



## Karatekin Hukuk Dergisi Karatekin Law Journal

*Cilt/Volume: 1,  
Sayı/Issue: 2, 93-128  
ISSN: 2980-079X*

*Geliş Tarihi/Received: 14.11.2022  
Kabul Tarihi/Accepted: 11.05.2023*



### VERGİLERİN KANUNİLİĞİ İLKESİ BAĞLAMINDA CUMHURBAŞKANININ VERGİ İLE İLGİLİ DÜZENLEYİCİ İŞLEM YAPMA YETKİSİ ÜZERİNE BİR İNCELEME\*

**Ahmet Erdem\*\***

#### Özet

Aydınlanmanın doğurduğu en önemli hak taleplerinden büyük bir kısım, vergilendirme alanına ilişkin olmuştur. Nitekim bu perspektifte vergilerin kanuniliği ilkesi demokrasi tarihinin en önemli aşamalarından birini oluşturmaktadır. Anayasalarımızda yer bulan vergilerin kanuniliği ilkesi, Türkiye'nin de demokratikleşme sürecinin parçalarından birini oluşturur. Öte yandan 1982 Anayasası'nın 73'üncü maddesinde düzenlenmiş olan vergilerin kanuniliği ilkesine dair kimi istisnaların Anayasa'mızda yer alıyorken göze çarpmaktadır. Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasında belirli sınırlar içerisinde yürütme organına vergilere ilişkin düzenleme yapma yetkisinin verilebileceği bu istisnaların ilkinin oluşturur. Diğer bir istisna ise Anayasa'nın 167'nci maddesinin 2'nci fıkrasındaki dış ticaret işlemlerine ilişkin ek mali yükümlülük koyma yetkisidir. Esasen 1982 Anayasası'nın ilk halinde Bakanlar Kuruluna verilmesi mümkün kılınan bu yetkiler 2017 Anayasa değişikliklerinden sonra Cumhurbaşkanı tarafından kullanılmaktadır. Çalışmamızda Cumhurbaşkanının vergi ile ilgili düzenleyici işlem yapma yetkisi, vergilerin kanuniliği ilkesi bağlamında değerlendirilmiştir. Bunun yanı sıra 2017 Anayasa değişikliklerinden sonra tekrar tartışılan Cumhurbaşkanının bu yetkilerini hangi düzenleyici işlem tipiyle kullanabileceği soruna da değinilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi Hukuku, Anayasa Hukuku, Vergilendirme İlkeleri, Vergilendirme Yetkisi, Vergilerin Kanuniliği

### AN EXAMINATION ON THE AUTHORITY OF THE PRESIDENT TO MAKE REGULATORY ACTION ON TAX IN THE CONTEXT OF THE PRINCIPLE OF TAX LEGALITY

#### Abstract

Today, as a result of developing industry, industrial activities and population growth, the pollution of the environment and the A large part of the important claims arising after the enlightenment were related to taxation. As a matter of fact, the principle of legality of taxes constitutes one of the most important steps in the history of democracy. The principle of legality of taxes is one of the parts of the democratization process that Türkiye has been going through. On the other hand, some exceptions to the principle of legality of taxes regulated in Article 73 of the 1982 Constitution are extant. The first exception is that in the fourth paragraph of Article 73, the executive branch may be authorized to make regulations regarding taxes within certain limits. Another exception is the power to impose additional financial obligations regarding foreign trade transactions mentioned in the second paragraph of Article 167. In fact, these authorizations, which were made possible to be given to the Council of Ministers in the first version of the 1982 Constitution, are used by the President after the 2017 Constitutional amendments. Therefore in our study, the President's authority to take tax-related regulatory action has been evaluated in the context of the principle of legality of taxes. In addition, the issue of which regulatory action type can be used by the President, which was widely discussed in the literature after the 2017 Constitutional amendments, was also addressed.

**Keywords:** Tax Law, Constitutional Law, Principles of Taxation, Taxing Authority, Tax Legality

\* Bu çalışma, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Doktora Programı "Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri" dersinde sunulan seminer ödevinin, Prof. Dr. Yusuf KARAKOÇ ve dersi alan doktora öğrencilerinin değerli görüşleri çerçevesinde geliştirilen hâlidir. Destek ve katkılarından dolayı Sayın Prof. Dr. Yusuf KARAKOÇ'a ve dönem arkadaşlarıma teşekkür ederim.

\*\* Arş. Gör., Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, [erdem.ahmet@deu.edu.tr](mailto:erdem.ahmet@deu.edu.tr), ORCID: 0000-0001-9935-4578

## GİRİŞ

21.01.2017 tarih ve 6771 sayılı Kanunla<sup>1</sup> yapılan Anayasa değişikliklerinden sonra parlamenter hükümet sisteminden “Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi”ne geçilmiş ve bu doğrultuda Anayasa’nın pek çok maddesinde değişiklik yapılmıştır. Bu kapsamda Anayasa’nın 73’üncü maddesinin 4’üncü fıkrası ve Anayasa’nın 167’nci maddesinin 2’nci fıkrasında da değişiklik yapılmıştır. Anayasa’nın 73’üncü maddesinin 4’üncü fıkrası ve Anayasa’nın 167’nci maddesinin 2’nci fıkrası ile Bakanlar Kurulu’na tanınabileceği söylenen yetkiler artık Cumhurbaşkanı tarafından kullanılacaktır. Söz konusu fıkralarda yer alan “Bakanlar Kurulu” ibaresi, “Cumhurbaşkanı” ibaresi ile değiştirilmiştir. Ancak bu değişikliklerden sonra Cumhurbaşkanının bu yetkileri hangi düzenleyici işlem tipiyle kullanacağına ilişkin öğretide çeşitli fikirler de öne sürülmüştür.

Diğer yandan Anayasa’nın 73’üncü maddesinin 3’üncü fıkrasında vergilerin kanunîliği düzenlenmektedir. Yürütme organının vergiye ilişkin düzenleyici işlem yapma yetkisinin verildiği durumlara dair geçmişten beri vergilerin kanunîliği ilkesi bağlamında çeşitli tartışmalar yaşanmıştır. Çalışmamızda vergilerin kanunîliği ilkesi karşısında Cumhurbaşkanına vergi ile ilgili düzenleyici işlem yapma yetkisi değerlendirilmiş ve Cumhurbaşkanının bu yetkisini hangi tip düzenleyici işlemlerle gerçekleştirebileceğine değinilmiştir.

## I. VERGİLERİN KANUNÎLİĞİ İLKESİ

### A. GENEL AÇIKLAMA

Batı demokrasilerinin günümüzde ulaştığı devlet tipi demokratik sosyal hukuk devletidir. Modern devlete varan gelişim sürecine paralel olarak vergilendirme işlevlerinde de değişim gerçekleşmiştir. Modern devlet, vergilendirmenin amacına ulaşması için faaliyet gösterirken sosyal hukuk devletinin ilkeleri çerçevesinde davranır/davranmalıdır. Bu doğrultudaki anayasal kurallar söz konusu devlet tipinin gerekliliği olarak karşımıza çıkar<sup>2</sup>. Zira kamu hizmeti sunan devletin var olduğu modern toplum karmaşık bir bürokratik düzende işlemekte, kamu hizmetinin yerine getirilmesi için ihtiyaç duyulan malî kaynağın temini bir vergilendirme

---

<sup>1</sup> 21.01.2017 tarih ve 6771 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, (RG, 11.02.2017, S. 29976)

<sup>2</sup> Nami Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 37, S. 1 (Mayıs 1980): 129.

sistemine dayanmaktadır. Vergilendirmenin ise mülkiyete dokunabilmenin temel aracı olduğu göz ardı edilmemelidir<sup>3</sup>. Vergilendirme yetkisi meşruiyetini anayasalardan alır.

Modern devletlerde vergilendirme yetkisinin yasama organı tarafından kullanılması esastır. Öte yandan vergilendirme yetkisi sınırsız değildir; birtakım sınırlamalara tâbidir<sup>4</sup>. Halkın görevlendirdiği temsilcilerden müteşekkil parlamentolar ilk yetkilerini vergilendirmeye ilişkin olarak elde etmiştir. “Temsilsiz vergi olmaz” kuralı parlamentoların onayı olmaksızın vergi alınamayacağını ifade eder şekilde bu yolla doğmuştur. Nitekim zaman içerisinde bu ilke batı demokrasilerinin temel anayasal ilkelerinden biri olarak kabul edilir olmuştur<sup>5</sup>. “Parlementonun vekili olmaz.” ilkesi vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerle ilgili her türlü düzenlemenin parlamento tarafından yapılmasını gerekli kılar<sup>6</sup>. Demokratik olmayan ülkelerde vergilerin kanuniliği ilkesinin varlığının pratik bir değer ifade etmiyor oluşu bu ilkenin demokrasi ile ayrılmaz bağımlı olduğunu göstermektedir<sup>7</sup>.

## **B. VERGİLERİN KANUNİLİĞİ İLKESİNİN TARİHİ GELİŞİMİ**

Batı monarşilerinde kralın vergilendirme konusundaki mutlak gücü karşısında ilk karşı çıkış esasen toplumsal bir tabana dayanmayan ve soyluların krala karşı çıkışından doğan 1215 yılında İngiltere’de imzalanmış Magna Carta Libertatum’dur. İngiltere’de Magna Carta Libertatum’u 1628’de Petition of Rights (Haklar Dilekçesi) ve 1689’da Bill of Rights (Haklar Demeci) izlemiştir<sup>8</sup>.

Osmanlı İmparatorluğu’nda daha geç de olsa nihayet başlayan anayasal gelişim sürecinde özellikle Tanzimat Fermanı sonrasındaki dönemde vergi alanında önemli bazı değişiklikler yaşanmıştır. Osmanlı İmparatorluğu’nda padişahın vergilendirme gücünü sınırlandırmaya yönelik ilk belge 1808 yılında imzalanan Sened-i İttifaktır<sup>9</sup>. Sened-i İttifak’tan sonra 1839 yılında ilân edilmiş olan Gülhane Hatt-ı Hümayunu<sup>10</sup> ile padişah tek taraflı iradesini beyan ederek kendi vergilendirme yetkisini sınırlandırmıştır. Sonraki yıllarda Batı ülkelerinin

<sup>3</sup> Engin Topuzkanamış, *Hukuku Anlamak İçin Kısa Bir Giriş Kapuçin Maymunları Neden Salatalık Sevmez?*, (İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2022), 6.

<sup>4</sup> Abdullah Tekbaş, “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 12, Özel S. (2010): 123.

<sup>5</sup> Çağan, “Demokratik Sosyal,” 131.

<sup>6</sup> Vural Savaş, “Yeni Anayasa İçin Ekonomik Anayasa Önerileri”, *Anayasa Yargısı Dergisi* 11, (1994): 219.

<sup>7</sup> Gülden Şişman, “Demokratik Ülkelerin Anayasalarında Yasallık, Mali Güce Göre Vergilendirme ve Eşitlik İlkelerinin Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 17, S. 2, (2009): 37.

<sup>8</sup> Çağan, “Demokratik Sosyal,” 131.

<sup>9</sup> Ali Akyıldız, “Sened-i İttifak’ın İlk Tam Metni,” *İslam Araştırmaları Dergisi*, S. 2 (1998): 209-222.

<sup>10</sup> 23 Teşrinvevvel 1255 (4 Kasım 1839), *Düstur*: T. 1, C. 1, s. 4.

baskısıyla ilan edildiği söylenen 1856 tarihli Islahat Fermanı<sup>11</sup> ve 1875 tarihli Adalet Fermanları<sup>12</sup> ile aynı doğrultuda vergilendirme konusunda padişah belli ilkelere uyacağını taahhüt etmiştir. Bu anayasal belgelerin kabulü önemli olsa da Tanzimat döneminde halk temsilcilerinden oluşan bir meclisin henüz kurulmamış olması vergilendirmenin keyfilikten uzaklaşmasını geciktirmiştir. Kanun-ı Esâsî<sup>13</sup> ile meclis kurulsa da gerçek manada demokratik gelişim Cumhuriyet'in ilânından sonra gerçekleşmiştir<sup>14</sup>.

Vergilerin kanunîliği ilkesi ilk olarak 1924 Anayasası'nda düzenlenmiştir<sup>15</sup>. 1961 Anayasası ilkenin kapsamını genişletmiştir<sup>16</sup>. 1961 Anayasası kanunîlik ilkesini sadece vergilerin konulmasında kabul etmiş ancak 1982 Anayasası kanunîlik ilkesinin vergilerin değiştirilmesi ve kaldırılmasında da aranmasını mecbur kılmıştır. 1982 Anayasası bu üç anayasa içerisinde vergilerin kanunîliği ilkesinin en geniş anlamda yer bulduğu anayasadır. Öncüllerinden ayrı olarak vergilerin konulmasının yanında kaldırılmasında da kanun ile düzenleme yapılmasını şart koşmuştur<sup>17</sup>. 1982 Anayasası'nda vergilerin kanunîliği ilkesine ilişkin düzenleme aşağıda daha detaylı inceleneceği için burada detaylarına girilmemiştir.

### C. VERGİLERİN KANUNİLİĞİ İLKESİNİN ANLAM, ÖNEM VE İŞLEVİ

Çağdaş demokratik devlette vergilendirme yetkisi, anayasal bir yetki olarak devlete yerine getirmek zorunda olduğu kamu hizmetlerine malî kaynak bulma fırsatını vermektedir<sup>18</sup>. Verginin anlam ve mahiyeti totaliter devletlerden liberal devletlere geniş bir yelpazede oldukça değişik biçimlere bürünse de liberal anlayışlar savunulurken dahi devletin asgari görevleri olan temel hak ve özgürlüklerle mülkiyetin korunması, adalet ve güvenliğin sağlanması gibi konularda finansman ihtiyacı sebebiyle vergilendirme en temel ve elverişli araç olarak kabul

<sup>11</sup> Muharrem Balcı, "Tanzimat'tan Günümüze Islah, Resepsiyon ve Uyum Çalışmalarının Tahlili", <https://www.muhammedbalci.com/yayinlar/tebligler/52.pdf>, 12.05.2023.

<sup>12</sup> Ali Turan, "Ferman-ı Adalet," *I. Uluslararası Adalet Kongresi Bildiri Kitabı*, 2-4 Mayıs 2019, Rize Türkiye, (Mayıs 2019): 1040-1066

<sup>13</sup> 7 Zilhicce 1293 (23 Aralık 1876), Düstur: T. 1, C. 4, s. 4-20, <https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/yetmis-alti-kanuni-esasi-metin-degisiklik>, 30.01.2023.

<sup>14</sup> Çağan, "Demokratik Sosyal," 132.

<sup>15</sup> 1924 Anayasası'nın 85. maddesinde; "Vergiler ancak bir kanun ile tarh ve cibayet olunabilir", ifadesi yer almaktadır.; Her ne kadar Cumhuriyetin ilânından önce yapılmış olsa da 1921 Anayasasında vergilendirme yetkisi ve vergilerin kanunîliğine ilişkin herhangi bir hükmün bulunmadığını belirtmeliyiz. Ersan Öz, *Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi*, (Ankara: Gazi Kitabevi, 2004), 78.

<sup>16</sup> 1961 Anayasasında vergilerin kanunîliği ilkesinin yer aldığı vergi ödevine ilişkin maddenin 1971 değişikliğinden önceki özgün hali "MADDE 61.- Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim ve harçlar ve benzeri malî yükümler ancak kanunla konulur." şeklindedir.

<sup>17</sup> Öz, *Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi*, 78.

<sup>18</sup> Gözde Erkin, "Vergilendirme Yetkisinin Tabii Olduğu Anayasal İlkeler" *Ankara Barosu Dergisi*, S. 3 (2012): 246.

edilir<sup>19</sup>. Ortak kamu ihtiyaçlarının çeşitli kurallar çerçevesinde karşılanması amacıyla ortaya çıkan devlet, ekonomik ve sosyal anlamda büyük öneme sahip bir varlık olarak tanımlanmaktadır<sup>20</sup>. Tarihî sürecin sonunda ortaya çıkan ve vergilendirme yetkisinin günümüzdeki anlamı olan otoritenin vergilendirme gücünün, sınırlandırılması hedefi Batı’da yüzyıllar süren mücadelenin sonunda gerçekleştirilmiştir<sup>21</sup>.

