

## TÜRK VERGİ HUKUKUNDA İDARENİN TAKDİR YETKİSİ\*

Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN\*\*

### Özet

Vergi hukuku ile idare hukuku arasında çok sıkı bir ilişki vardır. İdare hukukuna ait birçok kavram vergi hukukunda da geçerlidir. Bu kavramlardan biri de takdir yetkisidir. Vergi hukukunun temel ilkelerinden biri vergilerin kanuniliği ilkesidir. Bu ilke vergilerin ancak kanunla konulmasını, vergilendirme yetkisine yasama organının sahip olmasını ifade eder. Bu ilke aynı zamanda vergi idaresinin vergilendirme alanında oldukça sınırlı bir takdir yetkisine sahip olabileceği anlamına da gelmektedir.

Anayasaya göre Bakanlar Kuruluna vergi oranları konusunda aşağı ve yukarı sınırları belirtmek şartıyla değişiklik yapma yetkisi verilebilir. Ayrıca Maliye Bakanlığı da çeşitli izinlerin verilmesi ve belli kararların alınmasında takdir yetkisine sahiptir.

**Anahtar Kelimeler:** Türk Vergi Hukuku, Takdir Yetkisi, Vergi İdaresi, Vergi Hukuku.

### Abstract

There is a strong relationship between administrative law and tax law. Many of the administrative law concepts are also used in tax law. One of these concepts is discretionary power. The principle of legality is one of the basic principles of tax law. It means that no tax should be taken without depending on a tax code and taxation power belongs to the parliament. This principle also means that tax administration can only have a limited discretionary power in tax law.

According to the constitution, the parliament can grant discretionary power to the Council of Ministers concerning tax rates. The Council of Ministers may be granted with the authority to amend tax rates or the amounts subject to tax. Also the Ministry of Finance has discretionary power on giving various permissions and taking certain decisions.

---

\* Bu çalışma, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalında hazırlanan ve 16.6.2006 tarihinde oybirliği ile başarılı bulunan aynı adlı doktora tezinin özetidir.

\*\* Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Araştırma Görevlisi.

## Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi

**Keywords:** Turkish Tax Law, Discretionary Power, Tax Administration, Tax Law.

### I. GİRİŞ

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

Vergi hukukunda kanunilik ilkesinin büyük bir önemi vardır. Vergilerin kanuniliği ilkesi bir bakıma vergi hukukunun temelini oluşturmaktadır. Vergilerin kanuniliği ilkesi, vergilendirme yetkisine yasama organının sahip olmasını ifade eder. Bu ilke aynı zamanda vergilendirme konusunda idareye yetki tanınmayacağı anlamına da gelmektedir.

Vergilerin kanuniliği ilkesi dolayısıyla, bu hukuk dalında idarenin yetkisinin kural olarak bağlı olduğu ve takdir yetkisinin istisnai bir nitelik taşıdığı yönünde doktrinde görüş birliği bulunmaktadır. Bu durum vergi hukukunda idarenin takdir yetkisi ile ilgili olarak bağımsız bir inceleme yapılmasını da zorlaştırmıştır. Dolayısıyla, vergi idaresine vergilendirme konusunda yetki tanınıp tanınmayacağı, bu bağlamda vergi idaresinin takdir yetkisine sahip olup olamayacağı konusunun ve bunun gerekçelerinin ortaya konulması büyük bir zorunluluk arz etmektedir.

### II. VERGİ İDARESİ KAVRAMI VE TÜRK VERGİ İDARESİNİN YAPISI

#### A. VERGİ İDARESİ KAVRAMI

Malî idare, kamu gelirlerinin toplanması, idaresi ve kamu giderlerinin idaresini, bunlarla ilgili kanunî düzenleme ve uygulamaları kapsamaktadır. Malî idarenin yalnızca vergilerin toplanması, idaresi, vergi politikalarının uygulanması ile ilgili bölümü ise gelir idaresi olarak da adlandırılan vergi idaresini oluşturmaktadır<sup>1</sup>.

Vergi idaresi, çeşitli anlamlara gelmektedir. Bu yüzden doktrinde vergi idaresi, bazen vergi sisteminin yürütülmesi ve uygulanması ile ilgili kuralları<sup>2</sup>,

<sup>1</sup> AKDOĞAN Abdurrahman, **Kamu Maliyesi**, Ankara 2005, s. 490, 496; TEZCAN Keramet, **Türk Vergi İdaresinde Verimlilik ve Etkinlik**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir 2002, s. 33.

<sup>2</sup> ERDEM Burhan, **Vergi Yönetimi ve Örgütlenmesi**, Eskişehir 1981, s. 9-10.

bazen bir teşkilâtı<sup>3</sup> ifade eder şekilde tanımlandığı gibi, bazen de her ikisini kapsayacak şekilde tanımlanmaktadır<sup>4</sup>. Doktrindeki bir tanıma göre geniş anlamda vergi idaresi, vergilerin yürütülmesi ve uygulanması ile ilgili kurallar bütünü, diğer bir deyişle vergilendirme sürecine ilişkin tarh, tahakkuk, tahsil kavramlarıyla vergi denetimini yani, şekli vergi uygulamalarını ifade eder. Dar anlamda vergi idaresi ise vergi hizmetlerini yürüten birimi yani, vergi örgütünü ifade eder<sup>5</sup>. Görüldüğü gibi geniş anlamda vergi idaresi olarak fonksiyonel (maddî, işlevsel) vergi idaresi; dar anlamda vergi idaresi olarak ise organik (yapısal, uzvî) vergi idaresi tanımlanmıştır.

Vergi idaresini teşkilât olarak ele alan bir yazara<sup>6</sup> göre vergi idaresi kısaca, vergi alacaklısı konumunda bulunan devletin vergiye ilişkin hak ve ödevlerini yerine getiren organlar olarak tanımlanabilir. Daha detaylı tanım yapan diğer bir yazara<sup>7</sup> göre ise “vergi idaresi, vergi kanunları ile kendisine mükelleflerin tespiti, vergilerin tarhı, gerçekleştirilmesi ve tahsili ve genel olarak vergi kanunlarının ve usul hükümlerinin uygulaması görevi ve yetkisi verilen idaredir”. Bu tanımda vergi idaresi isabetli bir şekilde sadece belli görevleri olan değil, aynı zamanda kendisine yetki verilen bir idare olarak belirtilmiştir.

Vergi idaresini tanımlarken fonksiyonel ve organik anlamda vergi idaresini birlikte ele alıp incelemek gerekir. Vergi idaresinin vergi hukukuna ilişkin sınırlı da olsa bir düzenleme yapma yetkisi, düzenleme fonksiyonu bulunmaktadır. Bu açıklamalar doğrultusunda, vergilendirmeye ilişkin her türlü idarî işlemler, idarî faaliyetler fonksiyonel anlamda vergi idaresini oluşturmaktadır. Buna göre vergilendirmeye ilişkin genel düzenleyici işlemler; tarh, tahsil gibi bütün idarî işlemler ve tüm idarî faaliyetler fonksiyonel anlamda vergi idaresini oluşturmaktadır.

Vergi idaresi organik anlamda yani teşkilât olarak tanımlanırken, fonksiyonel anlamda vergi idaresi tanımı da dikkate alınmalıdır. Dolayısıyla vergi idaresini sadece vergi hizmetlerini yürüten, verginin tarh ve tahsil işlemlerinde görev alan organ olarak görmek doğru bir yaklaşım olmayacaktır.

<sup>3</sup> TEZCAN, s. 33.

<sup>4</sup> SEZER Cemal, **Türk Vergi Yönetiminde Örgütlenme ve Türkiye’de Vergi Yönetiminin Örgütlenmesi İçin Bir Model Önerisi**, Yayımlanmamış Doktora Tezi, İstanbul 1996, s. 5.

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

<sup>6</sup> KIRBAŞ Sadık, **Vergi Hukuku**, Ankara 2003, s. 157.

<sup>7</sup> ÖZER İlhan, **Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara 1997, s. 54.

## Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi

Böyle bir yaklaşım, vergi idaresini tamamen pasif olarak görmek anlamına gelir. Halbuki bütün bunların yanı sıra vergi idaresinin sınırlı da olsa vergilendirmeye ilişkin olarak düzenleme yapma yetkisi de mevcuttur. Özellikle Bakanlar Kurulunun, Anayasanın 73/4. maddesi kapsamında vergilendirmeye ilişkin düzenleme yapma yetkisi vardır. Bu bakımdan Bakanlar Kurulu vergilendirmede müstesna bir yere sahiptir. Bakanlar Kurulu dışında Maliye Bakanlığının da vergiler konusunda genel tebliğ, genelge gibi idarî işlemler vasıtasıyla düzenleme yapma yetkisi vardır. İşte, vergilere ilişkin hak ve ödevleri, bunların usûl ve esaslarını düzenleyen ve belirten nitelikte idarî işlemler olan gerek Bakanlar Kurulu kararları ve gerekse Maliye Bakanlığının işlemleri fonksiyonel anlamda vergi idaresi kapsamı içinde yer alır. Dolayısıyla fonksiyonel anlamda vergi idaresi kapsamındaki fonksiyonları yerine getiren organlar da doğal olarak vergi idaresi kapsamında mütalâa edilmelidir.

Bu bilgiler ışığında vergi idaresini, dar ve geniş anlamda olmak üzere ikili bir ayrıma tâbi tutarak tanımlamak mümkündür. Dar anlamda vergi idaresi, genel idare içinde vergilendirmeye ilişkin fonksiyon ifa eden organlar olarak tanımlanabilir. Diğer bir deyişle genel idare içinde vergiye ilişkin düzenleme yapma yetkisine sahip olan, vergiye ilişkin hak ve ödevleri belirleyen ve yerine getiren organlar, dar anlamda vergi idaresini oluştururlar. Geniş anlamda vergi idaresi ise, yürütme organı içinde vergilendirmeye ilişkin fonksiyon ifa eden organlar olarak tanımlanabilir. Diğer bir ifadeyle yürütme organı içinde vergiye ilişkin düzenleme yapma yetkisine sahip olan, vergiye ilişkin hak ve ödevleri belirleyen ve yerine getiren organlar, geniş anlamda vergi idaresini teşkil eder. Bu çerçevede Maliye Bakanlığı ve taşra teşkilâtı dar anlamda vergi idaresini oluşturur. Geniş anlamda vergi idaresi ise, dar anlamda vergi idaresine ilaveten Bakanlar Kurulunu da içerir. Çalışma kapsamında vergi idaresi geniş anlamda kullanılacak ve onun takdir yetkisi inceleme konusu yapılacaktır.

### **B. TÜRK VERGİ İDARESİNİN YAPISI**

Bir ülkedeki vergi idaresinin yapısının oluşumunda, o ülkedeki vergi politikası etkili olmaktadır. Farklı vergi sistemleri, farklı idarî düzenleri gerektirir. Vergi politikası sadece idarenin faaliyeti üzerinde değil aynı zamanda idarenin organizasyonu ve yapısı üzerinde de etkilidir<sup>8</sup>.

Maliye Bakanlığı, merkez ve taşra teşkilâtı olarak örgütlenmektedir. Bakanlığın merkez teşkilâtı ana hizmet birimleri, danışma ve denetim birimleriyle yardımcı birimlerden oluşur. Maliye Bakanlığı'nın taşra teşkilâtı illerde defterdarlıklardan ve ilçelerde ise defterdarlığa bağlı mal müdürlüklerinden oluşmaktadır. İllerde Maliye Bakanlığı'nın baş yetkilisi

---

<sup>8</sup> "Tax Administration", <http://www1.worldbank.org/publicsector/tax/theme4.html>

defterdar, ilçelerde ise mal müdürüdür. 5345 sayılı Kanunla<sup>9</sup> defterdarlıklara ve mal müdürlüklerine bağlı gelir birimleri kaldırılmıştır.

Vergi işlemleri ve vergi uygulamalarıyla görevli esas birim Gelir İdaresi Başkanlığıdır. 5345 sayılı Kanunla Maliye Bakanlığının merkez teşkilâtının ana hizmet birimleri içinde yer alan Gelirler Genel Müdürlüğü kaldırılmış ve yerine Maliye Bakanlığına bağlı kuruluş şeklinde Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmuştur. Gelir İdaresi Başkanlığı, merkez ve taşra teşkilâtından ibarettir. Başkanlığın merkez teşkilâtında ana hizmet, danışma ve yardımcı hizmet birimleri bulunmaktadır. 5345 sayılı Kanunun 23. maddesine göre Gelir İdaresi Başkanlığının taşra teşkilâtı, doğrudan merkeze bağlı vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde aynı görev ve yetkilere sahip vergi dairesi müdürlüklerinden oluşmaktadır.

Vergi idaresinin takdir yetkisinin ortaya konulabilmesi bakımından bazı komisyonların da ele alınması gerekmektedir. Vergi Usûl Kanunu'nun (VUK) Dördüncü Kısımında takdir, ziraî kazançlar ve özel komisyonlar düzenlenmiştir. Bunların yanı sıra uzlaşma komisyonları da bulunmaktadır. Vergi dairesi başkanlıklarının kuruluşuyla ilgili olarak çıkarılan Yönetmeliğin<sup>10</sup> 22. maddesinde, komisyonların vergi dairesi başkanlıklarına bağlı olduklarına dair hüküm yer almaktadır. Her ne kadar bazı komisyonlar vergi idaresi dışındaki seçilmiş kişilerden de oluşmaktaysa da bunları geniş anlamda idare tanımına giren kamu kuruluşları olarak kabul etmek gerekir<sup>11</sup>. Dolayısıyla bu komisyonların vergi idaresi yapısı içinde yer aldığına dair hiçbir tereddüt bulunmamaktadır.

---

<sup>9</sup> 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun, RG., 16.5.2005, S. 25817.

<sup>10</sup> Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği, RG., 7.9.2005, S. 25929.

<sup>11</sup> CANDAN Turgut, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Ankara 2001, s. 151; "(Takdir komisyonları), maliye idaresinin organik şeması içerisinde yer almıyor olmalarına karşın, yapmakta oldukları görevler ve bu görevleri yaparken kullandıkları yetkiler (kamu gücü ayrıcalıkları) bakımından, maddi anlamda birer idari birimlerdir. Bu nedenle de, Türk İdaresinin işleyişine hakim olan "İdari Rejim"e tabidirler. Bunun anlamı; takdir komisyonlarının da, diğer idari birimler gibi, kendi görev alanlarıyla ilgili konularda, yasayla verilen kamu gücü kullanma yetkisiyle gerekli araştırma ve incelemeleri kendiliklerinden yaparak, mükellefler ve vergi idarelerini bağlayıcı nitelikte karar alabilmeleridir". DVDDGK, 7.5.2004 gün ve E. 2004/17, K. 2004/56(karşioy), <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid=23151>

### III. VERGİ HUKUKUNDA İDARENİN TAKDİR YETKİSİ

Vergi hukukunun idare hukuku ile diğer hukuk dallarından farklı olarak daha sıkı bir ilişkisi mevcuttur<sup>12</sup>. Vergi hukukunun bir kısım kavramları, tamamen idare hukukunun genel kavramlarına dayanmaktadır. İdarî işlem teorisi, idare hukuku alanından tümüyle vergi hukuku alanına yansımaktadır. Nitekim VUK'un 20. maddesinde tarh işlemi, bir idarî işlem olarak tanımlanmıştır. Kanunî idare ilkesi, bağlı yetki ve takdir yetkisi gibi idare hukuku kavramları tümüyle vergi hukukuna yansımış bulunmaktadır<sup>13</sup>.

Vergi hukukunda idarenin takdir yetkisini ve bunun niteliklerini, özelliklerini tam anlamıyla ele alıp inceleyebilmek için öncelikle vergi hukukunun özelliklerinin ve gelişim sürecinin ortaya konulması gerekir. Tarihî gelişim içinde mutlak iktidarların halk tarafından sınırlandırılmak istenen ilk yetkisi vergilendirme yetkisidir. İktidarların keyfi vergi koymalarına karşı ortaya çıkan tepki neticesinde parlamentoların kazandıkları ilk yetki vergilendirme yetkisi olmuştur<sup>14</sup>. Bu mücadeleler sonucu “temsilsiz vergi olmaz” veya “kanunsuz vergi olmaz” olarak da adlandırılan “vergilerin kanunîliği ilkesi”, vergi hukukunun temel ilkelerinden biri olarak ortaya çıkmıştır.

Vergi ve vergi ile ilgili temel konuları düzenleme, değiştirme ve kaldırma yetkisi kural olarak yasama organlarına bırakılmıştır. Yürütme organı ise kural olarak, vergi idaresinde ve tahsilinde görev almaktadır<sup>15</sup>. Vergilendirme yetkisi kural olarak yasama organı tarafından kullanılır. Vergilendirme yetkisinin yasama organı tarafından kullanılmasını ifade eden vergilerin kanunîliği ilkesi, vergilerin ancak kanunla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılmasını, bu konularda yürütme ve yargı organlarının yetkisiz olmalarını ifade eder. Vergilendirme yetkisinin kanunla kullanılmasının başlıca sebebi vergilerin kişilerin temel hak ve özgürlükleriyle yakından ilgili olmasıdır<sup>16</sup>. Vergilerin kanunîliği ilkesi keyfi ve takdirî uygulamaları önleyecek

---

<sup>12</sup> Hatta bu ilişki sebebiyle vergi hukuku, idare hukukunun kendine özgü konuları olan bir alt dalı olarak da kabul edilebilmektedir. Bkz.: KUMRULU Ahmet G., **Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri**, Ankara 1989, s. 39, 43; ÖNCEL Muallâ – KUMRULU Ahmet – ÇAĞAN Nami, **Vergi Hukuku**, Ankara 2005, s. 4.

<sup>13</sup> Bkz. KUMRULU, Yargılama, s. 39.

<sup>14</sup> ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 7.

<sup>15</sup> ARIKAN Zeynep, **Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi)**, Yayımlanmamış Doktora Tezi, İzmir 1994, s. 219; ÇAĞAN Nami, **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul 1982, s. 57.

<sup>16</sup> ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 3, 100.

ilkelerin kanunda yer almasını amaçlar. Bireyin özgürlüklerini devlete karşı koruyan güvenlik sınırlarını çizer<sup>17</sup>.

Vergi hukukunda takdir yetkisi genel olarak, vergi idaresinin kanunlar çerçevesinde seçim serbestisine sahip olması olarak tanımlanabilir<sup>18</sup>. Bütün unsurları gözönünde bulundurulmak suretiyle vergi hukukunda idarenin takdir yetkisi, “vergi idaresinin, üst hukuk kuralları tarafından yetkisinin bağlanmadığı, nasıl hareket edeceğinin kesin bir şekilde belirtilmediği durumlarda; mevcut çözüm yollarından kamu yararını gerçekleştirmede kendisine en elverişli görülenlerden birini, bunun kullanılış usûlünü ve harekete geçeceği zamanı tayin hususunda veya kendisine tanınan söz konusu yetkiyi kullanıp kullanmama konusunda, yargı denetimi dışında kalmaksızın sahip olduğu serbest hareket edebilme ve karar alabilme yetkisi” olarak tanımlanabilir.

Vergi idaresine takdir yetkisi tanınmasının sebepleri, temel itibariyle idareye takdir yetkisi tanınmasını gerektiren sebeplerle aynıdır. Kanunilik ilkesi gereği vergi hukuku diğer hukuk dallarına nazaran son derece detaylı ve kapsamlı bir hukuk dalı niteliğindedir<sup>19</sup>. Ancak, yasama organının her konuyu en ince ayrıntısına kadar düzenlemesinin güçlüğü, yasama organının yapısı ve çalışma usûlleri idareye takdir yetkisi verilmesini gerektirmektedir<sup>20</sup>. İdarenin karşılaştığı sorunların artması ve kamu hizmetlerinin değişen nitelikleri de idareye takdir yetkisi tanınmasının sebepleri arasında yer almaktadır<sup>21</sup>.

<sup>17</sup> GÜNEŞ Gülsen, **Verginin Yasallığı İlkesi**, İstanbul 1998, s. 14.

<sup>18</sup> Bkz.: ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 136.

<sup>19</sup> ATAR Yavuz, **Vergi Hukuku**, Konya 2000, s. 22.

<sup>20</sup> KALABALIK Halil, “İdare Hukukunda Takdir Yetkisi Kavramı ve Benzer Kurumlarla Karşılaştırılması”, GÜHFD, C. 1, S. 2, 1997, s. 205-207; AKYILMAZ Bahtiyar, **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü**, Ankara 2000, s. 165; GÜNDAY Metin, **İdare Hukuku**, Ankara 2002, s. 43-44; KIRBAŞ, s. 30; Anayasa Mahkemesi de bir kararında “zamanın gereklerine göre sık sık tedbirler alınmasına veya alınan tedbirlerin kaldırılmasına ve yerine göre tekrar konulmasına lüzum görülen hallerde, yasama organının, yapısı bakımından, ağır işlemesi ve günlük olayları izleyerek zamanında tedbirler almasının güçlüğü karşısında” yürütme organına takdir yetkisi tanınabileceğini belirtmiştir. Bkz.: AyM., 28.3.1963 gün ve E. 1963/4, K. 1963/71, AMKD, S. 1, s. 164; AyM., 10.12.1962 gün ve E. 1962/198, K. 1962/111, AMKD, S. 1, s. 36.

<sup>21</sup> BAYRAKTAR Erman, “Takdir Yetkisi ve Yargı Yoluyla Denetimi”, İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler I, Ankara 1976, s. 260; KARATEPE Şükrü, “İdarenin Takdir Yetkisi”, TİD, yıl 63, S. 392, Eylül 1991, s. 73; ALAN Nuri, “Konu Unsuru Bakımından Takdir Yetkisi ve Kanuna

## Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi

Ekonomiye etkin ve çabuk müdahale etme zorunluluğu, vergi idaresine takdir yetkisi tanınması nedenlerinin başında gelmektedir<sup>22</sup>. Vergilerin kısa vadeli ekonomi politikasının bir aracı olarak kullanılabilmesi ve ekonomik durumdaki değişikliklere karşı vergi ile ilgili tedbirlerinin hızlı bir şekilde alınabilmesi için idareye sınırlı da olsa yetki verilmelidir<sup>23</sup>. Vergiler alanında idareye takdir yetkisi verilmesini gerektiren sebeplerin en önemlilerinden biri de enflasyondur. Yüksek enflasyon dönemlerinde özellikle maktu vergi ve hadler çok hızlı bir şekilde erimektedir. Ayrıca istisna ve muafiyet miktarları, vergi dilimleri, çeşitli hadler, maktu miktar ve cezalarla harçlar enflasyon sebebiyle değer kaybetmektedir. Bu aşınan miktarların her defasında kanunla yükseltilmesinin, hem yasama organının çalışma yapısı hem de mükellef psikolojisi bakımından açmazları vardır. Bu bakımdan vergi idaresine gerekli düzenlemeleri yapabilme yetkisi tanınmalıdır<sup>24</sup>.

Uzmanlığa ve tekniğe ilişkin konularda, idareye gerekli düzenlemeleri yapmak konusunda takdir yetkisi tanınmalıdır. Günümüzde teknolojik gelişmelere ve ekonomik yapıdaki hızlı değişimlere bağlı olarak, vergi hukuku alanında hızlı karar alma ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Ayrıca bazı kararların gizli bir şekilde alınması da gerekebilir<sup>25</sup>. Vergi uygulamasında gizliliğin gerekli olduğu özellikle dış ticarete ilişkin vergilerde vergi idaresine yetki verilmesi, bu tedbirlerin süratle amacına ulaşması bakımından zorunludur. Milletlerarası ekonomik bütünleşmeler içinde alınan kararlara hızlı uyum gösterme

---

Aykırılık”, İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler I, Ankara 1976, s. 332.

<sup>22</sup> ÇAĞAN Nami, “Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi”, Anayasa Yargısı 4, Ankara 1984, s. 174; ARIKAN, Demokratik, s. 200.

<sup>23</sup> Yatırım hacmini ve istihdamı kısa dönemde etkilemek için idareye vergi ödeme sürelerinde, vergi matrah ve oranlarında değişiklik yapma, vergi muafık ve istisnalarını yükseltme, azaltma yetkileri verilebilir. Bkz.: ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 109.

<sup>24</sup> ESEN Ahmet, “Maliye Bakanlığı ve Bakanlar Kurulu’na Vergi Kanunları ile Verilen Yetkinin Sınırı Nedir?”, Maliye Postası Dergisi, S. 321, 15 Ocak 1994, s. 5; ESEN Ahmet, “Bakanlar Kurulu’nun, Vergi, Resim, Harç ve Benzeri Mali Yükümlülüklerin Muafık, İstisnalar ve İndirimleriyle Oranlarına İlişkin Hükümlerinde, Kanun’un Belirttiği Yukarı ve Aşağı Sınırlar İçinde Değişiklik Yapmak Yetkisi” İle İlgili Düşünceler”, Maliye Postası Dergisi, S. 396, 1 Mart 1997, s. 6.

<sup>25</sup> DOĞRUSÖZ Bumin, “Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü”, İHİD, yıl 6, S. 1-3, Aralık 1985, s. 66; GÜNEŞ G., s. 26, 154.



mecburiyeti de idareye vergilendirme konusunda takdir yetkisi tanınmasını gerektirmektedir<sup>26</sup>.

Vergi hukukunda takdir yetkisinin sınırları, genel olarak takdir yetkisinin sınırlarıyla aynıdır. İdare takdir yetkisini kullanırken her şeyden önce anayasal ilkelere uygun davranmak zorundadır. İdare yetkisini, yetki veren kanundaki sınırlar içinde kullanmalıdır<sup>27</sup>. Ayrıca hukukun genel ilkelerine ve idare hukukuna özgü ilkelere de uygun davranılmalıdır. Bütün bunlara ek olarak vergi idaresi, takdir yetkisini kullanırken vergi hukukuna has ilkelere uymak zorundadır. Vergi hukukuna hâkim olan anayasal ilkeler Anayasanın 73. maddesinde düzenlenmiştir. Hukuk devleti ve sosyal devlet ilkelerinin vergi hukukuna yansımaları niteliğinde olan bu ilkeler, vergilerin genelliği, kamu giderlerini karşılamaya yönelik olması, malî güçle orantılı olması, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ile vergilerin kanuniliği ilkeleridir<sup>28</sup>. Takdir yetkisi kullanılırken vergi adaletine ve vergide eşitlik ilkesine azamî ölçüde uyulmalıdır<sup>29</sup>. Bu ilkelerin dışında verginin, mükelleflerden en uygun zaman ve biçimde alınması gerektiğini ifade eden uygunluk ve vergi ile ilgili düzenlemelerin sık sık değiştirilmemesini, düzenli olmasını belirten vergide istikrar ilkesi gibi ilkeler de bulunmaktadır<sup>30</sup>. Bütün bu ilkeler birbirinin içine geçmiş, birbirinin uzantısı niteliğinde ilkelerdir. Vergi idaresi takdir yetkisini anayasal ilkeler, idare hukuku ve vergi hukukuna hâkim olan ilkeler doğrultusunda kullanmak zorundadır.

<sup>26</sup> ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 110.

<sup>27</sup> “Maliye Bakanlığının, anılan taşıtların net ağırlıklarını belirlemede tamamen serbest olmadığı, (MTVK'nın eski 2/12. maddesinde) gösterilen verilerle bağlı olduğu açık bulunmaktadır”. D.7.d., 12.3.1998 gün ve E. 1997/3872, K. 1998/998, DD, S. 97, s. 498; Sınırlar konusunda bkz.: KAYA Cemil, “İdarenin Takdir Yetkisi ve Yargısal Denetim”, Prof. Dr. Nuri ÇELİK'e Armağan-I”, İstanbul 2001, s. 260 vd.

<sup>28</sup> ÜSTÜN Ümit Süleyman, “Vergi Hukuku İle İlgili Anayasal İlkeler”, SÜHFD, C. 11, S. 1-2, 2003, s. 257 vd.; SOYDAN Billur Yaltı, “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak”, Vergi Sorunları, S. 119, Ağustos 1998, s. 100.

<sup>29</sup> ACAR Fatih, “Vergi Hukukunda Eşitlik Kavramının Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları, S. 176, Mayıs 2003, s. 49-60; SOYDAN, Adalet, s. 101 vd.; “Bakanlar Kuruluna tanınan yetkinin, her şeyden önce, eşitlik ilkesine uygun olarak kullanılması” gerekir. DVDDGK., 31.1.2003 gün ve E. 2002/294, K. 2003/27, DKD, S. 1, s. 100.

<sup>30</sup> Bkz.: AKDOĞAN, s. 196-200.

#### **IV. ANAYASA KAPSAMINDA TÜRK VERGİ İDARESİNİN TAKDİR YETKİSİ VE YETKİNİN ESASLARI**

Türk vergi idaresinin sahip olduğu takdir yetkisinin kaynağı temel itibarıyla Anayasadır. Anayasanın 73. maddesinin 4. fıkrasının Bakanlar Kuruluna verdiği düzenleme yetkisi, vergi idaresinin takdir yetkisinin anayasal dayanağını oluşturmaktadır. Bunun dışında vergi kanunlarıyla da vergi idaresine takdir yetkisi tanınmaktadır. Kısaca, vergi idaresine takdir yetkisi anayasa ve vergi kanunlarıyla verilmektedir.

