

TÜRK VERGİ MEVZUATININ GÜÇLER AYRILIĞI KURAMI ÇERÇEVESİNDE İNCELENMESİ: VERGİLENDİRME YETKİSİNİN ANAYASAL SINIRLARI VE HUKUKİ ESASLARI

Esra KESKİN ÇAKMAK*

Bu makale hakem incelemesinden geçmiştir ve TÜBİTAK–ULAKBİM Veri Tabanında indekslenmektedir.

* Dr. Öğr. Üyesi, Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi, İktisadi İdari ve Sosyal Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü.

E-posta: esra.keskin@alanya.edu.tr **ORCID:** 0000- 0002-9071-6306

Makale geliş tarihi: 14 Aralık 2025 **Makale kabul tarihi:** 19 Mart 2026

Atıf önerisi: KESKİN ÇAKMAK, “Türk Vergi Mevzuatının Güçler Ayrılığı Kuramı Çerçevesinde İncelenmesi: Vergilendirme Yetkisinin Anayasal Sınırları ve Hukukî Esasları”, Ankara Barosu Dergisi, Nisan 2026, Cilt: 84, Sayı: 2, s. 971-1023.

TÜRK VERGİ MEVZUATININ GÜÇLER AYRILIĞI KURAMI ÇERÇEVESİNDE İNCELENMESİ: VERGİLENDİRME YETKİSİNİN ANAYASAL SINIRLARI VE HUKUKÎ ESASLARI

ÖZ

Devlet iktidarının sınırlandırılması ile temel hak ve özgürlükleri korumayı amaçlayan güçler ayrılığı, anayasal normlara kuvvetli biçimde bağlı olan demokratik hukuk devletleri için aslî bir unsurdur. Güçler ayrılığı kuramının en önemli tamamlayıcılarından biri olan hukuk devleti, devlet faaliyetlerinin hukukî normlara uygun bir şekilde tesis edilmesinin güvencesidir. Vergilendirme yetkisinin kişi hak ve özgürlükleriyle doğrudan ilişkili olması, söz konusu yetkinin güçler ayrılığı ve hukuk devleti ilkeleri açısından katı anayasal sınırlamalara tabi olmasını gerektirmektedir. Nitekim güçler ayrılığının doğal bir tezahürü olan verginin kanunîliği ilkesi gereğince, vergi hukuku alanındaki aslî normlar yasama organı tarafından kanunla düzenlenmektedir. Bununla birlikte vergi mevzuatında, yürütme organına tanınan düzenleme yetkisine istinaden çıkarılan farklı hukukî kaynaklar da bulunmaktadır. Bu çalışmada, vergi mevzuatının anayasal denge mekanizmaları tarafından nasıl şekillendirildiği araştırılmaktadır. Çalışmanın amacı, Türk vergi hukukunun yasama ve yürütme organlarından doğan bağlayıcı kaynaklarının güçler ayrılığı kuramı temelinde incelenmesidir. Bu doğrultuda hukukî kaynaklar, yasama ve yürütme organları bağlamında ikili bir tasnif altında irdelenmekte ve bu kaynakların hukukî niteliği ile temel esasları anayasal normlar açısından ayrı ayrı ele alınmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Güçler ayrılığı, vergilendirme yetkisi, vergi hukukunun kaynakları, düzenleyici işlemler, Türk vergi mevzuatı.

**AN EXAMINATION OF TURKISH TAX LEGISLATION
WITHIN THE FRAMEWORK OF THE THEORY OF
SEPARATION OF POWERS: CONSTITUTIONAL LIMITS
AND LEGAL FOUNDATIONS OF THE POWER TO TAX**

ABSTRACT

The separation of powers, which aims to limit state authority and safeguard fundamental rights and freedoms, constitutes an essential element of democratic states governed by the rule of law that are firmly grounded in constitutional norms. The rule of law, as one of the most significant complements to the theory of separation of powers, provides a guarantee that state activities are established and carried out in conformity with legal norms. The direct relationship between the power to tax and individual rights and freedoms necessitates that this authority be subject to strict constitutional limitations within the framework of the principles of separation of powers and the rule of law. Indeed, pursuant to the principle of the legality of taxation which constitutes a natural manifestation of the separation of powers the fundamental norms in the field of tax law are regulated by statute enacted by the legislative body. Nevertheless, within tax legislation, there also exist various legal sources enacted on the basis of the regulatory authority conferred upon the executive branch. This study examines the principles within which tax legislation is shaped by constitutional balance mechanisms. The aim of this study is to examine the binding sources of Turkish tax legislation arising from the legislative and executive branches on the basis of the theory of separation of powers. In this context, legal sources are examined under a dual classification within the framework of the legislative and executive branches, and the legal nature and fundamental principles of these sources are analyzed separately in light of constitutional norms.

Keywords: Separation of powers, power to tax, sources of tax law, regulatory acts, Turkish tax legislation.

GİRİŞ

Egemenlik hakkının en güçlü yansımalarından biri olan vergilendirme yetkisi, temsilsiz vergi olmaz prensibi doğrultusunda yasama organları tarafından kullanılan temel yetkilerden biridir. Demokratik hukuk devletlerinde vergilendirme yetkisinin nasıl kullanıldığı, hukuk devleti prensibinin normatif etkinliğini belirleyen ölçütler arasındadır. Bu bağlamda vergilendirme yetkisinin keyfi bir biçimde kullanılmasını önlemek, güçler ayrılığı kuramı ile bunun doğal yansıması olan kanunîlik ilkesinin tesis ettiği önemli bir hukukî güvencedir. Modern hukuk devletlerinde söz konusu güvencenin temel dayanağı ise, anayasalardır.

Güçler ayrılığı kuramı, vergilendirme yetkisinin düzenlenmesi açısından da oldukça önemlidir. Nitekim Türk vergi mevzuatının genel sınırları, kanunla düzenleme unsuruna uygunluk bakımından son derece katı bir anlayışla çerçevelenmiş olsa da; özellikle 1980'li yıllardan itibaren, bu alanda yürütme organına tanınan düzenleme yetkisinin kapsam itibarıyla bir hayli genişlediği dikkat çekmektedir. Bunun sonucunda, yürütme organının vergilendirme alanında tesis ettiği düzenleyici işlemlerin mevzuat içindeki ağırlığı artmış ve Türk vergi mevzuatı vergi kanunları ile beraber düzenleyici işlemler çerçevesinde şekillenen bir mevzuat türü haline gelmiştir. Nitekim bu gelişmeler, vergi mevzuatında kullanılan düzenleyici işlemlerin niteliği ve sınırları hakkındaki tartışmaların yoğunlaşmasına neden olmuştur.

Çalışmada, vergi hukuku alanında yasama ve yürütme organından doğan kaynaklar güçler ayrılığı ve buna bağlı ilkeler çerçevesinde tahlil edilmektedir. Bu bakımdan çalışma, genel, soyut ve objektif niteliğini haiz vergi hukuku kaynaklarının, güçler ayrılığı kuramı bağlamında nasıl şekillendiğini araştırmakta ve Türk pozitif hukukunda vergilendirme yetkisinin paylaşımına ilişkin ilke ve normları tespit ederek doktrine katkı sağlamayı amaçlamaktadır. Araştırmanın sınırlılıkları bakımından bu çalışma, yalnızca yasama ve yürütme organlarından doğan ve yeni bir norm getirmeye haiz olan aslî hukukî kaynaklar ile sınırlanmakta; yargı organlarından doğan aslî ve/veya yardımcı kaynaklar ise ayrı ve özel bir başlık altında incelenmemektedir. Bu minvalde, çalışmanın birinci bölümünde, güçler ayrılığı kuramının felsefi ve hukukî temelleri ve söz konusu kuramın günümüz demokratik hukuk devletlerinde karşılık bulduğu anlam irdelenmektedir. İkinci bölümde ise, Türk vergi mevzuatının yasama ve yürütme organlarından doğan bağlayıcı

kaynakları, anayasal normlar ve güçler ayrılığı kuramı perspektifinden incelenmekte ve bu kapsamda yapılan tahliller ve önerilere yer verilmektedir.

I. GÜÇLER AYRILIĞI KURAMININ FELSEFİ VE HUKUKİ TEMELLERİ

Devletin egemenlik hakkının tezahürü olan yasama, yürütme ve yargı organları, devlete yüklenen görevleri yerine getiren organlardır. Bu bakımdan yasama organı, toplumsal hayatın düzenlenmesine yönelik hukuk kurallarını belirleme; yürütme organı, yasamanın koyduğu kuralları uygulama ve yargı organı ise, hukukî denetim yapma ve uyuşmazlıkları çözüme yetkisini haizdir^[1]. Modern anayasal sistemlerde söz konusu yetkilerin kullanılma biçimi, güçler ayrılığı kuramı çerçevesinde belirlenmektedir. Zira egemenlik yetkisi halktan kaynaklanan; ancak devlet iktidarı tarafından kullanılan bir yetkidir. Bu bakımdan egemenlik yetkisinin toplumun aleyhine ve kişisel çıkarlar doğrultusunda kullanılmasını önlemek için, devlet yetkilerinin tek kuvvette toplanmaması gerekmektedir^[2].

Güçler ayrılığı kuramı, devlet faaliyetlerini farklı organlar arasında paylaştırarak temel hak ve özgürlüklerin korunmasını amaçlamaktadır. Nitekim güçler ayrılığının felsefî ve tarihî kökenleri, devlet iktidarının sınırlandırılması ve bunların birbirinden bağımsız olan güçler tarafından yerine getirilmesi esasına dayanmaktadır^[3]. Batı siyasal hayatının ve demokrasilerinin gelişiminde oldukça önemli olan^[4] güçler ayrılığına ilişkin ilk fikirlerin filizlenmesinde, İlk Çağ düşünürlerinden *Aristoteles* (MÖ 384-322)'in önemli katkısı olmuştur. *Aristoteles* erdemli olmaktan yola çıkarak, en iyi hükümet şeklinin ne olması gerektiğine yanıt aramış ve devlet faaliyetlerini üç gruba ayırarak,

-
- [1] Berkan Hamdemir, *Seçim ve Parti Sistemi Bağlamında Türkiye'de Hükümet Sistemi*, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2023, s. 7.
- [2] Bayram Doğan ve Ali Fuat Geyik, "Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde Kuvvetler Ayrılığı İlkesi," *Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 10, Sayı 2, 2020, s. 21.
- [3] Kemal Gözler, *Anayasa Hukukunun Genel Esasları*, 7. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2015, s. 218.
- [4] Mehmet Nuri Güzel, "Antik Demokrasi ve Modern Demokrasi Kavramlarının Kuvvetler Ayrılığı İlkesi Çerçevesinde Değerlendirilmesi," *Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 23, Sayı 38, 2018, s. 209.

her faaliyetin bir organa verilmesi gerektiğine ilişkin fikri ortaya atmıştır^[5]. Devlet içindeki çeşitli fonksiyonları ilk fark eden kişi olan *Aristoteles*'in^[6], güçler ayrılığının sistemsal bir kuram olarak şekillenmesine katkı sağlayan bu fikirleri, mülkiyet hakkına yönelen müdahaleleri önlemeye ve sınırsız çoğunluk egemenliğine dayanmaktadır^[7]. Güçler ayrılığı fikrini kuramsal olarak sistematik hale getiren ve bu teorinin gerçek kurucusu olarak kabul edilen kişi ise, Fransız düşünür *Montesquieu* (1689-1755) olmuştur^[8]. Nitekim siyaset teorisi ve hukuk doktrinlerinde bu kuram, *Montesquieu* ile özdeşleşmiştir. Bununla birlikte, *yasama kuvveti*, *yürütme kuvveti* ve *federatif kuvvet* sınıflandırmasıyla, devlet güçlerinin ayrılması gerektiğini ilk dile getiren düşünür ise, *John Locke* (1632-1704) olmuştur. Yasama kuvvetini, kanun yapma; yürütme kuvvetini, kanunları uygulama ve federatif kuvveti, savaş, barış, birlik ve ittifak yapma kuvveti olarak tanımlayan *Locke*, yargılama işlerini yürütme kuvvetine dahil olan bir devlet faaliyeti olarak açıklamaktadır^[9]. Bununla birlikte *Locke*, sözü edilen güçler arasında en kuvvetli olanının yasama kuvveti olduğunu belirtmektedir. Zira, mutlak bir güç olmasa da yasama kuvveti, ceza koyma ve kişilerin işlemlerini kanunlarla sınırlama gücüne sahip olan organdır^[10].

Montesquieu, güçler ayrılığını *yasama gücü*, *yürütme gücü* ve *yargılama gücü* olarak sistematik şekilde kuramlaştıran düşünürdür. *Montesquieu*'ye göre, kanun yapma, kamu kararlarını yürütme ve suçları ya da hukukî uyuşmazlıkları yargılama güçleri tek elde toplanırsa, özgürlük ortadan kalkacaktır. Zira, *Montesquieu*'ye göre, “*Güce sahip herkesin bu gücü istismar etme eğiliminde olduğu öteden beri tecrübe edilen bir gerçektir. Kişi, sınırlarla*

[5] Mehmet Emin Akgül, “Kuvvetler Ayrılığı İlkesinin Dönüşümü ve Günümüz Demokratik Rejimlerindeki Anlamı,” *Ankara Barosu Dergisi*, Cilt 68, Sayı 4, 2010, s. 82.

[6] Namık Kemal Öztürk, *Anayasa Hukuku*, 3. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021, s. 67.

[7] İrfan Çelik, “Kuvvetler Ayrılığı: Bir İndirgeme ve Dönüşüm,” *Liberal Düşünce Dergisi*, Sayı 64, 2011, s. 136.

[8] Gözler, *Anayasa Hukukunun Genel Esasları*, s. 219.

[9] Gözler, *Anayasa Hukukunun Genel Esasları*, s. 218-219.

[10] İlhan F. Akın, *Devlet Doktrinleri*, 3. Baskı, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2016, s. 115-116.

karşılaşana kadar gücünü istismar eder"^[11]. Günümüzde güçler ayrılığı kuramı, *Montesquieu*'nun formüle ettiği şekliyle çeşitli eleştirilere maruz kalsa da; hükümet modellerinin ortaya konulması bakımından taşıdığı kritik önemi hâlâ korumaktadır^[12].

Güçler ayrılığı kuramı, egemenliğin keyfi kullanımının önüne geçmek ve kişilerin hukukî güvenliğini sağlamak ilişkin tasarlanmış bir fren mekanizması olarak değerlendirilebilir. Nitekim, anayasaların varoluş nedenlerinden biri de sözü edilen mekanizmanın etkin bir şekilde işlemlerini sağlamaktır. Bu nedenle, güçler ayrılığı gereğince anayasalar, devlet içinde iktidarı ve toplum içinde de devlet iktidarını objektif ve öngörülebilir kurallarla sınırlamaktadır^[13]. Siyasal iktidarın sınırlanması fikri, sınırlama kurallarının farklı organlar arasında paylaşılması ve siyasal güç odaklarının müdahalelerine kapalı özerk alanlar oluşturulması anlayışına dayanmaktadır. Nitekim anayasalar, devlet faaliyetlerini söz konusu sınırlama fikrinden hareketle düzenleyen ve güçler ayrılığı kuramının temel hak ve özgürlükler konusunda sağladığı güvencelerin yer aldığı belgelerdir. Bu husus, İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi'nin 16. maddesinde dikkat çekici bir şekilde vurgulanmıştır^[14]. Buna göre, "*Hakların güven altına alınmadığı, güçler ayrılığının sağlanmadığı bir toplumun anayasası yoktur*"^[15]. Bu gelişmelerden hareketle, güçler ayrılığı kuramı, 18. yüzyıl anayasacılık hareketleri çerçevesinde anayasal metinlere taşınmıştır^[16]. Türk pozitif hukukunda ise bu kuram, 2709 sayılı *Türkiye*

- [11] Montesquieu, *Kanunların Ruhu Eserine*, çev. Berna Günen, 9. Baskı, İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2023, s. 197-199.
- [12] Murat Sezginer, *Günümüz Demokrasilerinde Kuvvetler İlişkisi ve 1982 Anayasası'nda Sorunlar*, 2. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2010, s. 26.
- [13] Selman Özdemir, *Kuvvetler Ayrılığı Bağlamında Türk İdarî Yargısında Yerindelik Denetimi Yasağının Retrospektif Bir İncelemesi*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2024, s. 602-603.
- [14] Nizamettin Aydın, *3 Ekim 2001 Tarihli Anayasa Değişikliklerinin Temel Hak ve Hürriyetler Üzerine Etkileri*, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2008, s. 47-48.
- [15] Daha ayrıntılı bilgi için bkz. "The Declaration of the Rights of Man and of the Citizen," Élysée, Erişim 4 Ekim 2025, <https://www.elysee.fr/en/french-presidency/the-declaration-of-the-rights-of-man-and-of-the-citizen>.
- [16] Ömer Anayurt, *Anayasa Hukuku (Temel Kavramlar ve Türk Anayasa Hukuku)*, 5. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2024, s. 87.

Cumhuriyeti Anayasası^[17]’nin “Başlangıç” bölümünde düzenlenmektedir. Buna göre, “*Kuvvetler ayrımının, Devlet organları arasında üstünlük sıralaması anlamına gelmeyip, belli Devlet yetki ve görevlerinin kullanılmasından ibaret ve bununla sınırlı medeni bir işbölümü ve işbirliği olduğu ve üstünlüğün ancak Anayasa ve kanunlarda bulunduğu*” vurgulanmaktadır.