Günümüz gelişmiş devlet yapısının numunesi olan demokratik sosyal hukuk devleti vergilendirmeye dair antik çağın devletlerinden farklı olarak çeşitli ilkelere sahiptir. Vergi hukukunun anayasal temeli demokratik sosyal hukuk devletine dayanır. Bu nitelikler modern devletin özelliğidir<sup>22</sup>. Vergilendirmeye dair anayasal ilkelerin önemi, vergilendirmenin temel hak ve özgürlüklerle ilişkisi düşünüldüğünde daha iyi anlaşılmaktadır. Kişilerin temel hak ve özgürlükleri ancak vergilendirmenin anayasal ilkeler çerçevesinde yapılmasıyla korunur<sup>23</sup>.

Vergi hukukunun temel prensibi kabul edilen vergilerin kanunîliği ilkesinin anlamını “kuvvetler ayrılığı ilkesi” ve bu ilkenin sonucu olarak ayrılan kuvvetlerden yasama organının vergilendirme yetkisinin sahibi olması oluşturmaktadır<sup>24</sup>. Vergilendirme yetkisinin, milletin temsilcilerinden oluşan yasama organı tarafından kullanılması halkın kendi iradesi ile kendisini vergilendirmesi demektir<sup>25</sup>. Bu ilke geniş anlamda pozitif ve negatif yönleriyle vergilendirme yetkisinin ilk elden yasama organınca kanun adı verilen işlem ile kullanılmasını ifade etmektedir<sup>26</sup>.

Vergilerin kanunîliği ilkesi vergi ile ilgili düzenlemelerin kanunlar aracılığıyla yapılmasını sağlayarak keyfi ve takdirî uygulamaları önleyecek düzenlemelerin kanunda yer almasını ve kişilerin özgürlüklerini devlete karşı koruyan sınırların çizilmesini sağlamaktadır. İlkenin önemi verginin etkisinin kamusal alanda ve kişilerin özel hayatlarında etkisini hissettirmesinden kaynaklanır. Bu sebeple devlete verilen vergilendirme yetkisinin bağlı bir yetki olarak verilmesi aracılığıyla kişilerin hak ve özgürlüklerinin gözetilmesi amaçlanmıştır<sup>27</sup>.

<sup>19</sup> Ali Bal ve Cemal Başar, “Vergilerin Kanunîliği İlkesi”, *Vergi Hukukuna İlişkin Anayasal İlkeler*, Ed. Yusuf Karakoç, (Ankara: Yetkin Yayınları, 2017), 92.

<sup>20</sup> Kerem Can Güner ve Veli Kargı, “Vergilendirme Yetkisinin Temel Hak ve Özgürlükleri İhlali ve Yargı Yolu”, *Maliye Çalışmaları Dergisi*, S. 66 (2021): 80.

<sup>21</sup> Güner ve Kargı, “Vergilendirme Yetkisinin” 80.

<sup>22</sup> Çağan, “Demokratik Sosyal,” 129; Batı’da vergilerin kanunîliği ilkesinin tarihsel gelişimi ve demokrasi ilişkisi için bkz. Müge Vatansver Öztürk, “Vergilerin Kanunîliği İlkesinin Tarihî Gelişimi” *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 16, Özel S. (2014): 4817-4820.

<sup>23</sup> Tekbaş, “Vergi Kanunları” 124.

<sup>24</sup> Nami Çağan, *Vergilendirme Yetkisi* (İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1982), 7.

<sup>25</sup> Ümit Süleyman Üstün, “Vergi Hukuku ile İlgili Anayasal İlkeler” *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 11, S. 1-2 (2003): 262.

<sup>26</sup> Orçun Avcı, “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergilerin Kanunîliği İlkesinin Değerlendirilmesi”, *Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 25, S. 42 (2020): 89.

<sup>27</sup> Bal ve Başar, “Vergilerin Kanunîliği İlkesi” 139.

Vergilerin kanunîliği ilkesinin, vergilendirme sürecinin açık olması ve vergilendirme sürecinin öngörülebilir olması gerekliliğini ortaya koyduğu söylenmektedir. Bunun sonucunda vergilendirme sürecinde vergiye ilişkin konu, yükümlü (mükellef), vergiyi doğuran olay, matrah, oran, ödeme zamanı, zamanaşımı gibi unsurlar mükellefi şüpheye düşürmeyecek şekilde açık ve anlaşılır olmalıdır<sup>28</sup>.

Vergilerin kanunîliği ilkesi vergiyi doğuran olayların kanunlar aracılığıyla belirlenmiş olması zorunluluğunu getirir. Bu sayede verginin konusu, mükellefi, hangi oranda alınacağı, vergi tarifesi belirlenir. Vergilerin kanunîliği ilkesinin sonucu olarak vergilerin ne zaman ve nasıl ödeneceği düzenlenir. Vergilerin kanunlar aracılığıyla belirlenmiş olması sayesinde vergilendirme işlemlerinin yargısal denetimi kolaylaşmaktadır<sup>29</sup>. Esasen vergilerin kanunîliği ilkesi dışında hukukî belirlilik ilkesi de yürütmeye yasama tarafından verilecek vergiye ilişkin düzenleme yetkisinin sınırlarının çizilmiş olması gerekliliğini haizdir. Zira vergilerin kanunîliği ilkesi kabul edilmediğinde yürütmenin sık aralıklarla ve beklentinin dışındaki zamanlarda kullandığı yetkiler aracılığıyla vergi yükümlülüklerinde yapacağı değişiklikler mükelleflerin uzun vadeli planlar yapmasını engelleyerek hukukî belirlilik ilkesini de zedeleyecektir<sup>30</sup>.

## D. 1982 ANAYASASI VE VERGİLERİN KANUNİLİĞİ İLKESİ

### 1. Genel Olarak

Vergilerin kanunîliği ilkesi Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında yer almaktadır ve vergi hukukunun temel bir ilkesidir<sup>31</sup>. Bu düzenlemeye göre “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*”. Bu hüküm dışında Anayasa'nın 2'nci maddesinde düzenlenmiş olan “sosyal devlet ilkesi”, Anayasa'nın 6'ncı maddesindeki “egemenliğin kayıtsız şartsız Millete ait olduğu”, Anayasa'nın 7'nci maddesindeki yasama yetkisinin devredilmezliği ve Anayasa'nın 153'üncü maddesindeki Anayasa Mahkemesi iptal kararlarının yeni uygulamaya yol açamayacak olması hükümleri de vergilerin kanunîliği ilkesinin anayasal temellerindedir<sup>32</sup>.

<sup>28</sup> Yusuf Karakoç, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme” *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 15, Özel S. (2013): 1266; Güner ve Kargı, “Vergilendirme Yetkisinin” 87.

<sup>29</sup> Öz, *Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi*, 111.

<sup>30</sup> Tekbaş, “Vergi Kanunları” 137.

<sup>31</sup> Çağan, “Vergilendirme Yetkisi”, 7; Şahnaz Gerek ve Ali Rıza Aydın, *Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku*, (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2005), 131-134; Yusuf Ziya Taşkan, *Vergi Yönetiminin Düzenleyici İşlemleri* (İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2010), 26; Karakoç, “Anayasal Vergilendirme” 1264; Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku Genel Hükümler*, 11. Baskı (Bursa: Ekin Yayınevi, 2020), 30.

<sup>32</sup> Karakoç, “Anayasal Vergilendirme” 1265.



Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında görüldüğü üzere 1982 Anayasası'nda vergilerin kanuniliği ilkesinin kapsamına, malî yükümlülüklerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılması girmektedir. Aynı zamanda ilkenin vergi ve diğer malî yükümlülüklerin kanuniliği ile vergi ceza hukukunda kanunilik olmak üzere iki alt ilkeye sahip olduğu belirtilmelidir<sup>33</sup>. Vergilerin kanuniliği, gerek maddî, gerek şekli vergi hukukuna ilişkin kuralları içerir<sup>34</sup>. Diğer yandan vergilerin kanuniliği ilkesi kıyas yöntemi ile yorum yapılmasıyla bağdaşmaz<sup>35</sup>.

Anayasa yargısında vergi ödevine ilişkin verilen norm denetimine ilişkin kararların ekseriyetinde vergilerin kanuniliği ilkesinin göz önünde bulundurulduğu vakidir. Anayasa Mahkemesi kararlarında vergilerin kanuniliği ilkesi kapsamında, malî yük kavramı, kanunla konulma ve değiştirilme ile kaldırılmanın kapsamı, yürütme organına devredilen vergilendirme yetkisinin sınırları irdelenmiştir<sup>36</sup>. Örneğin 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun, 23.11.2000 tarih ve 4605 sayılı kanun ile değiştirilerek, Bakanlar Kurulu'na vergi miktarını yirmi katına kadar artırma yetkisinin verildiği düzenleme, Anayasa Mahkemesi'nin kararı ile iptal edilmiş ve iptal kararında Bakanlar Kurulu'na vergi tutarının yirmi katına kadar artırma yetkisi verilmesinin yasama yetkisinin devredilmesi anlamına geldiği görüşüne yer verilmiştir<sup>37</sup>.

Vergilerin tarh-tebliğ ve tahsilinin de vergilerin konulması ve değiştirilmesinde olduğu gibi kanunlar ve kanunlara dayanan genel düzenleyici işlemlere uygun olarak yapılması gerekir. Dolayısıyla, vergilerin kanuniliği ilkesi, idare tarafından kanunların tam ve zamanında doğru şekilde uygulanması anlamına gelen kanunî idare ilkesini de anlamlandırmaktadır<sup>38</sup>.

Diğer yandan vergilerin kanuniliği ilkesini de kapsayan, vergi hukukunda kanunilik ilkesi, vergi ceza hukukunda kanunilik alt ilkesini de haizdir<sup>39</sup>. Suçlar ile ceza ve güvenlik tedbirlerinin kanuniliği, kabahatler ile yaptırımlarının kanuniliği ilkesi gibi alt başlıklarda incelenen vergi ceza hukukunda kanunilik ilkesi, ceza hukukundaki "kanunsuz suç ve ceza olmaz" ilkesinin vergi hukuku alanındaki yansımasıdır<sup>40</sup>. İdareye düzenleme yetkisi verilmesi

<sup>33</sup> Karakoç, "Anayasal Vergilendirme" 1264.

<sup>34</sup> Çağan, "Demokratik Sosyal," 138.

<sup>35</sup> Çağan, "Demokratik Sosyal," 141.

<sup>36</sup> Yusuf Karakoç, *Türk Hukuku'nda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi*, 1998 Tarihli Çoğaltma Metinden Tıpkı Basım, (Ankara: Yetkin Yayınları, 2017), 151; Yusuf Karakoç, "Türk Hukuku'nda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi" *Anayasa Yargısı Dergisi* 13, (1996): 331.

<sup>37</sup> Ahmet Emrah Akyazan, "Vergilendirme Yetkisinin Türkiye'deki Gelişimi" *TBB Dergisi*, S. 80 (2009): 14-15; AYM, 16.01.2003, E.2001/3, K.2003/3 (<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2003/3?KararNo=2003%2F3>, 10.11.2022).

<sup>38</sup> Karakoç, "Anayasal Vergilendirme" 1266.

<sup>39</sup> Karakoç, "Anayasal Vergilendirme" 1264.

<sup>40</sup> Karakoç, "Anayasal Vergilendirme" 1273.

sebebiyle vergi ceza hukukunda kanunilik ilkesinin bizi asıl ilgilendiren alt ilkesi kabahatler ile yaptırımlarının kanuniliği ilkesidir. Kapsam ve şartları kanunda belirlendiği takdirde yürütme organının genel ve düzenleyici işlemleriyle kabahat düzenlemesi yapılabilmektedir. Zira, 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun<sup>41</sup> 4'üncü maddesinin ilk fıkrasında “*Hangi fiillerin kabahat oluşturduğu, kanunda açıkça tanımlanabileceği gibi; kanunun kapsam ve koşulları bakımından belirlediği çerçeve hükmün içeriği, idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle de doldurulabilir.*” denilmektedir. Bu doğrultuda yapılan çerçeve kanunun yapımında önemli olan düzenleme yapılacak konunun açıkça belirlenmesidir. Düzenleme yapılacak konunun açıkça belirlenmemesi durumunda Anayasa'nın yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesini belirleyen 7'nci maddesine<sup>42</sup> aykırı bir durum ortaya çıkmış olacaktır<sup>43</sup>. Kanunilik ilkesinin katı bir şekilde uygulanması gereken alanlardan birisi vergi hukukudur<sup>44</sup>. Bu sebeple kabahatlerin düzenlenmesinde genel kanun aracılığıyla idareye düzenleyici işlemlerle belirleme gücünün sınırsız şekilde verilmesi yanlıştır<sup>45</sup>. Örneğin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun<sup>46</sup> mükerrer 414'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında yeniden değerlendirme oranı ölçüsünde belirlenen ceza tutarının da yürütme tarafından değiştirilebilmesi yetkisinin verilmesinin kanunilik ilkesine aykırı olduğu söylenmektedir<sup>47</sup>.

Çalışmamızın sınırlarını aşan vergi hukukunda kanunilik ilkesinin, vergilerin kanuniliği ilkesi ilkesi dışında vergi ceza hukuku boyutuyla ilgili açıklamalarımızı yukarıda değindiklerimizle sınırlı tutarak, 1982 Anayasası'nda vergilerin kanuniliği ilkesinin istisnaları konusunu incelemeye geçiyoruz.

## 2. 1982 Anayasası'nda Vergilerin Kanuniliği İlkesinin İstisnaları

### a) Anayasa'nın 73'üncü Maddesinin 4'üncü Fıkrası

Anayasanın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasında “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.” hükmü yer almaktadır. Verginin kanuniliği ilkesinin istisnalarından birini oluşturan

<sup>41</sup> 5326 sayılı Kabahatler Kanunu (RG, 31.03.2005, S. 25772 Mükerrer).

<sup>42</sup> Anayasa'nın 7'nci maddesi “Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisindedir. Bu yetki devredilemez.” şeklindedir.

<sup>43</sup> Karakoç, “Anayasal Vergilendirme” 1278.

<sup>44</sup> Onur Eroğlu, “Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunilik İlkesi”, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi* 8, S. 3 (Aralık 2013): 175.

<sup>45</sup> Karakoç, “Anayasal Vergilendirme” 1278.

<sup>46</sup> 4.1.1961 Tarihli 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (RG, 10.1.1961 S. 10703).

<sup>47</sup> Eroğlu, “Vergi Ceza,” 175.



bu hüküm aynı zamanda yürütme organının vergilendirme alanındaki düzenleme yetkisinin anayasal temelidir<sup>48</sup>. Yürütme organına Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrası kapsamında muaflik, istisnalar ve indirimlerin oranlarına ilişkin belirleme yetkisinin verilmesinde bunlara ilişkin sınırların yetki veren kanunda belirlenmiş olması<sup>49</sup> Anayasa tarafından şart olarak düzenlenmiştir. Anayasa bu yetkinin kanunla belirlenmiş sınırlar içerisinde değişiklik yapma yetkisi olduğunu söylemektedir. Bu yolla yürütmeye verilen yetkinin sınırı yasama tarafından çizilmekte ve temsilsiz vergi olmaz prensibinin uygulanması istenmektedir<sup>50</sup>. Dolayısıyla Cumhurbaşkanı Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrası kapsamında kendisine verilen bu yetkiyi kanunla belirlenmiş alt ve üst sınırlar içerisinde kullanacaktır<sup>51</sup>.

Anayasa Mahkemesi Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasındaki düzenlemenin vergilerin kanuniliği ilkesinin istisnası niteliğinde olduğu değerlendirmesini yapmaktadır<sup>52</sup>. Doktrinde de Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasındaki düzenleme temel ilke olan vergilerin kanuniliği ilkesinin istisnası niteliğinde değerlendirilmiştir<sup>53</sup>. Bir görüşe göre ise Cumhurbaşkanı'na Anayasa ile verilebilen bu yetki kanunilik ilkesinin istisnası değildir<sup>54</sup>. Kanaatimizce Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasındaki hükmü vergilerin kanuniliği ilkesinin istisnası olarak adlandırmak uygundur. Anayasa koyucu Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında vergilerin kanuniliği ilkesini düzenlerken vergi, resim, harç ve benzeri<sup>55</sup> malî yükümlülüklerin kanunla konulup, kaldırılacağı yanı sıra değiştirilmelerinin de kanunla yapılacağını söylemektedir. Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasında ise değişiklik yapma yetkisinin Cumhurbaşkanı'na verilebileceği hüküm altına alınmıştır. Anayasa Mahkemesi bir kararında "...yasa ile her konuyu bütün ayrıntılarıyla düzenlemenin olanaklı bulunmadığı durumlarda, çerçevesi çizilerek bu sınırlar

<sup>48</sup> Üstün, "Vergi Hukuku" 267.

