

**T.C.
GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANA BİLİM DALI**

**VERGİNİN YASALLIĞI İLKESİ BAĞLAMINDA HAZİNE VE
MALİYE BAKANLIĞININ DÜZENLEYİCİ GENEL TEBLİĞ
ÇIKARMA YETKİSİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Eren BAŞEREN

Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi Balca ÇELENER

AĞUSTOS 2024

ÖNSÖZ

“Verginin Yasallığı İlkesi Bağlamında Hazine ve Maliye Bakanlığının Düzenleyici Genel Tebliğ Çıkarma Yetkisi” başlıklı bu tez, Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Tezli Yüksek Lisans programı kapsamında hazırlanmış ve jüri üyesi saygıdeğer hocalarımla takdirlerine sunulmuştur. Tezimin sunulması vesilesiyle, hazırlık sürecinde bana yol gösteren hocalarımla ve katkı sunan arkadaşlarıma duyduğum minneti ifade etmek isterim.

Vergi hukuku alanını seçmem konusunda beni destekleyip cesaretlendiren tez danışmanım Dr. Öğr. Üyesi Balca Çelener’e, asistanı olmaktan gurur duyduğum Dr. Öğr. Üyesi Hamdi Deniz Ege Göktuna’ya ve yüksek lisans tez jürimde bulunmayı kabul ederek beni onurlandıran Prof. Dr. Tahir İrfan Barlass’a teşekkürlerimi sunarım.

Tez çalışmalarım sırasında yardımlarını esirgemeyen meslektaşlarımla; Arş. Gör. Aleyna Kalender’e, Arş. Gör. Aslı Deniz Çoker’e, Arş. Gör. Berrak Güloğlu’na, Arş. Gör. Betül Altındağ’a, Arş. Gör. Ekin Aytekin’e, Arş. Gör. Nihal Özkardeş’e, Arş. Gör. Sevgi Bektur’a, Arş. Gör. Yankı Yener’e ve Av. Ahmet Menteş’e arkadaşlıkları için teşekkür etmeyi borç bilirim. Son olarak eğitim hayatım boyunca yanımda olan aileme teşekkür ederim.

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	ii
İÇİNDEKİLER	iii
KISALTMALAR.....	v
TABLO LİSTESİ.....	vi
RÉSUMÉ	vii
ABSTRACT.....	xii
ÖZET	xvi
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM: VERGİ İDARESİNİN DÜZENLEME YETKİSİ	5
1. Genel Olarak Düzenleme Yetkisi	5
1.1. Yasama Yetkisi	7
1.1.1. Yasama Yetkisinin Genelliği.....	8
1.1.2. Yasama Yetkisinin Asliliği.....	8
1.1.3. Yasama Yetkisinin Devredilmezliği.....	9
1.2. İdarenin Düzenleme Yetkisi.....	10
1.2.1. İdarenin Düzenleme Yetkisinin Türevliliği.....	13
1.2.2. İdarenin Düzenleme Yetkisinin Üst Hukuk Normlarına Uygunluğu.....	15
2. Verginin Yasallığı İlkesinin Düzenleme Yetkisine Etkisi	16
2.1. Verginin Yasallığı İlkesinin Kökeni	17
2.1.1. Verginin Yasallığı İlkesinin Kökeni Olarak Demokratik Devlet İlkesi.....	19
2.1.2. Verginin Yasallığı İlkesinin Kökeni Olarak Hukuk Devleti İlkesi	24
2.1.3. Münhasır Yasallık ve Verginin Yasallığı İlkesinin Anayasa’da Somutlaşması.....	27
2.2. Verginin Yasallığı İlkesinin Düzenleme Yetkisi Üzerindeki Sonuçları	30
2.2.1. Düzenleme Yetkisinin Kapsamı Bakımından: Verginin Temel Unsurları- Teknik Ayrıntı Ayrımı	31
2.2.1.1. Verginin Temel Unsurları	31
2.2.1.1.1. Kurucu (Esasa İlişkin) Temel Unsurlar.....	33
2.2.1.1.2. Usule İlişkin Temel Unsurlar	37
2.2.1.2. Vergiye İlişkin Teknik Ayrıntılar	39
2.2.2. Düzenleme Yetkisinin Sahibi Bakımından Sonucu	40
3. Cumhurbaşkanının Verginin Temel Unsurları Üzerindeki Sınırlı Düzenleme Yetkisi: Verginin Yasallığı İlkesinin İstisnaları	41

3.1. Anayasa'nın 73. Maddesinin Dördüncü Fıkrasına Dayanılarak Cumhurbaşkanına Verilebilecek Değişiklik Yapma Yetkisi	41
3.2. Anayasa'nın 167. Maddesinin İkinci Fıkrasına Dayanılarak Cumhurbaşkanına Verilebilecek Ek Mali Yükümlülük Koyma Yetkisi.....	49
3.3. Olağanüstü Hal Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi Çıkarma Yetkisi.....	54
4. Hazine ve Maliye Bakanlığının Verginin Teknik Ayrıntıları Üzerindeki Türev Düzenleme Yetkisi.....	57
4.1. Genel Düzenleme Yetkisi	58
4.2. Vergi Yasalarıyla Verilen Düzenleme Yetkisi.....	60
4.2.1. Verilen Yetkinin Verginin Temel Unsurlarına İlişkin Olmaması.....	60
4.2.2. Verilen Yetkinin Kapsam ve Sınırlarının Belirli Olması	70
4.3. Düzenleme Yetkisinin Yasayla Verilmesinin Gerekliliği Sorunu	76
İKİNCİ BÖLÜM: HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞININ DÜZENLEME YETKİSİNİ GENEL TEBLİĞLER İLE KULLANMASI	82
1. Genel Olarak Düzenleyici İdari İşlemler	82
1.1. İdari İşlem Kavramı	83
1.2. İdari İşlemin İcrailiği	86
1.3. Düzenleyici İdari İşlem Kavramı ve Türleri	89
1.3.1. Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri	90
1.3.2. Yönetmelik.....	92
1.3.3. Adsız Düzenleyici İşlemler.....	93
2. Hazine ve Maliye Bakanlığının Vergi Alanında Çıkardığı Düzenleyici Genel Tebliğlerin Hukuki Niteliği.....	97
3. Hazine ve Maliye Bakanlığının Düzenleyici Genel Tebliğlerinin Yetki Unsuru Bakımından Hukuka Aykırılığı.....	108
3.1. Yetki Unsurunda Sakatlık Halleri ve Yaptırımları.....	111
3.1.1. Fonksiyon Gaspı	112
3.1.2. Yetki Gaspı	112
3.1.3. Yetki Tecavüzü	113
3.1.4. Sakatlık Hallerinin Yaptırımı	113
3.2. Hazine ve Maliye Bakanlığının Yetki Yasasına Dayanarak Çıkardığı Düzenleyici Genel Tebliğler Bakımından Hukuka Aykırılık.....	116
3.2.1. Yetki Yasasının Verginin Yasallığı İlkesine Aykırılığı	116
3.2.2. Yasada Öngörülen Yetkinin Aşılması.....	118
3.3. Hazine ve Maliye Bakanlığının Genel Yetkisine Dayanarak Çıkardığı Düzenleyici Genel Tebliğler Bakımından Hukuka Aykırılık.....	124
SONUÇ	134
KAYNAKÇA.....	136
ÖZGEÇMİŞ	144

KISALTMALAR

AYM	: Anayasa Mahkemesi
Bkz.	: Bakınız
c.	: Cilt
CBK	: Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi
E.	: Esas
ed.	: Editör
E.T.	: Erişim Tarihi
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
K.	: Karar
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KT	: Karar Tarihi
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
mük.	: Mükerrer
m.	: Madde
MGK	: Milli Güvenlik Konseyi
RG	: Resmî Gazete
s.	: Sayfa
sa.	: Sayfa Aralığı
T.	: Tarih
TBB	: Türkiye Barolar Birliği
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TDK	: Türk Dil Kurumu
TÜİK	: Türkiye İstatistik Kurumu
VDDK	: Vergi Dava Daireleri Kurulu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
y.	: Yıl
YSK	: Yüksek Seçim Kurulu

TABLO LİSTESİ

Tablo 1.1: Usul ve Esas Belirleme Yetkisi Veren Yasa Maddeleri	73
--	----



RÉSUMÉ

Cette thèse aborde le sujet de "L'Autorité du Ministère du Trésor et des Finances pour Émettre des Communiqués Généraux Réglementaires dans le Contexte du Principe de Légalité de l'Imposition." Le principe de légalité de l'impôt est un principe constitutionnel important en droit fiscal, stipulant que les impôts ne peuvent être établis, modifiés ou abolis que par des lois. Cependant, la détermination des réglementations qui constituent l'imposition, la modification ou l'abolition d'impôts est elle-même un sujet d'examen détaillé. Ce principe, qui souligne que les lois fiscales doivent être précises et prévisibles, garantit que les contribuables peuvent connaître à l'avance leurs obligations fiscales et agir en conséquence. Dans ce contexte, l'autorité du Ministère du Trésor et des Finances pour émettre des communiqués généraux réglementaires vise à assurer la sécurité juridique des pratiques fiscales. Cette étude examine la nature de l'autorité réglementaire du Ministère dans le domaine de la fiscalité, la manière dont cette autorité est exercée, et la conformité de cet exercice aux limites constitutionnelles.

L'étude se compose de deux sections principales. La première section se concentre sur la nature dérivée de l'autorité réglementaire de l'administration et sur la nécessité de se conformer aux normes juridiques supérieures lors de l'exercice de cette autorité. Dans ce contexte, l'étude examine en détail comment le principe de légalité de l'impôt limite l'autorité réglementaire du Ministère du Trésor et des Finances. Ces restrictions permettent généralement à l'administration fiscale de ne réglementer que les détails techniques liés aux impôts. L'autorité réglementaire du Ministère du Trésor et des Finances est de nature dérivée et doit être basée sur les lois promulguées par l'organe législatif. Les mesures réglementaires prises par l'administration pour assurer l'application des lois ne peuvent contredire les normes juridiques supérieures et sont soumises à un contrôle judiciaire. La deuxième section inclut des évaluations de la nature juridique des communiqués généraux réglementaires utilisés par le Ministère en tant qu'outil administratif, et de l'invalidité de ces actions administratives en termes d'élément d'autorité. La base juridique des communiqués généraux émis par le Ministère, leur caractère contraignant ou non, et leurs implications en termes de principes de sécurité juridique et de certitude juridique sont examinés. En outre, le rôle de ces communiqués généraux dans la pratique et leur impact sur les contribuables sont discutés.

Plusieurs raisons importantes ont conduit à choisir comme sujet de thèse le pouvoir du Ministère du Trésor et des Finances d'émettre des communiqués généraux réglementaires. Premièrement, ce sujet revêt une importance théorique et pratique considérable dans le domaine du droit fiscal. Les mesures réglementaires en droit fiscal affectent directement les droits et obligations des contribuables. Par conséquent, la conformité de ces mesures réglementaires à la loi et aux limites constitutionnelles est d'une grande importance pour la protection des droits des contribuables.

Deuxièmement, la question de la conformité de cette autorité aux limites constitutionnelles est cruciale pour la protection des principes de sécurité juridique et de prévisibilité. Pour les personnes soumises aux interventions fiscales de l'État, la connaissance des règles auxquelles ils sont soumis et la prévisibilité de ces règles est une nécessité en vertu du principe de légalité de l'impôt. Ce principe est également fondamental à l'émergence de l'État de droit, et les mesures réglementaires de l'administration doivent se conformer à ce principe. Les limites juridiques de l'autorité réglementaire du Ministère du Trésor et des Finances sont examinées en détail dans ce contexte.

Enfin, l'objectif de cette étude est d'examiner en détail les limitations rencontrées par le Ministère du Trésor et des Finances lors de l'exercice de son autorité réglementaire et les bases juridiques de ces limitations. En analysant la conformité des communiqués généraux réglementaires du Ministère avec la loi, les limites constitutionnelles, et leur impact sur les contribuables ; l'étude vise à contribuer à l'établissement des réglementations administratives en droit fiscal qui soient démocratiques et prévisibles.

L'étude utilise la méthode juridique normative. Dans ce cadre, la pratique juridique actuelle est évaluée par rapport aux règles juridiques existantes. Les règles juridiques applicables à l'autorité du Ministère du Trésor et des Finances pour émettre des communiqués généraux réglementaires et les actions réglementaires prises en vertu de cette autorité dans la pratique sont examinées à la lumière de leurs positions dans la hiérarchie des normes. Cette méthode implique une analyse détaillée de la Constitution et des réglementations juridiques pertinentes, une analyse des décisions de la Cour constitutionnelle, des décisions du Conseil d'État et des avis de la doctrine. Les décisions de la Cour constitutionnelle sont une ressource considérable pour l'application du principe de légalité de l'impôt et pour déterminer les limites de l'autorité réglementaire de l'administration. Ces décisions servent de point de référence fondamental pour évaluer la légalité des mesures réglementaires de l'administration.

De plus, la nature juridique des communiqués généraux émis par le Ministère du Trésor et des Finances et leur conformité au principe de légalité de l'impôt sont évaluées. Cela inclut l'examen de la base juridique des communiqués généraux émis en vertu de l'autorité conférée par la loi et de ceux émis dans les cas où le Ministère n'a pas d'autorité explicite. Après l'explication de la base juridique de ces communiqués, leur caractère contraignant et réglementaire est discuté. L'émission de réglementations par l'administration dans le domaine de la fiscalité est analysée en termes de principe de sécurité juridique. En droit fiscal, le principe de sécurité juridique signifie la clarté, la prévisibilité et la stabilité du statut juridique des contribuables et des responsabilités fiscales, et la fourniture d'une assurance à cet égard est l'un des éléments fondamentaux de l'État de droit. Dans les sections principales de l'étude, le cadre théorique de l'autorité réglementaire du Ministère est tracé, et la manière dont ce cadre est appliqué dans la pratique est expliquée à l'aide d'exemples. La thèse bénéficie des avis de la doctrine, ainsi que des exemples de communiqués généraux réglementaires émis par le Ministère et des décisions judiciaires. Dans ce contexte, la conformité de certains communiqués généraux émis par le Ministère du Trésor et des Finances aux limites constitutionnelles et leur impact sur les contribuables sont évalués à l'aide d'exemples concrets.

Pour donner une idée générale de la thèse, après avoir expliqué la portée du sujet choisi, les objectifs visés par le choix de ce sujet et la méthode de traitement du sujet, il est nécessaire de mentionner les principales conclusions auxquelles la thèse est parvenue. La première question à aborder dans ce contexte est la nature de l'autorité réglementaire du Ministère du Trésor et des Finances. L'autorité réglementaire du Ministère est dérivée, et par conséquent, pour que cette autorité existe, elle doit être basée sur une norme juridique supérieure. Bien qu'il soit obligatoire que l'autorité réglementaire de l'administration soit basée sur une norme supérieure, il n'est pas obligatoire que cette autorité soit explicitement reconnue par la norme supérieure. L'autorité administrative du Ministère peut être utilisée pour mettre en œuvre les lois dans son domaine de compétence, basée sur le cadre général tracé par la loi, ancrée dans la fonction exécutive. Lors de l'exercice de cette autorité, il est obligatoire d'agir conformément aux normes juridiques supérieures. Cela signifie que les actions réglementaires de l'administration doivent se conformer à la constitution et aux lois. La conformité des mesures réglementaires de l'administration à la loi est d'une grande importance pour la protection des principes de légalité de l'impôt, de l'État de droit, et des principes d'un État démocratique.

Le principe de légalité de l'impôt limite strictement l'autorité réglementaire du Ministère, où seuls les organes législatifs peuvent réglementer les éléments fondamentaux de l'imposition, tandis que les détails techniques peuvent être réglementés par le Ministère. Les éléments fondamentaux de l'imposition incluent le sujet de l'impôt, l'assiette de l'impôt, le taux de l'impôt et la méthode de perception de l'impôt. Le fait que ces éléments soient déterminés par l'organe législatif est crucial pour la protection des droits des contribuables. Outre les éléments fondamentaux qui forment l'essence de l'imposition, les éléments procéduraux nécessaires à la mise en œuvre de l'impôt sont également fondamentaux. Par conséquent, il n'est pas possible pour l'administration fiscale de déterminer directement les éléments procéduraux fondamentaux dans son autorité réglementaire. Cependant, la réglementation des détails techniques nécessaires à la mise en œuvre de l'impôt liée aux éléments procéduraux généralement accordés au Ministère ne constitue pas une violation du principe de légalité de l'impôt. À cet égard, l'administration fiscale, en exerçant son autorité réglementaire dérivée, doit être consciente de la nature complémentaire de son autorité. Pour que le Ministère utilise son autorité réglementaire dérivée concernant les détails techniques, les éléments fondamentaux de l'imposition doivent être déterminés par la loi. Cette situation indique que la base juridique des mesures réglementaires de l'administration doit être solide et que ces actions réglementaires doivent être exécutés de manière légale. La détermination des éléments fondamentaux de l'imposition dans la loi est cruciale pour assurer la sécurité juridique des contribuables.

Il a été déterminé que le législateur se trompe souvent dans la définition des limites du domaine réglementaire accordé au Ministère. La nature générale de l'autorité législative ne signifie pas que le législateur peut déléguer son pouvoir législatif. Par conséquent, l'organe législatif doit prêter attention à la répartition constitutionnelle des tâches concernant les questions fiscales laissées à l'organe exécutif. Si le corps législatif accorde une autorité à l'exécutif concernant les éléments fondamentaux de l'imposition, qui devraient être réglementés exclusivement par la législation, la loi accordant cette autorité sera annulée en raison de son inconstitutionnalité. De plus, si les exceptions constitutionnelles au principe de légalité de l'imposition sont prévues, il sera possible d'accorder de l'autorité à l'exécutif

concernant les éléments fondamentaux de l'impôt dans une mesure limitée. En fait, il a été déterminé que l'article 73, paragraphe 4 de la Constitution, qui permet au Président d'apporter des modifications concernant les éléments fondamentaux limités de l'imposition, si cela est stipulé par la loi, l'article 167, paragraphe 2 de la Constitution, qui accorde le pouvoir d'imposer des obligations financières supplémentaires prévues par la loi, et les décrets présidentiels d'état d'urgence contenant des réglementations fiscales, sont des exceptions constitutionnelles au principe de légalité de l'imposition.

La doctrine et les décisions judiciaires divergent quant à la nature juridique et au caractère contraignant des communiqués généraux, qui sont les outils pour exercer l'autorité réglementaire complémentaire du Ministère dans le domaine de l'imposition. La force exécutoire des communiqués généraux, en d'autres termes, leurs conséquences juridiques, est importante en termes de leur impact sur les contribuables et de leur place parmi les sources du droit fiscal. Lorsque le Ministère du Trésor et des Finances utilise son autorité au-delà de son caractère explicatif et établit des règles sous forme de communiqués généraux ayant les caractéristiques d'une mesure administratif, ces communiqués généraux, connus sous le nom de communiqués généraux réglementaires/contrainants dans la doctrine, sont considérés comme parmi les sources principales du droit fiscal. Dans ce contexte, il a été conclu que les communiqués généraux réglementaires ayant un caractère exécutoire seront considérés parmi les sources contraignantes du droit fiscal. Les communiqués généraux réglementaires contraignants sont sans aucun doute en dessous de la constitution et des lois dans la hiérarchie des normes. Par conséquent, tant la norme supérieure accordant l'autorité réglementaire au Ministère du Trésor et des Finances que les communiqués généraux réglementaires établis en vertu de cette autorité doivent se conformer au principe de légalité de l'imposition, qui est concrétisé dans la Constitution sous la forme de légalité exclusive. Le caractère contraignant des communiqués généraux réglementaires nécessite un cadre juridique plus clair et plus cohérent pour les domaines laissés à la réglementation de l'administration dans les lois fiscales pour assurer la sécurité juridique des contribuables.

Les mesures réglementaires de l'administration doivent être prévisibles par les contribuables et le public doit être informé de ces actions pour protéger les droits des contribuables et assurer leur sécurité juridique. Il est d'une grande importance que les communiqués généraux réglementaires émis par le Ministère du Trésor et des Finances en vertu de son autorité réglementaire dérivée soient promulgués au Journal Officiel pour assurer les principes de sécurité juridique et de certitude juridique. Par conséquent, la promulgation des communiqués généraux réglementaires au Journal Officiel est essentielle pour assurer la prévisibilité requise par le concept de légalité.

En termes des effets juridiques créés par les communiqués généraux réglementaires sur les contribuables, un contrôle judiciaire efficace est nécessaire pour protéger les droits des contribuables et prévenir les pratiques arbitraires de l'administration. Le contrôle judiciaire est crucial pour assurer la légalité des mesures réglementaires de l'administration et protéger les droits des contribuables. Dans ce contexte, il est nécessaire que les organes judiciaires contrôlent efficacement les mesures réglementaires de l'administration et annulent celles qui sont illégales. Dans notre étude, il a été déterminé que les communiqués généraux réglementaires du Ministère du Trésor et des Finances sont juridiquement invalides en termes de l'élément d'autorité, en raison de l'usurpation fonctionnelle et de l'abus d'autorité grave

et manifeste, les deux entraînant l'annulation de la mesure. Dans ce cas, lorsque le Ministère du Trésor et des Finances réglemente les éléments fondamentaux de l'imposition en agissant comme l'organe législatif, cela sera invalide en raison de l'usurpation de fonction, et ceux dont les intérêts sont violés pourront demander l'annulation de cette réglementation sans être soumis à la limite de temps. Il en va de même pour les règlements du Ministère du Trésor et des Finances concernant les questions où le Président a une autorité réglementaire limitée sur les éléments fondamentaux de l'imposition ; ces réglementations seront annulées en raison de l'abus d'autorité grave et manifeste.



ABSTRACT

This thesis addresses the topic of "The Authority of the Ministry of Treasury and Finance to Issue Regulatory General Communiqués within the Context of the Principle of Legality of Taxation." The principle of legality of taxation is a significant constitutional principle in tax law, which stipulates that taxes can only be imposed, amended, or abolished by laws. However, determining which regulations constitute the imposition, amendment, or abolition of taxes is itself a subject of detailed examination itself. This principle, which emphasizes that tax laws must be specific and foreseeable, ensures that taxpayers can know their tax obligations in advance and act accordingly. In this context, the authority of the Ministry of Treasury and Finance to issue regulatory general communiqués aims to ensure legal certainty in tax practices. This study examines the nature of the Ministry's regulatory authority in the field of taxation, how this authority is exercised, and the conformity of this exercise with constitutional limits.

The study consists of two main sections. The first section focuses on the derivative nature of the administration's regulatory authority and the necessity of adhering to superior legal norms when exercising this authority. In this context, the study thoroughly examines how the principle of legality of taxation restricts the regulatory authority of the Ministry of Treasury and Finance. These restrictions generally allow the tax administration to regulate only the technical details related to taxes. The regulatory authority of the Ministry of Treasury and Finance is derivative in nature and must be based on the laws enacted by the legislative body. The regulatory actions taken by the administration to ensure the implementation of laws cannot contradict Lex superior and are subject to judicial review. The second section includes evaluations of the legal nature of the regulatory general communiqués used by the Ministry as an administrative tool and the invalidity of these administrative actions in terms of the element of authority. The legal basis of the general communiqués issued by the Ministry, whether these communiqués are binding, and their implications in terms of the principles of legal security and legal certainty have been examined. In addition the role of these general communiqués in practice and their impact on taxpayers have been discussed.

There are several significant reasons for selecting the authority of the Ministry of Treasury and Finance to issue regulatory general communiqués as the topic of the thesis. Firstly, this topic holds substantial theoretical and practical importance in the field of tax law. Regulatory actions in in this subbody of law directly affect the rights and the obligations of taxpayers. Therefore, the compliance of these regulatory actions with the law and constitutional limits is of great importance for the protection of taxpayers' rights.

Secondly, questioning the conformity of this authority with constitutional limits is crucial for the protection of the principles of legal certainty and foreseeability. For individuals subjected to the state's tax interventions, knowing the rules they are bound

by and foreseeability of them are the necessity according to the principle of legality of taxation. This principle is also essence to the emergence of the rule of law which the administration's regulatory actions must comply with. The legal boundaries of the Ministry of Treasury and Finance's regulatory authority have been examined in detail in this context.

Ultimately, the purpose of this study is to examine the limitations the Ministry of Treasury and Finance encounters while exercising its regulatory authority and the legal bases of these limitations in detailed maner. By analyzing the compliance of the Ministry's regulatory general communiqués with the law, constitutional limits, and their impact on taxpayers, the study aims to contribute to the establishment of administrative regulations in tax law that are democratic and foreseeable.

The study employs the normative legal method. Within this framework, the current legal practice has been evaluated against the existing legal rules. The legal rules applicable to the authority of the Ministry of Treasury and Finance to issue regulatory general communiqués and the regulatory actions taken under this authority in practice are considered in light of their positions within the hierarchy of norms. This method involves a detailed examination of the constitution and relevant legal regulations, analysis of Constitutional Court decisions, Council of State decisions, and opinions in the doctrine. Constitutional Court decisions are a significant resource for the application of the principle of legality of taxation and determining the boundaries of the administration's regulatory authority. These decisions serve as a fundamental reference point for evaluating the legality of the administration's regulatory actions.

Moreover, the legal nature of the general communiqués issued by the Ministry of Treasury and Finance and their compliance with the principle of legality of taxation have been evaluated. This includes examining the legal basis of general communiqués issued by the authority that is being granted by the law granted by law and those issued in cases where the Ministry does not have an explicit authority. Following the explanation of the legal basis of these communiqués, their binding and regulatory nature have been discussed. The issuance of regulations by the administration in the area of taxation is analyzed in terms of the principle of legal security. In tax law, the principle of legal security means clarity, foreseeability, and stability of the legal status of taxpayers and tax liabilities, and providing assurance in this regard is one of the fundamental elements of the rule of law. In the main sections of this study, the theoretical framework of the Ministry's regulatory authority is outlined, and how this framework is pun into practice is explained with examples. The thesis benefits from opinions in the doctrine, as well as examples of regulatory general communiqués issued by the Ministry and judicial decisions. In this context, whether some of the general communiqués issued by the Ministry of Treasury and Finance comply with constitutional limits and their impact on taxpayers are evaluated with concrete examples.

After explaining the scope of the chosen topic, it is necessary to mention the main conclusions reached in the thesis. The first issue to be addressed in this context is the nature of the Ministry of Treasury and Finance's regulatory authority. The Ministry's regulatory authority is derivative, and therefore, for this authority to exist, it must be based on a superior legal norm. Although it is obligatory for the administration's regulatory authority to be based on a superior norm, it is not mandatory for this authority to be explicitly recognized by the superior norm. The

Ministry's administrative authority could be used to implement the laws within its scope of duties, based on the general framework drawn by the law, grounded in the executive function. When exercising this authority, it is obligatory to act in accordance with superior legal norms. This means that the administration's regulatory actions must comply with the constitution and laws. The compliance of the administration's regulatory actions with the law is of great importance for the protection of the principles of legality of taxation, the rule of law, and the principles of a democratic state.

The principle of legality of taxation strictly limits the Ministry's regulatory authority, where only the legislative body can regulate the fundamental elements of taxation, while technical details can be regulated by the Ministry. The fundamental elements of taxation include the subject of tax, the tax base, the tax rate, and the method of tax collection. These elements that determined by the legislative body is crucial for the protection of taxpayers' rights. Alongside the foundational elements that form the essence of taxation, the procedural elements necessary for the implementation of tax are also fundamental. Therefore, it is not possible for the tax administration to directly determine the fundamental procedural elements within its regulatory authority. However, the regulation of technical details required for the implementation of tax related to procedural elements generally granted to the Ministry does not constitute a violation of the principle of legality of taxation. In this regard, the tax administration, while exercising its derivative regulatory authority, should be aware of the complementary nature of its authority. For the Ministry to exercise its derivative regulatory authority concerning technical details, the fundamental elements of taxation must be determined by law. This situation indicates that the legal basis of the administration's regulatory actions must be solid and these regulatory actions must be carried out legally. The determination of the fundamental elements of taxation in the law is crucial for ensuring the legal security of taxpayers.

It has been determined that the legislature often errs in defining the boundaries of the regulatory domain granted to the Ministry. The general nature of the legislative power does not mean that the legislature can delegate its legislative power. Therefore, the legislative body must pay attention to the constitutional distribution of duties regarding which issues related to tax are left to the executive body. If the legislative body grants authority to the executive regarding the fundamental elements of taxation, which should be regulated exclusively by the legislature, the law granting this authority will be annulled due to its unconstitutionality. Additionally, if the constitutional exceptions to the principle of legality of taxation are provided, it will be possible to grant authority to the executive concerning the fundamental elements of taxation to a limited extent. As a matter of fact, it has been determined that Article 73, paragraph 4 of the Constitution, which allows the President to make amendments regarding the limited fundamental elements of taxation in cases where it has been stipulated by law, Article 167, paragraph 2 of the Constitution, which grants authority to impose additional financial obligations provided by law, and emergency presidential decrees containing tax regulations, are constitutional exceptions to the principle of legality of taxation.

There are different opinions in the doctrine and judicial decisions with regard to the legal nature and binding nature of the general communiqués, which are the tools for exercising the Ministry's complementary regulatory authority in the field of taxation. The enforceability of general communiqués, in other words, their legal

consequences, is important in terms of their impact on taxpayers and their place among the sources of tax law. When the Ministry of Treasury and Finance uses its authority beyond being explanatory and establishes rules in the form of general communiqués with the characteristics of an administrative act, these general communiqués, known as regulatory/binding general communiqués in the doctrine, are considered among the primary sources of tax law. In this context, it has been concluded that regulatory general communiqués with the characteristic of enforceability will be considered among the binding sources of tax law. The binding regulatory general communiqués are undoubtedly below the constitution and laws in the hierarchy of norms. Therefore, both the superior norm granting regulatory authority to the Ministry of Treasury and Finance and the regulatory general communiqués established under this authority must comply with the principle of legality of taxation, which is concretized in the Constitution in the form of exclusive legality. The binding nature of regulatory general communiqués necessitates a clearer and more consistent legal framework for areas left to the administration's regulation in tax laws to ensure the legal security of taxpayers.

The administration's regulatory actions must be foreseeable by taxpayers and the public must be informed about these actions to protect taxpayers' rights and ensure their legal security. It is of great importance that the regulatory general communiqués issued by the Ministry of Treasury and Finance under its derivative regulatory authority are published in the Official Gazette to ensure the principles of legal security and legal certainty. Therefore, the publication of regulatory general communiqués in the Official Gazette is essential to fulfill the foreseeability required by the concept of legality.

In terms of the legal effects created by regulatory general communiqués on taxpayers, effective judicial review is necessary to protect taxpayers' rights and prevent arbitrary practices by the administration. Judicial review is crucial to ensuring the legality of the administration's regulatory actions and protecting taxpayers' rights. In this context, it is necessary for judicial bodies to effectively review the administration's regulatory actions and annul those that are unlawful. In our study, it has been determined that the regulatory general communiqués of the Ministry of Treasury and Finance are legally invalid in terms of the element of authority, due to functional usurpation and gross and manifest abuse of authority, both of which result in the act being considered null and void. In this case, when the Ministry of Treasury and Finance regulates the fundamental elements of taxation by acting as the legislative body, it will be invalid due to functional usurpation, and those whose interests are violated can request the annulment of this regulation without being subject to the time limit. The same applies to the Ministry of Treasury and Finance's regulations concerning issues where the President has limited regulatory authority over the fundamental elements of taxation; such regulations will be annulled due to gross and manifest abuse of authority.

ÖZET

Bu tez, "Verginin Yasallığı İlkesi Bağlamında Hazine ve Maliye Bakanlığının Düzenleyici Genel Tebliğ Çıkarma Yetkisi" konusunu ele almaktadır. Verginin yasallığı, vergi hukuku açısından önemli bir anayasal ilkedir ve vergilerin ancak yasalarla konulabileceği, değiştirilebileceği veya kaldırılabilirliği anlamına gelir. Öte yandan hangi düzenlemelerin verginin konulması, değiştirilmesi yahut kaldırılması anlamına geldiğinin tespiti başlı başına bir inceleme konusudur. Vergi yasalarının belirli ve öngörülebilir olması gerektiğini ortaya koyan bu ilke; vergi mükelleflerinin, vergisel yükümlülüklerini önceden bilmelerini ve buna göre hareket etmelerini sağlar. Hazine ve Maliye Bakanlığının bu bağlamda sahip olduğu düzenleyici genel tebliğ çıkarma yetkisi ise, vergi uygulamalarında hukuki belirliliği sağlama amacı taşır. Bu çalışmada, Bakanlığın vergi alanındaki düzenleme yetkisinin niteliği, bu yetkisini nasıl kullandığı ve bu kullanımın anayasal sınırlara uygunluğu incelenmiştir.

Elinizdeki çalışma iki ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, idarenin düzenleme yetkisinin türev niteliği ve bu yetki kullanılırken üst hukuk normlarına uygun hareket edilmesi gerektiği üzerinde durulmuştur. Bu bağlamda, verginin yasallığı ilkesinin Hazine ve Maliye Bakanlığının düzenleme yetkisini nasıl sınırladığı ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Belirtilen sınırlar, vergi idaresinin kural itibarıyla yalnızca vergiye ilişkin teknik ayrıntıları düzenleyebilmesine olanak tanımaktadır. Hazine ve Maliye Bakanlığının düzenleme yetkisi, türev nitelikte olup yasama organının ihdas ettiği yasalara dayanmak zorundadır. İdarenin, yasaların uygulanmasını sağlamak amacıyla çıkardığı düzenleyici işlemler, üst hukuk normlarına aykırı olamaz ve bu düzenlemeler hukuki denetime tabidir. İkinci bölümde ise, Bakanlığın düzenleme yetkisini kullanırken tercih ettiği idari araç olan düzenleyici genel tebliğlerin hukuki niteliği ve bu idari işlemin yetki unsuru bakımından sakatlığının incelendiği değerlendirmeler yer almaktadır. Bakanlığın çıkardığı genel tebliğlerin hukuki dayanağı, bu tebliğlerin bağlayıcı olup olmadığı, hukuki güvenlik ilkesi ve hukuki belirlilik açısından incelenmiştir. Ayrıca, genel tebliğlerin uygulamada nasıl bir rol oynadığı ve mükellefler üzerinde nasıl bir etkisi olduğu da tartışılmıştır.

Tez konusu olarak Hazine ve Maliye Bakanlığının düzenleyici genel tebliğ çıkarma yetkisinin seçilmesinin birkaç önemli nedeni vardır. İlk olarak, bu konunun vergi hukuku alanında hem teorik hem de pratik açıdan büyük bir öneme sahip olmasıdır. Vergi hukukunda düzenleyici işlemler, vergi mükelleflerinin hak ve yükümlülükleri üzerinde doğrudan etkilidir. Bu nedenle, bu düzenleyici işlemlerin hukuka uygunluğu ve anayasal sınırlara uygunluğu, vergi mükelleflerinin haklarının korunması açısından büyük önem taşımaktadır.

İkinci olarak, bu yetkinin anayasal sınırlara uygunluğunun sorgulanması, hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerinin korunması açısından önem arz eden bir konudur. Devletin mülkiyet hakkına vergisel müdahalelerine taraf olan kişilerin, hangi kurallara tabi olduklarını bilmeleri ve bu kuralların öngörülebilir olması verginin yasallığı ilkesi bakımından bir zorunluluktur. Bu ilke, hukuk devletinin ortaya çıkışında da temel konumdadır ve idarenin düzenleyici işlemlerinin bu ilkeye uygun

olması gerekmektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığının düzenleme yetkisinin hukuki sınırları, bu bağlamda detaylı bir şekilde incelenmiştir.

Son olarak, bu çalışmanın amacı, Hazine ve Maliye Bakanlığının düzenleme yetkisini kullanırken karşılaştığı sınırlamaları ve bu sınırlamaların hukuki dayanaklarını detaylı bir şekilde incelemektir. Bakanlığın düzenleyici genel tebliğlerinin hukuka uygunluğu, anayasal sınırları ve bu işlemlerin mükellefler üzerindeki etkileri analiz edilerek, vergi hukukuna kaynaklık eden idari düzenlemelerin demokratik ve öngörülebilir biçimde yapılmasına katkı sağlanması amaçlanmıştır.

Çalışmada, normatif hukuk yöntemi kullanılmıştır. Bu kapsamda, mevcut hukuki uygulamanın yürürlükte olan hukuk kuralları karşısındaki durumu değerlendirilmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığının düzenleyici genel tebliğ çıkarma yetkisi ve uygulamada bu yetkisini kullanarak ihdas ettiği düzenleyici işlemlere ilişkin olarak uygulanacak hukuk kuralları, bu kuralların normlar hiyerarşisindeki konumları üzerinden dikkate alınmıştır. Bu yöntem çerçevesinde, anayasa ve ilgili yasal düzenlemeler detaylı bir şekilde incelenmiş, Anayasa Mahkemesi kararları, Danıştay kararları ve doktrindeki yer alan görüşler analiz edilmiştir. Anayasa Mahkemesi kararları, verginin yasallığı ilkesinin uygulanması ve idarenin düzenleme yetkisinin sınırlarının belirlenmesi açısından önemli bir kaynak teşkil etmektedir. Bu kararlar, idarenin düzenleyici işlemlerinin hukuka uygunluğunu değerlendirmek için temel bir referans noktası olarak kullanılmıştır.

Ayrıca, Hazine ve Maliye Bakanlığının çıkardığı genel tebliğlerin hukuki niteliği ve bu tebliğlerin verginin yasallığı ilkesi ile uyumu değerlendirilmiştir. Bu kapsamda genel tebliğlerin, yasanın verdiği yetkiye dayanması ve Bakanlığa açıkça yetki verilmeyen hallerde ihdas edilmesi halleri incelenmiştir. Genel tebliğlerin hukuki dayanağının açıklanmasının ardından bu tebliğlerin bağlayıcılık ve düzenleyicilik nitelikteki üzerinde durulmuştur. İdarenin, vergi alanında düzenleme ihdas etmesi, hukuki güvenlik ilkesi açısından incelenmiştir. Vergi hukukunda hukuki güvenlik ilkesi, mükelleflerin ve vergi sorumlularının hukuki durumlarının belirliliği, öngörülebilirliği ve istikrarı anlamına gelir ve vergi ödevlilerine bu konuda güvence sunulması, hukuk devletinin temel unsurlarından biridir. Çalışmanın ana bölümlerinde, Bakanlığın düzenleme yetkisinin teorik çerçevesi çizilmiş ve bu çerçevenin pratikte nasıl uygulandığı örneklerle açıklanmıştır. Tezde, doktrinde yer alan görüşlerin yanı sıra, Bakanlığın çıkardığı düzenleyici genel tebliğ örnekleri ve yargı kararlarından da faydalanılmıştır. Bu bağlamda, Hazine ve Maliye Bakanlığının çıkardığı bazı genel tebliğlerin anayasal sınırlar içerisinde kalıp kalmadığı ve bu tebliğlerin mükellefler üzerindeki etkileri somut örneklerle değerlendirilmiştir.

Tez hakkında genel bir fikir sahibi olunması bakımından; seçilen konunun kapsamı, bu konunun seçilmesiyle hedeflenenler ve konunun ele alınış yönteminin açıklanmasının ardından tezde ulaşılan temel sonuçlara değinilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda yer verilmesi gereken ilk husus Hazine ve Maliye Bakanlığının düzenleme yetkisinin niteliğidir. Bakanlığın düzenleme yetkisi türev nitelikte bir yetkidir ve dolayısıyla bu yetkinin varlığından bahsetmek için bir üst hukuk normuna dayanılması gerekmektedir. İdarenin düzenleme yetkisinin üst norma dayanması bir zorunluluk olmakla birlikte; düzenleme yetkisinin, üst norm olan yasa ile açıkça tanınması bir zorunluluk değildir. Bakanlığın düzenleme yetkisi, idare fonksiyonuna dayanacak biçimde kendi görev alanına giren yasaların uygulanması amacıyla yasanın genel

çerçeveyi çizdiği hallerde de kullanılabilir. Bu yetki kullanılırken üst hukuk normlarına uygun hareket edilmesi zorunludur. Bu durum, idarenin düzenleyici işlemlerinin anayasa ve yasalarla uyumlu olması gerektiği anlamına gelir. İdarenin düzenleyici işlemlerinin hukuka uygunluğu; verginin yasallığı, hukuk devleti ve demokratik devlet prensiplerinin korunması açısından büyük önem taşımaktadır.

Verginin yasallığı ilkesi, Bakanlığın düzenleme yetkisini katı bir şekilde sınırlamakta olup, verginin temel unsurları sadece yasama organı tarafından düzenlenebilirken, teknik ayrıntılar Bakanlık tarafından düzenlenebilir. Verginin temel unsurları arasında vergi konusu, vergi matrahı, vergi oranı ve verginin tahsilat yöntemi gibi konular yer almaktadır. Bu unsurların yasama organı tarafından belirlenmesi, vergi mükelleflerinin haklarının korunması açısından büyük öneme sahiptir. Bir araya gelerek verginin esasını oluşturan kurucu nitelikteki temel unsurların yanında, verginin uygulanması bakımından gerekli olan verginin usule ilişkin unsurları da temel niteliktedir. Dolayısıyla vergi idaresinin sahip olduğu düzenleme yetkisinin doğrudan usule ilişkin temel unsurları belirlemesi mümkün değildir. Bunun yanında, genel itibarıyla verginin usule ilişkin temel unsurlarının yürütülmesiyle bağlantılı olarak doldurulması gereken teknik ayrıntıların düzenlenmesi konusunda Bakanlığa yetki verilmesi verginin yasallığı ilkesi kapsamında hukuka aykırılık teşkil etmemektedir. Bu bakımdan vergi idaresi türev nitelikteki düzenleme yetkisini kullanırken, sahip olduğu yetkinin tamamlayıcı niteliğinin bilincinde olmalıdır. Bakanlığın teknik ayrıntılara ilişkin türev nitelikteki düzenleme yetkisini kullanabilmesi için, verginin temel unsurlarının yasada belirlenmiş olması gerekmektedir. Bu durum, idarenin düzenleyici işlemlerinin hukuki dayanağının sağlam olması ve düzenleyici işlemlerin hukuka uygun bir şekilde yapılması gerektiğini ifade eder. Verginin temel unsurlarının yasada belirlenmiş olması, vergi mükelleflerinin hukuki güvenliklerinin sağlanması açısından önemlidir.

Yasa koyucunun, Bakanlığa sağladığı düzenleme alanının sınırları bakımından çoğu kez yanılgıya düştüğü tespit edilmiştir. Yasama yetkisinin kural itibarıyla genel nitelikte olması, meclisin yasama yetkisini devredebileceği anlamına gelmemektedir. Dolayısıyla yasama organı, vergiye ilişkin hangi konuların yürütme organına bırakılacağı hususunda anayasal görev dağılımına dikkat etmelidir. Münhasıran yasama organı tarafından düzenlenmesi gereken verginin temel unsurları hakkında yürütmeye yetki verilmesi halinde, yetki veren yasa Anayasa'ya aykırılığı dolayısıyla iptal edilecektir. Bunun yanında anayasal bir kural olan verginin yasallığının istisnalarının Anayasa'da öngörülmesi halinde verginin temel unsurlarına ilişkin olarak yürütmeye yetki verilmesi sınırlı biçimde mümkün olacaktır. Nitekim yasayla öngörülmesi halinde cumhurbaşkanına verginin sayılı temel unsurlarına ilişkin değişiklik yapma yetkisi veren Anayasa'nın 73. maddesinin dördüncü fıkrası, yasayla öngörülmesi şartına bağlı olarak ek mali yükümlülük ihdas etme yetkisi veren Anayasa'nın 167. maddesinin ikinci fıkrası ile vergisel düzenlemeler içeren olağanüstü hâl cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin verginin yasallığı ilkesinin anayasal istisnaları olduğu tespit edilmiştir.

İdarenin vergi alanındaki tamamlayıcı düzenleme yetkisinin kullanım aracı olan genel tebliğlerin hukuki niteliği ve bu tebliğlerin bağlayıcılığı konusunda doktrinde ve yargı kararlarında farklı görüşler bulunmaktadır. Genel tebliğlerin icrailiği, başka bir deyişle hukuki sonuç doğurması, bu tebliğlerin vergi mükellefleri üzerinde nasıl bir etkisi olduğu ve vergi hukukunun kaynakları arasındaki yeri bakımından önem arz etmektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığı bu yetkisini açıklayıcı olmanın ötesine

geçerek kural koyar biçimde ve idari işlemin özelliklerini barındıran şekilde kullandığında ortaya çıkan genel tebliğler, doktrinde düzenleyici/bağlayıcı genel tebliğler olarak adlandırılmakta olup vergi hukukunun asli kaynakları arasında yer almaktadır. Bu kapsamda; icrailik niteliğini haiz kural koyucu genel tebliğlerin, vergi hukukunun bağlayıcı kaynakları arasında yer alacağı sonucuna ulaşılmıştır. Bağlayıcı nitelikte düzenleyici genel tebliğlerin normlar hiyerarşisinde anayasanın ve yasaların altında bulunduğu şüphesizdir. Dolayısıyla hem Hazine ve Maliye Bakanlığına düzenleme yetkisi veren üst normunun hem de bu yetki kullanılarak ihdas edilen düzenleyici genel tebliğlerin Anayasada münhasır yasallık biçiminde somutlaşmış olan verginin yasallığı ilkesine her açıdan uygun olması gerekmektedir. Düzenleyici genel tebliğlerin bağlayıcılığı dolayısıyla; vergi yasalarında düzenlenmesi idareye bırakılan alanların, vergi ödevlilerinin hukuki güvenliğinin sarsılmaması bakımından daha net ve tutarlı bir hukuki çerçeve oluşturulması gerektiği sonucuna varılmıştır.

İdarenin düzenleyici işlemlerinin vergi ödevlileri tarafından öngörülebilir olması ve bu işlemler hakkında kamuoyunun bilgilendirilmesi; vergi mükelleflerinin haklarının korunması ve hukuki güvenliklerinin sağlanması gerekmektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığının türev düzenleme yetkisini kullanarak ihdas edeceği düzenleyici genel tebliğlerin Resmi Gazete yayımlanarak yürürlüğe girmesi hukuki güvenlik ve hukuki belirlilik ilkelerinin sağlanması açısından büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle, düzenleyici genel tebliğlerin Resmi Gazete’de yayımlanması, yasallık kavramının bir gereği olan öngörülebilirliğin yerine getirilmesi açısından zorunludur.

Düzenleyici genel tebliğlerin, mükellef üzerinde yarattığı hukuki etkiler bakımından, vergi mükelleflerinin haklarının korunması ve idarenin keyfi uygulamalardan kaçınması için hukuki denetimin etkin bir şekilde yapılması gerekmektedir. Hukuki denetim, idarenin düzenleyici işlemlerinin hukuka uygunluğunu sağlamak ve vergi mükelleflerinin haklarını korumak açısından büyük öneme sahiptir. Bu bağlamda, yargı organlarının idarenin düzenleyici işlemlerini etkin bir şekilde denetlemesi ve hukuka aykırı düzenleyici işlemleri iptal etmesi gerekmektedir. Çalışmamızda Hazine ve Maliye Bakanlığının düzenleyici genel tebliğlerinin, idari işlemin yetki unsuru bakımından hukuka aykırılık halleri fonksiyon gaspı ile ağır ve bariz yetki tecavüzü olarak tespit edilmiş, her iki durumun da müeyyidesinin yok hükmünde sayılma olduğunu sonucuna varılmıştır. Bu durumda Hazine ve Maliye Bakanlığının yasa koyucu yerine geçerek verginin temel unsurlarına ilişkin düzenleme yapması fonksiyon gaspıyla sakat olacak ve menfaati ihlal edilenler dava süresi şartına takılmaksızın bu düzenlemenin iptalini talep edebilecektir. Aynı husus Hazine ve Maliye Bakanlığının; cumhurbaşkanının verginin temel unsurları üzerindeki sınırlı düzenleme yetkisinin mevcut olduğu konulara ilişkin düzenleme yapması durumunda, ağır ve bariz yetki tecavüzü olarak ortaya çıkacak bu tür düzenlemeler de iptal edilecektir.

GİRİŞ

Bilindiği üzere vergi, modern devletlerin temel ve en büyük gelir kaynağıdır. Bununla birlikte verginin yalnızca bir finansman vasıtası olduğunu söylemek yeterli değildir¹. Verginin diğer işlevlerine örnek olarak; piyasanın kendiliğinden yarattığı gelir-servet dağılımını dengelemek ile ekonomik istikrar ve büyümeyi sağlamak gösterilebilir². Ayrıca vergilendirmenin, mükelleflerin karar verme özgürlüklerine müdahale edecek biçimde bir özendirme yahut caydırma aracı olarak kullanılması da yönlendirici fonksiyonunu teşkil etmektedir³. Dolayısıyla kamu hukuku kurallarına tabi olan vergilendirme, ekonomik sonuçları itibarıyla kişilerin bireysel yaşantısını etkilemektedir⁴.

Kişilerin temel hak ve özgürlüklerine etki etmesi açısından ele alındığında vergilendirme yetkisinin; yalnızca kamu gücü vasıtasıyla, dolayısıyla egemenliğe dayalı olarak kullanılabileceği anlaşılmaktadır⁵. Yani; vergi konulması, verginin değiştirilmesi ve kaldırılması gücünü ifade eden vergilendirme yetkisi, mali egemenlikten kaynaklanmaktadır⁶. Egemenlikten kaynaklanan yetkilerin hangi devlet organları tarafından ve nasıl kullanılacağı hususu da kamu hukukunun temel inceleme alanlarından biridir⁷. Bu konuya ilişkin en genel nitelikteki kural, 1982 Anayasası'nın 6. maddesinde “hiçbir kimse veya organ kaynağını Anayasadan almayan bir Devlet yetkisi kullanamaz” şeklinde somutlaşmıştır. Devlet yetkilerinin kullanılması

¹ Bumin Doğrusöz, Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü, **İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi**, c. 6, sayı 1-3, 2011, s. 65.

² Bumin Doğrusöz, Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü, **İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi**, c. 6, sayı 1-3, 2011, s. 65.

³ Cenker Göker, Yönlendirici Vergilendirme, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, C. 17, Sayı 3-4, s. 11.

⁴ Bumin Doğrusöz, Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü, **İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi**, c. 6, sayı 1-3, 2011, s. 66.

⁵ Nami Çağan, Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt: 1, 1984, s. 171.

⁶ Nami Çağan, Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt: 1, 1984, s. 171.

⁷ Turan Güneş, **Türk Pozitif Hukukunda Yürütme Organının Düzenleyici İşlemleri**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 191-173, Ankara: Sevinç Matbaası, 1965, s. 5.

bakımından anayasallığın bir zorunluluk olarak tespit edilmesinin ardından 7. madde ile yasama yetkisi; egemenliğin kayıtsız şartsız sahibi olan milletin temsilcisi olan meclise, devredilemez biçimde verilmiştir. 8. madde ile yürütme yetkisinin Meclis tarafından çıkarılacak kanunlara uygun olarak cumhurbaşkanınca, 9. madde ile yargı yetkisinin bağımsız ve tarafsız mahkemelerce kullanılacağı kurala bağlanmıştır. Dolayısıyla mali egemenliğin bir görünümü niteliğinde olan⁸ vergilendirme yetkisi kural olarak TBMM tarafından kullanılmalı, yasa ile ihdas edilen vergilere ilişkin uygulama işlemleri Anayasa tarafından görevlendirilen cumhurbaşkanı ile ona bağlı olan idare tarafından yürütülmeli ve bu hususlarda yargıya intikal eden davalar bağımsız ve tarafsız mahkemeler tarafından çözüme ulaştırılmalıdır.

Yasama organı; kamu ihtiyaçlarının finanse edilmesi amacıyla ve demokratik egemenlik anlayışına dayalı biçimde vergi ihdas ederken anayasal vergilendirme ilkelerinin çizdiği sınırlar içerisinde kalmak zorundadır⁹. Bu ilkelerden verginin yasallığı ilkesi; vergilerin, yalnızca organik açıdan yasama erki tarafından ihdas edilen bir yasa aracılığıyla değil, aynı zamanda maddi açıdan belirli ve öngörülebilir olma niteliklerini haiz bir vergi yasası vasıtasıyla konulmasını zorunlu kılar. Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında düzenlenen ilke; vergilerin konulmasının yanı sıra değiştirilmesi yahut kaldırılması faaliyetlerinin de münhasıran yasa ihdası yoluyla icra edilebileceği anlamına gelmektedir. Dolayısıyla verginin yasallığı ilkesi uyarınca; vergi alanında idarenin takdire dayalı, keyfi uygulamaları yasaklanmış, vergi mükellefiyetine dair düzenleme yetkisi anayasal istisnalar hariç olmak üzere münhasıran yasama organına verilmiştir¹⁰. Böylelikle kişilerin sosyoekonomik vaziyetlerini olumsuz biçimde etkileyecek ve eşitlik ilkesine aykırılık yaratacak uygulamaların önlenmesi amaçlanmıştır.

Bununla birlikte AYM; vergi konusu, vergiyi doğuran olay, vergi matrahı, vergi mükellefi, vergi sorumlusu, tarh, tahsil, tahakkuk, tahsil, indirim, muafiyet, istisna, tarife, yaptırım ve zamanaşımı gibi vergilendirmeye dair temel unsurların yasada belirlenmesinin ardından, “*ayrıntıya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin konularda*”¹¹

⁸ Nami Çağan, Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt: 1, 1984, s. 171.

⁹ AYM, E.2003/33, K.2004/101, K.T. 15/07/2004, Resmi Gazete Tarih-Sayısı: 02.03.2005 – 25743.

¹⁰ AYM, E.2003/33, K.2004/101, K.T. 15/07/2004, Resmi Gazete Tarih-Sayısı: 02.03.2005 – 25743.

¹¹ Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 3. Bası, İstanbul: On İki Levha Yayınları, Ekim 2011, s. 153.

yasama organı tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığına, açıklayıcı ve tamamlayıcı özellikte düzenleme yapma yetkisi verilmesinin mümkün olduğunu kabul etmektedir¹². Çalışmamızın konusunu da Hazine ve Maliye Bakanlığının tamamlayıcı nitelikteki düzenleme yetkisini bir adsız düzenleyici işlem olan genel tebliğlerle kullanması hususu oluşturmaktadır. Kısaca açıklandığı üzere verginin yasallığı ilkesi verginin konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması anlamına gelen düzenlemelerin yasayla yapılmasını öngörmektedir. Dolayısıyla çalışmamızda; Hazine ve Maliye Bakanlığının vergi alanındaki türev düzenleme yetkisinin sınırı, verginin yasallığı ilkesi olarak tespit edilmiştir.

Sınırın yasallık olarak belirlenmesi, hangi işlemlerin verginin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılması anlamına geldiğini belirlemek bakımından yeterli değildir. Bu sebeple Bakanlığın düzenleme yetkisinin sınırını çizmek bakımından öncelikli olarak ortaya konması gereken husus, vergiyi oluşturan temel unsurlar ile vergi uygulamasına ilişkin teknik ayrıntıların birbirinden ayırt edilmesi önem arz etmektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığının düzenleme yetkisinin kapsamı dışında dayanağının tespit edilmesi de gerekmektedir. Bu hususta yetkinin kullanılmasında kimi zaman yasanın verdiği açık yetkiye dayanıldığı, kimi zamansa yasanın çerçevesini çizdiği konularda idarenin yürütme görevini icra etmek üzere yasanın uygulanması amacıyla kendiliğinden harekete geçtiği görülmektedir. Çalışmamızda idarenin düzenleme yetkisinin dayanağı bakımından farklı olasılıklar ve bunların sonuçları üzerinde durulmuştur. Son olarak ise Hazine ve Maliye Bakanlığının yasaya yahut yasaların yürütülmesi görevine dayanan düzenleme yetkisini, özellikle vergilendirme alanında yoğun biçimde başvurulmuş adsız düzenleyici işlem türü olan genel tebliğlerle kullanması halinde, yetki unsuru bakımından meydana gelebilecek sakatlıklar ele alınmıştır. Elbette bu sırada hukuki niteliği ile bağlayıcılığı doktrinde farklı görüşlere konu olmuş genel tebliğler incelenmiş ve tanımlanmıştır.

¹² AYM, E.2003/33, K.2004/101, 15/07/2004, Resmi Gazete Tarih-Sayısı:02.03.2005 – 25743. Aynı yönde: “Yasama organı, vergi alanına giren konuları ayrıntılarıyla düzenlemesinin olanaklı bulunmadığı hallerde, vergilendirmenin temel öğelerini belirleyerek, uygulamaya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin konularda yürütme organına düzenleyici idari işlemlerde bulunma yetkisi verebilir. Yürütme organına verilen yetki, vergilendirmenin temel öğelerine ilişkin olmayıp yasayla getirilen düzenlemeyi açıklayıcı ve tamamlayıcı niteliktedir. Yürütme organı, vergilendirme tekniğine ve ayrıntılara ilişkin konuları düzenlerken vergi yasalarının sınırları içinde kalmak zorundadır. İtiraz konusu madde ile getirilen kuralda, yasama organınca verginin konusu, yükümlüsü, vergiyi doğuran olay, verginin miktarı, ödeme şekli ve süresi gibi temel öğeler belirlenmiştir. Yedinci fıkradaki kural, Maliye Bakanlığı'na uygulamanın teknik ve ayrıntılarına ilişkin hususları düzenleme yetkisi vermiştir.” AYM, E.1996/49, K.1996/46, K.T. 11/12/1996, R.G. Tarih-Sayı: 02.12.2000-24248

Hazine ve Maliye Bakanlığının düzenleme yetkisi ve bu yetkiye dayanarak ihdas ettiği düzenleyici genel tebliğlerinin verginin yasallığı ilkesi bakımından katı bir şekilde sınırlandırıldığı hususunda görüş birliği olduğunu söylemek mümkündür. Öte yandan Bakanlık düzenleme yetkisini yoğun bir şekilde sayısı yüzleri aŗan genel tebliğler ile kullanmaya devam etmektedir. Bu sebeple Hazine ve Maliye Bakanlığının düzenleyici genel tebliğ çıkarma yetkisi, gerek yargının gerek doktrinin ilgisini çeken bir konu olmuŗtur. Elinizdeki  alıŗma, vergi ödevlilerinin hukuki güvencelerinin sağlanması bakımından; bu adsız düzenleyici iŗlemleri ihdas etme kudretinin dayanak ve sınırlarını, verginin yasallığı ilkesi ıŗıđında kapsamlı biçimde ortaya koymayı hedeflemektedir.



BİRİNCİ BÖLÜM: VERGİ İDARESİNİN DÜZENLEME YETKİSİ

1. Genel Olarak Düzenleme Yetkisi

Sözlükte “*düzene koyma; yapılanma, kodifikasyon, regülasyon*¹³” olarak tanımlanan düzenlemenin, hukuk bilimi açısından ifade ettiği en genel anlam kural koymadır¹⁴. Düzenlemeyi oluşturan hukuk kuralının temel nitelikleri; süreklilik, soyutluk ve nesnelliktir¹⁵. Hukuk devletinde; sürekli, soyut ve nesnel olma niteliklerini haiz hukuk kurallarının belirli ve öngörülebilir kılınması, toplumsal yaşantının huzur ve güven içinde sürdürülmesini, kamu düzeninin tesis edilmesini sağlar. Bu kuralların meşruiyeti; düzenlemeyi ihdas eden organın, Anayasa tarafından yetkilendirilmiş olmasına bağlıdır¹⁶.

1982 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın 7. maddesi dikkate alındığında; maddi açıdan, objektif hukuku değiştirici nitelikte kural koyma anlamına gelen yasama faaliyetinin¹⁷, Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından icra edileceği görülmektedir. Başka bir deyişle Anayasa; düzenleme yetkisinin, yasama organı olan TBMM tarafından kullanılacağını öngörmüştür. Bununla birlikte yasama organınca ihdas edilen her yasa, soyut bir hukuk kuralı niteliğinde olmayabilir. Bu yasalar; yasama organı tarafından çıkarılmaları itibarıyla şekli anlamda yasa vasfını taşıyabilirler da, maddi anlamda yasa olma niteliğini taşımayacaklardır¹⁸. Dolayısıyla; maddi anlamda yasama yetkisi, düzenleme yetkisi ile eş anlamlı olsa da yasama organı tarafından ihdas edilen her yasanın, düzenleyici nitelikte olduğunu ifade etmek mümkün değildir. Nitekim

¹³ TDK, **Güncel Türkçe Sözlük**, <https://sozluk.gov.tr/>, E.T. 14.05.2024

¹⁴ İl Han Özay, **Günışığında Yönetim**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2004, s. 426.

¹⁵ İl Han Özay, **Günışığında Yönetim**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2004, s. 426.

¹⁶ 1982 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın 6. maddesi: “*Egemenlik, kayıtsız şartsız Milletindir. Türk Milleti, egemenliğini, Anayasanın koyduğu esaslara göre, yetkili organları eliyle kullanır. Egemenliğin kullanılması, hiçbir surette hiçbir kişiye, zümreye veya sınıfa bırakılamaz. Hiçbir kimse veya organ kaynağını Anayasadan almayan bir Devlet yetkisi kullanamaz.*”

¹⁷ Kemal Gözler, **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**, 26. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, Haziran 2021, s. 670.

¹⁸ Tahsin Bekir Balta, **İdare Hukuku I Genel Konular**, Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No: 326, 1970, s. 166.

yasama organı tarafından ihdas edilmesi bakımından şekli anlamda yasa vasfında olan bütçe ve kesin hesap yasalarının kabulünün; süreklilik soyutluk ve nesnellik niteliklerini taşımadığı açıktır¹⁹.

Öte yandan yasama organının; ekonomik, siyasi, sosyal, kültürel veya teknolojik değişimler neticesinde düzenlenmesi ihtiyacı doğan yahut konusu itibarıyla uzmanlık gerektiren, teknik nitelikte ve ayrıntıya ilişkin olan hususlarda süratle düzenleme tesis etmesi, hayatın olağan akışıyla bağdaşmamaktadır²⁰. Bu konularda, düzenlemeye ilişkin genel çerçevenin yasama organınca çizilmiş olması halinde; yürütme organı, yasaların yürütülmesi görevini icra etmek üzere teknik hususlar ile ayrıntıyı düzenleme yetkisine sahiptir²¹. Yürütme organının sahip olduğu türev düzenleme yetkisi doğrudan yürütme fonksiyonunun doğasından kaynaklanmakta olup idari düzenleme yetkisinin anayasal dayanağı; yürütme yetkisinin Anayasa ve yasalara uygun olarak kullanılacağını düzenleyen, Anayasa'nın 8. maddesidir.

Yürütme organının uzmanlık gerektiren, teknik nitelikte ve ayrıntıya ilişkin konularda ihdas edeceği ve Türk hukukunda farklı isimlerle anılan düzenleyici işlemler; sürekli, soyut ve nesnel özellikte hukuk kuralı koymaları itibarıyla maddi anlamda yasa olma vasfını taşımaktadır. Öte yandan yürütme organı tarafından tesis edilmeleri bakımından şekli anlamda yasa olmadıkları açıktır. Dolayısıyla hukuk kurallarından hangilerinin yasa vasfında olduğunun tespiti sırasında; maddi kriter tek başına yeterli olmamakta, hukuk kurallarını ihdas eden organ dikkate alınarak şekli kritere göre değerlendirme yapılması gerekmektedir²².