1982 Anayasası’nda Cumhuriyetin değişmez nitelikleri arasında sayılan güçler ayrılığı, 7. maddede güvence altına alınan yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesi ile perçinlenmiştir^[18]. Yine *Anayasa*’nın 6. maddesinde düzenlenen “*Hiçbir kimse veya organ kaynağını Anayasadan almayan bir Devlet yetkisi kullanamaz*” hükmüyle, egemenlik yetkisini kullanan devlet organlarının birbirlerine yönelik yetki tecavüzüne karşı önlem alınması da, yasama yetkisinin devredilmezliği ile güçler ayrılığının güçlendirilmesi bakımından önemlidir^[19]. Nitekim bu durum Anayasa Mahkemesi tarafından, “(…) *Bu çerçevede erklerin yetki alanları içerisindeki faaliyetlerinin zaman zaman birbirleriyle kesişmesi mümkün olup gözetilmesi gereken hususun her erkin Anayasa tarafından belirlenmiş yetki sahasında kalmasının ve diğer erklerin yetkisine müdahale etmemesinin sağlanmasıdır*” şeklinde değerlendirilmektedir^[20].

Güçler ayrılığının özünü, devlet iktidarının paylaşılması meselesi oluştursa da^[21]; bu husus, devlet organlarının yetki alanları içinde mutlak egemen ve bağımsız oldukları anlamına gelmemektedir^[22]. Modern anayasaların temel demokratik standardını oluşturan güçler ayrılığı kuramı^[23] hem devlet organlarının meşru alanlarında kendilerine verilen yetkileri anayasaya göre kullanmalarını hem de birbirlerinin yetki alanları dışına çıkıp çıkmadıklarını

[17] RG, 9 Kasım 1982, Sayı: 17863 (Mükerrer).

[18] Necmi Yüzbaşıoğlu, *Anayasa Hukukuna Giriş*, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2017, s. 17.

[19] Bülent Tanör ve Necmi Yüzbaşıoğlu, *1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku*, 22. Baskı, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2024, s. 306.

[20] AYM, E. 2012/100, K. 2013/84, Kt. 04.07.2013, RG. 02.08.2013-28726.

[21] Türker Ertaş, *Kuvvetler Ayrılığı İlkesi Bağlamında Yasama, Yürütme ve Yargı Organları Arasındaki Modern İlişkiler*, 5. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2025, s. 441.

[22] Yavuz Atar, *Türk Anayasa Hukuku*, 17. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2024, s. 185.

[23] Şeref İba, *Parlamento Hukuku*, 9. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2024, s. 53.

denetlemeyi içermektedir. Bu bakımdan, güçler ayrılığı kuramının modern görünümünün aslı unsuru, *denetleme ve dengeleme mekanizmasıdır*. Bu sistem, devlet iktidarının keyfi bir şekilde kullanılmasının engellenmesi konusunda en önemli güvencelerden biridir^[24]. Nitekim, modern güçler ayrılığında denetim fonksiyonunun önemine istinaden, yargı organına özel bir önem atfedilmekte ve yargı organının gerektiği gibi çalışabilmesi için bağımsızlığı ve tarafsızlığı pekiştirilmektedir^[25].

II. TÜRK VERGİ MEVZUATININ YASAMA VE YÜRÜTME ORGANLARINDAN DOĞAN KAYNAKLAR AÇISINDAN İNCELENMESİ

A) Genel Açıklama

18. yüzyılda mutlakiyete dayalı yönetim anlayışına karşı, temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması amacıyla geliştirilen güçler ayrılığı kuramı, vergilendirme alanında da duyarlı bir şekilde gözetilmeye çalışılmaktadır. Bu alanda, devlet egemenliğini oluşturan güçlerin yönetim bakımından birbirinden bağımsız güçler tarafından kullanılması, bazı istisnalar dışında hemen tüm anayasalarda korunan hukukî bir güvence haline gelmiştir. Vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin, yalnızca kanunla düzenlenebileceğini ifade eden verginin kanunîliği ilkesi, güçler ayrılığı kuramının vergilendirme alanındaki en önemli anayasal güvencelerinden biri konumundadır. Nitekim söz konusu ilke, vergilendirme yetkisinin yasama organlarının tarihî süreç boyunca kazandığı ilk yetkilerden biri olması ve vergilendirmenin temel hak ve özgürlüklere yönelen en etkin müdahalelerden biri olması hasebiyle, ülke anayasalarında katı bir şekilde korunmaktadır^[26].

Devletin egemenlik gücüne dayanarak, vergi alma konusunda sahip olduğu hukukî ve fiili gücü temsil eden vergilendirme yetkisi^[27]; yüzyıllar boyunca verilen mücadelenin bir kazanımı olarak ortaya çıkmıştır. Bu bakımdan *temsilsiz vergi olmaz* prensibi gereğince bu yetki, halkın temsilcileri tarafından

[24] Ertaş, *Kuvvetler Ayrılığı İlkesi Bağlamında*, s. 441-442.

[25] Cansu Pişkinpaşa Köklü, *Osmanlı-Türk Anayasal Gelişmelerinde Kuvvetler Ayrılığı İlkesi*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021, s. 33-34.

[26] Nami Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme,” *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 37, Sayı 1, 1980, s. 133.

[27] Nami Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1982, s. 3.

kullanılmaktadır^[28]. Nitekim, Batı devletlerinin demokrasi mücadelesi açısından, kralların vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması meselesi oldukça önemli bir yere sahiptir. Zira, bu yetkinin aşırı ve keyfi bir şekilde kullanılması vergi isyanlarına ve ihtilallere yol açmış; bunun sonucunda da verginin, halkın temsilcilerinden oluşan yasama organı tarafından konulması gerektiği hukukî bakımdan güvence altına alınmıştır^[29]. Bu bağlamda, demokratik hukuk devletlerinde vergilendirme yetkisi, güçler ayrılığı kuramı gereğince, yasama organına aittir. Bununla birlikte, devlet egemenliğinin mali alana tezahürü olan vergilendirme yetkisi, vergi mükelleflerinin ne şekilde vergilendirileceğini tespit eden sınırlara sahiptir. Söz konusu sınırlar, çeşitli ulusların sürdürdüğü hak ve demokrasi kazanımları sonucunda ortak mutabakata varılan anayasal ilkeler çerçevesinde belirlenmiştir^[30].

Vergilendirme yetkisine ilişkin ihdas edilen hukukî sınırlar, güçler ayrılığı kuramının yasama ve yürütme organları arasındaki kesin bir şekilde belirlenen doğal sınırlarından kaynaklanmaktadır^[31]. Söz konusu hukukî sınırlar gerek iç hukuk gerekse uluslararası alanda oluşabilmektedir. Hak ve özgürlüklerle doğrudan ilişkili olan vergilendirme yetkisi açısından iç hukuktan kaynaklanan sınırlar, anayasa tarafından vergilendirme yetkisinin paylaşımını ve sınırlarını tespit ederek genel bir kapsam çizmektedir. Diğer taraftan, uluslararası alanda ise, devletler arasında imzalanan vergi anlaşmaları kapsamında vergilendirme yetkilerine yönelik karşılıklı sınırlamalar getirilmektedir. Nitekim, büyük ölçüde güçler ayrılığı kuramı çerçevesinde şekillenen vergilendirme yetkisine ilişkin sınırlamaları, anayasal düzlem bağlamında oluşan ulusal ve uluslararası yetki bölüşümü çerçevesinde değerlendirmek gerekmektedir^[32].

[28] Abdullah Tekbaş, *Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi*, Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, 2009, s. 21-22.

[29] Ahmet Emrah Akyazan, "Vergilendirme Yetkisinin Türkiye'deki Gelişimi," *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı 81, 2009, s. 1.

[30] Kerem Can Güner ve Veli Kargı, "Vergilendirme Yetkisinin Temel Hak ve Özgürlükleri İhlâli ve Yargı Yolu," *Maliye Çalışmaları Dergisi*, Sayı 66, 2021, s. 80.

[31] Çağan, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme," s. 133.

[32] Nihal Saban, *Vergi Hukuku*, 11. Baskı İstanbul: Beta Yayıncılık, 2021, s. 1-2.

B) Yasama Organı Bağlamında Vergilendirmenin Hukukî Esasları

1- Genel Olarak

Güçler ayrılığı kuramı gereğince, temel hak ve özgürlüklerin aslî güvencesi konumundaki hukuk devleti, vergi hukuku ile doğrudan ilişkili olan temel bir prensiptir. Hukuk devleti, “(...) eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygılı, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adil bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, hukuki güvenliği sağlayan, Anayasa’ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuk kurallarıyla kendini bağlı sayan ve yargı denetimine açık olan devlettir”^[33]. Nitekim, vergilendirme yetkisini kullanan devletin, temel hak ve özgürlük alanlarına etkili bir şekilde müdahale etmesinden dolayı; vergi hukuku bağlamında tesis edilen işlemler ve vergi mevzuatına yönelik hukuk kurallarının ihdası konusundaki temel sınırları, hukuk devleti ilkesi belirlemektedir. Bu minvalde, vergilendirme yetkisinin keyfi bir şekilde kullanılmasını engellemek amacıyla; *yasal idare ilkesi* ve *kanunların genelliği ilkesi* gibi sınırlama mekanizmalarından yararlanılmaktadır. Vergi hukuku bağlamında yasal idare ilkesi, verginin kanuniliği ilkesi dolayısıyla daha açık ve kesin bir sınırlama ölçütü tespit etmektedir. Söz konusu ilke gerek vergilerin kanunla konulmasını gerekse kanunların tam ve doğru bir şekilde uygulanmasını zorunlu kılmaktadır. Bunun yanında, idarenin bağlı yetkiye sahip olması, yasal idare ilkesinin sertliğini artırmaktadır. Kanunların genelliği ise^[34], vergi kanunlarının gerek şekli gerekse maddi anlamda kanun niteliğini haiz olmasını gerektirmektedir. Bu bağlamda vergi kanunlarının genel, nesnel ve kişisel olmayan düzenlemeler içermesi beklenmektedir^[35]. Nitekim “*yasa yapan, kural koyan organ*”^[36] olarak

[33] AYM, E. 2023/149, K. 2025/147, Kt. 10.07.2025, RG. 17.10.2025-33050.

[34] “*Kanunların kamu yararının sağlanması amacıyla yönelik olması, genel, objektif, adil kurallar içermesi ve hakkaniyet ölçütlerini gözetmesi hukuk devleti olmanın gereğidir. Bu nedenle kanun koyucunun hukuki düzenlemelerde kendisine tanınan takdir yetkisini anayasal sınırlar içinde adalet, hakkaniyet ve kamu yararı ölçütlerini göz önünde tutarak kullanması gerekir*”. Daha ayrıntılı bilgi için bkz. AYM, E. 2014/177, K. 2015/49, Kt. 14.05.2015, RG. 11.06.2015-29383.

[35] Nami Çağan, “Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi,” *Anayasa Yargısı Dergisi*, Cilt 1, 1984, s. 178.

[36] Sultan Tahmazoğlu Üzeltürk, “Kanunların Kabul Edilmesi İşlevi Açısından Yasama Organı”, *Anayasa Hukuku Dergisi*, Sayı 9, 2016, s. 15.

nitelendirilen yasama organının, vergi mevzuatının şekillenmesi açısından oldukça önemli bir güce sahip olduğu görülmektedir.

2- Anayasa ve Vergi Kanunları Yönünden

Devletin mali egemenliği ve gücünün temsili olan vergilendirme yetkisi, vergilendirmenin hukukî esaslarının ve sınırlarının belirlenmesi açısından dar anlamda ve geniş anlamda yorumlanabilmektedir. Dar anlamda vergilendirme yetkisi, devletin vergi koyma yetkisini; geniş anlamda vergilendirme yetkisi ise, kamu harcamalarını finanse etmek amacıyla konulan tüm mali yükümlülüklerle ilişkin yetkiyi ifade etmektedir^[37]. Vergilendirme yetkisinin söz edildiği şekilde dar ve geniş anlamda kullanılması arasındaki ayrım, 1982 Anayasası yönünden de önem taşımaktadır. Zira, *Anayasa*'nın vergi ödevini düzenleyen 73. maddesinin^[38] 1. fıkrasında yer alan, “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür*” ve 2. fıkrasında yer alan “*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır*” hükümleri, dar anlamda vergilendirme yetkisinin tesisini mümkün kılmaktadır. Bununla birlikte, ilgili maddenin 3. ve 4. fıkralarında düzenlenen, verginin kanunîliği ilkesi ve Cumhurbaşkanına tanınan vergisel düzenleme yetkisinin sınırları ve koşulları belirlenirken de, vergilendirme yetkisinin geniş anlamdaki içeriği kullanılmıştır^[39]. Bu bakımdan yasama organları, vergilendirme yetkisinin kullanılması bakımından önemli bir güce sahip olmakla birlikte; bu yetkiyi vergilendirme alanında yürütme organına tanıdığı düzenleme yetkileri çerçevesinde kullanmaktadır.

Hukuk devleti olarak nitelendirilen devletlerde en üst hukuk normu anayasalardır^[40]. Anayasa, devletin şekli ve temel nitelikleri, temel hak,

[37] Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, s. 5.

[38] “*Madde 73- 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 muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir*”.

[39] Çağan, “Türk Anayasası”, s. 171-172.

[40] Şükrü Kızılot ve Metin Taş, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 5. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2013, s. 13.

özgürlük ve ödevler, devletin temel organları ile bunların işlevleri hakkındaki normları düzenleyen ana kaynak hükmündedir^[41]. Türk vergi hukukunda vergilendirme yetkisi ve vergilendirmenin temel esasları da modern demokratik hukuk devletlerinde olduğu gibi *Anayasa*'da düzenlenmektedir^[42]. Bu bakımdan yasama organının, vergilendirmenin hukukî esasları üzerindeki en önemli etkisi, *Anayasa* çerçevesinde şekillenmekte ve vergilendirmenin hukukî esasları ile temel ilkeleri, bizzat *Anayasa* tarafından belirlenmektedir. Yasama organının, vergilendirme yetkisinin kullanılması konusunda sahip olduğu gücün aslî dayanağı, *Anayasa*'nın 73/3. maddesinden kaynaklanmaktadır. Verginin kanunîliği ilkesinin anayasal güvencesini oluşturan mezkûr madde hükmü uyarınca, “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*”. Esasında verginin kanunîliği ilkesi, 13. yüzyıldan itibaren benimsenen ve parlamenter hareket ile anayasacılığın özünü ve başlangıcını temsil eden en temel ilkelerden biri konumundadır^[43]. Türk vergi hukukunda da ilgili ilkenin hukukî çerçevesi, *Anayasa*'nın çeşitli maddeleriyle birlikte okunduğunda anlam kazanmaktadır. Nitekim bu konuda, *Anayasa*'nın 7. maddesinde yer alan “*Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisinindir. Bu yetki devredilemez*” hükmü ile 87. maddesinde sayılan “*kanun koymak, değiştirmek ve kaldırmak*” konusundaki görev ve yetkinin, Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM)'ne verilmesi hakkındaki hükümler dikkate alınmalıdır. Bu bağlamda, *Anayasa*'nın sözü edilen madde hükümleri uyarınca, vergi ve benzeri mali yükümlülükler, yalnızca TBMM tarafından konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Verginin kanunîliği ilkesi, sözü edilen düzenlemelerin hem şekli hem de maddi anlamda kanunla yapılmasını zorunlu kılmaktadır^[44]. Zira, vergilendirme

[41] S. Ateş Oktar, *Vergi Hukuku*, 15. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2020, s. 32.

[42] Gözde Erkin, “Türk Hukuku’nda Vergilendirme Yetkisi,” *Yaşar Üniversitesi E-Dergisi*, Cilt 8, Özel Sayı, 2013, s. 1117.

[43] Eser Karakaş ve Elif Sonsuzoğlu, “Çeşitli Ülkelerde Anayasal İlkeler ve Türk Vergi Sisteminin Bu Açıdan Değerlendirilmesi,” içinde *XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu (Anayasal Mali Düzen)*, İstanbul: Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayınları, 2000, s. 217.

[44] A. Bumin Doğrusöz, “Yargı Kararlarının Işığında Vergilerin Kanunîliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi,” içinde *XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu (Anayasal Mali Düzen)*, (İstanbul: Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayınları, 2000), s. 137.

yetkisinin kanunîlik ilkesine uygun şekilde kullanılmadığı durumda, vergilendirmenin anayasal, mali, sosyal ve psikolojik ilkelere uygun olmayan şekilde tesis edilmesi nedeniyle devlet ve birey arasındaki uzlaşının sağlanabilmesi oldukça zordur^[45].

Vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla düzenlenmesi; verginin esaslı unsurlarının (ana öğelerinin) da yasama organından doğan bir kanunla belirlenmesini zorunlu kılmaktadır. Bu bağlamda, verginin esaslı unsurlarını oluşturan konu, yükümlü, vergiyi doğuran olay, matrah ve oran gibi unsurların kanunla belirlenmesi esastır. Bununla birlikte, verginin esaslı unsurlarının tamamlayıcısı konumundaki vergiden doğan ödev ve yöntem ilişkilerinin de kanunla düzenlenmesi gerekmektedir. Zira, verginin kurucu ve tamamlayıcı öğelerinin kanunla düzenlenmesinin temel gerekçesi, sözü edilen unsurların mükelleflerin vergi yükünü etkileyecek nitelikte olmalarından kaynaklanmaktadır^[46].

Kanunîlik ilkesi gereğince yasama organının, yükümlülerin maddi ödevini etkileyen, belli bir haktan yararlanmayı ya da yararlanmamayı belirleyen ve belli kurallara uyulmaması durumunda karşılaşılabilecek yaptırım ve cezaları tespit eden konuları, mutlak surette kanunlar aracılığıyla düzenlemesi gerekmektedir^[47]. Bu bakımdan, ceza hukukunun aslî prensipleri arasında yer alan *suçta ve cezada kanunîlik ilkesi*, vergi suçları ve bunlara yönelik yaptırım mekanizmaları açısından da oldukça önemlidir. Zira, vergi ceza hukuku kapsamındaki suç ve cezalar, *mali nitelikli suç ve cezalar* ile *ceza hukuku bağlamındaki suç ve cezalar* şeklinde ayrılmakta ve vergi suç ve cezaları da ceza hukuku kurallarına tabi tutulmaktadır^[48]. Suçta ve cezada kanunîlik ilkesi, bir fiilin suç olarak kabul edilip cezalandırılabilmesinin, yalnızca yasama organından doğan bir kanunla söz konusu olabileceğini

[45] Ersan Öz, *Vergilendirmede Kanunîlik ve Türk Vergi Sistemi*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2004, s. 108.

