

BAKANLAR KURULU'NUN VERGİLENDİRME YETKİSİ

Sabahattin YÜREKLİ

*A.Ü. Erzincan Hukuk Fakültesi
Araştırma Görevlisi*

GİRİŞ

Vergi, devletin işlevlerini görmesinde ve programlarını uygulamasında kamusal, öteki yönüyle de kişilerin ekonomik yaşamlarına yön veren devlet eli olması nedeniyle, bireysel bir etkinlik olmaktadır⁵⁸¹. Günümüzde, vergilemenin kamu giderlerini karşılamak olan geleneksel mali amacının yanı sıra, ekonomik ve sosyal amaçları da önem ve ağırlık kazanmıştır. Kamu giderleri deyimini devletin ekonomik ve sosyal amaçlar için yaptığı giderleri de kapsayacak biçimde geniş yorumlamak gerekir⁵⁸².

Başka bir deyişle vergi, dayanağını kamu hukukunda bulan, herhangi bir karşılığa, bir kamu hizmetine bağlı olmaksızın bir takım parasal değerlerin geri verilmemek üzere, kesin biçimde, kamu kesimine aktarılması olup; etkisini kamusal alanda ve kişilerin özel ekonomik yaşamlarında göstermesidir⁵⁸³.

Devletin vergilendirme yetkisi, egemenliğinin mali alandaki görünümü olan mali egemenlikten doğmaktadır. Vergi alma, devletin sahip olduğu hukuki ve fiili bir güçtür⁵⁸⁴. Kaldı ki, günümüzde artık sosyal devlet olarak karşımıza çıkan devlet için vergi alma, bir hak ve yetki olarak kalmamakta, fonksiyonlarını gerçekleştirebilmesi için bir görev oluşturmaktadır. Devletin kendisinden beklenen kamu hizmetlerini yerine getirebilmesi için, bu hizmetlere karşılık olan

⁵⁸¹ Yılmaz Aliefendioğlu, Türk Anayasası Açısından Vergilendirmenin Sınırları, Danıştay Dergisi, Atatürk'ün Doğumunun 100. Yılı Özel Sayısı, s.68.

⁵⁸² Nami Çağan, Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi, Anayasa Yargısı, Ankara 1984, s. 173.

⁵⁸³ Özham Uluatam, Örnekler, Belgeler ve Mahkeme Kararlarıyla Vergi Hukuku Genel Esasları ve Vergiler, Ankara 1995, s. 7,8; Aliefendioğlu, s. 68; Selim Raneti, Vergi Hukuku, İstanbul 1986/1987, s. 10; Sadık Kırbaş, Vergi Hukuku, Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar, Ankara 1994, s. 21,27,61.

⁵⁸⁴ Nami Çağan, Vergilendirme Yetkisi, İstanbul 1982, s. 4.

kaynakları, vergilendirme yetkisini kullanarak sağlaması gerekmektedir⁵⁸⁵.

Vergilendirme yetkisinin kullanılması, öncelikle ilişkin bulunduğu devletin temel Anayasa ilkeleri ile sınırlıdır."Sosyal Hukuk devleti" kavramı, vergilendirme yetkisinin sınırlarını ortaya koyacaktır. Hukuk devleti ilkesi, vergilerin kanuniliği ilkesini ve buna bağlı olarak vergilendirmede eşitlik ve genellik ilkelerini içermektedir. Kişilerin hukuki güvenliklerinin sağlanması da hukuk devleti ilkesinin bir gereği olmaktadır. Bu da vergilemede belirginliğin sağlanması, vergi kanunlarının geçmişe yürütülmemesi ve kıyas yasağı ile gerçekleştirilecektir⁵⁸⁶.

Hukuk devleti çerçevesi içerisinde, vergilerin kanuniliği ilkesinin anlamı, çağdaş demokratik ülkelerde güçler ayrılığı ve güçler dengesi ilkeleri çerçevesinde vergilendirme yetkisine yasama organının sahip olup⁵⁸⁷, diğer bir deyimle kanun çıkarılarak kullanılmasındır⁵⁸⁸.

"Kanunsuz vergi olmaz" biçiminde de ifade edilen bu kural birçok devletin anayasasında yer almıştır⁵⁸⁹. 1982 Anayasası'nın 73. maddesinde bu kural " vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır" ifadesiyle hükme bağlanmıştır.

Vergilerin kanuniliği ilkesinin bir sonucu olarak, yürütme organının kanuni dayanak olmaksızın bir idari işlemle veya yargı organının kıyas yoluyla vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkileri yoktur⁵⁹⁰.

Zamanla, sosyal hukuk devleti ilkesinin benimsenmesiyle yürütme organının yetki alanı genişlemiş, hükümet üzerindeki parlamenter kontrol zayıflamıştır. Devletin genişleyen işlevlerine ve kamu kesiminin büyümesine paralel olarak, kamu maliyesi araçları da

⁵⁸⁵ A. Bumin Doğrusöz, Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü, idare Hukuku ve İlimleri Dergisi (İHİD), sayı: 1-3, Aralık 1985, s.66; Çağan, s.4; Çağan, (Anayasa Açısından Vergilendirme Yetkisi), s.171; Kırbaş, s.61; Uluatam, s.17 vd.

⁵⁸⁶ Çağan, s.6.

⁵⁸⁷ Çağan, s. 7; Kırbaş, s.27.

⁵⁸⁸ Kırbaş, s.61.

⁵⁸⁹ Kırbaş, s.28.

⁵⁹⁰ Çağan, s.7; Kırbaş, s.28.

çok karmaşıklaşmıştır⁵⁹¹. Bu değişim sürecinde, kanunilik ilkesinin katılımı çok geçmeden zararlı neticeler doğurmuştur⁵⁹².