<sup>49</sup> Nitekim bu zorunluluk gereği aksi durumların varlığı halinde Anayasa Mahkemesinin müdahalesi söz konusu olacaktır. Ümit Süleyman Üstün, *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi* (Ankara: Turhan Kitabevi, 2007), 65.

<sup>50</sup> M. Aykut Kelecioğlu, "Vergi Kanunları ile Bakanlar Kuruluna Tanınan Yetkilerin Vergilemede Kanunilik ve Belirlilik İlkeleri Çerçevesinde İrdelenmesi": 4. Yaklaşım Dergisi'nde yayınlanan işbu makaleye ulaşılammış, makale yazarından istenmiştir. Atıflar yazarın kendisinden gelen metnin ham haline yapılmıştır. M. Aykut Kelecioğlu'na yardımı için teşekkürü borç bilirim.

<sup>51</sup> Kaneti, Ekmekci, Güneş ve Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, 57.

<sup>52</sup> AYM, 15.7.2004, E.2003/33, K.2004/101 (<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2004-101-nrm.pdf>, 28.12.2022).

<sup>53</sup> Karakoç, "Anayasal Vergilendirme" 1267-1270; Kaneti, Ekmekci, Güneş ve Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, 57; Bal ve Başar, "Vergilerin Kanuniliği İlkesi" 127; Yusuf Ziya Taşkan, "Türk Vergi Hukuku Bakımından Cumhurbaşkanı Kararnameleri ve Cumhurbaşkanı Kararları" *Vergi Dünyası* 38, S. 446 (Ekim 2018): 8.

<sup>54</sup> Akyazan, "Vergilendirme" 18.

<sup>55</sup> Anayasa ve kanunlarda vergi benzeri malî yükümlülük kavramına ilişkin tanım yapılmamıştır. Kavram hakkında açıklamalar için bkz. İlhami Öztürk, *Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler*, (Ankara: Yetkin Yayınları, 2016), 27-40.

içinde kalmak koşuluyla uygulamaya ilişkin konularda yürütme organına açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleyici idari işlem yapma yetkisi verilebilir.”<sup>56</sup> demektedir. Burada yürütmeye verilebileceği söylenen açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikteki düzenli işlemlerden vergi ihdası, vergilerin değiştirilmesi ve kaldırılması yetkisi anlaşılmalıdır. Nitekim mahkeme bir diğer kararında “Anayasa koyucunun açıkça kanunla düzenlenmesini öngördüğü konularda yasama organının temel kuralları saptadıktan sonra uzmanlık ve idare tekniğine ilişkin hususları yürütmenin türevsel nitelikteki işlemlerine bırakması, yasama yetkisinin devri olarak yorumlanamaz.”<sup>57</sup> belirlemesini yapmaktadır. Katıldığımız bu gerekçelerle bizce söz konusu yetki Anayasa Mahkemesinin ifadesiyle “vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulup değiştirilebileceği ilkesinin, çerçevesi Anayasa ile belirlenmiş bir istisnasıdır.”<sup>58</sup>.

Muaflik, istisna, indirim ve oranlarına ilişkin hükümlerde kanunun belirttiği aşağı ve yukarı sınırlar içerisinde değişiklik yapma yetkisinin, kanun aracılığıyla Cumhurbaşkanı’na verilebileceğini düzenleyen hükmün amacının, yasamanın nispeten yavaş kaldığı durumlarda esneklik ve çabukluk sağlamak olduğu belirtilir<sup>59</sup>. Bu doğrultuda yetkinin varlık sebebinin enflasyonist ortamlarda paranın değerinin hızlı şekilde kaybolması sebebiyle muaflik ve istisnaların anlamsız kalması ve vergi oranlarının vergi mükelleflerine aşırı bir yük yaratmasının önüne geçmek amacı olduğu söylenmektedir<sup>60</sup>. Anayasa’nın 73’üncü maddesinin 4’üncü fıkrasındaki hükmü savunan yazarların diğer gerekçeleri arasında günümüzde kuvvetler ayrılığı ilkesinin yumuşamış olması<sup>61</sup> ve yürütme organlarını güçlendirme eğiliminin ön plâna çıkması sayılabilir<sup>62</sup>.

Gerçek ve Bakar, 1970’lerin yüksek enflasyon şartları altında yürütmeye Anayasa’nın 73’üncü maddesinin 4’üncü fıkrasındaki gibi bir yetki verilmesini mâkul olduğu; ancak, yüksek enflasyon döneminin sona erdiğini ve bu gerekçeyle ekonomiye hızlı müdahale gerekliliğinin

<sup>56</sup> AYM, 15.7.2004, E.2003/33, K.2004/101 (<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2004-101-nrm.pdf>, 28.12.2022).

<sup>57</sup> AYM, 09.05.2013, E.2011/42, K.2013/60 (<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2013/60?EsasNo=2011%2F42>, 28.12.2022)

<sup>58</sup> AYM, 15.7.2004, E.2003/33, K.2004/101 (<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2004-101-nrm.pdf>, 28.12.2022).

<sup>59</sup> Kaneti, Ekmekci, Güneş ve Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, 57.

<sup>60</sup> M. Kâmil Mutluer, *Vergi Genel Hukuku*, 2. Baskı (İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2008), 40; Üstün, “Vergi Hukuku” 268; Enflasyonist ortam hızlı karar alma gereğini doğurmaktadır. Hızlı karar alma gereğine rağmen yasama süreçlerinin yavaşlığı, kanunların gerekli ayrıntılara çoğu zaman sahip olamaması, maktu vergi oranlarının güncellenme ihtiyacı, olağanüstü halin gerektirdiği durumlar, kamu alacaklarının hızlı şekilde tahsili ve devletlerarası anlaşmalara milli mevzuat karşısında öncelik verilmesi gibi hususlar hızlı karar alma ihtiyacını doğuran sebepler arasında gösterilmektedir. Gökhan Terzi, “Verginin Yasallığı İlkesi Işığında Dış Ticarete Konu Vergiler ve Diğer Mali Yükümlülükler” *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 408 (Eylül 2022): 105.

<sup>61</sup> Üstün, “Vergi Hukuku” 268.

<sup>62</sup> Taşkan, *Vergi Yönetiminin Düzenleyici İşlemleri*, 36.

argüman olarak geçerliliğinin ortadan kalktığını bu sebeple söz konusu yetkinin hukuk devleti ve vergilerin kanuniliği ilkesini zedelediği için anayasadan çıkarılması gerektiğini savunmaktadır<sup>63</sup>. Durukan'a göre Cumhurbaşkanının vergilendirmeye ilişkin yetkileri halk egemenliği ve temsilsiz vergi olmaz anlayışına uymamaktadır<sup>64</sup>. Bir görüşe göre ise Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri (veya 2017 öncesindeki uygulama şekli ise Kanun Hükmünde Kararnameler) ile düzenlenmesine Anayasa'da müsaade edilmeyen vergilendirme alanının bu tip bir istisna ile delinmesi anayasal bir çelişki yaratmakta ve verginin kanuniliği ilkesini ortadan kaldırmaktadır<sup>65</sup>. Savaş'a göre vergi kanunlarında yapılan sıkça değişiklikler sonucunda "parlamentonun vekili olmaz" ilkesinin önemi daha da öne çıkmıştır. Buradan hareketle yazar anayasada vergilerin kanuniliği ilkesinin istisnası mahiyetindeki 73'üncü maddenin 4'üncü fıkrasının ya kaldırılmasını ya da yürütmenin yapabileceği değişikliklerin belirli bir oranla sınırlandırılması görüşündedir<sup>66</sup>. Çeşitli ülke anayasalarında yürütme organına doğrudan yetki verilen düzenlemelerin olmadığı; hatta düzenleme yapma yetkisi verilemez şeklinde bizdeki düzenlemenin aksi yönde düzenlemenin olduğu bir örneğe rastlandığı söylenilmektedir<sup>67</sup>. Ülkemizde yürütmeye devredilen vergiye ilişkin yetki karşılaştırmalı hukukta örneği bulunmayan kapsam ve genişliktedir<sup>68</sup>.

Doktrinde bazı yazarlar Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasındaki düzenlemenin kendisine karşı çıkmamakla birlikte bu hükme dayanarak yapılan düzenlemelerin fazlalığına ve yürütmeye tanınan yetkinin sınırsızlığına dikkat çekmektedir<sup>69</sup>. Örneğin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinde Cumhurbaşkanı'na maddede yer alan tevkifat nispetini, kara, deniz ve hava ulaştırması işiyle iştigal eden dar

<sup>63</sup> Adnan Gerçek ve Feride Bakar, "Vergilemede Kanunilik İlkesi Açısından Anayasa'nın 73/4. Maddesi ile Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesinin Değerlendirilmesi" *International Journal of Public Finance* 2, S. 1 (2017): 22-25.

<sup>64</sup> Leyla Durukan, "Vergilendirme Yetkisinin Kullanılması ve Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi Çerçevesinde Değerlendirilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 379 (Nisan 2020): 74.

<sup>65</sup> Öz, *Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi*, 182.

<sup>66</sup> Savaş, "Yeni Anayasa" 219.

<sup>67</sup> Nihal Saban, "Anayasa Tartışmalarında Vergi Ödevi" (<https://silo.tips/download/anayasa-tartmalarında-vergi-devi-1>, 13.11.2022), 5; Adnan Gerçek, Feride Bakar, Fulya Mercimek, Erdem Utku Çakır ve Semih Asa, "Vergilemenin Anayasal" 118-119.

<sup>68</sup> Adnan Gerçek, Feride Bakar, Fulya Mercimek, Erdem Utku Çakır ve Semih Asa, "Vergilemenin Anayasal" 118-119.

<sup>69</sup> Kelecioğlu, "Vergi Kanunları" 4; Nihal Saban, "Anayasa Tartışmalarında Vergi Ödevi" (<https://silo.tips/download/anayasa-tartmalarında-vergi-devi-1>, 13.11.2022), 5; Karakoç'a göre vergilendirme konusunda yürütme organına yetki devredilmesinde sınır vergilerin karariliği ilkesi aşamasına varmadan çekilmeli ve Anayasa Mahkemesinin bu konuda sorumluluk almalıdır. Karakoç, "Türk Hukuku'nda" 361; Karakoç 1980'li yıllarda yürütmenin yetkilerinin kayıtsız, şartsız ve sınırsız kullandığını söylemektedir. Yazarın söz konusu eleştirileri için bkz. Yusuf Karakoç, *Sosyal Maliye*, 2. Baskı (Ankara: Yetkin Yayınları, 2021), 45; Karakoç kapsamlı bir öneri getirmekte, söz konusu yetkinin belirli sınırlar içerisinde ve bütçe kanunları aracılığıyla kullanılması gerektiğini söylemektedir. Karakoç'un Anayasa değişikliğini içeren kapsamlı önerisi için bkz. Karakoç, "Anayasal Vergilendirme" 1303.

mükellefler için sifira kadar indirme yetkisi verilmiştir. Vergi oranının sifira kadar indirilebilmesi yetkisinin yürütme organına verilmesine karşı çıkmaktadır. Zira oranın sifira kadar indirilmesi bu görüşe göre verginin ortadan kaldırılması anlamına gelmektedir<sup>70</sup>. Kelecioğlu'na göre bu tip yetki devirleri yürütmeye adeta mevcut bir vergiyi kaldırma imkânı vermekte ve kanunîlik ilkesini zedelemektedir<sup>71</sup>.

Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasında düzenlenmiş olan ve vergilerin kanunîliği ilkesinin istisnasını oluşturan hükümle verilen yetki Cumhurbaşkanınca kullanılırken Anayasa'da belirtilen sınırlara uyulması büyük önem taşımaktadır. Temel ilkenin istisnası niteliğinde olması sebebiyle bu hüküm dar yorumlanmalıdır.<sup>72</sup> Zira aksi durumda vergilerin kanunîliği ilkesi ve temsilsiz vergi olmaz ilkeleri ihlal edilmiş olacaktır<sup>73</sup>. Cumhurbaşkanına Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrası doğrultusunda yetki verilmesi durumunda Anayasa'nın koyduğu sınırlara dikkat edilmeli ve münhasıran yasama

<sup>70</sup> Karakoç, "Anayasal Vergilendirme" 1268; Gülsen Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, 3. Baskı (İstanbul: On İki Levha Yayınları, 2011), 186; Sabahattin Yürekli, "Bakanlar Kurulu'nun Vergilendirme Yetkisi" *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 1, S. 1 (1997): 290; Çağan'a göre ise anayasanın bu hükmü yerindedir ve hatta bir verginin oranının yürütme organınca sıfır yapılması bile anayasaya aykırılık teşkil etmeyecektir. Çağan, 2970 sayılı Kanun ile Bakanlar Kuruluna gelir ve kurumlar vergisinde vergi tevkifat oranlarını sifira kadar indirme yetkisinin verilmesini Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasındaki vergi kaldırmak yetkisi anlamını taşımadığı görüşünü ileri sürmektedir. Nami Çağan, "Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi", *Anayasa Yargısı Dergisi*, S. 1 (1984): 175; Aynı yönde Üstün, "Vergi Hukuku" 269; Anayasa Mahkemesi söz konusu maddenin mevcut ekonomik koşullar çerçevesinde önemli sosyo-ekonomik amaçlara ulaşılabilmesi için gerekli olduğu görüşündedir. Mahkemeye göre bir oranın sifira indirilmesi o verginin kaldırıldığı anlamına gelmemekte zira ekonomik şartlara göre yürütme tarafından eski haline getirilebilmektedir. Anayasa Mahkemesi kararında "... vergi oranlarının, kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde Bakanlar Kurulunca değiştirilebilmesi, mevcut ekonomik koşulların özelliklerine göre önemli sosyo-ekonomik amaçlara ulaşabilmek için gereklidir. Bir oranın sifira indirilmesi, hiçbir zaman o verginin kaldırıldığı anlamına gelmez. Bu durumda vergi bir kurum olarak devam etmekte olup Bakanlar Kurulu, ekonomik şartlara göre istediği zaman bu oranı yeniden kanunla belirlenen düzeye yükseltebilir. Bu nedenle... Gelir Vergisi Kanunu'nun (Bakanlar Kuruluna vergi tevkifat oranlarını değiştirme yetkisi veren) değişik 94'üncü maddesinin Anayasaya aykırılığı söz konusu değildir." ifadelerini kullanmaktadır. AYM, 19.03.1987, E.1986/5, K.1987/7 (<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/1987/7?EsasNo=1986%2F5,13.11.2022>) Anayasa Mahkemesi güncel kararlarında da bu görüşünü sürdürmektedir. 2021 yılında verdiği bir kararında Anayasa Mahkemesi "Vergiden istisna tutulan oranın Cumhurbaşkanınca %100 olarak belirlenmesi, hiçbir zaman o verginin kaldırılması anlamına gelmediği gibi oranın sıfır olarak belirlenmesi de vergi istisnasının tamamen kaldırıldığı anlamını taşımamaktadır. Her iki hâlde de vergi bir kurum olarak devam etmekte olup Cumhurbaşkanı, ekonomik şartlara göre bu tutarı kanun ile belirlenen sınırlar içinde kalarak değiştirebilecektir" değerlendirmesini yapmıştır. AYM, 14.07.2021, E.2019/32, K.2021/54 (<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2021/54?KelimeAra%5B%5D=sifir,29.12.2022>); Doğrusöz'e göre ise vergiye ilişkin oranın sifira kadar indirme yetkisinin yürütmeye verilmesi, yetki tanınan tevkifatın tarh yöntemi ya da tahsil yöntemi olarak işlev görmesine bağlı olarak farklı şekilde değerlendirilmelidir. Eğer yapılan tevkifattan sonra nihai bir tarh işlemi değil ve dolayısıyla tevkifat bir tahsil yöntemi olarak iş görmüşse bu konuda tanınan sifira kadar indirme yetkisi Anayasa'ya aykırıdır. A. Bumin Doğrusöz, "Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü" *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi* 6, S. 1-3 (1985): 72-73; "Sıfır Oran" hakkında detaylı bilgi için bkz. Soner Yakar ve Tamer Budak, "Bakanlar Kurulunun Vergi Oranını Belirleme Yetkisinin Alt Sınırı: "Sıfır Oran"ın Anlamı" *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* 22, S. 1 (2013): 399-426.