[46] Gülşen Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, 4. Baskı, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2014, s. 134-135.

[47] Esra Keskin ve Mustafa Mıynat, *Türk Vergi Hukukunda Genel Tebliğ*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2024, s. 231.

[48] Burcu Demirbaş, "Vergi Ceza Hukuku'nun Anayasal Temelleri," içinde *Prof. Dr. Muallâ Öncel'e Armağan*, ed. Ertuğrul Akçaoğlu ve İnci Solak Akman Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, 2009, s. 980.

ifade etmektedir^[49]. Bununla birlikte, suçların ve cezaların kanunla belirlenmesi, yasama organının suç ve cezalara ilişkin hükümleri belirlerken tamamen serbest olduğu anlamına gelmemektedir. Zira suçta ve cezada kanunîlik ilkesi, ülke anayasalarında güvence altına alınan temel bir hukuk prensibi olduğundan; yasama organının suç ve ceza ihdas ederken anayasaya bağlı kalması gerektiği açıktır^[50]. Türk pozitif hukukunda söz konusu ilke, *Anayasa*'nın 38. maddesinde karşılık bulmaktadır. *Suçun kanunîliği*, mezkûr madde hükmünün 1. fıkrasında şu şekilde düzenlenmiştir: “*Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez*”. Bununla birlikte *cezanın kanunîliği* ise, bahsi geçen maddenin 3. fıkrasında düzenlenmektedir. Buna göre, “*Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur*”. Benzer şekilde, 5237 sayılı *Türk Ceza Kanunu*^[51]'nin 2. maddesinde, yasaklanan eylemlerin ve bunlara verilecek cezaların hiçbir kuşkuya mahal vermeyecek açıklıkta kanunla düzenlenmesi ve söz konusu kurallara ilişkin sınırların belli olması gerektiği vurgulanmaktadır^[52]. Nitekim, *Anayasa*'da idarî ve adli cezalar açısından herhangi bir ayırım bulunmadığından; suçta ve cezada kanunîlik ilkesinin, vergi suçları ile bunlara ilişkin cezalar bağlamında da uygulanacağı anlaşılmaktadır. Bu doğrultuda, vergi suç ve cezalarına ilişkin normların büyük bir bölümü bizzat yasama organı tarafından, 213 sayılı *Vergi Usul Kanunu*^[53]'nda düzenlenmektedir^[54].

[49] Mine Uzun Çam, *Türk Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021, s. 174.

[50] Burak Küpelioğlu, *Ceza Hukuku Bağlamında Suçta ve Cezada Kanunilik İlkesi*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2021, s. 102.

[51] RG, 12 Ekim 2004, Sayı: 25611.

[52] Veli Özer Özbek, *Ekonomi Ceza Hukuku İkinci Kitap: Özel Hükümler*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021, s. 492.

[53] RG, 10 Ocak 1961, Sayı: 10703.

[54] Saban, *Vergi Hukuku*, s. 291, 395.

Suçta ve cezada kanunîlik ilkesinin vergi kabahatleri ile bunlara ilişkin yaptırımlar karşısındaki durumu ise, *kabahatleri suç olmaktan çıkarma eğilimi*^[55] ve 5326 sayılı *Kabahatler Kanunu*^[56] kapsamında yer alan düzenlemeler çerçevesinde farklı şekillerde yorumlanmaktadır. Esasında *Anayasa*'nın 38. maddesinde, vergi kanunlarına aykırılık teşkil eden fiiller ile bunlara yönelik yaptırımlar açısından ayrı bir hükmün uygulanacağına ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Nitekim Danıştay'a göre^[57], "*Anayasanın 38 inci maddesinde yer alan kuralın idari nitelikteki suç ve cezalar için de geçerli olduğu, tartışmaya neden olmayacak ölçüde açık bulunduğu, ayrıca tartışılmayacaktır*". Danıştay'ın bu görüşüne karşın, suçta ve cezada kanunîlik ilkesinin vergi kabahatleri açısından da geçerli olup olamayacağı, doktrin ve yargı kararları açısından oldukça tartışmalı bir meseledir. Bu hususta öncelikle, *Kabahatler Kanunu*'nun 4. maddesinde düzenlenen *kabahatlerin kanunîliği ilkesini* incelemek gerekmektedir. Mezkûr madde hükmü uyarınca, "*Hangi fiillerin kabahat oluşturduğu, kanunda açıkça tanımlanabileceği gibi; kanunun kapsam ve koşulları bakımından belirlediği çerçeve hükmün içeriği, idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle de doldurulabilir. Kabahat karşılığı olan yaptırımların türü, süresi ve miktarı, ancak kanunla belirlenebilir*". *Kabahatler Kanunu*'nda öngörülen bu hükümler, aynı Kanun (m.3) uyarınca vergi kabahatleri bakımından da geçerlidir. Bu bakımdan kabahatlerin kanunîliği ilkesinin, suçların kanunîliği ilkesine kıyasla daha yumuşak ve esnek bir şekilde değerlendirildiği açıktır. Zira ilgili Kanun (m.4) uyarınca, kabahatlere uygulanacak yaptırımların mutlak surette kanunla düzenleneceği;

[55] Kabahatleri suç olmaktan çıkarma eğilimi, esas olarak 18. yüzyılın ikinci yarısından itibaren başta Almanya olmak üzere Kıta Avrupası hukuk sistemlerinde tartışılmaya başlanan ve genel olarak kabahatlerin, suçlardan ayrıştırılması ile kabahat fiillerinin ve yaptırımların belirlenmesinde idareye yetki verilmesini öngören bir eğilimdir. Ayrıntılı bilgi için bkz. Feyyaz Gölcüklü, "İdarî Ceza Hukuku ve Anlamı; İdarenin Cezaî Müeyyide Tatbiki," *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, Cilt 18, Sayı 02, 1963, s. 115-182; Kayıhan İçel, "İdarî Ceza Hukuku ve Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi," *İstanbul Hukuk Mecmuası*, Cilt 50, Sayı 1, 1984, s. 117-131; Yücel Oğurlu, "İdari Yaptırımlara Genel Bir Bakış ve İdari Yaptırım-Ceza Yaptırımı Ayrımı," *Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 3, Sayı 1, 1999, s. 143-194.

[56] RG, 31 Mart 2005, Sayı: 25772 (Mükerrer).

[57] Danıştay 4. Dairenin 213 sayılı *Vergi Usul Kanunu* kapsamında *Anayasa Mahkemesi*'ne yapmış olduğu itirazın gerekçeleri hakkında daha ayrıntılı bilgi için bkz. AYM, E. 1990/29, K. 1991/37, Kt. 15.10.1991, RG. 05.02.1992-21133.

ancak kabahat sayılan fiillerin kanunla tanımlanması konusunda sert bir tutumun benimsenmediği de anlaşılmaktadır. *Karakoç*'a göre, genel kanun niteliğini haiz *Kabahatler Kanunu*'nun vergi kabahatleri açısından da uygulanması konusunda hukukî bir engel bulunmasa da; vergi kabahatlerinin idare tarafından çerçeve kanuna bağlı olarak düzenleyici işlemlerle belirlenmesi, kanunîlik ilkesinin katı bir şekilde uygulanması gereken vergi ceza hukuku alanı için uygun ve doğru bir uygulama olmayacaktır^[58]. Şenyüz ise; kabahat fiillerinin tespiti açısından “kısmi kanunîlik” ilkesinin benimsendiğini ancak bu durumun, kabahat fiili yaratmak bakımından yasama yetkisinin idarî makamlara devri anlamına gelmediğini; kabahat fiilinin kanunla çizilmiş bir çerçeve olmadan veya bu sınırların dışına çıkarak doğrudan idare tarafından belirlenmesinin mümkün olmadığını belirtmektedir^[59].

Anayasa Mahkemesi kararlarında da kabahatlerin kanunîliği ilkesi kapsamında yapılan değerlendirmelerde ortak bir görüşün benimsenmediği söylenebilir. Nitekim Mahkemenin bir kararında, “(...) *yasama organının ağır işleyen yapısı ile ekonomik ve teknik hayatın hızla değişen ve gelişen şartları gözetilerek, suç ve cezalarda kanunilik ilkesinin idari suçlar yönünden daha esnek uygulanması gerekmektedir.*” şeklinde yapılan değerlendirmede, söz konusu ilkenin esnek uygulanmasının gerekçelerine yer verilmiştir^[60]. Buna karşın başka kararlarda da, “(...) *Anayasa'nın anılan maddesinde idari suç ve cezalar ile adli suç ve cezalar arasında bir ayrım yapılmadığından her ikisi de bu maddede öngörülen ilkelere tabidir.*” denilerek, suçta ve cezada kanunîlik ilkesi açısından kabahat (idarî suç) ile adli suçlar arasında ayrım yapılmamıştır^[61]. Kanaatimizce, *Kabahatler Kanunu* (m.4) her ne kadar kabahatlerin kanunîliğini esnek bir şekilde ele alarak düzenlemiş olsa da; vergi hukuku gibi kişi hak ve özgürlüklerini doğrudan etkileyen bir alanda idareye verilen bu düzenleme yetkisi hukuk devleti ilkesinin gerekleriyle bağdaşmamaktadır. Zira, mezkûr Kanunda bu yetkinin çerçeve bir kanunla belirlenen sınırlar

[58] Yusuf Karakoç, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme,” *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 15, Özel Sayı, 2013, s. 1275-1278.

[59] Doğan Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 12. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2022, s. 11-12.

[60] AYM, E. 2017/103, K. 2017/108, Kt. 31.05.2017, RG. 18.07.2017-30127.

[61] AYM, E. 2019/110, K. 2021/85, Kt. 11.11.2021, RG. 01.03.2022-31765; AYM, E. 2015/85, K. 2016/3, Kt. 13.01.2016, RG. 29.01.2016-29608.

dahilinde kullanılacağına hükmedilse de; bu madde hükmü ile tanınan yetkinin aşılması, fonksiyon gaspı niteliğinde düzenlemelerin ihdas edildiği de görülmektedir^[62]. Örneğin, 356 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği^[63] ile ilgili Kanunda öngörülmeyen bir kabahat fiili ve buna yönelik kesilmesi öngörülen bir ceza normu getirilmiş; yapılan başvuru üzerine ise Danıştay^[64], ilgili Genel Tebliğin usulsüzlük cezasına ilişkin hükümleri içeren kısmını iptal etmiştir.

Anayasa'nın 73. maddesinde düzenlenen verginin kanunîliği ilkesi, yine mezkûr madde hükmünde yer bulan bir istisna hükmü çerçevesinde kısmen sınırlandırılmıştır. İlgili maddenin 4. fıkrası gereğince, "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". Bu bakımdan yürütme organına, muaflık, istisna, indirim ve oran gibi vergi unsurları hakkında düzenleme yapma yetkisinin tanındığı; ancak bu yetkinin, yalnızca *kanunun belirlediği sınırlar* dahilinde kullanılacağı anlaşılmaktadır. Nitekim, söz konusu yetkinin yalnızca Cumhurbaşkanına verildiği ve bunun başka bir makama devredilemeyeceği; düzenlemenin yalnızca muaflık, istisna, indirim ve oranlar konusunda kullanılacağı ve bu nedenle vergi kanunlarının başka hükümleri hakkında kullanılmayacağı; Cumhurbaşkanının bu yetkiyi kullanabilmesi için, yetkinin düzenlendiği kanunda alt ve üst sınırların da tespit edilmesi gerektiği gibi hususlar, *Anayasa'nın* öngördüğü istisnai hükümden doğan temel kurallardır. Bununla birlikte, yürütme organına tanınan bu düzenleme yetkisi, vergi kanunlarının hızla değişen ekonomik ve sosyal koşullara uyum sağlayamamasından kaynaklanmaktadır. Zira yasama organları, kanunların hazırlık, görüşme ve onaylama süreçlerinde bir dizi bürokratik prosedürle karşı karşıya kalmaktadır. Dolayısıyla, Cumhurbaşkanına tanınan düzenleme yetkisinin, güncel ekonomik ve sosyal gelişmelere karşı son derece duyarlı

[62] Esra Keskin, "Suçta ve Cezada Kanunilik İlkesi ve Genel Tebliğ: Vergi Ceza Hukuku Bağlamında Bir Değerlendirme," *The Journal of Academic Social Science Studies*, Yıl 17, Sayı 100, 2024, s. 442.

[63] RG, 23 Şubat 2006, Sayı: 26089.

[64] Danıştay 4. Daire, E. 2006/2237, K. 2006/3102, 20.12.2006.

olan vergi hukuku alanında gerekli olabileceği söylenebilir^[65]. Bu durum, Anayasa Mahkemesi içtihatlarında, yürütme organına tanınan düzenleme yetkisinin yorumlanma şeklini de etkilemiştir. Zira, Yüksek Mahkemenin, 1982 Anayasası yürürlüğe girdikten sonra vermiş olduğu kararlarda, yürütme organına verilen düzenleme yetkisini, ekonomik konjonktürün gerekleri çerçevesinde daha ılımlı bir şekilde değerlendirdiği anlaşılmaktadır^[66]. Örneğin, bir kararda şu değerlendirmelere yer verilmektedir^[67]:

“(...) Yasama Organı, herhangi bir sahayı Anayasaya uygun olması şartı ile düzenleyebilir. Bu düzenlemede bütün ihtimalleri gözönünde bulundurarak teferruata ait hükümleri de tespit etmek yetkisini haiz ise de; zamanın gereklerine göre sık sık değişik tedbirler alınmasına veya alınan tedbirlerin kaldırılmasına ve yerine göre tekrar konulmasına lüzum görülen hallerde Yasama Organının yapısı bakımından ağır işlemesi ve günlük olayları izleyerek zamanında tedbir almasının güçlüğü karşısında esaslı hükümleri tespit ettikten sonra ihtisasa, ve idare tekniğine taalluk eden hususların düzenlenmesi için Hükümeti görevlendirmesi de yasama yetkisini kullanmaktan başka bir şey değildir”.

Bununla birlikte ilgili yetkinin kullanılmasında, *Anayasa*'da yer verilen kurallara (m.73) ve *Anayasa*'nın genel ilke ve kaidelerine uyulması esastır. Bu husus, vergi alanında yürütme organına tanınan tüm düzenleme yetkilerinin en önemli hukukî ölçütüdür. Cumhurbaşkanıya tanınan yetkinin kullanım durumuna göre yasama yetkisinin uygulamada yürütme organına devri anlamına gelebileceği ihtimali de göz önünde bulundurulmalıdır^[68]. Nitekim, yürütme organının düzenleme yetkisini kullanırken, vergi kanunlarında öngörülen sınırlara ve *Anayasa*'nın saydığı ölçülere bağlı kalması hukuka uygunluk bakımından aranan temel ölçütlerdir. Dolayısıyla, güçler ayrılığının korunması bağlamında *Anayasa* (m.73/4) ile verginin esaslı unsurlarını ilgilendirmesine karşın yürütme organına verilen ve genel sınırları tespit edilmiş

[65] Metin Taş, “Anayasal Vergileme Normları Açısından Gelir Vergisi,” içinde *XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu (Anayasal Mali Düzen)*, İstanbul: Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayınları, 2000, s. 277-278.

[66] Turgut Tan, “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Yürütmenin Düzenleme Yetkisi,” *Anayasa Yargısı Dergisi*, Cilt 3, 1986, s. 204.

[67] AYM, E. 1984/6, K. 1985/1, Kt. 11.01.1985, RG. 17.06.1985-18787.

[68] Taş, “Anayasal Vergileme Normları,” s. 278.

olan düzenleme yetkisinin, yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesinden ayırık ve istisnai bir düzenleme olarak öngörüldüğü belirtilmelidir^[69]. Öte yandan Cumhurbaşkanına, bizzat *Anayasa* (m.73/4) ile tanınan düzenleme yetkisinin, Hazine ve Maliye Bakanlığı veya başka bir organ ya da makama devredilmesi de hukuka uygunluk açısından mümkün değildir^[70]. Yetki devri, bir konuda karar alma/emir verme hakkının başkasına devredilmesi ve elde edilen sonuçtan o kişinin sorumlu tutulmasıdır. Hukuka uyarlık bakımından yetki devri, yalnızca kanunun açıkça izin verdiği hallerle ve yine kanunda açıkça izin verilen konularla sınırlı olarak yapılabilir^[71]. Bu bağlamda, *Anayasa* (m.73/4) uyarınca, Cumhurbaşkanı dışında başka bir idarî makama değişiklik yapma yetkisinin verilmesi mümkün olamayacağı gibi; bu yetkinin Cumhurbaşkanı dışında herhangi bir makam tarafından kullanılması da *Anayasa*'ya aykırılık teşkil edecektir^[72]. Zira, vergi hukuku alanında açıkça Cumhurbaşkanına verilen bu yetkinin; başka bir kişi, merci, kurum veya organa devredilemeyeceği son derece açıktır^[73]. Bununla birlikte sınırlı da olsa, *Anayasa*'nın bu açık hükmüne aykırı düşen uygulamalar da söz konusudur. Bunun en tipik örneği, 197 sayılı *Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu*^[74]'nın "Yetki" başlığını taşıyan 10. maddesi ile ilişkilidir. Mezkûr madde hükmü uyarınca, "Her takvim yılı başından geçerli olmak üzere önceki yılda uygulanan taşıt değerleri ve vergi miktarları o yıl için Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca tespit ve ilan olunan yeniden değerlendirme oranında artırılır". Buna göre, uygulamada maktu vergi miktarları kapsamında yapılacak artışlar, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan genel tebliğler^[75] kapsamında belirlenmektedir. Bu durumda, *Anayasa* (m.73/4) uyarınca

[69] Ergun Özbudun, *Türk Anayasa Hukuku*, 16. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2015, s. 214.