Yasa çıkarmanın zaman alması⁵⁹³ özellikle ekonomik konularda⁵⁹⁴ vergi politikası tedbirleri⁵⁹⁵ açısından önemli, zorunlu ve ivedi hallerde⁵⁹⁶ kısa zamanda karar alarak icra etmemek ülkenin sosyal ve ekonomik düzeni için zararlı sonuçlar doğurabilirdi". İşte bu durum yürütme organının toplanması ve çalışması, Yasama organı ile kıyaslanamayacak derecede kolay ve hızlı olması⁵⁹⁷ nedeniyle Bakanlar Kurulu'na yetki vermeye zorlamıştır⁵⁹⁸. Bu gelişme Türk Anayasa Hukukunda 1961 Anayasa'sının 61.maddesinde 1971 yılında 1488 sayılı kanunla yapılan Anayasa değişikliği ile, vergilendirme konusunda Bakanlar Kuruluna verilen yetki ile kendisini göstermiştir.

Yürütmeye verilen bu yetki 1982 Anayasa'sının, m. 91'de kanun hükmünde kararname çıkarma, olağan üstü hal ilanı (m.120), sıkı yönetim ilanı (m.122), dış ticaretin düzenlenmesi (m. 167/2) konularında olmuştur. Ayrıca yürütme organı belli sınırlara ve koşullara bağlı olsa da (m.73/4) ile vergileme alanında düzenleme yetkisine haiz bulunmuştur.

I- Kanun Hükmünde Kararname ile Yetkinin Kullanılması

Vergilerin kanuniliği ilkesi, güçler ayrılığı kavramı içinde vergi koyma yetkisinin yalnız yasama organı tarafından kullanılmasını

⁵⁹¹ Nami Çağan, Anayasa Çerçevesinde Kamu Maliyesinin Parlamenter Kontrolü, Anayasa Yargısı, Ankara 1986, s. 216, 217.

⁵⁹² Doğan Soyaslan, Kanun Hükmünde Kararnameler, Anayasa Yargısı, Ankara 1995, s. 147.

⁵⁹³ Doğan, s.147; Şeref Gözübüyük, Anayasa Hukuku, Ankara 1993, s. 221; Servet Armağan, Türk Esas Teşkilat Hukuku, İstanbul 1979, s. 43.

⁵⁹⁴ Gözübüyük, s. 221.

⁵⁹⁵ Çağan, s.7, Dn. 28.

⁵⁹⁶ Necmi Yüzbaşıoğlu, Türkiye'de Kanun Hükmünde Kararnameler Rejimi, İstanbul 1996, s. 48

⁵⁹⁷ Gözübüyük, s.221, Çağan, s.7; Soyarslan, s.147; " Vergilerin kanuniliği ilkesi, parlamentonun vergilendirme alanındaki yetkilerinin uzun süre korunmasına neden olmuştur. Ancak maliye politikasının çabuk ve esnek tedbirler gerektirmesi ve vergilendirme alanında da yürütme organının yetkilendirilmesini gerekli kılmış, dolayısıyla kanunilik ilkesi eski sertliğini yitirmiştir", Çağan, (Anayasa Çerçevesinde Kamu Mal.), s. 218; Yüzbaşıoğlu, s.36.

⁵⁹⁸ Armağan, s. 433; Soyaslan, s. 147

gerektirmektedir⁵⁹⁹. Bu da, egemenlik gücüne dayanan vergileme yetkisinin, ulusun temsilcisi durumunda bulunan yasama organı eli ile kullanılması, halkın kendi iradesi ile kendisini vergilendirmesi anlamına gelmektedir⁶⁰⁰.

Bu çerçeve içerisinde yürütme organının vergilendirme konusundaki yetkisi yalnız vergi tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerine ilişkin olarak söz konusu olacaktır. Ancak çağdaş demokratik gelişim içerisinde güçler ayrılığı kurumu önemli ölçüde yumuşadığından, yasama ve yürütme güçleri arasında kesin ayırım yerine, işbirliği ve yakınlaşma geçerli olmaktadır⁶⁰¹. Bu yakınlaşma neticesinde yürütme organına tanınan yetkilerden biride kanun hükmünde kararname olmaktadır.

1- Kanun Hükmünde Kararname Kavramı

1924 Anayasası'nda ve 1961 Anayasası'nın ilk şeklinde mevcut olmayan kanun hükmünde kararname, 1961 Anayasası'nda 1971 yılında 1488 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler arasında hukukumuzda girmiştir⁶⁰².

Kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi, 1982 Anayasa'sı ile daha ayrıntılı bir biçimde düzenlenmiş, 1961 Anayasa'sına göre, hem koşulları hafifletilmiş hem de uygulama alanı genişletilmiştir⁶⁰³. 1982 Anayasası'nın 91. maddesi uyarınca, Bakanlar Kuruluna kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi verilmiştir. Bakanlar Kurulunun KHK (Kanun Hükmünde Kararname) çıkarma yetkisi (sıkıyönetim ve olağanüstü hal KHK'leri hariç) doğrudan doğruya Anayasa'dan değil, Bakanlar Kuruluna yetkiyi veren yetki kanunundan doğmaktadır.

⁵⁹⁹ Çağan, s.109.

⁶⁰⁰ Çağan, Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi, Anayasa Yargısı, Ankara 1984, s. 185.

⁶⁰¹ Çağan, s.109.

⁶⁰² Ergün Özbudun, Türk Anayasa Hukuku, Ankara 1993, s. 203; Gözübüyük, s.221; Armağan, s. 43; Servet Armağan, 1961 Anayasası ve Bakanlar Kurulu, İstanbul 1978, s. 74; Yüzbaşıoğlu, s. 46 vd., Şeref Gözübüyük, Yönetim Hukuku, Ankara 1995, s. 52; Ergun Özbudun, 1961 ve 1982 Anayasa'larında Kanun Hükmüne Kararnameler, Anayasa Yargısı, Ankara 1986, s.227 vd.