##### **A. 1982 ANAYASASINDAN ÖNCEKİ DÖNEMDE VERGİ İDARESİNİN TAKDİR YETKİSİ**

1876 Kanun-u Esasî'de vergilerin kanunîliği ilkesi düzenlenmiştir. Bu anayasada kanuna dayanmadıkça vergi alınmayacağı hükmünün yanı sıra vergide genellik, eşitlik, ödeme gücüne göre vergi alma ilkelerini ifade eden hükümler de yer almıştır. 1909 yılında yapılan değişikliklerde padişahın yetkileri daraltılmaya çalışılmıştır<sup>31</sup>.

23 Nisan 1920'de ilk Türkiye Büyük Millet Meclisinin toplanmasının ardından padişaha ait olan vergilendirme yetkisi bu organa geçmiştir. 20 Ocak 1921'de Teşkilât-ı Esasîye kabul edilmiştir. Dönemin olağanüstü şartları sebebiyle, 23 maddelik bu anayasada vergilendirme ile ilgili bir hükme yer verilmemiştir.

Cumhuriyet döneminin ilk anayasası olan 1924 Anayasasının vergi ödeviyle ilgili 85/1. maddesinde “vergiler ancak bir kanunla tarh ve cibayet olunur” hükmü yer almıştır. Buna göre vergilendirme yetkisi yasama organına aittir. Anayasada vergilerin kanunîliği düzenlenmiş fakat idareye yetki verilip verilmeyeceği konusunda bir hüküm yer almamıştır. 1924 Anayasasında da vergilerin sadece kanunla konulacağı kuralına karşın buna aykırılığın hiçbir yaptırımı tâbi tutulmaması ve ayrı bir Anayasa Mahkemesinin bulunmaması sebebiyle, kanunsuz vergi olmaz ilkesi adeta kağıt üzerinde kalmıştır. Buna karşılık, idarenin hiçbir kanuna dayanmaksızın bir idarî işlemle vergilerin kanunîliği ilkesini ihlâl etmesi durumunda Danıştay tarafından denetlenme ve iptal mümkündür<sup>32</sup>.

<sup>31</sup> Bkz.: ÖZBUDUN Ergun, **Türk Anayasa Hukuku**, Ankara 1993, s. 4-5; ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 37-38; GÜNEŞ G., s. 84-86; KUMRULU Ahmet G., “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, AÜHFD, C. XXXVI, S. 1-4, 1979, s. 149.

<sup>32</sup> ÖZBUDUN, Anayasa Hukuku, s. 13; SARICA Ragıp, **Türkiye’de İcra Uzmanının Tanzim Salâhiyeti**, İstanbul 1943, s. 78, 144; GÜNEŞ G., s. 90; ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 51.

1924 Anayasası idareye vergilendirme konusunda herhangi bir yetki vermemesine rağmen çeşitli kanunlarda idareye yetki tanınmıştır. Bu dönemde vergilerin kanunîliği ilkesine aykırı şekilde idareye yetki tanıyan kanunlara en bariz örnek Varlık Vergisi Kanunu'dur. Bu verginin matrah ve oranı kanunda belirtilmemiş ve vergi miktarının saptanmasında yerel takdir komisyonlarına geniş yetki verilmiştir. Ayrıca 1943 tarihli Toprak Mahsulleri Vergisi Kanununda Bakanlar Kuruluna vergi oranını % 12'den % 8'e indirme yetkisi verilmiştir. Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanunla, Bakanlar Kuruluna ekonomiyi düzenlemek amacıyla geniş ve olağanüstü düzenleme yetkisi verilmiştir. 1940 yılında çıkarılan Muamele Vergisinin daha sonra değiştirilen 18. maddesiyle Bakanlar Kuruluna kanunda yazılı yükümlü gruplarını genişletme yetkisi ve aynı Kanunun 89/5. maddesinde Bakanlar Kuruluna ithalatta alınacak muamele vergisinden istisna edilecek maddelerin çeşitlerini belirleme yetkisi tanınmıştır<sup>33</sup>.

1961 Anayasasında da 1924 Anayasasında olduğu gibi vergi ödevine ilişkin hüküm yer almıştır. 1971 yılında yapılan anayasa değişikliklerinden önce vergi ödevini düzenleyen 61. madde iki fıkradan oluşmuştur. 61/1. maddede "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür" ve 61/2. maddede "Vergi, resim ve harçlar ve benzeri malî yükümler ancak kanunla konulur" hükümleri yer almıştır. Ayrıca bu dönemde Anayasa Mahkemesi kurulmuştur.

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

1961 Anayasasında vergilendirme konusunda idareye yetki tanınmasına dair bir hüküm bulunmaması sebebiyle, kanunlarda idareye yetki tanınan durumlar konusunda yargı kararları arasında tam bir birlik bulunmamaktadır. Anayasa Mahkemesi bir olayda, verginin artırılması ve indirilmesinin de vergi koyma kapsamında olduğunu ve kanunla düzenlenmesi gerektiğini belirtmiş, bu yüzden kararname ile değişiklik yapılmasının anayasaya aykırı olduğuna karar vermiştir<sup>34</sup>. Anayasa Mahkemesi bu kararında yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesini de gözönüne alarak, idarenin kanunlarda değişiklik yapabilecek sonuçlar doğuran veya kanunun değişmesi anlamına gelen düzenlemeler yapamayacağını

<sup>33</sup> SARICA, s. 78, 255; ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 53; ARIKAN, Demokratik, s. 152.

<sup>34</sup> AyM., 15.6.1971 gün ve E. 1970/55, K. 1971/57, AMKD, S. 9, s. 538.

## Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi

belirtmiştir<sup>35</sup>. Anayasa Mahkemesi bir başka kararında bekçi ücretlerinin belirlenmesini yerel idare meclislerinin kararlarına bırakan kanun hükmünü, sınırları belli edilmeden idareye takdir yetkisi tanınmış olması gerekçesiyle iptal etmiştir<sup>36</sup>. Anayasa Mahkemesinin bu dönemde yasama yetkisinin devredilmezliği açısından yaptığı incelemeler sonucunda ulaştığı bazı ilkeler şu şekilde belirtilebilir: Anayasada sadece yasama organının düzenleyeceği belirtilen konular, yürütme organına bırakılamaz. Ekonomik zorunluluklar sebebiyle ve çabuk değişen konularda yasama organının ağır işlemesi yüzünden idareye yetki verilebilir. Kanun koyucu düzenlediği kanunun esaslı kurallarını ve temel yönlerini belirtir ve uzmanlık ve tekniğe ilişkin konularda idareye yetki bırakılabilir<sup>37</sup>. Buna rağmen Anayasa Mahkemesinin bu dönemdeki kararlarında tam bir istikrardan söz etmek mümkün değildir. Danıştay ise idarenin ithal edilen otomobiller üzerinden prim almasını, yetki veren kanunda malî yükümlülüğün matrah, oran gibi esaslı özelliklerinin yer almaması sebebiyle iptal etmiştir<sup>38</sup>.

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

---

<sup>35</sup> YILDIRIM Turan, “Anayasa Mahkemesi Kararlarında Yürütme Organı (1982 Anayasası Döneminde)”, Hukuk Araştırmaları, C. 1, S. 3, Eylül-Aralık 1986, s. 37.

<sup>36</sup> “Malî bir yüküm olan bekçi ücretlerinin konusunun, matrahının ve nispetinin gösterilmesi veya hiç olmazsa en yüksek sınırının ve bir de bununla kimlerin yükümlü tutulacaklarının gösterilmesi gerekirken kanunda sadece konu belirtilmiş ve böylece öteki konular, idarenin takdirine bırakılmıştır. İdare bu takdir hakkına dayanarak ihtiyacı genişletmek suretiyle çok yüksek bekçi ücretleri alabileceği gibi yükümlüleri de kendisi belli edebilecek”tir. AyM., 26.10.1965 gün ve E. 1965/25, K. 1965/57, AMKD, S. 3, s. 272-273.

<sup>37</sup> Bu konuda bkz.: YILDIRIM, s. 37.

<sup>38</sup> D.8.d., 1.11.1962 gün ve E. 1962/757, K. 1962/4160, AKURAL Sami – ZİYYAN Çetin, **Danıştay Sekizinci Daire Kararları (1960-1963)**, Ankara 1964, s. 234, nakleden: ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 112, dn. 56; GÜNEŞ Turan, **Türk Pozitif Hukukunda Yürütme Organının Düzenleyici İşlemleri**, Ankara 1965, s. 137, dn. 27.

yer alan birçok hüküm Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmekten kurtulmuştur<sup>39</sup>.

1971 yılında yapılan değişiklikle Bakanlar Kuruluna kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi tanınmıştır. Ancak vergi ödevinin kanun hükmünde kararnamelerle düzenlenemeyeceği anayasada belirtilmiştir. Buna rağmen, yetki kanunu ile Bakanlar Kuruluna vergilendirme alanında düzenleme yetkisi verilmiştir. İhracatın geliştirilmesi amacıyla tanınan yetkiler buna örnek gösterilebilir. Ayrıca Gümrük Giriş ve Tarife Cetvelinde de yetkiler tanınmıştır.

## **B. 1982 ANAYASASI DÖNEMİNDE VERGİ İDARESİNİN TAKDİR YETKİSİ**

### **1. Anayasanın 73/4. Maddesi Kapsamında Vergi İdaresinin Takdir Yetkisi**

Anayasanın 73/4. maddesinin son fıkrasında vergi idaresinin takdir yetkisine ilişkin hüküm yer almaktadır: “Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir”. Bu hüküm, vergi idaresinin takdir yetkisinin anayasal dayanağını oluşturmaktadır. Vergi idaresi, vergilendirme konusunda kökü anayasaya dayanan bir takdir yetkisine sahiptir. Anayasanın 73/4. maddesiyle temelde kanunilik ilkesine bağlı kalınmakla birlikte, kanun çerçevesinde Bakanlar Kuruluna bir takdir alanı bırakılmıştır<sup>40</sup>.

Anayasanın 73/4. maddesi tarihî gelişim içinde vergi idaresinin takdir yetkisine ilişkin gelinen son noktayı ifade etmektedir. Gerçekten de Anayasanın 73/4. maddesi önceki anayasalarda yer alan hükümler ve bunların doğurdukları sonuçlar dikkate alınmak suretiyle hazırlanmıştır. 1961 Anayasasındaki hükmün dili sadeleştirilmiş ve hüküm daha düzgün bir şekilde ifade edilmiştir. Bakanlar Kurulunun yetkisi, 1961 Anayasasındakinden farklı olarak vergi, resim ve harçların yanı sıra benzeri malî yükümlülükleri de kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Ayrıca indirimler konusunda da yetki tanınmıştır<sup>41</sup>.

Anayasanın 73/4. maddesiyle Bakanlar Kuruluna tanınan değişiklik yapma yetkisi, her şeyden önce bir düzenleme yetkisidir. Takdir yetkisi,

<sup>39</sup> ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 95, 118, dn. 75; ÇAĞAN Nami, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, AÜHFED, C. XXXVII, S. 1-4, 1980, s. 134-135; ARIKAN, Demokratik, s. 172.

<sup>40</sup> TANÖR Bülent – YÜZBAŞIOĞLU Necmi, **1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku**, İstanbul 2001, s. 388; TAVŞANCI Aykut, “Yürütme Organının Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası”, Vergi Sorunları, S. 189, Haziran 2004, s. 149.

<sup>41</sup> ARIKAN, Demokratik, s. 200; DOĞRUSÖZ, Vergilendirme, s. 68.

## Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi

düzenleme yetkisine nazaran bir üst kavram niteliğine sahiptir. Vergi idaresinin takdir yetkisi, esas itibariyle düzenleyici işlemlerde söz konusu olmaktadır<sup>42</sup>. Ancak vergi idaresinin vergiler konusundaki takdir yetkisi, sınırlı bir yetkidir. Çünkü kanunilik ilkesi gereği kanunla düzenlenmesi gereken konularda idarenin takdir yetkisi ya hiç bulunmamakta ya da anayasa ve kanunlardaki hükümler doğrultusunda sınırlı şekilde bulunmaktadır.

Doktrinde, Bakanlar Kuruluna vergilendirme konusunda sınırlı da olsa takdir yetkisi tanınmasının vergilerin kanunîliği ilkesine aykırılık teşkil ettiği, vekilin vekili olmaz ilkesiyle çatıştığı ve yasama yetkisinin devri niteliğinde olduğu ileri sürülmektedir<sup>43</sup>. Anayasada kanunla düzenlenmesi öngörülen konuların başka bir organ tarafından düzenlenmesi mümkün değildir. Ancak bu durum her konunun en ince ayrıntısına kadar yasama organı tarafından düzenleneceği anlamına da gelmez<sup>44</sup>. Takdir yetkisi birtakım zorunluluklar sebebiyle tanınan ve aynı zamanda kamu yararını gerçekleştirmeye yönelik bir yetkidir. İdareye düzenleme yapabilmesi için belli oranda takdir yetkisi tanınabilir. Tanınan yetkinin yasama yetkisinin devri niteliğinde olmaması için idareye yetki veren kanun hükmünün temel ilkeleri ortaya koyması, çerçeveyi çizmesi gerekir. İdareye sınırsız veya sınırları belirsiz bir biçimde tanınan takdir yetkisi, yasama yetkisinin devri niteliğinde olur ve anayasaya aykırılık oluşturur<sup>45</sup>. Anayasanın 73/4. maddesinde, yetkinin ancak kanunla verileceği belirtilmiş ve verilecek yetkinin sınırları da açıkça düzenlenmiştir. Yetki, kanun koyucu tarafından belirli sınırlar dahilinde verildiği için, Bakanlar Kuruluna tanınan takdir yetkisi yasama yetkisinin devri niteliğinde değildir<sup>46</sup>.

---

<sup>42</sup> GÜNEŞ T., s. 88-89, 91; ÖZBUDUN, s. 202; SARICA, s. 29; ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 136-137; SAYGILIOĞLU Nevzat, **Vergi Hukukunda Yorum**, Ankara 1987, s. 59, 117.

<sup>43</sup> AKTAN Coşkun Can, “Vergileme Yetkisinin Sınırlandırılması ve Anayasal Vergi Düzeni”, Vergi Sorunları, S. 118, Temmuz 1998, s. 14-15; BATIREL Ömer Faruk, “Türk Vergilemesinin Çağdaşlığına Uymayanlar”, Vergi Dünyası, S. 230, Ekim 2000, s. 5.

<sup>44</sup> TANÖR – YÜZBAŞIOĞLU, s. 266.

<sup>45</sup> AyM., 6.7.1993 gün ve E. 1993/5, K. 1993/25, AMKD, S. 31, C. 1, s. 226; AyM., 20.5.1997 gün ve E. 1997/36, K. 1997/52, AMKD, S. 34, C. 1, s. 131; AyM., 10.12.1962 gün ve E. 1962/198, K. 1962/111 (muhafeft şerhi), AMKD, S. 1, s. 40; Ayrıca bkz.: ÖZBUDUN, Anayasa Hukuku, s. 166 vd.; TANÖR – YÜZBAŞIOĞLU, s. 265 vd..

<sup>46</sup> “Bakanlar Kurulu’na koşullu ve sınırlı olarak verilen değişiklik yapmak yetkisi dışında sınırın aşıldığını gösteren bir durum olmadığı gibi kendisine yetki

Geniş takdir yetkisine sahip vergi idareleri, bozulmanın sebebi ve kaynağı durumundadırlar. Dolayısıyla vergi idaresinde yapılacak reformlarda, idareye tanınacak takdir yetkisinin asgarî düzeyde tutulmasına dikkat edilmelidir<sup>47</sup>. Vergilerin kanunîliği ilkesi gereğince vergi hukukunda idarenin takdir yetkisinin sınırlı olması ve belli şartlara bağlanması bir zorunluluktur. Tarihî gelişim içinde idarelerin keyfî tutumları sonucu parlamentolara verilmiş olan yetkinin, geniş takdir yetkileri doğuracak şekilde tekrar idarelere tanınması oldukça sakıncalı olacak ve vergi hukukunun özüne aykırılık teşkil edecektir.

#### **a. Maddî Yükümlülüklerde Vergi İdaresinin Takdir Yetkisi**

Anayasanın 73/4. maddesinde tanınan takdir yetkisi konusunda Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır. Bakanlar Kurulu kendisine tanınan yetkiyi başka makama devredemeyeceği gibi, kanunla da bu yetki başka bir makama verilemez. Bakanlar Kurulu, meclisin içinden çıktığı ve yine meclise karşı sorumlu olduğu için dolaylı da olsa vergi mükelleflerini temsil eden bir niteliğe sahiptir. Vergilendirme konusundaki takdir yetkisinin sadece Bakanlar Kuruluna tanınmış olması, yetkinin keyfî bir şekilde kullanılması ihtimalini mümkün olduğunca engellemektedir. Ancak anayasanın bu hükmüne aykırı uygulamalara rastlanabilmektedir. Örneğin Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu tarifelerinde yer alan maktu vergi miktarlarında yeniden değerlendirme oranında yapılacak artışlar, Maliye Bakanlığı tarafından en son 25 Sıra No.lu Genel Tebliğ<sup>48</sup> ile belirlenmiştir. Bu uygulama ile Bakanlar Kuruluna anayasa ile tanınan yetki, Maliye Bakanlığı tarafından kullanılmış olmaktadır<sup>49</sup>.

Vergilerin kanunîliği ilkesi gereğince, vergilendirmeye ilişkin temel öğelerin mutlaka kanunla düzenlenmesi, diğer bir ifadeyle mutlaka kanunla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması gerekir. Ancak Anayasanın 73/4. maddesinde sayılan dört temel öğede yani muafiyet, istisna, indirim ve oranlarda değişiklik yapma konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilebilmektedir. Maddede sayılanlar dışındaki bütün temel öğelerin düzenlenmesi bakımından yasama organının münhasır yetkisi vardır. Maddede sayılan öğelerin konulması ve kaldırılmasında da yine yasama organı yetkilidir. Bakanlar Kuruluna tanınan

---

verilen yasama organının bu yetkisinin devri niteliğinde bir düzenleme yoktur”, AyM., 07.11.1989 gün ve E. 1989/6, K. 1989/42, AMKD, S. 25, s. 405.

<sup>47</sup> OTT Katarina, “Tax Administration Reform In Transition: The Case Of Croatia”, <http://www.international budget.org/cdrom/papers/tax/croatiatax.htm>

<sup>48</sup> RG., 16.12.2005, S. 26025. Önceki yıllarda da aynı uygulamaya rastlanmaktadır. Örneğin 1999 yılı için geçerli tutarlar 15 sıra no.lu Motorlu Taşıtlar Vergisi Genel Tebliği ile belirlenmiştir, RG., 1.12.1998, S. 23540.

<sup>49</sup> Bkz.: ORTAÇ F. Rifat, “Noter Senedi İle Satılan Taşıtlarda Verginin Tahsili”, Yaklaşım, S. 73, Ocak 1999, s. 60, 61.

## Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi

takdir yetkisi, çok sınırlı bir yetkidir. Bakanlar Kurulu yetkisini hiçbir şekilde kendisine tanınan sınırlar dışında kullanamaz.

Bakanlar Kuruluna takdir yetkisi tanınacak hususların çerçevesinin, aşağı ve yukarı sınırlarının kanunda açık bir şekilde belirtilmiş olması gerekmektedir. Aksi halde Bakanlar Kuruluna tanınacak yetki anayasaya aykırı olacaktır. Anayasa Mahkemesi verdiği kararlarda bu duruma her zaman dikkat çekmektedir<sup>50</sup>. Bakanlar Kuruluna vergilendirme konusunda tanınan yetkinin bu derece sıkı şartlara bağlanmış olması, kişilerin güvenliklerini sağlamaya yöneliktir. Bakanlar Kurulu kendisine verilen yetki dışında kanunda değişiklik yapamayacağı gibi kanuna herhangi bir ilave de yapamaz. Ancak buna aykırı uygulamalara rastlanabilmektedir. Örneğin Bakanlar Kurulu GVK'nın 94. maddesiyle kendisine tanınan stopaj oranlarını belirleme yetkisini aşarak 99/13230 sayılı Kararname<sup>51</sup> ile GVK'nın 94/6-b/ii maddesine parantez içinde "yatırım indirimi dahil" ibaresini eklemiştir<sup>52</sup>.

---

<sup>50</sup> Bkz.: AyM., 26.3.1974 gün ve E. 1973/32, K. 1974/11, AMKD, S. 12, s. 124-125; AyM., 26.6.1996 gün ve E. 1996/5, K. 1996/26, AMKD, S. 37, C. 1, s. 38; AyM., 27.1.1981 gün ve E. 1980/27, K. 1981/9, AMKD, S. 19, s. 28-29; "Bütün bu yönleri ile bir malî yüküm yasada açık bir biçimde ve yeterince belirlenmemiş ise bu durum kişilerin toplumsal ve ekonomik güçlerini ve hatta temel haklarını olumsuz yönde etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilir. Bu nedenlerdir ki kişilere yüklenecek yükümlerin belli başlı öğelerinin, açık bir biçimde ve kesin çizgileriyle yasalarda gösterilmiş olması gerekir", AyM., 3.2.1977 gün ve E. 1976/54, K. 1977/8, AMKD, S. 15, s. 141.

<sup>51</sup> RG., 25.8.1999, S. 23797 (mükerrer).

<sup>52</sup> Bu konuda bkz.: KIZILOT Şükrü, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Ankara 2000, s. 501; "(Bu ibarenin) iptali istemiyle açılan davada, Danıştay Dördüncü Dairesi 3.5.2000 gün ve E:1999/5648, K:2000/1914 sayılı kararıyla "yatırım indirimi dahil" ibaresinin iptaline karar verilmiştir. ... Bakanlar Kurulunun vergi koyma, değiştirme veya kaldırma yetkisinin olmadığı, sadece Anayasa ve Kanunlarla tanınmış bulunan yetki çerçevesinde oranları belirleme yetkisinin bulunduğu açıkça anlaşılmaktadır. Diğer taraftan idare, kanun hükmünün uygulanması sırasında ortaya çıkabilecek sorun ve uyuşmazlıkları önlemek amacıyla bir düzenleme yapma yetkisine sahip ise de, bu yetkisini vergi kanunlarında belirlenen sınırları aşmadan kullanmak zorundadır. Bu nedenle Bakanlar Kurulunca vergi kanunlarında yer alan bir hükmün değiştirilmesi, kaldırılması veya vergi konusunda yeni bir hüküm konulması, Anayasa'ya ve vergi mevzuatına aykırılık teşkil etmektedir. D.4.d., 13.7.2005 gün ve E. 2004/209, K. 2005/1440, DD, S. 111, s. 153; Karş.: DVDDGK., 1.12.2000 gün ve E. 2000/196, K. 200/409, DD, S. 105, s. 108-109.



Vergi kanunlarında Bakanlar Kuruluna çeşitli maktu had ve miktarlarla ilgili olarak değişiklik yapma yetkisi verilmektedir. Bir görüşe göre, Anayasanın Bakanlar Kuruluna verdiği yetki sadece muafiyet, istisna, indirim ve oranlara ilişkin olduğu için vergi kanunlarının maktu had ve miktarlarda değişiklik yapma yetkisi veren hükümleri, anayasanın çizdiği sınırları aşmaktadır<sup>53</sup>. Bir başka görüşte de anayasada bulunmayan bir yetkinin kanunla Bakanlar Kuruluna tanınması halinin anayasa aykırı olduğunun ileri sürülebileceği kabul edilmekte; ancak, VUK'un 177. maddesindeki tüccarların sınıflandırılmasına ilişkin maktu hadler konusundaki yetki örnek gösterilmekte ve söz konusu maktu hadlerdeki artışların vergi, resim, harç ve benzeri malî yüküm niteliğinde olmamaları ve yükümlü lehine sonuç doğurmaları gerekçe gösterilerek bu husustaki yetkinin anayasaya aykırı olmadığı ifade edilmektedir<sup>54</sup>.

İdareye takdir yetkisi tanınmasının çok çeşitli sebepleri vardır. Ancak, vergilendirme konusunda idareye değişiklik yapma yetkisi tanınmasının en önemli sebeplerinden biri enflasyondur. Enflasyonist dönemde muafiyet, istisna, indirimler ve çeşitli bazı hadlerle vergi dilimleri ve diğer maktu miktarlar aşınmış, bunların reel tutarları azalmıştır. Enflasyon, vergi kanunlarında yer alan maktu hadlerin ve mevcut oranların yeniden gözden geçirilmesini zorunlu hale getirmektedir<sup>55</sup>. Gerek enflasyonun miktar ve oranları aşındırması gerekse ekonomideki hızlı değişimler, özellikle vergi oran ve miktarları konusunda hızlı düzenlemelerin yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Enflasyon karşısında aşınan miktarları artırma konusunda idareye takdir yetkisi tanınmaktadır ve anayasadaki düzenleme buna uygundur. 1961 Anayasasında Bakanlar Kuruluna verilen yetkiler arasında “had”ler de sayılmıştır. 1982 Anayasasında bu ibarenin yer almaması, doktrinde maktu miktarlarda takdir yetkisinin bulunup bulunmadığı konusunda görüş ayrılıklarına yol açmıştır. Ancak her iki anayasa döneminde de maktu miktar ve hadler konusunda vergi kanunlarıyla aşağı yukarı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna tanınmıştır. Bakanlar Kurulu takdir yetkisine en çok oran ve maktu miktarlar konusunda

<sup>53</sup> ÖZDEN T. Murat, “Gelir Vergisi Kanunu’nun Mükerrer 123. Maddesinin Yürütme Organına Tanıdığı Yetkilerin Vergilendirme Yetkisi Açısından Değerlendirilmesi”, GÜİİBFD, C. 6, yıl 1990, S. 1, s. 285.

<sup>54</sup> ALİEFENDİOĞLU Yılmaz, “Vergileme Yetkisi ve 1980 Sonrası Türk Vergi Politikası”, DD, yıl 13, S. 50-51, 1983, s. 65; Diğer bir görüşte de yine aynı örnekten yola çıkılarak VUK’taki bir kısım maktu hadleri artırma yetkisi veren hükümlerin verginin yükümlüsü, konusu, matrahı gibi temel öğelerinde değişiklik gerektirmediğinden anayasaya aykırı olmadığı ileri sürülmektedir. Bkz.: ÇAĞAN, Türk Anayasası, s. 175.

<sup>55</sup> KARAMAN Gülser, “Vergi Kanunlarında Bakanlar Kuruluna Tanınan Yetkiler”, Maliye Dergisi, S. 66, Kasım – Aralık 1983, s. 3.

## Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi

ihtiyaç duymaktadır. Bakanlar Kuruluna tanınmış olan takdir yetkisi özü itibariyle maktu miktar ve hadlerde değişiklik yapmayı kapsamaktadır. Maktu miktar ve hadlerde değişiklik yapma yetkisini içermeyen bir takdir yetkisi eksik olacak ve vergi hukuku alanında kendinden beklenen faydayı gerçekleştiremeyecektir.

Maktu, kesin bir miktarı ifade ederken; oran, kesin miktara ulaşmak için uygulanacak ölçüleri, miktarları ifade etmektedir. Bu bakımdan her ikisi de aynı sonuca yönelmekte, her ikisi de ödenecek verginin miktarını benzer şekilde etkileme niteliğine sahip bulunmaktadır. Maktu miktar ve hadlerde değişiklik yapmak, oranlarda değişiklik yapmakla aynı sonucu içerdiğinden, bunlar aynı kapsamda değerlendirilebilirler. Bunları birbirleriyle alâkasız unsurlar olarak görmek yanlış olacaktır. Bakanlar Kuruluna maktu miktar ve hadlerle ilgili olarak vergi kanunlarıyla yetki verilmesi anayasaya aykırı olmayacaktır. Önemli olan yetki veren vergi kanunlarında maktu miktar ve hadlerde değişiklik yapılabilecek aşağı ve yukarı sınırların açıkça belirlenmiş olması gerektiğidir.