<sup>71</sup> Kelecioğlu, "Vergi Kanunları" 4; Aynı yönde görüş için bkz. Adnan Gerçek, Feride Bakar, Fulya Mercimek, Erdem Utku Çakır ve Semih Asa, "Vergilemenin Anayasal" 118-119.

<sup>72</sup> Kaneti, Ekmekci, Güneş ve Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, 57.

<sup>73</sup> Bal ve Başar, "Vergilerin Kanunîliği İlkesi", 139.

organına ait olan vergilendirme yetkisinin örtülü olarak yasama yerine yürütme organına devredilmesi sonucunun doğmamasına dikkat edilmelidir.

### **b. Anayasa'nın 167'nci Maddesinin 2'nci Fıkrası**

Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasına benzer şekilde vergilerin kanuniliği ilkesinin bir istisnası da Anayasa'nın 167'nci maddesinin 2'nci fıkrasında<sup>74</sup> yer almaktadır. Belirtmeliyiz ki, 1961 Anayasası'nda, 1982 Anayasası'nın 167'nci maddesinin 2'nci fıkrasına benzer bir hüküm bulunmamaktadır. Öte yandan Danıştay, 1961 Anayasası'nda benzer bir hüküm bulunmamasına rağmen 1961 Anayasası döneminde verdiği bir kararında yürütme organının, doğrudan devletin egemenlik hakkına ve idarenin genel düzenleme yetkisine dayalı olarak malî yükümlülük koyma yetkisinin varlığını kabul etmiştir<sup>75</sup>.

Anayasanın 167'nci maddesinin 2'nci fıkrasındaki düzenlemeye göre dış ticarete ilişkin ek yükümlülükler<sup>76</sup> kanunilik ilkesinin dışında bırakılmış ve kanunun bu ek yükümlülükler konusunda Cumhurbaşkanı'na genel nitelikte yetki vermesi düzenlenmiştir. Nitekim bu hükme dayanılarak çıkarılan 2.2.1984 tarihli ve 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'un 2'nci maddesinde dış ticaret işlemleri üzerine ek malî yükümlülükler konulması ve kaldırılması konusunda Cumhurbaşkanı yetkilendirilmiştir<sup>77</sup>.

Madde lafzından da anlaşılacağı üzere, Anayasa'nın 167'nci maddesinin 2'nci fıkrası ile verilen yetki 73'ncü maddenin 4'üncü fıkrasında verilen yetkiye göre çok daha geniştir. Zira 167'nci maddenin 2'nci fıkrasında verilen yetkide dış ticaretle ilgili kalmak üzere alt ve üst sınırlar ile süre kısıtlaması olmadan "ek malî yükümlülük" adı altında bir tür vergilendirme

<sup>74</sup> Söz konusu fıkra şu şekildedir: "Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek malî yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Cumhurbaşkanına yetki verilebilir."

<sup>75</sup> Doğrusöz, "Vergilendirme Yetkisinin" 75; Söz konusu Danıştay kararı, Danıştay Dava Daireleri Kurulu, 25.3.1977, E. 1976/92, K. 1977/160 (Doğrusöz, "Vergilendirme Yetkisinin" 75); Danıştay güncel kararlarında Bakanlar Kurulu Kararı ile ek malî yükümlülük tesisi konusunda Anayasa'nın 167. maddesi ışığında inceleme yapmaktadır. bkz. D. 10. D, 26.11.2020, E. 2018/1644, K. 2020/5471 (<https://karararama.danistay.gov.tr>, 29.12.2022); D. 10. D, 19.04.2022, E. 2017/1592, K. 2022/2242 (<https://karararama.danistay.gov.tr>, 29.12.2022).

<sup>76</sup> Ek malî yükümlülük kavramının tanımı Anayasa ya da kanunlarda yapılmamıştır. Benzeri malî yükümlülük kavramında olduğu gibi bu kavram hakkında da bir belirsizlik söz konusudur. Öte yandan doktrinde yer alan görüşler ve mahkeme kararlarına bakıldığında kastedilenin; toplu konut fonu, tütün fonu, destekleme ve fiyat istikrar fonu şeklinde sıralanabileceği söylenmektedir. Anayasa'nın 167'nci maddesinin 2'nci fıkrasında geçen ek malî yükümlülük 73'üncü maddede yer alan benzeri malî yükümlülüğten farklıymış gibi görünse de esasen ondan başka bir şey değildir. Gökhan Terzi, "Verginin Yasallığı İlkesi Işığında Dış Ticarete Konu Vergiler ve Diğer Mali Yükümlülükler", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 408, (Eylül 2022): 103-105.

<sup>77</sup> Kaneti, Ekmekçi, Güneş ve Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, 58; Ufuk Selen, *Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi*, 10. Baskı, (Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2020), 167; Yürütme organına verilen bu yetkiye dayanarak uygulamaya konan ek malî yükümlülükler dair örnekler için bkz. Selen, *Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi*, 155-177; Edanur Şenyüz, *Gümrük İşlemleri ve İşlemlerden Kaynaklanan Uyuşmazlıkların Çözüm Yolları* (Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2021), 26-41.



yetkisi verilmektedir<sup>78</sup>. Nitekim bu gerekçeyle söz konusu düzenleme doktrinde sıkça eleştirilmiştir. Örneğin Tanör ve Yüzbaşıoğlu'na göre bu yetkinin 167'nci maddenin 2'nci fıkrası çerçevesinde kanunla veriliyor olması, vergilerin kanunîliği ilkesinin aşılmaması için yeterli değildir<sup>79</sup>. Yetki kanunla verilecek olsa da bu düzenleme şekli verginin kanunîliği ilkesinin içerdiği temel felsefe ile uyumlu olduğunu söylemek güçtür<sup>80</sup>. Anayasa'nın 167'nci maddesinin 2'nci fıkrası uyarınca yürütme organına verilen ek malî yükümlülük koyma yetkisinin verilmesi vergi gibi ele alınmalıdır. Zira bu yükümlülükler vergi ve benzeri malî yükümlülüklerin göstermiş olduğu etkinin aynısını göstermektedir. Söz konusu yükümlülüklerin yürütme organı eliyle koyulması Anayasa'nın 73'üncü maddesindeki vergilerin kanunîliği ilkesiyle çelişmektedir<sup>81</sup>. Anayasa'nın 167'nci maddesinin 2'nci fıkrasının Milli Güvenlik Konseyi tarafından son anda maddeye eklenmesi düzenlemeyle ilgili temel sorun kaynağı olarak gösterilmektedir. Son anda yapılan bu eklemeye kanunîlik ilkesini ihlal eden tarzda yoruma açık bir düzenleme Anayasa'ya girmiş, Anayasa Mahkemesinin ekonomik gerekçeleri önceleyen kararlar vermesiyle bu sorun pekişmiştir. Sonuç olarak oluşan yürütme organına ait sınırsız bir yetki alanıdır<sup>82</sup>.

Söz konusu düzenlemeye dayanarak yapılan uygulamaları eleştiren kimi yazarlar uygulamada karşılaşılan sorunlara rağmen hükmün korunması yönünde görüşler öne sürmüştür. 167'nci maddenin 2'nci fıkrası ile yürütme organına dış ticareti düzenlemek amacıyla ek malî yükümlülükler ihdas edebilme yetkisinin verilmesi, verginin kanunîliği ilkesine ciddi şekilde zarar vermiştir. Buna rağmen Durdu, dış ticarete hızlı müdahale ihtiyacından dolayı maddeyi gerekli görmektedir<sup>83</sup>. Aynı doğrultuda Gerçek/Bakar/Mercimek/Çakır/Asa Anayasasının 167'nci maddesinin 2'nci fıkrasındaki hükme benzer düzenlemelerin başka birçok ülkede var olmasından hareketle anayasada bu hükmün korunmasından taraftır<sup>84</sup>. Doğrusöz'e göre yürütme organı Anayasa'nın 167'nci maddesinin 2'nci fıkrasına dayanarak dış ticaret alanında koyulan malî yükümlülüğün konusunu belirlemeyi, oran veya miktarını saptamayı ve bu yükümlülüklerle ilişkin esasları belirlemeye yetkili olmakla birlikte bu düzenleme yürütmenin

<sup>78</sup> Bülent Tanör ve Necmi Yüzbaşıoğlu, *1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku*, 20. Bası (İstanbul: Beta Yayınları, 2020), 409; Yusuf Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, 2. Baskı (Ankara: Yetkin Yayınları, 2019), 89.

<sup>79</sup> Tanör ve Yüzbaşıoğlu, *1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku*, 409.

<sup>80</sup> Yusuf Ziya Taşkan, *Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi*, 5. Baskı (Ankara: Adalet Yayınevi, 2022), 52.

<sup>81</sup> Yürekli, "Bakanlar Kurulu'nun", 292.

<sup>82</sup> Terzi, "Verginin Yasallığı", 136.

<sup>83</sup> Muhammet Durdu, "Anayasalarımızda Yer Alan İktisadi Hükümlerin Hukuki Çerçevesi" *Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 2, S. 2 (2019): 124-125.

<sup>84</sup> Adnan Gerçek, Feride Bakar, Fulya Mercimek, Erdem Utku Çakır ve Semih Asa, "Vergilemenin Anayasal" 119.



yükümlülüğe ilişkin müeyyide getirme ve cebri tahsil yöntemleri belirlemesini kapsamaz<sup>85</sup>. Ona göre 167'nci maddenin 2'nci fıkrası ve 73'üncü madde hükümleri birlikte değerlendirilmeli ve 167'nci maddenin 2'nci fıkrası genel hüküm olan 73'ncü maddeye uygun yorumlanmalıdır<sup>86</sup>.

Diğer taraftan doktrinde Anayasa'nın 167'nci maddesinin 2'nci fıkrasına dayanarak yapılacak düzenlemelerin hangi düzenleyici işlem tipiyle yapılacağına dair farklı görüşler ortaya atılmıştır.<sup>87</sup> Biz aşağıdaki başlıklarda 167'nci maddenin 2'nci fıkrasına dayanarak yapılacak düzenlemenin hangi düzenleyici işlem tipiyle yapılabileceğini tartışacağımızı belirtiyor ve bu tartışmaya bu başlık altında girmiyoruz.

## **II. CUMHURBAŞKANININ VERGİYE İLİŞKİN DÜZENLEYİCİ İŞLEM YAPMA YETKİSİ**

### **A. GENEL AÇIKLAMA**

Vergilerin kanuniliği ilkesi kuvvetler ayrılığı kuramı gereği vergilendirme yetkisinin ancak yasama organı tarafından kullanılmasını gerektirmektedir. Öte yandan çağdaş demokratikleşme süreçlerinde kuvvetler ayrılığı kuramı kimi yumuşamalara uğramıştır. Vergilendirme konusunda kuvvetler ayrılığı kuramının yumuşamasının vesilesi kimi tarihsel tecrübelerdir<sup>88</sup>. Acele ve günlük kararlar alma ihtiyacı yürütme organının ağırlığının artmasına sebep olmuştur. Siyasî ve iktisadî oluşumların etkileşim sürecinde bu tip zorunluluklar doğabilmektedir<sup>89</sup>. Bu doğrultuda parlamenter sistemin mevcut olduğu dönemde Bakanlar Kurulu eliyle kullanılan yetkiler günümüzde Cumhurbaşkanı eliyle kullanılmaktadır.

<sup>85</sup> Doğrusöz, "Vergilendirme Yetkisinin" 75.

<sup>86</sup> Anayasa Mahkemesi 1985 yılında verdiği bir kararda Anayasa'nın 167'nci maddesinde öngörülen hükmün 73'üncü maddede öngörülen hükümden ayrı bir esas benimsendiği ve 167'nci madde kapsamında yürütme tarafından konacak ek malî yükümlülüğün nelerden ibaret olacağı ve miktarının önceden belirlenmesinin mümkün olmadığını söylemektedir. AYM, 11.1.1985, E. 1984/6, K. 1985/1, (R.G, 17.6.1985, S. 18787), Doğrusöz bu kararda mahkemenin 73 ve 167'nci maddelerin farklı esaslar getirdiğinden hareketle açıkça olmasa da ek malî yükümlülüğün vergi niteliğinde olamayacağını öngördüğünü söylemektedir. Ona göre bu kabul yürütme organının yasa koyucu gibi hareket etmesi sonucunu doğurmaktadır. Doğrusöz, "Vergilendirme Yetkisinin" 75-76.

<sup>87</sup> Farklı görüşlerin toplu bir görünümü için bkz. Tanör ve Yüzbaşıoğlu, *1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku*, 408-413.

<sup>88</sup> Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, 108-109.

<sup>89</sup> Öte yandan özgürlüğe değer veren hukuk devletleri ekonomik kalkınma için de olsa temel ilkelere dokunmamalıdır. Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, 175; Takdir yetkisi anayasal ilkelere uygun bir şekilde kullanılmalı, kişi ve devletin karşılıklı menfaatleri uzlaştırılmaya çalışılmalıdır. Üstün, *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, 299; Takdir yetkisinin hukuk devleti anlayışının getirdiği "kanuni idare" ve "vergilerin kanuniliği" ilkeleri gereğince kullanılması gerekir. Aksi durum Anayasa'da teminat altına alınmış yargı denetimi yollarını gündeme getirir. Hepaksaz ve Avcı, "Türk Vergi" 253.

Bilindiği üzere başkanlık sistemi sert kuvvetler ayrılığı sistemi; parlamenter sistem ise, yumuşak kuvvetler ayrılığı sistemi olarak değerlendirilir. Ülkemizde parlamenter sistemden “Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi”ne geçilmesinden sonra geçmişte bakanlar kuruluna verilen vergiye ilişkin düzenleme yetkisinin Cumhurbaşkanı tarafından devralınmış olmasının başkanlık sisteminin yapısına uygunluğu tartışılabilir. Kanaatimizce başkanlık sistemi gereği Cumhurbaşkanının vergiye ilişkin düzenleme yetkisinin olmamasının gerektiği önermesi yanlış olacaktır. Nitekim başkanlık sisteminin tipik örneği olan Amerika Birleşik Devletleri’nde de başkanın vergiye ilişkin kimi yetkileri bulunmaktadır. Pek çok başkan bu yetkileri kullanmak yerine Kongre’nin kanunlaştırma faaliyeti yapmasını beklemiş ve vatandaşları hukukî belirlilik ve vergilerin kanuniliği ilkesi bağlamında korumayı tercih etmiştir. Ancak bu durum başkanın vergiler konusunda düzenleme yetkisi olmadığı anlamına gelmemektedir<sup>90</sup>. Amerika Birleşik Devletleri Anayasası, Kongre’nin vergi hukuku alanında yürütme organına yetki devretme kabiliyetine, diğer alanlarda geçerli olan kısıtlamaların ötesinde herhangi bir kısıtlama getirmemektedir.<sup>91</sup> Çalışmamızda başkanlık sisteminde yürütme organının vergi ile ilgili düzenleme yapabiliyor oluşunun daha fazla detayına girmeyecek aşağıdaki başlıklarda bu yetkinin hukukumuzda hangi düzenleyici işlem tipleriyle kullanılabileceğini inceleyeceğiz.

## B. CUMHURBAŞKANININ VERGİYE İLİŞKİN DÜZENLEYİCİ İŞLEMLERİ

### 1. Genel Olarak

21.01.2017 tarih ve 6771 sayılı Kanunla yapılan anayasa değişikliğinin 16 Nisan 2017 günü yapılan halkoylamasıyla kabul edilmesinden sonra Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine geçilmiş<sup>92</sup> ve Bakanlar Kurulu ortadan kalkmıştır. Bu anayasa değişikliği kapsamında, anayasa koyucu yapılan değişiklikten önce bazı maddelerde bulunan “kanun hükmünde kararname”

<sup>90</sup> Daniel Hemel, “The President’s Power to Tax,” *Coase-Sandor Working Paper Series in Law and Economics*, S. 762 (2016): 2-3.