⁶⁰³ Gözübüyük, s. 221, Gözübüyük, (Yönetim Hukuku), s. 52.

Önceden bir yetki kanunuyla yetkilendirilmedikçe, Bakanlar Kurulu kendiliğinden KHK çıkaramayacaktır⁶⁰⁴.

Yetki kanunu, çıkarılacak kanun hükmünde kararnamenin amacını, kapsamını, ilkelerini, kullanma süresini ve süresi içinde birden fazla kararname çıkarılıp çıkarılamayacağını gösterir (AY. m.91/2). Kararnameler Resmi Gazete'de yayımlandıkları gün yürürlüğe girerler. Yürürlük tarihi olarak kararnamede başka bir tarihte gösterilebilir (AY.m.91/6). Khk.ler Resmi Gazete'de yayımlandıkları gün TBMM.'ne sunulurlar (AY.m.91/7). Yayımlandıkları gün TBMM.'ne sunulmayan kararnameler bu tarihte, TBMM'ce reddedilen kararnameler bu kararın Resmi Gazete'de yayımlandığı tarihte yürürlükten kalkar. Değiştirilerek kabul edilen kararnamelerin değiştirilmiş hükümleri bu değişikliklerin RG.'de yayımlandığı gün yürürlüğe girerler (AY.m. 91/son).

Ayrıca TBMM.'ne sunulan kararnameler, yasama organından başka Anayasa Mahkemesi tarafından, KHK.lerin Anayasaya şekil ve esas bakımından uygunluğu denetlenecektir (AY. m.148).

2- Kanun Hükmünde Kararname Yoluyla Kullanılan Bakanlar Kurulu Yetkisinin Niteliği

Anayasa'nın 91/1 maddesine göre; "TBMM.'si Bakanlar Kuruluna KHK. çıkarma yetkisi verebilir. Ancak sıkıyönetim ve olağanüstü haller saklı kalmak üzere, Anayasa'nın 2. kısmının 1. ve 2. bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleriyle 4. bölümünde yer alan siyasi haklar ve ödevler kanun hükmünde kararnamelerle düzenlenemez" hükmü getirilmiştir.

Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan vergi ödevine bakıldığında, bu ödev Anayasa'nın siyasi haklar ve ödevlere ilişkin 4. bölümünde yer almaktadır. Anayasa'nın 91/1 hükmü nedeniyle kural olarak Bakanlar Kurulu'nun vergiler konusunda KHK çıkarma yetkisi yoktur ve vergiler KHK konusu yapılamayacaktır. Hal böyle olunca, KHK'ler vergi hukukunun kaynağı olmamaktadırlar⁶⁰⁵.

⁶⁰⁴ Özbudun, s. 204; Yüzbaşıoğlu, s. 51; Özbudun, (1961ve 1982 Anayasalarında KHK.), s. 230.

⁶⁰⁵ Kırbaş, s. 40; Uluatam, s.39; Sadık Kırbaş, Vergi Hukuku Yönünden Kanun Hükmünde Kararnameler, Vergi Dünyası Yıl 3, Sayı 29, 1984, s.43; Mualla Öncel-Nami Çağan-Ahmet Kumrulu, Vergi Hukuku, Cilt 1, Genel Kısım, s.32; Akif

Anayasa'nın m. 91'deki siyasal haklar ve ödevlerin KHK'lerle düzenlenmesi yasağı bulunmasa dahi, Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan vergilerin yasallığı ilkesi gereği vergilerin konulmasında, değiştirilmesinde, kaldırılmasında, yani vergilerin ana öğelerinin düzenlenmesinde KHK'ye yer olmayacaktır⁶⁰⁶.

Devletin olumlu edimini gerektiren sosyal ve ekonomik haklar bakımından, temel hakkı güçlendiren düzenlemelerin KHK ile; hakkı sınırlayıcı düzenlemelerin ise ancak yasa ile gerçekleştirilebileceğinin kabul edilmesi, Anayasa'nın 13 ve 91/1 maddelerinin tutarlı, çelişmeyen bir yorumu olacaktır. Devletin olumsuz tutumunu gerektiren sosyal ve ekonomik haklar bakımından her düzenleme, bir anlamda sınırlama sayılacağından, bu hakların yalnızca yasa ile düzenlenmesi gerekir⁶⁰⁷.

Yukarıda belirtildiği gibi, kanımızca da AY. m.91 uyarınca Bakanlar Kurulu'nun önüne KHK yoluyla vergisel alanda bir düzenleme yapamayacağı yönünde bir set çekilmiştir. Anayasa'daki bu hükmün yanında yine Anayasa'nın 73. maddesi uyarınca; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır hükmü ile vergilerin yasallığı ilkesi açıkça benimsenmiştir. Bu durum karşısında Bakanlar Kurulu'nun AY.m.91'de sınırlama olmasa dahi AY.m.73'deki vergilerin yasallığı ilkesinden dolayı KHK ile vergisel konularda bir düzenleme yapması mümkün olamayacaktır.

Erginay, Vergi Hukuku, Ankara 1986, s.42; Gülsen Güneş, Verginin Yasallığı İlkesi, (yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul 1992, s.270 vd.; Çağan, (Türk AY. Açısından Vergilendirme Yetkisi), s.175; " Neden temel hak ve ödevler kısmının 1.,2.ve 4. bölümlerinde yer alan hakların KHK. ile düzenlenemeyeceği öngörülmüştür? Bunun cevabı açıktır: Çünkü burada yer alan hak ve özgürlükler çoğunlukla olumsuz statü hakları niteliğindedir. Olumsuz statik haklarında yapılacak bir düzenlemenin çoğu kez aynı zamanda hakları sınırlama sonucu vereceğinden endişe edildiği içindir ki bu haklar, KHK.'lerin düzenleme alanı dışında tutulmuşlardır", Fazıl Saylam, Kanun Hükmünde Kararname Çıkarma Yetkisinin Sınırları, Uygulamanın Yaygınlaşmasından Doğabilecek Sorunlar, Anayasa Yargısı, Ankara 1984, s. 268; Aksi görüş: " Vergi alanında da KHK, uygulaması mümkün olabilir. Bu bakımdan KHK'lerde vergi hukukunun kaynakları arasında yer alır", Salahaddin Zorlu, Vergi Hukuku, Ankara 1981, s.12, A. Aykon Doğan, 1980 Sonrası Türk Vergi Politikası, Maliye Dergisi, Mayıs-Haziran 1983, s. 63.