Bakanlar Kurulunun Anayasanın 73/4. maddesine göre yetkili olduğu ögelerden biri olan “oran”lar hakkında, kanunda aşağı sınır olarak sıfır oranının (% 0) belirlenip belirlenemeyeceği doktrinde tartışmalıdır. Bir görüşe göre, Bakanlar Kurulunca bir vergi oranının sıfıra indirilmesi verginin kaldırılması anlamına gelir. Bu yüzden münhasıran yasama organına tanınmış olan verginin kaldırılması yetkisinin Bakanlar Kuruluna verilmesi mümkün değildir<sup>56</sup>. Buna benzer nitelikte diğer bir görüşe göre vergi oranının sıfıra indirilmesi teknik anlamda verginin kaldırılması değilse de verginin alınmamasına yol açmaktadır. Oysa anayasadaki aşağı sınır terimi hiçbir zaman yokluk ifadesi olan ve bir sınır oluşturmayan sıfır sayısını içine almamaktadır. Bu yüzden bu görüşe göre Bakanlar Kuruluna bir vergi oranını sıfıra indirme yetkisi veren bir kanun hükmü anayasaya aykırılık teşkil eder<sup>57</sup>. Bu görüşler doğrultusunda Bakanlar Kuruluna vergi oranlarında değişiklik yapma yetkisinin tanınması halinde, aşağı sınır olarak % 1 oranının belirlenmesi gerektiği de ileri sürülmektedir<sup>58</sup>. Ancak buna rağmen sıfıra indirilen oranın tekrar eski oranına çıkarılması için yeni bir kanuna gerek olmadığı da belirtilmekte ve görüş kendi içinde çelişkili hale

<sup>56</sup> DOĞRUSÖZ, Vergilendirme, s. 72; TAVŞANCI, Yürütme Organı, s. 150; DOĞRUSÖZ Bumin, **Vergi Hukukundaki Gelişmeler**, Gelirler Genel Müdürlüğü, 7-10 Ekim 1991 Marmaris, s. 99-100.

<sup>57</sup> GÜNEŞ G., s. 27-28, 162.

<sup>58</sup> DOĞRUSÖZ, Vergilendirme, s. 72; ARIKAN, Demokratik, s. 201; Kanaatimizce, oranın en az % 1 olarak belli edilmesi önerisinin geçerli bir dayanağı bulunmamaktadır. Bu durumda oranın pekâlâ % 0.1 veya % 0.01 olarak belirlenmesi gerektiği de önerilebilir ki bunların pratik bir faydası bulunmamaktadır.

gelmektedir<sup>59</sup>. Daha tutarlı olan bir başka görüşe göre ise, bir vergi oranının sifıra indirilmesi durumunda o vergi kaldırılmış olmamakta, sadece sıfır olarak belirlendiği sürece uygulanmamaktadır. Bakanlar Kurulu sifıra indirdiği oranı, tekrar kanundaki sınırlar dahilinde yükseltme yetkisine sahiptir<sup>60</sup>. Anayasa Mahkemesi de bir kararında Bakanlar Kuruluna bir vergi oranını sifıra indirme yetkisi verilmesinin anayasaya aykırı olmadığına hükmetmiştir<sup>61</sup>.

Takdir yetkisi belli sebeplere dayanılarak tanınmaktadır. Dolayısıyla oranın sifıra indirilme yetkisinin verilmesinin gerekliliği mevcutsa, böyle bir yetki tanınabilir ve Bakanlar Kurulu da halin icaplarına göre bunu değerlendirerek yetkisini kullanabilir. Ancak, vergi oranının sifıra indirilmesi halinde malî gücün etkilenme ihtimali vardır. Bu yüzden Bakanlar Kurulu takdir yetkisini kullanırken eşitlik ve malî güce göre vergilendirme ilkelerini de gözönüne almalı, böyle bir yetkiyi kullanmanın sonuçlarını iyi hesap etmelidir.

Vergilerin kanunîliği ilkesiyle, maddî anlamda kanun olan vergi kanunları kastedilmektedir. Anayasanın 73. maddesinde belirtilen kanunların bütçe kanunları olmadığı açıktır<sup>62</sup>. Bütçe kanunlarıyla diğer olağan kanunlar birbirlerini ikame edecek, birbirlerini değiştirecek şekilde kullanılamaz<sup>63</sup>. Bütçe kanununda bütçe ile ilgili hükümler dışında vergi kanunlarına ilişkin hükümlerin yer alması, Anayasanın 73. maddesine aykırılık oluşturacaktır<sup>64</sup>. Ancak

<sup>59</sup> “Ancak oran yükseltileceğinde yeni bir kanuna ihtiyaç olmasa da yanlış yorumlara meydan vermemek için Bakanlar Kuruluna oranları en az % 1’e kadar indirebilme yetkisi tanınabilir ve % 1’in altına düşürülme ihtiyacı duyulduğunda kanun ile vergi kaldırılabilir”. Bkz.: ARIKAN, Demokratik, s. 201.

<sup>60</sup> ÇAĞAN, Türk Anayasası, s. 174-175.

<sup>61</sup> AyM., 19.3.1987 gün ve E. 1986/5, K. 1987/7, AMKD, S. 23, s. 160.

<sup>62</sup> AyM., 7.10.1998 gün ve E. 1998/29, K. 1998/60, AMKD, S. 34, c. 1, s. 365; SARAÇOĞLU Fatih, “Bütçe Kanunu İle Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılabilir mi?”, GÜİİBFD, yıl 1999, S. 3, s. 61.

<sup>63</sup> ERDEM Tahir, “Bütçe Dışındaki Konuların Yöntem Olarak Bütçe Kanunu Çerçevesinde Yasalaştırılması Sorunu”, Vergi Sorunları, S. 200, Mayıs 2005, s. 143.

<sup>64</sup> Bu şekildeki bir uygulama aynı zamanda Anayasanın 161/4. maddesine de aykırılık oluşturacaktır. Anayasanın 161/4. maddesine göre, “Bütçe Kanununa, bütçe ile ilgili hükümler dışında hiçbir hüküm konulamaz”. Anayasa Mahkemesine göre, “yasa konusu olabilecek bir kuralı kapsamaması koşuluyla, “bütçe ile ilgili hükümler” ifadesi bütçeyi açıklayıcı, uygulanmasını kolaylaştırıcı nitelikte düzenlemeler olarak değerlendirilmelidir. Bir kuralın, bütçeden harcamayı ya da bütçeye gelir sağlamayı gerektirir nitelikte

## Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi

anayasadaki düzenlemelere aykırı nitelikte bir kurala 1980 yılı Bütçe Kanununda rastlanmaktadır. Buna göre, 1980 yılında emlak vergisi mükelleflerini genel beyana çağırmaya, beyanname verme süresinin başlangıç ve bitimiyle ödeme sürelerini belirlemeye Maliye Bakanı yetkili kılınmıştır<sup>65</sup>. 1990 yılı Bütçe Kanununda da hayat standardıyla ilgili düzenleme getirilmiş ve bu hükümler Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiştir<sup>66</sup>.

Doktrinde, Anayasanın 73/4. maddesi hükmü olmasa da her yıl bütçe vesilesiyle vergi oran ve indirimlerinin kendi organik kanunlarında enflasyona göre ayarlanmaları gerektiği ileri sürülmüştür. Bu görüşe göre meselâ bütçenin C cetveline konularak yıllık tasdike tâbi olan Gelir Vergisi Kanunu, aslında ilk kanunlaştığı zamandaki şartlara göre belirlenmiştir. Dolayısıyla enflasyon sebebiyle ortaya çıkan artışların giderilmesi gerekir ve bu da bütçe ile yapılabilir<sup>67</sup>. Buna benzer nitelikteki bir başka görüşe göre ise, anayasanın bütçe ile ilgili hükümlerinin değiştirilmesi şartıyla idareye fiyatlar genel düzeyindeki artışın belli bir yüzdesi veya tamamı ölçüsünde vergi tarifelerinde, muaflik, istisna, indirim ve cezalarında artırma yapma yetkisi sağlanabilir<sup>68</sup>. Çeşitli ülkelerde bütçe vasıtasıyla vergiler konusunda değişiklik yapılabilmektedir.

---

bulunması, mutlak biçimde “bütçe ile ilgili hükümlerden” sayılmasını gerektirmez. Her yasada değişik türde gidere neden olabilecek kurallar bulunabilir”, AyM., 7.10.1998 gün ve E. 1998/29, K. 1998/60, AMKD, S. 34, C. 1, s. 363-364; Ayrıca bkz.: AyM., 2.11.1978 gün ve E. 1978/38, K. 1978/49, AMKD, S. 16, s. 258-259; AyM., 15.11.1984 gün ve E. 1984/11, K. 1984/11, AMKD, S. 20, s. 321.

<sup>65</sup> Ancak aynı yıl Emlak Vergisi Kanununda (EVK) yapılan bir değişiklikte, Bütçe Kanunu gereğince yapılan beyana davet, EVK’ya göre yapılmış genel beyana davet hükmünde kabul edilmek suretiyle anayasaya aykırılık giderilmiştir. Bkz.: ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 105-106.

<sup>66</sup> Bkz.: AyM., 28.6.1990 gün ve E. 1990/6, K. 1990/17, AMKD, S. 26, s. 296-297.

<sup>67</sup> OCAKÇIOĞLU Bora, “Bütçe Hakkının Kapsamına ve Gerçekleşmesine İlişkin Sorunlar (Yorum)”, **Çağdaş Anayasalarda Ekonomik ve Sosyal Haklar ve Ödevler (Uluslararası Seminer)**, İstanbul 5-6-7 Şubat 1982, s. 452-453, 464.

<sup>68</sup> Bu görüşü ileri süren yazar, 1971 yılında Hollanda’da geçilen uygulamayı örnek olarak göstermektedir. Orada Maliye Bakanına her yıl tüketici fiyat endekslerindeki artışın % 80 - % 100’lük bir kısmını gelir vergisi indirimlerine ve matrah dilimlerine yansıtma yetkisi verilmiştir. Böylece enflasyonun, artan oranlı gelir vergisini bozucu etkisi giderilmek istenmiştir. Bkz.: ÇAĞAN, Demokratik, s. 135; ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 106, 269.

Örneğin İngiltere’de bütçenin önemli bir yeri vardır ve belli vergi kanunlarında bütçe vasıtasıyla önemli değişiklikler yapılabilmektedir<sup>69</sup>.

İleri sürülen görüşler kendi içinde tutarlıdır. Enflasyon dolayısıyla aşınan miktarların her yıl bütçe ile artırılması faydalı sonuçlar verebilir. Ancak bütçe vasıtasıyla maktu vergi ve miktarların artırılmasının Türkiye’de uygulanabilmesi için anayasada bir değişikliğin yapılması lâzımdır. Anayasadaki düzenleme karşısında böyle bir uygulamaya gidilemez. Ayrıca bu görüşler olaya sadece enflasyon açısından yaklaşmaktadır. Oysa idareye takdir yetkisi çok çeşitli sebeplerle tanınmaktadır. Yalnızca enflasyonun etkilerini giderme bakımından bütçe vasıtasıyla değişiklikler yapılması düşünülebilir. Fakat anayasada idareye vergilendirme konusunda tanınan yetki sonrası artık böyle bir düzenlemeye gerek kalmamıştır. Bakanlar Kurulu yetkisini kullanmak suretiyle gerekli tedbirleri alıp düzenlemeleri yapacaktır. Yeniden değerlendirme müessesesi de bu konuda yeterli imkân sağlamaktadır. Kısacası bütçe ile enflasyonun aşındırdığı miktarlar konusunda düzenleme yapılması mümkün değildir, buna ihtiyaç da yoktur.

Bakanlar Kuruluna vergi oranlarıyla ilgili olarak çok geniş sınırlar içinde yetki verilmesi, doktrinde eleştirilmektedir. Bakanlar Kuruluna 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun 33/2. maddesi ile % 15 olan vergi oranını % 1’e (kambyo muamelelerinde % 0’a) kadar indirme ve Katma Değer Vergisi Kanununun 28. maddesi ile vergi oranını dört katına kadar artırma ve % 1’e kadar indirme yetkisi verilmesi, bu geniş sınırlara örnek gösterilebilir. Yetkinin sınırlarının bu kadar geniş bir marj içinde belirlenmesi, Bakanlar Kuruluna mevcut bir vergi kadar veya ondan çok daha fazla vergi koyma gibi bir imkân tanımaktadır. Bu yüzden çok geniş sınırlar içinde takdir yetkisi tanınmanın vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturacağı ileri sürülmektedir<sup>70</sup>.

<sup>69</sup> İngiltere’de damga vergisi, veraset vergisi gibi bazı vergiler sürekli olarak uygulanmak üzere kanunla konulur ve tekrar kanunla değiştirilinceye veya kaldırılıncaya kadar yürürlükte kalırlar. Gelir, kurumlar, katma değer vergisi gibi bazı vergiler ise malî yılda (6 nisan – 5 nisan) uygulanmak üzere Bütçe Kanunu ile konulurlar. Bu yıllık vergiler bütçe izin ve yöntemleriyle yönetilip düzenlenir ve daimi kanunlarıyla (örneğin 1988 tarihli Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu gibi) uygulanırlar. Bu vergiler her yılın bütçe kanunu ile yeniden yürürlüğe konur. Vergilerin oranlarında da gerekli durumlarda ilgili bütçe yılında uygulanmak üzere, bütçe kanunlarıyla değişiklikler yapılır. ALDER John, **Constitutional and Administrative Law**, London 1994, s. 177; ARIKAN, Demokratik, s. 37, 74; ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 79.

<sup>70</sup> EROL Ahmet, “Vergi İdaresi Uygulamalarının Anayasa ve Vergi Hukuku Karşısında Durumu”, Yaklaşım, S. 137, Mayıs 2004, s. 89-90; EROL Ahmet, “Vergi Yasaları ile Vergi Oranları Konusunda Bakanlar Kuruluna Tanınan

## Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi

Bakanlar Kuruluna yetki verilen alt ve üst sınırlar arasındaki makasın da ölçülü olması gerekmektedir. Bakanlar Kurulu yetkisini kullanırken malî güce göre vergileme ilkesini gözetmelidir<sup>71</sup>.

Kanun koyucu kendisi bir vergi oranı koyar veya değiştirirken, mutlaka anayasal ilkelere uygun olarak davranmak zorundadır. Bu ilkelere uyulmadığı takdirde, yapılan düzenleme Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilebilecektir. İşte, Bakanlar Kuruluna takdir yetkisi tanınırken de kanun koyucu anayasayı ve anayasal ilkeleri gözönünde bulundurmak ve bunlara uygun bir şekilde yetki vermek zorundadır. Dolayısıyla kanun koyucu kendisi düzenleme yaparken nasıl ki anayasal ilkelere uymak zorunda ise, Bakanlar Kuruluna takdir yetkisi tanınırken de aynı şekilde anayasaya uygun davranmak ve yetkinin sınırlarını ona göre belirlemek zorundadır. Aynı şekilde, Bakanlar Kurulu da takdir yetkisini gerek yetki veren kanun hükmüne gerekse anayasal ilkelere uygun olarak kullanmak zorundadır. Takdir yetkisi çok geniş marjlar içinde tanınmış olsa dahi Bakanlar Kurulu bunu ölçülülük ilkesine uygun olarak kullanmalıdır. Aksi halde takdir yetkisinin hukuka aykırı kullanımı söz konusu olacağı için Bakanlar Kurulu kararı Danıştay tarafından iptal edilebilecektir.

Bakanlar Kurulunun takdir yetkisini çok sık kullanması, mevzuatı takip etmenin zor olması ve mükelleflerin geleceğe yönelik planlar yapamamaları gibi gerekçelerle eleştirilmektedir<sup>72</sup>. Bu yüzden yetkinin kullanılmasına sınırlama getirilmesi önerilmektedir<sup>73</sup>. Gerçekten de kanun değişikliklerinin bile takibinin zor olduğu bir hukuk dalında, idarenin düzenleyici işlemlerinin takip edilmesi çok daha büyük bir sorun haline gelmektedir. Bu bakımdan yetkinin sık kullanılması hukukî güvenlik ilkesine, vergilerin belirliliği ilkesine, idarî istikrar ilkesine ve vergide istikrar ilkelerine aykırılık oluşturacaktır. Ancak söz konusu sakıncaların önlenmesi için takdir yetkisinin kullanımının sınırlandırılması

---

Yetkilerin Anayasanın 73'üncü Maddesi Karşısındaki Durumu", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 20, Ağustos 2005, s. 30, 35-36; BATIREL, s. 5.

<sup>71</sup> YALTI Billur, "1923'ten 2003'e 'Kazandıklarımız': 'Cumhuriyet Hukuku' 'Kazanamadıklarımız': 'Hukukun Cumhuriyeti' Vergi Hukukunda Geldiğimiz Yere Yakın Tarihten Bakmak: Panoramik Bir Çalışma", Cumhuriyetin Kuruluşundan Bugüne Türk Hukukunun Seksen Yıllık Gelişimi, Sempozyum, 30-31 Ekim 2003, s. 105.

<sup>72</sup> KUMRULU, **Vergi Hukukundaki Gelişmeler**, s. 70-71; ESEN, Yetki Sınırı, s. 6.

<sup>73</sup> ÖZDEN, s. 286; ARIKAN, yetkinin sınırlandırılmasının daha istikrarlı bir yetki kullanımı için gerekli olduğunu kabul etmekte ve daha ileri giderek anayasaya Bakanlar Kurulunun kendine tanınan yetkiyi gerektiğinde yılda sadece bir kez kullanabileceğine ilişkin bir hükmün eklenmesini önermektedir. Bkz.: ARIKAN, Demokratik, s. 235.

doğru bir yaklaşım olmayacaktır. Yetkinin kullanımının sınırlanması, ihtiyaç duyulan bir dönemde yetkinin kullanılmaması gibi bir sonuç doğurabilir. Ekonomik hayattaki değişimler hızlı cereyan ettiği için yetkinin bazı durumlarda birden çok defa kullanılması ihtiyacı hissedilebilir. Bu yüzden yetkinin kullanımının yargı tarafından denetlenmesine ağırlık verilmelidir.

Bakanlar Kurulu yetkisini kullanırken mutlaka bir sebebe dayanmak zorundadır. Re'sen araştırma ilkesi gereğince Danıştay takdir yetkisine dayanılarak yapılan işlemin gerekçesini araştırarak, işlemin geçerli ve haklı bir sebebe dayanıp dayanmadığını inceleyecektir. Eğer sebep bakımından hukuka aykırılık varsa işlem iptal edilecektir. Sadece ilgili kanun hükmü yeterli gerekçe olmayacaktır. Takdir yetkisinin kullanılmasının haklı ve geçerli bir sebebe dayandığı durumlarda, yetkinin sık kullanılmasının tartışılması gereksizdir, çünkü yetkinin kullanılması bir ihtiyaca dayanmaktadır.

Yukarıdaki bilgiler doğrultusunda Anayasanın 73/4. maddesinde düzenlenen takdir yetkisi, unsurları bakımından şu şekilde incelenebilir: Her şeyden önce yetki unsuru bakımından bir bağlı yetki söz konusudur. Çünkü takdir yetkisi sadece Bakanlar Kuruluna tanınmıştır ve bu yetkinin başka bir organ tarafından kullanılmasına imkân yoktur. Yetkinin hangi işlem türüyle kullanılacağı belirtilmediği için, Bakanlar Kurulu istediği işlem türüyle bu yetkisini kullanabilecektir. Ancak seçilen işlem türünün şekil şartlarına uyulması zorunludur. Sebep gösterilmediği için bu unsur bakımından takdir yetkisi bulunmaktadır. Bakanlar Kurulunun konu unsuru yani sonuç bakımından da takdir yetkisi bulunmaktadır, çünkü aşağı ve yukarı sınırlar arasında istediği sonucu seçebilir. Ayrıca yetkiyi kullanma zamanını da kural olarak serbestçe takdir edebilir. Takdir yetkisi neticede kamu yararını gerçekleştirmeye yönelik olduğu için, amaç unsuru bakımından bağlı yetki söz konusudur.

#### **b. Şekli Yükümlülüklerde Vergi İdaresinin Takdir Yetkisi**

Vergi ödevi dolayısıyla meydana gelen ilişki yalnızca kamusal bir alacak-borç ilişkisi değildir. Bu ilişki aynı zamanda usûle yönelik bir kısım ödev ilişkisini de içerir. Defter tutma, bildirimde bulunma, belge düzenleme ve bunları saklama gibi şekli yükümlülükler geniş anlamda ödev ilişkisi içinde yer alır. Zaten yükümlülük hem maddî hem de şekli ödevleri içine alan geniş bir kavramdır. Vergilerin kanunîliği ilkesi sadece vergi alacağının öğelerinin kanunla konulmasını değil, aynı zamanda vergiden doğan usûl ilişkilerinin, şekli yükümlülüklerin de kanunla düzenlenmesini gerektirir<sup>74</sup>.

<sup>74</sup> Bkz.: ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 100-101; DOĞRUSÖZ, Vergilendirme, s. 70; ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 72; GÜNEŞ G., s. 127; “Mali yükümlerinin, matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları, zamanaşımı, yukarı ve aşağı sınırları gibi çeşitli yönleri vardır. Bir mali yüküm bu yönleri

## Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi

Anayasanın 73/4. maddesinde daha çok maddî vergi borcuna ilişkin konular düzenlenmektedir. Şekli yükümlülükler konusunda vergi idaresine takdir yetkisi tanınıp tanınmayacağı hakkında ilgili fıkrada bir hüküm bulunmamaktadır. Vergi mükellefleri vergi borçlarının yanı sıra bu borçlarını ödeyebilmek için muhasebeci ücreti, belge basım parası gibi çeşitli masraflar yapmaktadırlar. Doktrindeki bir görüşe göre, mükelleflerin katlanmak zorunda olduğu bu malî yükler aslında Anayasanın 73/3. maddesi kapsamında malî yük sayılmalıdır<sup>75</sup>. Bu yüzden, doktrinde, vergi idaresince yükümlülerin giderlerini artıracak şekli yükümlülükler getirilmesinin kanunîlik ve belirlilik ilkelerine aykırılık teşkil ettiği belirtilmekte ve bu konuda vergi idaresine takdir yetkisi tanınmayacağı vurgulanmaktadır<sup>76</sup>. Mükelleflerin yapmak zorunda olduğu masraflar malî yükümlülük kapsamında değerlendirildiğinde, vergi idaresinin vergi mükelleflerinin yapacağı masrafları artıracak, onlara malî külfet yükleyecek değişiklikleri yapabilmesi mümkün değildir. Bir başka görüşte de bu yükümlülükler bakımından vergi idaresine yetki verilemeyeceği kabul edilmekte ve böyle bir yetki kabul edilecek olsa bile yetkilendirilecek organın Maliye Bakanlığı değil, Bakanlar Kurulu olması gerektiği ileri sürülmektedir<sup>77</sup>. Ancak doktrinde, söz konusu yetkilerin ek malî yükümlülük getirmediği ve vergi idaresine bu şekilde yetki tanınmasının ekonomik olaylardaki gelişme ve değişmeye ayak uydurabilmek bakımından zorunlu olduğu yönünde görüş de bulunmaktadır<sup>78</sup>.

Şekli yükümlülükleri aslî ve talî olmak üzere ikiye ayırmak mümkündür. “Aslî şekli yükümlülükler, esaslı unsurlarının kanunla düzenlenmesi gereken, kişilere ek malî külfet getirici nitelikteki şekli yükümlülüklerdir”. “Talî şekli yükümlülükler ise mevcut yükümlülere ek malî yük getirmeyen, verginin uygulanmasını ve işleyişini kolaylaştırıcı nitelikte olan

---

dolayısıyla, yasayla yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta, temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilmesi mümkündür. Bu bakımdan mali yükümler belli başlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek yasalarla düzenlenmelidir”. AyM., 31.3.1987 gün ve E. 1986/20, K. 1987/9, AMKD, S. 23, s. 190.

<sup>75</sup> ARIKAN, Demokratik, s. 202; DOĞRUSÖZ Bumin, **Vergi Hukukundaki Gelişmeler**, s. 95.

<sup>76</sup> GÜNEŞ G., s. 163-164; ARIKAN, Demokratik, s. 201-202; TAVŞANCI, Yürütme Organı, s. 151; GÜNEŞ Gülsen – ŞİRİN Ertunç, “Vergi Ödevlisinin Hakları”, Vergi Sorunları, S. 197, Şubat 2005, s. 142; ÇIRAKMAN, **Vergi Hukukundaki Gelişmeler**, s. 74; ESEN, Yetki Sınırı, s. 8-9.

<sup>77</sup> DOĞRUSÖZ, Vergilendirme, s. 71.

<sup>78</sup> Bkz.: KILIÇDAROĞLU, **Vergi Hukukundaki Gelişmeler**, s. 79, 85.



ve kanunla düzenlenmeleri gerekmeyen şekli yükümlülüklerdir”. Talî şekli yükümlülükler konusunda kanunla vergi idaresine yetki verilebilir. Tutulacak defterlerin belirlenmesi, tasdik mecburiyeti getirilmesi gibi hususlara ilişkin yükümlülükler aslî nitelikteki şekli yükümlülüklerdir. Defter ve belgelerin mahiyetlerini, ihtiva edecekleri hususları belirlemeye, ibraz mecburiyeti getirmeye yönelik yükümlülükler ise talî niteliktedir.

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

Vergi hukukunda her ne kadar sayma yöntemi ve detaylı düzenleme esas olsa da bu durum, kanunun her konuyu en ince ayrıntısına kadar düzenlemesi anlamına gelmez. Kanun, temel öğeleri ve çerçevelerini belirledikten sonra ayrıntıya ilişkin konularda idareye pekâlâ takdir yetkisi tanıyabilir. Takdir yetkisi kanuniliğin karşısı gibi görünse de, aynı zamanda kanunilik ilkesini tamamlayıcı niteliktedir<sup>79</sup>.

Ayrıntılar ve teknik nitelikteki konular, kanunlarda detaylı düzenlenmeleri son derece zor olan ve idarenin uzmanlık alanına giren konulardır. İdarenin uzmanlığa sahip olduğu konularda, esaslı düzenlemelerin kanunla yapıldıktan sonra idareye yetki verilmesi bir zorunluluktur ve bu durum idarenin takdir yetkisinin özünü oluşturur. Anayasa Mahkemesi, ayrıntı ve tekniğe ilişkin konularda vergi idaresine takdir yetkisi tanımının bir zorunluluk olduğunu ifade etmektedir: “Kanunlarda, bu kadar etraflı ve teknik hususlara yer verilemeyeceğinden amacın ve alınacak tedbirlerin sınırlarının belirtilmesiyle yetinilmesi ve teknik hususların düzenlenmesi konusunda, yürütme organına yetki tanınması zaruridir”<sup>80</sup>. Yine Anayasa Mahkemesine göre, “vergi ve malî yükümlülüklerle ilişkin yasalarda uygulamaya yönelik kuralların idarî düzenleyici metinlere bırakılması yasama organının takdir alanı içindedir. Yasakoyucu bu tür kuralları vergi yasalarında ayrıntılı düzenleyebileceği gibi, çerçevesini belirleyerek idarî düzenlemelere de bırakabilir”<sup>81</sup>.

<sup>79</sup> BAŞPINAR Recep, “İdarenin Takdir Yetkisinin Yargı Denetimine Tabi Tutulması”, DD, yıl 1, S. 3, s. 63-64.

<sup>80</sup> “Çünkü alınacak tedbirlerin, zamana ve tatbikatın gidişine göre, değiştirilmesi veya kaldırılması ihtiyacı zaman zaman duyulacak ve bu tedbirlerin tâyin ve tesbitini kanunlara bırakmak bunların vaktinde alınmaması, yeni tedbirler kanunlaşmıncaya kadar geçecek zamanda, kanun koyanın amacına uygunluğunu kaybeden veya artık yetersiz hale gelen hükümlerin devamı neticesini doğuracaktır”, AyM., 7.3.1963 gün ve E. 1962/281, K. 1963/52, AMKD, S. 1, s. 123; AyM., 28.3.1963 gün ve E. 1963/4, K. 1963/71, AMKD, S. 1, s. 164.

<sup>81</sup> AyM., 26.6.1996 gün ve E. 1996/5, K. 1996/26, AMKD, S. 37, C. 1, s. 39; AyM., 25.5.1993 gün ve E. 1993/3, K. 1993/20, <http://www.anayasa.gov.tr/>

## Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi

Vergi idaresine vergilendirme usûl ve esasları ile bazı vergilendirme ölçülerinde tanınan takdir yetkisi, temel itibariyle ayrıntılara, uygulamaya yönelik teknik düzenlemelerin yapılmasındaki takdir yetkisini ifade etmektedir. Teknik ve uzmanlığa ilişkin konularla uygulamaya yönelik konuların hepsini birden ayrıntıya ilişkin konular olarak tanımlamak mümkündür. Ayrıntılara ilişkin konularda yapılacak düzenlemelerin mükelleflere hiçbir masraf, malî yük getirmemesi gerekmektedir<sup>82</sup>. İdarenin ayrıntılara ilişkin yapacağı düzenlemeler sadece mükelleflere değil aynı zamanda idarenin iç işlerine yönelik de olabilir. Bu bakımdan ayrıntı ve teknik konular, talî şekli yükümlülükleri de kapsayan çok daha geniş bir kavramdır. Vergi idaresine bu konularda tanınacak takdir yetkisi, vergilendirmeye ilişkin temel öğelerden olmadığı için Anayasanın 73/4. maddesindeki sınırlara tâbi değildir<sup>83</sup>. Dolayısıyla sadece Bakanlar Kurulu değil, aynı zamanda Maliye Bakanlığı da bu konularda takdir yetkisine sahiptir. Zaten uzmanlık ve teknik konu ölçütü, bunlar hakkında Maliye Bakanlığının yetkili olmasını gerektirmektedir.