[70] Yusuf Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, 3. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2024, s. 88.

[71] Danıştay 5. Daire, E. 2005/3947, K. 2007/4793, 21.09.2007.

[72] Yunus Emre Yılmazoğlu, *Vergileendirme Alanında Bakanlar Kuruluna Verilen Yetkiler ve Sınırları*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2011, s. 52.

[73] Özgür Biyan, *Vergi Hukuku*, 5. Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi, 2025, s. 87-88.

[74] RG, 23 Şubat 1963, Sayı: 11342.

[75] Bu konuda yayımlanan yakın tarihli tebliğ için bkz. 58 Seri No'lu Motorlu Taşıtlar Vergisi Genel Tebliği, RG, 31 Aralık 2025, Sayı: 33124 (5. Mükerrer).

Cumhurbaşkanına tanınan vergi oranlarına ilişkin değişiklik yapma yetkisi, uygulamada vergi idaresi tarafından kullanılmaktadır^[76].

Anayasa Mahkemesi kararlarında da, *Anayasa* (m.73/4) uyarınca Cumhurbaşkanına verilen değişiklik yapma yetkisinin, yürütmenin başka bir organına verilemeyeceği açık şekilde vurgulanmaktadır^[77]. Bununla birlikte mevzuatta, ilgili norma aykırı şekilde ihdas edilen başka tartışmalı düzenlemeler de söz konusu olmuştur. Örneğin, 2464 sayılı *Belediye Gelirleri Kanunu*^[78] mülga madde 96/B uyarınca, belediye gelirleri arasında yer alan bazı vergi ve harçların maktu tarifelerini belirleme yetkisi, Kanunda belirlenen alt ve üst sınırları aşmamak kaydıyla *belediye meclislerine* bırakılmıştır. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, mezkûr madde hükmünün *Anayasa*'ya aykırı olduğu iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'ne başvurmuş; Yüksek Mahkeme de, bu yetkinin yalnızca kanun koyucu tarafından yürütme organına (o tarihte Bakanlar Kuruluna) verilebilecek bir yetki olduğunu belirterek, Kanunla belediye meclislerine vergi tarifelerini belirleme yetkisi veren madde hükmünü iptal etmiştir^[79]. Sürecin devamında, mezkûr Kanunun 96. maddesinde yapılan değişikliklerle beraber vergi ve harç tarifelerinde yapılması öngörülen değişiklikler *belediye meclislerinin önerisi* üzerine "Cumhurbaşkanı" tarafından tespit edilmekte ve bu tutarlar her yıl yeniden değerlendirilmiştir.

Anayasa'nın, verginin yasama organından doğan bir kanunla konulacağına ilişkin hükmettiği kurala dair diğer bir istisna ise, dış ticaret işlemlerinin vergilendirilmesi alanındadır. *Anayasa*'nın 167. maddesinin 2. fıkrası gereğince, "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". *Anayasa* tarafından Cumhurbaşkanına verilen ve kapsam itibarıyla oldukça geniş olan bu yetkinin

[76] Ümit Süleyman Üstün, "Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi," *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 14, Sayı 1, 2006, s. 231.

[77] Daha ayrıntılı bilgi için bkz. AYM, E. 2003/33, K. 2004/101, Kt. 15.07.2004, RG. 02.03.2005-25743.

[78] RG, 29 Mayıs 1981, Sayı: 17354.

[79] AYM, E. 2010/62, K. 2011/175, Kt. 29.12.2011, RG. 19.05.2012-28297.

gerekçesi, yakın tarihli bir Danıştay kararında farklı yönleriyle ele alınmıştır. Buna göre^[80], “(...) gelecekteki ekonomik gelişmelerin kavranmasında yaşanan güçlük, ithalat ile ihracatın her an değişebilen dinamik yapısı ve diğer ülkeler tarafından konulan sınırlamalara karşı ülke ekonomisini koruyabilmek adına hızlıca mukabil tedbirler alınması zorunluluğu dış ticaretin düzenlenmesi konusunda yürütme organına esnek yetkiler verilmesini gerekli kılmaktadır”. İlgili madde hükmü (Any. m.167/2), kanunîlik ilkesinin aslî unsuru olan kanunla düzenleme unsurunu doğrudan etkilemişse de; yürütme organına tanınan bu yetkinin ülke ekonomisinin yararına kullanılacağı ve düzenleme yetkisinin mutlak surette kanunla verileceği de vurgulanmıştır. Nitekim Cumhurbaşkanı, kendisine tanınan bu düzenleme yetkisini, *Anayasa*'nın 167. maddesine dayanarak çıkarılan 2976 sayılı *Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun*^[81] çerçevesinde kullanmaktadır^[82]. Mezkûr Kanunun “Ek mali yükümlülükler” başlığını taşıyan 3. maddesi uyarınca, “İthalat, ihracat veya dış ticaret işlemleri üzerine konulan ek mali yükümlülüklerin nevi, miktarı, tahsili, takibi, iadesi, gerektiğinde bütçeye irat kaydedilmesi, bir fonda toplanması ve fonun kullanım esasları Cumhurbaşkanı kararında gösterilir”. Bu bağlamda hem *Anayasa* (m.167/2) hem de 2976 sayılı Kanun (m.3) birlikte değerlendirildiğinde, Cumhurbaşkanı'na verilen düzenleme yetkisinin oldukça geniş kapsamlı olduğu; yetki kullanımına ilişkin anayasal ve kanunî sınırların belirgin ve kesin bir şekilde tespit edilmediği ve bu durumların hukukî güvenlik ile kanunîlik ilkeleri yönünden hukukî sakıncalar barındırdığı söylenebilir. Nitekim *Oktar* da, *Anayasa* uyarınca yürütme organına verilen bu yetkinin “vergi koyma (vergilendirme) yetkisi” niteliğinde olduğunu; ek mali yükümlülük teriminin geniş anlamda vergiden farklı bir yükümlülüğü ifade etmeyeceğini; 2976 sayılı Kanun (m.3) uyarınca verginin esaslı unsurlarını belirleme yetkisinin yürütme organına bırakılmasının kanunîlik ilkesine aykırı olduğunu vurgulamaktadır^[83].

[80] Danıştay 7. Daire, E. 2024/3170, K. 2024/5398, 26.12.2024.

[81] RG, 15 Şubat 1984, Sayı: 18313.

[82] Muallâ Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan ve Cenker Göker, *Vergi Hukuku*, 34. Baskı Ankara: Turhan Kitabevi, 2025, s. 46-47.

[83] S. Ateş Oktar, “Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler Ek Mali Yükümlülükler ve Bir Totolojik Düzenlemenin Analizi,” İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Seri 37, 1997, s. 168-169.

Vergilendirme yetkisinin yasama ve yürütme organları arasındaki paylaşımı konusunda en somut örneklerden biri olan ek mali yükümlülük getirme/kaldırma yetkisinin, hukukî güvenlik, belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerine uygun bir şekilde kullanılması esastır^[84]. Zira, *Duran*'a göre, *Anayasa*'nın 73. ve 167. maddelerinde yürütme organına verilen bu yetkiler, TBMM'nin bilgi ve onayı dışında kullanılabilmeleri ve Anayasa Mahkemesi'nin norm denetiminden uzak olmaları nedeniyle, yasama yetkisinden de güçlü nitelikte olan yetkililerdir^[85]. Bu bakımdan, *Anayasa* (m.167/2) kapsamında tanınan düzenleme yetkisi, dış ticaret alanında ihdas edilecek ek mali yükümün konusunu ve oranını/miktarını belirleme gibi verginin esaslı unsurlarını tespit etmeye izin vermekte^[86] ve yürütme organına kanun koyucu gibi hareket edebilme imkânı sağlamaktadır^[87]. Sözü edilen yetkinin 2976 sayılı Kanun çerçevesinde hukuka uygun şekilde kullanılması esastır. Buna karşın, Anayasa Mahkemesi'nin eski tarihli bir kararında yürütme organına verilen ek mali yükümlülük getirme yetkisinin niteliği hakkında şu değerlendirmeler yapılmıştır:^[88]

“(...) 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 yükümlülükler konulmasını gerektiriyorsa, bunun nevini ve miktarını saptamada serbest olacaktır”.

Yüksek Mahkeme, her ne kadar verginin unsurlarının tespiti bakımından “serbestlik” konusunda yoğun bir vurgu yapmış olsa da; vergilendirme

[84] Cenker Göker, “Dış Ticaret İşlemlerine Konulan Ek Mali Yükümlülüklerde Öngörülebilirlik İlkesi Üzerine Bir Deneme,” *Ankara Barosu Dergisi*, Sayı 1, 2013, s. 123.

[85] Lûtfi Duran, “Anayasa Mahkemesine Göre Türkiye'nin Hukuk Düzeni (I),” *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt 19, Sayı 1, 1986, s. 16.

[86] A. Bumin Doğrusöz, “Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü,” *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, Cilt 6, Sayı 1-3, 1985, s. 75.

[87] Karakoç, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri,” s. 1270.

[88] AYM, E. 1984/6, K. 1985/1, Kt. 11.01.1985, RG. 17.06.1985-18787.

yetkisinin devri niteliğindeki bu tür istisnai düzenlemelerin, bizzat vergi kanunları tarafından belirlenen esaslı unsurlara ilişkin çizilen sınırlar dahilinde tesis edilmesi gerekmektedir^[89]. Nitekim, sözü edilen yetkinin kullanılacağı genel düzenleyici işlemlerin (Cumhurbaşkanı kararı) hukuk devletinin temel ilkelerinden biri olan belirlilik ilkesine uygun olabilmesi; Cumhurbaşkanına yetki veren kanun hükümlerinin sınırlarının açık ve kesin bir şekilde tespit edilmesine bağlı olacaktır. Bununla birlikte, dış ticaretin vergilendirilmesinde Cumhurbaşkanı tarafından tesis edilen düzenlemelerle öngörülen kamu yararına ulaşabilmek için kullanılacak araçların, “gereklilik”, “elverişlilik” ve “orantılılık” açısından ölçülülük ilkesine de uygun olması; vergilendirme yetkisinin keyfi bir şekilde kullanılmasını önlemek ve güçler ayrılığına uygunluk bakımından elzemdir.

3- Uluslararası Vergi Anlaşmaları Yönünden

Uluslararası anlaşmalar, normlar hiyerarşisi bakımından kanun hükmünde sayılan ve uluslararası alanda oldukça önemli olan bağlayıcı bir hukuk kaynağıdır. Uluslararası hukukun en önemli kaynağı olan uluslararası anlaşmalar, *ahde vefa ilkesi* uyarınca anlaşmaya taraf olan devletleri bağlasa da; aynı zamanda iç hukuk bakımından da bağlayıcı bir kaynak konumundadır. Sözü edilen anlaşmaların taraf olan devlet açısından önemli yükümlülükler getirmesi, uluslararası anlaşma yapma yetkisi ve bu anlaşmaların onaylanması gibi konuların, ülke anayasalarında düzenlenmesi ihtiyacını beraberinde getirmiştir^[90]. Nitekim, Türk anayasa hukukunda uluslararası anlaşmaların hukukî temeli ve uygulanma kudreti, *Anayasa*'nın 90. maddesinde^[91] hükme bağlanmıştır. *Anayasa* uyarınca, Türkiye Cumhuriyeti adına

[89] Göker, “Dış Ticaret İşlemlerine Konulan Ek Mali Yükümlülüklerde,” s. 119-120.

[90] Kemal Gözler, “Uluslararası Andlaşmaları Akdetme ve Onaylama Yetkisi (Bir Karşılaştırmalı Anayasa Hukuku İncelemesi),” *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi*, Cilt 56, Sayı 2, 2001, s. 72.

[91] “Madde 90-

Türkiye Cumhuriyeti adına yabancı devletlerle ve milletlerarası kuruluşlarla yapılacak andlaşmaların onaylanması, Türkiye Büyük Millet Meclisinin onaylamayı bir kanunla uygun bulmasına bağlıdır.

Ekonomik, ticari veya teknik ilişkileri düzenleyen ve süresi bir yılı aşmayan andlaşmalar, Devlet Maliyesi bakımından bir yüklenme getirmemek, kişi hallerine ve Türklerin yabancı memleketlerdeki mülkiyet haklarına dokunmamak şartıyla, yayımlanma ile yürürlüğe

yapılacak uluslararası anlaşmaların onaylanması, *Anayasa*'nın 90. maddesinde sayılan istisna hükümleri dışında, TBMM'nin bu onayı kanunla uygun bulmasına bağlı olacaktır. Bununla birlikte, mezkûr madde hükmünün son fıkrasında, uluslararası anlaşmaların normlar hiyerarşisi bakımından bulunduğu konuma ilişkin önemli bir atıfta bulunmaktadır. *Anayasa* gereğince, usulüne uygun olarak yürürlüğe konmuş uluslararası anlaşmalar kanun hükmünde olacak; anlaşmalar hakkında aykırılık iddiası ile *Anayasa* Mahkemesi'ne başvurulamayacak ve temel hak ve özgürlüklere yönelik anlaşmalar ile kanunlar aynı konuda farklı hükümlere yer verirse, uluslararası anlaşmada yer alan hükümler esas alınacaktır. Bu bakımdan *Anayasa* koyucunun, temel hak ve özgürlükleri ilgilendiren uluslararası anlaşmalar ile kanunlar arasındaki uyumsuzluklar konusunda özel bir çatışma normu ihdas ettiği anlaşılmaktadır^[92]. Nitekim *Yaltı*'ya göre, *Anayasa*'nın 90/5. maddesinde bulunan bu düzenlemeler uyarınca, uluslararası hukuk ile ulusal hukuk çatışmasında üstünlük atfedilen anlaşmalar, yalnızca “temel hak ve özgürlüklere ilişkin uluslararası anlaşmalar” olarak kabul edilmeli ve bu kapsamda yer almayan diğer anlaşmalar ise, *Anayasa*'da öngörülen üstünlük atfının dışında değerlendirilmelidir. Dolayısıyla, vergi hukuku alanındaki temel hak ve özgürlüklere ilişkin uluslararası anlaşmaların da iç hukuka üstün değerde olduğu söylenebilmektedir^[93]. Doktrinde bazı yazarlar

konabilir. Bu takdirde bu andlaşmalar, yayımlarından başlayarak iki ay içinde Türkiye Büyük Millet Meclisinin bilgisine sunulur.

Milletlerarası bir andlaşmaya dayanan uygulama andlaşmaları ile kanunun verdiği yetkiye dayanılarak yapılan ekonomik, ticari, teknik veya idari andlaşmaların Türkiye Büyük Millet Meclisince uygun bulunması zorunluğu yoktur; ancak, bu fıkraya göre yapılan ekonomik, ticari veya özel kişilerin haklarını ilgilendiren andlaşmalar, yayımlanmadan yürürlüğe konulamaz.

Türk kanunlarına değişiklik getiren her türlü andlaşmaların yapılmasında birinci fıkra hükmü uygulanır.

Usulüne göre yürürlüğe konulmuş Milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyumsuzluklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır”.

[92] AYM, *Hulusi Yılmaz Başvurusu*, B. No: 2017/17428, 01.12.2022, RG. 19.01.2023-32078.

[93] Billur Yaltı, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2006, s. 21.

ise, *Anayasa*'nın 90/5. maddesinde öngörülen bu düzenleme ile söz konusu anlaşmaların üstünlüğünün kabul edilmediğini; yalnızca, kanun ile anlaşma arasındaki çatışmalarda esas alınacak kuralın belirlendiğini düşünmektedir^[94]. Kanaatimizce, *Anayasa* (m.90/5) uyarınca, usulüne uygun şekilde yürürlüğe giren anlaşmalara karşı *Anayasa Mahkemesi*'ne başvurulamaması ve temel hak ve özgürlüklere ilişkin anlaşmalar ile kanunlar arasındaki çatışmada, uluslararası anlaşma hükümlerinin esas alınması; sözü edilen anlaşmaların normlar hiyerarşisi bakımından iç hukuka üstün olduğunu göstermektedir.

Uluslararası anlaşmaların hukukî niteliği, güçler ayrılığı kuramı bağlamında önem arz eden konular arasındadır. Bu değerlendirmelerde temel norm olan *Anayasa* (m.90) gereğince, uluslararası anlaşmalar kanun hükmünde kabul edilmiş; ancak bu değer atfının aslî koşulu “usulüne göre yürürlük kazanmaya” bağlanmıştır. Buna göre *Anayasa* koyucu, yürütme organı tarafından yabancı devletler ve uluslararası kuruluşlarla yapılacak anlaşmaların onaylanmasını, TBMM'nin bu anlaşmaları kanun ile uygun bulmasına bağlamıştır. Benzer şekilde, Türk kanunlarında değişiklik getiren her türlü anlaşmanın yasama organı tarafından kanunla uygun bulunması takdirinde onaylanması (*Anay.* m.90/4), uluslararası anlaşmalar bağlamında yürütme ve yasama organları arasındaki yetki paylaşımını açıkça ortaya koyan hükümlerdir. Bu bakımdan, vergi hukuku alanında da uluslararası anlaşma akdetme yetkisi vergi yönetimi tarafından tesis edilmekte; ancak bu anlaşmanın “vergi kanunu” niteliğine kavuşabilmesi yasama organı tarafından bir kanunla uygun bulunmasına bağlı tutulmaktadır. Bu durumda uluslararası anlaşmalar yönünden yürütme organına verilen anlaşma akdetme yetkisi, bağlı yetki niteliğini haizdir. Sözü edilen hükümler, güçler ayrılığı kuramının vergi hukuku alanındaki kanunla düzenleme unsuruna ilişkin güçlü vurgusunun korunması bakımından son derece önemli olan anayasal normlar arasındadır.