⁶⁰⁶ Güneş, s. 275.

⁶⁰⁷ Oktay Uygun, 1982 Anayasasında Temel Hak ve Özgürlüklerin Genel Rejimi, İstanbul 1992, s. 114.

3- Sıkı Yönetim ve Olağanüstü Hal Durumunda Bakanlar Kurulu'nun Yetkisi

1982 Anayasa'sı, 1961 Anayasa'sının aksine, ancak sıkıyönetim halinde veya olağanüstü hallerde çıkarılan ve olağan KHK'lerden önemli farklarla ayrılan kendine özgü bir KHK türüne yer vermiştir. Bu KHK'lerin olağan KHK'lerden ayrıldığı noktalar şunlardır⁶⁰⁸.

a- Olağan KHK'lerde yetki Bakanlar Kurulu'nun olduğu halde Sıkıyönetim ve Olağanüstü Hal KHK'leri, Cumhurbaşkanının başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılır. Dolayısıyla bu KHK'lerde Cumhurbaşkanının iradesi, olağan KHK'lerdeki gibi Bakanlar Kurulu KHK'sine eklenen şekli bir onay değil, işlemin asli bir unsurudur. Yetki unsuru bakımından ikinci bir önemli fark ise, sıkıyönetim ve olağanüstü hal KHK'lerinin bir yetki kanununa ihtiyaç göstermemesidir.

Bu anlamda, sıkıyönetim ve olağanüstü hal KHK'leri yürütmenin 1982 Anayasa'sına göre sahip olduğu özerk veya asli düzenleme yetkisinin tipik bir örneğini meydana getirir⁶⁰⁹.

b- Sıkıyönetim ve olağanüstü hal KHK'leri olağan KHK'leri bakımından Anayasa'da yer alan konu sınırlamalarına tabi değildir. Diğer bir deyimle temel haklar, kişi hakları ve ödevleri ile siyasi haklar ve ödevlerde bu tür KHK'lerle düzenlenebilir (AY.m. 91/1).

Konu bakımından sıkıyönetim ve olağanüstü hal KHK'lerinin tabi olduğu sınır, bunların ancak sıkıyönetim ve olağanüstü halin gerekli kıldığı konularda çıkarılabilmemesidir⁶¹⁰. Anayasa Mahkemesi'nde belirttiği gibi, "olağan-üstü halin gerekli kıldığı konuların olağanüstü hal KHK'leriyle düzenlenmesi olanaksızdır.

⁶⁰⁸ Anayasada olağanüstü haller ve sıkıyönetim rejimini düzenlemek için çıkarılması öngörülmuş kanunlar 25.10.1983 gün ve 2935 sayılı Olağanüstü Hal Kanunu ile 13.5.1971 gün ve 1402 sayılı Sıkıyönetim Kanunudur. Bunlardan özellikle Olağanüstü Hal Kanununda doğal afetlerde, tehlikeli salgın hastalıklarında ve ağır ekonomik bunalımlarda yetkililerce getirilebilecek para, mal ve çalışma yükümlülükleri açıklığa kavuşturulmaya çalışılmıştır.

⁶⁰⁹ Önbudun, s. 212.

⁶¹⁰ Özdun, s. 213; Burhan Kuzu, Türk Anayasa Hukukunda KHK'ler, İstanbul 1985, s. 222.

Olağanüstü halin gerekli kıldığı konular olağanüstü halin neden ve amaç öğeleriyle sınırlıdır⁶¹¹.

Süre bakımından olağanüstü hal KHK'leri, tabi afet, tehlikeli salgın hastalıklar ve aşırı ekonomik bunalım (AY.m.119) halinde, şiddet olaylarının yaygınlaşması ve kamu düzeninin ciddi şekilde bozulması sebebiyle (AY.m.120) ve sıkıyönetim, seferberlik ve savaş hallerinde başvurulacak olağanüstü hal (AY.m.122) durumlarında, 6 aylık süre öngörülmüştür.

A- Konunun Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi

Anayasanın 91. maddesinde Bakanlar Kurulu'nun KHK çıkarma yetkisi sıkıyönetim ve olağanüstü hallerle saklı tutulmuştur. Anayasanın 121. maddesine göre, olağanüstü hal süresince Cumhurbaşkanının başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulu olağanüstü halin gerekli kıldığı konularda ve AY.m.120'ye göre de Bakanlar Kurulu sıkıyönetim halinin gerekli kıldığı konularda KHK çıkarabilecektir.

O halde, bu durumlarda Bakanlar Kurulu temel hakları, kişi hakları ve ödevleriyle siyasi haklar ve ödevler konusunda KHK ile düzenleme yapabilecektir. Nitekim vergi ödevi başlığı taşıyan AY.m.73'de normal dönemde KHK ile bir düzenleme yapamayan Bakanlar Kurulu olağanüstü hal ve sıkıyönetim halinde herhangi bir sınırlama söz konusu olmadan vergisel alanda düzenleme yapabilecektir.

