

## 1982 Anayasası'nda Verginin Yasallığı İlkesi ve İstisnaları\*

Erdinç ALP\*\* 

### Özet

*Vergi, devletlerin en önemli kamu finansman aracı ve gelir kaynağıdır. Verginin kişilerden alınabilmesi vergiyi sınırsız bir güç haline getirmekte ve bu sebeple kişilerin mülkiyet hakkı başta olmak üzere temel hak ve özgürlüklerini müdahaleye açık hale getirmektedir. Verginin yasallığı ilkesi vergilendirme yetkisine sahip olan yasama organının bu yetkiyi nasıl kullanacağını açıklayan bir ilke konumundadır.*

*Çalışmada; verginin yasallığı ilkesi, vergilendirme yetkisi çerçevesinde 1982 Anayasası'nda yazan maddeler ile incelenmiştir. Anayasa'da verginin yasallığı ilkesinin istisnalarının bulunması ve bu istisnalarda sınırların belirlenmemesi ilkenin ihlali anlamına gelmekte ve kişilerin hukuk sistemine olan güvenini sarsmaktadır. Bu sebepten çalışma ile; verginin yasallığı ilkesinin uygulanması ile ilgili istisnaların belirgin olmaması vurgulanmış ve yasa koyucuya ilkenin daha belirgin hale gelmesi ile ilgili öneride bulunulmuştur.*

**Anahtar Kelimeler:** Verginin Yasallığı, Vergilendirme Yetkisi, Vergi Hukuku

## The Principle of Legality of Taxes and Exceptions in the 1982 Constitution

### Abstract

*Tax is the most important public financing tool and source of income of states. The fact that tax can be levied on individuals makes tax an unlimited power and therefore renders the fundamental rights and freedoms of individuals, especially the right to property, open to interference. The principle of legality of taxation is a principle that explains how the legislature, which has the power of taxation, will use this power.*

*In this study, the principle of legality of taxation is analysed with the articles in the 1982 Constitution within the framework of taxation authority. The existence of exceptions to the principle of the legality of taxation in the Constitution and the lack of limits in these exceptions means a violation of the principle and undermines people's confidence in the legal system. For this reason, the study emphasised the lack of clarity of the exceptions related to the application of the principle of legality of the tax and made a suggestion to the legislator to make the principle more clear.*

**Keywords:** Legality of Tax, Taxation Authority, Tax Law

\* Bu çalışma; Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Doktora Programında Dr. A. Bumin Doğrusöz danışmanlığında hazırlanmış olan “Gelir ve Kurumlar Vergilerinde Vergiyi Doğuran Olay: Elde Etme” başlıklı doktora tezinden üretilmiştir.

\*\* Dr. Öğr. Gör., Ordu Üniversitesi Ünye Meslek Yüksek Okulu, Ünye/Ordu, [e.alp@odu.edu.tr](mailto:e.alp@odu.edu.tr), ORCID: 0000-0002-9287-6223

## Giriş

Anayasa; normlar hiyerarşisinin en tepesinde yer almakta ve üst hukuk normu olmasından dolayı kişilerin yanı sıra Devletin bizzat kendisinin de uyması gereken kuralları belirlemektedir. Anayasa'da yer alan hükümler ile kişiler ve Devlet, hem sorumluluklarını hem de haklarını bilmekte ve hareketlerini burada yazan kurallara göre belirlemektedir. Çünkü Anayasa'da yazan kurallar Anayasa'nın 11'inci maddesine göre "...yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan..." hukuk kurallarıdır.

Anayasamızın vergi ile ilgili kurallarını barındıran 73'üncü maddesine göre vergi, kişilerin uymaları gereken bir ödev, bir yükümlülük olarak belirtilmiştir. Bu maddeye göre vergiler; herkesten (genellik ilkesi), kamunun giderlerinin karşılanması amacıyla (kamu giderlerini karşılaması amacıyla alınması ilkesi), mali güç (mali güç ile orantılı olması ilkesi) dikkate alınarak<sup>1</sup>, kanunlara uygun (kanunilik ilkesi) ve vergi yükü adaletli ve dengeli olacak şekilde (vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtılması ilkesi) alınmalıdır.

