014.
- Öncel M. / Kumrulu A. / Çağan, N, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş Son Değişiklikleri İşlenmiş 13. Baskı, Turhan Kitabevi, 2005.
- Özbudun E, Türk Anayasa Hukuku, 2017 Anayasa Değişikliklerine Göre Gözden Geçirilmiş 17. Baskı, Yetkin Yayınları, 2017.
- Özdemir B, Küreselleşme Bağlamında Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi, Maliye Ve Hukuk Yayınları, 2006.
- Özkaya, Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde İdarenin Bütünlüğü İlkesi, Adalet Yayınevi, 2019.
- Soyaslan D, “Kanun Hükmünde Kararnemeler”, Anayasa Yargısı, 1995, s. 145-175.
- Tan T, İdare Hukuku, 7. Baskı, Turhan Kitabevi, 2018.
- Taş B, “Anayasa Değişiklik Önerilerinin Vergi Bakımından Sonuçları”, <<https://www.dunya.com/kose-yazisi/anayasa-degisiklik-onerilerinin-vergi-bakimindan-sonuclari/354303>> Erişim Tarihi 26 Temmuz 2018.
- Taşkan Y. Z, Vergi Hukuku 2017 Anayasa Değişiklikleri ve Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi Düzenlemelerine Uygun, Adalet Yayınevi, 2018.
- Tavşancı A, “Vergilendirme Yetkisinin Anayasal Sınırları ve 1982 Anayasası”,

- 2005 Ağustos, (203), Vergi Sorunları, s. 134-151.
- Tezel A, Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması, TÜSİAD-T/89.3.126, 1989.
- Turhan M, “Olağanüstü Hallerde Çıkarılabilecek Kanun Hükmünde Kararnameler”, 1992, 25(3), Amme İdaresi Dergisi, s. 13-36.
- Uluatam Ö. / Methibay Y, Vergi Hukuku, 5. Baskı, İmaj Yayıncılık, 2001.
- Uzer Çengelci G, Türkiye’de Olağan Dışı Dönemlerde Vergilendirme-Anayasal Vergilendirme İlkelerine Uygunluk Açısından Bir İrdeleme” (Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 2010).
- Üstün Ü. S, Türkiye’de Vergi ve Bütçe Hakkı, Nobel Akademik Yayıncılık, 2019.
- Yaltı Soydan B, “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarının Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak” (XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, Bodrum, Mayıs 1998), M.Ü. Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:12, 2000, 1998 Ağustos, (119), Vergi Sorunları, s. 98-118.
- Yaltı B “1923’ten 2003’e ‘Kazandıklarımız’: ‘Cumhuriyet Hukuku’ ‘Kazanmadıklarımız’: ‘Hukukun Cumhuriyeti’ Vergi Hukukunda Geldiğimiz Yere Yakın Tarihten Bakmak: Panoramik Bir Çalışma” (Cumhuriyetin Kuruluşundan Bugüne Türk Hukukunun Seksen Yıllık Gelişimi konulu sempozyumda sunulan tebliğ, AÜHF, Ekim 2003), s. 94-96.
- Yaltı B. / Özgenç S, Vergi Hukuku Pratik Çalışma El Kitabı, Beta Yayınları, 2005.
- Yılmaz E, “Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Gereği Olarak Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi” (Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 2014).
- Yürekli S, “Bakanlar Kurulu’nun Vergilendirme Yetkisi”, 1997, 1(2), Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, s. 281-292.
- Yüzbaşıoğlu N, Türkiye’de Kanun Hükmünde Kararnameler Rejimi, Beta Basım Yayın, 1996.

Yararlanılan Kararlar ve Resmi Gazeteler

AYM, 10.01.1991 Gün, E. 1990/25, K. 1991/1, AYMKD, Sayı: 27, Cilt 1, Ankara, 1993.

AYM, 23.7.2003 Gün, E. 2003/48, K. 2003/76 RG.11.9.2004, 25580.

AYM, B. No:2012/989, 19.12.2013.

AYM, 10.02.2011 Gün, E. 2007/114, K. 2011/36, R. G. 14.04.2011/ 27905.

AYM, 23.07.2003, E. 2003/48, K. 2003/76, RG. 11.09.2004, S. 25580.

AYM, 11.06.2003, E. 2001/346, K. 2003/63, RG. 08.11.2003, S. 25283.

AYM, 31.01.2008, E. 2004/3, K. 2008/47, RG. 20.03.2008, S. 26822.

23.07.2016 Gün ve 29779 sayılı Resmi Gazete, KHK/667-md. 10.

14 Temmuz 2018 tarih ve 30478 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “8.1.2002 Tarihli Ve 4736 Sayılı Kanununun 1’inci Maddesinin Birinci Fıkrası Hükmünden Muaf Tutulacakların Tespitine Dair 28.1.2002 Tarihli ve 2002/3654 Sayılı Kararnamenin Eki Kararda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Karar (Karar Sayısı:2).