Sıkıyönetim ve olağanüstü durumlarda AY.m.73'deki verginin yasallığı ilkesi⁶¹², vergilemede aranan genellik, kamu giderleri karşılığı olma, mali güce göre ödeme ilkeleri işlemeyecektir. Böylelikle vergilendirmeye ilişkin kural koyma, değiştirme, kaldırma gibi kullanımlar khk'ler ile gerçekleştirilebilecektir. Bu gibi durumlarda verginin ana öğelerinin de KHK ile düzenlenebileceğini söylemek mümkün olacaktır. Bir bakıma verginin yasallığı ilkesinin yasaya verdiği tüm yetki ve imkanlar KHK yolu ile kullanılabilir⁶¹³.

⁶¹¹ Anayasa Mahkemesi 10.1.1991, 1990125, 199111, AMK., Sayı 27, Cilt 1, s.95,98.

⁶¹² Güneş, s.286; Aliefendioğlu, (Yorum), s. 188.

⁶¹³ Güneş, s. 286.

Ancak, Olağanüstü Hal Kanunu'nun 16 ve 17. maddelerinde belirtildiği gibi yükümlülüğün karşılığı olarak saptanarak ödenecek, geçici süre için alınacak mallar daha sonra ilgililere geri verilecektir. Söz konusu olan geri verme yada karşılık ödeme vergilemenin esasıyla bağdaşmayacaktır⁶¹⁴.

O halde, Bakanlar Kurulu kendisine tanınan KHK çıkarma yetkisini olağanüstü hal ve sıkıyönetim hallerinde kullanarak vergisel alanda düzenleme yapabilecektir. Fakat, sayılan durumlar dışında vergilendirme yetkisinin yürütme organına devredilmesi, AY. m.7'de düzenlenerek devri yasaklanan yasama yetkisinin devri niteliği taşır hale gelecektir⁶¹⁵.

Yürütme organının herhangi bir Anayasal yetki devri söz konusu olmaksızın vergilendirme yetkisi kullanması ise fonksiyon gasbı niteliğinde olduğundan, yapılan işlemler kamu hukuku açısından yok hükmünde olacaktır⁶¹⁶.

Bakanlar Kurulu'nun olağanüstü hal ve sıkıyönetim durumlarında vergisel alanda yaptığı düzenlemelere karşı Anayasa'ya aykırılığı iddiasıyla Anayasa Mahkemesine dava açılmamaktadır (AY.m. 148/1). Bu kararname, Resmi Gazetede yayımlanır ve aynı gün TBMM. onayına sunulur (AY.m. 121/3).

Olağanüstü hal ve sıkıyönetim durumlarında çıkarılan bu tür kararname de vergi hukukunun bağlayıcı ve temel kaynakları arasında yer alacaktır⁶¹⁷.

II- Bakanlar Kurulu Kararı İle Yetkinin Kullanılması

Anayasa'nın 73. maddesinin 4. fıkrasında; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı

⁶¹⁴ "savaş halinde konulacak mal ve hizmet yükümlülüğünde de durum aynı olmaktadır. Bu yükümlülüklerin konulmasını vergileme yetkisinden çok egemenlik gücüne dayandırmak daha yerinde olacaktır", Aliefendioğlu, (yorum), s. 188.

⁶¹⁵ KHK. çıkarma yetkisi hükümetin kendi tekelinde olan bağımsız bir yetki değildir. KHK'lerin çıkarılmasında ilk ve son söz meclise aittir. Şu halde KHK. usulü yasama yetkisinin yürütmeye devri şeklinde yorumlanamaz", Kuzu, s.368.

⁶¹⁶ Çağan, s. 111.

⁶¹⁷ Kırbaş. s.41; Kaneti, s.20.

sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebileceği yolunda hüküm getirilmiştir.

Yukarıda üzerinde durulduğu üzere, kanunilik ilkesinin bir gereği olarak, verginin konusu, mükellefi, matrahı, vergiyi doğuran olay fiili, temel öğelerin düzenlenmesi yetkisi yasama organına aittir. Ancak, Anayasa m.73/4 ile temelde kanunilik ilkesine bağlı kalmakla birlikte⁶¹⁸, kanun çerçevesinde, yürütmeye bazı temel öğeler konusunda kullanabileceği bir takdir alanı bırakmıştır⁶¹⁹.

Fakat, Anayasa bu yetkiyi sadece muaflık, istisnalar ve indirimlerle, oranlara ilişkin olarak ve kanunda belirtilen yukarı ve aşağı sınırlar içinde kullanılmak üzere sınırlandırmıştır.

Anayasa'yla öyle bir hükmün getirilmesi nedeni, ekonomiye etkin ve çabuk müdahale etme zorunluluğudur. Bu hükümlerle yasama organının nispeten yavaş çalışması nedeniyle, anılan konularda Bakanlar Kurulu'na yetki verilmesine imkan sağlanarak, esneklik ve çabukluk getirilmektedir. Temel kural yasallık ilkesi olduğundan, ancak Anayasa m.73/4'de belirtilen konularda yasa, Bakanlar Kurulu'na yetki verebilir. Temel ilkenin istisnası niteliğinde olan AY.m.73/4'ü dar yorumlamak gerekmektedir⁶²⁰.

1- Verilen Yetkinin Kullanılış Şekli

Anayasa'nın 73. maddesine bakıldığında, Bakanlar Kurulu'nun kendisine tanınan yetkiyi nasıl kullanacağına dair bir açıklık yoktur.

Burada, bakanlar Kuruluna tanınan yetkiyi KHK çıkarma yetkisiyle karıştırmamak gerekir. Bakanlar Kurulu'na vergilendirme alanında düzenleme yetkisi verilebilmesi için kanuni dayanak gerekmele birlikte, KHK'den farklı olarak teknik anlamda özel bir yetki kanunu çıkartılması zorunluluğu yoktur. Ayrıca Bakanlar Kurulunun düzenleme yetkisi, bir süre ile sınırlı değildir ve bu konudaki idari işlem TBMM'sinin onayına da sunulması gerekmemektedir⁶²¹.