Vergi, kamu giderlerinin karşılanması amacıyla alınmaktadır ki bu da herkesten vergi alınmasının gerekçesini oluşturmaktadır. Dolayısıyla vergi alma yetkisi, Anayasa'nın 73. maddesine göre devletin bir yetkisi olarak tanımlanmıştır. Anayasa'nın 6. maddesinde, egemenliğin kayıtsız şartsız millete verildiği ifade edilmekte, devamında ise "Hiçbir kimse veya organ, kaynağını Anayasadan almayan bir devlet yetkisini kullanamaz" denilerek, devlet adına vergi toplama yetkisini kullanacak kişilerin, bu yetkiyi Anayasa'ya uygun şekilde kullanmaları gerektiği vurgulanmaktadır. Bu nedenle, vergi gibi bireylerin hak ve özgürlüklerini doğrudan etkileyen bir konuda, kaynağını Anayasa'dan

almayan bir yetki kullanılması mümkün olmamaktadır.

Yukarıda açıklanan sebeplerden dolayı vergilendirme sürecinin başlangıcı kabul edilen vergiyi doğuran olay kavramı başta Anayasa olmak üzere diğer kanunlardan ayrılamaz niteliktedir. Bu sebepten vergilemenin başlayabilmesi için vergiyi doğuran olayın da Anayasal dayanakları bulunmalıdır.

Çalışmamızda Anayasal vergileme ilkelerinden olan verginin yasallığı ilkesinin 1982 Anayasa'sında ne şekilde karşımıza çıktığı, istisnaları incelenecektir.

## 1. Vergilendirme Yetkisi

Modern devlet anlayışı ile birlikte devletlere birçok alanda kamusal hizmet sunma görevi verilmiştir. Devletler, bu görevlerini yerine getirirken sunacağı kamusal hizmetlerin finansmanı için kaynağa ihtiyaç duymaktadır. Bu sebepten, günümüz devletlerinin hem varlıklarını devam ettirebilmek hem de kamusal hizmetleri gerçekleştirilebilmek için ihtiyaç duyduğu kaynaklara erişebilmeleri vergilendirme yetkisi kullanılarak sağlanmaktadır.

Vergilendirme yetkisi, devletlerin ülkeleri üzerindeki egemenlik gücünü kullanarak vergi istemelerine/almalarına denilmektedir (Çağan, 1982: 3-4). Devletin elinde bulundurduğu vergilendirme yetkisi egemenliğin mali alandaki karşılığı olan mali egemenlikten kaynaklanmaktadır. (Doğrusöz, 1985: 17-19) Çağan; vergilendirme yetkisini "devletin varlık koşulu" olarak ifade etmiştir (Çağan, 1982: 3). Devletler kendilerinden beklenen kamusal hizmetleri yerine getirebilmek için kamu harcaması yapmak; bu harcamaları finanse edebilmek için ise gelir elde etmek zorundadırlar. Bu bağlamda; en önemli ve elde edilmesi en kolay gelir kaynağı olarak vergiye başvurmak; vergilendirme yetkisini elinde bulunduran devlet için bu yetkiyi kullanmak bir zorunluluk halini

<sup>1</sup> Maddede yer alan "herkes" sözcüğü "mali güç" kavramıyla beraber yorumlanmalıdır. Çünkü herkes ifadesiyle o ülkede yaşayanlar ya da o ülkenin vatandaşı olanlar değil vergi ödemek için mali gücü olanlar

kastedilmektedir. Konu hakkında Bknz.: (Aliefendioğlu, 1983, s.62).

## ALP, E. “1982 Anayasası’nda Verginin Yasallığı İlkesi ve İstisnaları”

almaktadır. Arıkan’a göre bu zorunluluk siyasi bir zorunluluktur. (Arıkan, 1996-1997: 269).

Vergilendirme yetkisi; devletler tarafından dar veya geniş anlamda kullanılabilir. (Saraçoğlu, 2003: 176). Devlet eğer sadece vergi koyma ile ilgili bir yetki kullanıyorsa bu dar anlamda vergilendirme yetkisi olarak ifade edilirken; verginin yanı sıra her çeşit mali yükümlülük getirme şeklinde kullanılıyorsa karşımıza geniş anlamda vergilendirme yetkisi çıkmaktadır (Çağan, 1982: 3-5).

Devletler ister monarşi ile ister demokrasi ile yönetilsin, her hâlükârda bu devletleri yönetenler birer şahıstır. Bu durumda vergilendirme yetkisini elinde bulunduran bu kişilerin yetkilerinin sınırlandırılması gerekmektedir. Çünkü devletler bu yetki aracılığı ile kişilerin mülkiyet hakkı başta olmak üzere temel hak ve özgürlüklerine müdahale etmekteLERdir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2011: 39). Vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmaması şahsi veya keyfi vergilendirmeye sebep olabilir. Nitekim; günümüzde vergilendirme ile genel kabul görmüş bir ilke olan verginin yasallığı ilkesinin çıkış noktası kralın/yöneticinin yetkilerinin sınırlandırılmasının istenmesidir.