<sup>91</sup> Hemel, “The President’s Power to Tax,” 12; Andre L. Smith, “The Nondelegation Doctrine and the Federal Income Tax: May Congress Grant the President the Authority to Set the Income Tax Rates,” *Virginia Tax Review* 31, S. 4 (Bahar 2012): 763-786; Amerika Birleşik Devletleri’nde vergilendirme münhasır yasama yetkileri arasında olsa da istisnalara sahiptir. Örnek verecek olursak Başkana 1922 Gümrük Kanunu (Tariff Act) ile verilen yetkiyle Başkan, Birleşik Devletler Tarife Komisyonunun (U.S. Tariff Commission) önerisi üzerine gümrük vergisi üzerinde oran ve tarifelerin düzenlenmesinde karar alıcı olabilmektedir. 1962 ve 1963 yıllarında ise Başkan, Kongre’den gelir vergisinde geçici değişiklikler yapma yetkisi istemiştir. Söz konusu yetki talebi kongre tarafından reddedilmiş olsa da bu tip örnekler başkanlık sisteminde başkanın vergiye ilişkin kimi düzenleyici işlemler yapabildiğini teorik olarak reddetmemizin önüne geçmektedir. Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, 58-59.

<sup>92</sup> Cumhurbaşkanlığı hükümet sisteminin vergi hukukunun kaynaklarına ilişkin getirdiği değişiklikler hakkında bkz. Serkan Acuner, “Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminin Vergi Hukukunun Asli Kaynaklarına Etkisi” *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 363 (Aralık 2018): 100-102.

ibarelerini “Cumhurbaşkanlığı kararnamesi” ibaresiyle değiştirmiştir<sup>93</sup>. Böylece parlamenter hükümet sisteminin mevcut olduğu ülkelerde yaygın olduğu üzere eskiden ülkemizde de mevcut olan Bakanlar Kurulunun, KHK çıkarma yetkisi 2017 Anayasa değişikliği ile kaldırılmıştır. Bu anayasa değişikliği ile kaldırılan diğer bir düzenleyici işlem tipi ise, tüzüklerdir. Yürütmenin yaptığı düzenleyici işlem türü olan tüzük de Anayasa’dan çıkarılmıştır<sup>94</sup>.

Bakanlar Kurulunun kaldırılmasıyla birlikte, Anayasa değişikliğinden önce Bakanlar Kurulunun sahip olduğu düzenleme yetkisi Cumhurbaşkanına verilmiştir. Öte yandan Cumhurbaşkanı tarafından kullanılacak olan düzenleme yetkisinin hangi hukukî metinle kullanılacağına ilişkin bir açıklık Anayasa’da mevcut değildir. Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ve Cumhurbaşkanlığı kararlarının Anayasa değişikliğinden önce mevcut olan Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ve Bakanlar Kurulu Kararlarının yerini alacak niteliğe sahip olduğu söylenilmektedir<sup>95</sup>. 21 Ocak 2017 tarih ve 6771 sayılı Anayasa Değişikliği Kanunu’yla Anayasa’dan çıkarılan Kanun Hükmünde Kararnameler yerine Cumhurbaşkanlığı kararnameleri konulmuştur. Nitekim yapılan değişiklikten önce bazı maddelerde bulunan “kanun hükmünde kararname” ibarelerinin “Cumhurbaşkanlığı kararnamesi” ibaresiyle değiştirilmiş olması bu görüşe dayanak teşkil etmektedir.

Yapılan Anayasa değişikliği ile Cumhurbaşkanına kararname çıkarma yetkisi verilerek söz konusu kararnameler aracılığıyla Cumhurbaşkanının aslî ve yasama organından özerk bir idari düzenleme yetkisi kullanacak oluşu “kamu hukukunda radikal bir dönüşüm yaratmaya namzet” olarak değerlendirilmiştir<sup>96</sup>. Nitekim bu önemli değişiklik vergi hukukunun kaynaklarına da etki etmiştir. Yukarıda başlıklarda değinildiği üzere Bakanlar Kuruluna Anayasa’nın 73’üncü maddesinin 4’üncü fıkrası ve 167’nci maddesinin 2’nci fıkrası kapsamında verilmekte olan yetkiler artık Bakanlar Kurulu yerine Cumhurbaşkanına verilmektedir. Cumhurbaşkanı ise bu yetkisini haliyle Bakanlar Kurulunun geçmişte kullandığı

<sup>93</sup> Örneğin m. 148, 150, 151, 152, 153. Kemal Gözler, *Türk Anayasa Hukuku*, 3. Basım (Bursa: Ekin Yayınları, 2019), 918.

<sup>94</sup> Yavuz Atar, *Türk Anayasa Hukuku*, 13. Baskı (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019), 278: Tüzüğün Bakanlar Kurulunca herhangi bir kanun hakkında yönetmeliğin ise kamu tüzel kişilerinince ancak kendi görev alanlarıyla ilgili kanunlar hakkında çıkarılabileceği unutulmamalıdır.

<sup>95</sup> Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, 85: Her türlü düzenlemeyi ayrıntılı şekilde yansıttığı söylenilemese de Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri, Kanun Hükmünde Kararname; Cumhurbaşkanı Kararı ise Bakanlar Kurulu Kararı niteliğinde görülebilir. Öte yandan Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, Cumhurbaşkanı Kararı adıyla yapılmakta olan düzenlemeler arasında yeknesaklık bulunduğu söylenemez.; Aynı doğrultuda 2017 Anayasa değişikliği öncesinde Bakanlar Kuruluna tanınan ve Bakanlar Kurulu Kararları ile kullanılan düzenleme yetkilerinin eşdeğer nitelikteki Cumhurbaşkanı kararları ile kullanılması gerektiği görüş için bkz. Taşkan, *Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi*, 50.

<sup>96</sup> Vahap Coşkun, “16 Nisan 2017 Tarihinde Kabul Edilen Anayasa Değişikliklerinin Değerlendirilmesi,” *DÜHFD* 22, S. 36, (2017): 18.

Kanun Hükmünde Kararname ve Bakanlar Kurulu Kararı düzenleyici işlem tiplerinden farklı şekilde kullanılmaktadır.

Anayasa'nın 73'üncü maddesi uyarınca Cumhurbaşkanı'nın vergilendirmeye ilişkin bir düzenleme yapması Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM)'nin 73'üncü maddenin 4'üncü fıkrasındaki konu ve sınırlara uygun şekilde yetki vermesiyle mümkün olabilir. Öte yandan aşağıda incelendiği üzere bu tip bir yetkilendirmeyle yapılan düzenlemenin mahiyetinin Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi olması mümkün değildir<sup>97</sup>. Aşağıdaki başlıklarda Cumhurbaşkanının vergiye ilişkin düzenleyici işlem yapma yetkisi, düzenleyici işlem türlerine göre ayrı ayrı başlıklarda incelenecektir. Burada sayılmamakla birlikte, Anayasanın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasındaki ve 167'nci maddesinin 2'nci fıkrasındaki yetki devrini diğer türev işlemlerden ayırmak bakımından, bu kapsamdaki anayasal yetki devirlerini Cumhurbaşkanlığının "objektif/kaide kararnameleri" olarak adlandırılabilceğinin öğretide öne sürüldüğü belirtilmelidir<sup>98</sup>. Biz Anayasa'da yer almayan böyle bir nitelemeyi/adlandırmayı, Anayasa'da yer almıyor oluşu sebebiyle kullanmayacağız.

## 2. Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi

### a) Genel Olarak

21.01.2017 tarihli ve 6771 sayılı Kanun ile yapılan anayasa değişikliklerinden sonra, parlamenter sistem terk edilmiş ve Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemine geçilmiştir. Bu değişiklikler kapsamında Cumhurbaşkanı'na, yürütmeye ilişkin konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkartabilme yetkisi verilmiştir. Nitekim Cumhurbaşkanı tarafından Cumhurbaşkanlığı kararnameleri aracılığıyla vergi idaresine ilişkin iki önemli değişiklik yapılmıştır<sup>99</sup>. Bu iki değişiklik 1 sayılı "Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi"<sup>100</sup> ile Maliye Bakanlığı teşkilatının, "Hazine ve Maliye Bakanlığı" adı altında yeniden düzenlenmesi ve "4 sayılı Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili

<sup>97</sup> Ertuğrul Akçaoğlu ve Oytun Canyaş, "Anayasa'nın 73. Maddesi Uyarınca Cumhurbaşkanına Verilebilen Vergilendirme Yetkisinin Hangi Hukuk Kaynağıyla Kullanılacağı Sorunu Üzerine Bir Deneme" *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 371 (Ağustos 2019): 120.

<sup>98</sup> Bu adlandırma yasama yetkisinin devri bakımından anayasal anlamdaki farkı açığa çıkarmayı amaçlamaktadır. Öte yandan türevsel niteliği itibarıyla söz konusu yetkiye dayanılarak çıkarılan kararnameler ile Cumhurbaşkanlığı yönetmeliği eşdeğerdir. Özen Ülgen, "Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin Niteliği ve Türleri" *Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, S. 1 (2018): 11.

<sup>99</sup> Kaneti, Ekmekci, Güneş ve Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, 33.

<sup>100</sup> RG, 10.07.2018, S. 30474.

Kurum ve Kuruluşlar ile Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi”<sup>101</sup> ile Gelir İdaresi Başkanlığı’na ilişkin düzenlemedir<sup>102</sup>.

Cumhurbaşkanlığı kararnamesi, kanunların düzenlemediği sahalarda eğer Anayasa konunun kanunla düzenleneceğini belirtmiyorsa veya konunun zaten Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile düzenleneceğini belirtiyorsa, Cumhurbaşkanı tarafından çıkartılan düzenleyici bir işlemdir<sup>103</sup>. Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkartma yetkisi, Cumhurbaşkanıya Anayasa tarafından verilmiştir (Anayasa m. 104/17). Yürütmenin diğer düzenleyici işlemlerinden farklı olarak Cumhurbaşkanlığı kararnameleri kanuna dayanmak zorunda değildir. Kural olarak Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile kanunlar eşdeğer normlardır<sup>104</sup>. Bu sebeple yürütme ve yargı için bağlayıcıdır. İdare işlemlerinde ve yargı kararlarında kanunlar ve Cumhurbaşkanlığı kararnamelerine dayanılması zorunludur. Öte yandan aynı konuda hem Cumhurbaşkanlığı kararnamesi hem de kanun hükmü bulunması durumunda uygulanma önceliği kanundur. Bir konuda düzenleyici bir kanunun bulunmaması durumunda o konunun Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile düzenlenmesi mümkündür. Bazı konular ise, Anayasa tarafından münhasıran kanunla düzenlenir şeklinde hüküm altındadır. Bu tür konuların Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile düzenlenmesi ise, mümkün değildir<sup>105</sup>.

Cumhurbaşkanlığı kararnameleri olağan dönem (Anayasa, m. 194/17) ve olağanüstü dönem kararnameleri (Anayasa, m. 119/6-7) olarak ikiye ayrılmaktadır. Nitekim bu iki tip arasında oldukça önemli farklılıklar bulunmaktadır. Bu sebeple tarafımızca vergiye ilişkin düzenlemeler bakımından da bu ayrım gözetilerek bir inceleme yapılacaktır. Öte yandan iki tip Cumhurbaşkanlığı kararnamesi bulursa da Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin olağan ve genel hukukî rejimini olağan dönem Cumhurbaşkanlığı kararnameleri oluşturur<sup>106</sup>.

## **b) Olağan Dönem Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri**

Kanun Hükmünde Kararname adlı düzenleyici işlem türü 2017 Anayasa değişikliği ile kaldırılmıştır. Kanun Hükmünde Kararnamelerin kaldırılmış olmasına karşılık

<sup>101</sup> RG, 15.07.2018, S. 30479.

<sup>102</sup> Kaneti, Ekmekci, Güneş ve Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, 33.

<sup>103</sup> Atar, *Türk Anayasa Hukuku*, 279.

<sup>104</sup> Atar’a göre bu durumun gerekçeleri; özellikle kanun ile Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin arasında çelişki bulunması durumunda kanunun uygulanacağına ilişkin normun düzenlenmesine ihtiyaç duyulmuş olması, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin yargı denetiminin Anayasa Mahkemesi tarafından yapılıyor olması (m. 1148/1), Anayasa’da kararnameler bakımından da kanunlarda olduğu gibi yönetmelik çıkarılmasının öngörülmesi (m. 124/1), Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin yürütmenin diğer düzenleyici işlemlerinin aksine kanuna bağlı/dayalı olmamasıdır. Atar, *Türk Anayasa Hukuku*, 280.

<sup>105</sup> Atar, *Türk Anayasa Hukuku*, 280.

<sup>106</sup> Gözler, *Türk Anayasa Hukuku*, 918.

“Cumhurbaşkanlığı kararnamesi” adlı yeni bir düzenleyici işlem türü ihdas edilmiştir<sup>107</sup>. Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri, Cumhurbaşkanı tarafından yürütme yetkisine ilişkin konularda çıkarılır<sup>108</sup>. Anayasa’nın 104’üncü maddesinin ilgili fıkrasına göre “... *Anayasanın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleriyle dördüncü bölümde yer alan siyasi haklar ve ödevler Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenlenemez. Anayasada münhasıran kanunla düzenlenmesi öngörülen konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılamaz. Kanunda açıkça düzenlenen konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılamaz. Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile kanunlarda farklı hükümler bulunması halinde, kanun hükümleri uygulanır. Türkiye Büyük Millet Meclisinin aynı konuda kanun çıkarması durumunda, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi hükümsüz hale gelir.*” Dolayısıyla yürütmeye ilişkin olmayan konularda kararname çıkarılamaz<sup>109</sup>. Cumhurbaşkanlığı kararnameleri konu unsuru bakımından sınırlandırılmıştır<sup>110</sup>.

Söz konusu fıkra da siyasî haklar ve ödevler bölümünde düzenlenmiş hak ve ödevler hakkında Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılamayacağı düzenlenmiştir. Vergi ödevi Anayasa’nın 73’üncü maddesinde düzenlenmiş bulunmakta ve Anayasanın dördüncü bölümünde yer alan siyasî hak ve ödevler arasındadır. Dolayısıyla vergi ödevine ilişkin düzenleme Cumhurbaşkanlığı kararnamesi aracılığıyla yapılamaz<sup>111</sup>. Anayasa’nın 167’nci maddesinin 2’nci fıkrasındaki ek malî yükümlülük ibaresiyle vergi kavramının dışına çıkartılan bazı malî yüklerin mükelleflere yüklenebileceği düzenlemesiyle yaratılan boşluk sonucu, olağan dönem Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile bu alana ilişkin düzenleme yapılabileceği düşünülebilir. 167’nci madde ile 73’üncü madde birlikte düşünülerek, bu alana ilişkin düzenlemeler için dar bir yorum yapılmalıdır. Nitekim 2976 Sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun’unun 3’üncü maddesinde ek malî yükümlülüklerle ilişkin esasların Cumhurbaşkanı kararı ile belirleneceği düzenlenmiştir. Tüm bu gerekçelerle olağan dönem Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile vergi, resim, harç gibi malî yükümlülükler konusunda düzenleme yapılamayacağı söylenmektedir<sup>112</sup>.

Diğer taraftan Cumhurbaşkanı, Cumhurbaşkanlığı kararnameleri aracılığıyla yürütme alanına ilişkin, vergi hukukunu ilgilendiren idarî teşkilâtlara ilişkin düzenlemeler

<sup>107</sup> Ergun Özbudun, *Türk Anayasa Hukuku*, 20. Basım (Ankara: Yetkin Yayınları, 2020), 250.

<sup>108</sup> Yürütmeye ilişkin konular bireysel veya düzenleyici nitelikte olabilir. Gözler, *Türk Anayasa Hukuku*, 920.

<sup>109</sup> Atar, *Türk Anayasa Hukuku*, 284.

