

## VERGİLENDİRME YETKİSİNİN YASAMA VE YÜRÜTME ORGANLARI ARASINDA BÖLÜŞÜMÜ

A. Bumin DOĞRUSÖZ (\*)

### I — GİRİŞ :

Günümüz devletlerinin en büyük gelir kaynağı olan vergi, yalnızca bir finansman aracı olmanın dışında başka fonksiyonları da üstlenebilmektedir. Piyasa mekanizmasının otomatik olarak oluşturduğu gelir ve servet farklılıklarını bir dereceye kadar azaltmak<sup>1</sup>, konjonktürel dalgalanmaların ekonomik istikrarı bozucu etkilerini hafifletmek veya büyüme amacı ile alınan tedbirlerde bir araç olarak da kullanılmaktadır. Ayrıca, vergileme politikası ile, uluslararası çatışmaların ortaya çıkması halinde kendi kendine yetmeyi garanti altına alma, halk sağlığını tehdit eden tehlikelerle mücadele etme, belirli üretim dallarını veya teşebbüslerini himaye etme vb. amaçlar da takip olunabilmektedir. Vergileme ile nüfus politikasına ilişkin amaçların (bekârlık vergisi veya evlilik yardımı yolu ile) güdüldüğü de görülmüştür. Etkileri itibariyle belirli hedeflere yönelik ve dar anlamı ile gaye vergileri (Zwecksteuern) olarak nitelendirilen bu tür vergiler ile toprak reformunun dahi gerçekleştirilebileceği ileri sürülmüştür. Uygulamada ise, yukarıda kısaca belirtilen bu amaçların dışında çok farklı amaçlarla vergileme politikaları izlenebildiği görülmektedir<sup>2</sup>.

(\*) A. Bumin Doğrusöz, M.Ü. İkt. ve İdari Bilimler Fakültesi Mali Hukuk Araştırma Görevlisidir.

- 1) Schmolders, G. Genel Vergi Teorisi, İstanbul 1977 (Çev: S. Turhan sf: 74).
- 2) Verginin fonksiyonları veya vergilendirme politikası ile güdülebilen amaçlar hakkında geniş bilgi için bkz. Turhan, S. Vergi Teorisi, İstanbul 1977, 1. baskı, sf: 31-52; Nemli, A. Gelişmekte olan Ülkelerde Vergi Politikası, İstanbul 1979; Schmolders, G. Age. sf: 65-79.



Böylece vergi, bir yönü ile devletin işlevlerini görmesinde ve programlarını uygulamasında kamusal, öteki yönüyle de kişilerin ceplerine uzanan ve onların ekonomik yaşamlarına yön veren devlet eli olması dolayısıyla bireysel bir etkinlik olmaktadır<sup>3</sup>. Başka bir deyişle vergi, dayanağını kamu hukukunda bulmakta, ancak, etkisini kamusal alanda ve kişilerin özel ekonomik yaşamlarında göstermektedir<sup>4</sup>.

Devletin vergilendirme yetkisi, egemenliğinin mali alandaki görünümü olan mali egemenlikten doğmaktadır. Vergi alma, devletin sahip olduğu, bir hukuki ve fiili güçtür. Kaldı ki, günümüzde artık sosyal devlet olarak karşımıza çıkan devlet için vergi alma, bir hak ve yetki olarak kalmamakta, fonksiyonlarını gerçekleştirebilmesi için bir görev oluşturmaktadır.

Anayasal gelişmelerde de vergi konusu, somut bir hareket noktası olarak belli bir ağırlık taşımıştır. Bunun sonucu iki hukuk dalının gelişim süreçlerinde etkileşim biçiminde kendini gösterir<sup>5</sup>. Demokrasinin temeli olan parlamentolar, ilk yetkilerini halktan gelen istekle vergi konusunda almışlardır. Vergilerin halkın rızası ile alınabilmesi; başka bir deyişle, «temsilsiz vergi olmaz» ilkesi, batı ülkelerinin ilk ve temel anayasal kurallarından birisi olarak yer almıştır. Vergilerin halk temsilcilerinin katıldığı yasama organı tarafından konulabilmesi ile vergilemede keyfiliğin yerini hukukun üstünlüğü almıştır<sup>6</sup>.

Demokrasi ile yönetilen ülkelerde, günümüze kadar gelen ve üzerinde titizlikle durulan bir ilke olan «temsilsiz vergi olmaz» ilkesi, vergilerin kanunla konulması zorunluluğu olarak anayasalarda da yer almıştır<sup>7</sup>. Günümüzdeki teknolojik gelişmeler, ekonomik yapıdaki hızlı devrimler ve sür'atle karar alma ihtiyacı ile ekonomiyi yönlendiren mevzuatın özellikle bunalım dönemlerinde ekonomik durum ile hızla uyumlaştırılması ihtiyacı vb. nedenlerle bu ilkedен sapmalar ve yürütme organına da vergilendirme yetkisi alanında bazı yetkiler tanımışsa da, vergilendirme yetkisinin, kural olarak yasama organına ait olduğu tartışmasızdır.