Bu açıklamalar doğrultusunda ayrıntı, teknik ve uzmanlığa ilişkin konular şu şekilde tanımlanabilir: “Ayrıntı, teknik ve uzmanlığa ilişkin konular, kanunlarla düzenlenmesi son derece zor olan, kanunları ve diğer üst hukuk normlarını açıklayıcı, mükelleflere herhangi bir malî yük getirmeyen, uygulamaya yön verici ve onu aydınlatıcı özelliğe sahip bulunan, talî nitelikteki konulardır”.

### **4. Anayasanın 167/2. Maddesi Kapsamında Vergi İdaresinin Takdir Yetkisi**

Anayasanın vergi idaresine takdir yetkisi tanıyan bir diğer hükmü, 167/2. maddesidir: “Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Bakanlar Kuruluna yetki verilebilir”. Teknolojik ilerleme ve ekonomik gelişmeler, hızlı düzenleme yapmayı gerektirmektedir. Ayrıca dış ticaret işlemleri gizli<sup>84</sup> olarak hızlı şekilde yapılması gereken, son derece teknik

---

KARARLAR/ IPTALITIRAZ/ K1993/ K1993-20.htm; AyM., 14.5.1997 gün ve E. 1996/75, K. 1997/50, AMKD, S. 36, C. 1, s. 111.

<sup>82</sup> GÜNEŞ G., s. 134.

<sup>83</sup> KIRBAŞ, s. 47; DOĞRUSÖZ, Vergilendirme, s. 70, 76; GÜNEŞ G., s. 157, 164.

<sup>84</sup> “Sınır ticareti, Bakanlar Kurulu kararıyla gizli olarak yürütüldüğünden, kararın yürürlüğe girişinin valiliklere duyurulması kuralına bağlanması gizliliğin (gereğidir)”. DVDDGK., 21.3.2003 gün ve E. 2003/48, K. 2003/38, DKD, S. 1, s. 97.

bir konuyu içermektedir. Dolayısıyla Bakanlar Kuruluna bu yetki, dış ticaret işlemlerinin çabukluk, esneklik ve gizlilik gerektirmesi sebebiyle tanınmıştır<sup>85</sup>.

Anayasanın 167/2. maddesine dayanılarak 1984 yılında 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun çıkarılmıştır<sup>86</sup>. 2976 sayılı Kanun, kısa bir kanundur. Konuyla ilgili asıl hüküm Kanunun 3. maddesinde yer almaktadır: “İthalat, ihracat veya dış ticaret işlemleri üzerine konulan ek mali yükümlülüklerin nevi, miktarı, tahsili, takibi, iadesi, gerektiğinde bütçeye irat kaydedilmesi, bir fonda toplanması ve fonun kullanım esasları Bakanlar Kurulu kararında gösterilir”. 2976 sayılı Kanunla getirilen düzenlemeyle Bakanlar Kurulunun konu unsurundaki takdir yetkisi, ek malî yükümün türünü ve miktarını belirlemek, fon kurmak ve bunun kullanım esaslarını belirlemek yetkileriyle daha da genişlemiştir.

2976 sayılı Kanunun Anayasanın 167/2. maddesine aykırılığı ile ilgili olarak açılan bir iptal davasında Anayasa Mahkemesi, kanunu anayasaya uygun bularak, davayı reddetmiştir. Anayasa Mahkemesi, bu malî yükümlülüklerin türüyle miktarının önceden tespitinin mümkün olmadığını belirtmiş ve Bakanlar Kurulunun gerekli malî yükümlülüklerin türünü ve miktarını belirlemede serbest olduğuna karar vermiştir<sup>87</sup>.

Doktrinde Anayasanın 167/2. maddesiyle ilgili çok farklı görüşler bulunmaktadır. Bir görüşe göre bu hüküm, yasama yetkisinin devredilmezliği

<sup>85</sup> Bkz.: DOĞRUSÖZ, Vergilendirme, s. 75; ARIKAN, Demokratik, s. 202-203; GÜNEŞ G., s. 171; YÜREKLİ Sabahattin, “Bakanlar Kurulu’nun Vergilendirme Yetkisi”, GÜHFD, C. 1, S. 2, Aralık 1997, s. 291; ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 128; “Gerçekten, her ülkede, önceden, gelecekteki ekonomik gelişmeleri anlayıp, buna göre, birtakım çerçeveler çizmenin mümkün olamaması; ithalât ve ihracatın her an değişebilen şartlara tabi bulunması, hükümetlere birtakım geniş ve esnekliği olan yetkiler verilmesini zorunlu kılmıştır. İthalat ve ihracatla, diğer ülkelerin, Türkiye için koyduğu taahhütlere karşı, Hükümetin derhal mukabil tedbirleri alması veya Türkiye’ye çok ucuza gelen ya da çok yüksek fiyatla, alınan malın fiyatının ayarlanması gerekecektir. O halde, ülkemizde üretilen malların piyasa fiyatının teşekkülünde, ithali ve ihracı yapılan malların fiyat ve miktarının ayarlanmasında, ihraç veya ithal edilen malın satıldığı ya da alındığı ülkenin öngördüğü tedbirlerin bertaraf edilmesinde, ihracatta tıkanıklığın meydana gelmesinin önlenmesinde, Hükümet inisiyatifini elinde tutmalıdır”. Bkz.: AyM., 11.1.1985 gün ve E. 1984/6, K. 1985/1, AMKD, S. 21, s. 8.

<sup>86</sup> RG., 15.2.1984, S. 18313.

<sup>87</sup> Bkz.: AyM., 11.1.1985 gün ve E. 1984/6, K. 1985/1, AMKD, S. 21, s. 10.

## Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi

kuralının bir istisnasıdır<sup>88</sup>. Doktrinde buna karşıt görüşler de bulunmaktadır. Bir görüşte, her ne kadar farklı düzenlemeler gibi görülse de Anayasanın 73/4. maddesi ile 167/2. maddesinin farklı esaslar getirdiğinin kabul edilemeyeceği, aksi takdirde, dış ticaretle ilgili de olsa malî yükümlülükler konusunda Bakanlar Kuruluna kanun koyucu gibi hareket etme yetkisinin tanınmış olacağı belirtilmektedir. Dolayısıyla 167/2. maddenin 73. maddede yer alan genel hükme uygun olarak yorumlanması gerektiği ileri sürülmektedir<sup>89</sup>. Ek malî yükümlülüklerle ilgili temel ögeler, vergilerin kanunîliği ilkesi gereğince kanunla genel hatlarıyla düzenlenmeli ve Bakanlar Kurulu Anayasanın 73/4. maddesine uygun olarak kanunla verilen sınırlar dahilinde değişiklik yapabilmelidir<sup>90</sup>.

Burada, “ek malî yükümlülükler” kavramı üzerinde durulmalıdır. Anayasada “vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek malî yükümlülükler”den bahsedilmektedir. Dolayısıyla, ek malî yükümlülükler, vergi ve benzeri mali yükümlülükler dışında yeni bir tür olarak anlaşılmaktadır. Halbuki olaya geniş açıdan bakıldığında ek mali yükümlükler de benzeri mali yükümlülükler kapsamında yer almaktadırlar. Çünkü cebirlik ve karşılıksız olma gibi özellikler kural olarak bütün malî yükümlülükler için geçerlidir. Vergilerin kanunîliği ilkesi ek malî yükümlülükler bakımından da geçerli bir temel ilke niteliğindedir. Ek malî yükümlülüklerle ilgili temel ögeler, vergilerin kanunîliği ilkesi gereğince kanunla düzenlenmeli ve Bakanlar Kurulu Anayasanın 73/4. maddesine uygun olarak kanunla verilen sınırlar dahilinde değişiklik yapabilmelidir. Anayasanın 167/2. maddesi, vergilerin kanunîliği ilkesine uygun olarak, bu şekilde anlaşılmalıdır.

Konuyla ilgili bir başka görüşte de, bu yetkinin malî yükümün uygulanma zamanını saptama ile sınırlı tutulması gerektiği ileri sürülmektedir<sup>91</sup>. Ancak, takdir yetkisini sadece uygulama zamanını belirleme unsuruyla sınırlı tutmak, bu konuda yetki verilmesinin özüne ters düşecektir. Böyle bir sınırlama halinde Anayasanın 73/4. maddesinden bile daha dar kapsamlı bir yetki söz konusu olacaktır. Dış ticaretin kendine has özelliğinden ötürü, bu konuda Bakanlar Kuruluna biraz daha esnek bir yetki tanınması gerekmektedir.

---

<sup>88</sup> TEZİÇ, Anayasa, s. 15-16; Aynı yönde bkz.: TANÖR – YÜZBAŞIOĞLU, s. 391.

<sup>89</sup> DOĞRUSÖZ, Vergilendirme, s. 75-76; YÜREKLİ, s. 292; Ayrıca bkz.: Yekta Güngör ÖZDEN’in karşı oy gerekçesi, AyM., 11.1.1985 gün ve E. 1984/6, K. 1985/1, AMKD, S. 21, s. 16.

<sup>90</sup> GÜNEŞ G., s. 171-175; TAVŞANCI, Yürütme Organı, s. 153.

<sup>91</sup> BAŞARAN Funda, “Anayasa Temelinde “Benzeri Mali Yükümlülük” Kavramı” Vergi Sorunları, S. 118, Temmuz 1998, s. 118-119.

Bakanlar Kuruluna kanunîlik ilkesi uyarınca Anayasanın 73/4. maddesindeki sınırlara uygun olarak kanunla yetki verilmelidir. Bu sayede verilecek yetki hem kanunîlik ilkesine uygun olacaktır, hem de yasama yetkisinin devri söz konusu olmayacaktır. Ayrıca kanunda dış ticaretle ilgili getirilebilecek ek malî yükümlülükler ayrıntılı bir şekilde sayılmalı ve Bakanlar Kuruluna bu malî yükümlülükleri getirip getirmeme ve getirme zamanını belirleme bakımından takdir yetkisi tanınmalıdır. Bu sayede dış ticaretin taşıdığı önem dikkate alınmak suretiyle Bakanlar Kurulunun takdir yetkisinde bir esneklik sağlanmış olur. Takdir yetkisi ile ilgili bir diğer esneklik de mütakabiliyet esasına göre tanımlanabilir. Yani bir ülke dış ticaretle ilgili olarak Türkiye'yi etkileyecek tarzda bir malî yükümlülük koymuşsa, Bakanlar Kuruluna o ülkeyle ve o olayla sınırlı olmak üzere aynı ölçüde malî yükümlülük koyma veya kaldırma konusunda kanunla yetki verilebilir.

### 5. Olağanüstü Hallerde Vergi İdaresinin Takdir Yetkisi

Olağanüstü hallerde idarenin takdir yetkisi normal zamanlara kıyasla genişlemektedir. Hatta vergilendirme alanında Bakanlar Kurulu en geniş ölçüde takdir yetkisine olağanüstü hallerde sahip olmaktadır<sup>92</sup>. Olağanüstü dönemlerde vergilerin kanunîliği ilkesi işlemeyecektir. Bu dönemlerde vergilendirmenin temel öğelerine ilişkin düzenlemeler kanun hükmünde kararnamele yapılabilecektir.

Anayasanın 119. maddesinde düzenlenen ağır ekonomik bunalım sebebiyle olağanüstü hal ilânı, vergi hukukunu en çok ilgilendirebilecek nitelikteki olağanüstü hal sebebidir. Bu sebebe dayanarak olağanüstü hal ilan edilmesi durumunda, ekonominin düzenlenmesi ve iyileştirilmesi amacıyla mal, sermaye ve hizmet piyasalarını yönlendirici vergi, para, kredi ve fiyat politikalarını belirleyici her türlü önlem ve yükümlülüklerin tespiti ve konulması konularında Bakanlar Kurulunca kanun hükmünde kararnamele çıkarılabilir<sup>93</sup>.

Anayasanın 121. maddesinde ise, 119. madde uyarınca ilân edilen olağanüstü hallerde vatandaşlar için para, mal ve çalışma yükümlülükleri getirilebileceği ve bunlarla ilgili düzenlemelerin kanunla yapılacağı belirtilmektedir. Sıkıyönetim, seferberlik ve savaş halini düzenleyen 122. maddede ise vatandaşlar için yükümlülükler getirilebileceği hükme bağlanmıştır<sup>94</sup>.

<sup>92</sup> ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 136-137.

<sup>93</sup> GÖZÜBÜYÜK A. Şeref, **Yönetim Hukuku**, Ankara 1999, s. 283.

<sup>94</sup> Anayasanın verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan 2395 sayılı Olağanüstü Hal Kanunu ile Bakanlar Kuruluna vergileme alanında geniş yetkiler tanınmıştır. Ayrıca 2491 sayılı Seferberlik ve Savaş Hali Kanununda gerekli şartların varlığı

## **V. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE YER ALAN İDARENİN TAKDİR YETKİSİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELER**

### **A. DEĞERLEMEYE İLİŞKİN TAKDİR YETKİSİ**

VUK'un mükerrer 298/A. maddesinde malî tablolarda yer alan parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesine tâbi tutulacağı hükmü yer almaktadır. Bu fıkranın ilk bendinde enflasyon düzeltmesinin şartları düzenlenmiştir. Bendin sonunda Bakanlar Kuruluna tanınan yetki bulunmaktadır. Bakanlar Kuruluna enflasyon düzeltmesiyle ilgili olarak tanınan yetki, enflasyon düzeltmesinin uygulanıp uygulanmamasını etkileyen nitelikte bir yetkidir. Bakanlar Kuruluna % 100 olan oranı % 35'e indirme yetkisi verilmesi enflasyon düzeltmesi uygulamasına geçişi kolaylaştırmaya yöneliktir. İçinde bulunulan hesap dönemi için % 10 olması gereken oranı % 25'e çıkarma yetkisinin tanınması ise enflasyon düzeltmesi uygulamasına geçişi zorlaştırmaya yöneliktir<sup>95</sup>.

VUK'un mükerrer 298/A maddesinin 8. bendinde enflasyon düzeltmesiyle ilgili olarak Maliye Bakanlığına geniş yetkiler verilmiştir. Enflasyon düzeltmesinin işleme, Maliye Bakanlığının bazı tespitler yapmasına bağlanmıştır. Dolayısıyla enflasyon düzeltmesi ile ilgili maddenin varlığını devam ettirmesi, Maliye Bakanlığının takdirine bırakılmıştır<sup>96</sup>.

VUK'un mükerrer 298/B maddesinde yeniden değerlendirme oranının belirlenmesiyle ilgili hüküm yer almaktadır: “Yeniden değerlendirme oranı, yeniden değerlendirme yapılacak yılın Ekim ayında (Ekim ayı dahil) bir önceki yılın aynı dönemine göre Devlet İstatistik Enstitüsünün Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksinde meydana gelen ortalama fiyat artış oranıdır. Bu oran Maliye Bakanlığınca Resmî Gazete ile ilan edilir”. 2005 yılı başından itibaren Toptan Eşya Fiyatları Endeksi yerine, Üretici Fiyatları Endeksine geçilmiştir. Aynı şekilde 5429 sayılı Türkiye İstatistik Kanunuyla, Devlet İstatistik Enstitüsü (DİE) yerine Başbakanlığa bağlı Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK)

---

durumunda malî yükümlülükleri de içermek üzere her çeşit yükümlülüğü belirleme yetkisi Bakanlar Kuruluna tanınmıştır.

<sup>95</sup> İLERİ Yusuf, “Enflasyon Düzeltmesine Zorunlu Geçiş”, Dünya Gazetesi, 2.3.2004.

<sup>96</sup> DOĞRUSÖZ A. Bumin, “Enflasyon Düzeltmesi ve Hukuk Devleti”, Dünya Gazetesi, 19.7.2004.

kurulmuştur<sup>97</sup>. 5479 sayılı Kanunla<sup>98</sup>, VUK'un mükerrer 298. maddesine, bu gelişmeler doğrultusunda yeni bir fıkra eklenmiştir<sup>99</sup>.

Yeniden değerlendirme, Türk vergi sisteminde enflasyonun etkisini azaltmaya yönelik yer verilen düzenlemelerden biridir<sup>100</sup>. Artan oranlı vergi tarife yapısına sahip vergilerde yüksek enflasyon sonucu gelir dilimi sürüklenmesi yaşanmakta, tarifeler bazen anlamsız hale gelmekte ve ödevliler aleyhine etki ortaya çıkmaktadır<sup>101</sup>. Vergi kanunlarında yer alan maktu miktarlar da enflasyon sonucu aşınmakta ve bu aşınmalar devletin vergi gelirlerini olumsuz etkilemektedir. Bu olumsuzluğu gidermek amacıyla vergi kanunlarında, maktu vergi ve miktarların yeniden değerlendirme oranında artırılmasına yönelik hükümlere yer verilmektedir.

Vergi kanunlarındaki maktu vergilerin, maktu miktar ve hadlerin artışının yeniden değerlendirme oranına bağlanması, takdir yetkisinin sınırlandırılması bakımından oldukça önemlidir. İdarenin takdir yetkisinin sınırlandırılmasına yönelik düzenlemeler, vergilerin kanuniliği ilkesiyle de uyumludur. Bu sayede vergi idaresinin yetkisini kullanmayı ihmal etmesinin sakıncaları da önlenmiş olmaktadır. Ancak, vergi idaresinin takdir yetkisini sınırlandırmaya yönelik düzenlemeler ne kadar olumluysa, takdir yetkisinin tamamen ortadan kaldırılmaması da bir o kadar önemlidir. Bu yüzden vergi kanunlarında yer alan maktu miktarlar konusunda, yeniden değerlendirme oranına ek olarak Bakanlar Kuruluna takdir yetkisi tanınmalıdır. Örneğin Bakanlar Kuruluna maktu miktarlarda yeniden değerlendirme oranında yapılan artışın % 50'si oranında artırma veya azaltma yetkisi verilebilir. Böylece ileride meydana gelebilecek ekonomik değişimlere karşı gerekli tedbirlerin alınması imkânı sağlanmış olur.

Doktrinde, yeniden değerlendirme oranının Maliye Bakanlığı tarafından ilân edilmesi gerekçe gösterilerek, bir idarî işleme bağlı olarak verilen yetkinin kanunla verildiğinin ve alt-üst sınırlarının belirli olduğunun söylenemeyeceği

<sup>97</sup> RG., 18.11.2005, S. 25997.

<sup>98</sup> RG., 8.4.2006, S. 26133.

<sup>99</sup> "Vergi kanunlarında yer alan "toptan eşya fiyatları genel endeksi" ibaresi "üretici fiyatları genel endeksi" ve "TEFE" ibaresi "ÜFE" olarak uygulanır".

<sup>100</sup> ORTAÇ F. Rifat, **Gelir Vergisinin Üniter Yapısı**, Ankara 2000, s. 129; ORTAÇ, Noter Senedi, s. 59.

<sup>101</sup> ARIKAN, Demokratik, s. 168; KELECİOĞLU M. Aykut, "Vergi Kanunları ile Bakanlar Kurulu'na Tanınan Yetkilerin Vergilemede Kanunilik ve Belirlilik İlkeleri Çerçevesinde İrdelenmesi", Yaklaşım, S. 105, Eylül 2001, s. 165; KIRBAŞ, **Vergi Hukukundaki Gelişmeler**, s. 66.

## Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi

ileri sürülmektedir<sup>102</sup>. Ancak Anayasa Mahkemesi, yeniden değerlendirme oranının Resmî Gazetede ilân edilme zorunluluğu bulunduğunu belirtmiş ve bu durumda keyfi, takdirî uygulamalara yol açabilecek bir belirsizliğin bulunmadığını vurgulamıştır<sup>103</sup>. Bu konuda öncelikle yeniden değerlendirme oranının belirlenmesi üzerinde durmak gerekir. VUK'un 298/B maddesinin lafzından, Maliye Bakanlığının bu oran üzerinde herhangi bir takdir yetkisinin bulunmadığı anlaşılmaktadır. Maliye Bakanlığı sadece TÜİK tarafından belirlenen oranları ilan etmektedir. TÜİK de bu oranları objektif verilere dayanarak belirlemekte ve bu oranlar üzerinde herhangi bir müdahalede bulunamamaktadır.

Bakanlar Kuruluna maktu miktarları sadece yeniden değerlendirme oranında artırma yetkisi verilmesi halinde, bağlı yetki söz konusudur. Böyle bir halde Bakanlar Kurulu, yeniden değerlendirme oranındaki ilgili artışı gerçekleştirmek zorundadır. Ancak, yeniden değerlendirme oranına ilave olarak yetki verilmişse takdir yetkisinden söz edilebilecektir. Bu durumda Bakanlar Kurulu, yeniden değerlendirme oranını esas almak suretiyle kanunda belirtilen alt ve üst sınırlar arasında değişiklik yapabilecektir. Fakat, son dönemlerde kanunlarda yeniden değerlendirme oranında yapılan değişikliklerin Bakanlar Kurulu kararları yerine genel tebliğ hatta sirkülerlerle yapılması yoluna gidilmektedir. Bu konuda Maliye Bakanlığı yetkili değildir. Değişikliklerin, sadece Bakanlar Kurulunun yeniden değerlendirme oranına ilave takdir yetkisine sahip olduğu durumlarda Bakanlar Kurulu kararıyla yapılabileceğini kabul etmek mümkün değildir. Yeniden değerlendirme oranı uygulanarak vergi kanunlarında yapılacak tüm değişikliklerin mutlaka Bakanlar Kurulu kararıyla yapılmasıyla gerekir.

Yeniden değerlendirme uygulaması esasında maktu vergi ve miktarlardaki artışın bir önceki dönem enflasyon artışı oranına göre belirlenmesini ifade etmektedir. Yeniden değerlendirme oranının belirlenmesinde ortalama fiyat artış oranı yerine son oniki aylık artış oranının esas alınması, rakamların daha güncel bir şekilde artırılmasını sağlayabilir. Ancak vergi gelirlerinin ayarlanmasında önceki dönem verilerinin kullanılması doğru bir yaklaşım değildir. Nasıl ki bütçe hazırlanırken gelecek dönemin verileri tahmin edilmeye çalışılarak gelir ve giderler ona göre ayarlanıyorsa, maktu miktarların artırılmasında da buna

---

<sup>102</sup> YALTI, s. 105; Benzer yöndeki görüş için bkz.: Anayasa Mahkemesi kararında Güven DİNÇER'in karşıoy gerekçesi, AyM., 14.5.1997 gün ve E. 1996/75, K. 1997/50, AMKD, S. 36, C. 1, s. 116.

<sup>103</sup> AyM., 14.5.1997 gün ve E. 1996/75, K. 1997/50, AMKD, S. 36, C. 1, s. 110-111; Bu karara paralel nitelikteki bir görüşte de yeniden değerlendirme oranının tamamen objektif bir tespiti yansıttığı belirtilmektedir. Bkz.: ERDEM Tahir, "Bakanlar Kurulu'na Tanınan Vergi Cezalarını Artırma Yetkisinin Cezaların Kanuniliği İlkesi Karşısındaki Durumu ve Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 414'üncü Maddesine Bakış", Vergi Sorunları, S. 209, Şubat 2006, s. 110.



benzer bir düzenlemeye gidilmelidir. Yeniden değerlendirme oranı olarak gelecek dönem için tahmin edilen enflasyon oranı esas alınabilir. Maktu miktarların hedeflenen enflasyon oranında artırılması, devletin gelirlerindeki artışın ekonomideki gelişmelere daha uygun olarak gerçekleşmesini sağlayacağı gibi, mükelleflerin malî güçlerinin gözönüne alınması bakımından da olumlu sonuçlar doğuracaktır.

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

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

Vergi tarifesi, vergilerin temel öğelerindendir. Vergi kanunlarında vergi tarifesi açık ve net bir şekilde belirtilmek zorundadır. Aksi durum, vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık teşkil eder. Vergi kanunlarında Bakanlar Kuruluna vergi tarife oran ve miktarlarında yetki verilebildiği gibi, tarife dilimlerinde de yetki verilebilmektedir.

GVK'nın 103. maddesinde yer alan gelir dilimlerinin her yıl yeniden değerlendirme oranında artırılacağı, Bakanlar Kurulunun ise bu surette tespit edilen tutarları % 50'ye kadar artırma veya indirme konusunda yetkili olacağı hükme bağlanmıştır. VİVK'nın 16/3. maddesinde de Bakanlar Kuruluna benzer şekilde yetki tanınmıştır. Ancak yeniden değerlendirme oranında yapılan artışlar son zamanlarda Bakanlar Kurulu kararı yerine genel tebliğlerle yapılmaktadır<sup>104</sup>. Bu durum, vergilerin kanuniliği ilkesine açıkça aykırıdır.

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

<sup>104</sup> 1.1.2006 tarihinden itibaren geçerli olacak tutarlar 37 seri no.lu VİVK genel tebliği ile belirlenmiştir RG., 16.12.2005, S. 26025; 1.1.2005 tarihinden itibaren geçerli olacak tutarlar 36 seri no.lu VİVK genel tebliği ile belirlenmiştir, RG., 18.12.2004, S. 25674.

## Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi

ÖTVK'nın 12/2. maddesinde Bakanlar Kuruluna vergi oranları ve miktarları konusunda oldukça geniş yetkiler verilmiştir<sup>105</sup>. Doktrinde ÖTVK'nın 12/2. maddesiyle tanınan, mal cinsleri, özellikleri, kullanım yerleri, ithalât şekli, fiyat grupları, alkol dereceleri ve miktarına göre farklı vergi tutarı belirleme yetkisinin doğrudan verginin kaynağı ile ilgili olduğu vurgulanarak, bu konularda vergilerin kanunîliği ilkesi gereğince Bakanlar Kuruluna takdir yetkisi tanınmayacağı ileri sürülmektedir<sup>106</sup>. Buna aykırı görüşte ise, vergi kaçığının ve yolsuzlukların önüne geçilmesi bakımından bu yetkilendirmenin gerekli olduğu savunulmaktadır<sup>107</sup>. Verilen yetkinin alt ve üst sınırları açık bir şekilde belirlenmek şartıyla, her bir malı kendi içinde cinsleri, özellikleri, kullanım yerleri gibi kriterlere göre ayrı vergi tutarlarına tâbi tutmak yetkisi Bakanlar Kuruluna tanınabilir. Kanun koyucu ekonomide meydana gelebilecek değişiklikler karşısında gerekli tedbirleri alabilmek, vergide adaleti sağlamak,

---

<sup>105</sup> ÖTVK md. 12/2: “Bakanlar Kurulu, topluca veya ayrı ayrı olmak üzere; **a)** (I) sayılı listedeki mallar için uygulanan maktu vergi tutarlarını, her bir mal itibarıyla en yüksek vergi tutarının yarısına kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye, bu sınırlar içinde mal cinsleri, özellikleri, kullanım yerleri veya ithalatın şekline göre farklı tutarlar tespit etmeye, **b)** (III) sayılı listedeki mallar için belirlenen oranları her bir mal itibarıyla sıfıra kadar indirmeye, (A) cetvelindeki mallar için dört katına (B) cetvelindeki mallar için yarısına kadar artırmaya, maktu vergiyi her bir mal itibarıyla sıfıra kadar indirmeye, (A) cetvelindeki mallar için iki katına (B) cetvelindeki mallar için bir katına kadar artırmaya, bu sınırlar içinde malların cinsleri, özellikleri, fiyat grupları, alkol dereceleri ve içerdiği alkol miktarına göre farklı vergi oranı ve maktu vergi tutarı belirlemeye, listedeki her bir mal itibarıyla nispî ve maktu verginin yalnızca birisini uygulatmaya, yalnızca nispî vergi uygulanması halinde hesaplanan özel tüketim vergisinin maktu vergi tutarından az olmaması şartını koymaya, **c)** (II) sayılı listedeki mallar için belirlenen oranları bir katına kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye; uygulanmakta olan oranları EURO normlarını sağlayan katalitik konvertör sistemi ile teçhiz edilmiş taşıtlarda yarısına kadar indirmeye, kanunî oranına kadar çıkarmaya, **d)** (IV) sayılı listedeki mallar için belirlenen oranları sıfıra kadar indirmeye, % 25'e kadar artırmaya, **e)** Listelerde gümrük tarife pozisyonu veya tarife alt pozisyonu olarak yer alan malların her biri için belirlenmiş olan oran veya tutarların alt ve üst sınırları içinde kalmak suretiyle, bu pozisyonların altında yer alan mallar itibarıyla farklı vergi tutarları veya oranları belirlemeye, yetkilidir”.

<sup>106</sup> GERÇEK Adnan, “Vergileme Alanında Bakanlar Kurulu Kararlarının Hukuki Sınırı: ÖTV Açısından Bir İnceleme”, Vergi Sorunları, S. 205, Eylül 2005, s. 118.