<sup>110</sup> Gözler, *Türk Anayasa Hukuku*, 922.

<sup>111</sup> Akçaoğlu ve Canyaş, “Anayasa’nın 73. Maddesi” 121; Taşkan, *Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi*, 47.

<sup>112</sup> Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, 86; Aynı doğrultuda olağan dönem Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin vergi hukukunun kaynakları arasında olmadığı görüşü için bkz. Şenyüz, Yüce ve Gerçek, *Vergi Hukuku Genel Hükümler*, 38.



yapabilmektedir. Bu kapsamda Hazine ve Maliye Bakanlığının kuruluş ve görevleri, 1 numaralı Cumhurbaşkanlığı Teşkilâtı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile düzenlenmiştir.<sup>113</sup> Yine 4 Numaralı, Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar İle Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilâtı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Gelir İdaresi Başkanlığının kuruluş ve teşkilâtlanmasına ilişkin düzenleme yapılmıştır.<sup>114</sup> Saydığımız örneklerden anlaşılacağı üzere olağan dönem Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile doğrudan teknik vergi konularında düzenleme yapılması mümkün olmasada idarî teşkilât bakımından vergi hukukunu ilgilendiren düzenlemelerin Cumhurbaşkanınca yapılması mümkündür.<sup>115</sup>

Olağan dönem Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin hiyerarşik konumu oldukça tartışılmıştır.<sup>116</sup> Ancak biz burada Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile vergiye ilişkin düzenleyici işlem tesis edilemeyeceğini<sup>117</sup> belirtmekle yetinecek konumuzun sınırlarını aşan Cumhurbaşkanlığı kararnamesini bir hukukî kurum olarak detaylarıyla inceleme işine girişmeyeceğiz.

### **c) Olağanüstü Dönem Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri**

Olağanüstü dönem Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin çıkartılmasına ilişkin usul ve kurallar esasen olağan dönem Cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle aynıdır. Öte yandan fark TBMM onayına sunulma konusunda doğmaktadır. Olağan dönem Cumhurbaşkanlığı kararnameleri TBMM onayına sunulmaz. Olağanüstü dönem Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ise, çıkarıldıktan sonra TBMM onayına sunulmak zorundadır (Anayasa m. 119).

2018 yılında yapılan seçimlerle birlikte geçilen yeni hükümet sistemiyle beraber halihazırda olağanüstü dönemlerde KHK çıkarma yetkisi Cumhurbaşkanına aittir. Kanun Hükmünde Kararname adı kaldırılmış bu tipteki Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri, Olağanüstü Dönem Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri olarak adlandırılır olmuştur. Bu tip kararnameler olağan Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri için belirtilen sınırlamalara tâbi değildir. Doğal olarak Olağanüstü Dönem Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri ile vergi alanında düzenleme yapılması mümkündür<sup>118</sup>.

---

<sup>113</sup> RG, 10.7.2018, S. 30474.

<sup>114</sup> RG, 15.12.2018, S. 30479.

<sup>115</sup> Taşkan, *Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi*, 47-48.

<sup>116</sup> Akçaoğlu ve Canyaş, "Anayasa'nın 73. Maddesi" 120-121.

<sup>117</sup> Aksi yönde görüş için bkz. Tanör ve Yüzbaşıoğlu, *1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku*, 411-413.

<sup>118</sup> Kaneti, Ekmekci, Güneş ve Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, 34; Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, 87; Akçaoğlu ve Canyaş, "Anayasa'nın 73. Maddesi" 122.

Olağanüstü dönem Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin çıkartılması için evvelce Cumhurbaşkanı tarafından Anayasa’da belirtilmiş usule dayanarak olağanüstü hâl ilan edilmiş olmalıdır. Olağanüstü hâl Cumhurbaşkanlığı kararnameleri aracılığıyla uluslararası hukuktan kaynaklanan yükümlülükler ihlal edilmeden ve durumun gerektirdiği ölçüyü aşmadan, temel hak ve özgürlükler kısmen veya tamamen kısıtlanabilir (Anayasa m. 15/1). Öte yandan bu tip durumlarda dahi, yaşama hakkına, maddi ve manevi varlığının bütünlüğüne dokunulamaz; kimse din, vicdan, düşünce ve kanaatlerini açıklamaya zorlanamaz ve bunlardan dolayı suçlanamaz; suç ve cezalar geçmişe yürütülemez; suçluluğu mahkeme kararıyla belirleninceye kadar kimse suçlu sayılamaz (Anayasa m. 15/2).

Anayasa’nın 119’uncu maddesinin 6’ncı fıkrasında olağanüstü dönem Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin konusuna ilişkin bir sınırlama getirilmiştir. İlgili fıkra göre olağanüstü hâl Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ancak, “olağanüstü halin gerekli kıldığı konularda”, düzenleme yapabilir. Kanımızca vergiye ilişkin olağanüstü hâl Cumhurbaşkanlığı kararnamesi düzenlerken bu hükmü göz önünde bulundurmamak gerekmektedir.

Olağanüstü hâl Cumhurbaşkanlığı kararnameleri Anayasa’nın 148’inci maddesi uyarınca şekil ve esas bakımından Anayasa’ya aykırılık iddiasıyla Anayasa Mahkemesi önüne taşınmaz. Dolayısıyla bu kararnameler için yargısal denetim mümkün değildir. Olağanüstü hâl Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin denetimini yapacak olan makam TBMM’dir. TBMM’nin yapacağı denetim siyasal denetim olarak adlandırılmaktadır<sup>119</sup>. Diğer taraftan bu tip Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin TBMM onayından sonra kanuna dönüşmesi söz konusudur<sup>120</sup>. Bu aşamada bir kanun olarak Anayasa Mahkemesi tarafından denetlenmeleri mümkündür. Diğer bir ifadeyle, yargısal denetim yasağının TBMM’nin onayından önceki aşama için geçerli olduğu söylenilmektedir<sup>121</sup>. Anayasa Mahkemesi, 2016 yılına kadar olan dönemde olağanüstü hal kanun hükmünde kararnamelerini belirli yönlerden incelemiştir<sup>122</sup>. Anayasa Mahkemesi 2016 yılında içtihadını değiştirmiş ve Cumhurbaşkanı başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulu’nun çıkardığı ve “olağanüstü hal kanun hükmünde kararnamesi” olarak nitelendirdiği kararnameleri denetim yetkisi alanında görmemiştir; dolayısıyla, beklenen

---

<sup>119</sup> Cemre Akyılmaz, “2017 Anayasa Değişikliğine Göre Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri” *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 23, S. 1 (2019): 204.

<sup>120</sup> Atar, *Türk Anayasa Hukuku*, 289.

<sup>121</sup> Atar, *Türk Anayasa Hukuku*, 288; Yavuz Atar, “Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin Hukuki Rejimi ve Anayasallık Denetimi”, *Anayasa Yargısı Dergisi* 36, S. 1, (2019): 259.

<sup>122</sup> Akyılmaz, “2017 Anayasa Değişikliğine Göre,” 204.: AYM, 10.1.1991, E.1990/25, K.1991/1 (RG, 05.03.1992, S. 21162), AYM, 3.7.1991, E.1991/6, K.1991/20 (RG, 08.03.1992, S. 21165), AYM, 22.5.2003, E.2003/28, K.2003/42, (RG, 16.03.2004, S. 25404).

bugüne kadar örneği görülmesi de olağanüstü hal Cumhurbaşkanlığı kararnameleri hakkında da aynı yaklaşımdır.<sup>123</sup>

Olağanüstü hâl Cumhurbaşkanlığı kararnameleri Resmî Gazetede yayımlandığı gün TBMM onayına sunulur (Anayasa m. 119/6). TBMM, olağanüstü hâl Cumhurbaşkanlığı kararnamesini kabul veya reddetmesinin yanında değiştirmeyi de tercih edebilir<sup>124</sup>. Savaş gibi mücbir sebepler dışında TBMM toplanarak olağanüstü hâl sırasında çıkarılan Cumhurbaşkanlığı kararnameleri hakkında görüşür ve karara varır. Bu tip kararnameler bir ay içinde komisyonlarda görüşülmediği takdirde, Meclis Başkanlığınca doğrudan doğruya Genel Kurul gündemine alınır. Genel Kurul kalan iki ay içinde bu kararnameler hakkında karara varır. Üç ay içinde TBMM'nin karara bağlamadığı kararnameler yürürlükten kendiliğinden kalkar (Anayasa m. 119/7; TBMM İçtüzük, m. 128). Bu düzenlemenin amacı kararnamelerin hızlı bir şekilde TBMM tarafından denetime tâbi tutulması ve ardından ise, Anayasa Mahkemesi tarafından incelenmeye müsait hale gelmesidir<sup>125</sup>.

Olağanüstü hâl ilân edilmiş ise, Anayasa'ya aykırı olmamak ve olağanüstü hâlin gerekli kıldığı konularla sınırlı olması şartıyla vergi ödevine ilişkin konularda Cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle düzenleme yapılabilir. Cumhurbaşkanı, Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrası uyarınca kendisine verilmiş olan yetkileri doğrudan Cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle kullanabilir<sup>126</sup>. Nitekim Anayasa'nın 119'uncu maddesinin 6'ncı fıkrasında "*Olağanüstü hallerde Cumhurbaşkanı, olağanüstü halin gerekli kıldığı konularda, 104 üncü maddenin onyedinci fıkrasının ikinci cümlesinde belirtilen sınırlamalara tabi olmaksızın Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarabilir*" denilmektedir. Olağan dönem Cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle vergiye ilişkin düzenleme yapılmasının önündeki engel olan 104'üncü maddedeki sınırlamaların olağanüstü dönem Cumhurbaşkanlığı kararnameleri için kaldırılıyor oluşu bu kararnameler ile vergi düzenlemesi yapılabilmesinin önünü açmıştır. Öte yandan Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrası bağlamında düzenleme yapmak için Olağanüstü dönem Cumhurbaşkanlığı kararnamesine ihtiyaç yoktur. Cumhurbaşkanı bu madde kapsamındaki düzenlemeleri aşağıda inceleyeceğimiz düzenleyici işlem tipleriyle gerçekleştirebilir. Olağanüstü hâl koşullarının gerektirdiği durumlarda, Cumhurbaşkanı Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrası kapsamını aşan örneğin yeni bir vergi ihdası,

<sup>123</sup> Akyılmaz, "2017 Anayasa Değişikliğine Göre," 204: AYM, 12.10.2016, E. 2016/166, K. 2016/159, (RG, 04.11.2016, S. 29878), AYM, 12.10.2016, E. 2016/167, K. 2016/160 (RG, 04.11.2016, S. 29878), AYM, 2.11.2016, E. 2016/171, K. 2016/164 (RG, 08.11.2016, S. 29882), AYM, 2.11.2016, E. 2016/172, K. 2016/165 (RG, 08.11.2016, S. 29882).

<sup>124</sup> Atar, *Türk Anayasa Hukuku*, 288; Atar, "Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin," 255.

<sup>125</sup> Atar, *Türk Anayasa Hukuku*, 289; Atar, "Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin," 255.

<sup>126</sup> Akçaoğlu ve Canyaş, "Anayasa'nın 73. Maddesi" 122.

değiştirilmesi, kaldırılması gibi işlemler için olağanüstü hâl Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile vergiye ilişkin düzenleyici işlem yapabilir.

### 3. Yönetmelik

Anayasanın 124'üncü maddesine göre “Cumhurbaşkanı, bakanlıklar ve kamu tüzelkişileri, kendi görev alanlarını ilgilendiren kanunların ve Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla, yönetmelikler çıkarabilirler. Hangi yönetmeliklerin Resmî Gazetede yayımlanacağı kanunda belirtilir.”

Gözler'in katıldığımız görüşüne göre uygulamada bir kanuna ya da Cumhurbaşkanlığı kararnamesine dayanmayan yönetmeliklere rastlanılsa da, bir kanuna veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesine dayanmayan bir yönetmeliğin çıkarılması mümkün değildir<sup>127</sup>. Zira yönetmeliklerin sebep unsurları bir kanun veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesidir. Dolayısıyla bir kanun veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile düzenlenmemiş alanın yönetmelik ile düzenlenmesi mümkün değildir.

Diğer tüm yönetmelikler gibi Cumhurbaşkanlığı yönetmelikleri de yazılı şekle tâbidir<sup>128</sup>. Yönetmeliklerin ilgililere duyurulması yayımlanma ile olacaktır. Yayımlanmamış ve ilgililere duyurulmamış bir yönetmeliğin yürürlüğe girmesi mümkün değildir<sup>129</sup>. Öte yandan bütün yönetmeliklerin yayımlanması zorunlu değildir. Resmî Gazete'de yayımlanması gereken yönetmelikler kanunla belirtilir (Anayasa m. 124). Resmî Gazete'de yayımlanmayan yönetmeliğin ilgililere duyurulması zorunludur<sup>130</sup>.

Yürütme alanına ilişkin olan ve yürütmenin en geniş uygulama alanına sahip işlem türü olan yönetmelik ancak Anayasa'da belirtilen yürütme mercileri tarafından çıkarılabilir. Bu mercilerin arasında Cumhurbaşkanı da bulunmaktadır. Öte yandan bu çıkartılan yönetmelikler kanunlara ve Cumhurbaşkanlığı kararnamelerine uygun olmalıdır. Anayasa, kanun ya da Cumhurbaşkanlığı kararnamelerine aykırı yönetmeliklerin yargı denetimi idarî yargı tarafından gerçekleştirilir. Cumhurbaşkanı tarafından çıkarılan Cumhurbaşkanlığı kararnameleri dışındaki düzenleyici işlemler hakkında yargı denetimi Danıştay tarafından yapılır (Danıştay Kanunu, m. 24/1-b, c).

---

<sup>127</sup> Gözler, *Türk Anayasa Hukuku*, 973.

<sup>128</sup> Onur Güreer, *Cumhurbaşkanının Düzenleyici İşlemleri* (İstanbul: Filiz Kitabevi, 2022), 239.

<sup>129</sup> Gözler, *Türk Anayasa Hukuku*, 974.

<sup>130</sup> Atar, *Türk Anayasa Hukuku*, 289.

Vergi hukuku alanında kanunların ve Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin uygulanmasını sağlamak üzere çıkartılan yönetmeliklere Uzlaşma Yönetmeliği<sup>131</sup>, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği<sup>132</sup> ve Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik<sup>133</sup> örnek gösterilmektedir.<sup>134</sup>

Cumhurbaşkanlığı yönetmelikleri halihazırda bir Cumhurbaşkanı kararıyla yürürlüğe konulmaktadır. Parlamenter hükümet sistemi döneminde de benzeri şekilde Bakanlar Kurulu yönetmelikleri Resmî Gazete’de yayımlanıyordu. Buradaki önemli fark ise, geçmişte Bakanlar Kurulu, bakanlıkların yazısı üzerine yönetmelik çıkarmakta iken günümüzde Cumhurbaşkanının doğrudan yönetmelik çıkarıyor oluşudur<sup>135</sup>.

Vergi yükümlülüklerine ilişkin ancak şekli yükümlülükler açısından yönetmelikler aracılığıyla düzenlemeler yapılabilir. Zira yönetmelikler kanunların veya Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile Cumhurbaşkanı kararlarının uygulanmasını göstermeleri sebebiyle yeni bir kural koyamazlar. Aynı zamanda yönetmelikler vergi ceza hükmünü değiştiremez ya da yürürlükten kaldıramazlar. Bu durumun önündeki engel vergilerin ya da cezaların kanuniliği ilkesidir.

Diğer taraftan Kabahatler Kanunu’nun 4’üncü maddesi uyarınca vergi kabahatlerinin kapsam ve şartları kanunda belirlenmesi şartıyla ayrıntılarının Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, Cumhurbaşkanı Kararı ya da yönetmelikle düzenlenmesi mümkündür. Tüm bu gerekçelerle vergi kanunlarının çıkarılmasını emrettiği yönetmelikler dayandıkları üst normlara aykırı olmamak şartıyla vergi hukukunda kaynak niteliğinde sayılmaktadır. Ancak yönetmelikler vergi hukukunda yardımcı kaynak olarak nitelendirilebilirler<sup>136</sup>.