### 2. Verginin Yasallığı İlkesinin Dünya’da ve Türkiye’de Gelişimi

Verginin yasallığı ilkesi; olağanüstü dönemlerde, İngiltere’de kralın (sınırsız) yetkilerinin sınırlandırılarak soylular ve din adamları tarafından oluşan bir grup tarafından alınacak onay ile vergi alınmasını kabul eden 1215 tarihli Magna Carta Libertatum’a (Büyük Özgürlük Fermanı) dayanmaktadır (Güneş, 2011: 35). Bu ferman ile vergilendirme açısından sınırsız yetkiye sahip olan kral, yetkilerini halkın temsilcileri olarak kabul edilebilecek olan

grupların onayı olmadan kullanamayacak hale gelmiş ve “*temsilsiz vergi olmaz*” ilkesi vergi hukukunda yer etmiştir.

Magna Carta sonrası İngiltere’de ve diğer ülkelerde yaşanan gelişmeler sonucu kralın (iktidarın) yetkileri kısıtlanmış ve önceleri temsilciler sonrasında ise meclislerden onay almadan vergi istemeleri/almaları engellenmiştir (Başaran Yavaşlar, 2015: 199). Örnek olarak; İngiltere’de 1628 tarihli Haklar Dilekçesi ve 1689 tarihli Haklar Beyannamesi; Fransa’da 1789 tarihli İnsan ve Vatandaş Hakları Beyannamesi; Osmanlı’da 1808 tarihli Senedi-i İttifak, 1839 tarihli Gülhane Hatt-ı Hümayunu, 1856 tarihli Tanzimat Fermanı ve sonrasında 1876 tarihli Kanunu Esasi ile gelişim göstermiştir (Güneş, 2011: 86-99 ve 34-46)<sup>1</sup>.

Türk vergi hukuku tarihi açısından verginin yasallığı ilkesinin gelişimine baktığımızda 1876 tarihli Kanunu Esasi önem arz etmektedir. Çünkü, Kanunu Esasi’nin 25’inci maddesinde yer alan “*Bir kanuna müstenit olmadıkça vergi ve rüsumat namı ile ve namı aherle, hiç kimseden bir akçe alınamaz.*”<sup>2</sup> hükmü ile verginin yasallığı ilkesi net bir şekilde belirtilmiştir (Öz, 2004). Cumhuriyet dönemi Anayasalarına baktığımızda ise; 1924 Anayasası’nın 84’üncü maddesinde önce verginin tanımı “*Vergi, Devletin umumi masarifine halkın iştiraki demektir. Bu esasa mugayir olarak hakikî veya hükmî şahıslar tarafından veya onlar namına rüsum, âşar ve sair tekâlîf alınması memnudur.*”<sup>3</sup> hükmüyle yapılmış ve devamında 85’inci maddede yer alan hüküm ile “*Vergiler ancak bir kanun ile tarh ve cibayet<sup>4</sup> olunabilir.*” denilerek sadece vergilerin, nihayetinde önce 1961 Anayasası’nın 61’inci ve günümüzde halen geçerli olan 1982 Anayasası’nın 73’üncü maddelerindeki “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler*

<sup>1</sup> Osmanlı İmparatorluğu’nda ve diğer ülkelerdeki “*verginin yasallığı*” ilkesi ile ilgili tarihsel gelişim süreci ve detaylı bilgi için bkz: (Güneş, 2011: 86-99 ve s.34-46).

<sup>2</sup> 1876 Tarihli Kanunu Esasi, <https://anayasa.gov.tr/tr/mevzuat/onceki-anayasalar/1876-kânûn-i-esâsî/>, (26 Nisan 2024).

<sup>3</sup> 1924 Anayasası’nın 84’üncü maddesine göre; “*Vergi, Devletin umumi masarifine halkın iştiraki demektir. Bu*

*esasa mugayir olarak hakikî veya hükmî şahıslar tarafından veya onlar namına rüsum, âşar ve sair tekâlîf alınması memnudur.*”, 1924 Anayasası, <https://anayasa.gov.tr/tr/mevzuat/onceki-anayasalar/1924-anayasasi/>, (26 Nisan 2024).

<sup>4</sup> Verginin salınması veya alınması.

## ALP, E. “1982 Anayasası’nda Verginin Yasallığı İlkesi ve İstisnaları”

*kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.”* hükmü ile ise vergilere ek olarak mali yükümlülüklerin de kapsama alınması ile verginin yasallığı ilkesi Anayasal olarak kabul edilmiştir<sup>1</sup>.