Bir düzenlemenin; yasa yahut düzenleyici idari işlem vasfında olduğunun tespiti, getirdiği hukuk kuralının hukuka uygunluğu bakımından önem arz etmektedir. Düzenlemenin yasa niteliğinde olduğu tespit edilirse, bu yasanın düzenleme alanının sınırını doğrudan Anayasa oluşturacak ve yasama yetkisinin Anayasa'ya aykırı

¹⁹ Ergun Özbudun, **Türk Anayasa Hukuku**, 23. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2023, s. 210; Tahsin Bekir Balta, **İdare Hukuku I Genel Konular**, Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No: 326, 1970, s. 166.

²⁰ Ragıp Sarıca, **Türkiye'de İcra Uzunun Tanzim Salahiyeti**, İstanbul: Türk Hukuk Kurumu Yayınları, 1943, s. 5.

²¹ Ragıp Sarıca, **Türkiye'de İcra Uzunun Tanzim Salahiyeti**, İstanbul: Türk Hukuk Kurumu Yayınları, 1943, s. 5.

²² Kemal Gözler, **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**, 26. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, Haziran 2021, s. 675.

biçimde kullanılması halinde yargısal denetim Anayasa Mahkemesi tarafından gerçekleştirilecektir. Bunun yanında idari işlem niteliğinde olduğu tespit edilen düzenlemenin hukuka uygunluğu hem Anayasa hem de yasalar bakımından değerlendirilecek, olası bir hukuka aykırılık idari yargıya konu olacaktır. Dolayısıyla, yasama yetkisi ve idarenin düzenleme yetkisinin; kapsam, dayanak ve sınırlarının anlaşılması bakımından kısaca hukuki niteliklerine yer verilmesi uygun görülmüştür. Çalışmamızın konusunu oluşturan; Hazine ve Maliye Bakanlığının vergi alanında düzenleyici genel tebliğ çıkarma yetkisinin hukuki sınırlarının belirlenmesi açısından yasama yetkisi ve idarenin düzenleme yetkisine ilişkin niteliklerin temel düzeyde idrak edilmesi faydalı olacaktır.

1.1. Yasama Yetkisi

Anayasa'nın yasama yetkisi kenar başlıklı 7. maddesi, yasama yetkisinin Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne ait olduğunu ve devredilemeyeceğini düzenlemektedir. Yasama yetkisinin meclise verilmiş olması Anayasa'nın erkler ayrılığı prensibini benimsemesinden kaynaklanmakta olup devredilmezlik ile kastedilen husus yasa kuvvetinde hukuk kuralı²³ ihdas etme yetkisinin münhasıran meclise aidiyetidir²⁴. Anayasa'nın TBMM'nin görev ve yetkileri kenar başlıklı 87. maddesi ise meclisin görev ve yetkileri arasında ilk olarak yasa koymak, yasaları değiştirmek ve yasaları kaldırmayı saymıştır. Bununla birlikte her iki hükümde yasa yahut yasama kavramlarından ne anlaşılması gerektiğine ilişkin bilgi verilmemiştir. Adından da anlaşıldığı üzere yasama, yasa yapmak anlamına gelmektedir²⁵. Yasa ise yasama organı tarafından (şekli anlamda yasa); sürekli, soyut ve nesnel nitelikte kural koyan (maddi anlamda yasa) düzenlemedir. Bir hukuk kuralının; temel hakları sınırlandırması²⁶, yürürlükte olan yasaları değiştirmesi, yasaların yürürlüğüne son vermesi o kuralın yasa kuvvetinde olduğunu göstermektedir²⁷.

²³ Sümeyra Özgen, İdarenin Düzenleme Yetkisi ve Sınırı, Anayasa Mahkemesi Tarafından Belirlenen Ölçütler ve Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri, **Danıştay Dergisi**, Sayı: 154, 2022, s. 202.

²⁴ AYM, E.2023/93, K.2023/191, 08/11/2023, §77, R.G.Tarih-Sayı: 5/12/2023-32390.

²⁵ Tahsin Bekir Balta, **İdare Hukuku I Genel Konular**, Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No: 326, 1970, s. 165.

²⁶ 1982 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 13. maddesine göre; *“Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir.”* Dolayısıyla temel hak ve hürriyetleri sınırlandıran meşru bir hukuk normu ancak yasa niteliğinde olabilir.

²⁷ Sümeyra Özgen, İdarenin Düzenleme Yetkisi ve Sınırı, Anayasa Mahkemesi Tarafından Belirlenen Ölçütler ve Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri, **Danıştay Dergisi**, Sayı: 154, 2022, s. 202.

Çalışmamızda yasama yetkisi; düzenleme yetkisi bağlamında incelendiği için, yasama yetkisi ve yasa kavramları maddi yönleriyle dikkate alınmıştır. Dolayısıyla; genellik, aslilik ve devredilemezlik olarak sıralanan yasama yetkisinin üç temel niteliği²⁸ de bu kapsamda algılanmalıdır.

1.1.1. Yasama Yetkisinin Genelliği

Yasama yetkisinin genellik niteliği; yasama organının düzenleme yetkisinin, konu bakımından herhangi bir sınırlandırmaya tabi olmaması anlamına gelir²⁹. Dolayısıyla meclisin; üst norm niteliğindeki Anayasa'ya aykırı olmamak kaydıyla, herhangi bir konuda yasa ihdas etmesi mümkündür. Bu durumda hangi konuda yasa çıkarılacağına ilişkin belirleme, meclisin siyasi takdirine bırakılmıştır³⁰. Öte yandan, düzenlenmesi yalnızca yürütme organına bırakılmış ve 2017 Anayasa değişiklikleri sonrasında sayısı dörde çıkan mahfuz alanlar, yasama yetkisinin genellik özelliğine istisna oluşturmaktadır³¹. Bu istisnalar, temel unsurları itibarıyla düzenlenmesi kural olarak yasama organına bırakılmış olan vergi alanına temas etmediği için konumuz bakımından önem taşımamaktadır. Bu sebeple çalışmamızda mahfuz alan kavramı üzerinde durulmaya lüzum görülmemiştir. Yasama yetkisinin genelliğinin diğer sonucu ise meclisin ihdas edeceği düzenlemenin içeriği bakımından detay düzeyini istediği şekilde takdir edebilmesidir³². Ayrıntıların yasama organı tarafından, kapsamlı biçimde “*en ince detayına kadar*” düzenlenmesi tercih edilebileceği gibi, uzmanlık ve idari tekniğe ilişkin hususların düzenlenmesinin idareye bırakılması da mümkündür³³.

1.1.2. Yasama Yetkisinin Asliliği

Yasama yetkisinin asliliği; meclisin düzenleme yetkisinin, “*doğrudan Anayasa'dan kaynaklandığını*”, başka bir deyişle “*meclisin ilk elden düzenleme*

²⁸ Ömer Anayurt, **Anayasa Hukuku Genel Kısım (Temel İlkeler, Kavram ve Kurumlar)**, 6. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023, s. 691.

²⁹ Ergun Özbudun, **Türk Anayasa Hukuku**, 23. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2023, s. 213.

³⁰ Kemal Gözler, **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**, 26. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, Haziran 2021, s. 679.

³¹ Kemal Gözler, **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**, 26. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, Haziran 2021, s. 679-683.

³² Ergun Özbudun, **Türk Anayasa Hukuku**, 23. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2023, s. 213.

³³ Ergun Özbudun, **Türk Anayasa Hukuku**, 23. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2023 s. 213.

yetkisine” sahip olduğunu ifade etmektedir³⁴. Yasama organı bu özelliği ile kural olarak türev düzenleme yetkisine sahip olan yürütme organından ayrılmaktadır³⁵. Öte yandan 2017 Anayasa değişiklikleri neticesinde Türk hukuk düzenine dahil olan cumhurbaşkanlığı kararnameleri, yürütme organının yasaya dayanmaksızın ilk elden düzenleme yapmasına olanak tanımaktadır³⁶. Bu durum yasama yetkisinin aslililik niteliğini etkilememekle birlikte, yürütme organının hem asli nitelikte düzenleme yetkisine sahip olduğu hem de düzenlenmesi münhasıran yürütmeye bırakılmış mahfuz alanların bulunduğu bir anayasal düzenin, geleneksel anlamda kuvvetler ayrılığı anlayışı ile bağdaştığını söylemek mümkün değildir³⁷.

1.1.3. Yasama Yetkisinin Devredilmezliği

Yasama yetkisinin, devredilmezlik niteliği Anayasa’nın 7. maddesinde açıkça ifade edilmiştir. Anayasa’nın; hiç kimsenin Anayasa’ya dayanmayan bir devlet yetkisini kullanamayacağını düzenleyen 6. maddesi tek başına ele alındığında dahi, aksi Anayasa’da öngörülmedikçe, yasama yetkisinin devredilmez nitelikte olduğunu tespit etmek mümkündür³⁸. Dolayısıyla yürütmeye yasa kudretinde düzenleme yapma yetkisi tanınmasının meşru yolları, düzenleme yetkisinin doğrudan Anayasa’da tanınması ve yasama organının hangi konularda düzenleme yetkisini devredebileceğinin Anayasa’da yer almasından ibarettir. İlgili bölümlerde detaylı biçimde incelenecek olan; yasama organının, vergiye ilişkin belirli temel unsurlarda yürütme organına düzenleme yetkisi vermesine imkân tanıyan Anayasa’nın 73. maddesinin dördüncü fıkrası ile yürütme organına ek mali yükümlülük ihdas etme yetkisi tanınmasına izin veren Anayasa’nın 167. maddesinin ikinci fıkrası, yasama yetkisinin devredilmezlik özelliğinin konumuzla bağlantılı istisnalarını teşkil etmektedir.

³⁴ Ömer Anayurt, **Anayasa Hukuku Genel Kısım (Temel İlkeler, Kavram ve Kurumlar)**, 6. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023, s. 695.

³⁵ Ergun Özbudun, **Türk Anayasa Hukuku**, 23. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2023, s. 213.

³⁶ Ömer Anayurt, **Anayasa Hukuku Genel Kısım (Temel İlkeler, Kavram ve Kurumlar)**, 6. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023, s. 696.

³⁷ Ömer Anayurt, **Anayasa Hukuku Genel Kısım (Temel İlkeler, Kavram ve Kurumlar)**, 6. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023, s. 697.

³⁸ Ergun Özbudun, **Türk Anayasa Hukuku**, 23. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2023, s. 214-215; Kemal Gözler, **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**, 26. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, Haziran 2021, s. 685.

1.2. İdarenin Düzenleme Yetkisi

Yasama yetkisinin genellik, aslilik ve devredilmezlik nitelikleri; üst kavram olan düzenleme yetkisinin yalnızca yasama organına ait olduğu şeklinde yorumlanmamalıdır³⁹. Maddi anlamıyla yasama yetkisi kural koyma yeteneği anlamına gelmekle birlikte Anayasa veya yasaya dayanılmak kaydıyla idareye düzenleme yetkisi verilmesi mümkündür⁴⁰. Güneş, düzenleme yetkisinin yasama organının tekelinde bulunmadığı hususunu “*düzenleyici işlemi bir hukuk kuralı koyan, bu sebeple de yasamanın bir tezahürü sayan, yarı mistik yarı siyasi düşünce bir tarafa bırakılacak olursa, genel olarak yürütme görevinde kabul edilmeyen tekel, elbet düzenlemede de kabul edilemez.*”⁴¹ şeklinde ifade etmiştir. Günümüzde yürütme organının düzenleme yetkisinin mevcudiyeti hususunda fikir birliğine varılsa da bu yetkinin kaynağı, niteliği ve sınırları tartışılmaya devam etmektedir⁴².

Türkiye Cumhuriyeti anayasaları incelendiğinde yürütme organının düzenleme yetkisi kavramına doğrudan yer veren bir hükme rastlanmamaktadır⁴³. Öte yandan; hukuk devleti ilkesi ile egemenliğin, dayanağını Anayasa’da bulan yetkili organlarca kullanılması gerekliliği bir arada ele değerlendirildiğinde idareye düzenleme yetkisi tanınması hususunda anayasal dayanağın bulunma zorunluluğu açıktır. Zira idarenin düzenleme yetkisinin anayasal temelden yoksun olduğunu iddia etmek idare tarafından tesis edilen; kararname, yönetmelik ve adsız düzenleyici işlemlerin hukuken dayanaksız olduğu anlamına gelecektir⁴⁴.

Anayasa’nın; yürütme yetkisi ve görevi kenar başlıklı 8. maddesi, yönetmelikler kenar başlıklı 124. maddesi ile cumhurbaşkanının görev ve yetkilerini düzenleyen 104. maddesinin cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarma yetkisine ilişkin 17. fıkrası, idarenin düzenleme yetkisinin anayasal dayanağı olarak gösterilebilecek hükümlerdir.

³⁹ Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer, Cemil Kaya, **Türk İdare Hukuku**, 17. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023, s. 389.

⁴⁰ İl Han Özay, **Günlükte Yönetim**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2004, s. 426.

⁴¹ Turan Güneş, **Türk Pozitif Hukukunda Yürütme Organının Düzenleyici İşlemleri**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 191-173, Ankara: Sevinç Matbaası, 1965, s. 97.

⁴² Lokman Yeniay, Gülden Yeniay, Türk Hukukunda Yürütme Organının Düzenleme Yetkisi ve Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, **Anayasa Yargısı**, Cilt: 36, Sayı: 1, 2019, s. 107.

⁴³ Harun Yılmaz, Türk Hukukunda Düzenleme Yetkisinin Tarihsel Gelişimi ve Niteliği, **TBB Dergisi**, Sayı: 110, Yıl: 2014 s. 232.

⁴⁴ Harun Yılmaz, Türk Hukukunda Düzenleme Yetkisinin Tarihsel Gelişimi ve Niteliği, **TBB Dergisi**, Sayı: 110, Yıl: 2014, s. 232.

Yürütme yetkisi ve görevinin “*Cumhurbaşkanı tarafından, Anayasaya ve kanunlara uygun olarak*” kullanılacağını ve yerine getirileceğini düzenleyen 8. madde lafzi olarak incelendiğinde maddenin, idarenin düzenleme yetkisine ilişkin bir hüküm getirmediği görülmektedir. Anayasa’nın 8. maddesi, yürütme yetkisi ve görevinin kanunlara ve Anayasa’ya uygun olarak icra edileceğini düzenlerken yasal idare ilkesinin temelini atmış ancak yürütme yetkisi ve görevinin kapsamını açıklamamıştır. Bu açıdan idarenin düzenleme yetkisinin yasaya dayanma zorunluluğu başka bir deyişle türev niteliği ortaya konya da idarenin düzenleme yetkisinin doğrudan idarenin görev ve yetkileri arasında yer alıp almadığını salt lafzi yorumla tespit etmek mümkün değildir.

Onar⁴⁵ ve Sarıca⁴⁶ yürütme organının düzenleme yetkisinin doğrudan yürütme işlevinden kaynaklandığını vurgulamaktadır. Sarıca idarenin düzenleme yetkisinin yürütme işlevinin doğal, mantıksal ve zorunlu bir uzantısı olduğu görüşünü; “*Tanzim, icra salahiyetinin tabii ve zaruri bir neticesidir. İcra uzvunun -sırf icra organı olmak itibarıyla- bu gibi bir tanzim salahiyetini haiz olduğu söylenebilir.*” ifadeleriyle açıklamıştır⁴⁷. Balta da benzer şekilde; idarenin kendi görev alınana giren konularda, yasaların uygulanması amacıyla yetki yasası bulunmadan da yürütmenin genel yetkisine dayanarak yönetmelik çıkarabileceğini belirtmektedir⁴⁸. İdarenin kendi çalışma alanını düzenlemesine ilişkin yetkisini, üst hukuk normlarıyla çatışmadığı müddetçe hukukun genel bir ilkesi olarak ele almaktadır⁴⁹. Dolayısıyla; meclisin her konu hakkında kazuistik yasalar çıkarmasının mümkün olmayışı sebebiyle, kamu hizmetinin kaliteli biçimde sunulması, kamu düzeninin tesis edilmesi amacıyla, Anayasa ve/veya yasalara dayanılması suretiyle düzenleme yapma yetkisi yürütme

⁴⁵ Sıddık Sami Onar, **İdare Hukukunun Umumi Esasları Cilt I**, 3. Baskı, İstanbul: İsmail Akgün Matbaası, 1966, s. 372.

⁴⁶ Ragıp Sarıca, **Türkiye’de İcra Uzvunun Tanzim Salahiyeti**, İstanbul: Türk Hukuk Kurumu Yayınları, 1943, s. 29.

⁴⁷ Ragıp Sarıca, **Türkiye’de İcra Uzvunun Tanzim Salahiyeti**, İstanbul: Türk Hukuk Kurumu Yayınları, 1943, s. 29.

⁴⁸ Tahsin Bekir Balta, **İdare Hukuku I Genel Konular**, Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No: 326, 1970, s. 176.

⁴⁹ Tahsin Bekir Balta, **İdare Hukuku I Genel Konular**, Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No: 326, 1970, s. 180.

organının doğasından kaynaklanmakta olup bu yetkinin anayasal kaynağını 8. maddeye dayandırmak mümkündür⁵⁰.

İdarenin düzenleme yetkisinin anayasal dayanağı olarak gösterebileceğimizi ifade ettiğimiz diğer hükümler aynı zamanda düzenleme yetkisinin kullanım biçimlerine işaret ettiğinden ikinci bölümde detaylı incelenecek olup yönetmelik çıkarma yetkisinin konumuzla bağlantılı kısımları bu başlık altında kısaca ele alınacaktır. Anayasa'nın “Yönetmelikler” kenar başlıklı 124. maddesi; cumhurbaşkanının, bakanlıkların ve kamu tüzelkişilerinin “*kendi görev alanlarını ilgilendiren kanunların ve Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla, yönetmelikler*” çıkarabileceğini düzenlemiş, hangi yönetmeliklerin Resmî Gazetede yayımlanacağını tespit etme hususunu yasa koyucuya bırakmıştır. Yasa koyucu bu yetkisini 3011 sayılı kanunun 1. maddesinde;

“a) İşbirliğine, yetki ve görev alanlarına ait hükümleri düzenleyen,

b) Kamu personeline ait genel hükümleri kapsayan,

c) Kamuyu ilgilendiren” yönetmeliklerin Resmî Gazetede yayımlanması gerektiğini tespit ederek kullanmıştır. Yasa koyucunun Resmî Gazetede yayımlanması gereken yönetmeliklerin tespiti hususunda kapsayıcı davranmış olması düzenleyici nitelikteki bu idari işlemin öngörülebilirliğini sağlamaktadır.

Anayasa'nın 124 maddesi, yönetmeliğin doğrudan bir tanımını yapmamışsa da yönetmelik çıkarmaya yetkili makamları, yönetmeliğin hangi amaçla çıkarılacağını ve normlar hiyerarşisindeki yerini tespit etmiştir. Bununla birlikte bir düzenlemenin (yasa yahut cumhurbaşkanlığı kararnamesinin) nasıl uygulanacağını eşitlik ilkesine uygun biçimde göstermenin ancak genel, soyut ve nesnel kurallar vasıtasıyla mümkün olacağı açıktır⁵¹. Dolayısıyla anayasa koyucu 124. madde ile idarenin yönetmelik çıkarmasına imkân tanıyarak yürütme organına “*devletin bir konuya ilişkin genel, soyut, objektif*

⁵⁰ Yakup Gönen, **İdarenin Genel Düzeyleyici İşlemlerinde İptal Nedenleri**, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, 2003, s. 37-38.

⁵¹ Şeyma Olğun, **Düzenleyici ve Denetleyici Kurumların Düzenleme Yetkisinin Kaynakları**, Yüksek Lisans Tezi Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, Aralık 2019, s. 54.

*nitelikte kural koyma*⁵²” gücüne karşılık gelen düzenleme yetkisi vermiştir⁵³. Verilen bilgiler ışığında yürütme organının, yasalara ve cumhurbaşkanlığı kararnamelerine dayanarak düzenleme tesis etme görev ve yetkisinin⁵⁴ kaynağını, idari fonksiyonun doğası gereği Anayasa’nın 8. ve 124. maddelerinde bulmak mümkündür.

İdarenin genel, soyut ve objektif kural koyma yetkisinin yasama organının düzenleme yetkisinden ayırt edilmesini sağlayacak iki temel niteliği bulunmaktadır⁵⁵. Bunlardan ilki idarenin düzenleme yetkisinin türev (başka deyişler ile; tali, ikincil, secundum legem) ve olumlu niteliğini oluşturan yasaya dayanma zorunluluğu, ikincisi ise bu yetkinin kural içi (intra legem) ve olumsuz niteliğini oluşturan yasalara aykırı olmama zorunluluğudur⁵⁶.

1.2.1. İdarenin Düzenleme Yetkisinin Türevliği

İdarenin ve idarenin düzenleme yetkisinin yasaya dayanma zorunluluğunun anayasal kaynağı yasal idare ilkesidir. Anayasa’nın 123. maddesinin birinci cümlesinde yer alan yasal idare ilkesine göre; “*İdare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir*”. Dolayısıyla anayasal bir ilke niteliğinde olan yasal idare ilkesinin istisnası Anayasa’da öngörülmedikçe tüm idari faaliyetlerin yasal dayanağı bulunmalıdır. Bu açıdan yaklaşıldığında idarenin düzenleme yetkisinin secundum legem niteliği, yasal idare ilkesinin bir alt ilkesi olarak görülebilir⁵⁷.

TBMM’ye ait olan kural koyma yetkisinin asli niteliği, yasama ve yürütme organları arasında hiyerarşik bir ilişki yaratmaktadır. Yasama organının ihdas ettiği hukuk kuralı ile kuralın konusuna ilişkin temel hususları düzenlemesi idarenin faaliyeti için gerekli hukuki zemini oluşturmaktadır. Konusuna ilişkin temel hususları

⁵² Lokman Yeniay, Gülten Yeniay, Türk Hukukunda Yürütme Organının Düzenleme Yetkisi ve Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, **Anayasa Yargısı**, Cilt: 36, Sayı: 1, 2019, s. 107; İl Han Özay, **Günışığında Yönetim**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2004, s.426.

⁵³ Şeyma Olğun, **Düzenleyici ve Denetleyici Kurumların Düzenleme Yetkisinin Kaynakları**, Yüksek Lisans Tezi Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, Aralık 2019, s. 54.

⁵⁴ Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer, Cemil Kaya, **Türk İdare Hukuku**, 17. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023, s. 389.

⁵⁵ Ali Volkan Özgüven, **Vergi idaresinin düzenleme yetkisinin kapsamı ve sınırları**, Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, 2015, s. 70.

⁵⁶ Hasan Tahsin Fendoğlu, Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin Sınırları, **Adalet Dergisi**, Kasım 2023, s. 607.

⁵⁷ Emre Akbulut, **Türk İdare Hukukunda Kanunî İdare İlkesi**, Ankara: Beta Yayıncılık, 2013, s. 14.

düzenlemiş olan yasanın, idarenin düzenleme yetkisine hukuki dayanak oluşturmaları ile kastedilen, idarenin konuya ilişkin faaliyet alanlarının birer birer tespit edilmiş olması değildir. Maddi ve şekli açıdan tam bir yasa olma vasfını haiz düzenleme; görev alanı bakımından ilgili bulunan idareye yetki veren açık bir hüküm içermese de idarenin yasayı uygulamaya yönelik türev nitelikte düzenlemelerine dayanak oluşturacaktır⁵⁸. Ancak eğer yasa sistematüğinde hangi konularda idari düzenleme tesis edilebileceğı açıkça belirtilmişse bu konular dışında kalan hususların yasal dayanaktan yoksun olacağı kabul edilmektedir⁵⁹.

Ek olarak; Anayasa hükümleri uyarınca konusu bakımından yalnızca yasama organı tarafından düzenlenebileceğı kurala bağlanmış olan münhasır yasallık alanında, yasa ile idareye düzenleme yetkisi verilmiş olsa dahi yapılacak idari düzenlemenin meşru bir yasal dayanağı bulunmayacağını kabul etmek gerekir⁶⁰. Anayasanın münhasır yasallık alanı olarak belirlediğı vergilendirme bakımından da bu husus geçerli olup çalışmanın ileriki kısımlarında detaylıca ele alınacaktır.

Asli düzenleme yetkisinin ürünü olan yasaya dayanılarak, idare tarafından oluşturulan tamamlayıcı düzenlemenin türev niteliğine istisna teşkil eden düzenleyici işlem türü, 2017 Anayasa değişiklikleri sonrası hukuk sistemimize giren cumhurbaşkanlığı kararnameleridir⁶¹. Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılması için yasama organı tarafından sınırlı biçimde yetki devredilmesine gerek duyulmayıp doğrudan Anayasa'ya dayanılarak asli nitelikte düzenleyici işlem yapılması mümkündür. Bunun yanında 2017 tarihli değişiklikler sonrasında 124. madde hükmü; yürütmenin, “... kendi görev alanlarını ilgilendiren ... Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla, yönetmelik” çıkarmasına imkân tanımıştır. Böylelikle Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile kurulan ve görev alanları belirlenen bakanlıklar ile kamu tüzel kişilerinin, yasa yerine asli nitelikteki cumhurbaşkanlığı kararnamesine dayanarak bunların uygulanmasını sağlamak üzere yönetmelik çıkarması mümkün olmuştur. Dolayısıyla

⁵⁸ Onur Karahanoğulları, **İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler (Yargı Kararlarına Dayalı Bir İnceleme)**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2012, s. 67-68.

⁵⁹ Onur Karahanoğulları, **İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler (Yargı Kararlarına Dayalı Bir İnceleme)**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2012, s. 67-69.

⁶⁰ Onur Karahanoğulları, **İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler (Yargı Kararlarına Dayalı Bir İnceleme)**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2012, s. 83.

⁶¹ Murat Açıl, 2017 Anayasa Değişiklikleri Çerçevesinde Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri, **İstanbul Hukuk Mecmuası**, cilt: 76 sayı: 2, s. 730.

2017 Anayasa değişiklikleri neticesinde yürütme erkine daha etkin olabileceği bir alan sağlanması, yasal idare ilkesinin alt ilkesi olan düzenleme yetkisinin türev niteliğine istisnalar getirmiştir. Bununla birlikte ilerleyen kısımda yönetmelik benzeri nitelikte olduğunu tespit edeceğimiz ve çalışmamızın konusunu oluşturan Hazine ve Maliye Bakanlığının vergilendirme alanındaki düzenleyici genel tebliğleri bakımından üst norma dayanma zorunluluğunun geçerli olduğunu belirtmemiz yerinde olacaktır.

1.2.2. İdarenin Düzenleme Yetkisinin Üst Hukuk Normlarına Uygunluğu

İdarenin düzenleme yetkisinin ikinci temel özelliği, yetkinin üst hukuk kurallarına uygun olma zorunluluğu ya da diğer deyişle intra legem niteliğidir. Bu nitelik; idarenin bir üst hukuk normuna dayanarak tesis edeceği düzenlemelerin, hukuk düzeninde yer alan ve normlar hiyerarşisinde kendisinden yukarıda bulunan normlara aykırılık taşıyamayacağı anlamına gelmektedir.

İdarenin düzenleme yetkisinin intra legem niteliği, aynı türev niteliği gibi yasal idare ilkesinden kaynaklanmaktadır⁶². Bununla birlikte idarenin düzenleme yetkisini kullanırken üst hukuk normlarına uygun düzenleme tesis etme mecburiyetinin kaynağını, hukuk devletin bir sonucu olan normlar hiyerarşisinde bulmak da mümkündür⁶³. Dolayısıyla idarenin tesis edeceği düzenleyici işlemlerin, yasada yer alan sınırları aşmaması yahut yasada öngörülen bir kurala aykırılık taşımaması zorunluluğu hukuk devleti mantığının doğal bir sonucudur.

Münhasıran yasa ile düzenlenme zorunluluğu bulunan alanlarda, yasa hükmüne aykırılık taşımamakla birlikte kural koyucu nitelikte idari düzenleme yapılması durumunda ise yasallık ilkesine aykırılık mevcuttur⁶⁴. Bu ihtimalde idare; uygulanmasını sağlamak üzere hakkında düzenleyici işlem tesis ettiği yasaya aykırı bir kural getirmemekle birlikte, yalnızca yasa ile düzenlenmesi Anayasa’da öngörülmüş bir konu hakkında düzenleme yaparak Anayasa’ya aykırı işlem gerçekleştirmiş olacaktır. Her halükârda; eğer normlar hiyerarşisinde alt basamakta

⁶² Emre Akbulut, **Türk İdare Hukukunda Kanunî İdare İlkesi**, Ankara: Beta Yayıncılık, 2013, s. 14.

⁶³ Emre Akbulut, **Türk İdare Hukukunda Kanunî İdare İlkesi**, Ankara: Beta Yayıncılık, 2013, s. 14-16.

⁶⁴ Onur Karahanoğulları, **İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler (Yargı Kararlarına Dayalı Bir İnceleme)**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2012, s. 76.

yer alan idarenin kuralı, üst basamakta yer alan yasaya yahut Anayasa'ya aykırılık içeriyorsa bu aykırılığın çözümü idarenin koyduğu kuralın iptali ile gerçekleşecektir⁶⁵.

İdarenin düzenleme yetkisinin yasaya dayanma niteliğinin istisnasını oluşturan cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin de yasaya uygunluk (intra legem) niteliği haiz olması gerekmektedir⁶⁶. Bunun yanında olağanüstü hâl cumhurbaşkanlığı kararnameleri “*olağanüstü halin gerekli kıldığı konularda, 104 üncü maddenin onyedinci fıkrasının ikinci cümlesinde belirtilen sınırlamalar*⁶⁷” ile bağlı değildir. Dolayısıyla 2017 Anayasa değişiklikleri sonrası hukuk sistemimize giren olağanüstü hâl cumhurbaşkanlığı kararnameleri yasalar ile sınırlandırılmak, yasalar ile uyum sağlamak zorunda olmayıp idarenin düzenleme yetkisinin yasaya uygunluk niteliğinin istisnasını teşkil etmektedir.

2. Verginin Yasallığı İlkesinin Düzenleme Yetkisine Etkisi

Vergiye, kamusal gereksinimlerin karşılanması için; gelir, servet ve harcama sahibi olan herkes tarafından hukuksal zor altında yapılan parasal bir aktarım olarak tanımlamak mümkündür⁶⁸. Zorunlu olarak yapılacak parasal aktarımın mülkiyet hakkına müdahale niteliği taşıdığı açıktır. Bu müdahalenin mali gücü olan herkese yöneliyor olması da vergilendirme sürecinin meşru biçimde, hukuki güvenliği sarsmadan, titizlikle yürütülüyor olmasını gerektirmektedir. Dolayısıyla; vergilendirme yetkisini kullanacak olan meclisin, vergisel işlemleri tesis edecek olan idarenin ve vergi uyumsuzluklarını neticelendirecek olan mahkemelerin bu

⁶⁵ Onur Karahanoğulları, **İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler (Yargı Kararlarına Dayalı Bir İnceleme)**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2012, s. 79.

⁶⁶ 1982 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası m. 104/17, 2. cümle vd: “*Anayasada münhasıran kanunla düzenlenmesi öngörülen konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılamaz. Kanunda açıkça düzenlenen konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılamaz. Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile kanunlarda farklı hükümler bulunması halinde, kanun hükümleri uygulanır. Türkiye Büyük Millet Meclisinin aynı konuda kanun çıkarması durumunda, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi hükümsüz hale gelir.*”

⁶⁷ 1982 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası m. 119/4 vd: “*Olağanüstü hallerde Cumhurbaşkanı, olağanüstü halin gerekli kıldığı konularda, 104 üncü maddenin onyedinci fıkrasının ikinci cümlesinde belirtilen sınırlamalara tabi olmaksızın Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarabilir. Kanun hükmündeki bu kararnameler Resmî Gazetede yayımlanır, aynı gün Meclis onayına sunulur. Savaş ve mücbir sebeplerle Türkiye Büyük Millet Meclisinin toplanamaması hâli hariç olmak üzere; olağanüstü hal sırasında çıkarılan Cumhurbaşkanlığı kararnameleri üç ay içinde Türkiye Büyük Millet Meclisinde görüşülür ve karara bağlanır. Aksi halde olağanüstü hallerde çıkarılan Cumhurbaşkanlığı kararnamesi kendiliğinden yürürlükten kalkar.*”

⁶⁸ Selim Kaneti, Esra Ekmekçi, Gülsen Güneş, Mahmut Kaşıkçı, **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2022, s. 4.

faaliyetlerini sürdürürken göz önünde bulundurması gereken, toplumsal gereksinim ve ortak adalet duygusundan doğan normlar⁶⁹ niteliğindeki vergilendirme ilkelerine uygun hareket etmesi gerekmektedir.

Belirtmek gerekir ki; kural olarak yasama organının, ihdas edeceği bir yasa ile idareye verginin temel unsurlarına ilişkin düzenleme yetkisi vermesi mümkün değildir. Bu imkansızlığın temel sebebi Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan verginin yasallığı ilkesidir. Anayasa koyucu; verginin yalnızca yasa ile konulabileceğini, değiştirilebileceğini ve kaldırılabilceğini düzenleyerek yasama organının, temel haklar ile yakından ilişkili olan vergiye dair temel unsurlarda idareye düzenleme yetkisi vermesini yasaklamıştır. Hukuk devleti ilkesi uyarınca Anayasa'da yer alan verginin yasallığı ilkesinin dışına çıkılarak yürütme organına vergi alanında düzenleme yetkisi verilebilmesinin tek yolu anayasada öngörülen istisnalara dayanılmasıdır. Bu durumda, verginin temel unsurlarına ilişkin olarak idareye verilmiş olan hukuka uygun yetkilerin tamamı verginin yasallığı ilkesinin anayasal istisnası niteliğindedir.

“Verginin Yasallığı İlkesinin Düzenleme Yetkisine Etkisi” başlığı altında; verginin yasallığı ilkesinin kökeni ile anayasal dayanağının açıklanmasının ardından ilke ışığında yasayla düzenlenmesi zorunlu olan temel unsurlar tespit edilecek ve bunun sonucu olarak verginin temel unsurlarına ilişkin düzenleme yetkisinin kural olarak yasama organına ait olduğu açıklanacaktır.

2.1. Verginin Yasallığı İlkesinin Kökeni

Vergilendirme ilkeleri; vergilendirme yetkisi kullanılırken verginin temel unsurlarının belirlenmesinde, vergi tekniği ve uygulamasında dikkate alınması gereken hususlardır⁷⁰. Bu ilkelerden verginin yasallığı, uzun yıllar süren demokratikleşme hareketlerinin neticesidir⁷¹. Verginin yasal olması; vergilendirme

⁶⁹ İbrahim Kaboğlu, Hukukun Genel İlkeleri ve Anayasa Yargısı (Özgürlükler Hukuku Açısından Bir Yaklaşım), **Anayasa Yargısı Dergisi**, cilt: 8, 1991, s. 292.

⁷⁰ Garip Ayaz, Vergilerin Yasallığı İlkesi ve Anayasa Mahkemesi Kararları, **Vergi Dünyası Dergisi**, sayı: 181, Eylül 1996, <https://www.vergidunyasi.com.tr/arsiv/makaleler/vergilerin-yasalligi-ilkesi-ve-anayasa-mahkemesi-kararlari>, E.T. 9.02.2024.

⁷¹ Garip Ayaz, Vergilerin Yasallığı İlkesi ve Anayasa Mahkemesi Kararları, **Vergi Dünyası Dergisi**, sayı: 181, Eylül 1996, <https://www.vergidunyasi.com.tr/arsiv/makaleler/vergilerin-yasalligi-ilkesi-ve-anayasa-mahkemesi-kararlari>, E.T. 9.02.2024.

yetkisinin, yasa ihdas etme gücünün sahibi olan yasama organınca kullanılması anlamına gelmektedir. Egemenliğin kavranış biçimi bakımından demokrasiyi seçmiş bulunan çağdaş devletler, verginin yasallığı ilkesini benimsemiştir⁷².

Verginin yasallığı anlayışının kurallaşarak çağdaş devletlerin anayasalarında yahut anayasal nitelikteki belgelerinde yer bulmasının iki orijini olduğundan bahsedilmektedir⁷³. Bunlardan ilki “temsilsiz vergi olmaz” ilkesidir⁷⁴. Temsilsiz vergi olmaması; verginin konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması işlemlerinin ancak halkın ve/veya milletin temsil edildiği bir yasama faaliyeti vasıtasıyla gerçekleştirilebileceğini ifade etmektedir⁷⁵. Mülkiyet hakkına bir müdahale niteliğinde olan vergilerin; mecliste yürütülecek olan açık görüşme ve tartışma süreçleri neticesinde ihdas edilmesi, vergi mükelleflerinin iradesinin ortaya konması bakımından kamuoyu denetimini sağlayacaktır⁷⁶. Temsilsiz vergi olmaz ilkesi; verginin yasayla düzenlenme zorunluluğunun kökeni ve hukuki dayanağını oluşturan demokratik devlet ilkesi ile bağlantılı olarak ele alınmıştır.

Verginin yasallığı ilkesinin diğer kökeni ise hukuki güvenliğin sağlanması ihtiyacıdır⁷⁷. Vergiye ilişkin düzenlemelerin yalnızca yasa ile yapılması anlayışının benimsenmesiyle; vergi yönetiminin öngörülemez ve belirsiz tercihlerde bulunmasının önüne geçilmek istenmiştir⁷⁸. Böylelikle vergisel düzenlemeler bakımından hukuki güvenliğin tesis edilmesi amaçlanmıştır. Çalışmamızda; verginin yasallığı ilkesinin dayanağını oluşturan ve hukuki güvenliğin tesis edilmesini amaçlayan hukuk devleti

⁷² Nevzat Saygılıoğlu, Vergi Hukukunda ‘Yasallık İlkesi’, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 59, Temmuz 1986, <https://www.vergidunyasi.com.tr/arsiv/makaleler/vergi-hukukunda-yasallik-ilkesi> E.T. 9.02.2024.

⁷³ Nevzat Saygılıoğlu, Vergi Hukukunda ‘Yasallık İlkesi’, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 59, Temmuz 1986, <https://www.vergidunyasi.com.tr/arsiv/makaleler/vergi-hukukunda-yasallik-ilkesi> E.T. 9.02.2024.

⁷⁴ Nevzat Saygılıoğlu, Vergi Hukukunda ‘Yasallık İlkesi’, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 59, Temmuz 1986, <https://www.vergidunyasi.com.tr/arsiv/makaleler/vergi-hukukunda-yasallik-ilkesi> E.T. 9.02.2024.

⁷⁵ Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 3. Bası, İstanbul: On İki Levha Yayınları, Ekim 2011, s. 15.

⁷⁶ Gürbüz Özbilgin, Muammer Oytan, **T.C. Anayasasının İlke ve Kuralları ile Anayasa Mahkemesi Kararları Dizini**, Ankara: Doğan Basımevi, 1977, s. 61, nakleden Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, İstanbul: On İki Levha Yayınları, Ekim 2011, s. 15.

⁷⁷ Nevzat Saygılıoğlu, Vergi Hukukunda ‘Yasallık İlkesi’, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 59, Temmuz 1986, <https://www.vergidunyasi.com.tr/arsiv/makaleler/vergi-hukukunda-yasallik-ilkesi> E.T. 9.02.2024.

⁷⁸ Nevzat Saygılıoğlu, Vergi Hukukunda ‘Yasallık İlkesi’, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 59, Temmuz 1986, <https://www.vergidunyasi.com.tr/arsiv/makaleler/vergi-hukukunda-yasallik-ilkesi> E.T. 9.02.2024.

ilkesi, temel hak ve özgürlüklerin yalnızca yasa tarafından sınırlandırılabilmesi kuralı ile birlikte ele alınmıştır. Son olarak da ilkenin somutlaşarak bir münhasır yasallık alanı haline geldiği Anayasa'nın 73. maddenin üçüncü fıkrası değerlendirilmiştir.

2.1.1. Verginin Yasallığı İlkesinin Kökeni Olarak Demokratik Devlet İlkesi

Demokrasi, egemenliğin kaynağına ve sahibine ilişkin bir kavram olduğundan⁷⁹ demokratik devlet ilkesini açıklamadan önce egemenliğin ne anlama geldiğine değinmek gerekir. Kamu hukukunun temel kavramlarından olan egemenlik geleneksel anlayışa göre; “*mutlak, bölünmez ve daimi güç, en üstün karar alma iradesi*”dir⁸⁰. Bu irade, devletin toplum içerisinde yer alan diğer güçlerden ayırt edilmesini sağlayan emretme ve zorlama kudretidir⁸¹. Egemenliğin halka veya millete ait olduğunu kabul eden ve meşruiyetini bu topluluğun iradesiyle tesis eden demokrasi ise modern dünyanın baskın siyasal rejimidir⁸².

Demokrasinin diğer siyasal rejimlerden ayırt edilmesini sağlayan asıl husus egemenliğin kaynağı ve sahibi olan süjedir⁸³. Bu hususta anayasalarda benimsenen ve demokratik egemenliğin kavranmasını sağlayan iki anlayış, halk egemenliği ve millet egemenliğidir⁸⁴. Millet egemenliğinde egemenliğin sahibi ve kaynağı olan millet, onu var eden fertlerden farklı ve bu fertlerin üstünde bulunan manevi bir varlıktır⁸⁵. Halk egemenliğinde egemenlik belli bir zamanda ülke topraklarında hayatta bulunan vatandaşlara aitken millet egemenliğinde, egemenlik geçmişin, bugünün ve yarının halkını ve bunlara ait değerleri bir bütün olarak barındıran millete aittir⁸⁶.

⁷⁹ Tarık Zafer Tunaya, **Siyasal Kurumlar ve Anayasa Hukuku**, 4. Bası, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1980, s.438.

⁸⁰ Süheyl Batum, Didem Yılmaz, Serkan Köybaşı, **Anayasa Hukuku Temel Kavramlar ve Genel Esaslar**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2021, s. 533.

⁸¹ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1982, s.1.

⁸² Ömer Anayurt, **Anayasa Hukuku Genel Kısım (Temel İlkeler, Kavram ve Kurumlar)**, 6. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023, s. 523-524.

⁸³ İbrahim Kaboğlu, **Anayasa Hukuku Dersleri (Genel Esaslar)**, İstanbul: Legal Yayıncılık, 2023, s.191.

⁸⁴ İbrahim Kaboğlu, **Anayasa Hukuku Dersleri (Genel Esaslar)**, İstanbul: Legal Yayıncılık, 2023, s.191-194.

⁸⁵ Kemal Gözler, **Anayasa Hukukunun Genel Esasları**, 13. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, Mayıs 2021, s.167.

⁸⁶ Kemal Gözler, **Anayasa Hukukunun Genel Esasları**, 13. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, Mayıs 2021, s.167.

Millet egemenliği kuramında temsil sırasında demokratik devlet ilkesine aykırılık teşkil edebilecek uygulamaları önlemek amacıyla; erkler ayrılığı, ikinci meclis ve yasaların anayasaya uygunluğunun denetimi benzeri frenleyici ve dengeleyici araçlar bulunurken, halk egemenliği kuramında, halkın iradesini açıkça ve doğrudan ortaya koymasını sağlamak amacıyla bu tip mekanizmalara yer verilmez⁸⁷. Diğer yandan milli egemenlik anlayışında, egemenliğin kaynağı ve sahibi millet olarak gösterilse de serbest seçimlere katılmak suretiyle egemenliği kullanan topluluk halktır⁸⁸. Dolayısıyla bu ikili ayırım, varlığını teorik zeminde sürdürse de günümüzde halk ve millet egemenliği kuramları, uygulanmaları bakımından iç içe geçmiş⁸⁹ ve çoğu demokratik devlette karma bir anlayış benimsenmiştir⁹⁰. Bu sebeple çalışmamızda verginin yasallığı; demokratik devlet ilkesinin bir uzantısı olarak ele alınırken, Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında halk egemenliği yerine millet egemenliği anlayışının benimsenmiş olduğuna işaret eden hükümler bulunmasına ayrıca bir anlam ithaf edilmemiş; ayırım gözetilmeksizin demokratik egemenlik anlayışının benimsenmiş olmasından, vatandaşların iradesinin devlet yönetimine esas alınması düsturundan hareket edilmiştir.

Demokratik devletlerde, serbest seçimler ve özgürce örgütlenen siyasal partiler⁹¹ egemenliğin sahibi olan milletin hukuki güvence altında temsil edilmesini sağlamaktadır. Böylelikle milletin; dolaylı biçimde, temsilcileri vasıtasıyla kendi iradesini ortaya koyması ve egemenliğini kullanması mümkün olur. Demokratik yönetimin vergilendirme faaliyetlerine yansımaları için milletin; vekilleri aracılığıyla mecliste temsil edilmesi tek başına yeterli olmayıp, aynı zamanda vergi idaresi tarafından vergilendirme ilkeleriyle bağdaşacak şeffaflıkta yürütülen eylem ve işlemlere yön gösterici biçimde ve iş birliği içinde katılması gerekmektedir⁹². Başka bir deyişle milleti oluşturan kişiler; demokrasiyi salt temsil vasıtası ile gerçekleşen bir

⁸⁷ Münici Kapani, **Politika Bilimine Giriş**, 39. Baskı, İstanbul: BB101 Yayınları, 2015, s. 85.

⁸⁸ Yusuf Şevki Hakyemez, **Mutlak Monarşilerden Günümüze Egemenlik Kavramı**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2004, s. 70.

⁸⁹ Münici Kapani, **Politika Bilimine Giriş**, 39. Baskı, İstanbul: BB101 Yayınları, 2015, s.86.

⁹⁰ Yusuf Şevki Hakyemez, **Mutlak Monarşilerden Günümüze Egemenlik Kavramı**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2004, s. 70.

⁹¹ Ergun Özbudun, **Türk Anayasa Hukuku**, 23. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2023, s.89.

⁹² Nami Çağan, **Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme**, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, cilt: 37, sayı: 1, Mayıs 1980, s. 135.

süreç olarak algılamamanın ötesine geçmeli, özellikle vergi demokrasisi bakımından farkındalıklarını ve takiplerini maksimum düzeye çıkarmalıdır⁹³.

Vergilendirme yetkisi, egemenliğin mali yönüne ilişkin olduğundan⁹⁴ ancak egemen tarafından kullanılabilir. Bu sebeple demokratik devletler için vergilendirme yetkisinin sahibi millettir. Milletin iradesi, temsilciler aracılığı ile yasama organına yansımali ve vergilendirme yetkisi ancak temsilin varlığı halinde kullanılmalıdır⁹⁵. Dolayısıyla demokratik olma prensibini benimseyen devletlerde temsil olmadan vergi olamayacağı açıktır. Millet, gelirin yeniden dağılımını sağlamak ve kamu giderlerini finanse etmek amacıyla⁹⁶ mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin hem kaynağı hem muhatabı olmalıdır. Aksi halde vergilendirmenin meşruluğundan bahsetmek mümkün olmayacaktır.

Demokrasinin benimsendiği devletlerde; kişilerin haksız vergilendirmeye taraf olmamaları için yasama organının, temsil vasıtasıyla meşruiyeti tesis ettiği ve koruyucu bir rol oynadığı varsayımı Locke ve Montesquieu'den beri siyasal felsefenin ilgi odağı olmuştur⁹⁷. Temsilsiz vergi olmaz ilkesinin son 200 yıldır küresel olarak kabul görmesinin ve anayasalarda doğrudan ya da dolaylı olarak somutlaşmış olması da bu hususla paralellik göstermektedir⁹⁸.

Belirtmek gerekir ki demokratikleşme hareketlerinin bir uzantısı olarak temsilsiz vergi olmaz ilkesinin –görece yakın geçmişte- küresel çapta yaygın biçimde kabul görmesini hazırlayan süreç çok daha eskiye dayanmaktadır. Bu süreçte önemli rol oynayan belgeler; 1215 tarihli Magna Carta, 1628 tarihli Petition of Rights, 1689 tarihli Bill of Rights, 1776 tarihli Virginia İnsan Hakları Bildirgesi ve anayasacılık

⁹³ Nami Çağan, Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, cilt: 37, sayı: 1, Mayıs 1980, s. 136.

⁹⁴ Nami Çağan, Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt: 1, 1984, s. 171.

⁹⁵ Yılmaz Aliefendioğlu, Vergileme Yetkisi ve 1980 Sonrası Türk Vergi Politikası, **Danıştay Dergisi**, Sayı: 50-51, 1984, s. 63.

⁹⁶ Yılmaz Aliefendioğlu, Vergileme Yetkisi ve 1980 Sonrası Türk Vergi Politikası, **Danıştay Dergisi**, Sayı: 50-51, 1984, s. 61.

⁹⁷ Wolfgang Schön, **Taxation and Democracy**, Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance No. 2018-13, Ekim 2018, <https://ssrn.com/abstract=3267279>, s. 2. E.T. 20.03.2024.

⁹⁸ Wolfgang Schön, **Taxation and Democracy**, Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance No. 2018-13, Ekim 2018, <https://ssrn.com/abstract=3267279>, s. 2. E.T. 20.03.2024.

hareketinin süratlenmesi sonucunu doğuran 1789 tarihli Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi'dir⁹⁹. Anayasacılık anlayışının yerleşmesi ile verginin yasallığı ve temsilsiz vergi olmaz ilkeleri anayasalarda yaygın biçimde yer bularak somut hale gelmiştir¹⁰⁰.

Tarihi mücadele sonucunda; temsil olmadan mali yükümlülük konulamayacağı anlayışının ve temsili demokrasinin benimsenmesiyle, küresel olarak anayasallaşan verginin yasallığı ilkesi, Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında da yerini bulmuştur¹⁰¹. Bu hususu, verginin yasallığı ilkesini açıkça düzenleyen 73. maddenin üçüncü fıkrasına varmadan; liberal demokrasi anlayışı ve insan haklarına saygılı hukuk devleti kavramının iç içe geçmiş olmasından hareketle, Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında temel hak ve özgürlüklerinin hukuki koruma altında olması ve bunun benimsenen liberal demokrasi ile millet egemenliği anlayışını tamamlayıcı niteliği üzerinden tespit etmek mümkündür¹⁰². 1982 Anayasasının 1. maddesinde yer alan “*Türkiye Devleti bir cumhuriyettir*” ifadesi, devleti oluşturan tüm organların, “*doğrudan doğruya veya dolaylı biçimde seçimden çıkacağı*” nı¹⁰³ belirtmektedir. Cumhuriyetin niteliklerini tespit eden 2. madde ise Türkiye Cumhuriyeti'nin demokratik bir hukuk devleti olduğunu belirtmektedir. Bu iki hüküm ve egemenliğin kayıtsız ve şartsız biçimde millete ait olduğunu belirten 6. madde birlikte okunduğunda açıkça görülmektedir ki, mülkiyet hakkını sınırlandıracak bir düzenleme ancak milletin iradesine dayanması halinde meşru olacaktır. Milletin iradesinin düzenlemelere yansımalarının hangi organ vasıtasıyla vuku bulacağı sorusunun yanıtı ise Anayasanın 7. maddesinde, yasama yetkisinin devredilemez biçimde Türk milleti adına meclise ait olduğu belirtilerek verilmiştir. Dolayısıyla meşru vergilendirmenin yegâne temeli temsil ve bu temsile dayanan yasadır. Başka bir deyişle temsilsiz vergi olmaz, yasadır vergi olmaz.

⁹⁹ Mehmet Yüce, Doğan Şenyüz, Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku**, 13. Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi, 2022, s. 21-22.

¹⁰⁰ Directorate-General for Research and Documentation of Court of Justice of the European Union, **RESEARCH NOTE: Scope of the principle of the legality of taxation, particularly in relation to value added tax**, September 2018, https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2020-11/ndr-2018-005_neutralisee_synthese_en.pdf, s. 3-4, E.T. 7.02.2024.

¹⁰¹ Onur Karahanoğulları, **İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler (Yargı Kararlarına Dayalı Bir İnceleme)**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2012, s. 58.

¹⁰² Ergun Özbudun, **Türk Anayasa Hukuku**, 23. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2023, 2018, s.87.

¹⁰³ Mümtaz Soysal, **Anayasaya Giriş**, 3. Baskı, Ankara: İmge Kitabevi Yayınları, 2011, s. 231.

Öte yandan vergilendirmenin meşruiyetini ve mali egemenliğin millet adına kullanılmasını sağlayan temsilin; günümüzde dahi demokrasiyi tam anlamıyla gerçekleştirdiğini söylemek mümkün değildir. Temsilsiz vergi olmaz ilkesinin tarihi kökenini oluşturan Magna Carta'nın üzerinden 800 yılı aşkın süre geçmiş olmasına rağmen toplumun yarısını oluşturan kadınların, seçme ve seçilme haklarının yaygın bir şekilde tanınmasının üzerinden henüz 100 yıl geçmemiştir¹⁰⁴. Kaldı ki kadınların seçme ve seçilme hakkına sahip olmaları; kendilerine düşen vergi yükü oranında temsil edildikleri anlamına gelmemektedir. Örneğin 2022 yılında Türkiye'de istihdam edilen yaklaşık 31 milyon kişinin 21 milyonu erkek, 10 milyonu kadın olarak açıklanmışken¹⁰⁵ 14 Mayıs 2023 tarihli 28. dönem milletvekili genel seçimi neticesinde 600 milletvekilinin 481'inin erkek, 119'unun kadın olarak belirlendiği görülmektedir¹⁰⁶. Bunun yanında oy kullanma ehliyetine sahip olmayan ve dolayısıyla parlamentoda temsil edilmeyen; çocuklara, akıl hastalarına, kamu hizmetinden yasaklı kişilere ve yabancılara düşen vergi yükünün¹⁰⁷, temsilsiz vergi olmaz ilkesinin kapsamı dışında kalması kişilerin mülkiyet hakkına uzanan kamusal müdahalenin meşruiyetini zedelemektedir.

Vergilendirmede demokrasinin gerçekleşmesi, meşruiyetin sağlanması ve toplumsal vergi bilincinin yerleştirilmesi amacıyla başvurulabilecek bir diğer uygulama, vergilendirme yetkisinin yerel idareler ile merkezi devlet arasında paylaştırılmasıdır¹⁰⁸. Yerel idarelere; belediye meclisi veya benzeri bir organları aracılığıyla vergi ihdas etme yetkisi verilmek istenmesi halinde bu tercih ilgili devletin anayasasında yer almalıdır¹⁰⁹. Yerel idarelere mali özerklik tanınması Avrupa'da

¹⁰⁴ Inter-Parliamentary Union, **A World Chronology of the Recognition of Women's Rights to Vote and to Stand for Election**, <http://archive.ipu.org/wmn-e/suffrage.htm>, E.T. 20.03.2024.

¹⁰⁵ Inter-Parliamentary Union, **A World Chronology of the Recognition of Women's Rights to Vote and to Stand for Election**, <http://archive.ipu.org/wmn-e/suffrage.htm>, E.T. 20.03.2024.

¹⁰⁶ YSK Seçmen Kütüğü Genel Müdürlüğü, **14 Mayıs 2023 Cumhurbaşkanı ve 28. Dönem Milletvekili Genel Seçimleri Seçim İstatistikleri Bülteni**, 2023, <https://www.ysk.gov.tr/doc/dosyalar/docs/14%20May%C4%B1s%202023%20Cumhurba%C5%9Fkan%C4%B1%20ve%2025.%20D%C3%B6nem%20MV%20Genel%20Se%C3%A7imleri%20%C4%B0statistikleri.pdf>, s. 38, E.T. 19.07.2024.

¹⁰⁷ Albert Frederick Pollard, No Taxation without Representation, **HISTORICAL REVISIONS VIII, History**, cilt: 3 sayı: 11, 1918, s. 164. E.T. 20.03.2024.

¹⁰⁸ Nami Çağan, Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, cilt: 37, sayı: 1, Mayıs 1980, s. 136.

¹⁰⁹ Nami Çağan, Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, cilt: 37, sayı: 1, Mayıs 1980, s. 136.

yaygın bir hal alırken, üniter bir yapıyı benimsemiş Türkiye Cumhuriyeti’nde yerel yönetimlerin mali özerkliğinin oldukça sınırlı düzeyde olduğunu belirtmek gerekir¹¹⁰.

Sonuç olarak verginin yasallığı ile temsilsiz vergi olmaz ilkelerinin okunmasında demokratik devlet prensibi ve anayasal düşünce dikkate alınmalı; demokrasinin, mülkiyet hakkına bir müdahale niteliğinde olan vergilendirmeye doğrudan ve istisnasız biçimde tesir etmesi yönünde adımlar atılmalıdır. İlkenin; “asgari düzeyde temsil, azami düzeyde vergilendirme yetkisini meşru kılar” şeklinde tersten ve dar anlamda değerlendirilmesi hukuk mantığı ve demokratik devlet ilkesiyle bağdaşmayacaktır.

2.1.2. Verginin Yasallığı İlkesinin Kökeni Olarak Hukuk Devleti İlkesi

Türkiye Cumhuriyeti, Anayasası’nın 2. maddesinde bir hukuk devleti olarak tanımlanmıştır. Hukuk devleti olmanın önemini ve hukuk devleti ilkesinin benimsenmemesinin sakıncalarını ortaya koymak bakımından, bu kavramı açıklamadan önce tam tersine karşılık gelen polis devleti kavramına değinilmesi yerinde olacaktır. Polis devleti; toplumun refahını sağlamak üzere, kişilerin temel hak ve özgürlüklerini sınırlandırabilecek her türlü önlemi alma yetkisiyle donatılmış mutlak hükümdarlıkları ifade etmektedir¹¹¹.

Polis devletinde siyasal iktidar, herhangi bir hukuk kuralına veya yargı denetimine tabi olmayan idari gücünü bütünüyle kendi takdiri doğrultusunda kullanır¹¹². Egemenin buyrukları kendisini bağlamadığından, idari gücünün tezahürü niteliğinde olan bu emir ve yasaklar hukuk kuralı niteliğinde değildir¹¹³. Bu yetkinin sınırsızlığı, devletin koyduğu kurallarda ve tesis ettiği işlemlerde zorbalığa varan bir rejimi benimsemesine, dolayısıyla da vatandaşların hukuki güvenlik altında hissetmemesine neden olmaktadır¹¹⁴. Demokratik toplumlarda polis devleti

¹¹⁰ Nami Çağan, Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, cilt: 37, sayı: 1, Mayıs 1980, s. 136.

¹¹¹ Mümtaz Soysal, **100 Soruda Anayasanın Anlamı**, 5. Baskı, İstanbul: Gerçek Yayınevi, Mart 1979, s. 183-184.

¹¹² Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer, Cemil Kaya, **Türk İdare Hukuku**, 17. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023, s. 110.

¹¹³ İl Han Özay, **Günışığında Yönetim**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2004, s. 26.

¹¹⁴ Sultan Üzeltürk, Hukuk Devleti ve Kopenhag Kriterleri Açısından Türkiye, **Marmara Üniversitesi Avrupa Araştırmaları Enstitüsü Avrupa Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 12, Sayı: 1-2, s. 156.

anlayışından uzaklaşarak hukuk devleti rejimine geçilmesi tam da bu yüzdendir. Diğer bir deyişle çağdaş toplumlarda hukuki güvenliğe duyulan ihtiyaç hukuk devletinin ortaya çıkış nedeniyken hukuki güvenliğin tesis edilmesi hukuk devletinin bir sonucudur.

Hukuk devletinin temel unsurları polis devletinin hukuki güvenliği zedeleyen özelliklerine çare niteliğindedir. Bu unsurlar; kamu yararı için devlet tarafından kişilerin temel hak ve özgürlüklerine müdahale eden tedbirlerin hukuk kurallarınca sınırlandırılması, hukuk kurallarının yönetilenlerin yanı sıra yönetenleri de bağlaması ve kamusal görev icra eden tüm yetkililerin yargısal denetim altında olmasıdır¹¹⁵. Belirtilen unsurlardan hareketle hukuk devleti ilkesi; devlet-vatandaş ilişkisinde evleviyetle devletin, yürütme-yasama ilişkisindeyse yürütmenin sınırlandırılması sonucunu doğurur¹¹⁶.

Yürütme-yasama ilişkisinde öncelikle yürütmenin sınırlandırılması ve kural olarak yürütmenin yasamaya tabi olmasının anayasal dayanağı; Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 2, 7 ve 8. maddelerinde yer almaktadır¹¹⁷. 2. madde Türkiye Cumhuriyeti'nin bir hukuk devleti olduğunu belirtmektedir. Dolayısıyla Türkiye Cumhuriyeti devletinin erkleri ile bunlara ait görev ve yetkiler anayasal olarak düzenlenmelidir. Bu doğrultuda; yasa düzeyinde kural koyma yetkisinin Türk milletini temsilen TBMM'ye ait olduğu ve bu yetkinin devredilemeyeceği 7. maddede, yürütme yetkisinin cumhurbaşkanınca Anayasa ve yasalara uygun biçimde kullanılacağı hususu ise 8. maddede düzenlenmiştir. İki hüküm birlikte okunduğunda cumhurbaşkanının yürütme görevini icra ederken yasama organı tarafından konulan kurallara uygun davranması gerektiği, bir diğer deyişle yasa koyucunun çizdiği çerçevenin dışına çıkamayacağı anlaşılmaktadır.

Hukuk devleti ilkesinin gereği olarak yürütmenin faaliyet ve düzenleme alanına çekilen sınırlardan bir diğeri de temel hak ve özgürlüklerin yalnızca yasa ile sınırlandırılabilmesi kuralıdır. Anayasanın temel hak ve hürriyetlerin kısıtlanması

¹¹⁵ İl Han Özay, **Günışığında Yönetim**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2004, s. 27-28.

¹¹⁶ Tolga Şirin, **Karşılaştırılmalı Anayasa Hukukunda Kanun Kavramı**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2019, s. 80.

¹¹⁷ Onur Karahanoğulları, **İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler (Yargı Kararlarına Dayalı Bir İnceleme)**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2012, s. 56.

kenar başlıklı 13. maddesine göre temel hak ve özgürlükler, “*özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz*”. Anayasa koyucu bu düzenlemeyle hem yürütmenin düzenleyici işlemleriyle yasamanın alanına girmesini önlemiş hem de yasamanın temel hak ve özgürlükleri kısıtlar nitelikte kanun çıkarırken uyması gereken kıstaslara yer vermiştir. Dolayısıyla zikredilen hüküm hukuk devleti ilkesi kapsamında ele alınmalıdır¹¹⁸.

Bu durumda hukuk devleti ilkesi ile temel hak ve özgürlüklerin ancak yasa ile sınırlandırılabilmesi kuralını anayasasında barındıran Türkiye Cumhuriyeti’nin; özel kişilere ait olan mülkiyet hakkını, kamusal müdahalelere karşı güvence altında tutma görev ve yetkisi bulunmaktadır¹¹⁹. Öte yandan sunulan bu teminat sınırsız olmayıp, kamu yararı ve toplumun ihtiyaçları gündeme geldiğinde sınırlanması söz konusu olmaktadır¹²⁰. Dolayısıyla mülkiyet hakkına yönelik müdahalenin meşruiyetinden ve anayasallığından bahsedilebilmesi için müdahaleye dayanak teşkil eden hukuk normunun demokratik süreçlerle ihdas edilmiş, anayasal ilkelere uygun bir yasa niteliğinde olması gerekmektedir.

Sonuç olarak hukuk devleti ilkesi ile temel hakların yasa ile sınırlandırılabilmesi kuralını bir arada değerlendirdiğimizde; verginin yasallığı ilkesinin Anayasa’nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında düzenlenmemiş olması varsayımında dahi, vergiye ilişkin mülkiyet hakkını sınırlandırıcı düzenlemelerin yalnızca yasa ihdas edilmesi yoluyla gerçekleştirilebileceğini söylemek mümkündür. Bununla birlikte verginin yasallığı ilkesinin Anayasa’da doğrudan ve açıkça düzenlenmesi, vergiye ilişkin düzenlemelerde münhasır yasallık alanı oluşturması bakımından önem arz etmektedir.