Uluslararası anlaşmaların, vergi hukuku bağlamında karşılık bulduğu alan, uluslararası vergi anlaşmalarıdır. Söz konusu anlaşmalar, devletlerin vergilendirme yetkilerini paylaştıran ve kişilerin vergisel yükümlülüklerini doğrudan etkileyen hükümler içeren anlaşmalardır. Bu bakımdan uluslararası vergi anlaşmalarını diğer anlaşmalardan ayıran en önemli hususlardan biri, bu anlaşmalarda uygulanacak hukukun belirlenmesi yerine; kanunların

[94] Rona Aybay, “Uluslararası Antlaşmaların Türk Hukukundaki Yeri,” *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı 70, 2007, s. 206.

sınırlanmasının konu edilmesidir^[95]. Uluslararası vergi anlaşmalarında yer alan kurallar, yetki tahsis kurallarıdır ve anlaşmada yer verilen gelir türü tasnifi, iç hukukta benimsenen tasnif ve nitelendirmelerden bağımsızdır^[96]. Bununla birlikte, *Anayasa*'nın 90. maddesinde uluslararası anlaşmalar hakkında yer alan düzenlemeler, vergi anlaşmalarının hukukî niteliğini de açıklığa kavuşturmaktadır. Buna göre, vergilere ve/veya vergilendirmeye ilişkin yeni kurallar getiren uluslararası vergi anlaşmaları, TBMM tarafından kanunla onaylanacak ve vergi kanunu hükmünde değerlendirilecektir. Bununla birlikte vergi anlaşmaları, mülkiyet hakkının sınırlandırılması ya da korunması noktasında doğrudan bir müdahale içerdiği takdirde; bu anlaşmaların temel hak ve özgürlükleri ilgilendiren bir uluslararası anlaşma niteliğinde olduğu söylenebilecektir^[97]. Dolayısıyla, *Anayasa* (m.90/5) uyarınca, vergi kanunu ile uluslararası vergi anlaşması hükümleri arasında bir çatışma söz konusu olduğunda; yargı organları, uluslararası anlaşma hükümlerine uygun şekilde hüküm verecektir. Bununla birlikte, *Anayasa*'nın söz konusu maddesinde yer bulan istisna hükümleri uyarınca, “*Ekonomik, ticari veya teknik ilişkileri düzenleyen ve süresi bir yılı aşmayan andlaşmalar, Devlet Maliyesi bakımından bir yüklenme getirmemek, kişi hallerine ve Türklerin yabancı memleketlerdeki mülkiyet haklarına dokunmamak şartıyla, yayımlanma ile yürürlüğe konabilir*”. Bu bakımdan, süresi bir yılı aşmayan bir uluslararası vergi anlaşması, devlet maliyesine yük getirmiyorsa; sözü edilen anlaşmanın yasama organı tarafından kanunla onaylanmasına gerek bulunmamaktadır. Vergi idareleri arasında iş birliğine dayalı imzalanan vergi anlaşmaları, bu hususa örnek olarak gösterilebilir^[98].

Uluslararası alanda çeşitli ülkelerde gerçekleştirilen ticari, zirai ve serbest meslek faaliyetlerinin yanında; kira ve faiz geliri gibi pasif açıdan elde edilen gelirlerin mukim olunan ülkenin yanında, elde edilen ülkede de

[95] Billur Yaltı Soydan, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, İstanbul: Beta Yayıncılık, 1995, s. 64, 75.

[96] Billur Yaltı, “Vergi Anlaşması Uygulamasında Uçak Kiralama Bedellerinin Vergilendirilmesi,” *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 325, 2015, s. 51.

[97] Muhammet Emre Erdem ve İmran Arıtı Erdem, “Uluslararası Vergi Anlaşmalarının İç Hukuktaki Konumu,” *Humanities Sciences*, Cilt 14, Sayı 2, 2019, s. 21.

[98] Şükrü Kızılot vd., *Vergi Hukuku*, 3. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2008, s. 36-37.

vergilendirilmesi çifte vergilendirme sorunu olarak karşımıza çıkmaktadır. Küreselleşme ile beraber, sınır ötesi ticaretin gelişmesine bağlı olarak her geçen gün daha büyük bir sorun haline gelen ve ülkelerin vergilendirme yetkilerinin çakışması sonucunda ortaya çıkan çifte vergilendirme, ülkelerin tek taraflı aldıkları önlemlerle çözülemeyecek derecede büyük bir sorundur^[99]. Bu bakımdan uluslararası vergi anlaşmaları, çifte vergilendirme sorunu başta olmak üzere uluslararası alanda meydana gelen vergileme sorunlarının çözüme kavuşturulması bakımından en sık kullanılan hukuk kaynağıdır. Zira, usulüne uygun şekilde yürürlüğe giren uluslararası vergi anlaşmaları, ilgili devletler arasında doğabilecek vergi anlaşmazlıklarında başvurulması gereken en önemli belge özelliğini taşımaktadır^[100]. Uluslararası vergi hukuku açısından Türkiye'nin, içinde gelişmiş ekonomilere sahip ülkelerin de bulunduğu geniş bir vergi anlaşmaları ağına sahip olduğu görülmektedir. Nitekim buna verilebilecek en iyi örneklerden biri, Türkiye'nin taraf olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarıdır^[101]. 2025 yılı itibarıyla imzalanan söz konusu anlaşmaların sayısı 93'e ulaşmış bulunmaktadır^[102].

C) Yürütme Organı Bağlamında Vergilendirmenin Hukukî Esasları

1- Genel Olarak

Anayasa'nın 73. maddesinin 3. fıkrası gereğince, vergilendirme yetkisinin kullanılması bakımından esas yetkili organ, yasama organıdır. *Anayasa* tarafından parlamentoya verilen bu yetki, verginin kanunîliği ilkesi uyarınca

[99] Murat Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, 4. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2024, s. 79; Elif Cenkeri, "Hukuk Doktrininde Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Konumu," *Süleyman Demirel Üniversitesi Fen-Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı 24, 2011, s. 172.

[100] Hüseyin Güçlü Çiçek ve Sibel Mutlucan Sayın, "Uluslararası Vergi Hukukunun Kaynakları Üzerine Bir Değerlendirme," *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 32, Sayı 2, 2013, s. 164.

[101] Cihat Öner, "Uluslararası Bilgi Değişiminde Vergi Mükellefinin Haklarının Korunması: Türkiye Yaklaşımı," içinde *Vergi Hukukunda Bilgi Toplama ve Açıklamanın Sınırları*, ed. Billur Yaltı İstanbul: Beta Yayıncılık, 2016, s. 41.

[102] Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitesinde yayımlanan ve halihazırda yürürlükte bulunan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları hakkında daha ayrıntılı bilgi için bkz. <https://www.gib.gov.tr/mevzuat/tur/4/anlasma/3>

vergi kanunları aracılığıyla kullanılmaktadır. Yürütme organı ise, yasama organının tasarruflarının uygulamaya dönüştürülmesi ve kanunlarda öngörülen kurallarla ulaşılmaması istenen yararın gerçekleştirilmesi bağlamında önemli bir görev üstlenmektedir^[103]. Bununla birlikte, vergilendirme yetkisinin kullanımında yürütme organına düzenleme yapma yetkisinin verilebileceği ve bu yetkinin düzenleyici işlemler tesis etmek suretiyle kullanıldığı görülmektedir. Yürütme organına tanınan düzenleme yetkisi, vergi kanunlarından kaynaklanmakta ve böylece, idarî makamların keyfi işlemlerinin önlenmesi ile temel hak ve özgürlüklerin korunması amaçlanmaktadır. Yürütme organının vergileme alanında sahip olduğu bu yetkiler, kanunun belirlediği sınırlar içinde düzenleyici işlem yapma yetkisini içermektedir^[104]. Nitekim bu yetkilerin, iyiniyetin korunması ilkesine, çelişkili davranma yasağına ve iyi idare ilkesi bağlamında idarî ahlak ilkesine uygun bir şekilde kullanılması gerekmektedir^[105].

Türk vergi mevzuatına ilişkin kuralların, yasama ve yürütme organları tarafından güçler ayrılığı kuramı çerçevesinde birlikte şekillendirildiği görülmektedir. Bu bakımdan yasama organı kanunîlik ilkesi gereğince; *Anayasa*, vergi kanunları ve uluslararası vergi anlaşmaları bağlamında vergilendirmenin taraflarını bağlayan hukuk normlarını belirlerken; yürütme organı ise, *Anayasa* ve vergi kanunlarının tanıdığı düzenleme yetkisi çerçevesinde vergi uygulamasına yönelik kurallar ihdas etmektedir. Vergisel alanda yürütme organından doğan vergi hukuku kaynakları, genel olarak uygulamaya ilişkin kuralları tespit etmek ve bunların usulüne uygun şekilde yürütülmesini sağlamak amacıyla kullanılmaktadır. Bu bakımdan, vergi mevzuatında Cumhurbaşkanı ve Türk vergi idaresi tarafından çıkarılan ve hukukî açıdan tarafları bağlayıcı olan hukuk kaynakları; olağanüstü dönem Cumhurbaşkanlığı kararnamesi, Cumhurbaşkanı kararı, yönetmelik ve düzenleyici genel tebliğlerdir. Bununla birlikte, yürütme organı tarafından kullanılan

[103] Abdurrahman Akdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 13. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2017, s. 19.

[104] Abdullah Tekbaş, “Bakanlar Kurulu’nun Vergi Oranlarını Sıfıra Kadar İndirebilme Yetkisi Hakkında Bir Değerlendirme,” *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 172, 2003, s. 129.

[105] Rabia Yılmaz, *Türk Hukuku Bakımından Vergi İdaresinin İşlem ve Uygulamalarına Olan Güvenin Korunması İlkesi*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2019, s. 220.

bazı kaynaklar ise, herkes açısından hukukî bağlayıcılığı bulunmayan; genel, soyut ve objektif nitelikte kurallar ihdas etmeyen ve mükelleflere ve/veya vergi dairelerine vergi uygulaması hakkında yol göstermek amacıyla çıkarılan mukteza, sirküler, genelge ve genel yazı gibi idarî işlem türlerinden oluşmaktadır. Çalışmanın izleyen kısmında, yürütme organının hukukî açıdan bağlayıcı olan ve vergi mevzuatının aslı kaynakları arasında değerlendirilen düzenleyici işlemlerine odaklanılmaktadır.

2- Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ve Cumhurbaşkanı Kararı Yönünden

Cumhurbaşkanının düzenleyici işlem niteliğinde kullanabileceği idarî işlem türleri, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ve Cumhurbaşkanı kararıdır. Bunlardan ilki olan Cumhurbaşkanlığı kararnameleri, aslı nitelikli bir düzenleyici işlemdir^[106] ve hukukî dayanağını, *Anayasa*'nın 104. ve 119. maddelerinden almaktadır. Cumhurbaşkanının görev ve yetkilerinin düzenlediği 104. maddede, güçler ayrılığı bakımından yürütme yetkisinin kullanımına ilişkin olarak açık bir düzenleme yer almaktadır. Mezkûr madde hükmü uyarınca, “*Cumhurbaşkanı Devletin başıdır. Yürütme yetkisi Cumhurbaşkanına aittir*”. *Anayasa*'nın 104/17. maddesinde, “*Cumhurbaşkanı, yürütme yetkisine ilişkin konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarabilir*” denilerek, yürütme yetkisinin Cumhurbaşkanlığı kararnamesi aracılığıyla kullanılabilirliğine yönelik kesin bir hüküm verilmiştir. Söz konusu yetkinin ne şekilde kullanılacağına ilişkin sınırlar ise, yine ilgili madde hükmü uyarınca belirlenmiştir. *Anayasa*'nın 104/17. maddesi uyarınca, temel haklar, kişi hakları ve ödevleri ile siyasi haklar ve ödevler konusunda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile düzenleme yapılamayacaktır. Bununla birlikte, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile kanunlar arasında ortaya çıkan bir norm çatışması halinde ise, kanun hükümleri uygulanacaktır^[107]. Sözü edilen kurallar, olağan dönem Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin temel

[106] Murat Açıl, “2017 Anayasa Değişiklikleri Çerçevesinde Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri,” *İstanbul Hukuk Mecmuası*, Cilt 76, Sayı 2, 2018, s. 752

[107] Çağrı D. Çolak, “Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi Yetkisinin Amerikan Sistemi Üzerinden Karşılaştırmalı Analizi,” *Strategic Public Management Journal*, Cilt 3, Özel Sayı, 2017, s. 56-57; Mehmet Boztepe, “2017 Yılı Anayasa Değişikliği Sonrası Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin Hukuki Rejimi,” *İstanbul Medipol Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 5, Sayı 1, 2018, s. 28; Turan Yıldırım, “Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri,” *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, Cilt 23, Sayı 2, 2017, s. 14.

niteliğini ve özünü tayin etmektedir. Bunun yanında, *Anayasa* uyarınca olağanüstü hallerde istinaden çıkarılan Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin farklı niteliklere sahip olduğu görülmektedir.

Olağanüstü hallerde çıkarılacak Cumhurbaşkanlığı kararnameleri, *Anayasa*'nın 119. maddesinde düzenlenmektedir. Bu bağlamda, savaş, seferberlik, doğal afet, salgın hastalık ve ağır ekonomik bunalımlar gibi *Anayasa*'nın ilgili maddesinde sayılmak suretiyle belirlenen olağanüstü hallerde çıkarılan kararnameler “kanun” hükmündedir. Nitekim, *Anayasa*'nın 119/6. maddesi uyarınca söz konusu kararnameler, 104/17. maddede sayılan olağan dönem Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile ilgili sınırlamalara tabi değildir^[108]. Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin *Anayasa*'ya uygunluk denetiminde de, söz konusu kararnameler bağlamında farklı normlar söz konusudur. Zira, *Anayasa*'nın 148. maddesi gereğince, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin *Anayasa*'ya şekil ve esas bakımından uygunluğunu Anayasa Mahkemesi denetlemektedir. Bununla birlikte aynı madde hükmü uyarınca, olağanüstü hallerde çıkarılan kararnameler hakkında Anayasa Mahkemesi'ne başvurulamayacaktır^[109].

Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin vergi hukuku alanında kullanılabilirliği, söz konusu kararnamenin çıkarılacağı dönemin koşullarına bağlı olarak değişmektedir. Vergi ödevi, *Anayasa*'da siyasi haklar ve ödevler kısmında düzenlendiğinden; *Anayasa*'nın 104/17. maddesinde açıkça hükmedildiği üzere, olağan dönemlerde vergilendirme alanında Cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle düzenleme yapılamayacaktır. Bununla birlikte, olağanüstü dönemlerde çıkarılan kararnameler ise, *Anayasa*'nın öngördüğü bu sınırlamaya tabi olmayacak ve söz konusu kararnamelerle vergi ödevine yönelik yeni normlar ihdas edilebilecektir^[110]. Bu minvalde, normlar hiyerarşisi bağlamında olağan dönem Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin vergi kanunlarından sonra geldiği; olağanüstü hallerde çıkarılan kararnamelerin ise, vergi ödevi ile ilgili düzenleme yapma yetkisini haiz olduğu için vergi

[108] Ömer Keskinsoy, Semih Batur Kaya ve Temel Meri, “Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi,” *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, Cilt 75, Sayı 4, 2020, s. 1390.

[109] M. Artuk Ardıçoğlu, “Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi,” *Ankara Barosu Dergisi*, Cilt 75, Sayı 3, 2017, s. 34-35.

[110] Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, *Vergi Usul Hukuku*, İzmir: Kanyılmaz Matbaası, 2021, s. 22-23.

kanunları ile aynı statüde olduğu söylenebilir^[111]. Buna karşın, olağanüstü hallerde vergi ödevi ile ilgili çıkarılacak Cumhurbaşkanlığı kararnamelerine karşı Anayasa Mahkemesi'ne başvurulamaması (Any. m.148) ve kanun ile kararname arasında ortaya çıkan norm çatışmasında kanun hükümlerinin uygulanması (Any. m.104); bu kararnamelerin, normlar hiyerarşisi bakımından hangi konumda yer aldığına ilişkin belirsizlikleri pekiştirmektedir. Ancak söz konusu düzenleyici işlemler, yalnızca *Anayasa*'da sayılan savaş, seferberlik ve ağır ekonomik bunalım gibi olağanüstü durumlara karşı hızlı ve etkin şekilde müdahale edebilme ihtiyacı nedeniyle kullanılabilir ve yalnızca bu dönemlerde kanun hükmünde kabul edilebilecek idarî işlem türleridir. Anayasa Mahkemesi de, bu tür kararnamelerle kanunlarda bir değişiklik yapılamayacağını; yalnızca olağanüstü hal ilân edilen yerlerde ve olağanüstü hal süresince uygulanabileceklerini belirtmektedir^[112]:

“(...) *Olağanüstü halin sona ermesine karşın, olağanüstü hal KHK'sindeki kuralların uygulanmasının devam etmesi olanaksızdır. Bu nedenle, olağanüstü hal KHK'leri ile, yasalarda değişiklik yapılamaz. Olağanüstü hal KHK'leri ile getirilen kuralların olağanüstü hal bölgeleri dışında veya olağanüstü halin sona ermesinden sonra da uygulanmalarının devamı isteniyorsa bu konudaki düzenlemenin yasa ile yapılması zorunludur. Çünkü olağanüstü hal bölgesi veya bölgeleri dışında veya olağanüstü halin sona ermesinden sonra da uygulanmalarına devam edilmesi istenilen kuralların içerdği konular “olağanüstü halin gerekli kıldığı konular” olamazlar*”.