1982 Anayasası’nın 73’üncü maddesinin 3’üncü fıkrasında yer alan “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*” hükmü ile herhangi bir konuda vergi alınabilmesi, alınıyorsa değiştirilmesi veya kaldırılması için mutlaka bir kanuna ihtiyaç olduğu belirtilmiştir.

### 3. 1982 Anayasa’sında Verginin Yasallığı İlkesi

Verginin yasallığından bahsedilebilmesi için ilk şart bir vergi kanunun varlığıdır. Bu vergi kanunun mutlaka demokratik bir parlamento tarafından çıkarılması, vergiyi düzenlemesi ve verginin ana öğelerini de kapsayacak biçimde olması gerekmektedir (Güneş, 2011: 14). Ancak verginin yasallığı ilkesi sadece vergilerin kanunla konulması, değiştirilmesi veya kaldırılması hükmü ile yorumlamak konunun dar şekilde yorumlanmasına sebep olacaktır. Çünkü Anayasa’nın 73’üncü maddesinin 3’üncü fıkrasında belirtilen bu hükümden önce de vergilerin taşınması gereken özelliklerden bahsedilmiştir. Bu bakımdan önce Anayasa’nın “*Vergi Ödevi*” başlığını taşıyan 73’üncü maddesini detaylı ele almak gerekmektedir. Anayasa’nın 73’üncü maddesinde;

*“Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*

*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.*

*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*

*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle*

*oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanı’na aittir.”*

denilerek mali güce, adaletli ve dengeli vergi yükü dağılımına, oran, indirim, istisna ve muafiyet kavramlarına da değinilmektedir.

Bu sebepten verginin yasallığından sadece verginin konusunun kanunla konulmasını (değiştirilmesi veya kaldırılması) anlamak yeterli olmayacaktır. Vergilerin kanunlaşırken kişilerin ödeme güçlerini de dikkate alarak kanunlaşması ve verginin konusunun yanı sıra oran, indirim, istisna, muafiyet, tarh, tahakkuk, tahsil usulleri gibi hususlarının da kanunla düzenlenmesi gerekmektedir (Doğrusöz, 1985: 69). Anayasa Mahkemesi 2011 yılında aldığı bir kararda verginin yasallığı şu sözlerle belirtilmiştir:

*“...Verginin yasallığı ilkesi, keyfi ve takdiri uygulamaları önleyecek ilkelerin kanunda yer alması zorunluluğunu getirerek bireyin temel hak ve hürriyetlerini devlete karşı korur. Bu kapsamda; vergide yasallık ilkesi, vergiyi doğuran olayın, verginin konusunun, matrahının ve oranının kanun ile belirlenmesini gerektirmektedir<sup>2</sup>.”*

Yine, vergi kanunlarının yanı sıra bu kanunları açıklayan yardımcı kaynakların ve idarenin düzenlemelerinin de verginin yasallığı ilkesine uygun olması gerekmektedir (Kaya, 2020: 385).

Bu konuda Anayasa Mahkemesi’nin;

*“Kanun koyucunun, sadece konusunu belli ederek bir mali yükümlünün alınmasına izin vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılması için yeter bir neden teşkil etmez. Mali yükümlerin, mükellefleri, matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, müeyyideleri, zamanaşımı*

<sup>1</sup> “*Verginin Yasallığı*” ilkesinin Cumhuriyet dönemi Anayasalarındaki gelişimi ile ilgili detaylı bilgi için Bknz: (Güneş, 2011: 101-112).

<sup>2</sup> AYM, 22.12.2011, E:2010/31, K:2011/167, R.G. Tarih ve Sayı: 19.05.2012–28297.

*gibi çeşitli yönleri vardır. Bunlar kişilerin sosyal ve iktisadi durumlarını ve hatta temel haklarını etkileyecek uygulamalara yol açabilirler. Bu bakımdan kanunla düzenlenmeleri zorunludur.... Aksi halde, idareye keyfi uygulamalara meydan verebilecek çok geniş bir takdir yetkisi tanınmış olur<sup>1</sup>."*

şeklinde aldığı karar ile verginin yasallığı ilkesi ile idareye takdir yetkisi verilmesi engellenmiş olup keyfi uygulamaları da ortadan kaldırdığı belirtilmiştir (Şişman, 2014: 30-31). Anayasa'da bu şekilde bir ilkenin benimsenmemiş olması yürütme organına dilediği gibi vergi alma yetkisi vereceği için ilke ile vergilendirmede keyfilik önlenmiş ve kişilere hukuki güvence sağlanmış olmaktadır (Avcı, 2020: 76).