¹¹⁸ AYM, E.2020/73, K.2023/181, 26/10/2023, § 13, R.G. Tarih – Sayı : 22/12/2023 – 32407.

¹¹⁹ Ayşe Nur Yayla, **Hukuk Güvenliği Bakımından Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler: AİHM Kararları Işığında Bir İnceleme**, Yüksek Lisans Tezi, Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, 2023, s. 4.

¹²⁰ Ayşe Nur Yayla, **Hukuk Güvenliği Bakımından Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler: AİHM Kararları Işığında Bir İnceleme**, Yüksek Lisans Tezi, Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, 2023, s. 4.

2.1.3. Münhasır Yasallık ve Verginin Yasallığı İlkesinin Anayasa’da Somutlaşması

Anayasa koyucunun düzenlenmesini doğrudan ve yalnızca yasama organına bıraktığı konular bakımından münhasır yasallık söz konusudur¹²¹. Münhasır yasallığın geçerli olduğu düzenleme alanları bakımından idarenin kural koyma yetkisi bulunmamaktadır¹²². Bu durumda münhasıran yasayla düzenleneceği Anayasa’da belirlenmiş olan bir konuda, meclis tarafından çıkarılacak yasa ile dahi idareye düzenleme yetkisi verilmesi mümkün olamayacaktır. Aynı sebeple münhasır yasallık alanına ilişkin konularda idarenin, Anayasa’nın 124. maddesine dayanarak yasada açıkça yetki tanınmadan kendi görev alanını ilgilendiren yasaların uygulanmasını sağlamak üzere yönetmelik çıkarması da hukuka aykırıdır.

AYM’nin münhasır yasallığın tespiti ile bağlantılı olarak yerleşik içtihadı; *“Anayasa’da hangi konuların münhasıran kanunla düzenleneceğine ilişkin özel bir hüküm bulunmamaktadır. Bununla birlikte anayasa koyucunun kanunla düzenlenmesini öngördüğü konuların bu kapsamda görülmesi gerektiği kabul edilmektedir”* řeklindedir¹²³. Mahkemenin yaklaşımına göre bir konunun yalnızca yasa ile düzenlenebileceği çıkarımını yapmak için, Anayasa metninde; münhasıran, yalnızca ya da ancak gibi ifadelerin yer almasına gerek yoktur. Eğer Anayasa koyucu; bir alanın yasayla düzenlenmesi gerekliliğine yer vermişse, bunun tek açıklaması iradesinin o alanın yasama tekeline bırakılması yönünde olmasıdır¹²⁴. Bu sebeple Anayasa’nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında *“Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır”* h k m  vergilendirmeyi münhasır yasallık alanı kılmaktadır.

¹²¹ Onur Karahanoğulları, ** darenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve  dari  şlemler (Yargı Kararlarına Dayalı Bir  nceleme)**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2012, s. 83.

¹²² Onur Karahanoğulları, ** darenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve  dari  şlemler (Yargı Kararlarına Dayalı Bir  nceleme)**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2012, s. 83.

¹²³ AYM, E.2019/111, K.2023/63, 05/04/2023, ř 11, R.G.Tarih-Sayı : 10/10/2023-32335; AYM, E.2016/150, K.2017/179, 28/12/2017, ř 57, R.G. Tarih – Sayı : 15.2.2018 – 30333; AYM, E.2016/180, K.2018/4, 18/1/2018, ř 17, R.G. Tarih – Sayı : 7.2.2018 – 30325; AYM, E.2017/51, K.2017/163, 29/11/2017, ř 13, R.G. Tarih – Sayı : 21.12.2017 – 30277; AYM, E.2016/139, K.2016/188, 14/12/2016, ř 9, R.G. Tarih-Sayı : 3.1.2017-29937.

¹²⁴ Erman Manav, **Olauğan Dönem Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinde Konu Unsuru**, Yüksek Lisans Tezi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, 2021, s. 120.

Verginin yasa yazılı olmadan alınamayacağı (Nullum tributum sine lege scripta) kuralı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası dışında pek çok ülkenin anayasasında yer bularak vergi alanındaki düzenleme yetkisi münhasıran yasama organına bırakılmıştır¹²⁵. Bunlara örnek olarak; Belçika¹²⁶, Bulgaristan¹²⁷, Çek Cumhuriyeti¹²⁸, Danimarka¹²⁹, Estonya¹³⁰, Finlandiya¹³¹, Fransa¹³², Hollanda¹³³, İrlanda¹³⁴,İspanya¹³⁵,

¹²⁵ Nevzat Saygılıoğlu, Vergi Hukukunda ‘Yasallık İlkesi’, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 59, Temmuz 1986, <https://www.vergidunyasi.com.tr/arsiv/makaleler/vergi-hukukunda-yasallik-ilkesi>, E.T. 9.02.2024.

¹²⁶ Belçika Anayasası’nın 170. maddesinin birinci fıkrası “Federal devlet lehine vergi, yalnızca yasa ile konulabilir.” hükmünü öngörmektedir.

¹²⁷ Bulgaristan Anayasası’nın 60. maddesinin birinci fıkrası; vatandaşların, gelir ve servetlerine göre yasa ile konulan vergileri ödemekle yükümlü olduğunu belirtmektedir. 84. maddenin üçüncü fıkrasında ise vergilerin ve vergi miktarlarının millet meclisi tarafından belirleneceği hükmü yer almaktadır.

¹²⁸ Temel Haklar Şartı’nın 11. maddesinin beşinci fıkrasına göre vergiler ve mali yükümlülükler yalnızca yasa temelinde tahsil edilir.

¹²⁹ Danimarka Anayasası’nın 43. maddesine göre yasa olmaksızın vergi konulamaz, değiştirilemez veya kaldırılmaz.

¹³⁰ Estonya Anayasası’nın 113. maddesine göre; vergi, resim, harç, ceza ve zorunlu sigorta ödemeleri yasa ile düzenlenmelidir.

¹³¹ Finlandiya Anayasası’nın 81. maddesinin birinci fıkrası uyarınca vergiler yasa ile düzenlenmelidir. Vergi yasaları; vergi yükümlüsü ve vergi miktarı ile kişi ya da kuruluşlara sağlanan muafiyet ve istisnaları içermelidir.

¹³² 1789 tarihli İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi’nin 14. maddesine göre; tüm vatandaşlar, kamu harcamalarına katılım konusunda şahsen veya temsilen iradesini ortaya koyma hakkına sahiptir. Vatandaşların; ödedikleri vergilerin, hangi harcamalar için kullanıldığını bilmeye hakkı vardır. Vatandaşlar; vergilerin oranını, matrahını, tahsil yöntemini ve süresini belirleme hakkına sahiptir. Declaration of the Rights of Man, Yale Law School The Avalon Project, https://avalon.law.yale.edu/18th_century/rightsof.asp, E.T. 6.02.2024, Ayrıca 4 Ekim 1958 tarihli Fransız Anayasası’nın 34. maddesi uyarınca vergilere ilişkin matrah, oran ve tahsil yöntemleri yasama organı tarafından belirlenir.

¹³³ Hollanda Anayasası’nın 104. maddesine göre, "Devlet tarafından konulan vergiler, Parlamento Kanunu uyarınca tahsil edilir. Devlet tarafından konulan diğer harçlar da Parlamento Kanunu ile düzenlenir."

¹³⁴ İrlanda Anayasası’nın 22.2.1° ile 22.2.6° maddeleri arasında vergilerin kabulüne yönelik bir yasama süreci düzenlenmiştir. İlgili hükümlere göre; vergilerin, parlamento onayı olmaksızın yürürlüğe girmesi mümkün değildir.

¹³⁵ İspanya Anayasası’nın 31. maddesine göre kamusal mali yükümlülükler yalnızca yasa ile getirilebilir. Ekonomi ve Maliye kenar başlıklı 133. maddenin birinci ve üçüncü fıkraları ise sırasıyla; devletin vergileri arttırma yetkisini yalnızca yasa kullanabileceğini ve mali avantajların yalnızca yasa ile düzenlenebileceğini hüküm altına almıştır.

İsveç¹³⁶, İtalya¹³⁷, Kıbrıs¹³⁸, Litvanya¹³⁹, Lüksemburg¹⁴⁰, Polonya¹⁴¹, Portekiz¹⁴², Romanya¹⁴³, İngiltere¹⁴⁴, Slovakya¹⁴⁵ ve Yunanistan¹⁴⁶ Anayasaları yahut anayasal belgeleri gösterilebilir¹⁴⁷. Verilenler ile sınırlı olmamak üzere örneklerin çokluğu; verginin yasallığı ilkesinin kökeni olarak demokratik devlet ilkesi başlığında belirtildiği üzere vergilendirmenin, demokratikleşme süreci neticesinde yasallık ilkesinin merkezinde olması ile açıklanabilir¹⁴⁸.

Vergilendirmenin, Anayasa koyucu tarafından münhasır yasallık alanı olarak takdir edilmiş olması hususu AYM tarafından; *"Vergilerin kanuniliği" ilkesi olarak da nitelendirilen bu kural gereğince vergilendirme yetkisi, yasama organına ait olup*

¹³⁶ Regeringsformen'in 1. bölümünde yer alan 4. maddesi, vergileri belirleme yetkisinin İsveç Parlamentosuna ait olduğunu hüküm altına almıştır.

¹³⁷ İtalya Anayasası'nın 23. maddesine göre mali yükümlülükler yalnızca yasa yoluyla konulabilir.

¹³⁸ Kıbrıs Anayasası'nın 24. maddesinin birinci fıkrası yasadışı vergi olmaz kuralını düzenlemiştir.

¹³⁹ Litvanya Anayasası'nın 127. maddesinin üçüncü fıkrasına göre; vergiler, bütçeye tahsis edilen gelirler ve harçlar, Litvanya Cumhuriyeti yasaları tarafından belirlenir. Ayrıca; Anayasa'nın 67. maddesinin on beşinci fıkrası uyarınca, vergi ve diğer mali yükümlülükleri Litvanya Parlamentosu belirler.

¹⁴⁰ Lüksemburg Anayasası'nın 99. maddesi vergilerin yalnızca yasa yoluyla ihdas edilebileceğini düzenlemiştir.

¹⁴¹ Polonya Anayasası'nın 84. maddesine göre; herkes, yasalarla düzenlendiği haliyle vergisel yükümlülüklerini yerine getirmelidir. 217. madde ise vergilerin tahsil edilmesinin yanı sıra vergiye tabi olanların ve vergi oranlarının belirlenmesi, vergi indirimleri ve afları ile vergiden muaf olan vergi mükellefi kategorilerinin de yasa aracılığıyla belirlenmesi gerektiğini düzenlemiştir.

¹⁴² Portekiz Anayasası'nın 103(2) maddesi şunu belirtir: "Vergiler, yasalar tarafından oluşturulur ve bu yasalar, uygulanabilirliklerini ve oranlarını, mali avantajları ve vergi mükelleflerine tanınan güvenceleri belirler."

Aynı maddenin 3. fıkrası ise "Hiç kimse Anayasa'ya aykırı ihdas edilen, geriye dönük nitelikte olan veya yasa tarafından belirtilen şekilde tahsil edilmeyen vergileri ödemeye zorlanamaz." hükmünü içermektedir.

¹⁴³ Romanya Anayasası'nın 56. maddesinin üçüncü fıkrasına göre yasa ile ihdas edilenler hariç mali yükümlülükler yasaklanmıştır. Anayasa'nın 139. maddesinin birinci fıkrası ise "Vergiler, resimler ve diğer katkılar" başlığı altında "Devlet bütçesi ve devlet sosyal güvenlik bütçesinin gelirleri dahil vergiler, resimler ve diğer gelirler yalnızca yasa ile kurulur." hükmünü içermektedir.

¹⁴⁴ 1689 Haklar Bildirgesi'nin 4. maddesinin birinci fıkrasına göre; kraliyetin kullanımına tahsis edilmek üzere parlamentonun onayı olmaksızın para toplanması hukuka aykırıdır.

¹⁴⁵ Slovakya Anayasası'nın 59. maddesinin ikinci fıkrasına göre; vergiler ve resimler yalnızca yasaya dayandırılması suretiyle tahsil edilebilir.

¹⁴⁶ Yunanistan Anayasası'nın 78. maddesinin birinci fıkrasına göre; parlamento tarafından çıkarılan ve verginin konusunu, matrahtan indirilebilecek giderleri ve vergiye ilişkin işlemleri veya vergi kategorilerini belirleyen bir yasa olmaksızın hiçbir vergi tahsil edilemez. Aynı maddenin 4. fıkrasının birinci bendi ise verginin konusu, vergi oranı, vergi indirimi ve muafiyetleri ile emekli maaşlarının verilmesine ilişkin olarak yasama yetkisinin devredilemeyeceğini düzenlemiştir.

¹⁴⁷ Directorate-General for Research and Documentation of Court of Justice of the European Union, **RESEARCH NOTE: Scope of the principle of the legality of taxation, particularly in relation to value added tax**, September 2018, s. 3-4, https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2020-11/ndr-2018-005_neutralisee_synthese_en.pdf, E.T. 7.02.2024. Verilen örneklerde yerel idarelerin vergilendirme yetkisi dikkate alınmamıştır.

¹⁴⁸ Onur Karahanogulları, **İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler (Yargı Kararlarına Dayalı Bir İnceleme)**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2012, s. 58.

yürütme organının yasal dayanağı olmadan bir idari işlemle vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisi yoktur. Anılan maddede öngörülen ilkeler esas itibarıyla Anayasa'nın 2. maddesinde nitelikleri belirtilen hukuk devleti ilkesinin vergilendirme ilkeleri yönünden somut biçimde ifadesidir¹⁴⁹ şeklinde değerlendirilmiştir. Mahkemenin yaklaşımına ilişkin düzeltilmesi gereken husus; verginin yasallığı ilkesinin Anayasa'da kurallaşmasının sonucu olarak, yürütme organının verginin konulması, değiştirilmesi yahut kaldırılması niteliğindeki düzenleyici işleminin yasaya dayanmasının yetersiz oluşudur. Anayasal bir ilke olan verginin yasallığına bir istisna getirilerek yürütmeye bu alanda meşru bir düzenleme yetkisi verilmek isteniyorsa normlar hiyerarşisi ve yasama yetkisinin devredilmezliği gereği bunun tek yolu istisnanın Anayasa'da yer almasıdır¹⁵⁰. Hangi idari düzenlemelerin verginin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılması anlamına geldiğinin tespit edilmesi için ise verginin temel nitelikteki unsurlarının tespit edilmesi gerekmektedir.

2.2. Verginin Yasallığı İlkesinin Düzenleme Yetkisi Üzerindeki Sonuçları

Anlam ve kökeni açıklanan verginin yasallığı ilkesinin, vergisel düzenleme yetkisinin nasıl ve hangi organ tarafından kullanılacağına dair iki temel sonucu bulunmaktadır. Bunlardan ilki “verginin düzenlenmesinin” ne anlama geldiğine ilişkindir. Vergiye ilişkin düzenlemelerden hangilerinin verginin konulması, değiştirilmesi yahut kaldırılması anlamına geldiğinin tespit edilmesi için öncelikle vergiyi meydana getiren temel unsurları belirlemek gerekmektedir. Verginin temel unsurlarının belirlenmesi neticesinde bunlar dışında kalan ve vergi yasasını tamamlayıcı hususların teknik ayrıntı niteliğinde olduğu anlaşılabacaktır. Verginin yasallığı ilkesinin düzenleme yetkisi bakımından diğer sonucu ise temel unsurlara ilişkin düzenleme yapma yetkisinin yasama organının tekelinde oluşudur. Yasama organının temel unsurları tespit etmesi sonrasında teknik ayrıntılara ilişkin olarak tamamlayıcı nitelikte idari düzenlemeler icra edilmesi mümkün olacaktır.

¹⁴⁹ AYM, E.2020/30, K.2023/12, 25/01/2023, § 153, R.G. Tarih - Sayı : 27/6/2023 – 32234; AYM, E.2017/19, K.2018/11, 14/2/2018, § 49, R.G. Tarih – Sayı : 23.3.2018 – 30369.

¹⁵⁰ Barış Bahçeci, **Vergisel Düzenleyici İşlemlerin Hukuksal Sınırları**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2016, s. 81.

2.2.1. Düzenleme Yetkisinin Kapsamı Bakımından: Verginin Temel Unsurları- Teknik Ayrıntı Ayrımı

Vergiye ilişkin unsurlardan münhasıran yasama organı tarafından düzenlenmesi gerekenler ile idare tarafından da düzenlenmesinin mümkün olan hususların belirlenmesi adına vergiyi oluşturan temel unsurlar ile vergiye ilişkin teknik ayrıntıların ayrımının yapılması gerekmektedir. Bu ayrım neticesinde verginin yasallığı ilkesi kapsamında değerlendirilecek düzenleme yetkisi ile idarenin tamamlayıcı düzenleme yetkisinin idrak edilmesi mümkün olacaktır.

2.2.1.1. Verginin Temel Unsurları

Verginin yasallığı ilkesine maddi anlamda uyarlı bir vergi yasası ihdas edilmek istendiğinde; bu yasanın, verginin temelini oluşturan unsurları içermesi gerekmektedir. Kişilerin mülkiyet hakkına yönelen kamusal müdahalenin; hangi konu üzerinden, hangi miktarda, ne zaman ve ne şekilde gerçekleşeceğinin tespit edilebilmesi için verginin temel unsurlarının bilinmesi mecburidir¹⁵¹. Hukuki güvenliğin tesis edilebilmesi adına temel hak ve özgürlüklere yönelecek vergisel müdahalelerin belirli ve öngörülebilir kurallar vasıtasıyla gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla verginin temel unsurlarını içerecek düzenlemenin; yasama organı tarafından, demokratik yöntemlerle çıkarılan bir yasa olması dışında bir olasılıktan söz edilemeyecektir.

İhdas edilecek vergi yasasının içeriği bakımından belirli ve öngörülebilir olması ise verginin yasallığı ilkesine maddi açıdan uyarlı olması, diğer bir deyişle verginin temel unsurlarını anayasal vergilendirme ilkeleriyle bağdaşacak biçimde içermesine bağlıdır¹⁵². Bu husus AYM tarafından verilen kararlarda bir içtihat oluşturacak nitelikte tekrar edilmiştir. Mahkeme 1987 tarihli kararında verginin temel unsurlarına ilişkin olarak şu tespitlerde bulunmuştur: “*Kanun koyucunun yalnız konusunu belli ederek bir mali yükümlerin ilgililere yükletilmesine olur vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılabilmesi için yeter neden olamaz. Mali yükümlerin, matrah ve oranlar, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları, zamanaşımı, yukarı ve aşağı sınırları*

¹⁵¹ Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 3. Bası, İstanbul: On İki Levha Yayınları, Ekim 2011, s. 133.

¹⁵² Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 3. Bası, İstanbul: On İki Levha Yayınları, Ekim 2011, s. 133.

gibi çeşitli yönleri vardır. Bir mali yüküm bu yönleri dolayısıyla, yasayla "yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta, temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilmesi mümkündür. Bu bakımdan mali yükümler belli başlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek yasalarla düzenlenmelidir.¹⁵³"

Görüldüğü üzere Mahkeme, verginin “kesin çizgilerle” düzenlenmesi gereken öğeleri/yanları olduğu belirtmiş ancak bunları verginin temel unsurları olarak adlandırmamış yahut esasa-usule ilişkin öge ayrımında bulunmamıştır. Dikkat çeken bir diğer husus verginin temel unsurlarının sayıldığı cümlede “gibi” ifadesinin kullanılmasıdır. Mahkemenin, verginin temel unsurlarını sınırlı sayıda tespit etmemesini yerinde bulmakla birlikte; bu yaklaşımın, yasa ile düzenlemesi gereken temel unsurların geniş yorumlanması sonucunu doğurması gerektiği kanaatindeyiz. Başka bir deyişle verginin temel unsurlarının sınırlı olarak sayılmaması, vergi idaresinin düzenleme yetkisinin geniş yorumlanmasının önünde bir bariyer görevi görmelidir. Mahkemenin daha güncel tarihli kararlarında temel öge ifadesini kullanmaktan çekinmediği görülmekle birlikte bu unsurların sınırlı olarak sayılmaması yaklaşımı devam etmektedir: “*Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfi uygulamalara neden olunmaması için vergiyi doğuran olay, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, yaptırım ve zamanaşımı gibi vergilendirmenin temel öğelerinin yasalarla belirlenmesi gerekir.*¹⁵⁴”

Verginin yasallığı ilkesinin sonucu olarak yasada düzenlenmesi gereken temel unsurlar; bir araya gelerek vergiyi oluşturan kurucu (esasa ilişkin) temel unsurlar ile bu unsurları tamamlayan, usule ilişkin temel unsurlar olmak üzere¹⁵⁵ iki başlık altında ele alınacaktır. Kurucu nitelikteki temel unsurların yasama organı tarafınca kapsamlı bir şekilde düzenlenmesi gerekirken, usule ilişkin temel unsurlarının yasa tarafından çevrelenmesi yeterli olacaktır. Bu husus, yapılan ayrımın düzenleme yetkisi bakımından yarattığı etkiyi ortaya koymaktadır.

¹⁵³ AYM, E. 1986/20, K. 1987/9, K.T. 31/3/1987, R.G. Tarih-Sayı:28.05.1987-19473.

¹⁵⁴ AYM, Esas Sayısı : 2014/183 Karar Sayısı : 2015/122 Karar Tarihi : 30.12.2015 R.G. Tarih-Sayı : 13.1.2016 – 29592; Esas Sayısı : 2004/14 Karar Sayısı : 2004/84 Karar Günü : 23.6.2004 Resmi Gazete Tarih-Sayı : 22.10.2005 – 25974; Esas Sayısı : 2001/36 Karar Sayısı : 2003/3 Karar Günü : 16.1. 2003 Resmi Gazete tarih/sayı: 21.11.2003/25296.

¹⁵⁵ Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 3. Bası, İstanbul: On İki Levha Yayınları, Ekim 2011, s. 134.

2.2.1.1.1. Kurucu (Esasa İlişkin) Temel Unsurlar

Verginin kurucu temel unsurları esasa ilişkin olmaları itibarıyla vergi yükü getirmektedir¹⁵⁶. Başka bir deyişle kurucu temel unsurlar, bir araya gelerek verginin mali yükümlülük karakterini oluştururlar. Bu unsurların; verginin esasını teşkil etmeleri sebebiyle, mutlak suretle ve kapsamlı biçimde yasada düzenlenmesi gerekmektedir. Verginin esasını oluşturan ve yasa tarafından düzenlenmesi zorunlu olan kurucu temel unsurlar; vergiyi doğuran olay, vergi konusu, vergi mükellefi, vergi matrahı, vergi tarifesi, vergiye ilişkin muafiyet, indirim ve istisnalar şeklinde sıralanabilir¹⁵⁷. Bu başlık altında, sayılan unsurlar kısaca açıklanacaktır.

Vergiyi doğuran olay Vergi Usul Kanunu’nun 19. maddesinin kenar başlığını teşkil etmektedir. İlgili hükmün birinci fıkrasına göre “*Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar.*” Vergi alacağının doğması için kendisine sonuç bağlanmış ve yasada düzenlenmesi mecbur tutulmuş olay ya da hukuki durumun gerçekleşmesi ile vergilendirme süreci başlamaktadır¹⁵⁸. Diğer bir deyişle vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi; vergi idaresini alacaklı, vergi mükellefini borçlu hale getirmesidir. Bu durum, yasalarla belirlenmiş olan usul ve yöntemin hukuka uygun bir şekilde takip edilmesi halinde; alacaklı vergi idaresinin, vergi alacağını ödemeyen borçlu mükellefin malvarlığından cebri icra yoluyla tahsilat yapacağı anlamına gelir. Dolayısıyla; hukuk devleti olmanın gerekleri, temel haklara yönelecek müdahalenin yalnızca yasa yoluyla öngörülebileceği ve verginin yasallığı ilkesi bir arada değerlendirildiğinde mülkiyet hakkına müdahale edilen borçlunun hukuki statüsünü değiştiren vergiyi doğuran olayın yasalarla belirlenmesi bir zorunluluktur. Bu sebeple vergiyi doğuran olayın verginin kurucu temel unsurları arasında yer aldığı açıktır.

¹⁵⁶ Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 3. Bası, İstanbul: On İki Levha Yayınları, Ekim 2011, s. 137.

¹⁵⁷ Elif Yılmaz Furtuna, Verginin Temel Unsurları Açısından Değerli Konut Vergisinin Anayasal Vergileme İlkelerine Uygunluğunun Değerlendirilmesi, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 401, Şubat 2022, s. 103.

¹⁵⁸ Murat Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler) Vergi Tekniği – Vergi Yargısı- Kamu İcra**, 3. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023, s. 61.

Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinin hukuk devleti bakımından bir diğer önemi, vergi kaçırma ve vergiden kaçınma fiilleri arasındaki sınırı teşkil etmesidir¹⁵⁹. Vergiyi doğuran olayı gerçekleştirmeksizin vergiden kaçınma teşkil eden fiiller adli yaptırıma tabi değilken vergiyi doğuran olayın gerçekleştirilmesine rağmen gizlenmesi niteliğindeki eylemler vergi ceza hukukunun inceleme alanına girmekte olup adli yaptırıma¹⁶⁰ tabidir. Kişilerin daha az vergi ödemek ya da hiç vergi ödememek için başvurduğu yöntemlerin vergi kaçakçılığı kapsamında ele alınıp cezalandırılması hususu vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine bağlıdır. Yani, suç ve cezaların yasallığı ile temel hak ve özgürlüklerin ancak yasa ile sınırlandırılabilceği kuralı açısından değerlendirildiğinde de vergiyi doğuran olayın açık biçimde yasada yer alması gerekliliğini tespit etmek mümkündür.

Vergi yasaları uyarınca üzerinden vergi alınan iktisadi unsura verginin konusu denir¹⁶¹. Verginin konusunu teşkil edecek olan iktisadi unsur karşımıza temel olarak; gelir, mal teslimi, hizmet ifası, üretim yahut tüketim faaliyeti, servet ya da servet transferi şeklinde çıkmaktadır¹⁶². Verginin konusu, vergiyi doğuran olayın kavranması ve vergi borçlularının potansiyel olarak vergi yüküyle karşılaşacakları bilincine sahip olması bakımından önem arz etmektedir. Mükelleflerin, taraf olacakları verginin konusunu önceden ve tam olarak belirlenmiş biçimde bilmeleri hukuk devleti ilkesi ve verginin yasallığı ilkesinin bir gereğidir. Vergi konusunun içerik itibarıyla açık ve karmaşaya mahal vermeyecek biçimde düzenlenmiş olmasının yanında sistematik açıdan da ilgili vergi yasasının ilgili bölümünde yer alması gerekmektedir¹⁶³. Yasama organı tarafından ihdas edilecek vergi yasası dışında, idarenin düzenleyici işlemleriyle vergi konusu belirlenmesi yeni bir vergi yaratmak anlamına gelecek ve verginin yasallığı ilkesine aykırılık teşkil edecektir.

Aynı şekilde yasa koyucunun tercihi neticesinde vergi istisnası tanınması, yani vergi belirli konuların vergi dışı bırakılması hususu da kural olarak yasama organınca

¹⁵⁹ Murat Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler) Vergi Tekniği – Vergi Yargısı- Kamu İcra**, 3. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023, s. 61.

¹⁶⁰ VUK m. 359.

¹⁶¹ Abdurrahman Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi** (Temel İlke ve Esaslar, Vergileme ve Vergiler Hukuku, Uygulama Örnekleri), 14. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, s. 43.

¹⁶² Abdurrahman Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi** (Temel İlke ve Esaslar, Vergileme ve Vergiler Hukuku, Uygulama Örnekleri), 14. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, s. 43.

¹⁶³ Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 3. Bası, İstanbul: On İki Levha Yayınları, Ekim 2011, s. 137.

gerçekleştirilecektir¹⁶⁴. AYM, bu hususu; “*Anayasa’nın 73. maddesi verginin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının kanunla yapılması gerektiğini öngörmektedir. Anayasa Mahkemesine göre bu anayasal hüküm mali yükümlülüğün yalnızca kanun ile konulabileceği ve kanunun hiçbir şekilde bu konuda yürütme organını ve idareyi yetkili kılamayacağı anlamına gelmektedir (AYM, E.2014/183, K.2015/122, 30/12/2015, § 7). Verginin kanuniliği olarak bilinen ilke vergiye yönelik muafiyet ve istisnalar bakımından da geçerlidir.*”¹⁶⁵ şeklinde ifade etmektedir. Yapılan açıklamalar neticesinde vergi konusu ve buna bağlı olarak vergi istisnası kavramlarının verginin kurucu temel unsurları arasında tespit etmek gerekir.

Öte yandan cumhurbaşkanının; Anayasa’nın 73. maddesinin dördüncü fıkrasına dayanarak, yasada öngörülen sınırlar içerisinde istisnaya ilişkin değişiklik yapması mümkündür. Ancak bu husus cumhurbaşkanının doğrudan vergi konusu tayin etme yetkisi olarak yorumlanmamalıdır. Cumhurbaşkanına verilen yetki; yasa tarafından sınırlandırılmış ve yalnızca yasanın öngördüğü vergi konularının istisna kapsamına alınmasına ilişkin olduğundan, 73. maddenin dördüncü fıkrasına dayanılarak doğrudan vergi konusu tayin edilmesinin mümkün olmadığı görülmektedir.

Vergi mükellefi Vergi Usul Kanunu’nun 8. maddesinin birinci fıkrasında tanımlanmıştır. İlgili hükme göre; “*Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir.*” Terettüp etmek, “*ödev olarak üzerine düşmek*” anlamına gelmektedir¹⁶⁶. Dolayısıyla vergi mükellefi, kendi malvarlığından vergi ödemekle yükümlü gerçek veya tüzel kişileri¹⁶⁷ ifade etmekte olup vergi mükellefiyeti ancak vergi yasaları ile öngörülebilir. Kişilerin iktisadi yaşantılarında gerçekleştirecekleri eylemler sonucunda vergi mükellefiyeti tesis etmeleri gerekliliğini değerlendirerek faaliyetlerini önceden tayin edebilmeleri, planlama yapabilmeleri için vergi mükellefiyetine ilişkin hükümlerin açık bir biçimde vergi yasalarında yer alması gerekmektedir. Yani vergi mükellefinin verginin temel unsurlarından olduğu ve

¹⁶⁴ Barış Bahçeci, **Vergisel Düzenleyici İşlemlerin Hukuksal Sınırları**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2016, s. 120.

¹⁶⁵ AYM, E.2019/32, K.2021/54, 14/07/2021, R.G.Tarih-Sayısı : 22/12/2021-31697, Zühtü Arslan’ın karşı oy yazısı.

¹⁶⁶ TDK, **Güncel Türkçe Sözlük**, <https://sozluk.gov.tr>, E.T. 14.04.2024.

¹⁶⁷ Gerçek veya tüzel kişiler sınırlandırması kimi istisnai halleri kapsamamaktadır. “*Ancak, vergi ödeme gücüne sahip, gerçek veya tüzel kişi olarak nitelendirilemeyen cemaatler gibi kişi toplulukları da vergi mükellefi olabilmektedirler.*” Murat Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler) Vergi Tekniği – Vergi Yargısı- Kamu İcra**, 3. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023, s. 51.

verginin yasallığı ilkesi kapsamında değerlendirilip yasa ile düzenlenmek zorunda bulunduğu açıktır. Aynı şekilde belli kişilerin verginin dışına çıkarılmasına, başka bir deyişle vergiden öznel olarak bağışık hale getirilmeye¹⁶⁸ karşılık gelen vergi muafiyetleri de eşitlik ilkesi ve verginin yasallığı ilkesi gereği yasa ile düzenlenmelidir. Böylelikle vergi mükellefi ve buna bağlı olarak vergi muafiyeti kavramlarının verginin kurucu temel unsurlarından olduğunu belirlemiş bulunuyoruz.

Vergi sorumlusu ise VUK m. 8'in ikinci fıkrasında; *“verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi”* olarak tanımlanmıştır. Hüküm dikkate alındığında vergi sorumlusunun; asli olarak vergi mükellefine düşen vergi borcunun ödenmesi sırasında, vergi yasaları ile kendisine verilen şekli ödevleri yerine getirmesi gereken kişi olduğu anlaşılmaktadır. Vergi sorumluluğunun, verginin temel unsurlarından biri olduğu çıkarımını yaparken Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesinin dördüncü fıkrasına dayanmak yerinde olacaktır. Belirtilen fıkra, VUK'un devam eden hükümlerinde kullanılan mükellef ifadesinin vergi sorumlularını da kapsadığını düzenlemektedir. Bu sebeple; yasalarla kendisine birtakım ödevler yüklenen ve bu ödevleri yerine getirmemesi halinde yaptırımlar ile karşı karşıya kalan vergi sorumlusunun, verginin kurucu temel unsurları arasında yer aldığı açıktır. Dolayısıyla vergi sorumluluğunun; verginin yasallığı ilkesi kapsamında yasa ile düzenlenmesi gerektiği, bu hususta idareye düzenleme yetkisi verilmesinin anayasal dayanaktan yoksun olacağı çıkarımlarını yapmak yerinde olacaktır.

Verginin kurucu temel unsurları başlığı altında ele alacağımız unsurlar, ödenmesi gereken vergi miktarının tespiti bakımından önem arz eden hususlardır. Vergi borcunu tespit etmek için yapılacak hesaplamaya temel alınan vergi konusu değer ya da miktarı vergi matrahını oluşturmaktadır¹⁶⁹. Mükelleflerin, kamu giderlerinin finansmanına ne ölçüde katılacaklarını hesap edebilmeleri ve durumlarını buna göre planlayabilmeleri için vergi matrah ile vergi oran ve tarifelerinin, demokratik süreçlerle ihdas edilmiş vergi yasalarında açık biçimde düzenlenmiş olmaları gerekir. Dolayısıyla vergi matrahının, vergi matrahını daraltan vergi

¹⁶⁸ Mesut Kullar, Ülkemizde Konut Sorunu ve Konut Teslimi ile Konut Yapı Kooperatiflerine Yapılan İnşaat Taahhüt İşlerinde KDV Ayrıcalığı, **Vergi Raporu**, Yıl: 2, Sayı: 9, Mart 1994, s. 62.

¹⁶⁹ Murat Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler) Vergi Tekniği – Vergi Yargısı- Kamu İcra**, 3. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023, s. 46.

indirimlerinin¹⁷⁰, vergi oranı ve tarifesinin verginin yasallığı ilkesi kapsamında ele alınması gereken verginin kurucu temel unsurları arasında yer aldığı çıkarımını yapmak yerinde olacaktır.

2.2.1.1.2. Usule İlişkin Temel Unsurlar

Verginin yasallığı ilkesi uyarınca, kurucu temel unsurları yasa da yer alan vergilerin uygulanabilmesi için izlenmesi gereken yol ve yöntemler ile bu süreçte ilgililerin ödev ve sorumluluklarının çerçevesinin de yasayla çizilmesi gerekmektedir¹⁷¹. Bu husus verginin yalnızca bir alacak-borç ilişkisi niteliğinde olmamasından, aynı zamanda kamusal nitelikli ödev ilişkisini de kapsamasından kaynaklanmaktadır¹⁷².

Verginin yasallığı ilkesinin gereği olarak vergiye ilişkin temel unsurların yasa da belirtilmesinin ardından vergilendirme işlemlerinin gerçekleşmesi, yasa hükümlerinin uygulanabilmesi için idarenin idari fonksiyondan kaynaklanan görevini yerine getirmesi gerekmektedir. Başka bir deyişle; vergi yasalarının ihdas edilmesiyle hukuk alanında vücut bulan vergilendirme sürecinin maddi alemde gerçekleşmesi için vergi idaresinin uygulayıcı olarak harekete geçmesi gerekmektedir. Bununla birlikte Hazine ve Maliye Bakanlığının Anayasa'dan kaynaklanan vergisel düzenleme yetkisi bulunmadığı için verginin uygulanması bakımından gerekli olan; temel nitelikteki ödev, yöntem ve usul ilişkilerinin de yasama organı tarafından düzenlenmesi bir zorunluluktur¹⁷³. Verginin usule ilişkin temel unsurlarının; düzenlenmeleri bakımından, kurucu unsurlardan ayrıldığı nokta, çerçevelerinin yasa ile çizilmesinin ardından idarenin tamamlayıcı düzenleme yetkisine konu olabilmeleridir.

¹⁷⁰ Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 3. Bası, İstanbul: On İki Levha Yayınları, Ekim 2011, s. 141.

¹⁷¹ Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 3. Bası, İstanbul: On İki Levha Yayınları, Ekim 2011, 144-145.

¹⁷² Garip Ayaz, Vergilerin Yasallığı İlkesi ve Anayasa Mahkemesi Kararları, **Vergi Dünyası Dergisi**, sayı: 181, Eylül 1996, <https://www.vergidunyasi.com.tr/arsiv/makaleler/vergilerin-yasalligi-ilkesi-ve-anayasa-mahkemesi-kararlari>, E.T. 9.02.2024.

¹⁷³ Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 3. Bası, İstanbul: On İki Levha Yayınları, Ekim 2011, s. 144.

Yasa ile çevrelenmesi gereken, verginin usule ilişkin temel unsurlarından başlıcaları; tarh¹⁷⁴, tebliğ¹⁷⁵, tahakkuk¹⁷⁶, tahsil¹⁷⁷, ödeme zamanı¹⁷⁸, vergi borcunun tahsil dışı nedenlerle sona ermesi¹⁷⁹, mükelleflerin ödevleri¹⁸⁰ ve denetimi¹⁸¹ olarak sıralanabilir¹⁸². Belirtmek gerekir ki, verginin usule ilişkin temel unsurlarını önceki cümlede sıralananlarla sınırlı kabul etmek yerinde olmayacaktır. Verginin kurucu temel unsurlarıyla ilişkisi açık ve vergi yöntemine ilişkin olan hususların genel olarak bu kapsamda değerlendirilmesi mümkündür. Saydığımız unsurlardan tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil ile ödeme zamanının vergi alacağının meydana gelmesi ve vergi idaresinin alacağına kavuşması bakımından önemi belirgindir. Bununla paralel olarak yasa koyucunun ilgili unsurlara ilişkin, vergi idaresine tanıdığı takdir yetkisinin sınırları bakımından nispeten titiz davrandığı görülmektedir.

Yürütmeye düzenleme yetkisi tanınması hususunda öncelikli olarak dikkat edilmesi gereken unsur; mükelleflerin vergi borçlarını ödemelerine karşılık gelen maddi ödevlerini yerine getirirken uymaları gereken şekli ödevlerden belge ve kayıt düzenidir¹⁸³. Verginin yasallığı ilkesini salt mülkiyet hakkı perspektifinden ele alan bir yaklaşım; defter ve kayıt düzeninin vergi borcunu doğrudan etkileyecek nitelikte olmadığı, dolayısıyla bu konularda idareye tanınabilecek düzenleme yetkisinin sınırlarının son derece geniş olabileceği sonucuna varacaktır. Öte yandan defter ve belge düzenine ilişkin olarak vergi idaresine geniş yetkiler tanınması halinde; idari düzenlemeler ile mükelleflere yasada öngörülme-yen şekli ödevler yüklemesi, çalışma özgürlüğü ve özel yaşamın gizliliği başta olmak üzere temel hak ve özgürlükleri kısıtlayacak ve verginin yasallığı ilkesine aykırılık teşkil edecektir. Bunun yanında vergi idaresi tarafından tayin edilecek mükelleflerin, yine idare tarafından tespit

¹⁷⁴ VUK m. 20: “*Verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tesbit eden idari muameledir.*”

¹⁷⁵ VUK m. 21: “*Tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir.*”

¹⁷⁶ VUK m. 22: “*Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir.*”

¹⁷⁷ VUK m. 23: “*Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir.*”

¹⁷⁸ Vergi, kural itibarıyla ilgili yasada belirtilen süre içerisinde (VUK m. 24) ödenir. Bununla birlikte VUK’un 112. maddesinde özel ödeme zamanları düzenlenmiştir.

¹⁷⁹ Örneğin, “*Zamanaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır.*” (VUK m. 113)

¹⁸⁰ VUK, m. 153-257.

¹⁸¹ VUK, m. 127-152.

¹⁸² Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 3. Bası, İstanbul: On İki Levha Yayınları, Ekim 2011, s. 144-150.

¹⁸³ Fatma Taş, Vergi Mükelleflerinin Kayıt Düzenine İlişkin Ödevleri, **Maliye Dergisi**, Sayı 152, Ocak-Haziran 2007, s. 116.

edilecek ve yasada öngörülme­yen şekli ödevlerini yerine getirmek üzere yapacağı ek giderler de dolaylı olarak vergilendirme sürecinin maddi ödevini teşkil eden vergi ödeme borcu kapsamında değerlendirilebilir¹⁸⁴. Dolayısıyla verginin usule ilişkin temel unsurlarının ve özellikle vergisel ödevlerin verginin yasallığı kuralı kapsamında ele alınarak tespit edilmesi önem arz etmektedir.

2.2.1.2. Vergiye İlişkin Teknik Ayrıntılar

Verginin yasallığı ilkesi bağlamında, vergiyi oluşturan temel unsurlar ile bunlara ilişkin yöntemi tayin eden temel nitelikteki unsurların belirlenmesinin ardından ayırt edilmesi gereken husus, bunlar dışında kalan teknik ayrıntılardır. Verginin teknik ayrıntılarının nelerden ibaret olduğunu eksiksiz biçimde saymak mümkün değildir. Bu durumda teknik ayrıntının kapsamını belirlerken, teknik ayrıntının ne olmadığı üzerinden ilerlemek yerinde olacaktır.

Verginin kurucu temel unsurlarına ilişkin usul ve tekniği belirleyen kuralların yine temel unsur niteliğinde olduğunu belirtmiştik. Dolayısıyla teknik ayrıntılar ile ifade edilmek istenen husus, verginin usule ilişkin temel unsurları değildir. Teknik ayrıntılar ile kastedilen, verginin usule ilişkin temel unsurlarının uygulanmasına ilişkin detaylardır. Teknik ayrıntıların verginin yasallığı ilkesi dışında kalmasının sebebi ise verginin esasa ilişkin unsurlarına doğrudan temas etmemesidir. Vergiyi kurucu nitelikte unsurlar, şekle ilişkin temel unsurlar tarafından tamamlanmaktadır. Teknik ayrıntılar ise şekle ilişkin temel unsurların çizdiği çerçeve içerisinde, uygulamaya yön vermek üzere düzenlenen, tamamlayıcı hususlardır. Teknik ayrıntı, kurucu unsurlara doğrudan temas etmemesiyle verginin yasallığı ilkesinin dışında konumlanmaktadır.

AYM'nin vergi idaresinin türev düzenleme yetkisine ilişkin verdiği kararlarda teknik ayrıntıların net bir tanımı yer almamaktadır. Bununla birlikte Mahkeme'nin yaklaşımı göz önüne alınarak teknik ayrıntının ne olamayacağı üzerinden birtakım çıkarımlarda bulunmak mümkündür. AYM, 2023 tarihli kararında; vergiyi doğuran olay, matrah, vergi oranı, tarh, tahakkuk ve tahsil usulleri ile yaptırım gibi temel unsurların yasayla belirlenmesinin zorunlu olduğunu tespit etmesinin ardından “*kanun*

¹⁸⁴ Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 3. Bası, İstanbul: On İki Levha Yayınları, Ekim 2011, s. 149.

ile her konuyu bütün kapsam ve ayrıntılarıyla düzenlemenin mümkün olmadığı durumlarda çerçevesi çizilerek bu sınırlar içinde kalmak şartıyla uygulamaya ilişkin konularda yürütme organına açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleyici idari işlem yapma yetkisi” verilebileceğini ¹⁸⁵ ifade etmiştir. Bu durumda vergi idaresinin; verginin yasallığı ilkesi dışında kalan, açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikteki düzenleme alanının, ayrıntılar olduğu görülmektedir. Ek olarak yasamanın, düzenleme konusuna ilişkin tüm hususları bütün kapsamıyla düzenlemesinin her durumda mümkün olmadığı belirtilmiştir. Gerçekten de, yasama organının düzenleme konusuna ilişkin her bir ayrıntıyı kazuistik biçimde düzenlemesi mümkün görünmemektedir.

Kararın devamında, “Anayasa’da temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin konması ve memurların atanması, özlük hakları gibi münhasıran kanunla düzenlenmesi öngörülen konularda kanunun temel esasları, ilkeleri ve çerçeveyi belirlemiş olması” gerektiği ve “Anayasa koyucunun açıkça kanunla düzenlenmesini öngördüğü konularda yasama organının temel kuralları saptadıktan sonra uzmanlık ve idare tekniğine ilişkin hususları yürütmenin türevsel nitelikteki işlemlerine” bırakmasının yasama yetkisinin devri niteliğinde sayılmayacağı ifade edilmiştir¹⁸⁶. Sonuç olarak idareye, uzmanlaştıkları görev alanları itibarıyla teknik ayrıntılara ilişkin türev nitelikte düzenleme yetkisinin verilmesi isabetli olacaktır.

2.2.2. Düzenleme Yetkisinin Sahibi Bakımından Sonucu

Verginin yasallığı ilkesinin düzenleme yetkisinin sahibi bakımından temel sonucu; verginin konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması yetkilerinin yasama organının tekeline bırakmasıdır. Düzenleme yetkisinin kapsamı bakımından verginin konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması sonucunu doğuran hususların verginin temel unsurları olduğunu belirtmiştik. Dolayısıyla verginin temel unsurlarının Anayasa’nın 73. maddesi uyarınca kural itibarıyla yasama organı tarafından ihdas edilecek yasalar tarafından düzenlenmesi gerektiği açıktır. Bu durumda verginin temel unsurlarına ilişkin düzenleme yetkisinin münhasıran TBMM’ye ait olduğu çıkarımını yapmak yerinde olacaktır.

¹⁸⁵ AYM, E.2023/93, K.2023/191, K.T. 08/11/2023, § 79, R.G.Tarih-Sayı: 5/12/2023-32390.

¹⁸⁶ AYM, E.2023/93, K.2023/191, K.T. 08/11/2023, § 78, R.G.Tarih-Sayı: 5/12/2023-32390.

Bunun yanında idarenin, yasa tarafından verilen yetkiye dayanması halinde bile verginin temel unsurlarına ilişkin düzenleme yapması mümkün değildir. İdareye verginin temel unsurları üzerinde düzenleme yetkisi verilmesinin tek yolu anayasa koyucunun verginin yasallığı ilkesinin istisnalarını öngörmesidir. Dolayısıyla idare, ancak Anayasa’da öngörüldüğü ve öngörülen koşullara uyulduğu takdirde, verginin temel unsurlarına ilişkin sınırlı nitelikte düzenleme yapma yetkisine sahip olacaktır. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nda cumhurbaşkanına verginin temel unsurlarına ilişkin sınırlı nitelikte düzenleme yetkisi veren hükümler mevcut olup bu hükümler ilgili kısımda ayrıca incelenecektir. Öte yandan vergiye ilişkin teknik ayrıntıların idari düzenlemelere konu olması; verginin konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması sonucunu doğurmayacaktır. Bu durumda cumhurbaşkanı ile Hazine ve Maliye Bakanlığının verginin teknik ayrıntıları bakımından türev düzenleme yetkisine sahip olduğunu söylemek mümkündür.

3. Cumhurbaşkanının Verginin Temel Unsurları Üzerindeki Sınırlı Düzenleme Yetkisi: Verginin Yasallığı İlkesinin İstisnaları

Bu başlık altında idarenin kural olarak esaslı düzenleme yapmasının mümkün olmadığı vergilendirme alanında, Anayasa’da düzenlenmiş olmaları itibarıyla cumhurbaşkanı tarafından kullanılabilecek istisnai düzenleme yetkileri incelenecektir. Bu yetkiler inceleme sırasına göre; Anayasa’nın 73. maddesinin dördüncü fıkrasına dayanılarak cumhurbaşkanına verilebilecek değişiklik yapma yetkisi, Anayasa’nın 167. maddesinin ikinci fıkrasına dayanılarak cumhurbaşkanına verilebilecek ek mali yükümlülük getirme yetkisi ve olağanüstü hâl cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarma yetkisidir.

3.1. Anayasa’nın 73. Maddesinin Dördüncü Fıkrasına Dayanılarak Cumhurbaşkanına Verilebilecek Değişiklik Yapma Yetkisi

Verginin yasallığı ilkesinin temel istisnasını teşkil eden düzenleme, Anayasa’nın vergi ödevi kenar başlıklı 73. maddesinin dördüncü fıkrasında yer almaktadır. İlgili hükme göre kural olarak konulması, değiştirilmesi yahut kaldırılması yalnızca yasa ihdas etmek yoluyla mümkün olan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin; muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde yasanın belirttiği

yukarı ve aşağı sınırlar içerisinde kalmak suretiyle değişiklik yapma yetkisi cumhurbaşkanına verilebilmektedir. Bu hüküm ile TBMM tarafından yeni bir vergi yasasının çıkartılma sürecinin, yürütme organının vergilendirmeye dair gerekli müdahaleyi yapmasına kıyasla atıl kalması göz önünde bulundurularak belirtilen unsurlara ilişkin *esneklik* ve *çabukluk* getirmek amaçlanmıştır¹⁸⁷. Esneklik ve çabukluk ihtiyacının kaynağı ise günümüzdeki teknolojik ilerlemeler, ekonomik yapıdaki süratli değişimler ve ekonomik buhran dönemlerinde vergi sisteminin hızlı biçimde ekonomik duruma uyumlu hale getirilmesi ihtiyacı olarak gösterilebilir¹⁸⁸. Yani getirilen bu istisnaya ekonomiye çabuk ve etkili biçimde müdahale edilmesi amacıyla verginin yasallığı ilkesi bir miktar yumuşatılmıştır¹⁸⁹.

Cumhurbaşkanına ancak ilgili yasa hükmünde öngörülmesi yoluyla verilebilecek olan bu yetkiyi verginin yasallığı ilkesinin temel istisnası olarak nitelendirmemizin sebebi anayasa sistematigi içerisindeki yeri ve vergi mevzuatında karşımıza çıkma sıklığıdır¹⁹⁰. Anayasa sistematigi içerisindeki yeri deyişi ile ifade edilmek istenen husus; cumhurbaşkanına yasada öngörülmesi halinde verilebilecek bu yetkinin, vergi ödevinin anayasal dayanağını oluşturan ve aynı zamanda istisnasını teşkil ettiği yasallık ilkesini de bünyesinde barındıran 73. maddede düzenlenmiş olmasıdır. Yani anayasa koyucu bilinçli bir tercih ile öncelikle verginin kural itibarıyla yasama organı tarafından ihdas edilebileceğini, ardından da yasa koyucunun öngörmesi halinde yürütmenin başı olan cumhurbaşkanının yasada belirtilen sınırlar içerisinde ve vergilendirmeye ilişkin sınırlı olarak sayılmış temel unsurlar hakkında değişiklik yapma yetkisini düzenlemiştir.

Anayasa'nın 73. maddesinin dördüncü fıkrasının lafzı dikkate alındığında; cumhurbaşkanına muafiyet, indirim, istisna ve oranlara ilişkin tanınacak değişiklik

¹⁸⁷ Selim Kaneti, Esra Ekmekçi, Gülsen Güneş, Mahmut Kaşıkçı, **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2022, s. 57.

¹⁸⁸ Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 3. Bası, İstanbul: On İki Levha Yayınları, Ekim 2011, s. 180.

¹⁸⁹ Nami Çağan, Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, cilt: 37, sayı: 1, Mayıs 1980, s. 134; Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 3. Bası, İstanbul: On İki Levha Yayınları, Ekim 2011, s. 181.

¹⁹⁰ GVK'de yer alan düzenlemeler incelendiğinde cumhurbaşkanına verilen yetkilerden; süre, vergi tevkifatı ve mükellefiyet türüne ilişkin olanlar dışında, 73. maddenin dördüncü fıkrası kapsamında değerlendirilebilecek çok sayıda hüküm tespit edilmiştir: GVK m. 9/10, mük. m. 20/B, m. 22/5, m. 23/16, m.23/17, m. 33, m. 40, m. 41/7, m. 41/9, m. 41/10, m. 89/1, m. 89/7-j, m. 89/13, m. 89/14, m. 89/16-d, mük. m. 111/2, m. 113/son, mük. m. 121/son, mük. m. 123/2, geçici m. 82/son.

yapma yetkisi verilirken, bu yetkinin alt ve üst sınırlarının yasada belirlenmesi gerektiği görülmektedir. Alt ve üst sınırların yasada yer alması gerekliliği ile ilgili olarak üzerinde durulması gereken ilk husus; muafiyet ve istisnaların, indirim ve oranların aksine sayısal kavramlar olmayışıdır¹⁹¹. Bilindiği üzere verginin yasallığı ilkesi; verginin temel unsurlarından istisna ve muafiyetleri de çevrelemektedir¹⁹². İktisadi, toplumsal ya da mali politikaları hayata geçirmek adına anayasada yer alan vergilendirme ilkeleri ışığında mali yükümlülükleri kaldırmaya ilişkin takdir yetkisini haiz olan yasama organı, bu yetkiyi vergi mükellefi olan kişi ya da kişi gruplarını yahut vergi konularını vergi dışında bırakmak üzere kullanabilir¹⁹³. Kanun koyucunun tercihi sonucunda vergi dışı bırakılan kişilere vergi muafiyeti, vergi dışı bırakılan konulara ise vergi istisnası tanınmış olacaktır¹⁹⁴. Bu durumda kişi ve konuların vergiye tabi olmaları bakımından yalnızca iki statüde olabilecekleri söylenebilir: vergi kapsamında ya da dışında olmak¹⁹⁵. Eğer kişi, vergi kanunları uyarınca malvarlığından vergi ödeme yükü altındaysa vergi mükellefi¹⁹⁶, değilse vergiden muaf olacaktır. Verilen bilgiler ışığında vergi konusunun ya da mükellefinin; kavramların tabiatı gereği parçalara ayıramayan niteliğinden ötürü, alt veya üst sınırlarının olamayacağı kabul edilmelidir. Batırel bu hususu; “... *muafiyet, mükellefiyet ile ilgili bir husus olduğundan, bunun alt ve üst sınırı da olamaz. Bunun da maalesef, emlak vergisi ile kurumlar vergisindeki istisna, muafiyet kavramlarının karıştırıldığı hükümlerden kaynaklandığı düşünülebilir. Anayasanın 91.maddesine göre, vergi ödevi konusunda sıkıyönetim ve olağanüstü haller dışında, kanun hükmünde kararname çıkarılamazken Bakanlar Kuruluna, Anayasa ile bu biçimde geniş yetki verilmesi, anayasa rejimi ile de çelişmektedir. Görüldüğü gibi vergilemenin anayasal temelleri ile ilgili düzenlemeler çelişkili ve tutarsızdır. Özellikle vergileme ilkelerinin temeli olan yasallık ilkesinin ihlali mahiyetindeki düzenlemeler çağdaş vergileme anlayışına uymamaktadır.*”¹⁹⁷ şeklinde ifade etmiştir.

¹⁹¹ Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 3. Bası, İstanbul: On İki Levha Yayınları, Ekim 2011, s. 186.

¹⁹² AYM, E.2016/1, K.2017/81, K.T. 29/3/2017, § 5, R.G.Tarih – Sayısı : 20.4.2017-30044.

¹⁹³ AYM, E.2020/15, K.2020/78, K.T. 24/12/2020, § 12, R.G. Tarih-Sayısı : 28/4/2021-31468.

¹⁹⁴ Barış Bahçeci, **Vergisel Düzenleyici İşlemlerin Hukuksal Sınırları**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2016, s. 120.

¹⁹⁵ Barış Bahçeci, **Vergisel Düzenleyici İşlemlerin Hukuksal Sınırları**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2016, s. 120-121.

¹⁹⁶ VUK m. 8.

¹⁹⁷ Ömer Faruk Batırel, Türk Vergilemesinin Çağdaşlığına Uymayanlar, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:230, Ekim 2000, <https://www.vergidunyasi.com.tr/arsiv/makaleler/turk-vergilemesinin-cagdasligina-uymayanlar>, E.T. 20.03.2024

Diğer taraftan 1982 Anayasası'nın hazırlık sürecinde danışma meclisinin kabul ettiği haliyle; “*Vergi ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oran ve miktarlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir*¹⁹⁸” hükmünün gerekçesi olarak “*Vergi yükünün muaflığı ve istisnaların zamanla artan oranla düşmesini engellemek*¹⁹⁹” ihtiyacı gösterilmiştir. Bununla birlikte yasa koyucunun cumhurbaşkanına devrettiği yetkisinde belirtilen amaca uygunluk taşımayan hallerle karşılaşmak mümkündür. Örneğin; 4962 sayılı yasanın 20. maddesine göre “*Gelirlerinin en az üçte ikisini nev’i itibarıyla genel, katma ve özel bütçeli idarelerin bütçeleri içinde yer alan bir hizmetin veya hizmetlerin yerine getirilmesini amaç edinmek üzere kurulan vakıflara, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti*” tanınması mümkündür. İlgili hüküm ile cumhurbaşkanına verilen yetki vergi muafiyetinin kapsamına dair yasada belirtilen sınırlar içerisinde kalmamaktadır. Burada verilen yetki; mükelleflerin vergi dışında bırakılmasına, yani muafiyet kapsamına alınan kişiler bakımından verginin kaldırılmasına ilişkin olup Anayasa’nın 73. maddesinin dördüncü fıkrası kapsamında değerlendirilemeyecektir. Dolayısıyla ilgili hükmün verginin yasallığı ilkesine aykırılık teşkil ettiği kanaatindeyiz.

İndirim ve oranlara ilişkin verilecek değişiklik yapma yetkisinin alt ve üst sınırların yetki yasasında belirlenmiş olması ile kastedilen husus ise, herhangi sayısal değerlerin yasada yazılı bulunmasından ibaret değildir. Yasa ile tespit edilecek alt ve üst sınırların verginin kaldırılmasına yahut öngörülemez biçimde arttırılmasına izin vermemesi gerekir. Gelir ve kurumlar vergisinde yasa ile belirlenmiş stopaj oranının; cumhurbaşkanı tarafından 0’a kadar indirilebiliyor olmasının, verginin kaldırılması niteliğinde olduğunun kabulü halinde yürütmeye verilen yetkinin Anayasa’nın 73. maddesinin dördüncü fıkrası kapsamında değerlendirilemeyeceği sonucu ortaya çıkmaktadır²⁰⁰. Dolayısıyla, Anayasa’da açıkça düzenlenmiş olan verginin yasallığı ilkesine aykırılık teşkil edecek yetki yasasının anayasal bir istisnaya dayanmaması

¹⁹⁸ T.C. Anayasa Mahkemesi, **Gerekçeli Anayasa**, Hazırlayanlar: Yunus Emre Yılmazoğlu, İsmail Emrah Perdecioğlu, 3. Baskı, Ankara: Anayasa Mahkemesi Yayınları, Mart 2021, s. 409.

¹⁹⁹ T.C. Anayasa Mahkemesi, **Gerekçeli Anayasa**, Hazırlayanlar: Yunus Emre Yılmazoğlu, İsmail Emrah Perdecioğlu, 3. Baskı, Ankara: Anayasa Mahkemesi Yayınları, Mart 2021, s. 409.

²⁰⁰ Abdullah Aslan, Anayasal Mali Düzen Üzerine, **Vergi Dünyası**, Temmuz 2002, <https://www.vergidunyasi.com.tr/arsiv/makaleler/anayasal-mali-duzen-uzerine>, E.T. 5.3.2024.

halinde, yasanın meşruiyetinden bahsetmek mümkün olmayacaktır. Belirtildiği üzere Anayasa; kanun koyucunun, muaflık, indirim, istisna ve oranlar hakkında yürütmeye düzenleme yetkisi tanınmasına izin verirken alt ve üst sınırları belirlemesini zorunlu kılmış, bununla birlikte sınırların ne şekilde belirleneceğine ilişkin bir ölçüte yer vermemiştir. Bu durum salt lafzi olarak yorumlandığında, meclisin; muaflık, indirim, istisna ve oranlara ilişkin yukarı ve aşağı sınırları belirlemek konusunda tamamıyla serbest davranabileceği sonucuna varılabilir. Ancak verginin yasallığı ilkesinin ve istisnalarının yalnızca Anayasa’da yer alan belirli sayıdaki düzenlemelerin lafzından ibaret algılanması doğru değildir.

Yasama organı Anayasa’dan aldığı yetki ile yürütme organına istisnai bir takdir alanı yaratırken bunun sınırlarını, vergi ihdas etme ve kaldırma gücü kendisinde kalacak şekilde çizmelidir. Başka bir deyişle cumhurbaşkanına tanınacak verginin temel unsurları arasında yer alan indirim, istisna, muafiyet ve oranlar üzerinde değişiklik yapma yetkisi, yeni vergi konulması yahut vergi yasasının yürürlükten kaldırılması sonucunu doğuracak nitelikte olamayacaktır. Bu husus; cumhurbaşkanına vergiye tabi gelirin tamamını istisna kapsamına alabilmesine ilişkin yetki veren normun denetlendiği, 2021 tarihli AYM kararının karşı oy yazısında yer alan tespitler ile somutlaştırılabilir: *“Vergi istisnalarına yönelik olarak yukarı ve aşağı oranların %100 ve sıfır olarak belirlenmesi, bir anlamda verginin kanuniliği ilkesini işlevsiz ve anlamsız hale getirebilecektir. Nitekim dava konusu kuralla Cumhurbaşkanı, pilotlar ve kabin görevlileri için öngörülen gelir vergisinden istisnayı sıfıra indirerek tamamen kaldırma veya %100’e çıkararak aylık ücretin tamamını istisna kapsamına alma yetkisine sahip kılınmıştır. Dava konusu kural değerlendirildiğinde lafzen Anayasa’nın 73. maddesinde öngörülen kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde kalınmakta, ancak bu durum yukarı ve aşağı sınırları belirlemeyi anlamsız hale getirmektedir. Zira artık verilen yetki “sınırlar içinde” olmaktan çıkmakta, vergiye tâbi gelirin tamamını istisna kapsamına almayı veya istisnayı tamamen kaldırmayı içerecek şekilde sınırsız bir yetkiye dönüşmektedir.”²⁰¹*

Cumhurbaşkanına verginin kaldırılması anlamına gelecek bir yetkinin verilmemesi hususunda özellikle önem arz eden temel unsur vergi oranıdır. Doktrinde

²⁰¹AYME. 2019/32, K. 2021/54, K.T. 14.7.2021, R.G.Tarih-Sayısı: 22/12/2021-31697, Zühtü Arslan’ın Karşı Oy Yazısı.

vergi oranının sıfıra kadar indirilmesinin verginin kaldırılması anlamına gelmediğini savunan yazarlar bulunmaktadır. Çağan; vergi oranının sıfıra indirilmesi halini verginin kaldırılması olarak değerlendirmemekte yalnızca sıfır olarak belirlendiği süre için uygulanmaması anlamına geldiğini ifade etmektedir²⁰². AYM'nin vergi oranının yürütme tarafından sıfıra indirilmesi hakkındaki yaklaşımı da bu görüşle paralellik göstermektedir. Mahkeme, GVK m. 94'te düzenlenen vergi kesintisi oranını sıfıra indirilmesine ilişkin yetkinin Anayasa'ya uygunluğunu değerlendirdiği 1987 tarihli kararında *“Bir vergi oranının sıfıra indirilmesi, hiçbir zaman o verginin kaldırıldığı anlamına gelmez. Bu durumda vergi bir kurum olarak devam etmekte olup Bakanlar Kurulu, ekonomik şartlara göre istediği zaman bu oranı yeniden kanunla belirlenen düzeye yükseltebilir.”*²⁰³ tespitlerinde bulunmuştur. Bu yaklaşıma göre idare kendisine verilen yetki kapsamında yukarı sınırı göz önüne alarak verginin maddi ödevini tekrardan uygulamaya koyabilecektir²⁰⁴. Dolayısıyla yürürlükte olan kanunun ne şekilde uygulanacağı hususunun yürütmenin takdirine bırakılmış olması başlı başına verginin kaldırılması anlamına gelmeyecektir.

