

**VERGİNİN  
YASALLIĞI  
İLKESİNİN  
İSTİSNASI  
OLARAK  
YÜRÜTME  
ORGANININ  
VERGİLENDİRME  
YETKİSİNİN  
DEĞERLENDİRİLMESİ**



**İbrahim HÜVEZ**  
Vergi Denetmeni

## I- GİRİŞ

**H**ukuk devleti ilkesi anayasa hukukunun en önemli ilkelerinden birisidir. Hukukun egemen olduğu, vatandaşların hukuk güvenliğine sahip bulunduğu devlet olarak tanımlanan hukuk devleti ilkesi vergilerin kanuniliği ilkesini de içermektedir.

Vergilerin kanuniliği ilkesinin anlamı, çağdaş demokratik ülkelerde güçler ayrılığı veya güçler dengesi ilkeleri çerçevesinde vergilendirme yetkisine yasama organının sahip olmasıdır. Vergilerin ancak kanunla alınabileceği birçok devletin anayasasında hükme bağlanmıştır. "Kanunsuz vergi olmaz" kuralının kökeni, "Temsilsiz vergi olmaz" ilkesidir. Bu ilkenin özünde de vergi yükümlülerinin yasama organında temsil edildikleri varsayımı vardır. Böylece vergi yükümlüleri, kendi haklarında getirilen vergilere rıza göstermiş sayılırlar. "Temsilsiz vergi olmaz" veya "Rızasız vergi olmaz" ilkeleri, bir ülke yasama organında temsil edilmeyen yabancıların vergilendirilmeyeceği anlamına gelmez. Öte yandan ulusal egemenlik kavramı da, kamu hukuku çerçevesinde karar almaya yetkili organların halk tarafından seçilip, vergilendirme konusunda söz sahibi olması ile biçimlenmiştir.

Vergilerin kanuniliği ilkesinin bir sonucu olarak, yürütme organının kanuni dayanak olmaksızın bir idari işlemle veya yargı organının kıyas yolu ile vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkileri yoktur. Yürütme

organının vergilendirme konusundaki yetkisi, kural olarak "bağlı yetki"dir. Bu organın vergilendirme alanındaki istisnai düzenleme yetkisinin kapsamı ve sınırları, anayasa ile veya kanunlarla belirlenir. Günümüzde yasama sürecinin ağır işlemesi, ekonominin düzenlenmesine ilişkin vergi politikası tedbirlerinin gereken çabuklukta alınabilmesi için, yürütme organına belli ölçüler içinde vergilendirme yetkisi verilmesini zorunlu kılmaktadır. Birçok ülkede, özellikle dolaylı vergilerin ve gümrük vergilerinin oranlarının değiştirilmesi konusunda yürütme organlarına yetki verilmiştir.

## **II- VERGİ HUKUKUNUN YÜRÜTME ORGANINDAN DOĞAN KAYNAKLARI**

### **1- Kanun Hükmünde Kararname :**

Kararname sözcüğü çeşitli anlamlarda kullanılmaktadır. Burada söz konusu edilen kararname yazılı hukuk kuralı niteliğindeki kararnamedir.

Anayasanın 91 nci maddesi yasama organınca Bakanlar Kuruluna kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisinin verilebileceğini hükme bağlamaktadır<sup>1</sup>. Bunun için önce bir yetki kanunu çıkarmak gerekmektedir. Bu kanunda çıkarılacak kararnamenin amacı, kapsamı ve ilkeleriyle bu yetkinin kullanma süresi ve süresi içinde birden fazla kararname çıkarılıp çıkarılmayacağını açıkça gösterilmesi gerekmektedir. Kararnameler Resmi Gazetede yayımlandıkları gün yürürlüğe girerler. Kanun hükmündeki kararnameler yasama organından başka Anayasa Mahkemesi'nin de denetimine bağlıdır.

Anayasanın Bakanlar Kuruluna verdiği bu kararname çıkarma yetkisi sınırsız değildir. Bakanlar Kurulu, sıkıyönetim ve olağanüstü haller saklı kalmak üzere, Anayasanın İkinci Kısımının Birinci ve İkinci Bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleri ile Dördüncü Bölümde yer alan siyasi haklar ve ödevleri kanun hükmünde kararnamelerle düzenleyemez.

Vergi ödevine ilişkin 73 ncü madde siyasi haklar ve ödevlere ilişkin Dördüncü Bölümde yer aldığından Bakanlar Kurulunun vergiler konusunda kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi yoktur. Bu bakımdan kural olarak kanun hükmünde kararnameler vergi hukukunun kaynağı değildirler. Ancak Anayasanın 121 ve 122 nci maddelerinde bu kurala ayrıcalık getirilmektedir. Şöyle ki olağanüstü hallerde sıkıyönetim, seferberlik ve savaş hallerinde Bakanlar kurulu kanun hükmünde kararname çıkarabilir. Bu kararnamelerin Anayasaya aykırılığı iddiasıyla Anayasa Mahkemesine dava açılmamaktadır (An. md. 148). Bu kararnameler, Resmi Gazetede yayımlanır ve aynı gün TBMM'nin onayına sunulur. Olağanüstü dönemlerde çıkarılan bu

---

1 N. Çağan. (Vergilendirme Yetkisi) sh. 7

tür kararnamele de vergi hukukunun bağlayıcı ve temel kaynakları arasında yer alır<sup>2</sup>.