3) Aliefendioğlu, Y. «Türk Anayasası Açısından Vergilendirmenin Sınırları», Danıştay Dergisi, Atatürk'ün Doğumunun 100. Yılı Özel Sayısı, sf: 68.

4) Aliefendioğlu, Y. Agm. sf: 68.

5) Kumrulu, A. «Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri», A.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi c: 36, s: 1-4'den ayrı bası, Ankara 1981, sf: 147.

6) Çağan, N. Vergilendirme Yetkisi, Ankara 1981, sf: 14.

7) Çeşitli Ülkeler anayasalarında vergilendirme yetkisi için bkz. Çağan, N. Age. sf: 57-93.



1982 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında da vergileme yetkisinin kullanılmasında yasama organı söz sahibidir ve asli yetkili organ durumundadır. Yürütme organı ise, istisnaen yetkilidir. Yürütme organının bu yetkisi, yasama organının bu yetkisini kullanmış ve yürütme organını da böylece yetkilendirmiş olması şartı ile mevcuttur. Yasama organının yürütme organını yetkilendirebileceği konular da, bizzat Anayasamız tarafından saptanmıştır. Bu açıkladıklarımızın tek ayırık halini, olağanüstü haller teşkil etmektedir. Biz yazımızda önce, yasama organı ve vergilendirme yetkisinin kullanılmasının üzerinde duracağız. Daha sonra da, bu yetkinin yürütme organınca hangi kayıtlarla kullanılabileceğini uygulamayı da ele alarak inceleyeceğiz.

Olağanüstü hal rejimini ve bu konudaki Anayasal ve yasal düzenlemeleri ise, yazımızın konusunu ve kapsamını, ayrı bir incelemeye konu olabilecek derecede aşması nedeniyle, konu dışı bırakacağız.

## II — YASAMA ORGANI VE VERGİLENDİRME YETKİSİ :

Anayasamızın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında, «Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır» hükmü yer almaktadır. 87. maddede ise, Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin görev ve yetkileri düzenlenmiştir. Maddede belirtilen görev ve yetkilerin hemen başında, «kanun koymak, değiştirmek ve kaldırmak» gelmektedir. Bu maddeyi izleyen maddelerde de, kanunların teklif edilmesi, görüşülmesi ve Cumhurbaşkanı tarafından yayınlanması düzenlenmiştir. Anayasamızın «genel esaslar» başlığını taşıyan birinci kısmında yer alan «yasama yetkisi» başlıklı 7. maddesinde, «Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisi'nindir. Bu yetki devredilemez» hükmü yer almaktadır.

Bu maddeler birlikte ele alınıp yorumlandığında çıkan sonuç şudur: Vergi ve benzeri mali yükümlülükler, yalnızca Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Yasama organı, bu saydığımız üç yetkisinden hiç birini yürütme veya yargı organına devredemez. Böyle bir sonucu doğuracak bir tasarrufta bulunamaz. Anayasamızın benimsediği bu kuralın da iki istisnası vardır. Bunlardan birincisi 73. maddenin son fıkrasında, ikincisi ise 167. maddede düzenlenmiştir ki, bunlara daha sonra değineceğiz. Burada, Anayasa Mahkemesinin bir vergi kanununu Anayasaya aykırı bularak iptal etmesi ve do-



layısıyla söz konusu verginin kalkması halinin, bir yasama yetkisinin kullanılmasını oluşturmayacağını berlitelim. Anayasa Mahkemesinin kanunların Anayasaya uygunluğu denetimini yapması, Anayasanın üstünlüğü ve hukuk devleti ilkelerinin (Anayasa md. 2, 11) bir sonucu olup, Anayasa ile tanınan bir yargı yetkisinin kullanılmasını oluşturmaktadır. Anayasa Mahkemesinin bu denetim ve aykırılık halinde iptal kararı verme yetkisi, yasama organı tarafından kanunla berilen bir yetki olmayıp, doğrudan Anayasadan kaynaklanan bir yetkidir.

Anayasamızın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan ve yukarıda da alıntı yaptığımız hüküm, 1961 Anayasasında da vardı. Yalnızca, fıkranın sonunda yer almaktaydı. Bu sözcükler, yeni Anayasamızda da fıkraya, doğmuş bulunan tereddütleri gidermek ve açıklık getirmek maksadıyla eklenmiştir.