Doğrusöz ise yürütmeye vergi oranını sıfıra indirme yetkisi verilmesinin çoğunlukla verginin kaldırılması anlamına geldiğini ifade etmektedir²⁰⁵. Konuyu ele alırken vergi kesintisi oranını sıfıra indirme yetkisinin fonksiyonu bakımından tarh yöntemi mi yoksa tahsil yöntemi mi olduğuna bakmak gerektiğini belirtmiştir. Bu yaklaşıma göre yapılacak vergi kesintisi nihai tarh işlemi niteliğindeyse vergi kesintisi oranının yürütme organı tarafından sıfıra indirilmesi verginin ancak kanunla kaldırılabilmesi kuralına aykırılık taşıyacaktır. Eğer vergi kesintisi kapsamında yapılan tarhiyat nihai vergilendirme niteliğinde değilse, başka bir deyişle mükellefin yılsonunda vereceği beyanname üzerinden tarhiyat yapılacak ve vergi kesintisi ile tahsil edilen tutar bu tarhiyattan mahsup edilecekse, bu durumda yürütme tarafından

²⁰² Nami Çağan, Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt: 1, 1984, s. 174-175.

²⁰³ AYM, E.1986/5, K.1987/7, K.T. 19/03/1987, R.G. Tarih-Sayı :12.11.1987-19632.

²⁰⁴ Bumin Doğrusöz, Yargı Kararlarının Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi, **Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:12: XXIII. Maliye Sempozyumu “Anayasal Mali Düzen” 14-16 Mayıs 1998**, İstanbul: Marmara Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesi Teknik Eğitim Fakültesi Matbaa Birimi, 2000, s. 143.

²⁰⁵ Bumin Doğrusöz, Yargı Kararlarının Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi, **Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:12: XXIII. Maliye Sempozyumu “Anayasal Mali Düzen” 14-16 Mayıs 1998**, İstanbul: Marmara Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesi Teknik Eğitim Fakültesi Matbaa Birimi, 2000, s. 143-145.

vergi kesintisi oranının sıfıra indirilmesi verginin kaldırılması sonucunu doğurmayacaktır. Mükellefin maddi anlamda vergisel ödevlerini yerine getirmesi hakkında idareye sınırsız bir takdir yetkisi vermesinin önüne geçilmesi bakımından somut bir ölçüt getiren bu görüşe katılıyoruz. Benzer bir görüş, Aliefendioğlu tarafından, 1987 tarihli AYM kararının karşı oy metninde, gelir unsurları bakımından vergi kesintisi dışında bir vergilendirme yönteminin öngörülmemesi halinde; yürütme tarafından vergi kesintisi oranının sıfıra düşürülmesinin, o gelir unsurundan hiç vergi alınmayacağı anlamına geleceği şeklinde ileri sürülmüştür²⁰⁶. Ek olarak yürütme tarafından vergi oranının sıfıra indirilmesinin mükellefi maddi ödevinin yanında şekli ödevinden de arındırması halinde verginin kaldırılması anlamına geleceği yaklaşımı Yakar ve Budak tarafından ileri sürülmüştür²⁰⁷. Bu iki yaklaşım bir arada ele alındığında; yürütme organı tarafından verginin nihai tarhına ilişkin bir oranın sıfıra indirilmesine, aynı zamanda mükellefin şekli ödevinin ortadan kaldırılmasına imkân tanıyan yasa hükmünün, cumhurbaşkanına verginin kaldırılması yetkisi vermesi itibarıyla Anayasa'nın 73. maddesinin dördüncü fıkrası aykırılık teşkil ettiği görülmektedir.

Bunun yanında yetki yasasının; yürütme organının takdiri üzerine yapılacak sıfır oran tespitinin neticesinde ilgili mükellef üzerindeki vergi yükünün ortadan kaldırılmasına olanak vermesi, vergi adaletini zedelemesi itibarıyla Anayasa'nın 73. maddesinin ikinci fıkrasına²⁰⁸ da aykırılık taşımaktadır. İlgili husus AYM'nin 2009 tarihli kararında açık bir şekilde ifade edilmiştir: “*Verginin konulmasında olduğu gibi kaldırılmasında ya da dava konusu kuralda olduğu gibi fiilen alınmamasına yol açan düzenlemelerde de Anayasa'nın vergilendirme ilkelerine uyulması gerekir. Vergilemeyle ilgili anayasal denetimde, sınıflandırma ve karşılaştırma malî güce, diğer bir deyişle gelirdeki büyüklük ölçüsüne göre yapılmak zorundadır. Gelirin niteliğinde farklılık yoksa mükellefin mukimliği farklılığın nedeni olamaz. Aynı gelir unsuru yönünden eşit olan tam ve dar mükelleflerden birincisinin yasayla %15 oranında vergi tevkifatına tabi tutulup ikincisinin %0 oranında tevkifata tabi tutularak tersine ayrımcılık yapılması, makul ve adil olmayıp malî gücü aynı olanların*

²⁰⁶ AYM, E.1986/5, K.1987/7, K.T. 19/03/1987, R.G. Tarih-Sayı :12.11.1987-19632, Yılmaz Aliefendioğlu'nun Karşı Oy Yazısı.

²⁰⁷ Soner Yakar Tamer Budak, Bakanlar Kurulunun Vergi Oranını Belirleme Yetkisinin Alt Sınırı: “Sıfır Oran”ın Anlamı, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 22, Sayı: 1, 2013, s. 409.

²⁰⁸ “*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.*”

aynı, malî gücü farklı olanların ise ayrı oranda vergilendirilmesini öngören “mali güç” ve “vergide eşitlik” ilkelerine aykırılık oluşturur.²⁰⁹ Kararda yürütme organına verilecek vergi kesintisi oranını tespit etme yetkisinin mükellefler itibarıyla mali güç dikkate alınmaksızın farklı biçimde tespit edilmesi ve hatta dar mükellefler bakımından oranın %0 belirlenmesi suretiyle “verginin fiilen kaldırılması” vergi adaleti ile vergilendirmede eşitlik ilkelerine aykırı bulunmuştur.

Cumhurbaşkanına verilen yetkinin alt sınırı bakımından verginin kaldırılması niteliğinde olmaması gerektiğinin tespiti ardından ele alınması gereken husus bu yetkinin üst sınırının ne olacağıdır. Yasa koyucu tarafından cumhurbaşkanına verilen yetkinin üst sınırı tespit edilirken hukuki güvenlik ve vergi adaleti bağlamında ölçülülük dikkate alınmalıdır. Burada hukuk güvenliğinden anlaşılması gereken; mükellefin kendisine uygulanacak normu uygulamanın öncesinde bilmesi ve faaliyetlerini buna göre ayarlayabilmesidir²¹⁰. Toplumsal yaşantıda hukuki güvenliğin sağlamaya yönelik kuralların, idari uygulamanın ve yargı kararlarının; hukuki belirlilik içerisinde, istikrarlı ve öngörülebilir olması gerekmektedir²¹¹. Dolayısıyla 73. maddenin dördüncü fıkrasına dayanılarak cumhurbaşkanına vergi yükünü mükelleflerin öngöremeyecekleri ve planlamalarına buna göre yapamayacakları düzeyde arttıracak türden ölçüsüz bir yetki verilemez. Nitekim AYM motorlu taşıtlar vergisi oranının 20 katına kadar arttırılmasına olanak tanıyan yasa hükmünü belirtilen ölçütler doğrultusunda iptal etmiştir: “*Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun yetki başlıklı 10. maddesine göre, vergi miktarları yeniden değerlendirme oranında her yıl artmakta ve bu usulle maktu vergilerin zamanla aşınması önlenmektedir. Ancak, dava konusu kuralla belirtilen artışın yeterli olmaması veya değişen ekonomik koşullara uygunluğun sağlanması amacıyla Bakanlar Kurulu'na yeniden değerlendirme oranının %50 fazlasını geçmemek, %20 sinden az olmamak üzere yeni oranlar belirleme yetkisi de verilmiştir. Buna ek olarak Bakanlar Kurulu'na bir de bu tutarları yirmi katına kadar artırma yetkisinin verilmiş olması, yasama yetkisinin devrine yol açan ve vergi adaleti ile bağdaşmayan ölçüsüz bir düzenlemedir.*”²¹²

²⁰⁹ Esas Sayısı: 2006/119, Karar Sayısı: 2009/145, Karar Günü: 15.10.2009, R.G. Tarih – Sayı 8.01.2010 – 27456.

²¹⁰ Kemal Gözler, **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**, 26. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, Haziran 2021, s. 87.

²¹¹ Mehpare Çaptuğ, Hukuki Güvenlik İlkesinin Kavramsal Gelişimi, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Yıl 9, Sayı 17, Haziran 2021, s. 143.

²¹² AYM, E.2001/36, K.2003/3, K.T. 16/01/2003, R.G. Tarih - Sayı: 21.11.2003/25296.

Sonuç olarak yasa koyucu; Anayasa m. 73/4'te yer alan istisnaya dayanarak düzenleme yetkisini yürütme organına devrederken, maddi açıdan idarenin düzenleme yetkisinin türev ve kural içi niteliğine uygun düşecek nitelikte bir yetki yasası çıkarmalıdır. Aksi halde verilecek yetki, yasama yetkisinin devri niteliği taşıyacak ve verginin yasallığı ilkesine aykırılık teşkil edecektir.

3.2. Anayasa'nın 167. Maddesinin İkinci Fıkrasına Dayanılarak Cumhurbaşkanı Verilebilecek Ek Mali Yükümlülük Koyma Yetkisi

Verginin yasallığı ilkesinin anayasada düzenlenmiş istisnalarından bir diğeri 1982 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 167. maddenin ikinci fıkrasında yer almaktadır. İlgili düzenleme; *“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 Cumhurbaşkanı yetki”* verilebileceğini hüküm altına almıştır. Cumhurbaşkanı yasa ile ek mali yükümlülük koyma ve kaldırma yetkisi verilmesine olanak tanıyan bu istisna; mali egemenliğin kullanılması bakımından asli yetkili olan yasama organı ile yürütme arasındaki dengeyi dış ticaret alanında değiştirmektedir²¹³.

1982 Anayasası'nın hazırlık sürecinde danışma meclisi tarafından kabul edilen metinde cumhurbaşkanına ek mali yükümlülük koyma yetkisi veren bir hüküm bulunmamaktadır²¹⁴. Milli Güvenlik Konseyi görüşmeleri sırasında dış ticaretin düzenlenmesi konusunda yürütme organına yetki verilmesi amacıyla; *“Bakanlar Kurulu dış ticaretin düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek malî yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya yetkilidir.”* hükmünün piyasaların denetimi kenar başlıklı 167. maddeye ikinci fıkra olarak ilave edilmesi önerilmiş, yürütmenin yasama tarafından yetkilendirilmesine gerek olmaksızın ihdas edebileceği ek mali yükümlülüklerin *“bir nevi vergi”* olduğu tespit edilmiştir²¹⁵. Görüşme tutanaklarında

²¹³ Cenker Göker, Dış Ticaret İşlemlerine Konulan Ek Mali Yükümlülüklerde Öngörülebilirlik İlkesi Üzerine Bir Deneme, **Ankara Barosu Dergisi**, 2013/1, s. 118.

²¹⁴ T.C. Anayasa Mahkemesi, **Gerekçeli Anayasa**, Hazırlayanlar: Yunus Emre Yılmazoğlu, İsmail Emrah Perdecioğlu, 3. Baskı, Ankara: Anayasa Mahkemesi Yayınları, Mart 2021, s. 1073.

²¹⁵ T.C. Anayasa Mahkemesi, **Gerekçeli Anayasa**, Hazırlayanlar: Yunus Emre Yılmazoğlu, İsmail Emrah Perdecioğlu, 3. Baskı, Ankara: Anayasa Mahkemesi Yayınları, Mart 2021, s. 1074.

önerinin gerekçesi olarak; özellikle ithalat ve ihracat işlemlerinde dış ülkeler ile rekabet etme hususunda yürütme organının hızlı karar alma becerisinden faydalanmak gerektiği, bu ülkelerin hükümetlerinin benzer yetkilerle donatıldığı belirtilmiştir²¹⁶. Yürütme organına dış ticaret işlemleri üzerinde sınırsız bir düzenleme yapma yetkisi veren öneri; Milli Güvenlik Konseyi Görüşmeleri sırasında, piyasaların denetimi kenar başlığı altında yer almasının anayasa sistematigi bakımından uygunsuz olacağı, ek mali yükümlülüklerin yürütme organı tarafında konulmasının verginin yasallığı ilkesi ile çatışacağı ve yasa ile yürütme organına verilebilecek yetkinin dış ticaret işlemleri üzerine getirilecek mali yükümlülükler bakımından da uygulanabileceği gerekçeleriyle kabul edilmemiştir²¹⁷. Belirtilen çekincelerin ortaya konulmasının ardından; dönemin Maliye Bakanının izahatları ışığında 167. maddenin kenar başlığı “piyasaların denetimi ve dış ticaretin düzenlenmesi” şeklinde değiştirilmiş ve cumhurbaşkanına yasayla ek mali yükümlülük koyma ve kaldırma yetkisi veren ikinci fıkra kabul edilmiştir²¹⁸.

Görüşmeler esnasında dikkat çeken husus; ilk önerilen ve TBMM tarafından çıkarılacak bir yasa ile yetkilendirilmeksizin yürütme organına ek mali yükümlülük ihdas etme gücü veren hükmün, verginin yasallığı ilkesi ile çatışması sebebiyle kabul edilmeyişidir. Kamu gücüne dayanan ve parasal olarak tahsil edilecek olan ek mali yükümlülüğün geniş anlamda vergi kavramı içerisinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla yürütme organına; mülkiyet hakkının kısıtlanmasına ilişkin bir konuda sınırsız takdir yetkisi verilmesi verginin yasallığı ilkesinin yanı sıra hukuk devleti ilkesi ve temel hakların yalnızca kanunla sınırlandırılması kuralına da aykırılık taşıyacaktır. MGK görüşmeleri sırasında bu sakıncanın tespit edilmesinin ardından değiştirilerek yürürlüğe giren hükümle, yürütme organına ek mali yükümlülük ihdas etme yetkisinin yalnızca kanunla verilebileceği öngörülmüş ve böylelikle verginin yasallığı ilkesine şekli anlamda uygunluk sağlanması amaçlanmıştır. Kanaatimize göre cumhurbaşkanına verilecek ek mali yükümlülük ihdas etme yetkisinin, verginin yasallığı ilkesine tam anlamıyla uygun olabilmesi için; cumhurbaşkanına yetki veren yasanın, şekil itibarıyla yasanın taşıması gereken

²¹⁶ T.C. Anayasa Mahkemesi, **Gerekçeli Anayasa**, Hazırlayanlar: Yunus Emre Yılmazoğlu, İsmail Emrah Perdecioğlu, 3. Baskı, Ankara: Anayasa Mahkemesi Yayınları, Mart 2021, s. 1075.

²¹⁷ T.C. Anayasa Mahkemesi, **Gerekçeli Anayasa**, Hazırlayanlar: Yunus Emre Yılmazoğlu, İsmail Emrah Perdecioğlu, 3. Baskı, Ankara: Anayasa Mahkemesi Yayınları, Mart 2021, s. 1074-1077.

²¹⁸ T.C. Anayasa Mahkemesi, **Gerekçeli Anayasa**, Hazırlayanlar: Yunus Emre Yılmazoğlu, İsmail Emrah Perdecioğlu, 3. Baskı, Ankara: Anayasa Mahkemesi Yayınları, Mart 2021, s. 1077.

özelliklere sahip olması yeterli olmayıp içerik bakımından ek mali yükümlülüğün hangi koşullarda ihdas edilebileceğine ilişkin bir çerçeve çizmesi gerekmektedir. Aksi halde bu yetkinin yasama organı tarafından çıkarılacak yasa aracılığıyla devrediliyor olmasının bir anlamı kalmayacaktır.

Dış ticaretin düzenlenmesine dair Anayasa hükmünün lafzına bakıldığında öncelikli olarak aydınlatılması gereken kavramın “ek mali yükümlülükler” olduğu görülmektedir. Anayasa’da ek mali yükümlülüğün tanımına yer verilmemiş olmakla birlikte; bunların, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin dışında bırakıldığı görülmektedir. Ek mali yükümlülüklerin; vergi ve benzeri mali yükümlülüklerden ayrı bir kavram olarak ele alınmasında dikkat edilmesi gereken husus, bahsi geçen vergi kelimesinin dar anlamda vergiyi işaret etmesidir²¹⁹. Yani ek mali yükümlülükler; dar anlamda vergi kavramının dışında kalmalı, özellikle kendisine kaynaklık eden yasalarda vergi olarak anılan mali yükümlülüklerle ilişkin düzenleme içermemelidir²²⁰. Bu durumda; her ne kadar dış ticaretin düzenlenmesine ilişkin olsalar da özellikle lafzi olarak değerlendirildiğinde, vergi adını taşıyan gümrük vergilerinin ek mali yükümlülük şeklinde nitelendirilmeleri yerinde değildir. Anayasa’nın 167. maddesi ile cumhurbaşkanına; vergi olarak adlandırılmayan, anti-damping benzeri mali yükümlülükleri düzenleme yetkisi verilmesi amaçlanmışken uygulamada bu yetkinin gümrük vergisi tarifesi tespit etmeye varan genişlikte kullanılması verginin yasallığı ilkesi bakımından sorun teşkil etmektedir²²¹.

Öte yandan, ek mali yükümlülükleri ele alırken geniş anlamda vergi kavramının tabi olduğu anayasal ilkeler göz önünde bulundurulmalıdır. Bunlara örnek olarak; eşitlik ve ölçülülük ilkeleri ile hukuki güvenlik ilkesi kapsamında belirlilik, öngörülebilirlik, vergi yasalarının geriye yürümezliği ilkeleri gösterilebilir. Dolayısıyla cumhurbaşkanına ek mali yükümlülük ihdas etme yetkisi veren yasa; bu yetkinin ekonomiye hızlı müdahale edilebilmesi ihtiyacının giderilmesi amacıyla verildiğini gözeterek, verginin temel unsurlarını detaylı biçimde düzenlemese de

²¹⁹ Cenker Göker, Dış Ticaret İşlemlerine Konulan Ek Mali Yükümlülüklerde Öngörülebilirlik İlkesi Üzerine Bir Deneme, **Ankara Barosu Dergisi**, 2013/1, s. 119.

²²⁰ Ömer Faruk Batırel, Türk Vergilemesinin Çağdaşlığına Uymayanlar, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:230, Ekim 2000, <https://www.vergidunyasi.com.tr/arsiv/makaleler/turk-vergilemesinin-cagdasligina-uymayanlar>, E.T. 20.03.2024.

²²¹ Ömer Faruk Batırel, Türk Vergilemesinin Çağdaşlığına Uymayanlar, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:230, Ekim 2000, <https://www.vergidunyasi.com.tr/arsiv/makaleler/turk-vergilemesinin-cagdasligina-uymayanlar>, E.T. 20.03.2024.

yukarıda değinilen ilkelere hukuk devleti olma bilinciyle bağdaşacak düzeyde uygunluk taşımaktadır.

Ek mali yükümlülük ihdas etme yetkisi veren yasanın içerik bakımından Anayasa'ya uygunluğunun değerlendirilmesine ilişkin olarak değinmek istediğimiz ikinci husus ise ek mali yükümlülük koyma yetkisinin ancak dış ticaretin ülke ekonomisi yararına düzenlenmesi amacıyla verilebilecek olmasıdır. Anayasa metni dikkate alındığında; dış ticaretin ülke ekonomisi yararına düzenlemesi amacını gözeterek organın yasama olduğu görülmektedir. O halde TBMM; anayasa koyucunun abesle iştigal etmeyeceği düsturuna bağlı kalarak²²², cumhurbaşkanına ek mali yükümlülük koyma yetkisi veren yasayı, dış ticaretin ülke ekonomisi yararına düzenlenmesi amacına uygun biçimde hazırlamalıdır. Bunun yanında AYM, 1985 tarihli bir kararında²²³ yürütme organının da ek mali yükümlülük koyma ve kaldırma yetkisini kullanırken dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına düzenlenmesi amacına uygun hareket etmesi gerektiği belirtmiştir. İhdas edilecek ek mali yükümlülüğün zaman ve niceliğini tespit edecek olan da yürütme organıdır²²⁴.

Kanaatimize göre yetki yasası; ülke ekonomisi yararının tesis edilmesi bakımından, ek mali yükümlülüğü ihdas edecek olan yürütme organına yol gösterici nitelikte olmalıdır. Dolayısıyla; üzerinden ek mali yükümlülük tahsil edilmesinde ülkenin ekonomik yararı bulunan dış ticaret işlemlerinin hangileri olduğunu öncelikli olarak tespit edecek organ, yasama yetkisinin sahibi olan meclistir. Yasama organı, üzerinden ek mali yükümlülük alınmasını ülke ekonomisi açısından faydalı gördüğü dış ticaret işlem yahut işlem gruplarının her bir bakımından yetki veren ayrı bir yasa ihdas ederek bu iradesini ortaya koymalıdır.

Öte yandan Türk vergi hukukunda, cumhurbaşkanına dış ticaret işlemlerinin tamamını kapsayacak biçimde ek mali yükümlülük ihdas etme yetkisi veren, çerçeve nitelikte yalnızca bir yasa vardır. 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'un²²⁵ 3. maddesine göre "*İthalat, ihracat veya dış ticaret işlemleri üzerine*

²²² Erdoğan Teziç, Kanunların Anayasaya Uygunluğunun Esas Açısından Denetimi, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, cilt: 51, sayı: 1-4, sa. 1985, s. 28.

²²³ Esas Sayısı: 1984/6, Karar Sayısı: 1985/1, K.T. 11/1/1985, R.G. Tarih-Sayı :17.06.1985-18787.

²²⁴ Cenker Göker, Dış Ticaret İşlemlerine Konulan Ek Mali Yükümlülüklerde Öngörülebilirlik İlkesi Üzerine Bir Deneme, **Ankara Barosu Dergisi**, 2013/1, s. 119.

²²⁵ 18313 sayılı ve 15.02.1984 tarihli RG.

konulan ek mali yükümlülüklerin nevi, miktarı, tahsili, takibi, iadesi, gerektiğinde bütçeye irat kaydedilmesi, bir fonda toplanması ve fonun kullanım esasları” cumhurbaşkanı tarafından tespit edilecek ve cumhurbaşkanı kararında gösterilecektir. Görüldüğü üzere; yasama organı, ülke ekonomisi yararının nasıl belirleneceğine dair yol göstermeden ve hangi dış ticaret işlemlerinin bu kapsamda değerlendirileceğine dair tespitte bulunmadan yürütme organına sınırsız bir takdir alanı yaratmıştır. Bu yaklaşım; yasama organının, cumhurbaşkanına yasayla verebileceği ek mali yükümlülük ihdas etme yetkisini kullanırken ülke ekonomisinin yararını göz önüne almaması itibarıyla Anayasa’nın 167. maddesinin ikinci fıkrasına aykırılık taşımaktadır. Aksi düşünüldüğünde; hükmün Anayasa yapım sürecindeki, meclisin yürütme organına ayrı bir yetki verilmesini gerektiremeyen ilk halinden²²⁶ verginin yasallığı ilkesine aykırılık taşıyacağı sebebiyle vazgeçilmesi hususu anlamını yitirecektir. Diğer bir deyişle; ek mali yükümlülük ihdas etme yetkisinin, yalnızca yasama organının takdiri doğrultusunda cumhurbaşkanına verilebiliyor olması Anayasa koyucunun bilinçli olarak yaptığı bir tercihtir. Buna uygun düşmeyecek biçimde; tüm ithalat, ihracat ve dış ticaret işlemleri üzerine, ülkenin ekonomik faydasının nasıl tespit edileceğine dair yol gösterilmeksizin cumhurbaşkanına ek mali yükümlülük ihdas etme yetkisi veren yasa Anayasa’ya aykırıdır.

Aslan da 167. maddenin 2017 Anayasa değişiklikleri öncesi haline ilişkin benzer çıkarımlarda bulunmuştur. Yazara göre; *“Anayasanın 167’nci maddesinde, vergi ve benzeri yükümlülükler dışında “ek mali yükümlülükler” koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir. 73. maddede vergi ve benzeri ve mali yükümlülüklerin “kanunla konulacağı” ifade edildiği halde 167. maddede sözü edilen ek mali yükümlülüklerin kanunla konulması yerine, Bakanlar Kuruluna “kanunla yetki verilmesi” söz konusudur. Vergi benzeri ek mali yükümlülüklerin niteliği, kapsamı ve ölçüleri önceden kanunla belirlenmemekte, bu hususları belirlemek üzere Kanunla Bakanlar Kurulu’na yetki verilmesi öngörülmektedir. Bu düzenleme ve bu düzenlemeye dayanılarak 1984 yılında çıkarılan*

²²⁶ *“Bakanlar Kurulu dış ticaretin düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya yetkilidir.”* T.C. Anayasa Mahkemesi, **Gerekçeli Anayasa**, Hazırlayanlar: Yunus Emre Yılmazoğlu, İsmail Emrah Perdecioğlu, 3. Baskı, Ankara: Anayasa Mahkemesi Yayınları, Mart 2021, s. 1074.

2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun, “verginin kanuniliği” ilkesiyle çelişmektedir.²²⁷”

Yukarıda değinilen sorunun çözümünde iki yol izlenmesi mümkündür. Bunlardan ilki Anayasa’nın 167. maddesinin ikinci fıkrasının “Cumhurbaşkanı; dış ticaretin düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek malî yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya yetkilidir.” biçiminde değiştirilerek cumhurbaşkanının düzenleme yapma yetkisini doğrudan Anayasa’dan almasıdır. Daha önce anlatıldığı üzere; bu yaklaşımın hukuk devleti ve verginin yasallığı ilkelerine uygun düşmediği açıktır. Yine de anayasal ilkelere aykırılığın, anayasa metninde yer alması normatif açıdan hukuka uygunluk taşıyacaktır. Diğer ve önerdiğimiz çözüm ise Anayasa metninde bir değişiklik yapılmaksızın, cumhurbaşkanına ek mali yükümlülük koyma yetkisi veren yasanın yürürlükten kaldırılarak üzerinden ek mali yükümlülük tahsil edilecek; ithalat, ihracat veya dış ticaret işlemlerinin ve ülke ekonomisi yararını sağlamaya yönelik kriterlerin belirtildiği yasaların ihdas edilmesidir.

3.3. Olağanüstü Hal Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi Çıkarma Yetkisi

Kararname, yürütme organının genel düzenleyici yahut birel işlemlerine karşılık gelen kapsayıcı bir kavramdır²²⁸. 2018 tarihinde yürürlüğe giren Anayasa değişikliği ile yürütmenin düzenleyici işlemlerinden kanun hükmünde kararname ve tüzüğün Türk hukuk sisteminden çıkarılmasıyla cumhurbaşkanı kararnamesine bu boşluğu doldurucu nitelikte bir düzenleme sahası tanınmıştır²²⁹. Bu başlık altında cumhurbaşkanı kararnamesi ile ifade edilmek istenen, Anayasa’nın 104. maddesinin on yedinci fıkrasında düzenlenen ve olağan dönemde çıkarılması halinde idari yargının değil Anayasa Mahkemesi’nin yargısal denetimine tabi olan asli nitelikteki işlemdir²³⁰. Zikredilen hükme göre cumhurbaşkanı kararnamesi; cumhurbaşkanının yürütme

²²⁷ Abdullah Aslan, Anayasal Mali Düzen Üzerine, **Vergi Dünyası**, Temmuz 2002, <https://www.vergidunyasi.com.tr/arsiv/makaleler/anayasal-mali-duzen-uzerine>, E.T. 20.03.2024.

²²⁸ Özen Ülgen, Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin Niteliği ve Türleri, **Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, cilt.1, say: 2018-1, İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım, 2018, s. 3-4.

²²⁹ Özen Ülgen, Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin Niteliği ve Türleri, **Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, cilt.1, say: 2018-1, İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım, 2018, s. 4.

²³⁰ Özen Ülgen, Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin Niteliği ve Türleri, **Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, cilt.1, say: 2018-1, İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım, 2018, s.12.

yetkisine dair konularda düzenleme yapma aracıdır²³¹. Düzenleme aracı ifadesi ile kastedilen genel düzenleyici niteliklidir. Yani cumhurbaşkanlığı kararnameleri birel işlem niteliğinde olmayıp her bir hüküm ile çeşitli konuları düzenlemektedir²³².

Yürütme yetkisine dair olsa dahi Anayasa'nın Temel Hak ve Ödevler başlıklı ikinci kısmı altında yer alan genel hükümler, kişinin hakları ve ödevleri ile siyasal haklar ve ödevlere ilişkin cumhurbaşkanı kararnamesi çıkarılması mümkün değildir²³³. Bilindiği üzere vergi ödevi Anayasa'nın Temel Hak ve Ödevler kısmının, Siyasal Haklar ve Ödevler bölümünde düzenlenmiştir. Dolayısıyla vergisel yükümlülüklerin, sadece Anayasa sistemiği göz önüne alındığında dahi yasama organı tarafından, yasa ile düzenlenmesi gerekliliği açıktır. Kaldı ki 73. maddenin üçüncü fıkrasında vergide münhasır yasallık doğrudan düzenlenmiş bulunmaktadır. Verilen bilgiler ışığında, cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile vergi alanında düzenleme yapılmasının kural olarak mümkün olmadığı görülmektedir. Bu durumun istisnası ise olağanüstü hal cumhurbaşkanlığı kararnameleridir.

Anayasa'nın 119. maddesinin altıncı fıkrasında; cumhurbaşkanına, olağanüstü halin gerektirmesi durumunda, Temel Hak ve Ödevler başlıklı ikinci kısımda yer alan genel hükümler, kişinin hakları ve ödevleri ile siyasal haklar ve ödevlere ilişkin konularda da cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarma yetkisi verilmiştir²³⁴. Dolayısıyla olağanüstü halin gerektirmesi durumunda; Anayasa sistemiği içerisinde siyasal hak ve ödevler altında düzenlenmiş olan vergi ödevine ilişkin olarak olağanüstü hal cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılması mümkündür. Bu nitelikteki bir cumhurbaşkanlığı kararnamesi, Resmî Gazetede yayımlandığı tarihte TBMM'nin onayına sunulmalı ve meclis tarafından üç ay içerisinde karara bağlanmalıdır. Mücbir sebep ve savaş hali sebepleri dışında; üç ay içerisinde karara bağlanmayan olağanüstü hâl cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin yürürlüğü kendiliğinden son bulacaktır²³⁵.

²³¹ Anayasa m. 104/17.

²³² Özen Ülgen, Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin Niteliği ve Türleri, **Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, cilt.1, say: 2018-1, İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım, 2018, s. 7.

²³³ 1982 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası m. 104/17.

²³⁴ 1982 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası m. 119/6: *Olağanüstü hallerde Cumhurbaşkanı, olağanüstü halin gerekli kıldığı konularda, 104 üncü maddenin onyedinci fıkrasının ikinci cümlesinde belirtilen sınırlamalara tabi olmaksızın Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarabilir. Kanun hükmündeki bu kararnameler Resmî Gazetede yayımlanır, aynı gün Meclis onayına sunulur.*

²³⁵ 1982 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası m. 119/7: *Savaş ve mücbir sebeplerle Türkiye Büyük Millet Meclisinin toplanamaması hâli hariç olmak üzere; olağanüstü hal sırasında çıkarılan Cumhurbaşkanlığı kararnameleri üç ay içinde Türkiye Büyük Millet Meclisinde görüşülür ve karara*

Yürütme organı tarafından meydana getirilen tüm işlemlerin yargısal denetime tabi oluşu hukuk devleti ilkesinden kaynaklanan bir zorunluluktur²³⁶. Bu doğrultuda AYM; asli işlem niteliğindeki cumhurbaşkanlığı kararnamelerini şekil ve esas bakımından Anayasa'ya uygunluğunu denetlemektedir²³⁷. Öte yandan Anayasa'da; idarenin tesis ettiği işlemlere karşı yargı yolunun kapatılmasına ilişkin bir normun yer alması halinde, normun hukuk devleti ilkesine aykırılığı uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir²³⁸. Olağanüstü hallerde çıkarılan cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin şekil ve esas bakımından Anayasa'ya aykırılığı iddiasıyla AYM'de dava açılması yolunu kapatan norm, belirtilen hususa örnek teşkil etmektedir²³⁹. Burada dikkat edilmesi gereken mesele; AYM denetimi dışında bırakılan olağanüstü hal cumhurbaşkanlığı kararnamesinin, olağanüstü halin gerekli kıldığı konularda çıkarılmış olduğunun tespitine ilişkindir. AYM, “E.1990/25, K.1991/1 sayılı kararında belirttiği ve E.1991/6, K.1991/20, E.1992/30, K.1992/36 ile E.2003/28, K.2003/42 sayılı kararlarında sürdürdüğü içtihadında²⁴⁰” önüne getirilen kuralın; yer, zaman ve konu itibarıyla olağanüstü halin getirdiği ihtiyaç neticesinde ihdas edilip edilmediğini değerlendirmiştir²⁴¹. Kararname ile yapılan düzenlemenin, olağanüstü halin gerekli kıldığı konulara ilişkin olmadığı kanaatine varması halinde bunları olağan dönemlerde çıkarılan kararnameler ile eşdeğer görerek yargı denetimini gerçekleştirmiştir²⁴². AYM 2016 tarihli bir kararında içtihat değişikliğine giderek, olağanüstü hallerde çıkarılan kararnamelerinin niteliğini belirlerken, takdir yetkisini şekil ve esas bakımından Anayasa'ya uygunluk denetimine varmayacak şekilde kullanması gerektiğini ifade etmiştir²⁴³. Dolayısıyla mahkemenin güncel yaklaşımı; olağanüstü hâl cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin anayasal sınırlar içerisinde ve olağanüstü halin gerektirdiği konularda çıkarılmasına ilişkin bir değerlendirme

bağlanır. Aksi halde olağanüstü hallerde çıkarılan Cumhurbaşkanlığı kararnamesi kendiliğinden yürürlükten kalkar.

²³⁶ AYM, E.2016/166, K.2016/159, 12/10/2016, § 12, R.G. Tarih – Sayısı : 4.11.2016 – 29878.

²³⁷ 1982 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası m. 148: *Anayasa Mahkemesi, kanunların, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin ve Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü'nün Anayasaya şekil ve esas bakımlarından uygunluğunu denetler ve bireysel başvuruları karara bağlar.*

²³⁸ AYM, E.2016/166, K.2016/159, 12/10/2016, § 12, R.G. Tarih – Sayısı : 4.11.2016 – 29878.

²³⁹ Anayasa m. 148, f. 1, c. 3: *Anayasa değişikliklerini ise sadece şekil bakımından inceler ve denetler. Ancak, olağanüstü hallerde (...) (2) ve savaş hallerinde çıkarılan Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin şekil ve esas bakımından Anayasaya aykırılığı iddiasıyla, Anayasa Mahkemesinde dava açılmaz.*

²⁴⁰ AYM, E.2016/166, K.2016/159, 12/10/2016, § 21, R.G. Tarih – Sayısı : 4.11.2016 – 29878.

²⁴¹ AYM, E.2016/166, K.2016/159, 12/10/2016, § 22, R.G. Tarih – Sayısı : 4.11.2016 – 29878.

²⁴² AYM, E.2016/166, K.2016/159, 12/10/2016, § 21, R.G. Tarih – Sayısı : 4.11.2016 – 29878.

²⁴³ AYM, E.2016/166, K.2016/159, 12/10/2016, § 19, R.G. Tarih – Sayısı : 4.11.2016 – 29878.

yapmayı Anayasa'nın 148. maddesine aykırı bulmaktadır. Yürütme organının anayasal sınırları dikkate almaması durumunda bir yaptırımla karşı karşıya kalmayacak olması olağanüstü hâl rejiminin hukuk devleti ilkesine uygunluğu bakımından eleştirilmektedir²⁴⁴.

Sonuç olarak olağanüstü hâl cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile vergi alanında yapılacak düzenlemelerin, anılan Anayasa hükümleri uyarınca verginin yasallığı ilkesinin istisnasını oluşturacağı açıktır. Bunun yanında olağanüstü hâl dönemlerinde çıkarılan cumhurbaşkanı kararnameleri ile vergi alanında düzenleme yapılmasını; yalnızca verginin yasallığı ilkesinin istisnasını oluşturması açısından değil, verginin yasallığı ilkesine kaynak teşkil eden demokratik hukuk devleti kapsamında kavramak önem arz etmektedir²⁴⁵.

4. Hazine ve Maliye Bakanlığının Verginin Teknik Ayrıntıları Üzerindeki Türev Düzenleme Yetkisi

Verginin yasallığı ilkesi, vergi idaresinin verginin temel unsurları üzerinde düzenleme yetkisine sahip olmasını yasaklamaktadır. Bununla birlikte verginin temel unsurları dışında kalan teknik ayrıntıların Hazine ve Maliye Bakanlığının türev nitelikteki düzenleme yetkisi kapsamında belirlenmesi mümkündür. Teknik ayrıntıların Bakanlık tarafından belirlenmesine olanak sunulması, teknik ayrıntıları düzenleme yetkisinin münhasıran vergi idaresine verildiği şeklinde anlaşılmamalıdır. Yasama yetkisinin genellik niteliği aksi Anayasa'da öngörülmedikçe her konunun yasa ile düzenlenmesinin mümkün olduğu anlamına gelmektedir. Dolayısıyla verginin temel unsurlarının yanı sıra teknik ayrıntıların da yasa ile düzenlenmesi mümkündür.

Öte yandan vergilendirme, uzmanlık gerektiren ve hukuki belirliliğin sağlanması bağlamında kapsamlı biçimde düzenlenmesi icap eden bir alan olduğu için teknik

²⁴⁴ Özen Ülgen, Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin Niteliği ve Türleri, **Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, cilt.1, say: 2018-1, İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım, 2018, s. 27.

²⁴⁵ “Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin aniden Resmi Gazetede yayımlanmaları sürecin öngörülebilirliği bakımından sorunludur. Kararnamenin Danıştay görüşüne sunulması, Danıştay'ın belirli bir sürede görüşünü vermesi gibi bazı usul düzenlemeleri yapılması, Cumhurbaşkanının yetkisine dokunmaksızın süreci şeffaflaştıracaktır. Danıştay görüşü bağlayıcı olmayacaktır. Ancak bu görüşün alınması, düzenlemenin hukuki niteliğini arttıracaktır. Demokratik hukuk devleti ilkesi ile gerekçelendirebilecek bu tür bir kanuni düzenleme yapılması Anayasa'da yasaklanmamıştır.” Özen Ülgen, Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin Niteliği ve Türleri, **Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, cilt.1, say: 2018-1, İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım, 2018, s. 37.

ayrıntılarını; bu alanda ihtisas sahibi olan Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından düzenlenmesi, yasama yürütme organları arasındaki görev paylaşımı ve hiyerarşik ilişki bakımından yerinde olacaktır. Bakanlığın bu yetkisini kullanırken; temel unsurları, ilkeleri ve çerçeveyi belirlemiş olan bir üst norma dayanması gerekmektedir²⁴⁶. Bu gerekliliğin, başka bir deyişle idarenin türev niteliğinin kaynağı ise Anayasa'nın 7. maddesinde yer alan yasamanın asliliği ilkesi ile 123. maddede bulunan idarenin yasallığı ilkesidir.

Bakanlığın düzenleme yetkisinin üst norma dayanma şartı; bir üst normun temel unsurlara ilişkin belirlemeleri yapmasının ardından teknik ayrıntıların düzenlenmesini açıkça Bakanlığa bırakmasıyla ya da Bakanlığın, anayasal yürütme görevine dayanarak üst normun uygulanma şeklini ortaya koymasıyla gerçekleşebilir²⁴⁷. Dolayısıyla Hazine ve Maliye Bakanlığının türev düzenleme yetkisini dayanağı bakımından iki başlık altında incelemek mümkündür. Bunlardan ilki, düzenli idare ilkesinin bir görünümü niteliğinde olan Bakanlığın genel düzenleme yetkisine dayanması halidir²⁴⁸. Diğerisi ise Bakanlığın düzenleme yetkisinin yasama organı tarafından ihdas edilecek yetki yasasına dayanmasıdır.

4.1. Genel Düzenleme Yetkisi

Genel²⁴⁹ yetki ilkesinin anayasal dayanağı Anayasa'nın yürütme yetkisi ve görevini düzenleyen 8. maddesi ile yönetmeliği düzenleyen 124. maddesidir. Bakanlığın yönetmelik niteliğindeki işlemler vasıtasıyla kendi görev alanına ilişkin olarak, yasaların yürütülmesi amacıyla genel düzenleme yetkisine sahip olduğunu söylemek mümkündür. Bu durumda Bakanlığın genel düzenleme yetkisinin, üst norm niteliğinde olan Anayasa'nın 124. maddesine dayandığını söylemek yerinde olacaktır. Ancak bu husus Bakanlığın genel düzenleme yetkisinin ilk elden yahut asli nitelikte olduğu anlamına gelmemektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığının çıkaracağı vergisel yönetmelikler, belirtildiği vergi yasalarının yürütülmesi amacıyla çıkarılacaktır. Başka

²⁴⁶ AYM, E.2022/110, K.2023/115, 22/06/2023, § 11, R.G.Tarih-Sayı : 19/9/2023-32314.

²⁴⁷ Ege Şentürk, **Vergi Hukukunda Adsız Düzenleyici İşlemlerin Hukuki Niteliği**, Ankara: Yetkin Yayınevi, 2024, s. 153.

²⁴⁸ Tahsin Bekir Balta, **İdare Hukuku I Genel Konular**, Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No: 326, 1970, s. 176.

²⁴⁹ "Genel" adlandırması ile vurgulanan husus idarenin türev düzenleme yetkisinin açık yetki yasasına dayanmak zorunda olmayışıdır. Bu durum yasama yetkisinin genellik özelliği ile karıştırılmamalıdır.

bir deyişle Bakanlığın Anayasa’ya hükmüne dayanarak, açık bir yetki yasasına ihtiyaç duymadan yönetmelik çıkarabilmesi için ilgili konunun vergi yasasında genel çerçevesi çizilecek biçimde düzenlenmiş olması gerekmektedir. Genel yetkiye dayalı olarak düzenleme yetkisi kullanılırken dikkat edilmesi gereken husus üst normlara uygun düzenlemeler tesis edilmesi ve görev alanı dışına çıkılmamasıdır²⁵⁰. Yönetmeliğin, vergi alanında çıkarılıyor oluşu; anayasal norm olan verginin yasallığı ilkesi uyarınca, verginin temel unsurlarına ilişkin düzenleme yapmasını engellemektedir. Bu durumda yönetmelik ile düzenlenmesi mümkün olan hususların yalnızca vergiye ilişkin teknik ayrıntılar olduğunu belirtmek gerekir.

Hazine ve Maliye Bakanlığının 124. maddeye dayanarak, vergilendirme alanında genel düzenleme yetkisine sahip olduğunu söyleyebilmek için bu alanda görevlendirildiğini tespit etmek gerekir. 1 nolu CBK’nın²⁵¹ 217. maddesi göz önüne alındığında Bakanlığın; *“Maliye ve ekonomi politikalarının hazırlanmasına yardımcı olmak ve bu politikaları uygulamak”, “Devlet gelirleri politikasının plan, program, genel ekonomik politika ve stratejiler çerçevesinde oluşturulmasına ilişkin çalışmaların koordinasyonunu sağlamak, uygulamayı izlemek”, “Suç gelirlerinin aklanmasının önlenmesine ilişkin usul ve esasları belirlemek”, “Vergi incelemesi ve denetimine ilişkin temel politika ve stratejilerin belirlenmesi amacıyla çalışmalar yapmak ve belirlenen politikaların uygulanmasını sağlamak” ve “Vergi kayıp ve kaçığı ile kayıt dışı ekonomik faaliyetleri tespit etmek ve bunları önlemek amacıyla risk analizi yapmak”* şeklinde vergilendirme alanını yakından ilgilendiren çok sayıda ve kapsayıcı görevleri bulunduğu görülmektedir. Dolayısıyla Bakanlığın; görev alanını aşmadığı, verginin temel unsurlarına dokunmadığı ve üst norm niteliğindeki kuralları ihlal etmediği müddetçe vergi yasalarının yürütülmesi bakımından, açıkça yetkilendirilmese dahi düzenleme yetkisine sahip olduğu görülmektedir. Bununla birlikte bu yetkinin genel tebliğler vasıtasıyla kullanılması sonucunda yetki bakımından ortaya çıkabilecek hukuka aykırılıklar çalışmamızın ikinci bölümünde incelenmiştir.

²⁵⁰ Tahsin Bekir Balta, **İdare Hukuku I Genel Konular**, Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No: 326, 1970, s. 176-177.

²⁵¹ Resmî Gazetenin Tarihi – Sayısı : 10/7/2018 – 30474.

4.2. Vergi Yasalarıyla Verilen Düzenleme Yetkisi

Verginin yasallığı ilkesinin; vergiye ilişkin düzenlemelerin yalnızca yasama organının tekelinde bulunması anlamına gelen münhasır yasallık alanı yaratması, Hazine ve Maliye Bakanlığına verginin konulması, değiştirilmesi ve kaldırılmasına ilişkin yetki verilmesini kati suretle yasaklamaktadır. Dolayısıyla Hazine ve Maliye Bakanlığına; verginin temel unsurlarına ilişkin olarak ya da kapsam ve sınırları belirsiz biçimde değişiklik yapma yetkisi verilmesi verginin yasallığı ilkesine aykırılık taşıyacaktır. Bununla birlikte teknik ayrıntılara ilişkin verilecek yetkiler yasallık ilkesine aykırılık taşımayacaktır.

Yasa vasıtasıyla Bakanlığa verilecek yetkinin; verginin konulması, değiştirilmesi, kaldırılmasına dair olamayacağını somutlaştırmak gerekmektedir. Bu başlık altında düzenleme yetkisi veren yasanın maddi sınırlarını oluşturan; verginin temel unsurlarına ilişkin yetki verilmemesi ile kapsam ve sınırları belirsiz yetki verilmemesi gereklilikleri üzerinde durulacaktır.

4.2.1. Verilen Yetkinin Verginin Temel Unsurlarına İlişkin Olmaması

Hazine ve Maliye Bakanlığına düzenleme yetkisi veren yasaların verginin yasallığı ilkesine maddi açıdan uyarlı olmasının ve bununla bağlantılı olarak Bakanlığın düzenleme yetkisinin meşru bir dayanağa sahip olmasının ilk şartı, verilen yetkinin verginin temel unsurlara ilişkin olmamasıdır. Yetki yasasının; idareye, yalnızca teknik ayrıntılara ilişkin düzenleme alanı sağlayabileceği hususu, Bakanlığa temel unsurlara ilişkin yetki verdiği ve dolayısıyla verginin yasallığa kuralına aykırı olduğu iddiasıyla AYM denetimine tabi olan örnekler vasıtasıyla anlatılacaktır.

İlk olarak belirtmek gerekir ki; verginin temel unsurlarından olan vergiyi doğuran olaya ilişkin Hazine ve Maliye Bakanlığına düzenleme yetkisi verilmesi Anayasa'ya aykırı olacaktır. Bununla birlikte Anayasa'nın 73. maddesinin dördüncü fıkrasında öngörülen ve cumhurbaşkanının yasada belirtilen sınırlar içerisinde vergisel değişiklik yapmasına olanak tanıyan hükme dayanarak da vergiyi doğuran olaya ilişkin idareye düzenleme yetkisi verilmesi mümkün değildir. Çünkü bu yetki yalnızca indirim, muafiyet, istisna ve orana ilişkin olarak verilmiştir. Olağan dönemlerde idareye vergiyi doğuran olayı tespit etme yetkisi verilmesinin tek anayasal dayanağı

167. maddenin ikinci fıkrasında cumhurbaşkanına yasa ile verilebilecek ek mali yükümlülük ihdas etme yetkisidir. Dolayısıyla Hazine ve Maliye Bakanlığına vergiyi doğuran olayın tespitine ilişkin bir düzenleme yetkisi verilmesi hususu anayasal dayanaktan mahrum ve verginin yasallığı ilkesine aykırı olacaktır.

Hazine ve Maliye Bakanlığına üzerinde düzenleme yetkisi tanınamayacağı örnekleyeceğimiz ikinci temel unsur ise vergi konusudur. Bilindiği üzere vergi konusu, verginin ne üzerinden alındığı sorusunun yanıtını vermektedir. Bununla birlikte vergi istisnası kavramı da vergi konusu kapsamında ele alınmalıdır. Nitekim vergi istisnası belirli bir vergi konusunun vergi dışı bırakılması anlamına gelmektedir. Vergi konusu ve istisnalarının verginin temel unsuru niteliğinde olmaları, bunlara ilişkin düzenleme yapma yetkisinin, yasada öngörülen sınırlarlar doğrultusunda, yalnızca cumhurbaşkanına devredilebilmesi sonucunu doğurmaktadır. Yasa koyucunun; vergi konusuna yahut konunun vergi dışına çıkarılmasına dair idareye tanıyacağı düzenleme yetkisini cumhurbaşkanı yerine Hazine ve Maliye Bakanlığına vermesi anayasal dayanaktan yoksun olacaktır²⁵². Bununla birlikte Türk vergi mevzuatında Hazine ve Maliye Bakanlığına vergi konusuna ilişkin düzenleme yapma yetkisi veren hükümler mevcuttur. Örneğin 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinde düzenlenen taşımacılık istisnasının uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığına verilmiştir²⁵³. Usul ve esas belirleme yetkisinin başlı başına bir sorun olması bir kenara; Hazine ve Maliye Bakanlığının yasadan aldığı bu yetkiye dayanarak vergi istisnasının kapsam ve sınırlarına ilişkin yapacağı düzenleme, verginin yasallığı ilkesine aykırılık teşkil edecektir.

AYM; 2020 tarihli kararında²⁵⁴ Hazine ve Maliye Bakanlığının, taşımacılık istisnasının uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tespit etme yetkisine dayanarak bu istisnanın kapsamını belirlemesine ilişkin olarak şu tespitlerde bulunmuştur; “*Somut olayda vergi kanunları ile ihracat rejimi kapsamında yurt dışına çıkarılacak eşyayı taşıyan belirli nitelikteki araçlara standart depoları esas alınarak teslim edilecek*

²⁵² Barış Bahçeci, **Vergisel Düzenleyici İşlemlerin Hukuksal Sınırları**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2016, s. 175-176.

²⁵³ 3065 sayılı Yasa, m. 14/3.

²⁵⁴ Bilnam İşletmecilik ve Ticaret A.Ş. Başvurusu (Başvuru Numarası: 2016/3675) Karar Tarihi: 3/11/2020 R.G. Tarih ve Sayı: 5/3/2021-31414.

motorin miktarı kadar bir vergi istisnası getirildiği ancak anılan kanunlarda standart deponun tanımının yapılmadığı gibi her araç yönünden bu depoya teslim edilebilecek akaryakıtın miktarının belirtilmediği görülmektedir. Bu durum yurt dışına çıkarılacak eşyanın taşınmasında kullanılan araçların marka ve sınıf çeşitliliği nedeniyle uygulamada bir standardın oluşmasını güçleştirmekte ise de bu nedenle oluşan belirsizlik doğrudan 3065 sayılı Kanun'dan kaynaklanmaktadır. İdare ise belirsizliği ortadan kaldırarak bir standart oluşturmak amacıyla Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan tebliğ ile belirlenen istisna miktarını esas almıştır. Maliye Bakanlığının vergi kanunlarındaki belirsiz hükümleri bu şekilde yorumlayarak bir standart oluşturması, başka bir anlatımla alt ve üst sınırları belirtilmeyen bir istisnanın kapsamını belirlemesi vergilendirmede kanunilik ilkesine aykırıdır. Nitekim kanunda yer alan ve istisna miktarını belirleyen standart yakıt deposu kavramı çerçevesinde başvuru tarafından aynı maddi olguya -taşımacılık istisnası- dayalı olarak açılan on yedi davadan on altısında derece mahkemeleri bu gerekçeyi esas alarak başvuru lehine karar vermiştir. Bu hâlde kanunda öngörülen istisnanın idare tarafından belirlenen limitler esas alınarak belirlenmesi şeklindeki mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin Anayasa'nın 13., 35. ve 73. maddelerine aykırı olarak kanuni bir dayanağının mevcut olmadığı sonucuna varılmaktadır.” Her ne kadar genel tebliğler AYM'nin norm denetleme yetkisinin kapsamına girmiyor da olsa, idare tarafından tesis edilecek düzenleyici genel tebliğ ile verginin temel unsurlarından konuya ilişkin olan vergi istisnalarına dair düzenleme yapılması neticesinde bir hak ihlaline gündeme geliyorsa bireysel başvuru yolu açıktır. İlgili kararda istisna kapsamında değerlendirilecek olan yakıt deposu kavramının Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirleniyor olması verginin yasallığı ilkesine, bu düzenleme neticesinde ortaya çıkan mülkiyet hakkı ihlali de Anayasa'nın 35. maddesine aykırı bulunmuştur.

Mahkemenin 2004 tarihli başka bir kararında²⁵⁵ ise 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'na eklenen Geçici Madde 19'un Anayasa'nın 73. maddesinin dördüncü fıkrasına aykırılığı değerlendirilmiştir. Dava konusu hüküm ile; “Asya Kalkınma Bankasının 2003 yılında ülkemizde yapılacak yıllık toplantılarıyla ilgili olarak bu bankaya ve temsilcilerine yapılacak teslim ve hizmetler katma değer vergisinden” istisna edildiği ve “toplantıya ilişkin teslim ve hizmetleri tanımlamaya,

²⁵⁵ AYM, E.2003/33, K.2004/101, K.T. 15/07/2004, Resmi Gazete Tarih-Sayısı:02.03.2005 – 25743.

istisna uygulanacak miktara ilişkin alt sınır belirlemeye Maliye Bakanlığı”nın yetkili olduğu kurala bağlanmıştır. AYM uyuşmazlığa ilişkin olarak; vergi kapsamındaki kimi konuların vergi dışında tutulması işlemi anlamına gelen vergi istisnalarının verginin konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması ile eş düzeyde öneme sahip olduğunu değerlendirmiş, ardından da cumhurbaşkanına (karar tarihi itibarıyla Bakanlar Kuruluna) verilmesi gereken yetkinin Hazine ve Maliye Bakanlığına verilmesi hususunu 73. maddenin dördüncü fıkrasına aykırı bulmuştur²⁵⁶. Bu konuda mahkemenin tespitlerine katılmakla birlikte Hazine ve Maliye Bakanlığına vergi istisnasına ilişkin düzenleme yetkisi tanıyan kuralın Anayasa’ya aykırılığı tespit edilirken dayanılması gereken asıl hükmün; Cumhurbaşkanına sınırlı olarak yetki verilebileceğini düzenleyen 73. maddenin dördüncü fıkrası değil, verginin yasallığı ilkesini düzenleyen üçüncü fıkrası olması gerektiği kanaatindeyiz.

Yasada öngörülmesi suretiyle Hazine ve Maliye Bakanlığının tamamlayıcı düzenleme yetkisi kapsamına alınamayacak kurucu temel unsurlardan diğeri vergi ödevlerinin öznesine ilişkindir. Vergiyi doğuran olay bünyesinde gerçekleşen kişi olan mükellef ile vergisel ödevler bakımından yükümlülük altında bulunan vergi sorumlusunun verginin kurucu temel unsurları arasında yer aldığını açıklamıştık. Dolayısıyla vergi borcunu malvarlığından ödemekle yükümlü olan mükellef, belli kişilerin mükellef olmaktan çıkarılması anlamına gelen muafiyet ve vergi sorumluluğuna ilişkin konularda Hazine ve Maliye Bakanlığına düzenleme yetkisi verilmesi verginin yasallığı kuralına aykırılık taşıyacaktır. Öte yandan Türk vergi mevzuatında Hazine ve Maliye Bakanlığına; muafiyet ve vergi sorumluluğuna²⁵⁷ ilişkin düzenleme yetkisi veren pek çok yasa hükmü bulunmaktadır. Örneğin 4962 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanun’un 20. maddesinde; “*Gelirlerinin en az üçte ikisini nev’i itibarıyla genel, katma ve özel bütçeli idarelerin bütçeleri içinde yer alan bir hizmetin veya hizmetlerin yerine getirilmesini amaç edinmek üzere kurulan vakıflara, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti*” tanınabileceği ve “*Bunların vergi muafiyetinden yararlanması ve muafiyetlerinin kaybedilmesine ilişkin şartlar, usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca*” belirleneceği hüküm altına alınmıştır. Muafiyet kavramının doğası

²⁵⁶ Barış Bahçeci, **Vergisel Düzenleyici İşlemlerin Hukuksal Sınırları**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2016, s. 176.

²⁵⁷ Barış Bahçeci, **Vergisel Düzenleyici İşlemlerin Hukuksal Sınırları**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2016, 182-190.

itibarıyla yukarı ve aşağı sınırlarının belirlenmesi sorunu bir kenara, Hazine ve Maliye Bakanlığına vergi muafiyetinden yararlanmaya ve vergi muafiyetinin kaybedilmesine ilişkin şartları, usul ile esasları belirlemeye dair yetki verilmesi anayasal dayanaktan yoksundur. Hazine ve Maliye Bakanlığı bu yetkisini 3.4.2007 tarihli ve 26482 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 1 seri numaralı Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Genel Tebliğ ile kullanmıştır. İlgili düzenleme ile vergi muafiyetinden faydalanmak isteyen vakıfların, bir arada taşınması gereken şartlar; faaliyet konusu, faaliyet süresi, defter tutma, mal varlığı ve yıllık gelir, gelirin harcanma şekli bakımından ayrı ayrı tespit edilmiştir. Bununla birlikte; genel tebliğ ile belirlenen yükümlülüklerin yeri getirilmemesi halinde ilgili vakıftan açıklama istenmesi, açıklamanın yapılmaması yahut yetersiz bulunması durumunda da cumhurbaşkanından muafiyetin kaldırılmasının talep edileceği düzenlenmiştir. Muafiyetin kazanılması ve kaybedilmesine ilişkin şartların düzenlenmesi yetkisinin Hazine ve Maliye Bakanlığına verilmesi verginin yasallığı ilkesi uyarınca yasa koyucunun takdirinde değildir. Verginin temel unsurlarından olan mükellefe ve kişilerin vergiden bağışık hale getirilmesi anlamına gelen muafiyete ilişkin düzenleme yetkisi Anayasa koyucunun açık takdiri neticesinde münhasıran yasama organına aittir. Dolayısıyla 4962 sayılı Kanun’un 20. maddesi ile bu hükme dayanarak çıkarılan genel tebliğin Anayasa’ya aykırı olduğu kanaatindeyiz.

Vergi sorumluluğuna ilişkin verilecek örnek ise 213 sayılı VUK’un 11. maddesine eklenen; “*Maliye ve Gümrük Bakanlığı zirai ürünlerin (işlenmiş olanlar dahil) alım ve satımına aracılık eden kuruluşlar ile Ticaret Borsalarını bu mahsullerin satın alınması sırasında yapılacak vergi tevkifatından müteselsilen sorumlu tutmaya, söz konusu ürünlerin satışı dolayısıyla yapılacak vergi tevkifatının hangi safhada yapılacağını her bir ürün için ayrı ayrı belirlemeye yetkilidir. Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından belirlenen safhadan önceki safhalarda tevkif yoluyla alınan vergiler iade edilmez ve süresinde ilgili vergi dairesine yatırılır.*” fıkrasına ilişkindir. Bu hüküm ile Hazine ve Maliye Bakanlığı, kimlerin müteselsil vergi sorumlusu olacağını ve bu kapsamda yapılacak vergi kesintisine ilişkin usulleri belirlemeye yetkili kılınmıştır. İlgili hükmün Anayasa’ya aykırılığının değerlendirildiği kararda²⁵⁸

²⁵⁸ AYM E. 1994/46, K. 1994/57 K.T. 18.7.1994, R.G. Tarih-Sayı :14.12.1995-22493, Şahnaz Gerek, Ali Rıza Aydın, **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2010, s. 193-194.

AYM; “Yasa koyucu, vergi hukuku alanında yetkisini kullanırken, Anayasa'nın temel ilkelerine ve vergi ile ilgili kurallarına bağlı kalmak koşuluyla, kamu gelirlerinin doğru, etkin ve verimli biçimde nasıl ve hangi yöntemlerle sağlanacağını takdir yetkisine sahiptir. Dava konusu edilen fıkra ile yasa koyucu, tarım kesimindeki yükümlülerin vergilerinin zamanında ödenmesini sağlamak için, aracı kuruluşlarla Ticaret Borsalarını vergi sorumlusu yapmıştır. Bu, Yasama Organının takdir alanına giren bir yetkidir. İtiraz konusu fıkra ek bir vergi veya vergi benzeri malî yükümlülük getirilmediği gibi Maliye Bakanlığı'na vergi ve malî yük konulması yetkisi de verilmemiştir. Fıkranın vergi yükümlülüğü ile ilgisi yoktur. Fıkra tarım ürünü alım ve satımına aracılık eden kuruluşlarla Ticaret Borsaları'na vergi kesintisi ile ilgili olarak bazı görevler yüklenmekte, müteselsil bir "sorumluluk" ihdas edilmektedir. Burada aracı kurumları ve Ticaret Borsaları'nı müteselsil sorumlu yapan Yasadır. Yasa koyucu tarafından yürütmeye bırakılan düzenleme alanı, vergilendirme ile ilgili temel kurallar olmayıp, yasaca belirlenen sorumluluğun uygulanmasına ait teknik düzenlemeler ve ayrıntılardır. Yasa koyucu belirli konularda gerekli temel kuralları koyup çerçeveyi çizer, uygun ve gerekli görürse bu kuralların uygulanması yolunda belirlenmiş alanlar bırakır. Bu alanlarda düzenleme yetkisine dayanarak idare kimi düzenlemeler yapabilir. İtiraz konusu fıkra ile Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na verilen yetki, Yasama Organına ilişkin olan yetkilerin idareye bırakılması olarak değerlendirilemez.” tespitlerinde bulunmuş ve müteselsil sorumluluk ihdasının verginin yasallığı ilkesine aykırılık teşkil etmediği sonucuna ulaşmıştır.

Vergi mükellefiyeti ve vergi sorumlusu kavramlarının bir arada ele alınması gerektiğini, bu kavramların verginin temel unsurlarından olduğunu açıklamıştık. Bu sebeple AYM'nin; müteselsil sorumluluk ihdası ile kişilere yeni bir mali yük getirilmesi hususunu verginin yasallığı ilkesi dışında değerlendiriyor olması yerinde değildir²⁵⁹. Mahkemenin görüşünün aksine verilen yetki yasa ile sınırları açıkça çerçevelenmiş nitelikte olmayıp Hazine ve Maliye Bakanlığının; tarımsal ürünlerin alım satımına aracılık eden kuruluşlar ile Ticaret Borsalarından hangilerini hangi usule göre verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutacağı belirlenmiş değildir²⁶⁰. Nitekim bu husus; Ahmet Necdet Sezer'in karşı oyunda, şu şekilde saptanmıştır: “Bir

²⁵⁹ Barış Bahçeci, **Vergisel Düzenleyici İşlemlerin Hukuksal Sınırları**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2016, s. 186.