Bilindiği üzere Anayasa'nın "Yasama Yetkisi" başlığını taşıyan 7'nci maddesi "Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisinindir. Bu yetki devredilemez." demektedir. Yine Anayasa'nın Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM)'nin görev ve yetkilerini düzenleyen 87'nci maddesi ise TBMM'nin görevini "...kanun koymak, değiştirmek ve kaldırmak..." olarak tanımlamıştır. Bu durumda yukarıda yer alan Anayasa'nın üç maddesi beraber yorumlandığında; vergiler yasama yetkisine sahip olan TBMM tarafından konulacak, değiştirilecek veya kaldırılacaktır ve TBMM bu yetkisini devredemeyecektir. Ancak verginin yasallığı ilkesinin Anayasa'da yer alan istisnaları da bulunmaktadır.

#### 4. Verginin Yasallığı İlkesinin Anayasal İstisnaları

Verginin yasallığı ilkesinin uygulanmasında her zaman bir kesinlik bulunmamaktadır. Ülkede

yaşanılan, sosyal, ekonomik, siyasal ve hukuki durumlar neticesinde yürütme organına bazı vergilendirme ile ilgili yetkilerin verilmesini gerektirmektedir (Karakoç, 2013: 1268). Anayasal bir ilke olarak kabul edilen verginin yasallığı ilkesinin yine Anayasa ile düzenlenmiş olan istisnaları da mevcuttur (Güneş, 2011: 171-208).

#### 4.1. Anayasa'nın 73'üncü Maddesinin 4'üncü Fıkrası ile Vergilendirme Konusunda Cumhurbaşkanı'na Verilen Yetki

Bunlardan ilki Anayasa'nın 73/4'üncü maddesinde "... muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanı'na aittir." şeklinde belirtilen, Cumhurbaşkanı'nın vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisna, indirim ve oranları ile değişiklik yapmak yetkisinin sahip olmasıdır<sup>2</sup>. Ancak maddede dikkat edilmesi gereken değişiklik yapma yetkisinin muaflık, istisnalar, indirimler ve oranlar ile sınırlı olduğu ve bu yetki devrinin de mutlaka kanunla düzenlenmesi gerektiğidir. Bu bağlamda, Cumhurbaşkanı'na verilen bu yetkinin konu (oran, istisna, indirim ve muafiyet) ve kapsam (kanunla düzenlenmesi) şeklinde iki yönden sınırlamaya tabi tutulmaktadır (Karakoç, 2013: 1268).

Anayasa Mahkemesi, Cumhurbaşkanı'na (Önceden Bakanlar Kurulu'na) verilen bu yetkinin sınırlı bir yetki olduğunu;

*"Anayasa'da vergi, resim, harç ve benzer mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde değişiklik yapabilme yetkisinin Bakanlar Kuruluna verilebileceği belirtilmekle*

<sup>1</sup> AYM, 29.03.1966, E:1965/45, K:1966/16, R.G. Tarih ve Sayı: 12.05.1966-12297.

<sup>2</sup> Anayasa'nın 73/4'üncü maddesinde verilen bu sınırlı yetki sadece Cumhurbaşkanı'na aittir. 2464 sayılı Kanun'un 96'ncı maddesinin B fıkrasında yer alan "Yukarıda sayılanlar dışında vergi ve harçların maktu tarifeleri; bu kanunda belirtilen en alt ve en üst sınırları aşmamak şartıyla mahalin çeşitli semtleri arasındaki sosyal ve

ekonomik farklılıklar göz önünde tutularak belediye meclislerince tespit olunur" hükmü Anayasa Mahkemesi tarafından vergi resim harç ve benzeri yükümlülüklerin kanunlarda belirtilen alt ve üst sınırlar dahilinde değişiklik yapmak yetkisinin Anayasa Madde 73/4'e göre sadece Bakanlar Kurulu'na (Cumhurbaşkanı'na) verilmesi sebebi ile iptal edilmiştir. AYM, 29.12.2011, E:2010/62, K:2011/175, R.G. Tarih ve Sayı: 19.05.2012-28297.

*birlikte Bakanlar Kuruluna verilen bu yetkinin kullanılabilmesi alt ve üst sınırların da kanunda belirtilmesi zorunludur. Bakanlar Kurulunun bu sınırları aşacak biçimde herhangi bir düzenleme getirebilmesi olanaklı değildir. Bir başka deyişle Bakanlar Kuruluna verilen bu yetki "koşullu ve sınırlı bir yetki"dir. Vergilendirmede esas kural, vergilerin kanunla konulup kaldırılması ve değiştirilmesi olduğundan verginin yasallığı ilkesinin zedelenmesine yol açacak ve yasama yetkisinin yürütme organına devri sonucunu doğuracak şekilde yürütme organına sınırsız bir yetki verilmesi kabul edilemez."*

şeklinde bir karar alarak yürütme organına verilecek sınırsız bir yetkinin kabul edilemeyeceğini ve bu durum söz konusu olursa verginin yasallığı ilkesinin zedeleneceğini belirtmiştir (Çağan, 1982: 7).