⁶¹⁸ Kanunilik ilkesi bir dereceye kadar yumuşatılarak", Kırbaş, s.41.

⁶¹⁹ Kırbaş, s.41, Yüzbaşıoğlu, s. 37.

⁶²⁰ Kaneti, s. 35; Selim Kaneti, Türk Ver i Hukukunun Ana asal Temelleri, İktisat ve Maliye, Cilt XXXI, Nisan 1984, sayı 1, s. 33.

⁶²¹ Kırbaş, s. 41.

AY.m.73/4'e göre, kullanılacak vergilendirme yetkisinin hangi düzenleyici işlemlerle kullanılacağı konusunda bir açıklık yoktur. Konuyla ilgili bir görüşe göre; Bakanlar Kurulu vergi ödevine ilişkin yetkisini, belirtilen nitelikleri dolayısıyla tüzük rejiminde, yani Danıştay'ın incelemesinden geçirmek zorundadır diyerek, Bakanlar Kurulu'nun AY.m.73/4 uyarınca yaptığı işlemleri, tüzükler gibi yürütmenin düzenleyici işlemi olarak nitelendirmekte ve tüzüklerin rejimine tabi tutulması gerektiğini ileriye sürmektedir⁶²².

Diğer bir görüşe göre; bu işlemler, tüzük ve yönetmelikler gibi, yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesinin istisnaları olarak kabul edilmekte ve Anayasal yetki devri olarak nitelendirilmektedir. Anayasal yetki devri olarak nitelendirilebilecek bu ayrık durumlarda, yasama organı, bir kanun ile yetkisini devrederken, yürütmenin yapabileceği düzenlemeleri bir çerçeve oluşturacak şekilde belirtmesi gerektiği ileriye sürülmüştür⁶²³.

Yine bir görüşe göre; AY.m.73/4 uyarınca, Bakanlar Kurulu'nun yapacağı işlemlerin, her biri yürütme organının yeni bir işlem türü oldukları, Kanunlara aykırı olmayacak bu işlemlerin mutlaka Anayasa'da rejimi düzenlenen bir işlem türüne benzetmek gerekirse tüzüklere çok benzedikleri, bu nedenle olsa olsa tüzükler rejimine tabi olacakları belirtilmiştir⁶²⁴.

Yine ileriye sürülen bir görüşe göre; Anayasa'da öngörülen sınırlara uygun olmak koşuluyla, Bakanlar Kurulu dilediği işlem çeşidiyle bu yetkisini kullanması gerektiği belirtilmiştir⁶²⁵.

Konuyla ilgili olarak, Anayasa mahkemesi, vergi ve benzeri mali konularda, kanunla düzenlenmesi gereken hususları, kararında şöyle ifade etmiştir⁶²⁶ : " Anayasa koyucunun her çeşit mali yükümlerin kanunla konulmasını buyururken, keyfi ve takdiri uygulamaları önleyecek ilkelerin kanunda yer alması gerektiğinden kuşku yoktur. Kanun koyucunun yalnız konusunu belli ederek bir mali yükümlün ilgililere yükletilmesine izin vermesi, bunun kanunla konulmuş

⁶²² Lütfi Duran, İdare Hukuku Ders Notları, İstanbul 1982, s. 478; Yüzbaşıoğlu, s.37,38.

⁶²³ Erdoğan Teziç, Anayasa Hukuku, İstanbul 1991, s. 38.

⁶²⁴ Yüzbaşıoğlu, s.41.

⁶²⁵ Çağan, s.122,123; Güneş, s.272,273.

⁶²⁶ AYM., 29.11.1977, 1091131, Anayasa Mahkemesi Kararları Der isi, Sayı 15, s. 574, Bak. Yüzbaşıoğlu, s. 39.

sayılabilmesi için yeterli neden olamaz. Mali yükümlerinin yükümlülükleri, matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri müeyyideleri, zamanaşımı gibi çeşitli yönleri vardır. Bir mali yüküm, bu yönleri dolayısıyla kanunla yeterince çerçevenlenmemişse, kişilerin sosyal ve iktisadi durumlarını, hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilir. Bu bakımdan yükümler, belli başlı unsurları da açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek kanunla düzenlenmelidir".

Daha sonra Anayasa Mahkemesi verdiği iki kararında, AY. m.73/4'ün, yürütmeye yetkili olma gücü veren, Anayasa hükümleri arasında saymış; bunları AY.m.7'de, kanunla düzenleme ve yasama yetkisinin devredilemezliği ilkesinin ayrık halleri yada istisnaları olarak değerlendirmiştir⁶²⁷.

Yine Anayasa Mahkemesi verdiği bir kararda; iki idari düzenleme biçimi olan tüzük ve yönetmelikler hakkında konulan esasların, diğer düzenleme biçimleri içinde geçerli olduğunu kabul etmek gerektiğini; zira tüzük ve yönetmelikler için konulan sınırlamalar diğer düzenleyici idari metinler için kabul edilmemesi, üst yasal metinler için konulan sınırlamanın alt yasal metinler için kabul edilemeyeceği anlamına geldiğini, bu düzenlemelerin isimlerinin ne olursa olsun, Anayasal ve hukuki temellerinin ayrı olduğunu belirtmiştir⁶²⁸.

Söz konusu durumda, bizimde katıldığımız görüşe göre; Bakanlar Kurulu kendisine tanınan bu yetkisini olağan kararname yada kararlarla kullanabileceği gibi tüzükte çıkarabilecektir. Burada önemli olan Bakanlar Kurulu'nun bu düzenleme yetkisini Anayasa da öngörülen sınırlar içerisinde kullanmasıdır. Diğer bir deyimle bu yetkinin kanun tarafından belirlenen yukarı ve aşağı sınırlar içerisinde kullanılması gerekir⁶²⁹.