²⁶⁰ Barış Bahçeci, **Vergisel Düzenleyici İşlemlerin Hukuksal Sınırları**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2016, s. 186.

mali yükümlülüğün yasa ile konulmuş sayılabilmesi için yükümlülüğün mükellef, matrah, oran, tarh, tahakkuk gibi öğelerinin yasa tarafından saptanması zorunludur. Yasa tarafından saptanması gereken bu öğelerden hiçbirisi yönetimin takdirine bırakılamaz. Böyle bir takdir yetkisi tanındığında yönetim, buna dayanarak, mükellefler arasında ayırımlar yaparak çok ağır mali yükümlülükler koyarak keyfi uygulamalara neden olabilir. Anayasa'da mali yükümlülüklerin yasayla konulması öngörülürken, kuşkusuz kişisel değerlendirmelere göre uygulamaları önleyecek ilkelere yasalarda yer verilmesi amaçlanmıştır. Bu yapılmadıkça bir mali yükümlülük yasa ile konulmuş sayılmaz. Vergi tevkifatından müteselsilen sorumlu tutulan kişilerin belirlenmesi de mali yükümlülük ve vergi koyma kavramları içerisine girer. Bu nedenle, müteselsil sorumlu tutulan kişilerin yasa tarafından saptanması gerekir.”

Verginin maddi ödevini doğrudan etkilemesi itibarıyla verginin temel unsurları arasında yer alan vergi indirim kavramının da Hazine ve Maliye Bakanlığının düzenleme yetkisine bırakılması mümkün olmayacaktır. Bakanlığa vergi indirimine ilişkin düzenleme yetkisi verilemeyeceği hususu 2004 tarihli bir AYM kararı²⁶¹ üzerinden örneklenebilir. Kararda ücretlilerde vergi indirimini düzenleyen, 2007 tarihinde mülga olan²⁶² Gelir Vergisi Kanunu’nun mükerrer 121. maddesine eklenen ve Maliye Bakanlığına “*vergi mahsup ve iadesine tâbi tutulacak mal ve hizmet alımlarını yukarıda sayılanlarla sınırlı olmaksızın tespit etme*” yetkisi veren hükmün iptal istemi değerlendirilmiştir.

²⁶¹ AYM, E.2003/33, K.2004/101, K.T. 15/07/2004, Resmi Gazete Tarih-Sayısı:02.03.2005 – 25743.

²⁶² 4842 sayılı Yasanın (R.G. Tarih : 24/4/2003, Sayı : 25088) 15’inci maddesiyle değişen GVK Mükerrer Madde 121: “*Gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde, mükellefin kendisi, eşi ve çocukları ile ilgili eğitim, sağlık, gıda, giyim ve ikamet edilen konuta ait kira harcamalarının yıllık toplam tutarının; - 3 milyar liraya kadar % 8’i, - 6 milyar liranın 3 milyar lirası için % 8’i, aşan kısmı için % 6’sı, - 6 milyar liradan fazlasının, 6 milyar lirası için % 7’si, aşan kısmı için % 4’ü, Ücretlinin ertesi yılda ödeyeceği gelir vergisinden mahsup edilir veya işverenler aracılığı ile kendisine nakden iade edilir.*

Şu kadar ki; harcamaların Türkiye’de yapılması, gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınan belgelerle tevsik edilmesi ve bu belgelerin işverene verilmesi şarttır. Mahsup hakkı kazanılan tutarın hesaplanmasında dikkate alınan harcama tutarı, vergi matrahının toplamını geçemez.

Ücretlilerin harcama belgelerinin işverene ibrazı, beyanı ve verginin mahsup veya iadesine ilişkin süreleri tespit etmeye, iadeyi nakden veya mahsuben yaptırmaya, vergi mahsup ve iadesine tâbi tutulacak mal ve hizmet alımlarını yukarıda sayılanlarla sınırlı olmaksızın tespit etmeye ve uygulamanın usul ve esaslarını belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

Bu bağlamda ilk olarak anayasal bir kural olan verginin yasallığını ilkesinin istisnalarının da hukuk devleti ilkesi gereği anayasada yer alması gerektiğinden bahisle; Maliye Bakanlığına verilmek istenen, vergi mahsup ve iadesine tabi tutulacak mal ve hizmet alımlarını sınırsız biçimde tespit etme yetkisi, 73. maddenin dördüncü fıkrası bağlamında değerlendirilmiştir. Karar tarihinde “*Vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.*” şeklinde düzenlenmiş olan dördüncü fıkra lafzi olarak incelendiğinde, vergiye ilişkin indirim hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlarla bağlı kalmak kaydıyla değişiklik yapmak yapma yetkisinin yalnızca Bakanlar Kuruluna verilebileceği görülmektedir. Mahkeme bu hususu; “*Vergi yasalarında sosyal, ekonomik, mali ve kültürel amaçlı kimi muaflık, istisna ve indirimler getirilmesi, yasakoyucunun takdirine bağlı bir konudur. Verginin bir bölümünden (indirim) veya tümünden vazgeçme ya da vergi kapsamındaki kimi konuları (istisna) veya kişileri (muaflık) vergi dışında tutma işlemi de en az vergi koyma ölçüsünde büyük önem taşımaktadır. Vergilendirmede esas kural, vergilerin yasayla konulup, değiştirilmesi veya kaldırılmasıdır. Buna göre, birtakım nedenlerle, kimi kişi veya konuların vergi dışında bırakılması ya da bir kısım vergiden vazgeçilmesi hususlarının da yasalarla belirlenmiş olması gerekmektedir. İndirim, vergi matrahından veya doğrudan vergiden belirli tutarda indirim yapılması suretiyle verginin bir bölümünden vazgeçilmesi veya bir bölümünün geri verilmesi sonucunu doğurmaktadır. Anayasa’nın 73. maddesinin son fıkrası vergide indirimi, yasayla belirlenen yukarı ve aşağı sınırlar içinde Bakanlar Kurulu’na yetki verilebilecek konular arasında gösterecek kadar önemli görmüştür.*”²⁶³ şeklinde değerlendirmiştir.

Dolayısıyla Anayasa’da spesifik olarak Bakanlar Kuruluna verilen yetkinin genişletici biçimde yorumlanarak, yürütme erki içerisinde yer alan herhangi bir idareye de verilebileceğini ileri sürmek yerinde olmayacaktır. Yürütme organının verginin temel unsurları üzerindeki sınırlı düzenleme yetkisi başlığında incelendiğimiz yetkilerin tümünün doğrudan cumhurbaşkanı tarafından kullanılacağı kurala bağlandığından, bu yetkilerin Hazine ve Maliye Bakanlığına yahut başka bir organa

²⁶³ AYM, E.2003/33, K.2004/101, K.T. 15/07/2004, Resmi Gazete Tarih-Sayısı:02.03.2005 – 25743.

devredilmesi mümkün değildir²⁶⁴. Verilmek istenen yetkinin mahiyeti dikkate alındığında Hazine ve Maliye Bakanlığının bu konuda yapacağı bir düzenleyici işlem vasıtasıyla indirim kapsamını genişletmesi, yasa hükmünün çizdiği sınırlar içerisinde tamamlayıcı ve açıklayıcı nitelikte de sayılamayacağından dava konusu hüküm iptal edilmiştir. Kaldı ki iptal edilen yetki, anayasal istisnada yer alan yukarı ve aşağı sınırları belirleme şartını da sağlamamaktadır. Dördüncü fıkranın 2017 Anayasa değişikliği sonrası halini dikkate aldığımızda aynı hususun Anayasa’da açıkça cumhurbaşkanına verilmiş olan bu yetkinin Hazine ve Maliye Bakanlığını da kapsayacak şekilde yorumlanması mümkün olmayacaktır ve yine Hazine ve Maliye Bakanlığında tamamlayıcı yahut açıklayıcı niteliği aşan, verginin temel unsurlarına ilişkin olarak düzenleyici özellikte idari işlem yapma yetkisi veren yasa hükümlerinin iptali gerekecektir.

Bu başlık altında inceleyeceğimiz son husus vergi ödevlerinden defter ve belge düzenidir. Bilindiği üzere vergi ödevleri ile usulüne ilişkin konularda Hazine ve Maliye Bakanlığında esaslı bir düzenleme yetkisi verilmesi mümkün değildir. Bununla birlikte Anayasa Mahkemesi, Hazine ve Maliye Bakanlığında vergilendirme hususunda verilen yetkilerden; vergilendirme tekniği ile ayrıntıya ilişkin olduğunu tespit ettiklerini hukuka uygun bulmuştur²⁶⁵. Defter, belge ve kayıt düzenine ilişkin Hazine ve Maliye Bakanlığında düzenleme yetkisi tanıyan hükümlerden bu başlık altında örnek mahiyetinde inceleyeceğimiz; aynı zamanda AYM denetimine tabi tutulmuş hüküm, Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 257. maddesidir. Yetki kenar başlıklı mükerrer 257. madde VUK’un mükellefin ödevleri başlıklı ikinci kitabının muhafaza ve ibraz ödevleri başlıklı altıncı kısmında yer almaktadır. İlgili maddede Bakanlığa on fıkra halinde muhafaza ve ibraz ödevlerine ilişkin usul ve esas belirlemeye, belge ve kayıt düzenine ilişkin çeşitli yükümlülükler getirmeye ilişkin yetkiler verilmiştir.

Yetki hükümlerinden temel nitelikteki ve en kapsamlı düzenlemeyi içeren hüküm birinci fıkra da yer almaktadır. İlgili düzenlemeyle Hazine ve Maliye Bakanlığında, “*Mükellef ve meslek grupları itibarıyla muhasebe usul ve esaslarını tespit etmeye, bu Kanuna göre tutulmakta olan defter ve belgeler ile bunlara ilaveten*

²⁶⁴ Lütfi Duran, İdare Hukuku Ders Notları (Çoğaltma), İstanbul, 1977, s. 83, nakleden: Sadık Kırbaz, **Vergi Hukuku**, Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2015, s. 31.

²⁶⁵ Nurgül Güner, Verginin Kanuniliği İlkesinin Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Değerlendirilmesi, **Vergi Raporu**, sayı: 140, Mayıs 2011, s. 100.

tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi zorunlu bilgileri belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya; bedeli karşılığında basıp dağıtmaya veya üçüncü kişilere bastırıp dağıtmaya veya dağıttırmaya, bunların kayıtlarını tutturmaya, bu defter ve belgelere tasdik, muhafaza ve ibraz zorunluluğu getirmeye veya kaldırmaya, bu Kanuna göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgelerin tutulması ve düzenlenmesi zorunluluğunu kaldırmaya” ilişkin olarak yetki verilmiştir.

Bakanlığın, mükerrer 257. maddeye dayanarak ihdas ettiği genel tebliğlerden biri 191 sıra numaralı VUK Genel Tebliğidir²⁶⁶. Tebliğde yer alan düzenlemelerle “*özel muayenehane, özel poliklinik, özel hastane sahibi veya buralarda çalışan hekimlerce (diş hekimi dahil) özel muayene ve tedaviler için düzenlenen reçeteler Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenmesi zorunlu belgeler kapsamına*” alınmış, bu reçetelerin hangi usul ve esaslara göre düzenleneceği ile ihtiva etmesi gereken asgari bilgiler belirlenmiş ve son olarak belirlenen usul ve esaslara uymayanlar hakkında VUK uyarınca gerekli cezaların uygulanacağı tespit edilmiştir. Tebliğ hükümlerinden kaynaklanan uyuşmazlık neticesinde tebliğe yetki veren mükerrer 257. maddenin birinci fıkrasında yer alan “*vergi kayıp ve kaçagını önlemek amacıyla tutulmakta olan defter ve belgelere ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva edeceği hususları belirlemeye bunlarda değişiklik yapmaya*” ifadesi AYM tarafından norm denetimine tabi tutulmuştur²⁶⁷. Mahkeme, yaptığı inceleme neticesinde iptali istenen hükmün Bakanlığa; yasama organının düzenlemelerini değiştirecek nitelikte bir yetki vermediğini, yetkinin yasada öngörülen yükümlülüklerin kaldırılmasına elverişli olmadığını, bu yetkinin esas itibarıyla verilen hizmete açıklık getirmek amacıyla kullanılabileceğini tespit ederek iptal talebini reddetmiştir.

Öte yandan düzenlemenin kamu yararını önceliyor olması yahut vergi kayıp ve kaçagını engellemeyi amaçlıyor olması tespitleri, yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesinin dikkate alınması bakımından bir hukuka uygunluk sebebi teşkil

²⁶⁶ R.G. Tarih: 10.05.1989, Sayı: 20161.

²⁶⁷ AYM, E.1990/29, K.1991/37, 15/10/1991, R.G. Tarih-Sayı :05.02.1992-21133; Barış Bahçeci, **Vergisel Düzenleyici İşlemlerin Hukuksal Sınırları**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2016, s. 191.

etmemektedir²⁶⁸. Ek belge isteme yetkisi veren yasa hükmü, Bakanlığa mükelleflerin temel hak ve özgürlükleri sınırlandırıcı nitelikte düzenleme yapma imkânı tanımaktadır²⁶⁹. İdareye bu nitelikte bir yetki verilmesi yasama yetkisinin devredilmezliğine aykırılık teşkil etmektedir. Bunun yanında yükümlülerin maddi ödevini yerine getirmeleri bakımından uymak zorunda oldukları şekli ödevlerin yasa haricindeki vasıtalarla arttırılması, belge düzenine ilişkin yeni yükümlülükler ihdas edilmesi ve bu yükümlülüklerini yerine getirmeleri adına çeşitli masraflar yapmak zorunda bırakılması hususları da verginin yasallığı ilkesini zedeleyecektir²⁷⁰. Dolayısıyla defter ve belge düzenine ilişkin olarak Hazine ve Maliye Bakanlığına düzenleme yetkisi verilmesinde sınır yine verginin yasallığı ilkesi olacaktır. Hazine ve Maliye Bakanlığına vergi ödev yahut usulüne ilişkin detayları belirleme niteliğinde düzenleme yetkisi tanınırken bu yetki kapsamında vergi ödevlisine; sosyal, psikolojik yahut gizli ekonomik maliyet yüklenmemesi gerekmektedir²⁷¹.

4.2.2. Verilen Yetkinin Kapsam ve Sınırlarının Belirli Olması

Hazine ve Maliye Bakanlığının vergi alanında türev nitelikte düzenleme yetkisine sahip olması; bu yetkinin, yasa hükmünde öngörülmüş olmasına bağlıdır²⁷². Yasa ihdası yoluyla; yasama organı tarafından Bakanlığa tanınacak olan düzenleme yetkisi; “*sınırlı, tamamlayıcı ve bağımlı*²⁷³” niteliktedir. Dolayısıyla yasa, vergi idaresine bıraktığı düzenleme yetkisinin kapsam ve sınırlarını açıkça belirlemek zorundadır²⁷⁴.

²⁶⁸ Barış Bahçeci, **Vergisel Düzenleyici İşlemlerin Hukuksal Sınırları**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2016, s. 192-193.

²⁶⁹ Barış Bahçeci, **Vergisel Düzenleyici İşlemlerin Hukuksal Sınırları**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2016, s. 193.

²⁷⁰ Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 3. Bası, İstanbul: On İki Levha Yayınları, Ekim 2011, s. 149.

²⁷¹ Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 3. Bası, İstanbul: On İki Levha Yayınları, Ekim 2011, s. 153.

²⁷² AYM, E.2023/63, K.2024/15, 23/01/2024, § 37, R.G. Tarih – Sayı: 4/4/2024 – 32510; AYM, E.2011/42, K.2013/60, 9/5/2013, R.G. Tarih-Sayı: 25.7.2014-29071; AYM E.2019/36, K.2021/15, 4/3/2021, § 57, R.G. Tarih-Sayı:3/6/2021-31500; AYM, E.2022/54, K.2022/99, 08/09/2022, § 26, R.G. Tarih- Sayı : 20/9/2022 – 31959.

²⁷³ AYM, E.2023/63, K.2024/15, 23/01/2024, § 37, R.G. Tarih – Sayı: 4/4/2024 – 32510; AYM, E.2011/42, K.2013/60, 9/5/2013, R.G. Tarih-Sayı: 25.7.2014-29071; AYM E.2019/36, K.2021/15, 4/3/2021, § 57, R.G. Tarih-Sayı:3/6/2021-31500; AYM, E.2022/54, K.2022/99, 08/09/2022, § 26, R.G. Tarih- Sayı : 20/9/2022 – 31959.

²⁷⁴ AYM, E.2023/63, K.2024/15, 23/01/2024, § 37, R.G. Tarih – Sayı: 4/4/2024 – 32510; AYM, E.2011/42, K.2013/60, 9/5/2013, R.G. Tarih-Sayı: 25.7.2014-29071; AYM E.2019/36, K.2021/15,

Kapsam ve sınırları yasa tarafından çizilmemiş düzenleme yetkisi, yasama organının asli ve genel nitelikteki yasama yetkisidir²⁷⁵. Hazine ve Maliye Bakanlığına kapsam ve sınırları belirli olmayan vergisel düzenleme yetkisi verilmesi, yasama yetkisinin devri anlamına geleceğinden Anayasa'nın 7. ve 73. maddelerine aykırılık taşıyacaktır. Bununla birlikte Türk vergi sisteminde Hazine ve Maliye Bakanlığına kapsam ve sınırları belirli olmayan nitelikte düzenleme yetkisi veren çok sayıda yasa bulunmaktadır.

Bakanlığa kapsam ve sınırları belirsiz nitelikte tanınan yetkinin klasik örneği, usul ve esasları belirleme yetkisidir²⁷⁶. TDK usul kelimesini; “*Bir yasama veya idare işleminin hazırlanması, yapılması veya yürürlüğe konması sırasında uyulması gereken hükümler ve izlenecek yollar*”²⁷⁷ şeklinde tanımlamıştır. Dolayısıyla; usul belirleme yetkisi, bir faaliyetin yürütülmesine ilişkin yöntemin tespit edilmesi anlamına gelmesi sebebiyle sınırlar içerisinden kalmaktan ziyade sınırları çizmeye yöneliktir. Usulün tespit edilmesi; o usule göre işlem tesis edecek kişinin, yönteme ilişkin uyması gereken kuralların belirlenmesini ifade etmektedir. Yani; sınırları yetkinin dayanağı olan yasa hükmünde belirtilmediği müddetçe, usul tespiti oldukça geniş bir yetkidir.

Esas kelimesi ise “*Bir şeyin özünü oluşturan ana öge; yapı taşı, asliye*”²⁷⁸ şeklinde tanımlanmış olup esas belirleme yetkisi salt lafzi olarak ele alındığında düzenlemenin içeriğini, temel öğelerini tespit etmek anlamına gelmektedir. Bu bakımdan usule ilişkin tamamlayıcı nitelikteki teknik ayrıntıların, yasanın belirteceği çerçeve dahilinde düzenlenebileceğini söylemek mümkün olsa da; esas bakımından aynı saptamayı yapmak isabetli olmayacaktır. Nitekim verginin esaslı nitelikteki unsurlarının, başka bir deyişle kurucu unsurlarının uygulanması; zaten usule ilişkin hükümler vasıtasıyla olmaktadır. Dolayısıyla Hazine ve Maliye Bakanlığının, sınırları yasa hükmünde çizilse dahi; münhasıran yasama organına bırakılan esas belirleme

4/3/2021, § 57, R.G. Tarih-Sayısı:3/6/2021-31500; AYM, E.2022/54, K.2022/99, 08/09/2022, § 26, R.G. Tarih- Sayı : 20/9/2022 – 31959.

²⁷⁵ Lokman Yeniay, Gülten Yeniay, Türk Hukukunda Yürütme Organının Düzenleme Yetkisi ve Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, **Anayasa Yargısı**, Cilt: 36, Sayı: 1, 2019, s. 109.

²⁷⁶ Ali Volkan Özgüven, **Vergi idaresinin düzenleme yetkisinin kapsamı ve sınırları**, Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, 2015, s. 28

²⁷⁷ TDK, **Güncel Türkçe Sözlük**, <https://sozluk.gov.tr>, E.T. 30.05.2024.

²⁷⁸ TDK, **Güncel Türkçe Sözlük**, <https://sozluk.gov.tr>, E.T. 30.05.2024.

yetkisine ilişkin düzenleme tesis etmesi, verginin yasallığı ilkesini zedeleyici nitelikte olacaktır.

Öte yandan Türk vergi mevzuatında sıkça rastladığımız; usul ve esas belirleme yetkisine dair hükümlerin konuluşunda, usul ve esas terimlerinin hukuki açıdan karşılık geldiği anlam gözetilmemektedir²⁷⁹. Bu terimlerin tercih edilmesinin sebebi Hazine ve Maliye Bakanlığına geniş bir takdir yetkisi tanınmak istenmesidir²⁸⁰. Bununla birlikte vergi yasalarında usul ve esas belirleme yetkisi ifadesine yaygın bir şekilde yer verilmesi ile verginin yasallığı ilkesine ve Bakanlığın düzenleme yetkisinin türev niteliğine aykırılığı giderilmesi mümkün değildir.

Verginin yasallığı ilkesinin ve idarenin düzenleme yetkisinin kural olarak ikincil niteliğinin hukuki dayanağı Anayasa’da yer aldığından; Hazine ve Maliye Bakanlığına kapsam ve sınırları belirli olmayan biçimde usul ve esas belirleme yetkisi verilebilmesine hukuki zemin ancak bir Anayasa normu ile sağlanabilir. Dolayısıyla aşağıdaki tabloda yer alan; Hazine ve Maliye Bakanlığına usul ve esasları düzenleme yetkisi tanıyan yasa maddeleri, verginin yasallığı ilkesi bakımından sakıncalı olup yasa koyucunun bu nitelikteki yetkileri yaygın bir şekilde tanıyor olması hukuka aykırılığı ortadan kaldırmamaktadır.

²⁷⁹ Barış Bahçeci, **Vergisel Düzenleyici İşlemlerin Hukuksal Sınırları**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2016, s. 180.

²⁸⁰ Barış Bahçeci, **Vergisel Düzenleyici İşlemlerin Hukuksal Sınırları**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2016, s. 180.

YASA ADI	USUL VE ESAS BELİRLEME YETKİSİ VEREN YASA MADDELERİ	MADDE SAYISI
Vergi Usul Kanunu	4, 5, 8, 11, 28, 72, 102, 104, 107/A, 115, 120, 127, 132/A, 139, 152/A, 153, 153/A, 160, 160/A, 175, 234, 256, 276/A, 280/A, 325/A, 353, 370, 379, 413, Mük. 227, Mük. 242, Mük. 257, Mük. 276/A, Mük. 290, Mük. 413, Ek 1, Ek 18, Geçici 24, Geçici 30, Geçici 31, Geçici 32, Geçici 33 ile 21/1/1983 Tarih ve 2791 Sayılı Kanun'un 213 Sayılı Kanunla İlgili Geçici 1. Maddeleri	43
Gelir Vergisi Kanunu	9, 19, 23, 25, 33, 35, 40, 41, 46, 53, 63, 88, 89, 98/A, 113, Mük. 20, Mük. 20/B, Mük. 111, Mük. 120, Mük. 121, Geçici 35, Geçici 39, Geçici 47, Geçici 48, Geçici 58, Geçici 69, Geçici 70, Geçici 72, Geçici 73, Geçici 76, Geçici 77, Geçici 78, Geçici 80, Geçici 82, Geçici 85, Geçici 86, Geçici 87, Geçici 89, Geçici 90, Geçici 92, Geçici 93, 3/12/1988 Tarih ve 3505 Sayılı Kanun'un Geçici 1, 15/12/1989 Tarih ve 3689 Sayılı Kanun'un Geçici 1. Maddeleri	42
Katma Değer Vergisi Kanunu	8, 9, 11, 13, 14, 15, 17, 29, 33, 36, 38, 40, 46, 49, Geçici 2, Geçici 19, Geçici 20, Geçici 22, Geçici 23, Geçici 24, Geçici 25, Geçici 26, Geçici 27, Geçici 29, Geçici 30, Geçici 31, Geçici 32, Geçici 33, Geçici 34, Geçici 36, Geçici 37, Geçici 38, Geçici 39, Geçici 40, Geçici 41, Geçici 42, Geçici 44. Maddeleri	37
Kurumlar Vergisi Kanunu	4, 5, 5A, 9, 10, 11, 19, 32, 32A, 32B Geçici 4, Geçici 5, Geçici 8, Geçici 12, Geçici 15. Maddeleri	15
Özel Tüketim Vergisi Kanunu	5, 7A, 10, 12, 14, 15, Geçici 1, Geçici 3, Geçici 5, Geçici 7, Geçici 9. Maddeleri	11

Tablo 1.1: Usul ve Esas Belirleme Yetkisi Veren Yasa Maddeleri

Hazine ve Maliye Bakanlığına vergi yasalarının uygulanmasına ilişkin usul ve esas belirleme yetkisi veren hükümlerin Anayasa'ya aykırılığının değerlendirildiği pek

çok AYM kararı bulunmaktadır²⁸¹. Bu kararlar incelendiğinde AYM'nin usul ve esas belirlemeye ilişkin yetki ihtiva eden hükümler iptal etmeme eğiliminde olduğu görülmektedir. Örneğin; mahkeme 1996 tarihli bir kararında²⁸², Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 111. maddesinin yedinci fıkrasında yer alan “*Bu uygulamanın usul ve esasları Maliye Bakanlığınca tayin ve tespit olunur.*” hükmüne ilişkin olarak “*Yasama organı, vergi alanına giren konuları ayrıntılarıyla düzenlemesinin olanaklı bulunmadığı hallerde, vergilendirmenin temel öğelerini belirleyerek, uygulamaya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin konularda yürütme organına düzenleyici idarî işlemlerde bulunma yetkisi verebilir. Yürütme organına verilen yetki, vergilendirmenin temel öğelerine ilişkin olmayıp yasayla getirilen düzenlemeyi açıklayıcı ve tamamlayıcı niteliktedir. Yürütme organı, vergilendirme tekniğine ve ayrıntılara ilişkin konuları düzenlerken vergi yasalarının sınırları içinde kalmak zorundadır. İtiraz konusu madde ile getirilen kuralda, yasama organınca verginin konusu, yükümlüsü, vergiyi doğuran olay, verginin miktarı, ödeme şekli ve süresi gibi temel öğeler belirlenmiştir. Yedinci fıkradaki kural, Maliye Bakanlığı'na uygulamanın teknik ve ayrıntılarına ilişkin hususları düzenleme yetkisi vermiştir.*” değerlendirmesinde bulunmuştur. Görüldüğü üzere mahkeme; Bakanlığa verilen uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etme yetkisini değerlendirirken, yasanın vergilendirmeye ilişkin temel öğeleri belirliyor olmasını yeterli bulmuştur. Bununla birlikte usul ve esas tespit etme yetkisini lafzi açıdan ele almaksızın; usul ve esas belirleme yetkisini, idarenin açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikteki teknik ve ayrıntılara ilişkin olarak kullanılan düzenleme yetkisi olarak değerlendirmiştir. Öte yandan usul ve esas belirleme yetkisinin lafzi açıdan teknik ayrıntıları düzenleme yetkisine tekabül etmediğini ifade etmiştik. Dolayısıyla yasa koyucu vergi yasalarına ilişkin usul ve esas belirleme yetkisi ile teknik ayrıntıların düzenlenmesini işaret ediyorsa; vergi idaresine yetki veren bu hükümler yerine “hükmün uygulanmasına ilişkin teknik ayrıntılar” ifadesini kullanması yerinde olacaktır.

²⁸¹AYM, E.1986/5, K.1987/7, K.T. 19/03/1987, R.G. Tarih-Sayı :12.11.1987-19632; AYM, E. 1989/6, K. 1989/42, K.T. 07/11/1989; AYM E. 1992/29, K. 1993/23, K.T. 24.6.1993, R.G. Tarih-Sayı :23.12.1999-23915; AYM, E.1994/46, K.1994/57, K.T. 18/07/1994, R.G. Tarih-Sayı :14.12.1995-22493; AYM, E.1996/11, K.1997/4, K.T. 29/01/1997, R.G. Tarih-Sayı :30.06.2001-24448; AYM, E.1996/49, K.1996/46, K.T. 11/12/1996, R.G. Tarih-Sayı :02.12.2000-24248; AYM, E.2001/36, K.2003/3, K.T. 16/01/2003, R.G. Tarih - Sayı: 21.11.2003/25296; Şahnaz Gerek, Ali Rıza Aydın, **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2010, s. 201-203.

²⁸²AYM, E.1996/49, K.1996/46, K.T. 11/12/1996, R.G. Tarih-Sayı: 02.12.2000-24248.

AYM'nin; hayat standardı esası uygulamasına dair usul tespiti Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirleneceği düzenlemesini içeren hükmün Anayasa'ya uygunluğunu değerlendirdiği, 2003 tarihli kararında²⁸³ da konuyu benzer biçimde ele aldığı görülmektedir: *“Yasama organı, vergilendirmenin temel öğelerini belirleyerek, uygulamaya ilişkin konularda yürütme organına düzenleyici idarî işlemlerde bulunma yetkisi verebilir. Yürütme organı, uygulamaya ilişkin bu konuları düzenlerken vergi yasalarının verdiği yetki sınırları içinde kalmak zorundadır. 8. fıkra ile yürütme organına verilen yetki, vergilendirmenin temel öğelerine ilişkin olmayıp yasayla getirilen düzenlemeyi açıklayıcı ve tamamlayıcı niteliktedir.”*

Vergi idaresinin vergi uygulamasına ilişkin konularda usul ve esas belirleme yetkisini kullanırken, bu yetkinin açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte olduğunun bilincinde olarak, teknik ve ayrıntılara ilişkin biçimde kullanması gerektiği görüşüne katılmakla birlikte; kapsam ve sınırları belirli olmayan usul ve esas belirleme yetkisinin verginin yasallığı ilkesini zedelediği kanaatindeyiz. Nitekim 1987 tarihli ve VUK'un 11. maddesinin altıncı fıkrasında yer alan *“Müteselsil sorumluluğun şartları, sınırları ve bu konuya ilişkin usul ve esaslar Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenir.”* hükmünün Anayasa'ya uygunluğunun değerlendirildiği kararın²⁸⁴, üye Muammer Turan'a ait karşı oyunda; sorumluluğun, *“verginin ve vergilendirmenin ayrılmaz bir mütemmim cüzü, hatta unsuru ve parçası”* olduğu belirtilmiş, dolayısıyla müteselsil sorumluluğa ilişkin usul ve esasların Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmesi hususu Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasına aykırı bulunmuştur.

Bakanlığa tanınan usul ve esas tespit etme yetkilerinin tamamlayıcı niteliğinin belirsizliği sorunu “Bakanlığın uygulamaya ilişkin usul ve esas belirleme yetkisi açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte ise, o halde neden Bakanlık bu yetkisini kullanmak için bir yetki yasasına ihtiyaç duyuyor?” sorusu üzerinden açıklanabilir. Bakanlığın açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikteki düzenleme yetkisini; doğrudan Anayasa'nın 124. maddesine dayanarak, görev alanına ilişkin olan vergi uygulaması hususunda yönetmelik çıkarmak suretiyle kullanmasının mümkün olduğunu daha önce belirtmiştik. Yasa koyucu abesle iştigal etmeyeceğine göre yetki hükmünün ayrıca eklenmesinin altında bir sebep bulunduğu açıktır. Yasa koyucunun, Hazine ve Maliye

²⁸³ AYM, E.2001/36, K.2003/3, K.T. 16/01/2003, R.G. Tarih - Sayı: 21.11.2003/25296

²⁸⁴ AYM, E.1986/5, K.1987/7, K.T. 19/03/1987, R.G. Tarih-Sayı :12.11.1987-19632.

Bakanlığına vergi yasalarının uygulanmasına ilişkin usul ve esas belirleme yetkisini yaygın biçimde tanıyor olmasının sebebi; verginin münhasıran yasayla düzenlenmesi anlayışı ile “*idarenin faydasına hareket serbestisinin uzlaştırılmasında, idarenin faydasına hareket serbestisi yönünde*²⁸⁵” seçim yapmasıdır.

Sonuç olarak Hazine ve Maliye Bakanlığına kapsam ve sınırları belirli olmayan, geniş bir takdir alanı sağlamak üzere usul ve esasları tespit etme yetkisi verilmesi anayasal dayanaktan yoksundur. Hazine ve Maliye Bakanlığının; uygulamaya yön vermek üzere tesis edeceği açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikteki düzenleyici işlemlerini doğrudan Anayasa’ya dayanarak yönetmelik çıkarmak suretiyle gerçekleştirebileceği açıktır. Dolayısıyla hukuki belirliliğin sağlanması adına Hazine ve Maliye Bakanlığına, verginin temel unsurlarına ilişkin olmaksızın ve temel hakları sınırlandırmaksızın, yeni kural ihdas edilmesi niteliğinde verilecek yetkilerin kapsam ve sınırı yasada açıkça belirtilmelidir. Aksi halde verilen yetki verginin yasallığı ilkesine aykırılık taşıyacaktır.

Verginin yasallığı ilkesinin istisnası niteliğinde olan anayasal yetkiler arasında Hazine ve Maliye Bakanlığına vergi alanında düzenleme yapmasına imkân tanıyan bir yetki bulunmamaktadır. Dolayısıyla Hazine ve Maliye Bakanlığının verginin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılması anlamına gelecek nitelikte bir düzenleme yapması Anayasa’ya aykırılık taşıyacaktır. Bu durumda vergi alanında Hazine ve Maliye Bakanlığına; yalnızca uygulamaya, vergi tekniğine ve vergi yükü getirmeyen ayrıntılara ilişkin düzenleme yetkisi verilebileceğini söylemek gerekir²⁸⁶.

4.3. Düzenleme Yetkisinin Yasayla Verilmesinin Gerekliliği Sorunu

Hazine ve Maliye Bakanlığının vergi alanındaki düzenleme yetkisi, yasaya dayanabilmesinin yanında; görev alanı ile bağlantılı olarak, kendisine açıkça yetki vermeyen bir vergi yasasının uygulanmasını sağlamak üzere ve verginin temel unsurlarına temas etmemek suretiyle doğrudan idari fonksiyona da dayanabilir.

²⁸⁵ Neslihan Akın, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Hazine ve Maliye Bakanlığının Takdir Yetkisi Hakkında Bir Değerlendirme, **Iksad International Congress On Social Sciences-VI, Győr, Macaristan, 26 - 28 Mart 2021**, s. 84.

²⁸⁶ Gülşen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 3. Bası, İstanbul: On İki Levha Yayınları, Ekim 2011, s. 189.

Bakanlığın idari fonksiyona dayanan tamamlayıcı düzenleme yetkisini genel yetki olarak adlandırmıştık. Genel düzenleme yetkisi ile ifade edilen husus idarenin ilk elden düzenleme yetkisine sahip olması değil, idareye açıkça düzenleme yetkisi veren bir hükme ihtiyaç duyulmamasıdır²⁸⁷. Bu husus akla “Bakanlığın genel yetkisine dayanarak türev düzenleme ihdas etmesi mümkünse neden özel olarak bir yetki yasası çıkarılsın ki?” sorusunu getirmektedir.

Gerçekten de Bakanlığın, görev alanına giren konularda üst normlara aykırılık teşkil etmeyen nitelikte vergisel düzenleme yapabilmesi için yasada ayrıca bir yetkilendirme yapılması zorunlu değildir. Bu durumda yetki yasasının ihdas edilmesinin birtakım gerekçeleri olmalıdır. Tespit ettiğimiz temel gerekçe hukuki güvenliğin tesis edilmesine ilişkindir. Yetki yasası demokratik süreçlerle yasama organı tarafından ihdas edildiği ve AYM denetimine tabi olduğu için; yasaya dayanılarak tesis edilen vergisel idari düzenleme, genel yetkiye dayanılarak tesis edilecek düzenlemeye nazaran hukuka uygunluğu bakımından daha güven verici bir konumda olacaktır. Başka bir deyişle hukuki güvenlik ile düzenli idare ilkeleri bakımından; AYM denetimine tabi olan yasa ile vergi idaresine verilmiş yetkinin, yasada öngörülen sınırlar içerisinde kalınarak kullanılması halinde verginin yasallığı ilkesini zedelemeyeceğini varsaymak yerinde olacaktır.

Öte yandan yasa ile sınırları iyi çizilmiş bir yetkinin; dayanağına uygun biçimde kullanıldığını tespit etmek, genel yetkiye dayanılarak yapılacak vergisel idari düzenlemenin Bakanlığın görev alanına ilişkin olup olmadığını değerlendirmeye göre çok daha kolay olacaktır. Dolayısıyla vergilendirme gibi hassas alanlarda hukuki güvenliğin sağlanabilmesi için idari düzenlemelerin kural itibarıyla yetki yasasına dayanması, genel yetkiye dayanılarak yapılacak düzenlemelerin yasaların uygulanması bakımından yol gösterici ve istisnai biçimde tesis edilmesi yerinde olacaktır. Ek olarak mülkiyet hakkına kamusal bir müdahale niteliğinde verginin meşruiyeti, mükelleflerin iradesinin vergi yasalarına yansımından geçmektedir. Dolayısıyla demokratik süreçler neticesinde ihdas edilecek vergi yasalarının vergi idaresinin düzenleme yetkisinin kapsam ve sınırlarını net bir şekilde belirlemesi idarenin keyfi uygulamalarının önüne geçecektir. Bu aynı zamanda meclisin idarenin

²⁸⁷ Bununla birlikte düzenleme konusunun çerçevesini çizen bir yasanın bulunması, o yasanın yürütülmesine ilişkin çıkarılacak düzenleyici işlemin varlık şartı olacaktır.

vergisel uygulamalarına dair yol göstermesi anlamına gelecektir. Böylelikle dolaylı biçimde de olsa vergi idaresinin düzenleme alanı mükellefler tarafından belirlenecektir.

Bakanlığa, düzenleme yetkisi veren -tamamlayıcı düzenleme yetkisinin kullanılması için zorunlu olmamasına rağmen- yasa hükümlerinin işlevinin tespit edilmesine ilişkin olarak ikinci ele alacağımız husus ise yaptırım kavramıyla bağlantılıdır. Bilindiği üzere VUK'ta adli yaptırıma tabi olan fiillerin yanında, idari yaptırıma tabi olan fiiler de düzenlenmiştir. İdari para cezasına tabi olan vergi ziyayı ve usulsüzlük cezaları doktrinde vergi kabahati olarak adlandırılmaktadır²⁸⁸. Konumuz bakımından önem arz eden husus ise özel usulsüzlük cezasına tabi olan çeşitli fiillerin Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmesidir. VUK'un mükerrer 355. maddesinde yer alan hüküm bu duruma örnek olarak gösterilebilir²⁸⁹. Hükümün içeriğinden bahsetmeden evvel kabahatler bakımından geçerli olan yasallık ilkesine yer vermek isabetli olacaktır. VUK'un idari para cezasına tabi fiilleri ve yaptırımlarını tespit ettiği hükümler, Kabahatler Kanunu karşısında özel yasa niteliğinde olduğundan²⁹⁰ Kabahatler Kanunu'nda düzenlenen genel hükümler VUK'ta yer alan usulsüzlük fiilleri ve yaptırımları bakımından da dikkate alınmalıdır. Kabahatler ve yaptırımları bakımından genel yasa niteliğinde olan Kabahatler Kanunu'nun kanunilik ilkesi kenar başlıklı 4. maddesi: “*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.*” şeklindedir. Buna göre özel usulsüzlük teşkil eden fiillerin çerçevesi çizilerek Bakanlığa fiilin içeriğini tespit etme yetkisi verilmesi mümkündür.

Bu bağlamda ele alacağımız hüküm, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesidir. Mükerrer 355. madde²⁹¹ kapsamında, Hazine ve Maliye Bakanlığının;

²⁸⁸ Mahmut Kaşıkçı, Altan Rençber, **Vergi Ceza Hukuku**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2023, s. 52.

²⁸⁹ Verilebilecek bir diğer örnek VUK m. 353'tür.

²⁹⁰ Ege Şentürk, **Vergi Hukukunda Adsız Düzenleyici İşlemlerin Hukuki Niteliği**, Ankara: Yetkin Yayınevi, 2024, s. 185.

²⁹¹ Hüküm, Vergi Usul Kanunu'nun, “86,148,149,150, mükerrer 242, 256 ve 257 nci maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257 nci maddesi ve Gelir Vergisi Kanununun 98/A maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uymayan” kişilere yasada belirlenen miktarda özel usulsüzlük cezası kesilmesini öngörmektedir.

VUK'un 107/A²⁹², mükerrer 242²⁹³, ve mükerrer 257. maddelerine²⁹⁴ dayanarak yapacağı düzenlemeler ile tespit ettiği zorunluluklara uymayan kişilere özel usulsüzlük cezası kesileceği kural altına alınmıştır. Bakanlığın tespit edeceği zorunluluklar ile ifade edilmek istenen husus Bakanlığa geniş yetkiler tanıyan mükerrer 257. maddenin birinci fıkrası üzerinden açıklanabilir. İlgili hükümle Hazine ve Maliye Bakanlığı, VUK'a göre *"tutulmakta olan defter ve belgeler ile bunlara ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi zorunlu bilgileri belirlemeye"* ve *"tutulacak defter ve düzenlenecek belgelerin tutulması ve düzenlenmesi zorunluluğunu kaldırmaya"* yetkili kılınmıştır. Bakanlığın bu yetkisine dayanarak ihdas edeceği genel tebliğlerin, düzenleyici ve kural koyucu nitelikte olacağı açıktır²⁹⁵. Bakanlık, VUK'un mükerrer 257. maddesinde öngörülen yetkisini kullanarak birçok belgenin düzenlenmesini zorunlu hale getirmiştir. Bu belgelere örnek olarak; *"adisyon, ambar tesellüm fişleri, döviz alım-satım belgesi, banka dekontu, sigorta poliçesi ve komisyon gider belgesi, işlem sonuç formları, ödünç sözleşmeleri, üçlü reçete"* gösterilebilir²⁹⁶.

Bununla birlikte düzenlenmesi zorunlu tutulacak belgelerin hangi ilkeler doğrultusunda ve hangi çerçevede tespit edileceği hususu; mükerrer 257 yahut 355. maddelerde belirtmemiştir. Dolayısıyla özel usulsüzlük cezasına tabi olacak fiilin içeriğinin düzenleyici işlemle doldurulması hususunda, Kabahatler Kanunu'nda yer

²⁹² VUK m. 107/A'nın üçüncü fıkrası: *"Maliye Bakanlığı, elektronik ortamda yapılacak tebliğle ilgili her türlü teknik altyapıyı kurmaya veya kurulmuş olanları kullanmaya, tebliğ elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirmeye ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğle ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."*

²⁹³ VUK mük. 242. maddenin birinci fıkrası *"Maliye ve Gümrük Bakanlığı; mükelleflere, niteliklerini belirlediği elektronik cihazları kullandırmak suretiyle belge düzenlettirmeye ve kullanılacak özel cihazlardan çıkarılan pulları belgelere ekletmeye yetkilidir"*, son fıkrası *"Maliye Bakanlığı; elektronik defter, belge ve kayıtların oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması, düzenlenmesi ve ibraz edilmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye"* yetkilidir.

²⁹⁴ VUK mük. 257. madde ile Hazine ve Maliye Bakanlığının yetkileri on fıkra boyunca detaylıca sayılmış olup bu yetkilerden en kapsamlısı birinci fıkrada yer almaktadır; *"Mükellef ve meslek grupları itibarıyla muhasebe usul ve esaslarını tespit etmeye, bu Kanuna göre tutulmakta olan defter ve belgeler ile bunlara ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi zorunlu bilgileri belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya; bedeli karşılığında basıp dağıtmaya veya üçüncü kişilere bastırıp dağıtmaya veya dağıtırmaya, bunların kayıtlarını tutturmaya, bu defter ve belgelere tasdik, muhafaza ve ibraz zorunluluğu getirmeye veya kaldırmaya, bu Kanuna göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgelerin tutulması ve düzenlenmesi zorunluluğunu kaldırmaya"* yetkilidir.

²⁹⁵ Ege Şentürk, **Vergi Hukukunda Adsız Düzenleyici İşlemlerin Hukuki Niteliği**, Ankara: Yetkin Yayınevi, 2024, s. 181.

²⁹⁶ Tahir Erdem, Vergisel Kabahatlerin Tanımlanmasında Çerçeve Kanun Hükmünün İdarenin Düzenleyici İşlemiyle Doldurulmasının Kanunilik İlkesi Yönünden Değerlendirilmesi, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 276, Eylül 2011.

alan “kanunun kapsam ve koşulları bakımından belirlediği çerçeve hükmün” varlığı şartı sağlanmamaktadır. Bu durumda belgelerin düzenlenmemesi halinin cezaya tabi kılınması yasallık ilkesine aykırılık teşkil etmektedir²⁹⁷.

Diğer taraftan AYM, 2011 tarihli kararıyla²⁹⁸ konu hakkında; “213 sayılı Yasa’nın mükerrer 355. maddesinin itiraz konusu birinci fıkrasında, bu Yasa’nın mükerrer 257. maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uyulmaması durumunda kesilecek olan özel usulsüzlük cezalarına yer verilmiştir. Kuralda, cezalar belirlenmiş, cezaya tabi tutulan eylemler ise mükerrer 257. maddeye göre getirilen zorunluluklara uymama olarak gösterilmiştir. Mükerrer 257. maddede, Maliye Bakanlığının hangi konularda düzenleme yapacağı belirlenmiştir. Maliye Bakanlığı’na yetki yasayla verilmiştir. Bu yetkiye dayanılarak, genel nitelikte olan tebliğlerle yapılan düzenlemeler Resmî Gazetede yayımlanmakta, mükelleflere hangi zorunlulukların getirildiği duyurulmakta ve güvence sağlanmaktadır. Suç sayılan eylem ve cezası yasada gösterildikten sonra yasama organının uzmanlık ve yönetim tekniğine ilişkin konularda önlemler alınması amacıyla yürütme organına yetki vermesi, suçun idari düzenlemelerle ortaya konulması anlamına gelmez.” tespitlerinde bulunmuştur. Mahkemenin kararında yer alan suç sayılan eylemlerin yasada belirlenmesinin ardından, uzmanlık ve idari tekniğe ilişkin konularda idareye yetki verilmesinin, Anayasa’nın suçta ve cezada yasallık ilkesini düzenleyen 38. maddesine²⁹⁹ aykırı olmadığı tespitine katılmakla birlikte mükerrer 355. maddenin yaptırıma bağladığı fiilin doğrudan Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından getirilen zorunluluklar olması hususunun, yasamanın suç teşkil eden fiile ilişkin gerekli çerçeveyi çizmediği anlamına geldiği kanaatindeyiz. Hazine ve Maliye Bakanlığının düzenleyici genel tebliğleri; yasayla yetki verilse dahi Anayasa’nın öngördüğü görev dağılımı nedeniyle, vergi suçu ihdas etme yetkisine sahip değildir. Nitekim bu husus Kantarcıoğlu/Oto’nun karşı oyunda şu şekilde ifade edilmiştir: “Mükerrer 257. madde ile Maliye Bakanlığı’na birçok konuda düzenleme yetkisi verilmiştir. Buna göre, itiraz konusu kuralla cezaya bağlı tutulan eylem, mükerrer 257. madde uyarınca Maliye Bakanlığı tarafından getirilen zorunluluklara uymamaktır. Böylece, vergi suçunun ne

²⁹⁷ Mahmut Kaşıkçı, Altan Rençber, **Vergi Ceza Hukuku**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2023, s. 696.

²⁹⁸ AYM, E.2009/21, K. 2011/16 K.T. 13.1.2011, R.G. Tarih-Sayı : 02.04.2011-27893.

²⁹⁹ “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.”

olduğunu belirleme yetkisi idareye bırakılmıştır. Anayasa'nın 38. maddesinde suç ve cezaların yasallığı ilkesi benimsenmiştir. Bu ilke, suç oluşturan eylemlerin ve bunların cezalarının kuşku ve duraksamaya yol açmayacak biçimde, açık, net ve anlaşılabilir biçimde yasa ile düzenlenmesini gerektirmektedir. Kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı, kişi güvenliğinin sağlanmasındaki üstün hukuki yarar da böyle bir düzenlemeyi zorunlu kılmaktadır. İtiraz konusu kuralla göndermede bulunulan 257. madde uyarınca, mükelleflerin uyması gereken zorunlulukları belirleyecek olan Maliye Bakanlığı'nın, bunlara ilişkin kuralları ne zaman getireceği, değiştireceği veya kaldıracağı belli olmadığından, suç oluşturan eylemin, yasaya bakılarak saptanması olanaklı değildir. İdare tarafından suçun, tebliğ gibi düzenleyici tasarruflarla belirlenmesinin ise yasallık ilkesinin içerdiği temel güvenceleri sağlayamayacağı kuşkusuzdur.” Genel tebliğlerin Resmî Gazete’de yayımlanmaları itibarıyla mükellefler bakımından hukuki güvence temin ettikleri doğrudur. Ancak vergilendirme alanında Bakanlığın idari uzmanlığından faydalanarak kamu alacaklarını caydırıcı yaptırımlarla güvence altına almak maksadıyla Bakanlığa yetki veren yasanın, özel usulsüzlük yaptırımına tabi olan fiilin çerçevesini çizmesi gerekmektedir. Tespit edilen hukuka aykırılığın giderilmesi için önerimiz; düzenlenmesi zorunlu belgelerin yasada gösterilerek, içeriklerini tespit etme yetkisinin Bakanlığa verilmesidir. Böylelikle teknik ihtisas gerektiren vergilendirme alanında, kamu düzeninin sağlanması için mükellefler tarafından yerine getirilmesi gereken ödevlerin, uzmanlık sahibi idare tarafından belirlenmesine ilişkin olarak Hazine ve Maliye Bakanlığına düzenleme yetkisi veren yasalar işlev ve hukuka uygunluk kazanmış olacaktır.

İKİNCİ BÖLÜM: HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞININ DÜZENLEME YETKİSİNİ GENEL TEBLİĞLER İLE KULLANMASI

1. Genel Olarak Düzenleyici İdari İşlemler

Birinci bölümde Hazine ve Maliye Bakanlığına vergi tekniği ve ayrıntıya ilişkin olarak tamamlayıcı nitelikte düzenleme yetkisinin kapsam ve sınırlarının belirtilmesinin ardından; bu bölümde Bakanlığın, düzenleme yetkisini genel tebliğler vasıtasıyla kullanırken dikkate alması gereken hususlar incelenecektir. Bakanlık tarafından ihdas edilecek düzenleyici genel tebliğin hukuki niteliği idari işlem olduğundan öncelikle idari işlem ve düzenleyici idari işlem kavramlarının aydınlatılması yerinde görülmüştür.

Bir hukuki işlemin idari işlem niteliğinde olduğunun tespiti; bu işlemde kaynaklanan uyuşmazlıkların, idare hukuku kurallarına bağlı olarak idari yargı içerisinde çözümlenecek olması bakımından önem arz etmektedir³⁰⁰. Bir başka deyişle idari rejimin benimsendiği Türkiye’de idari işlemlerin hukuka uygunluğunu denetleme görevi, alanında uzman yargı kolu olan idari yargıya düşmektedir³⁰¹. İdari yargı bu denetimini gerçekleştirirken idari işlemlerin; Anayasaya, yasalara, usulüne göre yürürlüğe konulmuş uluslararası sözleşmelere, cumhurbaşkanlığı kararnamelerine, idarece tesis edilen düzenleyici işlemlere ve idare hukukunun temel ilkelerine uygunluğunu değerlendirecektir³⁰².

Dolayısıyla Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından vergi alanında çıkarılan genel tebliğlerden idari işlem niteliğini haiz olanların hukuka uygunluğu da aynı çerçevede incelenmelidir. Bunun gerçekleştirilebilmesi için ise hangi genel tebliğlerin

³⁰⁰ Halil Kalabalık, **Kısa İdare Hukuku**, 3. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2009, s. 213.

³⁰¹ Metin Günday, İdarî Yargının Görev Alanının Anayasal Dayanakları, **Anayasa Yargısı Dergisi**, C. 14, 1997, s. 347.

³⁰² Metin Günday, İdarî Yargının Görev Alanının Anayasal Dayanakları, **Anayasa Yargısı Dergisi**, C. 14, 1997, s. 354.

düzenleyici idari işlem niteliğinde olduğu tespit edilmelidir. Bu doğrultuda öncelikle idari işlem kavramı ve idari işlemin icrailik niteliği incelenecek ardından da düzenleyici idari işlem türlerine yer verilecektir. Böylelikle Hazine ve Maliye Bakanlığının genel tebliğler vasıtasıyla tesis ettiği vergisel düzenlemelerin hukuki niteliği ve sınırlarının anlaşılması mümkün olacaktır.

1.1. İdari İşlem Kavramı

Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan genel tebliğlerden hangilerinin düzenleyici idari işlem niteliğinde olduğunu tespit etmek için öncelikle idari işlem kavramının aydınlatılması gerekmektedir. Türk idare hukukuna temel oluşturan Fransız idare hukuku öğretisine bakıldığında idari işlemin, hukuki işlemten ayırt edilmesini sağlayan nitelikleri olduğu görülmektedir³⁰³. Kısaca belirtmek gerekirse; idari işlemlerin idari rejime tabi olması maddi açıdan, idare tarafından tesis edilmesi organik açıdan, kamu hukukundan kaynaklanan yetki kullanılarak yapılması fonksiyonel açıdan, muhataplarının hukuki durumlarını etkilemesi ise şekli açıdan ayırt edicidir³⁰⁴.

Ne var ki idare hukukunun kendine özgü kavramlarından olan idari işleme ilişkin herkes tarafından üzerinde fikir birliğine varılmış bir tanım bulunmamaktadır³⁰⁵. Akyılmaz/Sezginer/Kaya'nın kapsamlı tanımına göre; “... idari işlem, idare veya idare adına hareket eden özel hukuk kişilerince ya da yasama veya yargı organınca yasama ve yargı fonksiyonu dışında, idare fonksiyonuna ilişkin olarak, kamu gücü kullanılarak yapılan; doğrudan ya da belli bir süreç içinde, rızaları olsun ya da olmasın kişi veya nesnelerin hukuki durumlarını etkileyen, kamusal nitelikli, tek yanlı irade açıklamalarıdır.”³⁰⁶ Buna göre idari işlemin; “hukuki sonuç doğurmaya yönelik irade açıklaması³⁰⁷” olarak tanımlanan hukuki işlemten ayrılan niteliği idari

³⁰³ Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer, Cemil Kaya, **Türk İdare Hukuku**, 17. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023, s. 363.

³⁰⁴ Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer, Cemil Kaya, **Türk İdare Hukuku**, 17. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023, s. 363.

³⁰⁵ Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer, Cemil Kaya, **Türk İdare Hukuku**, 17. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023, s. 361.

³⁰⁶ Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer, Cemil Kaya, **Türk İdare Hukuku**, 17. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023, s. 364.

³⁰⁷ Kemal Gözler, **Hukuka Giriş**, 15. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2018, s. 450.

makamlarca, idare fonksiyonuna ilişkin olarak ve kamu gücü kullanılarak tesis ediliyor oluşudur.

Tanım içerisinde yer alan unsurlar sırasıyla incelendiğinde idari işlemin ilk dikkat çeken özelliği organik açıdan yalnızca idare tarafından değil idare fonksiyonuyla bağlantılı olarak faaliyet yürüten özel hukuk kişileri yahut yasama veya yargı organınca da gerçekleştirilebileceğidir³⁰⁸. Bu husus, Hazine ve Maliye Bakanlığının devlet tüzel kişiliği içerisinde yer alan bir merkezi idare birimi olması sebebiyle³⁰⁹ konumuz bakımından ayrı bir öneme sahip değildir.

Ele alınması gereken ikinci husus idari işlemin idare fonksiyonu ile bağlantılı olarak tesis edilmesi gerekliliğidir. İdare fonksiyonunun kapsamından anlaşılması gereken; sübjektif (birel) işlemler, şart (koşul-düzenleyici) işlemler ve kamu hizmetlerinin görülmesi için gerçekleştirilen maddi faaliyetlerdir³¹⁰. Yürütme fonksiyonunun niteliği ve kapsamı tespit edilirken buna ilişkin işlem ve eylemler yalnızca şekli yahut organik açıdan değil içerikleri açısından da ele alınmıştır. Kavramı birçok açıdan ele alan Duran idare işlevini; *devletin yasama ve yürütme erkleri tarafından saptanan, siyasi yönde ve hukuki çerçeveden sapılmadan, toplumda düzenli ve çağdaş yaşantıyı tesis etmek ve devam ettirmek için asıl olarak kamu gücü ve yöntemleri kullanılarak direkt, sürekli ve uyum içerisinde kamusal faaliyetlerin yürütülmesi* şeklinde tanımlamıştır³¹¹. Bu konuda doktrinde düzenleyici idari işlemlerin maddi bakımdan yasama fonksiyonu kapsamında ele alınabileceği görüşü de mevcuttur³¹². Düzenleyici işlemlerin tali ve türev nitelikte kural koyucu olduğu göz önüne alındığında asıl amaçları yasanın kapsamını genişletmeksizin uygulamaya yön verecek düzeyde usul ve esas belirlemek olduğu görülmektedir. Dolayısıyla maddi anlamda yasama işlemine benzediği ileri sürülen idari düzenlemeler; yasaların uygulanmasına, yürütülmesine yönelik kural koymaları itibarıyla yürütme işlemi olma

³⁰⁸ İl Han Özay, **Günışığında Yönetim**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2004, s. 418.

³⁰⁹ Kemal Gözler, 5018 ve 6085 Sayılı Kanunlarda Bazı İdare Hukuku Terimlerinin Yanlış Kullanımı Üzerine, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, cilt: 60, sayı: 4, 2011 s. 850.

³¹⁰ Turan Güneş, **Türk Pozitif Hukukunda Yürütme Organının Düzenleyici İşlemleri**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 191-173, Ankara: Sevinç Matbaası, 1965, s. 18.

³¹¹ Lütfi Duran, **İdare Hukuku Ders Notları**, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1982, s. 10.

³¹² Turan Güneş, **Türk Pozitif Hukukunda Yürütme Organının Düzenleyici İşlemleri**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 191-173, Ankara: Sevinç Matbaası, 1965, s. 19-20, Ragıp Sarıca, **Türkiye’de İcra Uzununun Tanzim Salahiyeti**, İstanbul: Türk Hukuk Kurumu Yayınları, 1943, s. 9-13.

niteliklerini korumaktadır. Bununla birlikte idarenin, düzenleyici işlem tesis ederken Anayasa'nın kanun önünde eşitlik kenar başlıklı 10. maddesinin 4. fıkrasında yer alan *“Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar.”* hükmüne uygun düşecek şekilde; aynı hukuki statüde olanların aynı, farklı hukuki statüde olanların farklı hukuki muameleye tabi olmalarını öngörme ve uygulamada yeknesaklığı sağlama görevi de bulunmaktadır³¹³. Yani yasama fonksiyonunun ürünü olan kanunun uygulanmasında, eşitlik ilkesinin gerektirdiği hukuki korumayı sağlamak idare fonksiyonunun ürünü olan düzenleyici işleme düşmektedir.

İdari işlemi bir diğer özelliği ise idarenin idari işlem tesis ederken kamu gücü kullanmasıdır. Kamu gücü kavramı; devletin emirlerini, tek yanlı biçimde ve gerekli olduğunda zorla icra etme yetkisi yahut kabiliyetidir³¹⁴. Demokratik ve sosyal devlet anlayışının benimsenmesiyle idare, kamu gücünü salt emir ve yasaklar koymak suretiyle sınırlandırıcı şekilde değil kamu hizmeti sunmak amacıyla da kullanmaya başlamıştır³¹⁵. Dolayısıyla günümüzde kamu gücü kavramını klasik anlamıyla buyurucu niteliğinin ötesinde ele almak gerekmektedir³¹⁶. Daha açık bir ifadeyle kamu gücü kullanımı insan haklarına saygılı, demokratik, sosyal hukuk devletine uygun şekilde gerçekleştirilmelidir.

AYM 2005 tarihli kararında; idari işlemlerin kanunların uygulanması bağlamında kamu gücü kullanılarak idarenin tek taraflı olarak iradesini açıklaması suretiyle çıkarıldığını, dolayısıyla bunların iptaline ilişkin açılacak davaların idari yargı yerlerinde görülmesi gerektiğini tespit etmiş ve kamu gücü kullanılarak tesis edilen işlemin Anayasa'nın 125 ve 155. maddelerine aykırı şekilde adli yargıya tabi kılınmasını hukuka uygun bulmamıştır³¹⁷. İlgili kararda zikredilen *“idarenin kamu gücü kullandığı ve kamu hukuku alanına giren işlem ve eylemleri idari yargının, özel hukuk alanına giren işlemleri ise adli yargının denetimine tabi olacaktır”* ifadesi bir hukuki işlemin idari nitelikte olduğunun tespiti sırasında kamu gücü kullanımının öncelikle dikkate alınması gereken bir kıstas olduğunu ortaya koymaktadır.

³¹³ Turan Yıldırım, Muhammed Göçgün, İdarenin Düzenleyici İşlemlerinde Eşitlik İlkesi, **İstanbul Medipol Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 3 Sayı: 2, 2016, s. 50-51.

³¹⁴ Lütfi Duran, **İdare Hukuku Ders Notları**, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1982, s. 13.

³¹⁵ Metin Günday, **İdare Hukuku**, Ankara: İmaj Yayınevi, 2015, s. 31.

³¹⁶ Metin Günday, **İdare Hukuku**, Ankara: İmaj Yayınevi, 2015, s. 31.

³¹⁷ AYM, E.2005/108, K.2006/35, 01/03/2006, Resmi Gazete-Tarih Sayısı : 22.07.2006 – 26236.

Kamu gücü kullanılarak tesis edilen idari işlemler, tüm idari faaliyetler gibi kamu yararını amaçlamaktadır³¹⁸. İdarenin hukuki tasarruflarını kamu yararını amaçlayarak icra ediyor olması aynı zamanda kamu gücü kullanımını meşrulaştıran bir unsurdur. Dolayısıyla kamu yararı amacı taşıma idari işlemin bir diğer özelliğidir.

Aktarılan idari işlem tanımı üzerinden tespit edilebilecek son özellik ise idari işlemlerin tek yanlılığıdır. İdari işlemin tek yanlılığı ile ifade edilmek istenen husus; işlemin taraflarının sayısından ziyade işlemi tesis eden temel iradenin tek bir tarafa ait olması, diğer taraf yahut tarafların rızalarının aranmamasıdır³¹⁹. İdari işlemin özellikleri arasında yer alan tek yanlılık, kamu gücü kullanımı ile bağlantılı olarak kavranmalıdır. Danıştay 10. Dairesi, 2009 tarihli kararında idari işlem kavramına ilişkin olarak “*Kesin ve yürütülmesi zorunlu, idari davaya konu edilebilecek işlemler, idarelerin kamu gücüne dayanarak tek yanlı irade beyanıyla tesis ettikleri (...) işlemlerdir.*” ifadesini kullanmıştır³²⁰. Kararda da görülebileceği üzere idari işlemin kesin, yürütülmesi zorunlu ve tek yanlı olarak tesis edilebilmesinin kaynağı idarenin kamu gücü kullanabilme yetkisidir.