Bu açıdan değerlendirildiğinde, olağanüstü hallerde çıkarılacak Cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle vergi kanunlarındaki hükümlerin değiştirilemeyeceği açıktır. Zira vergi kanunları, kararnamelerin aksine, yalnızca olağanüstü durumlarda ve geçici bir süreliğine uygulanmayan ve yürürlükte kaldığı sürece hukukî yönden bağlayıcı olan aslî bir kaynaktır. Bu bakımdan söz konusu kararnamelerle yalnızca olağanüstü hallerde ve geçici süreliğine yeni bir mali yükümlülük getirilebilir^[113]. Kanaatimizce, olağanüstü

[111] Özgür Şahan, “Cumhurbaşkanı'nın Vergi ile İlgili Düzenleme Yapma Yetkisi, Yetkinin Sınırları ve Yargısal Denetimi,” *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 14, Sayı 2, 2019, s. 708.

[112] AYM, E. 1990/25, K. 1991/1, Kt. 10.01.1991, RG. 05.03.1992-21162.

[113] Barış Bahçeci, *Vergisel Düzenleyici İşlemlerin Hukuksal Sınırları*, Ankara: Yetkin Yayınları, 2016, s. 61-62.

dönemlerde çıkarılacak kararnamelerin, normal şartlar altında kanunla ihdas edilebilecek türde vergisel normlar getirebilme güçleri sebebiyle, yalnızca uygulandığı dönem itibarıyla kanun hükmünde olduğu; bununla birlikte vergi kanunlarının aksine, olağanüstü hallerde vergi ödevi ile ilgili çıkarılacak Cumhurbaşkanlığı kararnamelerine karşı Anayasa Mahkemesi'ne başvurulamamasının (Any. m.148) ise, kanun ile olağanüstü dönem kararnameleri arasındaki eşitliği bozacak nitelikte olduğu söylenebilir.

Cumhurbaşkanının yürütme yetkisini kullanırken başvurabileceği bir diğer işlem türü ise, Cumhurbaşkanlığı kararıdır. Uygulamada, Cumhurbaşkanının *Anayasa*'da Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle yapılması öngörülen işlemler dışındaki birel^[114] ve düzenleyici nitelikte olabilen diğer işlemlerinin Cumhurbaşkanlığı kararı ile tesis edildiği görülmektedir. Bu bakımdan *Anayasa* gereğince, kararnameler aracılığıyla birel nitelikte idarî işlemler tesis edilemek mümkün değilken; Cumhurbaşkanlığı kararları ile birel veya düzenleyici nitelikte idarî işlemler tesis edilebilmektedir^[115]. Cumhurbaşkanlığı kararlarının düzenleyici bir idarî işlem niteliğinde olabilmesi ise, söz konusu kararların ancak bir kanuna dayanarak yürürlük kazanmasıyla mümkün olabilecektir. Nitekim *Anayasa*'nın 8. maddesi uyarınca, yürütme yetkisi ve görevi Cumhurbaşkanlığı tarafından, *Anayasa*'ya ve kanunlara uygun şekilde kullanılır; *Anayasa*'nın 123/1. maddesi uyarınca da idare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir. Yine *Anayasa*'nın 104. maddesinin son fıkrası uyarınca, Cumhurbaşkanlığı, "(...) *Anayasada ve kanunlarda verilen seçme ve atama görevleri ile diğer görevleri yerine getirir ve yetkileri kullanır*". Bu bakımdan *Anayasa*'da hangi işlemlerin Cumhurbaşkanlığı kararı ile tesis edileceğine ilişkin açık bir hüküm bulunmadığından; Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile tesis edilecek işlemler dışında kalan diğer işlemler için Cumhurbaşkanlığı kararı veya yönetmelik kullanılacak ve söz konusu işlem türleri kanundan kaynaklanacak ve kanuna uygun olacaktır.

Türk vergi mevzuatında, Cumhurbaşkanlığı kararının düzenleyici bir işlem türü olarak kullanıldığı alanlar, *Anayasa*'nın 73. ve 167. maddelerinde

[114] Özen Ülgen, "Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri: İlk Gözlemler," *Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 2, Sayı 2, 2018, s. 623.

[115] Şeref İba ve Yasin Söyler, "Yeni Hükümet Sisteminde Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Cumhurbaşkanlığı Kararının Nitelik Farkı ve Hukuki Sonuçları," *Anayasa Yargısı Dergisi*, Cilt 36, Sayı 1, 2019, s. 220-221.

yer verilen düzenleme yetkisinden kaynaklanmaktadır. *Anayasa*'nın 73. maddesinin 4. fıkrası gereğince; Cumhurbaşkanı, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisna, indirim ve oranlarına ilişkin hükümlerde kanunun tespit ettiği sınırlar içinde değişiklik yapabilecektir. Türk vergi mevzuatında, *Anayasa* tarafından Cumhurbaşkanıya tanınan bu değişiklik yapma yetkisinin, Cumhurbaşkanı kararı ile tesis edildiği; bununla beraber Cumhurbaşkanı'nın kanunun belirttiği yukarı ve aşığı sınırlar içinde değişiklik yapabilmesi kuralı ile bu yetkinin sınırlarının da açıkça belirlendiği görülmektedir^[116]. Örneğin, 488 sayılı *Damga Vergisi Kanunu*^[117]'nin mükerrer 30. maddesi gereğince,

“Cumhurbaşkanı, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yer alan maktu vergileri veya bu vergilerin yeniden değerleme oranı uygulanmak suretiyle belirlenmiş olan tutarlarını (maktu ve nispi vergilerin asgari ve azami miktarlarını belirleyen hadler dâhil) ve nispi vergileri, kâğıt türleri itibarıyla ayrı ayrı veya birlikte olmak üzere; maktu vergilerde on katına, nispi vergilerde ise bir katına kadar artırmaya, uygulanmakta olan maktu vergileri yarısına kadar, nispi vergileri ise sıfıra kadar indirmeye, bu had ve miktarlar arasında yeni had, miktar ve nispetler tespit etmeye yetkilidir”.

Mezkûr Kanunun ilgili maddesinde verilen değişiklik yapma yetkisine istinaden yayımlanan, 2025 tarih ve 10364 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı^[118] ile Kanuna ekli tabloda yer alan maktu vergi tutarları artırılmış ve tutarlar *Anayasa*'nın (m.73/4) öngördüğü şekilde Kanunun belirttiği yukarı ve aşığı sınırlar gözetilerek yapılmıştır. Bununla beraber, *Anayasa*'nın 167. maddesinin 2. fıkrasında tanınan düzenleme yapma yetkisi de, Cumhurbaşkanı kararları çerçevesinde kullanılmaktadır. Sözü edilen düzenleme yetkisinin, dış ticaretin vergilendirilmesi bakımından ek mali yükümlülük getirme ve kaldırma konusunda tanındığı ve *Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun* çerçevesinde kullanıldığı görülmektedir. *Anayasa* (m.167/2) uyarınca bu yetki, *dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla* tanınmaktadır. Örneğin, ithalat rejiminin düzenlenmesini konu edinen 3350 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı'nda yürürlüğe konulan kuralların

[116] Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 89; Erdoğan Öner, *Vergi Hukuku*, 10. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2018, s. 36; Biyan, *Vergi Hukuku*, s. 87, 99.

[117] RG, 11 Temmuz 1964, Sayı: 11751.

[118] RG, 6 Eylül 2025, Sayı: 33009.

amacı, “ithalatın ülke ekonomisi yararına ve uluslararası ticaretin gereklerine uygun olarak düzenlenmesini sağlamak” şeklinde açıklanmıştır^[119]. Bununla birlikte, düzenleyici işlem niteliğindeki Cumhurbaşkanı kararlarına karşı hukuka aykırılık iddiasıyla açılacak olan davalar, idarî yargı alanının konusuna girmektedir. Vergi hukuku alanında yayımlanan ve düzenleyici işlem niteliğini haiz olan Cumhurbaşkanı kararlarının yargısal denetimi de, ilk derece mahkemesi sıfatıyla Danıştay tarafından gerçekleştirilmektedir. Zira, 2575 sayılı *Danıştay Kanunu*^[120]’nun 24. maddesinin 1-a fıkrası uyarınca, Cumhurbaşkanı kararlarına karşı açılan davalara Danıştay bakacaktır^[121]. Bu minvalde, vergi alanında çıkarılan ve genel, soyut ve objektif nitelikte kurallar ihdas eden Cumhurbaşkanı kararlarının, *Anayasa* ve kanunlara aykırı olduğu iddiasıyla Danıştay’a başvurulabilir^[122].

3- Yönetmelik ve Düzenleyici Genel Tebliğ Yönünden

Güçler ayrılığı kuramı çerçevesinde, Türk vergi mevzuatında yürütme organı tarafından tesis edilen ve hukukî açıdan tarafları bağlayan diğer işlem türleri ise, yönetmelikler ve düzenleyici genel tebliğlerdir. Yönetmelik hukukî dayanağını, *Anayasa*’nın 104. ve 124. maddelerinden almaktadır. Cumhurbaşkanı, kanunların uygulanmasını sağlamak üzere ve kanunlara aykırı olmamak şartıyla, yönetmelik çıkarabilir (Any. m.104). Bununla beraber *Anayasa*’nın 124. maddesi gereğince, “Cumhurbaşkanı, bakanlıklar ve kamu tüzelkişileri, kendi görev alanlarını ilgilendiren kanunların ve Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla, yönetmelikler çıkarabilirler”. Söz konusu madde hükümleri birlikte yorumlandığında; yönetmeliklerin Cumhurbaşkanı,

[119] RG, 31 Aralık 2020, Sayı: 31351 (3. Mükerrer).

[120] RG, 20 Ocak 1982, Sayı: 17580.

[121] Hasan Oral, *Vergi Yargısı Sistemi*, 2. Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi, 2024, s. 78-79; Mehmet Yücel, *Türk Vergi Yargısında İstinaf Kanun Yolu*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2023, s. 54-55; Yasin Aydoğdu, “Yeni Hükümet Sisteminde Cumhurbaşkanlığı İşlemleri,” *Düzce Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 9, Sayı 1, 2019, s. 90-91; Yücel Özdemir, “Cumhurbaşkanı Kararlarının Yargısal Denetimi,” *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 29, Sayı 4, 2021, s. 3221.

[122] Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, 13. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2022, s. 40; Hüseyin Aydemir, *Vergi Davaları*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2025, s. 161, 174; Öner, *Vergi Hukuku*, s. 36.

bakanlıklar ve kamu tüzel kişileri tarafından kullanılan düzenleyici bir idarî işlem türü olduğu anlaşılmaktadır^[123]. Yönetmeliklerin Resmî Gazete’de yayımlanması zorunlu olmamakla birlikte; *Anayasa* uyarınca (m.124) hangi yönetmeliğin Resmî Gazete’de yayımlanacağını belirleme yetkisi^[124] yasama organına bırakılmıştır^[125]. Yönetmelikler normlar hiyerarşisi bakımından *Anayasa*, kanun ve Cumhurbaşkanlığı kararnamesi gibi kendinden önce gelen kaynaklara aykırı hükümler getiremez^[126].

Anayasa’da ismen belirtilen ve yürütme organı tarafından sıkça kullanılan yönetmelikler, ikincil mevzuatın en önemli kaynaklarından biri konumundadır. Türk vergi mevzuatında da yönetmelikler, hazırlanma prosedürünün kolay, çabuk ve formaliteden uzak olması nedeniyle kullanılan bir mevzuat kaynağıdır. 193 sayılı *Gelir Vergisi Kanunu*^[127]’na istinaden çıkarılan *Sakatlık İndiriminden Yararlanacak Hizmet Erbabının Sakatlık Derecelerinin Tesbit Şekli ve Uygulanması Hakkında Yönetmelik ve Vergi Usul Kanunu*’na istinaden çıkarılan *Uzlaşma Yönetmeliği* bunlara örnek olarak gösterilebilir^[128]. Bununla birlikte, *Danıştay Kanunu* (m.24/1-c) gereğince, vergi hukuku alanında ülke çapında uygulanacak yönetmeliklerin hukuka uygunluğunun yargısal denetimi, Danıştay tarafından gerçekleştirilecektir. Danıştay söz konusu davalara, ilk derece mahkemesi sıfatıyla bakacaktır. Nitekim, vergi uygulamasını konu edinen bir yönetmeliğin Danıştay tarafından iptal edilmesi durumunda; söz konusu yönetmeliğe dayanarak vergi daireleri

[123] Erdoğan Öner, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 3. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2014, s. 45.

[124] Yasama organına verilen bu yetki, 3011 sayılı *Resmî Gazete’de Yayımlanacak Olan Yönetmelikler Hakkında Kanun* çerçevesinde kullanılmaktadır.

[125] Fevzi Rifat Ortaç ve Hilmi Ünsal, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, 2. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2024, s. 58.

[126] Şevki Özbilen, *Vergi Hukuku*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2019, s. 39.

[127] RG, 6 Ocak 1961, Sayı: 10700.

[128] Sadık Kırbaş, *Vergi Hukuku (Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar)*, 20. Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2015, s. 34; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 40-41.

tarafından tesis edilen bireysel vergilendirme işleminin iptali istemiyle yargı yoluna başvurulabilir^[129].

Bununla birlikte, Türk vergi mevzuatında yürütme organı tarafından en sık kullanılan kaynağın genel tebliğler olduğu söylenebilir. Vergi kanunlarında, Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen *usul ve esasları belirleme yetkisi*, büyük ölçüde genel tebliğler aracılığıyla kullanılmaktadır. Genel tebliğler hukukî açıdan bağlayıcı olup olmamalarına göre düzenleyici ve açıklayıcı genel tebliğler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Açıklayıcı genel tebliğler, vergi kanunlarını açıklayan, kanunların nasıl uygulanacağını gösteren ve uygulamaya ilişkin tereddütleri gidermek amacıyla kullanılan bir mevzuat kaynağıdır. Tali kaynaklar arasında yer alan açıklayıcı genel tebliğler, vergi hukuku alanında yeni bir norm getiremeyecek ve yalnızca Bakanlığın vergi uygulamasına ilişkin yorumunu ve açıklamalarını yansıtacaktır^[130]. Düzenleyici genel tebliğler ise, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi, Cumhurbaşkanlığı kararı ve yönetmelik gibi *Anayasa*'da ismen sayılan işlem türlerinden biri olmamaları nedeniyle, *adsız düzenleyici işlemler* tasnifi içinde yer almaktadır. Bu tür genel tebliğler, düzenleyici işlem niteliğini haizdir. Nitekim Danıştay da, idarenin düzenleme yetkisini kabul ettiği ve bunlara açılan iptal davalarını karara bağladığı için; genel tebliğlerin hukuka aykırı olduğu iddiasıyla açılan iptal davalarını^[131] da kabul etmektedir^[132].

Düzenleyici genel tebliğler, Türk vergi kanunlarında idareye verilen düzenleme yetkisine istinaden yayımlanmaktadır. Örneğin, vergi matrahının tespit edilmesinde oldukça önemli olan amortisman uygulaması hakkındaki

[129] Kızılot vd., *Vergi Hukuku*, s. 42.

[130] Cenker Göker, *Yürütme ve Yargı Organlarının İlişkileri Açısından Katma Değer Vergisinin Konusu*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013, s. 49; Hilal Gürses Şahin, *Vergi İdaresinin Düzenleyici İşlemleri ve Yargısal Denetimi*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2024, s. 89; Kırbaş, *Vergi Hukuku*, 35; Mahmut Kalenderoğlu, *Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi*, 18. Baskı, Ankara: Agon Bilgi Akademisi, 2017, s. 27.

[131] Vergi hukuku alanında yayımlanan genel tebliğlerin iptali istemiyle Danıştay'da görülen davalara örnek olarak bkz. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E. 2020/1063, K. 2020/1306, 02.12.2020; Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E. 2017/548, K. 2017/606, 13.12.2017; Danıştay 4. Daire, E. 2020/583, K. 2021/4626, 28.09.2021.

[132] Bekir Baykara, "Vergi Kanunları ile İlgili Genel Tebliğler ve İç Genelgelerin Hukuki Anlamı ve Değeri," *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 242, s. 5.

kurallar, *Vergi Usul Kanunu*'nun üçüncü kısmında düzenlenmektedir. Mezkûr Kanunun normal amortismanı düzenleyen 315. maddesinde ise, amortisman oranlarını belirleme yetkisinin Hazine ve Maliye Bakanlığına verildiği görülmektedir. Söz konusu madde hükmü şu şekildedir: “*Mükellefler amortismanına tâbi iktisadî kıymetlerini, 320 nci maddenin dördüncü fıkrası saklı kalmak üzere, Maliye Bakanlığının tespit ve ilân edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlân edilecek oranların tespitinde iktisadî kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır*”. Bu bakımdan, Hazine ve Maliye Bakanlığının kendisine tanınan bu düzenleme yetkisini, Kanunda vurgulanan *faydalı ömür* ölçütünü de dikkate alarak yayımladığı genel tebliğler aracılığıyla kullandığı görülmektedir^[133]. Nitekim, 333 ve 506 Sıra No'lu Genel Tebliğler^[134] bu kapsamda yayımlanan tebliğlere örnek olarak gösterilebilir.

Genel tebliğlerde hukuka uygunluğun sağlanabilmesi için, idareye verilen düzenleme yetkisinin vergi uygulamasına, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin konularla sınırlı olması; kanunilik ilkesine aykırı olmaması ve belirlilik ilkesini zedelememesi gerekmektedir^[135]. Zira, yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesi gereğince yürütme organına verilen düzenleme yetkisi, genel, sınırsız ve esasları belirsiz olamaz^[136]. Bu husus, Anayasa Mahkemesi içtihatlarında şu şekilde değerlendirilmektedir^[137]:

“*Anayasa Mahkemesinin çeşitli kararlarında belirtildiği gibi, Yasa Koyucu belli konularda gerekli kuralları koyacak, çerçeveyi çizecek, eğer uygun veya zorunlu görürse, onların uygulanması yolunda sınırları belirlenmiş alanlar bırakacak, idare, ancak o alanlar içinde takdir yetkisine dayanmak suretiyle yasalara aykırı olmamak üzere birtakım kurallar koyarak yasanın uygulanmasını sağlayacaktır. Esasen, Anayasa'nın 8. maddesinin, yürütme yetkisi ve görevinin Anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir hükmünün anlamı da budur*”.