<sup>107</sup> KULU M. Bahattin, “ÖTV Kanunu'nun Yetki Verdiği Konular ve Bunların Sınırı”, Yaklaşım, S. 118, Ekim 2002, s. 54.

malî güce göre vergilendirmeyi gerçekleştirmek bakımından bu şekilde takdir yetkisi tanımaktadır. Bakanlar Kuruluna tanınan ayırıştırma olarak adlandırılabilir farklı oran veya miktar belirleme yetkisini kanunîliğe aykırı olarak görmek, pek isabetli bir yaklaşım değildir. Kanunda, farklılaştırma için sayılan kriterler aslında yapılacak idarî işlemin sebebini oluşturmaktadır. Bakanlar Kuruluna işlemin sebep unsuru bakımından takdir yetkisi tanınmaktadır. Bakanlar Kurulu bu yetkisini kullanmak suretiyle, gerek ekonomide gerekse mükellefler üzerinde önemli etkiler oluşturabilecektir. Bu yetkinin belirlilik ve hukukî güvenlik ilkelerine aykırı olabileceği ileri sürülebilir. Bu bakımdan kanun koyucu böyle bir farklılaştırma öngörüyor ise kanunda bunu ana hatlarıyla açıkça düzenlemeli, verilen yetkinin sınırları ölçülü bir şekilde belirlemeli ve Bakanlar Kuruluna Anayasanın 73/4. maddesindeki sınırlar içinde takdir yetkisi tanınmalıdır.

GVK'nın mükerrer 111. maddesinde, talih oyunları salonlarından elde edilen kazançlara ilişkin asgari vergi miktarları düzenlenmiştir. Maddenin ikinci fıkrasında Bakanlar Kuruluna vergi miktarları konusunda yetki veren hüküm yer almaktadır<sup>108</sup>. Maddenin iptali için açılan davada Anayasa Mahkemesi, verilen yetkinin Anayasanın 73. maddesine uygun olduğuna karar vermiştir<sup>109</sup>. Bakanlar Kuruluna tanınan vergi miktarını on kata kadar artırma yetkisi, gerek hukukî güvenlik gerekse de vergilerin kanunîliği ilkelerine aykırılık teşkil etmektedir. Bu bakımdan Bakanlar Kuruluna yeniden değerlemeye ilave olarak % 50 oranında ya da bir kat artırım yönünde yetki verilmesi halinde hem ölçülü şekilde yetki tanınmış olacak, hem de bu sınırlar takdir yetkisinin kendinden beklenen yararları gerçekleştirmesine yetecektir.

KDVK'da vergi oranlarına ilişkin olarak Bakanlar Kuruluna geniş yetki verilmesi söz konusudur: “Katma değer vergisi oranı, vergiye tabi her bir işlem için % 10'dur. Bakanlar Kurulu bu oranı, dört katına kadar artırmaya, % 1'e kadar indirmeye, bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı

<sup>108</sup> GVK mük. md. 111/2: “Yukarıda yer alan tutarlar, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre o yıl için belirlenen yeniden değerlendirme oranı ile çarpılmak suretiyle yeniden tespit edilir ve izleyen yılda bu tutarlar esas alınır. Bakanlar Kurulu bu tutarları 10 katına kadar artırmaya yetkilidir. Bu yetki, talih oyunları salonlarının bulunduğu turizm bölge, alan ve merkezleri itibarıyla farklı miktarlar tespit edilmek suretiyle de kullanılabilir”.

<sup>109</sup> AyM., 14.5.1997 gün ve E. 1996/75, K. 1997/50, AMKD, S. 36, C. 1, s. 110-111. Ancak aynı kararda bir karşıoy yazısında verilen yetkinin sınırsız nitelik arz ettiği için Anayasaya aykırı olduğu iddia edilmektedir. AMKD, S. 36, C. 1, s. 115-116; GVK'nın mükerrer 111. maddesinin anayasaya uygun olduğu yönündeki benzer Anayasa Mahkemesi kararı için bkz.: AyM., 11.12.1996 gün ve E. 1996/49, K. 1996/46, AMKD, S. 36, C. 1, s. 49-50.

## Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi

malların perakende safhası için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkilidir” (KDVK md. 28). Yetkinin bu şekilde geniş marj içinde verilmesinin vergilerin kanuniliği ilkesine aykırı olduğu ileri sürülmektedir<sup>110</sup>. KDVK’nın 28. maddesiyle Bakanlar Kuruluna tanınan oranı dört kata kadar geniş bir marj içinde artırma yetkisi, bir bakıma ek vergi konulması gibi yetkinin Bakanlar Kuruluna devri anlamına gelmektedir. Burada ölçülü bir yetki devri bulunmamaktadır. Ayrıca Bakanlar Kuruluna, alt ve üst sınırlar dahilinde oranlarda farklılaştırmaya gitme yetkisi verilmiştir. Oranlarda farklılaştırma yapılırken sadece farklı türdeki mal ve hizmetler ile perakende aşaması dikkate alınacak, bunun dışındaki sebeplere dayanılarak oran farklılaştırılmasına gidilemeyecektir<sup>111</sup>. Maddede sayılan kriterler, oran farklılaştırmasında yapılan işlemin sebep unsurunu oluşturmaktadır. Gidilen farklılaştırmada başta ölçülülük ve eşitlik olmak üzere diğer anayasal ilkelere uyulmalıdır.

Vergi oranları ile maktu vergi ve harçlar dışında çeşitli konulardaki oran ve miktarlarla ilgili olarak da Bakanlar Kuruluna takdir yetkisi tanınmaktadır. Örneğin, GVK’nın mükerrer 123/2. maddesinde, bu kanunda yer alan bazı maktu miktarların artırılmasında Bakanlar Kuruluna yeniden değerlendirme oranına ek takdir yetkisi tanınmıştır<sup>112</sup>. VUK’un mükerrer 414/3. maddesinde, bu kanunda yer alan maktu hadler, asgarî ve azamî miktarları belirtilmiş olan paralar ile ödenecek ceza miktarlarının her yıl yeniden değerlendirme oranında artırılarak uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Bakanlar Kuruluna da yeniden değerlendirme oranının uygulanması sonucu belirlenen miktarlar üzerinde belli ölçüde değişiklik yapma yetkisi tanınmıştır.

### C. VERGİ MATRAHINA İLİŞKİN TAKDİR YETKİSİ

Vergi konusunun verginin hesaplanmasında esas alınan değer veya miktarı olan matrah, verginin temel öğelerindendir ve matrahın mutlaka kanunla

---

<sup>110</sup> KELECİOĞLU, s. 164; EROL, Vergi Yasaları, s. 35; EROL, Uygulamalar, s. 89.

<sup>111</sup> DVDDGK., 31.1.2003 gün ve E. 2002/294, K. 2003/27, DKD, S. 1, s. 100; D.7.d., 5.11.2003 gün ve E. 2001/5196, K. 2003/4561, Yaklaşım, S. 138, Haziran 2004, s. 278-280.

<sup>112</sup> GVK mük. md. 123/2: “Bu Kanunun 19, 21, 23/8, 31, 47, 48, mükerrer 80, 82, 86 ve mükerrer 121’inci maddelerinde yer alan maktu had ve tutarlar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır. Bu şekilde hesaplanan maktu had ve tutarların % 5’ini aşmayan kesirler dikkate alınmaz. Bakanlar Kurulu, bu surette tespit edilen had ve tutarları % 50’sine kadar artırmaya veya indirmeye yetkilidir”.

düzenlenmesi gerekir<sup>113</sup>. Vergi idaresinin takdir yetkisi, matrahın tespiti ve uzlaşma bakımından söz konusu olabilmektedir.

### 1. Matrahın Tespitinde Takdir Yetkisi

Vergi idaresinin bir vergiyi tarh edip etmeme konusunda herhangi bir takdir yetkisi bulunmamaktadır. İdarenin takdir yetkisi, matrahın idarece tespiti halleri bakımından incelenebilir. Vergi idaresi tespit edilen matrah veya matrah farkları üzerinden verginin tarhı işlemini gerçekleştirmektedir.

Matrahın tespitinde takdir komisyonları önemli fonksiyon görmektedirler. Takdir komisyonlarının matrah takdiri dışında çeşitli fiyat, ücret ve kıymetleri takdir etme yetkileri de bulunmaktadır (VUK. md. 74/a). Komisyonların matrah tespiti konusundaki yetkileri genel-objektif matrah tespiti ve bireysel-subjektif nitelikteki matrah tespiti olmak üzere ikiye ayrılabilir<sup>114</sup>.

Re'sen vergi tarhında, matrah tespiti takdir komisyonları veya inceleme elemanları tarafından yapılacaktır. Ancak, re'sen vergi tarhında matrah tespitinde idarenin takdir yetkisinin bulunup bulunmadığı konusunda doktrinde çeşitli görüşler bulunmaktadır. Bir görüşe göre, takdir komisyonlarının gerek matrah tespiti ve gerekse çeşitli değerlerin belirlenmesi konusundaki yetkileri, objektif ölçülere dayanan teknik bir düşünce ve saptama niteliğindedir. Dolayısıyla takdir komisyonlarının, takdir yetkisi bulunmamaktadır<sup>115</sup>. Buna benzer bir başka görüşe göre, yapılan tespit teknik takdir niteliğindedir, ancak yapılacak takdir gerçek miktarın kesin bir şekilde, kuruluşu kuruluşuna belirlenmez<sup>116</sup>. Diğer bir görüşe göre ise, takdir komisyonları objektif karar alma yeteneğine sahipken, inceleme elemanınca yapılan matrah tespitinde takdir yetkisi söz konusudur<sup>117</sup>. Matrah tespitinde idarenin takdir yetkisinin bulunduğu yönünde görüşler de vardır. Bu yöndeki bir görüşte, takdir komisyonlarının

<sup>113</sup> KIRBAŞ, s. 105; ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 87-88; GÜNEŞ G., s. 122-127; AKDOĞAN, s. 137; ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 127; AyM., 26.3.1974 gün ve E. 1973/32, K. 1974/11, AMKD, S. 12, s. 124 vd.; AyM., 26.6.1996 gün ve E. 1996/5, K. 1996/26, AMKD, S. 37, C. 1, s. 38; AyM., 27.1.1981 gün ve E. 1980/27, K. 1981/9, AMKD, S. 19, s. 28-29.

<sup>114</sup> Bkz.: ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 102.

<sup>115</sup> ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 143.

<sup>116</sup> ARAL Rüştü, “Vergi Takdir Komisyonları”, DD, yıl 2, S. 4, 1972, s. 42-43; “Takdir mefhumu gerçek kazancı katiyetle rakamı rakamına tespit etmek değildir. ... kazancın gerçeğe en yakın şekilde bulunmasını temin edebilecek her türlü vasıtalara ve menbağlara müracaat ederek mükellefin o sene zarfında kazanç miktarının neden ibaret olabileceğini takdir etmektir”. ARAL, s. 39-40.

<sup>117</sup> ŞEKER H. Nezh, **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, İstanbul 1994, s. 55-56.

## Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi

görevini düzenleyen VUK'un 74. maddesinin özünde takdir yetkisinin bulunduğu belirtilmektedir. Bu görüşte takdir komisyonlarının görevlerini objektif ölçülere göre yaptıkları ve kararlarını teknik bir düşünce ve belirlemeyle verdikleri kabul edilmekte, ancak bu kararların benzer olaylarda ve mükelleflerde her zaman aynı olmadığı da ifade edilmektedir. Bir takdir komisyonunun benzer iki olayda farklı karar alabilmesi veya iki ayrı komisyonun bir olayda farklı kararlar verebilmesi buna örnek gösterilmektedir<sup>118</sup>. Bununla aynı yöndeki bir başka görüşte, takdirin subjektif olduğu vurgulanmakta ve uygulamada rastlanan objektif gerekçeli takdirler eleştirilmektedir<sup>119</sup>.

Re'sen tarha matrahın defter, kayıt, belge ve kanunî ölçülere göre tespitinin mümkün olmadığı hallerde gidilmektedir. Dolayısıyla matrahın tespitinde kullanılacak ölçüler bakımından bir serbestlik bulunmaktadır. Matrah tespitinde hangi ölçülerin esas alınacağı olayın özelliğine göre serbestçe takdir edilecektir. Re'sen tarhta matrah tespitinde teknik, objektif takdir söz konusu değildir, çünkü her mükellef için belli standart ölçülerin getirilmesi mümkün değildir. Bu yüzden burada objektif bir değerlendirme değil, subjektif bir değerlendirme vardır. Yapılan tespit kesin rakamı değil, yaklaşık miktarı bulmaya yönelik olduğu yönündeki bazı görüşler<sup>120</sup> de bunu doğrular niteliktedir. Defter, kayıt, belge ve kanunî ölçüler kullanılarak tespit yapılamayan durumlarda, ister istemez takdir yetkisi bulunacaktır. Ayrıca benzer bir olayda farklı tespitler yapılabilmesinin mümkün olması da gerek komisyonların gerekse inceleme elemanlarının takdir yetkisine sahip olduğunu göstermektedir.

---

<sup>118</sup> SAYGILIOĞLU, s. 119; Benzer bir görüşte de yapılan tespit gerçek miktara az veya çok yaklaşmasının mümkün olduğu belirtilmekte ve tamamen gerçeğe uygun bir matrah veya matrah farkının bulunamayacağı kabul edilmektedir. Bkz.: CANDAN, s. 67; "Takdir komisyonlarınca matrah takdir edilirken gelirin gerçeğe en yakın miktarının belirlenmesi, Yasanın öngördüğü bir gerekliliktir". DVDDK., 27.5.2005 gün ve E. 2005/39, K. 2005/125, DD, S. 111, s. 88.

<sup>119</sup> Bkz.: DOĞRUSÖZ, **Vergi Hukukundaki Gelişmeler**, s. 50; Re'sen tarhta matrahın tamamen veya kısmen defter, kayıt, belge veya kanunî ölçülere göre belirlenemediği ve hangi ölçüye göre tarhiyat yapılacağı belli olmadığı için söz konusu işlem subjektiflik içerecektir. Bkz.: ARIKAN Zeynep – ÖZ Ersan, "Re'sen Tarhiyat Şekilleri ve Hukuksal Boyutu", Yaklaşım, S. 128, Ağustos 2003, s. 185-186.

<sup>120</sup> ARAL, s. 39-40; CANDAN, s. 67.

Vergi beyannamesinin kanunî süresi geçtiği halde verilmemesi<sup>121</sup>, beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgilerin gösterilmemesi<sup>122</sup> veya tutulması zorunlu defterlerin vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmemesi<sup>123</sup> hallerinde olduğu gibi VUK'un 30/2. maddesinde sayılan durumlarda idarenin takdir yetkisi yoktur. Ancak dördüncü bentte “defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmazsa” hükmünde idarenin takdir yetkisi bulunmaktadır.

İkmalen vergi tarhında, matrah tespitinde kullanılacak ölçüler bir kesinlik ifade etmektedir. Bu ölçülere dayanılarak yapılan tespitle kesin miktar bulunabilecektir. Dolayısıyla idarenin bu konuda herhangi bir takdir yetkisi bulunmamaktadır. VUK'un mükerrer 30. maddesi doğrultusunda verginin idarece tarh edileceği değerler ve durumlar kanunda belirtildiği için, verginin idarece tarhındaki matrah tespitinde vergi idaresinin takdir yetkisi bulunmamaktadır.

Emlâk vergisinde arsa ve araziler için kabul edilen asgarî birim değerlerinin tespiti, genel-objektif matrah tespitidir. Komisyonlar belli kriterler dahilinde genel bir tespit yapmaktadır. Komisyonların birim değeri belirlerken belli ölçüde takdir yetkilerinin bulunduğunu kabul etmek gerekir. Çünkü, takdir ederken komisyonların uyacakları kesin ölçüler, işin doğası gereği bulunmamaktadır. Binalar için vergi değeri hesaplanmasında, komisyonların arsalar için takdir ettikleri birim değerler esas alınmaktadır. Ayrıca Maliye Bakanlığı ile Bayındırlık ve İskan Bakanlığınca ortaklaşa belirlenen bina

<sup>121</sup> “Tevkifata tabi bir ödemede bulunmayanların muhtasar beyanname verme yükümlülüğünden ve beyanname verilmemesi halinde ise re’sen takdir nedeninin bulunduğu söz edilemez”. D.4.d., 15.2.2005 gün ve E. 2004/1424, K. 2005/217, DD, S. 109, s. 152.

<sup>122</sup> “Yasa koyucu tarafından, ... pişmanlıkla verilen beyannamelerin zamanında verilmiş sayılacağı amaçlandığından salt, pişmanlıkla verilen beyannamede matrah beyan edilmemesi neden gösterilerek re’sen takdire gidilmesi mümkün bulunmamaktadır”. D.3.d., 14.12.2004 gün ve E. 2004/1339, K. 2004/3158, DD, S. 109, s. 142. Ayrıca bkz.: D.7.d., 20.5.1987 gün ve E. 1987/251, K. 1987/1373, DD, S. 68-69, s. 483; D.7.d., 7.4.2004 gün ve E. 2002/3186, K. 2004/913, DKD, S. 5, s. 205.

<sup>123</sup> DVDDK., 18.2.2005 gün ve E. 2004/186, K. 2005/27, DD, S. 110, s. 91; D.3.d., 25.2.2005 gün ve E. 2000/5119, K. 2003/921, DKD, S. 1, s. 149; D.9.d., 26.5.1998 gün ve E. 1997/2792, K. 1998/2160, DD, S. 99, s. 451; D.9.d., 19.11.2002 gün ve E. 2000/2321, K. 2002/4767, DKD, S. 1, s. 379; DVDDGK., 16.5.2003 gün ve E. 2002/559, K. 2003/287, DKD, S. 2, s. 146.

## Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi

metrekare normal inşaat maliyet bedelleri de bu belirlemede kullanılmaktadır. Bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerini, kural olarak ilgili bakanlıklarca yapılan objektif bir belirleme, teknik takdir olarak kabul etmek gerekir. Dolayısıyla, binaların vergi değerinin belirlenmesinde idarenin takdir yetkisinden, komisyonların arsalar için yaptıkları belirlemede sahip oldukları yetki ölçüsünde söz edilebilecektir.

Çeşitli vergi kanunlarında, bazı özel durumlar bakımından matrah tespitiyle ilgili hükümlere yer verilmektedir. KDVK'nın 22. maddesinde ikametgâhı, kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkelerle Türkiye arasında taşımacılık ile transit taşımacılıkta, şahıs ve ton başına kilometre itibarıyla yurt içi emsalleri gözönüne alınmak suretiyle matrah tespitine Maliye Bakanlığının yetkili olduğu hükmü yer almaktadır. KDVK'nın 23. maddesinde özellik gösteren bazı teslim ve hizmetler için, vergi tahsil güvenliği gibi amaçlarla özel matrah şekilleri düzenlenmiştir<sup>124</sup>. Maddenin son bendinde ise Maliye Bakanlığının işin mahiyetini gözönünde tutmak suretiyle özel matrah şekilleri tespit etme yetkisi tanınmıştır. Maliye Bakanlığı bu yetkisini tütün mamulleri ve alkollü içecek teslimleri; çay teslimleri, gazete, dergi ve benzeri periyodik yayımlar, talih oyunları salon işletmeciliği ve özel sektör tarafından üretilen sigaralar için kullanmıştır<sup>125</sup>.

### 2. Uzlaşmada Takdir Yetkisi

Uzlaşma, vergi uyumsuzluklarının idare ile mükellef arasında yapılan pazarlık sonucu, anlaşma yoluyla çözümlenmesidir<sup>126</sup>. İdare, uzlaşma ile mükellefin isteklerini dikkate almak suretiyle kabul edebileceği vergi veya ceza miktarını tayin eder<sup>127</sup>. İşte, idarenin kabul edebileceği, diğer bir deyişle fedakârlıkta bulunabileceği miktarı tayin etmesi, takdir yetkisinin kullanımından

<sup>124</sup> ARPACI Altar Ömer, “Özel Matrah Şekilleri”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 19, Temmuz 2005, s. 115 vd.; ŞENYÜZ, s. 412-414.

<sup>125</sup> ŞENYÜZ, s. 414; ARPACI, Özel Matrah, s. 117, 120; Alkollü içki satışlarında özel matrah şekli uygulaması 93 seri no.lu KDVK genel tebliği ile kaldırılmıştır, RG., 19.1.2005, S. 25705.

<sup>126</sup> KIRBAŞ, s. 200; ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 170; GÜNEŞ G., s. 178; BAŞARAN Funda, “Keyfilik Yaraticısı mı Yoksa Hukuki Barış Sağlayıcı mı? Sorgudaki Kurum: “Uzlaşma” Gerekçelenirilmesi ve Hukuki Analizi (I)”, Mükellefin Dergisi, S. 90, Haziran 2000, s. 33; Diğer bir ifadeyle, tarafların uzlaşma yönünde belirttikleri serbest iradelerine dayanılarak vergi miktarının veya buna bağlı vergi cezalarının anlaşılması miktar üzerinden ödenmesini kabul etmeleridir. Bkz.: ALİEFENDİOĞLU Yılmaz, “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi”, DD, yıl 1, S. 1, 1971, s. 47.

<sup>127</sup> ALİEFENDİOĞLU, Uzlaşma, s. 47, 61.



ibarettir. Kanundaki “uzlaşabilir” ve “izin verebilir” ibareleri de idarenin takdir yetkisine sahip olduğunu göstermektedir. Vergi idaresi kendisine tanınan takdir yetkisini kullanarak uzlaşmakta ve uzlaşma sonuçları kesinlik arz etmektedir<sup>128</sup>. Yani, takdir yetkisinin kullanımı sonucu ortaya çıkan durumu kabullenmek, idare bakımından bağlı yetki konusu oluşturmaktadır<sup>129</sup>. Diğer bir ifadeyle idare, uzlaşmanın içeriğine uygun idarî işlem gerçekleştirme yükümlülüğü altına girmektedir<sup>130</sup>. Vergi alıp almamak konusunda idarenin herhangi bir takdir yetkisi bulunmamaktadır. Oysa uzlaşma müessesesiyle idareye alınacak vergi üzerinde takdir yetkisi tanınmaktadır. İdare takdir yetkisini kullanarak alınması gereken verginin bir kısmından vazgeçebilmektedir.

VUK’un ek 1. maddesinde takdir sonrası uzlaşmaya dört durumun varlığı halinde gidilebileceği düzenlenmiştir. Sayılan sebeplerden sadece birincisinde yani, kanun hükümlerine yeterince nüfuz edilememiş olması halinin ileri sürülmesinde idarenin takdir yetkisi bulunmaktadır<sup>131</sup>. İdare olayın özellikleri ve mükellefin durumuna göre bu sebebin gerçekleşip gerçekleşmediğini serbestçe takdir edecektir. Ancak idare, kötüye kullanılma ihtimalini gözönüne alarak bu sebebi dar yorumlamalıdır. Örneğin aynı mükellef

<sup>128</sup> D.3.d., 20.5.1999 gün ve E. 1997/4969, K. 1999/1968, DD, S. 102, s. 229; D.4.d., 20.12.1999 gün ve E. 1999/653, K. 1999/4781, DD, S. 103, s. 362; D.4.d., 13.3.2003 gün ve E. 2002/3936, K. 2003/611, DKD, S. 2, s. 201; D.7.d., 25.3.1999 gün ve E. 1998/596, K. 1999/1323, DD, S. 101, s. 572; D.4.d., 25.11.1998 gün ve E. 1197/4651, K. 1998/4546, DD, S. 100, s. 219; D.4.d., 22.6.1998 gün ve E. 1998/93, K. 1998/2768, DD, S. 98, s. 291.

<sup>129</sup> KUMRULU, Uzlaşma, s. 21; “Uzlaşmada taraf olan idarenin de dönem vergisi üzerinde uzlaşıldıktan sonra aynı dönem hakkında inceleme yaparak matrah belirlenmesinin uzlaşma ile sağlanmak istenen amaca aykırı düşeceği, bu durumda, uzlaşma ile mükellef veya adına ceza kesilen için yasa da öngörülen kesinlik şartı aynı zamanda işlemi tesis eden idare içinde (geçerlidir)”. D.9.d., 9.10.2003 gün ve E. 2000/4207, K. 2003/4771, DKD, S. 3, s. 265.

<sup>130</sup> BAŞARAN Funda, “Keyfilik Yaratıcısı mı Yoksa Hukuki Barış Sağlayıcı mı? Sorgudaki Kurum: “Uzlaşma” Gerekelendirilmesi ve Hukuki Analizi (II)”, Mükellefin Dergisi, S. 91, Temmuz 2000, s. 109; “Uzlaşma başvurusu sonucu uzlaşmaya varılmışken, bu uzlaşmanın gereklerini derhal yerine getirmekle yükümlü bulunan vergi dairesi müdürlüğünce uzlaşma talebi geçersiz sayılarak, üzerinde uzlaşılan kısımlarda yeniden cezalı tarhiyata gidilmesinde isabet (bulunmamaktadır)”. D.9.d., 14.10.2004 gün ve E. 2002/805, K. 2004/4955, DKD, S. 6, s. 231-232.

<sup>131</sup> Bu sebebin madde metninden çıkarılması istenmektedir. Bu konuda bkz.: OZANSOY Ahmet, “Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği”, Yaklaşım, S. 89, Mayıs 2000, s. 205.

## Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi

daha önce de benzer konuda uzlaşma yoluna gitmişse bu sebep kabul edilmemelidir.

Uzlaşma komisyonları pazarlık yaparken takdir yetkisine hâkim olan ilkelere uygun davranmak zorundadırlar. Yapacakları pazarlıkta makûl ölçüde fedakârlıkta bulunmalıdırlar<sup>132</sup>. Uzlaşma komisyonu takdir yetkisine dayanarak “makûl ölçüyü” belirler. Makûl ölçü takdir edilirken, inceleme rapor sonuçlarının da gözönünde bulundurulması gerekir<sup>133</sup>. Yapılacak fedakârlığın az olması uzlaşmadan beklenen yararların gerçekleşmesini engelleyebileceği gibi<sup>134</sup>, makûl düzeyden çok daha fazla indirimle gidilmesi de devletin vergi alacağını olumsuz etkileyecek ve takdir yetkisiyle ilgili önemli ilkeler zedelenebilecektir. Verginin aslından tamamen vazgeçilmesi de takdir yetkisinin kötüye kullanılması niteliğinde olacaktır. Uzlaşmada ölçülülük ilkesine uyulmalı ve mükellefler arasında eşitlik gözetilmelidir.

Uzlaşma, tarhiyat sonrası olabileceği gibi tarhiyat öncesi de olabilir. Tarhiyat öncesi uzlaşmada takdir yetkisi, tarhiyat sonrası uzlaşmaya göre daha geniştir. Çünkü tarhiyat sonrası uzlaşmaya vergi tarh edildikten sonra gidilmektedir ve üzerinde pazarlık yapılacak miktar bellidir. Oysa tarhiyat öncesi uzlaşmada, vergi incelemesi olmasına rağmen henüz tarh edilmiş bir vergi söz konusu değildir. Mükellefin ödemesi gereken vergi miktarı tam olarak belli değildir. Burada sınırları çok daha geniş bir alanda pazarlık söz konusudur. İdarenin tarhiyat öncesi uzlaşmada çok daha dikkatli ve özenli olması, mükellefin önceki dönemlere ait verilerini ve mevcut incelemeyi gözönüne alması gerekir.

### **D. MUAFİYET, İSTİSNA VE İNDİRİMLERE İLİŞKİN TAKDİR YETKİSİ**

Bakanlar Kuruluna çeşitli vergi kanunlarıyla vergi muafiyetine ilişkin hususlarda takdir yetkisi tanındığı görülmektedir. Bu hükümlerin başında, vakıflara vergi muafiyeti tanınması konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmesi gelmektedir. Vakıflara vergi muafiyeti tanınması ile ilgili son düzenleme 4962 sayılı Kanunla yapılmıştır<sup>135</sup>. 4962 sayılı Kanunun 20/1. maddesinde, muafiyet “tanınacağı” değil, “tanınabileceği” hükmü yer aldığından, vakıflara vergi muafiyeti tanınması konusunda Bakanlar Kurulunun

<sup>132</sup> ALİEFENDİOĞLU, Uzlaşma, s. 61.

<sup>133</sup> Uygulamada, büyük emeklerle hazırlanan inceleme raporlarının dikkate alınmaması eleştirilmektedir. Bkz.: OZANSOY, s. 208-209.

<sup>134</sup> TUNCER Selahattin, “Vergi Uyuşmazlıklarının Uzlaşma Yoluyla Çözümlemesi”, İstanbul Barosu Dergisi, C. 62, S. 4-6, 1988, s. 195.

<sup>135</sup> Bkz.: 4962 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanun, RG., 7.8.2003, S. 25192.

takdir yetkisi bulunmaktadır<sup>136</sup>. Maddenin son fıkrasında da, muafiyet şartlarını kaybettikleri anlaşılan vakıfların muafiyetlerinin kaldırılabilceği hükme bağlanmıştır. 4962 sayılı Kanun, çok genel nitelikte hükümler getirmekte ve vergi idaresine hem muafiyetin kaldırılmasına ilişkin şartların belirlenmesinde yetki vermekte, hem de şartların yerine getirilmediğinin tespiti halinde muafiyetin kaldırılmasında takdir yetkisi tanımaktadır. Bu hükümler incelendiğinde Bakanlar Kurulunun şartları taşımasına rağmen bir vakfa muafiyet tanımayabileceği veya şartlarını kaybetmesine rağmen bir vakfın muafiyetini kaldırmayabileceği sonucuna ulaşılmaktadır. Bakanlar Kuruluna bu şekilde tanınan yetki, vergilerin kanuniliği ilkesine açıkça aykırıdır.