1.2. İdari İşlemin İcrailiği

İdari makamlarca, idare fonksiyonuna ilişkin ve kamu gücü kullanılarak tesis edilmesi ile hukuki işlemten ayrıldığını ifade ettiğimiz idari işlemin kimliğini oluşturan³²¹ icrailik unsuru, düzenleyici genel tebliğlerin açıklayıcı genel tebliğlerden ayırt edilmesi bakımından önem arz etmektedir. İdari işlemin icrailik özelliği, kamu gücünün başkaca bir işlem gerekmezsin, hukuk alanında doğrudan sonuç doğuracak biçimde üçüncü kişilere etki etmesi olarak tanımlanabilir³²². İcrailiğin tespitinde, doğrudan hukuki sonuç doğuracak biçimde etki etme ifadesi maddi anlamda

³¹⁸ Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer, Cemil Kaya, **Türk İdare Hukuku**, 17. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023, s. 373.

Murat Sezginer, **İptal Davasının Uygulama Alanı Bakımından Ayrılabilir İşlem Kuramı**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2000, s. 37.

³²⁰ Danıştay 10. Daire, 26.01.2009 tarihli ve 2008/7771 E., 2009/109 K. sayılı kararı, www.lexpera.com.tr, E.T. 30.05.2024.

³²¹ Mutlu Kağıtçıoğlu, İdari İşlemin İcrailiği, **TBB Dergisi**, sayı: 103, s. 268.

³²² Celal Erkut, **İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği**, Ankara: Danıştay Yayınları, 2015, s. 143.

sonuçların ortaya çıkması şeklinde algılanmamalıdır³²³. İşlem icrai nitelikte de olsa, işlemin hukuki sonucunun maddi âlemde gerçekleşmesi için birtakım işlemler yapılması gerekebilir³²⁴. İdarenin almış olduğu icrai kararını maddi âlemde kendiliğinden gerçekleştirebiliyor olması re'sen icra edilebilirlik kavramına karşılık gelmekte olup icrailik ile karıştırılmamalıdır³²⁵.

İdari yargılama usulünde bir idari işleme karşı iptal davası açılabilmesi için bu işlemin kesin ve icrai nitelikte olması gerekir³²⁶. Bu açıdan kesinlik ve icrailik niteliklerinin bir arada bulunması ancak birbirinden farklı özelliklere karşılık gelen kavramların karıştırılmaması gerekmektedir³²⁷. Kesin ve icrai işlem deyimi Danıştay 12. Dairesi'nin 2005 tarihli kararında³²⁸ *“işlemin tamamlanması için gerekli idari usul kuralları uygulanarak yetkili kamu görevlisi veya görevlileri tarafından imzalanan, bu durumu ile uygulamaya konulan ve kendi başına hukuki sonuçlar doğuran, idarenin tek taraflı ve buyurucu gücüne dayanan işlemler”* şeklinde tanımlanmıştır. Tanımdan hareketle kesinlik, idari işlemi tesis etmeye yetkili olan idari makamın, işlemin gerçekleşmesine ilişkin nihai nitelikteki iradesini ortaya koyması anlamına gelmektedir³²⁹. Bununla birlikte işlemin kesinliği yahut kişilerin menfaatini etkilemesi, işlemin hukuki bakımdan sonuç doğurmasına karşılık gelen icrailik ile farklı kavramlar olup işlemin iptal davasına konu olabilmesi açısından gereken şartlardır³³⁰.

İdari işlemin icrailik niteliğinin sonucu ise icrai işlemlerin hukuka uygunluk karinesinden yararlanmasıdır³³¹. İdari işlemlerin hukuka uygun kabul edilmesi; idarenin re'sen icra yetkisine sahip olduğu durumlarda bir yargı kararına ihtiyacı olmaksızın idari işlevin gerektirdiği biçimde harekete geçebilmesi ve re'sen harekete

³²³ Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer, Cemil Kaya, **Türk İdare Hukuku**, 17. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023, s. 373.

³²⁴ Metin Günday, **İdare Hukuku**, Ankara: İmaj Yayınevi, 2015, s. 125.

³²⁵ Metin Günday, **İdare Hukuku**, Ankara: İmaj Yayınevi, 2015, s. 124-125.

³²⁶ Cemil Kaya, Türk İdare Hukukunda İcra Olmayan İdari İşlemler, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, c. IX, sayı 1,2, y. 2004, s. 256.

³²⁷ Celal Erkut, **İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği**, Ankara: Danıştay Yayınları, 2015, s. 142-143.

³²⁸ Danıştay 12. Daire, 13.04.2005 tarihli ve 2004/4077 E., 2005/1353 K. sayılı kararı, www.lexpera.com E.T. 5.06.2024, Tetkik Hâkimi Önder Tekin'in düşüncesi.

³²⁹ Murat Sezginer, **İptal Davasının Uygulama Alanı Bakımından Ayrılabilir İşlem Kuramı**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2000, s. 47.

³³⁰ Cemil Kaya, Türk İdare Hukukunda İcra Olmayan İdari İşlemler, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, c. IX, sayı 1,2, y. 2004, s. 258.

³³¹ Metin Günday, **İdare Hukuku**, Ankara: İmaj Yayınevi, 2015, s. 125.

geçme yetkisinin bulunmadığı durumlarda yasada öngörülen yaptırımları uygulayabilmesi anlamına gelmektedir³³².

Bu başlıkta değinmek istediğimiz son husus; genel, sürekli, soyut ve nesnel durumları belirleyici nitelikteki düzenleyici idari işlemlerin icrailik bağlamında tartışmalı konumudur³³³. Bir görüşe göre, genel ve nesnel durumları düzenleyen idari işlemlerin, kişiler üzerinde hukuki etki yaratması ancak birel nitelikteki idari işlemler vasıtasıyla gerçekleşebilir³³⁴. Başka bir deyişle, idari işlemin getirdiği düzenlemenin hukuki sonucunun maddi alemde görünür hale gelmesi ancak uygulama işlemi ile gerçekleştirilebileceğinden; düzenleyici işlemin tek başına icrai olduğundan bahsetmek mümkün değildir.

Diğer görüşe göre birel işlemlerin yanında yönetmelik yahut adsız düzenleyici işlemlerin hukuki etki doğurması mümkündür³³⁵. Düzenleyici işlemlerin icrai sayılabilmesi için hukuki sonuç doğurması, bu sonucun maddi dünyada görülebilir hale gelmesini gerektirmez. İcrailek ile re'sen icra edilebilirlik arasındaki farkı göz önüne alması sebebiyle, düzenleyici idari işlemlerin etkili/icrai nitelikte olabileceği görüşüne katılıyoruz. Danıştay'ın yaklaşımı da düzenleyici idari işlemlerin icrai nitelikte olabileceği yönündedir³³⁶. Nitekim Danıştay 5. Dairesi, 1998 tarihli kararında; “*iptal edilen düzenleyici işlemin uygulanabilirlik (icrailek) niteliği son bulur ve işlemin yapılmasından önceki hukuki durum yürürlük kazanır. Örneğin her hangi bir tüzük veya yönetmeliğin belli bir maddesini kaldıran veya değiştiren bir tüzük veya yönetmelik için iptal kararı verilmiş ise değişiklik yapan hüküm uygulanmaz ve değiştirilen hüküm yürürlükte kalır.*”³³⁷ tespitlerine yer vermiştir. Sonuç olarak icrai ve kural koyucu nitelikte olduğu tespit edilen düzenleyici idari işlemler, hukuka uygunluk karinesinden faydalandıkları sürece hukukun bağlayıcı kaynakları arasında yer alacaktır.

³³² Metin Günday, **İdare Hukuku**, Ankara: İmaj Yayınevi, 2015, s. 126.

³³³ Dilşat Yılmaz, **İdari İşlemin İcrailek Özelliği**, Ankara: Astana Yayınları, Ekim 2014, s. 51.

³³⁴ Hasan Dursun, İdari İşlemlerin İcraileği (I), **Terazi Hukuk Dergisi**, Cilt: 6, Sayı: 57, Mayıs 2011, s. 40.

³³⁵ Sıddık Sami Onar, **İdare Hukukunun Umumi Esasları Cilt I**, 3. Baskı, İstanbul: İsmail Akgün Matbaası, 1966, s. 387.

³³⁶ Dilşat Yılmaz, **İdari İşlemin İcrailek Özelliği**, Ankara: Astana Yayınları, Ekim 2014, s. 52.

³³⁷ Danıştay 5. Daire, E.1997/12, K. 1998/513, karararama.danistay.gov.tr, E.T. 13.07.2024.

1.3. Düzenleyici İdari İşlem Kavramı ve Türleri

İdarenin kamu düzenini; kamu güvenliğini, sağlık ve esenliğini tesis etme görevi bulunmaktadır³³⁸. Uygulamada birlik ve eşitliği sağlamak durumunda olan idare; kamu düzenini yalnızca birel işlemleriyle değil, ilgililere duyuracağı kural koyucu nitelikte düzenleyici işlemler yapmak suretiyle de tesis eder³³⁹. Maddi açıdan yasa vasfını haiz olan bu işlemler; genel, sürekli, soyut ve nesnel durumları belirleyicidir³⁴⁰. Atay; *“işlemin genel bir içeriğe sahip olmaması, kamu hizmetlerinin örgütlenmesine ilişkin önlemler getirmesi”* halinde ve *“yöneldiği kişi veya objelerin sayısal anlamda belirlenmesinin söz konusu olmadığı durumlarda”* düzenleyici işlemlerden söz edildiğini belirtmektedir³⁴¹.

İlk bölümde verilen bilgiler dikkate alındığında idarenin düzenleme yetkisinin; Anayasa’dan, yasalardan yahut cumhurbaşkanlığı kararnamelerinden kaynaklanabileceği görülmektedir. Dolayısıyla düzenleyici idari işlemler; doğrudan Anayasa’nın, yasanın yahut cumhurbaşkanlığı kararnamesinin verdiği yetkiye dayanılarak tesis edilmelidir. Öte yandan Gözler; yasa koyucunun her şeyi düzenlemesinin imkânsız oluşu, kamu hizmetinin iyi işlemesi ihtiyacı, kamu düzeninin tesis edilmesi gereksinimi ve takdir yetkisinin objektif hale getirilme ihtiyacını gerekçe olarak gösterdiği idarenin düzenleme yetkisinin eşyanın tabiatından kaynaklandığı görüşüne de yer vermiştir³⁴². Bununla birlikte idarenin düzenleme yetkisinin eşyanın tabiatından kaynaklanıyor oluşu, düzenleme yetkisinin anayasal dayanaktan mahrum olduğu anlamına gelmemektedir. Yürütmeyi yalnızca bir görev değil, aynı zamanda bir yetki olarak ele alan Anayasanın 8. maddesi, idarenin düzenleme yetkisinin de yürütme yetkisi kapsamında değerlendirilmesi bakımından dolaylı bir dayanak olarak değerlendirilebilir.

Düzenleyici idari işlem deyimi; idare tarafından tesis edilen yönetmelik, karar, sirküler, genelge ve genel emir gibi çeşitli adlar ile ifade edilen objektif

³³⁸ Yıldızhan Yayla, **İdare Hukuku**, 2. Baskı, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2010, s. 145.

³³⁹ Yıldızhan Yayla, **İdare Hukuku**, 2. Baskı, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2010, s. 145-146.

³⁴⁰ İl Han Özay, **Günışığında Yönetim**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2004, s. 426.

³⁴¹ Ender Ethem Atay, **İdare Hukuku**, Ankara: Turhan Yayınevi, 2021, s. 441.

³⁴² Kemal Gözler, **İdare Hukuku** Cilt I, 3. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2019, s. 1280-1282.

düzenlemelerin tamamını ifade etmektedir³⁴³. Bununla birlikte Anayasa’da öngörülmüş olan düzenleyici idari işlem türleri cumhurbaşkanlığı kararnameleri ve yönetmelik olmak üzere iki tanedir³⁴⁴. Çeşitli adlarla ifade edilen; genel, soyut ve nesnel olma niteliklerini haiz adsız düzenleyici işlemler Anayasa’da öngörülmemiştir. Çalışmamızda düzenleyici işlem türleri; cumhurbaşkanlığı kararnamesi, yönetmelik ve adsız düzenleyici işlemler olmak üzere üç başlık halinde ele alınmıştır.

1.3.1. Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri

2017 Anayasa değişikliği neticesinde cumhurbaşkanlığı hükümet sistemine geçilmesiyle; cumhurbaşkanına diğer düzenleyici idari işlemlerden farklı olarak asli nitelikte ve olağan dönemde ihdas edilenleri Danıştay’ın değil Anayasa Mahkemesi’nin denetimine tabi olan cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarma yetkisi verilmiştir³⁴⁵. Cumhurbaşkanlığı kararnameleri, Anayasa’da düzenlenişleri bakımından olağan dönem cumhurbaşkanlığı kararnameleri (m. 104/17) ve olağanüstü hâl cumhurbaşkanlığı kararnameleri (m. 119/4) olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Olağan dönem cumhurbaşkanlığı kararnamelerini düzenleyen AY m. 104/17’ye göre; cumhurbaşkanının “*yürütme yetkisine ilişkin konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi*” çıkarma yetkisi bulunmaktadır. Bu yetki genel yetki olarak adlandırılmakta olup³⁴⁶ doğrudan Anayasa tarafından sınırlandırılmaktadır. On yedinci fıkranın devam cümleleri dikkate alındığında bu sınırların; “*Anayasanın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleriyle dördüncü bölümde yer alan siyasi haklar ve ödevler*”e, “*münhasıran kanunla düzenlenmesi öngörülen*” veya “*kanunda açıkça düzenlenen*” konulara ilişkin düzenleme yapılamaması olduğu görülmektedir. Son cümle ise cumhurbaşkanlığı kararnamesinin yasaya aykırılığı halinde yasa hükmünün uygulanacağı ve bir konuda sonradan yasa ihdas edilmesi halinde ilgili cumhurbaşkanlığı kararnamesinin kendiliğinden hükümsüz hale geleceği öngörülmüştür.

³⁴³ Tahsin Bekir Balta, **İdare Hukuku I Genel Konular**, Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No: 326, 1970, s. 175.

³⁴⁴ Ender Ethem Atay, **İdare Hukuku**, Ankara: Turhan Yayınevi, 2021, s. 441.

³⁴⁵ Hasan Tahsin Fendoğlu, Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin Sınırları, **Adalet Dergisi**, Kasım 2023, s. 609-610.

³⁴⁶ Hasan Tahsin Fendoğlu, Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin Sınırları, **Adalet Dergisi**, Kasım 2023, s. 609.

Vergilendirmeye dair çeşitli hususların yürütme yetkisine ilişkin konulardan sayıldığıнын kabulü durumunda dahi Anayasa'nın siyasal haklar ve ödevleri düzenlediği dördüncü bölümünde yer alan vergi, m. 104/17'nin ikinci cümlesi uyarınca olağan dönem cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile düzenlenemeyecektir³⁴⁷. Bununla birlikte Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrası ile vergiye ilişkin düzenleme yetkisi münhasıran yasama organına verildiği için m. 104/17'nin üçüncü cümlesinde yer alan “*kanunda açıkça düzenlenen konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılamaz*” kuralı uyarınca da vergi alanında cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılması mümkün değildir.

Olağanüstü hâl cumhurbaşkanlığı kararnameleri ise Anayasa'nın 119. Maddesinde düzenlenmiştir. Hükme göre; cumhurbaşkanı, olağanüstü hallerde ve “*olağanüstü halin gerekli kıldığı konularda, 104'üncü maddenin on yedinci fıkrasının ikinci cümlesinde belirtilen sınırlamalara tabi olmaksızın*” cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarabilir. Bununla birlikte, m. 148/1'in üçüncü cümlesi dikkate alındığında “*olağanüstü hallerde ve savaş hallerinde çıkarılan Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin şekil ve esas bakımından Anayasaya aykırılığı iddiasıyla, Anayasa Mahkemesinde*” dava açılmayacağı görülmektedir. Dolayısıyla cumhurbaşkanlığı kararnamelerini düzenleyen ve sınırlandıran m. 104/17, olağanüstü hâl cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin sınırlandırılması bakımından uygulama alanı bulmayacaktır. Yine de belirtmek gerekir ki; “*Cumhurbaşkanlığı kararnameleri Meclisin onayından sonra kanuna dönüşeceğinden, bu safhada birer kanun olarak Anayasa Mahkemesinin yargısal denetimine tâbi olacaklardır. Çünkü yargısal denetim yasağı Meclis onayından önceki safha için geçerlidir*”³⁴⁸.

Verilen bilgiler bir arada ele alındığında cumhurbaşkanının; düzenlenmesi münhasıran yasama organına bırakılmış olan vergilendirmeye ilişkin olağanüstü hâl kararnamesi çıkarmasının mümkün olduğu görülmektedir³⁴⁹. Öte yandan meclis onayının ardından yasa haline gelecek olan olağanüstü hâl cumhurbaşkanlığı

³⁴⁷ Hilal Gürses Şahin, **Vergi İdaresinin Düzenleyici İşlemleri ve Yargısal Denetimi**, Ankara: Adalet Yayınevi, Nisan 2024, s. 71.

³⁴⁸ Yavuz Atar, Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin Hukuki Rejimi ve Anayasallık Denetimi, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt: 36, Sayı: 1, 2019, s. 254.

³⁴⁹ Hilal Gürses Şahin, **Vergi İdaresinin Düzenleyici İşlemleri ve Yargısal Denetimi**, Ankara: Adalet Yayınevi, Nisan 2024, s. 74.

kararnamelerinin Anayasa'ya uygunluğu Anayasa Mahkemesi tarafından denetlenmelidir.

1.3.2. Yönetmelik

Yönetmelik, genel ve kapsayıcı nitelikte bir hukuk kaynağıdır³⁵⁰. Gözler'in; yönetmeliği düzenleyen Anayasanın 124. maddesini esas alarak yaptığı tanıma göre; *“Yönetmelikler, Cumhurbaşkanı, Bakanlıklar ve kamu tüzel kişilerinin kendi görev alanlarını ilgilendiren kanunların ve Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla çıkardıkları yazılı hukuk kurallarıdır”*³⁵¹.

İdarenin genel yetkisine dayanarak yönetmelik ihdas etmesi için ilgili yasada kendisine açıkça yetki tanınmış olması bir zorunluluk değildir³⁵². Öte yandan üst hukuk normlarında o alanda yönetmelik çıkarmasının yasak edilmemiş olması gerekmektedir³⁵³. Bu hususu vergilendirme bakımından ele aldığımızda Anayasa'da düzenlenmiş olan –dolayısıyla üst hukuk normu olan- verginin yasallığı ilkesi; verginin esasına ilişkin düzenleme yetkisini münhasıran yasa koyucunun tekeline bıraktığından verginin konulması, değiştirilmesi yahut kaldırılmasına ilişkin yönetmelik çıkarılması mümkün olmayacaktır.

Anayasa koyucu 124. maddede yönetmeliğin hangi amaçla, hangi şartlarda ve kimler tarafından çıkarılabileceğini belirtmesinin ardından; hukuk devletinin gerekleri olan hukuki belirlilik ve öngörülebilirliğin tesis edilmesi bakımından hangi yönetmeliklerin Resmî Gazete'de yayımlanacağının tespitini yasa koyucuya bırakmıştır³⁵⁴. Yasa koyucu bu tespiti 3011 sayılı Resmî Gazete'de Yayımlanacak Olan Yönetmelikler Hakkında Kanun ile gerçekleştirmiştir. İlgili yasanın 1. maddesine göre; yönetmelik çıkarmaya yetkili olanların "iş birliğine, yetki ve görev alanlarına ait

³⁵⁰ Tahsin Bekir Balta, **İdare Hukuku I Genel Konular**, Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No: 326, 1970, s. 180.

³⁵¹ Kemal Gözler, **İdare Hukuku** Cilt I, 3. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2019, s. 1384.

³⁵² Tahsin Bekir Balta, **İdare Hukuku I Genel Konular**, Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No: 326, 1970, s. 180.

³⁵³ Tahsin Bekir Balta, **İdare Hukuku I Genel Konular**, Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No: 326, 1970, s. 180.

³⁵⁴ 1982 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası m. 124/2: *“Hangi yönetmeliklerin Resmî Gazetede yayımlanacağı kanunda belirtilir.”*

hükümleri düzenleyen”, “kamu personeline ait genel hükümleri kapsayan” ve “kamuyu ilgilendiren” yönetmeliklerin Resmî Gazete’de yayımlanması kurala bağlanmıştır. Dolayısıyla Resmî Gazete’de yayımlanması öngörülen yönetmeliklerin bu şekil şartını sağlamamaları halinde yürürlüğe girmelerinden bahsedilemez³⁵⁵. Bu durumda Hazine ve Maliye Bakanlığının; vergi idaresinin işleyişine ilişkin olan ya da vergiye dair teknik ayrıntıların açıklayıcı biçimde düzenlemesi sebebiyle kamuyu ilgilendiren yönetmeliklerinin Resmî Gazete’de yayımlanması gerekliliği açıktır. Bu yönetmeliklerin Resmî Gazete’de yayımlanmaması halinde yürürlüğe girmesinden söz edilemeyecektir.

1.3.3. Adsız Düzenleyici İşlemler

Adsız düzenleyici işlemler, üst normların uygulanmasını göstermek ve bu normlara aykırılık taşıyan hükümler ihtiva etmemek kaydıyla, üst normlarda tespit edilen usul ve yöntemleri yeni bir usul yahut yöntem getirmeksizin açıklayan, dayandıkları hukuk kuralı dışında yeni bir düzenleme içermeyen idari işlemlerdir³⁵⁶.

Genel tebliğ, karar, kararname, sirküler, statü, esaslar, genel emir, ilan, duyuru, ilke kararı ve örnekleri saymakla tükenmeyecek³⁵⁷ adsız düzenleyici işlemlerin tamamının “adsız” sıfatıyla tanımlanıyor olmalarının sebebi bu düzenleyici işlem türlerinin Anayasa’da sayılmamış olmasıdır³⁵⁸. İsimlerini Anayasa’dan almıyor olmakla birlikte, bu düzenleyici işlemlerin yönetmelik niteliğinde olmalarının kabulü için yönetmelik adını taşımaları bir zorunluluk değildir³⁵⁹. Dolayısıyla maddi açıdan yönetmelik niteliğinde olan düzenleyici işlemlerin, yönetmelikten ayrılan özellikleri

³⁵⁵ Kemal Gözler, **İdare Hukuku** Cilt I, 3. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, s. 1400.

³⁵⁶ Danıştay 2. Daire, 28.09.2021 tarihli ve 2020/843 E., 2021/2932 K. sayılı kararı, www.lexpera.com.tr, E.T. 10.06.2024; Danıştay 8. Dairesi’nin 2022 tarihli kararında yer alan bir başka tanım da şu şekildedir: “*adsız düzenleyici işlemler bir kanunun veya yönetmeliğin uygulanmasını göstermek amacıyla ve onlara aykırı hükümler içermemek şartıyla "açıklayıcı" hükümler taşıyan, yeni bir yöntem ve usul getirmeyen; dayanağı olan mevzuatta yer alan hükümler dışında yeni bir düzenleme içermeyen işlemlerdir.*” (Danıştay 8. Daire, 09.11.2022 tarihli ve 2020/5712 E., 2022/6365 K. sayılı kararı, www.lexpera.com.tr, E.T. 10.06.2024) Bize göre; adsız düzenleyici işlemler ile yönetmelikler arasında bağlayıcılıkları bakımından belirgin bir astlık üstlük ilişkisi bulunmadığının kabulünde, adsız düzenleyici işlemler ile kişiler üzerinde yasada öngörülmemiş bir kısıtlama yaratılmaması kaydıyla tamamlayıcı nitelikte kural konulması mümkün olacaktır.

³⁵⁷ Turan Güneş, **Türk Pozitif Hukukunda Yürütme Organının Düzenleyici İşlemleri**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 191-173, Ankara: Sevinç Matbaası, 1965, s. 186

³⁵⁸ İlhan Özay, **Günışığında Yönetim**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2004, s. 428.

³⁵⁹ Tahsin Bekir Balta, **İdare Hukuku I Genel Konular**, Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No: 326, 1970, s. 181.

isimleridir³⁶⁰. İdarenin kendi görev alanına ilişkin bir konuyu düzenlerken ihdas edeceği adsız düzenleyici işlemi ne şekilde isimlendireceğine ilişkin kural olarak bir sınırlandırma bulunmamakla birlikte; eğer yasa koyucu ilgili yasa hükmün spesifik bir işleme atıfta bulunmuşsa idarenin o ismi tercih etmesi gerekecektir³⁶¹.

Adsız düzenleyici işlemlerin Anayasa’da açıkça öngörülmemeleri anayasal dayanaktan mahrum oldukları anlamına gelmemektedir. İdarenin adsız düzenleyici işlem tesis etme yetkisi doğrudan yasaların yürütülmesi görevinden ve idari işlevden kaynaklanmaktadır³⁶². Yasama organının her konuyu kazuistik biçimde düzenlemesinin mümkün olmayışı da bu yaklaşıma temel oluşturmaktadır³⁶³. İdarenin, yasaların yürütülmesi görevini hukuki belirlilik ve eşitliği sağlamak adına adsız düzenleyici işlemler ihdas ederek yerine getiriyor olması da hukuk devleti anlayışı ile örtüşmektedir³⁶⁴. Dolayısıyla Anayasa’nın yürütme organının düzenleyici işlemlerinden bir kısmını doğrudan zikrediyor olması, idarenin düzenleyici işlemlerinin Anayasa’da sayılanlardan ibaret olduğu sonucunu doğurmamaktadır³⁶⁵. Aksine; yetkili organlar tarafından tesis edilecek -isimleri ne olursa olsun- objektif nitelikli düzenleyici işlemler, düzenli idare ilkesini somutlaştıracaktır³⁶⁶.

İdarenin adsız düzenleyici işlem ihdas ederken dikkat etmesi gereken sınırlar; tali düzenleme yetkisinin ürünü olan yönetmelikler ile aynıdır. Bu sınırları; üst hukuk kurallarına uygunluk ve görev alanı içerisinde kalmak şeklinde iki başlık altında ifade etmek mümkündür³⁶⁷. Üst hukuk kurallarına uygunluk ifadesinde üst hukuk kuralları deyimi ile Anayasa, yasalar ve cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin ifade edildiği şüphesiz olmakla birlikte idarenin düzenleyici işlemlerinin kendi arasında bir astlık üstlük ilişkisi içermesi konusunda netlik bulunmamaktadır. Danıştay 2. Dairesi; konuya ilişkin olarak 2021 tarihli kararında, “*Yönergelerin ve buna benzer adsız*

³⁶⁰ Turan Güneş, Türk Pozitif Hukukunda Yürütme Organının Düzenleyici İşlemleri, Sevinç Matbaası, Ankara: 1965, s. 186.

³⁶¹ Tahsin Bekir Balta, **İdare Hukuku I Genel Konular**, Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No: 326, 1970, s. 194.

³⁶² Burak Öztürk, **Fransız ve Türk Hukukunda Düzenleme Yetkisinin Kapsamı**, Ankara: Turhan Yayınevi, 2009, s. 92-93.

³⁶³ Sevgili Gencay, Adsız Düzenleyici İşlemlerin Normlar Hiyerarşisindeki Yeri, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 63 Sayı: 2, 2014, s. 401.

³⁶⁴ Sevgili Gencay, Adsız Düzenleyici İşlemlerin Normlar Hiyerarşisindeki Yeri, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 63 Sayı: 2, 2014, s. 401.

³⁶⁵ Ender Ethem Atay, **İdare Hukuku**, Ankara: Turhan Yayınevi, 2021, s. 71.

³⁶⁶ Ender Ethem Atay, **İdare Hukuku**, Ankara: Turhan Yayınevi, 2021, s. 70.

³⁶⁷ Ender Ethem Atay, **İdare Hukuku**, Ankara: Turhan Yayınevi, 2021, s. 71.

düzenleyici işlemlerin, Anayasa, yasa, yönetmelik ve hukukun genel ilkelerine aykırı hükümler içermemesi halinde, söz konusu düzenleme yetkisinin kullanılmasına kamu hukuku yönünden herhangi bir engel bulunmamaktadır. Ancak, kurumların teşkilat yapısının kuruluşu ile personele ilişkin genel hükümlerin Yönetmelik dışındaki adsız düzenleyici işlemlerle düzenlenmesi mümkün değildir. Bu itibarla; uyuşmazlığın çözümü açısından öncelikle, dava konusu Yönerge'nin, içeriği itibarıyla, Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe konulması gereken Yönetmelik ile düzenlenmesi gereken bir alanı düzenleyip düzenlemediğinin belirlenmesi gerekmektedir.³⁶⁸”

tespitlerinde bulunmuştur. Karar metni incelendiğinde yönetmeliğin genellik niteliği ile Resmî Gazete’de yayımlanma şartına vurgu yapılarak adsız düzenleyici işlemlerden ayrıldığı kanaatine ulaşılmıştır.

Öte yandan adsız düzenleyici işlemlerin de Resmî Gazete’de yayımlanması söz konusu olabilir. 3011 sayılı Resmî Gazete’de Yayımlanacak Olan Yönetmelikler Hakkında Kanun’un birinci ek fıkrasında yer alan “*hangi yönetmelik ve tebliğlerin Resmî Gazete’de yayımlanacağı ile ilgili oluşabilecek tereddütleri gidermeye Cumhurbaşkanlığı yetkilidir*” ifadesi tespitimizle örtüşmektedir. İdari düzenlemelerin Resmi Gazete’de yayımlanmadan önce hangi kriterlere göre inceleneceği ve ne zaman yürürlüğe gireceği hususları 10 sayılı Resmî Gazete Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinde³⁶⁹ “*Bakanlıklar ile kamu kurum ve kuruluşları tarafından hazırlanan ve Resmî Gazete’de yayımlanmak üzere gönderilen yönetmelik, tebliğ ve diğer düzenleyici idari işlemlere ilişkin taslaklar*”ın “*Anayasaya, kanunlara, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerine, genel hukuk kurallarına, Cumhurbaşkanı programı ile kalkınma plan ve programlarına uygunluğu yönünden*” inceleneceği ve “*ayrıca bir yürürlük tarihi belirtilmemiş ise Resmî Gazete’de yayımlandığı gün yürürlüğe*” gireceği şeklinde düzenlenmiştir. Ancak hangi idari düzenlemelerin Resmî Gazete’de yayımlanması gerektiği hususuna yer verilmemiştir. Dolayısıyla Resmî Gazete’de yayımlanması gereken yönetmelik dışı idari düzenlemelerin tespitinde 3011 sayılı yasada yer alan hükümleri kıyasen uygulamak dışında bir seçenek kalmamaktadır. Bu açıdan yaklaşıldığında içerebileceği düzenlemenin sınırları bakımından yönetmelik ile adsız düzenleyici işlemler arasında somut bir farklılık

³⁶⁸ Danıştay 2. Daire, 28.09.2021 tarihli ve 2020/843 E., 2021/2932 K. sayılı kararı, www.lexpera.com.tr, E.T. 15.06.2024.

³⁶⁹ Yayımlandığı Resmî Gazetenin Tarihi – Sayısı : 15/7/2018 – 30479.

bulunmadığı gibi yönetmelik işleminin adının Anayasa’da zikredilmiş olması onu doğrudan adsız düzenleyici işlemlerin üzerinde konumlandırmayacaktır. Dolayısıyla ilgili kamu tüzelkişilikleri ve bakanlıkların “*kendi görev alanlarını ilgilendiren kanunların ve Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla*³⁷⁰” çıkaracağı ve kamuyu ilgilendirmesi halinde Resmî Gazete’de yayımlanacak olan adsız düzenleyici işlemlerin yönetmelik benzeri nitelikte olduğunu tespit etmek mümkündür. Adsız düzenleyici işlemin başlığında yönetmelik ibaresinin bulunmaması ve belirtilen şartları sağlaması halinde Anayasa’nın 124. maddesine dayanılarak ihdas edilmesine ve yönetmeliğin tabi olduğu hukuki rejime tabi olmasına engel olmayacaktır.

Bununla birlikte her biri tali düzenleme yetkisine dayanılarak ihdas edilen adsız düzenleyici işlemlerin bağlayıcılıkları bakımından yönetmeliklerle arasındaki hiyerarşik ilişkinin değerlendirildiği kararın karşı oyunda; “*Davanın çözümü; yukarıda açıklanan normlar hiyerarşisinin, adsız düzenleyici işlemlerin kendi türleri arasında bulunup bulunmadığının tespitine bağlı olup Anayasada açıkça Kanun, tüzük ve yönetmelik arasında kurulan hiyerarşi, adsız düzenleyici işlemlerin kendi türleri arasında geçerli değildir. Bir başka ifadeyle; genelden özele doğru bir düzenin ve bunlar arasında paralel bir hiyerarşinin sağlanması esastır. En genel kural kanunla getirilecek, bu kuralın ayrıntıları tüzük ve yönetmeliklerle düzenlenecek ve bu tüzük ve yönetmeliklerin kişilere uygulanmasına ilişkin açıklamalar diğer düzenleyici işlemler ile belirlenecektir.*³⁷¹” tespitleri yer almaktadır. Belirtilen görüşe göre türleri bakımından hukuk normları arasındaki genellik-özellik ilişkisi ile bu normların hiyerarşik konumu arasında bir paralellik bulunması gerekmektedir. Dolayısıyla yönetmelikler normlar hiyerarşisinde, yasalar ile cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin altında ve adsız düzenleyici işlemlerin üzerinde konumlanmaktadır. Öte yandan adsız düzenleyici işlemlerin kendi arasında hiyerarşik bir ilişki bulunmadığı görüşüne yer verilmiştir. Aynı husus Danıştay 8. Dairesi’nin 2023 tarihli kararının karşı oyunda şu şekilde ifade edilmiştir: “*Hukuk düzeninde normlar hiyerarşisi, Anayasa, kanun, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi, yönetmelik ve adsız düzenleyici işlemler olarak sıralanmakta; daha altta yer alan bir norm, kendisinden üstte bulunan norma aykırı*

³⁷⁰ 1982 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın 124. maddesi.

³⁷¹ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 17.01.2018 tarihli ve 2017/592 E., 2018/1 K. sayılı kararı, karşı oy metni, www.lexpera.com.tr, E.T. 15.06.2024.

*hükümler getiremeyeceği gibi bir düzenlemenin hiyerarşik sıralamada daha altta bulunan bir düzenleme ile değiştirilememesi ve kaldırılmaması gerekmektedir.*³⁷²

Adsız düzenleyici işlemlerin, yeri geldiğinde yönetmeliklerin de uygulanması maksadıyla ihdas edildiklerinden ve düzenleme konuları bakımından yönetmeliklere nazaran daha özel nitelikte olduklarından hareketle normlar hiyerarşisinde yönetmeliklerin altında yer aldığı görüşüne tamamıyla katılmak mümkün değildir. Yine de uygulamada ve yargısal içtihatlarda yer alan yönetmeliğin hiyerarşik olarak adsız düzenleyici işlemlerin üstünde yer aldığı düşüncesini en azından ilgili idarenin iradesine esas alması bakımından değerlendirmek yerinde olacaktır. Bu konuda belirtmek istediğimiz son husus Güneş tarafından “*yönetmelik ve diğer düzenleyici işlemler çıktıkları organa göre sıralanmakta, aynı organ tarafından yapıldıkları takdirde ise yönetmelikler, diğer düzenlemelerden önce yer almaktadır*”³⁷³ şeklinde ifade edilmiştir. Yazarın da belirttiği üzere idarenin kendi içerisindeki hiyerarşik düzen uyarınca, cumhurbaşkanı tarafından ihdas edilecek olan sair düzenleyici işlem bakanlıkça çıkarılacak yönetmelikten üstün olacaktır³⁷⁴.

2. Hazine ve Maliye Bakanlığının Vergi Alanında Çıkardığı Düzenleyici Genel Tebliğlerin Hukuki Niteliği

Vergi idaresinin yasaların ideal biçimde yorumlanması ve icra edilmesi bakımından tesis ettiği düzenleyici idari işlemler yalnızca yönetmelikten oluşmamaktadır³⁷⁵. Hazine ve Maliye Bakanlığı, adsız düzenleyici işlem niteliğinde olan genel tebliğler aracılığıyla da vergi yasalarını yorumlamak suretiyle idari nitelikte kural koyma ve uygulamada birlik sağlama görevini yerine getirmektedir. Bununla birlikte Hazine ve Maliye Bakanlığının genel tebliğlerin tamamının³⁷⁶ yahut bir tebliğin tüm hükümlerinin kural koyucu nitelikte olduğu söylemek mümkün değildir.

³⁷² Danıştay 8. Daire, 11.04.2023 tarihli ve 2019/6901 E., 2023/1906 K. sayılı kararı, karşı oy metni, www.lexpera.com.tr, E.T. 15.06.2024.

³⁷³ Turan Güneş, **Türk Pozitif Hukukunda Yürütme Organının Düzenleyici İşlemleri**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 191-173, Ankara: Sevinç Matbaası, 1965, s. 193.

³⁷⁴ Turan Güneş, **Türk Pozitif Hukukunda Yürütme Organının Düzenleyici İşlemleri**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 191-173, Ankara: Sevinç Matbaası, 1965, s. 193. “Eğer düzenlemeyi yapan Bakanlar Kurulu ise, bunun Bakan tarafından yapılan bir yönetmeliğe üstün olduğunu kabul etmek gerekir.”

³⁷⁵ Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2015, s. 34.

³⁷⁶ Ersin Kaplan, Vergilerin Kanuniliği İlkesi Çerçevesinde Sirkülerin Değerlendirilmesi, **Vergi Dünyası**, sayı: 394, Haziran 2014, s. 73-75.

Maliye Bakanlığına vergi yasalarında düzenleme yetkisi verilmesi eğilimi 1980’li yıllardan itibaren yaygınlaşmıştır³⁷⁷. Bu sebeple genel tebliğlerin Türk vergi hukukunda yaygın biçimde düzenleme aracı olarak kullanılması da son 40 yılda karşımıza çıkmaktadır. Eski Danıştay başkanı Çırakman, Hazine ve Maliye Bakanlığının vergi yasalarında kendisine tanınan yetkilere dayanarak genel tebliğler vasıtasıyla düzenleme yapmaya başlaması hakkında 1991 tarihli konuşmasında şu ifadeleri kullanmıştır: *“Bugüne kadarki uygulamaya göre, genel tebliğler, Maliye Bakanlığının kanunu nasıl anlayıp uygulayacakları yolunda teşkilata yaptıkları açıklamalar olarak tarif edilirdi. Bunlar ilgililerin hukukunda olumlu ya da olumsuz değişiklik yapmazlar. O nedenle de idari davaya konu edilemezlerdi. Bugün, bu yeni uygulama ile genel tebliğler, yönetmelik benzeri olan bir idari tasarruf niteliği kazanmış bulunuyor. Yönetmelik şekline sahip olmayan, sadece açıklamadan ibaretmiş gibi, ama hukuku değiştiren yeni hukuki durumlar yaratan bir tasarruf.”*³⁷⁸ Görüldüğü üzere genel tebliğler, Türk vergi hukukundaki öncelikle bir açıklama yahut yorumlama aracı olarak ortaya çıkmış ve bu nitelikleri benimsenmiştir. Ancak 1980’li yıllardan itibaren artan yürütmenin vergilendirme alanındaki rolünün güçlendirmesi eğilimi neticesinde³⁷⁹ Bakanlığa verilen düzenleme yetkileri genel tebliğ ihdası yoluyla kullanılmış, böylelikle açıklayıcı genel tebliğ-düzenleyici genel tebliğ ayrımı önem kazanmıştır.

Bununla birlikte, (birinci bölümde açıklandığı üzere) verginin yasallığı ilkesi uyarınca yürütme organına verginin temel unsurlarına ilişkin yetki verilemeyeceği bilinmektedir. Dolayısıyla Hazine ve Maliye Bakanlığının vergi tekniği ve ayrıntıya ilişkin olarak çıkarabileceği genel tebliğler ile düzenleme tesis etmesi ancak çok sınırlı bir alan içerisinde gerçekleşebilir³⁸⁰. İdarenin iç işleyişine dair çıkarılacak ve mükellefler bakımından vergi hukukunun yardımcı kaynakları arasında yer alacak

³⁷⁷ Şahnaz Gerek, Ali Rıza Aydın, **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2010, s. 190.

³⁷⁸ Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Vergi Hukukundaki Gelişmeler**, Gelir Genel Müdürlüğü Yayınları, 1991, s. 75.

³⁷⁹ Neslihan Akın, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Hazine ve Maliye Bakanlığının Takdir Yetkisi Hakkında Bir Değerlendirme, **Iksad International Congress On Social Sciences-VI, Győr, Macaristan, 26- 28 Mart 2021**, s. 84.

³⁸⁰ Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Vergi Hukukundaki Gelişmeler**, Gelir Genel Müdürlüğü Yayınları, 1991, s. 75.

açıklayıcı genel tebliğlerin çıkarılması herhalde mümkündür³⁸¹. Öte yandan; icrailik vasfı olmaksızın, hukuki sonuç doğurması bakımından mükellefleri olumsuz etkilemeyecek biçimde yol gösterici düzenlemeler bakımından da bir sakınca bulunmamaktadır. Zaten böyle bir genel tebliğ icrai nitelikte olmadığından tek başına iptal davasına konu olamayacaktır. Ancak *“bir mükellefiyetin ağırlaştırılması sorumluluk ihdası konularını bu şekildeki idari tasarruflarla düzenlenmesinin söz konusu”* olamayacağını belirtmek gerekir³⁸². İlgililerin hukuku üzerinde yasa tarafından öngörülmemiş bir düzenleme yapılmasının önüne geçilebilmesi için Hazine ve Maliye Bakanlığına vergisel düzenleme yetkisi verilirken yasama organı tarafından titizlikle göz önüne alınması gereken verginin yasallığı ilkesi, Bakanlıkça düzenleyici genel tebliğ ihdas edilirken de dikkate alınmalıdır.

Aktarılan bilgiler ışığında, Bakanlığın kendisine verilen yetkiyi verginin yasallığı ilkesine uygun olarak kullanımının anlaşılabilmesi için öncelikle genel tebliğlerin çeşitli ihtimaller dâhilinde vergi hukukunun kaynakları arasındaki yeri ve hukuki niteliği tespit edilecektir.

Hazine ve Maliye Bakanlığının vergilendirme alanında çıkardığı genel tebliğlerin düzenleyici yahut açıklayıcı nitelikte olduğunun isimlerine bakılmak suretiyle tespiti mümkün değildir. Genel tebliğlerin niteliği çıkarıldıkları anda Bakanlık tarafından belirlenmiş de değildir³⁸³. Bu nedenle düzenleyici genel tebliğlerin hangi ölçütlere göre tespit edileceği ortaya konulmalıdır.

Genel tebliğler, kural koyucu nitelikte olmaları halinde, içerikleri ve Resmî Gazetede yayımlanma zorunluluğu itibarıyla³⁸⁴ yönetmeliğe benzemektedir. Bununla birlikte spesifik olarak yönetmelik adı altında değil de genel tebliğ başlığı ile yayımlandıkları için adsız düzenleyici işlem olarak kategorize edilmeleri yerinde

³⁸¹ Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Vergi Hukukundaki Gelişmeler**, Gelir Genel Müdürlüğü Yayınları, 1991, s. 75.

³⁸² Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Vergi Hukukundaki Gelişmeler**, Gelir Genel Müdürlüğü Yayınları, 1991, s. 75.

³⁸³ Hilal Gürses Şahin, **Vergi İdaresinin Düzenleyici İşlemleri ve Yargısal Denetimi**, Ankara: Adalet Yayınevi, Nisan 2024, s. 89.

³⁸⁴ Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2015, s. 34; *“Bilginin herkes tarafından kolaylıkla erişilebilmesi ve uygulama birliğini sağlamak için genel tebliğler Resmi Gazetede yayımlanmaktadır”* Namık Kemal Uyanık, Genel Tebliğler ve Muktezalar, **Vergi Dünyası**, Ekim 2001, <https://www.vergidunyasi.com.tr/arsiv/makaleler/genel-tebligler-ve-muktezalar>, E.T: 17.07.2024.

olacaktır. Adsız düzenleyici işlemler ile yönetmelikler arasındaki bağlantı ve hiyerarşik ilişki ilgili başlıkta detaylıca incelendiğinden bu kısımda düzenleyici genel tebliğlerin yönetmelik benzeri bir adsız düzenleyici işlem niteliğinde olduğunun tespitinde bulunmakla yetinilecektir. Yönetmelik benzeri nitelikte olduğu tespit edilen düzenleyici genel tebliğler kural koymaları bakımından vergi hukukunun asli-bağlayıcı kaynakları arasında yer almaktadır. Öte yandan yalnızca açıklama yahut yorumlama maksadıyla çıkarılan genel tebliğlerin vergi hukukunun asli kaynakları arasında yer aldıklarından bahsetmek mümkün olmayacaktır³⁸⁵.

Bakanlık tarafından vergi alanında çıkarılan genel tebliğlerin vergi hukukuna kaynaklık etmeleri bakımından bağlayıcılıkları ve kural koymaları bakımından açıklayıcı-düzenleyici nitelikleri doktrinde farklı yaklaşımlara konu olmuştur. Bu başlık altında düzenleyici genel tebliğlerin ayırt edici özellikleri açıklanırken öncelikle doktrinde yer alan çeşitli görüşlere değinilecek sonra da bu görüşlere ilişkin yorumlar ışığında düzenleyici genel tebliğin çerçevesi çizilecektir.

Kızılot, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından vergi alanında çıkarılan genel tebliğleri; vergi yasalarını ve uygulamalarını yorumlayıp açıklayan, vergilendirme sürecinde görevli bulunan kişiler ile vergi mükelleflerini bilgilendiren metinler olarak tanımlamıştır³⁸⁶. Yazara göre genel tebliğlerin tamamının açıklayıcı-yorumlayıcı özellikte olması sebebiyle hiçbirinin bağlayıcılığından söz edilemeyecektir³⁸⁷. Bu yaklaşıma göre; verginin yasallığı ilkesi uyarınca vergi alanında düzenleme yetkisinin münhasıran yasama organına ait olması sebebiyle vergi idaresinin türev nitelikte tamamlayıcı düzenlemeleri ile kural koyması, bağlayıcı hukuk kaynağı yaratması mümkün değildir. Öte yandan vergi idaresinin işleyişine, vergi tekniğine ve ayrıntıya ilişkin olarak; ilgililere, haklarını sınırlandıracak nitelikte yükümlülük getirmeyen tali düzenlemelerin verginin yasallığı ilkesine aykırılık teşkil etmeyeceğini birinci bölümde açıklamıştık. Her ne kadar vergi yasalarında kazuistik metot benimsenmiş olsa da yasa koyucunun vergiye ilişkin tüm ayrıntıları düzenlemesinin mümkün olmamasından hareketle, Bakanlığın genel tebliğler vasıtasıyla düzenleme tesis ediyor

³⁸⁵ Ersin Kaplan, Vergilerin Kanuniliği İlkesi Çerçevesinde Sirkülerin Değerlendirilmesi, **Vergi Dünyası**, sayı: 394, Haziran 2014, s. 75-76.

³⁸⁶ Şükrü Kızılot, Metin Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 5. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, Ocak, 2013, s. 17-18.

³⁸⁷ Şükrü Kızılot, Metin Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 5. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, Ocak, 2013, s. 18.

olması verginin yasallığı ilkesine uygun düşecektir. Bu sebeple düzenleyici genel tebliğlerin vergi hukuku âlemindeki varlığını reddeden bu yaklaşıma katılmak mümkün değildir.

Erginay, Hazine ve Maliye Bakanlığınca çıkarılan genel tebliğleri tek bir kategori içerisinde ele almış, nitelikleri bakımından belirgin bir sınıflandırmaya tabi tutmamıştır. Bu yaklaşıma göre genel tebliğlerin fonksiyonu, nicelik ve güncellenme sıklığı bakımından vergi mevzuatının yaratacağı karmaşayı ortadan kaldıracak nitelikte açıklamalar sunmaktır³⁸⁸. İdare tarafından genel tebliğ aracılığıyla sunulan açıklamalar, esasen vergi idaresinin kendi teşkilatına yönelik olup mükelleflerin vergi yasalarını anlamlandırması bakımından da önem arz etmektedir³⁸⁹. Yazar, genel tebliğlerin kural itibarıyla vergi hukukunun objektif kaynaklarından olmadığını ancak yasanın idareye verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılmaları halinde vergi hukukunun tam ve gerçek kaynakları arasında yer aldığını belirtmiştir³⁹⁰. Dolayısıyla Hazine ve Maliye Bakanlığı teşkilatının işleyişini ilgilendiren genel tebliğler, mükellef açısından hukuki netice doğurmadıklarından ötürü ilgililer tarafından iptal davasına konu edilemeyecektir³⁹¹. Öte yandan yönetmeliklerin –ve 2017 Anayasa değişikliği sonrası hukukumuzdaki varlığı sona eren tüzüklerin- vergi alanında yeni kural ihdas etmemelerinin vergi hukukunun asli kaynakları arasında bulunmaması anlamına geldiğini ifade etmiştir³⁹². Kanaatimizce, kural koyucu işlemler olan yönetmelik ve düzenleyici genel tebliğlerin türev niteliği, vergisel teknik ayrıntıya ilişkin kural koyulmasına, dolayısıyla vergi hukukunun bağlayıcı kaynakları arasında sayılmasına engel teşkil etmemektedir. Bu sebeple verginin yasallığı ilkesine uygun düştüğü müddetçe düzenleyici genel tebliğler ile vergi alanında ihdas edilen yönetmeliklerin de vergi hukukunun asli-bağlayıcı kaynakları arasında yer aldığını belirtmek gerekir.

³⁸⁸ Akif Erginay, **Vergi Hukuku: İlkeler, Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi**, Ankara: Turhan Kitabevi, 1981, s. 35.

³⁸⁹ Akif Erginay, **Vergi Hukuku: İlkeler, Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi**, Ankara: Turhan Kitabevi, 1981, s. 35.

³⁹⁰ Akif Erginay, **Vergi Hukuku: İlkeler, Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi**, Ankara: Turhan Kitabevi, 1981, s. 35.

³⁹¹ Akif Erginay, **Vergi Hukuku: İlkeler, Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi**, Ankara: Turhan Kitabevi, 1981, s. 36. Yazar; genel tebliğlerin iptal davasına konu edilemeyeceğine ilişkin olarak, Danıştay 4.Dairesinin, 108 numaralı gelir vergisi genel tebliğinin doğrudan doğruya vergi idaresinin iç işleyişine ilişkin olması dolayısıyla yürütülmesi zorunlu idari işlem sayılamayacağına dair 1975/1136 E. sayılı kararına yer vermiştir.

³⁹² Akif Erginay, **Vergi Hukuku: İlkeler, Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi**, Ankara: Turhan Kitabevi, 1981, s. 33.

Bilici, genel tebliğlerin işlevinin kural itibarıyla vergi yasalarını açıklamak ve yorumlamak olduğunu ifade etmiştir³⁹³. Genel tebliğlerin istisnai olarak izahat getirmekle sınırlı kalmadığı hallerde ise asli kaynaklar içerisinde değerlendirmesi gerektiğini belirtmiştir³⁹⁴. Bu durumda aynı cumhurbaşkanı kararları ve yönetmelikler gibi Danıştay denetimine tabi olduğunu tespit etmiştir. Adsız düzenleyici işlemler kategorisinde yer alan genel tebliğlerin kural koyucu nitelikte olduğu hallerde asli kaynaklar arasında yer aldığını tespit etmesi bakımından bu yaklaşıma katılıyoruz.

Kırbaş, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan genel tebliğleri, vergi hukukuna kaynak olabilme kudretlerine göre birinci grup (kaynak niteliğini haiz) ve ikinci grup (kaynak niteliğini haiz olmayan) genel tebliğler olarak sınıflandırmıştır³⁹⁵. Bu ayrıma göre; birinci grup genel tebliğler Hazine ve Maliye Bakanlığının vergi yasalarının kendisine açıkça verdiği düzenleme yetkisine istinaden çıkarttığı, yeni kurallar koyan idari işlemlerdir³⁹⁶. Vergi alanında yeni düzenleme içeren birinci grup genel tebliğler vergi hukukunun bağlayıcı kaynakları arasında yer almaktadır. Yazar, Bakanlığın kendi teşkilatına dönük olarak çıkardığı, uygulamada birliğin tesis edilmesi amacıyla vergi yasalarını açıklayan ve yorumlayan genel tebliğleri ise ikinci grup genel tebliğler olarak nitelendirmiştir. Yeni düzenlemeler içermeyen ikinci grup genel tebliğler vergi hukukunun tali kaynakları arasında yer almaktadır. Genel tebliğlerin vergi hukukuna kaynaklık etmeleri bakımından yapılan bu ayrıma esas itibarıyla katılmakla birlikte –birinci bölümde belirtildiği üzere- bağlayıcı genel tebliğlerin yetkisini doğrudan yetki yasasından almalarının bir zorunluluk olmadığı kanaatindeyiz.

³⁹³ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku (Vergi Usul Hukuku, Vergi Tahsil Hukuku, Vergi Yargı Hukuku)**, 53. Baskı, Ankara: Savaş Yayınevi, 2022, s. 37. Yazar bu yönde çıkarılan genel tebliğlere örnek olarak Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği ve Mükellefin Tabii Olduğu Defter ve Belge Düzeni ile İlgili VUK mük. m. 257'ye Göre Çıkarılan Tebliğini göstermiştir.

³⁹⁴ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku (Vergi Usul Hukuku, Vergi Tahsil Hukuku, Vergi Yargı Hukuku)**, 53. Baskı, Ankara: Savaş Yayınevi, 2022, s. 37. Yazar bu yönde çıkarılan genel tebliğlere örnek olarak KDV Genel Uygulama Tebliği'nin stopaja ilişkin hükümlerini göstermiştir.

³⁹⁵ Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2015, s. 35.

³⁹⁶ Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2015, s. 35. Yazar, Maliye Bakanlığının, VUK m. 315. maddesine dayanarak amortisman oranlarını ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 18. maddesine dayanarak yabancı ulaştırma kurumlarının vergiye matrah olacak kurum kazancının hesaplanmasında uygulanacak ortalama emsal nispetlerini düzenleyen genel tebliğlerini birinci grup genel tebliğlere örnek olarak göstermiştir.

Saban; vergi hukukunun yardımcı kaynakları içerisinde ele aldığı genel tebliğleri, Hazine ve Maliye Bakanlığının sürekli olarak kullanmayı tercih ettiği bir “*idari enstrüman*” olarak tanımlamıştır³⁹⁷. Tebliğlerin hukuki niteliğinin tespit edilmesi hususunda ise yapılan düzenlemenin yargıya taşınması bakımından önem atfetmiştir³⁹⁸. Vergi yönetiminin kendi görüşünü açıkladığı bu metinlerin hukuki niteliğini her bir tebliğ bakımından içerik değerlendirmesi yapılarak müstakil olarak belirlemenin mümkün olduğunu belirtmiştir³⁹⁹. Bu hususta, kullanılan idari enstrümanın adı bir kenara bırakılarak vergi yasasında yer alan düzenlemeye aykırılık teşkil edip etmediğinin araştırılması gerekmektedir⁴⁰⁰. Genel tebliğlerin hukuki niteliğinin tespiti bakımından her bir tebliğ bakımından içeriğe ilişkin ayrıca değerlendirme yapılması hususu yaklaşımımızla örtüşmektedir. Bu açıdan bakıldığında bir genel tebliğin bütünüyle düzenleyici yahut bütünüyle açıklayıcı olduğunu söylemek çoğu zaman mümkün olmayacaktır. Ancak genel tebliğler içerisindeki düzenleyici hükümlerin tespit edilmesi bağlayıcılıkları ve iptal davasına konu olabilmeleri bakımından önem arz etmektedir.

Oktar ise Hazine ve Maliye Bakanlığının vergi alanında çıkardığı genel tebliğleri; kanun koyucunun yürütmeye devrettiği düzenleme yetkisine dayalı olarak çıkarılan, icrai nitelikli genel tebliğler ve vergi idaresinin işleyişine dair yazılı emir niteliğinde olan açıklayıcı-yorumlayıcı genel tebliğler olmak üzere iki kategoride ele almıştır⁴⁰¹. Oktar’ın düzenleyici genel tebliğleri tespit ederken vurguladığı icrailik özelliği yerindedir. Nitekim bir kuralın hukuki kaynak olarak dikkate alınması için hukuki sonuçlar doğurmaya ehil ve yürürlükte olması gerekmektedir. Dolayısıyla icrailik vasfını taşıyan ve iptal davasına konu olabilen düzenleyici genel tebliğlerin bağlayıcı olarak nitelendirilmesi yerindedir.

Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, vergi hukukunun kaynaklarını bağlayıcı ve yardımcı olmak üzere ikiye ayırmıştır. Bu ayrıma göre kaynak olma kudreti, vergi alanında yeni hukuk normu getirme kıstası temel alınarak ölçülebilir⁴⁰². Yazarlar vergi

³⁹⁷ Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, 11. Baskı, İstanbul: Beta Yayın Basım Dağıtım, 2021, s. 33.

³⁹⁸ Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, 11. Baskı, İstanbul: Beta Yayın Basım Dağıtım, 2021, s. 33.

³⁹⁹ Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, 11. Baskı, İstanbul: Beta Yayın Basım Dağıtım, 2021, s. 34.

⁴⁰⁰ Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, 11. Baskı, İstanbul: Beta Yayın Basım Dağıtım, 2021, s. 34.

⁴⁰¹ Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 13. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2018, s.42.

⁴⁰² Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Cenker Göker, **Vergi Hukuku**, 31. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2022, s. 15.

hukukunun kaynaklarını incelerken Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan genel tebliğleri ayrı bir başlık altında ele almamıştır. Bunun yanında; Hazine ve Maliye Bakanlığının belirli konularda ayrıntıya yönelik olarak verdiği kararlar, vergi hukukunun bağlayıcı kaynakları arasında saydıkları diğer düzenleyici işlemler başlığı altında değerlendirilmiştir⁴⁰³. Yardımcı (ikincil) kaynaklar arasında ise vergi alanında yeni kural koymayan, sadece vergi yönetimi teşkilatı içindeki hiyerarşi kapsamında bağlayıcılığı olan açıklayıcı nitelikteki metinler sayılmıştır⁴⁰⁴. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından vergi alanında çıkarılan genel tebliğlerin de kural olarak bu kapsamda değerlendirilmesi gerektiği; genel yahut birel idari işlem olarak nitelendirilemeyecek bu metinlerin, idari yargı yerlerinde iptal davasına konu edilemeyeceği belirtilmiştir⁴⁰⁵. Öte yandan genel tebliğlerin vergi hukukunun kaynakları arasında tam olarak hangi kategoride yer aldığını belirlemek bakımından tartışma yaratan iki hususa dikkat çekilmiştir. Bunlardan ilki Danıştay'ın, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan çeşitli genel tebliğ hükümlerini iptal ediyor olmasıdır⁴⁰⁶. Yani kural olarak vergi hukukunun yardımcı kaynakları arasında sayılan genel tebliğler, kimi zaman vergi alanında, verginin yasallığı ilkesine aykırılık teşkil edecek biçimde icrai nitelikte düzenleme ihdas etme amacıyla kullanılmaktadır. Bir diğer tartışmalı husus ise vergi incelemesinde uyulacak esasları düzenleyen Vergi Usul Kanunu'nun 140. maddesinden kaynaklanmaktadır. İlgili hükmün beşinci bendinde vergi inceleme raporlarının genel tebliğlere uygun olarak düzenlenmesi zorunluluğu getirilmiş; böylelikle salt açıklayıcı nitelikteki genel tebliğlerin bağlayıcılığı, vergi yönetiminin hiyerarşik yapısını aşarak vergi mükelleflerinin hukuki statüsünü dolaylı olarak etkileyebilecek hale gelmiştir⁴⁰⁷. Yazarların yapmış olduğu ayırım ve tespitlere katılıyoruz. Özellikle Danıştay'ın düzenleyici genel tebliğlerin tespitinde icrailik özelliğini dikkate alması hususu, düzenleyici genel tebliğlerin bağlayıcılık niteliğini ortaya koymak bakımından faydalıdır.

⁴⁰³ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Cenker Göker, **Vergi Hukuku**, 31. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2022, s. 18. Örnek olarak katma değer vergisi beyannamesinin şekil ve içeriğine ilişkin düzenlemelerin bu kapsamda değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

⁴⁰⁴ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Cenker Göker, **Vergi Hukuku**, 31. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2022, s. 19.

⁴⁰⁵ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Cenker Göker, **Vergi Hukuku**, 31. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2022, s. 20.

⁴⁰⁶ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Cenker Göker, **Vergi Hukuku**, 31. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2022, s. 20.

⁴⁰⁷ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Cenker Göker, **Vergi Hukuku**, 31. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2022, s. 21.

Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı; vergi hukukunun kaynaklarını, bağlayıcılıklarına göre asli ve tali olmak üzere iki grupta ele almıştır⁴⁰⁸. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından vergi uygulamasına ışık tutmak amacıyla çıkarılan tebliğlerin kural itibarıyla bağlayıcı olmadığını ancak yasanın verdiği yetkiye dayanılarak, uygulamaya ilişkin detayların belirlenmesi niteliğinde olan tebliğlerin bağlayıcı olduğunu belirtmişlerdir⁴⁰⁹. Bu doğrultuda vergi alanında Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan genel tebliğleri, bağlayıcı bakanlık tebliğleri⁴¹⁰ ve bakanlık genel tebliğleri (kural olarak bağlayıcı olmadıkları tespit edildiğinden ayrıca bir sığata ihtiyaç duyulmamıştır) olmak üzere iki grupta ele almışlardır. Yapılan ayrımla; yalnızca bağlayıcı bakanlık tebliğlerinin iptal davasına konu olabileceği, icrai yönü olmayan bakanlık genel tebliğlerinin ise idari yargıda iptale tabi olamayacağı sonucuna varılmıştır. Vurguladıkları bir diğere husus ise bakanlık genel tebliğlerinin getirdiği yorum ve açıklamaların vergi yönetiminin teşkilatı bakımından bağlayıcılığı bahsidir. Mükellefler yahut yargı yerleri bakımından bağlayıcı olmadığı belirtilen bakanlık genel tebliğleri, Hazine ve Maliye Bakanlığının hiyerarşik astı olan vergi yönetimi makamlarının yürüttüğü faaliyetler bakımından uyulması zorunlu kurallardır⁴¹¹. Bu husus VUK’un incelemede uyulacak esaslar kenar başlıklı 140. maddesinde yer alan “*vergi kanunlarıyla ilgili Cumhurbaşkanlığı kararı, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu*” düzenlenemeyeceği hükmüyle somutlaşmaktadır. Yani vergi idaresi açısından bağlayıcı olan genel tebliğlerin, vergi inceleme raporlarına ışık tutması sebebiyle mükellefler bakımından da dolaylı bir bağlayıcılık kazandığını söylemek mümkündür.

Taşkan’a göre vergi idaresinin düzenleyici işlem yapma yetkisinin kaynağı, sahip olduğu takdir yetkisidir⁴¹². Bu yaklaşıma göre; genel tebliğlerden düzenleyici

⁴⁰⁸ Selim Kaneti, Esra Ekmekçi, Gülsen Güneş, Mahmut Kaşıkçı, **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2022, s. 19-46.

⁴⁰⁹ Selim Kaneti, Esra Ekmekçi, Gülsen Güneş, Mahmut Kaşıkçı, **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2022, s. 36.

⁴¹⁰ Selim Kaneti, Esra Ekmekçi, Gülsen Güneş, Mahmut Kaşıkçı, **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2022, s. 36. Yazarlar; bağlayıcı bakanlık tebliğine örnek olarak, Katma Değer Vergi Kanunu’nun 11. maddesinin 2. fıkrasında Bakanlığa verilen iadedden faydalanacak olan mal ve hizmetler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisine istinaden çıkarılan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği başta olmak üzere çok sayıda Katma Değer Vergisi Genel Tebliğlerini göstermiştir.