Burada yine yürütme organının yetkisini ve görevlerini tanımlayan Anayasa'nın 8'inci maddesine bakmak gerekecektir. Zira Anayasa'nın 8'inci maddesinde "Yürütme yetkisi ve görevi, Cumhurbaşkanı tarafından Anayasa'ya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir." demektedir. Bu bağlamda 3'üncü maddeyi 8'inci madde ile beraber yorumladığımızda; kendisine Anayasa'nın 73/4'üncü maddesi ile vergi kanunlarında değişiklik yapmak yetkisi verilen Cumhurbaşkanı, bu değişikliği sadece belirli alanlarda (muaflik, istisna, indirim ve oran) ve ilgili vergi kanunu tarafından kendisine bu şekilde bir yetki verilmiş olması durumunda kullanacaktır. Ayrıca Cumhurbaşkanı bu yetkiyi kullanırken de kanunlara ve Anayasa'ya uygun şekilde hareket etmek zorundadır. Zira Anayasa ile Cumhurbaşkanı'na verilen bu bir bağlı yetkidir. Çünkü vergilerin yasallığı ilkesinin bir sonucu olarak yürütmeyi temsil eden Cumhurbaşkanı'nın vergi ile ilgili konularda kanuni dayanak olmadan bir idari işlem tesis etmesi veya yargının kıyas yoluna başvurarak bir

vergi koyması, değiştirmesi veya kaldırması söz konusu değildir (Çağan, 1982: 7). Yürütme organını temsil eden Cumhurbaşkanı'nın da yasama organının gösterdiği konularda hareket etmek zorunda olması Anayasa 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrası ile verilen bu yetkinin bağlı yetki olduğunu göstermektedir (Güneş, 2011: 171-172).

#### **4.2. Anayasa'nın 167'nci Maddesinin 2'nci Fıkrası ile Dış Ticarete Konu İşlemlerde Ek Mali Yükümlülük Koyma Yetkisi**

Diğer bir istisna durumu ise Anayasa'nın 167'nci maddesinin 2'nci fıkrasında karşımıza çıkmaktadır. Buna göre;

*"Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Cumhurbaşkanına yetki verilebilir."*

hükmü getirilmiştir. Bu madde ile Cumhurbaşkanı'na (önceden Bakanlar Kurulu) kanun aracılığıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemlerinde ülke ekonomisinin yararına olmak üzere ek mali yükümlülük getirme yetkisi verilebileceği hüküm altına alınmıştır. Anayasa'da bu şekilde bir hüküm olması yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesinin bir istisnası olarak kabul edilmektedir (Karakoç, 2013: 1270). Bu uygulama; Doğrusöz tarafından "teknolojik ilerlemeyle ekonomik gelişmelerin getirdiği zorluklar karşısında, bu tür yükümlülüklerin, izlenen ekonomik politikayla uyumlu şekilde, süratle ve gizli olarak getirilebilmesi ve düzenlemenin son derece teknik bir konuyu içerecek olması" şeklinde anlamlandırılmaya çalışılmış (Doğrusöz, 1985: 75; Taylar, 2021: 113) fakat yine Doğrusöz tarafından; bu hüküm ile dış ticaretle ilgili olsa dahi Cumhurbaşkanı'na (önceden Bakanlar Kurulu) kanun koyucu gibi hareket etme yetkisi vereceği bunun da Anayasa'nın genel ilkelerine ve hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmayacağı belirtilmiştir (Doğrusöz, 1985: 75).

## ALP, E. “1982 Anayasası’nda Verginin Yasallığı İlkesi ve İstisnaları”

Anayasa’nın 167’nci maddesinin 2’nci fıkrasında da belirtildiği gibi bu yetki Cumhurbaşkanı’na kanun ile verilebilmektedir. Bu maddeye istinaden çıkarılan 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun’un<sup>1</sup> “Yetki” başlığı taşıyan 2’nci maddesi “Cumhurbaşkanı bu Kanun kapsamındaki konularda düzenlemeler yapmaya yetkilidir.” demektedir. Dikkat edilirse Anayasa’da yazan “yetki verilebilir” ifadesi, kanunda “yetkilidir” şekline dönüşmüştür. Anayasa’da “verilebilir” den kastedilen aslında bu yetkinin sınırlarının yasa ile belirlenmesi iken yasada “yetkilidir” ifadesinden dolayı tüm yetki direkt olarak yürütme organına geçmiştir (Doğrusöz, 2012: 322-323). Bu durumda; verginin yasallığı ilkesinin bir ihlali olarak kabul edilen Anayasa’nın 167’nci maddesinin 2’nci fıkrası yasama organını devre dışı bırakarak yürütmeye dış ticaretin düzenlenmesi ile ilgili sınırsız bir güç vermektedir.