Bakanlar Kurulunun takdir yetkisine dayanarak muafiyet şartlarını taşıyan iki vakıftan birine muafiyet tanıyıp diğerine tanımaması, aynı zamanda eşitlik ilkesine aykırılık da oluşturur. Dolayısıyla vakıflara muafiyet tanınmasına ilişkin şartlar kanunda açıkça düzenlenmeli ve vergi idaresine bu şartların bulunup bulunmadığını tespit konusunda yetki tanınmalıdır. Kanundaki şartları taşıyan aynı durumdaki bütün vakıflar muafiyetten yararlanabilmelidir. Muafiyetin kaldırılmasında Bakanlar Kuruluna takdir yetkisi tanınması, kanunilik ve eşitlik ilkelerine açıkça aykırı olduğu gibi muafiyet kurumunun özüne de aykırıdır. Şartların kaybedildiği anlaşılmasına rağmen muafiyetin kaldırılmaması yönündeki bir karar, takdir yetkisinin kötüye kullanılmasını teşkil edecektir. Dolayısıyla bu fıkradaki kaldırılabilir ibaresi “kaldırılır” şeklinde değiştirilmelidir.

4962 sayılı Kanununun 20/2. maddesinde, muafiyetten yararlanılmasına ve muafiyetin kaldırılmasına ilişkin şartların belirlenmesi bakımından Maliye Bakanlığına takdir yetkisi verilmiştir. Bu yetkiyle verginin temel öğelerine ilişkin esasların düzenlenmesi vergi idaresine bırakılmış olmaktadır. Kimlerin muaf tutulacağı, bunun esasları ve kaldırılma şartları, vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince kanunda açık bir şekilde düzenlenmelidir<sup>137</sup>. Bakanlar Kuruluna bile tanınmayacak olan bir yetkinin Maliye Bakanlığına tanınması Anayasanın 73. maddesine açıkça aykırıdır.

KDVK'nın 14/1. maddesinde, “transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek

<sup>136</sup> Karş. ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 140.

<sup>137</sup> YERELİ Ahmet Burçin, “Vakıfların Vergi Muafiyeti ve Üç Hukuki Yanlış”, Vergi Sorunları, S. 184, Ocak 2004, s. 112; Anayasa Mahkemesi kararlarında da idarenin keyfî uygulamalarını önlemek bakımından bu hususun üzerinde önemli durulmuştur.: AyM., 26.3.1974 gün ve E. 1973/32, K. 1974/11, RG., 21.6.1974, S. 14922; AyM., 26.6.1996 gün ve E. 1996/5, K. 1996/26, RG., 30.6.2001, S. 24448.

## Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi

taşıma işleri vergiden müstesnadır”, hükmüne yer verilmiştir. İkinci fıkrada ise bu istisnanın ikametgâhı, kanunî ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlar için ilgili ülkeler itibariyle karşılıklı olarak tanınacağı belirtilmiştir. Kanunun verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan Bakanlar Kurulu kararıyla transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında deniz, hava, kara ve demiryolu ile yapılan yük ve yolcu taşıma işlerinin vergiden müstesna olduğu hükme bağlanmıştır<sup>138</sup>. Vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince vergiden istisna tutulacak unsurların kanunda açıkça düzenlenmesi gerekir. Bu konuda vergi idaresine herhangi bir takdir yetkisi tanınmaz. İstisna kapsamına girecek işleri belirleme konusunda Bakanlar Kuruluna tanınan yetki anayasaya aykırıdır<sup>139</sup>.

KDVK’nın 13/son, 17/2 ve geçici 19. maddelerinde Maliye Bakanlığına istisna kapsamına girecek unsurları tanımlama yetkisi verilmiştir. Maliye Bakanlığı yetkisini kullanarak bu unsurları tanımlayacaktır. Ancak bu yetki ayrıntıya ilişkin olduğu için, Maliye Bakanlığı istisna uygulamasının esasını etkileyecek düzenleme yapamaz. İstisnaya ilişkin unsurlar kanunda ayrıntılı bir şekilde düzenlenmelidir. Maliye Bakanlığı bunları sadece açıklayabilir, tanımlayabilir. Bakanlığın kanunda sayılan unsurları genişletmesi veya daraltması mümkün değildir<sup>140</sup>.

KDVK’nın 15. maddesinde Maliye Bakanlığına, istisnanın uygulanacağı asgarî haddi belirleme yetkisi de tanınmıştır. Ancak, bu hüküm sınırlı bir alanla ilgili olsa da anayasaya aykırılık teşkil etmektedir. Burada hem sınırlar kanunla belirlenmemiş hem de yetki Bakanlar Kuruluna değil, Maliye Bakanlığına tanınmıştır. İstisnanın alt sınırının mutlaka kanunla belirlenmesi gerekir. KDVK’nın 17/2-c ve geçici 20. maddesinde de benzer hükümler yer almaktadır. Nitekim Anayasa Mahkemesi, istisna uygulanacak miktara ilişkin alt sınır getirme konusunda Maliye Bakanlığına yetki veren KDVK’nın geçici 19. maddesinin eski halindeki ibareyi iptal etmiştir<sup>141</sup>.

GVK’nın 31. maddesinde, sakatlık derecelerine göre belirlenen tutarların hizmet erbabının ücretinden indirileceği düzenlenmiş ve yeniden değerlendirme oranına ilave olarak Bakanlar Kuruluna bu tutarları değiştirme yetkisi

<sup>138</sup> 84/8889 sayılı BKK, RG., 28.12.1984, S. 18619.

<sup>139</sup> Ayrıca bkz.: GÜNEŞ G., s. 162.

<sup>140</sup> “Esasları kanunda belirlenmiş bulunan istisna hükmünün kapsamının tebliğle daraltılması ya da genişletilmesi mümkün olmadığından, davacı kuruma kanunla tanınan istisnanın Maliye Bakanlığınca çıkarılan genel tebliğle daraltılması yerinde (değildir)”. D.3.d., 31.3.1998 gün ve E. 1997/828, K. 1998/1154, DD, S. 97, s. 166; D.3.d., 18.2.1998 gün ve E. 1996/2083, K. 1998/467, DD, S. 97, s. 208-209.

<sup>141</sup> AyM., 15.7.2004 gün ve E. 2003/33, K. 2004/101, AMKD, S. 41, s. 244 vd.

verilmiştir. Ayrıca sakatlık derecelerinin tespit şekli ile uygulamaya ilişkin usûl ve esasların Maliye, Çalışma ve Sağlık ve Sosyal Güvenlik Bakanlıklarınca bu konuda müştereken hazırlanacak bir yönetmelikle belirleneceği hükme bağlanmıştır<sup>142</sup>.

Ücretlilerde vergi indirimi GVK'nın mükerrer 121. maddesinde düzenlenmiş ve bu düzenlemeyle gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde özel indirimin yerini almak üzere vergi mahsubu getirilmiştir<sup>143</sup>. GVK'nın mükerrer 121. maddesinde Bakanlar Kuruluna harcama miktarlarında değişiklik yapma yetkisi tanınmıştır. Mükerrer 121. maddenin son fıkrasında, ücretlilerin harcama belgelerinin işverene ibrazı, beyanı ve verginin mahsup veya iadesine ilişkin süreleri tespit etmeye, iadeyi nakden veya mahsuben yaptırmaya ve uygulamanın usûl ve esaslarını belirlemeye Maliye Bakanlığının yetkili olduğu hükmü yer almaktadır. Bu fıkrada daha önce yer alan, vergi mahsup ve iadesine tâbi tutulacak mal ve hizmet alımlarını birinci fıkrada sayılan eğitim, sağlık, gıda, giyim ve kira harcamaları ile sınırlı olmaksızın tespit etme konusunda Maliye Bakanlığına tanınan yetki, Anayasa Mahkemesince iptal edilmiştir<sup>144</sup>. Vergilerin kanuniliği gereğince bu konuda yapılacak düzenlemenin kanunla yapılması gerekir. İptal edilen hükümlerle Maliye Bakanlığında bir bakıma kanunu genişletme, kanunda değişiklik yapma yetkisi verilmekteydi. Bakanlar Kuruluna bile verilmesi mümkün olmayan bir yetkinin Maliye Bakanlığında verilmesi anayasaya açıkça aykırıdır.

### E. SÜRELERE VE DÖNEMLERE İLİŞKİN TAKDİR YETKİSİ

Vergi kanunları vergileme ilişkisinin her aşamasında vergi mükellefleri ve sorumlularının tâbi olacakları süreleri göstermemiş, idareye bazen süreyi belirleme konusunda yetki vermiştir. İdare bu gibi hallerde, yetki verilen konulardaki süreleri belirlemekte ve bunlar idarî süreler olarak anılmaktadır<sup>145</sup>. Bazı durumlarda ise idareye süre belirleme yetkisi yerine, kanunda düzenlenen süreleri uzatmak yetkisi tanınabilmektedir<sup>146</sup>. İdarî süreler dışına idareye çok

<sup>142</sup> “Sakatlık indiriminin tespitinde yönetmelikte belirlenen usullere uygun olarak verilen Adli Tıp Kurumu raporu esas alınabilir”. D.4.d., 25.3.1999 gün ve E. 1998/3740, K. 1999/1264, DD,S. 101, s. 305; DVDDGK., 26.1.2001 gün ve E. 2000/272, K. 2001/42.

<sup>143</sup> Bu konuda bkz.: ARPACI Altar Ömer, “Son Kez Uygulanacak Müessese ‘Özel Gider İndirimi’”, Vergi Sorunları, S. 184, Ocak 2004, s. 27.

<sup>144</sup> AyM., 15.7.2004 gün ve E. 2003/33, K. 2004/101, AMKD, S. 41, s. 245-246.

<sup>145</sup> Bu konuda bkz.: ÇAĞAN Nami, **Vergi Hukukunda Süreler**, Ankara 1975, s. 19.

<sup>146</sup> ÇAĞAN, Süreler, s. 19-21.

## Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi

nadir de olsa vergi dönemleriyle ödeme sürelerini belirleme konusunda da takdir yetkisi verilebilmektedir.

İdareye süre konusunda takdir yetkisi tanınırken, yetkinin sınırları da kanunda belli edilmelidir. Süreler konusunda kanunda sadece aşağı veya sadece yukarı sınırların belirlenmesi suretiyle idareye yetki tanınması yeterli kabul edilebilir. Ancak, idarenin muhtemel keyfliliğinin önlenmesi bakımından yetki veren hükümlerde aşağı ve yukarı sınırların birlikte belli edilmesi çok daha isabetli olacaktır. Böyle bir düzenleme uygulamada birliğin sağlanmasında yararlı olacağı gibi, eşitliğe aykırı durumların ortaya çıkmasını da önleyecektir.

İdarî sürelerle ilgili genel hükme VUK'un 14/2. maddesinde yer verilmiştir: “Kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak şartıyla bu süreyi, tebliği yapacak olan idare belirler ve ilgiliye tebliğ eder”. VUK'un 14/2. maddesi doğrultusunda kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde, idare süre belirlemek zorundadır. Ancak belirlenecek sürenin uzunluğu bakımından idarenin takdir yetkisi bulunmaktadır. İdarenin süre belirlenmesindeki takdir yetkisine bir alt sınır konulmuştur. Buna göre idare onbeş günden az olmamak üzere süreyi belirleyecektir. İdarî sürelerin alt sınırının bu şekilde belirlenmesinin nedeni, vergi yükümlülerinin ve sorumlularının idare tarafından bunaltılması ihtimalinin önlenmesidir<sup>147</sup>. İdare, süre belirlemede ölçülülük ilkesine uymalı ve eşitlik ilkesini gözetmelidir.

VUK'un 13. maddesinde düzenlenen mücbir sebep hallerinde sürelerin uzamasında idarenin herhangi bir takdir yetkisi yoktur. Ancak mücbir sebep hallerinin belirlenmesi bakımından idarenin takdir yetkisi bulunmaktadır. İdare meydana gelen bir kaza ve hastalığın vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır olup olmadığını takdir edecektir. Aynı şekilde meydana gelen afetlerin vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı, su basması gibi afetlerden olup olmadığını belirlenmesi bakımından da idarenin takdir yetkisi vardır. Kişinin iradesi dışında meydana gelen gaybubetler ile defter ve vesikaların kaybolması gibi hallerin de mücbir sebep oldukları belirtilmiştir. Ayrıca idare maddedeki “gibi” edatı dolayısıyla, sayılanlara benzer olayları da mücbir sebep olarak kabul edebilecektir. Esasında bütün mücbir sebep hallerinin önceden tespit edilip kanunda düzenlenmesi mümkün olmadığı için idareye bu konuda takdir yetkisi tanınması doğaldır.

VUK'un 17. maddesinde zor durum sebebiyle mühlet verme konusunda vergi idaresine takdir yetkisi tanınmıştır<sup>148</sup>. Mühletin verilebilmesi için sürenin bitmesinden önce yazı ile talepte bulunulması, talebin mühlet verecek makam tarafından kabule lâyık görülmesi ve mühletin verilmesi halinde verginin

<sup>147</sup> ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 111.

<sup>148</sup> ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 139.

alınmasının tehlikeye girmemesi gerektiği kanunda belirtilmiştir. Kanunda zor durum halinde “münasip süre” verilebileceği öngörülmüştür. Verilecek sürenin alt sınırının kanunda belirtilmemiş olması, sürenin bir ya da iki gün olarak belirlenmesine yol açabileceği gerekçe gösterilerek eleştirilmektedir<sup>149</sup>. Bu açıdan kanunda verilecek sürenin alt sınırının da belirlenmesi daha yerinde olacaktır. Ancak her ne kadar kanunda alt sınır gösterilmemiş olsa da, idare verilecek süreyi takdir ederken başta ölçülülük olmak üzere takdir yetkisine hâkim olan ilkelere uygun davranmak zorundadır.

Vergi kanunlarında vergi dönemleri, beyanname verme süreleri ve ödeme süreleriyle ilgili olarak da vergi idaresine yetki verilmesi durumlarına rastlanabilmektedir. Beyanname verme sürelerinin değiştirilmesi halinde vergilendirme dönemleri etkilenecektir. Ödeme sürelerinin değiştirilmesi halinde ise vergi yükü ister istemez etkilenecektir. Ödeme süresinin kısaltılması, mükellefin katlanacağı vergi yükünü artıracaktır. Malî yükte artışa neden olan bir değişikliğin ise kanunla yapılması gerekir.

ÖTVK'nın 14/4. maddesinde Bakanlar Kurulunun bazı mallar için beyanname verme ve vergi ödeme süresini kısaltmaya yetkili olduğu hükme bağlanmıştır. Ancak bu yetki, vergilendirmenin temel ögesi olan tahsil işlemiyle ilgilendirdiği ve verginin belirliliği ilkesine aykırı olduğu için eleştirilmektedir<sup>150</sup>. Vergilendirme dönemlerinin ve ödeme sürelerinin kısaltılması mükelleflerin vergi yükünü artıracak, onlara ekstra malî külfet yüklemiş olacaktır. Bu bakımdan vergilendirme dönemleri ve ödeme sürelerinin kısaltılması hususunda vergi idaresine yetki verilmemeli, bu düzenlemeler kanunda yer almalıdır. Bu konularda vergi idaresine yetki verilmesi vergilerin kanuniliği ve belirlilik ilkelerine aykırılık oluşturacaktır.

GVK'nın mükerrer 120. maddesinde Bakanlar Kuruluna geçici vergi dönemleriyle ilgili takdir yetkisi tanınmıştır. Ayrıca, yetkinin kullanılması halinde hangi sürelerin belirleneceği kanunda açıkça düzenlenmiştir. Dolayısıyla idareye bu konularda tanınacak takdir yetkisinin, GVK'nın mükerrer 120. maddesi örneğinde olduğu gibi mümkün olduğunca daraltılması çok daha uygun olacaktır.

#### **F. ASLÎ ŞEKLÎ YÜKÜMLÜLÜK VE SORUMLULUĞA İLİŞKİN TAKDİR YETKİSİ**

VUK'un mükerrer 227/1. maddesinin ilk bendinde Maliye Bakanlığına vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış serbest muhasebeci malî müşavir veya yeminli malî müşavirler tarafından imzalanması zorunluluğu getirme ve bu zorunluluğu beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet

<sup>149</sup> GÜNEŞ – ŞİRİN, s. 139.

<sup>150</sup> GERÇEK, s. 116.

## Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi

konuları itibariyle ayrı ayrı uygulamaya yetkisi verilmiştir. Maddenin ikinci bendinde ise vergi kanunlarında yer alan bazı hükümlerden yararlanılması, Maliye Bakanlığınca belirlenen şartlara uygun olarak yeminli malî müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporunun ibraz edilmesine bağlanmıştır<sup>151</sup>. Anayasa Mahkemesi bu maddenin anayasaya aykırı olmadığına hükmetmiştir<sup>152</sup>.

VUK'un mükerrer 257/1. maddesinde 6 bent halinde Maliye Bakanlığınca çeşitli yükümlülükler getirme yetkisi tanınmıştır. İlk bentte Maliye Bakanlığının “mükellef ve meslek grupları itibariyle muhasebe usul ve esaslarını tespit etmeye, bu Kanuna göre tutulmakta olan defter ve belgeler ile bunlara ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi zorunlu bilgilerini belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya; bedeli karşılığında basıp dağıtmaya veya üçüncü kişilere bastırıp dağıtmaya veya dağıtırmaya, bunların kayıtlarını tutturmaya, bu defter ve belgelere tasdik, muhafaza ve ibraz zorunluluğu getirmeye veya kaldırmaya, bu Kanuna göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgelerin tutulması ve düzenlenmesi zorunluluğunu kaldırmaya” yetkili olduğu hükme bağlanmıştır. Her ne kadar doktrinde bu bentteki yetkilerin vergi idaresine tanınması eleştirilse de, Anayasa Mahkemesi bu yetkilerin tanınmasının zorunluluktan kaynaklandığını belirtmiş ve Maliye Bakanlığınca tanınan yetkinin anayasaya aykırı olmadığına hükmetmiştir<sup>153</sup>. İkinci bentte mükelleflere muameleleri ile ilgili tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumu ve posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğu getirme konusunda ve uygulamanın usul ve esaslarını belirlemede Maliye Bakanlığınca yetki verilmiştir. Bakanlık verilen yetkiye dayanarak 320 sıra no.lu VUK genel tebliğiyle<sup>154</sup> bu zorunluluğu getirmiş ancak nihai tüketiciler ve vergiden muaf

---

<sup>151</sup> Bu maddenin amacı, vergi matrahlarının daha gerçekçi olmasının sağlanması, vergi denetimlerinin etkinliğinin artırılması ve mükelleflerin muhasebe hatalarından dolayı mağduriyetlerinin asgariye indirilmesi olarak belirtilebilir. AyM., 26.6.1996 gün ve E. 1996/5, K. 1996/26, AMKD, S. 37, C.1, s. 38-39; D.4.d., 15.5.2000 gün ve E. 1999/5623, K. 2000/2052, S. 105, s. 213; Ayrıca bkz.: D.4.d., 20.9.2005 gün ve E. 2005/706, K. 2005/1552, DD, S. 111, s. 158.

<sup>152</sup> AyM., 26.6.1996 gün ve E. 1996/5, K. 1996/26, AMKD, S. 37, C. 1, s. 39.

<sup>153</sup> “İdarenin matraha doğrudan müdahalesi söz konusu değildir, idare, belge düzeninde değişiklik yapmakla yasanın uygulanmasına açıklık getirmekte ve vergi kaçırılmasını önlemeye çalışmaktadır”. AyM., 15.10.1991 gün ve E. 1990/29, K. 1991/37, AMKD, S. 27, C. 2, s. 618 vd.

<sup>154</sup> RG., 4.7.2003, S. 25158.



esnafları da zorunluluk kapsamına almıştır. Yapılan düzenlemenin iptali için açılan davada Danıştay, genel tebliği kanuna aykırı bulmamıştır<sup>155</sup>.

Bu yükümlülükler uymaması halinde mükelleflere vergi cezaları uygulanmaktadır. Bu konuda vergi idaresine yetki verildiği takdirde, vergi idaresinin yapacağı düzenlemeler vergi cezalarını etkileyecektir<sup>156</sup>. Dolayısıyla aslî şekli yükümlülükler, kişilerin hukukî güvenlikleriyle yakından ilgilidir. Bu bakımdan aslî şekli yükümlülüklerdeki takdir yetkisi, talî şekli yükümlülüklerin aksine, ayrıntılara ve uzmanlığa ilişkin takdir yetkisini aşan boyuttadır. Kişilerin hukukî durumunu etkileyen bu tür şekli yükümlülüklerin kanunda açık bir şekilde düzenlenmesi ve idareye bu konuda tanınacak takdir yetkisinin asgarî düzeyde tutulması, gerek kanunîlik ve belirlilik, gerekse hukukî güvenlik ilkeleri açısından son derece önemlidir.

Aslî şekli yükümlülüklerde, idarenin takdir yetkisi mümkün olduğunca sınırlandırılmalıdır. Kanunda esaslı unsurlar düzenlenmeli, idareye verilecek yetkinin çerçevesi dar tutularak açıkça belirtilmelidir. Bu bağlamda idarenin getirebileceği yükümlülükler kanunda açık bir şekilde, tek tek sayılmalıdır. İdareye sadece kanunda sayılan yükümlülükleri getirip getirmeme, sayılanlar arasından getirilecek yükümlülükleri belirleme ve bunun zamanını tespit etme ile sınırlı olarak takdir yetkisi tanınmalıdır. Bu şekildeki bir düzenleme kanunîlik ilkesini zedelemeyecektir.

VUK'un 8/4. maddesinde, bu kanunda geçen mükellef tabirinin, vergi sorumluları için de geçerli olduğu hükmü yer almaktadır. Bu bakımdan, vergi sorumlularının da vergi mükellefleri gibi kanunda açıkça gösterilmesi gerektiği belirtilmekte ve vergi idaresine bu konuda yetki verilmemesi gerektiği ileri sürülmektedir<sup>157</sup>. Aynı zamanda vergi hukukunda, birden fazla kişinin aynı borcun tamamının borçlusu olmalarını ifade eden müteselsil (zincirleme) sorumluluk da bulunmaktadır.

Vergi kesenlerin sorumluluğunu düzenleyen VUK'un 11/3. maddesinde, mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların bu yükümlülüklerini yerine getirmemeleri halinde bazı kişilerin vergilerin ödenmesi bakımından müteselsil sorumlu olacakları düzenlenmiştir. Buna göre, "alım satım taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hısımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen

<sup>155</sup> D.4.d., 22.12.2004 gün ve E. 2003/1715, K. 2004/2587, DD, S. 109, s. 170.

<sup>156</sup> Zaten yaptırım uygulanmazsa bu düzenlemeler bir anlam ifade edemeyecektir. Bkz.: KILIÇDAROĞLU, **Vergi Hukukundaki Gelişmeler**, s. 81.

<sup>157</sup> Bkz.: GÜNEŞ G., s. 124.

## Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi

sorumludurlar”. İşte bu dolaylı ilişkiyi tespit etmek bakımından idarenin sınırlı bir takdir yetkisine sahip olduğu söylenebilir. Bu hükme benzer bir hüküm, GVK'nın 94. maddesinin son fıkrasında yer almaktadır. Bu hükme göre “Maliye Bakanlığı, vergiye tâbi işlemlere taraf veya aracı olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir”.

VUK'un 11/6. maddesinde, Maliye Bakanlığının “zirai ürünlerin (işlenmiş olanlar dahil) alım ve satımına aracılık eden kuruluşlar ile Ticaret Borsalarını bu mahsullerin satın alınması sırasında yapılacak vergi tevkifatından müteselsilen sorumlu tutmaya, söz konusu ürünlerin satışı dolayısıyla yapılacak vergi tevkifatının hangi safhada yapılacağını her bir ürün için ayrı ayrı belirlemeye yetkili” olduğu hükmü yer almaktadır<sup>158</sup>. Kanunda sorumlu tutulacaklar açıkça belirtilmiştir. Maliye Bakanlığı belirtilen kuruluşları müteselsil sorumlu tutup tutmama konusunda takdir yetkisine sahiptir. Anayasa Mahkemesi, Maliye Bakanlığına verilen yetkinin müteselsil sorumluluk oluşturma yetkisi değil, kanunları uygulama yetkisi olduğunu vurgulayarak, bu hükmün anayasaya aykırı olmadığına hükmetmiştir<sup>159</sup>.

Maliye Bakanlığına sorumlulukla ilgili yetki veren bir diğer hüküm KDVK'nın 9/1. maddesinde yer almaktadır: “Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir”. Bu hükme benzer bir hüküm, ÖTVK'nın 4/2. maddesinde yer almaktadır<sup>160</sup>. Bu hükümler her ne kadar dar mükelleflerle ilgili olarak görülse de, hükümlerde geçen “gerekli görülen diğer hallerde” ibaresiyle işlemin sebep unsuru bakımından Maliye Bakanlığına çok geniş bir takdir yetkisi tanındığı açıktır. Çıkarılan genel tebliğlerle hangi sektörlerin ve kurumların sorumlu tutulacağı ve yapılacak tevkifat oranı belirlenmiştir. Oysa bu düzenlemenin kanunla yapılması, bu oranın da kanunda belirlenmesi ve Bakanlar Kuruluna belirlenen sınırlar dahilinde oranda değişiklik yapma yetkisinin verilmesi gerekirdi.

<sup>158</sup> Bu hükmün getirilmesinin amaçları ve hükmün kabul edilmesindeki tarihî gelişim için bkz.: KILIÇDAROĞLU, **Vergi Hukukundaki Gelişmeler**, s. 80; Bkz.: D.3.d., 11.11.2003 gün ve E. 2001/4400, K. 2003/4925, DKD, S. 3, s. 132-133.

<sup>159</sup> AyM., 25.5.1993 gün ve E. 1993/3, K. 1993/20, <http://www.anayasa.gov.tr/KARARLAR/IPTAL/ITIRAZ/K1993/K1993-20.htm>

<sup>160</sup> ÖTVK. Md. 4/2: “Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî ve iş merkezlerinin bulunmaması halleri ile gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir”.

Vergi sorumlularını ve müteselsil sorumlu tutulacakları tespit etme konusunda idareye son derece sınırlı bir şekilde takdir yetkisi tanınması, tanınacak yetkinin asgarî düzeyde tutulması gerekir. Buna göre vergi idaresinin sorumlu tutabileceği kişi ya da kişi grupları kanunda açık bir şekilde, tek tek sayılmak suretiyle belirtilmelidir. Vergi idaresine sadece, kanunda sayılan kişileri sorumlu tutup tutmama, sayılanlar arasında sorumlu tutulacakları ve bunun zamanını belirleme ile sınırlı bir takdir yetkisi tanınmalıdır. Aynı esaslar müteselsil sorumluluk için de geçerli olmalıdır. Sorumluluk müessesesi ile ilgili olarak vergi idaresinin takdir yetkisinin bu şekilde dar tutulmak suretiyle sınırlandırılması, hem kişilerin hukukî güvenliklerini zedelemeyecek, hem de belirlilik ilkesine daha uygun olacaktır.

### **G. VERGİ SUÇ VE CEZALARINA İLİŞKİN TAKDİR YETKİSİ**

Vergi suçları bağlandıkları yaptırıma göre, idarî yaptırıma tâbi vergi suçları ve cezaî yaptırıma tâbi vergi suçları olmak üzere ikiye ayrılabilirler<sup>161</sup>. İdarî yaptırıma tâbi vergi suçları vergi ziyai ve usûlsüzlük suçlarıdır. Kaçakçılık, vergi mahremiyetinin ihlâli ve mükelleflerin özel işlerini yapma suçları ise cezaî yaptırım gerektiren vergi suçları arasında yer almaktadır. İdarî yaptırımlar idare tarafından uygulanır ve bunlara karşı idarî yargıya başvurulur. Bu bakımdan idarî yaptırıma tâbi vergi suçlarında idarenin yetkisinin bahsedilebilir.

Yeni Türk Ceza Kanununda, idarenin düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza konulamayacağı hükmü yer almaktadır. Bu hüküm ile kastedilen, idarenin ceza hukuku anlamında suç ve cezaları belirleyemeyeceğidir. Ancak, idare yaptığı düzenlemelerle çeşitli yükümlülükler belirleyebilir. Getirilen bu yükümlülüklerle uymama durumu, kanunda suç olarak tanımlanabilir. Dolayısıyla idarenin, kanunda kendisine yetki veren hükümdeki sınırlar çerçevesinde yapacağı idarî işlemlerle, idarî yaptırıma tâbi suçları belirleyebilir<sup>162</sup>. Burada suçun sınırları kanun tarafından çizilmekte, suçun içeriği ise idare tarafından doldurulmaktadır. İdarenin yetkisi, yeni bir suç meydana getirme değil, suçun konusunu oluşturan idarî düzenlemeyi gerçekleştirmektir<sup>163</sup>. İdarî ihlalleri belirleme ve yaptırımı uygulama konusunda

<sup>161</sup> Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz.: ÜSTÜN Ümit Süleyman, **Cezaî Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usûlü**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Konya 2001, s. 7 vd., 14, 37; ÜSTÜN Ümit Süleyman, “Cezaî Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usûlü”, SÜHFD, C. 9, S. 3-4, 2001, s. 299 vd.