1982 Anayasasının vergileme ödevine ilişkin hükmü, gerek konumu gerek içerik ve prensipleri bakımından 1961 Anayasasının aynı konuya ilişkin hükmü (md. 61) ile büyük ölçüde aynılık arz etmektedir. Bu bakımdan, 1961 Anayasası zamanında, Anayasa Mahkemesince konumuza ilişkin olarak verilen kararlara da yer vermenin bir zorunluluk olduğuna inanıyoruz. Çünkü, bu kararların, yeni Anayasamızın lafz ve ruhu ile çelişmemesi kaydı ile geçerliliğini sürdürdüğü ve yorum ameliyesinde kullanılabileceğini söylemek mümkündür. Nitekim Anayasa Mahkemesi de bazı yeni kararlarında, 1961 Anayasasının yürürlüğü esnasında vermiş olduğu kararlardaki kavram veya açıklamalara, atıflar veya alıntılar yapmak suretiyle yer vermektedir<sup>8</sup>. Anayasa Mahkemesinin eski kararları incelendiğinde şunlar görülmektedir:

«İnsanlık tarihinde bir çok devrimlerin önemli etkenlerinden birisi olmuş bulunan bütçe ve vergi işlerine ilişkin Anayasal kuralların tarihi gelişim açısından değerlendirilmesi, Anayasanın 61. maddesinin (1982 Anayasasında md. 73) temelinde yatan düşüncenin, vergiye ilişkin önemli konuların yasama meclislerince düzenlenmesini sağlamak olduğunu göstermektedir.»<sup>9</sup> «Kuralların yorumu sırasında onların konuluş amaçları bir kenara bırakılamaz. Amaca dayanan yorum ise 61. maddedeki (1982 Anayasasında 73. madde) vergi koyma kavramını ge-

---

8) Bkz. AY. Mhk. E. 1984/1 K. 1984/2 T. 1.3.1984 (Resmî Gazete 1.5.1984; 18358 sf: 23).

9) AY. Mahk. E. 1967/41 K. 1969/57 T. 23-25.10.1969 (Anayasa Mahkemesi Kararları Dergisi - Bundan böyle AMKD. olarak anılacaktır c: 8 sf: 49-50).



niş biçimde yorumlama zorunluluğunu doğurur»<sup>10</sup>. «Anayasa Koyucunun her çeşit mali yükümlerin kanunla konulmasını emrederken keyfi ve takdiri uygulamaları önleyecek ilkelerin kanunda yer almasını emrettiği şüphesizdir. Kanun koyucunun sadece konusunu belli ederek bir mali yükümlerin alınmasına izin vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılması için yeterli neden teşkil edemez. Mali yükümlerin mükellefleri, matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, müeyyideleri, zamanaşımı gibi çeşitli yönleri vardır. Bunlar kanunda yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin sosyal ve iktisadi durumlarını ve hatta temel haklarını etkileyecek uygulamalara yol açabilirler. Bu bakımdan kanunla düzenlemeleri zorunludur»<sup>11</sup>. «Vergi koyma kavramının geniş yorumu vergiden istisna edilme ve muaf tutulma konularının da kanunla düzenlenmesini zorunlu kılmaktadır»<sup>12</sup>. «Bütün bu belirtilenlerin kanunla düzenlenmesi zorunludur. Aksi halde idareye keyfi uygulamalara meydan verecek çok geniş bir takdir yetkisi tanımış olur»<sup>13</sup>.

Hatta, Anayasa Mahkemesi bir kararında<sup>14</sup>, inceleme konusu kanunun mali güç unsurunu tartışmaya elverişli bir şekilde düzenlenmesini, kanunun söz konusu unsuru gözetmediğinin kabulü için yeterli saymıştır. Yüksek mahkemeye göre, bu unsurun açık bir direktif teşkil edecek şekilde kanunda yer alması ve hususun uygulayanların anlayış ve yorumuna bırakılmaması zorunludur.

Anayasa Mahkemesinin kararlarında da görüldüğü gibi, bir verginin yasama organınca konulmuş sayılabilmesi için, onun yalnızca konusunun kanunla belirlenmesi, yeterli değildir. Verginin konusundan başka oranı veya miktarı, indirimleri, istisna ve muafiyetleri, tarh, tahakkuk ve tahsil usulleri, yaptırımları, zamanaşımı vb. konularında kanunla düzenlenmesi zorunludur. Bazı hususların ilgili kanunla düzenlenmeyip bir başka kanuna atıf yapılarak belirlenmesini de, Anayasamız açısından, mümkün kabul etmek gerekir. Nitekim, şekli mükellefiyetler ile verginin tarh ve tahakkukunu düzenleyen bir genel kanun

10) dn. 9'da anılan karar ve AY. Mahk. E. 1970/55 K. 1971/57, T. 15.6.1971 (AMKD. c: 9 sf: 538).