Her ne kadar Bakanlar Kurulu'nun düzenleme yetkisinin tüzükle sınırlı olduğu belirtilmişse de, tüzükler oldukça uzun ve karmaşık yöntem sonucu yürürlüğe konulabildiğinden, hızlı ve etkin bir biçimde düzenleme gerektiren konularda böyle bir yöntem hizmeti

⁶²⁷ AYM.1.1.1985, 6/1, AYMKD., Sayı 21, s.10-11, AYM., 13.6.1985, 14/7, AYMKD., Sayı 21, s.177.

⁶²⁸ AYM., RG: 28.11.1995, 3/20, Sayı 22477.

⁶²⁹ Kırbaş, (Vergi Hukukunda KHK.), s.44

aksatabilecektir. Nitekim uygulamada Bakanlar Kurulu kanunlarla zorunlu bulunmadıkça tüzük çıkarma yoluna pek gitmemekte hatta çoğu zaman bu zorunlulukların geciktirilerek yerine getirildiği görülmektedir⁶³⁰.

Bakanlar Kurulu kendisine tanınan bu yetkiyi kullanırken kendisine yetki kullanma imkanı veren kanun ile yetkisinin hangi sınırlar içerisinde kullanılabileceğinin de gösterilmesi gerekmektedir. Bir başka anlatımla, Ay.m.73/4 uyarınca bu yetkinin aşağı ve yukarı sınırları kanunda gösterilmektedir.

Nitekim uygulamada çeşitli vergi kanunlarında konulan hükümler ile Bakanlar Kurulu'na yetki tanındığı ve kullanıldığı görülmektedir⁶³¹.

Ancak Bakanlar Kurulu'na bu yetkiler tanınırken, sonuçları da dikkate alınarak değerlendirilmelidir. Anayasa'yla münhasıran yasama organına tanınmış bir yetkinin kullanılması sonucunu doğuracak şekilde Bakanlar Kurulu'na yetki verilmesi mümkün olmamalıdır. Örneğin, bir verginin vergi oranının sıfıra kadar indirilebilme yetkisi Bakanlar Kurulu'na tanınmaz. çünkü oranın sıfıra indirilmesi verginin ortadan kaldırılması anlamını taşıyacaktır. Bu nedenle yasama organınca, vergi oranında değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna tanınması hallerinde, alt sınırın bir olarak belirlenmesi gerekir⁶³².

Bakanlar Kurulu yetkisini kullanarak, vergi oranını sıfıra indirmesi durumunda söz konusu vergi ortadan kalkmaktadır. Anayasa uyarınca; verginin konulması, kaldırılması yasama organına ait olmasına rağmen burada örtülü olarak yasama yerine yürütme organı yer almaktadır. Bu nedenle vergilerin yasallığı ilkesine aykırı düşen

⁶³⁰ Kırbaş, (KHK), s. 44.

⁶³¹ Uluer Aral, Vergi Kanunları ve Bakanlar Kurulunun Yetkileri, Vergi Dünyası, Nisan 1986, s. 16-29; Karaman Gülser, Vergi Kanunlarında Bakanlar Kuruluna Tanınan Yetkiler, Maliye Dergisi, Kasım-Aralık 1983, s.3-15; Doğrusöz, s.72; Kaneti, s. 35; Kaneti, (Anayasal Temeller), s. 33.

⁶³² Doğrusöz, s.72; Aksi görüş, " Bir vergi oranının sıfıra indirilmesi durumunda o vergi kaldırılmış olmamaktadır; sadece sıfır olarak belirlendiği süre için uygulanmamaktadır", Çağan, (Türk AY. Açısından Ver. Yet.), s.175; " 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", AYM., 19.3.1987, AMKD., Ankara 1989, s.160.

böyle bir durumun meydana gelmemesi için, Bakanlar Kurulu'na bu yetki tanınırken verginin ortadan kaldırılmasına neden olmayacak şekilde açıkça alt ve üst sınırlar belirlenmelidir.

Bakanlar Kurulu'nun gerek Anayasa'dan gerekse kanundan kaynaklanan yetkilere dayanarak çıkardığı kararlar vergi hukukunun temel, bağlayıcı ve zorunlu kaynaklarından⁶³³. Bu kararlar Resmi Gazetede karar numaraları verilerek yayımlanır.

a- Bakanlar Kurulunun Dış Ticarete İlişkin Yetkileri

1982 Anayasası'nın mali konularda yürütme organına verdiği asıl önemli yetki, Anayasa'nın 167/2 hükmüdür⁶³⁴. Ay.m.167/2'ye göre, "dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla, Bakanlar Kurulu'na yetki verilebilir", şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Yapılan bu düzenlemenin amacı, Bakanlar Kurulu'na dış ticaret işlemlerinin gerektirdiği çabuk harekete geçme imkanı ve esnekliği sağlamaktır⁶³⁵.

Ancak, dışalım, dışsatım ve diğer ticaret işlemlerinin aniden ve takdirli şekilde değiştirilmesi bireylerin sosyal durumu, ekonomik özgürlüğünü zedeleyeceği kadar, ekonomik istikrarı da olumsuz yönde etkileyebilecektir⁶³⁶.

Anayasa'nın m.167/2'ye göre, Bakanlar Kurulu'na verilen yetki tartışma konusu olmuştur:

Bir görüşe göre; Anayasa'nın m.167/2 hükmünün ilgili olduğu, dış ticarete ilişkin ek mali yükümlülükler, vergilerin ve benzeri mali yükümlerinin hukuksal düzenini belirleyen AY.m.73 dışında

⁶³³ Kırbaş s.41.

⁶³⁴ Anayasa'nın 167. maddesi hükmüne dayanarak, 2.2.1984 tarihinde 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun çıkarılmıştır.