<sup>162</sup> TOSUN Öztekin, “Yürütme Organlarının Koyduğu Kaidelere Aykırılıkların Cezalandırılması”, İÜHF, C. XXVIII, S. 2, 1962, s. 350.

<sup>163</sup> Ayrıca bkz.: ERDEM Tahir, “Hangi Ceza Sistemi?”, Vergi Sorunları, S. 207, Aralık 2005, s. 92.

## Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi

idare, kanunlarla çizilen sınırlar içinde bir yetkiye sahiptir<sup>164</sup>. Gerek suç teşkil eden fiil, gerekse de bu fiilin yaptırımı mutlaka kanunla düzenlenmiş olmalıdır.

VUK'un 353. ve mükerrer 355. maddelerinde, Maliye Bakanlığınca getirilen zorunluluklara uymama halinde, idarî yaptırım niteliğinde özel usûlsüzlük cezası kesileceği düzenlenmiştir. Anayasa Mahkemesi bu yetkinin kanunsuz suç oluşturma anlamına gelmeyeceğine karar vermiştir<sup>165</sup>. Her ne kadar kanunda suç sayılan fiiller ve karşılığında verilecek cezalar belli ise de<sup>166</sup>, bu maddeler incelendiğinde Maliye Bakanlığınca dolaylı da olsa suç belirleme yetkisinin verildiği görülecektir. Maliye Bakanlığının yapacağı düzenlemelere uyulmaması durumunda ceza kesilmesi gündeme gelecektir. Ancak, idareye idarî yaptırımlara tâbi suçların belirlenmesi konusunda yetki tanınabileceği gözönünde tutulduğunda, suç sayılan fiillerin ve cezalarının kanunda açıkça düzenlenmesi şartıyla verilen yetki hukuka aykırılık oluşturmayacaktır.

VUK'ta vergi ziyayı ve usûlsüzlük suçları bakımından idareye yetki veren hükümler bulunmaktadır. VUK'un mükerrer 414/3. maddesinde bu kanunda asgarî ve azamî miktarları belirtilmiş para ile ödenecek ceza miktarlarının her yıl yeniden değerlendirilme oranında artacağı ve Bakanlar Kurulunun bu suretle tespit edilen miktarları yarısına kadar artırmaya veya indirmeye yetkili olduğu hükme bağlanmıştır. Anayasa Mahkemesi, enflasyonun para cezalarını aşındırdığını belirtmiş ve bu yetkinin suç ve cezada kanunilik

---

<sup>164</sup> İdare bireylerin subjektif haklarını ve özgürlüklerini etkileyen düzenlemeler yaparken anayasa ve kanunlarla sınırlıdır. İdare, kişilerin özgürlüklerine ve diğer haklarına ancak kanunların izin verdiği ölçüde girebilir. Bkz.: OĞURLU Yücel, **İdarî Yaptırımlar Karşısında Yargısal Korunma**, Ankara 2001, s. 74, 76.

<sup>165</sup> Bkz.: AyM., 15.10.1991 gün ve E. 1990/29, K. 1991/37, AMKD, S. 27, C. 2, s. 620.

<sup>166</sup> Karş.: “İdare, yetki kanununa dayanarak yükümlülük getirebilir. Ancak, bu yükümlülüğe uymama fiilinin suç niteliği kazanabilmesi, bu fiilin suç olarak kanunla düzenlenmiş olmasına ve bir cezaya bağlanmış olmasına bağlıdır”. ERDEM T., *Ceza Normları*, s. 100; ERDEM T., *Hangi Ceza*, s. 92; “149’uncu maddeye göre mükelleflere getirilen bir ödev, davacı hakkında uygulanan cezanın dayanağı olan mükerrer 355 inci maddede öngörülmediğine göre, söz konusu bildirim vermeyen veya bu konudaki yükümlülüğü süresinde yerine getirmeyen mükellefler hakkında uygulanması mümkün olmayıp, böyle bir düzenleme cezanın kanuniliği ilkesine aykırı olduğu gibi kanunda öngörülmemeyen bir cezanın idari düzenlemeyle konulması sonucunu doğurur ki idari cezalar için de geçerli olan “cezanın kanunla konulması” genel kuralının ihlali anlamındadır”. D.4.d., 17.12.1996 gün ve E. 1996/2603, K. 1996/5672, DD, S. 97, s. 175, 177.

ilkesine aykırı olmadığını vurgulamıştır<sup>167</sup>. VUK'un 353. ve mükerrer 355. maddelerinde yer alan özel usûlsüzlük cezalarıyla ilgili miktarlar her yıl genel tebliğlerle artırılmaktadır. Bir görüşe göre bu şekilde yapılan artırımlar, adeta yeni bir ceza koymak gibidir<sup>168</sup>. Ancak, yeniden değerlendirme oranında yapılan artışları yeni bir ceza koymak gibi görmek doğru bir yaklaşım olmayacaktır. Anayasanın 73/4. maddesinde Bakanlar Kuruluna sadece vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler konusunda yetki tanınmıştır. Anayasada cezalar konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilebileceğine dair bir hüküm bulunmamaktadır. Dolayısıyla Bakanlar Kuruluna cezalar konusunda yetki tanınıp tanınamayacağı konusu tartışmalıdır. Ancak cezaların enflasyon karşısında aşınmasının ve etkinliğinin azalmasının önlenmesi için, ceza miktarlarının düzenli olarak güncellenmesi de bir zorunluluktur. Anayasa Mahkemesi daha önce vermiş olduğu bir kararında VUK'un mükerrer 414. maddesinin anayasaya aykırı olmadığına hükmetmiştir<sup>169</sup>. Daha sonra Anayasa Mahkemesi, vergi ziyai cezasının hesaplanmasında esas alınan gecikme faizi oranlarının Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmesinin, cezalarda kanunilik ilkesiyle belirlilik ilkelerine aykırılık oluşturduğunu gerekçe göstererek vergi

<sup>167</sup> AyM., 19.3.1987 gün ve E. 1986/5, K. 1987/7, AMKD, S. 23, s. 154; Ancak aynı karardaki bir karşıoyda, bu yetkinin anayasaya aykırı olduğu ileri sürülmektedir: "Ceza koymak gibi, ceza miktarını arttırmak veya azaltmak da münhasıran yasamaya verilmiş bir yetkidir. Bu yetkinin Bakanlar Kurulu eliyle kullanılması Anayasa'nın 7. ve 38. maddelerine uygun düşmez. Vergi cezaları, kendilerine özgü ayrılıkları bulunsa da, ceza niteliğindedirler ve ceza hukuku kapsamına girerler". Yılmaz ALİEFENDİOĞLU'nun karşıoy yazısı, AMKD, S. 23, s. 170-171; Benzer nitelikteki görüş için bkz.: aynı kararda Muammer TURAN'ın karşıoy yazısı, AMKD, S. 23, s. 174; Doktrinde de bu yetkinin, vergilerin kanuniliği ilkesinin yanı sıra kanunî idare ve suç ve cezaların kanuniliği ilkelerine de ters düştüğünü ileri süren görüş bulunmaktadır. Bkz: GÜNEŞ G., s. 132.

<sup>168</sup> Bkz.: GÜNEŞ G., s. 132; Ayrıca ALİEFENDİOĞLU'nun karşıoy yazısı için bkz.: AyM., 19.3.1987 gün ve E. 1986/5, K. 1987/7, AMKD, S. 23, s. 171.

<sup>169</sup> AyM., 19.3.1987 gün ve E. 1986/5, K. 1987/7, AMKD, S. 23, s. 165-166; Doktrinde de bu yönde görüş vardır: Enflasyon oranları her ne kadar idarî bir kurum tarafından belirleniyorsa da objektif nitelikli bir değer niteliğindedir. Dolayısıyla cezanın belirlenmesine yönelik doğrudan bir idarî takdir içermemektedir. Bu yüzden cezaların kanuniliği ilkesinin zedelendiği yönünde yorum yapılması mümkün değildir. Bkz.: ERDEM T., Vergi Cezalarını Artırma Yetkisi, s. 111; "Kanunla getirilen düzenlemede, idare tarafından belirlenen ekonomik bir kritere atıf yapılıyor olması, kanaatimizce, cezanın kanuniliği kuralını ihlal eden bir idari takdire dönüşmemektedir". ERDEM T., Hangi Ceza, s. 93.

## Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi

ziyayı cezasını iptal etmiştir<sup>170</sup>. Vergi ziyayı cezası ile ilgili olarak verdiği bu son karar doğrultusunda Anayasa Mahkemesinin görüşünü değiştirdiği anlaşılmaktadır. Bu son karara göre, Bakanlar Kurulunun vergi cezaları üzerinde belirleme yapması, cezaların kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturmaktadır.

VUK'un mükerrer 414. maddesinde enflasyon karşısında erimemesi için usûlsüzlük cezalarının her yıl yeniden değerlendirilmesinde artırılması hükme bağlanmıştır. Bu hüküm doğrultusunda Bakanlar Kurulunun yetkisi bağlıdır. Bu artış her yıl gerçekleştirilmelidir. Bu artışın hukuka uygun olabilmesi için, yeniden değerlendirilmesinin tamamen teknik bir şekilde belirlenmesi ve bu oran üzerinde idarenin herhangi bir müdahalesinin olmaması gerekir. Ayrıca, yeniden değerlendirilmesinden ayrı olarak cezalar konusunda Bakanlar Kuruluna ek takdir yetkisi kesinlikle tanınmamalıdır. Aksi durum idarenin ceza belirlemede yetkili olduğu anlamına gelecek ve cezaların kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturacaktır. Dolayısıyla VUK'un mükerrer 414/3. maddesinin Bakanlar Kuruluna ceza miktarlarının artırılmasında yeniden değerlendirilme oranı dışında ek takdir yetkisi tanıyan hükmü, kanunilik ilkesine aykırıdır.

### H. DENETİME İLİŞKİN TAKDİR YETKİSİ

Vergi idaresinin denetim yollarından vergi incelemesi, VUK'un 134. maddesinde şu şekilde tanımlanmıştır: "Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır". İnceleme, defter ve belge üzerinde yürütüldüğü gibi lüzum görüldüğü takdirde fiili envanter yapılmasına ve beyannamede gösterilmesi gereken unsurların araştırılmasına yönelik de olabilir (VUK. md. 134/2). İnceleme, mükelleflerin durumu üzerinde etkili olan çok önemli bir müessesedir. VUK'un 364. maddesinde vergi cezalarını gerektiren olayların vergi dairelerince veya yoklama ve vergi incelemesine yetkili olanlarca tespit olunacağı belirtilmiştir. Keza VUK'un 367. maddesindeki düzenleme, kaçakçılık suçlarının tespitinde de vergi incelemesinin önemli bir yere sahip olduğunu göstermektedir.

İnceleme yapma zamanı bakımından idarenin takdir yetkisi bulunmaktadır<sup>171</sup>. Ancak tarh zamanaşımı süresi içinde yeterli sayıda yapılmayan vergi incelemesi, bu müesseseden beklenen yararların elde edilmesini güçleştirecektir<sup>172</sup>. Burada takdir yetkisinin kullanımı aynı zamanda

<sup>170</sup> AyM., 6.1.2005 gün ve E. 2001/3, K. 2005/4, AMKD, S. 41, s. 351.

<sup>171</sup> Bkz.: AKDOĞAN Abdurrahman, **Vergi İncelemesi**, Ankara 1979, s. 75.

<sup>172</sup> ŞEKER N., s. 38; Ayrıca bkz.: ACAR, s. 51; Vergi denetimlerinin yetersizliği, mükellefler arasında haklı bir sebebe dayanmayan ayırım yapılması anlamına gelmekte ve vergilendirmede eşitlik ilkesini bozmaktadır. Bkz.: ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 43.

eşitlik ve vergilerin malî güce göre alınması ilkelerini etkiler niteliktedir. Benzer durumdaki iki mükelleften birinin incelenip diğerinin incelenmemesinde bu eşitsizlik çok daha belirgin olmaktadır. Ayrıca inceleme zamanının belirlenmesindeki takdir yetkisi de kişiler arasında eşitliğe aykırı durumlar ortaya çıkarabilir niteliktedir. Benzer durumdaki mükelleflerden birinin diğerinden çok sonra incelemeye alınması durumunda eşitlik ilkesi zedelenebilmektedir. Dolayısıyla idare gerek inceleme yapılacak mükellefleri seçerken gerekse inceleme zamanını belirlerken çok dikkatli olmalı, takdir yetkisinin kullanımıyla ilgili ilkelere uymalıdır.

İnceleme müessesesinin etkileri dikkate alındığında, vergi idaresinin inceleme yapılacak mükellefleri ve inceleme zamanını belirleme konusundaki takdir yetkisinin büyük bir öneme sahip olmasının yanı sıra, oldukça geniş bir yetki olduğu da görülmektedir. Hatta, buradaki takdir yetkisinin denetimi de son derece sınırlıdır. Çünkü A yerine B mükellefinin incelenmesi konusunda idarenin yapmış olduğu seçim, yerindelik alanına girdiği için yargı denetimi dışında kalmaktadır. Yargı organı sadece hukukilik denetimi yapabilecek, söz konusu seçimin hukuka uygun olup olmadığını denetleyecektir. Bu yüzden incelemenin mümkün olduğunca takdir alanından çıkarılması ve objektif kriterlere bağlanması gerekmektedir. Örneğin, incelenecek mükelleflerin seçiminde bilgisayar kurası gibi bir sistem getirilmeli<sup>173</sup> ve bu sistemle zamanaşımı süreleriyle de uygun olarak bütün mükelleflerin en azından 5 yılda bir incelemeye tâbi tutulabilmesi sağlanmalıdır. Tabii ki bunu sağlamak için de vergi idaresinin fiilî yetersizlikleri giderilmeli, örneğin inceleme elemanı sayısı artırılmalıdır. Böylece incelemede ortaya çıkabilecek muhtemel keyfiliklerin de önüne geçilmiş olacaktır.

Arama bakımından vergi idaresine belli hususlarda takdir yetkisi tanınmıştır. Mükellefin vergi kaçırdığına ilişkin emarelerin bulunup bulunmadığına vergi idaresi karar verecektir. Ancak bu yetkiyi bir nevi objektif belirleme olarak görmek daha doğru olacaktır. Bir mükellefin vergi kaçırdığına ilişkin emarelerin somut olarak mevcut olması gerekir. Arama yapılabilmesinin şartları VUK'un 142/2. maddesinde sayılmıştır. Buna göre vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların, arama yapılmasına lüzum olup olmadığına karar vermeleri bakımından takdir yetkileri bulunmaktadır. Dolayısıyla vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar mükellefin vergi kaçırdığına ilişkin emareler bulunup bulunmadığını değerlendirmek suretiyle arama yapılmasına lüzum olup olmadığına karar vereceklerdir. Maddede "arama yapılabilir" ibaresi de, buna işaret etmektedir.

<sup>173</sup> Karş.: ŞEKER N., s. 133.

## I. VERGİ ALACAĞININ SONA ERDİRİLMESİ VE ERTELENMESİNE İLİŞKİN TAKDİR YETKİSİ

Vergi alacağını sona erdiren hallerden terkin, vergi idaresi bakımından esas itibarıyla bir bağlı yetki halidir<sup>174</sup>. VUK'un 115. maddesinde sayılan vergi borçları ve cezalarının Maliye Bakanlığınca kısmen veya tamamen terkin "olunacağı" hükme bağlanmıştır. Ancak terkin yapılacak durumun tespiti bakımından vergi idaresine sınırlı takdir yetkisi tanınmaktadır. Buna göre meydana gelen bir afetin, kanunda sayılan afetlere benzer olup olmadığını tespit etme bakımından idarenin takdir yetkisi bulunmaktadır. Fakat bu konudaki takdir yetkisinin çok dar olduğunu, bir bakıma objektif değerlendirme niteliği taşıdığını gözardı etmemek gerekir.

Meydana gelen zararın ve terkin edilecek miktarın "zararla mütenasip olarak" tespiti bakımından idarenin yetkisi vardır (VUK. md. 115/2). Terkin edilecek miktar, zarara bağlı olarak belli edilecek ve buna göre vergi borç ve cezaları Maliye Bakanlığınca kısmen veya tamamen terkin edilecektir<sup>175</sup>. Ayrıca afetin zarar verdiği gelir kaynaklarıyla ilgili bulunan vergi borç ve cezalarının tespiti bakımından da idarenin takdir yetkisinden bahsedilebilir. Mükellefin gelir kaynağı ile ilgili bulunmayan vergiler ve bunlara ilişkin cezalar terkin edilemezler<sup>176</sup>. Zarar, her ne kadar objektif ölçülere göre tespit edilmeye çalışılacaksa da çoğu durumda söz konusu tespitin güçlüğü nedeniyle idarenin takdir yetkisi gündeme gelecektir.

AATUHK'un 105. maddesinde de benzer bir hüküm yer almaktadır. Zararın tespiti büyük önem taşımaktadır. Çünkü tespit edilecek zarar derecesine

---

<sup>174</sup> ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 138.

<sup>175</sup> "Kuraklık nedeniyle uğranılan zararın il ve ilçe idare kurullarınca saptanarak Maliye Bakanlığınca verginin uğranılan zarara göre kısmen veya tamamen terkin işleminin yapılması gerektiği ve olaydan sonra ziraat teknisyenliğince düzenlenen hasar tespit raporuna itibar edilemeyeceği", D.3.d., 25.10.1985 gün ve E. 1984/2001, K. 1985/2782, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid=3620>; Ayrıca bkz.: D.3.d., 2.11.1995 gün ve E. 1994/5331, K. 1995/3422, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid=4942>; "Kararları yargısal nitelikte bulunmayan yerel idare kurullarının, yalnız zarar gören gelir kaynağını ve bu kaynakla ilgili zarar derecesini saptama yetkilerinin bulunduğu; malvarlığı ve zarar gören gelir kaynağı ile ilgili verginin saptanması ve buna göre yükümlünün vergi ve ceza borçlarını terkin edip etmeme konusunda yalnız Maliye Bakanlığının yetkili olduğu", DİBK., 28.6.1979 gün ve E. 1976/1, K. 1979/10, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=ozet&dokid=15586>

<sup>176</sup> UFUK M. Tahir, "Vergi Hukukunda Terkin", Yaklaşım, S. 122, Şubat 2003, s. 73.



göre terkin yapılacaktır. Kişilerin varlık ve mahsullerinin üçte birinden daha azını kaybettiklerinin anlaşılması halinde terkin yapılamayacaktır. Dolayısıyla kişilerin hukukunu etkileyecek nitelikte olan zarar tespitinin titizlikle yapılmasının büyük önemi vardır.

Tecil müessesesi AATUHK'un 48. maddesinde düzenlenmiştir. Bu hükme göre kamu borcunun vadesinde ödenmesi kamu borçlusunu çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazı ile istenmek ve teminat gösterilmek şartıyla alacaklı kamu idaresi tarafından faiz alınmak suretiyle borç tecil olunabilecektir. Kanunda "tecil olunabilir" ifadesi yer aldığından, tecilde idarenin takdir yetkisinin bulunduğu şüphe yoktur<sup>177</sup>. Bu bakımdan tecil müessesesi, vergi hukuku alanında birel işlemlerde ender rastlanan idarenin takdir yetkisi kullanımına güzel bir örnek oluşturmaktadır.

Tecil bakımından vergi idaresine çeşitli açılardan takdir yetkisi tanınmıştır. Öncelikle borcun vadesinde ödenmesinin borçluyu çok zor düşürüp düşürmeyeceğinin belirlenmesi gerekir. Çok zor durum kavramı, subjektif bir nitelik taşımaktadır<sup>178</sup>. İdare takdir yetkisine dayanarak borçlunun çok zor duruma düşüp düşmeyeceğini belirleyecektir. Ancak idarenin yetkisini dikkatli kullanması ve mükellefin durumunu iyi değerlendirmesi gerekir. Çünkü kanunda zor durumdan değil "çok zor" durumdan bahsedilmektedir. Ancak kanunda "tecil olunabilir" ifadesi yer aldığı için idare şartlar gerçekleşse dahi borcun teciline karar vermeyebilecektir. İdareye böyle bir karar vermeye zorlanamaz. İdare yetkisini kullanırken, takdir yetkisine hâkim olan ilkelere uymalı<sup>179</sup>, haklı bir gerekçeye dayanmalıdır. Aksi halde eşitliğe aykırı durumlar ortaya çıkabilecektir. Ayrıca tecil olunacak süre bakımından da idareye takdir yetkisi tanınmıştır. Ancak bu süreyle, kamu alacaklarının türü bakımından bir üst

<sup>177</sup> DÖNMEZ Recai, "Tecil Kurumunun Hukuki Niteliği, Unsurları ve Kamu Alacaklarının Tecilinde İdarenin Takdir Yetkisi", <http://home.anadolu.edu.tr/~rdonmez/tecil.htm>; "Tecil ve taksitlendirme isteminin kabul edilip edilmemesi bakımından idareye geniş bir takdir hakkı tanınmış olduğu anlaşılmakta...", D.13.d., 17.1.1979 gün ve E. 1978/1297, K. 1979/43, DD, S. 36-37, s. 641; Vergi borçlarının ertelenmesi konusunda idarenin geniş takdir hakkı olduğundan talebinin samimi olduğunun kanıtlanması gerektiği D.3.d., 4.6.1986 gün ve E. 1986/278, K. 1986/1495, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid=3829>.

<sup>178</sup> ÇAŞKURLU Eren, "Kamu Alacağında Tecil Müessesesi ve Aksayan Yönleri", Yaklaşım, S. 109, Ocak 2002, s. 212.

<sup>179</sup> EGEMEN Ali – SEHER Talat, "414 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliğinin Anayasanın 73'üncü Maddesi ve İdarenin Takdir Yetkisini Kullanması Açısından Değerlendirilmesi", Vergi Dünyası, S. 239, Temmuz 2001, s. 79.

## Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi

sınır getirilmiştir<sup>180</sup>. Vergi idaresi bu üst sınırı geçmemek şartıyla kamu alacağının erteleneceği süreyi belirleyecektir.

### **J. VERGİ ALACAĞININ KORUNMASINA İLİŞKİN TAKDİR YETKİSİ**

Kamu alacaklarının tahsilini garanti altına alan tedbirlerin başında “teminat” gelmektedir. Vergi hukuku açısından teminat, vergi alacaklısı devletin alacağını tahsil aşamasında ortaya çıkabilecek risklere karşı güvence altına alan bir müessesedir. Diğer bir deyişle, vergi alacağının tehlikeye girdiği veya tehlikeye girdiğinin kabul edildiği hallerde istenen bir karşılık, güvencedir<sup>181</sup>. Teminat isteme, subjektif bir idarî işlemdir, sadece kendisinden teminat istenen kişi hakkında sonuç doğurur<sup>182</sup>.

Teminat isteme sebepleri, AATUHK’un 9. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre esas itibarıyla iki halde teminat istenmesi söz konusudur<sup>183</sup>. Birincisi, vergi ziyayı ve kaçakçılık suçlarının varlığıdır. Ancak bu halde idare bağlı yetki içindedir. Vergi ziyayı cezasının kesilmesini gerektiren haller ile kaçakçılık suçuyla ilgili hallerin varlığı durumunda idare teminat istemek zorundadır. Teminat istenmesini gerektiren ikinci hal ise, Türkiye’de ikametgâhı bulunmayan kamu borçlusunun durumunun kamu alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu göstermesi halidir. Bu durumda teminatın istenmesi subjektif değerlendirmelere dayandığı için, teminat istenip istenmemesini idare takdir edecektir<sup>184</sup>. Kamu borçlusunun Türkiye’de ikametgâhının bulunmaması çoğunlukla kamu alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu göstereceği için, idarenin takdir yetkisini teminat istenmesi yönünde kullanması isabetli olacaktır<sup>185</sup>.

AATUHK’un 11. maddesinde, teminat sağlayamayanların muteber bir şahsı müteselsil kefil ve müşterek borçlu gösterebilecekleri düzenlenmiştir.

<sup>180</sup> AATUHK. md. 48/1: “... vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası ve gecikme zammı alacakları iki yılı, bu alacaklar dışında kalan amme alacakları ise beş yılı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil olunabilir”.

<sup>181</sup> BAYRAKLI Hasan Hüseyin, **Vergi İcra Hukuku**, Afyon 2000, s. 35.

<sup>182</sup> ÇELİK Binnur, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Ankara 2000, s. 36; D.4.d., 13.1.2003 gün ve E. 2002/4389, K. 2003/17, DKD, S. 2, s. 191.

<sup>183</sup> Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz.: ÜSTÜN Ümit Süleyman, “Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından Teminat Kurumu”, *Vergi Sorunları*, S. 182, Kasım 2003, s. 147 vd.

<sup>184</sup> BOZBIYIK Mustafa, “Vergi Hukukunda Teminat İstenen Haller”, *Vergi Sorunları*, S. 30, 1988/I, s. 86.

<sup>185</sup> Ayrıca bkz.: ÇELİK B., s. 41.

Ancak maddenin üçüncü fıkrasında şahsî kefaleti ve gösterilen şahsî kabul edip etmemekte alacaklı tahsil dairesinin muhtar olduğu hükmü yer almaktadır<sup>186</sup>. Şahsî kefaleti ve gösterilen şahsî kabul edip etmeme bakımından idarenin takdir yetkisi bulunmaktadır. Teminat gösterecek malı olanların öncelikle bunu göstermesi gerekir. Dolayısıyla tahsil dairesinin de kamu borçlusunun bu türden malı olduğunu tespit etmesi halinde şahsî kefaleti kabul etmemesi gerekir<sup>187</sup>. İdarenin takdir yetkisini kullanırken devletin menfaatiyle kamu borçlusunun menfaatini mümkün olduğu kadar uyumlaştırması gerekir. Bu bakımdan kefil olarak gösterilen kişinin durumu kamu alacağını korumaya yetecek düzeydeyse, vergi idaresi takdir yetkisini kefaleti kabul etmek yönünde kullanmalıdır.

Kamu alacağının korunmasında bir diğer yol olan ihtiyatî haciz, bir kamu alacağının tahsil güvenliğini sağlamak amacıyla kamu borçlusuna ait mallara haciz şartlarının tamamlanmasını beklemeye gerek olmaksızın el konulmasına imkân veren bir müessesedir<sup>188</sup>. İhtiyatî haciz sebebe bağlı, subjektif bir idarî işlemdir<sup>189</sup>. İhtiyatî hacze başvurma sebepleri, AATUHK'ün 13. maddesinde ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir. Bu sebeplerin varlığı halinde ihtiyatî haciz uygulanması zorunludur. İdarenin takdir yetkisi, sadece ihtiyatî haciz sebepleri bakımından söz konusu olabilir. Teminat gösterilmesini gerektiren hallerden “Türkiye’de ikametgâhı bulunmayan kamu borçlusunun durumunun kamu alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu göstermesi” durumundaki tehlikeyi vergi idaresi takdir edecektir. Ancak, borçlunun belli ikametgâhının olmaması durumu ayrı bir ihtiyatî haciz sebebi olarak düzenlenmiştir. Bu düzenleme, söz konusu sebep üzerinde idarenin takdir yetkisini ortadan kaldıran niteliktedir. Borçlunun belli bir ikametgâhının bulunmaması halinde artık kamu alacağının tehlikede olup olmadığı araştırılmadan ihtiyatî haciz yoluna başvurulabilecektir. Ancak maddenin ifadesinden, borçlunun ülke dışında belli ikametgâhının olması halinde, bu

<sup>186</sup> “Başkasının vergi borcuna kefil olan davacının, davalı idarece şahsî kefaleti kabul edildiğine göre, malları üzerine uygulanan teminat haczinde isabet (görülmemiştir)”. D.7.d., 14.6.1994 gün ve E. 1991/4267, K. 1994/3338, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=ozet&dokid=11178>

<sup>187</sup> ÇELİK B., s. 49.

<sup>188</sup> DÖNMEZ Recai, “Vergi Yönetiminin İşlevleri Açısından Vadesi Geldiği Halde Ödenmemiş Vergi Borçlarının Tahsiline İlişkin Bazı Sorunlar ve Öneriler”, Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C. XIII, 1997, s. 401.

<sup>189</sup> ÇELİK B., s. 56; ÜSTÜN Ümit Süleyman, “Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından İhtiyatî Haciz ve İhtiyatî Tahakkuk Kurumları – I”, Vergi Sorunları, S. 187, Nisan 2004, s. 155.

## Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi

sebebe dayanılarak ihtiyatî haciz uygulamasına gidilemeyeceği anlaşılmaktadır<sup>190</sup>.