11) AY. Mahk. E. 1965/46 K. 1966/16 T. 29.3.1966 (AMKD. c: 4 sf: 111-112); E. 1967/64 K. 1968/12 T. 18.4.1968 (AMKD. c: 6 sf: 124); E. 1969/23; K. 1969/41 T. 3.7.1969 (AMKD. c: 7 sf: 537); E. 1970/29 K. 1970/48; T. 22.12.1970 (AMKD. c: 15 sf: 574); E. 1976/54 K. 1977/8 T. 3.2.1977 (AMKD. c: 15 sf: 141).

12) AY. Mahk. E. 1967/41 K. 1969/57 T. 23-25.10.1969 (AMKD. c: 8 sf: 49).

13) dn. 11'de anılan kararlar.

14) AY. Mahk. E. 1965/25 K. 1965/57 T. 26.10.1965 (AMKD. c: 3 sf: 271-272).



(= Vergi Usul Kanunu) veya tahsil usullerini düzenleyen bir başka genel kanun (Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun) varken, bu hususların ayrıca her vergi kanununda yeniden belirlenmesine gerek yoktur. Bir vergi kanununun konusuna ilişkin hususlar için bir diğer vergi kanununa da atıf yapılabilir. Bunun örnekleri de vardır. Belediye Gelirleri Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanunu, serbest meslek faaliyeti, ticari ve zirai kazanç ve faaliyetini düzenlemeyerek, bu hususların saptanması konusunda Gelir Vergisi Kanununu muza atıfta bulunmaktadırlar.

Yasa koyucu vergi kanunu ile, yukarıda da saydığımız vergiye ilişkin temel hususları belirledikten sonra, uygulamaya, tekniğe veya uzmanlık isteyen hususlara ilişkin konuların düzenlenmesi yürütme organına bırakılabilir. Yürütme organına bu hususlarda bırakılabilecek bir düzenleme yetkisi, vergilendirmeye ilişkin temel konularda olmadığı için 73. maddenin son fıkrası ile sınırlı değildir. Ancak burada karşılaşılan problem, temel konular ile teknik konular ve ayrıntılar ayrımının nasıl yapılacağıdır. Bu husustaki ölçütler yetersizdir. Hatta, GÜNEŞ, bu ayrımı, hukuki bir temelden yoksun olduğunu vurgulayarak reddetmektedir<sup>15</sup>. Temel konu ile teknik konu ve ayrıntılar ayrımında yeterli ölçüler bulunmasa bile, yasama ve yürütme organlarının düzenleme alanlarını ayıran daha elverişli bir ölçüt de bulunmamaktadır<sup>16</sup>.

Vergi ödevi dolayısıyla doğan ilişki, yalnızca kamusal bir borç - alacak ilişkisi değildir. Bu maddi ilişkinin yanında, şekli vergi hukukunu oluşturan ve usule yönelik bir kısım ödevler de vardır. Kaynaktan kesme yönteminde olduğu gibi üçüncü şahısların vergilerini onlar adına ödeme, defter tutma, bildirimde bulunma, belgeler (fatura, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi düzenleme, irsaliye kesme vb.) düzenleme, defter ve belgeleri saklama gibi şekli yükümlülükler de geniş anlamda vergi ödevinin kapsamında yer alır. Bu nedenle bu hususların da kanun koyucu tarafından düzenlenmesi zorunludur. Yürütme organınca şekli bir mükellefiyet getirilmemelidir. Burada karşımıza çıkan sorun ise, yasama organı tarafından vergi kanunları ile getirilen şekli mükellefiyetler konusunda, yürütme organına değişiklik yapabilme yetkisinin tanınıp tanınmayacağıdır. 73. maddenin son fıkrası, daha ziyade maddi vergi borcuna ilişkin konuları düzenlemektedir. Bu nedenle, soruna

---

15) Güneş, Turan. Türk Pozitif Hukukunda Yürütme Organının Düzenleyici İşlemleri, Ankara 1965, sf: 101.