⁴¹¹ Selim Kaneti, Esra Ekmekçi, Gülsen Güneş, Mahmut Kaşıkçı, **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2022, s. 37.

⁴¹² Yusuf Ziya Taşkan, **Vergi Yönetiminin Düzenleyici İşlemleri**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2010, s. 50.

işlem niteliğinde olanların kaynağı, vergi yasalarıyla Hazine ve Maliye Bakanlığına uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirleme konusunda verilen takdir yetkisidir⁴¹³. Yazar, kaynağını vergi yasalarının uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisine dayanılarak çıkarılan tebliğleri uygulama genel tebliğleri olarak adlandırmıştır⁴¹⁴. Düzenleyici işlem niteliğinde olan bu tebliğlerin, ilgili yasada yer alan kuralın ötesinde hukuki netice doğuracak nitelikte hüküm içermemesi gerektiğini belirtmiştir⁴¹⁵. Uygulama genel tebliği dışında kalan ve Bakanlığın görüş açıklama vasıtası olarak kullandığı genel tebliğleri ise açıklayıcı-yorumlayıcı genel tebliği olarak adlandırmayı uygun görmüştür⁴¹⁶. Öte yandan genel tebliğ çıkarma yetkisinin yalnızca yetki yasasına dayanabileceğine ilişkin değerlendirmeye Bakanlığın yasaların uygulanmasını sağlamak üzere genel yetkisine dayanmasının da mümkün olduğu eklemesini yapmak yerinde olacaktır.

Kesin/Mıynat ise düzenleyici genel tebliği “*iktisadi hayatta meydana gelen değişimlere paralel olarak vergi hukuku alanında güncel gelişmelere uygun şekilde düzenleme yapabilmek için yoğun şekilde kullanılan bir hukuki kaynak*”⁴¹⁷ olarak tanımlamış, kaynaklık özelliğinin asli niteliğine vurgu yapmıştır⁴¹⁸. İdari işlem niteliğinde olduğu tespit edilen bu tebliğlerin, verginin temel unsurlarına ilişkin düzenleme yapması halinde iptale tabi olacağı ve düzenleme alanının usule ilişkin meselelerle sınırlı olduğu belirtilmiştir⁴¹⁹. Düzenleyici genel tebliğlerin düzenleme alanının usule ilişkin ancak temel unsur niteliğinde olmayan hususlar ile sınırlandırılmış olması yaklaşımına katılıyoruz. Vergi idaresi, türev nitelikteki düzenleme yetkisini belirtilen sınırlı alanın dışına çıkmadan kullanması halinde verginin yasallığı ilkesine aykırılık oluşmayacaktır.

⁴¹³ Yusuf Ziya Taşkan, **Vergi Yönetiminin Düzenleyici İşlemleri**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2010, s. 50.

⁴¹⁴ Yusuf Ziya Taşkan, **Vergi Yönetiminin Düzenleyici İşlemleri**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2010, s. 51.

⁴¹⁵ Yusuf Ziya Taşkan, **Vergi Yönetiminin Düzenleyici İşlemleri**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2010, s. 53.

⁴¹⁶ Yusuf Ziya Taşkan, **Vergi Yönetiminin Düzenleyici İşlemleri**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2010, s. 51.

⁴¹⁷ Esra Keskin, Mustafa Mıynat, **Türk Vergi Hukukunda Genel Tebliğ**, Ankara, Gazi Kitabevi, Mayıs 2024, s. 58; Volkan Alptekin, **Vergi Hukuku**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2013, s. 9.

⁴¹⁸ Esra Keskin, Mustafa Mıynat, **Türk Vergi Hukukunda Genel Tebliğ**, Ankara, Gazi Kitabevi, Mayıs 2024, s. 59.

⁴¹⁹ Esra Keskin, Mustafa Mıynat, **Türk Vergi Hukukunda Genel Tebliğ**, Ankara, Gazi Kitabevi, Mayıs 2024, s. 59; Şevki Özbilen **Vergi Hukuku**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013, s. 40-41.

Aktarılan görüşler ve görüşlere yaptığımız yorumlar ışığında Hazine ve Maliye Bakanlığının vergi alanında çıkardığı düzenleyici genel tebliğlerin tanımı; vergi yasalarının uygulanması amacıyla ve onlara aykırı olmamak kaydıyla, vergi tekniği ile ayrıntıya ilişkin olarak tamamlayıcı kurallar koyan ve icrai niteliği dolayısıyla vergi hukukunun bağlayıcı kaynakları arasında yer alan idari işlem şeklinde yapılabilir.

Düzenleyici genel tebliğlerin yasaların uygulanması amacıyla, bir nevi onlara dayanarak ve vergi yasasını tamamlayıcı nitelikte çıkarılıyor olması vergi idaresinin düzenleme yetkisinin *secundum legem* niteliğine ilişkindir. Genel tebliğin tamamladığı yasaya –ve tabii ki diğer üst normlara- aykırı olmamak kaydıyla çıkarılması gerekliliği ise vergi idaresinin düzenleme yetkisinin *intra legem* niteliğinden kaynaklanmaktadır.

Kural koyucu niteliğiyle icrailik⁴²⁰ ve hukuki etki doğurması sebebiyle bağlayıcılık vasfını kazanan tebliğ bir idari işlem olduğundan hukuka uygunluk karinesinden yararlanmaktadır. Ancak vergi idaresinin yasama organı yerine geçerek genel tebliğler ile verginin temel unsurlarına ilişkin düzenleme yapması halinde tespit edilmesi gereken yetki unsuru sakatlığının yaptırımı yokluk olacağından⁴²¹ bu tebliğlerin hukuka uygunluğundan bahsetmek mümkün olmayacaktır. Dolayısıyla düzenleyici genel tebliğlerin verginin temel unsurlarına değil vergi tekniği ile ayrıntısına ilişkin olarak düzenleme içermesi mümkündür. Bu durumda vergiye ilişkin olarak çıkarılacak düzenleyici genel tebliğlerin hukuka uygunluk sıfatını sürdürmesi için ancak çok sınırlı bir alanı düzenleyebileceğini söylemek gerekir. Bu alan esas itibarıyla usule ilişkin ancak temel unsur niteliğinde olmayan meselelerden oluşmaktadır. Örneğin⁴²² VUK'un 175. maddesinde anılan yetkiye istinaden *“muhasabe standartları, tek düzen hesap planı ve mali tabloların çıkarılmasına ilişkin”* usul ve esasların tespiti ile *“bunları mükellef, şirket ve işletme türleri itibarıyla”* uygulanması hususlarını konu alan genel tebliğler⁴²³ vergi tekniğini

⁴²⁰ Bige Açımız, İdarenin Esnek Hukuk İşlemlerinin Yargısal Denetime Konu Edilmesi: Fransız Hukuku Odaklı İnceleme, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt 24, Sayı 2, Aralık 2018, s. 534.

⁴²¹ Yetki unsuru sakatlıkları ve bunların yaptırımı sonraki başlıkta inceleneceğinden burada konumuzla bağlantılı tespitin yapılmasıyla yetinilmiştir.

⁴²² Fevzi Rifat Ortaç, Hilmi Ünsal, **Genel Vergi Hukuku**, Ankara: Gazi Kitabevi, Eylül 2019, s. 30.

⁴²³ 1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (21447 sayılı RG 26.12.1992), 2 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (21790 sayılı RG 16.12.1993), 3 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (22055 sayılı RG 18.09.1994), 4 Seri No'lu Muhasebe Sistemi

ilgilendirmekle birlikte verginin temel unsurlarına doğrudan temas etmeyen bir alanı düzenlemektedir. Amortismanına tabi iktisadi kıymetler ve bunlara uygulanacak oranların belirlendiği 333 sıra no'lu VUK Genel Tebliği⁴²⁴, katma değer vergisi beyannamelerinin şekil ve içeriği düzenleyen 39⁴²⁵ ve 42 sayılı⁴²⁶ KDVK Genel Tebliği⁴²⁷ ile elektronik defter, kayıt ve belgelerin oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasını düzenleyen 1 sıra nolu Elektronik Defter Genel Tebliği⁴²⁸ hukuka uygun düzenleme alanını göstermeleri bakımından verilebilecek diğer örneklerdendir.

3. Hazine ve Maliye Bakanlığının Düzenleyici Genel Tebliğlerinin Yetki Unsuru Bakımından Hukuka Aykırılığı

Hazine ve Maliye Bakanlığının vergi alanında bağlayıcı nitelikteki düzenleyici genel tebliğlerinin ayırt edilmesinin ardından inceleyeceğimiz husus, düzenleyici niteliği tespit edilen genel tebliğlerin yetki unsuru bakımından hukuka uygunluğudur. Bakanlığın vergi alanında düzenleyici genel tebliğ çıkarırken yetki unsurunun verginin yasallığı ilkesine uygunluk taşıması için dikkat etmesi gereken hususlar, düzenleme yetkisinin dayanağına göre sırasıyla yetki yasasına dayanılarak çıkarılan tebliğler ve genel yetkiye dayanılarak çıkarılan tebliğler bakımından ele alınmıştır.

Vergisel düzenleyici genel tebliğlerin hukuk alemindeki geçerliliklerini sürdürmeleri için çıkarılmalarına dayanak olan yetkinin verginin yasallığı ilkesi çerçevesinde kalmak suretiyle aşılmaması önem arz etmektedir. Hazine ve Maliye

Uygulama Genel Tebliği (22231 sayılı RG 18.03.1995), 5 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (22264 sayılı RG 20.04.1995), 6 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (22573 sayılı 07.03.1996), 7 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (22854 sayılı 21.12.1996), 8 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (23326 sayılı RG 28.04.1998), 9 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (23566 sayılı RG 27.12.1998), 10 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (24265 sayılı RG 19.12.2000), 11 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (25185 sayılı RG 31.07.2003), 12 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (25453 sayılı RG 05.05.2004), 13 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (25605 sayılı 06.10.2004), 14 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (25684 sayılı RG 28.12.2004), 15 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (27092 sayılı RG 26.12.2008).

⁴²⁴Resmi Gazete Sayısı 25446 Resmi Gazete Tarihi 28/04/2004; Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku (Vergi Usul Hukuku, Vergi Tahsil Hukuku, Vergi Yargı Hukuku)**, 53. Baskı, Ankara: Savaş Yayınevi, 2022, s. 17.

⁴²⁵ Resmi Gazete Sayısı: 21169 - Resmi Gazete Tarihi: 12/03/1992.

⁴²⁶ Resmi Gazete Sayısı: 23621 - Resmi Gazete Tarihi : 24/02/1999.

⁴²⁷ Yusuf Ziya Taşkan, **Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi**, 5. Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi, 2022, s. 56.

⁴²⁸ Resmi Gazete Sayısı: 28141 – Resmi Gazete Tarihi: 13/12/2011.

Bakanlığının idari düzenleme tesis ederken hukuka uygun bir yetkiye dayanması ile bu yetkinin sınırlarını aşmamasının anlamının idrak edilmesi bakımından kısaca idare hukuku bakımından yetki unsuruna ve yetki unsurunda sakatlık bulunması durumunda meydana gelen hukuka aykırılık hallerine değinmek yerinde olacaktır.

Bilindiği üzere; hukuki tasarrufların gerçekleştirilebilmesinin ilk şartı, iradesini açıklayacak kişinin bu tasarrufu yapma hususunda ehliyetli olmasıdır⁴²⁹. Belirtilen ehliyete sahiplik durumuna karşılık gelen yetki, hem kamu hukukunun hem de özel hukukun hukuki tasarruflara dair ortak olarak dikkate aldığı bir unsurdur⁴³⁰. Özel hukukta ehliyetli, dolayısıyla hukuki açıdan yetkili bulunmak kural iken kısıtlı olmak istisnadır⁴³¹. Kamu hukukunda, özellikle idare hukukunda, kamu gücünün kullanılmasına ilişkin kamusal nitelikli eylemlerin icrası bakımından yetkili olmak kanunun açıkça öngörmesi halinde gündeme gelir⁴³². Yetki kelimesi sözlükte, “*bir görevi, bir işi yasaların verdiği imkânlarla göre, belli şartlarla yürütmeyi sağlayan hak; salahiyyet*” olarak tanımlanmıştır⁴³³. Tanıma göre; bir görev ya da işi gerçekleştirmek ve sürdürmek konusunda harekete geçebilme hakkını ifade eden yetki, aynı zamanda hakkın kullanılması bakımından belirlenmiş koşullara riayet edilmesini de gerektirmektedir.

Hukukun ortak kavramı olarak ele aldığımız yetki unsuru, idare hukuku ve idari işlem teorisi bakımından özel önem ihtiva etmektedir. Öyle ki Türk idari yargısının başlıca başvuru türü olan iptal davası, Fransız ve İtalyan idare hukukunda yetki aşımı başvurusu olarak anılmaktadır⁴³⁴. Yetki unsuru; idari işlemin tesis edilebilmesinin öncelikli koşulu olmasına uygun düşecek biçimde, idari işlemin unsurlarının sayıldığı İYUK’un 2. maddesinde kendine ilk sırada yer bulmuştur. Bu koşulun varlığı irdelenirken sorulacak temel sorular işlemi tesis eden kişiye yönelmelidir⁴³⁵. Eğer “*idari işlemin özünü oluşturan irade, idare adına irade açıklamaya ehil bir kimse*

⁴²⁹ Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer, Cemil Kaya, **Türk İdare Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, 2023, s. 404.

⁴³⁰ Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer, Cemil Kaya, **Türk İdare Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, 2023, s. 404.

⁴³¹ İl Han Özay, **Günışığında Yönetim**, İstanbul: Filiz Kitabevi, Ekim 2004, s. 480.

⁴³² İl Han Özay, **Günışığında Yönetim**, İstanbul: Filiz Kitabevi, Ekim 2004, s. 481.

⁴³³ TDK, **Güncel Türkçe Sözlük**, <https://sozluk.gov.tr>, E.T. 6.03.2024.

⁴³⁴ İl Han Özay, **Günışığında Yönetim**, İstanbul: Filiz Kitabevi, Ekim 2004, s. 481.

⁴³⁵ Kemal Gözler, **İdare Hukuku Cilt I**, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2019, s. 843.

*tarafından mı açıklanmıştır?*⁴³⁶” ve *“işlemi yapan kişi, bu işlemi yapmaya konu, zaman ve yer itibarıyla yetkili midir?”*⁴³⁷ sorularına evet yanıtı verilebiliyorsa idari işlemin, yetki unsuru bakımından geçerliliği söz konusudur.

İdare hukuku kavramı olarak yetki, kamu gücü kullanımı yoluyla kişilerin temel hak ve özgürlüklerine etki eden idari işlemlerin, herhangi bir makam yerine; Anayasa, yasa ya da cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile belirlenmiş idari makam tarafından tesis edilmesi anlamı taşır⁴³⁸. Yetkili makamın yalnızca Anayasa, yasa ya da cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile tespit edilebilecek oluşu anayasal bir zorunluluktur⁴³⁹. Anayasa’nın 123. maddesinde yer alan *“idare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir.”* hükmüyle somutlaşmış olan idarenin yasallığı ilkesi, yetkili makamın yasayla tespit edilecek olmasının kaynağını teşkil eder.

İdari işlem tesis etme yetkisini haiz olan idarenin, bu işlemi yaparken uymakla yükümlü olduğu ve mevzuat içerisinde kapsamlı biçimde düzenlenmiş olan yetki kurallarına dayanması hukuki belirlilik ve öngörülebilirliği sağlayacaktır⁴⁴⁰. Bu husus idari işlemin yetki unsurunun dışsal etkisini oluşturmaktadır⁴⁴¹. İdarenin bütünlüğü ilkesi uyarınca, idarenin iç işleyişi ve görev dağılımı bakımından hangi idarenin hangi işlemleri yapmaya yetkili olduğunun tespit edilmesi ise yetki unsurunun içsel etkisine karşılık gelmektedir⁴⁴².

İdari işlemin yetki unsuru, kamu gücü kullanma yeteneğini elinde bulunduran makamı tespit etmesi sebebiyle kamu düzenine ilişkindir⁴⁴³. Hukuki güvenlik ilkesi uyarınca kamu gücü kullanımına ilişkin olan yetki unsurunun mevcudiyeti işlemin tesis edildiği an bakımından ve uyuşmazlık söz konusuysa hâkim tarafından re’sen değerlendirilmelidir⁴⁴⁴. Yapılacak değerlendirme sonucunda yetki bakımından bir

⁴³⁶ Kemal Gözler, **İdare Hukuku Cilt I**, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2019, s. 843.

⁴³⁷ Kemal Gözler, **İdare Hukuku Cilt I**, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2019, s. 843.

⁴³⁸ Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer, Cemil Kaya, **Türk İdare Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, 2023, s. 405.

⁴³⁹ Ender Ethem Atay, **İdare Hukuku**, Ankara: Turhan Yayınevi, 2021, s. 457.

⁴⁴⁰ Bahtiyar Akyılmaz, **İdari İşlemin Yapılış Usulü**, Ankara: Yetkin Yayınevi, 2000, s. 101.

⁴⁴¹ Bahtiyar Akyılmaz, **İdari İşlemin Yapılış Usulü**, Ankara: Yetkin Yayınevi, 2000, s. 101.

⁴⁴² Bahtiyar Akyılmaz, **İdari İşlemin Yapılış Usulü**, Ankara: Yetkin Yayınevi, 2000, s. 102.

⁴⁴³ Ender Ethem Atay, **İdare Hukuku**, Ankara: Turhan Yayınevi, 2021, s. 456.

⁴⁴⁴ Ender Ethem Atay, **İdare Hukuku**, Ankara: Turhan Yayınevi, 2021, s. 456.

sakatlık tespit edilmesi halinde idari işlem düzeltilebilir olmayacak ve kati biçimde iptal yaptırımına tabi tutulacaktır⁴⁴⁵. Kural olarak; yetkiye ilişkin kanuni dayanağın, ilgili normda açıkça belirtilmiş olması bir zorunluluk değildir⁴⁴⁶. Yetkinin mevcudiyetini belirlerken dikkat edilmesi gereken husus; verilen yetkinin üstü kapalı da olsa, yeter düzeyde var olmasıdır⁴⁴⁷.

Yetki unsuru bakımından konumuzun önem arz eden özelliği, verginin yasallığı ilkesinden anlaşılması gerekenin münhasır yasallık olmasıdır. Vergilendirme gibi temel hakların sınırlandırılmasına dair konularda, doğrudan ya da üstü kapalı olması fark etmeksizin temel unsurlara ilişkin düzenleyici işlem yapma yetkisinin yasa aracılığı ile idareye verilmesi münhasır yasallık ilkesine aykırılık teşkil edecektir⁴⁴⁸. Dolayısıyla yetki yasasına yahut genel yetkisine dayanarak vergisel düzenleyici genel tebliğ çıkaracak olan Bakanlığın düzenleme alanının oldukça sınırlı olduğunun bilincinde olması ve sahip olduğu düzenleme yetkisinin sınırlarını aşmaması gerekmektedir.

3.1. Yetki Unsurunda Sakatlık Halleri ve Yaptırımları

İdari işlemlerin yetki kurallarına uymaması halinde, idari işlemin yetki unsuru bakımından sakatlık meydana gelir⁴⁴⁹. İdari işlemin yetki unsurunda bir sakatlık bulunması hususu, Danıştay tarafından; “yetki dışı”, “yetki aşımı”, “yetkisizlik”, “yetkisizlikle malul”, “vazife dışı” ile “görev ve yetki dışı” gibi farklı şekillerde ifade edilmiştir⁴⁵⁰. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan ve düzenleyici idari işlem niteliğindeki genel tebliğlerin verginin yasallığı ilkesiyle bağdaşmaması durumunda ortaya çıkan hukuka aykırılık da tebliğin yetki unsuru bakımından sakatlığı anlamına gelecektir. Genel tebliğlerin hukuka aykırılıklarının tespitinin

⁴⁴⁵ İl Han Özay, **Günışığında Yönetim**, İstanbul: Filiz Kitabevi, Ekim 2004, s. 481. Lütfi Duran, **İdare Hukuku Ders Notları**, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1982, s. 401.

⁴⁴⁶ Bahtiyar Akyılmaz, **İdari İşlemin Yapılış Usulü**, Ankara: Yetkin Yayınevi, 2000, s. 102.

⁴⁴⁷ Tahsin Bekir Balta, **İdare Hukuku I Genel Konular**, Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No: 326, 1970, s. 176.

⁴⁴⁸ Onur Karahanoğulları, **İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler (Yargı Kararlarına Dayalı Bir İnceleme)**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2012, s. 83.

⁴⁴⁹ Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer, Cemil Kaya, **Türk İdare Hukuku**, 17. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023, s. 416.

⁴⁵⁰ Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer, Cemil Kaya, **Türk İdare Hukuku**, 17. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023, s. 417.

sağlanması için, idari işlemin yetki unsurundaki fonksiyon gaspı, yetki gaspı ve yetki tecavüzü sakatlıklarının kısaca açıklanması gerekmektedir.

3.1.1. Fonksiyon Gaspı

İdarenin, yasama yahut yargı fonksiyonuna ilişkin işlem tesis etmesi neticesinde yetki unsuru bakımından meydana gelen sakatlık, fonksiyon gaspı olarak isimlendirilir⁴⁵¹. Fonksiyon gaspı, Anayasa’da öngörülen yetki düzenini ihlal etmesi itibarıyla yasaya değil, Anayasa’ya aykırılık teşkil eder⁴⁵². Dolayısıyla bir idari işlemin başka bir erkin görev alanına temas etmesi aynı zamanda kuvvetler ayrılığı ilkesini de zedeleyecektir⁴⁵³. İdarenin vergi ihdas etmesi, münhasıran yasama organının yetkilendirildiği bir alana temas etmesiyle; idarenin hapis cezasına hükmetmesi ise yargı organının yetkilendirildiği bir alana temas etmesiyle fonksiyon gaspına verilebilecek örneklerdir⁴⁵⁴. Konumuz bakımından idarenin, yargı yetkisine giren alanlarda işlem tesis etmesi önem arz etmemektedir. Bununla birlikte idarenin yasama fonksiyonu tarafından tanzim edilmesi gereken alanlarda düzenleyici işlem tesis etmesi, fonksiyon gaspı teşkil edecektir. Dolayısıyla vergi idaresinin, münhasıran yasama organı tarafından düzenlenmesi gereken verginin temel unsurlarını düzenleyen genel tebliğler çıkarması fonksiyon gaspı niteliğinde olacaktır. Bu durumda fonksiyon gaspı ile oluşan hukuka aykırılığın yaptırımının belirlenmesi önem arz etmektedir. Bu başlıkta fonksiyon gaspıyla sakat olduğu tespit edilen işlemlerin yok hükmünde olduğunu⁴⁵⁵ tespit etmekle yetineceğiz. Yokluğa ve Hazine ve Maliye Bakanlığının düzenleyici genel tebliğlerinin yok hükmünde olmasına ilişkin değerlendirmemize ise sakatlık hallerinin yaptırımı başlığı altında yer vereceğiz.

3.1.2. Yetki Gaspı

Yetki gaspı, konusu bakımından idarenin görev alanına dahil olan bir işlemin, idareye tamamıyla yabancı kişi tarafından tesis edilmesi halinde meydana gelen yetki

⁴⁵¹ Onur Karahanoğulları, **İdare Hukuku**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2022, s. 87.

⁴⁵² Onur Karahanoğulları, **İdare Hukuku**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2022, s. 87.

⁴⁵³ Ender Ethem Atay, **İdare Hukuku**, Ankara: Turhan Yayınevi, 2021, s. 475.

⁴⁵⁴ Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer, Cemil Kaya, **Türk İdare Hukuku**, 17. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023, s. 421.

⁴⁵⁵ Ender Ethem Atay, **İdare Hukuku**, Ankara: Turhan Yayınevi, 2021, s. 475; Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer, Cemil Kaya, **Türk İdare Hukuku**, 17. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023, s. 421.

unsuru sakatlığıdır⁴⁵⁶. Yetki gaspıyla hukuka aykırı hale gelen işlem yok hükmündedir⁴⁵⁷. Hazine ve Maliye Bakanlığının merkezi idarenin başkent teşkilatı içerisinde yer alması dolayısıyla idareye yabancılığından bahsedilemeyeceği açıktır. Dolayısıyla Bakanlık tarafından çıkarılan genel tebliğlerin; yetki unsuru bakımından sakatlığı, yetki gaspı niteliğinde olamayacaktır.

3.1.3. Yetki Tecavüzü

Yetki tecavüzü, idare adına irade açıklamaya yetkili olan başka bir idarenin görev alanına ilişkin konularda iradesini açıklamak suretiyle tesis ettiği işlemin yetki unsuru bakımından sakatlık halidir⁴⁵⁸. Yetki tecavüzünün varlığı halinde hukuka aykırı nitelikteki idari işlem, kural olarak yok hükmünde değildir. Dolayısıyla işlemin, yetki unsuru bakımından sakatlığının ileri sürülerek, iptalinin istenmesi gerekmektedir. Bununla birlikte yetki tecavüzünün, idarenin görev dağılımı esaslarına açık ve bariz biçimde aykırılığı halinde tesis edilen işlem yok hükmünde kabul edilmelidir⁴⁵⁹. Ağır ve bariz yetki tecavüzünün konumuz bakımından sınırlı biçimde örneklenmesi mümkündür. Yasama organının; Anayasa'nın 73. maddesinin dördüncü fıkrasına dayanarak, cumhurbaşkanına alt ve üst sınırlarını yasada göstermek suretiyle verginin indirim, istisna, muafiyet yahut oranına ilişkin vereceği yetkinin Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından ihdas edilecek bir genel tebliğ ile kullanılması halinde ağır ve bariz yetki tecavüzünden bahsedilecek, düzenleyici işlem yok hükmünde olacaktır.

3.1.4. Sakatlık Hallerinin Yaptırımı

Karahanoğulları'na göre, idari işlemin yetki unsurunda bulunan sakatlıkların ortak yaptırımı, işlemin mahkeme kararıyla iptal edilmesidir⁴⁶⁰. Yazar bu hususu; *“mahkemenin bir kararı olmaksızın bir idari işlemin yok hükmünde olduğunu ya da batıl olduğunu söylemek idari işlemin etkililik ve hukuka uygunluk karinesinden*

⁴⁵⁶ Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer, Cemil Kaya, **Türk İdare Hukuku**, 17. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023, s. 417.

⁴⁵⁷ Ender Ethem Atay, **İdare Hukuku**, Ankara: Turhan Yayınevi, 2021, s. 476.

⁴⁵⁸ Metin Günday, **İdare Hukuku**, Ankara: İmaj Yayınevi, 2015, s. 142.

⁴⁵⁹ Metin Günday, **İdare Hukuku**, Ankara: İmaj Yayınevi, 2015, s. 143. Yazar, açık ve bariz yetki tecavüzüne örnek olarak bir Bakanlıkta çalışan memurun, başka bir Bakanlık tarafından emekliye ayrılması hususunu göstermiştir.

⁴⁶⁰ Onur Karahanoğulları, **İdare Hukuku**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2022, s. 87.

yararlanma özellikle karşısında bir yaptırım olamaz” şeklinde ifade etmektedir⁴⁶¹. Bu yaklaşıma göre, idari işlemin yok hükmünde olduğu tespitinde bulunmanın tek faydası; dava süresinin kaçırıldığı yahut aleyhinde yargı yolu kapalı olan işlemler bakımından idari yargının, yargısal denetimin önündeki engellere takılmaksızın işlemin yok hükmünde olduğunu saptamasına imkân tanınmasıdır⁴⁶². Gerçekten de İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun idari dava türleri ve idari yargı yetkisinin sınırı kenar başlıklı 2. maddesi⁴⁶³ incelendiğinde, idari işlemlerin yetki yönünden hukuka aykırı olmasının ancak iptal davasına konu olabileceği görülmektedir. İlgili maddede öngörülen ve sınırlı sayıdaki dava türleri arasında “tespit davası” yer almamaktadır. Bu durumda yetki bakımından sakatlık barındıran düzenleyici genel tebliğlerin hukuka aykırılığının iddia edilmesi halinde başvurulabilecek tek dava türünün iptal davası olması tespiti isabetlidir.

İdari işlemlerin hukuka aykırılıklarının yaptırımlarını geniş bir şekilde inceleyen Gözler, bu yaptırımlardan yokluk kavramının “maddi yokluk” ve “yok hükmünde sayma” olmak üzere iki türü olduğunu belirtmektedir⁴⁶⁴. Maddi yokluk (mutlak yokluk), işlemin fiziki dünyada var olmaması sebebiyle hukuki sonuç doğurmaması, hukuk düzeninde herhangi bir değişiklik meydana getirmemesi ile sonuçlanmaktadır⁴⁶⁵. Yazar, idareye tamamıyla yabancı bir kişi tarafından icra edilen, yetki gaspıyla sakat işlemleri bu kapsamda değerlendirmiş ve bu işlemlerin, iptal davasına konu olabilecek bir idari işlem niteliğinde olmaması sebebiyle, idari yargı merciinin olası bir iptal davasında davanın reddine karar vermesi gerektiğini tespit etmiştir⁴⁶⁶. Bunun yanında bir idari makam tarafından uygulamaya konan, dolayısıyla kamu gücüne dayanan ve hukuka uygunluk karinesinden faydalanan idari işlemler; yetki unsurları bakımından ağır ve açık bir hukuka aykırılık barındırmaları halinde yok hükmünde sayma yaptırımına tabidir⁴⁶⁷. Yetki unsuru sakatlıklarından fonksiyon gaspı ile ağır ve bariz yetki tecavüzünün yaptırımı yok hükmünde sayma olacaktır⁴⁶⁸.

⁴⁶¹ Onur Karahanoğulları, **İdare Hukuku**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2022, s. 87.

⁴⁶² Onur Karahanoğulları, **İdare Hukuku**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2022, s. 88.

⁴⁶³ “İdari dava türleri şunlardır: a) İdari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlâl edilenler tarafından açılan iptal davaları...”

⁴⁶⁴ Kemal Gözler, **İdare Hukuku** Cilt I, 3. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2019, s. 1123.

⁴⁶⁵ Kemal Gözler, **İdare Hukuku** Cilt I, 3. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2019, s. 1124.

⁴⁶⁶ Kemal Gözler, **İdare Hukuku** Cilt I, 3. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2019, s. 1126.

⁴⁶⁷ Kemal Gözler, **İdare Hukuku** Cilt I, 3. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2019, s. 1138.

⁴⁶⁸ Kemal Gözler, **İdare Hukuku** Cilt I, 3. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2019, s. 1133-1134.

Verilen bilgiler ışığında; yok hükmünde sayma yaptırımına tabi olan işlemlerin, kamu gücüne dayalı olarak tesis edilmeleri neticesinde hukuka uygunluk karinesinden yararlandıkları çıkarımı yapılabilir. Dolayısıyla, yok hükmünde sayma yaptırımına tabi olan işlemlerin hukuka aykırılığı, maddi yokluk kapsamında değerlendirilen işlemlerden farklı olarak görevli mahkeme tarafından ortaya konmalıdır.

Maddi yokluk, idareye tamamıyla yabancı bir kişinin irade açıklamasının yaptırımı olduğundan Hazine ve Maliye Bakanlığının tesis edeceği idari işlemler bakımından önem arz etmemektedir. Bununla birlikte fonksiyon gaspıyla yahut ağır ve bariz yetki tecavüzüyle sakat işlemlerin yaptırımı olan yok hükmünde sayma, konumuz bakımından önem arz etmektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığının yasama organı yerine geçmek suretiyle ihdas ettiği, verginin temel unsurlarına ilişkin düzenlemeler içeren genel tebliğleri fonksiyon gaspıyla sakat olduğundan yok hükmünde sayma yaptırımına tabi olacaktır. Hazine ve Maliye Bakanlığının, Anayasa'nın 73. maddesinin dördüncü fıkrasına dayanılarak cumhurbaşkanına verilen verginin temel unsurlarına ilişkin değişiklik yapma yetkisini kullanması halinde ise ağır ve bariz yetki tecavüzünden bahsedilecek ve bu sakatlığın yaptırımı yine yok hükmünde sayma olacaktır. Öte yandan Türk idari yargısında yetki bakımından hukuka aykırılık halinde başvurulabilecek tek dava türünün iptal davası olduğunu belirtmiştik. Dolayısıyla yetki unsuru sakatlıkları neticesinde yok hükmünde sayılan düzenleyici genel tebliğler; kişilerin menfaatini ihlal ettiğinde, menfaati ihlal edilen kişiler tarafından başvurulacak dava türünün iptal davası olduğu açıktır. O halde Hazine ve Maliye Bakanlığının düzenleyici genel tebliğlerinin; yetki unsuru sakatlığının yaptırımının, yokluk -özel olarak yok hükmünde sayma- olarak tespit edilmesinin önemini vurgulamak gerekir. Tespitin önemi; yok hükmünde sayılan idari işlemlerin, iptal davasına konu olması bakımından dava açma süresine tabi olmamasıdır⁴⁶⁹. Bu husus Danışay 8. Dairesi'nin 1985 tarihli kararında⁴⁷⁰ şu şekilde ifade edilmiştir: *“hiç bir yetkisinin bulunmadığı konuda idarece verilen karar ağır bir yetkisizlik kusuru ile sakat bir karardır. Bu durum da bulunan idari işlemler yok sayılacağından, bu kararlara karşı açılan davalarda herhangi bir süre de söz konusu olmaz.”*

⁴⁶⁹ Onur Karahanoğulları, **İdare Hukuku**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2022 s. 88; Kemal Gözler, **İdare Hukuku** Cilt I, 3. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2019 s. 1139.

⁴⁷⁰ Danışay 8. Daire, E. 1985/157, K. 1985/575, K.T.: 06/06/1985, www.karararama.danistay.gov.tr, E.T. 30.07.2024.

3.2. Hazine ve Maliye Bakanlığının Yetki Yasasına Dayanarak Çıkardığı Düzenleyici Genel Tebliğler Bakımından Hukuka Aykırılık

Düzenlenmesi hassas bir konu olan vergi alanında, yürütme organının sahip olduğu düzenleme yetkisinin; kapsam ve sınırlarının belirginliğini sağlaması ve temsil yoluyla ihdas edilmesi sebebiyle yetki yasasına dayanmasının yerinde olduğunu birinci bölümde belirtmiştik. Bununla birlikte yetki veren yasanın verginin yasallığı ilkesine uygun olması gerekliliğinin yanında yetki yasasına dayanılarak çıkarılacak düzenleyici genel tebliğlerin de verginin yasallığı ilkesine, dolayısıyla Anayasa'ya uyarlı olması gerekmektedir. Düzenleyici genel tebliğlerin vergi yasasında yer alan yetki hükmüne dayanılarak ihdas edilmesi halinde ortaya çıkabilecek yetki unsuru sakatlıkları ile verginin yasallığı ilkesine aykırılık halleri; yetki hükmünün verginin yasallığı ilkesine aykırılığı ile Bakanlığa verilen yetkinin aşılması başlıkları altında incelenecektir.

3.2.1. Yetki Yasasının Verginin Yasallığı İlkesine Aykırılığı

Hazine ve Maliye Bakanlığının vergi alanında ihdas edeceği düzenleyici genel tebliğin idari işlevin doğasından kaynaklanan ve Anayasa'nın 124. maddesinde yer alan görev alanına ilişkin yönetmelik çıkarma yetkisine değil de kendisine özel olarak belirli bir konuda yetki veren yasa hükmüne dayanması halinde dikkat edilmesi gereken hususlar; verilen yetkinin üst normlara (özellikle verginin yasallığı ilkesine) uygun olması, verginin temel unsurlarına ilişkin düzenleme yapmayı içermemesi ve kapsamının net bir şekilde belirlenmiş olmasıdır.

Anayasa'nın 123. maddesinde düzenlenen ve düzenleyici genel tebliğler ihdas edilirken de uyulması gereken yasaya dayanma zorunluluğu, idarenin yasaya dayanmak suretiyle Anayasa'ya uygun davranma yükümlülüğünü göz ardı edebileceği anlamına gelmemektedir. Yasaların yanında idari işlemlerin de Anayasa'ya uygunluk taşıması gerekir⁴⁷¹. Normlar hiyerarşisinin en üstünde yer alan Anayasa, yargı organları bakımından bağlayıcı, idare tarafından da uyulması zorunlu kurallar

⁴⁷¹ Erdoğan Bülbül, Perde-Yasa Kuramının Türk Hukukunda Uygulanabilirliği, **Yıldızhan Yayla'ya Armağan**, İstanbul: Galatasaray Üniversitesi Yayınları, Armağan No:4, 2003, s. 196.

bütünüdür⁴⁷². Bu hususun konumuz bakımından önemi; düzenleyici işleme yetki veren yasanın, Anayasa ile düzenleyici genel tebliğ arasında yer alarak genel tebliğin Anayasa'ya aykırılığının doğrudan tespit edilmesinin önüne geçen bir perde vazifesi görme ihtimalidir⁴⁷³. Bu ihtimal düzenleyici genel tebliğin, anayasal bir ilke olan verginin yasallığına aykırılığının tespit edilmesi suretiyle doğrudan iptal edilmesine engel olabileceği anlamına gelmektedir. Bu ihtimalin önüne geçilmesi için idari yargıcın izlemesi gereken yol yasanın verginin yasallığı ilkesine aykırılığını ileri sürerek Anayasa'nın 152. maddesinde düzenlenmiş olan itiraz yoluna başvurması ve AYM'nin gerçekleştireceği somut norm denetimi sonuçlanana değin davayı geri bırakmasıdır⁴⁷⁴.

Yetki yasasının verginin yasallığı ilkesince sınırlandırılması, çalışmamızın ilgili bölümlerinde detaylıca ele alındığından bu başlık altında yetki yasasının; AYM tarafından tabi tutulduğu norm denetimi neticesinde iptal edilmesi halinde, Bakanlığın bu yetki yasasına dayanarak ihdas ettiği düzenleyici genel tebliğin de yok hükmünde olacağını belirtmekle yetineceğiz⁴⁷⁵. Başka bir deyişle eğer verginin yasallığı ilkesine aykırı bir yetki yasasına dayanılarak idari düzenleme ihdas ediliyorsa; düzenlemenin dayandığı yasanın şekli açıdan muteber bir yasa görünümünde olması tek başına düzenlemenin geçerli bir yasal dayanağı olduğu anlamına gelmeyecektir.

⁴⁷² Erdoğan Bülbül, Perde-Yasa Kuramının Türk Hukukunda Uygulanabilirliği, **Yıldızhan Yayla'ya Armağan**, İstanbul: Galatasaray Üniversitesi Yayınları, Armağan No:4, 2003, s. 196.

⁴⁷³ Erdoğan Bülbül, Perde-Yasa Kuramının Türk Hukukunda Uygulanabilirliği, **Yıldızhan Yayla'ya Armağan**, İstanbul: Galatasaray Üniversitesi Yayınları, Armağan No:4, 2003, s. 196; 1982 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası m. 152 “Bir davaya bakmakta olan mahkeme, uygulanacak bir kanun veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin hükümlerini Anayasaya aykırı görürse veya taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varırsa, Anayasa Mahkemesinin bu konuda vereceği karara kadar davayı geri bırakır.”

⁴⁷⁴ Erdoğan Bülbül, Perde-Yasa Kuramının Türk Hukukunda Uygulanabilirliği, **Yıldızhan Yayla'ya Armağan**, İstanbul: Galatasaray Üniversitesi Yayınları, Armağan No:4, 2003, sa. 195-209, s. 197.

⁴⁷⁵ Hilal Gürses Şahin, **Vergi İdaresinin Düzenleyici İşlemleri ve Yargısal Denetimi**, Ankara: Adalet Yayınevi, Nisan 2024, s. 146. Yazar konuya ilişkin olarak “kendiliğinden yürürlükten kalkma” ifadesini kullanmıştır. Bununla birlikte; “İdari işlemlerin hukuka aykırılık halleri yokluk ve iptal edilebilirlik olarak ikiye ayrılmaktadır. Bunlardan yokluk, esasen özel hukuktan esinlenilerek ortaya atılmış bir sakatlık hali olup, idare hukukunda uygulanabilirliği tartışmalı olmakla birlikte öğretide ve yargı içtihatlarında genel olarak kabul görmüştür. Bu konuda öğretide ve yargı kararlarında görüş birliği olmamakla birlikte, bir işlemin esaslı unsurlarından birinin olmaması (esaslı unsurlar, özel hukuka paralel olarak, irade, işleme muhatap gerçek veya tüzel bir kişi ve konu olarak sayılabilir); yetki gasbı, fonksiyon gasbı ve ağır ve bariz yetki tecavüzü yokluk sebepleri olarak kabul edilmektedir. Bu unsurlardan birindeki sakatlık, idari işlemin yoklukla malul olmasına sebep olacak ve hukuken yok hükmünde olan bir işleme dayanılarak tesis edilen işlemler de hukuka aykırı hale gelecektir.” (Danıştay 7. Dairesi, Esas No: 2009/5247, Karar No: 2011/1460, K.T.: 12.05.2011, <https://karararama.danistay.gov.tr/>, E.T. 20.06.2024.) Dolayısıyla yasal dayanağı ortadan kalkan düzenleyici idari işlemin kendiliğinden yürürlükten kalkacağı yönündeki görüşe katılmamakla birlikte işlemin yetki sakatlığı nedeniyle yok hükmünde olacağı kanaatindeyiz.

Dayanak yasa hükmü verginin yasallığı ilkesine aykırılığı sebebiyle AYM tarafından iptal edilen düzenleyici genel tebliğin yasama organının alanına girdiği Mahkeme tarafından tescillenmiş olacağı için genel tebliğin yetki bakımından sakatlığı sarıh hale gelecektir. Bu sakatlığın türü ise “*yasama organının yetkili olduğu bir konuda kendisine açık ya da saklı şekilde o konuda yetki verilmemiş bir idari makam*”ın düzenleyici işlem tesis etmesi sebebiyle, konu bakımından yetkisizliğin özel hali olan fonksiyon gaspı olacaktır⁴⁷⁶. Fonksiyon gaspı sakatlığının hukuk alemindeki yaptırımını yokluktur. Dolayısıyla verginin yasallığı ilkesini ihlal eden yetki yasasına dayanan düzenleyici genel tebliğ yok hükmündedir.

3.2.2. Yasada Öngörülen Yetkinin Aşılması

Hazine ve Maliye Bakanlığına vergi alanında düzenleme yetkisi sunan ve verginin yasallığı ilkesine aykırılık teşkil etmeyen yetki yasası, idareye sağladığı düzenleme yetkisinin sınırlarını net bir biçimde çevrelemiş olmalıdır. Hazine ve Maliye Bakanlığı ise kendisine yasa ile verilen, özel nitelikteki düzenleme yetkisini kullanırken yasa da öngörülen sınırları aşmamalıdır. Aksi halde düzenleme yetkisini öngören yasa değil ancak vergisel düzenlemeyi ihtiva eden genel tebliğ, verginin yasallığı ilkesine aykırılık teşkil edecektir.

Vergi yasaları ile doğrudan düzenlenmemekle birlikte düzenlenmesi yasa koyucunun bilinçli tercihi ile Hazine ve Maliye Bakanlığına bırakılan konularda, yetki yasasında belirlenmiş olan sınırlara ve verginin yasallığı ilkesine uyulmayarak verginin temel unsurlarına ilişkin düzenleme tesis edilmesi halinde fonksiyon gaspından⁴⁷⁷ söz edilir. Yetki yasasındaki sınırın aşılmasıyla artık bir yetki yasasına dayandığı iddia edilemeyecek olan düzenleyici genel tebliğin kurucu unsurundan yoksun olması ve anayasal bir norm olan verginin yasallığına aykırılığı onu yok hükmünde kılar⁴⁷⁸.

⁴⁷⁶ Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer, Cemil Kaya, **Türk İdare Hukuku**, 17. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023, s. 421.

Esra Keskin, Mustafa Mıynat, **Türk Vergi Hukukunda Genel Tebliğ**, Ankara, Gazi Kitabevi, Mayıs 2024, s. 140.

⁴⁷⁸ Yılmaz Aliefendioğlu, Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Yokluk ya da Yok İşlem, **TBB Dergisi**, Sayı 81, 2009, s. 220.

Hazine ve Maliye Bakanlığının yetki yasasında belirlenmiş olan sınırları aşmak ve kendini yasama organı yerine koymak suretiyle vergi alanında yeni kurallar ihdas ettiği çok sayıda genel tebliğ bulunmaktadır. Anayasa’ya aykırılığı dolayısıyla yok hükmünde olan bu tebliğlerin tamamını tüketici biçimde incelemenin mümkün olmayışı sebebiyle konunun özünü anlatmaya elverişli örnekler üzerinden ilerlenecektir. Bu bağlamda inceleyeceğimiz ilk örnek 06.12.1996 tarihli ve 22839 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 54 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’dir. 54 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, Gelir Vergisi Kanunu’nun ticari kazançlarda kabul edilmeyen giderleri düzenleyen ve tebliğin yayımlandığı tarihte 8. bendinde verilen yetkiye dayanılarak çıkarılmıştır. Gelir Vergisi Kanunu’nun 41. maddesinin 8. fıkrasında yer alan mülga hükme göre; “*Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, dönem sonu stoklarını son giren ilk çıkar yöntemine göre değerleyen veya amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutanların, işletmede kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yaptıkları giderler ve maliyet unsurları toplamına (yatırımın maliyetine eklenenler hariç) aşağıdaki indirim oranının uygulanması suretiyle bulunacak kısmın % 25’i*⁴⁷⁹” matrahın hesaplanması sırasında gider olarak kabul edilmeyecek ödemeler arasında düzenlenmiş, aynı bendin son paragrafında ise “% 25 oranını, 100’e kadar artırmaya Bakanlar Kurulu; bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye ise Maliye Bakanlığı⁴⁸⁰”nın yetkili olduğu belirtilmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı da 5422 sayılı mülga Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 15. maddesinin göndermesiyle, “*bankalar, sigorta şirketleri ve finans kurumları dışında kalan kurumların*” Gelir Vergisi Kanunu’nun 41. maddesinin sekizinci fıkrasına tabi oluşuna istinaden ilgili hükümde vergi matrahından indirilemeyeceği öngörülen ödemelere ilişkin usul ve esasları anılan genel tebliğ vasıtasıyla düzenlemiştir⁴⁸¹.

⁴⁷⁹ 4008 Sayılı “213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, 492 Sayılı Harçlar Kanunu, 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu, 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ve 6.12.1984 Tarihli ve 3100 Sayılı Kanunda Değişiklikler Yapılması Hakkında Kanun” RG. 06.07.1994/21982.

⁴⁸⁰ 4008 Sayılı “213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, 492 Sayılı Harçlar Kanunu, 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu, 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ve 6.12.1984 Tarihli ve 3100 Sayılı Kanunda Değişiklikler Yapılması Hakkında Kanun” RG. 06.07.1994/21982.

⁴⁸¹ Esra Keskin, Mustafa Mıynat, **Türk Vergi Hukukunda Genel Tebliğ**, Ankara, Gazi Kitabevi, Mayıs 2024, s. 147.

Çalışmamızın birinci bölümünde detaylıca incelediğimiz usul ve esas tespit etme yetkisinin hukuki belirlilik bakımından yarattığı sakıncalar bir kenara bırakılırsa, Hazine ve Maliye Bakanlığının yasa ile gider olarak kabul edilmeyen maliyet unsurlarına ilişkin olarak yapacağı usul ve esas belirleme faaliyetinin verginin temel unsurlarına ilişkin olamayacağı hususu açıktır. Bununla birlikte Gelir Vergisi Kanunu’nun 41. maddesinin sekizin fıkrasına dayanılarak çıkarılan 54 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile verginin temel unsurlarına ilişkin düzenlemeler gerçekleştirilmiş ve ilgili düzenlemeler Danıştay’da iptal davasına konu olmuştur⁴⁸². Danıştay 4. Dairesi tarafından iptal edilen genel tebliğ hükümlerinden verginin temel unsurlarına ilişkin olanı, *“İşletmelerin kullanmış oldukları yabancı kaynaklara ilişkin olarak düzenlenen belgelerde, ayrıca gösterilsin veya gösterilmesin, yabancı kaynağın kullanım süresine bağlı olarak doğan her türlü faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı, factoring kuruluşlarına verilen iskonto bedelleri ve benzeri adlar altında yapılmış olan giderler ve maliyet unsurları gider kısıtlaması uygulamasına konu olacaktır.”* hükmüdür. Mahkeme, düzenlenen belgelerde ayrıca gösterilmemiş olan yabancı kaynaklara ilişkin finansman giderlerinin kısıtlamaya tabi tutulması hususunun yasada yer almayan yeni bir düzenleme niteliğinde olduğunu ve *“Maliye Bakanlığına tanınan yetkinin maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirleme ile sınırlı olup bakanlığa yeni hüküm ihdas etme yetkisi”* verilmediğini tespit etmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığının bir düzenleyici genel tebliğ çıkarmak suretiyle kendisine yetki veren yasada yer alan sınırları aşarak, gider kabul edilmeyen ödemelerin içeriğini genişletecek biçimde kural ihdas etmesi hususu verginin yasallığı ilkesine aykırılık teşkil etmektedir, bununla paralel olarak da ilgili hüküm iptal edilmiştir.

Hazine ve Maliye Bakanlığının uygulamaya ilişkin usul ve esas belirlemeye ilişkin yasa tarafından verilen düzenleme yetkisinin sınırını aşarak ihdas ettiği bir diğer genel tebliğ 01/12/2017 tarih ve 30257 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair 13 seri numaralı Tebliğdir. Belirtilen genel tebliğ Kurumlar Vergisi Kanunu’nun istisnalar kenar başlıklı 5. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan *“Hazine ve Maliye Bakanlığı,*

⁴⁸² Danıştay 4. Daire, 27.10.1997 tarihli ve 1997/636 E., 1997/3797 K. sayılı kararı, www.lexpera.com.tr, E.T. 2.07.2024.

bu maddedeki istisnaların uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.” hükmünde verilen yetkiye dayanılarak çıkarılmıştır. 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair 13 seri numaralı Tebliğin konumuz bakımından önem arz eden düzenlemesi, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5. maddesinin birinci fıkrasının d bendinin dördüncü alt bendinde kurumlar vergisinden istisna edilmiş olan gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançlarına ilişkindir.

Yasada istisnadan faydalanabilecek gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının hangileri olduğuna ilişkin herhangi bir belirleme yapılmamışken, tebliğ ile *“gayrimenkul yatırım fon veya ortaklıklarından farklı olarak, altyapı yatırım ve hizmetleri gibi diğer varlık ve haklardan oluşan yatırım fon veya ortaklıklarının kazançlarının Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinin (4) numaralı alt bendi kapsamında istisnaya konu edilmesi mümkün”* olmadığı düzenlenmiştir. Ek olarak *“bu fon veya ortaklıkların, sermaye piyasası mevzuatına göre kurulmuş olmaları ya da unvanlarında “Gayrimenkul Yatırım Fonu” veya “Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı” ibarelerinin bulunması, bunların anılan istisnadan faydalanmasını”* sağlamayacağı belirtilmiştir.

İstisnaların verginin temel unsurlar arasında yer aldığı hususuna birinci bölümde değinmiştik. Bununla birlikte yasada; lafzi olarak değerlendirme yapıldığında istisna kapsamında olmadığına ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamasına rağmen Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından ihdas edilen bir düzenleyici genel tebliğ ile altyapı gayrimenkul yatırım fonları yahut altyapı gayrimenkul yatırım ortaklıklarının istisna kapsamı dışına çıkarılmış olması verginin yasallığı ilkesine aykırılık teşkil etmektedir⁴⁸³.

Bakanlığın yasa ile kendisine verilen yetkiyi aşarak çıkardığı genel tebliğ ile yasada belirtilen istisnanın sınırlarını daraltıyor olması hususu Danıştay’da iptal davasına konu olmuş⁴⁸⁴, mahkeme yaptığı değerlendirmeler neticesinde *“dava konusu Genel Tebliğin iptali istenen, “portföyü, altyapı yatırım ve hizmetleri gibi diğer varlık*

⁴⁸³ Yusuf Ziya Taşkan, **Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi**, 5. Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi, 2022, s. 214.

⁴⁸⁴ Danıştay 4. Daire Başkanlığı, Esas No: 2017/4268, Karar No: 2021/1335, K.T. 02.03.2021, <https://karararama.danistay.gov.tr>, E.T. 2.07.2024.

ve haklardan oluşan yatırım fon veya ortaklıklarının kazançlarının Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/d-4 maddesi kapsamında istisnaya konu edilmesinin mümkün olmadığına dair ilgili bölümünün; istisna kuralının uygulama alanını daraltmadığı, KVK'nun 5/1-d maddesinin (4) numaralı alt bendindeki hukuki durumu tespit ve açıklamaktan öte bir sonuç içermediği, bu bakımdan, dava konusu düzenlemede hukuka aykırılık" olmadığı sonucuna ulaşmıştır. Mahkemenin, Bakanlık tarafından yapılan yorumun üst norma ve verginin yasallığı ilkesine aykırı biçimde, yeni kural koyma niteliğinde oluşunu göz ardı ederek verdiği karara katılmıyoruz. Nitekim, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 2021 tarihli kararında⁴⁸⁵ yer alan "dava konusu Tebliğ'in, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin (2) numaralı fıkrasında istisnanın uygulanmasına ilişkin usulleri tespit etme konusunda Maliye Bakanlığına verilen yetkinin sınırı aşılarak anılan Kanun ile getirilen istisnanın kapsamını daraltan ve Anayasa'nın 73. maddesinde dayanağını bulan verginin kanuniliği ilkesine aykırılık teşkil eden münhasıran altyapı yatırım ve hizmetlerinden oluşan portföyü işleten gayrimenkul yatırım ortaklıklarının kazançlarının kurumlar vergisi istisnasından yararlanamayacağı yönündeki düzenlemelerinde ve davanın reddi yolunda verilen Daire kararında hukuka uygunluk" bulunmadığı değerlendirmeleri de görüşümüzle uyumaktadır. İlgili karar neticesinde dosya Danıştay 4. Daire'sine geri gönderilmiş ve Bakanlığın yetkisini aşarak tesis ettiği ve verginin yasallığı ilkesine aykırılık teşkil eden genel tebliğ hükümleri iptal edilmiştir⁴⁸⁶.

Bu başlık altında incelenecek son örnek Bakanlığın, VUK m. 11/6'de öngörülen "Müteselsil sorumluluğun şartları, sınırları ve bu konuya ilişkin usul ve esaslar"ını belirleme yetkisi doğrultusunda çıkardığı ancak yasada verilen yetkiyi aşması dolayısıyla iptal edilen 70 seri numaralı KDV Genel Tebliğidir⁴⁸⁷. Usul ve esasları belirleme yetkisi bir yana, müteselsil sorumluluğun şartlarını ve sınırlarını tespit etme yetkisinin, doğrudan verginin temel unsurlarına ilişkin olması sebebiyle verginin yasallığı ilkesine aykırılığı açıktır. İlgili değerlendirme ilk bölümde incelenmiş

⁴⁸⁵ T.C. Danıştay Başkanlığı - Vergi Dava Daireleri Kurulu Esas No.: 2021/1194 Karar No.: 2021/1762 Karar tarihi: 15.12.2021 www.lexpera.com.tr, E.T. 3.07.2024.

⁴⁸⁶ Esra Keskin, Mustafa Mıynat, **Türk Vergi Hukukunda Genel Tebliğ**, Ankara, Gazi Kitabevi, Mayıs 2024, s. 214.

⁴⁸⁷ 23459 sayılı ve 10.09.1998 tarihli Resmî Gazete.

olduğundan burada verilen yetkinin Anayasa'ya aykırılığı bir kenara yasada çizilmiş çerçevenin aşılması hususu üzerinde durulacaktır.

Tebliğ ile VUK. m. 11/3'te yer alan *“Mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma, taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hısımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar.”* hükmü yorumlanmış, hüküm kapsamında müteselsil sorumluluk uygulamasına ilişkin yasaya aykırılık teşkil etmeyecek nitelikte mükellef ve vergi idaresine yol gösterici açıklamalarda bulunulmuştur. Ancak tebliğin müteselsil sorumluluk başlıklı beşinci bölümünün sonunda yer alan; *“müteselsil sorumluluk kapsamına girmese dahi herhangi bir nedenle Hazine'ye intikal etmeyen vergi”*nin indirim ve iade konusu yapılamayacağı düzenlemesinin, vergi matrah ve miktarını yasada öngörülme biçimde etkilemesi sebebiyle uygulamaya ilişkin usul ve esasların belirlenmesi kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Bakanlığın yasadan aldığı düzenleme yetkisini aşarak müteselsil sorumluluk uygulamasının kapsamını genişlettiği hüküm⁴⁸⁸ iptal davasına da konu olmuştur.

Danıştay 11. Dairesi; 2000 tarihli kararında⁴⁸⁹, iptali istenen genel tebliğ hükmüyle; *“müteselsilen sorumlu tutulamayacak birinin, diğer bir deyişle mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olan biriyle yukarda açıklanan şekilde ilişkisi bulunmayan bir mükellefin, söz konusu yükümlülüklerin yerine getirilmemesi sonucu hazineye intikal etmeyen vergiden, Kanunda belirtilen sorumluluk kapsamı genişletilmek suretiyle müteselsilen sorumlu tutulması”*nın öngörüldüğünü tespit etmiştir. Mahkeme, hazineye vergiyi intikal ettirmeyenler ile doğrudan yahut dolaylı bir ilişki içerisinde yer almayan; vergiye ilişkin alım satım veya hizmet ifası ilişkisinin tarafı olmayan iyi niyetli mükellefin, indirim ve iadelerinin kabul edilmemesi hususunun genel tebliğ ile

⁴⁸⁸ Esra Keskin, Mustafa Mıynat, **Türk Vergi Hukukunda Genel Tebliğ**, Ankara, Gazi Kitabevi, Mayıs 2024, s. 149.

⁴⁸⁹ Danıştay 11. Daire, Esas No 1998 / 4856, Karar No 2000 / 1115, K.T. 7.3.2000, www.hukukturk.com, E.T. 3.07.2024.

düzenleniyor oluşunu yasanın öngördüğü yetki sınırlarının aşılması şeklinde değerlendirmiş ve ilgili hükmü iptal etmiştir.

Sonuç olarak Hazine ve Maliye Bakanlığının yasa koyucunun özel olarak kendisine bıraktığı düzenleme alanının sınırlarına uymayarak verginin temel unsurlarına ilişkin genel tebliğ çıkarması, verginin yasallığı ilkesine aykırılık teşkil etmesi sebebiyle hukuka aykırıdır. Bakanlığın ayrıca bir yasa hükmüne ihtiyaç olmaksızın, görev alanı ile bağlantılı olarak yasaların uygulanması maksadıyla, genel düzenleme yetkisine dayanarak düzenleyici genel tebliğ ihdas etmesi mümkünken yasa koyucunun bilinçli bir tercih ile belirli konuların düzenlenmesini idareye bırakıyor olmasının, verilen yetkinin dar yorumlanmasını gerektirdiği kanaatindeyiz. Dolayısıyla Hazine ve Maliye Bakanlığı; yetki yasasına dayanarak düzenleme tesis ederken dayandığı yetkiyi, yasanın uygulanmasına ilişkin teknik hususlarda tamamlayıcı nitelikte ele almalıdır.

3.3. Hazine ve Maliye Bakanlığının Genel Yetkisine Dayanarak Çıkardığı Düzenleyici Genel Tebliğler Bakımından Hukuka Aykırılık

Hazine ve Maliye Bakanlığının genel yetkisine dayanarak çıkardığı düzenleyici genel tebliğlerin hukuki dayanağı Anayasa'nın 124. maddesinde yer alan *“kendi görev alanlarını ilgilendiren kanunların ve Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla”* yönetmelik çıkarma yetkisidir. Bu durumda genel yetkiye dayanılarak çıkarılan vergisel düzenleyici genel tebliğlerin hukuka uygunluğu değerlendirilirken incelenmesi gereken ilk husus, ihdas edilen düzenlemenin Bakanlığın görev alanına ilişkin olması gerekliliğidir. Bakanlığın görev alanları 1 sayılı CBK'nın⁴⁹⁰ 217. maddesinde⁴⁹¹

⁴⁹⁰ Yayımlandığı Resmî Gazetenin Tarihi – Sayısı : 10/7/2018 – 30474.

⁴⁹¹ “MADDE 217 – (1) Hazine ve Maliye Bakanlığının görev ve yetkileri şunlardır:

a) Maliye ve ekonomi politikalarının hazırlanmasına yardımcı olmak ve bu politikaları uygulamak,
b) Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ve özel bütçeli idarelerin hukuk danışmanlığını ve muhakemat hizmetlerini talepleri halinde yerine getirmek,
c) Devlet hesaplarını tutmak, saymanlık hizmetlerini yapmak,
ç) Devlet gelirleri politikasının plan, program, genel ekonomik politika ve stratejiler çerçevesinde oluşturulmasına ilişkin çalışmaların koordinasyonunu sağlamak, uygulamayı izlemek,
d) Her türlü gider işlemlerine ait mevzuatın hazırlanmasına katkı sağlamak,
e) Bakanlığın ilgili kuruluşlarının işletme ve yatırım programlarını inceleyerek onaylamak ve yıllık programlara göre faaliyetlerini takip etmek ve denetlemek,
f) Suç gelirlerinin aklanmasının önlenmesine ilişkin usul ve esasları belirlemek,
g) Vergi incelemesi ve denetimine ilişkin temel politika ve stratejilerin belirlenmesi amacıyla çalışmalar yapmak ve belirlenen politikaların uygulanmasını sağlamak,

düzenlenmiştir. Hükümde sayılan “Maliye ve ekonomi politikalarının hazırlanmasına yardımcı olmak ve bu politikaları uygulamak”, “Devlet gelirleri politikasının plan, program, genel ekonomik politika ve stratejiler çerçevesinde oluşturulmasına ilişkin çalışmaların koordinasyonunu sağlamak, uygulamayı izlemek”, “Suç gelirlerinin aklanmasının önlenmesine ilişkin usul ve esasları belirlemek”, “Vergi incelemesi ve denetimine ilişkin temel politika ve stratejilerin belirlenmesi amacıyla çalışmalar yapmak ve belirlenen politikaların uygulanmasını sağlamak” ve “Vergi kayıp ve kaçığı ile kayıt dışı ekonomik faaliyetleri tespit etmek ve bunları önlemek amacıyla risk analizi yapmak” görevlerinin vergilendirme alanına ilişkin görevler olduğu görülmektedir. Dolayısıyla vergi yasaları; Hazine ve Maliye Bakanlığının görev alanıyla bağdaştığı ölçüde, Bakanlığın yasa hükümlerinin uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla çıkaracağı yönetmelik niteliğindeki

ğ) Vergi kayıp ve kaçığı ile kayıt dışı ekonomik faaliyetleri tespit etmek ve bunları önlemek amacıyla risk analizi yapmak,

h) Hazine işlemleri, kamu finansmanı, kamu sermayeli kuruluş ve işletmeler ve devlet iştirakleri, ikili ve çok taraflı dış ekonomik ilişkiler, uluslararası ve bölgesel ekonomik ve mali kuruluşlarla ilişkiler, yabancı ülke ve kuruluşlardan borç ve hibe alınması ve verilmesi ile ilgili işlemleri yapmak ve Hazinesin Cumhurbaşkanın kararı ile yurtiçindeki ya da yurtdışındaki şirketlere iştirak etmesini sağlamak,

ı) Ülkenin finansman politikaları çerçevesinde sermaye akımlarına ilişkin düzenleme ve işlemleri yapmak,

i) Kambiyo rejimine ilişkin faaliyetleri düzenlemek, uygulamak, uygulamanın izlenmesi ve geliştirilmesine ilişkin esasları tespit etmek.

j) Finansal piyasalara ilişkin yurtiçi ve yurtdışı gelişmeleri izlemek, değerlendirmek, finansal sektörü geliştirici ve finansal istikrarı güçlendirici çalışmalar yapmak,

k) Bakanlıkların ve kamu kurum ve kuruluşlarının ekonomi politikalarını ilgilendiren faaliyetlerine katılım sağlamak,

l) Uluslararası kuruluşlarla iletişim içerisinde çalışarak ileriye dönük stratejiler geliştirme amacıyla çalışmalar yapmak ve topluma perspektif sağlayan politika önerilerini katılımcı bir yaklaşımla belirleyerek özel kesim için orta ve uzun dönemde belirsizlikleri giderici genel bir yönlendirme görevini yerine getirmek,

m) Cumhurbaşkanın tarafından belirlenen temel hedef, ilke ve amaçlar çerçevesinde kalkınma planı, Cumhurbaşkanlığı Programı, orta vadeli program, orta vadeli mali plan, Cumhurbaşkanlığı yıllık programı ile sektörel plan ve programları, ilgili kamu idareleri ile Cumhurbaşkanlığı bünyesinde bulunan Politika Kurullarının görüşlerini de almak suretiyle Strateji ve Bütçe Başkanlığı ile müştereken hazırlamak ve makro dengelerini oluşturmak.

n) Cumhurbaşkanın tarafından belirlenen temel hedef, ilke ve amaçlar çerçevesinde kalkınma planı, orta vadeli program, orta vadeli mali plan, Cumhurbaşkanın yıllık programı ile sektörel plan ve programların uygulanmasını izlemek, değerlendirmek, gerektiğinde (k) bendinde belirtilen usule uygun olarak değişiklik yapmak veya teklif etmek.

o) Kamu harcamalarında etkinlik, etkililik, ekonomiklik ve verimlilik sağlamak amacıyla gerekli standartları tespit etmek ve sınırlamalar koymak; bu hususlarda tüm kamu kurum ve kuruluşları için uyulması zorunlu düzenlemeleri yapmak ve tedbirleri almak.