⁶³⁵ Çağan, s.176; Yüzbaşıoğlu, s.37; Uluatam, s.10,dn.5; " yükümlülüklerin izlenen ekonomik politikayla uyumlu şekilde, hızlı ve gizli olarak getirilebilmesi ve düzenlenmesinin son derece teknik bir konuyu içerecek olması nedenleri ile yer verilmiştir", Güneş, s.293,dn. 87.

⁶³⁶ Güneş,s. 293,dn.88.

tutulmuş olmakla birlikte, kamusal güce dayalı olarak alınmaları nedeniyle, diğer mali yükümlerin kapsamında düşünülebilir⁶³⁷.

Diğer bir görüşe göre, Anayasa'nın 167/2 hükmü, vergi ödevi konusunda Bakanlar Kurulu'na yetki verilmesini öngören AY.m.73/4'den farklı olmayıp, bu alanda olduğu gibi, önce kanunla bir düzenleme yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Aksi halde AY.m.167/2 hükmü uyarınca, yürütme organı için öngörülen düzenleme yetkileri "vergi ve dış ticaret konularında KHK'lerden de öteye sürekli olarak ve TBMM'nin bilgi ve onayı dışında kullanılabilir, AYM'nin denetiminden uzak, idari yargının çok sınırlı ve kısıtlı denetiminde kalacaktır"⁶³⁸.

Yine bir görüşe göre, bu tür işlemler için kanunla Bakanlar Kurulu'na yetki verilmesi, bunların birer KHK olabileceklerini akla getirebilmektedir ve aynen KHKlerin rejimine tabi tutulmalıdırlar⁶³⁹.

Yine diğer bir görüşe göre, AY.m.167/2 ile getirilen yükümlülüklerin yasanın verdiği yetkiye dayanarak Bakanlar Kurulu'nca konulabilmesi ve vergilerin yasallığı ilkesi dışına çıkılmasıdır⁶⁴⁰.

Konuyla ilgili olarak AYM. verdiği kararında, "Anayasa'nın m.167/2 ile sözü edilen ek mali yükümlülüklerin konulması ve kaldırılmasında Bakanlar Kurulu'na yetki verilmesi söz konusudur. Bir

⁶³⁷ Kaneti, s. 7; " Yürütme organına, dış iktisadi ilişkilerde gerekli çabukluğu ve hareket serbestliğini sağlamak için konulduğu anlaşılan bu hüküm Danışma meclisinde çıkan Anayasa Tasarısında bulunmuyordu. Tasarının Milli Güvenlik Konseyinde incelenmesi sırasında eklenen bu hükmü iktisadi mantıkla açıklamak kolay değildir. Elra , dış iktisadi ilişkiler için getirilecek " vergi ve benzeri mali yükümlülükler dışında ek yükümlülükler" de vergi ve benzerlerinden farksız iktisadi etki yapar. Bu nedenledir ki Avrupa Birliğini kuran anlaşmada ve birlik Adalet divanı kararları gibi uluslararası belgelerde bu tür ek mükellefiyetler vergi gibi ele alınmalıdır", Uluatam, s.10,11, dn.5.

⁶³⁸ Duran, s. 16; Aynı yönde Teziç, s. 15-16.

⁶³⁹ Ergun Özbudun, 1961 ve 1982 Anayasalarında KHK., Anayasa Yargısı, Ankara 1986, s.233.

⁶⁴⁰ Aliefendioğlu, (Yorum), s. 189; " AY.m.167/2'nin, AY.m.73/3'ün sınırlı bir istisnası olarak kabul edilmelidir. Şöyle ki, Bakanlar Kurulu düzenleyici yetkisini AY.m.73/3'de olduğu gibi, ek mali yükümlerin tüm temel unsurlarına yani tüm temel öğelerine yönelik olarak değil, ancak yasada belirtilmek ve çerçeveleri çizilmek kaydıyla, ek mali yükümlerin AY.m.73/4'de sayılan öğelerine, örneğin oranlara, indirimlere, istisnalara, bağışıklıklara yönelik olarak kullanılmalıdır. Aksi bir durum vergilerin yasallığı ilkesiyle bağdaşmayacaktır", Güneş, s.300.

ek mali yükümlülüğün konulması onun nevinin ve miktarının saptanması demektir. Türü ve miktarı belli olmayan bir yükümlülük konulamaz. Şu halde, dış ticaretin ülke yararına düzenlenmesi amacıyla ek mali yükümlülükler koymaya yetkili kılınan Bakanlar Kurulu, ülke ekonomisi ne gibi ek mali yükümlülükler konulmasını gerektiriyorsa bunun nevinin ve miktarını saptamada serbest olacaktır⁶⁴¹ şeklinde olmuştur.

Kanımızca, AY.m.167/2 ve bu hükme dayanılarak çıkarılan 2976 sayılı, Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun, Bakanlar Kurulu'na dış ticaret işlemleri üzerine ek mali yükümlülükler konulması ve kaldırılması konusunda yetki vermiştir. Her ne kadar Bakanlar Kurulu'na bu yetki verilmesine rağmen, dış iktisadi ilişkiler için getirilecek vergi ve benzeri mali yükümlülükler dışında ek yükümlülüklerde, vergi ve benzerlerinin göstermiş oldukları etkinin aynısını göstereceklerdir. Bu nedenle söz konusu ek mali yükümlülüklerde vergi gibi ele alınmalıdır. Anayasa'nın 73. maddesinde vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin yasayla konulacağı belirtilmiştir. Anayasa'nın hükmü bu yönde olmasına rağmen aksi yönde bir uygulamayla Bakanlar Kurulu'na düzenleme yapma yetkisi verilmesi vergilerin yasallığı ilkesine aykırı olacaktır.

⁶⁴¹ AYMK. 11.1.1985, 611, RG. 17.6.1985, 18787.