16) Çağan, Nami. Age. sf: 131.



genel prensipler açısından yaklaşarak bir çözüm aramak gerekir. Kanaatimizce, Bakanlar Kuruluna, verginin tahsili için yükümlülerce yapılacak masrafları artırıcı bir değişiklik yapma yetkisi tanınmamaz, veya hiç bir şekli yükümlülüğü olmayan kişiler için şekli yükümlülükler ihdas edici bir değişiklik yapma yetkisi tanınmamalıdır. Vergi Usul Kanunumuzun 3239 sayılı Kanunla değişik mükerrer 257. maddesi ile şekli yükümlülükler konusunda getirilen ve Maliye ve Gümrük Bakanlığına tanınan yetkileri anayasal açıdan değerlendirmek zorunludur. Madde hükmü ile getirilen yeni şekli yükümlülükler ihdas etme yetkisinin yürütme organına tanınabileceği kabul edilse dahi, yetkilendirilebilecek organın, Bakanlar Kurulu olması gerekir. Anılan maddenin birinci fıkrasında yer alan «...tasdik, muhafaza... mecburiyet koyma..., bedeli mukabilinde dağıtma... makineli kasa kullandırma...» gibi mükellefe vergi ödevi ile doğrudan ilgili ve mali külfet getirme biçiminde beliren bir yetkinin Maliye ve Gümrük Bakanlığının tanınması, kanaatimizce Anayasanın 73. maddesi ile çelişmektedir.

Bilindiği gibi vergilerin toplanma maliyeti, iki bölümü kapsar. Vergi İdaresinin giderleri ve yükümlülerin giderleri. Vergi borçlusunun, sorumlu bulunduğu vergilerle —özellikle gelir vergisi— ilgili kayıtları tutmak için hiç bir bedel karşılığı olmaksızın ayırdığı vakitlerin karşılığı ile vergi beyannamelerinin hazırlanması için ödenen mali müşavere ve muhasebeci ücretleri,<sup>17</sup>. Bu açıklamalarımızın ışığında, fatura nizamında değişiklik yapma yetkisinin yürütme organına tanınmasının (Bkz. Vergi Usul Kanunu md. 257 mük.) ek bir kaynak harcamasını getirmemesine karşılık, kanunla herhangi bir şekli yükümlülük yüklenmeyen kişilerin, vergi sorumlusu sıfatı ile donatılarak onlara vergiyi tahsil ve vergi idaresine bir beyanname ile yatırma görevinin yüklenmesi konusunda yürütme organına yetki tanınması (örneğin bkz. Katma Değer Vergisi Kanunu md. 9), sorumlu olarak belirlenen kişiler açısından ek bir kaynak harcaması gerektirecek niteliktedir.

### III — YÜRÜTME ORGANININ VERGİLENDİRME ALANINDA YETKİLENDİRİLMESİ :

Olağanüstü hal rejimi ayırık tutulursa, yürütme organının vergileendirme alanında yetki sahibi olması, bu yetkinin yasama organı tarafından kanunla tanınmasına bağlıdır. Yasama organının yürütme organı-

17) Batırel, Ömer Faruk. «Vergi İdaresinde Etkinlik ve Mükellef Psikolojisi» İstanbul İ.T.İ.A. Dergisi yıl: 1973 s: 1 sf: 40.



na tanıyabileceği yetkilerin konusu Anayasamızın 73. maddesinin son fıkrası ile 167. maddesinin 2. fıkrasında tahdidi şekilde düzenlenmiştir. Biz önce bunların ilkinin, sonra da diğerini ele alacağız.

Anayasamızın 73. maddesinin son fıkrasına göre, Bakanlar Kuruluna vergi, resim, harc ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflik, istisna ve indirimleri ile oranlarına ilişkin hükümlerde değişiklik yapma yetkisi tanınabilir. Ancak bu yetkiyi tanıyan Kanun, değişiklik yapma yetkisinin hangi sınırlar içerisinde kullanılabileceğini de göstermelidir. Bir başka anlatımla, bu yetkinin aşağı ve yukarı sınırları kanunda gösterilmelidir. Uygulamada da çeşitli vergi kanunlarına konulan hükümler ile Bakanlar Kuruluna bu konuda yetki tanındığı ve kullanıldığı görülmekte ve bilinmektedir<sup>18</sup>.

Ancak bu yetkiler tanınırken, sonuçları da dikkate alınarak değerlendirilmelidir. Anayasamızla münhasıran yasama organına tanınmış bir yetkinin kullanılması sonucunu doğuracak şekilde, Bakanlar Kuruluna yetki verilmesi mümkün olmamalıdır. Örneğin bir verginin (diyelim ki, emlak vergisinin), vergi oranının sıfıra kadar indirebilme yetkisi tanınmaz. Çünkü, burada vergi oranının Bakanlar Kurulunca sıfıra indirilmesi, verginin kaldırılması anlamını taşıyacaktır. Bu nedenlerle yasama organınca, vergi oranında değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kurulu'na tanınması hallerinde, alt sınırın 1 olarak belirlenmesi gerekir. Ancak uygulamada, sıfıra kadar indirebilme yetkisinin de tanındığı gözlemlenmektedir. Bunun bir örneğini, Katma Değer Vergisi Kanunu ile Bakanlar Kuruluna tanınan bazı temel gıda maddeleri için vergi oranını sıfıra kadar indirebilme yetkisi oluşturmaktadır. (K.D.V. K. mad. 28). Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen temel gıda maddeleri için vergi oranı sıfıra indirildiğinde, bu maddelerin satışı bir teslim olayı olarak verginin konusuna girdiği halde (bkz. KDVK. md. 1/1.2), bu maddelerin teslimi için vergi kaldırılmış olmaktadır. Burada ele almak istediğimiz bir diğer örnek de Gelir Vergisi Kanununda değişiklik yapan 2970 sayılı kanunun 3. maddesi ile getirilen, vergi tevkifat oranlarını sıfıra kadar indirebilme yetkisidir. Bu tanınan yetkinin kullanılmasında, bazı hallerde, verginin kaldırılması anlam ve sonucuna gelmektedir. ÇAĞAN, bu şekildeki yetkilendirmenin, anayasaya aykırı olmadığını, çünkü Bakanlar Kuruluna yeniden gerektiğinde es-