[133] Keskin ve Mıynat, *Türk Vergi Hukukunda Genel Tebliğ*, s. 69-70.

[134] RG, 28 Nisan 2004, Sayı: 25449 ve RG, 9 Mart 2019, Sayı: 30709.

[135] Yıldırım Taylar, Özgecan Gök, Burcu Demirbaş Aksüt ve Emine Sevcan Artun, *Mükellef Haklarının Korunması Bakımından Hukukî Güvenlik İlkesi*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2020, s. 115.

[136] AYM, E. 2013/50, K. 2015/38, Kt. 01.04.2015, RG. 15.04.2015-29327.

[137] AYM, E. 1985/3, K. 1985/8, Kt. 18.06.1985, RG. 18.10.1985-18902.

Bu minvalde, Türk vergi idaresinin düzenleyici işlem niteliğindeki genel tebliğlerinin hem kanundan kaynaklanması (secundum legem) hem de kanunlara uygun olması (intra legem) gerekmektedir^[138]. Genel tebliğler, vergi hukuku alanında yasama organının kanunla düzenlemesi gereken aslı unsurlar çerçevesinde yeni bir vergi normu getiremeyecek; yalnızca vergi uygulaması hakkında uzmanlık gerektiren teknik konulara yönelik kuralları belirleyecektir. Aksi halde, bu tür genel tebliğlere karşı iptal davası açılabilir ve bu davalar *Danıştay Kanunu* (m.24/1-c) uyarınca Danıştay tarafından görülecektir. Nitekim Türk vergi mevzuatında, yasama organı tarafından idareye verilen usul ve esasları belirleme yetkisinin sınırlarını aşarak, kanunla düzenlenmesi gereken konularda yeni normlar ihdas eden genel tebliğlere karşı açılan önemli sayıda iptal davası bulunmaktadır. Örneğin, 5520 sayılı *Kurumlar Vergisi Kanunu*^[139] (m.11/1) uyarınca her türlü alkol, alkollü içkiler, tütün ve tütün mamullerine ilişkin ilan ve reklam giderlerinin yarısı kurum kazancından indirim konusu yapılabilecekken; mezkûr Kanuna istinaden yayımlanan 2 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde^[140] ise, söz konusu giderlerin tamamının indirim konusu yapılamayacağı belirtilmektedir. Yasama organı tarafından takdir edilen indirim oranlarının, idareye verilen düzenleme yetkisinin sınırları aşarak kanunîlik ve hukukî güvenlik ilkelerine aykırılık teşkil eden bu düzenleme, Danıştay'da iptal davasına konu olmuş ve dava sonucunda ilgili hükümler, Kanuna aykırı bulunarak iptal edilmiştir^[141]. Benzer şekilde, 3065 sayılı *Katma Değer Vergisi Kanunu*^[142]'na istinaden yayımlanan, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde^[143] de ilgili Kanunda kullanılan ve belirsizlik içeren “gibi” edatının, idarî yorumun sınırları aşarak genişletildiği görülmektedir. İlgili Kanun (m.24/c) uyarınca vergi matrahına dahil olan unsurlar sayılırken, “*vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler*” ifadesine yer verilmiş; buna istinaden yayımlanan Tebliğde ise, kur farklarının da vergi matrahına dahil edileceği

[138] Keskin ve Mıynat, *Türk Vergi Hukukunda Genel Tebliğ*, s. 229.

[139] RG, 21 Haziran 2006, Sayı: 26205.

[140] RG, 22 Nisan 2008, Sayı: 26855.

[141] Danıştay 4. Daire, E. 2008/3758, K. 2010/5217, 25.10.2010.

[142] RG, 2 Kasım 1984, Sayı: 18563.

[143] RG, 26 Nisan 2014, Sayı: 28983.

yönünde düzenlemeler yapılmıştır^[144]. Bunun üzerine başlayan yargılama süreci sonucunda, Tebliğ ile ihdas edilen bu düzenlemenin hukukî belirlilik ve kanunilik ilkelerine aykırı olduğu tespit edilmiştir^[145]. Söz konusu Genel Tebliğler, idarî makamlara verilen düzenleme yetkisinin sınırlı ve tali bir yetki olarak benimsenmediği durumların, her şeyden önce güçler ayrılığına aykırılık teşkil edeceği konusunda verilebilecek örnekler arasındadır. Zira, idarenin yetki aşımı sebebiyle yalnızca kanunla düzenlenebilecek konu ve alanlar kapsamında yapmış olduğu bu müdahaleler açıkça güçler ayrılığı kuramı ile bağdaşmamaktadır. Nitekim, düzenleyici işlemlerin hukuka uygunluğunun yargısal denetim mekanizması kapsamında irdelenmesi hem hukuk devleti hem de güçler ayrılığı açısından elzemdir.

Bununla birlikte, kural olarak yeni bir norm ihdas etme niteliğini haiz olmayan açıklayıcı genel tebliğlerin, idare tarafından düzenleyici genel tebliğ gibi kullanıldığı ve buna istinaden konunun idarî yargı alanına taşındığı durumlarla da karşılaşılmaktadır. Nitekim Danıştay'ın, açıklayıcı genel tebliğlerin idarî yargı denetimine tabi tutulup tutulmayacağı konusunda farklı yönde vermiş olduğu kararları mevcuttur. Örneğin, 21 Seri No'lu Motorlu Taşıtlar Vergisi Genel Tebliği^[146], *Danıştay Kanunu* (m.24/1-c) uyarınca dava konusu yapılmak istenmiş; ancak ilgili Tebliğ Danıştay tarafından idarî tasarruf niteliğinde değerlendirilmiş ve dava reddedilmiştir^[147]. Bunun aksine, açıklayıcı bir tebliğ örneği olan 57 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine^[148] karşı açılmak istenen iptal davası ise, Danıştay tarafından esasın incelenmiştir^[149]. Benzer şekilde, esasında hukukî açıdan bağlayıcılığı bulunmayan 395 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği^[150] de yorum tebliği olmasına karşın hem Danıştay hem de temyiz

[144] Keskin ve Mıynat, *Türk Vergi Hukukunda Genel Tebliğ*, s. 135.

[145] Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E. 2017/548, K. 2017/606, 13.12.2017.

[146] RG, 10 Ocak 2014, Sayı: 25342.

[147] Daha ayrıntılı bilgi için bkz. Danıştay 7. Daire, E. 2004/1123, K. 2004/2340, 05.10.2004.

[148] RG, 26 Aralık 1997, Sayı: 23212.

[149] Danıştay 4. Daire, E. 1998/861, K. 1998/4902, 09.12.1998.

[150] RG, 16 Ocak 2010, Sayı: 27464.

merci sıfatıyla Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından esastan incelenmiştir. Yargılama sonucunda, kanunda yer almayan sınırlandırıcı bir hükmün genel tebliğ ile getirilemeyeceği belirtilerek; Tebliğde yer alan bu hükümlerin iptal edilmesine karar verilmiştir^[151].

SONUÇ

Retrospektif açıdan incelendiğinde devlet egemenliği, vergilendirme yetkisinin keyfi bir şekilde kullanıldığı; kişi hak ve özgürlüklerinin ihlâl edildiği ve toplum rızasının dikkate alınmadığı tarihî olaylara tanıklık etmiştir. Bu durum, Batı demokrasi tarihinde yüzyıllar boyunca verilen demokratik mücadelelerin odak noktalarından birini oluşturmaktadır. Hukuk devletin en önemli kazanımlarından biri olan temsilsiz vergi olmaz prensibi, vergilendirme yetkisinin keyfi bir şekilde kullanılmasını önlemek amacıyla bu yetkinin halkın temsilcileri tarafından kullanılmasını güvence altına almaktadır. Nitekim, demokratik hukuk devletin temel niteliklerinden biri, vergilendirme yetkisinin bizzat yasama organı tarafından kullanılmasıdır. Güçler ayrılığı kuramı gereğince, kanun yapma gücüne dayanarak toplumsal hukuk kurallarını belirleyen yasama organı, vergilendirme yetkisini kanunlar aracılığıyla kullanmaktadır. Bu bakımdan Türk pozitif hukukunda da vergilendirme yetkisi, *Anayasa* (m.73/3) bağlamında yapılan güçlü bir kanunîlik vurgusu eşliğinde TBMM tarafından vergi kanunları kapsamında kullanılmaktadır.

Anayasal çerçevede, vergilendirme yetkisinin esas itibarıyla yasama organına ait aslî bir yetki olması; söz konusu yetkinin devredilemeyeceğini de açık ve kesin bir şekilde ortaya koymaktadır. Türk vergi mevzuatı açısından değerlendirildiğinde; TBMM, vergi yükünü etkileyecek nitelikte olan verginin esaslı unsurlarını, yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesi gereğince mutlak surette vergi kanunları çerçevesinde belirlemelidir. Bununla birlikte, yürütme organının düzenleyici işlem yapma yetkisini haiz olması nedeniyle bu yetki, vergi mevzuatı kapsamında da kullanılmaktadır. Nitekim Türk vergi mevzuatında, vergi kanunlarının uygulanmasını sağlamak amacıyla dayanağını *Anayasa* ve/veya kanunlardan alan düzenleme yetkileri çerçevesinde kullanılan hukukî kaynaklar söz konusudur. Söz konusu düzenleyici işlemler,

[151] Daha ayrıntılı bilgi için bkz. Danıştay 4. Daire, E. 2010/1129, K. 2011/982, 08.03.2011 ve Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E. 2011/561, K. 2013/158, 30.04.2013.

yürütme organını temsilen Cumhurbaşkanı ve Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından tesis edilmekte; hukukî açıdan tarafları bağlamakta ve kapsam itibarıyla genellikle vergi uygulamasına yönelik kuralları düzenlemektedir. Ancak güçler ayrılığı kuramının tesis edilmesi bakımından gözetilmesi gereken temel husus, yürütme organına verilen düzenleme yetkisinin “bağlı yetki” niteliğinde kullanılması gerektiğidir. Bu bakımdan vergilendirme yetkisinin yasama ve yürütme organları arasındaki paylaşımında yürütme organının sahip olduğu düzenleme yetkisi, esas itibarıyla subjektif ve bireysel nitelikli vergilendirme işlemleri kapsamında kullanılması öngörülen bir yetkidir. Bununla birlikte, tarihî süreç içinde güçler ayrılığı kuramının daha esnek şekilde uygulanmaya başlaması, yürütme organının vergi hukuku alanında sahip olduğu bağlı yetkinin yorumlanması konusunda da etkili olmuştur. Nitekim Türk vergi mevzuatında, olağanüstü dönem Cumhurbaşkanlığı kararları ve Cumhurbaşkanı kararlarının, *Anayasa*'nın 73., 119. ve 167. maddelerinde yer verilen istisna hükümleri çerçevesinde kullanılabilmesi; yürütme organının söz konusu maddelerde tanınan düzenleme yetkisiyle verginin esaslı unsurları üzerinde değişiklik yapabilmesine imkân tanımıştır. Ancak bu istisnai yetki paylaşımı, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından tesis edilecek düzenleyici işlemler bakımından söz konusu olmayacaktır. Bakanlığın vergi uygulamasına yön vermek amacıyla, dayanağını vergi kanunlarından aldığı düzenleme yetkisini büyük oranda genel tebliğler aracılığıyla kullandığı anlaşılmaktadır. Bu bakımdan, idarenin genel düzenleyici işlem niteliğindeki bu tebliğleri, kanunla düzenlenmesi gereken konularda vergi yükünü etkileyecek nitelikte normlar getiremeyecek; yalnızca vergilendirme işlemlerinin hukuka uygun bir şekilde tesis edilebilmesi için gerekli olan şekli ve usûli normları belirleyebilecektir.

Güçler ayrılığı kuramı bağlamında, yasama organı tarafından, verginin esaslı unsurlarını değiştirmek üzere vergi idaresine verilmesi öngörülen bir düzenleme yetkisi, yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesine aykırılık teşkil edecektir. Diğer taraftan idarenin, yasama organı tarafından tanınan yetkinin sınırları dışına çıkarak tesis ettiği düzenleyici işlemler ise, güçler ayrılığı kuramı çerçevesinde fonksiyon gaspı niteliğinde değerlendirilecektir. Bu bakımdan, vergilendirme yetkisinin yasama ve yürütme organları arasındaki paylaşımında hem kanun koyucu hem de idare tarafından gözetilmesi gereken hukuka uygunluk ölçüleri söz konusudur. Bu doğrultuda yasama organı,

vergi kanunları bağlamında mümkün olduğunca boşluğa yer vermemeli ve idareye verilen düzenleme yetkisinin kapsamı ve sınırlarını, hukuk devleti ve hukukî güvenlik ilkelerinin gereklerine uygun şekilde belirlemelidir. Öte yandan, düzenleme yapma yetkisine haiz olan idarî makamların da, idarî takdir yetkisini aşarak vergi yükümlülerinin vergi yükünü etkileyecek nitelikte normlar ihdas etmemesi gerekmektedir. Nitekim vergi hukuku alanında güçler ayrılığı prensibinin korunması; *Anayasa* ve vergi kanunlarının kanunîlik, hukukî güvenlik, belirlilik ve kıyas yasağı ilkelerine atfettiği önem ve sağladığı güvencelerle doğrudan bağlantılıdır.

Güçler ayrılığı kuramı bakımından, anayasal denge ve kontrol mekanizmalarının işlerliği de son derece önemlidir. Türk vergi mevzuatında aslı kaynakların sözü edilen mekanizma çerçevesinde şekillenmesi ve bunların hukukî denetimlerinin yargı organları tarafından yapılması, hukuk devleti prensibinin ve güçler ayrılığı kuramının en önemli gereklerinden biridir. Bu bakımdan vergi mevzuatı bağlamında, olağanüstü dönemde çıkarılacak Cumhurbaşkanlığı kararnamelerine (Any. m.148) ve usulüne uygun yürürlüğe giren uluslararası vergi anlaşmalarına (Any. m.90) karşı yargı yolu kapalı olsa da; Cumhurbaşkanı kararı, yönetmelik ve düzenleyici genel tebliğler için böyle bir kısıtlama bulunmamakta ve ilgili düzenleyici işlemlerin hukuka uygunluk denetimi Danıştay tarafından gerçekleştirilmektedir. Benzer şekilde *Anayasa* Mahkemesi de, kanunların ve olağan dönem Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin *Anayasa*'ya şekil ve esas bakımından uygunluğunu denetlemektedir. Bu bakımdan anayasal denetim ve kontrol mekanizmaları, vergilendirme yetkisinin keyfi bir şekilde kullanılmaması, yasama yetkisinin devredilmezliği gereğince vergi kanunlarıyla düzenlenmesi gereken esaslı unsurların yürütme organının düzenleme alanına bırakılmaması ve genel düzenleyici işlemlerle fonksiyon gaspına sebebiyet verilmemesi açısından güçler ayrılığı kuramının sağladığı en önemli güvencelerden biridir.

KAYNAKÇA

- Açıl, Murat. “2017 Anayasa Değişiklikleri Çerçevesinde Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri.” İstanbul Hukuk Mecmuası, Cilt 76, Sayı 2, 2018, s. 725-756.
- Akdoğan, Abdurrahman. *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. 13. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2017.
- Akgül, Mehmet Emin. “Kuvvetler Ayrılığı İlkesinin Dönüşümü ve Günümüz Demokratik Rejimlerindeki Anlamı.” *Ankara Barosu Dergisi*, Cilt 68, Sayı 4, 2010, s. 79-101.
- Akın, İlhan F. *Devlet Doktrinleri*. 3. Baskı, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2016.
- Akyazan, Ahmet Emrah. “Vergileendirme Yetkisinin Türkiye’deki Gelişimi.” *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı 81, 2009, s. 1-30.
- Anayurt, Ömer. *Anayasa Hukuku (Temel Kavramlar ve Türk Anayasa Hukuku)*. 5. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2024.
- Ardıçoğlu, M. Artuk. “Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi.” *Ankara Barosu Dergisi*, Cilt 75, Sayı 3, 2017, s. 19-51.
- Atar, Yavuz. *Türk Anayasa Hukuku*. 17. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2024.
- Aybay, Rona. “Uluslararası Antlaşmaların Türk Hukukundaki Yeri.” *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı 70, 2007, s. 187-213.
- Aydemir, Hüseyin. *Vergi Davaları*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2025.
- Aydın, Nizamettin. *3 Ekim 2001 Tarihli Anayasa Değişikliklerinin Temel Hak ve Hürriyetler Üzerine Etkileri*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2008.
- Aydoğdu, Yasin. “Yeni Hükümet Sisteminde Cumhurbaşkanlığı İşlemleri.” *Düzce Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 9, Sayı 1, 2019, s. 85-92.
- Bahçeci, Barış. *Vergisel Düzenleyici İşlemlerin Hukuksal Sınırları*. Ankara: Yetkin Yayınları, 2016.
- Batı, Murat. *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*. 4. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2024.