Borçlunun kaçmış olması veya kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimallerinin bulunması halinde de ihtiyatî haciz uygulanacaktır (AATUHK. md. 13/3). Borçlunun kaçmış olması çeşitli yollardan öğrenilebilir. Ancak vergi idaresine asıl yetki, borçlunun kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapma ihtimallerinin tespitinde verilmektedir. Burada “ihtimalin” tespiti bakımından idareye yetki verilmektedir. İdareye ihtimalin takdiri yetkisi verildiği için idarenin somut belgelere dayanması gerekmemektedir. Bu yüzden bu yetki subjektif ve dolayısıyla oldukça geniş bir yetkidir<sup>191</sup>. İhtiyatî haciz sebepleri arasında takdire en fazla elverişli hüküm budur. Konuya dar bir açıdan yaklaşıldığında, her olayda böyle bir ihtimalin bulunabileceği görülecektir. Dolayısıyla idare araştırma yapmak ve bazı emarelere dayanmak suretiyle borçlunun kaçması veya mallarını kaçırmaması ihtimalinin var olup olmadığını değerlendirmelidir.

Borçludan teminat istenmesini gerektiren hallerin varlığı ve borçlunun kaçması, mallarını kaçırmaması ihtimallerinin bulunması, aynı zamanda ihtiyatî tahakkuk sebepleri arasında yer almaktadır (AATUHK. md. 17). İdarenin sebeplerin gerçekleşip gerçekleşmediği konusundaki takdir yetkisi burada da söz konusudur. Maddede sayılan diğer sebeplerde idarenin takdir yetkisi bulunmamaktadır. Sayılan sebeplerden birinin bulunması halinde vergi dairesi müdürü defterdardan yazılı talepte bulunur. Defterdarın ihtiyatî tahakkuk kararı verme konusunda takdir yetkisi bulunmaktadır. AATUHK’un 17. maddesinde “defterdar ... yazılı emir verebilir” ifadesi yer almaktadır. Diğer bir ifadeyle, kanunda sayılan hallerin varlığına rağmen defterdar ihtiyatî tahakkuk kararı

---

<sup>190</sup> ÇELİK B., s. 59; AATUHK’un 9/2. maddesindeki düzenleme dar mükellefler için geçerlidir. ÇELİK Abdullah, “İhtiyatî Haciz Hangi Hallerde Uygulanabilecektir?”, Yaklaşım, S. 126, Haziran 2003, s. 75.

<sup>191</sup> “Madde 13/3’te hangi hallerde borçlunun kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimallerinin varlığının kabul edileceği belirtilmediğinden ihtimallerin var olup olmadığının takdiri idareye bırakılmıştır. ... Somut belgelerle kanıtlanma meydana gelen olaylar için söz konusu olur. Oysa madde hükmünde kişilerin kaçması, mallarını kaçırmaması, hileli yollara sapmasından değil ihtimalinden söz edilmiştir. İhtimal kelime anlamıyla olabilirliktir. Bir olayın olabilme şansı varsa ihtimalin varlığını kabul zorunludur”. D.7.d., 27.1.1986 gün ve E. 1984/1530, K. 1986/246, DD, S. 64-65, s. 238; D.7.d., 13.11.1991 gün ve e. 1987/4754, K. 1991/2444, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=ozet&dokid=10799>

vermek zorunda değildir. Defterdar kamu alacağını korumayı düşündüğü kadar, kamu borçlularının çıkarlarını da gözetmelidir<sup>192</sup>.

### **K. VERGİLENDİRME USÛL VE ESASLARI İLE VERGİLENDİRME ÖLÇÜLERİNE İLİŞKİN TAKDİR YETKİSİ**

İdareye gerek uzmanlık gerektiren teknik konularda, gerekse uygulamaya ilişkin konularda düzenleme yapma yetkisi tanınmaktadır. Vergi kanunlarında idareye takdir yetkisi tanıyan hükümlerin çoğunluğu, ayrıntıya ilişkin konulara aittir. Vergilerin kanunîliği ilkesi gereğince vergi hukukunda idarenin takdir yetkisinin esas itibarıyla vergilendirmeye ilişkin talî konulara özgü olduğu doktrinde ifade edilmektedir<sup>193</sup>. Anayasa Mahkemesi kararlarında da, kanun koyucunun temel kuralları koyup çerçeveyi çizeceği ve idareye uygulamaya, uzmanlığa ve tekniğe ilişkin konularda takdir yetkisi tanıyabileceği vurgulanmaktadır<sup>194</sup>. Çeşitli ölçülerin belirlenmesi, bazı izinlerin verilmesi, birtakım belirlemelerin yapılması ile uygulamaya ilişkin usûl ve esasların belirlenmesine yönelik yetkiler, vergi kanunlarında idareye ayrıntılar konusunda tanınan takdir yetkilerine örnek gösterilebilir.

Vergi kanunlarında idareye çeşitli ölçülerin belirlenmesi bakımından yetki tanınmaktadır. Amortisman oranlarının, döviz kurlarının, yabancı ulaştırma kurumlarına uygulanacak gider emsallerinin belirlenmesi gibi konularda idarenin yaptığı tespitler bir anlamda idarenin takdir yetkisini kullanmasıdır<sup>195</sup>. Ancak döviz kurlarının, bina metrekaresi normal inşaat bedellerinin tespitinde olduğu gibi bazı hallerdeki tespit çoğunlukla objektif kriterlerden yararlanılarak yapılabilmesi, idarenin takdir yetkisinin bu gibi durumlarda oldukça dar kapsamlı olduğunu göstermektedir. Ancak işletme büyüklüğü ölçüsü, emsal ücret, amortisman oranı gibi diğer tespit hallerinde yararlanılacak objektif kriterlerin yetersizliği nedeniyle subjektif değerlendirmelerin ağır bastığı durumlarda idarenin takdir yetkisi çok daha

<sup>192</sup> ÇELİK B., s. 81.

<sup>193</sup> ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 138; SAYGILIOĞLU, s. 116-117; Vergi idaresi, teknik ayrıntıya giren bazı konularda düzenlemeler yapmak sorundadır. Bunları yaparken de yetkilere sahip olması gerekir. Bkz.: KIRBAŞ, **Vergi Hukukundaki Gelişmeler**, s. 65.

<sup>194</sup> AyM., 14.5.1997 gün ve E. 1996/75, K. 1997/50, AMKD, S. 36, C. 1, s. 111; AyM., 25.5.1993 gün ve E. 1993/3, K. 1993/20, [http://www.anayasa.gov.tr/KARARLAR/IPTAL ITIRAZ/ K1993/ K1993-20.htm](http://www.anayasa.gov.tr/KARARLAR/IPTAL_ITIRAZ/K1993/K1993-20.htm); AyM., 15.7.2004 gün ve E. 2003/33, K. 2004/101, AMKD, S. 41, s. 245; AyM., 28.3.1963 gün ve E. 1963/4, K. 1963/71, AMKD, S. 1, s. 164.

<sup>195</sup> SAYGILIOĞLU, s. 199; Bkz.: D.7.d., 18.2.2003 gün ve E. 2000/7232, K. 2003/436, DKD, S. 2, s. 273-275.

## Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi

belirgindir. Hatta GVK'nın 54. maddesinde Bakanlar Kuruluna işletme büyüklükleri ölçüsünü beş katına kadar artırma veya kanunî sınırdan az olmamak üzere yeniden tespit etme gibi çok geniş takdir yetkisi tanınmıştır.

Vergi idaresine uygulamanın usûl ve esasının belirlenmesi yetkisi verilmektedir. Ancak, uygulamanın usûl ve esasını belirleme konusunda vergi idaresine vergi kanunlarıyla verilen yetki sayısının çokluğu eleştirilmektedir<sup>196</sup>. Doktrinde usûl ve esasını belirleme yetkisinin türevsel, tamamlayıcı, talî bir nitelikte olduğu vurgulanmakta ancak, mükelleflerin güvenliklerinin en çok zedelendiği noktaların ayrıntıya ilişkin bu hususlar olduğu da belirtilmektedir<sup>197</sup>. Ayrıca usûle ilişkin olarak vergi idaresine yetki verilebileceği kabul edilmekte fakat, esasa ilişkin düzenleme yapma konusunda vergi idaresine yetki verilmesinin yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesi doğrultusunda hukuk devleti bakımından eleştirilebileceği de vurgulanmaktadır<sup>198</sup>. Vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince vergi idaresinin vergilendirmenin esasına yönelik düzenleme yapabilmesi mümkün değildir. Vergi idaresi ancak ayrıntıya ilişkin, talî konularda düzenleme yapabilme imkânına sahiptir. Bu bakımdan vergi idaresine uygulamanın esasına yönelik yetki veren hükümler vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Vergi kanunlarıyla vergi idaresine sadece uygulamanın usûlüne yönelik yetki verilmelidir. Bu konuda vergi idaresine yetki veren hükümlerde yer alan “esaslar” hakkındaki düzenleme yetkisini, vergilerin kanuniliği ilkesi doğrultusunda, uygulamanın usûlüne veya ayrıntılara ilişkin esaslar olarak yorumlama zorunluluğu bulunmaktadır.

Uygulamanın usûlünü belirleme yetkileri incelendiğinde, idarî işlemin şekil unsurunun hazırlanış biçimini oluşturan usûl konusunda, vergi idaresinin kural olarak takdir yetkisinin bulunduğu sonucuna ulaşılır. Vergi idaresine usûl ve esasların belirlenmesi konusunda yetki veren hükümlerin çoğu, hukuka uygun olarak ayrıntıların düzenlenmesine yönelik verilen, son derece gerekli yetkiler niteliğindedir. Ancak bazen, verilen yetkinin vergilemenin esasını etkileyebilecek genişlikte olduğu durumlara rastlanmaktadır. İstisna ve muafiyet uygulamalarına yönelik verilen yetkiler bu niteliktedir. Bu yüzden vergi

<sup>196</sup> ÇIRAKMAN, **Vergi Hukukundaki Gelişmeler**, s. 73; Diğer bir görüşte de bu konuda vergi idaresine yetki verilmesinde dozun kaçırıldığı kabul edilmekte ancak verilen yetkiyi aşan uygulamalar yapılmadığı ileri sürülmektedir, KILIÇDAROĞLU, **Vergi Hukukundaki Gelişmeler**, s. 82.

<sup>197</sup> Bkz.: YALTI, s. 106; GÜNEŞ G., s. 134; GÜNEŞ – ŞİRİN, s. 139.

<sup>198</sup> YALTI, s. 109; “Sözkonusu fıkrada Maliye ve Gümrük Bakanlığı’na bırakılan yetkinin sadece basın ve TRT’de yapılacak açıklamanın “usul ve esaslarını belirlemek”ten ibaret olması; Anayasanın 7. maddesinde öngörülen “yasama yetkisinin devredilmezliği” ilkesine herhangi bir aykırılık oluşturmamaktadır”. AyM., 19.3.1987 gün ve E. 1986/5, K. 1987/7, AMKD, S. 23, s. 144.

idaresine bu gibi konularda uygulamanın esasına yönelik değil, sadece uygulamanın usûlünü belirlemeye yönelik takdir yetkisi tanınmalıdır. Bunun yanı sıra bazı durumlarda vergi idaresinin, verilen yetki sınırlarını aşarak vergilemenin esasına yönelik düzenlemeler yapmasına da rastlanmaktadır. Örneğin, EVK'nın 8. maddesinde indirimli (sıfır) oranlı vergi uygulamasından yararlanmanın şartları düzenlenmiş ve Maliye Bakanlığına geliri olmadığını belgelemenin usûl ve esaslarını belirleme konusunda yetki verilmiştir. Ancak Maliye Bakanlığı çıkarmış olduğu tebliğde GVK'nın 103. maddesindeki tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı geçmeyen her türlü menkul sermaye iradının, indirimli orandan yararlanmaya teşkil etmeyeceğine dair düzenleme yapmıştır. Vergi idaresine verilen yetki sadece geliri olmadığını belgelemenin usûl ve esaslarına ilişkindir.

#### VI. SONUÇ

Vergi hukukunda vergilerin kanunîliği ilkesi uyarınca vergi idaresinin kural olarak takdir yetkisinin bulunmadığı kabul edilmektedir. Bununla birlikte yasama organının yavaş çalışması, her konunun kanunda ayrıntılı olarak düzenlenememesi, ekonomideki ani gelişme ve değişmelere karşı hızlı tedbir alma ihtiyacı, enflasyonunun maktu vergi ve miktarları aşındırması, dış ticaretle ilgili kararların gizli olarak alınmasının gerekliliği gibi nedenler, vergi idaresine takdir yetkisi tanınmasını zorunlu kılmaktadır. Dolayısıyla vergi idaresine takdir yetkisi tanınmasının vergilerin kanunîliğine aykırı bir kavram niteliğinde olmadığı, hatta vergilerin kanunîliği ilkesini tamamlayıcı bir niteliğe sahip olduğu söylenebilir. Anayasa Mahkemesi de kararlarında vergi idaresine takdir yetkisi tanınmasının zorunluluktan kaynaklandığı vurgulamaktadır.

Gerek Anayasanın 73/4. maddesiyle verilen yetkinin, gerekse ayrıntılara ilişkin yetkinin düzenleyici işlemlerle kullanılması, vergi hukukunda takdir yetkisinin kural olarak düzenleyici işlemlerle kullanılmaya yönelik olduğunu göstermektedir. Bazı vakıflara muafiyet tanınması, mükelleflere mühlet verilmesi, tecil ve teminat müesseseleri bakımından idarenin takdir yetkisi bulunmaktadır. Bu işlemler, birel işlem niteliğindedir. Ayrıntılara ilişkin konular kapsamında bulunan izin verme gibi bazı birel işlemlerle şahsî kefalet ve ihtiyatî tahakkuk gibi müesseselerdeki takdir yetkisi gözönüne alındığında, vergi hukukunda birel işlemlerle kullanılacak takdir yetkisi hallerinin hiç de küçümsenemeyecek boyutta olduğu anlaşılır.

Takdir yetkisinin kötüye kullanılma ihtimalinin önlenmesi için bu yetkiye çeşitli sınırlar getirilmiştir. İdare, her şeyden önce yetki veren kanun hükümlerine uymak durumundadır. Bunun yanı sıra yetkinin anayasal ilkelere uygun olarak kullanılması gerekir. Diğer bir ifadeyle, takdir yetkisi kullanılırken kişiler arasındaki eşitliğin sağlanmasına çalışılmalı ve eşitliği bozucu uygulamalardan kaçınılmalıdır. İdare hukuku ve vergi hukukuna hâkim olan ilkeler gözönünde bulundurulmalıdır. Buna göre takdir yetkisi ölçülü bir şekilde

## Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi

kullanılmalı, kişilerin kazanılmış haklarını zedeleyici, geriye yürür şekilde düzenlemeler yapılmasından kaçınılmalıdır. Ayrıca vergilerin kanunîliği ve hukukî güvenlik ilkeleri doğrultusunda, vergi idaresine tanınacak takdir yetkisinin sınırları mümkün olduğunca dar tutulmalıdır. Bütün bunlara ilaveten, takdir yetkisi kullanılırken devletle bireyin menfaatleri dikkate alınmalı ve bunları mümkün olduğunca uzlaştırmaya çalışılmalıdır.

### **KAYNAKÇA\***

ACAR Fatih, “Vergi Hukukunda Eşitlik Kavramının Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları, S. 176, Mayıs 2003.

AKDOĞAN Abdurrahman, **Kamu Maliyesi**, Ankara 2005.

AKDOĞAN Abdurrahman, **Vergi İncelemesi**, Ankara 1979 (İnceleme).

AKTAN Coşkun Can, “Vergileme Yetkisinin Sınırlandırılması ve Anayasal Vergi Düzeni”, Vergi Sorunları, S. 118, Temmuz 1998.

AKYILMAZ Bahtiyar, **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü**, Ankara 2000.

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

ALDER John, **Constitutional and Administrative Law**, London 1994.

ALİEFENDİOĞLU Yılmaz, “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi”, DD, yıl 1, S. 1, 1971 (Uzlaşma).

ALİEFENDİOĞLU Yılmaz, “Vergileme Yetkisi ve 1980 Sonrası Türk Vergi Politikası”, DD, yıl 13, S. 50-51, 1983 (1980 Sonrası).

ARAL Rüştü, “Vergi Takdir Komisyonları”, DD, yıl 2, S. 4, 1972.

ARIKAN Zeynep – ÖZ Ersan, “Re’sen Tarhiyat Şekilleri ve Hukuksal Boyutu”, Yaklaşım, S. 128, Ağustos 2003.

ARIKAN Zeynep, **Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi)**, Yayımlanmamış Doktora Tezi, İzmir 1994 (Demokratik).

ARPACI Altar Ömer, “Özel Matrah Şekilleri”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 19, Temmuz 2005 (Özel Matrah).

ARPACI Altar Ömer, “Son Kez Uygulanacak Müessese “Özel Gider İndirimi””, Vergi Sorunları, S. 184, Ocak 2004.

---

\* Aynı yazarın birden fazla çalışmasına yapılan atıflar, kısaltılmış şekilleriyle parantez içerisinde gösterilmiştir.



ATAR Yavuz, **Vergi Hukuku**, Konya 2000.

BAŞARAN Funda, “Anayasa Temelinde “Benzeri Mali Yükümlülük” Kavramı” Vergi Sorunları, S. 118, Temmuz 1998 (Mali Yükümlülük).

BAŞARAN Funda, “Keyfilik Yaratıcısı mı Yoksa Hukuki Barış Sağlayıcı mı? Sorgudaki Kurum: “Uzlaşma” Gerekçelendirilmesi ve Hukuki Analizi (I)”, Mükellefin Dergisi, S. 90, Haziran 2000 (Uzlaşma-I).

BAŞARAN Funda, “Keyfilik Yaratıcısı mı Yoksa Hukuki Barış Sağlayıcı mı? Sorgudaki Kurum: “Uzlaşma” Gerekçelendirilmesi ve Hukuki Analizi (II)”, Mükellefin Dergisi, S. 91, Temmuz 2000.

BAŞPINAR Recep, “İdarenin Takdir Yetkisinin Yargı Denetimine Tabi Tutulması”, DD, yıl 1, S. 3.

BATIREL Ömer Faruk, “Türk Vergilemesinin Çağdaşlığına Uymayanlar”, Vergi Dünyası, S. 230, Ekim 2000.

BAYRAKLI Hasan Hüseyin, **Vergi İcra Hukuku**, Afyon 2000.

BAYRAKTAR Erman, “Takdir Yetkisi ve Yargı Yoluyla Denetimi”, İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler I, Ankara 1976.

BOZBIYIK Mustafa, “Vergi Hukukunda Teminat İstenen Haller”, Vergi Sorunları, S. 30, 1988/I.

CANDAN Turgut, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Ankara 2001.

ÇAĞAN Nami, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, AÜHFD, C. XXXVII, S. 1-4, 1980 (Demokratik).

ÇAĞAN Nami, “Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi”, Anayasa Yargısı 4, Ankara 1984 (Türk Anayasası).

ÇAĞAN Nami, **Vergi Hukukunda Süreler**, Ankara 1975 (Süreler).

ÇAĞAN Nami, **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul 1982 (Vergilendirme).

ÇAŞKURLU Eren, “Kamu Alacağında Tecil Müessesesi ve Aksayan Yönleri”, Yaklaşım, S. 109, Ocak 2002.

ÇELİK Abdullah, “İhtiyati Haciz Hangi Hallerde Uygulanabilecektir?”, Yaklaşım, S. 126, Haziran 2003, s. 75.

ÇELİK Binnur, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Ankara 2000.

DOĞRUSÖZ A. Bumin, “Enflasyon Düzeltmesi ve Hukuk Devleti”, Dünya Gazetesi, 19.7.2004.

DOĞRUSÖZ Bumin, “Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü”, İHİD, yıl 6, S. 1-3, Aralık 1985 (Vergilendirme).

## Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi

DÖNMEZ Recai, “Tecil Kurumunun Hukuki Niteliği, Unsurları ve Kamu Alacaklarının Tecilinde İdarenin Takdir Yetkisi”, <http://home.anadolu.edu.tr/~rdonmez/tecil.htm>

DÖNMEZ Recai, “Vergi Yönetiminin İşlevleri Açısından Vadesi Geldiği Halde Ödenmemiş Vergi Borçlarının Tahsiline İlişkin Bazı Sorunlar ve Öneriler”, Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C. XIII, 1997 (Tahsil).

EGEMEN Ali – SEHER Talat, “414 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliğinin Anayasanın 73’üncü Maddesi ve İdarenin Takdir Yetkisini Kullanması Açısından Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası, S. 239, Temmuz 2001.

ERDEM Burhan, **Vergi Yönetimi ve Örgütlenmesi**, Eskişehir 1981.

ERDEM Tahir, “Bakanlar Kurulu’na Tanınan Vergi Cezalarını Artırma Yetkisinin Cezaların Kanuniliği İlkesi Karşısındaki Durumu ve Vergi Usul Kanunu’nun Mükerrer 414’üncü Maddesine Bakış”, Vergi Sorunları, S. 209, Şubat 2006 (Vergi Cezalarını Artırma Yetkisi).

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

ERDEM Tahir, “Hangi Ceza Sistemi?”, Vergi Sorunları, S. 207, Aralık 2005 (Hangi Ceza).

EROL Ahmet, “Vergi İdaresi Uygulamalarının Anayasa ve Vergi Hukuku Karşısında Durumu”, Yaklaşım, S. 137, Mayıs 2004 (Uygulamalar).

EROL Ahmet, “Vergi Yasaları ile Vergi Oranları Konusunda Bakanlar Kuruluna Tanınan Yetkilerin Anayasanın 73’üncü Maddesi Karşısındaki Durumu”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 20, Ağustos 2005 (Vergi Yasaları).

ESEN Ahmet, “Bakanlar Kurulu’nun, Vergi, Resim, Harç ve Benzeri Mali Yükümlülüklerin Muaflık, İstisnalar ve İndirimleriyle Oranlarına İlişkin Hükümlerinde, Kanun’un Belirttiği Yukarı ve Aşağı Sınırlar İçinde Değişiklik Yapmak Yetkisi” ile İlgili Düşünceler”, Maliye Postası Dergisi, S. 396, 1 Mart 1997.

ESEN Ahmet, “Maliye Bakanlığı ve Bakanlar Kurulu’na Vergi Kanunları ile Verilen Yetkinin Sınırı Nedir?”, Maliye Postası Dergisi, S. 321, 15 Ocak 1994 (Yetki Sınırı).

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

GÖZÜBÜYÜK A. Şeref, **Yönetim Hukuku**, Ankara 1999.

- GÜNDAY Metin, **İdare Hukuku**, Ankara 2002.
- GÜNEŞ Gülsen – ŞİRİN Ertunç, “Vergi Ödevlisinin Hakları”, Vergi sorunları, S. 197, Şubat 2005.
- GÜNEŞ Gülsen, **Verginin Yasallığı İlkesi**, İstanbul 1998.
- GÜNEŞ Turan, **Türk Pozitif Hukukunda Yürütme Organının Düzenleyici İşlemleri**, Ankara 1965.
- İLERİ Yusuf, “Enflasyon Düzeltmesine Zorunlu Geçiş”, Dünya Gazetesi, 2.3.2004.
- KALABALIK Halil, “İdare Hukukunda Takdir Yetkisi Kavramı ve Benzer Kurumlarla Karşılaştırılması”, GÜHFD, C. 1, S. 2, 1997.
- KARAMAN Gülser, “Vergi Kanunlarında Bakanlar Kuruluna Tanınan Yetkiler”, Maliye Dergisi, S. 66, Kasım – Aralık 1983.
- KARATEPE Şükrü, “İdarenin Takdir Yetkisi”, TİD, yıl 63, S. 392, Eylül 1991.
- KAYA Cemil, “İdarenin Takdir Yetkisi ve Yargısal Denetim”, Prof. Dr. Nuri ÇELİK’e Armağan-I”, İstanbul 2001.
- KELECİOĞLU M. Aykut, “Vergi Kanunları ile Bakanlar Kurulu’na Tanınan Yetkilerin Vergilemede Kanunilik ve Belirlilik İlkeleri Çerçevesinde İrdelenmesi”, Yaklaşım, S. 105, Eylül 2001.
- KIRBAŞ Sadık, **Vergi Hukuku**, Ankara 2003.
- KIZILOĞLU Şükrü, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Ankara 2000.
- KULU M. Bahattin, “ÖTV Kanunu’nun Yetki Verdiği Konular ve Bunların Sınırı”, Yaklaşım, S. 118, Ekim 2002.
- KUMRULU Ahmet G., “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, AÜHFD, C. XXXVI, S. 1-4, 1979.
- KUMRULU Ahmet G., **Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri**, Ankara 1989.
- OCAKÇIOĞLU Bora, “Bütçe Hakkının Kapsamına ve Gerçekleşmesine İlişkin Sorunlar (Yorum)”, **Çağdaş Anayasalarda Ekonomik ve Sosyal Haklar ve Ödevler (Uluslararası Seminer)**, İstanbul 5-6-7 Şubat 1982.
- OĞURLU Yücel, **İdarî Yaptırımlar Karşısında Yargısal Korunma**, Ankara 2001.
- ORTAÇ F. Rifat, “Noter Senedi İle Satılan Taşıtlarda Verginin Tahsili”, Yaklaşım, S. 73, Ocak 1999 (Noter Senedi).
- ORTAÇ F. Rifat, **Gelir Vergisinin Üniter Yapısı**, Ankara 2000 (Üniter).

## Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi

OTT Katarina, “Tax Administration Reform In Transition: The Case Of Croatia”, <http://www.international budget.org/cdrom/papers/tax/croatiatax.htm>

OZANSOY Ahmet, “Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği”, Yaklaşım, S. 89, Mayıs 2000.

ÖNCEL Muallâ – KUMRULU Ahmet – ÇAĞAN Nami, **Vergi Hukuku**, Ankara 2005.

ÖZBUDUN Ergun, **Türk Anayasa Hukuku**, Ankara 1993.

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

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

SARAÇOĞLU Fatih, “Bütçe Kanunu İle Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılabilir mi?”, GÜİİBFD, yıl 1999, S. 3.

SARICA Ragıp, **Türkiye’de İcra Uzunun Tanzim Salâhiyeti**, İstanbul 1943.

SAYGILIOĞLU Nevzat, **Vergi Hukukunda Yorum**, Ankara 1987.

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

SOYDAN Billur Yaltı, “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak”, Vergi Sorunları, S. 119, Ağustos 1998.

ŞEKER H. Nezih, **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, İstanbul 1994.

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

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

TEZCAN Keramettin, **Türk Vergi İdaresinde Verimlilik ve Etkinlik**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir 2002.

TOSUN Öztekin, “Yürütme Organlarının Koyduğu Kaidelere Aykırılıkların Cezalandırılması”, İÜHFİM, C. XXVIII, S. 2, 1962.

TUNCER Selahattin, “Vergi Uyuşmazlıklarının Uzlaşma Yoluyla Çözülmesi”, İstanbul Barosu Dergisi, C. 62, S. 4-6, 1988.

UFUK M. Tahir, “Vergi Hukukunda Terkin”, Yaklaşım, S. 122, Şubat 2003.

ÜSTÜN Ümit Süleyman, “Cezaî Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usûlü”, SÜHFD, C. 9, S. 3-4, 2001.

ÜSTÜN Ümit Süleyman, “Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından İhtiyatî Haciz ve İhtiyatî Tahakkuk Kurumları – I”, Vergi Sorunları, S. 187, Nisan 2004.

ÜSTÜN Ümit Süleyman, “Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından Teminat Kurumu”, Vergi Sorunları, S. 182, Kasım 2003.

ÜSTÜN Ümit Süleyman, “Vergi Hukuku İle İlgili Anayasal İlkeler”, SÜHFD, C. 11, S. 1-2, 2003.

**Vergi Hukukundaki Gelişmeler**, Gelirler Genel Müdürlüğü, 7-10 Ekim 1991 Marmaris.

YALTI Billur, “1923’ten 2003’e “Kazandıklarımız”: “Cumhuriyet Hukuku” “Kazanamadıklarımız”: “Hukukun Cumhuriyeti” Vergi Hukukunda Geldiğimiz Yere Yakın Tarihten Bakmak: Panoramik Bir Çalışma”, Cumhuriyetin Kuruluşundan Bugüne Türk Hukukunun Seksen Yıllık Gelişimi, Sempozyum, 30-31 Ekim 2003.

YERELİ Ahmet Burçin, “Vakıfların Vergi Muafiyeti ve Üç Hukuki Yanlış”, Vergi Sorunları, S. 184, Ocak 2004.

YILDIRIM Turan, “Anayasa Mahkemesi Kararlarında Yürütme Organı (1982 Anayasası Döneminde)”, Hukuk Araştırmaları, C. 1, S. 3, Eylül-Aralık 1986.

YÜREKLİ Sabahattin, “Bakanlar Kurulu’nun Vergilendirme Yetkisi”, GÜHFD, C. 1, S. 2, Aralık 1997.