---

18) Bakanlar Kuruluna Vergi Kanunları ile Tanınan Yetkilerin Bir Listesi İçin Bkz. Karaman, Gülser. «Vergi Kanunlarında Bakanlar Kuruluna Tanınan Yetkiler», Maliye Dergisi s: 6 (Kasım-Aralık 1983) sf: 3-15.



ki orana kadar artırabilme yetkisinin de verildiğini söylemektedir<sup>19</sup>. Kanaatimizce soruna, yetki tanınan tevkifatın bir tarh yöntemi olarak mı, yoksa bir tahsil yöntemi olarak mı işlev gördüğünü inceleyerek yaklaşmak gerekir. Eğer yapılan tevkifattan sonra artık nihai bir tarh işlemi (yani bir yıllık beyanname verilerek orada hesaplanan nihai vergi miktarından yapılan tevkifatın mahsubu) söz konusu değilse, bir başka deyişle tevkifat bir tahsil yöntemi olarak işlev görmüşse, bu konuda tanınabilecek oranı sifıra kadar indirebilme yetkisi, vergiyi kaldırma yetkisinin devri anlamını taşıyacaktır. Buna karşılık yapılan tevkifat bir ön-tarh ise, burada tevkifat oranını sifıra kadar indirebilme yetkisinin tanınması, hiç şüphesiz ki Anayasamızın 73. maddesinin 4. fıkrası kapsamı dahilinde yer alacaktır. Açıkladıklarımızı şu örnekle de canlandırabiliriz. Yalnız işyeri kirası elde eden bir yükümlünün, bu geliri 3 (1.1.1986'dan itibaren 9) milyonu aşmadığı sürece ve vergisi tevkif suretiyle ödenmiş olduğu için, yıl sonunda beyanname vermesi gerekmemektedir. Burada tevkifat oranı sifıra indirildiği takdirde, yükümlü, yine aynı şekilde hareket ederek yıl sonunda beyanname vermiyecek ve dolayısıyla bu gelir üzerinden alınan gelir vergisi kaldırılmış olacaktır. Çünkü bu gelirin vergisini tevkifat yoluyla (tevkifat oranı sifır dahi olsa) ödemiş kabul edilecektir. Bu durumda artık bu yükümlü için vergi «kaldırılmış» sonucunu doğuracaktır. Gerçi bu durumda, tevkifat oranının sifır olması dolayısıyla, tevkifat yapılmamış kabul edilerek yıl sonunda beyanname vererek vergi ödenmesi gerektiği ileri sürülebilir. Ancak bu —kanaatimizce— zorlama bir yorum ile olabilir. Çünkü, bu yükümlünün elde ettiği gelir kategorisi (iş yeri kirası-GVK. md. 94), tevkifata tabi olarak sayılan gelirler içerisinden çıkarılmamıştır. Böyle bir yorum ile yükümlüden beyanname isteyebilmek için, o kazancın Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesi kapsamında çıkarılması gerekir.

Vergi tevkifat oranını sifıra kadar indirebilme yetkisi veren bu hüküm, Gelir Vergisi Kanunu ve diğer bir çok vergi kanunlarında değişiklik yapan 3239 sayılı kanunla daha geniş bir uygulama alanı bulmuştur. Nitekim, 3239 sayılı kanunla Bakanlar Kuruluna tanınan vergi tevkifat oranını sifıra kadar indirebilme yetkisinin kullanılması (26.12.1985 tarih ve 85/10175 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı) neticesinde «Gelir Ortaklığı Senetlerinden sağlanan gelirlerden» ve «dar mükellefiyete tabi gerçek kişilerle, Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunmayan ve kurumlar dışında kalan tüzel kişilere ödenen kâr pay-

---

19) Çağan, Nami. «Vergiler Konusunda Bakanlar Kuruluna Tanınan Yetkiler» Milliyet, 3.2.1984.



ları ile dağıtılsın veya dağıtılmasın (Gelir Vergisi Kanununun) 75. maddenin ikinci fıkrasının 4 numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından» yapılacak tevkifat oranı sıfıra indirilmiştir. Bu uygulamanın başka örnekleri Kurumlar Vergisi Kanununda da gösterilebilir.