- Baykara, Bekir. “Vergi Kanunları ile İlgili Genel Tebliğler ve İç Genelgelerin Hukuki Anlamı ve Değeri.” *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 242, 2001, s. 1-15.
- Biyan, Özgür. *Vergi Hukuku*, 5. Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi, 2025.
- Boztepe, Mehmet. “2017 Yılı Anayasa Değişikliği Sonrası Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin Hukuki Rejimi.” İstanbul Medipol Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 5, Sayı 1, 2018, s. 5-30.
- Cenkeri, Elif. “Hukuk Doktrinde Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Konumu.” *Süleyman Demirel Üniversitesi Fen-Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı 24, 2011, s. 167-174.
- Çağan, Nami. “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme.” *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 37, Sayı 1, 1980, s. 129-151.
- Çağan, Nami. “Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi”. *Anayasa Yargısı Dergisi*, Cilt 1, 1984, s. 171-82.
- Çağan, Nami. *Vergilendirme Yetkisi*. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1982.
- Çelik, İrfan. “Kuvvetler Ayrılığı: Bir İndirgeme ve Dönüşüm.” *Liberal Düşünce Dergisi*, Sayı 64, 2011, s. 135-159.
- Çiçek, Hüseyin Güçlü ve Sibel Mutlucan Sayın. “Uluslararası Vergi Hukukunun Kaynakları Üzerine Bir Değerlendirme.” *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 32, Sayı 2, 2013, s. 141-169.
- Çolak, Çağrı D. “Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi Yetkisinin Amerikan Sistemi Üzerinden Karşılaştırmalı Analizi.” *Strategic Public Management Journal*, Cilt 3, Özel Sayı, 2017, s. 51-65.
- Demirbaş, Burcu. “Vergi Ceza Hukuku’nun Anayasal Temelleri.” içinde *Prof. Dr. Muallâ Öncel’e Armağan*, ed. Ertuğrul Akçaoğlu ve İnci Solak Akman, s. 953-985. Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, 2009.
- Doğan, Bayram ve Ali Fuat Geyik. “Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde Kuvvetler Ayrılığı İlkesi.” *Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 10, Sayı 2, 2020, s. 19-46.

- Doğrusöz, A. Bumin. “Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü.” *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, Cilt 6, Sayı 1-3, 1985, s. 65-76.
- Doğrusöz, A. Bumin. “Yargı Kararlarının Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi,” içinde *XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu (Anayasal Mali Düzen)*, s. 135-160. İstanbul: Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayınları, 2000.
- Duran, Lûtfi. “Anayasa Mahkemesine Göre Türkiye’nin Hukuk Düzeni (I).” *Amme İdaresi Dergisi*. Cilt 19, Sayı 1, 1986, s. 3-22.
- Élysée. “The Declaration of the Rights of Man and of the Citizen.” Erişim 4 Ekim 2025, <https://www.elysee.fr/en/french-presidency/the-declaration-of-the-rights-of-man-and-of-the-citizen>.
- Erdem, Muhammet Emre ve İmran Arıtı Erdem. “Uluslararası Vergi Anlaşmalarının İç Hukuktaki Konumu.” *Humanities Sciences*, Cilt 14, Sayı 2, 2019, s. 1-24.
- Erkin, Gözde. “Türk Hukuku’nda Vergilendirme Yetkisi.” *Yaşar Üniversitesi E-Dergisi*, Cilt 8, Özel Sayı, 2013, s. 1111-53.
- Ertaş, Türker. *Kuvvetler Ayrılığı İlkesi Bağlamında Yasama, Yürütme ve Yargı Organları Arasındaki Modern İlişkiler*. 5. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2025.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. “Türkiye’nin Sonuçlandırdığı Vergi Anlaşmaları Listesi.” Erişim 10 Eylül 2025. <https://www.gib.gov.tr/mevzuat/tur/4/anlasma/3>.
- Göker, Cenker. “Dış Ticaret İşlemlerine Konulan Ek Mali Yükümlülüklerde Öngörülebilirlik İlkesi Üzerine Bir Deneme.” *Ankara Barosu Dergisi*, Sayı 1, 2013, s. 113-124.
- Göker, Cenker. *Yürütme ve Yargı Organlarının İlişkileri Açısından Katma Değer Vergisinin Konusu*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013.
- Gölcüklü, Feyyaz. “İdarî Ceza Hukuku ve Anlamı; İdarenin Cezaî Müeyyide Tatbiki.” *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, Cilt 18, Sayı 02, 1963, s. 115-182.

- Gözler, Kemal. “Uluslararası Andlaşmaları Akdetme ve Onaylama Yetkisi (Bir Karşılaştırmalı Anayasa Hukuku İncelemesi).” *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi*, Cilt 56, Sayı 2, 2001, s. 71-101.
- Gözler, Kemal. *Anayasa Hukukunun Genel Esasları*. 7. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2015.
- Güner, Kerem Can ve Veli Kargı. “Vergilendirme Yetkisinin Temel Hak ve Özgürlükleri İhlali ve Yargı Yolu.” *Maliye Çalışmaları Dergisi*, Sayı 66, 2021, s. 77-106.
- Güneş, Gülsen. *Verginin Yasallığı İlkesi*. 4. Baskı. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2014.
- Güzel, Mehmet Nuri. “Antik Demokrasi ve Modern Demokrasi Kavramlarının Kuvvetler Ayrılığı İlkesi Çerçevesinde Değerlendirilmesi.” *Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 23, Sayı 38, 2018, s. 205-231.
- Hamdemir, Berkan. *Seçim ve Parti Sistemi Bağlamında Türkiye’de Hükümet Sistemi*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2023.
- İba, Şeref ve Yasin Söyler. “Yeni Hükümet Sisteminde Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Cumhurbaşkanı Kararının Nitelik Farkı ve Hukuki Sonuçları.” *Anayasa Yargısı Dergisi*, Cilt 36, Sayı 1, 2019, s. 195-223.
- İba, Şeref. *Parlamento Hukuku*. 9. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2024.
- İçel, Kayıhan. “İdarî Ceza Hukuku ve Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi.” *İstanbul Hukuk Mecmuası*, Cilt 50, Sayı 1, 1984, s. 117-131.
- Kalenderoğlu, Mahmut. *Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi*. 18. Baskı, Ankara: Agon Bilgi Akademisi, 2017.
- Karakaş, Eser ve Elif Sonsuzoğlu. “Çeşitli Ülkelerde Anayasal İlkeler ve Türk Vergi Sisteminin Bu Açından Değerlendirilmesi”, içinde *XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu (Anayasal Mali Düzen)*, s. 215-248. İstanbul: Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayınları, 2000.

- Karakoç, Yusuf. “Anayasal Vergileendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme.” *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 15, Özel Sayı, 2013, s. 1259-1308.
- Karakoç, Yusuf. *Genel Vergi Hukuku*. 3. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2024.
- Keskin, Esra. “Suçta ve Cezada Kanunilik İlkesi ve Genel Tebliğ: Vergi Ceza Hukuku Bağlamında Bir Değerlendirme.” *The Journal of Academic Social Science Studies*, Yıl 17, Sayı 100, 2024, s. 433-450.
- Keskin, Esra ve Mustafa Mıynat. *Türk Vergi Hukukunda Genel Tebliğ*. Ankara: Gazi Kitabevi, 2024.
- Keskinsoy, Ömer, Semih Batur Kaya ve Temel Meri. “Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi.” *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, Cilt 75, Sayı 4, 2020, s. 1383-1416.
- Kırbaş, Sadık. *Vergi Hukuku (Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar)*. 20. Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2015.
- Kızılot, Şükrü ve Metin Taş. *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. 5. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2013.
- Kızılot, Şükrü, Doğan Şenyüz, Metin Taş ve Recai Dönmez, *Vergi Hukuku*. 3. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2008.
- Küpelioğlu, Burak. *Ceza Hukuku Bağlamında Suçta ve Cezada Kanunilik İlkesi*. Ankara: Adalet Yayınevi, 2021.
- Montesquieu, C. de S. *Kanunların Ruhu Eserine*. çev. Berna Günen, 9. Baskı, İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2023.
- Oğurlu, Yücel. “İdari Yaptırımlara Genel Bir Bakış ve İdari Yaptırım-Ceza Yaptırımı Ayrımı.” *Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 3, Sayı 1, 1999, s. 143-194.
- Oktar, S. Ateş. “Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler Ek Mali Yükümlülükler ve Bir Totolojik Düzenlemenin Analizi.” İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Seri 37, 1997, s. 155-189.
- Oktar, S. Ateş. *Vergi Hukuku*. 15. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2020.
- Oral, Hasan. *Vergi Yargısı Sistemi*. 2. Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi, 2024.
- Ortaç, Fevzi Rifat ve Hilmi Ünsal. *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*. 2. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2024.

- Öncel, Muallâ, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan ve Cenker Göker. *Vergi Hukuku*. 34. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2025.
- Öner, Cihat. “Uluslararası Bilgi Değişiminde Vergi Mükellefinin Haklarının Korunması: Türkiye Yaklaşımı.” içinde *Vergi Hukukunda Bilgi Toplama ve Açıklamanın Sınırları*, ed. Billur Yaltı, s. 41-62, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2016.
- Öner, Erdoğan. *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. 3. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2014.
- Öner, Erdoğan. *Vergi Hukuku*. 10. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2018.
- Öz, Ersan. *Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Gazi Kitabevi, 2004.
- Özbek, Veli Özer. *Ekonomi Ceza Hukuku İkinci Kitap: Özel Hükümler*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021.
- Özbilen, Şevki. *Vergi Hukuku*. Ankara: Gazi Kitabevi, 2019.
- Özbudun, Ergun. *Türk Anayasa Hukuku*. 16. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2015.
- Özdemir, Selman. *Kuvvetler Ayrılığı Bağlamında Türk İdarî Yargısında Yerindelik Denetimi Yasağının Retrospektif Bir İncelemesi*. Ankara: Adalet Yayınevi, 2024.
- Özdemir, Yücel. “Cumhurbaşkanı Kararlarının Yargısal Denetimi.” *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 29, Sayı 4, 2021, s. 3211-3256.
- Öztürk, Namık Kemal. *Anayasa Hukuku*. 3. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021.
- Pişkinpaşa Köklü, Cansu. *Osmanlı-Türk Anayasal Gelişmelerinde Kuvvetler Ayrılığı İlkesi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021.
- Saban, Nihal. *Vergi Hukuku*. 11. Baskı, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2021.
- Sezginer, Murat. *Günümüz Demokrasilerinde Kuvvetler İlişkisi ve 1982 Anayasası’nda Sorunlar*. 2. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2010.
- Soydan, Billur Yaltı. *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*. İstanbul: Beta Yayıncılık, 1995.

- Şahan, Özgür. “Cumhurbaşkanı’nın Vergi ile İlgili Düzenleme Yapma Yetkisi, Yetkinin Sınırları ve Yargısal Denetimi.” *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 14, Sayı 2, 2019, s. 693-711.
- Şahin, Hilal Gürses. *Vergi İdaresinin Düzenleyici İşlemleri ve Yargısal Denetimi*. Ankara: Adalet Yayınevi, 2024.
- Şenyüz, Doğan. *Vergi Ceza Hukuku*. 12. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2022.
- Şenyüz, Doğan, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek. *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*. 13. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2022.
- Tahmazoğlu Üzeltürk, Sultan. “Kanunların Kabul Edilmesi İşlevi Açısından Yasama Organı.” *Anayasa Hukuku Dergisi*, Sayı 9, 2016, s. 13-54.
- Tan, Turgut. “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Yürütmenin Düzenleme Yetkisi.” *Anayasa Yargısı Dergisi*, Cilt 3, 1986, s. 203-216.
- Tanör, Bülent ve Necmi Yüzbaşıoğlu. *1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku*. 22. Baskı, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2024.
- Taş, Metin. “Anayasal Vergileme Normları Açısından Gelir Vergisi,” içinde *XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu (Anayasal Mali Düzen)*, s. 135-160. İstanbul: Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayınları, 2000.
- Taylar, Yıldırım, Özgecan Gök, Burcu Demirbaş Aksüt ve Emine Sevcan Artun. *Mükellef Haklarının Korunması Bakımından Hukukî Güvenlik İlkesi*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2020.
- Tekbaş, Abdullah. “Bakanlar Kurulu’nun Vergi Oranlarını Sıfıra Kadar İndirebilme Yetkisi Hakkında Bir Değerlendirme.” *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 172, 2003.
- Tekbaş, Abdullah. *Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi*. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, 2009.
- Tosuner, Mehmet ve Zeynep Arıkan. *Vergi Usul Hukuku*. İzmir: Kanyılmaz Matbaası, 2021.
- Uzun Çam, Mine. *Türk Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021.

- Ülgen, Özen. “Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri: İlk Gözlemler.” *Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 2, Sayı 2, 2018, s. 619-636.
- Üstün, Ümit Süleyman. “Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi.” *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 14, Sayı 1, 2006, s. 217-285.
- Yaltı, Billur. *Vergi Yükümlüsünün Hakları*. İstanbul: Beta Yayıncılık, 2006.
- Yaltı, Billur. “Vergi Anlaşması Uygulamasında Uçak Kiralama Bedellerinin Vergilendirilmesi.” *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 325, 2015, s. 49-63.
- Yıldırım, Turan. “Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri.” *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, Cilt 23, Sayı 2, 2017, s. 13-28.
- Yılmaz, Rabia. *Türk Hukuku Bakımından Vergi İdaresinin İşlem ve Uygulamalarına Olan Güvenin Korunması İlkesi*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2019.
- Yılmazoğlu, Yunus Emre. *Vergilendirme Alanında Bakanlar Kuruluna Verilen Yetkiler ve Sınırları*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2011.
- Yücel, Mehmet. *Türk Vergi Yargısında İstinaf Kanun Yolu*. Ankara: Adalet Yayınevi, 2023.
- Yüzbaşıoğlu, Necmi. *Anayasa Hukukuna Giriş*. İstanbul: Beta Yayıncılık, 2017.

Mevzuat ve Yargı Kararları:

- 10364 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı, RG. 06.09. 2025-33009.
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, RG. 06.01.1961-10700.
- 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, RG. 23.02.1963-11342.
- 2 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, RG. 22.04.2008-26855.
- 21 Seri No’lu Motorlu Taşıtlar Vergisi Genel Tebliği, RG. 10.01.2014-25342.
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, RG. 10.01.1961-10703.
- 2575 sayılı Danıştay Kanunu, RG. 20.01.1982-17580.

TÜRK VERGİ MEVZUATININ GÜÇLER AYRILIĞI KURAMI ÇERÇEVESİNDE İNCELENMESİ:
VERGİLENDİRME YETKİSİNİN ANAYASAL SINIRLARI VE HUKUKİ ESASLARI

- 2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, RG. 09.11.1982-17863
(Mükerrer).
- 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, RG. 29.05.1981-17354.
- 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun, RG.
15.12.1984-18313.
- 3011 sayılı Resmî Gazete’de Yayımlanacak Olan Yönetmelikler Hakkında
Kanun, RG. 01.06.1984-18418.
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, RG. 02.11.1984-18563.
- 333 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, RG. 28.04.2004-25449.
- 356 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, RG. 23.02.2006-26089.
- 395 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, RG. 16.01.2010-27464.
- 3350 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı, RG. 31.12.2020-31351 (3. Mükerrer).
- 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu, RG. 11.07.1964-11751.
- 506 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 333)’nde
Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ, RG. 09.03.2019-30709.
- 57 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, RG. 26.12.1997-23212.
- 58 Seri No’lu Motorlu Taşıtlar Vergisi Genel Tebliği, RG, 31.12.2025-33124
(5. Mükerrer).
- 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu, RG. 12.10.2004-25611.
- 5326 sayılı Kabahatler Kanunu, RG. 31.03.2005-25772 (Mükerrer).
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, RG. 21.06.2006-26205.
- AYM, E. 1984/6, K. 1985/1, Kt. 11.01.1985, RG. 17.06.1985-18787.
- AYM, E. 1985/3, K. 1985/8, Kt. 18.06.1985, RG. 18.10.1985-18902.
- AYM, E. 1990/25, K. 1991/1, Kt. 10.01.1991, RG. 05.03.1992-21162.
- AYM, E. 1990/29, K. 1991/37, Kt. 15.10.1991, RG. 05.02.1992-21133.
- AYM, E. 2003/33, K. 2004/101, Kt. 15.07.2004, RG. 02.03.2005-25743.
- AYM, E. 2010/62, K. 2011/175, Kt. 29.12.2011, RG. 19.05.2012-28297.
- AYM, E. 2012/100, K. 2013/84, Kt. 04.07.2013, RG. 02.08.2013-28726.

- AYM, E. 2013/50, K. 2015/38, Kt. 01.04.2015, RG. 15.04.2015-29327.
- AYM, E. 2014/177, K. 2015/49, Kt. 14.05.2015, RG. 11.06.2015-29383.
- AYM, E. 2015/85, K. 2016/3, Kt. 13.01.2016, RG. 29.01.2016-29608.
- AYM, E. 2017/103, K. 2017/108, Kt. 31.05.2017, RG. 18.07.2017-30127.
- AYM, E. 2019/110, K. 2021/85, Kt. 11.11.2021, RG. 01.03.2022-31765.
- AYM, E. 2023/149, K. 2025/147, Kt. 10.07.2025, RG. 17.10.2025-33050.
- AYM, *Hulusi Yılmaz Başvurusu*, B. No: 2017/17428, 01.12.2022, RG. 19.01.2023-32078.
- Danıştay 4. Daire, E. 1998/861, K. 1998/4902, 09.12.1998.
- Danıştay 4. Daire, E. 2006/2237, K. 2006/3102, 20.12.2006.
- Danıştay 4. Daire, E. 2008/3758, K. 2010/5217, 25.10.2010.
- Danıştay 4. Daire, E. 2010/1129, K. 2011/982, 08.03.2011.
- Danıştay 4. Daire, E. 2020/583, K. 2021/4626, 28.09.2021.
- Danıştay 5. Daire, E. 2005/3947, K. 2007/4793, 21.09.2007.
- Danıştay 7. Daire, E. 2004/1123, K. 2004/2340, 05.10.2004.
- Danıştay 7. Daire, E. 2024/3170, K. 2024/5398, 26.12.2024.
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E. 2011/561, K. 2013/158, 30.04.2013.
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E. 2017/548, K. 2017/606, 13.12.2017.
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E. 2020/1063, K. 2020/1306, 02.12.2020.
- Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, RG, 26.04.2014-28983.