Yönetmelik, Cumhurbaşkanlığı kararnamesinden sonra yürütmeye tanınmış en geniş nitelikteki düzenleyici işlem türüdür. Anayasa’nın 73’üncü maddesinin 4’üncü fıkrası uyarınca çıkarılacak kanun aracılığıyla vergilerin, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerinin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde değişiklik yapma yetkisinin Cumhurbaşkanı’na verildiği durumlarda Cumhurbaşkanı’nın bu yetkisini yönetmelik aracılığıyla kullanabileceği söylenebilir<sup>137</sup>. Yönetmeliklerle yapılacak düzenlemelerin bu

<sup>131</sup> RG, 03.02.1999, S. 23600.

<sup>132</sup> RG, 31.10.2011, S. 28101.

<sup>133</sup> RG, 31.10.2011, S. 28101.

<sup>134</sup> Kaneti, Ekmekci, Güneş ve Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, 33.

<sup>135</sup> Onur Güner, *Cumhurbaşkanının Düzenleyici İşlemleri*, 241.

<sup>136</sup> Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, 95.

<sup>137</sup> Akçaoğlu ve Canyaş, “Anayasa’nın 73. Maddesi” 124: Esasen 2017 Anayasa değişikliği öncesinde Bakanlar Kuruluna ait olan yetki yönetmeliklerden ziyade Bakanlar Kurulu Kararıyla kullanılmaktaydı. Bu durumun arkasındaki sebep Bakanlar Kurulu’nun yönetmelik çıkarma yetkisinin tartışılmakta oluşudur.; Akçaoğlu ve Canyaş, “Anayasa’nın 73. Maddesi” 128: Akçaoğlu/Canyaş’a göre, Cumhurbaşkanı kendisine tanınan yetkiyi

düzenleme biçimleri için öngörülen sınırlar içerisinde kalması zorunludur. Bu bağlamda, vergilerin kanunîliği ilkesi uyarınca vergi hukuku alanında aslî düzenleme aracının kanunlar olduğu göz önünde bulundurulmalı, yönetmeliklerin kanunlara dayalı olmaksızın ya da kanunlara aykırı şekilde çıkarılmayacağı unutulmamalıdır.<sup>138</sup>

#### 4. Cumhurbaşkanının Adsız Düzenleyici İşlemleri

##### a. Genel Olarak

Yukarıda incelediğimiz Anayasa’da yer alan üç tip düzenleyici işlem (Cumhurbaşkanlığı kararnamesi, olağanüstü hâl Cumhurbaşkanlığı kararnamesi, yönetmelik) dışında yürütme organı çeşitli adlandırmalar yaparak kimi düzenleyici işlemler yapmaktadır. Yürütme organının bu tip kendince adlandırmalarla koyduğu genel, soyut, objektif hukuk kuralları Anayasa’da yer almadıkları için adsız düzenleyici işlemler olarak isimlendirilmektedir<sup>139</sup>. Uygulamada Cumhurbaşkanı kararı ve genelge gibi isimler altında da genel, soyut ve objektif kurallar içeren düzenlemeler yapılmaktadır. Anayasa’da düzenlenmemiş olan bu tip adsız düzenleyici işlemlere yaşanan hukukta sıklıkla karşılaşılmaktadır. Vergi hukuku özelinde ise, Cumhurbaşkanı’na verilen vergilendirme alanındaki değişiklik ve ek malî yükümlülük koyma yetkilerinin hangi düzenleyici işlem tipiyle kullanılacağı Anayasa ve kanunlarda belirlenmemiştir<sup>140</sup>. Yürütme bu yetkiyi Cumhurbaşkanı kararı başlığı altında düzenleyici işlemlerle kullanmaktadır<sup>141</sup>. Biz güncel uygulamada Anayasa’nın 73’üncü maddesinin 4’üncü fıkrası ve 167’nci maddesinin 2’nci fıkrası çerçevesinde yapılan düzenlemelerin Cumhurbaşkanı kararları ile yapılıyor olmasından dolayı diğer adsız düzenleyici işlem tiplerinden ayrı olarak Cumhurbaşkanı kararı adı verilerek yapılan işlemleri ayrı bir alt başlıkta incelemeyi uygun görüyoruz.

##### b. Cumhurbaşkanı Kararı

Cumhurbaşkanlığı hükümet sisteminin yürürlüğe girmesinden önce sadece belirli bir konu veya kişiye ilişkin çıkartılan ve uygulanmakla tükenen bireysel (birel) idari işlemlerin tesisi için kullanılan Cumhurbaşkanı kararları 2017 Anayasa değişikliğinden sonra gerek

---

yönetmelikler vasıtasıyla kullanılabilir. Buna ilişkin Anayasa’nın 104’üncü maddesinin 18’inci bendi ile Anayasa’nın 124’üncü maddesi birlikte değerlendirildiğinde bir sorun bulunmamaktadır.

<sup>138</sup> Taşkan, *Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi*, 53.

<sup>139</sup> Gözler, *Türk Anayasa Hukuku*, 984.

<sup>140</sup> Mustafa Uyanık, “Bir Vergi hukuku Kaynağı Olarak Cumhurbaşkanı Kararı,” *2. Uluslararası İzmir İktisat Kongresi*, İzmir, Türkiye (19-20 Eylül 2020): 6.

<sup>141</sup> Örnekler için 152 numaralı dipnota bakınız.



bireysel işlem niteliğinde ve gerekse düzenleyici işlem niteliğinde sıklıkla çıkarılmakta ve vergi hukukunun kaynaklarından birini oluşturmaktadır.<sup>142</sup> Ülke sınırları içerisinde uygulanan malî yükümlülüklerin oran ve miktarlarını değiştirmesinin yanı sıra dış ticaret faaliyetlerine ek malî yükümlülükler getirilmesinin aracı olan Cumhurbaşkanı kararları kişilerin mülkiyet haklarına dokunan boyutuyla vergi hukukunun önemli bir kaynağı durumundadır.<sup>143</sup>

Cumhurbaşkanı kararlarının Resmî Gazete’de yayımlanmalarının zorunlu olduğuna dair Anayasa’da bir hüküm yer almamaktadır. Özel olarak bazı Anayasa hükümlerinde, Cumhurbaşkanı kararı ile yürürlüğe konulabilecek işlemlerin Resmî Gazete’de yayımlanma zorunluluğuna işaret edilmiştir. Özel olarak işaret edilen bu kararlar dışındaki Cumhurbaşkanı kararları için 10 sayılı Resmî Gazete Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi<sup>144</sup> bazı hükümler getirmiştir. 10 sayılı Resmî Gazete Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi’nde bir taraftan Cumhurbaşkanı kararı ile yürürlüğe konulabilecek bazı düzenlemeler ve bireysel nitelikte tesis edilebilecek işlemlerin Resmî Gazete’de yayımlanma zorunluluklarına yönelik açık hükümlere yer verilirken, diğer taraftan bu kapsamda yer almayan Cumhurbaşkanı kararlarını Resmî Gazete’de yayımlayıp yayımlamama konusunda Cumhurbaşkanına takdir yetkisi verilmiştir. 10 sayılı Resmî Gazete Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi’nde yayımlanması zorunlu tutulan kararlar arasında Anayasa 73’üncü maddesinin 4’üncü fıkrası ve 167’nci maddesinin 2’nci fıkrası çerçevesinde verilen kararlar sayılmamıştır.<sup>145</sup> 10 sayılı Cumhurbaşkanı Kararnamesinin 4’üncü maddesinde Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile Cumhurbaşkanlığınca Resmî Gazete’de yayımlanması uygun görülen karar ve genelgelerin Resmî Gazete’de yayımlanacağı hükmü yer almaktadır. Bu doğrultuda Anayasa’nın 73’üncü maddesinin 4’üncü fıkrası ve 167’nci maddesinin 2’nci fıkrası çerçevesinde verilen kararlar Cumhurbaşkanlığınca Resmî Gazete’de yayımlanmaktadır<sup>146</sup>.

Cumhurbaşkanı kararı, Anayasa’da doğrudan ismi belirtilmeyen, yürütme organının düzenleyici işlemlerinden bir tanesidir. Genel, soyut (kişilik dışı) ve sürekli hükümler getiren Cumhurbaşkanı kararları bağlayıcıdır<sup>147</sup>. Cumhurbaşkanı kararları ile vergi konulamaz,

<sup>142</sup> Uyanık, “Bir Vergi hukuku Kaynağı,” 6; Yücel Özdemir, “Cumhurbaşkanı Kararlarının Yargısal Denetimi,” *SÜHFD*. 29, S. 4 (2021): 3225. “Normal şartlarda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi adıyla yayımlanan bir Cumhurbaşkanlığı işlemi ile bireysel bir işlem yapılmaması, Cumhurbaşkanı kararı adıyla yayımlanan bir işlemle de düzenleyici bir işlem yapılmaması gerekir. Ancak uygulamada hukuki açıdan Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle bireysel bir işlem yapmaya engel bir durum olmadığı gibi Cumhurbaşkanlığı yönetmeliğiyle düzenlenebilecek bir konunun Cumhurbaşkanı kararıyla düzenlenebildiği göze çarpmaktadır.”

<sup>143</sup> Uyanık, “Bir Vergi hukuku Kaynağı,” 7.

<sup>144</sup> RG, 15.7.2018, S. 30479.

<sup>145</sup> Şeref İba ve Yasin Söyler, “Yeni Hükümet Sisteminde Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Cumhurbaşkanı Kararının Nitelik Farkı ve Hukuki Sonuçları” *Anayasa Yargısı* 36, S. 1, (2019): 217-218.

<sup>146</sup> Örnekler için 152 numaralı dipnota bakınız.

<sup>147</sup> Uyanık, “Bir Vergi hukuku Kaynağı,” 4.

kaldırılmaz ancak Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrası doğrultusunda çıkartılmış kanunun verdiği yetkiye dayanarak sınırlı değişiklik yapılabilir. Bu sebeple Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrası kapsamında çıkartılan Cumhurbaşkanlığı kararları, vergi hukukunun, kanunları tamamlayıcı ve bağlayıcı nitelikteki kaynakları arasındadır<sup>148</sup>. Nitekim İba ve Söyler, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin aslî niteliğe sahip olması sebebiyle bir kanuna dayanarak düzenleyici işlem yapılacak olan Anayasa 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrası kapsamındaki düzenlemelerin aslî niteliği haiz Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile değil kanun ya da Cumhurbaşkanlığı kararnameleri çerçevesinde yürürlüğe konulabilecek düzenlemeler olarak öngörölmüş Cumhurbaşkanlığı kararları ile yapılması gerektiğini söylemektedir<sup>149</sup>. Cumhurbaşkanlığı'nın Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasına dayanan sınırlı vergilendirme yetkisi, Anayasa'nın 167'nci maddesinin 2'nci fıkrasında ek malî yükümlölükler açısından tam yetkiye dönüşmektedir. Cumhurbaşkanlığı'nın 167'nci maddenin 2'nci fıkrası kapsamındaki geniş yetkisiyle çıkardığı Cumhurbaşkanlığı kararları vergi hukukunun aslî ve bağlayıcı kaynakları arasındadır<sup>150</sup>. Halihazırda Cumhurbaşkanlığı, vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlölüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde değişiklik yapma yetkisini "Cumhurbaşkanlığı kararları" ile kullanmaktadır<sup>151</sup>. Bu duruma örnek olarak çok sayıda Cumhurbaşkanlığı kararı gösterilebilir<sup>152</sup>.

Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin hukukî denetiminin Anayasa Mahkemesi tarafından yapılıyor oluşundan (AY m. 148) farklı olarak, Cumhurbaşkanlığı kararlarının kanuna uygun olmadığı yolundaki denetim Danıştay tarafından gerçekleştirilmektedir. Diğer bir ifadeyle Cumhurbaşkanlığı kararnamesi dışındaki Cumhurbaşkanlığı işlemlerinin yargısal denetim yeri Danıştay'dır. Zira 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 24'üncü maddesinin 1'inci bendinde, "a) Cumhurbaşkanlığı kararlarına b) Cumhurbaşkanlığı çıkarılan Cumhurbaşkanlığı kararnameleri

<sup>148</sup> Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, 89.

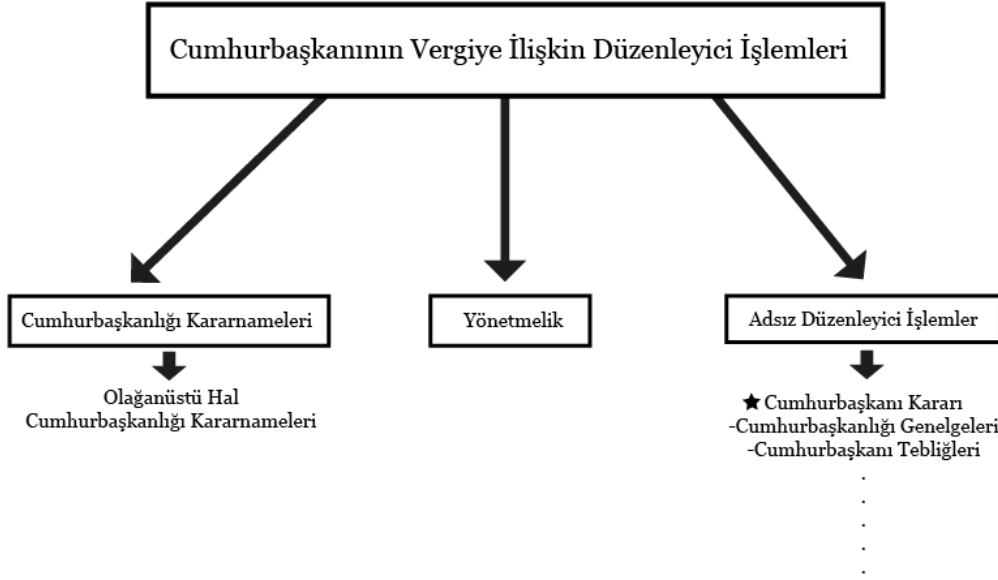
<sup>149</sup> İba ve Söyler, "Yeni Hükümet Sisteminde," 204-206.

<sup>150</sup> Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, 89.

<sup>151</sup> Cumhurbaşkanlığı kararı adı altında Anayasa'da ayrı bir düzenleyici idari işlem kategorisi bulunmadığı için söz konusu işlemler "adsız düzenleyici idari işlem"lerdir. Akçaoğlu ve Canyaş, "Anayasa'nın 73. Maddesi" 125; Özgür Şahan, "Cumhurbaşkanlığı'nın Vergi İle İlgili Düzenleme Yapma Yetkisi, Yetkinin Sınırları ve Yargısal Denetimi" *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 14, S. 2 (2019): 701-704; Uyanık, "Bir Vergi hukuku Kaynağı," 7: 10 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 4/1-ç maddesinde, Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile Cumhurbaşkanlığı'nın Resmî Gazete'de yayımlanması uygun görölen karar ve genelgelerin Resmî Gazete'de yayımlanacağı belirtilmektedir. Vergi hukuku ile ilgili çıkartılan Cumhurbaşkanlığı kararları bu itibarla Resmî Gazete'de yayımlanmaktadır. 10 sayılı Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin 7. maddesi uyarınca, düzenlemede ayrıca bir yürürlük tarihi belirtilmemiş ise Resmî Gazete'de yayımlandığı gün yürürlüğe girecektir.

<sup>152</sup> 6586 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı RG. 21.12.2022, S. 32050; 6585 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı RG. 21.12.2022, S. 32050; 6584 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı RG. 21.12.2022, S. 32050; 6583 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı RG. 21.12.2022, S. 32050; 6582 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı RG. 21.12.2022, S. 32050; 6618 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı RG. 29.12.2022, S. 32058. Bu kararlar örnekleme olarak sayılmıştır. Saydığımız örnekler dışında da pek çok örneğin verilmesi mümkündür. Nitekim benzer karar örneklerinin sayısı gün geçtikçe artmaya devam etmektedir.

dışındaki düzenleyici işlemlere, c) Bakanlıklar ile kamu kuruluşları veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarınca çıkarılan ve ülke çapında uygulanacak düzenleyici işlemlere” karşı açılacak iptal ve tam yargı davalarını, Danıştay’ın ilk derece mahkemesi olarak karara bağlayacağı hükmü yer almaktadır<sup>153</sup>.



Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

<sup>153</sup> Hasan Tahsin Fendoğlu, *Anayasa Hukuku*, 8. Baskı, (Ankara: Yetkin Yayınları, 2020), 709; Taşkan, bu hükümden Cumhurbaşkanlığı hükümet sisteminin yürürlüğe girişinden hemen önce 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile yapılan değişiklikten hareketle Cumhurbaşkanlığı kararlarının 2017 Anayasa değişikliklerinden önce vergi hukuku kaynağı olarak yaygın kullanım alanı bulunan Bakanlar Kurulu kararlarının yerine geçtiğini söylemektedir. Taşkan, *Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi*, 50; “21 Ocak 2017 tarih ve 6771 sayılı Anayasa Değişikliği Kanunuyla Bakanlar Kurulu ve Başbakan kaldırılmış, Bakanlar Kurulu ve Başbakana ait olan yetkiler Cumhurbaşkanına verilmiştir. Dolayısıyla eski sistemde Bakanlar Kurulu veya Başbakanlık tarafından çıkarılan yönetmelikler ve diğer düzenleyici işlemler, yeni sistemde artık Cumhurbaşkanı tarafından çıkarılacaktır.” Gözler, *Türk Anayasa Hukuku*, 997.

## SONUÇ

6771 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un referandum aracılığıyla kabul edilmesinden sonra ülkemizde "Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemi"ne geçilmiştir. Yürütmenin tek elden Cumhurbaşkanınca yürütülmesini öngören bu sistem sadece siyasi sistemi değil yürütmenin etki alanındaki idare hukuku, vergi hukuku gibi pek çok alanı etkilemiştir. Vergi hukukunun söz konusu değişiklikten etkilenen kaynaklarının başında kanun hükmünde kararname, tüzükler ve Bakanlar Kurulu kararları yer almaktadır. Zira söz konusu düzenleyici işlem türleri hukuk sistemimizden çıkarılmıştır.

Olağanüstü hâl kanun hükmünde kararnamelerinde olduğu gibi yeni dönemde de olağanüstü hâl Cumhurbaşkanlığı kararnameleri de vergi hukukunun asli kaynakları arasına girmiştir. Bu kararnameler ile olağanüstü hâl döneminde Cumhurbaşkanı, yeni bir vergi koymak, kaldırmak veya mevcut bir vergiye ilişkin esaslı değişiklikler yapma yetkisine sahiptir. Diğer taraftan olağan hâl Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile siyasi hak ve ödevlerin düzenlenemeyeceği belirtilmiştir. Bu sebeple 73'üncü madde kapsamındaki yetkinin bu tip Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile kullanılması mümkün gözükmemektedir. Cumhurbaşkanı'na kanunla verilebilen yetkinin, Anayasa'nın 104'üncü maddesinin 18'inci bendi ile Anayasa'nın 124'üncü maddesi birlikte değerlendirildiğinde yönetmelikle ve "Cumhurbaşkanı kararı" gibi adsız düzenleyici idari işlemlerle de kullanılabilirdiği söylenebilir. Nitekim çalışmada örneklerine yer verdiğimiz gibi Cumhurbaşkanı yetkilerini bu doğrultuda kullanmaktadır.

Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası vergilerin kanunîliği ilkesini düzenlemektedir. Bu ilkenin istisnalarından birini düzenleyen Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasındaki hükmün uygulamasına bakıldığında yürütme organının kendisine verilen yetkiyle vergiye ilişkin oranı sifıra kadar indirmesi ve çok yüksek oranlarda artırması hususunda tartışma çıktığı gözlenmektedir. Vergiye ilişkin oranın sifıra kadar indirilmesinin ve verginin çok yüksek oranda -örneğin 4605 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi kanunuyla Bakanlar Kuruluna 20 kata kadar- artırılmasına ilişkin yetkilendirmenin Anayasa'ya uygun olup olmadığı tartışılmıştır. Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrası ve 167'nci maddesinin 2'nci fıkrası kapsamında yürütme organına verilen yetkilerin kullanılma şekline; hatta, bu hükümlerin Anayasa'da yer alıyor oluşuna -özellikle 167'nci maddenin 2'nci fıkrası- çeşitli açılardan eleştiriler yöneltilebilir. Bu hükümlerin varlığına yöneltilen eleştirilerin yüksek enflasyon döneminin geride kaldığı argümanı ile gerekçelendirilmesi hatalıdır. Zira kimi dönemler enflasyonun düştüğü görülmekte daha sonra bu durumun aksi gerçekleşebilmektedir.

Anayasal kuralların gerekçelendirilmesinin güncel enflasyon oranlarına göre değişmesi kabul edilebilir değildir. Bu gerekçenin haksızlığının yanında bizce karşılaştırmalı hukukta da rastlanıldığı göz önünde bulundurulduğunda yürütme organına vergiye ilişkin kimi yetkilerin devrediliyor oluşu teorik olarak yanlış gözükmemektedir. Diğer yandan bu yetkilerin sınır tanımadan devrediliyor oluşunu hukuka ve Anayasa'ya uygun bulmuyoruz. Bazı vergi oran ya da hadleri çok yüksek miktarda yükseltmeyle kişilerin mülkiyet hakkının özüne dokunulması savunulabilir değildir. Yanı sıra bir vergiye ilişkin oranın sıfır olarak uygulanması o verginin alınmaması anlamına gelmektedir. Kanaatimizce bu tip bir uygulamanın ancak kanuna dayanarak gerçekleştirilmesi mümkündür. Anayasa'dan kaynaklanan yetkiler yürütme organı tarafından ancak hukukî belirlilik ve vergilerin kanuniliği ilkeleri doğrultusunda kullanıldığında geçmişte karşılaşılan sorunların minimize edilmesi mümkündür.

## KAYNAKÇA

- Acuner, Serkan. “Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminin Vergi Hukukunun Asli Kaynaklarına Etkisi” *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 363 (Aralık 2018): 85-103.
- Akçaoğlu, Ertuğrul ve Oytun Canyaş, “Anayasa’nın 73. Maddesi Uyarınca Cumhurbaşkanına Verilebilen Vergilendirme Yetkisinin Hangi Hukuk Kaynağıyla Kullanılacağı Sorunu Üzerine Bir Deneme” *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 371 (Ağustos 2019): 117-129.
- Akyazan, Ahmet Emrah. “Vergilendirme Yetkisinin Türkiye’deki Gelişimi” *TBB Dergisi*, S. 80 (2009): 1-30.
- Akyıldız, “Sened-i İttifak’ın İlk Tam Metni,” *İslam Araştırmaları Dergisi*, S. 2 (1998): 209-222.
- Atar, Yavuz. “Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin Hukuki Rejimi ve Anayasallık Denetimi”, *Anayasa Yargısı Dergisi* 36, S. 1, (2019): 241-259.
- Atar, Yavuz. *Türk Anayasa Hukuku*, 13. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019.
- Avcı, Orçun. “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Değerlendirilmesi”, *Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 25, S. 42 (2020): 67-93.
- Bal, Ali ve Cemal Başar. “Vergilerin Kanuniliği İlkesi”, *Vergi Hukukuna İlişkin Anayasal İlkeler*, Ed. Yusuf Karakoç, (Ankara: Yetkin Yayınları, 2017): 89-140.
- Balcı, Muharrem. “Tanzimat’tan Günümüze Islah, Resepsiyon ve Uyum Çalışmalarının Tahlili”, <https://www.muhamrembalci.com/yayinlar/tebligler/52.pdf>, 12.05.2023.
- Coşkun, Vahap. “16 Nisan 2017 Tarihinde Kabul Edilen Anayasa Değişikliklerinin Değerlendirilmesi,” *DÜHFD* 22, S. 36, (2017): 3-30.
- Çağan, Nami. “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 37, S. 1 (Mayıs 1980): 129-151.
- Çağan, Nami. “Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi”, *Anayasa Yargısı Dergisi*, S. 1 (1984): 171-182.
- Çağan, Nami. *Vergilendirme Yetkisi*. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1982.
- Doğrusöz, A. Bumin. “Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü” *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi* 6, S. 1-3 (1985): 65-76.
- Durdu, Muhammet. “Anayasalarımızda Yer Alan İktisadi Hükümlerin Hukuki Çerçevesi” *Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 2, S. 2 (2019): 111-134.



- Durukan, Leyla. “Vergilendirme Yetkisinin Kullanılması ve Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 379 (Nisan 2020): 64-75.
- Erkin, Gözde. “Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler” *Ankara Barosu Dergisi*, S. 3 (2012): 235-249.
- Eroğlu, Onur. “Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunilik İlkesi”, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi* 8, S. 3 (Aralık 2013): 157-180.
- Fendoğlu, Hasan Tahsin. *Anayasa Hukuku*. 8. Baskı. Ankara: Yetkin Yayınları, 2020.
- Gerçek, Adnan ve Feride Bakar, “Vergilemede Kanunilik İlkesi Açısından Anayasa’nın 73/4. Maddesi ile Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesinin Değerlendirilmesi” *International Journal of Public Finance* 2, S. 1 (2017): 7-26.
- Gerçek, Adnan, Feride Bakar, Fulya Mercimek, Erdem Utku Çakır ve Semih Asa, “Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar” *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 63, S. 1 (2014): 81-130.
- Gerek, Şahnaz ve Ali Rıza Aydın. *Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2005.
- Gözler, Kemal. *Türk Anayasa Hukuku*, 3. Basım. Bursa: Ekin Yayınları, 2019.
- Güner, Kerem Can, ve Veli Kargı, “Vergilendirme Yetkisinin Temel Hak ve Özgürlükleri İhlali ve Yargı Yolu”, *Maliye Çalışmaları Dergisi*, S. 66 (2021): 77-106.
- Güneş, Gülsen. *Verginin Yasallığı İlkesi*, 3. Baskı. İstanbul: On İki Levha Yayınları, 2011.
- Gürer, Onur. *Cumhurbaşkanının Düzenleyici İşlemleri*. İstanbul: Filiz Kitabevi, 2022.
- Hemel, Daniel. “The President’s Power to Tax,” *Coase-Sandor Working Paper Series in Law and Economics*, S. 762 (2016): 2-3.
- Hepaksaz, Engin ve Orçun Avcı. “Türk Vergi Hukukunda Vergilendirme Sürecinde Yetki Unsuru ve İdarenin Takdir Yetkisi”, *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi* 22, S. 2 (2021): 250-275.
- İba, Şeref ve Yasin Söyler. “Yeni Hükümet Sisteminde Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Cumhurbaşkanı Kararının Nitelik Farkı ve Hukuki Sonuçları” *Anayasa Yargısı* 36, S. 1, (2019): 195-223.
- Kaneti, Selim, Esra Ekmekci, Gülsen Güneş ve Mahmut Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, 2. Baskı. İstanbul: Filiz Kitabevi, 2022.

- Karakoç, Yusuf. “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme” *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 15, Özel S. (2013): 1259-1307.
- Karakoç, Yusuf. “Türk Hukuku’nda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi” *Anayasa Yargısı Dergisi* 13, (1996): 249-373.
- Karakoç, Yusuf. *Genel Vergi Hukuku*, 2. Baskı. Ankara: Yetkin Yayınları, 2019.
- Karakoç, Yusuf. *Sosyal Maliye*, 2. Baskı. Ankara: Yetkin Yayınları, 2021.
- Karakoç, Yusuf. *Türk Hukuku’nda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi*, 1998 Tarihli Çoğaltma Metinden Tıpkı Basım. Ankara: Yetkin Yayınları, 2017.
- Kelecioğlu, M. Aykut. “Vergi Kanunları ile Bakanlar Kuruluna Tanınan Yetkilerin Vergilemede Kanunilik ve Belirlilik İlkeleri Çerçevesinde İrdelenmesi” *Yaklaşım Dergisi*, S. 105 (2001).
- Mutluer, M. Kâmil. *Vergi Genel Hukuku*, 2. Baskı. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2008.
- Öz, Ersan. *Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Gazi Kitabevi, 2004.
- Özbudun, Ergun. *Türk Anayasa Hukuku*, 20. Basım. Ankara: Yetkin Yayınları, 2020.
- Özdemir, Yücel. “Cumhurbaşkanı Kararlarının Yargısal Denetimi.” *SÜHFD*. 29, S. 4 (2021): 3211-3256.
- Öztürk, İlhami. *Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler*. Ankara: Yetkin Yayınları, 2016.
- Saban, Nihal. “Anayasa Tartışmalarında Vergi Ödevi” (<https://silo.tips/download/anayasa-tartismalarında-vergi-devi-1>, 13.11.2022).
- Savaş, Vural Fuat. “Yeni Anayasa İçin Ekonomik Anayasa Önerileri”, *Anayasa Yargısı Dergisi* 11, (1994): 215-226.
- Selen, Ufuk. *Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi*, 10. Baskı. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2020.
- Smith, Andre L. “The Nondelegation Doctrine and the Federal Income Tax: May Congress Grant the President the Authority to Set the Income Tax Rates,” *Virginia Tax Review* 31, S. 4 (Bahar 2012): 763-786.
- Şahan, Özgür. “Cumhurbaşkanı’nın Vergi ile İlgili Düzenleme Yapma Yetkisi, Yetkinin Sınırları ve Yargısal Denetimi” *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 14, S. 2 (2019): 693-711.
- Şenyüz, Doğan, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek. *Vergi Hukuku Genel Hükümler*. 11. Baskı. Bursa: Ekin Yayınevi, 2020.

- Şenyüz, Edanur. *Gümrük İşlemleri ve İşlemlerden Kaynaklanan Uyuşmazlıkların Çözüm Yolları*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2021.
- Şişman, Gülden. “Demokratik Ülkelerin Anayasalarında Yasallık, Mali Güce Göre Vergilendirme ve Eşitlik İlkelerinin Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 17, S. 2, (2009): 31-48.
- Tanör, Bülent ve Necmi Yüzbaşıoğlu, *1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku*, 20. Bası (İstanbul: Beta Yayınları, 2020), 409.
- Taşkan, Yusuf Ziya. “Türk Vergi Hukuku Bakımından Cumhurbaşkanı Kararnameleri ve Cumhurbaşkanı Kararları” *Vergi Dünyası* 38, S. 446 (Ekim 2018): 6-13.
- Taşkan, Yusuf Ziya. *Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistem*, 5. Baskı. Ankara: Adalet Yayınevi, 2022.
- Taşkan, Yusuf Ziya. *Vergi Yönetiminin Düzenleyici İşlemleri*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2010.
- Tekbaş, Abdullah. “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 12, Özel S. (2010): 123-191.
- Terzi, Gökhan. “Verginin Yasallığı İlkesi Işığında Dış Ticarete Konu Vergiler ve Diğer Mali Yükümlülükler” *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 408 (Eylül 2022): 96-140.
- Topuzkanamış, Engin. *Hukuku Anlamak İçin Kısa Bir Giriş Kapuçin Maymunları Neden Salatalık Sevmez?*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2022.
- Turan, Ali. “Ferman-ı Adalet,” *I. Uluslararası Adalet Kongresi Bildiri Kitabı*, 2-4 Mayıs 2019, Rize Türkiye, (Mayıs 2019): 1040-1066.
- Uyanık, Mustafa. “Bir Vergi Hukuku Kaynağı Olarak Cumhurbaşkanı Kararı,” *2. Uluslararası İzmir İktisat Kongresi*, İzmir, Türkiye (19-20 Eylül 2020): 2-8.
- Ülgen, Özen. “Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin Niteliği ve Türleri” *Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, S. 1 (2018): 3-39.
- Üstün, Ümit Süleyman. “Vergi Hukuku ile İlgili Anayasal İlkeler” *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 11, S. 1-2 (2003): 251-271.
- Üstün, Ümit Süleyman. *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*. Ankara: Turhan Kitabevi, 2007.
- Vatansver Öztürk, Müge. “Vergilerin Kanunîliği İlkesinin Tarihî Gelişimi” *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 16, Özel S. (2014): 4815-4841.
- Yakar, Soner ve Tamer Budak, “Bakanlar Kurulunun Vergi Oranını Belirleme Yetkisinin Alt Sınırı: “Sıfır Oran”ın Anlamı” *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* 22, S. 1 (2013): 399-426.

Yürekli, Sabahattin. “Bakanlar Kurulu’nun Vergilendirme Yetkisi” *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 1, S. 1 (1997): 281-292.