Yasama organı, yürütme organına söz konusu yetkileri tanırken, alt ve üst sınırları belirlemekle birlikte, başka bazı sınırlar da getirebilir. Bunun örneği Gelir Vergisi Kanununun hayat standardı ile ilgili 116. maddesinde vardı. Bu madde ile Bakanlar Kuruluna, hayat standardı göstergelerini 5 katına kadar artırabilme yetkisi tanınmış, ancak bu yetkinin her yıl bir önceki yıl uygulanan tutarların % 25'i oranında kullanılabileceği de hükme bağlanmıştı. Ancak bu, % 25'lik sınırlama 3239 sayılı kanunun 68. maddesi ile kaldırıldı.

Yasama organının yürütme organını vergilendirme alanında yetkilendirebileceği ikinci konu ise, dış ticarettir. Anayasamızın 167. maddesinin ikinci fıkrasına göre, «Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri mali yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Bakanlar Kuruluna yetki verilebilir»<sup>20</sup>.

Bakanlar Kurulunun, çıkarılan bir kanunla, dış ticaret üzerine vergi niteliğinde ek mali yükümlülük koyma konusunda yetkilendirilip yetkilendirilemeyeceği ve fıkra metninde yer alan «mali yükümlülük»ten ne anlaşılacak gerektiği tartışılabilir. Ancak bu fıkra hükmünde, vergilendirme yetkisinin bölüşümünü ele alan bir yazıda, —konumuzun sınırları içerisinde— yer vermek gerektiğine inanıyoruz. Bu fıkra hükmünü, konulacak mali yüküm, vergi niteliğinde olmayacaktır şeklinde bir gerekçe ile tamamiyle konumuz dışında addetmek, yazımızın giriş bölümünde açıklanan «yasadışı vergi olmaz» ilkesini dar anlamda ele almak anlamını taşıyacaktır. Kanaatimizce, bu ilkenin amacı ve trihi gelişimi, böyle bir yoruma engel teşkil edecektir.

Yürütme organının dış ticaretle ilgili ek mali yükümlülük koyma konusunda yetkilendirilebileceğine ilişkin bu fıkra hükmünün benzeri, 1961 Anayasasında yoktur. 1961 Anayasasında, yürütme organının herhangi bir mali yükümlülük koyması ve bu konuda yetkilendirilmesi ka-

---

20) Anayasamızın bu hükmü ile belirtilen yetki, 2.2.1984 tarih ve 2976 sayılı «Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun» ile Bakanlar Kuruluna verilmiştir.



bul edilmemişti. Söz konusu fıkranın yeni Anayasamızda düzenlenişine ilişkin madde gerekçesinde, herhangi bir açıklama yoktur. Kanaatimizce bu düzenlemeye, teknolojik ilerlemeyle ekonomik gelişmelerin getirdiği zorunluluklar karşısında, bu tür yükümlülüklerin, izlenen ekonomik politikayla uyumlu şekilde, süratle ve gizli olarak getirilebilmesi ve düzenlemenin son derece teknik bir konuyu içerecek olması nedenleri ile yer verilmiştir. Nitekim aynı zorunluluklar nedeni ile, 1961 Anayasasının yürürlüğü esnasında, Danıştay, yürütme organının, doğrudan devletin egemenlik hakkına ve idarenin genel düzenleme yetkisine dayanarak mali yükümlülük koyabileceğini kabul etmekteydi<sup>21</sup>.

Yürütme organının, Anayasamızın sözü geçen fıkrası hükmü kapsamına giren bir mali yükümlülük koyabilmesi, yasama organı tarafından bir kanunla yetkilendirilmiş olmasına bağlıdır<sup>22</sup>. Bakanlar Kuruluna verilecek bu yetki, dış ticaretle ilgili olmak üzere konulacak mali yükümlüğün konusunu belirlemeyi, oran veya miktarını saptamayı ve bu yükümlülüklerle ilgili diğer esasları belirlemeyi içerecektir. Bakanlar Kurulunun bu yetkisinin kapsamına, koyduğu mali yükümlülüklerle ilgili müeyyideler getirme ve cebri tahsil yöntemleri belirleme girmektedir. Bu hususların bir kanunla düzenlenmesi, anayasal zorunluluktur.