## **2- Bakanlar Kurulu Kararları :**

Anayasanın 73 ncü maddesinin 4 ncü fıkrası vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisinin Bakanlar Kuruluna verilebileceğini hükme bağlamaktadır.

Verginin kanuniliği ilkesinin bir gereği olarak, verginin konusu, mükellefi, vergiyi doğuran olay gibi temel öğelerin düzenlenmesi yasama organına aittir. Anayasa kanunilik ilkesini bir dereceye kadar yumuşatarak yürütme organına da bazı temel öğeler konusunda düzenleme yetkisi vermiştir. Anayasa bu yetkiyi sadece muaflık, istisnalar ve indirimlerle oranlara ilişkin olarak ve kanunda belirtilen yukarı ve aşağı hadlerle sınırlamıştır.

Anayasa Bakanlar Kurulunun bu yetkisini hangi işlemle kullanacağı hakkında bir hüküm getirmemektedir. Bu nedenle Bakanlar Kurulu, Anayasa'da öngörülen sınırlara uygun olmak koşuluyla dilediği işlem çeşidi ile bu yetkisini kullanabilmelidir<sup>3</sup>.

Bakanlar Kurulunun Anayasanın 73 ncü maddesine dayanarak çıkardığı kararname yada kararı kanun hükmündeki kararname ile karıştırmamak gerekir. İkisi farklı hukuksal işlemlerdir. Burada bir yetki kanunu çıkarılmasına gerek olmadığı gibi, kararname çıkarmak için bir süre sınırı da yoktur. Aynı şekilde çıkarılan kararname yada kararı yasama organının onayına sunmak da gerekmemektedir.

Bakanlar Kurulu Anayasa ile kendisine tanınmış olan bu yetkiyi doğrudan doğruya kendisi kullanmalıdır: bunu Maliye Bakanlığı'na ya da başka bir organ veya makama devredemez<sup>4</sup>.

Bakanlar Kurulunun kanunun belli ettiği hadler içinde vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümlerinin nispet ve hadlerinin değiştirilmesi veya artırılmasına ilişkin kararları kanunda aksine hüküm bulunmadıkça yayımlandıkları tarihten sonraki olaylara uygulanır.

Bakanlar Kurulu kararları verginin temel öğelerine değil de vergilendirme tekniğine ve ayrıntılara ilişkin olabilir. Bu takdirde Anayasanın 73 ncü maddesinin 4 ncü fıkrasındaki sınırlama söz konusu olmayacaktır.

---

2 S. Kırbaş. (Vergi Hukuku) sh. 28.

3 N. Çağan (Vergilendirme Yetkisi) sh. 123.

4 L. Duran. İdare Hukuku Ders Notları. sh. 83.

Bakanlar Kurulunun gerek Anayasadan gerekse kanundan kaynaklanan yetkilere dayanarak çıkardığı kararlar vergi hukukunun temel, bağlayıcı ve zorunlu kaynaklarındandır. Bu kararlar Resmi Gazete'de karar numaraları verilerek yayımlanır.

### **III- SONUÇ**

Anayasanın 91 nci maddesinde "Türkiye Büyük Millet Meclisi, Bakanlar Kuruluna kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi verebilir. Ancak sıkıyönetim ve olağanüstü haller saklı kalmak üzere, Anayasanın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleri ile dördüncü bölümde yer alan siyasi haklar ve ödevler kanun hükmünde kararnamelerle düzenlenemez". hükmü yer almaktadır.

Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere TBMM sadece sıkıyönetim ve olağanüstü haller durumunda siyasi hak ve ödevler konusunda Bakanlar Kuruluna Kanun Hükmünde Kararname çıkarma yetkisi vermektedir. Anayasada vergi ile ilgili düzenlemelerde siyasi haklar ve ödevler bölümünde düzenlendiğinden dolayı olağan dönemlerde vergilendirme ile ilgili düzenlemeler Kanun Hükmünde Kararname ile düzenlenemez.

Bakanlar Kurulu Anayasanın 73 ncü maddesinin 4 ncü fıkrasında verilen yetkiyi kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde kalmak koşuluyla olağan durumlarda sadece Bakanlar Kurulu Kararı ile kullanabilir. Bakanlar Kurulu Kararları birer idari tasarruf olması nedeniyle sözkonusu idari tasarruf karşısında hak ve menfaatleri zedelenenler yargı yoluna başvurabilirler.

Buradan hareketle mali yükümlerin kanunla konulması keyfi ve takdirî uygulamaları önler. Bir mali yüküm yasayla yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta temel haklarını etkileyecek uygulamalara yol açabilir. Bu bakımdan mali yükümler belli başlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleride kesin çizgilerle belirtilerek yasarlarla düzenlenmelidir.