ö) Bölgesel, çok taraflı ve ikili kalkınma ve ekonomik ilişkilerin kalkınma planları ve Cumhurbaşkanlığı yıllık programlarında belirtilen ilke, hedef ve politikalarla uyumlu ve etkili bir şekilde yürütülmesi için gerekli çalışmaları yapmak.

p) Faaliyet alanına giren konularda bakanlıklar, kamu kurum ve kuruluşları ile işbirliği ve koordinasyonu sağlamak.

r) (Mülga:RG-18/10/2019-30922-CK-47/20 md.)

s) Kanunlarla veya Cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle verilen diğer görevleri yapmak.”

düzenleyici genel tebliğlere konu olabilecektir. Öte yandan birinci bölümde açıklandığı üzere verginin yasallığı ilkesi uyarınca düzenlenmesi bakımından hassas bir niteliğe sahip olan vergilendirmeye ilişkin olarak çıkarılacak düzenleyici genel tebliğlerin kural yasaya dayanması demokratik devlet ve hukuki güvenlik ilkeleri bakımından yerinde olacaktır. Bu tebliğler ister genel yetkiye ister yetki yasasına dayanılarak çıkarılsın, vergisel düzenlemelerin kamuyu yakından ilgilendirmesi sebebiyle Resmî Gazete’de yayımlanmalıdır. Aksi halde yürürlüğe girmelerinden söz edilemeyecektir.

Bakanlığın; yasa hükmünde yer alan münhasır bir yetkiye dayanmaksızın, genel yetkisine dayanarak ihdas ettiği düzenleyici genel tebliğlerin hukuka uygunlukları değerlendirilirken dikkat edilmesi gereken ikinci husus ise verginin temel unsurlarına ilişkin değişiklik getirmemesidir. Eğer Bakanlık genel yetkisine dayanarak ihdas ettiği düzenleyici genel tebliğler ile verginin temel unsurlarına ilişkin değişiklik yaparsa; düzenleyici idari işlem, yetki unsuru bakımından sakat olacaktır. Bu sakatlık, Bakanlığın yasama organının görev alanına girmesi dolayısıyla fonksiyon gaspı olarak adlandırılmaktadır. Fonksiyon gaspının yaptırımı ise belirttiğimiz üzere yok hükmünde sayılmadığıdır. Bunun yanında Bakanlığın, Anayasa’nın 73. maddesinin dördüncü fıkrasına dayanılarak cumhurbaşkanına verilen, verginin temel unsurlarına ilişkin değişiklik yapma yetkisine dair genel tebliğ çıkarması halinde ağır ve bariz yetki tecavüzünden bahsedilecektir. Bu hukuka aykırılığın yaptırımı da düzenleyici işlemin yok hükmünde sayılması olacaktır.

Bu başlık altında, konunun somutlaştırılması bakımından ilk inceleyeceğimiz örnek, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği içerisinde yer alan özel esaslar uygulamasıdır. Bu uygulama, Hazine ve Maliye Bakanlığının, haksız katma değer vergisi iadelerini engellemek amacıyla oluşturduğu sistemdir⁴⁹². Özel esaslar uygulaması, katma değer vergisine ilişkin olan vergi indirimi ile vergi iadesi müesseselerini haksız biçimde kullanan ve hukuka aykırı biçimde vergi iadesi alan mükelleflerin bünyesinde gerçekleşen iadeyi doğuran olayın gerçek mahiyetini ortaya

⁴⁹² Gülден Şişman, Nazlıcan Doğanlar, Mükellefin Özel Esaslara Alınmasının Mülkiyet Hakkı Çerçevesinde Değerlendirilmesi, **Tarsus Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Yıl: 2022, Cilt: 3, Sayı: 2, s. 154.

çıkarmak maksadıyla Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından getirilen tedbirlerden bir tanesidir⁴⁹³.

Özel esaslar düzenlemesine ilişkin olarak Katma Değer Vergisi Kanunu yahut Vergi Usul Kanunu'nda Hazine ve Maliye Bakanlığına doğrudan yetki veren bir hüküm bulunmamaktadır⁴⁹⁴. Bununla birlikte Bakanlık; özel esaslar uygulamasını, genel yetkisine dayanarak düzenleyici genel tebliğler yoluyla getirmiştir. 84 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile ilk kez ortaya çıkan uygulama (o dönemki adıyla kod listeleri⁴⁹⁵), hâlihazırda Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği bünyesinde düzenlenmiştir⁴⁹⁶. İlgili düzenlemeyle; katma değer vergisi yükümlülerinin, hiç yüklenmemesine rağmen sahte yahut muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeye dayanarak indirim konusu yapamadıkları vergi tutarının, vergi iadesine konu edilememesi hedeflenmiştir⁴⁹⁷. Mükellefin özel esasa tabi olmasına neden olacak belgeler ile kastedilenler iade hakkı doğuran işlemin niteliğine göre iade için aranılacak belgeler ve üzerinde KDV gösterilen faturalardır⁴⁹⁸. Bu doğrultuda katma değer vergisi iade etmek üzere talepte bulunan vergi yükümlülerinden, hakkında sahte yahut muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesine veya kullanılmasına ilişkin bir tespit bulunanların iade taleplerinin uyması gereken ve iadeyi zorlaştıran özel esaslar düzenlenmiştir⁴⁹⁹.

Genel tebliğ ile yapılan düzenlemeler kapsamında; yapılan vergi incelemeleri ve yoklamaları neticesinde sahte yahut muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği veya kullandığı tespit olunanlara ilişkin katma değer vergisi iadesini zorlaştıran temel

⁴⁹³ Yıldırım Taylar, Özel Esaslara İlişkin Uygulama ve Yargı Kararları Perspektifinden Vergi Hukukunda Hukuka Aykırı Bir İşlemden Hukuka Uygun Bir Tarhiyat Çıkıp Çıkmayacağı Sorunu, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Sayı: 2, 2021, s. 776.

⁴⁹⁴ Yıldırım Taylar, Özel Esaslara İlişkin Uygulama ve Yargı Kararları Perspektifinden Vergi Hukukunda Hukuka Aykırı Bir İşlemden Hukuka Uygun Bir Tarhiyat Çıkıp Çıkmayacağı Sorunu, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Sayı: 2, 2021, s. 776.

⁴⁹⁵ Billur Yaltı, “Kod Listeleri”nden “KDV İadesi Risk Analizi”ne Geçiş: KDV İndirim Hakkının Sınırlandırılmasına İlişkin Değerlendirmeler, **Vergi Sorunları Dergisi**, No.258, Mart 2010, s. 24.

⁴⁹⁶ Yıldırım Taylar, Özel Esaslara İlişkin Uygulama ve Yargı Kararları Perspektifinden Vergi Hukukunda Hukuka Aykırı Bir İşlemden Hukuka Uygun Bir Tarhiyat Çıkıp Çıkmayacağı Sorunu, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Sayı: 2, 2021, s. 776.

⁴⁹⁷ Esra Keskin, Mustafa Mıynat, **Türk Vergi Hukukunda Genel Tebliğ**, Ankara, Gazi Kitabevi, Mayıs 2024, s. 179.

⁴⁹⁸ KDV GENEL UYGULAMA TEBLİĞİ, IV-E/1.2., RG Tarih – Sayı: 26.04.2014 – 28983.

⁴⁹⁹ Esra Keskin, Mustafa Mıynat, **Türk Vergi Hukukunda Genel Tebliğ**, Ankara, Gazi Kitabevi, Mayıs 2024, s. 179.

uygulama, kendilerinden yüksek miktarda teminat gösterilmesinin istenmesidir⁵⁰⁰. Vergi iadesinin mükellefin toplamda ödediği vergi miktarını belirlemesi dolayısıyla verginin temel unsurları arasında bulunduğu açıktır. Dolayısıyla yasada mükellefe tanınan vergi iadesi hakkının, yasada öngörülmeven biçimde Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından ihdas edilen düzenleyici genel tebliğ ile teminat istenmesi gibi birtakım şartlara bağlanıyor olması mükelleflerin hukuki güvenliği ve mali faaliyetlerini planlamaları bakımından sorun arz etmekte olup verginin yasallığı ilkesi ile bağdaşmamaktadır. Her ne kadar Bakanlığın vergi alacağını güvence altına almak üzere sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullananlara ilişkin tedbirler almak istemesi anlaşılrsa da bunu yaparken yasa koyucu yerine geçmesi hukuk devleti ilkesi ile de bağdaşmamaktadır.

Danıştay 3. Dairesi'nin 2015 tarihli kararı⁵⁰¹ da görüşlerimizle paralellik göstermektedir. İlgili kararda, idareye vergi mükelleflerini katma değer vergisi iadesine ilişkin özel esaslara tabi olanlar ve genel esaslar tabi olanlar şeklinde kategorize etmesine olanak tanıyan herhangi bir yasal düzenleme bulunmadığı, Anayasa'da da idareye böyle bir yetki tanınmadığı ifade edilmektedir. Çalışma barışının sağlanması ve özel teşebbüslerin kararlılık içerisinde çalışmasının temin edilebilmesi adına; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerle ilgili düzenlemelerin yasa ile gerçekleştirilmesi zorunlu olduğundan⁵⁰² mükellefleri kategorize eden ve çeşitli yükümlülükler yaratan özel esaslar uygulamasının Hazine ve Maliye Bakanlığınca çıkarılan bir genel tebliğde düzenlenmiş olması verginin yasallığı ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.

Özel esaslar uygulamasına ilişkin değinilmesi gereken bir diğer husus; kendileri hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunmayan mükelleflerin özel esaslara tabi olan mükelleflerden mal veya hizmet satın almaları halinde iade taleplerinin teminat gösterilmesi suretiyle gerçekleştirileceği ve kendilerinin de özel esaslara tabi

⁵⁰⁰ Billur Yaltı, “Kod Listeleri”nden “KDV İadesi Risk Analizi”ne Geçiş: KDV İndirim Hakkının Sınırlandırılmasına İlişkin Değerlendirmeler, Vergi Sorunları Dergisi, No.258, Mart 2010, s. 25-26.

⁵⁰¹ Danıştay 3. Daire, 13.05.2015 tarihli ve 2014/11851 E., 2015/3173 K. sayılı kararı, www.lexpera.com.tr, E.T. 11.07.2024.

⁵⁰² Danıştay 4. Daire, T. 14.12.2006 tarihli ve 2005/2198 E. 2006/2649 K. sayılı kararı, www.legalbank.net, E.T. 11.07.2024; Gülden Şişman, Nazlıcan Doğanlar, Mükellefin Özel Esaslara Alınmasının Mülkiyet Hakkı Çerçevesinde Değerlendirilmesi, **Tarsus Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Yıl: 2022, Cilt: 3, Sayı: 2, s. 162.

olacağıdır⁵⁰³. Hakkında olumsuz rapor bulunmayan mükelleflerin; sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlememelerine yahut kullanmamalarına rağmen özel esaslara tabi kılınması hususunun Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde düzenlenmiş olması, bu mükelleflerin toplam ödeyeceği vergi miktarını etkileyebileceğinden verginin yasallığı ilkesine açıkça aykırıdır. İlgili düzenlemenin yasa ile düzenlenmiş olması halinde dahi ölçülülük bakımından hukuka uygunluğu ayrı bir tartışma konusu olacaktır.

Hazine ve Maliye Bakanlığının genel yetkisine dayanarak ihdas ettiği ve düzenleme yetkisinin sınırlarını aştığı bir diğer düzenleyici genel tebliğ 2 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğidir⁵⁰⁴. Bu tebliğ, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun kabul edilmeyen giderleri sıralayan 11. maddesinin 1 bendinde yer alan *“Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin % 50'si. Cumhurbaşkanı bu oranı % 100'e kadar artırmaya veya sıfıra kadar indirmeye yetkilidir.”* hükmüne (tebliğin çıkarıldığı dönemdeki haliyle Bakanlar Kuruluna) ilişkindir. Hükme göre alkollü içkiler ve tütün mamullerine ait reklam giderlerinin ancak yarısını kurumlar vergisi matrahından indirmek mümkünken Bakanlar Kurulu mülga kurumlar vergisi yasasının yürürlükte olduğu dönemde 24.10.1990 tarihli ve 90/1081 sayılı kararıyla 1991 yılı kazançları hakkında uygulanması üzere oranı %0 olarak tespit etmiş ve bu giderlerin tamamının kabul edileceğine karar vermiştir⁵⁰⁵. Böylelikle Bakanlar Kurulu mülga yasada yer alan yetkisine dayanarak mali karın⁵⁰⁶ ve vergi matrahının tespitinde alkollü içkiler ile tütün mamullerine ait reklam giderlerinin tümünün gider olarak gösterilmesine imkân tanımıştır⁵⁰⁷.

İlerleyen süreçte konuya ilişkin yapılan yasal düzenleme 5727 sayılı Tütün Mamüllerinin Zararlarının Önlenmesine Dair Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 5. maddesinde yer alan *“Gelir Vergisi Kanununun 41 inci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendinde belirtilen ilan ve reklam giderleri*

⁵⁰³ KDV Genel Uygulama Tebliği, IV-E/11., RG 26.04.2014 28983.

⁵⁰⁴ Resmi Gazete Sayısı 26855, Resmi Gazete Tarihi 22/04/2008.

⁵⁰⁵ Mesut Uçak, Alkol ve Alkollü İçkiler ile Tütün ve Tütün Mamullerine ait İlan ve Reklam Giderleri Kanunen Kabul Edilmeyen Gider mi?, **Vergi Raporu**, sayı: 151, Nisan 2012, s. 122.

⁵⁰⁶ Mesut Uçak, Alkol ve Alkollü İçkiler ile Tütün ve Tütün Mamullerine ait İlan ve Reklam Giderleri Kanunen Kabul Edilmeyen Gider mi?, **Vergi Raporu**, sayı: 151, Nisan 2012, s. 121.

⁵⁰⁷ Gamze Gümüşkaya, “Her Türlü Alkol ve Alkollü İçkiler ile Tütün ve Tütün Mamullerine Ait İlan ve Reklam Giderleri”ne İlişkin Vergisel Düzenlemelerin Öngörülebilirliği, **Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 13, Sayı: 169, Eylül 2018, s. 313.

gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak gösterilemez.” hükmüdür. Gelir Vergisi Kanunu’nun 41. maddesinin lafzı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 11. maddesinin 1 bendinde yer alan hükümle bire bir aynı olup “Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin % 50’si (Cumhurbaşkanı, bu oranı % 100’e kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye yetkilidir).” (5727 sayılı yasanın çıktığı dönemde Bakanlar Kuruluna) şeklindedir. 5727 sayılı yasa ile 4207 sayılı Tütün Ürünlerinin Zararlarının Önlenmesi ve Kontrolü Hakkında Kanun’da yapılan değişiklik neticesinde kurumlar vergisi matrahının hesaplanmasında gider olarak gösterilmesi yasaklanan ilan ve masraf giderlerinin yalnızca tütün ürünlerine mi yoksa tütün ürünleriyle birlikte alkol ve alkollü içkileri de kapsayacak biçimde algılanacağı hususu tartışma konusu olmuştur⁵⁰⁸.

Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile tartışmalı hususa ilişkin açıklama yapmak maksadıyla ihdas ettiği kural neticesinde genel düzenleme yetkisini aşmıştır⁵⁰⁹. Anılan tebliğin ilgili hükümleri 5727 sayılı yasanın yürürlüğe gireceği tarihten itibaren hem alkol ve alkollü içkiler bakımından hem de tütün ve tütün mamülleri bakımından yapılan ilan ve reklam giderlerinin tamamının kurumlar vergisi matrahının hesaplanmasında yasa tarafından kabul edilmeyen gider olarak kabul edilmesi gerektiğini düzenlemektedir⁵¹⁰.

Öte yandan 5727 sayılı ve 4207 sayılı yasa isimlerinin lafzı dikkate alınarak yasa koyucunun bu düzenlemeler ile hakkında kural koymak istediği konunun tütün ürünleri olduğu göz önünde bulundurulduğunda Hazine ve Maliye Bakanlığının genişletici yorumu⁵¹¹ verginin temel unsurlarından olan vergi indirimi ve vergi matrahına ilişkin kural koyucu nitelikte olduğundan verginin yasallığı ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Nitekim genel tebliğin ilgili hükümleri Danıştay’da iptal davasına konu olmuş ve “*Danıştay Dördüncü Dairesi, 25.10.2010 tarihli ve*

⁵⁰⁸ Gamze Gümüşkaya, “Her Türlü Alkol ve Alkollü İçkiler ile Tütün ve Tütün Mamullerine Ait İlan ve Reklam Giderleri”ne İlişkin Vergisel Düzenlemelerin Öngörülebilirliği, **Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 13, Sayı: 169, Eylül 2018, s. 314.

⁵⁰⁹ Esra Keskin, Mustafa Mıynat, **Türk Vergi Hukukunda Genel Tebliğ**, Ankara, Gazi Kitabevi, Mayıs 2024, s. 314-315.

⁵¹⁰ 22.04.2008 tarih ve 26855 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 6. maddesinin dört ve altıncı paragrafları.

⁵¹¹ Gamze Gümüşkaya, “Her Türlü Alkol ve Alkollü İçkiler ile Tütün ve Tütün Mamullerine Ait İlan ve Reklam Giderleri”ne İlişkin Vergisel Düzenlemelerin Öngörülebilirliği, **Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 13, Sayı: 169, Eylül 2018, Sayfa: 309-330, s. 314.

E:2008/3758, K:2010/5217 Sayılı kararıyla; 4207 Sayılı Tütün Ürünlerinin Zararlarının Önlenmesi ve Kontrolü Hakkında Kanunun 5727 Sayılı Kanunla değişik 4. maddesinin 11. fıkrasındaki kısıtlamanın amacının, kişileri ve gelecek nesilleri tütün ve tütün mamullerinin zararlarından korumak olduğu, fıkranın kanundaki yeri ve getirilişindeki amaç dikkate alındığında, sadece tütün ve tütün mamüllerine ait ilan ve reklam giderlerinin hasılatlardan indirilmesinin kabul edilmemesi ve bu suretle tütün ve tütün ürünlerine ait ilan, tanıtım ve reklamların azaltılmasının amaçlandığı, dolayısıyla, tamamen tütün ve tütün mamülleriyle ilgili düzenlemeler içeren 4207 Sayılı Kanunun, 5727 Sayılı Kanunla değişik 4. maddesinin 11. fıkrasında yer alan; 31/12/1960 tarihli ve 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendinde belirtilen ilan ve reklam giderlerinin gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak gösterilemeyeceği hükmünün, alkol ve alkollü içkilere ait ilan ve reklam giderlerini kapsamadığı, davaya konu Genel Tebliğin, 6. bölümünün 4 ve 6. paragraflarında yer alan ve alkol ve alkollü içkilerin ilan ve reklam giderlerinin kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerektiği yolundaki düzenlemenin kanuna aykırı olduğu gerekçesiyle (2) sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 6. bölümünün 4. ve 6. paragrafında yer alan düzenlemeleri alkol ve alkollü içkilere dair ilan ve reklam giderleri⁵¹² bakımından iptal etmiştir. Bununla birlikte belirtmek gerekir ki genel tebliğin; kanuna aykırı olmadığı varsayımında dahi genişletici yorum yapmak suretiyle hangi giderlerin vergi matrahının tespitinde yasal olarak kabul edilmeyen giderlerden olduğuna ilişkin kural koyması, verginin temel unsurlarını belirlemek anlamına geleceği için verginin yasallığı ilkesine aykırılık taşıyacaktır.

Bu başlık altında ele alacağımız son örnek 97 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliğidir⁵¹³. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun çeşitli istisnaları düzenleyen 17. maddesinin dördüncü fıkrasının g bendi ile “*metal, plastik, lastik, kauçuk ... hurda ve atıkları*”nın teslimi vergi konusu dışına çıkarılmıştır. 17. madde kapsamında düzenlenmiş olan çeşitli istisnaların hangilerinde Hazine ve Maliye Bakanlığının düzenleme yetkisinin bulunduğu açıkça belirtilmiştir⁵¹⁴. Bununla birlikte m. 17/4'te Bakanlığa yetki veren bir düzenleme yer almamaktadır. Hazine ve Maliye Bakanlığı,

⁵¹² Danıştay VDDK E. 2011/296, K. 2011/549, K.T. 28.9.2011, www.hukukturk.com, E.T. 8.7.2024.

⁵¹³ RG Tarih – Sayı: 31.12.2005 – 26040.

⁵¹⁴ Bkz. m. 17/2-c ve d bentleri.

97 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin 3. bölümünün üçüncü fıkrasında yer alan idari yorumuyla “*plastik hurda ve atıklarının çeşitli işlemlerden geçirilip işlenmesi sonucunda elde edilen ve genellikle plastik esaslı malzeme imalatında hammadde olarak kullanılan pet kırıkları, plastik çapak, plastik granül ve benzeri ürünler*”i, üretim sektöründe hammadde olarak kullanılmaları sebebiyle hurda yahut atık olarak değerlendirmemiş ve yasa tarafından belirlenen edilen istisnanın dışında kalması gerektiğini tespit etmiştir. Pet kırıkları, plastik çapak ve plastik granüller gerçekten de atık plastiğin geri dönüştürülme sürecinde ayrıştırılmasının ardından çeşitli işlemlerden geçirilmesiyle elde edilmekte olup farklı nihai ürünleri üretmek üzere hammadde olarak kullanılmaktadır⁵¹⁵. Bununla birlikte belirtilen ürünlerin; imalat sanayiinde kullanılması, yasada sözü geçen hurda yahut atıklardan olmadıklarını söylemek için yeterli değildir.

Nitekim Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından çıkarılan ve 29036 sayılı 20.06.2014 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan Atıktan Türetilmiş Yakıt, Ek Yakıt ve Alternatif Hammadde Tebliği’nin amaç kenar başlıklı 1. maddesinde “*atıkların alternatif hammadde olarak kullanılması*” ifadesi yer almaktadır. İlgili ifade lafzi olarak ele alındığında Çevre ve Şehircilik Bakanlığının alternatif hammadde olarak kullanılması mümkün olan atıkların varlığını tanıdığı anlamı çıkmaktadır. Dolayısıyla uygulamada birliğin ve eşitliğin sağlanması bakımından bir bütün olarak değerlendirilmesi gereken idarenin kendi içerisinde dahi atığın hammadde olarak kullanılması durumunda niteliğinin ne olacağı bakımından farklı yaklaşımlar bulunduğu görülmektedir.

Bakanlığın yorum faaliyeti, yasada düzenlenmemiş bir temel unsura ilişkin ve mükellefin hukuki durumunu etkileyecek nitelikte olduğunda düzenleyici kimliğe bürünecektir. Genel tebliğler vasıtasıyla idari yorum yaparken nitelendirilmesinde belirsizlik olan hususlar hakkında verginin temel unsurlarına ilişkin yasa hükmüne aykırı, yasa hükmünü genişletici yahut daraltıcı tespitlerde bulunmaması

⁵¹⁵ Necati Yalman, Hüseyin Erol Akata, Atık Plastiklerin Geri Dönüşümü ile Sanayiye Kazandırılmasında Kullanılan Plastik Kırma Makinelerinde Karşılaşılan Riskler ve Çözüm Önerileri, Ed. Dimitar Kirilov DIMITROV, Dimitar NIKOLOSKI, Rasim YILMAZ, **Cataloging-In-Publication Data Proceedings of International Balkan and Near Eastern Social Sciences Congress Series-Tekirdağ / Turkey March 09-10, 2019**, s. 587, Öznur İskender, Sena Arslan Atmaca, Plastik Atıkların Granül ve Elyaf Olarak Geri Dönüşümü, **Ulusal Çevre Bilimleri Araştırma Dergisi**, Cilt: 7, Sayı: 1, 2024, s. 58.

gerekmektedir⁵¹⁶. Aksi halde verginin yasallığı ilkesine aykırılık oluşacaktır. Yalnızca plastik hurda ve atıkları katma değer vergisinden müstesna kılan yasa hükmüne bakıldığında istisna kapsamında ele alınıp alınmayacağı belirsiz olan pet kırıkları, plastik çapak ve granüllerin idari yorumla istisna kapsamından çıkarılması da verginin yasallığı ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Bu husus 20.04.2016 tarihli ve 2013/6842 başvuru numaralı Anayasa Mahkemesi kararında⁵¹⁷ da “97 seri No.lu Genel Tebliğ’e dayanılarak (...) yapılan vergi tarhiyatı işlemlerinde Anayasa’nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan verginin kanuniliği ilkesi gereği kanuni düzeyde sağlanması gereken öngörülebilirliğin ve anlaşılabilirliğin sağlanamadığı, kanun hükümlerindeki belirsizliğin kanun altı idari uygulamalar ve düzenlemeler veya yargısal içtihatlarla da giderilemediği, (...) gerçekleştirilen işlemlerin vergilendirilmesi bakımından öngörülebilir ve anlaşılabilir kanuni dayanağın bulunmadığı anlaşıldığından başvurucunun, Anayasa’nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiğinin kabul edilmesi gerekir.” şeklinde tespit edilmiştir. Sonuç olarak Bakanlığın özellikle genel yetkisine dayanarak ihdas ettiği ve yasaya aykırı olmamak kaydıyla onları tamamlayan düzenleyici genel tebliğler, yasada belirsiz olarak düzenlenmiş hususlara ilişkin mülkiyet hakkını sınırlandırıcı hükümler içermemelidir.

⁵¹⁶ Esra Keskin, Mustafa Mıynat, **Türk Vergi Hukukunda Genel Tebliğ**, Ankara, Gazi Kitabevi, Mayıs 2024, s. 126.

⁵¹⁷ Narsan Plastik San ve Tic Ltd Şti, Başvuru No: 2013/6842, 20/4/2016, § 92, R.G. Tarih ve Sayı: 17/6/2016-29745.

SONUÇ

Bu çalışmanın konusunu oluşturan Hazine ve Maliye Bakanlığının düzenleyici genel tebliğ çıkarma yetkisi; Bakanlığın vergi alanındaki düzenleme yetkisinin dayanağı, niteliği ve sınırlarının incelendiği birinci bölüm ile Bakanlığın düzenleme yetkisini kullanırken tercih ettiği idari enstrüman olan düzenleyici genel tebliğlerin niteliği ve bu idari işlemin yetki unsuru bakımından sakatlığının incelendiği ikinci bölümden oluşan plan dahilinde ele alınmıştır.

İlk bölümde yapılan açıklama ve değerlendirmeler kapsamında idarenin düzenleme yetkisinin; türev nitelikte olduğu, bu yetki kullanılırken üst hukuk normlarına uygun hareket edilmesi gerektiği ve Anayasa’da düzenlenmesi itibarıyla üst norm niteliğinde olan verginin yasallığı ilkesinin, Hazine ve Maliye Bakanlığının düzenleme yetkisini katı biçimde sınırladığı tespit edilmiştir. Verginin yasallığı ilkesinin, düzenleme yetkisinin kapsamı bakımından verginin temel unsurları ile vergiye ilişkin teknik ayrıntılar ayrımına yol açtığı, bu ayrım neticesinde; temel unsurların münhasıran yasama organı tarafından, teknik ayrıntıların ise yasama organının yanında Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından da düzenlenebileceği sonucuna ulaşılmıştır. Hazine ve Maliye Bakanlığının teknik ayrıntılara ilişkin türev nitelikteki düzenleme yetkisini kullanabilmesi için verginin temel unsurları yasada belirlenmiş olmalıdır. Bu konuya ilişkin kapsamlı değerlendirmeler AYM kararları eşliğinde ortaya konmuş ve yasa koyucunun Bakanlığa sağladığı düzenleme alanının sınırları bakımından çok kez yanlışlığa düştüğü tespit edilmiştir. Birinci bölümde incelenen son konu olan yetki yasasının gerekliliği bahsinde ise Bakanlığın düzenleyici işlem tesis etmesi için açık yasa hükmüyle yetkilendirilmesinin bir zorunluluk olmadığı ancak mükelleflere hukuki güvence sağlanması ve vergi alanında kamu düzeninin tesis edilmesi bakımından teknik içerikli vergi yaptırımlarının belirlenmesi bakımından yasa ile yetkilendirmenin sağlıklı bir tercih olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Çalışmamızın ikinci bölümünde idari işlem kavramı ve özelliklerine kısaca yer verilmiş; bu kapsamda düzenleyici genel tebliğlerin, ayrıca bir uygulama işlemine ihtiyaç olmaksızın mükellefler üzerinde hukuki etki yaratabileceği, başka bir deyişle icrailik niteliğini haiz oldukları tespit edilmiştir. Ardından Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan düzenleyici genel tebliğlerin, düzenleyici idari işlem niteliğinde olmaları ve kural koyucu nitelikleri ile açıklayıcı genel tebliğlerden ayrıldıkları değerlendirmelerinde bulunulmuştur. Bu sırada düzenleyici genel tebliğin tanımı; *“vergi yasalarının uygulanması amacıyla ve onlara aykırı olmamak kaydıyla, vergi tekniği ile ayrıntıya ilişkin olarak tamamlayıcı kurallar koyan ve icrai niteliği dolayısıyla vergi hukukunun bağlayıcı kaynakları arasında yer alan idari işlem”* şeklinde yapılmıştır. Son olarak Bakanlığın düzenleyici genel tebliğlerinin, idari işlemin yetki unsuru bakımından olası sakatlık halleri incelenmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığının, yasama organı yerine geçerek; verginin temel unsurlarına ilişkin ihdas edeceği düzenleyici genel tebliğin yetki unsuru bakımından sakatlık türü fonksiyon gaspı, Anayasa’nın 73. maddesinin dördüncü fıkrası kapsamında cumhurbaşkanına verilen değişiklik yapma yetkisi kullanılarak ihdas edilen düzenleyici genel tebliğin yetki unsuru bakımından sakatlık türü ise ağır ve bariz yetki tecavüzü olarak tespit edilmiştir. Bununla birlikte her iki sakatlık halinin de yaptırımının yok hükmünde sayılma olduğu ve bu durumun tespit edileceği bir hüküm ile iptal edilmeleri gerektiği hususu örnek Danıştay kararları eşliğinde ortaya konulmuştur.

Varılan sonuçların bir arada özetlenmesinin ardından, tespit edilen soruna ilişkin genel bir öneride bulunmak gerekmektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığının; yasa hükümleriyle verginin temel unsurlarına ilişkin düzenleme yapma yetkisiyle donatılması ve Bakanlığın bu yetkisini düzenleyici genel tebliğler vasıtasıyla kullanmasının hukuk sistemindeki sıklığı, hukuka aykırı uygulamaların meşru bir zemine oturmasını sağlamamaktadır. Vergi idaresinin düzenleme yetkisinin anayasal düzlemde sağlıklı biçimde konumlanması ve düzenleyici genel tebliğlerin yetki unsuru bakımından geçerliliğine gölge düşmemesi için izlenmesi gereken yol; vergisel ödevler başta olmak üzere verginin temel unsurlarının yasama organı tarafından kapsamlı biçimde düzenlenmesi ve yasal çerçevenin belirsiz olduğu hükümlerin düzeltilmesi suretiyle, yürütme organının düzenleme yetkisinin tamamlayıcı niteliği üzerindeki şüphenin ortadan kaldırılmasıdır. Böylelikle hukuk devletinin yapıtaşlarından olan verginin yasallığı ilkesi tam anlamıyla uygulanmış olacaktır.

KAYNAKÇA

AYM KARARLARI

Narsan Plastik San ve Tic Ltd Şti, Başvuru Numarası: 2013/6842, K.T. 20/4/2016, R.G. Tarih ve Sayı: 17/6/2016-29745.

BİLNAM İŞLETMECİLİK VE TİCARET A.Ş. (ESKİ UNVANI-BİLNAM İŞLETMECİLİK VE TİC. LTD. ŞTİ.) BAŞVURUSU Başvuru Numarası: 2016/3675, K.T. 3/11/2020 R.G. Tarih ve Sayı: 5/3/2021-31414.

AYM, E.2023/93, K.2023/191, K.T. 08/11/2023, R.G.Tarih-Sayı: 5/12/2023-32390.

AYM, E.2023/63, K.2024/15, 23/01/2024, R.G. Tarih – Sayı : 4/4/2024 – 32510.

AYM, E.2022/110, K.2023/115, 22/06/2023, R.G.Tarih-Sayı : 19/9/2023-32314.

AYM, E.2022/54, K.2022/99, 08/09/2022, R.G. Tarih- Sayı : 20/9/2022 – 31959.

AYM, E.2021/5, K.: 2023/109, K.T. 1/6/2023, R.G. Tarih - Sayı : 18/10/2023 – 32343.

AYM, E.2020/73, K.2023/181, K.T. 26/10/2023, R.G. Tarih – Sayı : 22/12/2023 – 32407.

AYM, E.2020/30, K.2023/12, K.T. 25/01/2023, R.G. Tarih – Sayı : 27/6/2023 – 32234.

AYM, E.2020/15, K.2020/78, K.T. 24/12/2020, R.G. Tarih-Sayısı : 28/4/2021-31468.

AYM, E.2019/36, K.2021/15, 4/3/2021, R.G. Tarih-Sayısı:3/6/2021-31500.

AYM, E.2019/32, K. 2021/54, K.T. 14.7.2021, R.G.Tarih-Sayısı : 22/12/2021-31697

AYM, E.2019/111, K.2023/63, K.T. 05/04/2023, R.G.Tarih-Sayı : 10/10/2023-32335

AYM, E.2017/51, K.2017/163, K.T. 29/11/2017, R.G. Tarih – Sayı : 21.12.2017 – 30277.

AYM, E.2017/19, K.2018/11, K.T. 14/2/2018, R.G. Tarih – Sayı : 23.3.2018 – 30369.

AYM, E.2016/180, K.2018/4, K.T. 18/1/2018, R.G. Tarih – Sayı : 7.2.2018 – 30325.

AYM, E.2016/166, K.2016/159, K.T. 12/10/2016, R.G. Tarih – Sayısı : 4.11.2016 – 29878.

AYM, E.2016/150, K.2017/179, K.T. 28/12/2017, R.G. Tarih – Sayı : 15.2.2018 – 30333.

AYM, E.2016/139, K.2016/188, K.T. 14/12/2016, R.G. Tarih-Sayı : 3.1.2017-29937.

AYM, E.2016/1, K.2017/81, K.T. 29/3/2017, R.G.Tarih – Sayısı : 20.4.2017-30044.

AYM, E. 2014/183, K. 2015/122 K.T. 30.12.2015 R.G. Tarih-Sayı: 13.1.2016 – 29592.

AYM, E.2011/42, K.2013/60, 9/5/2013, R.G. Tarih-Sayı : 25.7.2014-29071.

AYM, E.2009/21, K. 2011/16 K.T. 13.1.2011, R.G. Tarih-Sayı : 02.04.2011-27893.

AYM, E.2005/108, K.2006/35, 01/03/2006, R.G.-Tarih Sayısı: 22.07.2006 – 26236.

AYM, E.2004/94, K.2008/83, K.T. 20/03/2008, R.G. Tarih-Sayı:01.07.2008-26923.

AYM, E. 2004/14, K. 2004/84 K.T. 23.6.2004 R.G. Tarih-Sayısı: 22.10.2005 – 25974.

AYM, E.2003/33, K.2004/101, K.T. 15/07/2004, R.G. Tarih-Sayı:02.03.2005-25743.

AYM, E.2001/36, K.2003/3, K.T. 16/01/2003, R.G. Tarih - Sayı: 21.11.2003/25296.

AYM, E.1996/49, K.1996/46, K.T. 11/12/1996, R.G. Tarih-Sayısı: 02.12.2000-24248.

AYM, E.1996/49, K.1996/46, K.T. 11/12/1996, R.G. Tarih-Sayı :02.12.2000-24248.

AYM, E.1996/11, K.1997/4, K.T. 29/01/1997, R.G. Tarih-Sayı :30.06.2001-24448.

AYM, E.1994/46, K.1994/57, K.T. 18/07/1994, R.G. Tarih-Sayı :14.12.1995-22493.

AYM, E.1994/46, K. 1994/57 K.T. 18.7.1994, R.G. Tarih-Sayı :14.12.1995-22493.
 AYM, E.1992/29, K. 1993/23, K.T. 24.6.1993, R.G. Tarih-Sayı :23.12.1999-23915.
 AYM, E.1990/29, K.1991/37, 15/10/1991, R.G. Tarih-Sayı :05.02.1992-21133.
 AYM, E. 1986/20, K. 1987/9, K.T. 31/3/1987, R.G. Tarih-Sayı:28.05.1987-19473.
 AYM, E.1989/6, K. 1989/42, K.T. 07/11/1989, R.G. Tarih-Sayı :15.02.1989-20081.
 AYM, E.1986/5, K.1987/7, K.T. 19/03/1987, R.G. Tarih-Sayı :12.11.1987-19632.
 AYM, E.1984/6, K.1985/1, K.T. 11/1/1985, R.G. Tarih-Sayı :17.06.1985-18787.

DANIŞTAY KARARLARI

Danıştay 2. Daire, 28.09.2021 tarihli ve 2020/843 E., 2021/2932 K. sayılı kararı, www.lexpera.com.tr.
 Danıştay 3. Daire, 13.05.2015 tarihli ve 2014/11851 E., 2015/3173 K. sayılı kararı, www.lexpera.com.tr.
 Danıştay 4. Daire Başkanlığı, K.T. 02.03.2021, Esas No: 2017/4268, Karar No: 2021/1335, <https://karararama.danistay.gov.tr>.
 Danıştay 4. Daire, 27.10.1997 tarihli ve 1997/636 E., 1997/3797 K. sayılı kararı, www.lexpera.com.tr.
 Danıştay 5. Daire, E.1997/12, K. 1998/513, karararama.danistay.gov.tr.
 Danıştay 4. Daire, T. 14.12.2006 tarihli ve 2005/2198 E. 2006/2649 K. sayılı kararı, www.legalbank.net.
 Danıştay 7. Daire, K.T. 12.05.2011, Esas No: 2009/5247, Karar No: 2011/1460, <https://karararama.danistay.gov.tr>.
 Danıştay 8. Daire, E. 1985/157, K. 1985/575, K.T.: 06/06/1985, www.karararama.danistay.gov.tr
 Danıştay 8. Daire, 09.11.2022 tarihli ve 2020/5712 E., 2022/6365 K. sayılı kararı, www.lexpera.com.tr.
 Danıştay 8. Daire, 11.04.2023 tarihli ve 2019/6901 E., 2023/1906 K. sayılı kararı, karşı oy metni, www.lexpera.com.tr.
 Danıştay 10. Daire, 26.01.2009 tarihli ve 2008/7771 E., 2009/109 K. sayılı kararı, www.lexpera.com.tr.
 Danıştay 11. Daire, K.T. 7.3.2000, Esas No 1998 / 4856, Karar No 2000 / 1115, www.hukukturk.com.
 Danıştay 12. Daire, 13.04.2005 tarihli ve 2004/4077 E., 2005/1353 K. sayılı kararı, www.lexpera.com.tr.
 Danıştay Başkanlığı Vergi Dava Daireleri Kurulu, K.T. 15.12.2021, Esas No.: 2021/1194 Karar No.: 2021/1762, www.lexpera.com.tr.
 Danıştay Başkanlığı Vergi Dava Daireleri Kurulu, K.T. 15.12.2021, Esas No.: 2021/1194 Karar No.: 2021/1762 www.lexpera.com.tr.
 Danıştay VDDK E. 2011/296, K. 2011/549, K.T. 28.9.2011, www.hukukturk.com.
 Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 17.01.2018 tarihli ve 2017/592 E., 2018/1 K. sayılı kararı, www.lexpera.com.tr.

KİTAP VE MAKALELER

Açıl Murat, 2017 Anayasa Değişiklikleri Çerçevesinde Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri, **İstanbul Hukuk Mecmuası**, cilt: 76 sayı: 2, sa. 725–756.
 Açımız Bige, İdarenin Esnek Hukuk İşlemlerinin Yargısal Denetime Konu Edilmesi: Fransız Hukuku Odaklı İnceleme, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt 24, Sayı 2, Aralık 2018, sa. 530-568.

- Akbulut Emre, **Türk İdare Hukukunda Kanunî İdare İlkesi**, Ankara: Beta Yayıncılık, 2013.
- Akdoğan Abdurrahman, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi** (Temel İlke ve Esaslar, Vergileme ve Vergiler Hukuku, Uygulama Örnekleri), 14. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akın Neslihan, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Hazine ve Maliye Bakanlığının Takdir Yetkisi Hakkında Bir Değerlendirme, **Iksad International Congress On Social Sciences-VI, Győr, Macaristan, 26 - 28 Mart 2021**, ss.54-86, https://www.iksadkongre.com/_files/ugd/614b1f_398840eca28f4e5681af20cce4f8db3c.pdf.
- Akyılmaz Bahtiyar, **İdari İşlemin Yapılış Usulü**, Ankara: Yetkin Yayınevi, 2000.
- Akyılmaz Bahtiyar, Sezginer Murat, Kaya Cemil, **Türk İdare Hukuku**, 17. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023.
- Aliefendioğlu Yılmaz, Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Yokluk ya da Yok İşlem, **TBB Dergisi**, Sayı 81, 2009, sa. 211-224
- Aliefendioğlu Yılmaz, Vergileme Yetkisi ve 1980 Sonrası Türk Vergi Politikası, **Danıştay Dergisi**, Sayı: 50-51, 1984, sa. 60-80.
- Alptekin Volkan, **Vergi Hukuku**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2013.
- Anayurt Ömer, **Anayasa Hukuku Genel Kısım (Temel İlkeler, Kavram ve Kurumlar)**, 6. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023.
- Aslan Abdullah, Anayasal Mali Düzen Üzerine, **Vergi Dünyası**, Temmuz 2002, <https://www.vergidunyasi.com.tr/arsiv/makaleler/anayasal-mali-duzen-uzerine>
- Atar Yavuz, Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin Hukuki Rejimi ve Anayasallık Denetimi, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt: 36, Sayı: 1, 2019, sa. 241- 259.
- Atay Ender Ethem, **İdare Hukuku**, Ankara: Turhan Yayınevi, 2021.
- Ayaz Garip, Vergilerin Yasallığı İlkesi ve Anayasa Mahkemesi Kararları, **Vergi Dünyası Dergisi**, sayı: 181, Eylül 1996, <https://www.vergidunyasi.com.tr/arsiv/makaleler/vergilerin-yasalligi-ilkesi-ve-anayasa-mahkemesi-kararlari>
- Bahçeci Barış, **Vergisel Düzenleyici İşlemlerin Hukuksal Sınırları**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2016.
- Balta Tahsin Bekir, **İdare Hukuku I Genel Konular**, Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No: 326, 1970.
- Batı Murat, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler) Vergi Tekniği – Vergi Yargısı-Kamu İcra**, 3. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023.
- Batirel Ömer Faruk, Türk Vergilemesinin Çağdaşlığına Uymayanlar, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:230, Ekim 2000, <https://www.vergidunyasi.com.tr/arsiv/makaleler/turk-vergilemesinin-cagdasligina-uymayanlar>.
- Batum Süheyl, Yılmaz Didem, Köybaşı Serkan, **Anayasa Hukuku Temel Kavramlar ve Genel Esaslar**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2021.
- Bilici Nurettin, **Vergi Hukuku (Vergi Usul Hukuku, Vergi Tahsil Hukuku, Vergi Yargı Hukuku)**, 53. Baskı, Ankara: Savaş Yayınevi, 2022.
- Bülbül Erdoğan, Perde-Yasa Kuramının Türk Hukukunda Uygulanabilirliği, **Yıldızhan Yayla'ya Armağan**, İstanbul: Galatasaray Üniversitesi Yayınları, Armağan No:4, 2003, sa. 195-209.
- Çağan Nami, Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, cilt: 37, sayı: 1, Mayıs 1980, sa. 129-151.
- Çağan Nami, Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt: 1, 1984, sa. 171-183.
- Çağan Nami, **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1982.

Çaptuğ Mehpere, Hukuki Güvenlik İlkesinin Kavramsal Gelişimi, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Yıl 9, Sayı 17, Haziran 2021, s. 133-160.

Directorate-General for Research and Documentation of Court of Justice of the European Union, **RESEARCH NOTE: Scope of the principle of the legality of taxation, particularly in relation to value added tax**, September 2018, https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2020-11/ndr-2018-005_neutralisee_synthese_en.pdf

Doğrusöz Bumin, Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü, **İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi**, c. 6, sayı 1-3, 2011, sa. 65-76.

Doğrusöz Bumin, Yargı Kararlarının Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi, **Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:12: XXIII. Maliye Sempozyumu "Anayasal Mali Düzen" 14-16 Mayıs 1998**, İstanbul: Marmara Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesi Teknik Eğitim Fakültesi Matbaa Birimi, 2000, sa. 142-153.

Duran Lütfi, **İdare Hukuku Ders Notları**, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1982.

Dursun Hasan, İdari İşlemlerin İcrailiği (I), **Terazi Hukuk Dergisi**, Cilt: 6, Sayı: 57, Mayıs 2011, Sayfa: 40-55.

Erdem Tahir, Vergisel Kabahatlerin Tanımlanmasında Çerçeve Kanun Hükmünün İdarenin Düzenleyici İşlemiyle Doldurulmasının Kanunilik İlkesi Yönünden Değerlendirilmesi, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 276, Eylül 2011.

Erginay Akif, **Vergi Hukuku: İlkeler, Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi**, Ankara: Turhan Kitabevi, 1981.

Erkut Celal, **İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği**, Ankara: Danıştay Yayınları, 2015.

Fendoğlu Hasan Tahsin, Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin Sınırları, **Adalet Dergisi**, Kasım 2023, sa. 607-629.

Furtuna Yılmaz Elif, Verginin Temel Unsurları Açısından Değerli Konut Vergisinin Anayasal Vergileme İlkelerine Uygunluğunun Değerlendirilmesi, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 401, Şubat 2022, sa. 100-109.

Gencay Sevgili, Adsız Düzenleyici İşlemlerin Normlar Hiyerarşisindeki Yeri, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 63 Sayı: 2, 2014, sa. 397-417.

Gerek Şahnaz, Aydın Ali Rıza, **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2010.

Göker Cenker, Dış Ticaret İşlemlerine Konulan Ek Mali Yükümlülüklerde Öngörülebilirlik İlkesi Üzerine Bir Deneme, **Ankara Barosu Dergisi**, 2013/1, s. 113-124.

Göker Cenker, Yönlendirici Vergilendirme, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, C. 17, Sayı 3-4, sa. 11-30.

Gönen Yakup, **İdarenin Genel Düzeyleyici İşlemlerinde İptal Nedenleri**, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, 2003.

Gözler Kemal, 5018 Ve 6085 Sayılı Kanunlarda Bazı İdare Hukuku Terimlerinin Yanlış Kullanımı Üzerine, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, cilt: 60, sayı: 4, 2011, sa. 837-919.

Gözler Kemal, **Anayasa Hukukunun Genel Esasları**, 13. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, Mayıs 2021.

Gözler Kemal, **Hukuka Giriş**, 15. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2018.

Gözler Kemal, **İdare Hukuku** Cilt I, 3. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2019.

Gözler Kemal, **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**, 26. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, Haziran 2021.

Gümüşkaya Gamze, “Her Türlü Alkol ve Alkollü İçkiler ile Tütün ve Tütün Mamullerine Ait İlan ve Reklam Giderleri”ne İlişkin Vergisel Düzenlemelerin Öngörülebilirliği, **Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 13, Sayı: 169, Eylül 2018, Sayfa: 309-330.

Günday **Metin**, **İdare Hukuku**, Ankara: İmaj Yayınevi, 2015.

Günday Metin, İdarî Yargının Görev Alanının Anayasal Dayanakları, **Anayasa Yargısı Dergisi**, C. 14, 1997, sa. 347-358.

Güner Nurgül, Verginin Kanuniliği İlkesinin Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Değerlendirilmesi, **Vergi Raporu**, sayı: 140, Mayıs 2011, sa. 96-101.

Güneş Gülsen, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 3. Bası, İstanbul: On İki Levha Yayınları, Ekim 2011.

Güneş Turan, **Türk Pozitif Hukukunda Yürütme Organının Düzenleyici İşlemleri**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 191-173, Ankara: Sevinç Matbaası, 1965.

Hakyemez Yusuf Şevki, **Mutlak Monarşilerden Günümüze Egemenlik Kavramı**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2004.

Inter-Parliamentary Union, **A World Chronology of the Recognition of Women's Rights to Vote and to Stand for Election**, <http://archive.ipu.org/wmn-e/suffrage.htm>.

İskender Öznur, Arslan Atmaca Sena, Plastik Atıkların Granül ve Elyaf Olarak Geri Dönüşümü, **Ulusal Çevre Bilimleri Araştırma Dergisi**, Cilt: 7, Sayı: 1, 2024, sa. 31-35.

Kaboğlu İbrahim, **Anayasa Hukuku Dersleri (Genel Esaslar)**, İstanbul: Legal Yayıncılık, 2023.

Kaboğlu İbrahim, Hukukun Genel İlkeleri ve Anayasa Yargısı (Özgürlükler Hukuku Açısından Bir Yaklaşım), **Anayasa Yargısı Dergisi**, cilt: 8, 1991, s. 291-322.

Kağıtcıoğlu Mutlu, İdari İşlemin İcrailiği, **TBB Dergisi**, sayı: 103, sa. 267-284.

Kalabalık Halil, **Kısa İdare Hukuku**, 3. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2009.

Kaneti Selim, Ekmekçi Esra, Güneş Gülsen, Kaşıkçı Mahmut, **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2022.

Kapani Münci, **Politika Bilimine Giriş**, 39. Baskı, İstanbul: BB101 Yayınları, 2015.

Kaplan Ersin, Vergilerin Kanuniliği İlkesi Çerçevesinde Sirkülerin Değerlendirilmesi, **Vergi Dünyası**, sayı: 394, Haziran 2014, sa. 73-80.

Karahanoğulları Onur, **İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler (Yargı Kararlarına Dayalı Bir İnceleme)**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2012.

Karahanoğulları Onur, **İdare Hukuku**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2022

Kaşıkçı Mahmut, Rençber Altan, **Vergi Ceza Hukuku**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2023.

Kaya Cemil, Türk İdare Hukukunda İcra Olmayan İdari İşlemler, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, c. IX, sayı 1,2, y. 2004, sa. 253-284.

Keskin Esra, Mıynat Mustafa, **Türk Vergi Hukukunda Genel Tebliğ**, Ankara, Gazi Kitabevi, Mayıs 2024.

Kırbaş Sadık, **Vergi Hukuku**, Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2015.

Kızılot Şükrü, Taş Metin, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 5. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, Ocak, 2013.

Kullar Mesut, Ülkemizde Konut Sorunu ve Konut Teslimi ile Konut Yapı Kooperatiflerine Yapılan İnşaat Taahhüt İşlerinde KDV Ayrıcalığı, **Vergi Raporu**, Yıl: 2, Sayı: 9, Mart 1994, sa. 62-74

Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Vergi Hukukundaki Gelişmeler**, Gelir Genel Müdürlüğü Yayınları, 1991.

Manav Erman, **Olağan Dönem Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinde Konu Unsuru**, Yüksek Lisans Tezi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, 2021.

Oktar Ateş, **Vergi Hukuku**, 13. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2018.

Olğun Şeyma, **Düzenleyici ve Denetleyici Kurumların Düzenleme Yetkisinin Kaynakları**, Yüksek Lisans Tezi Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, Aralık 2019.

Onar Sıddık Sami, **İdare Hukukunun Umumi Esasları Cilt I**, 3. Baskı, İstanbul: İsmail Akgün Matbaası, 1966.

Ortaç Fevzi Rifat, Ünsal Hilmi, **Genel Vergi Hukuku**, Ankara: Gazi Kitabevi, Eylül 2019.

Öncel Mualla, Kumrulu Ahmet, Çağan Nami, Göker Cenker, **Vergi Hukuku**, 31. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2022.

Özay İl Han, **Günışığında Yönetim**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2004.

Özbilen Şevki, **Vergi Hukuku**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013.

Özbudun Ergun, **Türk Anayasa Hukuku**, 23. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2023.

Özgen Sümeyra, İdarenin Düzenleme Yetkisi ve Sınırı, Anayasa Mahkemesi Tarafından Belirlenen Ölçütler ve Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri, **Danıştay Dergisi**, Sayı: 154, 2022, sa. 197-251.

Özgüven Ali Volkan, **Vergi idaresinin düzenleme yetkisinin kapsamı ve sınırları**, Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, 2015.

Öztürk Burak, **Fransız ve Türk Hukukunda Düzenleme Yetkisinin Kapsamı**, Ankara: Turhan Yayınevi, 2009.

Pollard Albert Frederick, No Taxation without Representation, **HISTORICAL REVISIONS VIII, History**, cilt: 3 sayı: 11, 1918, sa.162–164

Saban Nihal, **Vergi Hukuku**, 11. Baskı, İstanbul: Beta Yayın Basım Dağıtım, 2021.

Sarıca Ragıp, Türkiye’de İcra Uzununun Tanzim Salahiyeti, İstanbul: Türk Hukuk Kurumu Yayınları, 1943.

Saygılıoğlu Nevzat, Vergi Hukukunda ‘Yasallık İlkesi’, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 59, Temmuz 1986, <https://www.vergidunyasi.com.tr/arsiv/makaleler/vergi-hukukunda-yasallik-ilkesi>.

Schön Wolfgang, **Taxation and Democracy**, Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance No. 2018-13, Ekim 2018, <https://ssrn.com/abstract=3267279>.

Sezginer Murat, **İptal Davasının Uygulama Alanı Bakımından Ayrılabilir İşlem Kuramı**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2000.

Soysal Mümtaz, **100 Soruda Anayasanın Anlamı**, 5. Baskı, İstanbul: Gerçek Yayınevi, Mart 1979.

Soysal Mümtaz, **Anayasaya Giriş**, 3. Baskı, Ankara: İmge Kitabevi Yayınları, 2011.

Şahin Hilal Gürses, **Vergi İdaresinin Düzenleyici İşlemleri ve Yargısal Denetimi**, Ankara: Adalet Yayınevi, Nisan 2024.

Şentürk Ege, **Vergi Hukukunda Adsız Düzenleyici İşlemlerin Hukuki Niteliği**, Ankara: Yetkin Yayınevi, 2024.

Şirin Tolga, **Karşılaştırılmalı Anayasa Hukukunda Kanun Kavramı**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2019.

Şişman Gülden, Doğanlar Nazlıcan, Mükellefin Özel Esaslara Alınmasının Mülkiyet Hakkı Çerçevesinde Değerlendirilmesi, **Tarsus Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Yıl: 2022, Cilt: 3, Sayı: 2, sa. 153-170.

- T.C. Anayasa Mahkemesi, **Gerekçeli Anayasa**, Hazırlayanlar: Yunus Emre Yılmazoğlu, İsmail Emrah Perdecioğlu, 3. Baskı, Ankara: Anayasa Mahkemesi Yayınları, Mart 2021.
- Taş Fatma, Vergi Mükelleflerinin Kayıt Düzenine İlişkin Ödevleri, **Maliye Dergisi**, Sayı 152, Ocak- Haziran 2007, s. 116-120.
- Taşkan Yusuf Ziya, **Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi**, 5. Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi, 2022.
- Taşkan Yusuf Ziya, **Vergi Yönetiminin Düzenleyici İşlemleri**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2010.
- Taylar Yıldırım, Özel Esaslara İlişkin Uygulama ve Yargı Kararları Perspektifinden Vergi Hukukunda Hukuka Aykırı Bir İşlemden Hukuka Uygun Bir Tarhiyat Çıkıp Çıkmayacağı Sorunu, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Sayı: 2, 2021, sa. 774-790.
- Tayyar Ebru, Üstün Sevcen, Geri Kazanılmış Pet'in Kullanımı, **Pamukkale Üniversitesi Mühendislik Bilimleri Dergisi**, cilt 16, sayı 1, 2010, sa. 53-62.
- TDK, **Güncel Türkçe Sözlük**, <https://sozluk.gov.tr/>.
- Teziç Erdoğan, Kanunların Anayasaya Uygunluğunun Esas Açısından Denetimi, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, cilt: 51, sayı: 1-4, sa. 1985, 23-43.
- Tunaya Tarık Zafer, **Siyasal Kurumlar ve Anayasa Hukuku**, 4. Bası, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1980.
- TÜİK, **Haber Bülteni**, Sayı: 49390, 23 Mart 2023, <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Isgucu-Istatistikleri-2022-49390#:~:text=%C4%B0stihdam%20oran%C4%B1%20%47%2C5%20oldu,%30%2C4%20olarak%20ger%C3%A7ekle%C5%9Fti>.
- Uçak Mesut, Alkol ve Alkollü İçkiler ile Tütün ve Tütün Mamullerine ait İlan ve Reklam Giderleri Kanunen Kabul Edilmeyen Gider mi?, **Vergi Raporu**, sayı: 151, Nisan 2012, sa. 120-126.
- Ustabulut Batuhan, **ABD ve Türkiye'de Yasama ve Yürütme Fonksiyonları Çerçevesinde Yürütmenin Düzenleyici İşlem Yapma Yetkisi**, Ankara: Adalet Yayınevi, 2023.
- Uyanık Namık Kemal, Genel Tebliğler ve Muktezarlar, **Vergi Dünyası**, Ekim 2001, <https://www.vergidunyasi.com.tr/arsiv/makaleler/genel-tebligler-ve-muktezalar>.
- Ülgen Özen, Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin Niteliği ve Türleri, **Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, cilt.1, say: 2018-1, İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım, 2018, sa 3-39.
- Üzeltürk Sultan, Hukuk Devleti ve Kopenhag Kriterleri Açısından Türkiye, **Marmara Üniversitesi Avrupa Araştırmaları Enstitüsü Avrupa Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 12, Sayı: 1-2, sa. 155-185.
- Yakar Soner, Budak Tamer, Bakanlar Kurulunun Vergi Oranını Belirleme Yetkisinin Alt Sınırı: “Sıfır Oran”ın Anlamı, **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 22, Sayı: 1, 2013, sa. 399-426.
- Yalman Necati, Akata Hüseyin Erol, Atık Plastiklerin Geri Dönüşümle Sanayiye Kazandırılmasında Kullanılan Plastik Kırma Makinelerinde Karşılaşılan Riskler ve Çözüm Önerileri, Ed. Dimitrov Dimitar Kirilov, Nikoloski Dimitar, Yılmaz Rasim, **Cataloging-In-Publication Data Proceedings of International Balkan and Near Eastern Social Sciences Congress Series-Tekirdağ / Turkey March 09-10, 2019**, sa. 586-596.
- Yaltı Billur, “Kod Listeleri”nden “KDV İadesi Risk Analizi”ne Geçiş: KDV İndirim Hakkının Sınırlandırılmasına İlişkin Değerlendirmeler, Vergi Sorunları Dergisi, No.258, Mart 2010, sa. 21-40.

Yayla Ayşe Nur, **Hukuk Güvenliği Bakımından Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler: AİHM Kararları Işığında Bir İnceleme**, Yüksek Lisans Tezi, Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, 2023.

Yayla Yıldızhan, **İdare Hukuku**, 2. Baskı, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2010.

Yeniay Lokman, Yeniay Gülten, Türk Hukukunda Yürütme Organının Düzenleme Yetkisi ve Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, **Anayasa Yargısı**, Cilt: 36, Sayı: 1, 2019, sa. 105–138.

Yıldırım Turan, Göçgün Muhammed, İdarenin Düzenleyici İşlemlerinde Eşitlik İlkesi, **İstanbul Medipol Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 3 Sayı: 2, 2016, sa. 39-60.

Yılmaz Dilşat, **İdari İşlemin İcraîlik Özelliği**, Ankara: Astana Yayınları, Ekim 2014.

Yılmaz Harun, Türk Hukukunda Düzenleme Yetkisinin Tarihîsel Gelişimi ve Niteliği, **TBB Dergisi**, Sayı: 110, Yıl: 2014, sa. 219 – 240.

YSK Seçmen Kütüğü Genel Müdürlüğü, **14 Mayıs 2023 Cumhurbaşkanı ve 28. Dönem Milletvekili Genel Seçimleri Seçim İstatistikleri Bülteni**, 2023, <https://www.ysk.gov.tr/doc/dosyalar/docs/14%20May%C4%B1s%202023%20Cumh%20urba%C5%9Fkan%C4%B1%20ve%2025.%20D%C3%B6nem%20MV%20Genel%20Se%C3%A7imleri%20%C4%B0statistikleri.pdf>.

Yüce Mehmet, Şenyüz Doğan, Gerçek Adnan, **Vergi Hukuku**, 13. Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi, 2022.

ÖZGEÇMİŞ



TEZ ONAY SAYFASI

Üniversite : T.C. GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ
Enstitü : SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
Hazırlayanın Adı Soyadı : Eren Başeren
Tez Başlığı : Verginin Yasallığı İlkesi Bağlamında Hazine ve Maliye
Bakanlığının Düzenleyici Genel Tebliğ Çıkarma
Yetkisi
Savunma Tarihi : 13/08/2024
Danışman : Dr. Öğr. Üyesi Balca Çelener

JÜRİ ÜYELERİ:

Unvan, Ad-Soyadı

İmza

Dr. Öğr. Üyesi Balca Çelener

Prof. Dr. Tahir İrfan Barlass

Dr. Öğr. Üyesi Hamdi Deniz Ege Göktuna

Prof. Dr. Ulun AKTURAN
Enstitü Müdürü