Anayasa Mahkemesi, konumuza ilişkin 2976 sayılı kanunla ilgili kararında<sup>23</sup> konulacak mali yükümlülüğün nev'inin Bakanlar Kurulunca saptanacağını, Anayasanın 167. maddesinde 73. maddesinde öngörülen den tamamiyle ayrı bir esas benimsendiğini ve bu ek mali yükümlülüğün nelerden ibaret olacağını ve miktarını önceden belirlemeye olanak olmadığını belirtmekte ve açıkça olmasa da, bu mali yükümlülüğün vergi niteliğinde olamayacağını öngörmektedir. 73. ve 167. maddelerde mali yükümlülükler konusunda farklı esaslar getirildiği görüşüne katılmamız mümkün değildir. Çünkü, bu, dış ticaretle ilgili olsa da, mali yükümlülükler konusunda Bakanlar Kuruluna yasakoyucu gibi hareket etme yetkisini vermek anlamını taşıyacaktır. Böyle bir sonucun ise önce, Anayasamızın genel ilkeleri veruhu ile, sonra, hukuk devleti ilkesi ile bağdaşması mümkün değildir. Ayrıca, dış ticaret konusunda özel bir yet-

---

21) Bkz. Danıştay Dava Daireleri Kurulu, E. 1976/92 K. 1977/160 T. 25.3.1977 (Danıştay Dava Daireleri Kurulu Kararları - Birinci kitap (1965-1978), Danıştay Yayını, Ankara 1981, sf: 554-555).

22) Bkz. 2.2.1984 tarih ve 2976 sayılı «Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun» (Resmî Gazete, 15.2.1984; 18313).

23) AY. Mahk. E. 1984/6 K. 1985/1 T. 11.1.1985 (Resmî Gazete 17.6.1985, 18787).



kilendirme yetkisi getiren 167. maddenin ikinci fıkrasının, 73. maddede yer alan genel hükme uygun ve birlikte yorumlanarak ele alınması gerekir. Aksi takdirde, Anayasa kurallarının birbirine üstünlüğü veya önceliği yahut Anayasa kurallarının birbiri ile çelişebileceği türünde sonuçlara yol açılmış olur. Bu ise, Anayasanın «lafzı ve ruhu ile bütünlüğüne» ters düşer.

Yasama organının vergilendirme ile ilgili olarak yetkilendirebileceği organ, Anayasamızın gerek 73. maddesinin son fıkrası gerek 167. maddesinin 2. fıkrasına göre, Bakanlar Kuruludur. Bakanlar Kurulunun dışında hiç bir organ, vergilendirme ile ilgili olarak düzenleyici işlemlerde bulunma yetkisi verilemez. Bakanlar Kurulu dışında kalan ve idare olarak nitelendirebileceğimiz diğer organlar, ancak, uygulayıcı durumundadır ve yalnızca o da yetkili olmak koşulu ile— uygulamaya yönelik düzenleyici işlemler yapabilirler.

Belediye Gelirleri Kanununun belediye meclislerine çeşitli vergi, resim ve harçlara ilişkin tarifeleri bu kanunda belirlenen oranlar arasında saptama yetkisi veren hükmü, yukarıdaki açıklamalarımızdan da anlaşılacağı gibi, anayasal daynktn yoksun durumddır. Anayasamıza göre, bu yetki yalnızca Bakanlar Kuruluna tanınabilir. Ancak, Belediye Gelirleri Kanunu, Millî Güvenlik Konseyi döneminde çıkartılan Kanunlar arasında yer aldığından, Anayasamızın geçici 15. maddesi hükmü karşısında, anayasaya aykırılığı, Anayasa Mhkemesinde ileri sürülemez.

Belediye Gelirleri Kanununda yer alan bu hükmün bir gereksinmeye ve demokratik devlet ilkesine uygun bir hüküm olduğu da kuşkusuzdur<sup>24</sup>. Belediye Gelirleri Kanunundaki bu hükme, belki Anayasamızın 127. maddesinin son fıkrasının son cümlesi, bir anayasal dayanak olarak gösterilebilir. «Bu idarelere görevleri ile orantılı gelir kaynakları sağlanır» şeklindeki cümle hükmünün, bu idarelere kanunla, gelirden başka, gelir kaynakları anlamını taşıması dolayısıyla, bu kaynağın gelire dönüştürülmesinde, bir başka anlatımla bu kaynakların vergilendirilmesinde belediye meclislerinin takdir hakkı bulunduğu ileri sürülebilir. Ancak böyle bir yorum, biraz zorlama ile birlikte bazı sakıncaları da içerecektir. Bu nedenle Belediye Gelirleri Kanunundaki anılan hükme, bir anayasal dayanağın sağlanması kanaatimizce— zorunludur<sup>25</sup>.

24) Çağan, Nami. Age. sf: 275.

25) Aynı yönde bkz. Çağan, Nami. Age. sf: 209.