Anayasa’nın 73’üncü maddesinde ifade edilen “vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler” dışında tutulan “ek mali yükümlülük” kavramı, kamusal güç kullanılarak alınacak olması sebebiyle “ve benzeri mali yükümlülükler” olarak değerlendirilmelidir (Kaneti, 1986/1987: 7; Güneş, 2011: 195)<sup>2</sup>. Anayasa’nın 73/3’üncü ve 73/4’üncü maddelerinde bahsedilen “ve benzeri mali yükümlülükler”, Kaneti’nin belirttiği şekliyle, “kamunun genel ihtiyaçlarının değil, belirli grupların belirli özel ihtiyaçlarının finansmanını sağlamak üzere...” alınan, “çoğunlukla genel bütçeye değil özel fonlara aktarılan” ve “vergilerle sadece hukuki zor kullanılması sebebiyle benzerliği olan” kamu gelirlerdir (Kaneti, 1986/1987: 6). Bu madde ile Cumhurbaşkanı’na verilen yetki, Anayasa’nın 73/4’üncü maddesinde istisna, indirim, oran ve muafiyet ile sınırlandırılmış şekilde verilen yetki ile kıyaslandığında dış ticaret ile sınırlandırıldığı için

yine sınırlı bir yetki olarak ifade edilebilir (Karakoç, 2013: 1271). Dolayısıyla bu yetki ile Cumhurbaşkanı bir vergi ihdas edememektedir. Ancak ilgili madde sonucu idare keyfiliğe kaçabilecektir. Bu durum sonucunda, madde her ne kadar dış ticaret ile sınırlı olsa da dış ticaret ile ilgili olan konuların tamamını kapsadığı için sınırsız bir yetki olarak ifade edilebilir (Taylar, 2021: 113-114).

Ancak; Anayasa Mahkemesi 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun’un yürütme organına verdiği yetkinin sınırlarının açıkça belirtilmediği için iptali için açılan davada;

“...Anayasa’nın 167. maddesinin ikinci fıkrası ile sözü edilen “ek mali yükümlülüklerin” konulması ve kaldırılmasında Bakanlar Kuruluna<sup>3</sup> kanunla yetkisi verilmesi söz konusudur. Bir “ek mali yükümlülüğün konulması” onun nevinin ve miktarının saptanması demektir. Türü ve miktarı belli olmayan bir yükümlülük konulamaz. Şu halde, dış ticaretin, ülke ekonomisinin yararına düzenlenmesi amacıyla ek mali yükümlülükler koymaya yetkili kılınan Bakanlar Kurulu, ülke ekonomisi ne gibi ek mali yükümlülüklerin konulmasını gerektiriyorsa, bunun nevinin ve miktarını saptamada serbest olacaktır...<sup>4</sup>”

şeklinde bir karar vererek Anayasa’nın 167/2’nci maddesinde verilen yetkinin 73/4’üncü maddesindeki yetkiden farklı şekilde dış ticaret ile ilgili olmak ve ülkenin menfaati ve ekonomik yararı doğrultusunda konulan ek mali yükümlülüğün konusu dahil diğer esaslarını da belirlemeyi kapsadığını belirtmiştir.

<sup>1</sup> 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun, R.G. Tarih ve Sayı: 15.02.1984-18313.

<sup>2</sup> Karşıt olarak; “Ek Mali Yükümlülük” kavramının Anayasa’nın 73’üncü maddesinde belirtilen benzeri mali yükümlülüklerden bağımsız bir yetki olduğu ile ilgili görüş için Bknz: Taylar, 2021: 113).

<sup>3</sup> Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi ile değişen haliyle; Cumhurbaşkanı (Önceden Bakanlar Kurulu).

<sup>4</sup> AYM, 11.01.1985, E:1984/6, K:1985/1, R.G. Tarih ve Sayı: 17.06.1985-18787.

## Sonuç

Verginin yasallığı ilkesi, vergilendirme yetkisine devleti oluşturan organlar içinde sadece yasamanın sahip olduğunu gösteren bir ilkedir. Verginin yasallığı ilkesi kısaca, verginin mutlaka bir kanuna dayanması şeklinde dar olarak ifade edilebileceği gibi yürütme ve yargı organlarının vergi koyamaması olarak da ifade edilebilir. Bu durumda verginin yasallığı ilkesi; vergi koyma bakımından yasama organının yürütme ve yargı organlarından farklılığını, hatta bu duruma bağlı olarak güçler ayrılığını göstermektedir. Zira vergi hukuku, verginin yasallığı ilkesi sebebiyle güçler ayrılığının en keskin şekilde uygulandığı bir hukuk dalı olarak karşımıza çıkmaktadır.

Adaletsiz vergilemeyi, keyfiliği, güvensizliği ve belirsizliği önlemek amacıyla taşıyan verginin yasallığı ilkesi, ülkenin içinde bulunduğu durumla bağlantılı olarak; ekonomik, sosyal, siyasi kriz dönemlerini atlatabilmek adına istisnalar barındırmaktadır. Bu istisnalar sonucunda Cumhurbaşkanı; kanunlarla kendisine verilen değişiklikleri yapabileceği gibi, dış ticaret ile sınırlandırılmış olmak şartıyla ek mali yükümlülükler de getirebilmektedir. Sonuç olarak her ne kadar verginin yasallığı genel kabul görmüş bir ilke olsa da mutlak bir verginin yasallığı ilkesinden bahsetmek mümkün değildir. Bu istisnaların neticesinde verilen yetkilerin sınırlarının belirli olmaması hukuksal sorunları beraberinde getirmekte ve kişilerin hukuk sistemine olan güvenini etkilemektedir.

Tam anlamıyla bir verginin yasallığından bahsedebilmek için, getirilen istisnai düzenlemelerin sınırlarının belirgin olması, kişilerin hukuk sistemine olan güvenini sağlayacak ve vergilendirme yetkisinin sahibi olan yasama tarafından kullanılmasını pekiştirecektir. Bu sebepten Anayasa'da yer alan istisnai düzenlemelerin sınırlarının belirlenmesi gerekmektedir.

## Kaynakça

- Aliefendioğlu, Y. (1983). Vergilendirme Yetkisi ve 1980 Sonrası Türk Vergi Politikası. *Danıştay Dergisi*, 13(50-51), 60-80.
- Arıkan, Z. (1996/1997). Vergilendirme Yetkisi ve Kullanımı. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırmaları Konferansları*, (37), 269-281.
- Avcı, O. (2020). Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Değerlendirilmesi, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, (42) 67-93.
- Başaran Yavaşlar, F. (2015). Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi. Göztepe, E. (Ed.). "Kamu Hukukçuları Platformu: Hukuk Güvenliği" içinde. Ankara: Türkiye Barolar Birliği Yayınları Yayın No:277, 189-238.
- Çağan, N. (1982). *Vergilendirme Yetkisi*. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.
- Doğrusöz, A.B. (1985). Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü. *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, 6(1-3), 65-76.
- Doğrusöz, A.B. (2012). Mükellef Hakları ve Anayasal Beklentiler: Gelecek İçin Birkaç Not. Feridun Yenisey, Gülşen Güneş ve Z. Ertunç Şirin (Dü.), "Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler" içinde. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 316-323.
- Güneş, G. (2011). *Verginin Yasallığı İlkesi* (3. Baskı). İstanbul: On İki Levha Yayıncılık A.Ş.
- Karakoç, Y. (2013). Anayasal Vergileme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15(Özel Sayı), 1259-1308.
- Kaya, A. (2020). *Vergilendirme Yetkisi ve Verginin Yasallığı*. "Prof. Dr. Nami Çağan



**ALP, E. "1982 Anayasası'nda Verginin Yasallığı İlkesi ve İstisnaları"**

Anısına Armağan" içinde. Ankara: Atılım Üniversitesi Yayınları Yayın No:63, 383-388.

Kaneti, S. (1986/1987). *Vergi Hukuku*. İstanbul: Özdem Kardeşler Matbaası.

Öz, E. (2004). Tarihi Perspektiften Osmanlı'da Vergi. *Mevzuat Dergisi*, 7(84), <https://www.mevzuatdergisi.com/2004/12a/08.html> , (Erişim Tarihi: 26 Nisan 2024).

Saraçoğlu, F. (2003). Vergilendirme Yetkisi ve Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri, *Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, (3), 175-189.

Şişman, G. (2014). *Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay*. Ankara: Seçkin Yayınevi.

Taylar, Y. (2021). *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık A.Ş.